

Kapitola 2

CHARAKTERISTIKA FINANČNÍHO PRÁVA

Skripta:

- definice odpovědných kritérií
- předmět
- metoda
- systémová soudržnost vnitřní
- systémová soudržnost vnější
- společenská akceptace
- charakteristika
- zásady finančního práva

Obsah:

- 2.1. Odpovědná kritéria
 - 2.1.1. Odpovědná kritéria
 - 2.1.2. Předmět právní regulace
 - 2.1.3. Metoda finančně právní regulace
 - 2.1.4. Systémová charakteristika finančního práva
 - 2.1.5. Společenská akceptace finančního práva
 - 2.1.6. Postavení finančního práva v systému práva České republiky
 - 2.1.7. Charakteristika finančního práva České republiky
- 2.2. Systém finančního práva
 - 2.2.1. Vnitřní systémové uspořádání finančního práva
 - 2.2.2. Problém obecné části finančního práva
 - 2.2.3. Fiskální a nefiskální část finančního práva
 - 2.2.4. Finanční právo procesní
 - 2.2.5. Finanční právo správní
 - 2.2.6. Finanční právo trestní
- 2.3. Zásady finančního práva
 - 2.3.1. Problém vymezení zásad finančního práva
 - 2.3.2. Zásady tvorby finančního práva
 - 2.3.3. Obecné principy finančního práva

2.1. Odpovědná kritéria

2.1.1. Odpovědná kritéria

V rámci právního řádu České republiky je finanční právo chápáno jako samostatné odvětví práva. Toto uvědomování muselo projít poměrně dlouhým a složitým evolučním vývojem, který byl provázen především naplňováním tzv. odpovědných kritérií, jež vytvořily pomyslnou hranici mezi finančním právem a ostatními výsečemi práva. Nejsložitější je vymezení hranice s geneticky nejbližším odvětvím, z kterého se finanční právo vydělilo, a tím je správní právo.

Za odpovědná kritéria lze považovat zejména¹:

- samostatnost a specifčnost předmětu právní regulace
- metodu právní regulace

¹ srovnej Průcha, P.: Základy správního práva a veřejné správy - obecná část, MU, Brno 1994, s. 14

- systémovou soudržnost právních norem
- společenskou akceptaci odvětví.

Naplnění odpovědných kritérií v případě finančního práva není typické pro všechny právní řády, které jsou součástí kontinentálního (evropského) právního systému.² Pokud je finanční právo chápáno jako specifický subsystém práva, pak bývá mezi jednotlivými právními řády rozdílně chápána velikost této výšece od poměrně úzké, omezující se téměř výhradně na regulaci státní pokladny a příjmů (daní), až po poměrně široké, které je vlastní především právním řádům Střední a Východní Evropy, i když i mezi nimi jsou patrné určité rozdíly. Mnohé právní systémy vůbec odvětví i pojem finanční právo neznají a tříští jej do několika právních subsystémů, zejména na zmíněnou úpravu státní pokladny, daní a poplatků na jedné straně, dále pak úpravu cel a celnictví a konečně na úpravu měny, bankovníctví apod. Svou roli zde sehrávají i určité národní právně systémové tradice.

2.1.2. Předmět právní regulace

Vymezení předmětu právní regulace v případě finančního práva je otázka velice obtížná, nejednoznačná a diskutabilní tak, jako vůbec vymezení rozsahu výšece právního řádu, která je považována za finanční právo. V případě České republiky a jiných středoevropských právních řádů se na finančním právu odrazila změna společensko ekonomických poměrů na přelomu osmdesátých a devadesátých let minulého století, jakož i postupné přejímání západoevropských standardů do právního řádu v souvislosti s integrací do evropských struktur a vstupem do Evropské unie.

V podmínkách Československa před rokem 1990 bylo finanční právo chápáno jako jeden z nástrojů centrálního řízení ekonomiky. Zahálka³ v roce 1972 uvádí, že pomocí finančního práva stát uskutečňuje svoji hospodářsko-organizační funkci a v předlistopadovém Československu byla do finančního práva řazena široká škála společenských jevů a vztahů, které byly již tenkrát příčinou nejednoznačného vymezení předmětu finančního práva. Předmětem jeho regulace tak byly různorodé společenské vztahy jak mezi státem a občanem, tak i vztahy mezi státními jednotkami - státní hospodářské, příspěvkové a rozpočtové organizace, a konečně i vztahy mezi jinými tzv. socialistickými organizacemi, kam se řadily kromě státních organizací také družstevní organizace a společenské organizace⁴. Pro tyto organizace (pojem „právní osoba“ tehdejší terminologie opustila) bylo společné mimo jiné to, že veškeré „jejich“ prostředky, které tvořily materiální základ jejich činnosti, ale i výstup jejich činnosti, byly součástí tzv. socialistického společenského vlastnictví. Socialistické společenské vlastnictví bylo chápáno jako jednotný druh vlastnictví ve třech různých právních formách s ohledem na subjekt vlastnického práva, a to jako státní vlastnictví, družstevní vlastnictví a vlastnictví společenských a jiných socialistických organizací.⁵ Vztahy, které se v dnešním pojetí blíží soukromoprávním vztahům, byly předmětem hospodářského práva nebo případně občanského či tzv. družstevního práva, ovšem vztahy, kde se jednalo o nakládání se státními peněžními prostředky, jejich shromažďování a rozdělování, byly předmětem finančního práva. Uvědomme si, že např. pojistné fondy jediných dvou pojišťoven České státní pojišťovny a Slovenské státní pojišťovny byly majetkem státu, tedy státními peněžními prostředky, obdobně peněžní prostředky i jiných státních organizací. Proto součástí

² srovnej např. Knapp, V.: Teorie práva, C.H.Beck, Praha 1995

³ srovnej Zahálka, V.: Československé finanční právo, UJEP, Brno 1972, s.18

⁴ pojmu společenské organizaci v dnešní době odpovídá institut občanského sdružení

⁵ k tomu srovnej např. Vaněk, S.: Československé hospodářské právo, Panoráma, Praha 1979

finančně právní regulace byly vztahy v rámci finančního hospodaření státních hospodářských organizací, byla sem řazena i právní úprava úvěrování, spoření, pojištění apod. Se změnou společenských a zejména vlastnických poměrů většina společenských vztahů z těchto kategorií přešla do sféry regulace soukromoprávními odvětvími.

V české (československé) i mnohé zahraniční literatuře didaktického charakteru je v rámci pojednání o finančním právu v obecné rovině věnována pozornost financím, které jsou však především ekonomickou kategorií, a nikoliv obecně teoretickému vymezení předmětu finančního práva. Často kategorie financí je nepřesně ztotožňována právě s předmětem finančního práva.

Předmětem práva v obecné rovině je lidské chování. Pro výše právního řádu, jež jsme si označili jako finanční právo, je typické, že předmětem regulace právními normami ji tvořící, je lidské chování v určitých specifických situacích, resp. ve specifických vztazích v rámci lidské pospolitosti, které tradičně označujeme za společenské vztahy.

Zvláštní kategorií společenských vztahů jsou peněžní vztahy a z nich vydělená kategorie financí, kde se jedná o vztahy spojené s tvorbou a rozdělováním peněžních fondů. Předmětem primárního zájmu finančního práva však nejsou všechny peněžní vztahy ani všechny finance, ale jediné ty peněžní vztahy, které řadíme do kategorie veřejných financí.

V případě finančního práva se tak jedná o společenské vztahy vznikající a realizující se v rámci tvorby a použití takových peněžních fondů, jež jsou vytvářeny ve veřejném zájmu, k uspokojování veřejných potřeb a v nich soustředěné peněžní prostředky mají povahu veřejných peněz.

Vydeme-li ze tří základních funkcí veřejných financí, tedy z funkce alokační, distribuční a stabilizační, pak předmětem regulace finančního práva je postavení a chování subjektů ve vztazích v rámci procesu alokace a distribuce peněžních prostředků ve veřejných peněžních fondech jakož i regulace společenských vztahů za účelem stabilizace těchto fondů, resp. veřejných financí. V posledním případě se tedy jedná o společenské vztahy, které mají přímý dopad na veřejné finance nebo je mohou ovlivnit. Společné pro tyto vztahy je to, že jejich objektem jsou peníze, a to jako objekt primární (daň) nebo sekundární, případně nižšího řádu, (devizové hodnoty, eventuelně drahé kovy, veřejný majetek apod.), přičemž jde o peníze pod určitým veřejným zájmem. Tento zájem odlišuje společenské vztahy regulované normami finančního práva od jiných peněžních či majetkových vztahů. Veřejný zájem může být spatřován na příklad v samotném zájmu o peníze, tedy zájmu korporované lidské pospolitosti o získání peněžních prostředků do specifických fondů - veřejných peněžních fondů, v organizaci jejich rozdělování a přerozdělování v rámci těchto fondů a v dohledu nad nakládání s nimi při jejich spotřebě.

Účelem existence veřejných peněžních fondů je uspokojení veřejných potřeb. Tyto potřeby jsou uspokojovány buď přímo poskytováním peněžních prostředků nebo poskytováním služeb či zboží, přičemž extenzivně pojato všechny tyto formy uspokojování potřeb mají povahu veřejných statků. Produkce a poskytování těchto statků jsou vázány na materiální základ, jehož podstatu tvoří veřejné peněžní fondy. Čili materiální základ produkce veřejných statků je ovlivňován množstvím alokovaných peněžních prostředků ve veřejných peněžních fondech a veřejné peněžní fondy jsou ovlivňovány při distribuci peněžních prostředků stavem materiálního základu. Pak se nabízí otázka, zda předmětem finančně právní regulace nejsou takové společenské vztahy, jež souvisí s tvorbou a užitím materiálního základu produkce veřejných statků.

Předmětem finančního práva tedy nejsou pouhé peníze a nejsou jimi ani všechny a ani výhradně peněžní vztahy. Předmětem finančního práva je chování osob při realizaci finančních činností zejména státu, ale též územních samosprávných celků a dalších veřejnoprávních korporací. Jde o činnosti, kterými se zajišťují materiální základy fungování veřejné ekonomiky, produkce veřejných statků, ale i činnosti vytvářející předpoklady

fungování celého ekonomického systému státu. Společné pro ně je to, že se vždy týkají peněz a veřejného zájmu, resp. veřejných potřeb, a souvisí s finanční politikou státu a ostatních veřejnoprávních korporací.

Takto vymezený předmět regulace je však natolik různorodý, že přímo vybízí k úvahám o systémovém uspořádání těchto společenských vztahů do určitých více méně samostatných subsystémů s uplatněním různých prvků metod právní regulace tak, jak to vyžadují tvorba a užití materiálního základu produkce veřejných statků, resp. alokační a distribuční funkce veřejných financí, a samozřejmě potřeba zajištění jejich stability. Finanční právo, jak je v současnosti prezentováno, netvoří díky této různorodosti jím regulovaných vztahů jednotný celek, ale představuje jakousi „volnou federaci“ zvláštní právních systémů, resp. podsystémů, které spojuje jen to, že jejich normy regulují společenské vztahy ze sféry veřejných financí, resp. ze sféry materiálního základu produkce veřejných statků⁶.

Existence finančního práva v prezentované podobě není dogmatickým útvarem, který nepodléhá evolučním změnám. Lze očekávat, že některé subsystémy finančního práva s ohledem na specifický předmět právní regulace a jeho vývoj, jakož i s ohledem na naplnění dalších kritérií, bude vhodné uznat za samostatná odvětví práva.

2.1.3. Metoda finančněprávní regulace

Předmět finančního práva určuje, co dané právní odvětví reguluje, avšak metoda určuje, jak se ona regulace uskutečňuje.⁷ Metoda uplatněná v rámci finančního práva představuje svého druhu zvláštní souhrn způsobů, zákroků, prostředků mocenských ingerencí do společenských vztahů tvořících předmět finančního práva.

Vztahy realizující se v rámci veřejných finančních činností vyžadují specifickou metodu právní regulace. Pro tuto metodu je charakteristické, že vyjadřuje určité nerovné postavení subjektů dotčených společenských vztahů, přičemž tato nerovnost kolísá od vrchnostenského (vertikálního) vztahu, přes vztah diagonální až po více méně rovné postavení - vztah horizontální, a to s ohledem na finanční činnosti a okruh vztahů podléhajících regulaci.

Metoda finančně právní regulace je modifikací metody administrativněprávní, což vyplývá z společných kořenů finančního a správního práva. Administrativněprávní prvky v metodě uplatněné ve finančním právu jsou podle povahy finančního vztahu buď posilovány nebo oslabovány zejména pronikáním elementů vlastním odvětvím tzv. soukromého práva. Půjde na příklad o kombinaci typicky mocenského individuálního správního aktu ve formě rozhodnutí zakládajícího právo na následné uzavření smlouvy s předmětem a podmínkami, které jsou v podstatě mocensky určeny jiným aktem. Z toho je ovšem patrné, že mocenská povaha metody finančně právní regulace ani při maximální míře oslabení administrativně právní metody není odstraněna.

V rámci finančních činností vznikají mnohé vztahy, u kterých se metoda finančněprávní regulace neuplatní. Na příklad zmizí mocenský prvek z daného vztahu a v tom případě tento vztah již nepatří do regulace normami finančního práva, i když i v tomto věda finančního práva není ve středu a východoevropských zemích jednotná.

Metoda finančněprávní regulace je metodou veřejnoprávní, vyznačuje se právě nerovností subjektů, dále pak převažující kogentností finančněprávních norem, která je typická pro metody regulace ostatních veřejnoprávních odvětví. Tato kogentnost je také proměnlivá s ohledem na povahu některých finančních činností, kde je účelné a potřebné

⁶ viz např. Mastalski, R.: Wprowadzenie do prawa podatkowego, C.H. Beck, Warszawa 1995, str.35

⁷ Demin, A.V.: Finansovoe pravo, Infra-M, Moskva 2003

vytvářet prostor pro využívání vhodných ekonomických metod, stimulů a strategických postupů. Jednou z dalších odlišností metody finančně právní regulace je i to, že finančně právní vztah nevzniká, nemění se a nezaniká výhradně z aktu orgánu veřejné moci, ale již naplněním zákonem stanovených podmínek rozhodných pro vznik, změnu nebo zánik daného vztahu.

Jaká jsou specifika metody finančněprávní regulace⁸:

1. Veřejnoprávní charakter účelu regulace. Rozumí se tím uplatnění priority veřejných zájmů před soukromými zájmy. Hlavním cílem regulace je zabezpečit veřejné moci finanční zásoby k realizaci funkcí a úkolů veřejného sektoru. Účelem působení norem finančního práva na vztahy, jež jsou předmětem jeho regulace, je zabezpečení materiálního základu pro poskytování veřejných statků a současně i fungování peněžního systému státu. Právní regulací se jednak vytváří možnost mocenského působení na určitý okruh subjektů určité kategorie společenských vztahů a jednak i mantinely pro toto působení. Úkolem legislativy v případě finančního práva je zajistit dosažení účelu regulace při zachování práv a svobod osob, vůči kterým normy finančního práva působí.
2. Atributivní podíl veřejné moci. Veřejná moc – stát a veřejná samospráva účastní se ve finančněprávních vztazích prostřednictvím svých organizačních jednotek v pozici mocensky nadřazeného subjektu, což je dáno převažujícím vertikálním charakterem vztahů spadajících pod předmět finančního práva. Finančněprávní vztahy nevznikají mezi subjekty v rovném postavení. Statut účastníků vztahu je tak omezen tím, že adresát mocenského působení může vše, co mu zákon nezakazuje, naopak mocensky nadaný účastník může pouze to, co mu zákon dovoluje.
3. Převažující mocenský charakter právních vztahů. Veřejná moc se účastní ve finančněprávních vztazích především prostřednictvím nositelů moci výkonné. Zákonodárná moc určuje základní pravidla, zásady realizace finančněprávních vztahů, avšak v omezené míře se podílí přímo na finančněprávních vztazích.⁹ Ve finančním právu se při mocenském působení subjektu finančně právního vztahu uplatňuje podzákoný charakter jeho aktů, který vyplývá z účasti veřejné správy v těchto vztazích, kdy půjde o vydávání normativních správních aktů regulujících finančně právní vztahy na základě zákonného zmocnění, dále o akty nenormativní ve formě metodických pokynů heteronomní povahy. V široké míře se uplatní kontrola a dále aplikace norem finančního práva cestou individuálních správních aktů.
4. Samostatná (subjektivní) konkretizace finančně právních povinností. Na rozdíl od ostatních veřejnoprávních odvětví finanční právo na mnoha místech využívá přednostního určení kvantity plnění povinnosti podřízeným subjektem pro sebe sama, kdy určení povinnosti individuálním správním aktem následuje až sekundárně na základě zjištění porušení povinností stanovených finančně právní normou nebo při zjištění rozdílu v kvantitě plnění, jaké určil a uskutečnil povinný, resp. podřízený subjekt a jaké mělo ve skutečnosti být. Příkladem je, že mocensky podřízený subjekt – daňový poplatník sám na sebe aplikuje daňový zákon. Primárně sám si určuje, zda naplnil statut osoby povinné k dani podle znaků daných zákonem, sám opět podle zákonem stanovených pravidel určuje daňový základ pro vlastní výpočet daňové povinnosti sazbou opět stanovenou zákonem. Výrok daňové povinnosti oznamuje mocensky nadřazenému účastníkovi cestou přiznání se k postavení daňového dlužníka a daňovému dluhu, který primárně bez násilného výkonu vyrovnává na účet mocensky

⁸ inspirující je zejména Deminovo pojednání o metodě finančního práva v citovaném díle

⁹ přímé poskytování státních dotací, záruk, úvěrů cestou zákona

nadřazeného správce daně. Teprve sekundárně může, ale nemusí, nastoupit určení daňových povinností cestou individuálního finančněsprávního aktu¹⁰.

5. Finančněprávní akt. Je-li základní formou regulace soukromoprávního vztahu smlouva, v rámci správního práva správní akt, v ústavním právu zákon, pak ve finančním právu je to charakteristický prostředek - finančněprávní akt. V poslední době se zvyšuje role úpravy finančněprávních vztahů cestou negociace, kdy plnění určitých povinností či realizace práv a oprávnění jsou výsledkem v podstatě dohody podmínek v mezích zákona – splátkování daní, čerpání rozpočtových prostředků, poskytování výpomocí, dotací apod. Finančněprávní akt zahrnuje širokou škálu aktů aplikace finančního práva od přiznání přes dohody po klasický individuální správní akt. Zákonodárce při výběru formy aktu, jakého má být užito v určité oblasti finančněprávních vztahů vychází z ekonomické podstaty daných vztahů, kdy si uvědomuje potřebu dosažení souladu soukromých a veřejných zájmů, ale také ekonomických možností subjektů těchto vztahů. Svým způsobem je tak dána možnost pružněji reagovat např. na vývoj ekonomiky, dopady recese, obchodněpolitická opatření státu či jiného státu, platební bilanci státu apod.
6. Imperativní charakter právní regulace. Předpokládá detailní právní reglementaci a minimalizaci volnosti subjektů samostatně regulovat své postavení ve sférách finančních činností. Vyskytují se zde i určité dispozitivní prvky, dávající možnost výběru postavení, resp. statutu, z kterého pak vyplývají různé varianty obsahu právního vztahu. Např. rozhodnutí osoby nenaplňující kritéria pro statut plátce daně z přidané hodnoty stát se dobrovolně plátcem, neboť usoudila, že je toto postavení pro ni z hlediska podnikatelské strategie výhodnější. Jiným případem může být volba metody daňového odpisování. S použitím dispozitivních norem není potlačen jejich imperativní základ, norma v podstatě dává pouze na výběr možnosti chování, resp. plnění povinností.

Metoda finančněprávní regulace tvoří jeden z významných problémů vědy finančního práva u nás i ve světě. Internacionalizací finančněprávních vztahů, přejímání evropských standardů a přímá aplikace směrnic EU a mezinárodních smluv představují širokou škálu elementů, které modelují finančněprávní metodu jako metodu právní regulace sui generis, charakteristické výlučně pro finanční právo a odlišující jej od jiných výsečí právního řádu.

2.1.4 Systémová charakteristika finančního práva

Kriterium označované jako systémová charakteristika umožňuje charakterizovat odvětví práva co do míry systémové soudržnosti norem dané výšece právního řádu. Určujícími prvky systémové charakteristiky je:

- vyšší míra vzájemných vazeb právních norem tvořících danou výseč, oproti vazbám k normám jiných právních odvětví,
- relativní autonomie daného souboru právních norem na normách jiných právních odvětví¹¹.

Finanční právo jako poměrně mladé, dynamicky, někdy až hekticky, vyvíjející se odvětví, není právem kodifikovaným. Otázkou je zda vůbec, podobně jako správní právo, je odvětvím kodifikovatelným. Celý soubor právních norem označovaný za finanční právo se vyznačuje poměrně volnější vzájemnou vazbou ve srovnání např. s normami trestního práva nebo obchodního či občanského práva. Finanční právo svým rozsahem a různorodostí regulovaných vztahů dává tušit spíše o možnostech dílčí kodifikace jeho subsystémů,

¹⁰ např. v polské právní terminologii se pro tyto úkony používá pojmu „samowymiar“

¹¹ srovnej Průcha, P.: Základy správního práva a veřejné správy - obecná část, MU, Brno 1994

subodvětví, např. v rámci úpravy daní a správy daní. Určité známky kodifikace vykazuje již např. úprava celnictví a cel (celní právo). Myšlenkou vytvoření finančního kodexu se koncem osmdesátých let zabýval Cezary Kosikowski¹², který kodifikaci finančního práva považoval za nejlepší způsob uspořádání a zdokonalení finančního zákonodárství především s ohledem na vytvoření tzv. obecné části finančního práva zahrnující obecné zásady a instituty platné pro celé odvětví. Uvažoval i o procesu kodifikace po určitých etapách, v první řadě mělo jít o dílčí kodifikaci po jednotlivých subodvětvích a o postupné zobecňování principů a institutů.

Co do systémové charakteristiky se finanční právo vyznačuje proměnlivou mírou vzájemné soudržnosti svých norem, kdy nejtěsnější vazby finančně právních norem jsou v rámci jednotlivých subsystémů (subodvětví) a pak dále mezi vzájemně příbuznými, resp. účelem provázanými, subodvětvími, vytvářející dva účelově i charakterově odlišné systémy, a to fiskální část a nefiskální část finančního práva (viz dále).

2.1.5. Společenská akceptace finančního práva

Finanční právo České republiky svou evolucí dospělo k společenskému uznání jeho svébytnosti a není v teorii ani praxi žádných pochyb o tom, že se jedná o samostatné odvětví práva České republiky. Tato skutečnost je dána jednak tradicí a jednak, a to zejména, významem, specifičností a složitostí veřejných finančních činností. Je pochopitelné, že rozsah této výšece práva bude proměnlivý s ohledem na proměny hospodářského modelu společnosti, na vývoj hospodářské politiky státu, ale též s ohledem na emancipační tendence některých jeho ucelených částí, které mohou vytvořit samostatná odvětví, případně regulaci určitých finančních činností dnes mocenského charakteru může převzít občanské nebo obchodní právo. Ale rovněž může dojít i k tendencím opačným, kdy pod režim finančního práva přejde regulace těch společenských vztahů, u kterých převládne jejich fiskální, resp. veřejněfinanční, charakter.

Finanční právo je v národních právních řádech akceptováno různě. Rozdíly jsou především v jeho rozsahu, ale též i v samotné svébytnosti. V některých případech se akceptace liší podle názoru toho kterého teoretika. Např. ve Francii se objevuje „droit fiscal“ jako samostatné odvětví podle R. Davida¹³, avšak podle P. Pescatorea jde o součást speciálního správního práva.¹⁴ Finanční právo je též akceptováno Mezinárodní akademií srovnávacího práva, kde je o něm jednáno ve zvláštní sekci. Naopak anglické právo akceptovalo samostatně pouze úpravu daní v „tax law“¹⁵.

Se společenskou akceptací souvisí také **účel finančního práva**. Účelem finančního práva je v souladu s ústavním pořádkem České republiky, mezinárodními závazky a snahou o co nejefektivnější aproximaci práva zajistit fungování a stabilitu ekonomického systému České republiky včetně jeho kompatibility s ekonomickým systémem uplatňovaným ve státech EU. S tím mimo jiné souvisí zabezpečení stability měny a dostatečného materiálního základu pro poskytování těch statků, jejichž produkci si veřejný sektor vyhradil nebo které poskytovat zákonitě musí.

¹² Kosikowski, C.: Problem kodyfikacji polskiego prawa finansowego, Folia Iuridica, UŁ, Łódź 1989

¹³ David, R.: Droit français, Paris 1960; Knap, V.: Velké právní systémy, Úvod do srovnávací právní vědy, C.H.Beck, Praha 1996

¹⁴ Pescatore, P.: Introduction à la science de droit, Luxembourg 1960; Knap, V.: Velké právní systémy, Úvod do srovnávací právní vědy, C.H.Beck, Praha 1996

¹⁵ Knap, V.: Velké právní systémy, Úvod do srovnávací právní vědy, C.H.Beck, Praha 1996

2.1.6. Postavení finančního práva v systému práva České republiky

Právní řád České republiky jako součást kontinentální právní kultury se s určitými výhradami třídí na dva podsystémy, právo veřejné (*ius publicum*) a právo soukromé (*ius privatum*).

Oba podsystémy v sobě zahrnují další uspořádané a vnitřně diferencované systémy (právní odvětví), které vykazují určité společné charakterové znaky převažující v tom či onom podsystému právního řádu a určité vzájemné vazby. Avšak některé znaky jsou v rámci některých norem oslabeny, systémové charakteristika je provázána těsnějšími vazbami k opačnému podsystému, což je např. i problémem finančního práva a potvrzuje relativnost tohoto členění právního řádu.

Na problém určení hranice mezi právem veřejným a právem soukromým upozorňovali již v minulosti významní právní teoretici, z nichž je třeba zejména vzpomenout Hoetzela, Weyra, Sedláčka, Pražáka, Pošváře a další. Přičemž se zabývali též otázkou opodstatněnosti tohoto členění.

Dělení práva na veřejné a soukromé je historickou záležitostí mající svůj původ v římském právu a akcentaci soukromého práva v XVIII.století z politických a zejména hospodářských důvodů. Při hledání této hranice se uplatnilo několik teorií. Předně to byla tzv. **zájmová teorie**, která právní normy členila podle toho, zda jsou stanoveny či platí pouze v soukromém zájmu, tedy v zájmu jednotlivců, nebo zda ve veřejném zájmu, to je v zájmu všech nebo alespoň většiny¹⁶. Podstatou zájmové teorie je ochrana veřejného nebo soukromého zájmu. Tuto teorii podrobil kritice zejména Weyr a Hoetzel, přičemž oba poukazují na její nepřesnost a relativnost¹⁷. Druhou teorií byla **mocenská teorie** spočívající na uplatnění v normě buď principu subordinace (nadřízenosti a podřízenosti) v případě veřejného práva nebo principu ekvivalence (rovnosti) u soukromého práva. I tato teorie byla podrobena poměrně ostré kritice (Weyer, Hoetzel, Pošvář). J. Pražák byl pak jedním z protagonistů **organické teorie**¹⁸, která rozdíl mezi veřejným a soukromým shledávala v kritériu, zda je regulováno postavení jednotlivce v rámci veřejné korporace (veřejné právo) nebo mimo ni (soukromé právo). Tato teorie doznala pak dalších podob např. v teorii zvláštního práva, formální organické teorii a materiální organické teorii¹⁹.

Ve všech teoriích jde o hledání kritérií rozlišení práva v rámci tohoto právního dualismu, hledání přesného obsahu pojmů známých a užívaných, které jsou však v polistopadové teorii až přespříliš glorifikovány, když z druhé strany toto rozlišování má jen velmi omezený praktický význam.

Finanční právo je tradičně řazeno do sféry veřejného práva, avšak v mnoha případech, obdobně jako správní právo, některé vztahy a jim odpovídající úprava mají hybridní povahu, to znamená, že se nachází v hraničním pásmu sporné právní povahy. Pro převažující povahu finančního práva jako veřejnoprávního odvětví za použití kritérií různých teorií vypovídá charakter jeho předmětu a metody právní regulace, tedy určitá nerovnost subjektů, kdy vždy alespoň jeden vystupuje jako *potentior persona*, a důraz na ochraně veřejného zájmu. Samotné vztahy se realizují v rámci činností veřejné korporace a s ní souvisí.

¹⁶ Pošvář, J.: *Obecné pojmy správního práva*, ČSAS Právník, Brno 1946

¹⁷ k tomu srovnej např. Weyr, F.: *Teorie práva*, Orbis, Brno-Praha 1936, nebo Hoetzel, J.: *Československé správní právo*, část všeobecná, Melantrich, Praha 1937

¹⁸ Pražák, J.: *Právo veřejné, druhý díl - právo správní*, Praha 1905

¹⁹ k tomu viz Hendrych, D.a kol.: *Správní právo, obecná část*, 2.vydání, C.H.Beck, Praha 1996

Začlenění finančního práva do veřejného práva má význam především pro použití analogie, avšak s poznámkou o jeho hraniční povaze. Z toho vyplývá nutnost uvědomit si vazby finančního práva k dalším odvětvím práva České republiky.

Ústavní právo vymezuje základní principy a některé instituty a instituce finančního práva, které finanční právo dále rozvádí. Při realizaci finančněprávních norem je třeba respektovat práva, svobody a povinnosti zakotvená Ústavou a Listinou základních práv a svobod. Ústavní pořádek České republiky má však vůči finančnímu právu určité rezervy. Nároky na ústavní zakotvení finančních principů, základních institutů a finančních institucí shrnul Kosikowski s tím, že v ústavě se mají nacházet ty finanční instituce a zásady, které vymezují ekonomický model státu, základní kompetence a odpovědnost orgánů státní moci a samosprávy ve veřejných finančních činnostech, ale také ty, které garantují práva, povinnosti a vymezují účast občanů na veřejných finančních činnostech²⁰.

Velmi těsná je vazba ke **správnímu právu**, která je dána jednak historicky a jednak obdobnou charakteristikou. Obě odvětví jsou si blízká metodou regulace, kdy finanční právo používá modifikovanou administrativněprávní metodu. Při aplikaci norem finančního práva jsou v rámci některých subodvětví používány procesněprávní normy správního práva. Blízkost správního a finančního práva je dána též tím, že naprostá většina veřejných finančních činností se děje v rámci finanční správy jako veřejné správy sui generis. Většina mocenských finančních institucí je zároveň správními úřady. Některé vztahy regulované normami finančního práva vznikají, mění se a zanikají s existencí a realizací správněprávních vztahů nebo na jejich základě. Společná je též povaha deliktů za porušení norem správního a finančního práva postihovaných jako přešůpek nebo jiný správní delikt. Vazba mezi oběma odvětvími je též ve správě pokut, na něž se vztahuje správa daní a poplatků, resp. daňové řízení. Realizací norem finančního práva je též zabezpečena tvorba materiálního základu veřejné správy a částečně též nakládání s ním.

Trestní právo upravuje trestní odpovědnost za porušení předpisů finančního práva. Významný je vztah mezi finančním právem a trestním právem např. při realizaci některých opatření proti legalizaci výnosů z trestné činnosti, co se týče podnětu k trestnímu řízení. Finanční právo reguluje správu výnosu majetkových sankcí.

Zvláštní je vztah **k občanskému právu procesnímu**, kdy finančněprávní normy a normy občanského práva procesního upravují otázku soudních poplatků a jejich správy a na druhé straně finanční správa využívá možnosti soudní exekuce upravené občanským soudním řádem. Rozhodnutí orgánů finanční správy jsou ve většině případů přezkoumatelná též v rámci správního soudnictví za podmínek stanovených rovněž občanským soudním řádem.

S hraniční povahou finančního práva přímo korespondují **vazby k soukromoprávním odvětvím** - občanskému právu, obchodnímu právu a pracovnímu právu. Finanční právo využívá některých pojmů vymezených normami těchto odvětví a prvky horizontální metody právní regulace se uplatňují též v rámci metody finančněprávní regulace. Vznik, změny a zánik soukromoprávních vztahů v mnoha případech ovlivňují vznik, změnu nebo zánik finančněprávních vztahů a naopak. Blízkost soukromoprávních odvětví a finančního práva se projevuje zejména v obchodněprávních vztazích, v úpravě bankovních operací a obchodů, pojišťovnictví, finančního a kapitálového trhu apod.

2.1.7. Charakteristika finančního práva České republiky

Finanční právo naplněním odvětvotvorných kritérií je samostatným odvětvím právního řádu České republiky s vlastním předmětem právní úpravy a specifickou metodou právní regulace. Je právem ovlivňujícím a ovlivňovaným ekonomickým modelem státu, přičemž

²⁰ cit.díla

jeho primárním účelem je zajištění bezporuchového fungování tohoto modelu a zajištění tvorby a užití materiálního základu produkce veřejných statků.

Finanční právo má povahu specifického veřejnoprávního odvětví s úzkými vazbami zejména k správnímu právu a soukromoprávním odvětvím vzhledem k povaze jím regulovaných veřejných finančních činností.

Některé subsystemy finančního práva jsou především svým specifickým předmětem a metodou právní regulace bližší správnímu právu, případně soukromému právu, než jiným subodvětvím finančního práva.

2.2. Systém finančního práva

2.2.1. Vnitřní systémové uspořádání finančního práva

Finanční právo tak, jak je v současnosti akceptováno v České republice, je poměrně širokým nekodifikovaným odvětvím práva, jehož předmětem jsou specifické společenské vztahy různorodého charakteru, realizující se v rámci nejrůznějších finančních činností a odrážející širokou škálu finančních jevů. Právě s ohledem na předmět finančně právní regulace je potřebné vnitřní systémové zpřehlednění, které má význam nejen teoretický, ale především praktický v procesu realizace a interpretace finančně právních norem.

Systémem finančního práva je třeba rozumět **vnitřní diferenciaci odvětví finančního práva na ucelené soubory či skupiny finančně právních norem s ohledem na jejich obsah a na příbuznost jimi regulovaných společenských vztahů.**²¹

Systém finančního práva je tak založen na vzájemných vazbách mezi právními normami a společenskými vztahy, mezi finančními jevy a finančními činnostmi. Tento systém není dogmatem, je svým způsobem založen na tradici, dohodě a akceptaci finančně právní teorii obdobně, jak je tomu i v jiných disciplínách. Je proměnný tak, jak se vyvíjí předmět finančního práva i právo samotné.

Potřeba systematiky finančního práva je dána jeho nekodifikováním a pravděpodobně nemožností jeho generální kodifikace, je tedy vyvolána nutností určité možné orientace v nepřehledném množství pramenů a jednotlivých norem.

Systematika finančního práva je účelová, přičemž se na ni odráží i pojetí finančního práva jako odvětví práva, vědy a nebo pedagogické disciplíny. Proto je možné hovořit o systému finančního práva jako systému jedné z výsečí právního řádu České republiky, dále pak o systému vědy finančního práva a konečně o systému výuky předmětu „Finanční právo“ na právnických fakultách a některých neprávních oborech vysokých škol. Tyto systémy nejsou od sebe striktně odděleny a tak, jak existuje přirozené propojení náhledů na finanční právo, tak samozřejmě existují vzájemná propojení či splývání těchto systematických uspořádání.

Teorie finančního práva nabízí systematizaci finančního práva podle mnoha kritérií, více méně s ohledem na účel uspořádání. Avšak je možné zcela jistě konstatovat, že neexistuje plné shody o systematickém uspořádání finančního práva tak, jako podobně není jednotného názoru co do samotného pojetí výseče právního řádu označované za finanční právo. Alespoň nejméně jedna většinová shoda panuje, že finanční právo je odvětvím širším než pouze právní regulace státního rozpočtu a rozpočtových příjmů (daní, poplatků apod.).

Při vytváření systému finančního práva jsou zejména zkoumány vzájemné vazby právních norem v relaci k předmětu jejich regulace a naopak je zkoumáno začlenění norem do

²¹ Slovinský, A. a kol.: Základy česko-slovenského finančního práva, Univerzita Komenského, Bratislava 1992

systemu s ohledem na předmět regulace, metodu a tedy blízkost normy k jiným normám systému. Uspořádání norem do systému dává možnost zkoumat účinky celé skupiny právních norem na jimi regulované vztahy, chování a činnost lidí.²²

Vymezení současného finančního práva nadále odpovídá právní regulaci veřejných finančních činností, avšak s ohledem na procesy globalizace podléhá změně rozsah těchto činností, což následně vytváří nové rámce finančního práva, kritéria jeho vnitřní systematiky, jakož i nové vazby k ostatním právním odvětvím²³. Proto se také mění obsah jednotlivých subsystému finančního práva, jakož i systém sám. Se změnou ekonomického modelu došlo k přeskupení mnoha finančních činností prováděných státem do sféry soukromého sektoru a pokud došlo k jejich regulaci cestou práva, pak byly svěřeny do regulace soukromoprávních odvětví. Je možné vystopovat, že záběr finančního práva přímo úměrně roste s růstem finančních činností veřejného sektoru a s mírou státních zásahů do ekonomiky. Rozdíly v záběru výšece finančního práva jsou patrné jednak historicky, zkoumáme-li co bylo součástí finančního práva od doby narůstání jeho emancipace od počátku XX. století do současnosti, ale jsou patrné i mezi jednotlivými evropskými státy. Odhlédneme-li od otázky začlenění jednotlivých subsystémů do finančního práva, tedy otázky zda určitá množina norem je součástí finančního práva nebo je akceptována jako samostatné odvětví, a budeme-li na všechny tyto normy nazírat z pohledu zde popsaného předmětu finančněprávní regulace, pak zásadní rozdíl v záběru finančního práva bude mezi státy s trvalou tržní ekonomikou, státy upevňujícími mechanismy tržního hospodářství, státy nacházející se v procesu transformace ekonomiky a státy více méně setrvávajícími na vysoké míře státních ingerencí do ekonomiky²⁴.

2.2.2. Problém obecné části finančního práva

Často je literaturou nabízeno obdobné členění finančního práva, jaké je uplatněno v jiných odvětvích, tedy členění na dvě základní části, a to na část obecnou a část zvláštní²⁵, ale objevují se i názory popírající existenci, a to i možnou existenci, obecné části²⁶. Argumentem proti existenci obecné části finančního práva je, že se nevytvořil ani jeden společný institut pro všechna subodvětví finančního práva, nejsou ani společné prameny ve formálním smyslu apod. Pokud chceme být arbitry mezi těmito názory, pak je třeba nalézt odpověď na to, co se rozumí obecnou částí.

Z doktrinálního a didaktického pohledu na finanční právo jeho obecnou část tvoří všeobecné poznatky o finančním právu, jeho předmětu, normách a vztazích²⁷. Při zkoumání finančního práva lze postupně dospět k názoru, že ačkoliv není obecná část finančního práva kodifikována, lze vystopovat určité instituty obecného charakteru, které se dotýkají v rámci jednotlivých částí finančního práva, jakož i určité obecné principy platné pro celé finanční právo, které slouží pro jeho tvorbu, realizaci a interpretaci. Je otázkou dalšího vývoje finančního práva, na kolik se podaří vytvářet z něho harmonický celek, používající jednotnou terminologii, zásady, právní instituty platné pro veškeré veřejné finance.

²² Spáčil, B.: *Teorie finančního práva ČSSR*, Orbis, Praha 1970, s. 65

²³ Kosikowski, C.: *Prawo finansowe – część ogólna*, Dom Wydawniczy ABC, Warszawa 2003, s. 36

²⁴ k tomu např.: Žuk, M.G.: *Gosudarstvennyj bjudžet kak instrument stabilizacii ekonomiki Respubliki Belarus'*, in. Ruškowski, E. (ed.): *The Budget Deficyt and the Public Debt in the Selected European Countries*, WSzFiZ, Bialystok 2003, s. 299 an., nebo Abramchick, L.: *Tax Law Reform in Belarus*, in. Miškinis, A., Ruškowski, E. (eds.): *The Problems of the Financial Law Evolution in Central and Eastern Europe within the Integration Processes*, Lietuvos Teisės Universitetas ir WP UwB, Vilnius-Bialystok 2004

²⁵ jak v citovaném díle Slovinského a kol., tak i v učebnicích M. Bakeše a kol.

²⁶ Kurowski, L.: *Wstęp do nauki prawa finansowego*, PWN, Warszawa 1976

²⁷ Grůň, L., Králik, J.: *Základy finančního práva na Slovensku*, MANZ Bratislava 1997

V tomto procesu nemalou roli hraje věda finančního práva.

2.2.3. Fiskální a nefiskální část finančního práva

Zvláštní část, označovaná jako finanční právo hmotné, obsahuje hmotně právní úpravu v rámci jednotlivých druhů finančních činností, resp. společenských vztahů v rámci nich realizovaných, jejichž úprava je roztržena v mnoha právních předpisech. Právě zvláštní část finančního práva svou rozmanitostí vyžaduje další vnitřní systematizaci a vytváření dalších subsystémů finančního práva. Nejčastěji hovoříme o subodvětvích finančního práva, která se vytváří na základě příbuznosti, stejnorodosti a obsahové rámcové podmíněnosti regulovaných vztahů. Je možné také zjistit, že tato subodvětví naplňují obdobná odvětvotvorná kritéria, avšak naplnění některých postrádají, zejména jim chybí společenská akceptace dané výšece jako samostatného odvětví práva, což ovšem může být věcí dočasnou a stávající subodvětví se může emancipovat v samostatné odvětví práva tak, jak se osamostatnilo finanční právo od správního práva.

S ohledem na charakter a účel realizace vztahů regulovaných normami finančního práva, především s poukazem na to, zda v rámci těchto vztahů dochází k alokaci a distribuci peněžních prostředků, kdy tedy primárním účelem regulace je zajistit regulérnost tvorby, rozdělování a užití veřejných peněžních fondů, resp. zajištění tvorby a užití materiálního základu poskytování veřejných statků, můžeme v rámci zvláštní části finančního práva uvažovat o **části fiskální**. Fiskální část se v určitém zjednodušeném pohledu zabývá takovými vztahy, v rámci kterých dochází k toku peněz a tento je primární otázkou jejich regulace. Na druhé straně řadíme do zvláštní části také regulaci vztahů, kde tok peněz ve smyslu kvantitativním je záležitostí podružnou a primárním zájmem je regulace samotné podstaty peněz a peněžního systému, pak uvažujeme v rámci zvláštní části finančního práva o jeho **části nefiskální**.

Členění finančního práva na části fiskální a nefiskální má svůj význam, neboť více jak společně pro celé finanční právo můžeme v rámci subodvětví tvořících tyto části vyzorovat společné instituty, pojmy a principy, které vytváří jejich obecnou část. V rámci příbuznosti subodvětví v té či oné části vytváří se vhodná východiska pro řešení problémů spojených s aplikací a interpretací konkrétních finančně právních norem.

Do fiskální části finančního práva lze řadit tyto jeho subsystémy či pododvětví:

Rozpočtové právo - je páteří systému veřejných financí a současně i páteří fiskální části finančního práva. Soubor právních norem v něm obsažených reguluje soustavy veřejných peněžních fondů, principy jejich organizace, zásady sestavování, schvalování a kontroly rozpočtů.

Berní právo - je tradičním označením pro soubor právních norem upravujících příjmy veřejných fondů daňového a poplatkového charakteru s tím, že tyto normy určují osoby zatížené daňovou či poplatkovou povinností, objekt, základ a sazbu příslušné dávky.

Celní právo - je subodvětví v mnohém blízké bernímu právu, přičemž reguluje nejdůležitější akcesorický příjem státního rozpočtu, kterým je clo.

V rámci fiskální části je třeba pamatovat na celou řadu právních norem souvisejících s tvorbou a užitím peněžních prostředků alokovaných a distribuovaných ve veřejných fondech, které však nelze pojmut z různých příčin do systému berního nebo celního práva. Jedná se např. sociální pojištění a dávky sociálního pojištění, zdravotní pojištění apod.

V rámci nefiskální části se jedná o tyto subsystémy:

Měnové právo - je obdobně jako rozpočtové právo páteří nefiskální části finančního práva. Soubor právních norem, které měnové právo tvoří, reguluje peněžní jednotku a její systém, platební styk a peněžní oběh, vztah měny k jiným měnám.

Devizové právo - s ohledem na společensko ekonomické proměny v podstatě splývá s měnovým právem a je určitou formou ochrany měny tím, že reguluje operace na devizovém a kapitálovém trhu, přičemž předmětem regulace jsou společenské vztahy, jejichž objektem jsou tzv. devizové hodnoty.

Především z didakticko pedagogického hlediska pro účel komplexního podání regulace významných finančních činností se do nefiskální části finančního práva, tedy z pohledu pedagogické disciplíny, řadí:

Veřejné bankovní právo - soubor více méně správně právních norem regulujících státní dozor nad bankami, obdobně také **veřejné pojišťovnické právo**, a to včetně úpravy obligatorních pojistných fondů, které však nemají charakter veřejných peněžních fondů.

Puncovní právo - jako určitá nadstavba k měnovému a devizovému právu upravující normami převážně administrativního charakteru veřejnoprávní ingerence do nakládání s drahými kovy.

2.2.4. Finanční právo procesní

V rámci systému finančního práva nelze opomenout i poměrně ucelených soubor norem procesně právního charakteru, který ovšem nevytváří, podobně jako v případě správního práva, samostatné odvětví našeho právního řádu. Nic méně tento zvláštní subsystém stojící na pomezí finančního práva a správního práva můžeme označit za **finanční právo procesní**.

Normy finančního práva procesního upravují:

- a) procesně právní postavení subjektů v řízení o právech, právem chráněných zájmech a povinnostech plynoucích z norem finančního práva hmotného účastníků řízení,
- b) procesně právní postupy v rozhodovacích procesech před orgány finanční správy a před právníky a fyzickými osobami, pokud jim bylo zákonem nebo na základě zákona svěřeno do jejich působnosti rozhodování o právech, právem chráněných zájmech a povinnostech jiných subjektů plynoucích z norem finančního práva hmotného,
- c) postupy mocensky podřízených subjektů při realizaci finančního práva hmotného, kdy se nejedná o řízení před orgánem veřejné moci, ale o procedury, kterými subjekt (např. daňový subjekt – poplatník, plátce daně) sám sobě nebo plátce poplatníkovi stanovuje na základě norem finančního práva hmotného finančně právní povinnost (např. daňovou povinnost), a to s užitím předepsané techniky (daňové techniky), tuto povinnost deklaruje předepsaným způsobem mocensky nadřízenému subjektu (orgánu), přičemž tato deklarace má obdobné právní účinky jako rozhodnutí v řízení, a deklarovanou povinnost sám opět předepsaným postupem vykoná.²⁸ Narozdíl od procesů ad a) a b), které jsou autoritativní aplikací finančního práva hmotného, zde se autoritativní prvek použije sekundárně teprve v případě selhání mocensky podřízeného subjektu při primární „autoaplikaci“ příslušných norem finančního práva hmotného. Tento způsob realizace norem finančního práva hmotného vzhledem k zvláštní realizační proceduře, jejímž výsledkem je zmíněná deklarace povinnosti (např. v podobě daňového přiznání) není totožný s přímou realizací norem finančního práva, jež postrádá takovýto výstup,
- d) legislativní proces při tvorbě, přijímání a kontrole plnění veřejných rozpočtů ve smyslu finančních dokumentů.

²⁸ Nepodařilo se na základě české odborné literatury určit ekvivalent výstižnému polskému termínu „samowymiar“, označující tento proces sui generis.

Normy finančního práva procesního netvoří ucelený soubor norem, resp. systém opírající se o jeden obecný předpis a k němu přiřazené speciální úpravy. Co do předmětu procesů aplikace finančního práva hmotného je možné rozlišovat především:

- a) správní řízení podle správního řádu²⁹, resp. za subsidiárního použití správního řádu,
- b) daňové řízení³⁰ (s vyloučenou možností byť podpůrného použití správního řádu³¹),
- c) správní řízení před správcem daně³² podle zákona o správě daní a poplatků, kdy předmětem není „daň“ ve smyslu legislativní zkratky³³, a není tak vyloučeno subsidiární použití správního řádu,³⁴
- d) proces „autoaplikace“ (viz výše)³⁵,
- e) rozpočtový proces podle rozpočtových pravidel³⁶.

Zvláštní subsystémem procesního práva bude též **finanční právo soudní**³⁷ upravující rozhodovací procesy ve věcech finančního práva hmotného před soudy, a to zejména jednak v rámci správního soudnictví a jednak v rámci soudní exekuce finančněsprávních rozhodnutí.

2.2.5. Finanční právo správní

Aktivní působení veřejné správy ve finančních činnostech je patrné v obou částech finančního práva. Normy správně právního charakteru upravující organizaci a právní postavení tzv. finanční správy nevytváří ucelené subodvětví správního práva hmotného ani ucelenou část finančního práva, avšak můžeme uvažovat o možném **finančním právu správním**, tvořeném souborem norem regulujících veřejnou správu na úseku veřejných financí a jiných finančních činnostech, půjde zejména o již zmiňované správně právní normy v nefiskální části finančního práva - státní dozor (dohled) nad finančními činnostmi, ale především o úpravu berní správy tedy veřejné správy na úseku daňových a poplatkových příjmů veřejných fondů a dále pak celní správy, jako veřejné správy cel a celnictví apod.

V literatuře se objevuje též označení **finanční právo organizační**.³⁸

2.2.6. Finanční právo trestní

Účelové zaměření určité části finančně právních norem (včetně norem finančně správních) na vymezení základů a následků odpovědnosti za porušení finančně právních norem, soubor takovýchto norem ochranného charakteru lze označit souhrnně za **finanční právo trestní**.³⁹ V zahraničí má tato výšeč často tradičně odraz v samostatném kodexu, který

²⁹ Do 31.12.2005 Správní řád (zákon č. 71/1967 Sb., v platném znění) a od 1.1.2006 Správní řád – zákon č. 500/2004 Sb.

³⁰ viz § 2 odst. 1 ZSDP

³¹ viz § 99 ZSDP

³² viz § 1 odst. 3 ZSDP

³³ viz § 1 odst. 1 ZSDP

³⁴ nejedná se tak o daňové řízení ve smyslu § 2 odst. 1 ZSDP a § 99 ZSDP

³⁵ např. postup daňových subjektů a třetích osob stanovený ZSDP

³⁶ zejména podle zákona č. 218/2000 Sb. a 250/2000 Sb., v platném znění, a podle předpisů souvisejících, včetně jednacích řádů a legislativních pravidel

³⁷ k tomu např. Nováková, P., Foltas, T.: A Review of Decisions Made in the Field of the Tax Law in the Czech Republic, nebo Maleckí, J.: Reforma sądownictwa podatkowego w Polsce, obojí in Miškinis, A., Ruškowski, E. (eds.): The Problems of the Financial Law Evolution in Central and Eastern Europe within the Integration Processes, LTU ir WP UwB, Vilnius – Bialystok 2004

³⁸ např. Spáčil, B. cit. dílo s. 72

³⁹ k tomu např. Šramková, D.: Penal Tax Law – Sanctions for the Breach of Legal Tax Regulations in the Czech Republic, in. Miškinis, A., Ruškowski, E. (eds.): The Problems of the Financial Law Evolution in Central and Eastern Europe within the Integration Processes, LTU ir WP UwB, Vilnius – Bialystok 2004

upravuje systém odpovědnosti v našem pojetí jak za finančně správní delikty, tak i za trestné činy⁴⁰.

Vnitřní systematizace finančního práva je z ohledem na jeho současný stav velice náročným problémem, kterému se musí věda finančního práva věnovat.

2.3. Zásady finančního práva

2.3.1. Problém vymezení zásad finančního práva

Zásady jsou postuláty představované vědou pro tvorbu dokonalého vzoru daného institutu veřejných financí⁴¹ a dalších vztahů tvořících předmět finančního práva. Postuláty akceptované zákonodárcem nabývají povahy právních norem, a to norem usměrňujících všechny ostatní.

Finanční právo vzhledem k jeho nekodifikovanosti a zejména vzhledem k problému určení existence jeho obecné části je odkázáno v podstatě na doktrinární vymezení základních principů platných pro celou výšeč práva. V subodvětvích finančního práva jsou určité zásady zákonodárcem vymezeny v rámci formálních pramenů toho kterého subodvětví a zároveň zde platí samozřejmě i principy platné v rámci veřejného práva a celého právního řádu. Proto pro určení zásad finančního práva je třeba provést zobecnění principů platných v rámci jeho jednotlivých subsystémů nižších řádů a určit, zda se jedná o principy platné pro celé odvětví.

Pro vymezení základních zásad jsou významné i neprávní principy jako jsou principy platné pro daný ekonomický model, zásady finanční politiky státu apod.

Katalogy zásad formulovaných právní vědou byly od počátků finančního práva různé a různě pojaté. Část z nich měla charakter norem, část však představovala v podstatě postuláty vůči zákonodárci a finanční praxi. Společným jejich znakem bylo především to, že představovaly snahu o zobecnění stávajících poznatků vědy a praxe. Na vymezení zásad se však vždy odrazil fungující ekonomický a politický model společnosti, proto ve stávajících ekonomických podmínkách většinu tehdejších principů finančního práva nelze použít.

Zásady finančního práva představují jednak obecné principy tvorby finančního práva a jednak principy nutné pro odpovídající aplikaci, resp. interpretaci, finančně právních norem. Obě roviny zásad jsou samozřejmě povázané, vzájemně se doplňují, překrývají. V obou rovinách lze podobně jak v jiných odvětvích práva rozlišovat zásady obecné, jako obecné principy platné pro celý právní řád, zásady veřejnoprávní, tedy principy uplatňované v odvětvích práva majících tzv. veřejnoprávní charakter (právo ústavní, právo správní, právo trestní a též právo finanční), speciální meziodvětvové zásady, jako zásady tvořící průnik zásad několika odvětví, resp. jejich subodvětví, v rámci jejich společných vazeb a styčných ploch. Zbývající principy jsou již specifické zásady, které jsou vlastní výlučně finančnímu právu.

Principy uplatňované ve finančním právu se dále člení na principy pro celou výšeč práva vytvářející toto odvětví práva a na principy platné jen v rámci jeho subsystémů. Rovněž je třeba rozlišovat zásady hmotně právní a procesně právní.

2.3.2. Zásady tvorby finančního práva

⁴⁰ Prusak, F.: Prawo i postępowanie karne skarbowe, C.H.Beck, Warszawa 1996

⁴¹ Kosikowski, C.: Prawo finansowe – część ogólna, Wydawnictwo ABC, Warszawa 2003, s. 42

Při tvorbě norem finančního práva je zákonodárce omezen mantinely katalogu základních principů právního řádu daných ústavním pořádkem České republiky, ale také principy obecně platnými pro právo kontinentální kultury a právo demokratického právního státu. Jde-li o tvorbu norem nižší právní síly, pak zde vyvstává další mantinel v podobě pravidel zakotvených v normách vyšší právní síly (princip legality při tvorbě odvozených právních norem).

Speciálně v rámci tvorby finančního práva by měly pro zákonodárce platit následující principy:

- Respektování ekonomických pravidel zvoleného modelu hospodářství.
- Předvídání krátkodobých i dlouhodobých následků finančněprávní regulace.
- Zohlednění právní regulace příbuzných úseků veřejných finančních činností.
- Omezení vlivu výkyvů v hodnotě peněz na stabilitu norem finančního práva.
- Plynulost změn výše finančních dávek.
- Ochrana zájmů většiny, před pronikáním zájmů různých lobby.
- Respektování jednotné finančněprávní terminologie.
- Zohlednění úrovně právního a ekonomického vědomí adresátů právních norem.
- Respektování mezinárodních závazků České republiky.⁴²
- Respektování postavení norem komunitárního práva.

Jde ovšem o zásady mající vesměs spíše charakter doktrinárního postulátu a vychází z logiky a účelu finančního práva.

2.3.3 Obecné principy finančního práva

Na základě analýzy norem regulujících finančněprávní vztahy a cestou komparace zahraničních poznatků vědy finančního práva bylo možné vymezit určitý katalog obecných zásad finančního práva. Přičemž některé zásady jsou výrazně platné pro celé finanční právo, jiné jsou významné převážně pro regulaci vztahů spadajících do sféry veřejných financí.

Do katalogu všeobecných zásad finančního práva patří zásady:

- demokratismu,
- legality,
- legitimacy,
- priority komunitárního práva a mezinárodního práva

Zásada demokratismu je obecným principem zakotveným již v čl.1 Ústavy ČR, který vychází z podstaty České republiky jako demokratického státu založeného na účtě k právům a svobodám člověka a občana.

Zásada legality je jedním ze základních principů platných v právním státu kontinentální právní kultury. Vzhledem k mocenskému charakteru finančněprávních vztahů ten ze subjektů, který má povahu orgánu státní moci je oprávněn tuto moc uplatňovat jen v souladu se zákonem, který stanoví případy, meze a způsoby jejího uplatnění, čili může činit jen to, k čemu je zákonem oprávněn nebo co je mu přikázáno.⁴³ Naopak adresát mocenského působení, většinou adresát finanční správy, není-li sám orgánem státní moci, může činit vše, co není zákonem zakázáno a nemůže být nucen k něčemu, co zákon neukládá.⁴⁴ Orgán finanční správy je tak oprávněn správu vykonávat jen vůči adresátům, kteří tento statut

⁴² inspirující byly zásady vymezené B. Brzezińskim v článku Zasady tworzenia prawa finansowego (próba sformulowania), Państwo i Prawo, roč.1986, č.5, s. 66-76.

⁴³ srovnej ustanovení čl.2 odst. 3 Ústavy České republiky

⁴⁴ srovnej ustanovení čl.2 odst. 4 Ústavy české republiky

naplnily splněním podmínek stanovených zákonem, v věcech jež mu ze zákona přísluší, vyžadovat chování adresátu zákonem (nebo na jeho základě) uloženém, přičemž uložení chování individuálním právním aktem musí odpovídat způsobu, umožněnému orgánu zákonem, a v mezích zákona uplatňovat případné prostředky donucení. Stanoví-li zákon adresátu finanční správy povinnost, které rámec má podobu úkonů, činností nějakého typu A, nemůže orgán státní moci bez zmocnění zákonem vynucovat splnění této povinnosti chováním jiného typu, a to ani v případě, že jiný typ lépe odpovídal účelu dané normy. To již je věcí zákonodárce, aby vytvářel pravidla chování, která nejlépe odpovídají vytyčenému postulátu.

Zásada legitimacy je druhým z principů uplatňovaných ve finančním právu a při jeho realizaci, kdy mocensky nadřazený subjekt se tímto subjektem stává jedině a toliko na základě zákona.

Zásada priority komunitárního práva vychází ze skutečnosti, že Česká republika je členským státem Evropské unie. Z této zásady vyplývá zejména:

- a) princip přednosti, tzn. existuje-li nějaká komunitární norma, automaticky nahrazuje normu národní, tedy normu právní řádu České republiky,⁴⁵
- b) princip přímého účinku aktů komunitárního práva, pokud akt je přesný, prostý jakýchkoli výhrad, nezávisí na vydání dalšího aktu komunitárních orgánů a neponechává České republice výraznější míru uvážení, jedná-li se o jeho aplikaci. Přímě aplikovatelná jsou:
 - nařízení,
 - ustanovení smluv výslovně určená jako přímo aplikovatelná nebo ukládající státům zákaz, něčeho se zdržet či povinnost určitého výsledku,
 - za výše uvedených podmínek i de facto směrnice,
 - mezinárodní úmluvy integrované do komunitárního právního řádu.⁴⁶

Zásada priority mezinárodního práva vychází zejména z ustanovení čl. 10 Ústavy ČR⁴⁷, kdy vyhlášené mezinárodní smlouvy, k jejichž ratifikaci dal Parlament České republiky souhlas a jimiž je Česká republika vázána, součástí právního řádu České republiky a v případě kolize se zákonem mají před ním přednost⁴⁸.

Další zásady vychází z ekonomických principů, na kterých je vybudován finanční systém daného ekonomického modelu. Zejména pro shromažďování a užití veřejných peněžních fondů, tedy pro regulaci vztahů spadajících do fiskální části finančního práva, je možné vydedukovat katalog dalších finančněprávních zásad, který tvoří⁴⁹:

- zásada účelovosti,
- zásada plánovitosti,
- zásada priority rovnováhy příjmů a výdajů s přípustným deficitem či přebytkem,
- zásada provázanosti finančních nástrojů sektoru veřejných financí,
- zásada efektivnosti a hospodárnosti,
- zásada veřejnosti a přehlednosti veřejných peněžních fondů,
- zásada účtování,
- zásada kontroly,
- zásada nadřazenosti finančních zájmů státu nad individuálními zájmy,
- zásada finanční disciplíny.

⁴⁵ Poillot-Peruzzetto, S., Luby, M., Svoboda, P.: Evropské právo a podnik, Linde, Praha 2003, s. 41

⁴⁶ Poillot-Peruzzetto, S., Luby, M., Svoboda, P.: Evropské právo a podnik, Linde, Praha 2003, s. 40 an.

⁴⁷ ve znění ústavního zákona č. 395/2001 Sb.

⁴⁸ Bakeš, M. in Bakeš, M. a kol.: Finanční právo (3. vyd.), C.H.Beck, Praha 2003, s. 25

⁴⁹ Kosikowski, C.: cit. dílo

Zásada účelovosti⁵⁰ představuje princip, kdy shromažďování prostředků a užití prostředků veřejných peněžních fondů je možné jen k předem stanoveným účelům odpovídajícím celospolečenským zájmům. To znamená, že k alokaci prostředků dochází ve veřejném zájmu a jejich další přerozdělování koresponduje se společenskými, hospodářskými a politickými zájmy státu, resp. jiných veřejnoprávních korporací spravujících daný veřejný peněžní fond.

Zásada plánovitosti se odráží v existenci veřejných rozpočtů, a to ve smyslu finančních dokumentů, zejména státního rozpočtu a rozpočtů územních samosprávných celků, jakož i zákonem předepsané sestavování rozpočtových výhledů. Státní rozpočet v tomto smyslu je třeba chápat jako základní finanční plán státu⁵¹ a tak obdobně je tomu i u ostatních rozpočtů veřejnoprávních korporací. Tím je dáno, že tvorba a užití veřejných peněžních fondů nejsou nahodilé. Sestavování rozpočtů a rozpočtových výhledů je podřízeno dalším zásadám obsaženým v rozpočtových pravidlech.⁵²

Zásada priority rovnováhy příjmů a výdajů s přípustným deficitem či přebytkem. Ideálním stavem by byla situace, kdy veřejné výdaje by byly kryty příjmy veřejných peněžních fondů. Zejména v případě státních výdajů v mnoha zemích včetně České republiky tyto mnohonásobně převyšují rozpočtové příjmy. S ohledem na deficit státního rozpočtu je nutná existence správy státního dluhu a plánování jeho financování v době delší než činí rozpočtový rok⁵³. Obdobně je tomu v celém veřejném sektoru. Výše veřejného dluhu není neomezená, určitý rámec v daném roce stanoví rozpočet (v případě státu zákon o státním rozpočtu na daný rok), v některých státech je míra povoleného deficitu určena přímo ústavou⁵⁴. Výše veřejného dluhu je zkoumána také s ohledem na mezinárodní závazky a možné zapojení do Evropské měnové unie⁵⁵.

Zásada provázanosti finančních nástrojů sektoru veřejných financí. V rámci sektoru veřejných financí fungují různé subjekty a organizační jednotky, které mají za povinnost své finanční činnosti uskutečňovat v souladu s finančními plány, které jsou obligatorně provázány se státním rozpočtem, případně s rozpočty jiných veřejnoprávních korporací. Použití jakéhokoli z finančních nástrojů má dopad na fungování celého mechanismu veřejných financí, poněvadž systém nástrojů sektoru veřejných financí tvoří logicky provázaný celek.

Zásada efektivnosti a hospodárnosti se uplatňuje jak v rámci alokace prostředků, tak distribuce. Snahou celého systému veřejných financí je získat co nejvíce prostředků do veřejných peněžních fondů s co nejmenšími náklady a na druhé straně shromážděné prostředky účelně efektivně použít při plnění úkolů a funkcí kladených na veřejný sektor. Efektivnost a hospodárnost je v demokratickém státě zkoumána v rámci systému nezávislé kontroly.

Zásada veřejnosti a přehlednosti hospodaření veřejných peněžních fondů je jedním z prvků demokratismu⁵⁶. Veřejné finance obsahují veřejné příjmy a veřejné výdaje, proto nemohou být pro společnost tajemstvím, pro tu společnost, na které je veřejný sektor

⁵⁰ Pařízková, I.: Finance územních samosprávných celků, AUBI, Brno 1998, s. 90

⁵¹ Marková, H.: Rozpočtové právo, C.H.Beck, Praha 2001, s. 18

⁵² Zákon č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla), v platném znění, a zákon č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, v platném znění

⁵³ k tomu srovnej např. Pařízková, I.: Finance územních samosprávných celků, AUBI, Brno 1998, s. 90

⁵⁴ Perkowski, T.: Constitutional Limitations of Public Debt and Budget Deficyt in Poland and Regulations in Other Countries, In Ruśkowski, E. (ed.): The Budget Deficyt and the Public Debt in the Selected European Countries, WSzFiZ, Białystok 2003, s. 85 a n.

⁵⁵ Babčák, V.: Rozwiązania prawne istnienia deficytu budżetowego i długu państwowego w Republice Słowackiej, In Ruśkowski, E. (ed.): The Budget Deficyt and the Public Debt in the Selected European Countries, WSzFiZ, Białystok 2003, s. 109 an.

⁵⁶ Kosikowski, C.: cit. dílo, s. 44

závislý, protože je zdrojem jeho materiálního základu, a pro kterou také existuje, neboť zabezpečuje poskytování veřejných statků za účelem uspokojování jejích potřeb. Přehlednost představuje požadavek rozvíjející zásady veřejnosti. Představuje materiální pojetí zveřejnění umožňující poznání výsledků hospodaření ve formě, která představuje jasnou a přesnou orientaci v příjmech a výdajích, jakož i v dodržení dalších náležitostí, jako např. naplnění účelu, splnění požadavku hospodárnosti, včasnosti. S touto dvojicí zásad koresponduje zásada ochrany údajů o konkrétních subjektech podílejících se na tvorbě veřejných peněžních fondů mající v našich podmínkách podobu zásady mlčenlivosti a neveřejnosti v daňovém řízení.⁵⁷

Zásada účtování a bilancování. Účetnictví je systém, díky kterému procesy shromažďování a užití veřejných peněžních fondů mohou být evidovány. Umožňuje analýzu i kontrolu těchto finančních procesů, plní zároveň i signální funkci o možném průběhu či tendencích voje v hospodaření fondu. Proto účetnictví (*sensu largo* včetně obligatorní daňové evidence) představuje vzájemně provázaný systém evidence a informací, z kterého by měl být patrný tok prostředků od zdroje až po konečné užití. Za dané období pak následuje bilancování v určené formě a skladbě, tento závěrečný účet (rozvaha, bilance) v případě jednotek veřejného sektoru podléhá v souladu se zásadou veřejnosti publicitě.⁵⁸

Zásada kontroly veřejných financí se uplatňuje jednak ve formě kontroly veřejností, což je v podstatě účelem existence zásady veřejnosti, dále pak ve formě činnosti kontrolních institucí, kdy obecně výsledek kontroly též je podroben zveřejnění. Kontrola hospodaření státu prováděná relativně nezávislou institucí nalezla v případě České republiky svou podobu v existenci a činnosti Nejvyššího kontrolního úřadu, přičemž jeho význam je podtržen ústavní normou.⁵⁹ Rýsující se čtvrtá moc kontrolní je v poslední době posílena nově upravenou finanční kontrolou a kontrolou územních samosprávy. Zásada kontroly vyžaduje i postulát kontrolovatelnosti, kdy požadavky na účetnictví a další výkaznictví, jakož i celková činnost veřejného sektoru, ale i subjektů soukromého sektoru účastných na veřejných financích musí být kontrolovatelná. Zásada kontroly rozšířená i požadavek kontrolovatelnosti se v určité podobě uplatňuje i v rámci jiných finančních činností, kde má podobu dozoru či dohledu ze strany příslušných správních úřadů, resp. subjektu s postavením správního úřadu.⁶⁰

Zásada nadřazenosti finančních zájmů státu nad individuálními zájmy představuje direktivu pro tvorbu právní regulace veřejných příjmů a výdajů i jejich aplikaci v praxi. Ekvivalentem zásady nadřazenosti je **zásada finanční únosnosti** a **zásada soudní ochrany**. Trojice těchto zásad představuje situaci, kdy normy finančního práva jednak zajišťují nadřazenost zájmů státu, ale současně zohledňují i schopnost adresátů těchto norem dostát z nich vyplývajících finančněprávním povinnostem. Těmto subjektům je třeba zajistit soudní ochranu, pokud činnost finančních orgánů vycházející z principu nadřazenosti finančních zájmů státu může překročit platné právo. Cestou soudní ochrany je tak šetřena především legalita a legitimita v činnosti těchto orgánů.⁶¹

Zásada disciplíny veřejných financí nebo též zásada finanční kázně vychází z toho, že disciplína je nutná s ohledem na to, že se týká veřejných příjmů a výdajů⁶². Projevuje se pro jednotlivé úkony ve veřejných financích:

- a) vymezením termínů
- b) stanovením účelů
- c) určením limitů
- d) použitím předepsaných forem.

⁵⁷ § 2 odst. 5 ZSDP

⁵⁸ k tomu srovnej např. čl. 42 Ústavy ČR

⁵⁹ hlava pátá Ústavy ČR

⁶⁰ např. bankovní dohled podle zákona č. 21/1992 Sb., o bankách, v platném znění

⁶¹ Kosikowski, C.: cit. dílo s.45

⁶² Kosikowski, C.: tamtéž

Porušení disciplíny je pak již otázkou odpovědnosti a případných sankcí.⁶³

Katalog zásad není tímto zajisté vyčerpán. Mnoho dalších zásad však je vlastní pouze určitým dílům finančního práva a bude jim věnována pozornost na jiném místě.

⁶³ k tomu srovnej např. Šrámková, D. Penal Tax Law – Sanctions for the Breach of Legal tax Regulationa in the Czech Republic, in Miškinis, A., Ruškowski, E. (eds.): The Problems of the Finacial Law Evolution in the Central and Eastern Europe within the Integration Processes, Lietuvos teisės universiteto and WP UwB, Vilnius-Bialystok 2004