

RECENZE

Kouba Stanislav. *System principů daňového práva*. Praha: Wolters Kluwer, 2017, 167 s.

Publikace je záslužným a originálním pokusem o systémový pohled na daňové právo v době, kdy, jak autor sám si trefně posteskl, máme sice vysokou produkci literatury o tomto odvětví, jedná se ale z většiny jen o návody a sledování neustálých změn zákonů.

Autor věnuje přiměřeně rozsáhlou úvodní část cca 60 stran nejobecnějším otázkám, kde se nenechává svázat pohledem *de lege lata*, nýbrž jde – proměnlivě hluboko, jak to ta která otázka vyžaduje – do historie i do naší nebo zahraniční literatury. Zde se věnuje těm otázkám, které lze považovat v tomto žánru za „povinné“ – charakter a vznik daňového závazku, rozdíl mezi daní, poplatkem a jinými druhy povinných a vynutitelných veřejnoprávních finančních povinností, jiné než fiskální funkce daní a dalších povinností, např. funkce sankční, zda daní je jen plnění peněžité, varianta privatizace daní apod. Jako příklad sankční daně uvádí notoricky vysoké daně na alkohol ve skandinávských zemích. Já bych to místo sankční označil mírněji za funkci regulační, což je ale jen rozdíl ve slově: „*rdousící efekt*“ (s. 35) mají tak jako tak. Chce se ale podotknout, že deklarovaný cíl zdanění není definitivní a v reálném fungování může začít plnit úplně jinou roli: Král *Jakub I.* uložil vysokánskou daň na tabák, tedy sankční respektive regulační, s cílem zamezit spotřebě ze dvou důvodů – jednak ten kouř z toho je uctíváním ďábla, jednak tabák je drahý a zbídačuje rodiny anglických konzumentů, takže se ještě zdrazí a konzumenti toho nechají. Ukázalo se ovšem, že daň vynáší, a navíc že je záhodno nějak podpořit tehdy novou kolonii jménem Virginie. Takže se povolil dovoz tabáku z Virginie, 10 % dováženého množství se odevzdávalo králi, a daň zůstala, při spotřebě vzrůstající. Čímž tentýž *Jakub* dal odpověď hned na několik zásadních teoretických otázek (regulační a fiskální funkce daně, cenotvorná funkce daně, daň přímá a nepřímá, daň naturální a pekuniární).

Těžištěm práce je ovšem to, co se uvádí v jejím názvu, systém principů, tedy kapitoly 6.–8. To je cíl nemalý, protože znamená nejen formulovat ony principy, které jsou vždy diskutní a určité o nich nepanuje nějaká široká teoretická shoda. Principy pak bylo třeba navíc utřídit do systému, který je autorův vlastní, a neznamená jen nějakou hierarchizaci principů. Autor vychází z toho, že jednotlivé principy jsou jevem historickým, mají tedy svůj vznik a zánik, a nemusejí být vždy vysloveny v nějaké právní normě.

V zásadě tedy autor principy dělí do čtyř velkých skupin, totiž rovnost/humanita/hospodárnost/legalita. Ve skutečnosti pak ale autor uvádí těch jednotlivých principů a podprincipů mnoho a mnoho. Řekl bych, že to množství je způsobené tím, že autor asi mnohdy povyšuje na princip leccos, co je jen zobecněným poznatkem o věcech spíše technických, jež se v daňovém právu a praxi v různých obměnách vyskytují. Zaujme tak třeba nadpis 8.3.8 *Neúčelnost daňového výnosu*. Jistě mělo být „neúčelovost“, to jen textový editor si zašpásoval, jelikož právě tomu je věnován další text. Ale i tak se mi zdá pochybné jako princip označit tu empirickou zkušenost, že výnos většiny daní nebývá účelově určen už při jejich výběru, zatímco účelové určení bývá vzácnější, přičemž obojí mívá svoje *ratio*, jež autor nepochybně správně analyzuje.

Autor ovšem jak už řečeno principy nepojímá staticky, ale ve skutečnosti je spíše bere jako tendence, které se v daňovém právu projevují s různou intenzitou a mohou jasně být ve vzájemném rozporu (s. 62). A z tohoto hlediska – je-li princip definován nějak takto, a ne jako nadřazená a zobecněná norma, k níž se mají konkrétní normy přibližovat a která je současně kritériem správnosti konkrétních norem – pak uznávám, že takových principů lze identifikovat velké množství a že jak účelovost, tak i neúčelovost výběru daní jsou principy, přičemž některá daň je stanovena podle prvního, jiná podle druhého. Lze si představit hypotetický fiskální systém, kde by veškeré daňové výnosy byly účelově vázány tak, že poplatník by konkrétně věděl, na jaké účely svou platbou zcela konkrétně přispívá; ani to by ovšem neznamenalo, že princip neúčelovosti daní přestal existovat.

S hodnotami, které autor ve svém uvažování o principech prosazuje, lze jen souhlasit. Některé principy jsou jistě mimo veškerou diskusi (rovnost, dělba moci, právní jistota). Principem, na nějž by každý přísahal, ale zároveň každý v legislativě i aplikaci dělá, co může, k jeho popření, je princip jednoduchosti; autor nad tím nenaříká, ale zajímavě princip jednoduchosti konfrontuje s principy rovnosti se závěrem, že někdy korelují (z obou vyplývá nežádoucnost všelikých daňových výjimek), jindy ale jednoduchost vítězí nad jinak jistě nadřazeným principem rovnosti (paušální náklady, zaokrouhlování daňového základu). Zamezení dvojímu zdanění (kap. 8.1.1.1) jsem vřdycky viděl spíš cynicky jako projev jen omezené schopnosti státu uplatňovat daně vně vlastních hranic, a ve spojení s tím jako dělení se států o kořist a současně snahu neznemožnit podnikání daňových nerezidentů; autor mne ovšem přesvědčil, že zde je přítomno i něco vznešenějšího, tedy tendování k daňové rovnosti.

Autor má v zásadě odmítavý postoj k dělení principů na hmotněprávní a procesní (s. 74): Vyskytne-li se snad nějaký princip, který je jen hmotně- nebo jen procesněprávní, pak je to dáno jen tím, že jeho obsah je natolik úzký, že se celý vejde jen do jedné z obou hemisfér. Proto autor pojednává v jedné řadě o obojích, např. o určité hmotněprávní daňové progresi i o určité procesněprávním samostanovení daně.

Cena publikace spočívá v autorových naprosto zasvěcených a argumentovaných úvahách o velké řadě institutů nebo právních řešení používaných v daňovém právu.

Za nesprávné považuji, že celé období socialismu je odbyto krátkou poznámkou č. 7 na s. 2 s tím, že nový daňový systém musel „*po r. 1989 vzniknout de facto okamžitě*“, a to na „zelené louce“. Cílem publikace jistě nebylo zpracovávat historii, přesto: Vždyt zde byl obstojně stabilizovaný systém pocházející z velké daňové reformy roku 1952, a ten platil až do celkové daňové reformy k 1. 1. 1993; zvládnul tedy docela rozhodující fázi transformace a privatizace, a to bez nějakých tragických výpadků ve výběru daní (vzpomeňme, jak příznivě v oněch letech vypadaly státní závěrečné účty). Změny konkrétních zákonů přitom vůbec nebyly polistopadové, ale naopak předlistopadové: Od roku 1952 si daňový systém musel nechat líbit všemožné změny v řízení plánovitého hospodářství, kde se nejen střídaly tendence centralizační a decentralizační, ale konaly se i leccaké jiné neustálé organizační experimenty. Dlouhých 37 let tak byl systém ne snad rozvíjen, ale určité gesčním ministerstvem kvalifikovaně opečováván s takovým výsledkem, ne úplně samozřejmým, že se systém nerozpadl a neztratil svou vnitřní logiku.

Snad jediným zákonem, který musel být rychle nahrazen, byl s účinností 1. 1. 1991 zákon o daních z příjmů obyvatelstva. I tady ovšem nešlo o nějak systémovou změnu, ale spíše o depuraci – paradoxně takovou depuraci, kde nový text byl rozsáhlejší než ten zrušovaný. To proto, že z okrajové a málo významné daně se rázem stala daň dopadající na velký počet poplatníků, a podle dřívějšího zákona z roku 1961 by se pak už těžko administrovala,

ani hmotněprávně nekorespondovala novým podnikatelským možnostem. Předpisy o daních z příjmů měly samy o sobě speciální osud, který je viditelný v tom, jak se vyvíjely sazby a další jeho instituty: Od nástroje k potlačení soukromého vlastnictví a podnikání v roce 1952 (lépe se nechat znárodnit než tu daň platiti), přes zmírnění v roce 1961 a váhovou podporu tzv. podnikání na základě povolení národního výboru v roce 1988 až ke zdanění, které v roce 1990 už asi adekvátně reflektovalo nové podmínky a potom nakonec vstoupilo do nového zákona o daních z příjmů účinného od 1. 1. 1993. Nový zákon jistě představoval nový systém, ale krásně v něm můžeme vystopovat, jak dnešní daň z příjmů fyzických osob nahrazuje dřívější daň ze mzdy, daň z literární a umělecké činnosti a daň z příjmů obyvatelstva; stejným způsobem daň z příjmů právnických osob pohltila a nahradila dřívější podnikové odvody, daň důchodovou a daň zemědělskou.¹ Myslím, že platné daňové právo ve skutečnosti navazuje na to předchozí a že to není úplně nevýznamný prvek k uchopení současného systému; a to celkem bez ohledu na to, že zdaleka ne všechny povinnosti daňového charakteru se v oné době řešily na úrovni zákona, což by dnes představitelné nebylo.

Jinak, textu by neškodilo více péče při konečné revizi. Úplně zbytečně jsou eleganci na škodu drobnosti, jako velké P v nadpise *Vztah Práva a jiných vědních disciplín* v obsahu knihy, nebo na straně 90 by nekraloval *rex rei sitae* namísto zásady *lex rei sitae*.

Jan Bárta*

Krčmář Jan. Paměti. Díl I. (do roku 1918). K vydání připravil Luboš Velek ve spolupráci s Alicí Velkovou a Martinem Klečackým. Praha – Pelhřimov: Filozofická fakulta Univerzity Karlovy – Masarykův ústav a Archiv AV ČR, 2017, 580 s.

V roce 2017 uplynulo 140 let od narození *prof. JUDr. Jana Krčmáře* (1877–1950), významného českého odborníka na občanské právo hmotné a mezinárodní právo soukromé a *Randova* žáka. Svůj život spojil především s pražskou právnickou fakultou. Vznik Československa však před něj postavil velké úkoly také v oblastech legislativní a expertní činnosti a nevyhnula se mu ani funkce politická. *Krčmářovo* výročí připomněl v červencovém čísle *Právnicka* právní historik *Jan Kuklík*, který ve své stati zasvěceně a přehledně shrnul celou *Krčmářovu* profesionální i životní dráhu.¹

Velmi příhodně vyšel v roce *Krčmářova* jubilea první díl jeho pamětí s názvem *Rodina a mládí*. K vydání jej připravil historik z Masarykova ústavu a Archivu AV ČR, v. v. i. (a také ředitel této instituce), *Luboš Velek* ve spolupráci s kolegy *Martinem Klečackým*

¹ Srov. ŠIROKÝ, Jan. *Daňové teorie. S praktickou aplikací*. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2008, s. 45.

* JUDr. Jan Bárta, CSc., Ústav státu a práva AV ČR, v. v. i. E-mail: jan.barta@ilaw.cas.cz. Příspěvek vznikl s podporou na dlouhodobý koncepční rozvoj výzkumné organizace Ústavu státu a práva AV ČR, v. v. i., RVO: 68378122.

¹ KUKLÍK, Jan. K 140. výročí narození profesora JUDr. Jana Krčmáře. *Právnick*. 2017, roč. 156, č. 7, s. 569–586.