

## O praktických důsledcích, plynoucích z konstrukce berní povinnosti<sup>1)</sup>.

Kazimír Č a k r t.

### I.

Jen pro názornost se chci úvodem zmíniti o politicko-ideologické konstrukci berní povinnosti v nejdávnějším starověku. Zde se nám totiž objevují dva typy berní povinnosti<sup>2)</sup>: despotticko-mocenský, který převládal v orientálních theokratických státech (v Babylonii, Asyrii a Egyptě) a demokraticko-smluvní, jenž převládal v řeckých oligarchických republikách. V orientálních státech byl panovník neomezeným pánem nad majetkem, svobodou a životem svých poddaných. Bylo pouze otázkou racionelního hospodaření, kolik ze statků a služeb svých poddaných užil přímo pro své spotřební účele či zase jakou rezervu si ponechával pro budoucnost tím, že neodnímal svým poddaným vše, co potřebovali k živobytí a produkci. V řeckých oligarchiích naproti tomu byly příspěvky občanů veřejnému svazku stanoveny dohodou plnoprávných občanů. Převládaly zde ostatně dobrovolné dary bohatých občanů státu. Řecká demokracie viděla dokonce něco nečestného v tom, že musí vymáhati na svých občanech příspěvky pro veřejné účele a nemůže se vždy spoléhati na jejich vlasteneckou obětavost. Proto řecký stát obyčejně svými orgány daně neukládal, nýbrž vybírání daní propachtoval soukromým podnikatelům.

Vidíme-li tedy již zde oba kořeny konstrukci berní povinnosti, jež s nečetnými obměnami se udržely až do naší doby: Na jedné straně se presumuje nárok státu na veškeré jmění občanů, z něž bere část, kterou potřebuje pro své účele; jest to t. zv. teorie mocenská, mezi státem a poplatníkem jest zde mocenský poměr, jak praví s oblibou teorie finančního práva. S druhého hlediska pozorováno vzniká právní nárok na daně dohodou občanů, smlouvou, která jest „justus titulus“ pro daňové plnění, poměr mezi státem a poplatníkem jest zde tedy — jak zhusta praví finančně-právní teoretikové — obli g a č n í. Ač obě tyto konstrukce jsou pouze ideologické, nikoliv sociologické, tím méně pak právnické nebo

<sup>1)</sup> Úvodní kapitoly byly ve výtahu předneseny v Právnické Jednotě v Praze dne 22. března 1934.

<sup>2)</sup> Srov. článek Laumův v Gerloff-Meislově Handbuch der Finanzwissenschaft, Tübingen 1928.

hospodářské<sup>3)</sup>, staly se přece jen předmětem sporů teorie finančního práva<sup>4)</sup>.

Teorie finančního práva, jež tvoří podle starší nauky část teorie veřejného práva, převzala (a vybudovala — zejména pokud jde o ručení, daňové dohody a pod.) ve větší míře, než to jest ve veřejném právu obvyklé, pojmy, převládající tradičně v soukromém právu. Přihlédneme-li však k užívané systematické soukromého práva, bylo by klásti proti poměru obligačně-právnímu poměr věcně-právní. Teorie finančního práva tak částečně i učinila; toho dokladem jest nevýstižné ovšem Myrbachovo („Finanzrecht“, 1916) dělení na daně osobní a věcné, konstruované podle osobního či věcného ručení za tu kterou daň, stejně i Labandova („Deutsches Reichsstaatsrecht“, 1909) konstrukce povinnosti platiti clo. I zákonodárce ostatně — na př. v našem celním a monopolním řádu z r. 1835 — si pomáhal věcně-právními konstrukcemi. Na druhé straně odpovídají zase povinnostem, vyplývajícím z t. zv. mocenského poměru, povinnosti, vyplývající z normy, jejímž autorem jest také povinná osoba; proti mocenské konstrukci tedy stojí konstrukce autonomie.

Není nutno všímáti si dalšího vývoje konstrukce berní povinnosti, až by bylo možno snadno dovoditi, jak se oba typy, t. zv. mocenský i obligační, stále vedle sebe vyskytují. Tak na příklad za středověku určité dávky z pozemků, akcizy atd. byly jednostranně diktovány držitelem veřejné moci; daňový nárok zde vyplýval z věcně-právních konstrukcí patrimoniálního státu. Jiné dávky zase byly vybírány na základě dohody panovníka se stavy. Bude však účelnější zkoumati, co teorie finančního práva rozlišováním mezi mocenským a obligačním poměrem chce vystihnouti.

## II.

Tvrdí-li teorie, že daňový poměr státu k poplatníkovi jest obligační, chce tím v první řadě říci, že poplatník jest právně zavázán, tedy povinen platiti daň. To ovšem jest samozřejmé, v tomto smyslu uvedená definice jest tautologií. Na druhé straně tvrzení, že mezi státem a poplatníkem jest poměr mocenský, chce vyzdvihnouti skutečnost, že stát na poplatníkovi placení daně vynucuje, protože ji poplatník neplatí dobrovolně, nýbrž pouze v té míře, jak mu stát

<sup>3)</sup> Pokud jde o finanční sociologii, srov. na př. Sultanovu knihu „Die Staatseinnahmen“ (Tübingen 1932). Sociologický a hospodářský ovšem může býti spor, zdali daň jest cenou, placenou za „veřejné statky“, jež produkuje stát (ochrana života, majetkových práv a pod.), nebo prostě příspěvkem politicky vynuceným. Stoupenci t. zv. cenové daňové teorie jsou zejména de Viti de Marco, Lindahl a Schuster.

<sup>4)</sup> Zejména v německé literatuře. Obligační teorii hájí na př. Nawiasky, za stoupence mocenské teorie můžeme pokládati na př. Waldeckera, Strutze, Mirbta.

tuto povinnost ukládá. Toto tvrzení však nemusí býti správné. Není nemožné představit si altruisty, kteří dobrovolně odvádějí veřejnému hospodářství potřebné prostředky (stačí vzpomenouti si na sbírky pro zlatý poklad republiky). Nelze ani říci, že pouze výše tohoto příspěvku jest státem jednostranně mocensky určena. Mohlo by se stejně tvrditi, že v demokratickém státě poplatník sám svými zástupci v parlamentu určuje aspoň nepřímou, jakou částkou bude na potřeby státu přispívat.

Mluví-li teorie o obligačním poměru, má na mysli okolnost, že dlužník jest povinen plniti na základě určité právní normy, které se také stát podrobil — již se také stát ve smyslu teorie G. Jellinka sám zavázal —; stát podle tohoto názoru nemůže zcela libovolně bez „objektivních“ mezí, rozdílných od jeho „subjektivních“ užitkových úvah, vymáhati na poplatníkovi daň.

Uznává se zde sice také, že stát ve snaze zvýšiti své daňové příjmy není omezen; při realizaci těchto snah naráží však na různá jím uznávaná práva jednotlivců. Jsou to „lidská“, „přirozená“ práva: stát nesmí ukládati takové daně, jež by existenčně zničily poplatníka, musí naopak pokud možná vzíti zřetel na berní spravedlnost. Jest však omezen i jinými politickými právy: nemůže zdaniti majetek cizinců, kteří nebydlí na jeho území a také zde nemají majetek (Nawiasky mluví o daňové způsobilosti). Konečně konstituční stát, případně panovník, může vybrati jen ty daně, jež mu lidové zastupitelstvo „povolí“. V mezích zákona však má volnou ruku: kolik mu lidové zastupitelstvo povolí daní, tolik může vybrati. Mezi státem a zastupitelstvem lidu, t. j. v první řadě zastupitelstvem poplatníků (neboť parlament byl původně pouze sborem, který povolal daň a rekruty k určitým účelům a kontroloval jejich použití — jak kdo platí daně, tak má býti zastoupen v parlamentu, hlásala asekurační teorie), jest zápas, o jehož výsledku rozhoduje mocenské postavení obou těchto činitelů. Moc výkonná pak těží co možná nejvíce z výhod, vydobytých na moci zákonodárné: v mezích daných povolení vymáhá daně a snaží se dosáhnouti maxima, chce dostati tolik na daních, kolik může.

### III.

Často argumentuje „mocenská“ i „obligační“ teorie stupněm vázanosti finančního orgánu berním právem. Zde však jest zřejmé, že záleží na konkrétním obsahu norem berního práva. Nemůžeme a priori říci, že poměr berně-právní jest v tomto smyslu obligační nebo mocenský. Uvádí-li na jedné straně teorie, že finanční orgán může uložit jen tu daň, kterou zákon určuje, vyjadřuje tím jednak samozřejmý vztah obecnější normy ke konkrétnější, jednak tím vyslovuje empirií získaný poznatek, že ve většině právních řádů jest finanční orgán při

ukládacím aktu více obsahově vázán než při aktech jiných. Míra této vázanosti jest však různá v tom kterém právním řádě a u té které dávky; stačí vzpomenouti jen na naše dávky za úřední úkony ve srovnání k spotřebním daním, vyměřeným zcela objektivně, t. j. podle technických jednotek. Pravi-li se však naopak, že v berním právu na základě zákona — nebo fakticky aspoň (tak na př. Nawiasky) — má finanční orgán „výhodnější“ postavení vzhledem k poplatníkovi než na př. v soukromém právu věřitel vůči dlužníkovi, může to zase jenom znamenati, že tomu tak jest podle obsahu norem většiny právních řádů. Ani první ani druhá skutečnost však ještě není podstatným znakem berního práva, činitelem, bez kterého by pojem berního práva nebyl myslitelný, nebo který jest imanentní poměru mezi poplatníkem a státem. Také při soukromoprávním poměru ostatně může jedna smluvní strana fakticky býti v tak výhodném postavení, že může zcela mocensky diktovati druhé straně podmínky smlouvy, jež mezi nimi založí obligační poměr, v to zahrnuje i způsob soudního uplatnění svého nároku. Na druhé straně jest finanční orgán zpravidla vázán i ustanoveními formálního práva. Pokud uzavírá dohody s poplatníkem, vzdává se tím určitých práv za to, že mu poplatník konceduje jiné výhody<sup>5)</sup>, jež jej částečně zprošťují povinnosti dbáti omezujících předpisů formálního řízení.

Namítá se, že při soukromoprávním vztahu jsou si strany před zákonem rovny. Pokud tímto rčením má býti vyslovena zásada, že žádná ze stran se nemůže dovolati více práv, než jí zákon přiznává, že tedy v případě konfliktu mezi nimi musí orgán státu jednati tak, jak jest k tomu podle právní normy povinen, lze namítnouti, že jest tomu stejně i v berním právu.

Uvádí se obyečně, že finanční úřad v berním řízení jest zároveň „soudcem“ i „stranou“. Jaký jest však smysl této námitky? Teorie patrně nechce tvrditi, že finanční orgán jest stranickým tak, že porušuje ve svůj prospěch právní normu, když fakticky k tomu má možnost. To by totiž znamenalo, že teorie právnícky se pokouší definovati určitý úsek právního řádu jako bezpráví. Teorie zde však má spíše na mysli okolnost, že obecné právní normy právě vzhledem k své obecné povaze připouštějí několik stejně správných výkladů a že je finanční orgán aplikuje způsobem, který se zdá jemu nejvhodnějším. Nechme stranou skutečnost, že teorie si obyečně představuje, že nejvhodnějším způsobem aplikace berní normy jest pro finanční orgán ten, který zavazuje poplatníka platiti co možná největší daň; o tom bude později zmínka. Zapomíná se při tom také vůbec na správní soudnictví. Záleží tedy i zde zase na obsahu toho kterého právního řádu; berní právo ostatně

<sup>5)</sup> Viz Otto Mayerovu „abgeschwächte Steuerschuld“ („Deutsches Verwaltungsrecht“, 1895).

není charakterisováno určitým způsobem berního procesu. Konečně soudce právě vzhledem k své nezávislosti jest prakticky při aplikaci obecných norem méně vázán než finanční úřad, který jest správním orgánem. Uvedená námitka vyplývá jediné z názoru, že soudce „chce“ pouze právo, spravedlnost, kdežto finanční orgán chce nejvyšší výnos daně, pokud mu to jen zákon dovoluje. Avšak pozorováno po stránce formální, aplikují pouze oba orgány právní řád; při srovnání účelu jejich funkce zase seznáme, že oba orgánové stejně jsou povoláni k tomu, aby uskutečnili účel, jež si stát vytkl.

Ostatně tvrzením, že v berním procesu finanční orgán má větší vliv na vytváření normy po stránce formální než poplatník nebo zase méně volnosti po stránce materiální než jiné správní úřady, redukuje se rozdíl mezi obligačním nebo mocenským vztahem berním pouze na rozdíl kvantitní. Vycházíme-li z pozitivních právních řádů, můžeme zcela obecně říci, že jeden právní řád vytváří poměr mezi poplatníkem a státem více „mocensky“, jiný více „obligačně“. Avšak i uvnitř téhož právního řádu jsou v berním právu značné rozdíly jak po stránce materiální, tak i po stránce formální. Pokud jde o poslěz uvedené, jest berní poměr u přímých daní zpravidla více obligační, u nepřímých daní více mocenský. U přímých daní předchází vyměření dosti složitě řízení, na něž má poplatník poměrně značný vliv. U nepřímých daní naproti tomu může finanční orgán naprosto bez spolupůsobení strany vydati konkrétní normu; orgán finanční stráže může na příklad v pohraničním pásmu uložit nějaké osobě, již při pochůzce potká, aby dala prohlédnouti zboží, jež má s sebou. Z toho jest také patrné, že záleží v prvé řadě na tom, zdali jde o platební nebo kontrolní normy<sup>6)</sup>. Konkretisování kontrolních norem má převahu u nepřímých daní, konkretisování platebních u přímých. To jest ovšem dáno účelem a povahou toho kterého řízení. Při určení platební povinnosti se vyslovuje úsudek, kolik poplatník na základě obecné normy má platiti na ty které daně. Tento výrok se značně podobá klasickému soudcovskému výroku, rozsudku, má ráz aktu, který se označuje obyčejně jako deklaratorní. Kontrolní akty naproti tomu jsou vydávány příležitostně, aby se zajistilo odvádění daně; zde se povinnost poplatníka nevyslovuje obecně, nýbrž ukládají se mu nejkonkrétnější povinnosti na základě obecné normy obsahově co nejuhduší. Jde tedy o akty, jež se běžně označují jako konstitutivní. Podle toho jest také vázanost finančního orgánu větší nebo menší.

Otto Mayer považuje ukládání daně za zásah do svobody

<sup>6)</sup> Nawiasky n. u. m. proto také tvrdí, že u přímých daní (kde převládá ukládací řízení) jest poměr mezi státem a poplatníkem obligační, kdežto u nepřímých daní (kde jde z velké části o kontrolu) částečně mocenský.

jednotlivcovy. Avšak i on rozeznává mezi právními poměry ukládacího a kontrolního řízení. Podle něho se totiž u přímých daní správním aktem vrchnostensky stanoví veřejnoprávní poměr mezi určitým „poddaným“ a státem. Omezení při kontrolním řízení u nepřímých daní se podle jeho názoru ukládají poplatníkům nejen přímo na základě zákona, nýbrž i tím, že se stát vzdá určitých práv, daných mu zákonem, avšak strana za to se podrobí (dobrovolně) určitým povinnostem, jež jí zákonem nejsou uloženy a jež za to vzdání se práv jí finanční úřad nadiktuje. Na př. zboží, přestupující celní hranici a dovážené do celního skladiště, se neproclí, jestliže strana splní podmínky úřadem stanovené. Podle Mayera zde stát s poplatníkem neuzavře smlouvu, nýbrž poplatník se více méně dobrovolně podrobuje určitým činem vrchnostenské moci orgánu. Mayer pak dochází k tomu, že v tomto případě vydané vrchnostenské rozkazy již nejsou omezením svobody jednotlivcovy.

V podstatě zde Mayer znázorňuje, že také v kontrolním řízení u nepřímých daní může mít poplatník vliv na vydání konkrétních norem. V podmíněné skutkové podstatě těchto konkrétních kontrolních norem jest součástí také určitý právně relevantní projev vůle poplatníkův.

Jest také typické, proč Mayer nesouhlasí s názvem finanční policie (jež teď nově užívá Nawiasky). Tvrdí totiž, že policie zde není k tomu, aby zabránila porušení veřejného řádu, nýbrž pouze k objevení a umožnění potrestání finančních deliktů. Lze podle něho nanejvýše mluvit o finanční soudní policii. Policejní ráz má finanční právo pouze vzhledem k své jednostrannosti, protože finanční úřad jest, jak Mayer praví, i soudcem i stranou.

K tomu lze ještě uvést, že označení „finanční policie“ jest potud vhodné, má-li se tím naznačiti určitá činnost finanční správy, která jest normována pouze nejvšeobecnější, blanketní normou a která má za účel odvrátiti nebezpečí daňové defraudace. Jest to ovšem věc vhodnosti; mohli bychom pak tento pojem subsumovati pod pojem zvláštní policie správní (viz Merkl „Obecní právo správní“, Praha-Brno 1932).

Naproti tomu podle Mayera sleduje finanční orgán jednostranný majetkový zájem státu. Jde sice o veřejný zájem, protože se chrání zájem státu, avšak tento zájem jest mnohem úže vymezen než zájem veřejný, jež chrání politický správní úřad a který směřuje k zachovávání společenského řádu.

Rozdělení na obligační a mocenský poměr by tedy znamenalo pouze tolik, že v prvném případě jde o vztah, kdy se na základě obecné právní normy uznává poplatník za zavázaného plniti přesně stanovenou peněžitou částku, v druhém případě pak, že finanční orgán, jsa v podstatě málo omezen právními normami, může ukládati straně určité povinnosti za účelem, aby

zjistil správné plnění povinnosti platiti daň. Vracíme se takto k starému účelovému dělení berně-právních norem na platební a kontrolní, jejichž konkretisace vyžaduje, zase účelově pozorováno, rozdílného způsobu řízení.

#### IV.

Rozdělení mezi obligačním a mocenským vztahem berním může mít svůj hospodářský smysl. Při solidaristické hospodářské soustavě, kde veřejné hospodářství sleduje určitý objektivní účel (který není determinován subjektivními užitkovými úvahami jeho členů), ukládá stát poplatníkům daně bez ohledu na subjektivní užitek, který z použití daně mají. Vynucuje na nich plnění daně a popřípadě nemají ze zaplacené daně vůbec prospěchu. Zde bychom poměr mezi státem a poplatníkem mohli označiti jako mocenský. Naproti tomu při kooperativním zřízení stát vyžaduje zaplacení veřejné dávky pouze v takové výši, kolik činí náklad na opatření služby, které jednotlivec na něm požaduje a které se mu od státu dostane a pouze tehdy, když ji na státu požaduje; platí tedy poplatek dobrovolně.

I finančně-vědecká literatura zde zčásti byla bezradná. Příkladem nám zde může býti de Viti de Marco („Grundlehren der Finanzwissenschaft“, 1933, Tübingen), jeden ze stoupenců „cenové“ daňové teorie. Podotýkáme, že de Viti byl pod vlivem Emila Saxe, žáka t. zv. rakouské školy. Tato škola, jako reakce na historický směr hospodářské vědy, vrátila se z velké části zase k názorům národohospodářských klasiků. Jest proto pochopitelné, že de Viti při důsledném liberalistickém postoji nedovede si hospodářsky představit společenský útvar jinak než jako směnné společenství, že daně mu jsou cenou placenou za veřejné statky, jež produkuje stát. Stát podle něho pak může býti buď monopolistickým útvarem, kde diktátor nebo oligarchická společnost vůdců vnucuje státním občanům jako spotřebitelům veřejných statků ceny, určené výhradně subjektivními užitkovými úvahami vládnoucích, nebo kooperativní společnosti, kde daně nepřevyšují náklady spojené s produkcí veřejných statků<sup>7)</sup>. Za typ státu, který neřádá monopolistických cen za veřejné statky, prohlašuje de Viti stát demokratický. Avšak, jak dovodil Engliš („Demokracie a státní působnost“, Obzor Národohospodářský, roč. 1933, č. 10, 11) demokracie, t. j. rovná politická moc ve státě, napomáhá solidarismu (ovšem pouze majetkovému), nepřivodí tedy kooperativní systém. Sociálně slabí, kteří v demokratickém státě budou míti ve vládě většinu,

<sup>7)</sup> Podle Lindahlia jsou stanoveny ceny veřejných statků dohodou politických stran jako zástupců státních občanů. Při tom jejich výše jest stanovena stejně mechanicky, jako na volném trhu. („Die Gerechtigkeit der Besteuerung“, Lund 1919.)

budou se snažiti o to, aby došlo k vyrovnání důchodů. Nelze tedy tvrditi, že poměr mezi státem a poplatníkem jest pouze v nedemokratickém státě mocenský.

Nesmíme ovšem zaměnit dobrovolnost, s kterou platí člen kooperativního svazku poplatek, s „dobrovolností“, která vede k placení veřejné dávky třebaž ze zřízení listiny, tedy z výdělečného aktu. V prvním případě opatřují individuální hospodářství určité služby ve společném závodě, poplatek a služba jsou tedy v přímé závislosti. V druhém případě jde pouze o příležitost k vybírání daně, o skutečnost, z níž se soudí na únosnost. Poplatník ovšem ani zde právním řádem není donucen, aby předsevzal určitý výdělečný akt, stejně jako není donucen, aby bral důchod. Avšak pokud poplatníci nemají úmysl užiti určitých služeb, nezřídí se kooperativní útvar. Kdyby se však poplatníci vzdali určitých poplatných výdělečných aktů, přinutí je stát jiným způsobem, aby platili veřejné dávky.

## V.

Naše zákony o daních nepřímých nemluví o daňovém nároku a daňové pohledávce, nýbrž pouze o splatnosti daně (srov. § 40 a násl. zák. č. 97/1888 ř. z. o spotřební dani z cukru; § 6 zák. č. 252/20 Sb. o dani z masa mluví o povinnosti k zaplacení daně). Rakouský zákon o přímých osobních daních č. 226/96 ř. z. zmiňuje se pouze o osobě k dani povinné (Steuerpflichtiger — na př. § 59), o tom, kdy začíná daňová povinnost (na př. § 65). O daňovém nároku se zmiňuje také § 2 cis. nař. č. 279/15 ř. z. o soudních poplatcích. Zákon o dávce z majetku a přírůstku na majetku č. 309/20 Sb. se těmito pojmy vyhnul. Teprve náš zákon o přímých daních z r. 1927 mluví ve svém § 259 o daňovém nároku a daňové pohledávce, pokud se týče daňové povinnosti a daňového dluhu.

Pojmy daňové pohledávky a daňového nároku byly převzaty do finančních zákonů (na př. do německého říšského dávkového řádu) pod vlivem judikatury správních soudů. To ovšem neznamená, že správní soud akceptoval plně „obligační teorii“. Judikatura zde spíše využila pro kvalifikaci určité typické skutkové podstaty pojmů obvyklých jinak v civilním právu; vždyť obecně — protože šlo zde vždy o peněžní plnění pro státní pokladnu — civilní právo mělo na právo berní svůj nesporný vliv. Pro judikaturu bylo rozhodující, že u daní ukladáných úřadem jest v skutkové podstatě podmiňující berní platební povinnost vedle obvyklých námi již uvedených skutečností — změn majetku, na př. plynutí důchodu atd. — součástí i další, totiž okolnost, že finanční úřad musí na základě uvedených skutečností poplatníkovi také daň uložit. Tedy: jestliže nastaly uvedené typické skutečnosti u nějaké



osoby, má úřad právo — nárok — povinné osobě daň uložit, vzniká nárok státu na daň.

Dalším důvodem pro uvedenou konstrukci berního nároku byla okolnost, že u většiny přímých daní obsah i vymezení daňové platební povinnosti byly určeny skutečnostmi, jež nastaly v určitém časovém (berním) období. Zde tato konstrukce má za účel, aby se jí individualisovala berní povinnost. Při daních ukládaných na určité období se totiž určuje jednak, za kterou dobu dlužno zachycovati skutečnosti relevantní pro určení berní platební povinnosti, t. j. k zjištění určité berní platební povinnosti lze a nutno si všimati pouze relevantních skutečností, jež nastaly v určitém časovém úseku, jednak za který časový úsek, nastaly-li v něm podmíněné skutečnosti (dosazení výnosu atd.), vzniká nárok státu uložit daň.

Jestliže však v uvedeném časovém úseku dochází postupně k dějům, jež tvoří skutečnosti relevantní pro stanovení berní platební povinnosti, spojuje s tím pozitivní právo obyčejně ještě vznik jiných povinností, jak pro poplatníka, tak i pro finanční orgán. Jde zejména o vznik kontrolních povinností — oznámení provozu živnosti a zániku (na př. §§ 59 až 63 zák. o př. d.), podání přiznání, nahlížení do rejstříku a pod. Kromě toho nastává u některých daní povinnost platiti čtvrtletní splátky, konečně má v určitých případech finanční úřad právo daň, která není splatná a třebaš ani předepsána, zajistiti. Obsah pojmu nároku na daň není tedy vyčerpán právem vyměřiti daň, nýbrž celý komplex všech výše uvedených povinností, pokud se týče práv, jest zahrnut v pojmu berní — daňové povinnosti (nároku).

Finanční teorie, vycházejíc z romanistických konstrukcí soukromého práva, vyžaduje pro „právo“ státu vůči poplatníkovi „titulu“. Tímto titulem zde ovšem již není zákon, dohoda mezi panovníkem a lidovým zastupitelstvem (neboť parlament zde již nepovoluje určitý daňový kontingent), stejně jako není v soukromém právu titulem občanský zákoník, nýbrž skutečnosti uvedené v zákoně, na př. zahájení provozu živnosti. Tyto skutečnosti dávají státu právo, nárok, aby určité úkony na poplatníkovi přímo požadoval (zpravidla nikoliv zaplacení daně, jež jest podmíněno předpisem daně), na př. ohlášení provozu živnosti. Uvedená konstrukce ovšem není vždy výstižná. Na př. může finanční úřad uložit jednotlivci určité procesní úkony, na jejichž základě se stane zřejmým, že zde není berní povinnosti. Konečně jest finanční úřad oprávněn i na třetích osobách, proti nimž nemá daňového nároku, žádati určité kontrolní úkony: nájemníci na př. jsou povinni potvrditi správnost údajů v přiznání k domovní dani činžovní (§ 308, odst. 3. zák. o př. d.).

Také náš zákon o př. d. přimkl se ve značné části k soudnímu právu, nejen ve své části formální, nýbrž i obecně mate-

riální části. Znamená-li v soukromém právu pojem „nárok“ možnost přivést nějaké právo procesně k uplatnění, znamená pojem nároku v našem zákoně o př. d. něco podobného, totiž v prvé řadě možnost státu vyměřením — berním procesem — právo na daň přivést ze stavu potenciálního do stavu aktuálního, čili prostě konkretisovati obecnou normu. Zákon o př. d. totiž teprve vybuďoval (přihlížíme-li k dřívějším obdobným zákonům) berní proces, zejména pokud jde o vyměřovací řízení; mohlo by se tedy mluvíti o daňovém nároku ve smyslu procesním.

V soukromém právu nárok jednotlivce jest reflexem povinnosti soudu určitým způsobem procesně jednati (na př. vydati rozsudek určitého obsahu). Obsahem nároku státu na daň jest však „právo“ — s hlediska poplatníkova — předepsati daň. Kdo má to právo? Finanční orgán jest povinen daň předepsati. Daňovým nárokem by tedy mohl býti pouze nárok nějakého jiného subjektu proti finančnímu orgánu, aby daň předepsal. Tímto subjektem podle obsahu právních norem není poplatník; musil by to tedy býti subjekt rozdílný jak od poplatníka, tak i od finančního orgánu — takového subjektu však v berním právu nenalzáme.

V berním právu pojem daňového nároku nevyjadřuje relaci oprávněného — kterého tu není — k státnímu orgánu (soudu), nýbrž určitý vztah obecné normy (berního zákona) ke konkrétní normě (předpisu daně). Pouze daň, na kterou má stát nárok, může býti platně předepsána, t. j. pouze předpis (konkrétní norma), který se zakládá na zákonném ustanovení, stanovícím materiálně berní povinnost, t. j. obecnější normě, čili odvozený z této obecnější normy, která není pouze delegační, jest závazný, zakládá konkrétní právní povinnost poplatníkovu. Obsah konkrétní normy musí vyplývati z obsahu obecné normy. Pojem daňového nároku tedy vyjadřuje takto nutnou relaci určité kvality mezi obecnou a konkrétní normou.

Pojem nároku na daň se nám tím však zároveň obrací také v pojem možnosti strany zkoumati správnost nebo zase vadnost správního aktu, kterým jí byla uložena povinnost platiti daň. Poplatník totiž takto nabývá možnosti zkoumati nejen vzhledem k stránce formální (ohledně způsobu aplikace normy — místní a věcná příslušnost finančního úřadu atd.), nýbrž i vzhledem k materiální stránce, zdali předpis není aktem nicotným. To vyplývá, jak později uvidíme, ze zásady legality (ve smyslu materiálním) v berním právu.

V stejném smyslu lze také interpretovati zákonná ustanovení o daňovém nároku jako o možnosti právně hodnotiti úkony, zejména kontrolní, a zvláště ony, jež směřují k vyměření daně. Vznik nároku státu na daň sám o sobě zpravidla totiž nevede hned přímo k uložení daně (daň se vyměří až po uplynutí berního

roku), nýbrž dává jenom právo předsevzítí úkony, směřující k vy-měření daně. V tomto ohledu uvedený nárok ovšem jest reflexem povinnosti poplatníkových, spolupůsobiti při kontrolním a vymě-řovacím řízení. Plný význam — v relaci k poplatníkovi — na-bývá ustanovení o daňovém nároku, je-li dána možnost t. zv. opravného řízení.

Zákon totiž vycházel z poněkud odlišného názoru. Působila zde ještě liberalistická a přirozenoprávní konstrukce, podle níž stojí proti sobě stát, reprezentovaný svým orgánem, a jedinec; poměr mezi tímto orgánem a právním řádem, pokud se netýkal jednotlivce, teorii nezajímá; předmětem pozorování byl pouze vztah mezi orgánem a jednotlivcem. Předpokládalo se pak, že pro tento poměr právní řád oběma poskytuje určitá práva. Při konstrukci berního nároku proto zákon rozlišuje podle toho, zdali poplatník jest povinen dáti si předepsati daň, či nikoliv. Jest k tomu povinen, má-li stát na ni „nárok“; v tomto případě ne-může bráti uložení daně s úspěchem v odpor. Není-li povinen dáti si předepsati daň, t. j. nemá-li stát nároku na daň, může si poplatník s úspěchem stěžovati do uložení daně. Nárok na daň jest, jak jsme již uvedli, podmínkou platného uložení daně, sou-částí podmiňující skutkové podstaty, zakládající platební povin-nost poplatníkovu. Úskutečnili se v konkrétním případě určitá skutková podstata, obsažená v obecné normě, jest tím podmíněno vydání konkrétní normy. Konkretisace obecné normy jest práv-ním řízením, konkretisace obecné berní normy jest berním říze-ním. Pojmem nároku na daň jest vyslovena n u t n o s t k o n k r e t i s o v a t i o b e c n o u n o r m u při zjištění určitých právně re-levantních skutečností.

Nárok znamená v soukromém právu s hlediska oprávněného možnost „právo“ uplatnití, v berním právu však povinnost finanč-ního orgánu je uplatnití. V soukromém právu se ovšem před-pokládá tato možnost vůči povinnému, t. j. povinná strana nemá nároku soudně se domáhati uplatnění nároku proti sobě. Nárok státu na daň má v tomto ohledu pak jediné s m y s l n e g a t i v n í, znamená pouze ne-povinnost státního orgánu vydati konkrétní normu — čili uložití daň — na návrh poplatníkův.

Nárok ve smyslu soukromoprávním vyjadřuje relaci mezi státním orgánem a soukromou osobou tak, že konkretisace obecné právní normy jest podmíněna právně relevantním projevem vůle soukromé osoby, rozdílné od povinné osoby. Ve smyslu berně-právním soukromá osoba jest jediné subjektem povinnosti, kon-kretisace není podmíněna jejím právně relevantním projevem vůle. V prvním případě pak soukromá osoba není povinna tento projev vůle učiniti, avšak učiní-li jej, musí státní orgán jednati; v druhém případě jest povinen stát vždy jednati, soukromá osoba však nemá nároku na toto jednání.

Nárok ve smyslu soukromoprávním a berněprávním spojuje

ještě jeden právní institut: Jestliže se v určité době od svého vzniku nárok neuplatní, promlčuje se, t. j. státní orgán jest povinen nekonkretisovati obecnou normu.

Pojem nároku na daň má ještě jednu speciální funkci, odlišnou od té, kterou jsme výše uvedli: a to při t. zv. finančním vyrovnání mezi několika korporacemi, delegovanými k vybírání veřejných dávek.

## VI.

Jest zajímavé všimnouti si také důsledků t. zv. daňové obligační teorie v poměru k teorii zv. mocenské. Jak jsme uvedli, měla obligační teorie v jistém smyslu své oprávnění v konstitučním státu. Stát zde nabýval zákonem titulu, aby jako věřitel žádal na dlužníku, t. j. na osobě, jež má majetkový pramen v zákoně uvedený, daň. Obsahem obligace (ex lege) zde tedy jest peněžité plnění povinné osoby; z tohoto závazku samého se pak nedají materiálně odvoditi práva neb závazky třetích osob.

Za uvedených předpokladů vedla „obligační“ daňová teorie k t. zv. fiskalismu<sup>8)</sup>. Vždyť konstrukce, která po vzoru soukromého práva učinila ze státu věřitele a z poplatníka dlužníka, dovedla přirozeně zachytiti jen jednu stránku státního hospodářství, totiž příjmovou (stejně jako starší finanční věda, jež dospěla k názoru, že u soukromníka určují příjmy výdaje, u státu naopak). Užitečnost aktů finančních orgánů měřila výši peněžních příjmů, škodou byla námaha (měřená ovšem objektivně jako škoda na účelu největšího příjmu peněz — tedy opotřebením správního aparátu, zřízeného k vymáhání daní, a pod.) spojená s přemáháním odporu poplatníků, jejichž nejučinnější přípustnou zbraní byla určitá právní ustanovení (možnost jejich použití také označila teorie jako právní prostředky v berním řízení — viz Koczyński, „Die Rechtsmittel im österr. Gebührenverfahren“, 1895). Ústředním postulátem, nedeterminovaným již jiným účelem, tedy tu byl největší čistý výnos peněžní. Jest to sice postulát podniku v peněžním hospodářství, chybí zde však podnikatel, který hospodáří podle subjektivních užitkových úvah. Logickou by byla tato konstrukce pouze v tom případě, kdybychom předpokládali panovníka nebo diktátora, který užívá státu k svým subjektivním účelům. Neboť postulát nejvyššího peněžního daňového výnosu nevyplývá ani z objektivního postulátu solidaristického státního hospodářství, který kvalifikuje ty které akty jako sociálně užitečné neb škodlivé, ani ze subjektivních postulátů individuálních hospodářství, jež se spojily v kooperativním závodě. V tomto případě není účelem peněžní výnos, nýbrž světojný náklad. V solidaristickém hospodářství bychom pak mohli definovati fiskalismus jako jednostranné uplatnění zájmů státní

<sup>8)</sup> Bylo by snad lépe mluvit o pojetí kameralistickém, protože jde o bezdůvodné separování požadavků státní pokladny od požadavků ostatního státního hospodářství.

pokladny na úkor ostatních státních zájmů<sup>9)</sup>. Chceme-li totiž hodnotiti akty veřejného hospodářství s hlediska jeho ústředního postulátu, seznáme, že toto hospodářství jedná tak, aby sociální užitek z nich byl větší než sociální škoda, kterým byl vykupován. Akt tedy může býti fiskálním pouze tehdy, když orgán veřejného hospodářství jej nekoná tak, aby se uskutečnil účel státního hospodářství, na př. způsobí-li větší škodu než zákonem byla zamýšlena, uloží-li větší dávku, než podle zákona měl učiniti.

Může-li na druhé straně veřejné hospodářství, příp. jeho orgán učiniti co chce, t. j. není-li právně vázán jinak než blanketní normou, jak podle mocenské teorie musíme předpokládati, není důvodu, aby se snažil na daních vybrati více než potřebuje stát pro své účele. S tohoto hlediska tedy fiskalismus jest vyloučen; lze konstatovati jen samozřejmou různost zájmů objektivního a subjektivního hospodářství. Předpokládá-li se však naopak, že se stát s poplatníkem potýká t. zv. právními — procesními — prostředky jako rovný s rovným („před zákonem“), aby dosáhl nejvyššího daňového výnosu, přestávají býti právní ustanovení normou, jejichž obsah má býti uskutečněn podle vůle autora normy, a stává se prostředkem k dosažení zmíněného výnosu. Možnost aplikovati obecnou normu několikerym způsobem vede takto k aplikaci, jež znamená největší peněžní výnos, nikoliv největší sociální užitek. Zastupitelstvo poplatníků — parlament, — pak reaguje na to tím, že činí již obecné normy obsahově co nejkonkrétnějšími; pro berní řízení následkem toho platí princip nejpřísnější legality, co největší obsahová vázanost finančních orgánů právními ustanoveními, nepružnost berního řízení.

S tohoto hlediska vyplývá také instituce t. zv. aktů milosti, jež byly typické právě pro starší finanční právo. Věřitel může volně nakládati se svou pohledávkou, není povinen ji vymáhati. Záleží na něm, které akty chce předsevzítí, aby dosáhl jejího zaplacení. Teorie byla proto toho náhledu, že také finanční správa, která jest zástupcem státní pokladny (nikoliv tedy orgánem, povinným aplikovati právní normy), může s berní pohledávkou takto volně nakládati, že ji tedy nemusí vymáhati. V úředních instrukcích upravovaly také ústřední úřady kompetenci nižších stolic ohledně odepisování veřejných dávek, promíjení úroků z prodlení atd., i když k tomu nebyly delegovány zákonnými normami. Zákonodárce ostatně toto právo pokládal za tak samozřejmé, že uvedenou materii vůbec neupravoval. Akty

<sup>9)</sup> O fiskalismu se mluví, když finanční orgán jednostranně fedruje finanční zájmy státu bez zřetele k újmě, kterou tím jednotlivci způsobí. Nemůžeme však srovnávati objektivní prospěch státu se subjektivní újmou poplatníkovou. Berním fiskalismem tedy můžeme pouze nazývati postup, při němž se vymáháním daně způsobuje větší sociální škoda než prospěch.

milosti ovšem nebyly akty volného uvážení, jež berní právo, vybudované na zásadě přísné zákonitosti, perhoreskovalo, nýbrž přímo exempcemi ze zákona.

Myšlenka solidaristická, jejíž hlavní realizací v moderním berním systému jest daň důchodová, musila samozřejmě způsobiti odklon od nazírání obligačního. Nejen proto, že solidarismu by více odpovídala konstrukce mocenská. Záleží zde však také na pokud možno nejpřegnantnějším zjištění únosnosti poplatníkovy; finanční orgán, který ukládá daň, musí dbáti „blaha státu“ v jiném smyslu, než to předpokládá teorie obligační. Finanční úřad zde má stejné poslání jako orgán pověřený péčí o zachování veřejného pořádku — soudní, nebo orgán politické správy. Má za účel přispívati k uskutečnění objektivního postulátu veřejného hospodářství, pokud se týče aplikovati právní řád. Tomuto požadavku se také berní moderní zákony nemohly vyhnutí. Aby pokud možná přesně zjistily únosnost poplatníkovy, byla jim dána možnost k rozsáhlým investigacím, jež přirozeně zasahují dosti hluboko do t. zv. soukromoprávní sféry jednotlivcovy (nahližení do obchodních knih, místní prohlídka a pod.). Jakmile přestala býti daň výpalným a stala se prostředkem k uskutečnění sociálního ideálu, musil se prostě změnit poměr finančního orgánu k poplatníkovi. Jelikož vybírání daně není již pouze záležitostí berního eráru a toho kterého poplatníka, nýbrž veškerého obyvatelstva, dostalo se finančnímu orgánu kompetence přiměti také osoby odlišné od určitého poplatníka k účasti na berním řízení: Z berní povinnosti vyplývají povinnosti (konstruované obyčejně jako procesní — svědecké, znalecké) i třetích osob. Vedle správního berního procesu, jenž probíhá jako soudní spor civilní, byl také u t. zv. přímých daní vybudován trestní berní proces. Akty milosti se změnily v akty volného uvážení (srov. § 276 zák. o př. d.). Na druhé straně se zase ukládá finančnímu úřadu, aby za určitých předpokladů vadné rozhodnutí nebo vadný předpis, který jest poplatníku na škodu, z vlastní iniciativy zrušil (§§ 256, 298 zák. o př. d.).

K odklonu od principu přísné zákonitosti vede značný vzrůst daňových břemen, který vyvolává snahu po stále jemnějším vystižení věcné a zejména osobní únosnosti poplatníků. Finanční politice zde totiž nastávají tak komplikované úkoly, že schematická forma zákona může jen nedokonale naznačiti řešení konkrétních úkolů<sup>40)</sup>. Zákon proto musí delegovati finanční orgány k dalekosáhlým korekturám; dokladem toho jest § 276 našeho zák. o př. d.

Solidaristická konstrukce státního hospodářství jest ovšem neslučitelna s principem fiskálním. Finanční úřad není orgánem, který jest povinen přičiniti se o co možná největší výnos daní

<sup>40)</sup> Z podobných důvodů upouští také naše osnova trestního zákona od principu přísné legality.

za každou cenu; proto také na druhé straně nemusí býti co nejvíce vázán zákonem. To není ani možné v daňovém systému, kde převládají daně, jejichž vyměřovací základ jest dán kvalitami vztahovými (hodnotou), kdy tedy nestačí k tomu, aby se zjistil rozsah a obsah berní povinnosti, prosté nahlédnutí do seznamů, jak jest tomu na př. u katastrové daně pozemkové, domovní třídní a u příjmové třídní, nebo prosté odpočítání technických jednotek zdaněného předmětu, jak jest tomu u většiny spotřebních daní, ani konečně právní interpretace obsahu nějaké listiny, jak jest tomu u t. zv. stupnicových poplatků. Má-li se určitý souhrn statků definovati jako důchod a pod. a určití jejich hodnota, jest zapotřebí rozsáhlého zjišťování všech hospodářsky relevantních skutečností, jež vyžaduje značné pružnosti finančního orgánu. Možnost volného uvažování jest zde nutností. Zjišťuje se zde totiž obyčejně směnná hodnota, tedy případný výsledek subjektivních užítkových úvah; jelikož pak berní povinnost jest takto v zásadě závislá na subjektivních prvcích, nelze dáti finančnímu úřadu podrobné a jednostranné směrnice. Příkladem toho jest § 4 německého říšského dávkového řádu o zákazu obcházení berní povinnosti; tímto ustanovením se dává jasně najevo, že stát finančním zákonem sleduje určitý účel a že finanční úřad proto má rozhodovati v „duchu zákona“. Jest pak zřejmé, že účelem finančních zákonů — zvláště u přímých daní, kde důchodová daň má také regulatorní funkci — není pouze finanční efekt. Není jistě také náhodou, že v Anglii, klasické zemi důchodové a dědické daně, berní proces naprosto není tak formálně determinován, jak to jest obvyklé v zemích střeoevropských.

Uspořádání státního hospodářství, v němž převládají solidaristické prvky, neporušuje ovšem organisační princip finanční správy a procesní techniku berního řízení. Finanční úřad jest orgánem povoláním pouze aplikovati zákon; zůstává výhradně věcí zákonodárcovou, aby stanovil objektivní účel státního hospodaření. Je-li státní hospodářství, řízené podle principu solidaristického, vybudováno na individualistických hospodářstvích, musí počítati s egoismem jednotlivců. Tím jest také dána technika berního procesu. Není důvodu učiniti z finančního úřadu činitele, který by výhradně „z moci úřední“ přihlížel i k zájmům poplatníků: zásada dispositivní, pokud jde o poplatníkův prospěch, bude tedy nadále i v berním řízení převládati. Tomuto principu berního procesu se však dostává takto správné interpretace. Jde o pouhou zásadu procesní techniky, nikoliv o stěžejní zásadu pro konstrukci poměru mezi státem a poplatníkem.