



# bulletin

2 / 2015

## **předmluva**

JUDr. PhDr. Karel Šimka LL.M., Ph.D. \_\_\_\_\_ 2

**Rozhovor s Eliškou Wagnerovou** \_\_\_\_\_ 3

## **daně a ústavnost**

### **Ústavní právo a daně**

JUDr. PhDr. Karel Šimka, LL.M., Ph.D., JUDr. Petra Nováková, Ph.D. \_\_\_\_\_ 7

### **Retroaktivita v daňovém právu**

JUDr. Jiří Palla \_\_\_\_\_ 15

### **Správní praxe v českém právu**

doc. JUDr. Zdeněk Kühn, Ph.D., LL.M., S.J.D. \_\_\_\_\_ 25

### **„Rdousící efekt“ solárního odvodu v judikatuře vysokých soudů**

JUDr. PhDr. Karel Šimka, LL.M., Ph.D., JUDr. Lenka Kaniová \_\_\_\_\_ 29

### **Vnímání daní, poplatků a jiných obdobných peněžitých plnění ve světle jejich ústavních aspektů**

doc. JUDr. Radim Boháč, Ph.D., doc. JUDr. Ing. Michal Radvan, Ph.D. \_\_\_\_\_ 36

### **Obrana principu „in dubio pro libertate“**

JUDr. PhDr. Karel Šimka, LL.M., Ph.D. \_\_\_\_\_ 40

## **daně a účetnictví**

### **To nejlepší z obou světů aneb přípustnost selektivního dovolávání se unijních pravidel v oblasti DPH**

Ing. Michal Dušek \_\_\_\_\_ 43

### **Průzkum problematiky stálých provozoven**

Ing. Věra Jankovcová \_\_\_\_\_ 46

### **Neúčinnost podání – proč ji vůbec máme?**

Ing. Marek Piech \_\_\_\_\_ 49

# Předmluva



Milí čtenáři!

Léto začíná a sluneční paprsky zalévají kvetoucí, voňavou zemi. Není proto divu, že červnový Bulletin je plný slunce. Věnuje se hlavně prozařování. Čeho a kam? Přece základních práv a svobod do „jednoduchého“ daňového práva!

Začneme zostra – rozhovorem s emeritní ústavní soudkyní Eliškou Wagnerovou, jejíž nálezy, a to nejen ve věcech týkajících se daní, měly šťávu a říz. Mohli jsme je zbožňovat, anebo nesnášet, ale ať tak či onak, nedaly se přehlédnout. Doktrínu i praxi ovlivnily zcela zásadně. Díky za ně i za E. W. jako takovou!

Pokračujeme trochu nudným přehledem nejdůležitějších oblastí, v nichž se daně setkávají s ústavností, a to z pera Petry Novákové a její maličkosti. Není těch oblastí nakonec až tak málo...

Následuje důkladné pojednání Jiřího Pally o tom, kdy lze v daňovém právu zařadit „zpětný chod“ a na věci minulé nově pohlížet přísnějším metrem. Aneb o retroaktivitě v daňovém právu.

Zdeněk Kühn nás uvede do mystéria zvaného správní praxe. Kdy vznikne, koho zavazuje, jak ji lze měnit a co když je nezákonná? Jaké z ní plynou důsledky či nároky? Stále o ní nevíme dost, a přitom už je tomu více než deset let, kdy se začala objevovat v judikatuře Nejvyššího správního soudu.

A sluneční paprsky nepřestávají pálit: Příběh zdanění výroby energie ze slunečního záření, který již několik let zaměstnává daňovou správu i soudy, přiblíží Lenka Kaniová za mého spolupachatelství. Doufejme, že podobný příběh o nezvládnutých dotacích nás již nikdy nepostihne.

Následuje polemika: Radim Boháč a Michal Radvan se domnívají, že daně by lidé měli platit rádi, neb je to pro jejich dobro. Já se nesměle obávám, aby toho dobra nebylo příliš. Není divu, že i naše názory na zásadu *in dubio pro libertate*, z níž plyne, že riziko nejasného

uložení povinnosti páchat dobro nese stát, se neshodují. Takže dva diametrálně odlišné články o tomtéž tématu.

Unaveni sluncem se uchýlíme mimo přímý dosah žhnoucí ústavnosti do stinných koutů účetnictví a „jednoduchého“ práva. Ale i tam bude horko.

Michal Dušek poradí, jak žít – alespoň při šikovném uspořádání režimu placení DPH – v ještě lepším než nejlepším ze všech možných světů. Brát výhody systému DPH, a přitom nenést náklady. Lze, či nelze? Jak to tak v právu bývá, někdy ano, někdy ne...

Věra Jankovcová nás uvede do tajemství stálých provozů. Spolu s kolegy provedla mezinárodní srovnání, za jakých podmínek v tom kterém státě vznikají. Zjistila, že rozdíly jsou, a zásadní. A to jsme přitom (skoro) všichni v EU, G20 nebo aspoň OECD.

Nakonec nás zelektr(on)izuje Marek Piech svým žalozpěvem o tom, co se stane, podá-li daňový subjekt datovou zprávu v jiném než předepsaném formátu. Co myslíte, že se stane? Nic. Neb podání bude neúčinné. Jako by nebylo. Marek Piech si myslí, že tak by to nemělo zůstat.

Doporučuji vám, milí čtenáři, vzít si letní Bulletin s sebou na dovolenou. Sedněte si pod palmu na jemný písek karibské, řecké či jakékoli jiné pláže, nechte se ovívat vlahým vánkem čeřícím vlny, usrkávejte margaritu, caipirinha či mojito, pozorujte paprsky slunce zapadajícího do oceánu a občas, ale s dostatečnými přestávkami, se začtěte do některého z článků, dokud rudý kotouč nezmizí za obzorem. Abyste si všechno užili tou správnou měrou. Abyste vše, čím se zabýváte, dokázali dobře vybalancovat, stejně jako musí být správně namíchan koktejl, který budete pít. Život je krásný, s daněmi i bez nich!

Slunce v duši!

JUDr. PhDr. Karel Šimka, LL.M., Ph.D.  
člen redakční rady

# Rozhovor s Eliškou Wagnerovou

Otázky kladl JUDr. PhDr. Karel Šimka, LL.M., Ph.D.

**JUDr. Eliška Wagnerová, Ph.D.** (\*1948), rodačka z Kladna, absolvovala na přelomu 60. a 70. let minulého století Právnickou fakultu Univerzity Karlovy (1974). Působila krátce jako podniková právnička a pak až do svého odchodu do exilu v advokacii v Lounech a posléze v Kladně. V exilu, kam odešla roku 1982, žila nejprve sedm let v německém Mnichově, kde pracovala jako novinářka pro Rádio Svobodná Evropa a pro exilový tisk, a navíc vykonávala praxi poradkyně pro československé právo. V roce 1989, poté, co se seznámila se svým nyníjším manželem Arnoštem Wagnerem, za ním odešla do Kanady, kde žili do počátku 90. let a kde prošla i takovými profesemi jako zubní laborantka, květinářka či servírka.

Roku 1993 se stala asistentkou prvního předsedy českého Ústavního soudu Zdeňka Kesslera, jehož poznala ještě v exilu při jeho návštěvě v Kanadě roku 1991. Po tříletém působení na Ústavním soudu se stala roku 1996 soudkyní Nejvyššího soudu a roku 1998 byla Václavem Havlem jmenována jeho předsedkyní. Ve funkci zůstala až do roku 2002, kdy ji Václav Havel jmenoval místopředsedkyní Ústavního soudu. Svůj desetiletý mandát na Ústavním soudu ukončila v březnu 2012. Na podzim téhož roku byla jako bezpartijní na kandidátce Strany zelených zvolena senátorkou za obvod Brno-město. V Senátu je členkou ústavněprávního výboru a předsedkyní Stálé komise Senátu pro Ústavu České republiky a parlamentní procedury.

Vedle právní praxe má za sebou bohatou pedagogickou a publikační činnost. Je autorkou řady českých i zahraničních odborných textů zejména z oblasti ústavního práva, mimo jiné spoluautorkou ceněných komentářů k zákonu o Ústavním soudu (2007) a k Listině základních práv a svobod (2012). Působila v Benátské komisi Rady Evropy (poradním orgánu Rady Evropy pro otázky ústavního práva) a byla či je členkou řady dalších odborných grémíí (zejména vědeckých rad právnických a jiných fakult).



■ Nemohu nezačít profesní změnou, jíž jste v nedávné době prošla: Jak se Vám po letech právnické praxe u nejvyšších soudních instancí České republiky a předtím v zahraničí a v advokacii líbí v roli političky? I jako senátorka se, pokud vím, staráte o právo jako členka ústavněprávního výboru a jako šéfka stálé senátní komise pro Ústavu České republiky. Ale přece jen, asi je něco jiného, „tvoříte-li“ právo judikaturou, anebo schvalováním zákonných textů?

Máte pravdu, je to zcela nová zkušenost. Musím říci, že si na ni stále ještě zvykám, resp. se ji snažím zažít. Víte, ani u Ústavního soudu jsem neměla příliš ráda řízení o abstraktní kontrole právních předpisů, chyběl tam totiž ilustrativní příběh, na kterém by se ukázala případná protiústavnost přezkoumávané právní úpravy. A legislativní práce je tvorba právní úpravy, o které až budoucnost ukáže, zda je pro reálný život přínosná, anebo zda škodí svým adresátům. Musíte se také zhusta spoléhat na zkušenosti a názory jiných osob, neboť je zřejmé, že celé řadě legislativně upravovaných problémů prostě nerozumíte, jelikož jdou mimo okruh vašich životních a profesních zkušeností. A pokud člověk nepatří mezi ty, co se domnívají, že rozumí všemu, anebo pokud není svazován stranickou disciplínou (což je můj případ, jsouc bezpartijní), ocitá se poměrně často ve velmi křehké situaci, kdy se mu nehlasuje úplně dobře. Je také zřejmé, že legislativní smršť, s níž jsme stále konfrontováni, stejně jako komplikovanost předkládané právní úpravy to člověku nijak neulehčuje. To je ostatně i, či snad zejména, případ daňového práva.

■ Nikdo z ústavních soudců před Vámi a, dovoluji si tvrdit, zatím ani po Vás neovlivnil výklad a aplikaci daňového práva tolik jako Vy. Několik hesel: Časový rozměr daňové povinnosti (nález sp. zn. IV. ÚS 29/05), princip *in dubio pro libertate* (nález sp. zn. I. ÚS 643/06), prekluze daňové povinnosti aneb 3 + 0 kontra 3 + 1 (nález sp. zn. I. ÚS 1611/07) či důvody zahájení daňové kontroly (nález sp. zn. I. ÚS 1835/07; korigován stanoviskem pléna Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS – st33/11). V těchto věcech jste byla soudkyní zpravodajkou. Byla to náhoda,

**že právě oblast daňového práva byla vedle některých dalších oblastí tou, kterou jste tak silně ovlivnila? A které z Vašich daňových judikátů považujete za nejdůležitější?**

Děkuji za poklonu, samozřejmě, že mě těší, když vidím, že mi někdo rozumí. Ostatně, právě v daňových věcech jsem své názory prosazovala na Ústavním soudu poměrně těžce. To si vysvětluji tím, že liberálů je v této zemi, a ostatně ve střední Evropě vůbec, už historicky málo. Silně je právě tradičně dodnes zakořeněn etatismus, který ovlivňuje a ovlivňoval i myšlení, zdá se mi, i řady ústavních soudců. To přesto, že v judikatuře Ústavního soudu naleznete již v devadesátých letech proklamace o tom, že jednotlivce se svými právy je východiskem státu, resp. dokonce se hovoří o prioritě jednotlivce před státem (nález sp. zn. Pl. ÚS 43/93). Sama jsem cítila, že daně jsou přesně tou oblastí, v níž se střetává téměř každý občan se státní mocí a kde pociťuje citelně „vrchnostenskou“ převahu státu. Ta samozřejmě musí existovat, avšak jde o proporce, v nichž se odehrávají zásahy do práv jednotlivců. Mně osobně se zdálo a dosud zdá, že u nás jsou zákonem povolené zásahy do práv, a to právě ve věcech daňových, už za hranicí pro mě snesitelné přiměřenosti. To bylo vidět ve všech mých Vámi citovaných rozhodnutích. A je paradoxní, že tam, kde jsem to pociťovala velmi silně, snad nejsilněji, protože šlo o věc neoddiskutovatelného ústavního principu, tj. věc sp. zn. I. ÚS 1835/07, mělo plénum Ústavního soudu potřebu překonat můj názor stanoviskem. Tomu jsem opravdu nerozuměla, neboť právě výkon libovůle státní moci je cosi, co do instrumentária demokratického právního státu nepatří, resp. se mu opravdu hrubě přičí. Ostatně i další dodnes platné úpravy v daňovém právu považuji za nepřiměřené. Např. lhůty pro stanovení daně, zejména desetiletá objektivní lhůta. Ve srovnání s obecnými promlčecími lhůtami, které platí mezi soukromými subjekty, jde o obrovské zvýhodnění státu a opravdu nevím, zda je taková nerovnost věcně odůvodnitelná.

■ **Díky judikатурní tradici, kterou jste jako soudkyně Ústavního soudu spoluzaložila a jež se uplatňuje i na Nejvyšším správním soudu, je výklad daňového práva v České republice poměrně citlivý k právu na spravedlivý proces daňových subjektů. Klade se rovněž důraz na zákonnost zakotvení daňové povinnosti, na její dostatečnou určitost a v neposlední řadě i na to, aby povinnosti v oblasti daní byly ukládány předem, a ne retroaktivně. Myslíte, že před námi stojí ještě nějaké další velké otázky tohoto typu, které budou muset soudy řešit, anebo že už vše podstatné bylo řečeno a v daních zbývá judikovat jen o detailech a jednotlivostech?**

Něco jsem naznačila již v závěru předchozí odpovědi. Ovšem velkou, dosud neřešenou materií je rovnost odvodové zátěže mezi jednotlivými skupinami daňových

subjektů. Spíše jen naznačím, ale ve srovnání se zahraničím jsou u nás zaměstnanci ve veliké daňové nevýhodě, pokud si od daňového základu v podstatě nemohou odečíst vůbec žádné náklady vynaložené ve spojení s výkonem práce. Mám na mysli např. jízdné při dojíždění do zaměstnání od určité vzdálenosti, o možnosti odečtu vynaloženého pojistného na zabezpečení sociálních služeb v nemoci a ve stáří, které také jednou u nás snad bude možné, nemluvě, neboť vynaložení vlastního úsilí o zajištění svého bytí samozřejmě musí mít přednost před čistým spoléháním na sociální politiku státu, popř. na dobročinnost. To je otázka lidské důstojnosti, a tu by stát měl nejen respektovat, ale měl by i umožnit svou aktivní politikou její realizaci. Jinak lze samozřejmě očekávat, že bude dál zapotřebí rozvíjet a zpřesňovat to, co již bylo možná jen načrtnuto judikaturou Ústavního soudu či ze strany NSS. Jen doufám, že vývoj či interpretace práva půjdou směrem, který bude co nejvíce šetřit práva jednotlivců, a nebude se bezdůvodně dál upřednostňovat mnohdy domnělý zájem státu, ve skutečnosti zahalující neuměteltví těch, kteří odpovídají za koncepcie jednotlivých politik.

■ **V této souvislosti mě zajímá, jak moc má podle Vás Ústavní soud zasahovat do samotného hmotného práva daňového. V nálezech sp. zn. Pl. ÚS 24/07 (Topolánkuv daňový balíček, zejm. rovná daň ze superhrubé mzdy) i sp. zn. Pl. ÚS 29/08 (návrh na zrušení daně z převodu nemovitostí) se vyslovil pro spíše restriktivní přístup, nicméně ponechal si otevřená vrátka u excesů. Navazující judikatura šla různými cestami. „Druhý Ústavní soud“ potvrdil restriktci, avšak ponechal „naději“, pokud by se objevil rdousící efekt, v nálezu sp. zn. Pl. ÚS 17/11 (daň ze solárního záření). Důkladný věcný přezkum různých účinků přezkoumávaného daňového opatření se v poslední době objevil v nálezech „třetího Ústavního soudu“ u slevy na dani pro pracující důchodce (nález sp. zn. Pl. ÚS 31/13) či kaucí pro distributory pohonných hmot (nález sp. zn. Pl. ÚS 44/13). Dá se to podle Vás považovat za změnu trendu oproti dobám, kdy jste na Ústavním soude působila Vy?**

Tak teď jste připomenul i nálezy, které mě dodnes nenechávají chladnou. Jde zejména o Vámi zmiňovaný nález k superhrubé mzdě. Tu považuji za naprostý nelogický a protismyslný nonsens, který jen nepokrytě drze zaútočil jak na peněženky daňových poplatníků fungujících v roli zaměstnanců, u nichž je nejsnazší výběr daní, tak na kasy podnikatelů, pro které platba pojistného přestala představovat daňově odečitatelný výdaj, a zdaněno je tak u všech vše, co jim ovšem nikdy jako příjem nenáleželo. V případě podnikatelů jde přímo o nerespektování výše zmíněného práva jednotlivce zabezpečit si sám své stáří, popř. nemoc, což by bylo např. u našich německých sousedů zcela nemyslitelné a i v mých očích jde o projev nerespektu k jejich lidské důstojnosti. S příslušným nálezem

jsem naprosto nesouhlasila, dodnes považuji hodnocení problematiky superhrubé mzdy za mimořádně cynické, nesouladné s ústavními principy, se spravedlností, ba i s pouhou racionalitou, a jen doufám, že tuto cestu již Ústavní soud v budoucnu nezopakuje. Jinak mám za to, že ústavní přezkum daní u nás není ještě dostatečně rozvinutý, porovnávám-li naše nálezy s německými. Zatím byl přístup Ústavního soudu více než minimalistický, což bylo vydáváno za ctnost pod značkou „sebeomezení“. Ve skutečnosti šlo spíše o to, že v daném čase prostě nebyl prostor pro rozvoj ústavního přezkumu. Vše chce svůj čas a v daňových otázkách zlatá éra ústavního přezkumu teprve přijde, alespoň v to pevně doufám. Náznakem podrobnějšího přezkumu může být Vámi zmiňovaný nálezný sp. zn. Pl. ÚS 31/13. Určitě pracuje podrobněji s kategorií rovnosti a dává základ možnému dalšímu vývoji, který ve druhém Ústavním soudu absentoval, neboť rovnost nebyla, lapidárně řečeno, oblíbenou hodnotou tohoto soudu. Druhý Vámi zmiňovaný nálezný nepřináší mnoho nového, je psán o poznání argumentačně úsporněji, snad to bylo dáno blízkostí se koncem mandátu soudce zpravodaje.

■ **Při sledování záměrů Ministerstva financí (elektronická evidence tržeb, kontrolní hlášení v oblasti DPH, rozšiřování informačních povinností v oblasti transferových cen, zpřísňování režimu elektronické komunikace mezi daňovými subjekty a daňovou správou) si říkám, zda nevstupujeme do nové éry, v níž klíčovým ústavněprávním tématem u daní bude ústavní dimenze neúnosné administrativní zátěže daňových subjektů. Narůstá suma dat, kterou daňové subjekty musí samy shromažďovat a ve strukturované podobě pravidelně a čím dál častěji poskytovat správci daně. A co když se tato citlivá data, např. informace o časovém průběhu a struktuře tržeb, dostanou z daňové správy do rukou konkurentů? Nezačíná to vybočovat z rámce proporcionality? Nedosahuje to v některých případech již hranic nedovolených nucených prací?**

To je těžká otázka... Z jedné strany se elektronický styk mezi státem a institucemi, jakož i mezi státem a občany, ba dokonce mezi soukromými subjekty navzájem (kupř. snahy o zavedení povinného elektronického lékařského předpisu) zintenzivňují, avšak z druhé strany se stát nepříliš stará o elektronickou gramotnost starší, avšak dosud žijící, ba ekonomicky produktivní populace. Zmiňovaná povinnost elektronických lékařských předpisů v legislativním procesu narazila právě na poukaz na starší, počítačově dokonce nevybavené lékaře, jež by vyřadila z profesní činnosti. Dnes se má elektronická komunikace rozšířit i do profesí vykonávaných mnohem méně kvalifikovanými osobami než jsou lékaři. Navíc, povinným zaváděním elektronické komunikace mezi soukromými podnikateli a státem (dnes typicky mezi advokáty, daňovými poradci) se vlastně rozšiřuje okruh předpokladů pro výkon takových profesí, aniž by to bylo promítnuto do příslušných

zákonů, které tyto předpoklady stanovují (např. do zákona o advokacii). To je pro mě poněkud problém, neboť to považuji za neférový postup. Tímto způsobem lze přidávat různými zákony podmínky pro výkon profese a vlastní zákony, které ovšem mají takové podmínky stanovit, se stávají obsoletními. Jde zde o předvídatelnost práva, což je jeho imanentní znak, má-li dostát nárokům na právo kladeným v moderním právním státu. Vadí mi také, že takové povinnosti jsou ukládány vlastně ze dne na den, bez stanovení přiměřené legisvakance tak, aby se na změnu mohly dotčené subjekty připravit. Množství elektronicky přenášených dat se rovněž zvyšuje, a to většinou bez přiměřené úvahy o tom, zda jde opravdu o data nezbytná pro zabezpečení ústavně garantovaného veřejného zájmu. Přitom nepochybně jde o zásahy do základního práva na informační sebeurčení jednotlivců (práva pramenícího z obecného práva na soukromí, které u nás výslovně garantuje čl. 10 odst. 3 Listiny – viz nálezný sp. zn. Pl. ÚS 24/10). Proto právo musí zejména zaručit, že shromažďované údaje jsou skutečně relevantní a nejsou přehnané vzhledem k účelu, pro který byly zajištěny, a dále že jsou uchovávány ve formě umožňující identifikaci osob během doby nepřesahující nezbytnou míru k dosažení účelu, pro který byly zajištěny, a především musí být zajištěny před zneužitím a odcizením nepovolaným subjektem. Po různých zkušenostech s únikem dat nevím, zda lze naznačeným nárokům a případně i dalším dostát...

■ **Nálezný ve věci důvodů zahájení daňové kontroly byl sice překonán stanoviskem většiny pléna Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS – st33/11 (se silnými disenty Vás a prof. Holländera). I stanovisko však říká, že daňovou kontrolu je nutno provádět „v souladu s principem proporcionality a minimalizovat zásahy tak, aby se konkrétní procesní postup nestal vůči jednotlivci nepřiměřeným a v důsledku porušujícím právo na informační autonomii jednotlivce“. Za takový postup však, dodává stanovisko, „nelze bez dalšího považovat, s ohledem na účel daňové kontroly, postup, při němž při zahájení či průběhu daňové kontroly neexistuje důvodné podezření řádného neplnění povinností daňového subjektu“. Namátková kontrola je tedy přípustná. Mám však za to, a stanovisko to rovněž uvádí, že namátkovost nemůže znamenat libovůli; i namátkovou kontrolu musí berní úředník zahájit ne podle toho, jak se zrovna ráno vyspí, nýbrž na základě předem daných a následně ověřitelných pravidel výběru kontrolovaného subjektu – tedy zejména na základě určitého kritériálního výběru (např. rizikovost oboru, v němž subjekt podniká, či jiné objektivně existující znaky vydávající daný subjekt z „masy“ všech daňových subjektů) anebo na základě skutečného náhodného či pseudonáhodného výběru, tedy opět podle zpětně ověřitelných (zejména matematických) metod. Co Vy na to?**

Už jsem se o tom zmínila svrchu. Snad jen dodám, že ohlasy veřejnosti na můj původní nález byly vesměs pozitivní. Různí drobní živnostníci z malých měst mi psali a potvrzovali mou domněnku, že zejména na malých městech dochází až k jisté „šikaně“ ve vztahu k „vrchnost“ neoblíbeným daňovým poplatníkům. Upozorňovala jsem i na nerovnost mezi četností kontrol u menších a malých subjektů ve srovnání s podnikatelskými obry. I to se mi v písemných odezvách potvrdilo a dnes je to i státem uznávaný problém. Prostě nastavení jistých algoritmů výběru kontrolovaných subjektů předem je podmínkou *sine qua non* pro vyloučení ústavně zapovězené libovůle.

■ **Strávila jste dlouhou dobu na Ústavním soudu jako jeho místopředsedkyně, ale předtím i jako asistentka soudce. Spolu s prof. Holländerem jste byla – viděno alespoň zvenčí, námi, kteří četli a aplikovali jeho judikaturu – nejviditelnější osobností éry „druhého Ústavního soudu“ a jedním z jeho názorových leaderů. Koho na Ústavním soudu vidíte jako rysujícího se leadera dnes? A jak jste spokojena s tím, jak se nyní Ústavní soud daří obsazovat?**

Tak, asi máte pravdu s onou viditelností. Nicméně P. Holländer měl, alespoň po mém soudu, mnohem otažitější poměr k realitě a jejímu významu pro ústavní rozhodování než já. Zatímco on většinou pracoval metodou ryze právní, já jsem se snažila o realističtější přístup zohledňující i argumenty z jiných sociálněvědních disciplín. Zatímco on většinou vytahoval žluté a červené karty směrem k zákonodárci (příklad použitý P. Kirchhofem, německým ústavním soudcem do r. 2003), já jsem se snažila o nalezení významu textu vždy na pozadí současně existující reality (a byl mi bližší i jiný německý ústavní soudce, a to D. Grimm tvrdící, že není předem ústavně stanovená hranice mezi soudem a legislativou, kterou by měl interpret vynucovat bez ohledu na to, co ústava říká). Musím ale uznat, že v závěru svého druhého mandátu se i on poněkud změnil, viz např. jeho nálezy k soudcovským platům, zejména sp. zn. Pl. ÚS 16/11. Zatím je asi předčasné hodnotit stávající soudce, neboť je třeba jim dát prostor k jistému vývoji. Přesto soudím, že např. soudci Sládeček, Suchánek a asi i někteří další přišli na Ústavní soud s dosti

zažitou pozitivistickou představou o výkladu práva, kterou dosud na něm představoval asi nejvýrazněji V. Kůrka. Svědčí o tom jejich odmítavý postoj k interpretativním výrokům Ústavního soudu (to se ke jmenovaným ovšem řadí i J. Musil, viz jeho odlišné stanovisko k nálezu sp. zn. Pl. ÚS 28/13, a J. Filip, viz jeho odlišné stanovisko k nálezu sp. zn. Pl. ÚS 39/13). Uvidíme, který ze soudců se projeví jako státník, schopný nalézání vyváženého přístupu mezi normativitou a existencialitou, tj. kombinace legalistického přístupu ve prospěch ústavního textu a sociologického přístupu ve prospěch ústavní reality (G. Leibholz při odchodu z funkce německého ústavního soudce v roce 1971).

■ **Závěrem se chci zeptat na plány do budoucna. Pomalu se blížíte do poloviny Vašeho senátorského mandátu. V posledních desetiletích jste byla výraznou osobností české právní i politické debaty. I v Senátu jste vidět a fungujete tak trochu jako ombudsmanka a zároveň jako ochránkyně rozumného a spravedlivého náhledu na ústavnost. Skoro mě vyděsila představa, že byste veřejný prostor opustila; myslím, že by bez Vás byl neúnosně prázdný a chybělo by mu hodně šťávy. Pokud se Vám tedy nebude chtít odpočívat, kam by Vás v dalších letech srdce táhlo?**

Víte, už při odchodu z Ústavního soudu jsem si dobře uvědomovala, že vše má svůj čas a vše jednou končí. To jsem si vtloukala do hlavy několik let před odchodem, aby se mi odcházelo snadněji, neboť jsem tam přese všechno byla nesmírně šťastná. Věděla jsem, že nesmím zůstat, i kdyby mi to někdo nabídl, neboť už současnou ústavní úpravu vykládám tak, že je-li mandát desetiletý, nemůže trvat ve skutečnosti dvacet let, ba více. Prostě, všechno jednou končí a s tím se člověk musí umět smířit. Nechci patřit k těm někdy až tragikomickým figurkám, které přes pokročilý věk neumějí odejít z funkcí, a přitom jejich přínos je už více méně nulový. Ale na rovinu – zatím s žádným dalším angažmá nepočítám. Ukáže-li se, že budu ještě schopná nějakého nasazení, budu o něm uvažovat. Ale myslet na to budu, až to bude aktuální, dnes neumím odpovědět.

# Ústavní právo a daně

JUDr. PhDr. Karel Šimka, LL.M., Ph.D.  
soudce Nejvyššího správního soudu

JUDr. Petra Nováková, Ph.D.  
advokátka, členka Legislativní rady vlády



Jakkoli to mnohé stále ještě překvapuje<sup>1</sup>, daně jsou právo. Dokonce mají zásadní ústavní dimenzi. Patří do veřejného práva stejně jako volby, stavební řízení, přestupky či starobní důchody. Daňověprávní vztah je esencí veřejného práva – na jedné straně stojí stát, který bere, aby možná někdy něco užitečného z daní zbudoval (anebo je jen nesmyslně probendil), na druhé straně jednotlivec, který musel vytvořit hodnoty, z nichž má daně platit. A který za ně nakonec často vůbec nic nedostane. V daních jde o ústavní hodnoty velmi často, dnes a denně, chtělo by se říci. Zásah do majetku, rovnost, svoboda, ingerence veřejné moci do soukromé a osobní sféry jednotlivce, veřejný zájem, proporcionalita, smysl a účel, právní jistota, zákonný podklad, společenská smlouva... Pokračovat by šlo ještě dlouho.

Smyslem tohoto textu je podat základní a nutně selektivní přehled oblastí, v nichž se daně setkávají s ústavností, a poukázat na nejdůležitější judikaturu. Má to být svého druhu inspirace a možná upozornění pro daňové subjekty, jejich daňové poradce i pro daňovou správu, že v řadě případů je na místě v daňových věcech zvažovat jejich ústavněprávní souvislosti a hledat adekvátní argumentaci.

## 1 Materiální právní stát

Česká republika je právní stát (čl. 1 odst. 1 Ústavy). Judikatura Ústavního soudu (ÚS) jej charakterizuje jako právní stát materiální: „Ústavní soud (...) při své činnosti bdí

*nad dodržováním principu materiálního právního státu a nemůže proto svou přezkumnou činnost omezit toliko na dodržování formálních ustanovení právních předpisů, nýbrž – v první řadě – na dodržování ústavně zaručených principů a především hodnot, které jsou prostřednictvím ústavních zákonů „prozařovány“ do celého právního řádu České republiky.“<sup>2</sup> Požadavky, které z toho plynou pro zákonodárce při tvorbě práva, charakterizoval Ústavní soud takto: „Ústavní soud již dříve uvedl, že Česká republika se hlásí k principům nejen formálního, nýbrž především materiálního právního státu. Ústava akceptuje a respektuje princip legality jako součást celkové koncepce právního státu, neváže však pozitivní právo jen na formální legalitu, ale výklad a použití právních norem podřizuje jejich obsahově materiálnímu smyslu. (...) Jedním ze základních předpokladů fungování právního státu je i existence vnitřního souladu jeho právního řádu. Proto je také nutné, aby jednotlivé právní předpisy byly srozumitelné a aby z nich vyplývaly předvídatelné následky.“<sup>3</sup>*

Pro oblast daní plynou z principu materiálního právního státu ve spojení s požadavkem zákonného podkladu jednání veřejné moci (čl. 2 odst. 3 Ústavy, obdobně čl. 2 odst. 2 Listiny) a s ústavním zakotvením práva stanovovat daně a poplatky (čl. 11 odst. 5 Listiny) zejména následující důsledky:

Daňová či poplatková povinnost musí být zakotvena v zákoně, a to **dostatečně jednoznačně a srozumitelně**; v případě, že se tak nestane, nemůže jít tento nedostatek

<sup>1</sup> V této souvislosti nelze než pozdvihnout obočí nad tím, že pro účely některých oborů práva (typicky práva trestního) se požívají znalecké posudky, které určují, jaká měla být „správná“ daňová povinnost obžalovaného (typicky pro účely posuzování trestného činu krácení daně). Je-li určení zákonné výše daňové povinnosti otázkou právní, o čemž snad není pochyb, může mít znalec své místo pouze při posuzování skutkových otázek odborné povahy, nikoli při určování, co je, či není právem. Znalec snad může pomoci se zjištěním, jaká je všeobecně uznávaná „správná praxe“ při účtování o určitých účetních případech (i když i zde lze mít jisté pochyby, jelikož i podzákonné účetní předpisy jsou právem), avšak nemůže nahradit právní závěr soudu o tom, jaká daňová povinnost obviněného stíhala. *Iura novit curia*.

<sup>2</sup> Nález ÚS z 26. 9. 2000, sp. zn. I. ÚS 129/2000. Viz též řada dalších nálezů, namátkou nález z 11. 11. 2009, sp. zn. IV. ÚS 128/06, týkající se autonomie vůle jednotlivce a smluvní svobody.

<sup>3</sup> Nález ÚS z 27. 9. 2006, sp. zn. Pl. ÚS 51/06.

<sup>4</sup> Pilotním judikátem ÚS byl v tomto ohledu jeho nález k otázce globálního zajištění celního dluhu z 13. 9. 2007, sp. zn. I. ÚS 643/06, avšak již v dřívější judikatuře ÚS lze nalézt požadavek jasné formulace daňových povinností a toho, že následky nejasnosti nemohou jít k tíži jednotlivce (viz např. nález ÚS z 6. 2. 2007, sp. zn. I. ÚS 531/05). Na judikaturu ÚS pak navázala bohatá judikatura NSS, viz např. rozsudek jeho rozšířeného senátu z 16. 10. 2008, čj. 7 AfS 54/2006-155, body 56–64, č. 1778/2009 Sb. NSS, rozsudek NSS z 20. 8. 2009, čj. 1 AfS 83/2009-118, č. 1958/2009 Sb. NSS, či třeba rozsudek NSS z 15. 4. 2011, čj. 2 AfS 20/2011-77, č. 2372/2011 Sb. NSS.

zásadně k tíži<sup>4</sup> jednotlivce, nýbrž jeho dopady má (zásadně) nést stát jako ten, kdo stanoví pravidla chování. Ne každá interpretační nejasnost však musí vést k volbě takové výkladové alternativy, jež je pro daňový subjekt nejvýhodnější. V pomyslné soutěži interpretačních alternativ si konkurují pouze „srovnatelně přesvědčivé výkladové alternativy“: „(...) *Ne každá interpretační nejasnost povede v daňovém právu k výkladu výhodnému pro soukromou osobu; bude tomu tak pouze tehdy, budou-li proti sobě stát srovnatelně přesvědčivé výkladové alternativy. Srovnatelně přesvědčivé jsou výkladové alternativy tehdy, není-li žádná z nich zjevně a jednoznačně přesvědčivější než alternativy ostatní; nestačí tedy, že určitá alternativa je o něco přesvědčivější než jiná (jiné).*“<sup>5</sup>

Složitější je to se **zákazem retroaktivity**. Důkladně se jím zabývá článek Jiřího Pally na jiném místě tohoto čísla, proto dodejme, že obecně judikatura Ústavního i Nejvyššího správního soudu (NSS) připouští ve střetu staré a nové právní úpravy zpřísnění pravidel daňového práva či jiných veřejnoprávních pravidel zatěžujících jednotlivce povinnostmi zásadně jen pro skutkové stavy, jejichž „skutkové těžiště“<sup>6</sup> nastane až po účinnosti zpřísnující úpravy. To však znamená, že řada aspektů skutkového stavu, na něž má zpřísnující norma dopadnout, mohla nastat již před účinností zpřísnující normy. Klíčové však je, kdy se odehrálo to, co bylo pro jednotlivce podstatné a určující pro jeho rozhodnutí chovat se určitým způsobem a co závažně a jen obtížně změnitelně determinovalo jeho „osud“ (v daních či jiných oborech práva regulujících ekonomickou činnost zejména jeho osud ekonomický) – pokud se to odehrálo před nabytím účinnosti přísnějšího pravidla, nelze zásadně na jednotlivce toto pravidlo vztáhnout.<sup>7</sup>

Obecně lze z dosavadní judikatury obou soudů dovodit, že čím delší právní vztah je právem regulován, tím větší možnosti má zákonodárce pro „změnu pravidel hry“ v jejím průběhu. Ústavní soud se například na jedné straně

zastal vznikajícího nároku jednotlivce na příspěvek ze stavebního spoření na příslušný kalendářní rok a zakázal jej dodatečně odejmout, ať již přímo nebo jeho zdaněním, avšak na druhé straně jasně deklaroval, že nikdo nemá právo spoléhat na to, že výše tohoto příspěvku se v průběhu vícero let trvání stavebního spoření nesmí změnit.<sup>8</sup>

Podobnou logiku lze nalézt i v nálezů k výrobě elektřiny ze slunečního záření<sup>9</sup>, byť v poněkud jiné podobě. Ústavní soud připustil, že vzhledem k dlouhému časovému rámci podpory musí mít zákonodárce možnost reagovat na změnu podmínek například zavedením určitého zdanění výrobců solární elektřiny, avšak vymezil jasné hranice takového zdanění – jednak nesmí být narušena původně slíbená garance návratnosti, jednak musí existovat mechanismy k překlenutí dočasných vážných obtíží některých výrobců, jsou-li vyvolány dodatečným zdaněním (bližší viz i další z textů tohoto čísla).

## 2 Zákonné zakotvení daní

Podle čl. 11 odst. 5 Listiny *daně a poplatky lze ukládat jen na základě zákona*. Výhrada zákona je novější judikaturou Nejvyššího správního soudu vykládána tak, že všechny podstatné rysy toho, zda určitý skutkový stav bude podroben zdanění, musí být stanoveny v zákoně. Jinak řečeno, zákon nesmí ponechat stanovení těchto podstatných rysů podzákoně legislativě:<sup>10</sup> „*Je (...) zcela nepřipustné, aby předmět zdanění, tedy to, co má být zdaněno a odňato z majetkové sféry jednotlivce, bylo stanoveno jakýmkoli jiným způsobem, nadto nikoli v rámci moci zákonodárné, ale v rámci moci výkonné (tj. na základě prováděcí vyhlášky, resp. ‚Postupů účtování‘, které jsou vydávány správním orgánem, zde ministerstvem financí). V takovém případě dochází k porušení ústavního principu dělby moci.*“ Uvedený přístup, tedy důraz na zákonné zakotvení povinností jednotlivce, se objevuje i v nedaňové judikatuře Nejvyššího správního soudu (např. nepřipustnost stanovení znaků

<sup>5</sup> Viz bod 64 shora zmíněného rozsudku rozšířeného senátu NSS z 16. 10. 2008, čj. 7 Afs 54/2006-155.

<sup>6</sup> Viz nejnověji body 19 a 20 rozsudku NSS z 28. 1. 2015, čj. 6 Afs 101/2014-36. NSS zde též říká, že pravidla omezující retroaktivitu se vztahují nejen na zákonodárce, ale i na veřejnou správu jednající v prostoru pro správní uvážení. K řešení problému fakticky retroaktivních účinků změny judikatury precedenčních soudů viz nálezy ÚS z 12. 12. 2013, sp. zn. III.ÚS 3221/11, v němž se uvádí: „*Zákaz retroaktivity dopadá na postup všech veřejné moci, včetně moci zákonodárné a soudní, ve druhém případě však – vzhledem ke specifické (zpravidla retrospektivní) povaze soudního rozhodování – obecně uplatnění nenalezne. Změna právního názoru vysloveného v soudních rozhodnutích, která představují ustálenou judikaturu, zvláště pak nejvyšších soudních instancí, vykazuje (materiálně) zpětný účinek, jenž stojí proti principu právní jistoty a důvěry jednotlivce v právo; ve vzájemné kolizi mezi potřebou právní jistoty a požadavkem materiální správnosti soudního rozhodnutí však významnou roli hraje postulát vnitřní otevřenosti soudního rozhodování jako podstatný strukturální element nezávislého nalézání práva a příkaz spravedlivého procesu. Z tohoto důvodu nutno vycházet z principu, že změna ustálené judikatury je – byť za určitých materiálních a příp. procesních podmínek – přípustná a nový právní názor zpravidla nalezne své uplatnění na všechny další kauzy, které soudy rozhodují. Řešení zmíněné kolize je třeba hledat primárně v rovině tzv. podústavního práva, a teprve pokud to možné není, lze výjimečně uvažovat o aplikaci původního právního názoru, přičemž je třeba vzít v úvahu práva ostatních účastníků řízení a/nebo veřejný zájem.*“

<sup>7</sup> Z judikatury mimo oblast daní např. rozsudky NSS ze 17. 6. 2011, čj. 7 As 95/2010-55, č. 2555/2012 Sb. NSS (vznik nároku na dotaci a vznik nároku na výplatu dotace), či z 28. 8. 2014, čj. 7 As 38/2013-30, č. 3160/2015 Sb. NSS (změna výše poplatků za odnětí půdy zemědělskému půdnímu fondu).

<sup>8</sup> Viz nálezy ÚS z 19. 4. 2011, sp. zn. Pl. ÚS 53/10.

<sup>9</sup> Viz nálezy ÚS z 15. 5. 2012, sp. zn. Pl. ÚS 17/11.

<sup>10</sup> Rozsudek NSS z 19. 4. 2012, čj. 5 Afs 45/2011-94, č. 2626/2012 Sb.

<sup>11</sup> Rozsudek NSS z 30. 7. 2009, čj. 7 As 32/2009-69, č. 2014/2010 Sb. NSS.

přestupku nařízením vlády<sup>11)</sup> a byl akcentován i Ústavním soudem zejména v nejrůznějších kauzách týkajících se stanovení podmínek či rozsahu péče hrazené z veřejného zdravotního pojištění<sup>12)</sup>, ale i v kauzách s jiným předmětem<sup>13)</sup>.

Recentní judikatura Ústavního soudu k výhradě zákona uvádí:<sup>14)</sup> „Z ustanovení čl. 4 odst. 2 Listiny vyplývá, že meze základních práv a svobod mohou být za podmínek stanovených Listinou upraveny pouze zákonem. Účelem takto formulovaného výlučného zmocnění zákonodárce je znemožnit výkonné moci realizaci vlastních představ o tom, jak a jak mnoho lze omezit základní práva. Tím, že toto oprávnění bylo uděleno demokraticky legitimovanému parlamentu, má být zajištěno, že k omezení základních práv dojde až po demokratickém parlamentním diskursu, a navíc získává omezení základního práva i následnou demokratickou zpětnou vazbu“ (Wagnerová, E., Šimíček, V., Langášek, T., Pospíšil, I. a kol. Listina základních práv a svobod. Komentář. Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2012, s. 128). (...) Výhrada zákona podle čl. 4 odst. 2 Listiny nevylučuje, aby zákonem provedené vymezení sociálního práva, v jehož rámci se jej může jednotlivce domáhat, bylo dále upraveno podzákonným právním předpisem podle čl. 78 Ústavy nebo na základě zákonného zmocnění podle čl. 79 odst. 3 Ústavy. Tímto způsobem však nemůže dojít k zúžení nebo rozšíření jeho ze zákonné úpravy vyplývajícího obsahu. Ústavní soud ve svém nálezu ze dne 16. října 2001 sp. zn. Pl. ÚS 5/01 (...) vyslovil, že se nejedná o porušení výhrady zákona podle čl. 4 odst. 1 a 2 Listiny, pokud podzákonný právní předpis „konkretizuje problematiku, upravenou v základních rysech již samotným zákonem. Opačný závěr, který by požadoval stanovení jakékoliv povinnosti přímo a výhradně zákonem, by zjevně vedl k absurdním důsledkům, a to k popření smyslu sekundární (a v některých případech i primární) normotvorby, jelikož pojmovou součástí každé právní normy je vymezení určitých práv a povinností adresátů normy“. Co se rozumí těmito základními rysy, závisí stejně jako míra přípustnosti takovéto konkretizace na povaze předmětné povinnosti, resp. jí odpovídajícího práva. Ústavodárce nadto v některých případech stanovil pro určení mezi základního práva zvláštní výhradu zákona, kterou buď zpřísnil uvedená obecná pravidla pro úpravu mezi základních práv podzákonným právním předpisem, nebo takovouto jejich úpravu dokonce

vyloučil [srov. např. náleze ze dne 23. července 2013 sp. zn. Pl. ÚS 13/12 (259/2013 Sb.), body 27 a 28<sup>15)</sup>].“

Zřejmě ani nedávný náleze ve věci povinného očkování nepředstavuje odklon od dosavadní judikatury Ústavního soudu, jakkoli v něm byla dostatečná konkrétnost zmocnění k podzákonné úpravě posouzena poněkud velkoryse.<sup>16)</sup>

### 3 Požadavek zachování jádra základního práva vlastnit majetek

K otázce zachování podstaty práva vlastnit majetek i po zásahu v podobě zdanění či uložení poplatku existuje doposud spíše zdrženlivá judikatura Ústavního soudu. Její základní principy shrnuje náleze ve věci tzv. Topolánkova balíčku:<sup>17)</sup> „(...) Ústavní přezkum daně, poplatku a peněžité sankce zahrnuje posouzení z pohledu dodržení kautel plynoucích z **ústavního principu rovnosti**, a to jak neakcesorické (čl. 1 Listiny), tj. plynoucí z požadavku **vyloučení svévole při odlišování subjektů a práv**, tak i akcesorické v rozsahu vymezeném v čl. 3 odst. 1 Listiny (hypotetickou ilustrací porušení kautel akcesorické nerovnosti by byla úprava odlišující výši daní s ohledem na náboženské vyznání, jež by ve smyslu čl. 3 odst. 1 Listiny byla diskriminační a zároveň by zasáhla do základního práva plynoucího z čl. 15 odst. 1). Je-li předmětem posouzení ústavnost akcesorické nerovnosti vzhledem k vyloučení majetkové diskriminace, případně toliko posouzení skutečnosti, nepředstavuje-li daň, poplatek, příp. peněžité sankce případné dotčení v právu vlastnickém (čl. 11 Listiny, čl. 1 Dodatkového protokolu Úmluvy), je takový přezkum omezen na případy, v nichž hranice veřejnoprávního povinného peněžitého plnění jednotlivcem státu vůči majetkovému substrátu jednotlivce nabývá **škrtícího (rdousícího) působení**; jinými slovy vyjádřeno, má-li posuzovaná daň, poplatek, příp. peněžní sankce ve svých důsledcích **konfiskační dopady ve vztahu k majetkové podstatě jednotlivce**. Konečně třetí skupinu rozhodnutí k otázkám ústavnosti právní úpravy daní, poplatků, příp. jiných obdobných zákonem stanovených dávek, představuje náleze Ústavního soudu ČSFR sp. zn. Pl. ÚS 22/92, jenž stanovil hlediska přezkumu daňové rovnosti, resp. daňové proporcionality. Uvedl, že „ani svrchovanost státu

<sup>12)</sup> Náleze ÚS z 10. 6. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 35/95, jehož jádrem je úvaha, že „povinnosti zákonného vymezení obsahu, rozsahu a způsobu poskytování základního práva (v tomto případě práva na bezplatnou zdravotní péči) se zákonodárce nemůže zbavit tím, že zplnomocní orgán moci výkoné k vydání norem nižší právní síly než zákon, které by určovaly, namísto zákona, meze těchto základních práv či svobod“, a řada dalších.

<sup>13)</sup> Viz např. náleze z 14. 2. 2001, sp. zn. Pl. ÚS 45/2000, ve věci stanovení cukerných kvót nařízením vlády, v němž se praví: „Z ústavního hlediska jsou orgány s legislativní pravomocí oprávněny a povinny vydávat právní předpisy ve formě, která je jim určena. Formou předepsanou vládě je ve smyslu čl. 78 Ústavy nařízení. (...) Vláda se (...) musí pohybovat ‚secundum et intra legem‘, nikoli mimo zákon (præter legem). Zjednodušeně řečeno, má-li podle zákona býtli X, přísluší vládě stanovit, že má býtli X1, X2, X3, nikoli též, že má býtli Y.“

<sup>14)</sup> Náleze ÚS z 25. 3. 2014, sp. zn. Pl. ÚS 43/13, ve věci tzv. lázeňské vyhlášky.

<sup>15)</sup> Náleze z 20. 7. 2013, sp. zn. Pl. ÚS 13/12, se týká ústavní konformity nařízení vlády č. 467/2009 Sb., kterým se pro účely trestního zákoníku stanoví, co se považuje za jedy a jaké je množství větší než malé u omamných látek, psychotropních látek, přípravků je obsahujících a jedů, ve znění nařízení vlády č. 4/2012 Sb.

<sup>16)</sup> Náleze ÚS z 27. 1. 2015, sp. zn. Pl. ÚS 19/14, zejm. jeho body 68 a 69.

<sup>17)</sup> Náleze ÚS z 31. 1. 2008, sp. zn. Pl. ÚS 24/07.

nezakládá pro stát možnost ukládání libovolných daní, třeba by se tak stalo na základě zákona'. (...) V oblasti daňové je třeba požadovat, aby zákonodárný orgán podložil svoje rozhodnutí **objektivními a racionálními kritérii**. V zásadě nelze vyloučit, aby zákonodárce stanovil diferencované daně podle zásady, že výkonnější subjekt bude odvádět vyšší daně. Není však možno postupovat opačně a více zatížit hospodářsky a sociálně slabší subjekty. Je věcí státu, aby v zájmu zajištění svých funkcí rozhodl, že určité skupině poskytne méně výhod než jiné. Ani zde však nesmí postupovat libovolně.“

Ústavní soud v zmíněném nálezu rovněž poukázal na to, že označení daně má zásadně odpovídat tomu, co je skutečným předmětem daně. Kriticky se vyslovil k tomu, že základem daně z příjmů byla u zaměstnanců stanovena nikoli „hrubá“, nýbrž „superhrubá“ mzda, nicméně dospěl k závěru, že intenzita podivnosti či iracionality takovéto úpravy ještě není natolik značná, aby zakládala její protiústavnost.

K úvahám Ústavního soudu dodejme, že v názorech většiny (ale i v disentech) překvapivě chybí ekonomický pohled a ekonomická analýza daní a veřejnoprávních pojistných. Jakkoli je superhrubá mzda jako základ daně v české tradici zdanění práce vskutku „podivná“, ekonomicky jde nepochybně o kategorii srozumitelnou každému podnikateli zaměstnávajícímu zaměstnance – jde o celkové mzdové náklady na daného zaměstnance v širším slova smyslu, jež v sobě zahrnují i zaměstnavatelskou část veřejnoprávních pojistných. Takto chápán je uvedený základ daně sám o sobě vše jiné než iracionální, neboť v jistém úhlu pohledu lze za příjem zaměstnance vskutku považovat i zaměstnavatelskou část veřejnoprávních pojistných (stranou ponecháme otázku daňově uznatelných odčitatelných položek). Placením uvedených pojistných (a právě proto se u nich stále ještě jedná v zásadě o pojistná, nikoli čistě o daň) si zaměstnanec vytváří určitý nárok na plnění (být v mnoha ohledech, zejména co do konkrétní výše či konkrétního rozsahu plnění, závislý na budoucích politických rozhodnutích, a tedy jen velmi „měkce“ právně závazný). Zaměstnanec tedy placením pojistných, a to jak těch, která „za něho“ platí zaměstnavatel, tak těch, která jakoby platí „sám“ z hrubé mzdy, získává majetkovou hodnotu svého druhu. V nálezu se nároky z veřejnoprávních pojistných za příjem nepovažují, neboť prý „nelze v této souvislosti přimnout protiargument, dle něhož odvozy na nemocenské pojištění, důchodové pojištění, odvod na státní politiku zaměstnanosti, i veřejné zdravotní pojištění představují

eventuelní příjem poplatníka daně v budoucnu. V případě akceptace takové konstrukce by, dovedeno do absurdních důsledků, pak bylo lze za příjem považovat i daň (např. daň z příjmů), jelikož jejím prostřednictvím jsou financovány veřejné statky (veřejná dobra), na jejichž užívání se subjekt daně v budoucnu eventuálně bude podílet.“<sup>18</sup> Takto pojatý argument však klade rovnítko mezi daně a veřejnoprávní pojistná, přičemž Ústavní soud v jiných nálezech naopak akcentuje princip zásluhovosti u důchodového pojištění.<sup>19</sup>

V dalším z nálezu z druhé poloviny prvního desetiletí 21. století, který se týkal návrhu na vyslovení protiústavnosti daně z převodu nemovitostí, Ústavní soud pokračoval ve zdrženlivém přístupu k přezkumu hmotněprávních pravidel zdanění. Uvedl:<sup>20</sup> „Ústavní soud nebude svým úsudkem o vhodnosti veřejných politik nahrazovat úsudek demokraticky zvoleného zákonodárce, který má ve sféře veřejných politik široké možnosti uvážení, a také za případný neúspěch zvoleného řešení nese politickou odpovědnost. Jinými slovy, **zákonodárce může v daňové oblasti činit i neracionální kroky**, což ovšem ještě není důvod k zásahu Ústavního soudu. Ten zasáhne až tehdy, dojde-li k omezení vlastnického práva v intenzitě tzv. rdousícího efektu, anebo dojde-li k porušení principu rovnosti, v jeho akcesorické (zde v návaznosti na další základní práva) nebo neakcesorické podobě.“ Otázkou je, zda takto silná rezignace na přezkum elementární racionality daňového zákona neznamena faktický odklon od třetího testovacího kroku, jež Ústavní soud krátce předtím formuloval přihlášením se k nálezu Ústavního soudu ČSFR z 8. 10. 1992, sp. zn. Pl. ÚS 22/92.

Známky jistého obratu ve zdrženlivosti zřejmě představují nálezy Ústavního soudu z poslední doby. Ve věci slevy na dani pro pracující důchodce<sup>21</sup> se Ústavní soud neostýchal detailního rozboru nejrůznějších hmotněprávních účinků napadené právní úpravy a testoval je jak z hledisek neakcesorické rovnosti, tak, a to lze považovat za významný posun oproti dřívější praxi, i z hledisek proporcionality. Podobně kvůli tomu, že neobstály v testu proporcionality (konkrétně v třetím kroku tohoto testu, tedy v přiměřenosti mezi zákonným opatřením a jeho dopady na právo podnikat podle čl. 26 Listiny), zrušil Ústavní soud krátce předtím jednotné kauce distributorům pohonných hmot,<sup>22</sup> jejichž účelem bylo koncentrovat trh těchto distributorů, a předejít tak daňovým unikům v důsledku podvodů na DPH.

<sup>18</sup> Tamtéž.

<sup>19</sup> V nálezu z 14. 4. 2010, sp. zn. Pl. ÚS 8/07, ÚS uvedl: „Právní úprava provedená napadeným ustanovením § 15 zákona č. 155/1995 Sb. (zejména zakotvením redukčních hranic) vytváří situaci, kdy účastníkům důchodového systému přispívajícímu trojnásobnou částkou než účastník přispívající částkou vypočítanou z průměrné mzdy je přiznán důchod v – relativně – méně než poloviční výši. Je tedy zřejmé, že zákonná úprava ve snaze zajistit přiměřené hmotné zabezpečení všem účastníkům důchodového pojištění, nezajišťuje části pojištěnců přiměřené hmotné zabezpečení, reflektující v seznatelné míře princip zásluhovosti, tedy naplňující stimulační funkci sociální politiky.“

<sup>20</sup> Nález ÚS z 21. 4. 2009, sp. zn. Pl. ÚS 29/08.

<sup>21</sup> Nález ÚS z 10. 7. 2014, sp. zn. Pl. ÚS 31/13. Na uvedený nálezn pléna navázal další, tentokrát senátní nálezn, který řešil temporální účinky zrušujícího plenárního nálezu; viz nálezn z 16. 9. 2014, sp. zn. I. ÚS 2340/13.

<sup>22</sup> Nález ÚS z 13. 5. 2014, sp. zn. Pl. ÚS 44/13

## 4 Subsidiarita a minimalizace zásahu do základních práv

V judikatuře Nejvyššího správního soudu se setkáváme s aplikací požadavku subsidiarity a minimalizace zásahů do základních práv, který je standardně judikován Ústavním soudem, i v oblasti daní.

Podle Ústavního soudu „(t)ěžištěm ústavního pořádku České republiky je jednotlivce a jeho práva garantovaná ústavním pořádkem ČR. Jednotlivec je východiskem státu. Stát a všechny jeho orgány jsou ústavně zavázány k ochraně a šetření práv jednotlivce.“<sup>23</sup> Projevem těchto zásad je potřeba poměřovat opatření zasahující do základních práv testem proporcionality. Konkrétních metod, jak tento test provádět, lze v judikatuře Ústavního soudu nalézt více; příkladem může být následující série otázek: „*Test principu proporcionality se odvíjí ve třech následujících krocích, které je třeba vztáhnout jak na zákon, který omezuje tato základní práva, tak na jeho interpretaci a aplikaci nacházející odraz ve vydání individuálního rozhodnutí: 1) Je sledovaný cíl legitimní? Je sledován a prosazován cíl nezbytný ve svobodné demokratické společnosti? 2) Je dáno racionální spojení mezi cílem a prostředky vybranými k jeho prosazení? 3) Existují alternativní způsoby dosažení cíle, jejichž využití by učinilo zásah do základního práva méně intenzivní, popř. jej zcela vyloučilo?*“<sup>24</sup>

Požadavek subsidiarity a minimalizace zásahu nalezl svůj výraz i ve výslovné zákonné úpravě základních zásad daňového řízení [podle § 5 odst. 3 daňového řádu „(s)právce daně šetří práva a právem chráněné zájmy daňových subjektů a třetích osob (...) v souladu s právními předpisy a používá při vyžadování plnění jejich povinností jen takové prostředky, které je nejméně zatěžují a ještě umožňují dosáhnout cíle správy daní“].

V judikatuře se projevuje zejména v oblasti pravidel provádění daňové kontroly. Požadavek „postupovat v souladu s principem proporcionality a minimalizovat zásahy tak, aby se konkrétní procesní postup nestal vůči jednotlivci nepřiměřeným a v důsledku porušujícím právo na informační autonomii jednotlivce“, se objevil ve stanovisku pléna Ústavního soudu<sup>25</sup>, jímž byl korigován dřívější

senátní nálezy<sup>26</sup> zakazující zahájení daňové kontroly bez existence konkrétních důvodů pro takový krok. Judikatura Nejvyššího správního soudu požadavky stanoviska aplikovala takto: „*Při posuzování, zda některé z úkonů správce daně v rámci daňové kontroly nebyly nepřiměřené, je třeba se zabývat zejména tím, zda v posuzované věci existovaly důvodné pochybnosti, které bylo třeba odstranit, a zda provedené úkony k tomuto cíli směřovaly. V opačném případě by se totiž jednalo o úkony prováděné v rozporu se zákonem, které mohou představovat nezákonný zásah ve smyslu ust. § 82 s. ř. s.*“<sup>27</sup>

## 5 Zákaz nucených prací

V souvislosti s plněním některých povinností, které stát na jednotlivce přenáší v rámci výběru daní, se objevuje otázka, zda může jít o nucené práce. Typickým příkladem může být evidence daňových a pojistných povinností za zaměstnance zaměstnavatelem a odvod těchto veřejnoprávních plnění pod majetkovou odpovědností zaměstnavatele. Taktéž lze uvažovat o obdobných povinnostech při odvodech nejrůznějších druhů srážkových daní plátcem za poplatníka či v širším slova smyslu i v případě povinnosti plátce DPH vybrat daň od svého odběratele a tuto státu odvést. Další významnou oblastí, kde by otázka nucených prací mohla vyvstat, je plnění nejrůznějších evidenčních a ohlašovacích povinností daňovými subjekty za účelem obstarávání informací pro správce daně (záznamní povinnost, evidence tržeb, kontrolní hlášení, vedení daňového účetnictví nebo jiných obdobných evidencí aj.). Je nepochybné, že všechny tyto povinnosti pro daňový subjekt znamenají nutnost vynaložení vlastního úsilí (práce) nebo výdaje na to, aby je obstaral někdo jiný (účetní, daňový poradce aj.). Judikatura Evropského soudu pro lidská práva (ESLP) ani Ústavního soudu však v těchto povinnostech nucené práce zásadně nevidí. ESLP vychází z tradičního konceptu zákazu nucených prací jako ochrany před nuceným (nedobrovolným) osobním výkonem určité aktivní činnosti fyzickou osobou bez přiměřené odměny, přičemž tato činnost musí být pro toho, kdo ji vykonává, dostatečně tíživá.<sup>28</sup>

V již letité kauze *Four companies* proti Rakousku<sup>29</sup> bylo vysloveno, že nejde o nucené práce (zejména proto, že uvedené povinnosti nestíhaly stěžovatele osobně, nýbrž je

<sup>23</sup> Nález ÚS ze 7. 12. 2005, sp. zn. IV. ÚS 412/04.

<sup>24</sup> Tamtéž.

<sup>25</sup> Stanovisko pléna ÚS z 8. 11. 2011, sp. zn. Pl. ÚS – st33/11.

<sup>26</sup> Nález ÚS z 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07.

<sup>27</sup> Rozsudek NSS z 18. 7. 2014, čj. 6 Afs 80/2014-32. Tento rozsudek odkazuje mj. na usnesení rozšířeného senátu NSS z 21. 7. 2009, čj. 1 Ao 1/2009-120, č. 1910/2009 Sb. NSS (nešlo o oblast daní, nýbrž územního plánování, konkrétně se jednalo o změnu veřejnoprávní regulace determinující využitelnost pozemků), podle něhož „*veškerá omezení vlastnických a jiných věcných práv z něho vyplývající mají ústavně legitimní a o zákonné cíle opřené důvody a jsou činěna jen v nezbytně nutné míře a nejšetrnějším ze způsobů vedoucích ještě rozumně k zamýšlenému cíli, nediskriminačním způsobem a s vyloučením libovůle (zásada subsidiarity a minimalizace zásahu)*“.

<sup>28</sup> Viz LANGÁŠEK in: WAGNEROVÁ, Eliška, Vojtěch ŠIMÍČEK, Tomáš LANGÁŠEK a Ivo POSPÍŠIL. *Listina základních práv a svobod. Komentář*. 1. vyd., Praha: Wolters Kluwer ČR, 2012, komentář k čl. 9, zejm. s. 263–255.

<sup>29</sup> Stížnost č. 7427/76, rozhodnutí Komise z 27. 9. 1976 o přípustnosti stížnosti, v angličtině a francouzštině dostupné ve vyhledávači HUDOC (<http://hudoc.echr.coe.int>).

mohli vykonávat prostřednictvím svých zaměstnanců či jiných osob). Ani zásah do vlastnictví, k němuž takto došlo, nebyl shledán v rozporu s Úmluvou<sup>30</sup>, neboť byl justifikován potřebou zajistit placení daní a jiných poplatků nebo pokut.

V českém kontextu lze tedy uvažovat pouze o zásahu do základního práva vlastnit majetek a práva podnikat. Judikatura Nejvyššího správního soudu v kauzách mimo oblast daní vychází z konceptu, že jednotlivce je povinen strpět určité nezávažné zásahy do svého majetku bezplatně, avšak nad jistou intenzitou a závažnost je třeba již takový zásah kompenzovat.<sup>31</sup> Do oblasti daní uvedený koncept převzal rozsudek Nejvyššího správního soudu ve věci úročení dlouhou dobu zadržovaných nadměrných odpočtů.<sup>32</sup> Je představitelné, že podobně by správní soudnictví mohlo reagovat na situace, kdy by zákonodárce či exekutiva uložili jednotlivcům citelné administrativní povinnosti. V první řadě by bylo třeba zkoumat, zda požadavek takto stanovený odpovídá zásadě subsidiarity a minimalizace zásahu. Pokud by tomu tak bylo, v druhém kroku by se zkoumalo, zda náklady na tyto povinnosti přesáhly u daňového subjektu „spravedlivou míru“, anebo nikoli. Pokud by nepřesáhly, musel by daňový subjekt nést tyto náklady sám; pokud by však přesáhly, bylo by třeba najít způsob, jakým náklady nad rámec „spravedlivé míry“ daňovému subjektu kompenzovat. Veřejné právo zná v oblastech mimo daň řadu takových kompenzačních institutů.<sup>33</sup>

## 6 Časový rozměr daňové povinnosti a důkazní břemeno

Klíčový judikát Ústavního soudu, aktuální zejména v souvislostech nynějších snah zavést povinnost daňových subjektů prokazovat, že jejich majetek pochází ze zdaněných příjmů<sup>34</sup>, se týká prekluze, důkazního břemene a časového rozměru daňové povinnosti.<sup>35</sup> „Ve sféře provádění důkazů má informační autonomie odraz v zásadě, podle níž nese důkazní břemeno k prokázání určité skutečnosti

ten, kdo tuto skutečnost tvrdí. Tato zásada je zachována rovněž v daňovém řízení, ačkoliv v modifikované podobě, neboť na rozdíl od jiných druhů řízení, v nichž je věci svobodně vůle jednotlivce, zda určité skutečnosti v řízení tvrdí a uvádí či nikoliv, stíhá v daňovém řízení daňový subjekt rovněž povinnost tvrzení (v podobě daňového přiznání). Nicméně, také v daňovém řízení se vztahuje důkazní břemeno pouze k prokázání skutečností tvrzených (uvedených) daňovým subjektem v daňovém přiznání, resp. skutečností, jež je daňový subjekt povinen uvést v daňovém přiznání, tedy skutečností vážících se výlučně k daňové povinnosti subjektu. Daňová povinnost má pak jak **rozměr druhový**, tedy povinnost vážící se k zákonem stanovené konkrétní dani, **tak rozměr časový**, vyjádřený v ustanovení § 47 zákona o správě daní a poplatků, který stanoví správci daně lhůty, v nichž právo státu na vyměření či doměření daně zaniká. **Podle Ústavního soudu pouze v tomto časově a věcně omezeném rámci lze po daňovém subjektu požadovat nesení důkazního břemene v daňovém řízení. Rozšíření důkazního břemene mimo tento rámec je nepřipustným vybočením (excesem) správce daně, které v rovině ústavněprávní představuje zásah do výše vymezené autonomní sféry jednotlivce, a tedy i porušení čl. 2 odst. 2 a čl. 4 odst. 1 Listiny. Rozsah povinnosti nést důkazní břemeno v daňovém řízení je tedy třeba vůči daňovému subjektu vykládat tak, aby vůbec ještě byl respektován onen autonomní prostor jednotlivce, resp. zachována proporce mezi tímto prostorem na straně jedné a veřejným zájmem na straně druhé. Vyměřili-li či doměřili-li správce daně na základě takto excesivně vyložené důkazní povinnosti daňového subjektu daň podle pomůcek, poruší tím rovněž i článek 11 odst. 5 Listiny.**“

Z uvedeného nálezu je patrné přinejmenším to, že povinnost prokazovat zdanění majetku nemůže být zpětně rozšířena nad rámec stávajících prekluzivních dob. Stejně tak je zřejmé, že není možno dodatečně stanovovat povinnosti tvrzení a povinnosti důkazní ohledně minulých skutečností nad rámec stávajícího standardu, přičemž zohlednit je třeba též to, jaké evidenční povinnosti stíhají různé

<sup>30</sup> Konkrétně s čl. 1 Dodatkového protokolu k Úmluvě o ochraně lidských práv a základních svobod (publikován pod. č. 209/1992 Sb. spolu s Úmluvou), jenž stanoví: „Každá fyzická nebo právnická osoba má právo pokojně užívat svůj majetek. Nikdo nemůže být zbaven svého majetku s výjimkou veřejného zájmu a za podmínek, které stanoví zákon a obecné zásady mezinárodního práva. Předchozí ustanovení nebrání právu států přijímat zákony, které považují za nezbytné, aby upravitily užívání majetku v souladu s obecným zájmem a zajistily placení daní a jiných poplatků nebo pokut.“

<sup>31</sup> Viz výše už zmíněné usnesení rozšířeného senátu NSS z 21. 7. 2009, čj. 1 Ao 1/2009-120, č. 1910/2009 Sb. NSS: „Za předpokladu dodržení zásady subsidiarity a minimalizace zásahu může územním plánem (jeho změnou) dojít k omezením vlastníka nebo jiného nositele věcných práv k pozemkům či stavbám v území regulovaném tímto plánem, nepřesáhnou-li spravedlivou míru; taková omezení nevyžadují souhlasu dotyčného vlastníka a tento je povinen strpět je bez náhrady. Shledá-li soud v přezkoumávaném územním plánu dodržení těchto zásad, není důvodem ke zrušení územního plánu ani to, že omezení vlastníka nebo jiného nositele věcných práv přesáhlo spravedlivou míru; případnou náhradu za ně nelze poskytnout v rámci procesu tvorby územního plánu (jeho změny).“

<sup>32</sup> Viz rozsudek NSS z 25. 9. 2014, čj. 7 Aps 3/2013-34, bod 27; obdobně s odkazem na uvedené rozhodnutí viz rozsudek NSS z 29. 1. 2015, čj. 8 Afs 68/2013-46, bod 32.

<sup>33</sup> Viz např. § 35 odst. 4 či § 11 odst. 3 zákona č. 289/1995 Sb., o lesích a o změně a doplnění některých zákonů (lesní zákon); § 20 odst. 1 zákona č. 111/1994 Sb., o silniční dopravě; § 12 zákona č. 216/2002 Sb., o ochraně státních hranic České republiky a o změně některých zákonů (zákon o ochraně státních hranic), a řada dalších zákonů.

<sup>34</sup> Viz návrh Ministerstva financí na vydání zákona o prokazování původu majetku, nyní ve stádiu po projednání Legislativní radou vlády a schválení vládou; viz usnesení vlády České republiky ze dne 18. 5. 2015 č. 359.

<sup>35</sup> Nález Ústavního soudu z 1. 6. 2005, sp. zn. IV. ÚS 29/05.

kategorie poplatníků daní (zejména daní z příjmů) podle současné právní úpravy – proto by zřejmě stěží obstálo v testu ústavnosti, pokud by zákonodárce požadoval prokázat podstatné detaily o příjmech jednotlivce, který by tvrdil, že jeho příjmy pocházejí výlučně ze závislé činnosti, o níž není povinen vést žádné strukturované evidence nad rámec toho, co uvádí v daňovém přiznání (pokud je vůbec podává), leda že by správce daně tomuto jednotlivci prokázal, že jeho tvrzení o příjmech výlučně ze závislé činnosti není pravdivé.

K prekluzi daně jsou soudy i ve správním soudnictví, tedy i za situace, kdy jinak mohou projednat žaloby či kasační stížnosti pouze v mezích žalobních bodů či stížnostních důvodů, povinny přihlídnout za každých okolností a z úřední povinnosti.<sup>36</sup>

## 7 Spravedlivý proces

Zásady spravedlivého procesu se přirozeně uplatňují i v řízení před správcí daně a v případných navazujících řízeních před správními soudy. Podrobný rozbor by byl nad rámec možností tohoto článku, proto jen letmo a heslovitě nejdůležitější zásady, a to jen ve vztahu k řízení před správcí daně:

Postup správce daně musí být ve všech ohledech kryt zákonnou licencí, čítaje v to i konkrétní způsoby, jakými může zasahovat do práv jednotlivce. Pokud nejsou pravidla volby určitého postupu stanovena přímo v zákoně a jsou ponechána v určité míře na vyhodnocení konkrétních okolností, platí i zde, že správce daně musí postupovat podle zásady subsidiarity a minimalizace zásahu, a tedy volit ten nejmírnější z dostupných a účinných prostředků k dosažení zákonem aprobovaného cíle. Z nejnovější judikatury Nejvyššího správního soudu dlužno upozornit na rozsudek charakterizující, jakým způsobem má správce daně postupovat, případně-li v úvahu umožnit daňovému subjektu podání dodatečného daňového přiznání, anebo sáhnout k jiným, invazivnějším způsobům správného stanovení daňové povinnosti:<sup>37</sup> „*Pakliže správce daně nevyzve daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení, a namísto toho zahájí daňovou kontrolu bez předchozího vyloučení způsobilosti případného dodatečného daňového tvrzení pro doměření daně, dojde tím k nerespektování zásady přiměřenosti a zásady zdrženlivosti při správě daní. Takto zahájenou daňovou kontrolu je pak nutno považovat za nezákonně zahájenou, přičemž jednotlivé úkony prováděné daňové kontroly i její*

*celek nutně představují nezákonný zásah do práv daňového subjektu.*“

Již za klasickou lze považovat judikaturu k tomu, za jakých podmínek má správce daně použít postupu k odstranění pochybností, a za jakých daňovou kontrolu:<sup>38</sup> „*Postup k odstranění pochybností (§ 89 a násl. DR) je procesním prostředkem k neprodlenému a bezprostřednímu zjištění či ověření řádného splnění daňových povinností daňovým subjektem, který je prioritním nositelem břemene tvrzení a tomu odpovídajícímu břemene důkazního. Legislativní koncepce daňové kontroly a postupu k odstranění pochybností nedává správci daně ničím neomezenou možnost vybírat, který postup při správě daní v konkrétním případě zvolí a jak dlouho a v jaké intenzitě v něm bude pokračovat. Postup k odstranění pochybností nesmí být volně zaměňován s daňovou kontrolou.*“ Podobně již nějakou dobu předtím uvedl Nejvyšší správní soud:<sup>39</sup> „*(...) Postup k odstranění pochybností uvedený v § 89 a násl. daňového řádu má sloužit především k odstranění jednotlivých, dílčích pochybností již konkrétně vyjádřených a nemá sloužit k obsáhlému a časově i personálně náročnému dokazování. Pro takový účel je vhodným nástrojem daňová kontrola; právě ta umožňuje správci daně rozsáhlé i časově náročné dokazování a logicky reflektuje časovou náročnost i v odlišném běhu lhůt pro stanovení daně (§ 148 odst. 3).*“

Praktické dopady výše uvedených judikátů jsou zatím spíše nezřetelné, neboť jakkoli jsou jasné zásady, z nichž vycházejí, rozhraničení konkrétních případů, kdy užití jednoho kontrolního a zjišťovacího postupu namísto jiného znamená nezákonnost, je mimořádně obtížné. Existuje rozsáhlá šedá zóna a judikatura Nejvyššího správního soudu aprobejuje v řadě případů i tvořivý a iniciativní přístup správců daně, zejména zahajování daňových kontrol před stanovením daně a faktické nahrazování postupů k odstranění pochybností daňovými kontrolami.<sup>40</sup> Nejvyšší správní soud však zatím meritorně neposuzoval námitku účelovosti volby daňové kontroly správcem daně namísto postupu k odstranění pochybností např. z důvodu vyhnutí se daňové správy povinnosti platit úrok za dlouhotrvající zadržování nadměrného odpočtu. *De lege ferenda* by bylo vhodné kontrolní a zjišťovací postupy sjednotit do jednoho jediného dostatečně flexibilního a přitom účinného postupu tak, aby na jedné straně odpadly samoúčelné procesní hádky o to, který postup má být užit, a na straně druhé byl správce daně motivován rozhodně skutečnosti prověřovat s přiměřenou rychlostí i důkladností a současně

<sup>36</sup> Nejdůkladněji, včetně promyšlení procesních souvislostí a smyslu a účelu koncentrace řízení před správními soudy, viz zřejmě náleze ÚS z 2. 3. 2009, sp. zn. IV. ÚS 816/07.

<sup>37</sup> Rozsudek NSS z 6. 5. 2015, čj. 2 Afs 209/2014-23.

<sup>38</sup> Rozsudek NSS 25. 6. 2014, čj. 1 Aps 20/2013-61, č. 3091/2014 Sb. NSS.

<sup>39</sup> Rozsudek NSS z 10. 10. 2012, čj. 1 Ans 10/2012-52, č. 2729/2013 Sb. NSS ; obdobně např. Rozsudek NSS z 19. 12. 2012, čj. 2 Ans 15/2012-22.

<sup>40</sup> Viz rozsudky NSS z 29. 5. 2014, čj. 5 Ans 11/2013-31, z 20. 8. 2014, čj. 4 Afs 57/2014-30, či z 5. 2. 2015, čj. 9 Afs 279/2014-29.

<sup>41</sup> Viz nový § 254a daňového řádu, jehož dikce naznačuje, že úrok z daňového odpočtu náleží jen při uplatnění postupu k odstranění pochybností, zatímco o daňové kontrole, která bývá v praxi uplatňována na podobné situace a v podobném stádiu zjišťování oprávněnosti nároku na nadměrný odpočet, mlčí.

pokud možno za minimální administrativní zátěže pro daňový subjekt. Z hledisek akcesorické rovnosti lze pak stěží obhájit snahu zákonodárce diferencovat mezi jednotlivými kontrolními a zjišťovacími postupy tak, že zatímco při uplatnění jednoho z nich je daňovému subjektu kompenzováno zadržování přeplatku, při uplatnění jiného ke kompenzaci nedochází<sup>41</sup>, ačkoli oba postupy mají fakticky na daňový subjekt stejné účinky, bývají často používány *promiscue* ve srovnatelných situacích a jejich smysl a účel je velmi podobný.

Samozřejmostí, judikaturou neustále opakovanou, avšak neustále činící v ojedinělých případech problémy, je zákaz překvapivosti rozhodování správce daně a požadavek předvídatelnosti jeho postupů.<sup>42</sup>

## 8 Otázky dosud jen málo řešené

V judikatuře soudů se zatím do větších detailů neřešily otázky spojené s právem na informační sebeurčení daňového subjektu. Ojedinělé judikáty se týkají důkazního břemene a časového rozměru daňové povinnosti<sup>43</sup> a v podstatě z nich lze dovodit, že správce daně nemá mít právo na neomezený vhléd do soukromí daňového subjektu, zejména pak ne po neomezenou dobu. Otázkou, kterou se budou zřejmě muset soudy zabývat, pokud se skuteční plány Ministerstva financí na masivní posílení informačních povinností daňových subjektů (kontrolní hlášení, elektronická evidence tržeb, posílené povinnosti v oblasti transferových cen) a nasazení robustních analytických a vyhledávacích softwarů, je, zda takové zásahy do soukromí v určitý moment nepřesáhnou mez proporcionální legitimnímu zájmu na zákonném stanovení daňových povinností.

Palčivou se tato otázka stane zejména v souvislosti se zatím nedořešeným napětím mezi povinností tvrzení a povinností důkazní, která stíhá daňový subjekt, a zákazem sebeobviňování.<sup>44</sup> Za současné situace, kdy je poměrně široce prolomena mlčenlivost správce daně vůči

orgánům činným v trestním řízení<sup>45</sup>, se daňový subjekt může velmi snadno dostat do dilematu, zda raději vůči správci daně svoji povinnost tvrzení a důkazní nesplnit a utrpět případně i značné ekonomické škody, avšak vyvarovat se nebezpečí trestního stíhání, anebo zda povinnost tvrzení a povinnost důkazní splnit, avšak s rizikem, že takto poskytnuté informace budou využity orgány činnými v trestním řízení.

Ostatně vztahů daní a trestání je více, než se může na první pohled zdát. Svědčí o tom i nedávné usnesení, kterým čtvrtý senát Nejvyššího správního soudu předložil rozšířenému senátu věc s návrhem<sup>46</sup>, aby se rozšířený senát odchýlil od dosavadní judikatury Nejvyššího správního soudu a shledal, že penále podle § 37b zákona o správě daní a poplatků, ve znění účinném od 1. 1. 2007 do 31. 12. 2010, a podle § 251 daňového řádu má povahu trestu, na nějž je třeba aplikovat čl. 40 odst. 6 Listiny a čl. 6 a 7 Úmluvy o ochraně základních práv a svobod.

V souvislosti se svobodou pohybu a pobytu může v budoucnu vyvstat otázka exitových daní, tedy daní uvalených na majetek přesouvaný z jurisdikce České republiky mimo ni. Je zjevné, že taková daň by za určitých okolností mohla mít výrazné rdousící účinky, zasahující samu podstatu takto daňově postiženého majetku a fakticky činící z jednotlivce majetkového rukojmího státu.

## 9 Závěr

I jen z výše uvedeného spíše náhodného výběru souvislostí daní a ústavnosti je zřejmé, že ústavněprávní argumentace nemá být v daňových sporech opomíjena, ba právě naopak. Postupně si ji osvojili všichni aktéři takových sporů a jistě není náhodou, že jak Ústavní, tak Nejvyšší správní soud v souvislosti s daněmi řešily řadu věcí takřikajíc „s ústavním rozměrem“. Lze očekávat, že tento trend bude pokračovat.

<sup>42</sup> Viz čerstvý rozsudek NSS z 18. 12. 2014, čj. 7 Afs 142/2014-28, k zákazu překvapivosti pomůcek nově užitých v odvolacím řízení: „Jak vyplývá ze správního spisu, v daném případě byl účastník řízení seznámen pouze s pomůckami obstaranými v prvostupňovém řízení. Stěžovatel však v odvolacím řízení použil pomůcku novou, s níž již účastníka řízení neseznámil a za použití této pomůcky změnil napadené rozhodnutí. Takový procesní postup nelze akceptovat. Daňový subjekt by totiž na základě takového postupu ztratil možnost účinné obrany v řízení před správními orgány. Pokud by totiž byla pomůcka obstarána až v odvolacím řízení, přičemž odvolací orgán by nedal daňovému subjektu možnost se s ní seznámit, nemohl by se proti ní daňový subjekt efektivně bránit. Ad absurdum by popsany postup mohl vést k tomu, že by správce daně v prvostupňovém řízení zvolil vždy „přiměřenou pomůcku“, čímž by eliminoval možnost obrany daňového subjektu. Odvolací orgán by pak mohl v odvolacím řízení obstarat jakékoliv další pomůcky, proti jejichž nepřiměřenosti by se již daňový subjekt v daňovém řízení nemohl účinně bránit.“

<sup>43</sup> Viz shora již zmíněný nálezy Ústavního soudu z 1. 6. 2005, sp. zn. IV. ÚS 29/05, který v této souvislosti uvádí: „Úprava důkazního břemene obsažená v zákoně o správě daní a poplatků představuje v oblasti veřejného práva ještě ústavně konformní průlom do ústavněprávní ochrany autonomie jednotlivce, tedy omezení autonomní sféry jednotlivce, do níž je veřejné mocí umožněno zasahovat z důvodu existence určitého a ústavně aprobovaného veřejného zájmu. V daném případě je oním zájmem zájem na stanovení, vyměření a výběru daně, který je z hlediska ochrany vlastnického práva aprobován čl. 11 odst. 5 Listiny, podle něhož lze daně a poplatky stanovovat toliko na základě zákona. Jinými slovy, toto ustanovení připouští omezení vlastnického práva jednotlivce, a to pouze za účelem stanovení a výběru daně a poplatku.“

<sup>44</sup> K zákazu sebeobviňování v trestněprávních souvislostech viz z bohaté judikatury Ústavního soudu např. nálezy z 23. 3. 2006, sp. zn. III. ÚS 451/04, nálezy z 8. 11. 2005, sp. zn. I. ÚS 402/05, či nálezy z 11. 10. 2007, sp. zn. III. ÚS 528/06.

<sup>45</sup> Viz § 53 odst. 2 a 3 daňového řádu, zejména pak odst. 2 písm. b), c) a d).

<sup>46</sup> Viz usnesení z 19. 2. 2016, čj. 4 Afs 210/2014-28.

# Retroaktivita v daňovém právu

JUDr. Jiří Palla  
soudce Nejvyššího správního soudu



Retroaktivitou ve vlastním slova smyslu se rozumí stav, kdy nová právní norma zakládá právní účinky zpětně, tedy za dobu před svou vlastní účinností. Takové zpětné působení nové právní úpravy do minulosti označuje právní doktrína jako pravou retroaktivitu.<sup>1</sup> Právní norma má takto retroaktivní povahu, pokud na základě ní vznikají nové právní vztahy před její účinností za podmínek, které teprve dodatečně stanoví, nebo pokud do minulosti mění právní vztahy vzniklé podle předchozí právní úpravy.<sup>2</sup> V těchto případech se vytváří fiktivní stav, jaký by ve sféře práva nastal, kdyby retroaktivní norma existovala již v minulosti.<sup>3</sup>

## 1 Obecně k pojmu pravé retroaktivity právní normy

Pravidlo, podle něhož zákon nepůsobí zpětně, je známé již z římského práva a znamená, že v určité době působí jen takové objektivní právo, které je účinné a s nímž se může každý seznámit. Proto je zpětná účinnost právní normy zpravidla v rozporu s principy právní jistoty a legitimního očekávání a tím i se zásadou právního státu zakotvenou v čl. 1 odst. 1 Ústavy České republiky.<sup>4</sup> Pravou retroaktivitu je tak obecně nutné považovat za nepřípustnou a protiústavní legislativní techniku.

Obsahem tohoto zákazu však nemůže být vyloučení zpětného působení právní normy, které nepředstavuje zásah do principů ochrany důvěry v právo, právní jistoty či nabytých práv.<sup>5</sup> Dokonce i na úrovni ústavního pořádku se totiž pravá retroaktivita ve prospěch jednotlivce výslovně

připouští, neboť podle čl. 40 odst. 6 Listiny základních práv a svobod se při různých trestněprávních normách v době spáchání skutku a v době rozhodování o něm posuzuje tento skutek podle právní úpravy, která je pro pachatele příznivější. O oprávněné důvěře v právo nelze uvažovat ani v případě, kdy subjekt práva musel s retroaktivní regulací počítat, přičemž k takové situaci může dojít při působení právní normy stojící v příkrém rozporu se zásadními a obecně uznávanými principy humanity a morálky.<sup>6</sup> Zpětnou působnost právní normy na občanskoprávní poměry lze odůvodnit též veřejným pořádkem, především jestliže jsou dotčeny předpisy absolutně kogentní, které byly vydány v důsledku určité mezní situace přerodu hodnot ve společnosti.<sup>7</sup> Jiným příkladem přípustnosti pravé retroaktivity je nepoužití právního předpisu na právní skutečnosti, které nastaly v době jeho účinnosti, jestliže Ústavní soud konstatoval rozpor takového právního předpisu s ústavním pořádkem a jeho aplikace ve vertikálním právním vztahu mezi státem a jednotlivcem či výjimečně i ve vztazích horizontálních by vedla k porušení základního práva jednotlivce.<sup>8</sup>

## 2 Pravá retroaktivita v daňové judikatuře Ústavního soudu

Pravá retroaktivita byla obsažena v části přechodného ustanovení čl. III bodu 1 zákona č. 210/1997 Sb., kterým se mění a doplňuje zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Podle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, ve znění před touto novelou, mohl správce daně upravit základ daně daňového poplatníka o zjištěný rozdíl, pokud se lišily ceny sjednané mezi ekonomicky nebo personálně

<sup>1</sup> Např. TILSCH, Emanuel. *Občanské právo. Obecná část*. Praha: Všehrd, 1925, s. 75–78; HENDRYCH, Dušan a kol. *Právníký slovník*. Praha: C. H. Beck, 2001, s. 765.

<sup>2</sup> TICHÝ, Luboš. K časové působnosti novely občanského zákoníku. *Právník*. 1984, č. 12, s. 1104.

<sup>3</sup> HANUŠ, Libor. Důvěra v právo z pohledu nepřípustnosti retroaktivní interpretace právních předpisů. *Právní rozhledy*. 2005, č. 14.

<sup>4</sup> Nálezy Ústavního soudu ze dne 19. 4. 2011, sp. zn. Pl. ÚS 53/10, a ze dne 8. 6. 1995, sp. zn. IV. ÚS 215/94.

<sup>5</sup> Nálezy Ústavního soudu ze dne 19. 4. 2011, sp. zn. Pl. ÚS 53/10, ze dne 13. 3. 2001, sp. zn. Pl. ÚS 51/2000, ze dne 6. 2. 2007, sp. zn. Pl. ÚS 38/06, a ze dne 4. 2. 1997, sp. zn. Pl. ÚS 21/96.

<sup>6</sup> Nálezy Ústavního soudu ze dne 19. 4. 2011, sp. zn. Pl. ÚS 53/10, a ze dne 4. 2. 1997, sp. zn. Pl. ÚS 21/96.

<sup>7</sup> TICHÝ, Luboš. K časové působnosti novely občanského zákoníku. *Právník*. 1984, č. 12, s. 1102.

<sup>8</sup> Nálezy Ústavního soudu ze dne 19. 4. 2011, sp. zn. Pl. ÚS 53/10, ze dne 8. 7. 2010, sp. zn. Pl. ÚS 15/09, a ze dne 18. 12. 2007, sp. zn. IV. ÚS 1777/07.

spojenými osobami od cen, které byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, a pokud tento rozdíl nebyl uspokojivě doložen. Podle nové právní úpravy mohl správce daně prošetřit zjištěný rozdíl navíc i u cen, které byly sjednány mezi osobami spojenými i jinak, přičemž za ně se považovaly osoby, které vytvořily obchodní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty. V zájmu zamezení umělého krácení daní v důsledku účelově vytvářených obchodních vztahů se tak rozšířilo oprávnění správce daně kontrolovat, prošetřovat a postihovat i tuto formu jednání daňového poplatníka. Podle příslušné části čl. III bodu 1 zákona č. 210/1997 Sb. se přitom nové znění § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů mělo použít již pro zdaňovací období 1997, ačkoliv zákon č. 210/1997 Sb. nabyl účinnosti až dnem 1. 1. 1998.

Ústavní soud uvedené přechodné ustanovení zákona č. 210/1997 Sb. shledal protiústavním a zrušil jej, neboť v tomto případě neshledal podmínky pro akceptaci výjimky ze zásady pravé retroaktivity. Daňový poplatník totiž do přijetí této novely zákona o daních z příjmů mohl důvodně spoléhat na to, že při vytváření právních vztahů bude muset jen u některých z nich dokládat správci daně cenový rozdíl a nést následky, pokud tak neučiní, zatímco u jiných právních vztahů mít takovou povinnost nebude. Jedná se tedy o princip oprávněné důvěry v právo, neboť podle právního stavu v době, na kterou se retroaktivní norma vztahuje, nemohl daňový poplatník předpokládat závadnost svého chování a počítat s možností zpětné změny. Ve společenských vztazích se sice začaly projevat signály nasvědčující nutnosti nové právní úpravy, která byla předmětem uvedeného přechodného ustanovení, nicméně zákonodárce v podmínkách demokratického právního státu neučinil nic pro to, aby nepříznivým účinkům zamezil dříve s účinky do budoucnosti.<sup>9</sup>

Povahu pravé retroaktivity měla podle Ústavního soudu i část čl. III zákona č. 348/2010 Sb., kterou byl s účinností od 1. 1. 2011 změněn a doplněn zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, tím způsobem, že stanovil zvláštní sazbu daně ve výši 50 % ze státní podpory stavebního spoření, na kterou vznikl nárok v roce 2010 a která byla poukázána stavební spořitelně po 31. 12. 2010.

Ani toto ustanovení v testu ústavnosti neuspělo, neboť nabylo účinnosti v době, kdy již dotčení účastníci stavebního spoření měli individualizovaný právní nárok na státní podporu za rok 2010, v jehož průběhu splnili všechny

zákonem stanovené podmínky pro vznik tohoto nároku. Nebylo přitom rozhodné, že v tomto okamžiku ještě nedošlo k poukázání příslušné částky ze strany státu nebo k jejímu vyplacení ze strany stavební spořitelny. Poté, co účastník stavebního spoření splnil podmínky pro vznik nároku na státní podporu za určitý kalendářní rok, totiž mohl legitimně očekávat, že právě ze strany státu nedojde dodatečně k jejich změně, resp. ke změně samotného nároku. Pro připuštění zásahu do takto vymezené důvěry v právo na straně účastníků stavebního spoření přitom Ústavní soud žádné důvody neshledal, a proto příslušnou část zákona č. 348/2010 Sb. jako neústavní zrušil.<sup>10</sup>

### 3 Obecně k pojmu nepravé retroaktivity právní normy

Stav, při kterém se nová právní norma použije i pro právní vztahy vzniklé podle dosavadní právní úpravy, avšak teprve od její účinnosti či od doby ještě pozdější, označuje právní nauka jako nepravou retroaktivitu.<sup>11</sup> Při ní nová právní norma nezakládá žádný právní následek se zpětnou účinností a jen za dobu po její účinnosti působí na dříve vzniklé právní vztahy, které modifikuje tím, že je nově právně kvalifikuje nebo je mění či ruší pro dobu přítomnou či budoucí.<sup>12</sup> Z tohoto důvodu někteří akademici nepravou retroaktivitu vůbec za retroaktivitu nepovažují, když podle nich je skutečně retroaktivní jen taková právní norma, která zakládá právní účinky do minulosti.<sup>13</sup>

Nepravá retroaktivita je v legislativní činnosti naprosto běžným jevem, neboť téměř každý nový právní předpis určitým způsobem zasahuje do stávajících právních norem. Ochrana jednotlivců před jakoukoliv změnou právních pravidel při obstarávání jejich vlastních záležitostí by totiž vedla k nežádoucímu zkostnatění celého právního řádu.<sup>14</sup> Proto je nepravá retroaktivita na rozdíl od retroaktivity pravé obecně přípustná.

Nicméně podle judikatury Ústavního soudu jsou výjimky z obecné přípustnosti nepravé retroaktivity dány v těch případech, kdy principy právní jistoty, legitimního očekávání, ochrany důvěry v právo či rovnosti výrazněji přesahují význam a naléhavost důvodů změny právní úpravy. V případech nepravé retroaktivity je proto vždy zapotřebí na základě hlediska proporcionality poměřovat intenzitu veřejného zájmu či základního práva odůvodňujícího novou právní regulaci se zájmem jednotlivce na dalším trvání dosavadního práva.<sup>15</sup>

<sup>9</sup> Nález Ústavního soudu ze dne 12. 3. 2002, sp. zn. Pl. ÚS 33/01.

<sup>10</sup> Nález Ústavního soudu ze dne 19. 4. 2011, sp. zn. Pl. ÚS 53/10.

<sup>11</sup> TILSCH, Emanuel. *Občanské právo. Obecná část*. Praha: Všehrd, 1925, s. 75–78.

<sup>12</sup> HANUŠ, Libor. Důvěra v právo z pohledu nepřipustnosti retroaktivní interpretace právních předpisů. *Právní rozhledy*. 2005, č. 14. PROCHÁZKA, Adolf. Retroaktivita zákonů. In *Slovník veřejného práva*. Svazek III. Brno, 1934, s. 800.

<sup>13</sup> BOGUSZAK, Jiří, Jiří ČÁPEK a Aleš GERLOCH. *Teorie práva*. Praha: Eurolex Bohemia, 2001, s. 86.

<sup>14</sup> FULLER, Lon L. *Morálka práva*. Praha: Oikymen, 1998, s. 60.

<sup>15</sup> Nálezy ze dne 15. 5. 2012, sp. zn. Pl. ÚS 17/11, ze dne 12. 7. 2011, sp. zn. Pl. ÚS 9/08, ze dne 19. 4. 2011, sp. zn. Pl. ÚS 53/10, a ze dne 4. 2. 1997, sp. zn. Pl. ÚS 21/96.

## 4 Nepravá retroaktivita v daňové judikatuře Ústavního soudu

Ústavní soud se zabýval retroaktivním působením přechodného ustanovení čl. V bodu 1 věty druhé zákona č. 260/2002 Sb., který nabyl účinnosti až dnem 1. 9. 2002. V jeho důsledku byly finanční orgány povinny již ve zdaňovacím období roku 2002 aplikovat ustanovení § 24 odst. 2 písm. r) a w) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, podle nichž se za daňové výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů pro zjištění základu daně považuje rovněž hodnota cenného papíru při prodeji zachycená v účetnictví v souladu se zákonem o účetnictví ke dni jeho prodeje. Tato nová právní úprava vycházející z pořizovací ceny akcií, a nikoliv z jejich reálné hodnoty, se přitom musela aplikovat na osoby účtující v soustavě jednoduchého účetnictví, což se promítlo nejen do bilance jejich hospodaření, nýbrž i do jejich dalších platebních povinností. Účetní jednotka účtující v soustavě jednoduchého účetnictví přitom v návaznosti na zákon o účetnictví neměla ve zdaňovacím období roku 2002 možnost reagovat na nečekanou změnu zákona o daních z příjmů a tím kompenzovat ztráty a zisky z prodeje cených papírů jako dosud.

Tuto právní úpravu Ústavní soud posoudil jako nepravou retroaktivitu a shledal důvody pro výjimečný závěr o její ústavní nepřijatelnosti. Stát totiž může vyžadovat od jednotlivců chování, jehož pravidla jsou předem stanovena a vyhlášena. Jiný postup znamená porušení principu právní jistoty a ochrany důvěry v právo, přičemž v daném případě k němu neexistoval a v průběhu legislativního procesu ani nebyl formulován žádný zvlášť závažný důvod. Uvedený postup zákonodárce současně představoval zásah do ochrany vlastnického práva a byl diskriminační, neboť postrádal zdůvodnění rozlišení mezi účetními jednotkami účtujícími v soustavě jednoduchého účetnictví, které nemohly ocenit akcie reálnou hodnotou a uplatnit tak případnou ztrátu pro daňové účely, a účetními jednotkami účtujícími v soustavě podvojného účetnictví. Z těchto důvodů Ústavní soud přistoupil ke zrušení uvedeného přechodného ustanovení zákona č. 260/2002 Sb.<sup>16</sup>

Oproti tomu Ústavní soud zamítl návrh na zrušení některých ustanovení zákona č. 180/2005 Sb., o podpoře výroby elektřiny z obnovitelných zdrojů energie a o změně některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů, některých ustanovení zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů, a čl. II bodu 2 zákona č. 346/2010 Sb., kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony. Zákonem č. 180/2005 Sb., ve znění pozdějších předpisů, byly zavedeny odvody za elektřinu ze slunečního záření vyrobenou od 1. 1. 2011 do 31. 12. 2013 v zařízení

uvedeném do provozu v období od 1. 1. 2009 do 31. 12. 2010. Zákonem o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů, bylo zavedeno zdanění bezúplatně nabytých povolenek na emise skleníkových plynů a konečně posledně jmenovaným daňovým předpisem bylo zrušeno osvobození od daně z příjmů v případě energetiky na bázi obnovitelných zdrojů.

Ústavní soud vzal přitom za východisko situaci, která vedla k přijetí této úpravy. Jednalo se o stav, kdy rychlý rozvoj výroby energie z obnovitelných zdrojů, který byl způsoben zejména skokovým pádem cen fotovoltaických panelů, způsobil růst výše nákladů na její financování, což vedlo k přehodnocení dosavadního postoje státu k veřejné podpoře výroby energie z obnovitelných zdrojů. Toto opatření mělo charakter nepravé retroaktivity, neboť předmětem odvodu není elektřina vyrobená před účinností zákona. Nicméně tato právní úprava měla za následek snížení podpory výrobcům, jimž patnáctiletá doba garancí podle § 6 odst. 1 zákona č. 180/2005 Sb. počala plynout před účinností jeho příslušné novely. Tato garance výkupních cen přitom měla zajistit návratnost investice do výroby energie z obnovitelných zdrojů.

Rovněž s ohledem na rozsáhlé srovnání se zahraničními právními úpravami a judikaturou však Ústavní soud neshledal na straně dotčených provozovatelů fotovoltaických elektráren ústavně relevantní zájem na zachování dosavadní stanovené ceny za elektřinu z obnovitelných zdrojů a zelených bonusů bez jejího dalšího krácení odvodem, jenž by při vzájemném poměrování převážil nad výše zmíněným veřejným zájmem na jejím snížení. Současně shledal v souvislosti se zachováním návratnosti investice do daného typu elektráren v délce 15 let, a tím i zachování podstaty a smyslu dotčeného základního práva vlastnit majetek, relevantní ekonomické důvody pro daná opatření a možnost danou zákonodárci přehodnotit výši podpor s ohledem na vývoj situace. Ústavní soud taktéž neshledal porušení ústavního principu rovnosti v případě dotčených provozovatelů elektráren oproti elektrárnám uvedeným do provozu dříve, neboť opatření zákonodárce bylo racionální, přiměřené a prosté svévole.

Ve vztahu k zavedení darovací daně, jejímž předmětem je bezúplatné nabytí povolenek na emise skleníkových plynů v letech 2011 a 2012 pro výrobu elektřiny, dospěl Ústavní soud k závěru, že se jednalo jen o snížení státní podpory předpokládané zákonem dřívějším, přičemž takto zákonem nastavená výše podpory do budoucna nevyklučovala jakékoli nově zákonem stanovené daňové zatížení či regulaci.

V případě zrušení osvobození od daně z příjmů z provozu solárních zařízení Ústavní soud uvedl, že daná právní úprava směřuje i k naplnění významného veřejného zájmu na zachování stability cen energií a nezvyšování veřejného

<sup>16</sup> Nález Ústavního soudu ze dne 12. 7. 2011, sp. zn. Pl. ÚS 9/08.

dluhu, kterým lze odůvodnit i potenciální zásah do legitimního očekávání daňových poplatníků.

Ústavní soud uzavřel, že volba zákonných opatření směřujících k omezení státní podpory výroby energie ze slunečního záření je za podmínek zachování garancí v rukou zákonodárce. Princip právní jistoty totiž nelze ztotožnit s požadavkem na absolutní neměnnost právní úpravy, neboť ta podléhá též sociálně ekonomickým změnám a nárokům kladeným na stabilitu státního rozpočtu. Nad rámec věci samotné pak Ústavní soud dodal, že s ohledem na individuální rozměry každého případu nemůže vyloučit svůj eventuální zásah, kdyby v jednotlivém případě měla uvedená napadená právní úprava rdousící efekt a zasáhla tak samotnou majetkovou podstatu výrobce elektřiny.<sup>17</sup>

## 5 Nepravá retroaktivita v daňové judikatuře Nejvyššího správního soudu

V rozhodovací činnosti Nejvyššího správního soudu byla nepravá retroaktivita shledána při aplikaci § 23 odst. 3 písm. a) bodu 12 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Jeho novelizací provedenou zákonem č. 261/2007 Sb. a absencí příslušného přechodného ustanovení byla totiž s účinností od 1. 1. 2008 zavedena povinnost zvýšit základ daně i o jakékoliv neuhrazené závazky, které se promlčely do 31. 12. 2007 nebo od jejichž splatnosti do tohoto data uplynulo 36 měsíců, a to za předpokladu, že je daňový subjekt na konci roku 2008 evidoval ve svém účetnictví a že se nejednalo o některou výjimku stanovenou v citovaném ustanovení zákona o daních z příjmů.

Nejvyšší správní soud v tomto případě neshledal takový zájem na aplikaci předchozí právní úpravy, který by při vzájemném poměřování převážil nad veřejným zájmem na dodanění starých neuhrazených závazků již podle nového znění § 23 odst. 3 písm. a) bodu 12 zákona o daních z příjmů. Zavedení povinnosti dodanit neuhrazené závazky totiž bylo motivováno nevyrovnaností povinností dlužníka a věřitele v případě, že závazek nebyl dlužníkem uhrazen. Tato povinnost se váže pouze k závazkům, které dlužník při jejich vzniku uplatnil jako daňový výdaj, avšak zároveň nedošlo k adekvátnímu snížení jeho majetku. Neuspokojený věřitel naopak musel jednorázově zdanit celý výnos, aniž došlo ke zvýšení jeho majetku, přičemž mohl jen tvořit zákonné opravné položky, které postupně snižovaly jeho základ daně. Tato změna právní úpravy nebyla zamýšlena jako sankce a kromě vypořádání nezdaněného prospěchu dlužníka měla zajistit i jeho spoluúčast při řešení dopadů ve vztahu k veřejným rozpočtům vzniklých při tvorbě daňově uznatelných opravných položek k neuhrazeným pohledávkám u věřitelů. Navíc zvýšení základu daně dlužníka nebylo zamýšleno jako konečné, neboť

pokud dlužník svůj závazek uhradil, došlo u něj ke snížení základu daně o hodnotu splněného závazku, o kterou již byl zvýšen rozdíl mezi příjmy a výdaji. Vzhledem ke smyslu a účelu této novely zákona o daních z příjmů uvedená v jeho důvodové zprávě tak není nepřijatelná ani nepřiměřená, že zákonodárce neomezil časovou působnost § 23 odst. 3 písm. a) bodu 12 zákona o daních z příjmů pouze na neuhrazené závazky vzniklé nejdříve od 1. 1. 2008 nebo na závazky, jež se promlčely až po účinnosti zákona č. 261/2007 Sb. či u nichž uplynulo 36 měsíců od jejich splatnosti až po dne 31. 12. 2007. Navíc dlužník měl dostatek času učinit opatření, aby na něj nově stanovená povinnost nedopadla, neboť zákon č. 261/2007 Sb. nabyl účinnosti dnem 1. 1. 2008 a rozhodným okamžikem pro zvýšení základu daně o neuhrazený závazek zachycený v účetnictví dlužníka byl až konec tohoto roku. Uvedené skutečnosti tedy podle Nejvyššího správního soudu neodůvodňují výjimku z obecné přípustnosti nepravé retroaktivity.<sup>18</sup>

Povahu nepravé retroaktivity měla i ustanovení čl. I bodu 1 a čl. II bodu 1 zákona č. 1/2009 Sb., který nabyl účinnosti dnem 1. 1. 2009. Na základě nich byl zrušen § 9 odst. 1 písm. g) zákona č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí, upravující za podmínek v něm uvedených osvobození od daně ze staveb u nových staveb obytných domů a bytů určených k bydlení na dobu 15 let od počátku roku následujícího po roce, v němž bylo možné novostavby podle stavebního zákona začít užívat, přičemž pokud nárok na toto osvobození vznikl do nabytí účinnosti zákona č. 1/2009 Sb., poskytl se osvobození naposledy ve zdaňovacím období roku 2009.

Také ve vztahu k této změně právní úpravy dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že se nejedná o nepřijatelnou nepravou retroaktivitu. Výnos z daně z nemovitostí je totiž určen obcím, ve kterých se příslušné nemovitosti nacházejí, a je tak určen pro potřeby a blaho jejich občanů. Dosaďovací osvobození od této daně u novostaveb reagovalo na neutěšenou situaci v oblasti výstavby bytů a domů, která nastala po přechodu k tržnímu hospodářství přesunutím tohoto břemena z velké části na soukromé subjekty. Jim se tedy mělo ulehčit tím, že po určitou dobu nebudou nuceny platit nově zavedenou daň z nemovitostí. Ke zrušení této úpravy zákonodárce přikročil po 16 letech z legitimních důvodů, neboť oproti stavu z počátku devadesátých let minulého století se zásadně změnila situace ve společnosti, výstavba bytů prodělala bouřlivý vývoj a stoupla životní úroveň obyvatelstva. Podstatným důvodem pro přijetí nové právní úpravy byla i nerovnost mezi daňovými poplatníky, neboť vlastníci starších domů a bytů daň z nemovitostí platit museli, na rozdíl od vlastníků novostaveb, kteří byli od ní osvobozeni, ačkoli rovněž využívali služeb a infrastruktury obcí, na něž je také určen výnos této daně. Tato skutečnost vynikala obzvláště u satelitních

<sup>17</sup> Nález Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2012, sp. zn. Pl. ÚS 17/11.

<sup>18</sup> Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 3. 2012, č. 8 Afs 67/2011-75.

městeček a byla podtrhována novou možností obcí stanovit místní koeficient, jímž se násobí daňová povinnost poplatníka daně z nemovitostí. Uvedenou legislativní změnu není možné považovat za razantní, neboť zákonodárce poskytl všem daňovým subjektům, kterým již vznikl nárok na osvobození od daně z nemovitostí, ještě jedno osvobození v roce 2009, čímž jim vytvořil dostatečný časový prostor, aby se s novou situací vypořádaly. Navíc výši daňové povinnosti nelze označit za rdousivou či neúnosnou.<sup>19</sup>

Výjimku z obecné přípustnosti nepravé retroaktivity neshledal Nejvyšší správní soud ani ve vztahu k příslušné části zákona č. 346/2010 Sb., která s účinností od 1. 1. 2011 doplnila do ustanovení § 36 odst. 2 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, nové písmeno v), podle jehož znění se zvláštní sazbou daně ve výši 15 % nově zdanily výsluhové příspěvky a odbytné u vojáků z povolání a příslušníků bezpečnostních sborů podle zvláštních právních předpisů. Toto opatření totiž zákonodárce odůvodnil snahou o snižování schodku veřejných rozpočtů v návaznosti na reformu veřejných financí a o odstranění nesystémových daňových výhod, jež byly převzaty z dřívější právní úpravy o zdaňování mezd a byly poplatné době svého vzniku. Zdanění určitých příjmů a jeho rozsahu je přitom výhradně politickou záležitostí, v tomto případě rozhodně nedosahuje intenzity rdousícího efektu, a nelze jej proto považovat za protiústavní. Legitimní očekávání nelze spojit s trváním určité daňové výjimky či zvýhodnění a nemůže se vázat ani na určitou výši vypláceného výsluhového příspěvku a odbytného, která navíc ze zákona není fixována k datu zániku služebního poměru, nýbrž se vyvíjí vlivem valorizací a uvolnění výplat starobního důchodu.<sup>20</sup>

Oproti tomu však Nejvyšší správní soud učinil závěr, že ustanovení § 38r zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění zákona č. 72/2000 Sb., jímž byly v souvislosti s přijetím zákona o investičních pobídkách s účinností od 1. 5. 2000 změněny lhůty pro vyměření daně, zasahuje do hmotněprávní sféry daňového subjektu, tedy do stanovení jeho daňové povinnosti a vybrání daně. Ze zákazu retroaktivity právních norem vyplývá, že je nelze aplikovat na právní stav vzniklý před tímto datem, ale teprve na daňové ztráty vzniklé za zdaňovací období roku 2000. Zásah do právních vztahů, jakož i do daňových povinností založených na základě právních předpisů účinných před 1. 5. 2000, by proto byl nepřipustnou retroaktivitou.<sup>21</sup>

V další věci Nejvyšší správní soud uvedl, že ačkoli zákon č. 211/1997 Sb., kterým se mění a doplňuje zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, obsahuje v čl. II

přechodná ustanovení jen ve vztahu k tvorbě rezerv a neobsahuje žádná přechodná ustanovení týkající se čerpání těchto rezerv, je i tyto případy nutno posuzovat podle dosavadní právní úpravy účinné do 31. 12. 1997. Ustanovení § 7 odst. 5 zákona č. 593/1992 Sb., ve znění účinném od 1. 1. 1998, má totiž hmotněprávní povahu a zásah do právních vztahů daňového subjektu, jakož i daňových povinností založených na základě zákona č. 593/1992 Sb., ve znění účinném do 31. 12. 1997, by proto byl nepřipustnou retroaktivitou a v rozporu s principy nabytých práv a legitimního očekávání.<sup>22</sup>

V obou uvedených případech se tedy jednalo o výjimku z obecné přípustnosti nepravé retroaktivity, na jejímž základě pak Nejvyšší správní soud přistoupil k ústavně konformní interpretaci příslušné právní normy.

## 6 Nepravá retroaktivita § 264 odst. 4 věty první a druhé daňového řádu

Nejvyšší správní soud nedávno řešil věc, v níž lhůta pro dodatečné stanovení daňových povinností, která počala běžet ještě za účinnosti zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, a neskončila do 31. 12. 2010, by za užití tohoto právního předpisu marně uplynula, nicméně v důsledku doručení dodatečného platebního výměru daňovému subjektu v posledních 12 měsících jejího běhu byla podle výslovného znění § 148 odst. 2 písm. b) ve spojení s § 264 odst. 4 větou první a druhou zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, prekluzivní lhůta pro doměření daní zachována. Tímto pravidlem pro posuzování běhu lhůty pro stanovení daně nově zakotveným v daňovém řádu přitom správce daně argumentoval až v kasační stížnosti, když předtím tvrdil, že prekluzivní lhůta byla zachována za užití pravidel obsažených v zákoně o správě daní a poplatků. Uvedený postup správce daně je však přípustný<sup>23</sup>, a proto se Nejvyšší správní soud musel touto kasační námitkou zabývat.

Podle přechodného ustanovení § 264 odst. 4 věty první a druhé daňového řádu běh a délka lhůty pro vyměření, která započala podle dosavadních právních předpisů a neskončila do dne nabytí účinnosti tohoto zákona, se ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona posuzuje podle ustanovení tohoto zákona, která upravují lhůtu pro stanovení daně; okamžik počátku běhu této lhůty určený podle dosavadních právních předpisů zůstává zachován. Účinky právních skutečností, které mají vliv na běh této lhůty a které nastaly přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, se posuzují podle dosavadních právních předpisů.

<sup>19</sup> Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 8. 2012, čj. 1 Afs 27/2012-46.

<sup>20</sup> Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 8. 2013, čj. 4 Ads 65/2013-23.

<sup>21</sup> Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2004, čj. 5 Afs 28/2003-69.

<sup>22</sup> Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 12. 2006, čj. 7 Afs 151/2006-67.

<sup>23</sup> Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 7. 2008, čj. 1 Ans 5/2008-104.

Podle § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu lhůta pro stanovení daně se prodlužuje o 1 rok, pokud v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně došlo k oznámení rozhodnutí o stanovení daně. Podle § 147 odst. 1 daňového řádu přitom správce daně v nalézacím řízení stanoví daňovému subjektu daň rozhodnutím, které se označuje jako platební výměr, dodatečný platební výměr nebo hromadný předpisný seznam.

Na základě těchto ustanovení daňového řádu tedy oznámením dodatečného platebního výměru v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně dochází k prodloužení prekluzivní lhůty o jeden rok, a to i když započala ještě za účinnosti zákona o správě daní a poplatků.

Nejvyšší správní soud v této souvislosti zmínil, že prodloužení prekluzivní lhůty pro stanovení daně o 1 rok v důsledku oznámení rozhodnutí o stanovení daně daňovému subjektu v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty nebylo v předchozí právní úpravě obsaženo. Platební výměr či dodatečný platební výměr se ani nepovažovaly za úkony směřující k vyměření či doměření daně, které by měly za následek přerušení dosavadního běhu tříleté lhůty a počátek běhu nové lhůty ve smyslu § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků.<sup>24</sup> Pokud tedy oznámením platebního či dodatečného platebního výměru dochází i k prodloužení lhůty pro vyměření či doměření daně započaté za účinnosti předchozího právního předpisu, jenž takový institut neznal, jedná se nepochybně o právní normu jdoucí k tíži daňového subjektu. Zároveň Nejvyšší správní soud poukázal na to, že z uvedených důvodů o ústavnosti tohoto způsobu řešení časového střetu nové a staré právní úpravy panují v odborné literatuře značné pochybnosti.<sup>25</sup>

Dále Nejvyšší správní soud uvedl, že přechodné ustanovení § 264 odst. 4 věty první a druhé daňového řádu má povahu nepravé retroaktivity, neboť běh a délka lhůty pro vyměření daně, která neskončila do 31. 12. 2010, se ode dne účinnosti daňového řádu řídí pravidly v něm obsaženými, avšak počátek této lhůty a účinky právních skutečností, které měly vliv na její běh a které nastaly před 1. 1. 2011, se dále posuzují podle zákona o správě daní a poplatků. Proto Nejvyšší správní soud na základě hlediska proporcionality přistoupil k posouzení přípustnosti nepravé retroaktivity uvedené právní normy a dospěl k následujícím závěrům:

## 7 Ústavnost § 264 odst. 4 věty první a druhé daňového řádu

Ve vládním návrhu daňového řádu nebylo obsaženo žádné přechodné ustanovení, které by upravovalo pravidla pro posuzování délky a běhu lhůty pro stanovení daně započaté podle dosavadních právních předpisů a neskončené do dne nabytí účinnosti nové právní úpravy. Původně navržené znění § 264 odst. 1 daňového řádu bylo procesní povahy a nemohlo by se tak vztahovat na hmotněprávní lhůtu pro stanovení daně započatou za účinnosti předchozí právní úpravy.<sup>26</sup> Při absenci ustanovení řešícího časový střet staré a nové právní úpravy ohledně prekluzivní lhůty pro stanovení daně v původním návrhu daňového řádu by se tedy muselo vycházet z toho, že lhůta pro vyměření či doměření daně, která nedoběhla do účinnosti nové právní úpravy, se nadále posuzuje podle příslušných ustanovení zákona o správě daní a poplatků.<sup>27</sup>

Ustanovení § 264 odst. 4 bylo do výsledné verze daňového řádu doplněno až na základě pozměňovacího návrhu rozpočtového výboru Poslanecké sněmovny.<sup>28</sup> V jeho důvodové zprávě zákonodárce ospravedlnil přijetí přechodného ustanovení § 264 odst. 4 daňového řádu pouze snahou vyhnout se výkladovým problémům při přechodu ze starého na nový systém posuzování lhůt pro stanovení a placení daně. Nikterak však nevysvětlil nezbytnost jím zvoleného řešení tohoto přechodu, které spočívá v použití pravidel daňového řádu na právní úkony učiněné od 1. 1. 2011 i pro prekluzivní lhůty započaté za účinnosti zákona o správě daní a poplatků.<sup>29</sup> Přitom časový střet staré a nové právní úpravy mohl být jednoznačně vyřešen i tak, že lhůty pro vyměření či doměření daně, které začaly běžet před účinností daňového řádu a do jeho účinnosti neskončily, se i nadále posuzují podle dosavadních právních předpisů.

Důvodová zpráva k ustanovení § 148 daňového řádu se sice zmiňuje o nutnosti obnovení právní jistoty ohledně běhu lhůty, v níž je možné vyměřit nebo doměřit daň. Neuvádí avšak žádné naléhavé důvody, proč by právní nejistota musela být odstraněna okamžitě použitím nových pravidel i na prekluzivní lhůty započaté za účinnosti zákona o správě daní a poplatků, a to ve vztahu k úkonům učiněným od 1. 1. 2011.<sup>30</sup>

Zákonodárce tedy vůbec neobjasnil důvody, jež ho přiměly k řešení uvedené problematiky za pomoci nepravé

<sup>24</sup> Usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 5. 2006, čj. 2 Afs 52/2005-94.

<sup>25</sup> KOBÍK, Jaroslav a Alena KOHOUTKOVÁ. *Daňový řád s komentářem*. 2. aktualizované vydání. Olomouc: ANAG, 2013, s. 1094–1098. MATYÁŠOVÁ, Lenka a Marie Emilie GROSSOVÁ. *Daňový řád s komentářem, důvodovou zprávou a judikaturou ve znění technické novely zák. č. 30/2011 Sb.* Praha: Leges, 2011, s. 520–521.

<sup>26</sup> Digitální repozitář Poslanecké sněmovny, V. volební období, sněmovní tisk č. 685/0, www.psp.cz.

<sup>27</sup> Nález Ústavního soudu ze dne 15. 12. 2004, sp. zn. I. ÚS 344/04.

<sup>28</sup> Digitální repozitář Poslanecké sněmovny, V. volební období, sněmovní tisk č. 685/1, www.psp.cz.

<sup>29</sup> BAXA, Josef, Ondřej DRÁB, Lenka KANIOVÁ, Petr LAVICKÝ, Alena SCHILLEROVÁ, Karel ŠIMEK a Marie ŽIŠKOVÁ. *Daňový řád. Komentář*. II. díl. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011, s. 1522.

<sup>30</sup> Digitální repozitář Poslanecké sněmovny, V. volební období, sněmovní tisk č. 685/0, www.psp.cz.

retroaktivity. Tato absence odůvodnění § 264 odst. 4 věty první a druhé daňového řádu tedy značně oslabuje vyhlídky na úspěch tohoto přechodného ustanovení v testu proporcionality. Jestliže totiž zákonodárce nevyjádřil, v čem spatřuje význam a naléhavost důvodů použití pravidel daňového řádu ve vztahu k úkonům učiněným od 1. 1. 2011 i na lhůty započaté za účinnosti zákona o správě daní a poplatků, pak je značně obtížné intenzitu veřejného zájmu poměřovat se zájmem daňových subjektů, aby se tyto lhůty posuzovaly podle dosavadních právních předpisů.

Odborná literatura, která jinak zpochybňuje ústavnost § 264 odst. 4 daňového řádu, si klade otázku, zda poměrně chaotická situace při určení běhu lhůty pro vyměření či doměření daně podle dosavadní právní úpravy nemůže být dobrým důvodem k nepravé retroaktivitě zajišťující jednotný výklad zákona a právní jistotu.<sup>31</sup>

Ustanovení § 148 odst. 1 daňového řádu má nepochybně za cíl přesnější vymezení počátku prekluzivní lhůty pro stanovení daně, aby se tak překonaly určité výkladové nejasnosti ustanovení § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, jež po zásahu Ústavního soudu vedly ke změně „pravidla 3 + 1“ zastávaného v dlouhodobé judikatuře správních soudů na „pravidlo 3 + 0“. Znění § 148 odst. 3 daňového řádu pak oproti § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků obsahuje přesný výčet úkonů, které mají za následek přerušení dosavadní lhůty pro stanovení daně a započítí běhu lhůty nové. Konečně ustanovení § 148 odst. 2 daňového řádu zakotvilo taxativní seznam úkonů způsobujících prodloužení prekluzivní lhůty o jeden rok, přičemž u některých z nich nebylo dříve zcela zřejmé, zda se jedná, či nejedná o úkony ve smyslu § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků.

Tato nová a jednoznačněji formulovaná pravidla pro posuzování lhůty pro stanovení daně však svědčí pouze o ústavnosti § 148 daňového řádu, ohledně níž v obecné rovině vůbec nevystaly pochybnosti. Uvedená pozitivní změna úpravy běhu lhůty pro stanovení daně oproti zákonu o správě daní a poplatků a judikatuře se k němu vztahující však nepředstavuje dostatečně významný důvod pro změnu pravidel existujícího právního vztahu spočívající v jiném posuzování již běžící lhůty pro stanovení daně. Tříletá prekluzivní lhůta pro vyměření či doměření daně, která započala podle pravidel obsažených v § 47 zákona o správě daní a poplatků, totiž byla relativně krátká a vesměs ještě o dost kratší byl interval mezi dnem účinnosti

daňového řádu a koncem této lhůty určeným podle dosavadní právní úpravy. I přes určité interpretační nejasnosti a nestabilitu judikatury, jež ve vztahu k § 47 zákona o správě a daní poplatků přetrvávaly i v době schvalování daňového řádu, tedy z hlediska právní jistoty bylo jistě únosné lhůty pro vyměření či doměření daně započaté za účinnosti zákona o správě daní a poplatků nechat doběhnout podle dosavadních pravidel.

Kromě toho žádoucí stabilizace judikatury k předchozí právní úpravě ve vztahu k těmto postupně dobíhajícím lhůtám mohlo být dosaženo další rozhodovací činností soudů, k čemuž také skutečně nakonec došlo. V současnosti jsou totiž v podstatě vyřešeny všechny dosud sporné aspekty posuzování prekluzivní lhůty uvedené v § 47 zákona o správě daní a poplatků, včetně určení počátku jejího běhu akceptací „pravidla 3 + 0“ správními soudy<sup>32</sup>, vymezení úkonů způsobujících její přerušení<sup>33</sup> a shledání nutnosti vyměřit či doměřit daň před jejím uplynutím pravomocně.<sup>34</sup>

Z hlediska právní jistoty zde tedy neexistoval žádný závažný důvod, na základě něhož by se musely úkony učiněné od 1. 1. 2011 posuzovat podle daňového řádu i v případech lhůt pro vyměření či doměření daně, které započaly běžet za účinnosti zákona o správě daní a poplatků. Naopak principu právní jistoty by spíše odpovídalo řešení, podle něhož by prekluzivní lhůty započaté za účinnosti předchozí právní úpravy doběhly podle dosavadních pravidel. Znění § 148 daňového řádu totiž oproti § 47 zákona o správě daní a poplatků a judikatuře se k němu vztahující<sup>35</sup> nově vymezuje některé úkony, jimiž dochází k prodloužení, přerušení nebo stavění dosavadní prekluzivní lhůty.

Použití tohoto nového pravidla i pro lhůty, jež počaly běžet za účinnosti zákona o správě daní a poplatků, jde přitom k tíži daňových subjektů nejenom při vyměření či doměření vyšší daňové povinnosti či nižší daňové ztráty oproti daňovému přiznání, nýbrž i v případech uplatnění nadměrného daňového odpočtu. Podle judikatury vrcholných soudů totiž platí, že pokud vytýkáci řízení v důsledku uplynutí lhůty pro vyměření daně neskončilo vydáním platebního výměru, a nebyla tak vyměřena daň odchylná od daně uvedené v daňovém přiznání, je třeba postupovat podle § 46 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků a konkludentně vyměřit daň v té výši, ve které byla tvrzena v daňovém přiznání.<sup>36</sup> Dále jestliže byla daňovému

<sup>31</sup> KOBÍK, Jaroslav a Alena KOHOUTKOVÁ. *Daňový řád s komentářem*. 2. aktualizované vydání. Olomouc: ANAG, 2013, s. 1100–1101.

<sup>32</sup> Nález Ústavního soudu ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07, a usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 1. 2011, čj. 5 Afs 15/2009-122.

<sup>33</sup> Usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 12. 2009, čj. 7 Afs 36/2008-134, a ze dne 16. 5. 2006, čj. 2 Afs 52/2005-94, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2005, čj. 2 Afs 69/2004-52.

<sup>34</sup> Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2006, čj. 5 Afs 42/2004-61.

<sup>35</sup> Usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 5. 2006, čj. 2 Afs 52/2005-94.

<sup>36</sup> Nález Ústavního soudu ze dne 10. 3. 2011, sp. zn. I. ÚS 3244/09, a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 1. 2013, čj. 1 Afs 96/2012-38.

subjektu stanovena daňová povinnost na základě výsledků daňové kontroly či vytýkácího řízení, nebude podání dodatečného daňového přiznání na daň nižší příliš častým jevem, obzvláště za situace, kdy v něm podle § 141 odst. 2 daňového řádu nelze namítat vady postupu správce daně. Prodloužení lhůty pro stanovení daně podle § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu tedy z hlediska dodatečného daňového přiznání podaného ve prospěch daňového subjektu nemá žádný velký praktický význam. V určitých okrajových případech by prodloužení běhu prekluzivní lhůty o jeden rok v důsledku oznámení rozhodnutí o stanovení daně v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně mohlo být pro daňové subjekty prospěšné z hlediska zachování lhůty pro zahájení navazujícího řízení o mimořádném opravném nebo dozorčím prostředku, neboť podle § 119 odst. 4 a § 122 odst. 3 daňového řádu lze obnovu nalézacího řízení a přezkoumání rozhodnutí o stanovení daně nařídit nebo povolit, pokud neuplynula lhůta pro stanovení daně. Ve většině případů však řízení o mimořádném opravném či dozorčím prostředku nebude předcházet daňová kontrola ani vytýkácí řízení, takže v nich se změna právní úpravy lhůty pro stanovení daně ve prospěch daňových subjektů neprojeví.

Nová pravidla pro posuzování lhůty pro stanovení daně jsou tedy jednoznačně výhodnější pro stát, jemuž se vytváří větší časový prostor pro ukončení nalézacího daňového řízení. Důsledkem aplikace znění § 264 odst. 4 věty první a druhé daňového řádu tedy ve skutečnosti není obnovení stavu právní jistoty, nýbrž posunutí okamžiku uplynutí prekluzivní lhůty, jež daňové správě v řadě případů umožní stanovit příslušnou daňovou povinnost v delší lhůtě oproti předchozí právní úpravě.

Aplikace nových pravidel obsažených v § 148 odst. 2 daňového řádu i na lhůty započaté před 1. 1. 2011 ve vztahu k úkonům učiněným od tohoto data tak jde k tíži daňových subjektů a z jejich hlediska musí být vnímána jako narušení principu právní jistoty.

Důvodem pro tento způsob střetu starého a nového práva není ani eliminace dvojího právního režimu při posuzování lhůty pro stanovení daně ve vztahu k úkonům učiněným po 31. 12. 2010. Rozdílné posuzování lhůty pro stanovení daně ve vztahu k těmto úkonům totiž nepředstavuje natolik nežádoucí jev, že by mohl v praxi činit větší obtíže. Dvojí právní režim nepředstavuje dlouhodobou záležitost s ohledem na maximální desetiletou prekluzivní lhůtu pro stanovení daně, neboť se v naprosté většině případů týká jen krátkodobých vztahů ohraničených subjektivní tříletou prekluzivní lhůtou, jejíž část již uplynula za účinnosti předchozí právní úpravy a jejíž běh mohl podle zmíněné judikatury vztahující se k § 47 zákona o správě daní a poplatků znovu započít jen v důsledku zahájení daňové

kontroly či vytýkácího řízení nebo kvalifikovaného úkonu učiněného v rámci odvolacího řízení. Navíc dvojí právní režim při posuzování lhůty pro stanovení daně existuje i při aplikaci § 264 odst. 4 daňového řádu. Zatímco totiž při stanovení počátku této prekluzivní lhůty a jejího běhu v návaznosti na úkony učiněné do 31. 12. 2010 je nutné vycházet z § 47 zákona o správě daní a poplatků, tak při posuzování vlivu úkonů učiněných po tomto datu na další běh lhůty je zapotřebí použít pravidla obsažená v § 148 daňového řádu. Z hlediska hospodárního výkonu veřejné moci je tak minimálně rovnocenné legislativní řešení, podle něhož se při posuzování běhu lhůty pro stanovení daně vychází z jednoho právního předpisu. Takto ostatně správce daně postupoval i v posuzované věci a teprve až v kasační stížnosti argumentoval novou právní úpravou, jak již bylo zmíněno.

Žádný další důvod, proč by prekluzivní lhůta pro vyměření či doměření daně započatá ještě za účinnosti zákona o správě daní a poplatků musela být ve vztahu k úkonům učiněným od 1. 1. 2011 posuzována podle nových pravidel, již zřejmě není možné vymyslet.

Na druhé straně naopak z hlediska principů právní jistoty, ochrany důvěry v právo a legitimního očekávání existuje dostatek důvodů pro dobehnutí této lhůty na základě dosavadní právní úpravy.

Lhůta pro stanovení daně je totiž lhůtou prekluzivní (propadnou), v jejímž rámci lze zákonem stanoveným způsobem měnit poslední známou daň ve prospěch daňového subjektu i v jeho neprospěch. Uplynutím této lhůty končí daňové řízení v jeho nalézací rovině, dochází k zániku pravomoci správce daně stanovit daň za příslušné zdaňovací období, definitivně jsou vypořádány materiální vztahy mezi veřejným rozpočtem a daňovým subjektem a poslední známá daň se tak stává nezměnitelnou částkou odpovídající povinnosti daňového subjektu bez ohledu na to, zda pozdější zjištění může ukázat jiný výsledek. K marnému uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně musí správce daně přihlížet z úřední povinnosti. Smyslem této lhůty a její prekluzivní povahy je jednak zajištění právní jistoty na straně daňových subjektů i správce daně a jednak vytvoření stimulu pro včasné uspořádání jejich vzájemných právních vztahů. Proto tato lhůta současně představuje určitou bariéru pro eventuální svévolné zásahy do právní sféry daňových subjektů, ke kterým by při její absenci mohlo docházet.<sup>37</sup> Z povahy a smyslu prekluzivní lhůty pro stanovení daně tedy vyplývá potřeba jejího posuzování podle stejných pravidel, a to od počátku do konce jejího běhu.

Skutečná délka prekluzivní lhůty posuzovaná podle pravidel obsažených v § 47 zákona o správě daní a poplatků se

<sup>37</sup> BAXA, Josef, Ondřej DRÁB, Lenka KANIOVÁ, Petr LAVICKÝ, Alena SCHILLEROVÁ, Karel ŠIMEK a Marie ŽIŠKOVÁ. *Daňový řád. Komentář*. II. díl. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011, s. 869–870.

nedala na jejím počátku přesně odhadnout, neboť byla závislá na tom, kdy a jaké úkony způsobily její přerušení nebo stavění. I přesto však lhůta pro vyměření či dodatečné stanovení daně započatá za účinnosti předchozí právní úpravy vymezovala časový úsek ohraničený koncem tříleté subjektivní prekluzivní lhůty, na jejímž začátku bylo správci daně a daňovému subjektu známo, který úkon je ve smyslu § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků způsobilý tuto lhůtu přerušit a způsobit započetí nového časového úseku opět přesně vymezeného koncem tříleté subjektivní prekluzivní lhůty. V tomto smyslu se tedy jednalo o objektivně daný a přesně vymezený časový prostor, v němž si daňový subjekt a správce daně mohli vzájemně vypořádat právní vztahy plynoucí z daňových povinností. Jestliže tedy za trvání tříleté subjektivní prekluzivní lhůty započaté za účinnosti zákona o správě daní a poplatků byl po 31. 12. 2010 učiněn úkon, který podle předchozí právní úpravy neměl žádný vliv na běh lhůty pro vyměření či doměření daně, pak z hlediska principů právní jistoty, ochrany důvěry v právo a legitimního očekávání nebylo přípustné posuzovat takový úkon v neprospěch daňového subjektu podle nových pravidel, která nemohl na počátku běhu lhůty předvídat. Takové znejistění konce prekluzivní lhůty pro stanovení daně se navíc dotýká práv daňového subjektu i ve vztahu k povinnostem mu uloženým jinými právními předpisy, například uschovávat účetní a jiné doklady apod.

S ohledem na tříletou délku subjektivní lhůty pro stanovení daně započaté za předchozí právní úpravy se přitom jistě nejednalo o žádný dlouhodobý právní vztah, kvůli němuž mohou v některých případech existovat zvláštní důvody pro řešení časového střetu staré a nové právní úpravy za pomoci nepravé retroaktivity. Posuzování lhůty pro stanovení daně započaté za účinnosti zákona o správě daní a poplatků ve vztahu k úkonům učiněným od 1. 1. 2011 podle pravidel daňového řádu nemůže být odůvodněno ani tím, že při schvalování daňových zákonů má zákonodárce obecně větší prostor pro zásahy do již existujících právních vztahů, zvláště těch, na jejichž základě vznikla daňovým subjektům určitá výhoda vůči státnímu rozpočtu. Prekluzivní lhůta pro stanovení daně totiž představuje základní právní vztah mezi daňovým subjektem a správcem daně, jehož obsahem je časové vymezení samotné existence určité daňové povinnosti, a proto by se do tohoto právního vztahu nemělo zasahovat stanovením jiných pravidel. I z tohoto důvodu měla být lhůta pro stanovení daně započatá za účinnosti zákona o správě daní a poplatků nadále posuzována podle dosavadních právních předpisů. Taková úprava je ostatně obvyklá i u jiných hmotněprávních lhůt, o čemž například svědčí přechodné ustanovení § 3036 občanského zákoníku č. 89/2012 Sb.

Na základě těchto úvah lze považovat za velmi nízkou intenzitu veřejného zájmu na posuzování lhůty pro vyměření či doměření daně započaté ještě za účinnosti zákona o správě daní a poplatků podle nových pravidel daňového řádu ve vztahu k úkonům učiněným od 1. 1. 2011, a to obzvláště za situace, kdy tento veřejný zájem nebyl zákonodárcem ani vyjádřen. Naopak velmi silným je zájem daňových subjektů na tom, aby se taková lhůta nadále řídila pravidly obsaženými v dosavadní právní úpravě. Tento jejich oprávněný zájem je patrný zejména ohledně úkonů obsažených v § 148 odst. 2 daňového řádu, které oproti předchozímu právnímu předpisu způsobují prodloužení prekluzivní lhůty pro stanovení daně. V takovém případě se jedná o nepřipustné posunutí konce již dříve časově vymezeného materiálního vztahu mezi veřejným rozpočtem a daňovým subjektem, které dokonce může umožnit daňové správě stanovit daň v prodloužené prekluzivní lhůtě za situace, kdy by lhůta pro vyměření či doměření daně posuzovaná podle zákona o správě daní a poplatků již marně uplynula.

S ohledem na tyto skutečnosti čtvrtý senát Nejvyššího správního soudu<sup>38</sup> shledal důvody pro výjimečný závěr o nepřipustnosti a tím i neústavnosti nepravé retroaktivity zakotvené v § 264 odst. 4 věty první a druhé daňového řádu, a proto podle čl. 95 odst. 2 Ústavy České republiky předložil Ústavnímu soudu návrh na zrušení těchto ustanovení.<sup>39</sup>

V řízení před Ústavním soudem<sup>40</sup> jeho další účastníci podali k návrhu na zrušení § 264 odst. 4 věty první a druhé daňového řádu vyjádření.<sup>41</sup> Na ně Nejvyšší správní soud reagoval replikou, ve které se kromě uvedených argumentů o neústavnosti této právní úpravy pro její nepřipustnou nepravou retroaktivitu zabýval i důsledky její případné derogace, které nepovažoval za zvlášť závažné.

Podle Nejvyššího správního soudu totiž od účinnosti daňového řádu již uplynula doba téměř čtyř let, takže lhůty pro vyměření či doměření daně započaté do 31. 12. 2010 ve většině případů uplynuly. Veškerá pravomocná rozhodnutí daňové správy, která byla vydána za použití § 264 odst. 4 věty první a druhé daňového řádu, by podle § 71 odst. 2 zákona č. 182/1993 Sb., o Ústavním soudu, zůstala nedotčena a nemohla by být vykonána jen v případech, kdy do derogačního zásahu nebyla příslušná daňová povinnost splněna. Ve zbytku ještě probíhajících daňových řízení a v navazujících řízeních před správními soudy by se pak lhůta pro vyměření či dodatečné stanovení daně započatá před 1. 1. 2011 posuzovala ve vztahu ke všem úkonům podle předchozí právní úpravy. Jestliže by takový postup znamenal v ojedinělých konkrétních případech

<sup>38</sup> Autor článku je předsedou senátu a soudcem zpravodajem v této věci.

<sup>39</sup> Usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 8. 2014, čj. 4 Afs 105/2014-38.

<sup>40</sup> Věc je u Ústavního soudu vedena pod sp. zn. Pl. ÚS 18/14.

<sup>41</sup> Vyjádření Vlády České republiky ze dne 23. 10. 2014, čj. 13275/2014-OKL, a vyjádření Veřejné ochránčyně práv ze dne 22. 10. 2014, sp. zn. 27/2014/SZD/BK.

vážný zásah do práv daňového subjektu, který by nemohla případná derogace napadených ustanovení předpokládat, bylo by možné výjimečně uvažovat o možnosti posuzovat lhůtu pro vyměření či doměření daně započatou před 1. 1. 2011 ve vztahu k úkonům učiněným po tomto datu podle pravidel obsažených v § 148 daňového řádu. Takový postup je podle judikatury vrcholných soudů v odůvodněných případech přípustný a není v rozporu s veřejným zájmem.<sup>42</sup>

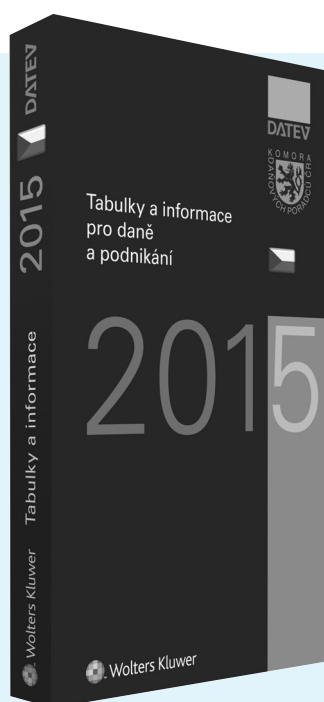
S přihlédnutím k těmto skutečnostem se zdál Nejvyššímu správnímu soudu nadnesený odhad dopadu derogace § 264 odst. 4 věty první a druhé daňového řádu na veřejné rozpočty v rozsahu cca 6 mld. Kč. I v případě opodstatněnosti takového odhadu je však podle něho nutné pamatovat

na to, že uvedený příjem veřejných rozpočtů byl dosažen za cenu zásahu do již běžící prekluzivní lhůty, který jednoznačně svědčil zájmům státu na úkor práv daňových subjektů.<sup>43</sup>

Teprve nejbližší budoucnost však ukáže, zda názor Nejvyššího správního soudu o neústavnosti napadených ustanovení daňového řádu obstojí. Nicméně již nyní lze důvodně očekávat, že rozhodnutí Ústavního soudu o tomto návrhu bude mít pro právní teorii a praxi značný význam a že vnese ještě více světla i do problematiky přípustnosti retroaktivního působení daňových zákonů, které byl věnován tento článek.

<sup>42</sup> Nález Ústavního soudu ze dne 12. 12. 2013, sp. zn. III. ÚS 3221/11.

<sup>43</sup> Replika Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 11. 2014, čj. 4 Afs 105/2014-75.



## Tabulky a informace pro daně a podnikání 2015

### 11. vydání oblíbené příručky!

V praktickém kapesním formátu najdete přehled nejdůležitějších pojmů, sazeb, čísel, postupů a údajů z daňových zákonů a ze zákonů s nimi souvisejících.

Tabulky a další přehledy jsou určeny všem, kdo potřebují snadný a rychlý přístup k důležitým údajům, především účetním, auditorům, podnikatelům a vedoucím pracovníkům podnikatelských subjektů.

V publikaci naleznete např.:

- sazby a postupy výpočtů potřebné ke správnému stanovení výše daňové povinnosti ze všech daňových oblastí
- termíny, které je třeba dodržet
- daňové odpisy
- sazby cestovních náhrad
- vyměřovací základy pro pojistné na zdravotní pojištění a sociální zabezpečení
- přehled dávek nemocenského pojištění a státní sociální podpory
- adresy úřadů v evropských zemích příslušných k vrácení vstupní DPH
- přehled judikatury Evropského soudního dvora z daňové oblasti
- sazby daní v Evropské unii a dalších vybraných státech
- letos nově kapitola „Smluvní vztahy podle občanského zákoníku“.

**279 Kč, 432 stran, kapesní formát, brožovaná vazba**

**Vydává společně nakladatelství Wolters Kluwer, a. s., společnost DATEV.cz s.r.o. a Komora daňových poradců ČR.**

Publikaci je možné objednat na [www.kdpcr.cz](http://www.kdpcr.cz), email [publikace@kdpcr.cz](mailto:publikace@kdpcr.cz), Komora daňových poradců ČR, Kozí 4, P. O. Box 121, 657 21 Brno nebo na [www.wolterskluwer.cz](http://www.wolterskluwer.cz), email [obchod@wolterskluwer.cz](mailto:obchod@wolterskluwer.cz), tel. 246 040 400 nebo na adrese Wolters Kluwer, a. s., U Nákladového nádraží 6, 130 00 Praha 3. Při osobním nákupu přímo v nakladatelství získáte slevu 15 %.

# Správní praxe v českém právu

doc. JUDr. Zdeněk Kühn, Ph.D.,  
LL.M., S.J.D.  
soudce Nejvyššího správního soudu



Nejen právníci, ale vůbec všichni adresáti práva dnes ve směř vycházejí z pojetí, ve kterém se právo nachází a někdy schovává v textech právních předpisů. Toto moderní pojetí práva ve středoevropském prostoru dominuje posledních 200 let. Je tu s námi po celé devatenácté a dvacáté století a doufejme, že vydrží i celé století nyní. Důraz na psané právo v podobě moderních právních předpisů je sice přirozený, poněkud však vytěsňuje úvahy o významu subsidiárních pramenů práva. Jde zejména o různé soukromoprávní zvyklosti a obyčeje, judikaturu, v neposlední řadě ustálenou praxi správních orgánů. Subsidiární prameny působí v souvislosti s právem psaným, jsou na něm závislé, ovšem také ho dotváří a někdy i přetváří. V této stati bych se chtěl zamyslet nad normativní silou praxe správních orgánů, zejména nad otázkou, nakolik může správní praxe legitimně modifikovat význam právních předpisů, jejichž význam dotváří.

## 1 Úvodem

Před popisem toho, jak na správní praxi nahlíží judikatura, je třeba trocha teoretického úvodu. Základním pramenem práva všech kontinentálních zemí je dnes právní předpis. Stalo se tak v důsledku vývoje na přelomu 18. a 19. století, spojeného s racionalizací do té doby chaotického a partikulárního právního systému, utvářeného přemírou formálně rovnocenných zdrojů. V rámci předmoderního státu existovala nejen různorodost pramenů práva, ale též pluralita různých právních systémů napříč jedním státem. Odpovědí evropské modernity na toto dilema právní nejistoty byla koncepce moderního zákona a jednoho práva pro celý stát. Ten je základem *moderního* práva ve formálním smyslu (právní předpisy jako nositelé právních norem).

Předmoderní zákony se svými vlastnostmi nijak výrazně nelišily od jiných pramenů práva. Často neměly ani jedinou autentickou verzi, ale dokonce existovalo vícero (různých) verzí téhož zákona. Žádný z předmoderních pramenů práva,

ani předmoderní zákon, ani obyčej, ani soudní nebo správní praxe, nedisponoval jednoznačně vymezeným spektrem své časové působnosti. Ostatně na území rakouské monarchie vznikla autentická a závazná sbírka zákonů teprve v roce 1849 v podobě říšského zákoníku.<sup>1</sup>

Na rozdíl od předmoderních, různě vyhlašovaných (a někdy nevyhlašovaných) zákonů je způsob publikace moderního evropského zákona vysoce formalizován a je spojen se zásadou zákazu pravé retroaktivity se všemi tvrdými důsledky z toho plynoucími. Vývoj moderního zákona (práva ve formálním slova smyslu) je diskontinuítní, počátek a konec platnosti právní normy je pevně stanoven, působení zákonné normy je stanoveno pevnými intertemporálními pravidly.

Moderní zákony nikdy nebyly s to zcela vytlačit „předmoderní“ prameny práva. Tyto prameny práva nazývám právem v materiálním smyslu. Právo v materiálním smyslu je pestrou směsicí autonomní novotvorby (praxe adresátů právních norem, která utváří např. obchodní zvyklosti, rozhoduje o tom, co je „v místě obvyklé“, co je za daných podmínek „bez zbytečného odkladu“ atd.), ale i judikatury a správní praxe.

Není náhodou, že nový občanský zákoník tuto skutečnost akceptuje. Na nejrozumnější subsidiární prameny tohoto typu totiž opakovaně odkazuje, a to v míře za posledních dvě stě let nevídané (viz různé zvyklosti, zvyklosti soukromého života, místní zvyklosti, obchodní zvyklosti atd., na které zákon v desítkách ustanovení pamatuje, ale i důraz na konzistentní rozhodování orgánů veřejné moci v § 13).

Vývoj práva v materiálním slova smyslu je kontinuítní, proměňuje se postupně. Určité zvyklosti se např. mění, nelze však zpravidla přesně určit den, ke kterému byla zvyklost modifikována. Stejně tak změna správní praxe se může dít buď v důsledku formálního, vrchnostenského aktu, adresovaného níže stojícím orgánům veřejné správy,

<sup>1</sup> Srov. BOBEK, Michal. Publikace obecně závazných právních předpisů v historickém a srovnávacím pohledu. *Jurisprudence*. 2007, č. 1, s. 13–21; *Jurisprudence*. 2007, č. 2, s. 11–18.

nebo naopak opakovanou činností nebo i vědomou nečinností veřejné správy.

Podíváme-li se na poměr zákona a správní praxe tento zákon vykládající, může se tato otázka jevit jako poměrně jasná. Ovšem jen na první pohled. Je samozřejmě pravda, že formálním pramenem práva je zákon, nikoliv správní praxe. Současně lze říci, společně s Ludwigem Wittgensteinem, že význam zákona není určován textem zákona, ale praxí jej vykládající. Řídit se pravidlem představuje ze své podstaty společenskou praxi, která nám ukazuje skutečný význam pravidla. To má pro právní myšlení zásadní dopady. Dotvoří-li praxe význam zákonné normy, bylo by pošetilé tvrdit, že zákaz retroaktivity působení zákona se vztahuje jen a pouze k textu zákona, nikoliv k praxi, která text zákona dotvořila.

Při těchto úvahách si musíme být vědomi, že správní praxe zákon nejen dotváří (dává obsah neurčitým pojmům v zákoně obsaženým, odstraňuje konflikty mezi jednotlivými normami, precizuje význam pojmů sice obecně určitých, ovšem problematických v problémových případech), ale nezřídka též přetváří (z důvodů teleologických nebo různých „konformních“ výkladů nalézá výjimky z dopadu normy, které v zákonném textu obsaženy nejsou, nebo naopak různě význam textu rozšiřuje nad jeho obvyklý význam). Hranice mezi dotvářením a přetvářením zákona navíc zdaleka není jednoznačná. Rétorika interpretace jen zřídkakdy připustí, že zákon v podstatě přepisuje.

Projeví-li se tedy správní praxe navenek, ve vztahu ke sféře adresátů práv a povinností, měla by být adresátům právních norem poskytnuta ochrana v jejich legitimním očekávání o kontinuální aplikaci dané právní normy. To se dnes snaží různým způsobem vyjádřit jak právo soukromé, tak právo veřejné. Již cit. § 13 občanského zákoníku výslovně deklaruje, že „každý, kdo se domáhá právní ochrany, může důvodně očekávat, že jeho právní případ bude rozhodnut obdobně jako jiný právní případ, který již byl rozhodnut a který se s jeho právním případem shoduje v podstatných znacích; byl-li právní případ rozhodnut jinak, má každý, kdo se domáhá právní ochrany, právo na přesvědčivé vysvětlení důvodu této odchylky“. Stejně tak jednou ze základních zásad správního řádu je též ta, podle níž správní orgán dbá též „na to, aby při rozhodování skutkově shodných nebo podobných případů nevznikaly nedůvodné rozdíly“ (§ 2 odst. 4).

Podívejme se nyní, v jakých situacích lze argumentovat správní praxí, která dotvořila zákon.

## 2 Judikatura Ústavního soudu

K otázce správní praxe a její závaznosti pro správní orgány, jakož i správní soudy, se v první dekádě tohoto století obsažně vyjádřil Ústavní soud. Ten filozoficky navázal na svou předchozí judikaturu, která uznala ústavní zvyklosti jakožto samostatný pramen práva, způsobilý dokonce modifikovat význam samotné ústavy.<sup>2</sup>

V další judikatuře byl Ústavní soud ve svém přístupu poměrně konzistentní. Například v sérii nálezů týkajících se účasti francouzských zaměstnanců na sociálním pojištění před rokem 2004 se vyjádřil k ústavní hodnotě ustálené správní praxe, která může dokonce i modifikovat zákon. Uvedl, že „[o]chrana jednání učiněného v důvěře v právo předpokládá, že právníká nebo fyzická osoba jedná v důvěře nejen v text relevantního právního předpisu, ale zejména též v důvěře v trvající výklad takového předpisu ze strany orgánů veřejné moci, včetně praxe správních úřadů a výkladu práva správními soudy. Taková konstantní správní praxe a na ni případně navazující rozhodování správních soudů (vyvolá-li ovšem taková správní praxe vůbec potřebu žalob ve správním soudnictví) a interpretace v nich obsažená tvoří, v materiálním smyslu, součást příslušné interpretované právní normy, od níž se odvíjí ochrana důvěry adresátů právních norem v právo [...]. Přehodnocení interpretace ze strany správních úřadů nebo soudů, za nezměněného stavu interpretovaných právních předpisů, jistě není vyloučeno. Představuje však závažný zásah do právní jistoty a intenzitu tohoto zásahu je nutno posuzovat vždy v každé individuální situaci. Legitimita změny správní praxe závisí na otázce, do jaké míry mohl adresát normy rozumně počítat s tím, že se výklad dané normy změní, za nezměněných právních předpisů, zejména se zřetelem na ustálenost, jednotnost, dlouhodobost a určitost správní praxe, význam daného výkladu práva pro adresáty právní normy, změnu právních předpisů s danou správní praxí souvisejících a eventuální změnu relevantních společenských okolností, které mohou objektivně přispívat k poznání správného výkladu práva (a tedy k poznání práva v materiálním smyslu). V každém případě ovšem platí, že změna dlouhodobé správní praxe nebo správní judikatury se, za nezměněného stavu právních předpisů, může stát jen na základě závažných a principiálních důvodů, směřujících k dosažení určité právem chráněné hodnoty. V žádném případě se nesmí dít svévolně.“<sup>3</sup>

Z uvedeného plyne, že ochrana legitimního očekávání zahrnuje též důvěru v kontinuální výklad zákona správními orgány. Důvody pro změnu správní praxe musí být principiální a pádné. Vhodné je též poznamenat, že Ústavní soud nevylučuje retroaktivní dopady změny správní praxe,

<sup>2</sup> Nález ze dne 20. 6. 2001, sp. zn. Pl. ÚS 14/01 (N 91/22 SbNU 267; 285/2001 Sb.) – Jmenování guvernéra ČNB prezidentem republiky.

<sup>3</sup> Takto nález sp. zn. I. ÚS 520/06 ze dne 23. 1. 2008 (N 18/48 SbNU 195) – BISTROT DE MARLENE, bod 10 a 11. Obdobně např. nález ze dne 18. 11. 2010, sp. zn. IV. ÚS 3207/07 (N 230/59 SbNU 347) – SOFIL; nález ze dne 22. 6. 2009, sp. zn. IV. ÚS 610/06 (N 148/53 SbNU 803) – Les Architectes CVZ Česká republika; nález ze dne 22. 6. 2009, sp. zn. IV. ÚS 568/06 (N 147/53 SbNU 793) – Urban Concept a mnohé další.

bude-li ovšem změna správní praxe podložena principiálními důvody. Jak nicméně uvidíme dále, judikatura NSS retroaktivní změnu správní praxe v zásadě nepřipouští.

### 3 Judikatura Nejvyššího správního soudu

Judikatura analyzující normativní sílu správní praxe má na NSS dlouhou tradici. Již v roce 2005 NSS jasně stanovil, že správní praxe má normativní účinky, a dotvoření zákonem takto učiněné je chráněno správními soudy. NSS se přitom otevřeně inspiroval německými koncepcemi „sebe-vázanosti správy“ („*Selbstbindung der Verwaltung*“). Jestliže se jednou správní praxe „vytvořila, správní orgán se od ní nemůže v jednotlivém případě odchýlit, neboť takový jeho postup by byl libovůlí, která je v právním státě (viz čl. 1 odst. 1 Ústavy) nepřipustná“. NSS připouští výjimečné případy, kdy se lze od jednou vytvořené správní praxe odchýlit v individuálním případě, jde-li ovšem o případ zvláštní a atypický. „Obecně se odchýlit od určité správní praxe, jež se vytvořila, správní orgán může, avšak zásadně pouze pro futuro a z racionálních důvodů a pro všechny případy, kterých se praxí zavedený postup správního orgánu dotýká.“<sup>4</sup>

Tento názor byl NSS opakovaně potvrzován. Např. v roce 2007 řešil NSS kauzu, v níž vzal pražský Městský soud při zrušení rozhodnutí Celního ředitelství Praha v potaz též to, že celní úřad porušil při vyměření cla vnitřní předpis. Celní ředitelství jako stěžovatel v kasační žalobě argumentovalo jednoduchým „učebnicovým“ názorem, že se městský soud nesprávně opřel o porušení vnitřních předpisů, které ale nepůsobí navenek, ve vztahu k třetím osobám. Vnitřní předpis podle stěžovatele nemá povahu pramene práva, je pouze vnitřním aktem řízení, který zavazuje pouze dotčené správní orgány. Pokud by došlo k situaci, že by tyto vnitřní předpisy byly porušeny, je pouze na nadřízeném funkcionáři, aby zjednal nápravu, příp. z tohoto porušení vyvodil patřičné důsledky.

Tento názor NSS rezolutně odmítl. Interní instrukce má ve správním řízení a ve správním soudnictví význam z toho jednoduchého a prostého důvodu, že adresáti povinností jsou v dobré víře, že jednou zvolený postup při interpretaci a aplikaci práva nebudou orgány veřejné správy bezdůvodně a libovolně měnit. Podmínkou nicméně je, že jde o vnitřní předpis, který není *praeter* ani *contra legem*; smyslem takového interního předpisu je tedy omezit škálu možných významů interpretace zákona: „Pokud se totiž ohledně postupů celních orgánů, k nimž jsou zmocněny zákonem [...], který jinak není regulován obecně závazným pravidlem chování, vytvořila správní praxe a tato je nepochybně všeobecně dodržována, nelze než konstatovat, že pro správní orgán je taková správní praxe právně závazná.“

*Správní orgán se od ní nemůže v jednotlivém případě odchýlit, neboť takový jeho postup by byl libovůlí, která je v právním státě (viz čl. 1 odst. 1 Úst) nepřipustná. Ze zásady zákazu libovůle a neodůvodněné nerovného zacházení [čl. 1 věta první Listiny] vyplývá princip vázanosti správního orgánu vlastní správní praxí v případě, že mu zákon dává prostor pro uvážení, pokud se taková praxe vytvořila. [...] Obecně se od vytvořené určité správní praxe lze odchýlit, avšak zásadně pouze pro futuro a z racionálních důvodů. Je totiž zcela v dispozici příslušného orgánu tuto správní praxi [...] změnit anebo nestanovit pravidla žádná, ovšem něco takového může platit vždy pouze do budoucna.“<sup>5</sup>*

Myslím si, že má-li být NSS důsledný, měl by tento právní závěr aplikovat i mimo kontext interních směrnic, byť pak bude někdy obtížné vytvoření správní praxe určit. Lidé se dnes pohybují ve světě neskutečně složitých právních předpisů. Pokud se tyto právní předpisy navíc ještě komplikují nahodile se proměňujícím (autoritativním) výkladem, měla by správní justice zasáhnout, a svévolně se proměňující správní výklad směřující k tíži adresátů povinností nepřipustit. Co tedy bude racionální (nikoliv svévolně) odchýlení se od správní praxe? Měla by to být v prvé řadě proměna správní praxe zejména (1) z důvodu změny interpretovaného zákona; to je natolik samozřejmé, že i uvedení tohoto důvodu je nadbytečné, a jde ostatně i o důvod kvalitativně jiný ve srovnání s důvody dalšími; (2) z důvodu změny zákonů souvisejících s interpretovaným předpisem (systematický výklad); (3) z důvodu změny skutečností rozhodných pro interpretaci zákona, například nefunkčnost nebo negativní důsledky vyvolané výkladem dosavadním (teleologický výklad).

Uvedené rozsudky řešily problematiku, v níž se správní praxe nalézala stále uvnitř zákona, tedy nebyla se zákonem v rozporu. Poněkud zvláštní je, že jakkoliv NSS hovořil o tom, že musí jít o praxi *intra legem*, nikoliv *praeter legem*, ve skutečnosti řada jeho rozhodnutí řešila právě otázky zákonem nijak neupravené, tedy *praeter legem*. Otevřenou nicméně zůstala v každém případě otázka co dělat, pokud vytvořená správní praxe jde proti zákonu, tedy je *contra legem*.

V usnesení ve věci *L'ORÉAL* rozšířený senát řešil situaci, v níž dlouhodobě orgány státní moci nevymáhaly sociální pojištění. V podstatě zde reagoval na shora již zmíněnou sérii nálezu Ústavního soudu ve vztahu k sociálnímu pojištění francouzských občanů před rokem 2004. Na rozdíl od shora zmíněných kauz řešených NSS tedy nešlo o situaci, v níž by byla založena správní praxe interním normativním aktem nadřízeného orgánu. Správní praxe tu byla založena dlouhodobou činností, zde nekonáním, veřejné správy. Rozšířený senát nejprve shrnul a potvrdil shora analyzovanou judikaturu NSS. Klíčové a nové úvahy rozšířeného senátu jsou rozvedeny v bodech 80 až 82:

<sup>4</sup> Rozsudek NSS ze dne 28. 4. 2005, čj. 2 Ans 1/2005-57, č. 605/2005 Sb. NSS.

<sup>5</sup> Rozsudek NSS ze dne 23. 8. 2007, čj. 7 Afs 45/2007-251, č. 1383/2007 Sb. NSS.

„80. [...] To, zda mohlo vzniknout legitimní očekávání, je pak zcela evidentně otázkou skutkovou. Určit, zda existovalo určité očekávání a zda takové očekávání bylo legitimní, vyžaduje zjišťovat mnoho skutečností. Jasná (pochybnosti nevzbuzující) slova zákona samozřejmě předčí (překonají) jakékoliv očekávání, ať už vzniklo jakkoliv. Rovněž ohlášení relevantní změny praxe vylučuje veškeré očekávání založené na předchozích postupech. Obecně mohou být očekávání rozdělena do dvou skupin. Za prvé se jedná o očekávání procedurálního charakteru, kdy je přislíben určitý procedurální postup, který jinak není povinný. Druhým případem legitimního očekávání je očekávání meritorního či příznivého rozhodnutí orgánu veřejné moci. Procedurální očekávání jsou chráněna tím, že je vyžadováno, aby byl přislíbený postup dodržován. Očekávání týkající se meritorního rozhodnutí jsou zpravidla chráněna procesně, např. tím, že je dotčené osobě rozšířena možnost vznášet námitky, než je její očekávání vyvráceno. Dotčené osoby tedy nemají nárok na příznivé rozhodnutí, ale musí být ochráněna jejich důvěra v to, že rozhodující orgán dostojí svým povinnostem.

81. S ohledem na výše uvedené rozšířený senát uzavírá, že správní praxe zakládající legitimní očekávání je ustálená, jednotná a dlouhodobá činnost (příp. i nečinnost) orgánů veřejné správy, která opakovaně potvrzuje určitý výklad a použití právních předpisů. Takovou praxi je správní orgán vázán. Jen taková správní praxe je doplněním psaného práva a je způsobilá modifikovat pravidla obsažená v právní normě.

82. Správní praxi zakládající legitimní očekávání lze změnit, pokud je taková změna činěna do budoucna, dotčené subjekty mají možnost se s ní seznámit a je rádne odůvodněna závažnými okolnostmi. Libovolná (svévolná) změna výkladu právních předpisů směřující k tíži adresátů není přípustná. Za racionální (nikoliv svévolnou) změnu správní praxe lze přitom s přihlédnutím ke konkrétním okolnostem považovat změnu interpretovaného zákona, změnu zákonů souvisejících s interpretovaným předpisem (systematický výklad) a změnu skutečností rozhodných pro interpretaci zákona (teleologický výklad).“<sup>6</sup>

Z uvedeného rozhodnutí je vidět, že rozšířený senát potvrdil názor, podle něhož změna správní praxe je možná jen do budoucna. Pokud tedy správní orgán mění za stavu nezměněného zákona svou ustálenou praxi, může nově vyložená pravidla používat vůči jejich adresátům jen poté, co tuto změnu ve svém výkladu veřejně oznámí. Změna

může být jen principiální, nikoliv svévolná. K tomu nutno poznamenat, že jakkoliv v kauze francouzských důchodů tuto změnu správní orgán předem oznámil, byla tato změna dovozena na základě právní argumentace, která následně u správních soudů neobstála. Přesto však NSS změnu praxe podpořil, neboť na její podporu snesl nové, správním orgánem nevyřčené důvody. Právě proto shledal Ústavní soud tuto změnu svévolnou, neboť zákonné důvody změny praxe byly vyřčeny teprve Nejvyšším správním soudem, nikoliv veřejnou správou samotnou.<sup>7</sup>

Dovozovat existenci správní praxe a toho, zda může správní praxe založit nějakou důvěru a legitimní očekávání, je dle rozšířeného senátu otázkou skutkovou. S tímto názorem je třeba plně souhlasit. Současně to klade větší nároky na argumentaci procesních stran, které musí snést soudu příslušná skutková tvrzení.

Konečně, rozšířený senát sice *implicitě* připouští správní praxi *contra legem*, současně však jedním dechem v bodě 80 dodává, že „[j]asná (pochybnosti nevzbuzující) slova zákona samozřejmě předčí (překonají) jakékoliv očekávání, ať už vzniklo jakkoliv“. Správní praxi tedy rozšířený senát připouští uvnitř zákona a nad rámec zákona (*praeter legem*). Naopak správní praxe *contra legem* je hodna ochrany toliko tehdy, pokud se nedostane do rozporu s naprosto jednoznačným textem zákona, textem v podstatě nevyžadujícím žádný výklad.<sup>8</sup>

S tím lze v zásadě rovněž souhlasit, současně však tato výhrada rozšířeného senátu bude pravidelně přinášet problémy. Určit, v jakých situacích je již text tak jasný, že v zásadě žádného výkladu netřeba, nebude zdaleka jednoduché. Ostatně správní praxi, která popře jasná slova zákona, si lze představit jen těžko, snad z nějakých kriminálních důvodů. Kupříkladu celá kauza francouzských důchodů vznikla proto, že na věc dopadala pestrá skupina zákonů a mezinárodních smluv, přičemž nebylo vůbec jasné, pod který předpis či smlouvu řešené situace podřadit. Na možnou aplikaci mezinárodní smlouvy se pravděpodobně jednoduše zapomnělo. O tom, že nešlo o situaci nevyžadující žádný výklad, svědčí ostatně již jen to, že i změna správní praxe byla správním orgánem odůvodněna nesprávně, a NSS ve své judikatuře přinesl jiné důvody pro potvrzení změny praxe.

<sup>6</sup> Usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 21. 7. 2009, čj. 6 Ads 88/2006-132, č. 1915/2009 Sb. NSS – *L'ORÉAL*, body 80–82.

<sup>7</sup> Viz nálezy cit. v pozn. č. 3.

<sup>8</sup> Šestý senát v bodě 51 rozsudku ze dne 24. 2. 2010, čj. 6 Ads 88/2006-159, jímž aplikoval závěry rozšířeného senátu na projednávanou věc, uvedl k podmínkám, za nichž je třeba chránit oprávněnou důvěru v právo, následující: „Jako skutkový základ pro ochranu oprávněné důvěry ve správním právu [německá doktrína správního práva – pozn. autora] vyžaduje: a) existenci podkladu pro oprávněnou důvěru, jímž chápá v první řadě správní akt, dále pak předběžné opatření, veřejnoprávní smlouvu, příslib správního orgánu, informaci či jiná faktická jednání správního orgánu, b) vědomí existence tohoto podkladu u adresáta, který se domáhá ochrany své oprávněné důvěry, c) již existující využití oprávněné důvěry ve smyslu již učiněné dispozice (ochrana oprávněného očekávání je totiž chápána primárně jako ochrana v dobré víře učiněných dispozic, nikoliv zamýšlená dispozice), a konečně d) kauzální nexus mezi výše uvedenými body. Vedle toho pak je namístě podle německého pojetí při splnění tohoto skutkového základu zkoumat ochranyhodnost takové důvěry, a to s ohledem na dva komponenty – jednak s ohledem na, zkráceně řečeno, míru „spoluzavinění“ adresáta správního jednání na tom, že je toto jednání nutno změnit, jednak s ohledem na již známé vážení zájmů státu a případných třetích osob.“

# „Rdousící efekt“ solárního odvodu v judikatuře vysokých soudů<sup>1</sup>

**JUDr. PhDr. Karel Šimka, LL.M., Ph.D.**  
soudce Nejvyššího správního soudu

**JUDr. Lenka Kaniová**  
soudkyně Nejvyššího správního soudu

Představa, že právo je suma zákonů, nařízení a vyhlášek a že je tvoří zákonodárce, odpovídá současné realitě asi tak stejně jako domněnka, že státu vládne vláda. Jistě, vláda státu tak trochu vládne; vedle ní ale moc či vliv uplatňují nejrůznější jiní, více či méně viditelní, o to však často silnější aktéři – od nejrůznějších soukromých korporací a zájmových skupin přes územní celky až třeba po úřednictvo. A v právu je to podobné.

## 1 Tvůrci práva v právním státě

V České republice, podobně jako v jiných stabilizovaných právních systémech Západu, právo vzniká na různých úrovních (mezinárodní, unijní, národní, regionální, místní) a různým způsobem („právními předpisy“, judikaturou, správní a jinou aplikační praxí, vznikem a trváním určitých faktických stavů). Role jednotlivých aktérů tvořících právo se v průběhu času i napříč jednotlivými právními oblastmi proměňuje – sílí, oslabuje se, mění podobu, formy působení, akcenty. Jednou ze stálíc v tomto nekončném a nepřehledném procesu jsou tzv. vysoké soudy, tedy v našich podmínkách Ústavní soud a oba nejvyšší soudy. Každý z nich měl či možná ještě bude mít svoji hvězdnou hodinu, tedy období, kdy jeho faktický vliv na tvorbu práva kulminuje. Ústavní soud si ji prožil v prvním desetiletí po pádu komunistického režimu. Tehdy



prostřednictvím svých nálezů korigoval vedle zákonodárce především „konzervativní“ obecné soudy, a tím „shora“ implantoval transformující se společnosti nový hodnotový řád západní liberální demokracie.

Dnešek je jiný; na první pohled jako by se při aplikaci práva odehrávalo méně prvoplánově silných hodnotových střetů. Jako by se základní hodnotové kontury politického režimu, ekonomického systému a standardů ochrany subjektivních práv zdály již být samozřejmé a nepodléhající zásadním diskusím. Dábel se ovšem skrývá v detailu; a těmi, kdo řeší „detaily“, jsou nyní především oba nejvyšší soudy. Při bližším zkoumání zjistíme, že „detaily“ jsou možná na první pohled nenápadné a „technické“, ovšem ve skutečnosti systémově naprosto zásadní. Příkladem je několikadílný příběh judikatury týkající se solárního odvodu. Jde v něm o systémově nanejvýš zásadní právní principy a hodnoty – o právní jistotu; o to, co má stát učinit, zjistí-li, že se jeho orgány fatálně zmýlily; o to, kdo náklady této mýlky ponese.

## 2 Solární odvod

Příběh začal přijetím zákona č. 180/2005 Sb., o podpoře výroby elektřiny z obnovitelných zdrojů energie a o změně některých zákonů (zákon o podpoře využívání obnovitelných zdrojů).<sup>2</sup> Pokračoval zjištěním státu, že

<sup>1</sup> Tento článek v některých ohledech vychází z textu Karla Šimky, který vyšel pod názvem *Solární odvod a jeho „rdousící“ efekt – judikaturní příběh na pokračování* v elektronickém měsíčníku EPRAVO.CZ Digital, č. 1/2015, rubrika Judikatura (dostupný na stránce [www.epravo.cz](http://www.epravo.cz)), je však oproti zmíněnému textu výrazně rozšířen, upraven a aktualizován.

<sup>2</sup> Tento zákon byl s účinností od 1. 1. 2013 zrušen a nahrazen zákonem č. 165/2012 Sb., o podporovaných zdrojích energie a o změně některých zákonů.

Oba zákony o podpoře využívání obnovitelných zdrojů energie mají svůj předobraz v právu EU; ten dřívější ve Směrnici Evropského parlamentu a Rady 2001/77/ES ze dne 27. 9. 2001 o podpoře elektřiny vyrobené z obnovitelných zdrojů energie na vnitřním trhu s elektřinou, zákon č. 165/2012 Sb. pak ve Směrnici Evropského parlamentu a Rady ze dne 23. 4. 2009 o podpoře využívání energie z obnovitelných zdrojů a o změně a následném zrušení směrnic 2001/77/ES a 2003/30/ES.

Základní rámec povinnosti podporovat obnovitelné zdroje energie tedy není výmyslem České republiky, nýbrž součástí práva EU, kterou Česká republika musela chtít nechtě akceptovat, pokud chtěla do EU vstoupit. „Specificky české“ byly ovšem způsoby a metody naplnění věcných cílů daných směrnicí.

podpora výroby elektřiny ze solárního záření je tak vysoká a možnosti ji rychle snížit v závislosti na poklesu cen solárních panelů v průběhu doby jsou natolik omezené, že hrozí neúnosný nárůst nákladů na tento dotační program. Stát proto reagoval kromě jiného zavedením odvodu z elektřiny ze solárního záření (viz § 7a až 7i zákona č. 180/2005 Sb., které byly účinné od 1. 1. 2011 do 31. 12. 2012<sup>3</sup>). Celý mechanismus fungoval tak, že stát sice formálně vzato zachoval pro příslušné „drahé“ kategorie solárních panelů původní dotační model, ovšem část z dotací si hned vzal zpět formou jakési daně z produkce solární elektřiny. Ve skutečnosti tedy zavedením dodatečného zdanění zpětně snížil předtím slíbenou a zákonem zakotvenou dotaci.

Tento postup státu napadla skupina senátorů u Ústavního soudu. Výsledkem je nález ze dne 15. 5. 2012, sp. zn. Pl. ÚS 17/11.<sup>4</sup> Jím bylo zavedení solárního odvodu posvěceno, neboť podle Ústavního soudu má stát možnost poté, co zjistí, že se změnila poměry (ceny solárních panelů klesly v průběhu času rychleji, než zákonodárce původně očekával), změnit dotační rámec, a to i tím, že dodatečně zavede novou daň. Její výše však musí být taková, aby v zásadě zůstala zachována původně slíbená (patnáctiletá) návratnost investice do solárních panelů.

Vedle toho Ústavní soud dodal (v bodě 88. odůvodnění nálezu), že: „*Při abstraktním přezkumu ústavnosti není schopen objektivně prokázat nebo hypoteticky vymodelovat všechny myslitelné situace, které napadená ustanovení v individuálním případě mohou vyvolat. Předmětem posouzení tedy nyní nemohou být ani specifické případy jednotlivých výrobců, u nichž s přihlédnutím ke konkrétním okolnostem, s přihlédnutím k míře podnikatelského a ekonomického rizika, může Ústavní soud své posouzení upřesnit v budoucnu (srov. např. Pl. ÚS 9/07, bod 54). Zjevně nelze vyloučit, že v individuálních případech dolehne některé z napadených ustanovení na výrobce jako likvidační („rdousící efekt“) či zasahující samotnou majetkovou podstatu výrobce v rozporu s čl. 11 Listiny – tedy protiústavně. Zde bude nutno hodnotit jak dodržení garancí ve smyslu § 6 odst. 1 zákona č. 180/2005 Sb. v jejich dlouhodobém (patnáctiletém) trvání, tak okamžité (průběžné) účinky napadených ustanovení, aby byl v takovém výjimečném případě vzniklý nárok ochráněn.*“ V navazujícím bodě 89. odůvodnění pak hypoteticky promýšlí možné instituty podle daňového řádu, jimiž by stát mohl „rdousenému“ výrobcí elektřiny ze solárního záření ulevit (posečkání, rozložení úhrady daně na splátky či prodloužení lhůty).

### 3 Ochrana před „rdousícím efektem“

Příběh tím samozřejmě nekončí. Při pokusech aplikovat myšlenky z bodů 88. a 89. nálezu Ústavního soudu při vybírání konkrétních solárních odvodů se ukázalo, že věc nebude tak jednoduchá. Některé senáty Nejvyššího správního soudu měly za to, že „rdousící efekt“ může být zohledněn již při samotném srážení solárního odvodu poplatníkovi daně (výrobci elektřiny ze solárního záření) plátcem odvodu (typicky distributorem odebírajícím od výrobce vyrobenou elektřinu). Prostředkem k tomu měla být stížnost poplatníka na postup plátce podle § 237 daňového řádu. Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu, který o věci rozhodoval usnesením ze dne 17. 12. 2013, čj. 1 Afs 76/2013-57,<sup>5</sup> však dospěl k závěru, že tak postupovat nelze: „*Konkrétní dopady solárního odvodu na výrobce elektrické energie nelze zohlednit ani v řízení o stížnosti na postup plátce daně [§ 237 (...) daňového řádu], ani v soudním řízení, které na ně navazuje. Pokyn Ústavního soudu zohledňovat likvidační účinky solárního odvodu v individuálních případech je za stávající právní úpravy proveditelný jen prostřednictvím institutu prominutí daně dle § 260 v návaznosti na § 259 (...) daňového řádu.*“

Závěr rozšířeného senátu znamenal, že míč se přesouvá na stranu Ministerstva financí, neboť je to právě ministr financí, který musí vydat „rozhodnutí“ (ve skutečnosti jde obsahově, „materiálně“, spíše o jakýsi právní předpis), jímž by podle § 260 odst. 1 písm. a) daňového řádu definoval, kdy v případech solárního odvodu dochází k takovým nesrovnalostem při uplatňování daňových zákonů, které mohou mít „rdousící efekt“, a kde je tedy namístě daň zcela či zčásti prominout. Ministr financí se však k vydání takového „rozhodnutí“ neměl.

Problém se tak dostal v rámci jiné kauzy opět k Nejvyššímu správnímu soudu.<sup>6</sup> Ten si v první řadě vyžádal stanovisko Ministerstva financí.<sup>7</sup> Ministerstvo sdělilo, že momentálně neplánuje vydat rozhodnutí o prominutí daně dle § 260 odst. 1 písm. a) daňového řádu, které by dopadalo na poplatníky solárního odvodu. V přípravě prý nejsou ani žádné změny relevantní zákonné úpravy. Zdůraznilo však, že danou problematikou se s cílem naplnit principy vyslovené soudní mocí intenzivně zabývá a přikládá závěrům Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu ohledně možného „rdousícího efektu“ solárního odvodu v individuálních případech maximální důležitost. Podle ministerstva lze „rdousícímu efektu“ solárního odvodu za současné právní úpravy účinně předcházet postupem

<sup>3</sup> Od 1. 1. 2013 byly uvedené paragrafy nahrazeny obdobnou úpravou v § 14 až 22 zákona č. 165/2012 Sb.

<sup>4</sup> Zveřejněn pod č. 220/2012 Sb. a pod č. 102/2012 ve sv. 65 ročník 2012 na s. 367 Sb. n. u. ÚS.

<sup>5</sup> Zveřejněno na webových stránkách soudu (www.nssoud.cz) a pod č. 3000/2014 Sb. NSS.

<sup>6</sup> Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 12. 2014, čj. 1 Afs 121/2014-52, dostupný na webu soudu (www.nssoud.cz).

<sup>7</sup> Obsah vyjádření ministerstva je reprodukován v bodech 28 a 29 výše zmíněného rozsudku.

Ministerstvo též odkázalo na upozornění, které pro daňové subjekty zveřejnilo na internetových stránkách daňové správy dne 18. 9. 2014 (<http://www.financnisprava.cz/cs/dane-a-pojistne/novinky/2014/reseni-moznych-individualnich-likvidacni-5347>).

podle § 156 a 157 daňového řádu, tedy posečkáním úhrady jiných daní, u kterých výrobci elektřiny ze slunečního záření vzniká povinnost úhrady daně. Ve výjimečných případech, kdy má odvod na poplatníka – výrobce elektřiny ze slunečního záření – likvidační účinky, lze důvodně předpokládat, že jeho ekonomická situace bude celkově špatná a že tento poplatník bude mít nedoplatky i na jiných daních, vysvětlilo ministerstvo. Pro uplatnění institutu posečkání je přitom podle ministerstva rozhodující posouzení komplexní situace daňového subjektu. Pokud tedy bude v konkrétním individuálním případě shledán „rdousící efekt“ odvodu, nic nebrání správci daně toto zohlednit a poskytnout poplatníkovi úlevu formou posečkání např. na dani z příjmů či na dani z přidané hodnoty. Ve smyslu ustanovení § 157 odst. 7 daňového řádu může zároveň správce daně z důvodu tvrdosti založené ekonomickými nebo sociálními poměry daňového subjektu upustit od předepsání úroku z posečkání<sup>8</sup>, uzavírá ministerstvo.

Nejvyšší správní soud se s postojem ministerstva podmíněně spokojil; ve svém rozsudku vydaném jen krátce před koncem roku 2014 k tomu uvedl:

*„(...) pokud se tedy výrobce elektřiny ze slunečního záření dostane do situace individuálních likvidačních účinků spojených s úhradou (odvedením) této daně, může požádat o posečkání s úhradou jiné daně. Správce daně posoudí jeho celkovou ekonomickou situaci a nastane-li takový účinek, rozhodne o posečkání jiné daně. Garance patnáctileté návratnosti investice do solární elektrárny však neznamená právo každého jednotlivého podnikatele v oboru výroby elektřiny ze solárního záření na ziskovost jeho podnikání odpovídající uvedené návratnosti. Znamená pouze, že za obvyklých okolností a při vynaložení péče řádného hospodáře by zpravidla uvedené návratnosti mělo být u průměrného podnikatele podnikajícího v tomto oboru dosaženo. Proto tedy ne každé obtíže spojené s nutností unést břemeno solárního odvodu, byť by ve spojení s dalšími faktory zásadně ovlivnily hospodaření podnikatele, mohou mít likvidační účinky ve smyslu, v jakém je chápe nálezy Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 17/11.*

*Samotné rozhodnutí ve věci žádosti o posečkání s úhradou jiné daně musí být řádně odůvodněno a je samostatně přezkoumatelné ve správním soudnictví (...).*

*Není věcí soudní moci diktovat veřejné správě konkrétní způsoby naplnění jejích ústavních povinností. Řešení navržené rozšířeným senátem má samozřejmě stále svoji významnou relevanci. Rozšířený senát na konkrétním případě modeloval možnost eliminace likvidačních účinků odvodu; byl ovšem při svém rozhodování vázán jednak vlastní pravomocí řešit předloženou spornou právní otázku (a jen ji), jednak skutkovým a právním půdorysem posuzované věci. Na něm formuloval své závěry a nemohl se vymknout do oblasti jiných daňových povinností daňového subjektu a jeho celkové ekonomické situace. Na*

*rozdíl od rozšířeného senátu má daňová exekutiva možnost rozvinout úvahu o zmírnění likvidačních účinků i jinými prostředky – a to posouzením celkové ekonomické situace daňového subjektu se zohledněním a znalostí jeho pozic ve všech daních.*

*Nelze nyní předjímat, zda k dosažení ústavně žádoucího stavu, tedy k tomu, aby v těch případech, v nichž je to vskutku odůvodněné, byl případný likvidační efekt solárního odvodu eliminován, postačí uplatnit pouze institut posečkání daně. Je dobře možné, že vzhledem k rámcovým ekonomickým podmínkám a s ohledem na to, jaký typ osob v oboru výroby elektřiny ze solárního záření převážně podniká, postačí toliko uplatnění institutu posečkání daně. Pokud by tomu tak bylo, nebylo by možno veřejné správě vytýkat nevydání ‚rozhodnutí‘ podle § 260 odst. 1 písm. a) daňového řádu, neboť by to s ohledem na konkrétní rámcové ekonomické podmínky nebylo nezbytné. Je však na veřejné správě, aby pečlivě a průběžně analyzovala rámcové podmínky hospodaření subjektů v oboru výroby elektřiny ze solárního záření a v případě, že by se taková nutnost objevila, včas reagovala vydáním uvedeného rozhodnutí.*

*Pokud by veřejná správa takto nepostupovala, ačkoli by vydání uvedeného ‚rozhodnutí‘ bylo nezbytné, lze se domáhat soudní ochrany tzv. zásahovou žalobou podle § 82 a násl. s. ř. s. Nevydání ‚rozhodnutí‘ podle § 260 odst. 1 písm. a) daňového řádu není nečinností ve smyslu § 79 odst. 1 věty první s. ř. s., neboť se nejedná o nevydání rozhodnutí ve věci samé ve smyslu správního aktu adresovaného individuálně určeným osobám ani o vydání osvědčení, nýbrž o vydání abstraktního či abstraktně-konkrétního správního aktu. Jde tedy o jinou nečinnost než nevydání rozhodnutí či osvědčení, a proto soudní ochranu v takovémto případě poskytuje zásahová žaloba [viz bod 20 usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 11. 2010, čj. 7 Aps 3/2008-98 (č. 2206/2011 Sb. NSS), nejnověji viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 10. 2014, čj. 2 As 127/2014-32].“*

Závěr rozsudku se může zdát poněkud šalamounský; nicméně asi nejlépe odráží složitou realitu, v níž soud hledal rozumné a spravedlivé řešení. Nejvyšší správní soud se v první řadě snaží ponechat veřejné správě (Ministerstvu financí) prostor pro vlastní aktivitu a nezasahovat do její činnosti, pokud ve výsledku naplňuje ústavní požadavky vyslovené v nálezu Ústavního soudu ve věci sp. zn. Pl. ÚS 17/11. Říká tedy, že pokud ministerstvo problém případných „rdousících efektů“ solárního odvodu dostatečně účinně vyřeší kombinací již dostupných metod (zejména posečkáním poplatníku solárního odvodu na jiných jeho daních), není třeba po něm striktně požadovat použití institutu prominutí daně a s tím spojené vydání „rozhodnutí“ podle § 260 odst. 1 písm. a) daňového řádu. Soud ovšem na druhé straně zdůrazňuje, že odpovědnost nese ministerstvo, a že je proto na něm, aby ministerstvem

<sup>8</sup> K správní praxi daňové správy při upouštění od předepsání úroku z posečkání, zejména k jejím možným retroaktivním účinkům, viz nejnověji rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 1. 2005, čj. 6 Afs 101/2014-36 (www.nssoud.cz).

řízený systém sledování účinků solárního odvodu a řešení jeho případných „rdousících efektů“ dobře fungoval; pokud by tomu tak nebylo, musel by soud znovu zasahovat.

K výše uvedeným závěrům se brzy po vydání rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 12. 2014, čj. 1 AfS 121/2014-52, obdobně přihlásil i Ústavní soud.<sup>9</sup> K otázce garancí návratnosti investice do solárních elektráren uvedl (v bodech 33 a 34 svého nálezu):

„33. (...) Jakkoli (...) došlo ke snížení podpory poskytované provozovatelům fotovoltaických elektráren, nejednalo se o zásah, který by ve svém důsledku znamenal porušení ústavně zaručených práv dotčených subjektů, ať již se jedná o právo vlastnické či svobodu podnikání, případně nerespektování základních náležitostí demokratického právního státu (...). Změnu zákonných parametrů lze totiž podřadit pod jedno z podnikatelských rizik, které musí podnikatelé v rámci svých investic (obzvláště pokud se jedná o investice dlouhého časového rozsahu) akceptovat. Úkolem práva (a soudní moci) přitom nemůže být ochrana dříve očekávaného zisku, nýbrž pouze zhodnocení, zda přijatou právní úpravou nedochází v nedůvodné a neakceptovatelné míře k zásahu do vlastnických (či jiných) práv dotčených osob, což však nelze ztotožňovat s ochranou plánovaného zisku. Jinak vyjádřeno, uvedená garance patnáctileté návratnosti předmětné investice neznamená právo každého podnikatele v tomto oboru na ziskovost jeho podnikání v rámci této doby. Znamená pouze, že za obvyklých okolností a při vynaložení péče řádného hospodáře by uvedené návratnosti mělo být u průměrného podnikatele podnikajícího v tomto oboru zpravidla dosaženo. Nikoliv však každé obtíže spojené s nutností unést břemeno solárního odvodu, byť by ve spojení s dalšími faktory zásadně ovlivnily hospodaření podnikatele, mohou mít likvidační účinky ve smyslu, v jakém je chápe náleze Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 17/11.

34. (...) Ústavní soud neodhlíží od skutečnosti, že to byl stát, který zákonem zaručil garance patnáctileté doby návratnosti investic a výše výnosů za jednotku elektřiny z obnovitelných zdrojů, a tím motivoval dotčené subjekty k podnikatelské činnosti v oblasti výroby elektřiny z obnovitelných zdrojů. Ústavní soud však považuje současně za legitimní, pokud zákonodárce přistoupí po objektivně zjištěné změně poměrů na straně investic do fotovoltaických elektráren k regulaci podpory výroby elektřiny z obnovitelných zdrojů energie tak, aby byla zachována rovnováha mezi vstupy a výnosy nastavená původním zněním zákona o podpoře využívání obnovitelných zdrojů energie, která byla vyjádřena patnáctiletou návratností investice a pevně danou výší výnosů. Okolnosti rdousícího efektu ze solárního odvodu však nelze posuzovat pouze prizmatem tohoto odvodu, nýbrž s ohledem na výnosy z tohoto zdroje obnovitelné energie po dobu celých patnácti let. Je pak věci pečlivého posouzení konkrétních případů, aby se zamezilo opakovaně zmiňovanému „rdousícímu“ efektu. (...)“

Dále se Ústavní soud zabýval tím, zda veřejná moc poskytuje patřičné možnosti ochrany před případným „rdousícím efektem“ odvodu ze solárního záření v konkrétních případech. Mimo jiné řešil i otázku, zda porušením práva na spravedlivý proces nebylo, že Nejvyšší správní soud nejprve rozhodnutí některých svých senátů naznačoval, že „rdousící efekt“ může být zohledněn již při samotném stanovení daně, zatímco následně jeho rozšířený senát svým usnesením tuto možnost vyloučil a připustil uplatnění prostředků proti „rdousícímu efektu“ toliko v rovině platební, tedy uplatněním institutu prominutí daně na základě „rozhodnutí“ ministra financí podle § 260 písm. a) daňového řádu, eventuálně za použití ustanovení o posečkání na jiných daních. I zde dospěl k závěru, že veřejná moc (zatím) postupuje ústavně konformním způsobem:

„35. (...) v některých případech skutečně mohou být provozovatelé fotovoltaických elektráren v neúměrné míře zasaženi solárním odvodem, který by na ně měl likvidační dopad, a je proto na státních orgánech, aby přijaly adekvátní opatření zamezující v extrémních (a eventuelních) případech tomuto „rdousícímu“ efektu. V této souvislosti Ústavní soud připomíná, že již ve své dřívější judikatuře konstatoval, že je připraven v opodstatněných případech chránit základní práva a svobody stěžovatelů, kteří by byli zasaženi ve svých právech a svobodách nečinností normotvůrce. Takto zdůraznil, že dlouhodobou nečinnost Parlamentu České republiky lze v některých případech považovat za neslučitelnou s požadavky právního státu, přičemž jestliže některá ze složek moci přestoupí ústavní rámec svého vymezení, svoji pravomoc, nebo naopak neplní své úlohy a tím brání v řádném fungování druhé (v posuzovaném případě soudní) moci, musí nastoupit kontrolní mechanismus brzd a vyvažování [srov. kupř. náleze sp. zn. Pl. ÚS 20/05 ze dne 28. 2. 2006 (N 47/40 SbNU 389; 252/2006 Sb.)]. Do této fáze však případ stěžovatele doposud nedospěl, jelikož nelze tvrdit, že by již nyní bylo zřejmé, že státní moc úmyslně zamýšlela v neakceptovatelné míře zasáhnout do práv a svobod dotčených provozovatelů fotovoltaických elektráren, neboť mj. ani neuběhla doba, v rámci níž stát garantoval návratnost investic do těchto zdrojů. Za této situace (i přes stěžovatelovy poukazy na prozatím referované ztráty) tedy nelze dospět jednoznačně k závěru, že by bylo v neúměrné míře zasaženo vlastnické právo stěžovatele (či stěžovatelů ve skutkově podobných případech), a proto není možné jakkoli nahrazovat normotvorbu zákonodárce pro stěžovatele výhodnou interpretací právních norem.

(...)

37. (...) Ústavní soud neshledal, že by došlo k porušení dalších ústavně zaručených práv a svobod stěžovatele, především nebyl narušen princip právní jistoty a předvídatelnosti soudního rozhodování. Stěžovatel spatřuje odchýlení se od tohoto principu mj. v tom, že ačkoliv původně Nejvyšší správní soud projednával množství obdobných kauz brojících proti solárnímu odvodu

<sup>9</sup> Náleze Ústavního soudu ze dne 13. 1. 2015, sp. zn. II. ÚS 2216/14, dostupný na webu soudu ([www.usoud.cz](http://www.usoud.cz)).

prostřednictvím stížností na postup plátce daně, tak posléze označil rozšířený senát Nejvyššího správního soudu tento postup za nemožný. Ústavní soud si je vědom skutečnosti, že situace stěžovatele mohla být do určité míry nepřehledná (ostatně tak je tomu vždy při změně judikatorní praxe), nedosáhla však takové úrovně, aby zasáhla do jeho ústavně zaručených práv a svobod.

38. Postup Nejvyššího správního soudu ostatně nelze považovat za svévolný, protože za situace, kdy jednomu z rozhodujících senátů vznikly pochybnosti o správnosti dosavadní praxe, postupoval striktně podle ustanovení § 17 soudního řádu správního, a věc předložil k posouzení rozšířenému senátu. (...) Bylo pak na rozšířeném senátu, aby jako instituce určená k eventuálnímu přehodnocování dosavadní judikatury (viz dikce citovaného ustanovení soudního řádu správního) posoudila danou věc ve všech jejích právních souvislostech a vyjádřila právní názor závazný do budoucna. Je pak nábíledni, že tento názor může být odlišný od dosavadní praxe, čímž sice dochází do určité míry k narušení právní jistoty osob dotčených tímto rozhodnutím, avšak Ústavní soud opakovaně zdůrazňuje, že judikatura nemůže být bez vývoje a není vyloučeno, aby (a to i při nezměněné právní úpravě) byla nejen doplňována o nové interpretační závěry, ale i měněna, i přesto, že každá změna je jevem ve své podstatě nežádoucím, neboť takovouto změnou je zjevně narušen jeden z principů demokratického právního státu, a to princip předvídatelnosti soudního rozhodování (...).

39. (...) Ústavní soud (...) vyzdvihuje opakovaně vyřčenou premisu, že „z ústavního zákazu odepření spravedlnosti vyplývá povinnost obecných soudů vyplňovat mezery v zákonech tam, kde by opak vedl k faktické nevymahatelnosti nároku“ [srov. např. nálezy sp. zn. I. ÚS 125/10 ze dne 1. 9. 2010 (N 180/58 SbNU579)]. (...) obecné soudy nepopřely již dříve Ústavním soudem vyslovenou možnost žádat při „rdousícím“ efektu o zmírnění následků „solárního odvodu“. Ve svých rozhodnutích pouze upřesnily, jakým postupem se lze těchto eventuálních nároků domáhat, a podrobně uvedly, z jakých důvodů byl dosavadní postup výrobců elektrické energie z fotovoltaických elektráren (i zde konkrétního stěžovatele) chybný. (...) odepření spravedlnosti nelze zaměňovat se spravedlností nepřiznanou na základě chybného postupu účastníků řízení (...). Naopak bylo povinností soudů, aby celý případ hodnotily v souladu s právní úpravou a s ohledem na veškeré možnosti, které právní řád ve skutkovém případě stěžovatele nabízí. Z napadených rozhodnutí plyne, že takto skutečně postupovaly (...).“

## 4 Úvahy do budoucna

Je zřejmé, že usnesení rozšířeného senátu ze dne 17. 12. 2013, čj. 1 Afs 76/2013-57, na ně navazující rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 12. 2014, čj. 1 Afs 121/2014-52, a nálezy Ústavního soudu ze dne 13. 1. 2015, sp. zn. II. ÚS 2216/14, znamenají určitý předěl v celé kauze solárního odvodu. Nynější stav věci je následující:

Zdanění příjmů generovaných státem dotovanými zdroji elektrické energie je ústavně konformní metodou, kterou mohou být i následně korigovány počáteční právní a ekonomické parametry daného dotačního programu. Dodatečné korekce však mohou být pouze takové, aby zachovaly garanci původní (tj. v době schvalování dotačního programu státem předpokládané a z tehdy známých informací o cenách potřebných technologií či komodit vycházející) průměrné návratnosti investice. I po dodatečné korekci tedy musí platit, že za obvyklých okolností a při vynaložení péče řádného hospodáře bude původně předpokládané u průměrného podnikatele podnikajícího v tomto oboru zpravidla dosaženo. Na druhé straně garance návratnosti nezaručuje nikomu ochranu před podnikatelským neúspěchem a již vůbec nezaručuje standardní návratnost investice i v případě jejích horších ekonomických parametrů (např. méně výhodný investiční úvěr, než jaký se obvykle na trhu v rozhodné době poskytoval; méně výhodná lokalita, v níž jsou solární panely instalovány, z hlediska např. celkové roční využitelné doby slunečního záření; menší než obvyklá velikost investice a z toho plynoucí menší než obvyklé úspory z rozsahu aj.).

I v případě, že dodatečné korekce dotačního programu splňují výše uvedené parametry, musí existovat mechanismy zmírnění jejich příliš tvrdých („rdousících“) dopadů v jednotlivých výjimečných případech. Je primárně věcí exekutivy, tedy daňové správy, aby takové mechanismy vytvořila nebo aby použila již dostupné instituty daňového práva procesního. Soudní moc může naznačit, jaké mechanismy považuje za nejvhodnější, ovšem závazně může jejich vytvoření či aplikaci exekutivě přikázat až tehdy, ukážou-li konkrétní případy, že stávající prostředky používané exekutivou jsou nedostatečné.

V konkrétním případě dopadů na výrobce energie ze solárního záření to znamená, že tito musí především být schopni tvrdit a prokázat, že jejich dosavadní hospodaření se odehrávalo za obvyklých okolností a že při něm vždy postupovali s péčí řádného hospodáře, a přesto se dostali do situace, kdy v důsledku dodatečného zdanění (a právě jeho – zde je nutno prokázat kauzální nexus) jim akutně hrozí ekonomický zánik, který by do budoucna ze své podstaty znemožnil dosažení původně očekávané patnáctileté návratnosti vložené investice.

Pokud konkrétní výrobce bude tvrdit a prokázat výše uvedené skutečnosti, je na daňové správě, aby ve sféře svých kompetencí našla prostředky, jak „rdousící efekt“ (který se bude zpravidla projevovat v podobě hrozícího ekonomického zániku příslušného daňového subjektu) odvrátit. Je na ní, aby buď s dostatečnou invencí a intenzitou použila prostředky „konvenční“, tedy zejména kombinaci různých posečkáni na jiných daních, anebo aby – v případě, že to nebude dostačovat – výjimečně přistoupila i k prominutí daně či její části. K tomu, aby mohla daň prominout, by si logicky musela v případě, že by prominutí vskutku bylo

třeba aplikovat, vytvořit příslušný zákonný podklad, tedy vydat „rozhodnutí“ ministra financí podle § 260 odst. 1 písm. a) daňového řádu.

Správní soudnictví je povinno chránit oprávněné právní pozice výrobců. To znamená, že musí v první řadě posoudit, zda výrobce tvrdil a prokázal, že přesto, že řádně hospodařil, na něho neúnosně, „rdousícím efektem“, dopadla dodatečně stanovená daňová povinnost. O „rdousícím efektu“ je třeba uvažovat v kontextu celé předpokládané patnáctileté návratnosti investice, takže zásadně nebude možno jej shledat v případě dočasných finančních obtíží, jež má a může výrobce překlenout svými vlastními prostředky (typicky změnou parametrů úvěru, pokud je investice pořízena na úvěr; překlenovacím úvěrem; opatřením disponibilních finančních prostředků jiným způsobem, třeba vstupem dalšího investora nebo zvýšením angažmá stávajících investorů aj.). Jen výjimečně budou dočasné finanční obtíže takového rázu, že bez asistence správce daně v podobě typicky posečkáni na jiných daních nebude naděje na udržení výrobce v chodu a jeho přetrvání po celou předpokládanou patnáctiletou dobu, po níž by se měla investice vrátit; i zde je na výrobcí, aby tvrdil a prokázal, že ač ve všech ohledech postupoval s péčí řádného hospodáře, bez asistence správce daně není ze vzniklé finanční tísně rozumného ekonomického východiska.

Pokud soud shledá, že výrobce svoji povinnost tvrzení i povinnost důkazní unesl, musí ověřit, zda daňová správa našla adekvátní prostředky ochrany provozovatele před uvedeným „rdousícím efektem“. V této souvislosti soud musí posoudit, zda postačovalo použít „konvenční“ prostředky (typicky posečkáni na jiných daních), anebo zda v daném konkrétním případě nebylo zbytlé a mělo dojít k prominutí daně postupem podle § 259 a § 260 odst. 1 písm. a) daňového řádu, a tedy v této souvislosti i k vydání příslušného „rozhodnutí“ ministra financí, na jehož základě by mohla být daň či její část prominuta. Je přirozené, že pokud by správní soud shledal, že daň měla být prominuta, ač nebyla, musí daňovou správu zavázat k nápravě, a tedy jí vyslovením příslušného závazného právního názoru uložit, aby daň v patřičném rozsahu prominula. Je zřejmé, že aby daňová správa mohla rozsudkem uloženou povinnost splnit, musela by jako podkladový akt pro takové svoje správní rozhodnutí nejdříve vydat příslušný

normativní akt, tedy „rozhodnutí“ ministra financí podle § 260 odst. 1 písm. a) daňového řádu.

Judikatura už vyřešila i otázku, čeho by se měl daňový subjekt domáhat, pokud by daňová správa i v případě, že by byla rozhodnutím správního soudu v konkrétním případě zavázána daň či její část prominout, za tím účelem nevydala výše uvedené „rozhodnutí“. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 17. 12. 2014, čj. 1 Afs 121/2014-52, jasně uvedl, že „rozhodnutí“ není individuálním správním aktem adresovaným konkrétní osobě či osobám, nýbrž abstraktním či abstraktně-konkrétním aktem, jehož nevzdání v případě, že vydán měl být, je nezákonným zásahem spočívajícím v jiné nečinnosti než nevzdání individuálního rozhodnutí, a tedy že prostředkem soudní ochrany v takovém případě je „zásahová“ žaloba podle § 82 a násl. s. ř. s. Pokud by tedy správní soud v konkrétní věci shledal, že žalobci má být daň či její část prominuta, a k takovému rozhodnutí zavázal daňovou správu, byla by procesní situace vcelku jasná. Jestliže by se i nyní daňová správa zpěchovala vydat „rozhodnutí“ podle § 260 odst. 1 písm. a) daňového řádu jako nutnou podmínku splnění své povinnosti vyjádřené v závazném právním názoru správního soudu, nezbylo by žalobci než ji donutit ke splnění této povinnosti „zásahovou“ žalobou. Pokud by zásahová žaloba byla úspěšná, bylo by daňové správě (konkrétně ministru financí jako k tomu kompetentnímu správnímu orgánu) exekucí titulem uloženo zdržet se dalšího udržování protiprávního stavu a „rozhodnutí“ o příslušném obsahu vydat.

Teoreticky je představitelné, že ani za této situace ministr financí „rozhodnutí“ nevydá a stát bude raději snášet exekuci k vymození nepeněžitého plnění spočívajícího v povinnosti je vydat. Soudní moc by musela reflektovat i takovéto bezprecedentní porušení povinností veřejnou správou a podobně, jako tomu bylo ve věcech regulovaných nájmy či v jiných případech,<sup>10</sup> svou vlastní aktivitou hledat a najít adekvátní řešení. Spekulovat o takových katastrofických vizích však není na místě, neboť – věrme – k něčemu podobnému nikdy nedojde.

## 5 Závěr

Výše uvedený přehled již vydaných soudních rozhodnutí i úvahy, co by se mohlo v budoucnu v souvislosti se

<sup>10</sup> V této souvislosti stojí za povšimnutí v nálezu Ústavního soudu ze dne 13. 1. 2015, sp. zn. II. ÚS 2216/14, odkaz nejen na kauzy regulovaného nájemného (v bodě 35), ale i na kauzy vydávání náhradních pozemků v restitucích podle zákona o půdě Pozemkovým fondem České republiky (v bodě 39). V nálezu ze dne 1. 10. 2010, sp. zn. I. ÚS 125/10, který se těchto restitučních věcí týkal, Ústavní soud mimo jiné uvedl: „V rozsudcích odvolacího a dovolacího soudu je zastáván názor, že i když právo oprávněné osoby na převod pozemků lze realizovat prostřednictvím žaloby na vydání konkrétních pozemků, může k tomu dojít jen tehdy, pokud jde o pozemek, nabídnutý ve veřejné nabídce. Tu Ústavní soud uvádí, že by sice tento závěr mohl platit i v řešeném případě, leč jen tehdy, pokud by byl Fond své zákonné povinnosti řádně plnil. Odkaz na tento právní názor však nemůže sloužit k legitimování takového postupu při přidělování náhradních pozemků, který by byl (nahliženo z objektivního pohledu) svévolný nebo diskriminující. Libovůle či liknavost při přidělování pozemků je protiprávní a protiprávnímu jednání nelze poskytnout soudní ochranu. Ústavní soud rovněž připomíná, že z ústavního zákazu odepření spravedlnosti vyplývá povinnost obecných soudů vyplňovat mezery v zákonech tam, kde by opak vedl k faktické nevymahatelnosti nároku. Žaloba domáhající se vydání konkrétního pozemku (ačkoliv nárok na vydání konkrétního pozemku nelze z právní úpravy bezprostředně dovodit) může potom představovat možný prostředek obrany proti libovůli.“

solárním odvodem stát, naznačují, že judikurní sága kolem něho bude mít ještě další pokračování. Lze očekávat, že se objeví konkrétní případy tvrzených neúnosných dopadů odvodu, tedy tvrzení o „rdousícím efektu“. Bude především na daňové správě, aby dokázala takřikající oddělit zrno od plev. Na jedné straně musí být schopna argumentačně čelit účelovým snahám „vydělat“ na tvrzeních o „rdousícím efektu“. Na straně druhé bude muset být schopna mezi těmito účelovými tvrzeními rozpoznat i případy skutečně nepřijatelných dopadů solárního odvodu a najít rozumné cesty, jak je eliminovat. Může se dokonce ukázat, že na některé případy „konvenční“ metody, tedy posečkání na jiných daních, nebudou stačit; v takovém případě by daňová správa neměla váhat a měla by bez zbytečného prodlení reagovat vydáním „rozhodnutí“ podle § 260 odst. 1 písm. a) daňového řádu, jehož podmínky budou formulovány natolik precizně, že vyloučí zneužívání, avšak přitom umožní řešení konkrétních neúnosných případů.

Soudní moc pak bude muset být schopna analyzovat kauzy, které se nejspíše objeví, i v jejich jádřové, tedy ekonomické

rovině – i ona bude muset být schopna prověřit tvrzení výrobce energie ze solárního zařízení, že ačkoli vždy postupoval s péčí řádného hospodáře, solární odvod, a právě jen on, způsobil, že mu hrozí ekonomický zánik.

Z toho, co se před soudy ve věcech solárních odvodů odehrálo doposud, je nicméně patrné, že původně velmi nebezpečná situace kolem solárního boomu hrozící velkými společenskými náklady se dostala pod jakous takous kontrolu a pohybuje se v již relativně jasném právním rámci. Přitom nedošlo k žádným zásadním újmám ani na straně samotných výrobců. To, že byli „ochuzeni“ o královský zisk daný rychlým poklesem cen solárních panelů a že jim judikatura soudů garantuje „pouze“ takové regulační prostředí, které při péči řádného hospodáře za normálních okolností zpravidla zajistí patnáctiletou návratnost vložené investice, lze stěží považovat za něco nepatřičného.



**WE MAKE  
BUSINESS!  
EASY**

## SOFTWAREVÉ ŘEŠENÍ PRO KANCELÁŘE DAŇOVÝCH PORADCŮ A AUDITORŮ

### **BMDCONSULT**

- = evidence výkonů a jejich fakturace → jednoduše a efektivně
- = CRM → rychlý přehled o Vašich zákaznících
- = organizace kanceláře → denní agenda přehledně pod kontrolou
- = evidence dokumentů → skenujte přímo do archívů
- = závěrka a výroční zpráva → výkazy na míru

Rádi Vám řešení BMD nezávazně  
představíme a zodpovíme Vaše dotazy!  
[www.bmd.com/cz](http://www.bmd.com/cz)

**BMD SYSTEMHAUS GmbH KIT s.r.o.**  
Ing. Lenka Hamerníková  
Tel.: +420 731 654 361  
[hamernikova@kit.cz](mailto:hamernikova@kit.cz)

# Vnímání daní, poplatků a jiných obdobných peněžitých plnění ve světle jejich ústavních aspektů

**doc. JUDr. Radim Boháč, Ph.D.**  
katedra finančního práva  
a finanční vědy PF UK

**doc. JUDr. Ing. Michal Radvan, Ph.D.**  
katedra finančního práva  
a národního hospodářství PrF MU

„Daně a poplatky lze ukládat jen na základě zákona.“ Tento text ustanovení čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod je v oblasti daňového práva každému znám. Nicméně je toto ustanovení dostatečné, a jaké jsou jeho důsledky?

## 1 Úvod

Impulem k úvaze na toto téma byl rozhovor s doc. Šimíčkem zveřejněný v Bulletinu Komory daňových poradců č. 4/2014, konkrétně tvrzení, že „pro Ústavní soud určité prioritou nemůže být plnění základních funkcí státu. Úkolem Ústavního soudu je totiž ochrana jedince před státem“ a „Ústavní soud tady není proto, aby chránil stát a jeho fiskální zájmy, nýbrž jedince“. S uvedenými tvrzeními se nedokážeme ztotožnit a nesouhlasíme s nimi a považujeme za nutné předsťít náš pohled na danou problematiku. Domníváme se totiž, že úkolem Ústavního soudu je chránit ústavní pořádek, tj. nejenom základní práva a svobody, ale i ostatní ústavní principy a zásady.

Cílem tohoto článku však primárně není kritika uvedených tvrzení, nýbrž představení koncepce, která vychází z odlišného vnímání daní, poplatků a jiných obdobných peněžitých plnění a jejich funkce ve společnosti než jako pouhého omezení vlastnického práva.



## 2 Daně jako omezení vlastnického práva

Jak již bylo uvedeno, daně jsou v ústavním pořádku České republiky výslovně zmíněny v čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod. Ze systematického hlediska je ustanovení zařazeno do hlavy druhé Lidská práva a základní svobody, do oddílu prvního Základní lidská práva a svobody. Podle komentáře k Listině základních práv a svobod se povinnost ukládání daní a poplatků vymyká koncepci Listiny základních práv a svobod jako dokumentu o základních právech a svobodách.<sup>1</sup>

Jak vyplývá ze systematického zařazení ustanovení čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod, daně a poplatky mohou být vnímány jako **omezení vlastnického práva**. Výslovně to potvrzuje i komentář k Listině základních práv a svobod, když uvádí, že ustanovení čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod je třeba interpretovat jako „ústavní zmocnění pro parlament k legitimnímu omezení vlastnického práva skrze jím přijatý zákon“.<sup>2</sup> Ohledně jiných obdobných peněžitých plnění (např. odvody, úhrady, pojistná<sup>3</sup> apod.) by mohlo být dovozováno, že to neplatí, neboť nejsou výslovně uvedeny v čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod. Pro takový závěr však není možné vznést relevantní argument, neboť i ukládání jiných obdobných peněžitých plnění nepochybně omezením vlastnického práva je.

<sup>1</sup> PAVLÍČEK, Václav a kol. *Ústava a ústavní řád České republiky, 2. díl Práva a svobody*. 2. dopl. a podstatně rozš. vyd., Praha: Linde, 2002, s. 129. ISBN 80-7201-391-2.

<sup>2</sup> WAGNEROVÁ, Eliška, et al. *Listina základních práv a svobod: komentář*. Vyd. 1. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2012, s. 320. ISBN 978-80-7357-750-6.

<sup>3</sup> K tomu blíže viz BOHÁČ, Radim. *Daňové příjmy veřejných rozpočtů*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2013, 329 s. ISBN 978-80-7478-045-5.

Jistě lze souhlasit, že daně, poplatky a jiná obdobná peněžitá plnění mají dopad do vlastnické sféry osoby, neboť se jimi odčerpává část osobou vlastněných peněžních prostředků. Projevuje se tak majetkový aspekt daňověprávních vztahů. Podle finančněprávní teorie je majetkový aspekt jedním ze základních prvků finančněprávních vztahů<sup>4</sup>, který se projevuje „typicky v majetkové újmě na straně jedné a ve zvýšení majetkové podstaty na straně druhé“. S ohledem na skutečnost, že daňověprávní vztahy jsou podmnožinou vztahů finančněprávních<sup>5</sup>, mají tento majetkový aspekt i daňověprávní vztahy, resp. daně, poplatky a jiná obdobná peněžitá plnění.

Výše naznačené chápání daní, poplatků a jiných obdobných peněžitých plnění jako omezení vlastnického práva podle našeho názoru přispívá k vnímání těchto peněžitých plnění na prvním místě jako „trestu“. Osoba platící daně, poplatky nebo jiná obdobná peněžitá plnění pocituje jejich platbu negativně, neboť dochází k omezení jejího vlastnického práva. Z toho plyne pak snaha vyhnout se platbě daní, poplatků a jiných obdobných peněžitých plnění, a to v lepším případě pomocí daňové optimalizace, v horších případech obcházením daňových zákonů, zneužíváním práva či úmyslným krácením daně. K takovému chápání daní, poplatků a jiných obdobných peněžitých plnění přispívá i systematické zařazení ustanovení čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod.

Uvedené je nutné vnímat v kontextu s ustanovením čl. 4 odst. 2 Listiny základních práv a svobod, podle kterého meze základních práv a svobod mohou být za podmínek stanovených Listinou základních práv a svobod upraveny pouze zákonem, přičemž při používání ustanovení o mezích základních práv a svobod musí být šetřeno jejich podstaty a smyslu, a taková omezení nesmějí být zneužívána k jiným účelům, než pro které byla stanovena (čl. 4 odst. 4 Listiny základních práv a svobod). Tyto ústavní zásady platí i v případě práva vlastnického a jeho mezí v podobě daní, poplatků a jiných obdobných peněžitých plnění.

Ústavní soud v této souvislosti dovodil základní ústavní zásadu (princip) *in dubio pro libertate (in dubio mitius)*. Podle této zásady převzaté z Justiniánského kodexu<sup>6</sup> platí, že: „Je-li k dispozici více výkladů veřejnoprávní normy, je třeba volit ten, který vůbec, resp. co nejméně, zasahuje do toho kterého základního práva či svobody.“<sup>7</sup> A dále: „Za situace, kdy právo umožňuje dvojí výklad, nelze pominout,

že na poli veřejného práva mohou státní orgány činit pouze to, co jim zákon výslovně umožňuje; z této maximy pak plyne, že při ukládání a vymáhání daní dle zákona (čl. 11 odst. 5 Listiny), tedy při de facto odnětí části nabytého vlastnictví, jsou orgány veřejné moci povinny ve smyslu čl. 4 odst. 4 Listiny šetřit podstatu a smysl základních práv a svobod – tedy v případě pochybností postupovat mírněji (in dubio mitius)“<sup>8</sup>.

Tento princip *in dubio pro libertate (in dubio mitius)* plyne podle názoru Ústavního soudu přímo z ústavního pořádku<sup>9</sup> a je Ústavním soudem i Nejvyšším správním soudem konstantně aplikován<sup>10</sup>. Podle Ústavního soudu jde o strukturální princip liberálně demokratického státu vyjadřující prioritu jednotlivce a jeho svobody před státem. Takto lze vnímat prioritu vlastnictví osoby před stanovením a placením daní, poplatků nebo jiných obdobných peněžitých plnění.

Z uvedeného vyplývá, že zákonodárce by měl právní úpravu týkající se daní, poplatků a jiných obdobných peněžitých plnění přijímat pokud možno bezrozpornou, vylučující dvojí výklad. Nicméně i kdyby byl tento ideální stav dosažen, princip *in dubio pro libertate* vede k tomu, že při výkladu právních předpisů upravujících daně, poplatky a jiná obdobná peněžitá plnění má přednost vlastnictví jednotlivce před právem státu na stanovení a placení daní, poplatků a jiných obdobných peněžitých plnění. Jinými slovy i při neexistenci rozporu dvou alternativních možných výkladů se podle soudů jeví nutné výše uvedenou zásadu zohledňovat a není možné ji pomíjet.

Zahraniční publikace týkající se daňového práva však upozorňují na nevhodnost principu *in dubio pro libertate / in dubio contrafiscum*. Jakkoliv býval dříve velmi populární, mnohé státy tento princip opouštějí pro jeho nekonzistentnost s účelovým přístupem k interpretaci. Přesto se tu a tam objevuje a v některých státech (např. v Belgii) je stále velmi významný.<sup>11</sup> Pokud je ovšem princip *in dubio contrafiscum* převažujícím při rozhodování soudů, vzniká nebezpečí: Pokud stát prohraje spor s daňovým subjektem z důvodu nejasné právní normy, má tendenci tuto svoji „chybu“ napravit zpřesněním textace normy, nikoliv však jejího obsahu. V dalším zdaňovacím období tak již není pochyb o právech a zejména (daňových) povinnostech daňového subjektu, a přestože jeho chování je totožné jako v předchozím zdaňovacím období, jeho zdanění bude

<sup>4</sup> BAKEŠ, Milan, Marie KARFÍKOVÁ, Petr KOTÁB a Hana MARKOVÁ a kol. *Finanční právo*. 6. upr. vyd. Praha: C. H. Beck, 2012, s. 33. ISBN 978-80-7400-440-7.

<sup>5</sup> K tomu bližší viz BOHÁČ, Radim. *Daňové a finanční právo*. Daně a finance. 2006, roč. XIV, č. 3, s. 6–10. ISSN 1801-6006.

<sup>6</sup> *Non putodelinquereum, qui in dubiis quaestionibus contrafiscum facilius responderit*. In: THURONYI, Victor. *Comparative Tax Law*. Hague: Kluwer Law International, 2003, s. 136. ISBN: 90-411-9923-3.

<sup>7</sup> Rozhodnutí Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 643/06.

<sup>8</sup> Rozhodnutí Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 666/02.

<sup>9</sup> Viz ustanovení čl. 1 odst. 1 a čl. 2 odst. 4 Ústavy České republiky nebo čl. 2 odst. 3 a čl. 4 Listiny základních práv a svobod.

<sup>10</sup> Viz rozhodnutí Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 14/07, sp. zn. III. ÚS 542/09, III. ÚS 281/09, III. ÚS 782/06 nebo I. ÚS 1611/07 a rozhodnutí Nejvyššího správního soudu sp. zn. 2 Afs 24/2005, sp. zn. 7 Afs 54/2006 nebo 1 Afs 83/2009.

<sup>11</sup> THURONYI, Victor. *Comparative Tax Law*. Hague: Kluwer Law International, 2003, s. 136. ISBN: 90-411-9923-3.

odlišné. Je tedy na místě klást si otázku, zda je možné hovořit o rovnosti daňových subjektů jak mezi sebou, tak v jednotlivých zdaňovacích obdobích.

### 3 Daně jako příspěvek na chod věcí veřejných

Daně, poplatky a jiná obdobná peněžitá plnění je však nutné vnímat i jinak než jako pouhé omezení vlastnického práva, ale také jako **příspěvek na chod věcí veřejných**. Daně, poplatky a jiná obdobná peněžitá plnění totiž tvoří nejdůležitější a objemově největší příjem veřejných rozpočtů. Bez nich by veřejné rozpočty zcela ztratily převážnou část svých příjmů. Daně, poplatky a jiná obdobná peněžitá plnění jsou institutem, který umožňuje financování státu, územních samosprávných celků a dalších veřejnoprávních subjektů. Pro samotný stát jsou tato peněžitá plnění tudíž **esenciální podmínkou jeho existence**. Při tomto vnímání daní, poplatků a jiných obdobných peněžitých plnění je ten, kdo je platí, **primárně nevnímá jako omezení svého vlastnického práva, ale jako úplatu, kterou platí na chod věcí veřejných**. Taková osoba je srozuměna s tím, že platba těchto peněžitých plnění se stane výdajem veřejných rozpočtů a bude použita na výdaje, na jejichž vynakládání by měla být společenská shoda. V tomto chápání má osoba „čest“ platit daně, poplatky a jiná obdobná peněžitá plnění. Nechápe platbu daně, poplatku nebo jiného obdobného peněžitého plnění negativně, ale jako platbu za služby, které jí veřejná moc poskytuje. „Čest“ platit daně je promítnuta do právní povinnosti je platit.

Bohužel **ústavní zakotvení daní, poplatků a jiných obdobných peněžitých plnění skutečnost, že tato peněžitá plnění jsou příspěvkem na chod věcí veřejných, vůbec nereflexuje**. Ústavodárce, alespoň soudě podle znění ústavních předpisů, upřednostňuje individuální právo jednotlivců (vlastnické právo) nad veřejným oprávněním státu (stanovení a placení daní, poplatků a jiných obdobných peněžitých plnění).

Nicméně pojetí daní, poplatků a jiných obdobných peněžitých plnění jako příspěvku na chod věcí veřejných lze dovodit z rozhodnutí Ústavního soudu. V této souvislosti je nutné zmínit, že Ústavní soud v nálezu **sp. zn. Pl. ÚS 29/08** uvedl, že: „*Daně je obecná zátěž, která zavazuje všechny tuzemce podle jejich příjmů, majetku a kupní síly k financování všeobecných úkolů státu. Pravomoc státu zdaňovat za určitých, přesně definovaných podmínek, byla institucionalizována právě za účelem shromáždění prostředků k zabezpečení veřejných statků.*“ Je tak zcela zřejmé, že účelem daně, poplatku nebo jiného obdobného peněžitého plnění je shromáždění prostředků ve veřejných rozpočtech k zabezpečení veřejných statků a veřejných úkolů. Navíc Ústavní soud výslovně označil řádný výběr

daní za veřejný zájem.<sup>12</sup> Zajištění příjmů veřejných rozpočtů je tudíž veřejným zájmem, který by měl být chráněn ústavním pořádkem.

Proto se domníváme, že by bylo vhodné do ústavního pořádku České republiky explicitně doplnit pravidlo o účelu a smyslu daně. Uvedené ustanovení by mohlo znít takto: „**Daně, poplatky a jiná obdobná peněžitá plnění se ukládají k financování veřejné moci a zabezpečení veřejných statků.**“ Toto ustanovení by více reflektovalo skutečnost, že platit daně není jen trest, ale především čest.

### 4 Důsledky vnímání daní, poplatků a jiných peněžitých plnění

Klíčové by podle našeho názoru mělo být **proporcionální poměrování základního účelu a smyslu daní, poplatků a jiných obdobných peněžitých plnění** (tj. chápání daní jako příspěvku na chod věcí veřejných) **s jejich důsledkem** (tj. chápání daně jako omezení vlastnického práva). Tento základní účel a smysl na straně jedné a důsledek na straně druhé by měly být vyvážené s tím, že není správné preferovat pouze jeden z nich. Stejně jako jednotlivec má nárok na ochranu jeho vlastnického práva, má stát, resp. veřejná moc, právo na daně, poplatky a jiná obdobná peněžitá plnění.

Jako nesprávné se nám jeví vychýlení pomyslné mísky vah zcela na stranu ochrany vlastnického práva a nereflexování základního účelu a smyslu daní, poplatků a jiných obdobných peněžitých plnění. Tvrdit, že nemají být zohledňovány fiskální zájmy státu při posuzování ústavnosti daní, je právě popřením výše uvedené proporcionality a ve svém důsledku vede k popření samotného důvodu existence daní, poplatků a jiných obdobných peněžitých plnění.

Je však třeba přiznat, že k tomu, aby se výše uvedené vnímání daní, poplatků a jiných obdobných peněžitých plnění stalo realitou, je nezbytné, aby řádně fungovala výdajová stránka veřejných rozpočtů, tj. aby daně, poplatky a jiná obdobná peněžitá plnění byla ve veřejných rozpočtech **hospodárně, efektivně a účelně používána k plnění úkolů veřejné moci**. Selhává-li výdajová stránka veřejných rozpočtů, tj. dochází-li k neefektivnímu, nehospodárnému a neúčelnému používání peněžních prostředků z daní, poplatků a jiných obdobných peněžitých plnění, pak je nepochybné, že pro jednotlivce je velmi složité vnímat daň jako čest a ztotožnit se s její platbou. Účel a smysl daní, poplatků a jiných peněžitých plnění se v takovém případě vytrácí a motivace platit daně klesá. Uvedené má fatální následky pro vnímání daní, poplatků a jiných obdobných peněžitých plnění společností.

Proto se jeví převažujícím názorem ve společnosti ten, že kdo neplatí daně, poplatky a jiná obdobná peněžitá plnění,

<sup>12</sup> Viz nálezy Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 67/2000.

je hrdinou, a kdo je řádně platí, naopak hlupákem. Tento efekt „**zdanění hloupých**“ vede k posílení vnímání daní, poplatků a jiných obdobných peněžitých plnění jako trestu, jako něčeho nechťeného a nežádoucího.

Princip „zdanění hloupých“ je možné demonstrovat na dvou příkladech. Za prvé, pokud se někoho dodavatel zeptá „**s dokladem, nebo bez dokladu**“<sup>13</sup>, měl by si dotyčný být vědom, že v případě, že si nevezme doklad, může dojít a v řadě případů reálně dojde ze strany dodavatele k neplacení daně a ke krácení příjmů veřejných rozpočtů. Ale řada lidí to takto nevnímá a raduje se, jak ušetřila tím, že zaplatila nižší cenu. Ve skutečnosti by ale dotyčný měl **být smutný**, neboť nedošlo k platbě daně a tím pádem budou muset všichni ostatní (včetně jeho samého) zaplatit na daních mnohem více. Obecně totiž platí nepřímá úměra mezi neplacením daní a výší daňových sazeb. Čím méně daňových úniků, tím nižší sazby daní mohou být.

Za druhé lze zmínit diskusi ohledně zavedení elektronické evidence tržeb, při které se velmi příhodně ukazuje existence zdanění hloupých. Jestliže například od hospodských zaznívají hlasy, že pokud budou muset platit daň, tak zkrachují<sup>14</sup>, pak ten hospodský, který řádně platí daň, je vlastně hlupákem. Tento „hlupák“ se na evidenci tržeb těší, protože doufá, že jeho ostatní konkurenti začnou platit daň, jak by tomu mělo být.<sup>15</sup> Takový stav není správný a je částečně důsledkem negativního vnímání daní, poplatků a jiných obdobných peněžitých plnění.

Proč je nutné, aby daně, poplatky a jiná obdobná peněžitá plnění byla vnímána rovněž jako příspěvek na chod věcí veřejných a nejenom jako omezení vlastnického práva, souvisí i se **zásadou autoaplikace daňového práva** při správě daní, poplatků a jiných obdobných peněžitých plnění. Daňové řízení se totiž velmi liší svou podstatou od „klasického“ správního řízení. Je velký rozdíl mezi nalézacím řízením podle daňového řádu a stavebním řízením podle stavebního zákona. Zatímco u stavebního řízení subjekt podá žádost, správní orgán provede skutkové zjištění a právní hodnocení a na jejich základě vydá rozhodnutí, v nalézacím daňovém řízení si sám daňový subjekt vypočítá daň a tu zaplatí a správce daně až následně a jen v některých případech ověří, zda daň byla vypočítána správně. Vnímá-li daňový subjekt platbu daně negativně, má mnohem větší příležitost docílit toho, že jeho daň bude nižší, než má být, a je mnohem menší pravděpodobnost, že správce daně tuto skutečnost odhalí. To je nepochybný důsledek autoaplikace daňového práva. Tato zásada však může fungovat pouze v případě, že daně, poplatky a jiná obdobná peněžitá plnění jsou vnímána i jako příspěvky na chod věcí veřejných. Nechce-li daňový subjekt dosáhnout

cíle správy daní (tj. správného stanovení daně a zabezpečení její úhrady), má při existenci zásady autoaplikace daňového práva řadu příležitostí a možností, jak tomuto cíli (bohužel) zamezit.

Často zaznívají hlasy, že stát příliš přenáší své povinnosti na daňové subjekty, podrobuje je povinností podávat různá hlášení, nově se uvažuje o elektronické evidenci tržeb. Je nutné si uvědomit, že i zde platí, že by měla být nalezena rovnováha mezi smyslem a účelem na straně jedné a důsledkem na straně druhé, a nemělo by se zapomínat na autoaplikaci daňového práva. Pokud bychom neměli zásadu autoaplikace daňového práva, nemuseli bychom mít řadu dodatečných povinností souvisejících s platbou daně, ale museli bychom mít patrně několikanásobně vyšší počet úředních osob správce daně.

## 5 Závěr

Možná po přečtení uvedeného článku čtenář získal dojem, že jsme přílišní zastánci daní, poplatků a jiných obdobných peněžitých plnění a že bychom nejraději zdanili všechny a všechno. Ve skutečnosti tomu tak ale není.

Uvědomujeme si, že daně, poplatky a jiná obdobná peněžitá plnění jsou omezením vlastnického práva a zasahují významným způsobem do majetkové sféry jednotlivců. Varujeme však před vnímáním daní, poplatků a jiných obdobných peněžitých plnění pouze jako omezení vlastnického práva, jako nutného zla a jako trestu, který jednotlivce musí strpět.

Daně, poplatky a jiná obdobná peněžitá plnění jsou podle našeho názoru v první řadě něčím úplně jiným než omezením vlastnického práva, a to příspěvkem na chod věcí veřejných. To je primární a hlavní smysl a účel daní, poplatků a jiných obdobných peněžitých plnění. Omezení vlastnického práva je až jejich sekundární důsledek.

V ideálním případě by proto podle našeho názoru mělo být součástí ústavního pořádku explicitní vyjádření smyslu a účelu daní, poplatků a jiných peněžitých plnění. Uvedené ustanovení by mohlo znít takto: „Daně, poplatky a jiná obdobná peněžitá plnění se ukládají k financování veřejné moci a zabezpečení veřejných statků.“ Bohužel dnes takové ustanovení musí být dovozováno pouze výkladem (ačkoliv je nepochybné) a často je na něj zcela zapomínáno a je ignorováno. Klíčovým pravidlem by měla být proporcionalita a nalezení rovnováhy mezi smyslem a účelem daní, poplatků a jiných obdobných peněžitých plnění a jejich důsledkem. Při jejich poměrování je však třeba v první řadě zohlednit efekt zdanění hloupých a zásadu autoaplikace daňového práva.

<sup>13</sup> Úvaha na toto téma blíže viz RADVAN, Michal. S dokladem, nebo bez? In: *Dny práva 2012: Veřejná finanční činnost*. 1. vyd. Brno: Masarykova univerzita, 2013, s. 2272–2279, ISBN 978-80-210-6319-8.

<sup>14</sup> DLOUHÁ, Petra. Hospodští v šoku: Babiš chce, aby začali platit daň! Zbláznil se? *Penize.cz* [online]. 2015 [cit. 2015-04-03]. Dostupné z WWW: <<http://www.penze.cz/dan-z-prijmu/292017-hospodsti-v-soku-babis-chce-aby-zacali-platit-dane!-zblaznil-se>>.

<sup>15</sup> TŮMA, Ondřej. Hana Michopulu: Bude dobře, když skončí restaurace, které fungují švarc. *Penize.cz* [online]. 2015 [cit. 2015-04-03]. Dostupné z WWW: <<http://www.penze.cz/spotrebitel/293236-hana-michopulu-bude-dobre-kdyz-skonci-restaurace-ktere-funguji-svarc>>.

# Obrana principu „in dubio pro libertate“

JUDr. PhDr. Karel Šimka, LL.M., Ph.D.  
soudce Nejvyššího správního soudu



Na jiném místě tohoto čísla Bulletinu Komory daňových poradců navrhuji vážení kolegové Boháč a Radvan dívat se na daně jinak než jako na nutné zlo. Navrhuji, aby ti, kteří daně platí, tuto svou povinnost nesli radostně, neboť daně jsou prostředek ke konání společně definovaného „dobra“. Zároveň zpochybňuji vhodnost uplatňování principu „in dubio pro libertate“, neboť mají za to, že často vede k nežádoucím důsledkům – daně platí ne ti, kteří platit mají, ale ti, kteří nejsou dost chytří, aby své daňové povinnosti dokázali minimalizovat. Považuji jejich názory za nesprávné, a to z důvodů, které se pokusím níže vysvětlit.

## Nejsou pravidla jako pravidla

Začnu zdánlivě nesouvisející věcí: S kolegy asistenty a soudci chodíme hrát pravidelný fotbálek. Máme pronajatou tělocvičnu a v ní každý týden hrajeme. Nájem platíme tak, že mezi sebou peníze vybereme rovným dílem, podle počtu hráčů něco mezi 50 a 80 Kč na osobu. Pravidla placení nejsou nijak předem stanovena, rozumí se sama sebou, a pokud mezi nás přijde nový hráč, nesdělujeme mu předem, a natož přesně a oficiálně, jaký podíl bude muset na nájem tělocvičny zaplatit. Není to třeba. „Povinnost“, která na něho takto dopadne, je a) **marginální** (pro dobře placené soudce i pro hůře placené asistenty výdaj několika desítek korun týdně nehraje roli), b) „**samozřejmá**“ z hledisek věcných, technických i morálních (tělocvična se nějak zaplatit musí, chceme-li hrát, a jediný rozumný způsob, jak náklady rozdělit mezi hráče, je rozpočítat je mezi ně rovným dílem; těžko se někdo může vymlouvat, že zrovna na něho by povinnost podílet se neměla dopadnout), c) **konsensuální** (kdokoli přijde hrát, akceptuje mlčky, že se musí podílet; pokud by se podílet nechtěl, má jednoduchou volbu – příště už nepřijít).

Chtěl bych žít ve státě, jehož daňový systém může být podobně jednoduchý a „samozřejmý“ jako pravidla placení naší tělocvičny. Leč není to možné. Proč? Protože moderní stát a) **zdaňuje nemarginálně** (veřejnými rozpočty

prochází v soudobých západních státech kolem 40–50 % HDP a pro prakticky každého jednotlivce je zdanění významným zásahem do jeho majetkové sféry), b) **považuje i výše zdanění je „nesamozřejmá“** věcně, technicky i morálně (co se bude zdaňovat a co ne, je předmětem nestálých složitých politických tahanic, lobbistických zápasů aj. a neustále se to mění; po technické stránce je daňový systém jednou z nejsložitějších a nejméně přehledných součástí právního řádu, který již sám o sobě je nekonečně komplikovanější než jasné a jednoduché pravidlo, že náklady na tělocvičnu se dělí mezi hráče rovným dílem; morálně není vůbec zřejmé, že na daních má být vybíráno právě tolik, kolik je zrovna stanoveno, a že se vybrané prostředky mají vydat právě na to, na co se vydávají), c) **z moderního státu není možno jednoduše a bez velkých nákladů „utéci“**, takže lidé jeho všemožná pravidla musí akceptovat i tehdy, když se jim to či ono hrubě nelíbí.

Těmito rysy se moderní daňový systém liší od výběru peněz na nájem tělocvičny. A právě proto musí i pravidla daňového práva být stanovována a uplatňována poněkud jinak než pravidla výběru nájemného tělocvičny. Jaké jsou další významné rysy moderního západního státu relevantní pro výběr daní?

## Složitosti (post)moderní doby

Je to **polyarchie** (mnohovála). Moc ve státě je rozptýlena mezi více aktérů provázaných systémem brzd a rovnováh. Jde o kombinaci materiálního právního státu, vázaného vlastním právem a chránícího určitá ústavně zaručená „přirozená“ práva jednotlivce i proti aktuální politické většině, a (převážně zastupitelské) demokracie, tedy rozhodování většinovým hlasováním v relevantních orgánech či rozhodovacích procesech. Není úplně jasné, kdo stanovuje pravidla a odkdy dokdy ta pravidla platí. Zákony tvoří parlament, avšak ony jsou pouze „prvotním přiblížením se“ k právu, abychom parafrázovali pasáž z jednoho hojně citovaného nálezu Ústavního soudu.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> V nálezu Ústavního soudu ze dne 17. 12. 1997, sp. zn. Pl. ÚS 33/97, hojně citovaném a ještě hojněji dezinterpretovaném, se v souvislosti s používáním výkladových metod v právu říká: „Jazykový výklad představuje pouze prvotní přiblížení se k aplikované právní normě.“

Právo, daňové nevyjímaje, ve skutečnosti vzniká ve složité interakci zákonodárce, aplikační (správní a soudní) praxe, představ lidí o právu a spravedlnosti a ekonomické a sociální reality. Nikdo tak přesně neví, proč v tomto prostředí kombinujícím zamýšlené kroky, nezamýšlené důsledky, náhodu a spontánní vývoj platí právě taková pravidla, jaká platí; často ani není jasné, co platí, natož aby bylo jasné proč.

Je to **masová a komplexní společnost**. Stát, na rozdíl od athénské polis, papuánského kmene či horské vesnice v Nepálu (nemluvě o partičce hráčů fotbalu) tvoří miliony lidí, jejichž život se řídí nepřehledným, mimořádně složitým a neustále se proměňujícím souborem právních i jiných pravidel. Modernita je tekutá, těkavá, morálně i jinak nejednoznačná. Aktuální příklad: Jsou dotace na výrobu elektřiny ze solárního záření osvětleným opatřením, které nás ochrání před hrůzami globální změny klimatu, anebo dotačním šilenstvím, které zdevastuje rozpočty spotřebitelů i státu? Nevíme, vědět budeme možná za dvacet či padesát let. A tak je to v daňové oblasti více než často. Proto platí, že s daněmi a jejich určením se běžný člověk ztotožní stejně intenzivně jako s pravidlem, že tělocvičnu je třeba zaplatit.

Je to **společnost založená na neosobních, anonymních mechanismech a procedurách**. Je založena na účelové, svým způsobem studené racionalitě, je nepatriarchální, tradice v ní mají jen omezený význam a stále méně pravidel, hodnot a postupů je v ní „samozřejmých“ a jednotlivcem jednoduše seznatelných. Žijeme v realitě, které se někdy neuvěřitelně divíme. To snižuje legitimitu pravidel, která jsou v ní stanovována.

Je to **společnost s velmi malým obecným konsensem ohledně toho, jak mají vypadat pravidla práva, daňového pak obzvláště**. O „přirozeně“ vnímané spravedlnosti lze u daní hovořit jen mimořádně vzácně; daně jsou politické, technické, proměnlivé, závislé na momentálním úspěchu té či oné sociální, politické či lobbistické skupiny. Jsou v tomto smyslu čímsi jako počasím – nikdy tak úplně nevíme, jaké budou, jak dlouho vydrží beze změny a kdy se v nich stane něco, s čím jsme tak úplně nepočítali.

Jak může být neosobní, složitá a nepřehledná společnost legitimní? Jak mohou aspoň jakés takés legitimacy dosáhnout jí stanovovaná pravidla chování? Jak se dobrat toho, že uvedená pravidla budou považována za obecně akceptovaná, přijatelná, snesitelná, hodná existence a aspoň rámcového respektu? Stěží na základě „intimního“, intuitivního a jakoby samozřejmého souznění zainteresovaných jednotlivců ohledně cílů a metod jejich dosažení, jak toho poměrně jednoduše dosáhneme v partičce fotbalových amatérů. Komplexita vyžaduje komplexní a formalizovaná

pravidla pro stanovování a vynucování pravidel – jakási „**metapravidla**“. Ta nám realitu strukturují do jakžtakž přehledných celků a rámců pro analýzu, v nichž už můžeme vidět a vykládat detailnější, „technická“ pravidla. „Metapravidla“ nám zpravidla nedávají výsledek (konkrétní pravidlo chování), nýbrž poskytují metodu, jak z různých možných řešení konfliktu právních pravidel zvolit to správné.

## Pravidla o pravidlech

Ještě předtím, než se oněmi pravidly (přesněji jedním z nich) budeme zabývat, načrtneme rámec a pravidla „hry“, která se v oblasti daní odehrávají.

Jde o vztah jednotlivce a státu jakožto dvou **nerovných subjektů, vztah vrchnostenský**. Stát nařizuje, jednotlivec poslouchá a plní příkazy. Stát je tvůrcem pravidel hry, jejich vykladačem a tím, kdo je závazně aplikuje, a navíc jsou ta pravidla uplatňována v jeho zájmu (za účelem výběru daní). Z toho, co platí na daních, jednotlivec přímo nic nemá; možná nějak zprostředkovaně či nepřímo (možná všeobecný klid, mír a bezpečí; možná někdy v budoucnu zabezpečení ve stáří; možná to, možná ono, a možná také nic... jak odlišné od jasné kauzality při hraní fotbalu v tělocvičně – neplatíš, nehraješ). Podstatou daně, jejím definičním znakem, je jednostrannost, neekvivalence. Výběr daně zasahuje zásadním způsobem do majetkové sféry jednotlivce a dotýká se jeho práv a povinností i v dalších velmi významných ohledech (nucené práce, administrativní zátěž, informační sebeurčení aj.). Daňové právo je složité, často nejednoznačné a – jak jsme již řekli – často se mění.

Jaká „metapravidla“ tedy potřebujeme pro stanovování pravidel daňového práva:

- 1) Pravidla musí být stanovena **zásadně předem a musí platit zásadně po celou dobu „hry“**. Jen výjimečně a spíše u „her“ dlouhodobých (příklady: solární dotace s patnáctiletým rámcem návratnosti, osvobození od daně z nemovitostí na dlouhou dobu, dlouhodobé dotované spořicí programy jako třeba stavební spoření) lze pravidla měnit i v průběhu hry, ale i tak jen v té míře, aby změna neměla likvidační, překvapivé, zkrátka příliš brutální důsledky.
- 2) **Riziko „šedé zóny“ zásadně nesmí nést jednotlivce**. Co míním „šedou zónou“? Nejasnosti, nejednoznačnosti a chyby ve stanovení daňových pravidel. Lidské jednání, legislativu nevyjímaje, je často omylné. Omyly však nemohou dopadat na jednotlivce, neboť taková distribuce rizika by byla svou náhodností a příliš intenzivními důsledky pro konkrétní osoby neúnosně

*Je pouze východiskem pro objasnění a ujasnění si jejího smyslu a účelu (k čemuž slouží i řada dalších postupů, jako logický a systematický výklad, výklad e ratione legis atd.). Mechanická aplikace abstrahující, resp. neuvědomující si, a to buď úmyslně, nebo v důsledku nevdělanosti, smysl a účel právní normy, činí z práva nástroj odcizení a absurdity.“*

nespravedlivá. Musí tedy nutně (neb někdo riziko nést musí, ono se jen tak neztratí) být nesena komunitou, která daňová pravidla stanovuje a aplikuje, a tedy státem jako jejím reprezentantem. Při důkladném zvážení je takový závěr logický – společnost si vytváří stát jako „pojišťovnu“ svého druhu; smyslem státu je rozkládat rizika na všechny členy společnosti a svojí silou překonávat nečekané problémy, jimž musí jednotlivci tvořící společnost čelit. Jiný účel stát v moderním racionálním světě nemá, stěží jej lze mít za účel o sobě a hledat v něm posvátno či nějaký jiný nadosobní smysl.

## Proč má mít v pochybnostech přednost svoboda?

Princip „*in dubio pro libertate*“, tedy v pochybnostech ve prospěch jednotlivcovy svobody, ve prospěch toho, že stát mu žádnou povinnost nestanovil, odpovídá oběma uvedeným požadavkům nejlépe. Zaručuje jednotlivci jak právní jistotu (pravidla mohou jednotlivci stanovit povinnost jen tehdy, a „až“ tehdy, bude-li dostatečně jasné, jakou povinnost a za jakých podmínek stanovují), tak to, že rizika „šedé zóny“ ponese stát, a ne jednotlivec (tj. že stanoví-li se něco nedostatečně jasně, neblahé důsledky této chyby nese stát, a ne jednotlivec).

Každé „metaprávidlo“ má samozřejmě i neblahé důsledky. Právní jistota poskytuje jistotu, jak se věci budou mít, i když to v jednotlivých případech může být možná „materiálně“ nespravedlivé – pokud zmeškám podání odvolání o jednu sekundu, je to pozdě, i když se „materiálně“ tato situace příliš neliší od toho, podal-li bych je o dvě sekundy dříve, a tedy včas. Pravidlo, že riziko „šedé zóny“ nese stát, pak nepochybně umožní čas od času různým vykukům na tom vydělat.

Přesto princip „*in dubio pro libertate*“ poskytuje kombinaci výdobytků, která je pro moderní stát asi nejvhodnější.

V první řadě nutí stát **stanovovat pravidla předem a pokud možno přesně**. Stát ví, že pokud toho nebude schopen, bude mít problém – výpadek daňových příjmů. Stát se tedy musí snažit, což by jej za normálních okolností mělo vést k přiměřeně precizní a koncepční tvorbě zákonů a k tomu, že bude promýšlet jejich účinky.

Jednotlivci pak uvedené pravidlo poskytuje **rozumnou míru jistoty v tekutém a nejednoznačném světě**. Chrání jej v přiměřené míře před riziky komplexity moderní společnosti, zejména jejích náhodných či předem obtížně předvídatelných dopadů. Stát v takovém případě plní svoji skutečnou roli – poskytovat přiměřenou míru bezpečí a jistoty.

Je zřejmé, a i judikatura Nejvyššího správního soudu to potvrzuje, že ani princip „*in dubio pro libertate*“ není absolutní. Jak řekl Nejvyšší správní soud v bodě 64 rozsudku svého rozšířeného senátu ze dne 16. 10. 2008, čj. 7 Afs 54/2006-1552, „(...) *ne každá interpretační nejasnost povede (...) k výkladu výhodnému pro soukromou osobu; bude tomu tak pouze tehdy, budou-li proti sobě stát srovnatelně přesvědčivé výkladové alternativy. Srovnatelně přesvědčivé jsou výkladové alternativy tehdy, není-li žádná z nich zjevně a jednoznačně přesvědčivější než alternativy ostatní; nestačí tedy, že určitá alternativa je o něco přesvědčivější než jiná (jiné).*“

Výjimečně pak korektivem principu „*in dubio pro libertate*“ může být i zákaz zneužití práva, který rozšířený senát v bodě 28 svého usnesení ze dne 27. 5. 2010, čj. 1 As 70/2008-743, chápe jako „*pravidlo českého vnitrostátního práva, včetně práva veřejného, které vyplývá z povahy České republiky jako materiálního právního státu založeného na určitých vúdčích hodnotách, k nimž vedle úcty ke svobodě jednotlivce a ochraně lidské důstojnosti patří mimo jiné i úcta k harmonickému sociálnímu řádu tvořenému právem a odepření ochrany jednání, které práva vědomě a záměrně využívá v rozporu s jeho smyslem a účelem*“. Dodává, že „*zákaz zneužití práva je v jistém smyslu ultima ratio, a proto musí být uplatňován nanejvýš restriktivně a za pečlivého poměření s jinými obdobně důležitými principy vlastního právního řádu, zejména principem právní jistoty, s nímž se – zcela logicky – nejvíce střetává*“.

## Závěr

Mám tedy za to, že představy kolegů Boháče a Radvana se hodí pro rozpočítání nákladů na nájem tělocvičny mezi hráče přátelského fotbalu, ale jsou nevhodná jako východiska stanovení „metaprávidel“ výkladu daňového práva. Myslím, že starý dobrý princip „*in dubio pro libertate*“ zde poslouží daleko lépe.

<sup>2</sup> Publikován pod č. 1778/2009 Sb. NSS a na [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz).

<sup>3</sup> Publikováno pod č. 2099/2010 Sb. NSS a na [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz).

# To nejlepší z obou světů aneb přípustnost selektivního dovolávání se unijních pravidel v oblasti DPH

**Ing. Michal Dušek**  
daňový poradce č. 4056  
Allen & Overy (Czech Republic) LLP



Stejně jako jiné oblasti právní úpravy, které jsou harmonizovány na úrovni Evropské unie, je i oblast daně z přidané hodnoty charakteristická koexistencí dvou úzce propojených normativních světů, jejichž vzájemný vztah je vymezen řadou vzájemně se doplňujících zásad. Mnohé z těchto fundamentálních zásad, které mají za cíl zajistit účinky práva EU v rámci vnitrostátních právních řádů členských států, nejsou primárním právem EU explicitně vymezeny a jejich konkrétní obsah byl dotvořen až judikaturou Soudního dvora EU. Jednou z nich je i doktrína přímého účinku. Tato doktrína, která působí v úzkém sepjetí se zásadou přednosti práva EU, umožňuje jednotlivcům, aby se za určitých podmínek přímo dovolali konkrétního ustanovení unijní právní úpravy či, přesněji řečeno subjektivních práv, které jim toto ustanovení zakládá. Uvedený princip plně dopadá i do oblasti daně z přidané hodnoty, a to bez ohledu na skutečnost, že výchozím právním předpisem pro tuto oblast unijního práva je směrnice. Toto ostatně jednoznačně vyplývá z rozhodovací praxe Soudního dvora EU, který explicitně přiznal přímý účinek již řadě konkrétních ustanovení tohoto předpisu. Účelem tohoto článku je stručně upozornit na možné, v rámci běžné praxe nepříliš diskutované, omezení aplikovatelnosti zmíněné zásady, a to v souvislosti se selektivním dovoláváním se DPH směrnice. Tím lze obecně chápat takovou aplikaci směrnice, kdy výsledný stav odráží jak výhody plynoucí z bezprostředního uplatnění unijních pravidel, tak výhody, které plynou z aplikace vnitrostátní právní úpravy, která není s příslušnými unijními pravidly v souladu. Relevantní judikatura potvrzuje, že otázku (ne)přípustnosti pomyslného vyzobávání třešinek na dortu nelze paušalizovat a bude ji vždy nutné posoudit

s ohledem na konkrétní situaci, ve které se jednotlivec, respektive osoba povinná k dani, bude nacházet.

## 1 Fundamenty přímého účinku

V rámci zvoleného tématu bude vhodné si nejprve krátce připomenout některé základní charakteristiky přímého účinku, a to včetně jeho určitých specifik v případě směrnic.

Jak již bylo zmíněno v úvodu, představuje doktrína přímého účinku jednu z klíčových zásad práva Evropské unie (dále jen „EU“). V kombinaci s ostatními zásadami směřuje k zajištění plných účinků práva EU v rámci vnitrostátních právních řádů členských států, a to i s ohledem na případné porušení implementačních povinností ze strany těchto států. Z pohledu aplikační praxe spočívá konkrétní význam této zásady v tom, že umožňuje vnitrostátnímu orgánu (typicky soudu, ale obecně jakémukoli orgánu veřejné správy zmocněnému k aplikaci práva), aby na daný, jím konkrétně posuzovaný případ, bezprostředně uplatnil příslušnou normu práva EU.<sup>1</sup> I zde však platí určitá omezení. Zmíněný postup je obecně (tj. bez ohledu na pramen práva EU) uplatnitelný pouze za předpokladu, že příslušné ustanovení unijního práva je z hlediska svého obsahu dostatečně jasné (přesné) a bezpodmínečné. Dle ustálené judikatury Soudního dvora EU (dále jen „SDEU“) lze ustanovení unijního práva považovat za bezpodmínečné, pokud ukládá povinnost, která není vázána na žádnou podmínku, a při svém výkonu ani ve svých účincích není podmíněna žádným aktem ze strany unijních

<sup>1</sup> BOBEK Michal, Petr BŘÍZA, a Jan KOMÁREK. *Vnitrostátní aplikace práva Evropské unie*. Vydání 1. Praha: C. H. Beck, 2011, s. 19 a násl.

orgánů nebo orgánů členských států.<sup>2</sup> Z rozsudků SDEU lze též dovodit, že podmínce přesnosti a bezpodmínečnosti nebude obecně na překážku ani to, že předmětné ustanovení ponechává členským státům určitý (nikoli široký) prostor pro uvážení. Při určitém zjednodušení lze říci, že podmínky aplikace budou naplněny tam, kde bude možné – ve vztahu ke konkrétnímu ustanovení unijního práva – identifikovat určité minimální pravidlo či výsledek, jehož má být dosaženo, a tento pak aplikovat na danou konkrétní situaci.<sup>3</sup> S ohledem na skutečnost, že v rámci normativního světa EU je právní úprava daně z přidané hodnoty primárně zakotvena ve směrnici<sup>4</sup> (dále jen „DPH směrnice“), je závěr této úvodní části věnován některým specifikům přímého účinku tohoto typu právního aktu.

Dle Smlouvy o fungování Evropské unie (dále jen „SFEU“) je směrnice „závazná pro každý stát, kterému je určena, pokud jde o výsledek, jehož má být dosaženo, přičemž volba formy a prostředků se ponechává vnitrostátním orgánům“<sup>5</sup>. Vezmeme-li v úvahu výše uvedené obecné podmínky aplikace přímého účinku a znění citovaného článku SFEU, nemůže být jistě velkým překvapením, že se přímý účinek tohoto typu právního aktu složitě utvářel až v rámci rozhodovací praxe SDEU. Přímý účinek směrnic představuje jakýsi aplikační klimax této zásady a jeho podrobnější analýza výrazně přesahuje rozsah tohoto článku. Pro účely této rekapitulace postačí konstatování, že dle ustáleného právního názoru SDEU je aplikace přímého účinku směrnice podmíněna, vyjma splnění výše uvedených obecných podmínek, i její nesprávnou či chybějící implementací a dále také uplynutím lhůty pro její transpozici. Z pohledu aplikace předmětné doktríny v oblasti DPH je stěžejní i závěr SDEU o tom, že vertikální přímý účinek směrnice je uplatnitelný pouze ve směru od zdola nahoru, tj. svědčí pouze jednotlivci vůči státu, a nikoli státu, který směrnicí sám řádně (či včas) netransponoval. Nyní již nezbyvá než přejít k otázce možného omezení aplikace této zásady z titulu (nepřípustného) selektivního dovolání se unijních pravidel, tedy pomyslného vyzobávání třeseček na dortu.

## 2 Selektivní aplikace EU práva v rámci jediné transakce

Problematickou (ne)přípustností selektivního dovolávání se DPH směrnice se ve své judikatuře zabýval SDEU.

V rámci jedné z položených předběžných otázek konkrétně posuzoval situaci poskytovatele vzdělávacích služeb, který se – s poukazem na nepřipustně široký (osobní) rozsah vnitrostátního osvobození předmětných služeb – dovolával ustanovení DPH směrnice upravujících nárok na odpočet.<sup>6</sup> Cílem bylo uplatnit odpočty DPH u vstupů souvisejících s jím poskytnutými službami. Přímého účinku v oblasti odpočtů se však dovolával, aniž fakticky zamýšlel odvádět z poskytovaných služeb DPH na výstupu. V tomto ohledu chtěl i nadále uplatňovat osvobození od DPH dle vnitrostátní právní úpravy, která byla dle jeho vlastních tvrzení neslučitelná s unijní právní úpravou a sama o sobě uplatnění odpočtů vylučovala.

S poukazem na porušení základní logiky systému DPH byl tento asymetrický způsob aplikace DPH směrnice ze strany SDEU odmítnut. SDEU věc uzavřel s tím, že vzdělávací agentura bude oprávněna uplatnit nárok na odpočet DPH u vstupů souvisejících s jejími službami pouze, pokud se úspěšně dovolá neslučitelnosti vnitrostátního osvobození od DPH s příslušnou unijní právní úpravou, a její služby tak budou podléhat dani na výstupu.

V rámci tuzemské praxe by uvedené závěry SDEU mohly být uplatnitelné např. v případě jednatele společnosti s ručením omezeným, který by se dovolával bezprostřední aplikace DPH směrnice s ohledem na neslučitelnost vymezení ekonomické činnosti dle tuzemského zákona o DPH<sup>7</sup> s unijními pravidly<sup>8</sup>. Motivem pro tento postup by byla snaha tohoto jednatele dosáhnout postavení osoby povinné k dani a možnost uplatnit nárok na odpočet DPH u souvisejících vstupů (např. laptopu a mobilního telefonu pořízeného pro účely výkonu funkce). Při zohlednění pojmových atributů výkonu funkce člena statutárního orgánu a judikatury SDEU, interpretující relevantní směrnice koncepty<sup>9</sup>, jsem přesvědčen, že jakákoli případná snaha dovolat se v dané situaci bezprostřední aplikace DPH směrnice je nejen plně opodstatněná, ale s velkou mírou pravděpodobnosti i obhajitelná v rámci případného sporu. Na druhou stranu, s odkazem na výše uvedený právní názor SDEU by zcela jistě neobstála snaha jednatele dovolat se DPH směrnice s cílem získat nárok na odpočet DPH u souvisejících vstupů a současně zůstat mimo rozsah ekonomické činnosti dle tuzemské právní úpravy. Taková asymetrie by musela být odmítnuta pro porušení základní logiky systému DPH.

<sup>2</sup> Např. rozsudek SDEU C-337/13 *Almos Agrárkölkereskedelmi*, b. 32 a citovaná judikatura.

<sup>3</sup> BOBEK Michal, Petr BRÍZA, a Jan KOMÁREK. *Vnitrostátní aplikace práva Evropské unie. Vydání I.* Praha : C. H. Beck, 2011, s. 77.

<sup>4</sup> Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty.

<sup>5</sup> Čl. 288 SFEU.

<sup>6</sup> Rozsudek SDEU C-319/12 *MDDP sp. z o.o. Akademia Biznesu, sp. komandytowa*.

<sup>7</sup> § 5 odst. 2 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty.

<sup>8</sup> Čl. 9 DPH směrnice.

<sup>9</sup> Např. rozsudky SDEU C-202/90 *Ayuntamiento de Sevilla*, a C-355/06 *Van der Steen*.

### 3 Selektivní aplikace EU práva v rámci více transakcí se stejným zbožím

Na rozdíl od výše uvedeného případu, který se týkal snahy vyzobrat třeshinky na dortu za pomoci asymetrického uplatňování DPH pravidel v rámci jediného plnění, zahrnuje dále uvedený případ posouzení selektivní aplikace DPH směrnice v rámci dvou formálně oddělených transakcí týkajících se téhož zboží.<sup>10</sup>

Pozadí samotného případu je poměrně komplikované, nicméně, v kontextu zvoleného tématu je podstatné, že v důsledku kombinace uplatnění přímého účinku DPH směrnice a vnitrostátní právní úpravy (včetně jejího výkladu ze strany lokálních soudů) nastala situace, kdy DPH měla být odváděna z částky nižší, než která by odpovídala celkové, osobou povinné k dani skutečně obdržené úplatě za předpokladu řádné transpozice unijních pravidel. Při bližším zkoumání vyšlo najevo, že dotčené daňové zvýhodnění plynulo výlučně z aplikace vnitrostátního práva. To umožňovalo leasingové společnosti neuplatnit DPH na prodej vozidla v dražbě poté, co toto vozidlo získala zpět od neplaticího leasingového nájemce, kterému ho předtím v rámci předmětného leasingového vztahu sama poskytla, a to formou zdanitelného dodání zboží s DPH splatnou na počátku leasingu. Finanční správa se snažila zmíněnou výhodu eliminovat tím, že odmítala akceptovat přímou aplikaci DPH směrnice, které se

leasingová společnost dovolávala s cílem opravit (snížit) DPH odvedenou u prvotního zdanitelného dodání vozidla (v rozsahu dlužného nájemného).<sup>11</sup>

Tento pokus o nastolení „spravedlnosti“ však byl ze strany SDEU rezolutně odmítnut. SDEU konstatoval, že členský stát nemůže osobě povinné k dani zakázat, aby se ohledně určitého plnění dovolávala přímého účinku unijní právní úpravy z důvodu, že se může v případě jiného plnění (týkajícího se téhož zboží) dovolávat ustanovení vnitrostátního práva. Tento závěr dle SDEU platí i v situaci, kdy by kumulativní použití těchto ustanovení vedlo k celkovému výsledku, jehož by vnitrostátní právo ani DPH směrnice, pokud by se na uvedená plnění použily odděleně, nedocílily a ani o něj neusilovaly. Selektivní dovolávání se DPH směrnice tak bylo v tomto konkrétním případě ze strany SDEU aprobováno.

### 3 Závěr

Zvolené téma jistě nelze považovat za průlomové. Nicméně, s ohledem na význam zásady přímého účinku při aplikaci právní úpravy v oblasti DPH je určité přínosné připomenout si i určitá, v běžné praxi potenciálně opomítnutelná, omezení, která je při uplatnění této fundamentální zásady nezbytné zohlednit. Právní závěry SDEU, prezentované v tomto článku, jsou poměrně obtížně zobecnitelné, nicméně, mohou sloužit jako užitečné vodítko při řešení konkrétní situace v praxi.

<sup>10</sup> Rozsudek SDEU C-589/12 *GMAC UK plc*. Společným znakem obou rozhodnutí je, že se týkají asymetrického uplatnění unijní právní úpravy ve vztahu k národní legislativě jediného členského státu.

<sup>11</sup> Vnitrostátní právo opravu základu daně obecně umožňovalo s výjimkou právě těch případů, kdy namísto tohoto snížení umožňovalo neuplatnit DPH při prodeji zabaveného vozidla v dražbě.



#### SBORNÍK PŘÍKLADŮ 2015

Publikace je určena především těm, kteří se připravují na kvalifikační zkoušku na daňového poradce. Obsahuje příklady včetně řešení, mimo jiné i z termínů kvalifikačních zkoušek na daňového poradce, které proběhly v roce 2014.

**Cena publikace je 390 Kč vč. DPH + poštovné.**

Sborník je možné objednat na [www.kdpcr.cz](http://www.kdpcr.cz), email [publikace@kdpcr.cz](mailto:publikace@kdpcr.cz), Komora daňových poradců ČR, Kozí 4, P. O. Box 121, 657 21 Brno.

# Průzkum problematiky stálých provozoven

**Ing. Věra Jankovcová**  
daňová poradkyně č. 3768  
partnerka Moore Stephens



V posledních několika letech jsme svědky rozhodných snah Evropské unie, skupiny G20 i Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj (OECD) řešit problematiku obcházení daňové povinnosti ze strany nadnárodních společností a zajistit spravedlivější rozdělování vybrané daně mezi země, kde tyto společnosti působí. Toto úsilí vyústilo zejména v akční plán OECD s názvem BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*), jenž byl iniciován ze strany členů G20 a zahájen 19. 7. 2013. Tento akční plán a další s ním související opatření představují velmi ambiciózní pokus o dosažení spravedlivějšího zdanění firem s nadnárodní působností.

Jeden z navrhovaných bodů akčního plánu BEPS, konkrétně „Akce 7“, počítá s přijetím opatření (na úrovni daňových dohod) s cílem čelit umělému vyhýbání se vzniku statutu stálé provozovny. V situaci, kdy má společnost se sídlem v určité zemi („Země 1“) stálou provozovnu<sup>1</sup> v jiném státě („Země 2“), jak vnitrostátní právní předpisy Země 2, tak daňové dohody obvykle Země 2 dávají plné právo zdaňovat zisky přiřaditelné příslušné stálé provozovně (dále jen „SP“). Pokud však taková společnost na území Země 2 stálou provozovnu nemá, bude mít Země 2 obvykle pouze omezenou možnost zdaňovat příjmy příslušné SP pramenící ze Země 2.

## 1 Průzkum

S ohledem na tyto skutečnosti expertní daňová skupina Moore Stephens Europe (člen sítě Moore Stephens International) provedla průzkum způsobu zdanění stálých provozoven v různých evropských zemích a Spojených státech ve snaze zjistit, zda jsou stálé provozovny ve všech těchto jurisdikcích daněny stejným způsobem a zda se jednotlivé státy vůbec shodují na jednotné definici stálé

provozovny. Pomocí výsledků tohoto průzkumu chtějí kolegové ukázat, jak složité může být dosáhnout cílů, jež OECD a další nadnárodní organizace zakotvily v akčním plánu BEPS a iniciativách s ním souvisejících, už jen v oblasti stálých provozoven, které jsou pouze jedním článkem v celé škále navrhovaných opatření.

Jednotlivé státy si během mnoha desítek let vybudovaly široké spektrum předpisů upravujících definici a zdanění stálých provozoven. Neautoritativnější (nicméně stále nezávazný) soubor pravidel v této souvislosti představuje Modelová smlouva o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku OECD<sup>2</sup> a komentář k ní; mezi další rozšířené soubory předpisů patří mimo jiné též Modelová smlouva Spojených národů k zamezení dvojího zdanění mezi rozvinutými a rozvojovými státy<sup>3</sup> nebo Modelová smlouva o zamezení dvojího zdanění USA<sup>4</sup>. Naše průzkumy však ukazují, že navzdory dlouhé historii tohoto institutu existuje při aplikaci stanovených pravidel stále celá řada nemalých lokálních rozdílů, které u nadnárodních společností podporují snahy využívat tuto nejednotnost k co možná největšímu snížení, či dokonce úplné eliminaci daňové zátěže ze svých celosvětových příjmů.

Cílem „Akce 7“ plánu BEPS (jejíž ukončení je v rozvrhu programu naplánováno na září 2015) je připravit změny definice SP tak, aby se podařilo zamezit umělému vyhýbání se nabytí statutu SP, mimo jiné například prostřednictvím komisionářských ujednání a výjimek pro specifické činnosti.

V Modelové smlouvě o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku OECD (kterou většina rozvinutých zemí využívá jako východisko pro své smlouvy o zamezení dvojího zdanění) je stálá provozovna vymezena v čl. 5 bodu 1 jako „stálé místo k výkonu činnosti, jehož prostřednictvím je

<sup>1</sup> Anglicky: *permanent establishment*; německy: *Betriebsstätte*; francouzsky: *établissement stable*.

<sup>2</sup> OECD (2012). *The OECD Model Tax Convention on Income and on Capital (2010)*. OECD Publishing, ISBN 978-92-64-17517-4 (tištěná verze v anglickém znění).

<sup>3</sup> *United Nations Model Tax Convention between Developed and Developing Countries*. United Nations, New York, 2012. ISBN 978-92-1-159102-6.

<sup>4</sup> Internal Revenue Service. *The US Model Income Tax Convention of November 15, 2006* [online]. [cit. 2015-05-18]. Dostupné z: <http://www.treasury.gov/press-center/press-releases/Documents/hp16801.pdf>.

zcela nebo zčásti vykonávána činnost podniku“. Po této definici následuje seznam příkladů stálých provozoven a ustanovení, že staveniště nebo stavební nebo instalační projekt zakládá vznik stálé provozovny, pokud trvá déle než 12 měsíců.<sup>5</sup>

Další rovinu pak těmto úvahám dodává skutečnost, že v zemích uplatňujících DPH slouží koncept podobný SP ke stanovení rozsahu daňové povinnosti. Ve směrnici Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006 o společném systému DPH (dále jen „směrnice o DPH“) se hovoří o tom, že osoba povinná k dani má (nebo nemá) „provozovnu“<sup>6</sup>, z níž je zdanitelné plnění poskytováno.<sup>7</sup>

Náš průzkum navíc ukázal, že v souvislosti se SP jsou zkoumané země mnohdy nejednotné i v těch nejjednodušších otázkách – mimo jiné např. u doby nezbytné ke vzniku SP; jasná shoda navíc nepanuje ani u definice obsažené v Modelové smlouvě OECD. Podle některých pojetí tak ke vzniku SP může postačovat „obvyklé vykonávání obchodní činnosti“ (F<sup>8</sup>) nebo „účast na podniku či obchodu [na americkém území]“ (USA) bez jakéhokoliv časového omezení (tzn. například i v trvání jediného dne). Jiné země naopak vyžadují (především z praktických důvodů) určitý časový limit – např. 30 dnů (Smlouva o zamezení dvojího zdanění mezi B a F), 6 měsíců (D, I, NL) nebo 12 měsíců (B – vnitrostátní úprava). Pouze v případě stavebních prací se země zapojené do průzkumu obvykle shodují na omezení v délce 12 měsíců (výjimky: Španělsko – 6 měsíců; USA pouze existuje-li mezinárodní smlouva), méně však už na tom, kdy toto dvanáctiměsíční období začíná (tzn. zda se do něj započítává už plánování a projektové práce či nikoliv).

Obdobné rozdíly najdeme i u definice „stálého místa podnikání“, a to nejen v oblasti *e-commerce* (většina zemí pro tento segment nemá zvláštní předpisy), ale také v souvislosti s přiřaditelností k části vybavení. Definice se zde pohybují od zapojení do podniku či obchodu na americkém území (bez nutnosti -existence konkrétního místa podnikání USA) jako jednoho extrému až po požadavek existence fyzického místa stále dostupného ve stejné lokalitě (CH) jako extrému opačného.

Ve všech sledovaných zemích platilo, že práce zaměstnance z domova může vést ke vzniku SP, nejedná-li se pouze o činnost pomocnou (USA aplikují definici podniku či obchodu). Některé země však vyžadují konkrétní pokyn zaměstnavatele, aby zaměstnanec pracoval z domova.

Všechny země počítají s možností, že místní pobočka zahraniční společnosti může zároveň fungovat jako její SP ve všech případech, kdy slouží jako závislé zastoupení mateřské společnosti. Velmi agresivní přístup v tomto směru zastávají především Itálie a Španělsko.

S výjimkou Belgie a Německa neměly žádné ze zkoumaných zemí zvláštní úpravu pro nakládání s kurzovými zisky a ztrátami mezi centrálou a SP. Německo nepřipouští odpočet kurzových ztrát z kapitálu přiřazeného SP.

Kromě Itálie všechny evropské země připouštějí možnost existence provozovny pro účely DPH (tedy *fixed establishment* – FE) bez existence stálé provozovny pro účely daně přímé (*permanent establishment* – SP). Při stejných okolnostech tak v některých případech může vzniknout FE bez SP, nebo naopak. Irelevantní jsou tyto úvahy v případě Spojených států, které jak známo DPH nevyužívají.

Většina zemí nemá zvláštní úpravu pro zdanění služeb poskytovaných společnostmi z jiného státu. Anglosaské státy však zavedly určitá specifická pravidla pro poskytování služeb. Ve Spojených státech jsou služby součástí konceptu „podniku nebo obchodu“. Obecně pak platí, že většina zemí zatím nezavedla návrhy obsažené v odstavci 42.23 komentáře k článku 5 Modelové smlouvy OECD ohledně konceptu tzv. službové stálé provozovny; některé státy je však do nově uzavíraných daňových smluv zahrnují.

V žádné jurisdikci nejsou rozdíly mezi daňovým režimem platným pro služby poskytované spřízněným a nespřízněným subjektům.

V mnoha zemích neexistují ani zvláštní předpisy, ani právní teorie pro přípravné a pomocné činnosti; v praxi se však víceméně dodržují příslušná doporučení OECD. U států, které je mají, se pak tyto zvláštní předpisy v podstatných ohledech neliší od doporučení OECD.

Pouhé hostování webové stránky na pronajatém serveru nevede ke vzniku SP. Pokud je však server provozován zahraničním subjektem, řídí se některé země doporučeními OECD a považují tuto skutečnost za vznik SP. Jiné země posuzují vznik stálé provozovny podle obchodů, které jsou realizovány prostřednictvím webových stránek.

Všechny státy s výjimkou Itálie zdaňují zahraniční společnosti transparentních jednotek, prostřednictvím kterých je vykonávána podnikatelská činnost. Švýcarsko k výběru daní z příjmů nicméně vyžaduje, aby místní subjekt měl stálé místo podnikání s vlastními zaměstnanci. Všechny

<sup>5</sup> Čl. 5(3) Vzorové smlouvy OECD o zamezení dvojího zdanění.

<sup>6</sup> Anglicky: *fixed establishment*; německy: *feste Niederlassung*; francouzsky: *établissement stable*.

<sup>7</sup> Čl. 43 směrnice o DPH stanovuje, že „[m]ístem poskytnutí služby je místo, kde má poskytovatel [...] stálou provozovnu, z níž službu poskytl [...]“. Definici „stálé provozovny“ pro účely směrnice o DPH pak obsahuje článek 11 prováděcího nařízení směrnice o DPH (282/2011/ES), které je přímo závazné ve vnitrostátních předpisech jednotlivých členů.

<sup>8</sup> Použité zkratky zemí jsou blíže vysvětleny na konci článku.

země ve svých smlouvách využívají právo na zdanění. Spojené státy, Spojené království a Švýcarsko však aplikují odlišný postup v případě, že transparentní jednotka poskytuje finanční služby obchodováním s cennými papíry.

Většina zemí nemá specifická pravidla upravující dočasné přidělení zaměstnanců a v těchto případech používají obecná pravidla pro vznik stálé provozovny. Spojené státy pak aplikují svůj koncept podniku či obchodu.

## 2 Závěr

Celkově lze konstatovat, že průzkum kolegů z expertní daňové skupiny Moore Stephens Europe jasně potvrzuje převládající nesoulad ve způsobu danění SP ve zkoumaných zemích, jež tvoří širokou průřezovou skupinu z různých oblastí rozvinutého světa.

Ve světle zjištěných výsledků pak lze usuzovat, že i kdyby OECD, G20 a Evropská unie ve svých snahách vytvořit spravedlivější prostředí pro zdanění nadnárodních transakcí dospěly k jednomyslné dohodě, vyžádá si realizace potřebných změn v jednotlivých zemích velice dlouhou dobu. Navíc není zdaleka jisté, že se podaří odstranit všechny možnosti obcházení či optimalizace daňové povinnosti a že tyto snahy dokonce nepovedou ke vzniku možností zcela nových.

I kdyby však tyto snahy nakonec přece jen byly úspěšné, neměli bychom zapomínat na další rozměr celého problému. Co když koncept spravedlivějšího zdanění bude v praxi zároveň znamenat zdanění výrazně vyšší, jež v konečném důsledku povede k podstatnému snížení zdaněných zisků nadnárodních společností? Uvědomme si, že k velkým akcionářům těchto podniků často patří sociální instituce typu penzijních fondů, jejichž příjmy se odvíjejí od zisku těchto velkých nadnárodních firem. Měli bychom se proto zamyslet nad tím, zda náhodou i v případě, že ambiciózní plány na spravedlivější zdanění nakonec uspějí, negativa této změny nepřeváží nad jejími přínosy.

### Použité zkratky

|      |                                                     |
|------|-----------------------------------------------------|
| A    | Rakousko                                            |
| B    | Belgie                                              |
| CH   | Švýcarsko                                           |
| D    | Německo                                             |
| FE   | stálá provozovna (pro účely DPH)                    |
| I    | Itálie                                              |
| NL   | Nizozemsko                                          |
| OECD | Organizace pro ekonomickou spolupráci a rozvoj      |
| SP   | stálá provozovna (pro účely daně z příjmů)          |
| UK   | Spojené království Velké Británie a Severního Irska |
| USA  | Spojené státy americké                              |
| DPH  | daň z přidané hodnoty                               |



### SBORNÍK PŘÍKLADŮ 2015

Publikace je určena především těm, kteří se připravují na kvalifikační zkoušku na daňového poradce. Obsahuje příklady včetně řešení, mimo jiné i z termínů kvalifikačních zkoušek na daňového poradce, které proběhly v roce 2014.

**Cena publikace je 390 Kč vč. DPH + poštovné.**

Sborník je možné objednat na [www.kdpcr.cz](http://www.kdpcr.cz), email [publikace@kdpcr.cz](mailto:publikace@kdpcr.cz), Komora daňových poradců ČR, Kozí 4, P. O. Box 121, 657 21 Brno.

# Neúčinnost podání – proč ji vůbec máme?

Ing. Marek Piech  
daňový poradce č. 984



*Řídím se heslem: „Pronásledovat omyly, ne lidi!“ Chci totiž prospívat, ne obviňovat.*

*Josef Dobrovský (1753–1829)*

Neúčinnost podání je nejjednodušší cesta, jak se v daňovém řízení zbavit někoho nepohodlného, jak udělat z řádného občana toho problémového.

Je to cesta levná a účinná, pro Finanční správu má navíc tu výhodu, že obrana proti ní leží v žalobě na nezákonný zásah a to je nástroj, který ještě není všeobecně mezi prostým lidem znám a masově rozšířen. Ale, jak se zdá, již velmi brzy se stane populárním a budou to tisíce žalob. Což (neboť se budeme pohybovat v začarovaném kruhu) bude zase znamenat, že postižení budou léta čekat, většina z nich to vzdá, a to je právě ten účel – nakonec možná uvedená absurdita bude nepotrestána, v právním řádu zůstane a všichni si na ni spokojeně zvykneme. Postupně bude dokonce její použití rozšiřováno tak, aby každý, kdo vybočí jen trochu z řady, dostal tím masivním klackem za uši. Krátké (nakonec, snad i delší) bezvědomí nevádí. Ale hezky popořádku.

Daňový poplatník učiní podání – daňové přiznání – a protože je k tomu nyní ze zákona povinen [srov. § 72 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „DŘ“)], učiní jej datovou zprávou. Protože je navíc disciplinovaný a dostatečně vystrašený propagandou, učiní jej ve formátu XML, o kterém Finanční správa ČR všude prohlašuje, že je jediný možný a správný. Podat jej prostřednictvím Daňového portálu Finanční správy (dále jen „EPO“) se mu nedařilo, pořád bylo podání odmítáno z důvodu nějaké nesmyslné chyby. Protože se mu to nepodařilo ani za tři dny a hořel termín, použil datovou schránku – poradil mu to jeho obchodní partner, který s tím měl také problémy. Koneckonců, vždyť ji má právě k tomu účelu od státu zdarma.

A nyní obdržel od správce daně výzvu (viz obrázek č. 1, č. 2 nebo č. 3, nebo nějakou jinou podobnou – pokud bych nechal přetisknout všechny, které mám za poslední tři měsíce ve své sbírce, vydalo by to na samostatné knižní

vydání). Všechny tři výzvy mají společných několik rysů – všechny vytýkané vady jsou fakticky neodstranitelné. Ony to vlastně ani žádné skutečné vady nejsou – je jim společné to, že pokud by podání nebylo učiněno v XML formátu, ale například na papíře nebo ve formátu PDF a dalších, nikdy by takové výzvy nebyly vydány.

U první výzvy (viz obrázek č. 1 na straně 50) má poplatník opravit „dodatek obchodního jména“ – který je naprosto totožný s tím, jak jej má správce daně zaevidován ve svém SW ADIS (pro porovnání – jedno pole je „opisem“ z daňového přiznání, druhé, to v rámečku je právě adresa z databáze správce daně). Kdo chcete, můžete si zahrát oblíbenou hru „najdi sedm rozdílů“.

U druhé výzvy (viz obrázek č. 2 na straně 51) je vytýkanou vadou délka čísla běžného účtu – co má poplatník dělat, když mu v bance takové číslo dali?

A třetí výzva (viz obrázek č. 3 na straně 52)? To je úplný výsměch! Zde to bude chtít poněkud širší vysvětlení. Laik se z obsahu dozví, že to sice bylo XML, ale není to (asi) to správné XML a hlavně chybí výkazy v XML... Je mi předem líto všech soudců a jejich asistentů (přímo v daňovém řízení opravné prostředky nemáme), neboť z takového odůvodnění nejde zjistit vůbec, ale vůbec nic. Tuto výzvu, stejně jako všechny další, mám od svých kolegů – zde tedy poplatník podle obsahu výzvy nepřiložil k daňovému přiznání tzv. účetní výkazy.

Není to pravda, on je přiložil, jen si „dovolil“ tu drzost, že své „účetní výkazy“ zaslal ve formě předepsané zákonem o účetnictví, konkrétně dle § 21a a 18; to vše společně s § 22 zákona č. 304/2013 Sb. a § 18 nařízení vlády č. 351/2013 Sb. Pro neznalé práva a praxe – předložil je ve formátu PDF.

Pokud jde o „povinnost“ přiložit k daňovému přiznání účetní závěrku nebo účetní výkazy, tak nic takového neexistuje a nikdy neexistovalo. Jde o takový tradiční zvyk, který mnozí dodržují prostě proto, že je to pro ně pohodlnější, nechtějí si nazlobit tu paní, co je má na „berňáku“ na starosti atd. Platí to obecně pro jakékoli přílohy k jakému-

Obrázek č. 1 Výzva k odstranění vad podání – Dodatek obchodního jména

|                                                                                                                                                                                                                                                                             |                                                                                                |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <b>Finanční úřad pro hlavní město Prahu</b><br>Štěpánská 28<br>111 21 PRAHA 1<br><br>Územní pracoviště pro Prahu 1<br>Štěpánská 28<br>112 33 PRAHA 1<br>Čj.: 1300002/15/2001-52524-107076<br>Vyřizuje: [redacted] ing.<br>Telefon: 224 041 622 linka: 1622<br>č. dveří: 622 | V Praze<br>dne<br><br>Elektronicky podepsáno<br>25. 02. 2015<br>[redacted]<br>vedoucí oddělení |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------|

|              |           |
|--------------|-----------|
| spol. s r.o. | DIČ: 6755 |
|--------------|-----------|

**V Ý Z V A**  
**k odstranění vad podání**

Shora uvedený správce daně podle ustanovení § 74 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen "daňový řád") ve věci podání označeného jako  
Daňové přiznání k dani silniční za kalendářní rok 2014  
a zaevidovaného dne 28.01.2015 pod č.j. 668876/15/2001-52524-107076

**v y z ý v á**

k odstranění vad podání spočívajících v:  
Položka 'Dodatek obchodního jména' má hodnotu 'spol. s r.o.', která je delší než maximální možná.

Lhůta pro odstranění vad podání se stanoví v délce 8 dnů ode dne doručení této výzvy.

**O d ů v o d n ě n í :**

Správce daně Vás vyzývá k opravě formální vady podání, která spočívá v označení dodatku obchodního jména, které má hodnotu delší než maximální možnou, a je důvodem odmítnutí podání.

**P o u č e n í :**

Nebudou-li vady podání odstraněny, stává se podání uplynutím stanovené lhůty neúčinným (§ 74 odst. 3 daňového řádu).

Proti tomuto rozhodnutí se nelze samostatně odvolat (§ 109 odst. 2 daňového řádu).

L.S.

[redacted]  
vedoucí oddělení

Obrázek č. 2 Výzva k odstranění vad podání – Délka čísla běžného účtu

|                                                                                                                                                                                                                                                                              |                                                                                                      |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <b>Finanční úřad pro hlavní město Prahu</b><br>Štěpánská 28<br>111 21 PRAHA 1<br><br>Územní pracoviště pro Prahu 9<br>Drahobejlova 945/48<br>190 21 PRAHA 9<br>Čj.: 1824625/15/2009-52522-108485<br>Vyřizuje: [redacted]<br>Telefon: 283 018 636 linka: 636<br>č. dveří: 620 | V Praze<br>dne<br><br>Elektronicky podepsáno<br>19. 03. 2015<br>[redacted]<br>referentka správy daní |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------|

**V Ý Z V A**  
**k odstranění vad podání**

Shora uvedený správce daně podle ustanovení § 74 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen "daňový řád") ve věci podání označeného jako  
Daňové přiznání k dani silniční za kalendářní rok 2014  
a zaevidovaného dne 02.02.2015 pod č.j. 893578/15/2009-52522-108485

**v y z ý v á**

k odstranění vad podání spočívajících v:  
Výše uvedené podání učiněné prostřednictvím datové zprávy nemá formát a strukturu .XML. Odpovídající XSD schémata jsou definována a zveřejněna správcem daně na Daňovém portálu České daňové správy na adrese [http://eds.mfcr.cz/adistc/adis/idpr\\_pub/epo\\_struktury.faces](http://eds.mfcr.cz/adistc/adis/idpr_pub/epo_struktury.faces) (§ 72 odst. 3 daňového řádu). Vaše podání má chyby: položka "bankovní účet" má hodnotu '194038990247', která je delší než maximálně povolena.

Lhůta pro odstranění vad podání se stanoví v délce 8 dnů ode dne doručení této výzvy.

**O d ů v o d n ě n í :**

Podání má vady, pro které není způsobilé k projednání.

**P o u ě n í :**

Nebudou-li vady podání odstraněny, stává se podání uplynutím stanovené lhůty neúčinným (§ 74 odst. 3 daňového řádu).

Proti tomuto rozhodnutí se nelze samostatně odvolat (§ 109 odst. 2 daňového řádu).

L.S.

[redacted]  
referentka správy daní

Obrázek č. 3 Výzva k odstranění vad podání – Formát XML

**V Ý Z V A**  
**k odstranění vad podání**

Shora uvedený správce daně podle ustanovení § 74 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen "daňový řád") ve věci podání označeného jako  
Daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob za kalendářní rok 2014  
a zaevidovaného dne 27.03.2015 pod č.j. 2194714/15/2007-50522-107884

**v y z ý v á**

k odstranění vad podání spočívajících v:

Výše uvedené podání je podáno ve tvaru XML, ale bez odpovídajících schémat. Odpovídající XSD schémata jsou definována a zveřejněna na adrese: <http://eds.mfcr.cz>. Protože Vaše podání neobsahuje výkazy ve tvaru XML, nebyl proto splněn výše uvedený požadavek na strukturu a tvar datové zprávy. Zároveň Vás upozorňujeme, že výkazy nelze zaslat ani samostatně, ani v příloze daňového přiznání ve formátu .pdf nebo jakémkoliv jiném, než je uvedeno výše.

Lhůta pro odstranění vad podání se stanoví v délce 15 dnů ode dne doručení této výzvy.

**O d ů v o d n ě n í :**  
Předmětné podání má vady uvedené výše ve výroku této výzvy.

**P o u ě n í :**

Nebudou-li vady podání odstraněny, stává se podání uplynutím stanovené lhůty neúčinným (§ 74 odst. 3 daňového řádu).  
Proti tomuto rozhodnutí se nelze samostatně odvolat (§ 109 odst. 2 daňového řádu).

L.S. Ing. Jitka [redacted]  
vedoucí oddělení

koli daňovému přiznání a platí to i pro daňová přiznání jako taková.

Je zaslání takové výzvy omyl, provokace, nebo jen slepá víra v neomylnost státní správy? Namísto toho, aby finanční úřad postupoval podle § 93 odst. 4 DŘ a vyžádal si závěrku ze Sbírký listin nebo prostě prohlédl na internetu, když už tu účetní závěrku k něčemu potřebuje, obtěžuje lidi zcela nezákonnou výzvou. Očekával bych spíše, že finanční úřad pošle takovému poplatníkovi děkovný dopis, když už mu tak masivně šetří práci.

Jediný právní základ pro vydávání tiskopisů je § 72 odst. 1 DŘ, podle kterého tiskopisy vydává Ministerstvo financí (MF). Tedy, tušíme kdo, ale dál už je mlha a tma. Jak je vydává? Proč ne vyhláškou, jako tomu je ve všech

jiných oblastech státní správy? Nevěříte? Najděte nějakou vyhlášku k provedení § 72 DŘ. Přitom k provedení § 107 odst. 8 DŘ vyhláška existuje, takže by na MF asi zvládli takovou práci. Ostatně MF umí vydat i vyhlášku, která formuláře stanoví – viz např. č. 421/2012 Sb. – proč to nejde u daňových tiskopisů? Jde to i v celé řadě dalších odvětví našeho života – namátkou vyhláška Ministerstva spravedlnosti č. 323/2013 Sb., o náležitostech formulářů na podávání návrhů na zápis, změnu nebo výmaz údajů do veřejného rejstříku – proč to tedy nejde výhradně a jen u Finanční správy a jen na úseku daní?

Dobrá, dejme tomu, že vyhlášku nepotřebujeme, jsme velkorysí občané poloprávního státu, než nějaké obstrukce, vyjdeme vstříc. Fyzicky dnes tiskopisy daňových přiznání najdeme na webové stránce <http://www.financnisprava.cz/>

assets/tiskopisy/. Asi jsem moc hloubavý, když si kladu otázku proč zrovna tady, že? Obvyklým nástrojem MF byl vždy Finanční zpravodaj. Dobrá, je to zastaralé. Ale proč tedy nevystoupí ministr financí ve večerních zprávách a neoznámí národu, že je nový tiskopis. Nespíš proto, že by tam byl každý večer. Dobrá tedy, internet a webové stránky jsou moderní a pro všechny, budiž. Může mi ale někdo vysvětlit, proč MF publikuje své všeobecně závazné právní akty (formuláře mají přece platit pro všechny povinné, že?) na internetových stránkách úplně jiného státního úřadu, zde konkrétně Finanční správy? A je-li to jedno, proč nejsou například na stránkách [www.seznam.cz](http://www.seznam.cz)? To jsou přece také české stránky?

Pokud jde o ty přílohy, jediným místem, kde se hovoří o přílohách daňového přiznání, je text § 72 odst. 2 DŘ, a ten říká docela jasně a srozumitelně – „... a v nich vyznačených přílohách...“ – opět pro laiky, v přílohách, které jsou vyznačeny v tiskopisech. U daně z příjmů právnických osob je takovou přílohou č. 1 oddílu II např. tabulka neuznatelných výdajů označená jako „A“, tabulka odpisů „B“ atd. Obdobně u fyzických osob je příloha č. 1 rozpis základu daně podle § 7 atd. Jednoduché. Potvrzení o úrocích, účetní závěrka nebo darovací smlouva není a nikdy nebyla povinnou přílohou žádného přiznání. Neexistuje žádné zákonné ustanovení, které by to nařizovalo, a tvrzení, že taková povinnost je založena samotným formulářem daňového přiznání, nějakými vysvětlivkami na něm, nebo dokonce poučením k takovému formuláři je propaganda, která nemá s principy právního státu nic společného. Je to prostě tradice. Drtivá většina poplatníků i daňových poradců, a to prosím včetně mě, to dělá, tedy taková potvrzení odevzdávají, ale jen proto, že máme rádi svého správce daně, chceme, aby správa daní byla efektivní, levná, hospodárná, tedy mj. aby nás nikdo zbytečně neobtěžoval výzvami, telefonáty, kontrolami atd. Děláme to dobrovolně.

Je ovšem nepříjemné, abychom byli trestáni v případě, že to někdo udělá např. v menším rozsahu, nebo přesně podle zákona, jako kolega s účetní závěrkou výše.

Ještě veselejší to je s oním slavným XML. **Nikde v žádném zákoně v ČR nenajdeme, který státní orgán je oprávněn právně závazným způsobem stanovit plošně pro všechny občany nějaké datové formáty.** Najdeme tam, že až to někdo právně závazným způsobem vydá, pak to správce daně zveřejní – srov. § 72 odst. 3 a 4.

Mnoho jiných způsobů, jak vyložit tato ustanovení totiž nemáme. Tvrzení, stále dokola omílané nejrůznějšími pracovníky správy daní, totiž že to přece bylo stanoveno pokynem GŘ D-349, je opět zcela mimo realitu právního státu.

Předně nenajdeme žádný právní předpis, který by Finanční správě ČR (a podívejte se prosím – ideálně do zákona č. 456/2011 Sb. – že to je jiný státní orgán, než MF)

udělil pravomoc vydávat XSD schémata. Vůbec zde tedy není orgán, který by měl kompetenci, zákonné zmocnění, celoplošně vydávat závazná XSD schémata. Není zde žádný orgán, který by v praxi provedl právně závazným způsobem obecnou povinnost používat podání „ve struktuře a tvaru“.

Není zde ani právní předpis (opět vyhláška), který by fakticky XML a konkrétní XSD schémata stanovil. I samo tvrzení, že pokyn D-349 stanoví strukturu a formát dat je lživé, neboť tento pokyn (ono jej moc lidí nečetlo, ale dá se najít) sice hovoří o XML, ale žádné XSD schéma neobsahuje a výslovně odkazuje kamsi na internetové stránky. Povinnost nám tedy fakticky stanoví programátoři.

Opět jen pro fajnšmekry uvádím, že GŘ není ve smyslu § 10 DŘ a § 10 odst. 1 písm. a) zákona č. 456/2011 Sb. správcem daně, tedy určitě ne u těch daní, jejichž XSD schémata jsou stanovena na oné internetové stránce. Jinak bychom byli přece povinni ve smyslu § 73 odst. 1 DŘ činit veškerá elektronická podání právě u tohoto správce daně, tedy na podatelnu GŘ. A to normální lidé opravdu nedělají. Obyčejný člověk i bez právního vzdělání vcelku pozná, že přiznání, i elektronické, se má odevzdávat na finanční úřad.

Pro úplnost, pokyn D-349 není právní předpis, to není nic nového. Teoreticky zavazuje zaměstnance Finanční správy, ale i zde to je velmi, velmi sporné – vydán byl 28. 12. 2010. Jenže finanční úřady, které se jím v pracovních právních rovinách mají řídit, byly zrušeny právě zákonem č. 456/2011 Sb., a to k 31. 12. 2012. S ohledem na to, že v přechodných ustanoveních není k tomuto pokynu, a obecně ani k dalším interním normám GŘ, ani čárka, pocítuji závaznost tohoto pokynu pro nově vzniklé finanční úřady za minimálně spornou (snad jsem to napsal diplomaticky).

Vraťme se na začátek k výzvám. Společné jim je to, že fakticky neexistuje žádný problém. Výzvám nejde vyhovět, protože není důvod měnit jméno společnosti, číslo bankovního účtu nebo přikládat závěrku jinak. Společné je to, že určitá konkrétní skupina úředníků se rozhodla pro samoděržaví – rozhodla se, že bude vyžadovat plnění povinností, které neexistují. Vždy se mi vybaví skvělý Josef Hlinomaz v roli výběrčího daní v pohádce Bořivoje Zemana Pyšná princezna.

A nyní k tomu hlavnímu, proč píšu tento článek. Tím je **institut neúčinnosti podání**. Jde o následek upravený v § 74 odst. 3 DŘ. Nutno představit, že ani jedna z výše označených výzev nemá řešení v novém § 74 odst. 4 DŘ, neboť zde je vcelku nesporné, že ve všech třech případech bylo podání učiněno elektronicky. Přesto je problém právě v tom, že jde o podání elektronické. Jak uvádím výše, pokud by bylo učiněno písemně nebo ústně do protokolu, nikdy by se uvedený problém neobjevil.

Jinými slovy, až teprve nyní a až **výhradně a jen při použití formátu XML** (nikoli při použití např. PDF) **se začínají masově objevovat „nepropustné“ chyby**, tedy rozporů způsobené nikoli poplatníkem samotným, ale v drtivé většině nějakou chybou programátora nebo nedomyšleností zadání, které dostal. První postřeh je tedy ten, že Finanční správa vědomě a cíleně tlačí poplatníky k používání XML formátu, který jí (na rozdíl od jiných forem podání a jiných formátů) fakticky umožňuje ovládat daného poplatníka. Hlavně ale postupuje od starých osvědčených a bezproblémových řešení k řešení plnému chyb a konfliktů.

První a zcela zásadní vada současné praxe a daňového portálu EPO je výše popsáná skutečnost, totiž možnost odmítnout podání. Uvědomme si – veškeré formáty a struktury dat jsou „stanoveny“ právně nezávazným způsobem a přitom **SW sám rozhoduje o tom, které podání přijme a které odmítne!** To je vysloveně zruďné. Nikde žádnou právní normou a daňovým řádem už vůbec není dovoleno státnímu úřadu odmítnout převzít podání, navíc zde podání povinné ze zákona. Je to manýra, která se občas výjimečně vyskytovala i v „papírové“ podobě, kdy obsluha podatelny něco odmítá převzít, ale to jsme vždy byli ochotni omluvit jako „individuální selhání jednotlivce“. Zde však jde o vědomý, úmyslný postup – postup „automatizovaný“ a hlavně plošný. Poplatník je prostě povinen být neomylný a je povinen učinit podání zcela bez jakékoli vady.

A pokud si poplatník splní svoji zákonnou povinnost a „protlačí“ své přiznání jinou cestou – zde v drtivé většině prostřednictvím datových schránek, tedy zákonným postupem podle § 71 odst. 1 písm. b) DŘ, přijde mu výzva, kterou není schopen splnit.

Ano, institut neúčinnosti podání jsme zde měli i dříve v zákoně o správě daní a poplatků (v § 21 odst. 9), ale prakticky se snad vůbec nepoužíval a ani mi není znám žádný příklad, který by musel doputovat např. až k NSS (jistě má Finanční správa více informací a jistě je někdo poskytnete).

Zde ale nejde vůbec o statistiku. Prosím, pohlédněte na ty výzvy a zjistíte, že vždy šlo o povinné, zákonem předepsané podání – daňové tvrzení.

A položíme si otázku, zdali takový institut vůbec chceme, k čemu je potřebný a zdali by se náhodou daňový řád bez něj neobešel? Nešlo by to vyřešit jinak?

Zcela otevřeně (pro ty, kdož mne neznají) přiznávám, že nemám ucelené právnické vzdělání. Ale i přes rozsáhlou praxi a delší zkušenost cítím, že tento **institut je zbytečný a pro daně kontraproduktivní**. Právě praxe mi dává jistou výhodu porovnat jevy, které vedle sebe existují, které pro laika mají podobný charakter a odlišné řešení. V daňovém

řádu jde o § 73 odst. 1 a institut zpětvzetí podání. Ten je pro podatele zakázán právě pro (např.) daňová tvrzení. Hlavní legislativec MF, tedy tvůrce návrhu a zde i autor komentáře přístupného v právním systému ASPI Mgr. Karel Šimek k tomu uvádí: „*Právo vzít zpět podání je oproti ostatním dispozicím s učiněným podáním omezeno. Zpětvzetí není možné u podání, které byla osoba zúčastněná na správě daní povinna učinit, a to přímo ze zákona či na základě povinnosti uložené v rozhodnutí správce daně. Osoba, která se díky tomu, že učinila určité podání, dostane do pozice, kdy splnila právní povinnost toto podání učinit, se tak nemůže zpětně ocitnout v situaci, kdy by tuto povinnost porušila, byť by to v určité situaci mohlo být pro ni příznivější. K zpětvzetí takovýchto podání správce daně bez dalšího nepřihlíží. Typicky se jedná o případy podání daňových tvrzení či plnění registrační povinnosti.*“

Skvělé! Tesat do kamene! A už jen maličkost – a proč totéž neplatí pro správce daně? Proč není v § 74 odst. 3 DŘ vyloučeno prohlášení neúčinnosti podání právě „*u podání, k němuž je osoba zúčastněná na správě daní povinna buď přímo ze zákona, nebo na výzvu správce daně*“.

Nebo jinak, osoba zúčastněná na správě daní se ze svého rozhodnutí „... *nemůže zpětně ocitnout v situaci, kdy by tuto povinnost porušila...*“, ale postupem správce daně se v ní ocitnout může?

A opět rozdíl mezi teorií a praxí. Teoreticky výše uvedené výzvy vůbec nemohou být vydány, v praxi to je dnes úplně normální a začíná jich být jako máku. Teoreticky má přece v § 74 DŘ podatel dostatečnou ochranu, postačí přece, když řádně a včas odstraní vytýkané vady. Prakticky rozlišme několik situací.

Předně, jak je na příkladech vidět, jsou vytýkány vady, které se prostě odstranit nedají. Druhou kategorií jsou vady, které se odstranit nechtějí – postačí přece úvaha úřední osoby, že snaha podatele není dostatečná, pak se může snažit podatel, jak chce, vadu prostě není schopen opravit. Řádné rozhodnutí o tom není, maximálně úřední záznam... A ochrana? Žaloba na nezákonný zásah, výsledek za dva roky, když to jde rychle. Což je konstatování současného stavu, bude-li desetitisícový nárůst takových případů, pak je soudní ochrana jen fikcí.

Smysl existence uvedeného legislativního řešení mi naprosto uniká. Občan fakticky podání učiní, ale právně nikoli, neboť s účinky „*ex tunc*“ neexistuje. V praxi (a již jsem měl tu osobní zkušenost) je to oříšek i pro velmi zkušené pracovníky správce daně. Podané daňové přiznání neexistuje, ale musejí vám vydat jeho ověřenou kopii z daňového spisu. Protože nebylo daňové přiznání podáno, přijde finanční úřad zjišťovat daňovou povinnost *ex offio* místním šetřením. Při něm pak příslušná úřední osoba

odškrťává na neexistujícím daňovém přiznání jednotlivé částky a porovnává s předloženou záznamní evidencí... Neuvěřitelná taškařice a Kocourkov.

To celé pak plně v souladu s odborným komentářem výše zmíněného autora ve stejném díle: „*Pokud na základě tohoto podání bylo domněle zahájeno určité řízení, není třeba toto řízení zastavovat, nýbrž se na něj bude hledět, jako by nikdy nebylo zahájeno. Správce daně v souladu se zásadou vyhledávací a zásadou oficiality (§ 9 odst. 2) může poznatky uvedené v neúčinném podání využít jako indicie pro svou vyhledávací činnost.*“ Jinými slovy úřední osoba podané přiznání nejprve odmítne, aby jej následně využila jako např. pomůcku?

Opravdu je tato úprava to, co potřebujeme? **Opravdu to je příklad hospodárné a efektivní správy daní, vstřícné k poplatníkovi?** Upozorňuji, zde nejde o žádné podvodníky, kteří na podání daňového přiznání kašlou, jde o poplatníka, který řádně podal nebo se pokusil podat daňové přiznání.

Rád bych zdůraznil, že zde není ani náznak kritiky práce berních úředníků tam dole. Jejich úloha je nezavídnutelná – mají zabezpečit „krmení“ pro ADISe, boha berní správy, který rozhoduje o bytí a nebytí často i jich samotných. Prosím, všimněte si, že zde nechci nijak dehonestovat konkrétní pracovníky, kteří vydali zmíněné výzvy, jejich jména jsem důsledně zamazal – i když, upřímně, já bych se asi nad jejich obsahem zamyslel, než bych je podepsal. Jenže, oni nespíše také nemají na vybranou – buď tu hloupost podepíší, nebo si musejí jít hledat jinou práci. Ano, kritizuji zde zrušný systém, nikoli až tak a primárně ty nešťastníky, kteří mu pomáhají existovat.

Nevím o tom, že by na úseku legislativy v jiných resortech byly obdobné „boty“, a to dlouhodobě a vytrvale. A protože většinu profesní kariéry se více nebo méně dotýkám legislativního procesu v daních, troufnu si konstatovat, že opovrhování poplatníkem, svéhlavé prosazování řešení výhodných především pro úředníky a správu daní a pohrdání právními principy, zejm. těmi, které mají sloužit k ochraně základních občanských práv, jsou v legislativní tvorbě MF trvale přítomny a jsou jakousi vnitřní normou nebo svérázným „bontonem“. Ostatně, poslední zásadní novela daňového řádu je toho dokonalým příkladem – pod heslem boje proti daňovým únikům se udělala neuvěřitelná řada okleštění práv občanů, která s výkonem správy daní takřka nesouvisí.

Jeden malinký příklad za všechny a k tématu elektronických podání – přes EPO ve formátu XML nejde podat žádné daňové přiznání tak, aby se k němu daly připojit elektronické podpisy např. dvou osob. Typicky dva členové představenstva akciové společnosti. Takže než to naprogramovat správně, je rychlejší a levnější udělat novelu § 24 odst. 4 DŘ.

A jak to bude s elektronickými podáními dál? Abych jen nekritizoval, má to řešení a není špičkám na MF neznámé. Jenže je to především o tom uznat chybu, a to každý neumí. Tou cestou jsou tzv. inteligentní formuláře PDF (například, cest je mnohem více). Podstatný rozdíl oproti monopolu XML je v tom, že se v aplikaci EPO vyplní PDF formulář, který je pro občana čitelný a při odeslání se vyrobí druhý v XML. ADIS dostane svá data (která se v XML vyrobí na pozadí) a pak postačí, aby v případě jakýchkoli problémů úřední osoba nahlédla do čitelného PDF, a výzvu zpravidla vůbec nebude nutno vydávat.

Přirozeně základem všeho jsou drobné, ale zcela zásadní změny v daňovém řádu a dalších právních předpisech. Především jak papírové tiskopisy, tak elektronická schémata musí vydávat státní orgán, zde asi MF, a to prováděcí vyhláškou. Občané i programátoři prostě musejí mít jasno od kdy do kdy jaké schéma platilo, kdy bylo přidáno další datové pole atd. Právní povinnosti nelze ukládat nějakým poučením k formuláři, pokynem D nebo výkřikem na internetu.

Další požadavek byl vysvětlen výše a jde o explicitní (někteří lidé to prostě potřebují mít napsáno v zákoně) zákaz odmítání podání. Ačkoli jsem toho názoru, že by to mělo platit pro veškerá podání v daňovém řízení (např. nový odst. 4 v § 70: „**Podání nelze odmítnout.**“), docela se spokojím i s úpravou, která se takto bude vztahovat pouze na podání povinná ze zákona (viz text výše).

A poslední, neméně důležitý návrh „*de lege ferenda*“ směřuje k samotnému vyměření daně. Není už dnes žádným tajemstvím, že data v XML jsou volně editovatelná. Tedy že je v moci úřední osoby do nich zasáhnout. A to jak úmyslně, tak omylem. Přitom ADIS nemá naprogramovanou žádnou ochranu – tedy pokud se do primárních dat jakkoli zasáhne, nedojde k žádné právní změně.

Mám na mysli § 140 odst. 1 a § 144 odst. 1 DŘ, které dnes pokrývá výslovně jen vyměřovanou/doměřovanou daň. Jenže v daňovém řízení a podaném přiznání je celá řada právně významných údajů dalších – od data zdaňovacího období, po odčitatelné položky a slevy na dani. Podle § 140 odst. 4 (a § 144 odst. 4) DŘ se nelze odvolat v situaci, když vám úřední osoba – úmyslně nebo omylem – změnila cokoli v podaném přiznání XML. Platební výměr se bude tvářit, jako by takto vše podal poplatník. A to je chyba – uvedená ustanovení musejí být novelizována právě tak, aby jakákoli změna zaslaných dat automaticky znamenala pro podatele doručení platebního výměru a možnost podat proti němu odvolání.

Teprve pak bude odstraněn strach ze zasílání otevřených dat ve formátu XML.

Jenže to by zde nesměl být ten nepsaný bonton. Zájem na tom, aby měl poplatník alespoň minimální ochranu, zde

není. Naopak. Ideálem je poplatník, který platí cokoli a na nic se neptá, protože nesmí.

Jak lze jinak rozumět návrhu, který se objevil v legislativním procesu, konkrétně tedy doplnění § 101a zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, o nový odst. 4: „**Účinky podání uvedených v odstavcích 1 a 2 nemá úkon, který je učiněn datovou zprávou odeslanou prostřednictvím datové schránky.**“ Navrhuje se tedy, aby i ta poslední cesta, která ještě funguje, byla zakázána. Navrhuje se totalita, která má navíc chyby – na rozdíl od postupu, který bez problémů funguje, je spolehlivý a bezpečnější.

A odůvodnění tohoto kroku? Někdy mi přijde, že úředníci mají mezi sebou nějakou soutěž, kdo udělá z poslanců větší loutky, komu se podaří protlačit větší nesmysl. Posuďte sami: „... ad i) Pro uvedená formulářová podání, zejména hlášení, s ohledem na jejich podstatu je charakteristická jejich značná velikost. U některých druhů podání dochází k převýšení velikosti podání přes limit 10 MB, což fakticky diskvalifikuje podávání skrze datové schránky.“

Opět vysvětlení pro laiky. Limit velikosti dat 10 MB je stanoven vyhláškou č. 194/2009 Sb. Pokud například počet příloh a jejich velikost přesáhne, obratem podáme další datovou zprávu a nic se neděje. Navíc, uživatelé – orgány veřejné moci – (zde MF, GFŘ a FÚ) mají možnost si požádat o navýšení limitu až na 50 MB.

A nyní jak to dělá EPO? To, které by po takové novele bylo výhradním a jediným možným kanálem pro podávání příznání. Tomu neuvěříte – jeho limit je 4 MB! Navíc, pokud někdo postupuje podle pokynů a přidává přílohy k podání nikoli jako samostatné soubory, ale připojí je k XML podání jako tzv. e-přílohu, pak se ony přílohy stanou součástí XML dokumentu a ten ztloustne na jeden obrovský veliký XML dokument. Výsledek je tedy přesně opačný – přes EPO takto velký soubor prostě vůbec neprojde, je opět odmítnut.

Je to tedy naopak, než jak se to snaží důvodová zpráva tvrdit. Vlastně se chce po poslancích, aby schválili, že 4 MB dat jsou více, než 10 MB. A oni to budou muset „koaličně“ schválit, protože tím přece bojují proti „daňovým únikům“. I jich mi je líto.

Tato kritika směřuje především k tomu, aby se u nás daně vybíraly zákonným způsobem, abychom jako společnost nemarnili prostředky a čas na slepé cesty a marné soudní spory, když v principech je věc jasná předem. Jsem s tím názorem možná v menšině, jako byl často Josef Dobrovský ve své době, ale snad má i menšina právo na svůj názor. I když v právním státě by to menšinový názor vlastně vůbec neměl být.



**Fakulta financí a účetnictví**  
Vysoká škola ekonomická v Praze

**16. října 2015, Praha**

Jedinečná příležitost diskutovat pokročilé otázky výkladu smluv o zamezení dvojímú zdanění s odborníky z ČR i zahraničí

 Více informací a registrace:  
<http://kvf.vse.cz/dtt>

**Double Tax  
Treaties  
Forum**

**Tištěný čtvrtletník**

**KOMORA DAŇOVÝCH PORADCŮ ČESKÉ REPUBLIKY**

Sídlo: Kozí 4, 602 00 Brno

Poštovní adresa: P. O. Box 121, 657 21 Brno

tel.: +420 542 422 311, fax: +420 542 210 306

e-mail: [kdp@kdpcr.cz](mailto:kdp@kdpcr.cz), [www.kdpcr.org](http://www.kdpcr.org), [www.kdpcr.cz](http://www.kdpcr.cz)

IČ: 44995059

**Čtvrtletník řídí redakční rada ve složení:**

Mgr. Simona Hornochová, Ing. Miroslav Mrázek, JUDr. Petra Nováková, Ph.D.,  
Ing. Lucie Rytířová, Ing. Jana Skálová, Ph.D., JUDr. PhDr. Karel Šimka, Ph.D., LL.M.,  
Ing. Jana Tepperová, Ph.D.

Vydávání povoleno Ministerstvem kultury ČR pod číslem E 22060.

Články obsahují názory autorů, které se nemusí shodovat se stanovisky KDP ČR.

Datum předání do tisku: 10. června 2015

ISSN 1211-9946

**Nakladatelsky a redakčně zajišťuje:**



**Wolters Kluwer**

Česká republika

Wolters Kluwer ČR, a. s.

U Nákladového nádraží 6

130 00 Praha 3

tel.: +420 246 040 444

[www.wkcr.cz](http://www.wkcr.cz)

redakce: Andrea Doušová