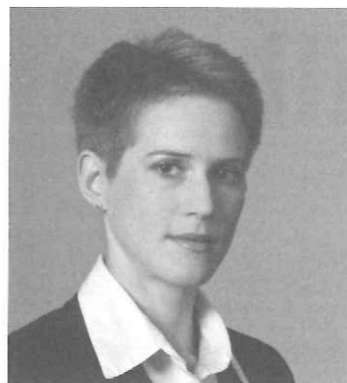


Předmluva



Vážené kolegyně, vážení kolegové,

v předvánočním čase plném rozjímání je mi potěšením uvést další číslo Bulletinu Komory daňových poradců, naladěné tentokrát na osobní notu. Po číslech věnovaných bojům (proti daňovým únikům) a sporům (v rámci daňového procesu) je toto číslo zaměřeno v podstatě na vás: ať jste zaměstnanci či osoby samostatně výdělečně činné, v téměř každém článku se najdete.

Rozdíly mezi těmito kategoriemi se prolínají celým číslem. Hned v úvodním rozhovoru komentuje nově jmenovaný soudce Ústavního soudu Vojtěch Šimíček mimo jiné „vynález“ Miroslava Švarce, tj. využití samostatně výdělečně činných osob místo zaměstnanců. Podrobně se mu dále věnuje první článek Karla Šimky, včetně rozboru stávající judikatury a úvah, co dál.

Z pohledu praxe si dovoluji doplnit, že důvody pro upřednostnění nezávislého vztahu mohou být různé – sám Miroslav Švarc v podstatě pouze pokračoval v předlistopadové praxi, kdy mu při jeho podnikání úřady nedovolily mít zaměstnance, z čistě praktického pohledu pak může být motivací „švarcsystému“ například nízká flexibilita pracovního práva. Již od 90. let minulého století však převažuje ekonomický pohled: vysoké daňové a pojistné zatížení závislé činnosti ve srovnání s minimálními povinnými odvody osob samostatně výdělečně činných. Nám daňovým poradcům nepřísluší komentovat politické motivy zákonodárce (označované za podporu podnikání), ale myslím si, že bychom měli upozorňovat na možné distorce v ekonomických vztazích, které daňové (a pojistné) zákony mohou způsobit.

Srovnáváním situace zaměstnanců a podnikatelů se zabývají i další články: z pohledu daně z příjmů (od Stanislava Kouby), zaměstnaneckých výhod (od Ondřeje Polívky), odvodů na pojistném a výše důchodů (od Marty Ženíškové) či příslušnosti k pojištění při činnosti v zahraničí (od Ladislava Švece).

Článkem Jaroslava Vostatka o charakteru daně z příjmů a pojistného se přesuneme do teoretičtějších vod, abychom následně přeskočili do soudní praxe glosou o pokračování kauzy mezinárodního pronájmu pracovní síly, o které jsme spolu s Petrou Novákovou psaly v minulém čísle. Nad (ne)oblíbeným tématem souběhu funkcí zaměstnanců a členů statutárních orgánů se zamýšlejí pánové Havel a Bezouška.

Závěrem ještě Jakub Hajdučík zhodnotí nedávný rozsudek Nejvyššího správního soudu přiznávající plátců daně úrok při příliš dlouhém prověřování nárokované daně z přidané hodnoty na vstupu – zajímavý je tento článek v kontextu novely daňového řádu s účinností od roku 2015, která se vypořádává se stejným problémem jinak, než jej vyřešil soud. Nakonec dvojice dam, Edita Ševcovicová a Petra Vaněčková, podrobně popisuje zálohy na podíl na zisku, a to z pohledu jejich příjemce.

Naštěstí snad letošní legislativní úsilí našich zákonodárců skončilo včas, abyste si mohli užít vánoční pohody se svými blízkými, raději než s čerstvě vytištěnými zákony. Přeji vám, abyste našli dostatek času i prostoru sami v sobě na to, co je pro vás důležité, a vstoupili do nového roku plni energie a s otevřeným pohledem bez předsudků vůči těm, co jsou jiní než vy – ať jsou to úředníci finanční správy, zaměstnanci (pokud podnikáte), podnikatelé (patříte-li mezi zaměstnance) nebo nároční klienti.

Pohodové Vánoce a spokojený nový rok.

Za redakční radu
Ing. Lucie Rytířová
daňová poradkyně

Rozhovor s Vojtěchem Šimíčkem



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

Doc. JUDr. Vojtěch Šimíček, Ph.D. (*1969), původem z Ostravy, avšak již léta žijící a působící v Brně, vystudoval Právnickou fakultu Masarykovy univerzity. Roku 1995 ukončil na této fakultě i postgraduální studium; habilitoval se v roce 2001. Absolvoval několikaměsíční studijní pobyty v Regensburgu a v Bochumi a pět měsíců působil jako stážista v německém Spolkovém sněmu. V letech 1996 až 2003 pracoval jako asistent soudce na Ústavním soudu. V roce 2003 se stal soudcem Nejvyššího správního soudu. Kromě funkce předsedy senátu působil také jako předseda sedmičlenného senátu ve věcech volebních a ve věcech politických stran a byl i předsedou kárného senátu ve věcech soudců. V létě 2014 se stal soudcem Ústavního soudu. Od roku 1992 vyučuje ústavní právo na Právnické fakultě Masarykovy univerzity. Je autorem či spoluautorem mnoha odborných textů a publikací zejména z oboru ústavního práva a členem vícero vědeckých rad fakult vysokých škol a redakčních rad odborných časopisů.

■ **Jak se Ti líbí v Tvém novém působišti, na Ústavním soudu? V čem se liší od Nejvyššího správního soudu, na němž jsme se potkávali skoro deset let? A jak se dnešní Ústavní soud liší od toho, na němž jsi v letech 1996–2003 byl asistentem soudce Vojena Güttlera?**

Věděl jsem, kam odcházím a co mohu Ústavnímu soudu nabídnout. Neodcházelo se mi lehce, jelikož atmosféru panující na NSS a kolegy tam působící považuji za zcela výjimečné, a to zřejmě v rámci celé české justice. Nicméně rozhodující nemůže být to, kde jsem se cítil osobně velmi spokojen, nýbrž kde mohu nejvíce uplatnit svoji odbornost. A to je dnes určitě Ústavní soud. Nicméně až se za necelých deset let budu na NSS vracet, určitě to nebudu považovat za nějakou formu „degradace“. Jen mi je líto, že se již nebudu vracet ke všem kolegům a kamarádům, kteří zde působí dnes a které mám rád.

Co se týče srovnání s prvním Ústavním soudem, těch odlišností je velmi mnoho. Pokud pomínu úplně jiné

technické možnosti (zpočátku nebyl k dispozici internet a informační zdroje např. v oblasti zahraniční judikatury se omezovaly na nahodile publikovaná rozhodnutí přeložená do češtiny, která se citovala stále dokola), byl první Ústavní soud zcela novým prvkem v systému soudnictví. Navíc jen několik tehdejších soudců pocházelo z justice, a proto byl zpočátku velký problém s jeho akceptací v rámci odborné veřejnosti. Nastal tak „paradox důvěry“ známý i u ostatních nových ústavních soudů v postkomunistických zemích: o co větší oblibě se těšily tyto soudy na veřejnosti, o to méně akceptovány byly obecnou justicí. Postupně se však podařilo, že se obecné soudy s Ústavním soudem nejen smířily, nýbrž dokázaly se identifikovat i s jeho judikaturou, byť mnohdy dosti ztuhla a ne s veškerou. To se stalo zejména díky přesvědčivosti a důslednosti rozhodování soudu v tehdejších profilových agendách a v neposlední řadě i proto, že první Ústavní soud vyzářoval nepřehlédnutelný étos. Samozřejmě, že i takoví soudci, jako byli Čermák, Procházka, Klokočka a další, dělali chyby a mýtus, který se kolem tohoto soudu postupně vytvořil, není úplně podložený. Nejednou jsem se však setkával s názorem, že tomuto soudu se vyplatí věřit již jen proto, že osobnosti na něm působící prostě nemohly být podezřívány z nějakých nekalých úmyslů. Řada z nich měla za sebou komunistické kriminály či emigraci a celým svým předchozím životem byli zárukou toho, že i svá rozhodnutí vydávají podle nejlepšího přesvědčení. To je významný poznatek i pro jiné instituce: každá může chybovat, nicméně tyto chyby nesmějí být doprovázeny nehodnověrností lidí na těchto institucích působících.

Takto nazíráno je dnešní Ústavní soud daleko „civilnější“. Je to zcela pochopitelné, neboť skončila doba přelomu a gründerství a nastal všední den. Skromně bych si však přál, aby se i na tento Ústavní soud vrátila alespoň část étosu, která jej provázela v minulosti.

■ **Co z agendy Nejvyššího správního soudu Tě nejvíce bavilo a jak si mezi tím stály daně? A co Tě baví nejvíce nyní na Ústavním soudu?**

Určitě mne nejvíce bavila agenda tzv. volebního senátu: volby, politické strany a referendum. Byl jsem rovněž kárným soudcem, a jakkoliv je pravdou, že tato agenda je

mimořádně pracná, musím se přiznat, že jsem se v ní postupně také našel. Co se týká daní, nikdy jsem se samozřejmě nemohl označovat za daňového specialistu, nicméně i tato oblast mne bavila. Samozřejmě pouze případy, které jsou o právním vyhodnocení, a nikoliv tzv. skutkovky. To je ale asi problém všech agend, nikoliv jen finanční.

Ústavní soud, jak známo, není nikterak specializován, takže každý soudce řeší případy napříč celým právním řádem. V tom spočívá neskutečná zajímavost práce, která prostě nemůže zevšednět, a nikdy si nelze říci, že od tohoto okamžiku již „všechno umím“, a budu proto jen rutinér. Současně však je třeba připomínat, že Ústavní soud si vybírá, které z případů bude řešit věcně, a v tom je jeho postavení systémově zcela odlišné od soudů jiných. Veřejnost proto nemůže očekávat vydávání stovek nálezů ročně, nýbrž maximálně jen desítek meritorních rozhodnutí, a to v těch případech, které Ústavní soud sám shledá zásadními a precedenčními. O to více by však pak měla být tato rozhodnutí sledována.

■ **Jsi autor klíčového rozsudku Nejvyššího správního soudu, podle něhož nelze nutit lidi, aby vstupovali do pracovněprávních vztahů jen proto, že to je pro stát daňově výhodnější (čj. 2 Afs 62/2004-70). Na něj navázalo vícero dalších (třeba Tvůj judikát obdobného vyznění o profesionálních sportovcích; čj. 2 Afs 16/2011-78) a dnes jde v podstatě o stálou judikaturu. Jak s odstupem let hodnotíš onu pilotní kauzu a navazující vývoj tzv. švarcsystému?**

Tuto kauzu bych rozhodl stejně i s odstupem let. Samozřejmě se můžeme bavit o doplnění argumentace atp., nicméně to je problém prakticky kteréhokoliv staršího textu, jehož jste autorem. Co se týká samotného problému tzv. švarcsystému, je třeba odlišovat případy zjevného zneužívání OSVČ typu prodávaček v hypermarketech od případů, kdy je pro zaměstnavatele za stávající právní situace ekonomicky nevýhodné zaměstnat někoho v rámci pracovního poměru. Základní problém proto zůstává pořád stejný: pokud bude s ohledem na malou flexibilitu pracovního práva a na další okolnosti (výše odvodů placených zaměstnavatelem atp.) natolik nevýhodné uzavírat pracovní poměry, pak tento jev bude existovat stále, protože je předurčen ekonomickými faktory. Teprve budou-li podmínky pro zaměstnance a OSVČ srovnatelnější, přestane se tato činnost vyplácet. Jinak řečeno, právo by mělo i v této oblasti méně regulovat a více sledovat ekonomickou realitu. Alternativou švarcsystému pro řadu potenciálních zaměstnavatelů totiž není uzavřít pracovní smlouvu se zaměstnancem, nýbrž třeba vůbec nepodnikat.

■ **Jsi ústavní právník; jaké ústavní hodnoty či ústavně zaručená práva jsou nejvíce ve hře, jde-li o daně? Vlastnictví? Svoboda? Rovnost? Plnění základních funkcí státu? A jak moc Ústavní soud může zasahovat do diskrece zákonodárce?**

Na takto obecnou otázku je obtížné odpovědět jednoznačně. Pokud je nicméně otázka položena tak, co by mělo být prioritou, pak pro Ústavní soud určitě prioritou nemůže být plnění základních funkcí státu. Úkolem Ústavního soudu je totiž ochrana jedince práv před státem. Jistě, ani Ústavní soud nesmí být naivní, a měl by si proto být velmi dobře vědom rozpočtových dopadů svých rozhodnutí, ale to je vše. Neměl by se tím nechat příliš ovlivňovat. Plnění funkcí státu v rozpočtové oblasti je tedy úkolem jiných mocenských složek státu – zákonodárství a exekutivy.

■ **Ústavní soud zatím u daní používal koncept „rdousícího efektu“ a s ním spojenou tezi o omezenějším přezkumu ústavnosti daňových zákonů než jiných zásahů do vlastnického práva (viz nálezy sp. zn. Pl. ÚS 7/03, část VIII.). K dispozici je již vcelku bohatá judikatura třeba ke zdravotnickým poplatkům či k solárnímu odvodu. Jako by však zmíněné judikáty odkazovaly na stejné zásady, ale aplikace těchto zásad se z ne zcela srozumitelných důvodů případ od případu dost lišila. Kdy tedy vlastně může daň někoho „zardousit“? A znamená nedávny nálezy ve věci zdanění důchodů (sp. zn. Pl. ÚS 31/13) určitý posun a vyjasnění metodologie přezkumu daní?**

Jak známo, podle setrvalé judikatury Ústavní soud v oblasti daní zastává velmi zdrženlivý přístup, omezující se právě na zmíněný rdousící efekt daně anebo na porušení principu rovnosti. Ještě na NSS jsme se snažili přesvědčit Ústavní soud o možnosti zasáhnout do daňové legislativy i z důvodu zjevné nesmyslnosti samotné daně (šlo o daň z převodu nemovitosti), nicméně nebyli jsme úspěšní. Tento názor si však ponechávám i nadále. Věc zdanění důchodů se skutečně trošku metodologicky posunula a kromě traktované nerovnosti má určitý podtext i v nelogičnosti předmětného zdanění. Tento posun bych však osobně nepřeceňoval, neboť si nemyslím, že je možno jej považovat za jakýsi vědomý signál, který by chtěl Ústavní soud v tomto směru vyslat. Co se týká otázky zmíněné nejednotnosti aplikace stejných právních zásad, to je obecný problém judikatury nejen v oblasti daní, a dlužno říci, nejen Ústavního soudu. S touto kritikou souhlasím a mám za to, že možná největší aktuální očekávání odborné veřejnosti od nejvyšších soudů včetně Ústavního soudu je v současnosti právě ve vztahu k jednotnosti judikatury tak, aby právo bylo předvídatelné.

■ **Co daně a proporcionalita? A kolize státního zájmu na výběru daní se základními právy, zejména s právem na informační sebeurčení (nálezy sp. zn. Pl. ÚS 24/10), ale i vlastnickým právem? Dnešní státy se snaží, seč mohou, naplnit nenasytné státní pokladny a předejít daňovým únikům, a to i značně razantními metodami. Zavádějí se nejrůznější povinnosti hlásit pravidelně či dokonce online informace o tom, jak se daňovému subjektu vyvíjejí tržby**

a výdaje a s kým obchoduje, prolamuje se bankovní tajemství, omezují se platby v hotovosti aj. Začíná to trochu připomínat svět Velkého bratra. Kde lze u opatření tohoto druhu hledat hranice ústavně dovoleného?

V této odpovědi budu vědomě zdrženlivý, neboť pokud budou naznačena řešení legislativně skutečně přijata, velmi pravděpodobně se v budoucnu stanou i předmětem řízení u Ústavního soudu. Takže snad jen zopakují, že Ústavní soud tady není proto, aby chránil stát a jeho fiskální zájmy, nýbrž jedince. Odlišujeme však od sebe racionální opatření, vedoucí k efektivnějšímu vymození daňových povinností, od nepřiměřeného organizačního a administrativního zatěžování jedinců (včetně firem), způsobilého přerušit až v šikanu.

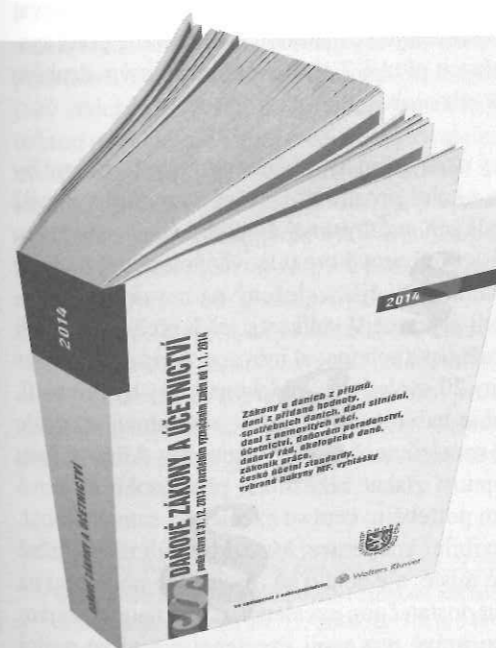
■ **Objevují se (např. na Slovensku již podruhé, po zásahu tamního Ústavního soudu) i právní úpravy snažící se konfiskačním zdaněním „dohnat“, co se nepodařilo, a asi už vesměs nepodaří, trestnímu právu – odčerpat některé v minulosti podezřele nabyté majetky. Judikatura Ústavního soudu zatím vždy velmi pečlivě zkoumala, a to i u velkých fiskálních hrozeb jako solární odvod (nálezy sp. zn. Pl. ÚS 17/11), zda existuje dost intenzivní důvod zklamat očekávání adresátů právní regulace zavedením nepravě retroaktivní úpravy. A pravou**

retroaktivitu Ústavní soud připustil jen zcela výjimečně. Kde jsou tedy ústavní limity snah o „změnu minulosti“? Stačí pouhý politický záměr?

Po přečtení této otázky jsem si vzpomněl na gymnázium, kde nás učili, že každá otázka obsahuje přinejmenším polovinu odpovědi. Domnívám se, že tato otázka obsahuje odpověď téměř celou. Ale abych úplně neutekl: politický záměr samozřejmě může sloužit jen jako jeden z mnoha argumentů potvrzujících úmysl tzv. historického zákonodárce, nikoliv však jako důvod, který by mohl překlenout tak silnou zásadu, kterou je vyloučení retroaktivit právních předpisů.

■ **Na závěr trochu provokativní dotaz: Kdybys nebyl ústavním a předtím správním soudcem, čím bys chtěl být? Čistým akademikem na právnické fakultě? Byl bys vůbec právníkem? Nebo třeba raději hrál fotbal za Baník Ostrava či mnichovský Bayern?**

Práce na akademické půdě mne vždy velmi bavila a baví i nadále. Mám za to, že to je ta nejsvobodnější práce a možná i práce nejkrásnější, takže moje volba by byla jasná. Naznačené sportovní ambice jsou lákavé, nicméně s ohledem na to, že jsem kdysi hrával pouze nejnižší dorosteneckou soutěž a i v ní počet mých „vlastenců“ přesáhl počet gólů vsítených do sítě soupeře, příliš mne nepřekvapilo, že nabídky z uvedených klubů nepřišly. ☺



DAŇOVÉ ZÁKONY A ÚČETNICTVÍ PODLE STAVU K 31. 12. 2014 S PARALELNÍM VYZNAČENÍM ZMĚN OD 1. 1. 2015

Publikace obsahuje úplná znění všech daňových zákonů, zákona o daňovém poradenství, zákona o územních finančních orgánech, zákona o účetnictví a zákona o auditorech. Dále v ní naleznete související vyhlášky, české účetní standardy a vybrané pokyny a informace Ministerstva financí ČR. Publikace je vhodná jako pomůcka ke kvalifikační zkoušce na daňového poradce. Náznorné vyznačení změn u všech zákonů umožňuje přehledné porovnání provedených změn v čase, lze ji také využít jako podklad pro vypracování daňového přiznání k dani z příjmů.

Cena publikace cca 440 Kč vč. DPH + poštovné. Vychází v lednu 2015.

Publikaci je možné objednat na www.kdpcr.cz, email publikace@kdpcr.cz, Komora daňových poradců ČR, Kozí 4, P. O. Box 121, 657 21 Brno. Publikaci si můžete také objednat prostřednictvím [dlouhodobé objednávky](http://dlouhodobéobjednavky.cz). V tom případě Vám bude obratem zaslána vždy po každém jejím vydání. Pro rok 2014 garantujeme cenu 440 Kč vč. DPH. Poštovné je pro dlouhodobé objednatele zdarma.

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

Impulsem 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 určitě 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 předestřít 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.¹

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“.² Ohledně jiných obdobných peněžitých plnění (např. odvody, úhrady, pojistná³ 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.

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 vztahů⁴, který se projevuje „typicky v majetkové újmě na straně jedné a ve zvětšení majetkové podstaty na straně druhé“. S ohledem na skutečnost, že daňověprávní vztahy jsou podmožinou vztahů finančněprávních⁵, 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 pocítuje 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 dovedl základní ústavní zásadu (princip) *in dubio pro libertate (in dubio mitius)*. Podle této zásady převzaté z Justiniánského kodexu⁶ 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.“⁷ A dále: „Za situace, kdy právo umožňuje dvojitý 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)“⁸.

Tento princip *in dubio pro libertate (in dubio mitius)* plyne podle názoru Ústavního soudu přímo z ústavního pořádku⁹ a je Ústavním soudem i Nejvyšším správním soudem konstantně aplikován¹⁰. 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 dvojitý 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.¹¹ 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

⁴ 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.

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

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

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

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

⁹ 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.

¹⁰ 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.

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

¹ 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.

² 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.

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

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: „Daní je obecná zátěž, která zavazuje všechny tuzemce podle jejich příjmů, majetku a kupní síly k financování všeobecných úkolů státu. Právomoc 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.¹² 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,

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 nechtěného a nežádoucího.

Princip „zdanění hloupých“ je možné demonstrovat na dvou příkladech. Za prvé, pokud se někoho dodavatel zeptá „**s dokladem, nebo bez dokladu**“¹³, měl by si dotčený 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 dotčený 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 zkrachují¹⁴, pak ten hospodský, který řádně platí daně, je vlastně hlupákem. Tento „hlupák“ se na evidenci tržeb těší, protože doufá, že jeho ostatní konkurenti začnou platit daně, jak by tomu mělo být.¹⁵ 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 jednotlivec 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.

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

¹³ 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.

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

¹⁵ 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.penize.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. Navrhují, aby ti, kteří daně platí, tuto svou povinnost nesli radostně, neboť daně jsou prostředek ke konání společně definovaného „dobra“. Zároveň zpochybňují 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 fotbal. Máme pronajato 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) „**samožřejmá**“ 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 „samožřejmý“ 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 „nesamožřejmá“** věcně, technicky i morálně (co se bude zdaňovat a co ne, je předmětem neustálých složitých politických tahanic, lobbistických zásahů 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.¹

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 právníků hrajících fotbal) tvoří miliony lidí, jejichž život se řídí nepřehledným, mimořádně složitým a neustále se proměňujícím souborem právních i jiných pravidel. Modernita je tekutá, těkává, 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 „samožřejmých“ a jednotlivcem jednoduše seznatelných. Žijeme v realitě, které se někdy neuvěřitelně díváme. 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 „přirozené“ 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 počasí – 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 rámeček a pravidla „hry“, která se v oblasti daní odehrávají.

Jde o vztah jednotlivce a státu jakožto dvou **nerovných subjektů, vztah vrchnostenský**. Stát nařizuje, jednotlivce 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 seburčení 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 neúnosné

¹ 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.“

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 jednotlivce (tj. že stanoví-li se něco nedostatečně jasně, neblahé důsledky této chyby nese stát, a ne jednotlivce).

Každé „metapravidlo“ 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 výhod, 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 vůdčích 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 „metapravidel“ výkladu daňového práva. Myslím, že starý dobrý princip „*in dubio pro libertate*“ zde poslouží daleko lépe.

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 sepetí 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 nepřilíš 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 jednotlivce, 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 specifík 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.¹ 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

² Publikován pod č. 1778/2009 Sb. NSS a na www.nssoud.cz.

³ Publikováno pod č. 2099/2010 Sb. NSS a na www.nssoud.cz.

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