

# Zneužití práva důchodci při uplatnění slevy na dani

*Michal Radvan*

Masarykova univerzita, Právnická fakulta, Česká republika

## ABSTRACT IN ORIGINAL LANGUAGE

Příspěvek se zabývá problematikou možného zneužití práva důchodci, kteří se vzdali starobního důchodu z důvodu zachování si nároku na základní slevu na dani z příjmů fyzických osob. Vedle obecné charakteristiky zneužití práva v daňovém právu obsahuje příspěvek analýzu související judikatury Ústavního soudu (se kterou se autor neztotožňuje) a její negativní dopady do praxe.

## KEYWORDS IN ORIGINAL LANGUAGE

daňové právo; zneužití práva; daň z příjmů fyzických osob; sleva na dani

## ABSTRACT

The paper deals with possible abuse of law by pensioners those gave up their retirement pension in order to preserve the right to basic tax relief in case of personal income tax. In addition to the general characteristics of the abuse of law in tax law, the paper includes analysis of relevant case law of the Constitutional Court (with which the author does not agree) and its negative impacts in practice.

## KEYWORDS

tax law; abuse of law; personal income tax; tax relief

## 1 Úvod

Již na více odborných fórech<sup>1</sup> jsem se zabýval problematikou základní slevy na dani z příjmů fyzických osob ve vztahu k osobám pobírajícím starobní důchod. Také jsem několikrát zmínil svůj postoj k případům, kdy se tyto osoby vzdaly nároku na svůj důchod, aby si zachovaly základní slevu na dani. Přitom jsem vždy zastával názor, že takové jednání znamená zneužití práva. Moje publikační výstupy však byly sepsány ještě před vynesením přelomových rozhodnutí Ústavního soudu k dané věci, a proto je nyní na místě po stručném

---

<sup>1</sup> Konference „Právo, obchod, ekonomika“ (27.-29.10.2014: Štrbské Pleso, Právnická fakulta UPJŠ v Košiciach) a výstup z této konference RADVAN, Michal. Slevy na dani z příjmů fyzických osob. In SUCHOŽA, J., HUSÁR, J. (eds.). Právo, obchod, ekonomika IV. 1. vyd. Košice: Univerzita P. J. Šafárika v Košiciach, 2014. ISBN 978-80-8152-164-5. s. 187-198. Konference „Zneužití práva a svévole ve finančním právu“ (7.-9.7.2014: Filipovice, Právnická fakulta MU) a výstup z této konference RADVAN, Michal. Základní sleva na dani a zneužití práva. In NECKÁŘ, J. (ed.). Zneužití práva a svévole z pohledu finančního práva (připravená elektronický výstup nikoliv jako publikace). S ohledem na problematiku budou v tomto textu dílčím způsobem využity i tyto předchozí publikační výstupy.

shrnutí historického vývoje analyzovat tuto judikaturu a z ní vyplývající závěry pro poplatníky.

Základní sleva na dani z příjmů fyzických osob znamená obecnou možnost všech poplatníků této daně snížit si daňovou povinnost o předem zákonem danou fixní částku. Takto konstruovaný korekční prvek daně se facto popírá (původně zcela, dnes částečně s ohledem na solidární zvýšení daně) procentní lineární sazbu daně a činí zdanění příjmů fyzických osob progresivním.

V souvislosti se snahou o snižování schodků veřejných rozpočtů bylo s účinností od 1. ledna 2013 schváleno zrušení základní slevy pro poplatníky pobírající k 1. lednu zdaňovacího období starobní důchod z důchodového pojištění nebo ze zahraničního povinného pojištění stejného druhu, a to na omezenou dobu, konkrétně pro zdaňovací období 2013 až 2015. Pro přiznání základní slevy na dani na poplatníka je tedy rozhodující skutečnost, zda poplatník pobírá starobní důchod k počátku zdaňovacího období (k 1. lednu) či nikoliv. Textace zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“), není zcela nejšťastnější v tom smyslu, že uvádí konkrétní časový okamžik pro posouzení nároku na slevu, tj. datum 1. ledna. Několik tisíc poživatelů starobního důchodu proto požádalo o zastavení výplaty tohoto důchodu k 1. lednu, aby na základní slevu na dani dosáhli a mohli si ji uplatnit. Někteří z opatrnosti požádali o zastavení výplaty důchodu na pět dní, další pak rovnou na 90 dní. Důvodem může být i to, že o každých 90 dní, kdy důchodce přesluhuje, se mu zvyšuje výměr důchodu o jedno a půl procenta.<sup>2</sup> Nejen já<sup>3</sup> mám za to, že takové jednání má znaky zneužití práva. Vycházím proto z této hypotézy, kterou se v tomto příspěvku v rámci naplnění jeho cíle pokusím potvrdit, anebo vyvrátit. Využiji přitom zejména vědeckých metod analýzy a syntézy.

Příspěvek vznikl při řešení projektu „Vybrané aspekty přímých daní a jejich interpretace a aplikace v judikatuře“ číslo MUNI/A/0856/201, financovaného z prostředků specifického výzkumu Masarykovy univerzity.

## 2 Základní sleva na dani

Jak již bylo uvedeno výše, 1. ledna 2013 nabyl účinnosti zákon č. 500/2012 Sb., o změně daňových, pojistných a dalších zákonů v souvislosti se snižováním schodků veřejných rozpočtů, který mj. novelizoval též ZDP a ustanovení § 35ba tohoto zákona. V této souvislosti

---

<sup>2</sup> Srov. např. DLOUHÁ, Petra. Boj o slevu na dani: bič na pracující důchodce, nebo na Kalouska? Co si o tom myslíte? 17.1.2013. [cit. 19.5.2014]. Dostupné z <http://www.peniže.cz/dan-z-prijimu/248340-boj-o-slevu-na-dani-bic-na-pracujici-duchodce-nebo-na-kalouska-co-si-o-tom-myslite>. HANŽLOVÁ, Jitka. Slevu na dani letos žádá výrazně méně pracujících důchodců. 16.1.2014. [cit. 21.5.2014]. Dostupné z [http://www.rozhlas.cz/zpravy/domaciekonomika/\\_zprava/slevu-na-dani-letos-zada-vyrazne-mene-pracujicich-duchodcu--1304030](http://www.rozhlas.cz/zpravy/domaciekonomika/_zprava/slevu-na-dani-letos-zada-vyrazne-mene-pracujicich-duchodcu--1304030). MORÁVEK, Daniel. Senioři opět přerušují výplatu důchodů kvůli slevě na dani. Co na to právníci? 23.1.2014. [cit. 21.5.2014]. Dostupné z <http://www.podnikatel.cz/clanky/seniori-opet-prerusuji-vyplatu-duchodu-kvuli-sleve-na-dani-co-na-to-pravnici/>. HRON, Michal. Sleva na dani pro pracující důchodce. 25.2.2014. [cit. 21.5.2014]. Dostupné z <http://www.kodap.cz/cz/aktuality/sleva-na-dani-pro-pracujici-duchodce.html>.

<sup>3</sup> Srov. např. Informace k přiznání slevy na dani pracujícím starobním důchodcům (Tisková zpráva GFŘ z 8.1.2013). [cit. 19.5.2014]. Dostupné z <http://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/regulace/dane/danova-legislativa/2013/informace-k-priznani-slevy-na-dani-pracu-11342>. „V případě, kdy na základě žádosti poživitele starobního důchodu dojde k zastavení výplaty tohoto důchodu k 1. lednu a ze všech objektivních okolností vyplývá, že jediným účelem takového kroku je získání slevy na poplatníka dle zmíněného ustanovení zákona o daních z příjmů, bude tento postup posuzován orgány Finanční správy ČR ve vztahu k možnému zneužití práva a to se všemi důsledky vyplývajícími z daňového řádu.“

došlo k omezení subjektů daně z příjmů fyzických osob, kterým náleží právo uplatnit si základní slevu na dani z příjmů fyzických osob ve výši 24.840 Kč: ve zdaňovacích obdobích 2013-2015 se daň nesnižuje o základní slevu „u poplatníka, který k 1. lednu zdaňovacího období pobírá starobní důchod z důchodového pojištění nebo ze zahraničního povinného pojištění stejného druhu“. V reakci na novelu ZDP požádalo několik tisíc poživatelů starobního důchodu o zastavení výplaty tohoto důchodu k 1. lednu – na jediný den, aby na základní slevu na dani dosáhli a mohli si ji uplatnit. To by jim přineslo kýžený efekt – nižší daňovou povinnost o výši slevy na dani.

Ministerstvo financí ani Finanční správa České republiky s tímto jednáním nesouhlasí a považují jej za zneužití práva. Již 8. ledna 2013 publikovalo Generální finanční ředitelství tiskovou zprávu, ve které uvádí: „V případě, kdy na základě žádosti poživatele starobního důchodu dojde k zastavení výplaty tohoto důchodu k 1. lednu a ze všech objektivních okolností vyplývá, že jediným účelem takového kroku je získání slevy na poplatníka dle zmíněného ustanovení zákona o daních z příjmů, bude tento postup posuzován orgány Finanční správy ČR ve vztahu k možnému zneužití práva a to se všemi důsledky vyplývajícími z daňového řádu.“<sup>4</sup> I státní správě jde samozřejmě o peníze: zrušení slevy na dani pro starobní důchodce mělo znamenat zvýšení daňového výnosu o 670 milionů Kč.<sup>5</sup>

Jak je patrné, zájmy obou skupin, tedy poplatníků – starobních důchodců a finanční správy, se diametrálně rozcházejí. Jablkem sváru je právě na první pohled poněkud nešťastná formulace rozhodného data k 1. lednu zdaňovacího období. Účelem takové stylizace zákonného textu bylo to, aby starobní důchodci pobírající důchod po celé zdaňovací období na základní slevu na dani nedosáhli a naopak aby o ni nepřišli ti, kteří v průběhu zdaňovacího období začnou starobní důchod pobírat. Správa daně by se totiž neúměrně zkomplikovala a prodražila, pokud by bylo třeba zkoumat konkrétní výši nároku na základní slevu v případě, kdy poplatník začne starobní důchod pobírat v průběhu roku.

Řádově dvě desítky tisíc starobních důchodců<sup>6</sup> se však rozhodlo vzdát se výplaty starobního důchodu podáním žádosti o zastavení výplaty tohoto důchodu na prvního ledna 2013 s tím, že tedy k 1. lednu zdaňovacího období starobní důchod nepobírají a sleva na dani jim v plné výši náleží. Někteří z opatrnosti požádali o zastavení výplaty důchodu na pět dní, další pak rovnou na 90 dní. Důvodem může být i to, že o každých 90 dní, kdy důchodce přesluhuje, se mu zvyšuje výměr důchodu o jedno a půl procenta.<sup>7</sup>

V roce 2014 se zdá, že jsou již důchodci s právní regulací více smířeni. Česká správa sociálního zabezpečení zatím přijala méně než pět tisíc žádostí o zastavení výplaty důchodu, přičemž v 92 % z nich žadatelé chtějí zastavit výplatu důchodu na jeden den. Cca. 5 % důchodců žádá zastavení výplaty důchodu na 2 až 5 dní a 2 % žádostí se týká zastavení výplaty starobního důchodu na dobu delší.<sup>8</sup>

Je přitom vcelku evidentní, že o zastavení výplaty důchodu žádají spíše osoby samostatně výdělečně činné než zaměstnanci. Jejich zaměstnavatelé jakožto plátcí záloh na daň z příjmů fyzických osob jsou totiž opatrnější a nechtějí za takto nejasných podmínek nárok na základní slevu uznávat.<sup>9</sup>

---

<sup>4</sup> Ibid.

<sup>5</sup> DLOUHÁ (2013), op. cit.

<sup>6</sup> DLOUHÁ (2013), op. cit. HANŽLOVÁ (2014), op. cit. MORÁVEK (2014), op. cit. HRON (2014), op. cit.

<sup>7</sup> HANŽLOVÁ (2014), op. cit.

<sup>8</sup> MORÁVEK (2014), op. cit.

<sup>9</sup> HANŽLOVÁ (2014), op. cit.

Pokud důchodce přeruší výplatu důchodu jen na jeden nebo několik dnů, nedojde k faktickému zastavení výplaty důchodu. Česká správa sociálního zabezpečení vydá žadatelům rozhodnutí, ve kterém bude uvedeno, že důchod jim za daný den nebo dny nepřisluší a vykáže jim přeplatek na vyplaceném důchodu. Přeplatek musí senioři vrátit. Při průměrné výši starobního důchodu 10 970 Kč (údaj k 31. prosinci 2013) činí důchod na jeden den 354 Kč.<sup>10</sup>

### 3 K zásadě zneužití práva v daňovém právu

Z teoretického hlediska jsem se zabýval zásadou zákazu zneužití práva v daňovém právu již ve svých výše zmíněných dřívějších publikacích.<sup>11</sup> Abych však nenarušil logiku příspěvku, je třeba pojednat o této zásadě i na tomto místě. Z římského práva plyne, že se jedná spíše o zásadu vlastní právu soukromému. Mám však za to, že se uplatní i v právu veřejném, jak dokládá četná judikatura Soudního dvora Evropské unie, českého Nejvyššího správního soudu a konečně i Ústavního soudu.

Jeden z největších tuzemských právních teoretiků Knapp definuje zneužití práva jako „*situaci, kdy někdo vykoná své subjektivní právo k neodůvodněné újmě někoho jiného nebo společnosti; takovéto chování, jímž se dosahuje výsledku nedovoleného, je jenom zdánlivě dovolené. O chování toliko zdánlivě dovolené jde z toho důvodu, že objektivní právo nezná chování zároveň dovolené a zároveň nedovolené; vzhledem k tomu, že ze zásady lex specialis derogat legi generali vyplývá, že zákaz zneužití práva je silnější, než dovolení dané právem, není takové chování výkonem práva, ale protiprávním jednáním*“.<sup>12</sup>

Zásada zneužití práva v oblasti daňového práva konkrétně či veřejného práva obecně není výslovně zakotvena v žádném právním předpise. Jinak je tomu v oblasti práva soukromého. Zde platí jednak čl. 4 odst. 4 Listiny základních práv a svobod,<sup>13</sup> jednak § 8 občanského zákoníku.<sup>14</sup> Pro oblast veřejného práva je nutné hledat koncepci zneužití práva především v judikatuře. Stěžejní v oblasti primárního práva je v tomto směru rozhodnutí ESD ve věci C 196-04 Cadbury Schweppes<sup>15</sup> z roku 2006, které obsahuje test posuzující, zda se jedná o reálné ekonomické rozhodnutí, nebo o vykonstruovanou operaci. Test se skládá ze subjektivní složky v podobě úmyslu získat daňové zvýhodnění a z objektivní složky. V rámci ní je zkoumáno na základě objektivních skutečností (např. užití prostor, zaměstnanců a vybavení), zda i přes formální dodržení podmínek stanovených právem Společenství nebyly narušeny cíle sledované svobodou usazování. V rámci sekundárního práva je nejčastěji zmiňováno rozhodnutí ESD ve věci C 255/02 Halifax,<sup>16</sup> ve kterém soud mj. konstatoval, že při zjišťování účelu transakce je třeba přihlížet např. k čistě umělému charakteru plnění a

---

<sup>10</sup> MORÁVEK (2014), op. cit.

<sup>11</sup> RADVAN (2014), op. cit. RADVAN (Základní sleva...), op. cit.

<sup>12</sup> KNAPP, Viktor. Teorie práva. 1. vyd. Praha: Nakladatelství C. H. Beck, 1995. 248 s. ISBN: 80-7179-02. s. 184-185.

<sup>13</sup> Usnesení předsednictva České národní rady č. 2/1993 Sb., o vyhlášení Listiny základních práv a svobod jako součást ústavního pořádku České republiky, ve znění pozdějších předpisů.

<sup>14</sup> § 8 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů.

<sup>15</sup> Rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 12.9.2006 ve věci C-196/04 Cadbury Schweppes. In: *EUR-lex* [cit. 20.5.2014]. Dostupné z <http://eur-lex.europa.eu>.

<sup>16</sup> Rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 21. února 2006 ve věci C-255/02 Halifax. In: *EUR-lex* [cit. 20.5.2014]. Dostupné z <http://eur-lex.europa.eu>.

k právním, hospodářským a personálním vztahům mezi subjekty účastnicími se konstrukce s cílem snížit daňovou zátěž.

V České republice byla problematika zneužití práva často spojována s ustanovením § 2 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků,<sup>17</sup> které upravovalo zásadu priority obsahu. Tzv. teorie typové smlouvy postavená na tom, že rozhodný pro posouzení věci je pouze výsledek právního jednání, která se dá zjistit z objektivních okolností, byla aplikována např. v rozsudku NSS č.j. 5 Afs 22/2003-55 ze dne 31.3.2004: „*Při aplikaci ustanovení § 2 odst. 7 citovaného zákona správce daně nezkoumá vůli daňového subjektu ten či onen právní úkon a jím založený právní vztah simulovat, resp. dostatek vážné vůle účastníků právního úkonu, kteří nemínili uskutečnit to, co pouze předstírali. Podstatné v dané věci je, že řádně zjištěný skutkový stav jednoznačně skutečný obsah vzniklého právního vztahu určil.*“<sup>18</sup> Teorie typové smlouvy byla nahrazena tzv. teorií vůle. Podle ní je naopak pro zjištění disimulace úkonu důležité zkoumat vůli subjektů (to, co zamýšlely, nikoliv to, co skutečně udělaly). „*O zakrývání (dissimulaci) ve smyslu ustanovení § 2 odst. 7 daňového řádu může jít totiž jen tehdy, pokud účastníci předstírají (simulují) určitý právní úkon, ač jej nechťejí, a zastírají tím právní úkon jiný, který ve skutečnosti chtějí, popř. jím zastírají jinou právní skutečnost. Povinnosti daňových orgánů ovšem v takovém případě logicky musí být též zkoumání poměru mezi vůlí a projevem vůle účastníků daného právního vztahu; tento postup je pro aplikaci ustanovení § 2 odst. 7 daňového řádu zcela určující. Ustanovení § 2 odst. 7 daňového řádu tak proto nemůže zcela logicky dopadat na případy, kdy projev a vůle jsou ve shodě, tedy na případy, kdy účastníci mají skutečný zájem učinit právní úkon, činí tak však z důvodu obcházení zákona.*“<sup>19</sup>

Za průlomový judikát v oblasti zneužití daňového práva je však třeba považovat kauzu nazývanou v daňové praxi „Voda – země – vzduch“ nebo tzv. Potapěči – rozsudek NSS č.j. 7 Afs 115/2004-47 ze dne 19. 1. 2006.<sup>20</sup> V tomto případě si poplatník založil občanské sdružení „Klub země-voda-vzduch“. Členy sdružení byl on, jeho manželka, jejich tři děti, švagr a synovec. Tomuto sdružení poplatník opakovaně poskytoval dary, o které si snižoval základ daně z příjmů fyzických osob. Mezi příjmy sdružení patřily vedle darů také členské příspěvky. Příjmy pak sloužily k nákupu sportovního vybavení, úhradě školného a pokrytí nákladů na cesty do školy, k úhradě jazykových kurzů, vstupenek do divadla, pořízení zájezdů na hory a nákupu potápěčské výbavy, vše čistě pro účely rodiny poplatníka. Správce daně poplatníkovi doměřil daň z příjmů fyzických osob; podanou žalobu krajský soud zamítl s odkazem na § 2 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků. Nejvyšší správní soud se při projednávání kasační stížnosti s těmito závěry neztotožnil. Podle něj se nejednalo o zastřešený právní úkon, neboť vůle poplatníka byla pravá a ničeho nezastírala (poplatník založil spolek, kterému poskytl dar a tento odečetl od základu daně). Ani obcházení práva Nejvyšší správní soud neshledal s odůvodněním, že poplatník postupoval „*zcela v souladu s dikcí zákona o daních z příjmů a vykonal právo, které mu - byť jen zdánlivě - podle § 15 odst. 8 zákona o daních z příjmů náleželo*“. Nedošlo tedy k obcházení zákona, ale ke zneužití práva tím, že poplatník umělým vytvořením podmínek navodil takovou situaci, že v souladu s literou zákona mu náleželo subjektivní veřejné právo. Jelikož však právo zneužil, subjek-

<sup>17</sup> Zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů.

<sup>18</sup> Rozsudek NSS č.j. 5 Afs 22/2003-55 ze dne 31.3.2004.

<sup>19</sup> Rozsudek NSS č.j. 1 Afs 73/2004-89 ze dne 3.4.2007.

<sup>20</sup> Srov. dále např. rozsudek NSS č.j. 2 Afs 7/2007 ze dne 19.7.2007, rozsudek NSS č.j. 5 Afs 58/2011 - 95 ze dne 2.2.2012, rozsudek NSS č.j. 2 Afs 83/2010 – 68 ze dne 26.1.2011, rozsudek NSS č.j. 9 Afs 42/2011 - 56 ze dne 12.1.2012, rozsudek NSS č.j. 9 Afs 43/2011-57 ze dne 12.1.2012, rozsudek NSS č.j. 7 Afs 36/2010-204, rozsudek NSS č.j. 1 Afs 13/2013-61 ze dne 30.5.2013.

tivní veřejné právo mu náleželo jen zdánlivě, a proto nezasluhuje ochranu. Nejvyšší správní soud se tedy přiklonil k výše zmíněné Knappově definici zneužití práva včetně poukazu na újmu způsobenou společností. I když došlo ke změně právní kvalifikace poplatníkového jednání, Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu nezrušil. Rovněž Ústavní soud stížnost poplatníka zamítl, dokonce s odkazy na judikaturu Soudního dvora EU.<sup>21</sup> To ovšem svědčí o tom, že institut zneužití veřejného práva by měl být výslovně zakotven též v národní úpravě, aby nebylo nutné v neharmonizovaných oblastech daní a práva obecně využívat judikatury Soudního dvora EU. Cestou by mohlo být vytvoření zákonné generální klauzule proti vyhýbání se daňové povinnosti, která by jednak obecně vymezila zneužití práva, jednak též stanovení následku takového jednání.<sup>22</sup>

#### 4 Závěr?

V předchozích svých publikačních výstupech jsem uvedl, že textace ZDP týkající se základní slevy na dani z příjmů fyzických osob v případě poplatníků pobírajících starobní důchod není jednoznačná a výklad může způsobovat mnohé problémy. Nedomnívám se, že řešení spočívá v prosté aplikaci zásady in „dubio pro reo libertate“, tedy volně řečeno „v pochybnostech ve prospěch jednatelce“, ale mělo být využito jiných interpretačních pravidel. Především je třeba zkoumat, proč se poplatník daně z příjmů fyzických osob pobírající starobní důchod rozhodl požádat o zastavení výplaty důchodu. Prvním důvodem může být snaha zvýšit si výměr starobního důchodu, neboť pojištěnci, který po vzniku nároku na důchod vykonával výdělečnou činnost a nepobíral přitom starobní důchod, se za každých devadesát kalendářních dnů výdělečné činnosti výše procentní výměry starobního důchodu zvyšuje o 1,5 % výpočtového základu. V tomto případě se tedy nemůže jednat o zneužití práva. Smyslem zastavení výplaty důchodu je následné zvýšení penze a dopad na základní slevu na dani z příjmů fyzických osob je jen druhotným efektem, který nadto nemusí být pro poplatníka vždy finančně efektivní.

Druhým reálným důvodem podání žádosti o zastavení výplaty důchodu je snaha poživatelů starobních důchodů dosáhnout na základní slevu na dani z příjmů fyzických osob. V tomto případě se podle mého názoru o zneužití práva jedná. V souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu<sup>23</sup> je možné tvrdit, že poplatník podáním žádosti o zastavení výplaty důchodu (tj. umělým vytvořením podmínek) navodil takovou situaci, že mu v souladu s literou zákona náleželo (subjektivní veřejné) právo uplatnit si základní slevu na dani z příjmů fyzických osob a tím si snížit daňovou povinnost. Nicméně v tomto případě poplatník jednoznačně toto právo zneužil a subjektivní veřejné právo mu náleží jen zdánlivě. A právě z tohoto důvodu nezasluhuje ochranu.

---

<sup>21</sup> Obdobně též KOHAJDA, Michael. Zneužití práva v aktuálním českém daňovém právu a judikatuře. In BOHÁČ, R. et al. Aktuální otázky financí a finančního práva z hlediska fiskální a monetární podpory hospodářského růstu v zemích střední a východní Evropy v roce 2010: soubor odborných statí z IX. mezinárodní vědecké konference. Praha: Leges, 2010. ISBN: 978-80-87212-57-8.

<sup>22</sup> Podrobněji viz např. Ernst & Young. GAAR rising. Mapping tax enforcement's evolution. Únor 2013. [cit. 22.5.2014]. Dostupné z [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/GAA\\_rising/\\$FILE/GAAR\\_rising\\_1%20Feb\\_2013.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/GAA_rising/$FILE/GAAR_rising_1%20Feb_2013.pdf).

<sup>23</sup> Srov. 7 Afs 115/2004-47, op. cit.

## 5 Judikatura Ústavního soudu v roce 2014

Na Ústavní soud se nejdříve obrátila stěžovatelka, která se domáhala zrušení rozhodnutí Finančního úřadu pro Středočeský kraj. Ústavní soud ve svém usnesení sp.zn. I. ÚS 2340/13 ze dne 31.10.2013 rozhodl o přerušení řízení, neboť již v červnu 2013 mu byl doručen návrh skupiny senátorů na zrušení ustanovení § 35ba odst. 1 písm. a) ZDP v části za středníkem znějící „*daň se nesnižuje u poplatníka, který k 1. lednu zdaňovacího období pobírá starobní důchod z důchodového pojištění nebo ze zahraničního povinného pojištění stejného druhu*“.<sup>24</sup>

Ústavní soud<sup>25</sup> tomuto návrhu vyhověl. V odůvodnění mj. konstatoval „*nerovnost mezi poplatníky, kteří jsou ve zdaňovacím období poživateli starobního důchodu, jež se projevuje v tom, že ti, co mají toto postavení k 1. lednu zdaňovacího období, přichází vždy o celou základní slevu na dani, zatímco ti, kteří se v tomto postavení ocitnou kdykoliv později, třeba i jen následující den, mají tuto slevu zachovanou v plné výši. Není přitom podstatné, zda po celou dobu, po kterou vykonávají výdělečnou činnost, pobírají také starobní důchod. Důsledkem uvedené právní úpravy je významný rozdíl v postavení obou těchto skupin poplatníků, protože ti, v jejichž případě se sleva na dani uplatní, budou mít bez ohledu na pobíraný starobní důchod daň ze zdanitelných příjmů o 24 840 Kč ročně nižší*“. S takovým závěrem se však nemohu ztotožnit, neboť v daňovém právu je zcela běžné, že je stanoveno určité tzv. rozhodné datum, podle kterého se posuzuje daňová povinnost. Nejmarkantnější je to pravděpodobně u daně z nemovitých věcí, kde je toto rozhodné datum stanoveno rovněž na 1. ledna zdaňovacího období, kterým je kalendářní rok. Kdo je tedy poplatníkem (nejčastěji vlastníkem nemovité věci) 1. ledna zdaňovacího období, ten bude daň platit za celé zdaňovací období v plné výši, i kdyby svoji nemovitou věc 2. ledna zcizil. Bude tedy obdobná argumentace užita i v případě, kdy by se některý poplatník daně z nemovitých věcí domáhal snížení či úplného zrušení své daňové povinnosti? Věřím, že nikoliv.

Vcelku časté je naopak i pravidlo, které stanoví rozhodné datum ke konci kalendářního roku, přesto s dopady do celého zdaňovacího období. Příkladem může být možnost odečíst od základu daně z příjmů fyzických osob částku, která se rovná úrokům zaplaceným z úvěrů použitých na financování bytových potřeb: v roce nabytí vlastnictví postačí, jestliže předmět bytové potřeby poplatník vlastnil a užíval k trvalému bydlení ke konci zdaňovacího období.

V dalším Ústavní soud argumentoval tak, že „*kritérium, na němž je toto rozlišení (mezi poplatníky pobírajícími a nepobírajícími důchod – pozn. autora) založeno, je přitom ryze formální a zákon navíc vytváří procesní možnosti, jak si mohou jednotlivé osoby zachovat i nadále obě výhody. V případě těch, co starobní důchod dosud nepobírají, jde o odložení počátku jeho přiznání tak, aby k němu došlo až po 1. lednu příslušného zdaňovacího období. Těmto osobám je totiž nadále zachována možnost žádat zpětně o vyplácení důchodu bez toho, aby uplatnění tohoto nároku mělo dodatečně jakýkoliv vliv na uplatnění slevy na dani. V případě těch, co jej již pobírají, jde zas zřejmě o zastavení jeho výplaty pro období, jež bude uvedený den zahrnovat*“. V tomto bodě se pouze odkážu na již výše uvedené závěry. Správce musí zkoumat, zda poplatník podáním žádosti o zastavení výplaty důchodu či žádosti o zpětné vyplácení důchodu vytvořil uměle podmínky tak, aby navodil situaci, kdy mu v souladu s literou zákona náleží subjektivní veřejné právo uplatnit si základní slevu na dani z příjmů fyzických osob (a tím si snižuje daňovou povinnost). Pokud ano, jedná se o zneužitá práva, subjektivní veřejné právo náleží poplatníkovi jen zdánlivě a nezasluhuje ochranu.

---

<sup>24</sup> Vedený pod sp. zn. Pl. ÚS 31/13.

<sup>25</sup> Nález sp.zn. Pl. ÚS 31/13 ze dne 10.7.2014.

Ústavní soud dále uvádí, že „*tyto skutečnosti zjevně neumožňují pojmenovat žádný rozumný důvod, pro který má mít v příslušném zdaňovacím období jedna z takto vymezených skupin poplatníků pobírajících starobní důchod určitou významnou daňovou výhodu, zatímco druhá z nich nikoliv. Rozlišení obou skupin má naopak arbitrární povahu. Z tohoto důvodu lze spatřovat jeho nesoulad se zásadou neakcesorické rovnosti, jež vyplývá z čl. 1 Listiny základních práv a svobod*“. Ani v tomto není možné dát soudu za pravdu. Důvod pro odepření základní slevy na dani pro důchodce měl znamenat zvýšení příjmů veřejných fondů, což nepovažují za nicotný argument. Jistě je k diskuzi, zda je etické a v souladu s morálkou tvrdit, že důchodce již pobírá od státu důchod, a tudíž nemá nárok na další benefit, v tomto případě na přiznání základní slevy na dani. Avšak i Ústavní soud sám uvádí, že „*úvaha, podle níž může k naplnění účelu slevy na dani dojít i prostřednictvím starobního důchodu, má rozumný základ. Historicky nejstarší funkcí důchodového systému je právě funkce ochranná, zajišťující lidem hmotné zabezpečení pro případ stáří, kdy si již tito nemohou sami zajistit prostředky pro své živobytí. Jde přitom svým způsobem o obdobnou funkci, jakou plní (byť nikoliv nezbytně výlučně) sleva na dani u všech poplatníků tím, že vylučuje zdanění určité minimální částky sloužící pro zajišťování životních potřeb, u níž by účinek zdanění byl podle názoru zákonodárce nepřiměřeně tíživý. Sleduje-li proto ustanovení § 35ba odst. 1 písm. a) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění zákona č. 500/2012 Sb., v části za středníkem, omezení daňové výhody v případech, kdy je její účel zajištěn již starobním důchodem, lze v obecné rovině považovat tento účel za legitimní zájem, který může opodstatňovat vzniklou nerovnost*“. Pakliže bych dal v tomto soudu za pravdu, v další části již nemohu. Nedomnívám se, že „*k tomu, aby toto opatření mohlo obstát, by ale muselo být zároveň přiměřené, což je závěr, jemuž přisvědčit nelze. Důvodem jsou právě zásadní (extrémní) rozdíly ve výši přiznaných starobních důchodů, které v případě nižších z nich brání tomu, aby jejich vyplácení mohlo srovnatelným způsobem jako sleva na dani na poplatníka ve výši 24 840 Kč ročně naplňovat výše uvedený účel. Toto ustanovení je proto v rozporu s čl. 3 odst. 1 ve spojení s čl. 11 odst. 1 a 5 Listiny základních práv a svobod*“. Je třeba si totiž uvědomit, že základní sleva na dani z příjmů fyzických osob ve výši 24 840 Kč je slevou za celý rok, tj. v měsíci 2 070 Kč. A v takovém případě již nemohu souhlasit se soudem uváděným zásadním a extrémním rozdílem ve výši přiznaných starobních důchodů a slevou na dani. Námitka rovnosti v tomto případě není na místě. K témuž závěru se přiklání i několik soudců Ústavního soudu ve svých odlišných stanoviscích.

Stojí za povšimnutí především votum separatum soudce Kůrky, který předjímá: „*V této souvislosti - a zcela závěrem - si nemohu odpustit zcela osobní poznámku: jelikož jednání směřující k jinak nezodpovědnému krátkodobému přerušení výplaty důchodu nejsou - podle mého názoru - ničím jiným než zcela zjevným obcházením zákona, vnucuje se obava, zda většina pléna svým rozhodnutím nevyslala neblahý signál, že se tyto postupy mohou "vyplácet"; jen stěží si lze totiž představit, že jako takové budou správní soudy posuzovat i obcházení toho zákona, který Ústavní soud prohlásil za protiústavní.*“<sup>26</sup>

A jak se ukázalo, soudce Kůrka předjímal správně. Když se Ústavní soud vrátil k přerušené věci konkrétního poplatníka, dospěl k závěru, že v případě stěžovatelky to bylo výlučně zrušené ustanovení, které zasáhlo její ústavně chráněná základní práva ve smyslu shora citovaného nálezu pléna Ústavního soudu.<sup>27</sup> Vlastně ani nemohl rozhodnout jinak. Bylo by více než podivné, kdyby Ústavní soud konstatoval, že došlo k obcházení zákona, kterým sám prohlásil za protiústavní a zrušil jej.

---

<sup>26</sup> Ibid.

<sup>27</sup> Nález sp.zn. I. ÚS 2340/13 ze dne 16.9.2014.



Na základě judikatury Ústavního soudu dospěla Finanční správa ČR k závěru, že ustanovení znemožňující uplatnit základní slevu na dani z příjmů pro starobní důchodce nebude aplikovat ani za rok 2014, ani za rok 2013. Fyzické osoby tak mají několik možností, jak nárok na základní slevu za rok 2013 zpětně uplatnit: u svého zaměstnavatele, který provedl roční zúčtování za rok 2013, nebo podáním řádného či dodatečného daňového přiznání za zdaňovací období roku 2013. Poplatníkům, u kterých v současnosti probíhá daňové řízení, správce daně uplatněnou základní slevu na dani při splnění ostatních zákonných podmínek zohlední automaticky.<sup>28</sup>

## 6 Závěr!

Domnívám se, že Ústavní soud v posuzované věci nerozhodl správně a nemohu se s ním ztotožnit. Hypotéza stanovená v úvodu stati byla potvrzena pouze částečně. Zastavení výplaty starobního důchodu za účelem zachování nároku na základní slevu na poplatníka daně z příjmů fyzických osob má znaky zneužití práva, pokud je důvodem podání žádosti o zastavení výplaty důchodu pouze a výhradně snaha poživatelů starobních důchodů dosáhnout na tuto slevu. Naopak pokud má poplatník jinou ambici, např. si chce zvýšit výměr starobního důchodu, pak se o zneužití práva jednat nemůže. Orgány finanční správy by měly vždy zkoumat, proč se poplatník rozhodl pro konkrétní jednání, v daném případě proč se osoba pobírající starobní důchod rozhodla požádat o zastavení výplaty důchodu. Věřme, že obdobná rozhodnutí Ústavního soudu jsou jen ojedinělým výstředkem a výjimkou z pravidla dobrých a spravedlivých rozhodnutí.

## LITERATURE

- DLOUHÁ, Petra. Boj o slevu na dani: bič na pracující důchodce, nebo na Kalouska? Co si o tom myslíte? 17.1.2013. [cit. 19.5.2014]. Dostupné z <http://www.penize.cz/dan-z-prijmu/248349-boj-o-slevu-na-dani-bic-na-pracujici-duchodce-nebo-na-kalouska-co-si-o-tom-myslite>.
- HANŽLOVÁ, Jitka. Slevu na dani letos žádá výrazně méně pracujících důchodců. 16.1.2014. [cit. 21.5.2014]. Dostupné z [http://www.rozhlas.cz/zpravy/domaciekonomika/\\_zprava/slevu-na-dani-letos-zada-vyrazne-mene-pracujicich-duchodcu--1304030](http://www.rozhlas.cz/zpravy/domaciekonomika/_zprava/slevu-na-dani-letos-zada-vyrazne-mene-pracujicich-duchodcu--1304030).
- HRON, Michal. Sleva na dani pro pracující důchodce. 25.2.2014. [cit. 21.5.2014]. Dostupné z <http://www.kodap.cz/cz/aktuality/sleva-na-dani-pro-pracujici-duchodce.html>.
- KNAPP, Viktor. Teorie práva. 1. vyd. Praha: Nakladatelství C. H. Beck, 1995. 248 s. ISBN: 80-7179-02. s. 184-185.
- KOHAJDA, Michael. Zneužití práva v aktuálním českém daňovém právu a judikatuře. In BOHÁČ, R. et al. Aktuální otázky financí a finančního práva z hlediska fiskální a monetární podpory hospodářského růstu v zemích střední a východní Ev-

---

<sup>28</sup> Základní sleva na dani za rok 2013 u starobních důchodců (Tisková zpráva z 7.10.2014). [cit. 21.11.2014]. Dostupné z <http://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/pro-media/tiskove-zpravy/tiskove-zpravy-2014/zakladni-sleva-na-dani-za-rok-2013-u-starobnich-duchodcu-5392>.

ropy v roce 2010: soubor odborných statí z IX. mezinárodní vědecké konference. Praha: Leges, 2010. ISBN: 978-80-87212-57-8.

- MORÁVEK, Daniel. Senioři opět přerušují výplatu důchodů kvůli slevě na dani. Co na to právníci? 23.1.2014. [cit. 21.5.2014]. Dostupné z <http://www.podnikatel.cz/clanky/seniori-opet-prerusuji-vyplatu-duchodu-kvuli-sleve-na-dani-co-na-to-pravnici/>.
- RADVAN, Michal. Slevy na dani z příjmů fyzických osob. In SUCHOŽA, J., HUSÁR, J. (eds.). Právo, obchod, ekonomika IV. 1. vyd. Košice: Univerzita P. J. Šafárika v Košiciach, 2014. ISBN 978-80-8152-164-5. s. 187-198.
- RADVAN, Michal. Základní sleva na dani a zneužití práva. In NECKÁŘ, J. (ed.). Zneužití práva a svévole z pohledu finančního práva. 1. vyd. Brno: Masarykova univerzita, 2014 (v tisku).
- Informace k přiznání slevy na dani pracujícím starobním důchodcům (Tisková zpráva GFŘ z 8.1.2013). [cit. 19.5.2014]. Dostupné z <http://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/regulace/dane/danova-legislativa/2013/informace-k-priznani-slevy-na-dani-pracu-11342>.
- Základní sleva na dani za rok 2013 u starobních důchodců (Tisková zpráva z 7.10.2014). [cit. 21.11.2014]. Dostupné z <http://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/pro-media/tiskove-zpravy/tiskove-zpravy-2014/zakladni-sleva-na-dani-za-rok-2013-u-starobnich-duchodcu-5392>.
- Nález sp.zn. I. ÚS 2340/13 ze dne 16.9.2014.
- Nález sp.zn. Pl. ÚS 31/13 ze dne 10.7.2014.
- Rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 21. února 2006 ve věci C-255/02 Halifax. In: EUR-lex [cit. 20.5.2014]. Dostupné z <http://eur-lex.europa.eu>.
- Rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 12.9.2006 ve věci C-196/04 Cadbury Schweppes. In: EUR-lex [cit. 20.5.2014]. Dostupné z <http://eur-lex.europa.eu>.
- Rozsudek NSS č.j. 5 Afs 22/2003-55 ze dne 31.3.2004.
- Rozsudek NSS č.j. 7 Afs 115/2004-47 ze dne 19.1.2006.
- Rozsudek NSS č.j. 1 Afs 73/2004-89 ze dne 3.4.2007.
- Rozsudek NSS č.j. 2 Afs 7/2007 ze dne 19.7.2007.
- Rozsudek NSS č.j. 2 Afs 83/2010 – 68 ze dne 26.1.2011.
- Rozsudek NSS č.j. 7 Afs 36/2010-204 ze dne 9.6.2011.
- Rozsudek NSS č.j. 9 Afs 42/2011- 56 ze dne 12.1.2012.
- Rozsudek NSS č.j. 9 Afs 43/2011-57 ze dne 12.1.2012.
- Rozsudek NSS č.j. 5 Afs 58/2011 - 95 ze dne 2.2.2012.
- Rozsudek NSS č.j. 1 Afs 13/2013-61 ze dne 30.5.2013.
- Usnesení sp.zn. I. ÚS 2340/13 ze dne 31.10.2013.

Contact – e-mail

*Michal.Radvan@law.muni.cz*