

ACTA
UNIVERSITATIS
CAROLINAE

IURIDICA 1/2018

Vol. LXIV

IURIDICA

1/2018

Vol. LXIV

UNIVERZITA KARLOVA
NAKLADATELSTVÍ KAROLINUM

Vědecký redaktor: doc. JUDr. Michael Kohajda, Ph.D.

Všechny články tohoto čísla byly recenzovány.

<http://www.karolinum.cz/journals/iuridica>

© Univerzita Karlova, 2018

ISSN 0323-0619 (Print)

ISSN 2336-6478 (Online)

OBSAH

<i>Marie Karfíková</i> : Daně jako nástroj fungování státu	7
<i>Hana Marková</i> : Dotační právo – mělo by existovat?	21
<i>Michael Kohajda, Milan Bakeš</i> : Finanční systém, finanční trh nebo kapitálový trh jako definiční znak podoboru finančního práva?	27
<i>Roman Výbiral</i> : Aktuální tendence v sektoru pojišťovnictví	35
<i>Petr Kotáb</i> : K některým aspektům výlučnosti měny na státním území	43
<i>Pavlna Vondráčková</i> : Kontrola včera, dnes a zítra	55
<i>Petr Novotný</i> : Projekt Base Erosion and Profit Shifting	67
<i>Michal Tuláček, Radim Boháč, Lukáš Hrdlička</i> : Pojem úplaty v daňovém právu	73
<i>Lukáš Hrdlička, Radim Boháč, Michal Tuláček</i> : Základní investiční fond a zneužití práva	81
<i>Lukáš Hrdlička</i> : Doporučení ekonomické analýzy práva pro nový zákon o daních z příjmů	91
<i>Michal Tuláček</i> : Nakládání s informacemi vyměřovanými při mezinárodní spolupráci při správě daní	101
<i>Zdenka Papoušková</i> : Zdaňovat příjmy z bitcoinu – ano, či ne?	111
<i>Jan Eisenreich, Petra Kunderátová</i> : Právní aspekty kryptoměn	119
<i>Jana Šimonová</i> : Daňové úniky – precizácia všeobecnej terminológie (absentujúceho aspektu daňového práva)	127
<i>Matej Kačaljak, Andrea Koroncziová</i> : Zneužitie zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia – Slovensko	135

<i>Jozef Sábo</i> : Smernica o úrokoch a licenčných poplatkoch v práve Českej republiky a Slovenskej republiky	145
<i>Petr Tröster</i> : Minimální mzda – srovnání české a německé právní úpravy	155

DANĚ JAKO NÁSTROJ FUNGOVÁNÍ STÁTU

MARIE KARFÍKOVÁ

Abstract: **Taxes as an Instrument of State Functioning**

This paper has been written for AUC IURIDICA and bears the title “Taxes as an Instrument of State Functioning”. The chosen topic is up-to-date from the point of view of constant discussions on the tax obligations of both physical and legal persons. Taxes are passed in the form of law by the Parliament of the Czech Republic but are also subject to decision-making of the Supreme Administrative Court and the Constitutional Court. Above all, they are also a scientific and pedagogical discipline at the Faculty of Law of the Charles University. In the current political, economic and social order of the society in which there is no planned economy, taxes are becoming more important in terms of their function as one of the few instruments influencing the whole economy and the standard of living of the population.

The aim of my paper is to focus in detail on Article 11 (5) of the Charter of Fundamental Rights and Freedoms, especially in the context of its historical development and the current state of the decision-making of the Supreme Administrative Court and the Constitutional Court, in general, it is possible to talk about the judges’ “completion” of tax legislation.

The framework for a deeper analysis is built upon the current concept of the rule of law and the concept of tax law as a branch of law in a broad sense (it does not include only taxes, but also other similar financial considerations). The text is accompanied by a historical explanation. Last but not least, I also deal with the future of tax laws.

Finally, I try to evaluate the current tax legislation contained in the constitutional order of the Czech Republic.

Keywords: Charter of Fundamental Rights and Freedoms; tax law; budget; taxes; fees and other similar financial considerations

Klíčová slova: Listina základních práv a svobod; daňové právo; rozpočet; daně; poplatky a jiná obdobná peněžitá plnění

DOI: 10.14712/23366478.2017.33

1. ÚVOD DO PROBLEMATIKY

Ve svém příspěvku vycházím z historických, ze všeobecných teoreticko-právních, a teoreticko-ekonomických východisek pro zdaňování a právní úpravu daní v České republice.¹ Daněmi a zdaňováním, ve smyslu jejich vývoje, formování a efek-

¹ Tento text byl zpracován v rámci programu „PROGRES Q02 – Publicizace práva v evropském a mezinárodním srovnání“ realizovaného v roce 2018 na Právnické fakultě Univerzity Karlovy.

tivity se zabývali filozofové, právníci, ekonomové a politici po celou dobu existence uvedených vědních disciplín.² Zdaňování se v minulosti a nakonec i dnes formuje pod vlivem existujících podmínek a jedná se vždy o politická rozhodnutí prostřednictvím zákonodárného sboru. Samozřejmě historická minulost má určitý vývoj a svá specifika. Historicky můžeme zkoumat, jak se vyvíjela podoba daní (např. přechod od naturálního plnění k plnění peněžnímu), zavádění nových druhů daní, jejich způsob vyměňování a způsob výběru daní.³

V období 16. století italský ekonom Guetti Lodovico⁴ zřejmě poprvé v historii přišel s tezí, že vybírání daní se dá chápat jako určitá protihodnota za služby, které stát občanům poskytuje (např. ochrana osob a majetku), ale na straně druhé podle R. Pipesa⁵ se povinnost pravidelně platit daň vnímá ve středověku jako ztráta osobní svobody.

Obecně lze zdokumentovat, že zavedení daní nebo jejich zvýšení bylo v minulosti doprovázeno zvýšeným vojenským nebezpečím nebo válečným stavem. Např. zavedení přímého zdanění příjmů⁶ na území Spojených států amerických historicky taktéž souviselo s financováním vojenského konfliktu, ale roku 1872 byla tato daň zrušena.⁷

S koncepcemi odůvodňujícími věcnou podstatu daní a zdaňování v souvislosti s fungováním ekonomiky, ale i s kritickými názory na jejich existenci a aplikaci se setkáváme v dílech známých klasických ekonomů, např. A. Smitha⁸, D. Ricarda⁹, stejně jako v dílech¹⁰ dalších známých představitelů např. kromě jiných i J. M. Keynosa¹¹, A. Laffera¹²,

² Např. v rámci Diokleciánovy reformy ve 3. století našeho letopočtu byla zavedena daň z pozemků (podle bonity pozemků), daň z hlavy, daň z pracovních sil a daň z dobytka.

³ Např. za vlády královny Alžběty I. byly daně nejnižší v Evropě, vyšší třída si daně stanovovala sama, ve 30. letech 14. století anglický král Eduard III. zavedl daň na movitý majetek – později daň z majetku. V roce 2011 uplynulo 500 let od vydání knihy „Laus Stultitiae“ (Chvála bláznivosti) holandského filozofa a teologa Desideria Erasma Rotterdamského, který tvrdil, že není rozhodující výše daní, ale rozhodující je optimalizace daní.

⁴ ZUBAĚOVÁ, Alena, a kol.: *Daňové teorie a ich využitie v prax*. Bratislava: Iura Edition, 2008.

⁵ PIPES, Richard: *Property and Freedom*. New York: Vintage, 1999.

⁶ Daň zavedená od roku 1861, kterou byl zdaněn poplatník, a to s progresivní sazbou od 3 do 10 %

⁷ Nejvyšší soud Spojených států amerických prohlásil v roce 1895 zákon, který zavedl pravidelnou daň z příjmů za neústavní, později byla tato daň trvale obnovena ve smyslu 16. dodatku k Ústavě v roce 1913.

⁸ Adam Smith navrhol, aby státní výdaje byly hrazeny výlučně z daňových příjmů, taktéž zformuloval čtyři pravidla, podle kterých by měla být tvořena jakákoliv daň: 1. každý by měl platit daň úměrně velikosti svého příjmu, 2. daň má být stanovena přesně, 3. daň se má vybírat tehdy a takovým způsobem, jak to vyhovuje plátcům daně, 4. náklady spojené s výběrem daní je potřebné minimalizovat (viz SMITH, Adam: *Pojednání o podstatě a původu bohatství národů*. Sv. I. Praha: Státní nakladatelství politické literatury, 1958).

⁹ David Ricardo viděl základní úlohu ekonomické teorie ve stanovení zákonů, kterými se v ekonomice řídí rozdělování.

¹⁰ Blíže KEYNES, John Maynard: *The General Theory of Employment, Interest and Money*. London, 1936.

¹¹ Anglický ekonom J. M. Keynes je považován za zakladatele makroekonomie a byl zároveň i aktivním tvůrcem návrhů řešení hospodářských problémů aplikací nástrojů hospodářské politiky, např. navrhoval snižování daní.

¹² A. Laffer je stoupencem daňové reformy a snižování daní, což má podpořit motivaci k práci, k investování, k úsporám, což by mělo vést ke zvyšování produktivity práce a následnému zvyšování ekonomického růstu.

M. Friedmana¹³ a W. Euckena¹⁴. Uvedený krátký historický exkurz nás vede k názoru, že vnímání daní v minulosti procházelo vývojem, kdy tento proces lze považovat i nadále za otevřený.¹⁵ S ohledem na výše uvedené je možné konstatovat, že daně a daňové systémy v dnešní podobě jsou vynálezem uplynulého století. Zároveň bych uvedla i významné naše teoretiky, a to J. Kaizla¹⁶, V. Funka¹⁷ a jeho dílo¹⁸ a K. Engliše¹⁹, který daň definoval jako příspěvek pro subsidiární úhradu veřejné správy podle únosnosti poplatníků. Učebnice Finanční právo, a to 6. upravené vydání,²⁰ shrnuje poznámky o původu daní a poplatků tak, že název platby, tedy zda šlo o daň, poplatek či jinou obdobnou platbu, hrál pouze druhořadou roli. Rozhodující pro konstrukci státních příjmů je volba takového nástroje, který by přinášel potřebné příjmy státní pokladně a narážel přitom na co nejmenší odpor povinných subjektů.

V této souvislosti stojí připomenout teoretickou konstrukci K. Engliše, který tvrdil, že individualisticky vedené státní podniky vyvíjejí svou činnost podle zásad soukromého hospodaření, odvádějí zisky státu a stát jim uhrazuje případné ztráty. Solidaristickým principům hospodaření odpovídají z hlediska státních příjmů daně. Tyto zásady K. Engliš charakterizuje jako cenu za určité státní činnosti. Tato teoretická konstrukce představovala v tehdejší finanční vědě novum. Šlo vlastně o novou formulaci základního východiska německé školy, kdy tato symbióza trvala po celé meziválečné období. Dnešní příjmy státního rozpočtu mají podobu nenávratného odčerpávání určité části důchodů vytvářených subjekty zúčastněnými v procesu společenské reprodukce.

Stát ke svému fungování a k naplňování všech funkcí, které od něj společnost očekává, potřebuje dostatek prostředků. Legitimním a nezbytným opatřením je tedy zdanění. Původní zdaňování „ad hoc“ bylo postupně nahrazeno pravidelným zdaněním, které můžeme vnímat jako „konfiskaci bez příčiny“, jako spravedlivou kompenzaci za služby, které občanům poskytuje stát, případně jako příspěvek těch schopnějších k solidaritě či jako plnění sociálního závazku vůči ostatním. Moderní demokratický stát by měl svým občanům zajistit nejen rovnost před zákonem, nýbrž i rovnoměrnější rozdělení materiálních zdrojů, aby mohly být naplněny životní aspirace.

¹³ M. Friedman byl stoupencem zavedení negativní daně z příjmů, která by měla nahradit sociální dávky a obdobné státní příspěvky, smyslem existence této daně by bylo odstranění nákladů souvisejících s existencí sociálních programů, které by byly nahrazeny reformovaným daňovým systémem.

¹⁴ W. Eucken připisoval progresivnímu zdanění příjmů v konkurenčním prostředí sociální smysl, přitom za podstatné považoval určení hranice daňové sazby tak, aby se nesnížil zájem o investování.

¹⁵ BUJŇÁKOVÁ, Mária a kol.: *Dane a ich právna úprava v Slovenskej republike v kontexte daňovej politiky EÚ*. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2015.

¹⁶ KAIZL, Josef: *Finanční věda*. Praha, 1892.

¹⁷ FUNK V. chápal daň jak v objektivním, tak subjektivním smyslu. Z objektivního pohledu vymezoval daň jako právní normou určené a vymezené oprávnění veřejného tělesa na určité plnění. Ze subjektivního pohledu se podle jeho názoru daň jeví jako právní poměr spočívající v tom, že právo objektivně příznává státu následkem vzniku konkrétních skutečností, zákonem abstraktně určených, právní nárok žádat určité plnění.

¹⁸ FUNK, Vilém: *Naše berní právo. Základy právních předpisů o daních a veřejných dávkách*. Praha: Knihovna Sborníků věd právních a státních, 1934, s. 36.

¹⁹ ENGLIŠ, Karel, *Finanční věda*. Praha, 1929, s. 82.

²⁰ BAKEŠ, Milan, Marie KARFÍKOVÁ, Petr KOTÁB, Hana MARKOVÁ a kol.: *Finanční právo*. 6. upravené vydání. Praha: C. H. Beck. 2012, s. 88.

2. ÚSTAVNÍ ZÁKLADY DANÍ, POPLATKŮ A JINÝCH OBDOBNÝCH PENĚŽITÝCH PLNĚNÍ

Ústavní zakotvení daní je obsaženo v ustanovení čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod (dále jen „Listina“),²¹ které zní: „Daně a poplatky lze ukládat jen na základě zákona.“ Tato zásada patří mezi základní principy právního státu, traduje se též jako *nullum tributum sine lege*. Historicky je tato zásada spjata se vznikem anglického parlamentarismu, kdy jednou z prvních výsad parlamentu vůči panovníkovi bylo právě povolování daní.²² Odtud také pochází anglické *no taxation without representation*.²³ S nástupem právního státu se pak k požadavku reprezentace (dnes cestou demokraticky legitimovaného přímo voleného zákonodárného sboru) přidávají požadavky na kvalitu zákonů, kterým se stanovují daně, zejména pokud jde o jejich určitost a předvídatelnost. Totéž ostatně dlouhodobě zdůrazňuje i ekonomická teorie.²⁴ Výše uvedené nachází svůj odraz i v ústavním pořádku České republiky.

Přes jednoznačně znějící dikci citovaného ustanovení jsou jeho pravý význam a zejména současná funkce poněkud záhadné, neboť se na první pohled nezdá, že by použitá formulace byla něčím více než konkretizací obecnějšího čl. 2 odst. 3 Listiny, dle něhož lze státní moc uplatňovat jen v případech a v mezích stanovených zákonem, a to způsobem, který zákon stanoví. Obdobně čl. 1 Protokolu č. 1 k Úmluvě o ochraně lidských práv a základních svobod²⁵ garantuje právo jednotlivce na ochranu majetku, přičemž zásah do tohoto práva je přípustný za podmínky, které stanoví zákon a obecné zásady mezinárodního práva. Druhý odstavec citovaného ustanovení výslovně uvádí, že předchozí ustanovení nebrání právu státu přijímat zákony, které považují za nezbytné, aby zajistily placení daní a jiných poplatků nebo pokut. Evropský soud pro lidská práva (dále jen „ESLP“) z uvedeného dovozuje široký prostor pro úvahu států, pokud jde o rozložení daňové povinnosti. Podle komentáře k Listině se jako povinnost ukládání daní a poplatků vymyká koncepci Listiny jako dokumentu o základních právech a svobodách.²⁶

Pokud jde o stránku formální, je nutno upozornit, že pojem na základě zákona vykládá ESLP velice široce. Přesněji je proto hovořit o omezení na základě práva (*prescribed by law*), protože ESLP nelpí na tom, aby omezující norma nutně měla sílu zákona. Platí to i pro daňovou oblast, kde ESLP akceptoval dodatečné doměření daně a sdělení penále proto, že společnost nepostupovala správně při přechodu z jednoduchého na podvojně účetnictví.²⁷ Daňový subjekt v tomto případě namítal, že povinnost zvýšit daňový zá-

²¹ USNESENÍ předsednictva České národní rady č. 2/1993 Sb., o vyhlášení LISTINY ZÁKLADNÍCH PRÁV A SVOBOD jako součásti ústavního pořádku České republiky.

²² Srov. SVATOŇ, Jan: *Vládní orgán moderního státu*. Brno: Doplněk, 1997, s. 10.

²³ K fiskálním souvislostem srov. ANTOŠ, Marek: *Dluhové brzdy ve střední Evropě: proč všichni nemluvíme německy?* In ŠIMÍČEK, Vojtěch (ed.): *Finanční ústava*. Brno: Masarykova univerzita, 2013, s. 94.

²⁴ Známy je například tzv. druhý kánon Adama Smitha.

²⁵ SDĚLENÍ federálního ministerstva zahraničních věcí č. 209/1992 Sb., ÚMLUVA o ochraně lidských práv a základních svobod.

²⁶ PAVLÍČEK, Václav a kol.: *Ústava a ústavní řád České republiky*. 2. díl Práva a svobody. 2. doplněné a podstatně rozšířené vydání. Praha: Linde, 2002.

²⁷ Srov. rozsudek ESLP ve věci Špaček, s. r. o. proti České republice, rozsudek ze dne 9. 11. 1999, č. stížnosti 26449/95.

klad při přechodu z jednoduchého na podvojně účetnictví nebyl stanoven zákonem, ale zásadami pro vedení účetnictví publikovanými ve Finančním zpravodaji. ESLP k této argumentaci uvedl, že není jeho úkolem „vyjadřovat se k vhodnosti metod zvolených legislativou smluvního státu, ani rozhodovat, zda způsob zveřejnění daňových a účetních zásad je v souladu s českým právem“.²⁸ ESLP dále upozornil, že na zásady vedení účetnictví odkazoval tehdejší § 25 zákona o soukromém podnikání občanů a dospěl k závěru, že společnost měla možnost si ve spolupráci s odborníky obstarat potřebné informace ke správnému stanovení své daňové povinnosti.

Z uvedeného plyne, že ESLP chápe výhradu zákona obsaženou v Protokolu č. 1 k Úmluvě materiálně. Nevyžaduje tedy, aby se jednalo o právní normu povahy zákona. Podstatné však je, aby se jednalo o normu, která je dostupná (publikovaná), určitá a její aplikace předvídatelná. Náhled ESLP ovšem nemůže snížit požadavky kladené ústavním pořádkem České republiky, který předpokládá stanovení daně toliko na základě zákona (a nikoli práva obecně).²⁹

Článek 11 odst. 5 Listiny naproti tomu je primárně formální výhradou zákona.³⁰ Institut formální výhrady zákona je spojen s ochranou určitých institutů před zásahy výkonné moci a souvisí tak i s otázkou dělby moci. Stanovení daní je ústavou svěřeno Parlamentu ČR jakožto výlučnému nositeli zákonodárné moci,³¹ který není oprávněn tuto svou pravomoc přenést na jinou složku státní moci. Zákonodárce je tedy povinen přímo v daňovém zákoně přijmout takovou úpravu, která bude natolik určitá a konkrétní, aby z ní bylo možné rekonstruovat celý obsah daňové povinnosti. V nálezu Pl. ÚS 3/95 Ústavní soud konstatoval, že přenechání definice pojmu, který má konstitutivní význam pro vymezení předmětu ochrany, právnímu předpisu nižší právní síly, vede mimo meze zákona ve smyslu ustanovení čl. 79 odst. 3³² Ústavy. Teorie finančního práva z uvedeného nálezu vyvozuje, že přímo v zákoně musejí být upraveny tzv. konstrukční prvky daně, zatímco ostatní aspekty mohou být svěřeny předpisu nižší právní síly.³³ Předmětem daně jako subjektivního závazku určité osoby vůči státu je právní normou určené jednání, konání nebo chování osob. Právní důvod (titul) daně je dán zvláštním zákonem a na základě něho se také závazek určité osoby vůči státu zakládá. Daňová (poplatková) povinnost vzniká naplněním určitých zákonem vymezených právních skutečností, podmínek, které na straně státu (obce) zakládají právní nárok na daň (poplatek) a na straně osoby daňový (poplatkový) závazek.³⁴

²⁸ Špaček, s. r. o. proti České republice, cit. shora, odst. 57.

²⁹ Na tento (vnitrostátní) aspekt rozsudku ESLP ve věci Špaček upozorňuje Bobek. Srov. BOBEK, Michal in KMEC, Jiří, David KOŠAŘ, Jan KRATOCHVÍL, Michal BOBEK: *Evropská úmluva o lidských právech – komentář*. Praha: C. H. Beck, 2012, s. 1274. K odlišnému přístupu současné judikatury Nejvyššího správního soudu viz níže.

³⁰ FILIP, Jan: *Ústavní právo*. Brno: Masarykova univerzita, 1999, s. 181.

³¹ GERLOCH, Aleš, Pavel MARŠÁLEK. *Zákon v kontinentálním právu*. Praha: Eurolex Bohemia, 2005, s. 153–170, příj. KYSELA, Jan: *Zákonodárství bez parlamentů: delegace a substituce zákonodárné pravomoci*. Praha: Univerzita Karlova v Praze, Právnická fakulta v nakl. IFEC, Beroun, 2006.

³² Zákon č. 1/1993 Sb., Ústava České republiky (dále jen „Ústava“).

³³ BAKEŠ, Milan, Radim BOHÁČ: Ústavní základy daňového práva. In ŠTURMA, P., TOMÁŠEK, M. et. al.: *Nové jevy v právu na počátku 21. století III. Proměny veřejného práva*. Praha: Karolinum, 2009, s. 257.

³⁴ Ke vztahu charakteristických znaků daní a poplatků srovnej: KOHAJDA, Michael. Daňový charakter některých poplatků. In *Pocita Prof. JUDr. Milanu Bakešovi, DrSc., k 70. narozeninám*. Praha: Leges, s.r.o., 2009, s. 165–168.

Daň má vynutitelný charakter (je stanovena a vybírá se na základě zákona), zákon přesně vymezuje skutečnosti zakládající daňovou povinnost, výši a lhůtu splatnosti. Na rozdíl od poplatku se však u daně jedná o peněžité plnění, která nejsou vybírána jako vyrovnání za individuální výhodu.³⁵ Nejvyšší správní soud k tomu uvádí: „Daň lze stanovit pouze na základě zákona, což se děje v rámci legislativního procesu, na základě zákonem stanoveného postupu. Pouze při dodržení zákonných podmínek lze mít za legitimní určení předmětu zdanění. Je proto zcela nepřijatelné, 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.“³⁶ V této souvislosti konstatují, že daňový systém je nezbytným prostředkem k materiální existenci státu, ale i jakýmsi testem legitimacy instituce státu. Soustava daní musí být z hlediska své koncepce i konkrétní aplikace transparentní, předvídatelná a přiměřená. V opačném případě zmíněnou legitimizační funkci nemůže splňovat a v konečném důsledku tak zpochybňuje samotný význam a funkci státu.³⁷ Toto vnímání daní plynule vychází z učení některých liberálně orientovaných myslitelů a nejedná se proto v žádném případě o intelektuální novum postindustriální společnosti. Za zmínku v tomto směru stojí především tzv. daňový kánon A. Smitha (Smith, s. 316 a násl.), podle něhož „(I.) poddaní každého státu mají přispívat k vydržování vlády, pokud možno přesně úměrně k jejich příslušným schopnostem; to jest, v poměru k důchodu, kterému se každý těší pod ochranou státu. (...) V zachování nebo nedbání této zásady spočívá stejnoměrnost nebo nerovnost zdanění. Daň, kterou každý jednotlivec jest zavázán platit, má být určitá a nikoli libovolná. Každá daň má být vybírána v době i způsobem pro poplatníka pravděpodobně nejvýhodnějším. Každá daň má být tak vyměřena, aby vybírala a odnímalá z kapes lidí co možno nejméně nad to, co přináší do veřejné pokladny státu.“³⁸

Význam citovaného rozsudku si neuvědomuje jen praxe, ale i právní teorie, čemuž odpovídá i jeho reflexe v odborné literatuře. Někteří autoři jej považují za zásadní precedent v oboru daňového práva, když uvádějí, že „nalézá daňové právo a zdůrazňuje, že určité plnění (příjem, výnos) lze podrobit daní pouze na základě zákona, nikoliv prostřednictvím účetních postupů vydávaných Ministerstvem financí, které je možné kdykoli měnit. Právě v poměrně rozšířeném nedodržování či obcházení pravidel zákonodárného procesu lze totiž spatřovat zdroj právní nejistoty a újmy poplatníků.“

³⁵ Nález Pl. ÚS 14/2000 ze dne 10. 1. 2001. Ústavní soud zde konstatuje, že je akceptovatelné, pokud jsou konstrukční prvky poplatku zčásti vymezeny subsidiárním použitím jiného právního předpisu (zde zákona o správě daní a poplatků).

³⁶ Rozsudek Nejvyššího správního soudu 5 AfS 45/2011-94 ze dne 19. 4. 2012.

³⁷ Rozsudek Nejvyššího správního soudu 2 AfS 62/2004 ze dne 24. 2. 2004.

³⁸ Rozsudek Nejvyššího správního soudu 2 AfS 4/2005 ze dne 12. 1. 2006.

3. HISTORICKÝ EXKURZ UKLÁDÁNÍ DANÍ

Výše uvedený princip ukládání daní byl obsažen již v Ústavní listině Československé republiky,³⁹ kdy ustanovení § 111 odst. 1 znělo: „(1) Daně a veřejné dávky vůbec mohou se ukládati jen na základě zákona“. Jedná se v podstatě o text, který se prolíná v dalších ústavách naší republiky. Pro finanční teorii je zajímavé, že pojem „daně“ a „veřejné dávky“ jsou postaveny naroveň.⁴⁰ Další ústava z roku 1948⁴¹ v ustanovení § 33 konstituovala princip ukládání daní takto: „§ 33 Daně a veřejné dávky lze ukládat toliko na základě zákona.“ Při srovnání výše uvedených textů je zřejmé, že text z roku 1948 je stručnější. Zachoval rovnost pojmů „daně“ a „veřejné dávky“, ale vypustil slovo „vůbec“ a slovní spojení „mohou se ukládati jen na základě zákona“ bylo nahrazeno slovním spojením „lze ukládat toliko na základě zákona“. Za zmínku stojí vypuštění slova „vůbec“, které má podle mého názoru věcný dopad. Jazykový výklad textu z roku 1920 umožňoval tvrdit, že daně jsou rovněž veřejnými dávkami. Naopak text z roku 1948 navozuje výklad, že daně a veřejné dávky jsou dvě samostatné kategorie. Zajímavé je srovnání dvou výše uvedených ústav z hlediska systematického zařazení ústavního pravidla týkajícího se ukládání daní, poplatků a jiných obdobných peněžních plnění. V Ústavní listině z roku 1920 je výše citované ustanovení zařazeno v hlavě V. pod skupinovým nadpisem Svoboda osobní a majetková. Ukládání daní tak bylo s ohledem na systematický výklad možné vnímat jako omezení majetkové svobody. Naproti tomu v Ústavě Československé republiky z roku 1948 se ustanovení týkající se ukládání daní nacházelo v kapitole první Práva a povinnosti občanů pod skupinovým nadpisem Základní povinnosti občana k státu a ke společnosti. Přímou souvislost mezi ukládáním daní a omezením majetkové svobody tak nebylo možné dovozovat.⁴²

Ústava Československé socialistické republiky,⁴³ která nabyla účinnosti dnem 11. 7. 1960 neobsahovala ustanovení, která byla obsahem ústav, jak jsem výše uvedla. Pojem, resp. slovní spojení „daně a poplatky“ jsou zmíněny v ustanovení čl. 86 odst. 2, věta třetí, která zní: „Zákon stanoví, které daně a poplatky jsou příjmem obce“. I přes tuto absenci se ctil princip, že daně se ukládaly na základě zákona. Absence úpravy v Ústavě se však přece jen projevila, a to přijetím vyhlášky č. 16/1962 Sb., o řízení ve věcech daní a poplatků, která jako podzákonný předpis upravovala nejen samotnou procesní stránku, ale samozřejmě i řadu povinností osob v řízení ve věcech daní a poplatků. Je zajímavé, že podle dostupných rozhodnutí soudů po roce 1960, se nikdo neodvolával na absenci ustanovení v Ústavě ohledně ukládání daní jen na základě zákona.

Následující ústavní zákon o československé federaci⁴⁴ se vrátil k tradičnímu konstituování povinností ohledně ukládání daní, a to v ustanovení čl. 12 odst. 1, který zní: „Daně a poplatky možno ukládat jen na základě zákona“. V této souvislosti poukazují na

³⁹ Zákon č. 121/1920 Sb., kterým se uvozuje ústavní listina Československé republiky.

⁴⁰ FUNK, Vilém: *Naše berní právo. Základy právních předpisů o daních a veřejných dávkách*. Praha: knihovna Sborníku věd právních a státních, 1934, s. 37.

⁴¹ Ústavní zákon č. 150/1948 Sb., Ústava Československé republiky.

⁴² BOHÁČ, Radim: Ústavní základy daní, poplatků a jiných podobných peněžitých plnění: *Daně a finance* 1/2015, s. 4–5.

⁴³ Ústavní zákon č. 100/1960 Sb., Ústava Československé socialistické republiky.

⁴⁴ Ústavní zákon č. 143/1968 Sb., o československé federaci.

to, že pojem „veřejné dávky“, který použila ústava z roku 1920 a ústava z roku 1948, byl nahrazen pojmem „poplatky“, došlo tedy určitě k zúžení pojmu. Zajímavé je, že v odst. 2. se zavádí nový pojem „odvod“, který byl svěřen do působnosti Federálního shromáždění, kdežto podle odst. 3. daně a poplatky neuvedené v odst. 2. patřily do působnosti národních rad, tj. České národní rady a Slovenské národní rady. Podmínka, že ukládání odvodu je možné jen na základě zákona, však v této ústavní normě stanovena nebyla.

Problematika výše uvedených ustanovení v platné Ústavě byla popsána výše, a to i z důvodu, že nejde o historii, ale o platný právní stav.

4. DANĚ JAKO OMEZENÍ VLASTNICKÉHO PRÁVA

Ústavní kaucele obsažené v čl. 2 odst. 2 Listiny odpovídá subjektivní právo jednotlivce na všeobecnou ochranu svobodné sféry svojí osoby. Jedná se o „sběrnou“ či generální klauzuli, která logicky reaguje na nemožnost předvídat při formulování základních práv všechny v budoucnu se vyskytující zásahy do svobodného prostoru osoby. Do této oblasti spadá i právo jednotlivce na takzvané informační sebeurčení. Jen osoba sama je oprávněna rozhodnout o tom, jaké údaje o sobě poskytne včetně údajů o své pracovní či ekonomické aktivitě, pokud zákon neukládá v tomto směru osobě povinnost tak, jak to předvídá čl. 4 odst. 1 Listiny. Přesněji řečeno čl. 4 odst. 1 Listiny působí komplementárně ve vztahu k čl. 2 odst. 2 Listiny v tom smyslu, že zpřesňuje dopad ustanovení čl. 2 odst. 2 na individuální osoby. Čl. 2 odst. 2 a čl. 4 odst. 1 Listiny mají kromě toho i svou druhou dimenzi, a to dimenzi strukturálních principů, podle kterých lze státní moc uplatňovat jen v případech a mezích stanovených zákonem, a to způsobem, který zákon stanoví, přičemž povinnosti mohou být ukládány toliko na základě zákona a v jeho mezích a jen při zachování základních práv a svobod. Tyto principy je třeba chápat jako esenciální náležitost každého demokratického právního státu. Bez jejich dodržení nelze vůbec hovořit o právním státu, neboť vyloučení libovůle při ukládání povinností ze strany státní moci bylo i historicky vzato první podmínkou při úvahách o formování právního státu, dokonce i pouze v jeho formální podobě.

V návaznosti na výše uvedené potom platí: 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 de facto při 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). To znamená, že při výběru daní nelze vycházet pouze z fiskálního zájmu státu, cílem musí být vybrání daně ve výši správně stanovené. Jako důkazní prostředky, jimiž lze doložit skutečnosti rozhodné pro určení daňové povinnosti, a tedy i daňové náklady, mohou sloužit prakticky jakékoliv prostředky vyjma těch, které byly získány v rozporu s právními předpisy. Opačným postupem správce daně i soudů, kterým by nebyla respektována práva a právem chráněné zájmy daňového subjektu, by došlo k porušení čl. 36 Listiny základních práv a svobod a v konečném důsledku by mohlo dojít i k zásahu do práva chráněného čl. 11 Listiny. Výše uvedené závěry mají oporu

v rozhodnutích Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu. Princip in dubio pro liberate plyne přímo z ústavního pořádku⁴⁵ a je Ústavním soudem i Nejvyšším správním soudem konstantně aplikován.⁴⁶

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 daňových předpisů má vždy přednost vlastnictví jednotlivce před právem státu na stanovení a placení daní.

5. SOUDCOVSKÉ DOTVÁŘENÍ PRÁVA V DAŇOVÉM PRÁVU A JEHO LIMITY

Vedle obecných otázek souvisejících s normativním působením judikatury je třeba se ptát, zda existují nějaká specifika daňového práva ovlivňující rozsah soudcovského dotváření práva. V této souvislosti se někdy hovoří o uzavřenosti určitých právních odvětví, přičemž daňové právo mezi ně patří.⁴⁷ Funkci uzavření psané úpravy sehrává právě princip nullum tributum sine lege. Důsledkem jsou pak závěry o zákazu analogie v neprospěch poplatníka. Druhou stranou téže mince je pak požadavek na jednoznačnost (určitost) daňových zákonů, neboť jejich nedostatky není možné překlenout výkladem tak, jak je to možné v soukromoprávních vztazích. Je zřejmé, že využití neurčitých (tj. sémanticky nejasných) pojmů se nevyhne ani daňové právo, neboť v textu zákona není možné postihnout vše, k čemu může v reálném životě dojít.⁴⁸ Zákonodárce užívá neurčité pojmy tam, kde se rozhodne ponechat širší prostor pro orgány aplikace práva, které mohou zvážit konkrétní skutkové okolnosti projednávané věci.⁴⁹ Obdobnou funkci v platném právu sehrává doktrinární institut zneužití práva.⁵⁰ „Zneužitím práva je

⁴⁵ 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.

⁴⁶ 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.

⁴⁷ K problému srov. KÜHN, Zdeněk: *Aplikace práva ve složitých případech: k úloze právních principů v judikatuře*. Praha: Karolinum, 2002, cit. shora, s. 213 a násled., příp. MELZER, Filip: *Metodologie nalézání práva: úvod do právní argumentace*. 2. vyd. Praha: C. H. Beck, 2011., s. 236 a násled.

⁴⁸ Srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu 2 Afs 137/2005-66 ze dne 12. 4. 2006.

⁴⁹ Příkladem využití neurčitého pojmu v daňovém zákonodárství je znění § 23 odst. 10 ZDP, dle něhož se pro zjištění základu daně vychází z účetnictví, pokud nedochází ke krácení daňové povinnosti jiným způsobem. Důvodnost takto vágní úpravy je spatřována v možnosti, která je správci daně poskytnuta, zamezit daňovým únikům při takových transakcích, při nichž daňový subjekt záměrně činí úkony pro něj nevýhodné, úkony mezi kapitálově či personálně spojenými osobami, úkony realizované třetími osobami účelově zapojenými do fetězových obchodů, jejichž účast v nich nemá jiný ekonomický smysl než zkrácení daňové povinnosti apod.

⁵⁰ V textu daňového řádu ani jiného daňového předpisu se o zákazu zneužití práva nedočteme, jedná se o konstrukt vytvořený právní teorií a tuzemskou, resp. evropskou judikaturou. Srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu 1 Afs 107/2004-48 ze dne 11. 10. 2005, rozhodnutí SDEU ve věci Halifax ze dne 21. 2. 2006, C-255/02. Z četné literatury pak lze odkázat např. na práci KOHAJDA, Michael: *Zákaz zneužití práva v daňovém právu a judikatuře České republiky*. In: Luboš TICHÝ, Solange MASLOWSKÍ, Tomáš TROUP (eds.): *Zneužití práva*. Praha: Centrum právní komparatistiky Právnické fakulty Univerzity Karlovy v Praze, 2016. s. 185–195.

situace, kdy někdo vykoná své subjektivní právo k neodůvodněné újmě někoho jiného nebo společnosti (...) Výkonu práva, který je vlastně jeho zneužitím, proto soud neposkytne ochranu.“⁵¹ V obou případech se jedná o nástroje, jimiž orgán aplikace práva může otevřít zdánlivě uzavřený systém psaného práva a vyvodit závěr, pro který jinak není možné najít v zákoně oporu.

Nelze však přehlížet, že se jedná o instituty svou povahou výjimečné, které musejí být používány střídmě a v žádném případě nemohou sloužit jako nástroje k potírání legitimní daňové optimalizace, jak ji ve své judikatuře vymezuje Nejvyšší správní soud. Rozhodovací činnost správních soudů není určena k tomu, aby cestou soudcovské tvorby práva byly dodatečně zpřesňovány nejednoznačné zákony či dokonce napravovány legislativní chyby.⁵² Zřejmě nejpodrobnější argumentaci nabízí Nejvyšší správní soud,⁵³ kdy v daném případě si Nejvyšší správní soud byl vědom skutečnosti, že jazykové vyjádření právní normy se ocitlo v rozporu se základním principem konstrukce daně z přidané hodnoty, jímž je princip neutrality, i skutečnosti, že akceptací jazykového výkladu právní normy bude daňový subjekt zvýhodněn oproti jiným plátcům ve srovnatelném postavení a budou též kráceny příjmy veřejných rozpočtů. Přesto Nejvyšší správní soud zaujal stanovisko, že „je třeba důsledně trvat na tom, aby podmínky zakládající daňovou povinnost (těmž je nutno rozumět i podmínky omezení práva svoji daňovou povinnost snížit) byly stanoveny v zákoně dostatečně jednoznačným způsobem. Přípuštění opaku by bylo popřením požadavku legality zdanění (čl. 11 odst. 5 Listiny) a principů právního státu, z nichž vyplývá, že úmysl zákonodárce musí být vyjádřen způsobem, který odpovídá požadavkům na určitost a jasnost právních předpisů v podmínkách právního státu. Není-li tomu tak, nelze příslušná ustanovení aplikovat k tíži soukromé osoby, nýbrž k tíži státu.“ Nejvyšší správní soud dále upozornil na jednostrannou povahu daňového práva, kterou „nutno rozumět to, že daňový subjekt je povinen státu odvádět daň, aniž by za to dostával odpovídající protiplnění svázané přímo či nepřímo s tím, že, či příp. v jaké výši daň zaplatil, ukládání daňových povinností – právě pro jejich takto vnímanou jednostrannou povahu – vyžaduje, podobně jako ukládání veřejnoprávních sankcí, zajištění dostatečné míry právní jistoty tomu, kdo má daňové povinnosti plnit, tedy soukromé osobě“. Zákonodárce tedy v demokratickém právním státě nese odpovědnost za to, že do zákona odpovídajícím způsobem promítne svůj záměr tak, aby se jednotlivec mohl spokojit s tím, že se spolehne na prosté znění zákona (verba legis). Teleologický výklad v neprospěch sice není přímo vyloučen, nicméně „zásadně nemůže obsah rozhodných právních norem daňového práva korigovat v rozporu s jejich prostým významem v neprospěch plátce. Právě v této rovině lze spatřovat funkce principu in dubio mitius (příp. in dubio pro libertate), který je užíván v judikatuře Ústavního soudu a který velí v pochybnostech uplatnit výklad ve prospěch daňového poplatníka.“⁵⁴

⁵¹ BAXA, Josef in BAXA, Josef, Ondřej DRÁB, Lenka KANIOVÁ, Petr LAVICKÝ, Alena SCHILLEROVÁ, Karel ŠIMEK, Marie ŽIŠKOVÁ: *Daňový řád: komentář*. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011, s. 59.

⁵² FREEDMAN, Judith: Interpreting Tax Statutes: Tax Avoidance and the Intention of Parliament. *Law Quarterly Review*, Vol. 123, s. 74.

⁵³ Usnesení rozšířeného senátu 7 Afs 54/2006.

⁵⁴ Srov. např. náleží I. ÚS 643/06 ze dne 13. 9. 2007.

Objektivnější způsob uplatnění zásady in dubio mitius spočívá v tom, že uzavírá systém psaného práva. Daňový subjekt je proto oprávněn (a to právě na základě čl. 11 odst. 5 Listiny) spolehnout se na slova zákona a zásadně není povinen domýšlet si, zda by si např. vnitřní logika právního odvětví či možný úmysl zákonodárce nevyjádřený v zákoně nežadaly, aby svůj příjem z opatrnosti zdanil, byť to po něm zákon nevyžaduje. Opět lze připomenout, že daňový subjekt si svou daňovou povinností vyčísluje sám a daňová optimalizace je legitimním počínáním daňového subjektu.⁵⁵

6. BUDOUCNOST DAŇOVÝCH ZÁKONŮ

De constitutione lata v České republice platí, že daně mohou být stanoveny na základě zákona, jak jsem výše několikrát uvedla. Přímo na ústavní úrovni tak je chráněn nejen požadavek legality (akcentující zejména nutnost existence pravidel, která budou obecná, dostupná a předvídatelná), ale i požadavek legitimacy, který je naplňován tím, že o rozložení daňové zátěže rozhoduje demokraticky zvolený, a tudíž legitimovaný zákonodárce. Platí-li při kontrole ústavnosti princip, že přijímání daňových zákonů je otázkou prioritně politickou a prostor pro zásah Ústavního soudu se otevírá až tehdy, je-li zákonná úprava extrémně disproportionální, neznamená to nicméně, než že při vyloučení v podstatě extrémních situací jde o věc politického konsenzu, resp. diskrece zákonodárce, co bude zdaněno. Nelze v této souvislosti nepřipomenout poněkud „jízlivou“ poznámku Ústavního soudu, který označil myšlenku zdanit jako příjem daň, poplatek či jinou povinnou platbu za originální, leč i takový postup zákonodárce shledala většina Ústavního soudu ústavně konformním.⁵⁶

Takto pojímané panství normotvůrce nad obsahem daňových zákonů však musí mít i druhou stranu. Tou je legitimní očekávání daňového poplatníka, že zákonodárce přijal úpravu, kterou reálně přijmout chtěl, a že se tedy jeho úmysl kryje se slovy zákona. Jinými slovy řečeno, bude-li daňový poplatník postupovat podle slov zákona, nesmí být ve své důvěře zklamán a vystaven situaci, že mu stát prostřednictvím svého orgánu sdělí, že byť to ze zákona zcela nevyplývá, mohl daňový poplatník předpokládat, že jeho počínání bude mít daňové důsledky a podle toho vyčíslit svou daňovou povinnost.

Daňové zákony v sobě mají vnitřně zakódovaný jistý stupeň snahy adresátů obejít stanovená pravidla. To plyne již ze samotného fenoménu daňové optimalizace, čili plánování obchodních transakcí tak, aby pro daňový subjekt znamenaly co možná nejmenší zatížení. Do stavu trvalého napětí se tak dostávají principy daňové spravedlnosti a rovnosti na straně jedné, a předvídatelnosti práva a právní jistoty na straně druhé. Již tento konflikt sám o sobě představuje závažný problém. Ničím jiným než aktualizací tohoto pnutí jsou konkrétní projevy nežádoucího chování, s nimiž se současný stát musí vypořádat. Může se jednat o stále častější využívání útočišť daňových rájů, jež ohrožuje rozpočtové zdroje mnoha evropských států, i o vysloveně kriminální kolotočové podvody, které zneužívají specifík evropského systému daně z přidané hodnoty.

⁵⁵ WINTR, Jan: *Metody a zásady interpretace práva*. Praha: Auditorium, 2013, s. 146 a násl. srov. BERGER, Wolfgang: *Směrnice ES o dani z přidané hodnoty: praktický komentář*. Praha: 1. VOX, 2010, s. 73.

⁵⁶ Nález Ústavního soudu Pl. ÚS 24/07 ze dne 31. 1. 2008.

Není proto příliš překvapivá tendence oslabovat postavení zákona ve prospěch jiných technik právní regulace, které budou odolnější proti svému obcházení. Obecně platí, že vyšší pravděpodobnost obcházení vykazuje kazuistická úprava, tj. taková, která popisuje jednotlivé přepokládané situace a následně jim připisuje řešení. Je zjevné, že dříve nebo později bude identifikována situace, která zamýšlena nebyla. Nižší riziko v tomto směru spatřujeme v úpravě, která je obecná a současně vymezuje dostatečně srozumitelným způsobem účel – otevírá se tak možnost vyplnění mezery přezkoumatelným dotvářením práva.

Varovat je třeba zejména před snahou nahradit jednoznačné ustanovení zákona interními instrukcemi daňové správy. Ty sice mají potenciál poskytnout adresátům práva informace o tom, jak daňová správa bude přijaté daňové zákony vykládat, to však neznamená, že tyto instrukce mohou působit normativně tak, jak tomu je u judikatury. Zatímco požadavek určitosti a srozumitelnosti mohou být touto cestou splněny, nedostatek jejich politické legitimity takto zhojen být nemůže.

Článek 11 odst. 5 Listiny můžeme číst nejen jako ústavní zmocnění zákonodárce k přijímání zákonů zakládajících daňovou povinnost (a tím zasahujících do práva na ochranu majetku), ale současně jako ústavně zaručené právo jednotlivce na existenci předem známých pravidel zdanění přijímaných orgánem disponujícím politickou legitimitou.

Platí-li předpoklad, že rozložení daňového zatížení je primárně politickou otázkou, do níž nemá mnoho co mluvit ani Ústavní soud, pak je nutné jedním dechem dodat, že demokratickou legitimitu parlamentu nemůže nahradit ani judikatura, ani exekutivní normotvorba. Pokud mají být daně i nadále předmětem politického boje, pak je nezbytně nutné, aby si politická reprezentace byla této své odpovědnosti vědoma již v průběhu legislativního procesu a nikoli až ve chvíli, kdy se přehlasovaná menšina obrací na Ústavní soud. Primárním cílem správy daní není to, aby se daň snadno spravovala, nýbrž to, aby rozložení daňového zatížení odpovídalo společenskému konsenzu. Analyzovaná judikatura naznačuje, že nešvary normotvorné činnosti se v posledku obrací proti veřejným rozpočtům.

Za současného stavu je tedy zákon jako výron činnosti demokraticky legitimovaného zákonodárce nenahraditelný, neboť jde o určování pravidel na základě politické vůle a nikoli o technokratickou diskusi o hledání objektivně správných řešení. Nahrazení zákona jinými prameny práva by tak neznamenalo nicméně než opuštění principu no taxation without representation.

7. ZÁVĚR

Jak konstatoval v jednom ze svých odlišných stanovisek soudce ESLP Boštjan Zupančič (k rozsudku Burden proti Spojenému království): „Politiky uplatňované v oblasti daní hrají samozřejmě významnou roli, protože mohou finančně motivovat jednotlivce při jejich rozhodování. Tak například, pokud má zákonodárce v úmyslu podporovat heterosexuální manželství, logicky nabídne daňové pobídky, snížení a další zvýhodnění párům, jejichž oba členové žijí ve společné domácnosti bez ohledu na to, zda mají děti, či nikoli. V případě, že chce podporovat mateřství, přizná tyto stejné

tradiční pobídky daňové povahy pouze párům, jejichž oba členové žijí ve společné domácnosti a mají děti. Jestliže je jeho zájmem odradit občany od rozvádění, zvýhodnění založí na stabilitě párů. Pokud jde o rozumné cíle, k nimž mají tyto pobídky směřovat, může je zákonodárce sdílet, ale nemusí. A i když je zcela odhalí, nemusí to ještě znamenat, že budou naprosto předvídatelné. Předmětné daňové pobídky se kombinují s mnoha dalšími faktory, zejména s motivačními a odrazujícími. V každém případě fiskální politika není jen hospodářskou politikou, ale i skrytou politikou sociální. Progresivní daň je přitom ekonomickým faktorem se silně rovnostářským účinkem, jelikož odstraňuje mnoho nepříjemných důsledků stratifikace společnosti. V oblasti dědické daně se již několikrát uplatnila radikální řešení. Extrémně vysoké zdanění dědictví může kupříkladu naznačovat, že zákonodárce upřednostňuje jmění vydělané spíše než zděděné. Vymezování politiky v oblasti dědické daně však v žádném případě není jednoduchým a přímočarým rozhodovacím procesem. Tato politika je totiž součástí celého komplexu ekonomických rozhodnutí spočívajících z velké části na přerozdělování zdrojů, tedy na sociálním uspořádání společnosti.⁴⁶

Složitost a nepřehlednost právního řádu se stává překážkou jeho použitelnosti, daňové zákony se stávají jedním z příkladů úpravy tak komplikované, že právní praxe postupně vytváří jakousi podivnou fikci úpravy jiné. Právě v oblasti daňového práva jsou tyto jevy obzvláště početné a vedle psané právní úpravy, nepoužívané jak daňovými subjekty, tak i správci daně, vzniká jakási paralelní a nepsaná úprava, jež se postupně stává zvykovou. Posoudit tuto situaci z hlediska právní sociologie neumím a nadto to ani není něčím, co by mohlo zaujmout čtenáře. Z hlediska právní praxe lze na tyto jevy, kdy dlouhé roky postupují jak správci daně, tak i daňové subjekty zcela jinak, než stanoví zákon, a to jak se zdá, ve vzájemné (až dojemně) shodě, poukázat, v příslušných správních (daňových) či soudních řízeních se jich dovolat a vyčkat, jak nakonec rozhodnou vyšší soudy a soud Ústavní. V této souvislosti poukazují na rozhodování Nejvyššího správního soudu⁵⁷ a Ústavního soudu⁵⁸. Zejména nálezy Ústavního soudu, pokud ruší konkrétní ustanovení daňových zákonů, se podstatně dotýkají finanční politiky reprezentované Ministerstvem financí a přinášejí určitou nejistotu právního prostředí.

prof. JUDr. Marie Karfiková, CSc.
Univerzita Karlova, Právnická fakulta
karfikov@prf.cuni.cz
ORCID: 0000-0002-5655-7858

⁵⁷ Usnesení Nejvyššího správního soudu sp.zn. 4 Afs 210/2014, kterým Nejvyšší správní soud v rozšířeném senátu konstatoval, že penále podle § 37b zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, a § 251 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, má povahu trestu. Tento judikát byl následně dotčen rozhodnutím Nejvyššího soudu. V rozsudku ze dne 28. 6. 2017, č. j. 4 Afs 88/2017-35 Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že správní orgány pochybily, pokud do základu daně z nabytí nemovitých věcí určeného podle ceny sjednané zahrnuly i daň z přidané hodnoty.

⁵⁸ Ústavní soud rozhodl v nálezu pod sp.zn. Pl. ÚS 18/15 ze dne 28. 6. 2016, že ustanovení § 4 odst. 3 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, se ruší – jednalo se o protiústavnost zdanění důchodů vysokopříjmových pracujících důchodců. Dále je možné zmínit rozhodnutí Ústavního soudu pod sp.zn. Pl. ÚS 32/15 ze dne 6. 12. 2016 o tom, že ustanovení § 101d odst. 1 a ustanovení § 101g odst. 5 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění zákona č. 360/2014 Sb., se ruší – jednalo se o problematiku kontrolních hlášení.

DOTAČNÍ PRÁVO – MĚLO BY EXISTOVAT?

HANA MARKOVÁ

Abstract: **Subsidy Law – Should it exist?**

The existence of a coherent financial law does not exclude the existence of independent sub-fields which deal with a limited range of issues. The existence of budgetary law may include tax law, there can also exist public expenditure law or subsidy law. Subsidy law involves a large number of issues related to the application of the Administrative Procedure Code on the subsidy procedure. The amendments adopted so far has only dealt with partial questions – a complex solution might be addressed in a separate act on subsidies which, however, has not been drafted

Keywords: law branch; subsidy; public budget; provider; administrative procedure code

Klíčová slova: obor práva; dotace; veřejný rozpočet; poskytovatel; správní řád

DOI: 10.14712/23366478.2017.34

1. OBORY PRÁVA, JEJICH VYMEZENÍ A MOŽNOSTI VYTVÁŘENÍ DALŠÍCH OBORŮ

Pro obor práva je typické, že jde při jeho vymezení o úpravu právních vztahů normami, které mají určité spojující prvky. Struktura oborů práva se vytvářela a měnila ve společnosti nejen s ohledem na to, co se na dané etapě vývoje ve společnosti považovalo za základní, stabilní, tradiční, ale i tehdy, když se objevila potřeba něco změnit. Vedle tradičních oborů jako je právo občanské či trestní, vznikaly a rozvíjely se obory další.¹

S rozvojem veřejné činnosti, potřebou řídit stát a celou veřejnou sféru, vzniklo a rozvíjelo se vedle ústavního práva zejména správní právo. Vedle těchto oborů však vznikaly a vznikají obory další, které mají určité rysy společné s uvedenými právními obory, ale mají řadu dalších rysů, které je odlišují. Spojujícím prvkem procesu rozvíjení skupiny oborů, které je možné označit jako příbuzné se správním a ústavním právem, je jejich spojení s veřejnou správou.

¹ Tento text byl zpracován v rámci programu „PROGRES Q02 – Publicizace práva v evropském a mezinárodním srovnání“ realizovaného v roce 2018 na Právnické fakultě Univerzity Karlovy.

Činností, která je charakteristická pro finanční právo, je veřejná finanční činnost, činnost celého veřejného sektoru, jehož subjekty se pohybují v rámci specifických finančněprávních vztahů. Různorodost společenských vztahů, tvořících předmět finančního práva (i když může být spojena s různými metodami regulace) zachovává jednotu celku při rozdílnosti jednotlivých součástí.²

I v rámci finančního práva však dochází ke specializaci, k vytváření do značné míry samostatných součástí. Po diskusích věnovaných systému finančního práva se začalo v České republice používat rozdělení práva finančního na část fiskální a část nefiskální, což umožňuje teorii finančního práva zabývat se dalším rozdělením oboru finančního práva na podobory. Dosud je to právo daňové, které se nejčastěji vyčleňuje z práva finančního, ale další samostatnou součástí finančního práva může být právo rozpočtové či právo bankovní apod. Vedle koncepce vhodnosti rozdělení oboru finančního práva na podobory, stále existuje teorie jednotného pojetí finančního práva, která atomizaci oboru nepovažuje za správnou. I když jde o teoretické otázky chápání oboru, může mít tato diskuse dopad např. na tvorbu nových právních norem a jejich provázanost.

Při řešení otázek systému finančního práva je možné např. si připomenout, že v rozpočtovém právu nejde jen o pochopení otázek systému veřejných rozpočtů a rozpočtového procesu (což je možné označit za rozpočtové právo v užším pojetí), ale jde i o otázky jednotlivých příjmů a výdajů veřejných rozpočtů.³ A zatímco otázce rozpočtových příjmů se věnuje podrobně daňové právo v širším pojetí (kdy mezi daně jsou zahrnuty i ostatní povinné platby jako poplatky, odvody, příspěvky apod.), oblast výdajů veřejných rozpočtů zůstává v pozadí zájmu finančněprávní teorie. Nejsou podrobně rozebírány ani druhy rozpočtových výdajů ani proces jejich poskytování či způsoby nápravy jejich špatného čerpání apod. Praxe však s řadou neřešených otázek v této oblasti „bojuje“.

Dá se tedy dojít k závěru, že v pojetí rozpočtového práva v širším slova smyslu by mohlo existovat vedle práva daňového také právo veřejných výdajů, jako organická součást rozpočtového práva. Jeho normy by vytvářely základní rámec právní úpravě veřejných výdajů.⁴ Pokud bude pokračovat proces atomizace práva – a to i v oboru finančního práva – bylo by vhodné zvažovat buď vytvoření práva veřejných výdajů, nebo – v užším pojetí – práva dotačního. Při zkoumání otázek rozpočtových výdajů je nutné brát v úvahu i to, že některé částky jsou z pohledu jednoho veřejného rozpočtu výdajem, ale z pohledu jiného veřejného rozpočtu jsou příjmem rozpočtu. Komplikací pro vymezení obsahu oboru a pojmů, se kterými se pracuje, může být i to, že se výdaj z jednoho rozpočtu shodně označuje i jako příjem jiného rozpočtu (viz používání pojmu dotace).

² Podrobněji viz MARKOVÁ, Hana: Právo veřejných výdajů v systému práva. *Daně a finance – supplementum*, roč. XXIV, 2016.

³ MARKOVÁ, Hana, Radim BOHÁČ: *Rozpočtové právo*. C. H. Beck, 2007; BOHÁČ, Radim: *Daňové příjmy veřejných rozpočtů v České republice*. Wolters Kluwer, 2013.

⁴ Podrobněji viz MRKÝVKA, Petr: *Determinace a diverzifikace finančního práva*. MU Brno, 2012.

2. PRÁVNÍ RÁMEC ROZPOČTOVÝCH VZTAHŮ V ČESKÉ REPUBLICE

Provádění rozpočtové politiky a odpovědnost za ni patří v Evropské unii do kompetencí členských států. Pokud jde o čerpání prostředků z rozpočtu Evropské unie (dále jen EU), toto podléhá základnímu právnímu rámci, který tvoří jak primární právo EU, tak předpisy práva sekundárního. Základem je tzv. Finanční nařízení EU a dále řada přímo použitelných předpisů z oblasti poskytování finanční pomoci z rozpočtu EU obsahujících pravidla čerpání finančních prostředků vztahující se k fondům EU. Kontrolu postupů, pokud jde o využívání fondů EU dle výše uvedených pravidel práva EU, provádí Evropská komise.

Rámec české právní úpravy tvoří zákony upravující rozpočtové hospodaření a nově přijatý zákon o rozpočtové odpovědnosti. Zákon č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech, a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla), ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony (dále jen rozpočtová pravidla) je česká obecná právní norma, která upravuje tvorbu, funkce a obsah střednědobého výhledu státního rozpočtu, státního rozpočtu a státního závěrečného účtu, příjmy a výdaje státního rozpočtu, státní finanční aktiva a pasiva, finanční hospodaření organizačních složek státu, zařízení státu majících obdobné postavení jako organizační složka státu, a státních příspěvkových organizací, finanční kontrolu, podmínky zřizování státních fondů, způsob řízení státní pokladny a řízení státního dluhu, hospodaření s prostředky soustředěnými v Národním fondu. Tento zákon doplňuje zákon č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, který upravuje tvorbu, postavení, obsah a funkce rozpočtů územních samosprávných celků, jimiž jsou obce a kraje, a stanoví pravidla hospodaření s finančními prostředky územních samosprávných celků. Upravuje také zřizování nebo zakládání právnických osob územních samosprávných celků. Řídí se jím také hospodaření dobrovolných svazků obcí a zřizování příspěvkových organizací v oblasti školství svazkem obcí. Zákon č. 23/2017 Sb. o pravidlech rozpočtové odpovědnosti, který byl nově přijat v roce 2017, zapracovává předpis EU⁵ a zároveň navazuje na přímo použitelné předpisy EU⁶. Upravuje pravidla rozpočtové odpovědnosti veřejných institucí v sektoru veřejných institucí, působnost Národní rozpočtové rady, řeší také otázky spojené s mírou zadlužení a tím se dotýká také oblasti veřejných výdajů.

3. SPRÁVNÍ ŘÁD A DOTACE

Aktuální právní otázkou je v současné době problém uplatnění správního řádu při řízení ve věcech dotací, který je zatím pro toto řízení vyloučen. Tato otázka je spojena s vyloučením soudního přezkumu v případech poskytování dotací – a to jak

⁵ Směrnice Rady 2011/85/EU o požadavcích na rozpočtové rámce členských států

⁶ Nařízení Rady (ES) č. 1466/1997 o posílení dohledu nad stavy rozpočtů a nad hospodářskými politikami a o posílení koordinace hospodářských politik, v platném znění, Nařízení Rady (ES) č. 1467/1997 o urychlení a vyjasnění postupu při nadměrném schodku, v platném znění a Nařízení Rady (ES) č. 479/2009 o použití Protokolu o postupu při nadměrném schodku, připojeného ke Smlouvě o založení Evropského společenství (kodifikované znění), v platném znění.

v případě pozitivního, tak i negativního rozhodnutí (v případě nevyhovění žádosti nemá neúspěšný žadatel možnost využít proti rozhodnutí poskytovatele žádné opravné prostředky).⁷

Rozpočtová pravidla vylučují použití správního řádu na proces poskytování dotací a návratných finančních výpomocí ze státního rozpočtu, ale zároveň neupravují jiný proces, kterým by se takové poskytování řídilo (rozpor s § 180 správního řádu). Důvodová zpráva k návrhu novely zákona proto uvádí, že „je proto třeba upravit vztah poskytování dotací a návratných finančních výpomocí ze státního rozpočtu ke správnímu řádu“.⁸

Dosud všeobecně rozšířený výklad byl takový, že vyloučení správního řádu a soudního přezkumu se vztahuje jak na pozitivní, tak i negativní rozhodnutí (v případě nevyhovění žádosti nemá neúspěšný žadatel možnost využít proti rozhodnutí poskytovatele žádné opravné prostředky). Objevily se proto požadavky na úpravu tohoto procesu poskytování dotací a návratných finančních výpomocí ze státního rozpočtu tak, aby byl text zákona uveden do souladu s aktuální judikaturou, která stojí na stanovisku, že dotační vztahy jsou vztahy veřejnoprávní a rozhodnutí poskytovatelů dotací podléhají soudnímu přezkumu ve správním soudnictví, pokud to zákon výslovně nevyloučí. Poskytování dotací a návratných finančních výpomocí ze státního rozpočtu je chápáno jako výkon veřejné moci. Tato činnost měla být – podle názoru Nejvyššího správního soudu podřízena správnímu řádu. V rozsudku č. j. 9 Ads 83/2014-46 (Sb. NSS č. 3324/2016), dospěl NSS k tomu, že všechna ustanovení správního řádu jsou na proces poskytování dotací využitelná.

Osobně se však s tímto názorem zcela neztotožňuji a domnívám se, že jde ve své podstatě o proces specifický, u kterého by bylo žádoucí upravit některá ustanovení odlišně od správního řádu. Otázkou se zabýval i Ústavní soud, který v rozhodnutí Pl. ÚS 21/04 uvedl, že „v případě absence explicitní úpravy správního řízení je správní orgán povinen dbát základních zásad správního řízení, přičemž tyto jsou poznatelné nejen z doktríny, nýbrž i a posteriori z judikatury přezkumných rozhodnutí v soudním řízení správním. Uvedený argument vychází z představy nepsané úpravy celého komplexu procesního práva. Tato koncepce je ale rozporná s ústavní maximou, dle níž státní moc lze uplatňovat jen způsobem, který stanoví zákon (čl. 2 odst. 3 Ústavy, čl. 2 odst. 2 Listiny). Maxima zákonného podkladu pro výkon státní moci, resp. psaného procesního práva nevylučuje jeho dotváření judikaturou, příp. rozhodnutími správních orgánů, vylučuje ale ústavní akceptovatelnost absence explicitní zákonné procedurální úpravy v její úplnosti.“⁹

Specifikem zkoumané oblasti – s možným označením dotační právo – je i to, že se dotační vztahy uskutečňují v rozpočtových mantinelech rozpočtového období a tím

⁷ Vyhoví-li poskytovatel žádosti o poskytnutí dotace nebo návratné finanční výpomoci, vydá písemné rozhodnutí, které obsahuje požadované náležitosti. Na výše uvedená rozhodnutí se nevztahují obecné předpisy o správním řízení a je vyloučeno jeho soudní přezkoumání. V § 14 odst. 5 zákona č. 218/2000 Sb. – na rozhodnutí podle odstavce 4 se nevztahují obecné předpisy o správním řízení a je vyloučeno jeho soudní přezkoumání. Výluka ze soudního přezkumu podle § 14 odst. 5 zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech, se vztahuje pouze na pozitivní rozhodnutí o poskytnutí dotace podle § 14 odst. 4 zákona o rozpočtových pravidlech.

⁸ Důvodová zpráva k návrhu novely zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech – dostupná z <http://www.psp.cz/sqw/text/tiskt.sqw?O=7&CT=1071&CT1=0>.

⁹ <http://nalus.usoud.cz/Search/GefText.aspx?sz=Pl-21-04>

i stanovených limitů rozpočtových prostředků vyčleněných pro dané období. V případě zvrácení rozhodnutí o neudělení dotace je možné očekávat situaci, kdy poskytovatel dotace prostředky již poskytl jinému příjemci (úspěšnému příjemci) a asi není možné ji odejmout, resp. na základě takového rozhodnutí celou dotační výzvu zrušit. V případě soudního přezkumu lze důvodně očekávat, že se celé řízení „nevejde“ do daného rozpočtového období.

Vytvoření zcela nové právní normy v podobě dotačního řádu by bylo velmi potřebné, ale jde o časově náročný proces. Hledá se proto jiná cesta řešení stávajícího stavu např. úprava procesu poskytování dotací a návratných finančních výpomocí v rozpočtových pravidlech se subsidiárním použitím správního řádu. Toto řešení by znamenalo, odlišnou úpravu některých institutů, než jsou nyní upraveny ve správním řádu, přičemž na otázky výslovně neupravené by se aplikoval správní řád. Jde o postup, který by sice byl ústavně komfortní, ale přinášel by zřejmě problémy při realizaci.

Jako nejjednodušší úprava stávajícího stavu se zdá použít správní řád jako celek. Tento přístup však zase bude zřejmě znamenat nárůst finančních prostředků na administrativní zabezpečení celého procesu v praxi.

Dalším argumentem v diskusi o využití správního řádu může být i to, že proces poskytování finančních prostředků v podobě dotací a návratných výpomocí má oproti jiným typům správních řízení tolik specifik, že ne všechna ustanovení správního řádu jsou vhodná a využitelná pro oblast dotací a návratných finančních výpomocí (viz např. opravné prostředky, náklady řízení apod.).

Před koncem roku 2017 byl projednáván, a nakonec i schválen návrh novely zákona o rozpočtových pravidlech,¹⁰ který je postaven právě na zmíněném přístupu k řešení některých z výše naznačených otázek.

Řízení o poskytnutí dotace nebo návratné finanční výpomoci ze státního rozpočtu zabezpečuje poskytovatel. Některé činnosti mohou být přenášeny na jiné právnické osoby či organizační složky státu veřejnoprávní smlouvou (podle § 160 správního řádu). Vyhlašovat výzvu k podávání žádostí o dotace nebo návratné finanční výpomoci a vydávat rozhodnutí však může pouze poskytovatel. Další změna vychází z principu jednostupňového správního řízení, kdy žadatel o dotaci nebo návratnou finanční výpomoc se již nebude moci proti rozhodnutí, kterým bude ukončeno správní řízení, odvolat ani proti němu podat rozklad. Vyloučena je i obnova řízení, ale soudní přezkum rozhodnutí vyloučen není. Po podání žaloby ve správním soudnictví (postup podle § 153 odst. 1 písm. a) správního řádu) – může však být za účelem uspokojení žadatele o dotaci – provedeno (jako výjimka z uvedeného pravidla) přezkumné řízení.

Změna zákona přináší řadu dalších úprav, které se dotýkají nejen opravných prostředků, ale také řady dalších věcí včetně některých odchylek od správního řádu. Řízení o poskytnutí dotace nebo návratné finanční výpomoci ze státního rozpočtu se i dále bude řídit ustanoveními § 14g až 14p rozpočtových pravidel. Podle § 14q se pouze v otázkách výslovně neupravených rozpočtovými pravidly se použije správní řád (výslovně uvedená ustanovení).

¹⁰ Zákon č. 367/2017 Sb.

Cílem provedené změny zákona o rozpočtových pravidlech je tedy zjednodušit vztahy při poskytování dotací a návratných finančních výpomocí ze státního rozpočtu. Předkladatel návrhu – ministr financí – uvedl při projednávání v Poslanecké sněmovně, že „v případě, že by byla zachována současná právní úprava, existuje nebezpečí nárůstu soudních žalob ze strany neúspěšných žadatelů“.

Ukazuje se, že v současné praxi je třeba řešit řadu otázek, které mají společné rysy, ale při existenci více zákonů řešících obdobnou problematiku – dotýkajících se různých skupin subjektů – není a nemůže být řešení vždy jednoznačné. Novelizace dvou existujících zákonů o rozpočtových pravidlech jsou nejčastěji vyvolány nutností řešit praxí kladené otázky – nejen obecně otázky dotací, ale zejména otázky procesního postupu při jejich poskytování či při vymáhání neoprávněně čerpaných peněžních prostředků (za situace kdy dojde k porušení dotačních pravidel).

Přijetím změny zákona o rozpočtových pravidlech – podle mého názoru – nedojde k vyřešení všech problémů spojených s poskytováním dotací, zejména z toho důvodu, že novela zákona neznamená vytvoření komplexní právní úpravy. Nová úprava může nakonec vést i k prohloubení rozdílů mezi řízením o dotacích a řízením podle správního řádu.

Neexistence samostatného procesního předpisu pro dotační oblast (obdoby daňového či správního řádu) vede v praxi k nejasnostem a sporům při řešení otázek spojených s postupem čerpání veřejných prostředků. Domnívám se proto, že jedinou cestou k vyřešení stávající situace, je přijetí samostatné komplexní právní úpravy poskytování dotací na všech úrovních. Je také zřejmé, že dotační právo je oblastí, které se bude muset v budoucnosti věnovat větší pozornost, než je tomu doposud.

prof. JUDr. Hana Marková, CSc.
Univerzita Karlova, Právnická fakulta
markova@prf.cuni.cz
ORCID: 0000-0002-0204-4571

FINANČNÍ SYSTÉM, FINANČNÍ TRH, NEBO KAPITÁLOVÝ TRH JAKO DEFINIČNÍ ZNAK PODOBORU FINANČNÍHO PRÁVA?

MICHAEL KOHAJDA, MILAN BAKEŠ

Abstract: **Financial System, Financial Market, or Capital Market as the Characteristic Feature of Sub-Branch of Financial Law**

The aim of the article is to describe characteristic features of terms: financial system, financial market (or financial markets) and capital market, to organize them into a theoretical internal system following the aim to use the most appropriate one for the denomination of the sub-branch of financial law that comprises legal regulation of direct and indirect financing, transfer of financial means or change of financial means for financial means of different kind. Under the influence of stated argumentation, the authors draw the conclusion that the financial system is the most appropriate term, therefore the relevant sub-branch of financial law shall be described as the financial system law.

Keywords: capital market; financial law; financial market; financial markets; financial system

Klíčová slova: finanční trh; finanční trhy; finanční právo; finanční systém; kapitálový trh

DOI: 10.14712/23366478.2017.35

1. ÚVOD

V současné době se v oblasti finanční vědy stále častěji diskutuje alternativní pojmání podoboru či úseku oboru finančního práva, který zahrnuje právní regulaci finančních institucí, finančních trhů a finančních nástrojů a současně také dohled nad dodržováním této regulace v praktickém životě. Tradiční finančněprávní nauka, která nicméně již nikoliv nutně dobře odolává vývoji teorie a praxe posledních dvou dekad, favorizovala pojem finanční trh pro označení tohoto podoboru finančního práva, tj. označení právo finančního trhu.¹ V současnosti se však stále častěji objevují názory² považující toto pojmání a označování tohoto podoboru finančního práva za překonané a neodpovídající aktuální praxi, legislativě i právní teorii, a to i s ohledem na pojmání téhož v zahraničí. Předmětem této statě je tak odlišení pojmů finanční systém, finanční

¹ BAKEŠ, Milan, Marie KARFÍKOVÁ, Hana MARKOVÁ, Petr KOTÁB a kol. *Finanční právo*. 6. upravené vydání. Praha: C. H. Beck, 2012, s. 13.

² Srovnej: KOHAJDA, Michael. Právo finančního systému jako podobor finančního práva? *Daně a finance*. roč. 24, 2016, Supplementum, s. 36–39.

trh (resp. finanční trhy) a kapitálový trh jako možných definičních znaků podoboru (resp. úseku) oboru finanční právo.³

Úvaha obsažená v této stati je důležitá zejména z pohledu teoretického. Praktický život přejímá spíše účelové označení různých skupin právních norem, které jsou v určité oblasti lidské činnosti častěji užívány. Dochází tak k vcelku nesystematickému a utilitárnímu vytváření právních (pod)oborů, k atomizaci stávajících právních oborů a podoborů, když se objevují označení jako sportovní právo, medicínské právo nebo genderové právo. V takových případech se jedná opravdu jen o účelová seskupení právních norem, která nemusejí mít své vlastní principy, svou vnitřní systematiku atd., což je jinak znakem samostatného právního oboru. Tento závěr by neměl být pojímán negativně, neboť právní i jiné praxi tato relativní nesystematičnost a nevědeckost nijak nevadí, naopak jí to usnadňuje činnost, neboť není zbytečně zatěžována právními normami, které ve své oblasti nepotřebuje. Vždyť i obecná právní teorie připouští, že i samotné základní rozlišování na právní podsystemy – právo soukromé a právo veřejné, má jen velmi omezený praktický význam a vždy bylo a je nejasné.⁴ Totéž platí i o následném členění do právních oborů v rámci obou podsystemů práva.

Naopak právě právní teorie by měla tyto otázky řešit podrobněji. Vnitřní systematika právních oborů v rámci systému práva je důležitým problémem, který musí být zkoumán, aby mohly být jednotlivé právní normy zařídovány (v ideálním případě) do vnitřně nerozporného systému, který je uspořádán podle míry shodných znaků do množin a podmnožin právních norem obsažených v jednotlivých právních předpisech nebo vymezených v autoritou působící judikatuře. Proto také mezi pojmy finanční systém, finanční trh a kapitálový trh by měl být nalezen vzájemný řád, který by byl pak využit k výběru nejvhodnějšího označení příslušného podoboru finančního práva.

2. FINANČNÍ SYSTÉM

Nejmladším ze zkoumaných pojmů, co se týká tradice jeho užívání, je do-
zajista pojem finanční systém. Tento pojem se v oblasti práva do popředí dostal zejména v důsledku legislativních prací, kterými bylo reagováno na celosvětovou finanční krizi, jež započala v roce 2008 ve Spojených státech amerických. Objevovat se začal nejprve v unijní legislativě, následně také v právních řádech členských států. V českém prostředí se jeho nejvýznamnější legislativní užití nachází ve vymezení základních cílů činnosti České národní banky v zákoně o České národní bance,⁵ přičemž taktéž do tohoto zákona se tento pojem dostal z důvodů harmonizace s unijní legislativou. Stejně jako v unijním právním řádu, ani v českém právním řádu však není obsažena definice, co se finančním systémem rozumí. Pro výklad tohoto pojmu je tak důležitá zejména právní nauka.

³ Tento text byl zpracován v rámci programu „PROGRES Q02 – Publicizace práva v evropském a mezinárodním srovnání“ realizovaného v roce 2018 na Právnické fakultě Univerzity Karlovy.

⁴ KNAPP, Viktor. *Teorie práva*. Praha: C. H. Beck, 1995, s. 68.

⁵ Konkrétně v ustanovení § 2 odst. 1 zákona č. 6/1993 Sb., o České národní bance, podle kterého Česká národní banka „[p]řečuje o finanční stabilitu a o bezpečné fungování finančního systému v České republice“.

Při hledání obsahového významu právního pojmu finanční systém je nutné vycházet z pojednání ekonomických, neboť právo v tomto reaguje na ekonomii a následuje ji. Částečně se k této otázce vymezuje například Rejnuš, který obecně uvádí, že finanční systém je vždy nedílnou součástí některého systému ekonomického; nicméně takové široké pojetí ekonomické je v tomto případě nesystematické z hlediska právního, když tento autor dále v poznámce pod čarou uvádí, že do finančního systému lze zahrnout mimo jiné i instituce sociálního pojištění,⁶ s čímž z hlediska systematiky práva souhlasit nelze a je nutno být v právním vymezení pojmu finanční systém preciznější.

Široký pohled na pojem finanční systém je na místě jen tehdy, pokud jej však omezíme jen na právní vztahy, které vznikají, mění se a zanikají, a jejich prvky, jež jsou předmětem finančněprávní regulace, a to jak čistě veřejnoprávní, tak právní regulace rozšířených úseků finančního práva, které mají přesah do oborů soukromoprávních.

Finanční systém je z obsahového hlediska nejširším z pojmů v této stati zkoumaných. K lepšímu pochopení jeho obsahu je nutno alespoň krátce vymezit funkce, které finanční systém ve fungující tržní ekonomice má naplňovat. Prvořadým účelem finančního systému je umožnit nakládání s peněžními prostředky ve všech různých podobách. Jedná se o shromažďování a ukládání přebytečných peněžních prostředků prostřednictvím finančních institucí, aby nezůstávaly u osob pociťujících jejich relativní přebytek. Tyto prostředky jsou ponechávány v jejich původní podobě, nebo častěji přeměňovány do podoby účetních záznamů při současném užití totožných peněžních prostředků v jejich původní podobě k jiným účelům, zejména jejich následnému využívání pro úvěrování. Peněžní prostředky mohou být proměňovány za finanční nebo reálné investiční nástroje. Toto ukládání relativně přebytečných peněz prostřednictvím finančního systému by mělo zamezit jejich znehodnocování, v lepším případě pak přinést naopak jejich zhodnocení v čase. Finanční systém by měl také poskytovat obecnou ochranu proti riziku jejich náhlého znehodnocení, když umožňuje peníze dislokovat v místě i předmětu.

Podstatnou funkcí finančního systému je však také mobilizace peněz, zejména umožnění platebního styku, který je organizován jak veřejnoprávním subjektem obvykle v podobě centrální banky, tak soukromoprávními finančními institucemi. Organizace a uskutečňování platebního styku je velmi významnou funkcí finančního systému, který jej odlišuje od finančních trhů, které se zaměřují na funkce spočívající v uložení přebytečných peněžních prostředků subjekty s jejich relativním přebytkem a jejich využití subjekty pociťujícími jejich nedostatky.

Všechny tyto funkce jsou významné nejen z pohledu soukromých osob, jedinců nepodnikajících i podnikajících a obchodních korporací, ale také z pohledu veřejnoprávních subjektů, zejména samotného státu. Stát je na řádně fungujícím finančním systému závislý jak z hlediska svých rozpočtových příjmů, kdy prostřednictvím finančního systému získává výnosy z povinných peněžitých plnění, které autoritativně ukládá, i prostředky úvěrového financování svého deficitního hospodaření, tak svých rozpočtových výdajů, kdy prostřednictvím finančního systému distribuuje peníze ke svým zaměstnancům i osobám, jimž neekvivalentně poskytuje peníze, stejně tak prostřednictvím

⁶ REJNUŠ, Oldřich. *Finanční trhy*. 4., aktualizované a rozšířené vydání. Praha: Grada, 2014, s. 41.

finančního systému uskutečňuje platby za pořizované zboží a služby, nebo distribuuje peníze k jiným veřejnoprávním subjektům.

Z teoretického hlediska je dále nutno vyjít z obecného chápání jakéhokoliv systému jako souboru jednotlivých prvků a vztahů mezi nimi, které se uskutečňují prostřednictvím určitých předmětů. U finančního systému jsou jeho prvky jednotlivé subjekty, a to ty, od nichž peněžní prostředky pocházejí, ty, k nimž peněžní prostředky směřují, a ty které pohyb těchto prostředků umožňují a organizují. Všechny tyto subjekty bývají organizovány prostřednictvím újeji zaměřených subsystémů, které obvykle označujeme jako jednotlivé druhy finančních trhů (např. peněžní, kapitálový nebo devizový).

Nad všemi těmito subjekty pak působí subjekty, jimž právo dává pravomoc porovnávat konkrétní jednání všech těchto subjektů s jednáním požadovaným dispozicemi platných právních norem, respektive v případě zjištěného nesouladu proti takovému stavu zakročit a vynutit napravení tohoto negativního stavu a zjednání nápravy nebo uložit sankci, kterou by vyvolaný negativní stav byl potrestán. Předměty, jejichž prostřednictvím jsou uskutečňovány vztahy ve finančním systému, nemají jen původní podobu peněz, ale všech nástrojů, které lze za peníze vyměnit, aby lépe umožňovaly naplňování funkcí finančního systému.

Finálně je tedy možné finanční systém vymezit jako souhrn všech druhů finančních trhů včetně subjektů, které se na těchto trzích střetávají s nabídkou a poptávkou po relativně disponibilních peněžních prostředcích, a dále subjektů poskytujících finanční služby, a to zejména právě subjektům, které se na trzích střetávají, přičemž tyto subjekty a jimi poskytované finanční služby dohromady vytvářejí infrastrukturu umožňující vznik, změnu a zánik právních vztahů, jejichž předmětem je nakládání s peněžními prostředky, zejména jejich ukládání, výměnu za jiné formy nástrojů na trzích obchodovaných, jejich zapůjčování jiným subjektům a jejich převody mezi subjekty, přičemž i souhrn těchto právních vztahů je nutno do finančního systému zahrnout. Následně je pak finanční systém dotvářen orgány sekundární regulace a dohledu, většinou veřejnoprávního charakteru, které vykonávají pravomoci spočívající v tvorbě právní regulace, v autoritativním individuálním rozhodování a v porovnávání právem požadovaného a skutečného jednání subjektů zapojených ve finančním systému s možným následným vyvozením důsledků předpokládaných právní regulací.

Vzhledem k novosti užívání samotného pojmu finanční systém v právní regulaci je vhodné, jakkoliv to není přímým předmětem tohoto článku, krátce vymezit také pojem stabilita finančního systému, jak je například pojat ve výše uvedeném případě ustanovení zákona o České národní bance. Tento pojem totiž taktéž nemá svou legální definici a je tedy nutno ji opět vymezit naukou, přitom však panuje mezi různými autory zatím shoda, že se zatím na jednotné definici neshodnou.⁷

Za stabilitu finančního systému by měl být pokládán takový stav finančního systému, kdy je finanční systém prostý závažných poruch a je odolný vůči současným nebo budoucím systémovým výkyvům, když primární zájem spočívá v péči o stabilitu lokální měny, čehož bývá dosahováno řádným naplňováním měnové politiky prostřednictvím měnověpolitických nástrojů, a o stabilitu jednotlivých subjektů vykonávajících

⁷ Srov. THEISSEN, Roel. *EU Banking Supervision*. The Hague: Eleven International Publishing, 2013, s. 1133.

ve finančním systému své pro systém významné činnosti, zejména finančních institucí. Součástí dosahování stability finančního systému je také preventivní činnost příslušného orgánu, jenž by měl předcházet takovým situacím, které jsou způsobitelné v budoucnu vyvolat výkyvy ohrožující finanční stabilitu.

3. FINANČNÍ TRH

Podstatně menší prostor je nutné věnovat pojmu finanční trh, neboť ten je poměrně tradičnějším termínem, a proto také naukou podrobněji vymezen. Jako teoretický pojem, který označuje určitou oblast ekonomických vztahů regulovaných právem, se používá tento pojem v právní nauce v singuláru,⁸ jakkoliv je obecně přijímáno, že jednotlivých druhů finančních trhů je celá řada.⁹ Z tohoto pohledu tedy není nijak nesprávné používat také souhrnný pojem finanční trhy, spíše se to s postupným rozšiřováním využívání pojmu finanční systém jako zastřešujícího pojmu jeví jako příhodnější a přesnější.

Tradiční definice finančního trhu o něm hovoří jako o systému vztahů, nástrojů, subjektů a institucí, umožňujících shromažďování, soustředování, rozdělování a rozmístování dočasně volných peněžních prostředků na základě nabídky a poptávky s tím, že finanční trh umožňuje redistribuci dostupných peněžních zdrojů na dobrovolném, smluvním principu.¹⁰ Tato definice obsahuje určení hlavního účelu existence finančního trhu (resp. finančních trhů), kterým je redistribuce disponibilních peněžních prostředků od subjektů pocítujících jejich relativní přebytek k subjektům pocítujícím jejich relativní nedostatek. Jedná se tedy o umožnění využití volné peněžní prostředky k aktivitě jiných osob než jejich aktuálních držitelů, a to s předpokládanou výhodou pro obě strany vztahu. Dlužníky z těchto vztahů mohou být podnikající osoby, které získané peněžní prostředky použijí dále pro rozvoj svého podnikání, ale také nepodnikající osoby, které získané peněžní prostředky použijí na uspokojení svých běžných potřeb, na které se jim aktuálně prostředků nedostává.

Důležitým významem finančních trhů je právě umožnění nepřímého financování obchodních aktivit i aktuálních potřeb podnikajících subjektů. Jsou tak alternativou přímého financování, kdy dochází k přímému vztahu mezi věřitelem a dlužníkem bez aktivity jakékoliv třetí osoby. V širším měřítku je však nereálné, že by zejména financování obchodních aktivit bylo uskutečňováno přímým financováním, neboť vytvoření přímého vztahu financování je velmi obtížné (samotné nalezení vhodných subjektů, které by vstoupily do konkrétního smluvního vztahu, vyjednání podmínek tohoto vztahu, uskutečnění financování s jeho dostatečným zajištěním atd.) a málo likvidní. Proto je

⁸ Z nejnápadnějších děl právní nauky lze toto označení nalézt např. v BAKEŠ, Milan, Marie KARFÍKOVÁ, Hana MARKOVÁ, Petr KOTÁB a kol. *Finanční právo*. 6. upravené vydání. Praha: C. H. Beck, 2012, s. 102.

⁹ Například Evropská centrální banka rozlišuje tři základní druhy finančních trhů – trh peněžní, trh úvěrový a trh kapitálový (viz EVROPSKÁ CENTRÁLNÍ BANKA. Financial markets. *Ecb.europa.eu* [online]. 2015 [cit. 20. 7. 2017]. Dostupné z: <https://www.ecb.europa.eu/mopo/eaec/markets/html/index.en.html>).

¹⁰ BAKEŠ, Milan, Marie KARFÍKOVÁ, Hana MARKOVÁ, Petr KOTÁB a kol. *Finanční právo*. 6. upravené vydání. Praha: C. H. Beck, 2012, s. 102.

existence fungujícího prostředí umožňujícího nepřímé financování nezbytná pro řádné fungování tržního hospodářství. Přitom finanční trhy jsou právě tímto prostředím, ve kterém je nepřímé financování efektivně uskutečňováno.

Na finančních trzích dále dochází k dalšímu nakládání s peněžními prostředky, které nelze považovat za financování, například k obchodní výměně jednotlivých světových měn na devizovém trhu. Tato funkce finančních trhů je nezbytná pro řádné fungování mezinárodních obchodních vztahů, když umožňuje uhrazovat dodané zboží nebo poskytnuté služby do zahraničí.

Tyto základní funkce finančních trhů je odlišují od finančního systému, jehož jsou součástí (podmnožinou), neboť finanční systém, jak je uvedeno výše, má širší funkce – zajišťuje stabilitu peněžních prostředků v lokální měně nebo pohyb peněžních prostředků nejen za účelem uskutečnění nepřímého financování, ale i pro přímé financování nebo pro běžné platby za poskytnuté služby nebo dodané zboží nebo pro jakékoliv jiné přesuny peněžních prostředků mezi subjekty, ať na ekvivalentním, nebo neekvivalentním principu.

K doplnění je vhodné krátce zmínit také problematiku komoditních trhů, která bývá někdy s finančními trhy nepřesně spojována. Za komoditní trhy je nutno pokládat organizovaná místa, na nichž se vytváří právní vztahy, jejichž předmětem je nákup, prodej nebo zapůjčení komoditních (reálných) nástrojů (obvykle nerostných surovin nebo průmyslových a zemědělských produktů) nebo komoditních (reálných) investičních nástrojů (například slitky zlata nebo broušené diamanty). Komoditní trhy v tomto případě nelze zařazovat do skupiny finančních trhů.¹¹ Mezi komoditním trhem a finančními trhy však panuje úzké propojení, neboť mezi finanční trhy patří i derivátové trhy, na nichž jsou obchodovány komoditní investiční deriváty jakožto finanční investiční nástroje, jejichž hodnota je odvozována od hodnoty komoditních nástrojů nebo komoditních investičních nástrojů.

4. KAPITÁLOVÝ TRH

Z výše uvedeného vyplývá, že kapitálový trh je jedním z finančních trhů. Obecná teorie člení finanční trhy podle nástrojů, jež se na těchto trzích obchodují (vzhledem k tomu, že primární funkcí finančních trhů je uskutečnění nepřímého financování – z pohledu věřitele investování, lze hovořit o investičních nástrojích, a vzhledem k tomu, že se jedná o finanční trhy, tak o finančních investičních nástrojích, na rozdíl od výše vymezených komoditních investičních nástrojích). Obvyklé členění trhů je podle doby splatnosti finančního investičního nástroje, když základní hranicí je jeden rok. Na peněžním trhu jsou obchodovány finanční investiční nástroje s dobou splatnosti nejvýše jeden rok (krátkodobé úvěry nebo krátkodobé cenné papíry jako jsou směnky nebo pokladniční poukázky), na kapitálovém trhu jsou obchodovány finanční investiční nástroje s delší dobou splatnosti (dlouhodobé úvěry nebo dlouhodobé cenné papíry jako jsou dluhopisy, hypoteční zástavní listy atp.) nebo majetkové cenné papíry (např. akcie

¹¹ Jak například činí Rejnuš ve svém znázornění členění finančního trhu podle základních druhů finančních investičních instrumentů (viz REJNUŠ, Oldřich. *Finanční trhy*. 4., aktualizované a rozšířené vydání. Praha: Grada, 2014, s. 61).

nebo kmenové listy). Vedle toho však můžeme rozlišovat i další druhy finančních trhů, například trh devizový, jehož funkcí je umožnit nákup a prodej jednotlivých měn, nebo trh derivátový, na kterém jsou obchodovány investiční deriváty založené na komoditách, cenných papírech, jiných finančních investičních nástrojích nebo dokonce na skutečnostech, které ani nemají právní povahu (např. počasí nebo akciový index).

Kapitálový trh je tedy trhem dlouhodobých (při podrobnějším rozlišování střednědobých a dlouhodobých) úvěrů, dlouhodobých (resp. střednědobých a dlouhodobých) cenných papírů nebo majetkových cenných papírů, které nemají splatnost jako svůj charakterový znak vůbec vymezenou (a jsou fakticky splatné až při rozdělení likvidačního zůstatku).

Hlavní funkcí kapitálového trhu je umožnění nepřímého dlouhodobého financování subjektů, které chtějí rozvíjet své obchodní aktivity, přičemž zdrojem toho financování jsou relativně suficidní peněžní prostředky investorů. Zde se jedná o primární trh, na kterém jsou nově emitované finanční investiční nástroje směňovány za peněžní prostředky investorů. Kapitálový trh však následně umožňuje také zpeněžení nakoupených finančních investičních nástrojů v okamžiku, kdy jejich držitelé pocítí potřebu likvidnějších peněžních prostředků. Kapitálový trh tak zajišťuje žádoucí likviditu finančních investičních nástrojů, když organizuje uzavírání smluvních vztahů, jejichž předmětem jsou již dříve emitované finanční investiční nástroje, tuto součást kapitálového trhu označujeme jako sekundární trh.

Kapitálový trh je tak jedním z finančních trhů, jehož zaměřením je organizovat a regulovaně umožňovat uzavírání právních vztahů, jejichž primárním cílem je získat peněžní prostředky pro rozvoj obchodních aktivit na jedné straně a umožnit zhodnocení disponibilních peněžních prostředků v čase na straně druhé, sekundárním cílem je pak umožnit zlikvidnění již držených finančních investičních nástrojů jejich prodejem jinému investorovi. Kapitálový trh tak skutečně umožňuje aktivaci kapitálu ve prospěch ekonomického rozvoje jednotlivců, respektive v souhrnu pak celé společnosti, na principu dlouhodobého investování peněžních prostředků.¹²

4. ZÁVĚR

Jak bylo uvedeno v úvodu této statě, tradičně byl podobor finančního práva, který zahrnoval právní normy týkající se nakládání s peněžními prostředky prostřednictvím finančních institucí a dalších obdobných subjektů na finančních trzích i mimo ně, doplněný o činnost dohledových orgánů nazývan jako právo finančního trhu. Taktéž v úvodu byla položena otázka, zda je toto označení přiléhavé i po zohlednění recentního vývoje legislativy unijní i české, ale také obecné praxe.

Výše jsme zdůvodnili, jaký je vztah mezi pojmy finanční systém, finanční trh (resp. finanční trhy) a kapitálový trh. Z hlediska dnešního utilitárního označování souborů

¹² Z pohledu širších souvislostí a nástrojů právní regulace postavení kapitálového trhu vhodně rozebírá Lubomír Čunderlík, viz ČUNDERLÍK, Lubomír. *Trhová transparentnost a zneužívání kapitálového trhu (v korelácii poskytovania investičných služieb, výkonu investičných činností a organizovania regulovaného trhu)*. Bratislava: Wolters Kluwer, 2015, s. 13–20.

právních norem nepovažujeme za chybné, pokud jsou užívána označení právo finančního trhu nebo právo kapitálového trhu, je ale nutné zdůraznit, že právě vzhledem k obsahovým souvislostem mezi jednotlivými zkoumanými pojmy by tato označení měla být užívána přiléhavě vzhledem k předmětu, který mají vymezovat.

Za nejširší pojem, který zahrnuje právem regulované činnosti finančních institucí a dalších subjektů, včetně veřejnoprávních orgánů, a předměty právních vztahů, které při této činnosti vznikají, v ekonomice státu nebo nadstátního subjektu, je vhodné považovat pojem finanční systém. Z tohoto důvodu by v případě, že je potřebné označit podobor finančního práva, který bude soustřeďovat takovouto právní regulaci, mělo být používáno označení právo finančního systému.

Pokud má být z konkrétního utilitárního důvodu použito označení pro soubor právní regulace některé z podmnožin, subsystému finančního systému, pak je samozřejmě možno použít i utilitárního označení právo finančních trhů (zde je však vhodné se přiklonit k plurálu, což vychází z výše uvedené mnohosti finančních trhů) v případě, že je záměrem zahrnout více nebo všechny finanční trhy, nebo právo kapitálového trhu, pokud je záměrem zahrnout pouze regulaci kapitálového trhu jako jednoho z finančních trhů, zejména pokud má být vymezena právní regulace dlouhodobého nepřímého financování prostřednictvím tohoto druhu finančního trhu.

V porovnání s dřívější, výše uvedenou právní naukou, se zajisté jedná o názorový posun. Je však v právní nauce nejen vhodné, ale také nutné zohledňovat vývoj ekonomické praxe a vývoj pozitivněprávní úpravy, nelze ustrnout na jednou zaujatých závěrech, když se okolní společnost a v ní vznikající právní vztahy překotně vyvíjejí.

doc. JUDr. Michael Kohajda, Ph.D.
Univerzita Karlova, Právnická fakulta
kohajda@prf.cuni.cz
ORCID: 0000-0001-7235-0921

prof. JUDr. Milan Bakeš, DrSc.
Univerzita Karlova, Právnická fakulta
bakes@prf.cuni.cz
ORCID: 0000-0002-3836-3849

AKTUÁLNÍ TENDENCE V SEKTORU POJIŠŤOVNICTVÍ

ROMAN VYBÍRAL

Abstract: **Actual Tendencies in Insurance Sector**

The text deals with current trends in the insurance sector within the European Union, resp. within the Czech Republic. The text primarily analyzes the current legislative development, including the impact on the insurance undertakings. Furthermore, some current trends of the national insurance market are discussed in the text. In conclusion, there is outlined a brief assessment of the legislation as well as several *de lege ferenda* considerations.

Keywords: insurance law; insurance undertaking; Solvency II; GDPR; IDD; PRIIPs; compulsory insurance; life insurance

Klíčová slova: pojišťovací právo; pojišťovna; Solventnost II; GDPR; IDD; PRIIPs; povinné smluvní pojištění; životní pojištění

DOI: 10.14712/23366478.2017.36

1. ÚVOD

Oblast pojišťovnictví je, obdobně jako další segmenty finančního systému,¹ v posledních letech podrobována stále přísnější regulaci jak ze strany národních zákonodárců, tak ze strany Evropské unie.² V případě národních úprav se tento trend projevuje jednak v napojení na unijní legislativu mající povahu tzv. minimální harmonizace, která umožňuje členským státům zpřísnění pravidel při zachování základních aspektů jednotlivých směrnic, současně včas stále existují oblasti unijní legislativou více či méně nepokryté, které zákonodárci upravují při respektování specifik národních požadavků. Jeden z mých kolegů tento trend trefně označil jako princip stále se zpřísnující regulace, resp. jako princip stále se utahujících šroubů. Sektor pojišťovnictví se především ve 21. století v souvislosti s rozvojem moderních technologií dostává stále častěji do kontaktu s požadavky na ochranu spotřebitele, na informování zákazníka obecně, na ochranu osobních údajů apod. Současně jsou pojišťovny a zajišťovny (dále

¹ Ke konceptu finančního systému viz KOHAJDA, Michael. Právo finančního systému jako podbor finančního práva? *Daně a finance*, 2016, Supplementum, s. 36 an.

² Tento text byl zpracován v rámci programu „PROGRES Q02 – Publicizace práva v evropském a mezinárodním srovnání“ realizovaného v roce 2018 na Právnické fakultě Univerzity Karlovy.

v kontextu společně též jen jako „pojišťovny“) podrobovány stále přísnější regulaci a dohledu, jsou omezovány činnosti, které mohou vykonávat, a je na ně kladena celá řada dalších povinností, a to primárně v souvislosti s rostoucím významem finančního systému jako takového. Na jednu stranu je požadavek na přísnou regulaci finančního systému zcela legitimní,³ na druhou stranu se momentálně trh nachází ve fázi jakési legislativní smršti, která s sebou přináší povinnost v rámci poměrně krátké doby současně promítnout řadu primárně unijních požadavků do činnosti nejen pojišťoven. Tato fáze s sebou přináší nejen značné finanční výdaje na straně pojišťoven, současně vzniká riziko jakési „přeimplementovanosti“ unijních požadavků, která se může projevit např. ve vícečetném ukládání obdobných povinností, případně v zavádění kontradiktorních povinností. Ruku v ruce s tím je zcela zjevný vliv ve sféře klientů pojišťovacích služeb, kteří jsou v souvislosti s narůstající ochranou slabší smluvní strany někdy snad až přechráněni a nejsou schopni ve změti informačních toků identifikovat skutečně významné informace.⁴ Nejen o těchto aktuálních aspektech pojednává tento text, který si klade za cíl analyzovat a zhodnotit základní legislativní akty a tendence promítající se do vnitrostátní legislativy v České republice.

2. SMĚRNICE SOLVENCY II

Do činnosti pojišťoven z regulatorního hlediska v posledních letech zasáhla nepochybně nejvíce směrnice Solvency II⁵ ve znění směrnice Omnibus II⁶ a dalších předpisů. Proces přijetí textu Solvency II do vnitrostátních úprav členských států trval po opakovaných odkladech celých šest let, což je samo o sobě poněkud nestandardní. I přes opakovaný odklad se nepodařilo v České republice tuto směrnici implementovat včas, což však neznamená, že by český pojišťovací trh nebyl na směrnici ke dni 1. ledna 2016 připraven a požadavky směrnice neplnil. Solvency II nakonec byla do zákona č. 277/2009 Sb., o pojišťovnictví (dále také jen „zákon o pojišťovnictví“) příslušnou novelou implementována s bezmála ročním zpožděním, ačkoliv v dané době byly pro Českou republiku již závazné rovněž přímo použitelné delegované akty obsahující detailní úpravu některých základních prvků ze směrnice, které v určitých případech⁷ nabývaly účinnosti již v první polovině roku 2015, a to z toho důvodu, aby se mohly pojišťovny včas na chystané změny připravit a podat včas relevantní žádosti dohledovým orgánům. Přejechod na Solvency II byl tedy nastaven tak, aby byl pro pojišťovny pokud možno co nejplynulejší. Samotná směrnice Solvency II byla vybudována na trojpilířové struktuře. „V prvním pilíři jsou stanoveny kvantitativní požadavky zahrnující postupy pro výpočet technických rezerv a kapitálových požadavků, které budou kalkulovány buď za použití

³ K tomu viz např. LOWRY, John, Philip RAWLINGS, Robert MERKIN. *Insurance Law. Doctrines and Principles*. Oxford: Hart Publishing, 2011, s. 13 an.

⁴ K tomu viz např. KUNERTOVÁ, Tereza. Petr Ježek: Nadmíra informačních povinností může být kontra-produktivní. *Pojistný obzor*, 1/2017, s. 4 an.

⁵ Směrnice Evropského parlamentu a Rady 2009/138/ES ze dne 25. listopadu 2009 o přístupu k pojišťovací a zajišťovací činnosti a jejím výkonu (Solvntnost II).

⁶ Novelizační směrnice 2014/51/EU Evropského parlamentu a Rady ze dne 16. dubna 2014.

⁷ Např. v případě tzv. implementačních technických standardů.

*standardního vzorce nebo interních modelů schvalovaných příslušným orgánem dohledu. Kvalitativní požadavky, které jsou součástí druhého pilíře, stanoví pravidla pro vnitřní kontrolní systémy pojišťoven, jejich vlastní vyhodnocování a řízení rizik a rovněž pravomoci a odpovědnosti dohledových orgánů při výkonu dohledu. Třetí pilíř si klade za cíl posílení tržní disciplíny a transparentnosti trhu na základě výkaznictví a povinnosti pojišťoven a zajišťoven zveřejňovat o sobě širokou škálu informací.*⁸ Není předmětem tohoto textu pojednávat o jednotlivých změnách, které s sebou směrnice Solvency II přinesla, avšak lze shrnout, že většina těchto změn směřovala k zajištění vyšší míry stability pojistného trhu v Evropské unii a zvýšení odolnosti vůči případným finančním krizím. Ve vnitrostátní legislativě došlo v této souvislosti mj. k významné modifikaci konceptu tzv. souvisejících činností, který byl nahrazen mnohem užším konceptem tzv. vyplývajících činností, což vedlo mnohé pojišťovny ke změně struktury a k zakládání nových dceřiných společností. „*Je patrné, že došlo ke zcela odchylnému pojetí povahy souvisejících (resp. vyplývajících) činností, kdy podle předchozího znění ZPoj stály tyto činnosti vedle hlavní činnosti pojišťovací, zatímco podle stávajícího znění ZPoj jsou tzv. vyplývající činnosti součástí pojišťovací činnosti, to však pouze tehdy, kdy z povolené pojišťovací činnosti přímo vyplývají.*“⁹

3. NAŘÍZENÍ GDPR

Lze konstatovat, že v dnešní době hrají zcela klíčovou roli informace a data, včetně dat osobních, s nimiž se běžně obchoduje. Tzv. obecné nařízení o ochraně osobních údajů¹⁰ (General Data Protection Regulation, zkráceně též „GDPR“) vstoupí v platnost ke dni 25. 5. 2018 a dotýká se prakticky všech entit, které vymezeným způsobem nakládají s osobními údaji svých klientů a dalších uživatelů, pojišťovny pochopitelně nevyjímaje. S ohledem na to, že subjekty vystupující v rámci finančního systému (tedy banky, pojišťovny, obchodníci s cennými papíry apod.) vstupují do smluvních a jiných vztahů s významným počtem osob, je zcela evidentní, že dopady GDPR do jejich činnosti budou velmi znatelné. GDPR se nese v duchu obecného zpřísnování unijní legislativy, což bývá stále častěji doprovázeno vysokými sankcemi za porušení pravidel. Pravděpodobně se tedy blíží ke konci doba, kdy některé finanční instituce vědomě porušovaly právní předpisy, když za jejich porušení hrozila menší sankce, než jaký zisk toto porušení s sebou přinášelo. Pro GDPR je charakteristické nejen z mého pohledu zcela správné zpřísnění sankcí,¹¹ ale rovněž to, že úprava ochrany osobních

⁸ Viz [cnb.cz. Solventnost II](http://www.cnb.cz/Solventnost-II) [online]. [cit. 26. 9. 2017]. Dostupné na http://www.historie.cnb.cz/cs/regulace_a_dohled/regulace_a_dohled_v_oblasti_financniho_trhu_ii/solventnost_ii.html.

⁹ Viz KARFÍKOVÁ, Marie, Roman VYBÍRAL. Nový zákon o spotřebitelském úvěru ve vazbě na sektor pojišťovnictví. *Pojistné rozpravy*, 34/2017, s. 52 an.

¹⁰ Nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) 2016/679 ze dne 27. dubna 2016 o ochraně fyzických osob v souvislosti se zpracováním osobních údajů a o volném pohybu těchto údajů a o zrušení směrnice 95/46/ES (obecné nařízení o ochraně osobních údajů).

¹¹ Jako poněkud diskutabilní se nicméně jeví značný likvidační potenciál takto vysokých pokut, a to především ve vztahu k menším entitám.

údajů bude pojata velmi komplexně a na úroveň národních úprav¹² bude přenesena převážně agenda doplňkového a procesního charakteru, resp. další taxativně vymezená agenda. Pojišťovny budou typickými subjekty, které budou povinny zavést tzv. posouzení vlivu na ochranu osobních údajů (Data Protection Impact Assessment, zkráceně též „DPIA“). DPIA spočívá v monitoringu dopadů činností spočívajících v automatickém sběru, třídění a vyhodnocování vybraných dat za účelem vytváření obchodních nabídkových vzorců apod. Pojišťoven se dále dotýká např. povinnost zřídit osobu odpovědnou za ochranu osobních údajů, tzv. pověřence pro ochranu osobních údajů (Data Protection Officer, zkráceně též „DPO“).¹³ Mezi další povinnosti, které na pojišťovny budou dopadat, patří zpřísněná oznamovací povinnost při hrozícím nebo nastalém ohrožení ochrany osobních údajů. V takovém případě budou pojišťovny povinny o nastalé situaci v řádu desítek hodin informovat Úřad pro ochranu osobních údajů. Především významnější hráči na pojistném trhu jsou nuceni vynaložit značné finanční částky, aby požadavky GPDR naplnili.

4. NAŘÍZENÍ PRIIPS

Sektoru pojišťovnictví se dále týká unijní nařízení o sdělování klíčových informací týkajících se investičních produktů (včetně vybraných produktů pojistných), označované jako nařízení PRIIPs.¹⁴ V oblasti pojišťovnictví nařízení PRIIPs dopadá na pojistné produkty s investiční složkou, u kterých se zejména v posledních letech setkáváme s řadou problémů spojených např. s nedostatečnou informovaností klientů o struktuře a povaze produktu apod. Hlavním smyslem nařízení PRIIPs je sjednotit a zjednodušit ochranu investorů v rámci Evropské unie, a to prostřednictvím informační povinnosti ze strany poskytovatelů vymezených investičních produktů. Jak již bylo zmíněno v úvodu, může s sebou tato nová informační povinnost přinášet problémy spočívající v duplicitě a vzájemné kontradikci některých povinně poskytovaných informací. Pojistným produktem s investiční složkou se rozumí takový pojistný produkt, který nabízí určitou hodnotu odkupného nebo hodnotu v době splatnosti, jež je zcela nebo zčásti vystavena, přímo či nepřímo, tržním výkyvům. Nejdůležitější povinnost pojišťoven spočívá ve sdělování tzv. klíčových informací ve smyslu kapitoly II předmětného nařízení. Před zahájením distribuce vybraného produktu jsou pojišťovny povinny vytvořit a na svých internetových stránkách zveřejnit tzv. sdělení klíčových informací (Key Information Document, zkráceně též „KID“), které zde vystupují v podobě předmluvních informací. *„Jelikož obsahem KID jsou předmluvní informace, musí být retailovým investorům poskytnut v dostatečném předstihu předtím, než se pro*

¹² V České republice se momentálně jedná o zákon č. 101/2000 Sb., o ochraně osobních údajů, ve znění pozdějších předpisů.

¹³ K tomu blíže viz např. NULÍČEK, Michal. *WP29: Co přináší první tři návrhy výkladových pokynů ke GDPR? Pojistný obzor*, 1/2017, s. 7 an.

¹⁴ Nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 1286/2014 ze dne 26. listopadu 2014 o sděleních klíčových informací týkajících se strukturovaných retailových investičních produktů a pojistných produktů s investiční složkou.

*ně nabídka nebo smlouva stane závaznou.*¹⁵ Nařízení PRIIPs definuje pořadí, obsah a formu požadovaných informací, v celé řadě detailních otázek nicméně odkazuje na delegované unijní akty, což s sebou v praxi vždy přináší zvýšenou míru právní nejistoty.

5. SMĚRNICE IDD

Dalším zásadním unijním předpisem, který přímo ovlivní činnost pojišťoven a pojišťovacích zprostředkovatelů, je tzv. směrnice IDD.¹⁶ Jak již plyne z názvu směrnice, bude se nově vztahovat nejen na zprostředkování pojištění, ale také na nabízení pojištění tzv. vlastními distribučními kanály (typicky při sjednání pojištění v pojišťovně na přepážce, přes internet apod.). V tomto ohledu je dopad směrnice IDD značně širší oproti nahrazované směrnici IMD.¹⁷ Směrnice IDD byla vybudována na principu tzv. minimální harmonizace, což umožní členským státům zpřísnit jednotlivé standardy. Domnívám se přitom, že právě v oblasti finančního systému by měla být harmonizace jednodušší a měl být čteněji využit princip úplné harmonizace. Na druhou stranu je zřejmé, že by bylo dosti obtížné promítnout jednotlivá národní specifika do rámce jediného unijního předpisu. V současné době probíhají v České republice činnosti na novém zákoně o distribuci pojištění a zajištění, který má za cíl směrnici IDD promítnout do vnitrostátní úpravy. Zda se tak stane včas, je s ohledem na nově zvolenou dolní komoru Parlamentu ČR nejisté. Směrnice IDD upravuje celou řadu otázek týkajících se distribuce pojištění, mezi nevýznamnější je třeba řadit zpřísnění informační povinnosti vůči klientovi, zpřísnění požadavků na odbornou způsobilost zainteresovaných osob, povinné sdělování informací o způsobu odměňování, omezení vázaných produktů, požadavky na organizační struktury pojišťoven apod.¹⁸ Za zmínku stojí zvláštní kapitola VI, která pojednává o dodatečných požadavcích v souvislosti s pojistnými produkty investičního životního pojištění, a to s ohledem na to, že některé z povinností duplicitně upravuje nařízení PRIIPs. Nutno podotknout, že drtivá většina požadavků obsažených ve směrnici IDD vychází z narůstající ochrany spotřebitele, což je jakási mantra recentní legislativy, která s sebou vedle neoddiskutovatelných pozitivních dopadů přináší rovněž určité dopady negativní. Jako příklad těchto negativních dopadů lze uvést postupnou ztrátu přirozené ostražitosti spotřebitele, narůstající tendence spoléhat na orgány regulace a dohledu, rostoucí potenciál ke zneužití svého chráněného postavení apod.

6. TRENDY VNITROSTÁTNÍ ÚPRAVY

Zajímavé aspekty lze pozorovat i na čistě vnitrostátní úrovni. Jako příklad lze uvést neustálý nárůst případů povinného smluvního pojištění při výkonu různých

¹⁵ Viz KAREL, Ondřej. Nařízení PRIIPs přijato! *Pojistný obzor*, 1/2015, s. 35.

¹⁶ Směrnice Evropského parlamentu a Rady (EU) 2016/97 ze dne 20. ledna 2016 o distribuci pojištění.

¹⁷ Směrnice Evropského parlamentu a Rady 2002/92/ES ze dne 9. prosince 2002 o zprostředkování pojištění.

¹⁸ K tomu blíže viz INDRÁ, Milan, Jan URBANEC. Transpozice směrnice IDD – promyšlenější ochrana klientů, vyšší profesní nároky a distribuční neutralita regulace. *Pojistné rozpravy*, 34/2017, s. 43 an.

činností. Typicky se přitom jedná o pojištění odpovědnosti za způsobenou újmu, které z povahy věci chrání nejen poškozeného, ale rovněž škůdce. Tyto postupné novelizace se týkají desítek právních předpisů a je tedy nepochybně možné hovořit o trendu. V tomto kontextu se naskytá otázka, čeho má být tímto trendem docíleno. Primární snaha státu spočívá v zajištění toho, aby byl poškozený adekvátně odškodněn ze strany pojišťovny a nemusel se s nárokem na náhradu újmy obracet na soud, popřípadě jinou entitu, kde by i při úspěchu mohl narazit na neschopnost škůdce újmu plně uhradit. Pojistný „přímus“ je tedy z pohledu poškozeného pouze pozitivní. Z hlediska pojišťoven lze hovořit rovněž o převážně kladných dopadech, kdy se při vhodném nastavení výše pojistného ve vztahu k potencionálním rizikům pojišťovněm rodí nové obchodní příležitosti generující zisky. Ze strany povinně pojištěných osob jsou dopady velmi variantní a záleží primárně na výši uhrazeného pojistného a na četnosti a výši způsobených škod. Nárůst výdajové stránky na straně pojištěných je neoddiskutovatelný, na druhé straně je otázka, zda se tato „investice“ v dlouhodobém horizontu vyplatí, nebo ne. Na tuto otázku přitom nelze jednoznačně odpovědět, vždy je zapotřebí zkoumat jednotlivé případy *ad hoc*. Nárůst počtu povinného smluvního pojištění tedy nepochybně napomáhá rozvoji pojistného trhu a ochraně poškozených osob. Na druhou stranu může povinné smluvní pojištění generovat i řadu sporných otázek. Jako příklad lze uvést situace, kdy podmínkou pro výkon určité činnosti je právě sjednané pojištění, a pakliže je pojištění ukončeno, ztrácí tím entita bez dalšího oprávnění k činnosti. Tento problém se dostává na zcela novou úroveň tehdy, kdy tato entita vykonává činnosti ve veřejném zájmu (školství, zdravotnictví apod.). V tomto kontextu vyvstává otázka, zda by neměl v těchto případech zakročít stát coby garant činnosti těchto entit po přechodnou dobu, případně zda v těchto případech není vhodné uvažovat o založení správní diskrece orgánů odebírajících povolení k činnosti. V opačném případě totiž může nastat situace vést ke zcela absurdním dopadům a závěrům.

Další zajímavou otázkou je aktuálně upadající zájem o životní pojištění na území České republiky. Objem pojistného na životní pojištění na základě statistik České asociace pojišťoven v posledních letech neustále klesá.¹⁹ Svou roli nepochybně hrají postupně ukončované smlouvy investičního životního pojištění v souvislosti s negativním odrazem v médiích.²⁰ Další důvod „*spočívá ve stavu, v jakém se po poslední finanční a ekonomické krizi dlouhodobě nacházejí finanční trhy. Způsob řešení a následná terapie hlubokou krizí zasažených ekonomik významně přispěly k celkové ztrátě efektivnosti finančních trhů, což mělo zásadní vliv na lukrativnost zejména produktů kapitálového životního pojištění.*“²¹ Domnívám se, že životní pojištění (chápáno ve své čisté složce) by mělo být podporováno primárně ze strany státu. Ruku v ruce s tím by došlo k podpoře individuální odpovědnosti občanů za živobytí ve stáří a v případě nepříznivých životních situací by tito nemuseli tolik spoléhat na neustále se měnící pilířovou struk-

¹⁹ Viz www.cap.cz. STATISTICKÉ ÚDAJE DLE METODIKY ČAP 1–6/2017 [online]. [cit. 28. 9. 2017]. Dostupné na <http://www.cap.cz/images/statisticke-udaje/vyvoj-pojisteno-trhu/STAT-2017Q2-GRAFY-2017-07-26.pdf>.

²⁰ Jednalo se především o neetické řetězení provizí pojišťovnicích zprostředkovatelů za obnovované pojistné smlouvy, dále pak o netransparentní nákladovou složku vybraných produktů.

²¹ Viz DAŇHEL, Jaroslav, Eva DUCHÁČKOVÁ. Zamyšlení: Vstane životní pojištění z mrtvých? *Pojistný obzor*, 2/2017, s. 15.

туру důchodového pojištění a na další plnění ze strany státu. Efekt by byl tedy pozitivní jak na straně občanů, tak na straně státu. S ohledem na to, že peníze jsou vždy až na prvním místě, jako nejsnazší se jeví promítnout výši uhrazeného pojistného na životní pojištění do nezdanitelných částí základu daně bez limitu, případně promítnout takto uhrazené pojistné do slev na dani, které reflektují takto vynaložené výdaje mnohem objektivněji.

7. ZÁVĚR

Mám-li zhodnotit aktuální stav regulace, která dopadá na pojišťovny, lze shrnout, že tato je aktuálně dosti široká a klade na pojišťovny značné finanční a personální nároky. Skutečnost, že se takto významné unijní předpisy scházejí v poměrně krátkém časovém intervalu, rozhodně není ideální. Jako další problém vnímám jistou neaktuálnost unijní legislativy, která především z důvodu zdlouhavé přípravy a implementačních lhůt nestihá reagovat na některé aktuální praktické otázky (v případě nařízení GDPR lze zmínit problematiku tzv. „Bring Your Own Device“, kdy si zaměstnanci nosí do práce vlastní elektronická zařízení sloužící k práci). Další výtkou praxe a odborné veřejnosti často směřuje k systematické unijní legislativy, která na úrovni směrnic a nařízení upravuje pouze základní aspekty úpravy a ve zbytku odkazuje na někdy dosti spletitou síť delegovaných aktů, což příliš nepřispívá k právní jistotě. Stejně tak lze v souvislosti s nastalou legislativní smrští namítat možnou duplicitu a vnitřní rozpor povinností, které jsou individuálně upraveny v jednotlivých předpisech (někdy v případě obecných předpisů, jindy v případě předpisů zvláštních). Tyto dopady mohou být negativní jak v rovině pojišťoven, tak samotných klientů. S tím souvisí problematika ochrany spotřebitele, která se mnohdy dostává do absurdních sfér a lze hovořit o „přechráněnosti“ a „přeinformovanosti“ klientů, což je zcela v rozporu s původně zamýšlenými záměry legislativy. Z hlediska vnitrostátní daňové úpravy navazující na oblast pojištění se domnívám, že by se při dohánění manka poměru významu životního a neživotního pojištění v evropském kontextu mělo více promítnout uhrazené pojistné do výše daňové povinnosti poplatníka, což by mělo celospolečensky pozitivní dopady. Stejně tak by bylo velmi vhodné sjednotit koncepci povinných smluvních pojištění a na zákonné úrovni vyřešit alespoň některé zásadní v praxi se objevující problémy.

JUDr. Roman Vybíral, Ph.D.
Univerzita Karlova, Právnická fakulta
vybiralr@prf.cuni.cz
ORCID: 0000-0002-1112-408X

K NĚKTERÝM ASPEKTŮM VÝLUČNOSTI MĚNY NA STÁTNÍM ÚZEMÍ¹

PETR KOTÁB

Abstract: **On Some Aspects of Exclusivity of Currency on the State Territory**

The aim of the article is to examine to what extent exclusivity of currency and ban on usage of foreign currencies in domestic payments are applied in the Czech Republic. Particular attention is given to the analysis of currency and foreign exchange regulations, labor regulations and consumer protection regulations. The author concludes that a liberal-permissive approach is being used in the Czech Republic that does not generally prohibit the use of foreign currencies in domestic payments of private-law nature.

Keywords: exclusivity of currency; payments in foreign currencies; wage in foreign currency; purchase price in foreign currency

Klíčová slova: výlučnost měny; platby v cizích měnách; mzda v cizí měně; kupní cena v cizí měně

DOI: 10.14712/23366478.2017.37

1. MĚNOVÁ VÝLUČNOST A DOLARIZACE EKONOMIKY

Jedním z významných a velmi viditelných projevů státní suverenity bývá suverenity měnová, totiž výhradní oprávnění státu rozhodovat o tom, co bude na jeho území považováno za měnu, jak bude tato měna pojmenována a regulována, kdo bude oprávněn peněžní znaky takové měny emitovat a jakým způsobem bude stanoven a chráněn oběh peněz znějících na tuto měnu. Z historie i současnosti známe případy, kdy měnová suverenity je částečně či zcela převedena ze státu na nadstátní útvar a v rámci něj sdílena s dalšími státy,² nebo případy, kdy se stát částečně nebo zcela své měnové suverenity vzdává ve prospěch měnové suverenity státu či států jiných.³

¹ Tento text byl zpracován v rámci programu „PROGRES Q02 – Publicizace práva v evropském a mezinárodním srovnání“ realizovaného v roce 2018 na Právnické fakultě Univerzity Karlovy.

² Historicky např. Latinská měnová unie z roku 1865 mezi Francií, Belgií, Švýcarskem, Itálií a Řeckem s řadou přidružených států (včetně Rakousko-Uherska) nebo z nedávnější doby česko-slovenská měnová unie z počátečních týdnů roku 1993 se společnou měnovou jednotkou v obou samostatných členských státech, korunou československou. V současnosti pak především Evropská měnová unie se společnou měnovou jednotkou euro.

³ Např. v současnosti existujících několik států stojících mimo Evropskou unii, které však buď na základě dvoustranné dohody (Andorra, Monako, San Marino, Vatikán), nebo jednostranným vyhlášením (Černá

V rámci právní regulace měnových otázek bývá v některých státech řešena i otázka výlučnosti měny, tj. zakotvení právních pravidel, dle nichž veškeré nebo téměř veškeré platby na území daného státu musejí probíhat v domácí měně a naopak platby v cizích měnách na tomto území jsou zakázány nebo výrazně omezeny (např. pouze na dlužnické či platební vztahy s cizím prvkem). Domácí měna se tak stává výlučným druhem peněz, který smí na území daného státu plnit peněžní funkce. Právní regulace výlučnosti domácí měny nástroji měnového práva bývá obvykle spojena s korespondující regulací v právu devizovém, které omezuje nebo zakazuje dispozice s peněžními prostředky v cizích měnách na území příslušného státu, resp. ze strany domácích subjektů devizověprávních vztahů (tuzemců, rezidentů), čímž je vlastně nutí realizovat peněžní vztahy výlučně jen v peněžních prostředcích domácí měny.

Uplatňování uvedených pravidel měnového a devizového práva má za primární cíl zabránit tzv. dolarizaci ekonomiky, což je ekonomický jev projevující se tím, že účastníci platebních vztahů (kupující a prodávající různého spotřebního i jiného zboží a služeb, poskytovatelé a příjemci mezd, různých jednostranných plateb typu např. výživného, ale třeba také dlužníci a věřitelé bankovních a jiných úvěrů a celá řada dalších plátců a příjemců) upřednostňují při realizaci (ale také denominaci) svých plateb nikoli měnu domácí, ale měnu cizí, považovanou za kvalitnější oproti měně domácí. Jako kvalitnější můžeme označit takovou měnu, která se vyznačuje v porovnání s měnou domácí větší stabilitou (menší oslabování nebo obecně kolísání kupní síly) a menší inflací, větší šíří spektra zboží, služeb a dalších statků, které lze za takovou měnu koupit, širší měnovou směnitelností a tudíž v neposlední řadě také větším uplatněním v zahraničí nebo při mezinárodních platbách. Celkově vzato je taková cizí měna pro příjemce více žádoucí, než měna domácí a příjemce ji proto při platbách sobě určených preferuje, čímž bývá v platebních vztazích vytěšňována měna domácí. Naplňuje se tak v moderní době jeden starší ekonomický postulát, známý pod označením Greshamův zákon.⁴ Vzhledem ke své dlouhodobě zastávané roli světových peněz a vlastnostem, pro které je žádána a ochotně přijímána nikoli jen ve svém domovském státě, ale i kdekoli na světě, zůstává po mnohá desetiletí nejkvalitnější a nejvíce žádoucí měnou světa měna Spojených států amerických, tedy americký dolar, který vtiskl svůj název i celému pojmu dolarizace ekonomiky, a to přes to, že v některých státech může roli kvalitnější a preferované měny hrát zahraniční měna jiná. V oblasti států geograficky blízkých Evropské unii či nacházejících se v jejím ekonomickém „gravitačním poli“ tuto roli ovšemže namísto amerického dolaru hraje společná evropská měna euro, aniž by se to ovšem dotklo zavedeného pojmu dolarizace ekonomiky.

Hora, Kosovo) přijaly euro jako svou domácí měnu, a přenesly tak rozhodování přinejmenším o valné části měnových otázek na měnové orgány EU.

⁴ Tzv. Greshamův zákon vyjadřuje pravidlo, podle něhož při současném oběhu dvou druhů peněz peníze horší kvality vytlačují z oběhu peníze lepší kvality, které jsou spíše tezaurovány než vraceny zpátky do oběhu, neboli „špatná mince vytlačuje dobrou“. Tento ekonomický postulát nese zhruba od poloviny 19. století jméno podle Sira Thomase Greshama, anglického obchodníka, finančníka a zakladatele Londýnské burzy, který rovněž působil za vlády Edwarda VI. a zejména Alžběty I. jako vládní agent v záležitostech sjednávání zahraničních půjček. Jedná se ovšem o poznatek formulovaný již mnohem dříve, s nímž se můžeme setkat např. již v pracích Kopernikových (*Monetae cudendae ratio*, 1519), Nicholase Oresmea (*De origine, natura, jure et mutationibus monetarum*, cca 1357) a Aristofanových (*Žáby*, asi 405 př. n. l.). Viz BAKEŠ, Milan, Marie KARFIKOVÁ, Petr KOTÁB, Hana MARKOVÁ a kol. *Finanční právo*. 6. upravené vydání. Praha: C. H. Beck, 2012, s. 340.

Jevu dolarizace ekonomiky jsou nuceny čelit, obvykle prostřednictvím právních předpisů měnového a devizového práva, státy s méně vyvinutým hospodářstvím a nikoli volně směnitelnou měnou. Jedná se zpravidla o státy s nikoli plně rozvinutým demokratickým státním zřízením, v němž se plně neprosazují principy demokratického právního státu, k nimž nepochybně patří i princip smluvní svobody. Smluvní svoboda plátce a příjemce platby dohodnout si oboustranně přijatelnou měnu platby, odlišnou od měny domácí, bývá v takových státech omezena donucujícími ustanoveními veřejného práva (nejčastěji, jak již bylo výše zmíněno, předpisy práva měnového a devizového), znemožňujícími takovou svobodnou volbu měny platby. Ve výjimečných případech patrně jen na dobu přechodnou lze akceptovat právní nástroje proti dolarizaci ekonomiky i v demokratických státech, neboť masově rozšířená dolarizace ekonomiky by oslabilá či zcela znicotněla účinnost měnověpolitických nástrojů domácí měnové instituce, která by tak přicházela o možnost ovlivňování ekonomiky. Podobně jako u historické směnitelnosti měn za zlato nebo u moderní měnové směnitelnosti, kde bývá uplatňován ekonomický postřeh, že takovou směnitelnost lze udržovat jen potud, pokud není masově vyžadována, platí i u dolarizace ekonomiky, že k ní lze přistupovat liberálně (a tedy nebojovat s ní) jen potud, pokud není skutečně masová.

Dalším do jisté míry legitimním důvodem k přijetí právních opatření proti dolarizaci ekonomiky může být jejich selektivní uplatnění na ochranu slabší strany smluvního vztahu, aby totiž vyžadování platby v cizí měně stranou silnější nebylo na újmu straně, která je příliš slabá na to, aby se takovému požadavku sama bránila, je-li pro ni nevýhodný. Mohlo by se jednat např. smluvní vztahy pracovněprávní (např. výplata mezd v cizí měně z požadavku zaměstnavatele) nebo spotřebitelské (vyžadování platby v cizí měně prodejcem od spotřebitele). Zde je ovšem zapotřebí pečlivě vážit, kdy a nakolik má donucující právní předpis zasahovat do smluvní svobody stran a kdy se naopak deklarovaná ochrana slabší strany stává překážkou v uplatnění svobody téže strany a v oprávněném prosazování jejích zájmů.

2. OBECNÁ SITUACE V ČESKÉ REPUBLICE

Podívejme se nyní, jak se zásada výlučnosti domácí měny, tedy koruny české, promítá do českého práva. Především je nutno předeslat, že Česká republika se v současnosti řadí ke státům s rozvinutou tržní ekonomikou, což lze dovozovat jak z jí dosahovaného ukazatele HDP na obyvatele,⁵ tak také např. z jejího členství v OECD.⁶

⁵ Česká republika se řadí mezi 50 ekonomicky nejrozvinutějších zemí světa a je Mezinárodním měnovým fondem statisticky řazena mezi tzv. advanced economies (rozvinuté ekonomiky) – viz International Monetary Fund, IMF Data Mapper, GDP per capita, current prices, 2017. [Online]. Dostupné z WWW: http://www.imf.org/external/datamapper/NGDPDPC@WEO/OEMDC/ADVEC/WEO_WORLD, [cit. 2017-09-25].

⁶ OECD – Organisation for Economic Cooperation and Development (Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj), někdy též neoficiálně nazývaná „klubem bohatých zemí“, je mezinárodní organizací zaměřenou na prosazování politiky vedoucí k hospodářskému a sociálnímu blahobytu lidí na celém světě. Viz OECD, About the OECD, 2017. [Online]. Dostupné z WWW: <http://www.oecd.org/about/>, [cit. 2017-09-25]. Sdružuje v současnosti 35 členských států, valnou většinou patřících k nejvíce hospodářsky rozvinutým státům světa. Viz OECD, Members and Partners, 2017. [Online]. Dostupné z WWW: <http://www.oecd.org/about/membersandpartners/>, [cit. 2017-09-25]. Česká republika je členem OECD od roku

Česká republika je také demokratickým právním státem⁷ v zásadě ctícím princip smluvní svobody.⁸ Z uvedeného, jakož i z relativně nízkého výskytu a malého rozsahu faktického používání cizí měny při vnitrostátních platbách vyplývá, že v České republice se v současné době nevyskytuje aktuální potřeba bránit se dolarizaci ekonomiky a uplatňovat tvrdá opatření na ochranu výlučnosti domácí měny. To umožňuje České republice přijímat k vnitrostátním platbám v cizí měně liberálně-permisivní přístup, spíše než přístup restriktivně-represivní. Tento liberálně-permisivní přístup se projevuje zejména v absenci jakýchkoli omezení obecného rázu dotýkajících se používání cizí měny pro platební transakce v tuzemsku, která by byla obsažena v normách měnového práva nebo devizového práva.

V oblasti devizového práva v současnosti chybí obecně jakákoli významnější právní úprava poté, co dříve řadu let platný devizový zákon byl bez náhrady zrušen.⁹ Žádný devizový předpis tedy nyní nebrání tuzemským subjektům používat k platebním transakcím, ať již hotovostním či bezhotovostním, namísto domácí měny, tj. koruny české, jakoukoli zvolenou cizí měnu.

V oblasti měnového práva tvoří základ právní úpravy pro hotovostní peněžní oběh a bezhotovostní platební styk trojice zákonů s měnovou funkcí – zákon o České národní bance,¹⁰ zákon o oběhu bankovek a mincí¹¹ a zákon o platebním styku.¹² Zákon o České národní bance v několika stručných ustanoveních obsažených v paragrafech 12 až 22 tvořících část čtvrtou zákona upravuje některá základní pravidla měnového práva v České republice a bývá proto považován za tuzemský „základní zákon měnový“. Žádné z uvedených ustanovení neobsahuje pravidlo o výlučnosti české měny v tuzemsku. Pozornosti je hodno zejména ustanovení § 16 odst. 1,¹³ které stručně vymezuje právní rámec institutu zákonných peněz. V souladu s tímto ustanovením vymezuje právní doktrína zákonné peníze jako hmotné předměty (bankovky a mince), jež lze použít k úhradě platebních závazků denominovaných v měně, na kterou znějí (u nás tedy v korunách českých), v jejich nominální hodnotě.¹⁴ Právu na použití zákonných peněz

1995. Viz OECD, List of OECD Member countries – Ratification of the Convention on the OECD, 2017. Dostupné z WWW: <http://www.oecd.org/about/membersandpartners/list-oecd-member-countries.htm>, [cit. 2017-09-25].

⁷ Alespoň je za takový prohlašována ve své ústavě – viz preambule a dále např. články 1 až 6 ústavního zákona č. 1/1993 Sb., Ústava České republiky.

⁸ Významný krok kupředu v tomto ohledu přinesl nový občanský zákoník – viz např. § 1 až 3 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník.

⁹ Devizový zákon č. 219/1995 Sb. (resp. jeho zbývající torzo sestávající jen z několika málo paragrafů nezrušených již dříve) byl po více než dvou desetiletích platnosti s účinností od 18. října 2016 zcela zrušen zákonem č. 323/2016 Sb. kterým se mění některé zákony v oblasti peněžního oběhu a devizového hospodářství a kterým se zrušuje zákon č. 219/1995 Sb., devizový zákon, ve znění pozdějších předpisů. I před tímto definitivním zrušením však devizový zákon neobsahoval žádné omezení pro tuzemské či přeshraniční platby v cizí měně.

¹⁰ Zákon č. 6/1993 Sb., o České národní bance, ve znění pozdějších předpisů (včetně nálezu Ústavního soudu č. 278/2001 Sb.).

¹¹ Zákon č. 136/2011 Sb., oběhu bankovek a mincí a o změně zákona č. 6/1993 Sb., o České národní bance, ve znění pozdějších předpisů, v platném znění.

¹² Zákon č. 370/2017 Sb., o platebním styku.

¹³ „Platné bankovky a mince vydané Českou národní bankou jsou zákonnými penězi ve své nominální hodnotě při všech platbách na území České republiky.“

¹⁴ Viz BAKEŠ, Milan, Marie KARFÍKOVÁ, Petr KOTÁB, Hana MARKOVÁ a kol. *Finanční právo*. 6. upravené vydání. Praha: C. H. Beck, 2012, s. 342–343.

plátcem odpovídá povinnost příjemce u uvedených identicky denominovaných (stejnomenových) platebních závazků platbu v zákonných penězích přijmout a akceptovat jejich nominální hodnotu. S tím je spojen též nástup solučního okamžiku, tedy platbou v zákonných penězích se plátec zbavuje svého platebního závazku jeho splněním.¹⁵ Jak zmiňovaná právní úprava, tak i odkazované doktrinární definice připouštějí, že k úhradě platebních závazků denominovaných v jiné měně zákonné peníze není nutno a vlastně ani možno použít, čímž se pro takové platby připouští použití peněžních prostředků jiných, cizomenových. Otázka denominace (pojmenování měny peněžního závazku) je pak, alespoň ve vztazích soukromoprávního charakteru, záležitostí volby stran v rámci jejich smluvní svobody.

Zákon o oběhu bankovek a mincí upravuje dle dikce svého § 1 „ochranu tuzemských a cizozemských bankovek a mincí proti jejich padělání a pozměňování a další pravidla pro oběh tuzemských bankovek a tuzemských mincí, práva a povinnosti s tímto oběhem související, jakož i výkon veřejné správy v této oblasti“. Z toho tedy *a contrario* vyplývá, že pravidla pro oběh jiných než tuzemských bankovek a mincí tento zákon nestanoví, a skutečně také žádné z jeho ustanovení nelze vykládat jako omezující či zakazující oběh cizozemských bankovek a mincí na našem území či provádění plateb v penězích cizích měn. Jako na doplnění k právnímu režimu hotovostního oběhu cizozemských bankovek a mincí v tuzemsku lze poukázat na ustanovení zákona o omezení plateb v hotovosti,¹⁶ jehož § 4 odst. 3 a 4¹⁷ implicitně předpokládají (ve spojení s dikcí § 3 odst. 1 téhož zákona)¹⁸ použití cizí měny nejen pro platby tuzemců do ciziny, ale i pro platby mezi tuzemci v České republice. Takové cizomenové platby jsou tedy podrobeny stejnému hotovostnímu omezení, jako platby korunové.

Zákon o platebním styku pak ve své úpravě platebních služeb, elektronických peněz, platebních systémů a dalších institutů v zásadě nerozlišuje mezi měnami, v nichž jsou platební transakce prováděny, českou měnu v zásadě neupřednostňuje¹⁹ a platby v cizích měnách nijak neomezuje ani nezakazuje. Naopak na mnohých místech²⁰ implicitně předvidá, že platební transakce (tuzemské i zahraniční) mohou být prováděny v různých měnách včetně měn členských států Evropské unie i jiných měn.

¹⁵ Viz SIDAK, Mikola, Mária DURAČINSKÁ a kol. *Finančné právo*. 1. vydanie. Bratislava: C. H. Beck, 2012, s. 322–323.

¹⁶ Zákon č. 254/2004 Sb., o omezení plateb v hotovosti, v platném znění.

¹⁷ „Platba v cizí měně se pro účely tohoto zákona přepočte na koruny české směnným kursem devizového trhu vyhlášeným Českou národní bankou a platným ke dni provedení platby. Do limitu se započítávají všechny platby v české i cizí měně, provedené týměž poskytovatelem platby témuž příjemci platby v průběhu jednoho kalendářního dne.“

¹⁸ „Povinnost provést platbu bezhotovostně se vztahuje na platby prováděné a) navzájem mezi osobami s místem trvalého pobytu, místem pobytu nebo sídlem na území České republiky, pobočkami nebo organizačními složkami zahraničních osob zřízenými na území České republiky, nebo b) osobami s místem trvalého pobytu, místem pobytu nebo sídlem na území České republiky, pobočkami nebo organizačními složkami zahraničních osob zřízenými na území České republiky ve prospěch osob s místem pobytu nebo sídlem v zahraničí; přesahuje-li výše těchto plateb částku stanovenou tímto zákonem.“

¹⁹ S výjimkou podle § 124q odst. 1 týkající se základního platebního účtu, jenž je v tuzemsku veden jen v české měně.

²⁰ Např. § 112 odst. 2, § 128 odst. 2 a 3, § 169 odst. 2 a 3, § 199 odst. 2 a mnohá další ustanovení. Velmi ilustrativní je v tomto ohledu text § 128 odst. 3, který zní „Poskytují-li poskytovatel plátce i poskytovatel příjemce platební službu v členském státě a platební transakce je prováděna v měně, která není měnou členského státu, mohou se poskytovatel a uživatel dohodou odchýlit od...“

Lze tedy shrnout, že české měnové ani devizové právo obecně vylučnost tuzemské měny pro platby v tuzemsku nepožaduje, tuzemské subjekty k použití tuzemské měny nijak nepřinucuje a používání cizích měn k platbám v tuzemsku nijak nezakazuje.

3. SPECIFICKÁ SITUACE VE MZDOVÝCH VZTAZÍCH

Jak již bylo zmíněno, i při absenci měnověprávních a devizověprávních omezení pro používání cizích měn na našem státním území může být za určité situace legitimním prosazovat takové omezení na ochranu slabší strany v právních vztazích vyznačujících se výrazně rozdílným postavením a výrazně rozdílnou silou smluvních stran. Mezi takové vztahy lze řadit vztahy pracovněprávní, kde zaměstnanec vůči zaměstnavateli má zřetelně slabší postavení. Na jeho ochranu tak české pracovní právo tradičně přináší celou řadu právních nástrojů a institutů. Otázkou je, zda mezi ně patří i zákaz používání cizí měny pro mzdové a případně i další peněžní pracovněprávní vztahy. Na dílčí otázku, zda lze mzdu (a stejně tak plat, případně další pracovněprávní odměny a peněžité plnění) sjednat v cizí měně, panuje celkem shoda o kladné odpovědi. Zákoník práce ani jiný právní předpis nestanoví povinnost sjednat mzdu pouze v korunách českých a ani ustanovení § 143 odst. 2 zákoníku práce²¹ nelze vykládat tak, že by *a contrario* ve všech ostatních případech sjednání mzdy v cizí měně zakazoval. V pracovním právu, které je součástí práva soukromého, je totiž třeba ctít základní soukromoprávní zásadu, že je povoleno vše, co není zákonem zakázáno, a nikoli naopak, že co není zákonem výslovně povoleno, je zakázáno.

Jiná je ovšem situace v pohledu na dílčí otázku, zda lze mzdu v cizí měně také vyplácet. Zde je názorová scéna odborné veřejnosti značně roztržštěná, přičemž se relativně často vyskytuje právní názor,²² že výplata mzdy v cizí měně je (až na výjimky, na které pamatuje shora zmíněný § 143 odst. 2 zákoníku práce) zakázána, a to ustanovením § 142 odst. 1 zákoníku práce.²³ Podrobíme-li však toto ustanovení hlubší analýze, zjistíme, že jeho význam je často chápán nepřesně a nesprávně.

Paragraf 142 odst. 1 zákoníku práce požaduje, aby mzda byla vyplácena v zákonných penězích, přičemž ohledně objasnění tohoto pojmu (poněkud nadbytečně a neúčel-

²¹ Paragraf 143 odst. 2 zákona č. 262/2006 Sb., zákoník práce, v platném znění, stanoví: „*Zaměstnancům s místem výkonu práce v zahraničí je možné s jejich souhlasem poskytovat mzdu nebo plat nebo jejich část v dohodnuté cizí měně, pokud je k této měně vyhlášen Českou národní bankou kurz. Ustanovení § 142 odst. 2 o zaokrouhlování se použije pro zaokrouhlování mzdy v cizí měně přiměřeně.*“

²² Viz např. HŮRKA, Petr, ELIÁŠ, Karel. *Zákoník práce a související ustanovení občanského zákoníku*. S podrobným komentářem k 1. 1. 2014. 3., aktualizované a rozšířené vydání. Olomouc: ANAG, 2014, s. 391 a násl. VAŠENDOVÁ, Dominika. *Výplata mzdy a platu v cizí měně*. Praha: EPRAVO.CZ, 2015. [Online]. Dostupné z WWW: <https://www.epravo.cz/top/clanky/vyplata-mzdy-a-platu-v-cizi-mene-99136.html> [cit. 2017-10-15]. VÍGHOVÁ, Vlasta. *Mzda v cizí měně*. *Práce a mzda* 2012/4. Republikováno v: *Mzdová praxe*. Praha: Wolters Kluwer, 2012. [Online]. Dostupné z WWW: <http://www.mzdovapraxe.cz/archiv/dokument/doc-d38144v48076-mzda-v-cizi-mene/> [cit. 2017-10-15]. SMEJKAL, Ladislav, Kamila RYCHTÁŘOVÁ. *Výplata mzdy v cizí měně*. *Právní rádce* 2012/8. Praha: Economia a.s., 2012, s. 16 a násl.

²³ Paragraf 142 odst. 1 zákona č. 262/2006 Sb., zákoník práce, v platném znění, stanoví: „*Mzdu nebo plat je zaměstnavatel povinen zaměstnanci vyplácet v zákonných penězích.*“

ně) odkazuje v poznámce pod čarou²⁴ na § 16 odst. 1 zákona o České národní bance.²⁵ Jak již bylo zmíněno výše, termín „zákonné peníze“ označuje výlučně peníze v hotovostní podobě, tedy bankovky a mince. Rozhodně nelze ztotožňovat pojem „zákonné peníze“ s širším pojmem „peněžní prostředky v české měně“. Pojem „peněžní prostředky v české měně“ je pojmem nadřazeným a zahrnuje v sobě následující podoby peněz, vždy vyjádřených v české měně, tedy v korunách českých: (1) zákonné peníze, tedy hotovostní peněžní prostředky, (2) zůstatky na účtech (platebních i jiných) u bank a dalších úvěrových institucí a poskytovatelů platebních služeb, tedy bezhotovostní peněžní prostředky, a (3) elektronické peníze ve smyslu legální definice obsažené v § 4 zákona o platebním styku.²⁶

Právý význam ustanovení § 142 odst. 1, podpořený logickým a systematickým výkladem tedy spočívá v tom, že při výplatě mzdy nebo platu v hotovosti je zaměstnavatel povinen použít zákonných peněz. Tento výklad lze ještě dále podpořit výkladem historickým. Předmětné ustanovení v zákoníku práce, jak výslovně uvádí i důvodová zpráva k němu,²⁷ přebírá jedno z pravidel zakotvených v Úmluvě o ochraně mzdy.²⁸ Jedná se o pravidlo obsažené v článku 3 odst. 1 Úmluvy o ochraně mzdy, kde je ovšem jeho přesný právní význam v různých jazykových verzích různý. České znění vyhlášené ve Sbírce zákonů hovoří o „zákonné měně“.²⁹ Autentická znění Úmluvy jsou ovšem (podle jejího článku 27) znění anglické a francouzské. Anglické znění používá ve zkoumané pasáži výraz „legal tender“,³⁰ který lze přeložit jako „zákonné platidlo“ nebo „zákonné peníze“. Francouzské znění v předmětné pasáži uvádí termín „monnaie ayant cours

²⁴ České soudy již mnohokrát judikovaly, že odkaz na právní předpis učiněný poznámkou pod čarou není závaznou součástí pravidla chování. K tomu např. rozsudek NSS čj. 6 As 40/2009-125, který dále uvádí: „Nejvyšší správní soud odkazuje na několik rozhodnutí Ústavního soudu ČR, která poukazují na to, že „česká praxe používání poznámek pod čarou je ve světě zcela ojedinělá (viz Filip, J. Poznámky pod čarou jako problém legislativy a judikatury. Právní zpravodaj – Časopis pro právo a podnikání, říjen 1999, s. 7 – 8), a navíc často v rozporu s požadavky na formulaci právních předpisů v podmínkách právního státu. Vzniknou-li proto v důsledku použití této svérázné legislativní techniky výkladové problémy, je nutno je řešit tak, že rozhodující je vlastní pravidlo chování, nikoli to, co je stanoveno v poznámce pod čarou.“ (náleží Ústavního soudu ČR ze dne 30. 11. 1999, sp. zn. II. ÚS 485/98, č. 173/1999 Sb. ÚS, dále obdobně např. nálezy ze dne 2. 2. 2000, sp. zn. I. ÚS 22/99, č. 14/2000 Sb. ÚS, a ze dne 22. 10. 1996, sp. zn. III. ÚS 277/96, č. 109/1996 Sb. ÚS).“

²⁵ Viz poznámka 13 výše.

²⁶ Paragraf 4 odst. 1 zákona č. 370/2017 Sb., o platebním styku, v platném znění, definuje elektronické peníze jako peněžní hodnotu, která „a) představuje pohledávku vůči tomu, kdo ji vydal, b) je uchovávaná elektronicky, c) je vydávaná proti přijetí peněžních prostředků za účelem provádění platebních transakcí a d) je přijímána jinou osobou než tím, kdo ji vydal“.

²⁷ Důvodová zpráva k vládnímu návrhu na vydání zákoníku práce. Parlament České republiky, Poslanecká sněmovna, 2005, IV. volební období, sněmovní tisk 1153/0, s. 236. [Online]. Dostupné z WWW: <http://www.psp.cz/sqw/text/orig2.sqw?id=14891&pdf=1>, [cit. 2017-10-15].

²⁸ Úmluva o ochraně mzdy (č. 95), přijatá dne 1. července 1949 v Ženevě na 32. zasedání generální konference Mezinárodní organizace práce, platná pro Československo a následně Českou republiku od 11. ledna 1991 a vyhlášená pod č. 411/1991 Sb.

²⁹ Předmětná pasáž v češtině, jak byla publikována ve sdělení federálního ministerstva zahraničních věcí č. 411/1991 Sb. vyhlášujícím český překlad Úmluvy o ochraně mzdy zní: „Mzdy splatné v penězích se budou vyplácet pouze v zákonné měně a výplaty vlastními směnkami, šeky nebo kupony nebo jakýmkoli jinými prostředky, které jsou údajně zákonným platidlem, budou zakázány.“

³⁰ International Labour Organization, Labour standards, NORMLEX – Information System on International Labour Standards, C095 – Protection of Wages Convention, 1949 (No. 95), Article 3(1). [Online]. Dostupné z WWW: http://www.ilo.org/dyn/normlex/en/f?p=NORMLEXPUB:12100:0:NO:12100:P12100_INSTRUMENT_ID:312240:NO, [cit. 2017-09-25]. Předmětná pasáž v angličtině zní: „Wages payable

légal“,³¹ který lze přeložit jako „peníze mající zákonný oběh“. V obou případech tedy autentické znění Úmluvy směřuje k hotovostní podobě peněz, bankovkám (v některých státech eventuálně i státovkám) a mincím, které mají právní charakter odpovídající českému právnímu pojmu „zákonné peníze“.

Naopak, ani z jednoho z autentických znění neplyne, že by předmětné ustanovení Úmluvy směřovalo k určení měny, v níž má být mzda vyplácena. Širší kontext celého ustanovení článku 3 odst. 1 Úmluvy nad veškerou pochybnost objasňuje cíl uvedeného ustanovení, a totiž chránit zaměstnance před tím, aby jim peněžité mzdy byly vypláceny v něčem jiném než v (zákonných) peněžích, jmenovitě v cenných papírech nebo poukázkách, které nejsou zákonnými penězi, které zákonné peníze pouze reprezentují, které by tudíž k realizaci jejich peněžité hodnoty a všeobecné kupní síly bylo nejprve zapotřebí na zákonné peníze směnit. Příslušné ustanovení Úmluvy v českém překladu zde uvádí, že „výplaty vlastními směnkami, šeky nebo kupony nebo jakýmkoli jinými prostředky, které jsou údajně zákonným platidlem, budou zakázány.“ Tím staví do protikladu Úmluvou aprobovanou respektive přímo vyžadovanou formu placení – zákonné peníze a Úmluvou zakázanou formu placení – eventuální platební nástroje odlišné od peněz. Otázku měnovou toto ani jakékoli jiné ustanovení Úmluvy neřeší. Naopak, lze si zajisté představit platební nástroj denominovaný v české měně (např. vlastní směnku zaměstnavatele vystavenou na částku v korunách českých), který by byl v rozporu s výslovným ustanovením Úmluvy nikoli kvůli měně, na níž zní, nýbrž vzhledem ke svému charakteru.

Po přezkoumání autentických jazykových verzí Úmluvy lze tedy konstatovat, že díky § 142 odst. 1 zákoníku práce je s autentickou dikcí i smyslem Úmluvy v souladu, když požaduje platbu mzdy v zákonných peněžích. Naopak, s autentickým zněním Úmluvy není v souladu její český překlad, publikovaný ve Sbírce zákonů,³² když namísto správně znějícího požadavku „mzdy splatné v peněžích budou vypláceny jen v zákonných peněžích“ používá formulace „mzdy splatné v peněžích se budou vyplácet pouze v zákonné měně“, jež z textu ani kontextu Úmluvy nijak nevyplývá. Nejedná se ostatně o jediný překladový nedostatek českého znění Úmluvy, které se od znění autentického významově odlišuje i na dalších místech.³³

Pokud tedy vezmeme v úvahu, s pomocí výše naznačených výkladových postupů, skutečný význam zkoumaného ustanovení § 142 odst. 1 zákoníku práce a akceptujeme-li rovněž (nikoli zcela neoddiskutovatelný) právní názor, že toto ustanovení je kogentní

in money shall be paid only in legal tender, and payment in the form of promissory notes, vouchers or coupons, or in any other form alleged to represent legal tender, shall be prohibited.“

³¹ Organisation Internationale du Travail, Normes du travail, NORMLEX – Information System on International Labour Standards, C095 – Convention (n° 95) sur la protection du salaire, 1949, Article 3(1). [Online]. Dostupné z WWW: http://www.ilo.org/dyn/normlex/fr/f?p=NORMLEXPUB:12100:0::NO::P12100_ILO_CODE:C095, [cit. 2017-09-25]. Předmětná pasáž ve francouzštině zní: „Les salaires payables en espèces seront payés exclusivement en monnaie ayant cours légal, et le paiement sous forme de billets à ordre, de bons, de coupons ou sous toute autre forme censée représenter la monnaie ayant cours légal sera interdit.“

³² Viz poznámka 28.

³³ Např. v témže článku 3 odst. 1 zakazuje české znění výplatu mzdy v šecích, o nichž toto ustanovení v autentickém znění vůbec nehovoří (správně měl být použit termín „poukázky“), přičemž Úmluva naopak v následujícím ustanovení článku 3 odst. 2 platbu v některých druzích šeků za určitých podmínek povoluje.

a smluvně se od něj nelze odchýlit,³⁴ prikazuje toto ustanovení zaměstnavateli právě jen následující: je-li mzda (nebo plat) vyplácena v hotovosti, což je dodnes i přes zjevnou nemodernost a nepraktičnost základní zákoníkem práce předpokládaný způsob výplaty,³⁵ a je-li mzda smluvna v české měně, pak musí být zaměstnavatelem vyplacena v zákonných penězích, tedy bankovkách a mincích vydaných Českou národní bankou. Pokud ovšem některý z těchto předpokladů není splněn, zejména pokud je na základě dohody zaměstnavatele se zaměstnancem mzda vyplácena nikoli v hotovosti, nýbrž bezhotovostně, jak předvídá § 143 odst. 1 zákoníku práce,³⁶ neexistuje v zákoníku práce ani v jiné zákonné normě překážka, proč by tato mzda nemohla být zaplácena (opět za podmínky dohody mezi zaměstnavatelem a zaměstnancem o této otázce) v cizí měně. Ustanovení § 142 odst. 1 zákoníku práce tedy nereguluje měnu, v níž má být mzda vyplácena, ale pouze a jediné formu peněz, v níž se vyplácí mzda v hotovosti. Dohoda o bezhotovostní platbě mzdy použití § 142 odst. 1 vylučuje, jak je tomu ostatně i při jakékoli platbě mzdy bezhotovostně na platební účet zaměstnance, tedy i platbě v korunách českých, neboť i v takovém případě není a nemůže být mzda vyplácena zaměstnavatelem v zákonných penězích, tedy bankovkách a mincích České národní banky.

4. SPECIFICKÁ SITUACE PŘI OCHRANĚ SPOTŘEBITELE

Předmětem zákonné restrikce může hypoteticky být též použití cizí měny pro platby dotýkající se spotřebitelů. Vzhledem k tomu, že obecná úprava v předpisech měnového práva nebo devizového práva takovou restriktivní neobsahuje, je třeba se při jejím hledání zaměřit na speciální normy upravující cenotvorbu a ochranu spotřebitelů. Cenotvorba je u nás upravena především zákonem o cenách,³⁷ který cenu definuje jako peněžní částku sjednanou při nákupu a prodeji zboží nebo určenou podle zvláštního předpisu (zákona o oceňování majetku) k jiným účelům než k prodeji.³⁸ Otázku měny, v jaké má být cena vyjádřena, zákon o cenách neřeší, a povinnost určovat cenu jen v korunách českých explicitně ani implicitně nestanoví.

Právní úprava ochrany spotřebitelů se u nás opírá zejména o zákon o ochraně spotřebitele³⁹ a vybraná ustanovení občanského zákoníku.⁴⁰ V žádné z těchto norem, ani v normách na ně navazujících nelze nalézt ustanovení o tom, že by byl prodej zboží či služeb spotřebitelům za cizí měnu zakázán nebo že by pro platby při transakcích se

³⁴ Viz např. HURKA, Petr, ELIÁŠ. *Zákoník práce a související ustanovení občanského zákoníku*. S podrobným komentářem k 1. 1. 2014. 3., aktualizované a rozšířené vydání. Olomouc: ANAG, 2014, s. 391.

³⁵ Viz § 142 odst. 3 a násl. zákona č. 262/2006 Sb., zákoník práce, v platném znění.

³⁶ Paragraf 143 odst. 1 zákona č. 262/2006 Sb., zákoník práce, v platném znění, zní: „Na základě dohody se zaměstnancem je zaměstnavatel povinen při výplatě mzdy nebo platu, popřípadě jiných peněžitých plnění ve prospěch zaměstnance, po provedení případných srážek ze mzdy nebo z platu podle tohoto zákona nebo zvláštního právního předpisu, zaplatit částku určenou zaměstnancem na svůj náklad a nebezpečí na jeden platební účet určený zaměstnancem, a to nejpozději v pravidelném termínu výplaty mzdy nebo platu, pokud se zaměstnancem písemně nesjedná pozdější termín.“

³⁷ Zákon č. 526/1990 Sb., o cenách, v platném znění.

³⁸ Viz § 1 odst. 2 zákona č. 526/1990 Sb., o cenách, v platném znění.

³⁹ Zákon č. 634/1992 Sb., o ochraně spotřebitele, v platném znění.

⁴⁰ Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, v platném znění, zejména jeho Část čtvrtá Hlava I Díl 4 zahrnující paragrafy 1810–1867.

spotřebiteli byla předepsána výlučně česká měna. V zákoně o ochraně spotřebitele lze pouze nalézt ustanovení o zaokrouhlování plateb v hotovosti vždy s ohledem na nominální hodnotu zákonných peněz v oběhu.⁴¹ Přestože odkaz pod čarou k pojmu zákonné peníze odkazuje na zákon o České národní bance a v něm obsažený právní pojem zákonných peněz (objasněný výše), nelze přikládat významu takového odkazu příliš velkou váhu vzhledem k již výše zmíněné absenci normativního obsahu poznámek pod čarou v textech českých právních norem.⁴² Institut zákonných peněz existuje ve většině států světa a bylo by tedy možné interpretovat zmíněné ustanovení zákona i tak, že při prodeji za cizí měnu v hotovosti je zapotřebí celkovou částku k zaplacení (souhrnnou cenu za nákup) zaokrouhlovat na nejbližší platnou hodnotu zákonných peněz příslušné cizí měny, v níž byla dohodnuta úhrada kupní ceny. Navíc toto ustanovení explicitně hovoří pouze o určení ceny a nikoliv o požadavku na efektivní platbu v zákonných penězích (ať už pouze české měny nebo i cizích měn). V opačném případě by toto ustanovení představovalo mimo jiné též zákaz plateb stravenkami, kupóny a jinými podobnými náhražkami peněz, které je naopak v tuzemské každodenní realitě běžné. I kdybychom však připustili tu nejpřísnější interpretaci zkoumaného ustanovení, vždy se bude vztahovat jen na účtování a platbu v hotovosti a nikoliv na platby bezhotovostní (včetně v maloobchodě stále rozšířenějších plateb platebními kartami).

Lze tedy shrnout, že ani v právní ochraně spotřebitele nefiguruje žádné speciální ustanovení, které by všeobecně zakazovalo použití cizí měny ať již k určení ceny prodávajícího zboží či služby, nebo pro platbu za ně.

5. PLATBY VEŘEJNOPRÁVNÍHO CHARAKTERU

Smluvní svoboda zahrnující volnost dohodnout si platbu v jiné měně, než je měna domácí, může být ovšem uplatňována pouze tam, kde je podkladem pro platbu smlouva, tedy v zásadě v soukromoprávních vztazích. Naopak v platebních vztazích vyplývajících z veřejného práva, kde povinnost platit nemá oporu ve smlouvě, nýbrž v právním předpise (povinnost *ex lege*) nebo v individuálním právním aktu (povinnost *ex decisione*) je otázka použitelné měny vyřešena velmi jednoduše. Jednotlivý právní předpis či rozhodnutí orgánu veřejné moci ukládající platební povinnost vedle specifikace částky specifikuje vždy zároveň též měnu, a to téměř výlučně jen měnu českou.⁴³ Tak je tomu např. u plateb daní a jiných povinných dávek, kdy částka splatné daně je v zákoně či rozhodnutí o platebním výměru vyjádřena vždy v korunách českých. Podobně je tomu též u plateb sankčního charakteru (pokuty, penále, peněžitě tresty) a dalších

⁴¹ Paragraf 3 odst. 1 písm. c) zákona č. 634/1992 Sb., o ochraně spotřebitele, v platném znění, stanoví, že „*při konečném účtování prodáváných výrobků a poskytovaných služeb v hotovosti se celková částka zaokrouhluje vždy k nejbližší platné nominální hodnotě zákonných peněz v oběhu*“.

⁴² Viz poznámka 24 výše.

⁴³ Jako ojedinělou výjimku potvrzující uvedené pravidlo lze zmínit správní poplatky vyměřované nebo vybírané českými zastupitelskými úřady v cizině nebo poplatky placené na českých hraničních přechodech, které mohou být vyměřeny nebo placeny v cizí měně. Viz zákon č. 634/2004 Sb., o správních poplatcích, v platném znění, § 6.

plateb směřujících do veřejných rozpočtů, ale také u plateb v opačném směru, jako jsou dotace nebo návratné výpomoci placené z veřejných rozpočtů.

Ve veřejnoprávních vztazích tedy můžeme o výlučnosti české měny skutečně hovořit. Lze při tom pozorovat uplatňování jednoho z nepsaných avšak dlouhou dobu tradovaných principů měnového uspořádání. Má-li totiž stát podporovat oběh peněz určité měny, kterou na svém území zavedl a prosazuje, musí motivovat k jejímu používání ostatní subjekty (obyvatelstvo, podnikovou sféru, neziskové právnické osoby atd.) tím, že takovou měnu sám používá a přijímá (např. při daňových a jiných platbách ve prospěch státu). Pouze v kombinaci s touto ekonomicky motivační stránkou (politika „cukru a biče“) pak může dobře fungovat i stránka právního donucení (nucený oběh neplnohodnotných peněz) zajišťující hladký koloběh peněz moderních „fiat měn“ v národním hospodářství.

6. ZÁVĚR

Přestože zavedení a regulace vlastní měny bývají jedním z atributů státní suverenity a můžeme se s nimi setkat ve většině států světa, uplatňování pravidla o výlučnosti vlastní měny při platbách na státním území nemusí být vždy součástí právního rámce příslušné měny. Lze zobecnit, že čím je hospodářská vyspělost státu větší a jeho politický režim demokratičtější, tím méně je zapotřebí v daném státě vyžadovat výlučné používání domácí měny k tuzemským platbám a právní opatření v tomto smyslu, mající za cíl bojovat proti tzv. dolarizaci ekonomiky nastupují až v případech vážných hospodářských a měnových krizí. Taková je situace i v České republice, kde s výjimkou plateb ve veřejnoprávních vztazích neexistuje všeobecné zaměření, právem stanovené pravidlo o výlučnosti české měny a zákazu používání cizích měn pro platby v tuzemsku. Jak bylo rozebráno výše, i v těch oblastech, kde by požadavek na výlučné používání české měny byl snad odůvodnitelný (nikoli ohledy měnovými a devizovými, nýbrž potřebou ochrany slabší strany právního vztahu) české právo takové pravidlo nezakotvuje a s určitými možnými omezeními při korunových platbách v hotovosti (ve vztazích pracovněprávních) použití cizích měn v tuzemsku nezakazuje. Česká republika se tak řadí k mnohým jiným státům světa, které prosazují používání své domácí měny na svém území spíše *via facti* nežli *via iuris*. Obecně rozšířené a ochotně přijímání české koruny pro tuzemské platby je dáno důvěrou v tuzemskou měnu, jakož i větším pohodlím a menší nákladností takových plateb, spíše než právním donucením.

JUDr. Petr Kotáb, Ph.D.
Univerzita Karlova, Právnická fakulta
kotabp@prf.cuni.cz
ORCID: 0000-0001-7013-298X

KONTROLA VČERA, DNES A ZÍTRA

PAVLÍNA VONDRÁČKOVÁ

Abstract: **Control Yesterday, Today and Tomorrow**

The text deals with the development of the regulation of the control in the Czech Republic. The text primarily describes the historical regulation of the control, then compare it with the contemporary regulation and finally, this paper offers the considerations *de lege ferenda*.

Keywords: control; Central Audit Office

Klíčová slova: kontrola; Nejvyšší kontrolní úřad

DOI: 10.14712/23366478.2017.38

1. POJEM KONTROLA

Označení procesu nazývaného kontrola bychom mohli zařadit nejméně do období středověku.¹ Pojem kontrola vychází z latinského *contra* (proti) a *rotulus* (svítek), což lze přeložit jako protizápis, či jako protisvítek.² Jde tedy o jakýsi odraz určitého jevu, jeho prozkoumání a ověření. Uvedený latinský název bychom si mohli vysvětlit též jako protipól původního zápisu či dokumentu. Ve středověku v Anglii se používal pojem *controlement* ve významu zjišťování a porovnávání. Tento pojem byl odvozen z pojmu, který zněl v úřední latině *contrarotulum*.³ Z historických pramenů lze zjistit, že v období středověké Anglie se z důvodů právní jistoty vedly o určitých významných událostech dvojí, autentické záznamy, resp. se pořizovaly dvojí dokumenty. Důvodem byla nedůvěra vlády vůči vykonavatelům veřejné správy. Autentický dokument byl uložen v archivu za účelem ověření autenticity s druhým dokumentem. Tím se vláda zajišťovala před možným paděláním listin či přetvářením skutečností a událostí. Pojem *controlment* v pojetí starověkého anglického práva ve starověké Anglii vyjadřo-

¹ Tento text byl zpracován v rámci programu „PROGRES Q02 – Publicizace práva v evropském a mezinárodním srovnání“ realizovaného v roce 2018 na Právnické fakultě Univerzity Karlovy.

² Online Etymology Dictionary [online]. 2004. [cit. 2015-04-08] *Control*. Dostupné z WWW: <http://www.etymonline.com/index.php?term=control>.

³ Tento pojem je zmiňován v klasickém administrativistickém díle anglického středověku *Dialogus de Scaccario*, jež v 80. letech 12. století sepsal Richard Fitzneale (POMAHAČ, Richard: Správní dozor a kontrolní řád. *Správní právo*, roč. 45, 5–6/2012, s. 265).

val přezkoušení jiného úředníka. Princip byl ten, že daňoví kontroloři nejenže kontrolovali daňové poplatníky, zdali odvedli správně daně do státního rozpočtu, ale i výběřčí daní, zdali nešídí. Výběřčí daní museli odevzdat přesný seznam základů, ze kterých byly daně vybrány a odvedeny. Porovnání těchto záznamů či dokumentů umožňovalo ověřit autenticitu každého z nich. Význam slova *kontrola* tak sahá do hluboké minulosti právního uspořádání, které vykazovalo nebývalou vyspělost.

Pojem kontrola je čteně používán v našem právním řádu, avšak v různých významech. Použití tohoto pojmu není konzistentní a vždy přiléhavé. V mnoha případech dochází k zaměňování významů s jinými pojmy, resp. v teorii nejsou vymezeny hranice mezi užitím jiných výrazů a často jsou různé pojmy používány promiscue.

Kontrola má vyjadřovat zjišťování nedostatků u kontrolovaných subjektů a ve většině případů i zajištění jejich nápravy. Řada kontrolujících subjektů má přímé oprávnění ukládat sankce.

Pojem *kontrola* je pojímán jako součást dozorčí činnosti, která má však cílenější nástroje k nápravě zjištěného stavu se stavem žádoucím. V jistém zjednodušení bychom mohli hovořit o tom, že kontrola je formou dozoru a je specializovanější.

Podstatou kontroly je sledování určité činnosti, její porovnávání se zamýšleným cílem nebo účelem, zjištění skutečného stavu věci a odchylek od stavu žádoucího, jakož i jejich příčin a ve většině případů i náprava nedostatků. Kontrola je na rozdíl od dozoru vykonávána nejen mimo subordinační strukturu, ale též ve vztazích nadřízenosti a podřízenosti, přičemž se na tyto vztahy neomezuje a uplatňuje se i ve vztazích mezi subjekty nepodřízenými, tj. zejména vůči fyzickým a právními osobám stojícím vně veřejné správy. V takovém případě je však nutné, aby byla právními normami pregnantně upravena pravidla výkonu dozorčí činnosti. Kontrola by neměla pouze ověřovat stávající stav a porovnávat jej se stavem žádoucím, identifikovat odchylky a cílit na jejich odstranění, či represivními prostředky zajistit nápravu, ale měla by i do jisté míry analyzovat příčiny nežádoucího stavu a poskytnout zpětnou vazbu tam, kde to je možné. Kontrola by tak měla působit i preventivně a její závěry by měly být použitelné pro srovnatelnou skupinu případů. Typová zjištění se stanovením nápravných opatření, popř. i s vytýčením konkrétních sankcí, by měla sloužit k využití pro další potenciální kontrolované subjekty z důvodů jejich představy o nežádoucím chování a postizích s cílem se nežádoucímu jednání vyhnout. Z odborné literatury, ale i z právních předpisů vyplývá, že je pojem kontrola používán nejednotně, nejednoznačně a jednotliví autoři si jej vykládají různým způsobem.

Například K. Engliš *kontrolu* definoval jako hodnocení určitého hospodářského aktu nebo jejich komplexu podle určité normy nebo podle určitého účelu.⁴

J. Drachovský pod pojem *kontrola* zahrnoval veškeré kautely a úřední jednání, jimiž má být zabezpečeno správné a účelné nakládání se státním majetkem a řádné a účelné hospodaření.⁵

⁴ HÁCHA, Emil, Jiří HOETZEL, František WEYR, Karel LAŠTOVKA. *Slovník veřejného práva československého*. Repr. pův. vyd. z r. 1932. Praha: Eurolex Bohemia, 2000.

⁵ Tamtéž.

E. Pouperová hodnotí vymezení *kontroly* K. Englišem a J. Drachovským jako speciální, neboť nejde o vymezení všeobecné kontroly, ale jen o *kontroly hospodaření a nakládání s veřejnými prostředky*.⁶

Podle R. Pomahače je pojem *kontrola* spojen s německým výrazem *Aufsicht*. Tedy ten, kdo má na někoho výhled (*Sicht, Aussicht*), může toho, koho má v dohledu, kontrolovat, resp. hlídat. Dozor a dohled podle R. Pomahače jsou jazykovými ekvivalenty této představy.⁷ R. Pomahač chápe pojem *kontrola* na rozdíl od dozoru jako formu správní činnosti, která má za úkol nejen porovnávat a vyhodnocovat jako dozor, ale i ovlivňovat kontrolovanou osobu, aby se chovala žádoucím způsobem. Zdá se tedy, že R. Pomahač spatřuje v kontrole cílenější a silnější prostředek k dosažení nápravy pomocí sankčních instrumentů než v dozoru. R. Pomahač považuje kontrolu za specializovanou správní činnost odborníků, kteří mají prostředky na to, aby jimi změnili reálné chování, kdežto dozor je podle něj obecnou formou správní činnosti spočívající v porovnání, vyhodnocování a ovlivňování dozorovaných subjektů. Z toho lze usoudit, že dozor v pojetí R. Pomahače v sobě nezahrnuje cílené represivní nástroje ke změně zjištěného stavu, ale jedná se pouze o jemnější formu „ovlivňování“⁸.

Někteří autoři vnímají kontrolu na rozdíl od regulace jako *cílenější formu* činnosti, které lze dosáhnout regulací předpokládaného cíle. Např. M. Hálová zdůrazňuje, že *kontrola* je nedílnou součástí jakékoli účelné a cílevědomé lidské činnosti, již je sledován určitý účel a cíl. Kontrola je nedílnou součástí výkonu veřejné správy, bez níž by veřejná správa nemohla smysluplně a účelně fungovat. *Podstatou kontroly je sledování určité činnosti, její porovnávání se zamýšleným cílem nebo účelem, zjištění skutečného stavu věci a odchylek od stavu žádoucího a v závislosti na výsledku tohoto porovnání její usměrňování směrem k vytčenému účelu nebo cíli*. Podle M. Hálové si zaslouží zejména normovat v právním řádu kontrolu, jež je vykonávána vůči nepodřízeným subjektům veřejné správy, tedy fyzickým a právníckým osobám, jež stojí vně veřejné správy. Tato kontrola je v teorii správního práva označována doktrinálním termínem *správní dozor*.⁹

Z. Červený používal pojem *vnější správní kontrola* pro dnes užívaný pojem *správní dozor*.¹⁰ Autoři učebnice správního práva o *kontrolě* hovoří v souvislosti s *dozorčí* činností *vnitřních vztahů* veřejné správy a zdůrazňují, že nejde o správní dozor, byť se mu obsah vykonávaných činností podobá. Správní dozor je vnímán jako kontrola realizovaná mimo vztahy nadřízenosti a podřízenosti. J. Staša označuje *finanční kontrolu* za specifickou oblast dozorčí činnosti ve veřejné správě.¹¹

V. Sládeček v souvislosti s veřejnou správou používá pojem *vnější správní kontrola*, kterou rozděluje do dvou oblastí, a to na:

⁶ KOLEKTIV autorů. *Kontrolní mechanismy fungování veřejné správy*. 1. vyd. Olomouc: Periplum 2000, s. 159.

⁷ POMAHAČ, Richard. Správní dozor a kontrolní řád. *Správní právo*, roč. 45, 5/2012, s. 264.

⁸ POMAHAČ, Richard. Správní dozor a kontrolní řád. *Správní právo*, roč. 45, 5/2012, s. 267.

⁹ HÁLOVÁ, Miloslava. Právní úprava kontrolního postupu při výkonu správního dozoru a působnost připravovaného zákona o kontrole. *Správní právo*, roč. 45, 5/2012, s. 315 a 316.

¹⁰ KOHAJDA, Michael. *Dozor nad regulovanými subjekty finančního trhu* [online]. Praha, 2008, s. 24. Vedoucí práce Milan Bakeš.

¹¹ Tamtéž, s. 321.

1. *kontrolu vykonávanou samotnou veřejnou správou (správní kontrolu)*, kterou dále dělí na:

- *kontrolu vnitřní* (služební dohled a instanční dozor),
- *kontrolu vnější* (správní dozor, finanční kontrola a obdobné činnosti);

2. *kontrolu vykonávanou subjekty stojícími mimo veřejnou správu a vůči veřejné správě směřující* (Ústavní soud, Parlamentu, Veřejný ochránce práv, Nejvyšší kontrolní úřad, případně kontrola na základě iniciativy občanů).¹²

Jiné členění kontroly podává J. Průcha, který kontrolu veřejné správy člení na:

1. *správní kontrolu* (služební dohled a správní dozor),
2. *vnější kontrolu* (vykonávanou zastupitelskými orgány, soudy, Nejvyšším kontrolním úřadem, státní kontrolu, Veřejným ochráncem práv, z iniciace občanů).¹³

P. Průcha je názoru, že kontrola zpravidla bezprostředně nezahrnuje vlastní nápravu příp. zjištěného závadného stavu, zatímco dozor ano.¹⁴ Shodně s M. Kohajdou tento názor nepovažují za příléhavý.

M. Kohajda upozorňuje, že pojem kontrola se v českém pozitivním právu začal používat až v poválečném období a byl oblíben zejména před rokem 1989, přičemž byl používán i ve smyslu správního dozoru. M. Kohajda uvádí, že „*nápravné prostředky bývají spojené jak s kontrolou, tak s dozorem. Pokud by za jakoukoli činností porovnávání žádoucího a skutečného jednání nenásledovala možnost zjednat nápravu případného nedostatku, ztrácela by tato činnost opodstatnění své existence.*“¹⁵

Nicméně kontrola skutečně nemusí vždy mít k dispozici sankční instrumentárium. Příkladem takové kontroly je kontrola vykonávaná Nejvyšším kontrolním úřadem, který byl konstituován jako orgán nalézací bez represivních oprávnění.

M. Kohajda spatřuje v rámci realizace *kontroly* mnohem užší vztah mezi kontrolujícím a kontrolovaným subjektem, než jaký nastává při výkon dozoru. Kontrolující subjekt má vůči kontrolovanému „*moc jistého ovládnání, silného ovlivňování jeho činnosti*“.¹⁶ M. Kohajda doplňuje, že: „*... jistý stupeň podřízenosti (a záměrně se zde vyhýbám slovu ‚podřízenosti‘) dozorovaného subjektu pod dozorcujícím subjektem se v těchto vztazích vyskytuje vždy. Tento vztah vychází z povinnosti (založené právní normou) dozorovaného subjektu strpět výkon dozoru, popř. i aktivně spolupracovat. Proto je nutné u ‚kontroly‘ zdůraznit právě vztah přímé podřízenosti mezi těmito subjekty, obvykle vyplývající z vnitřní organizace veřejné správy, ale tento vztah může vycházet také ze vztahu subjektů k určitému předmětu, jenž je vlastním předmětem kontroly (například jak je tomu u finanční kontroly, kdy soukromoprávní subjekt přijímající veřejné prostředky, je kontrolován subjektem veřejnoprávním, který tyto prostředky poskytuje).*“¹⁷

¹² SLÁDEČEK, Vladimír. *Obecné správní právo*. 2. aktualiz. a přeprac. vyd. Praha: ASPI-Wolters Kluwer, 2009, s. 214.

¹³ Tamtéž, s. 214.

¹⁴ PRŮCHA, Petr. *Správní právo: obecná část*. 6. dopl. a aktualiz. vyd. Brno: Masarykova univerzita, 2004, s. 299.

¹⁵ KOHAJDA, Michael. *Dozor nad regulovanými subjekty finančního trhu* [online]. Praha, 2008, s. 26. Vedoucí práce Milan Bakeš.

¹⁶ Tamtéž, s. 26.

¹⁷ Tamtéž, s. 26.

Je žádoucí a potřebné, aby byly v každé zemi nastaveny přiměřené kontrolní mechanismy, neboť bez kontroly se obejít nelze, resp. její absence se brzy projeví obcházením pravidel, korupcí apod. Kontrola tak má významnou úlohu korektivní a preventivní. Kontrola by však měla být organizována tak, aby kontrolní mechanismy byly vyvážené a přehledné a nepřekrývaly se, aby nedocházelo k duplicitám kontroly a tím ke zbytečné administrativní zátěži a s tím spojenými náklady.

2. STRUČNÁ HISTORIE KONTROLY NA NAŠEM ÚZEMÍ

Za pozornost stojí zejména vývoj externí kontroly na našem území, který byl a je velmi ovlivněn politickými procesy.

Po vzniku samostatné Československé republiky byl zřízen nový demokratický kontrolní orgán – *Nejvyšší účetní kontrolní úřad*, kterému byly oproti rakouské úpravě rozšířeny kontrolní pravomoci ve věci státního dluhu, kde vykonával předběžnou kontrolu, a dále v oblasti majetkových dávek, ale i účetnictví podniků apod., kde vykonával následnou kontrolu. Avšak tento úřad nedisponoval exekutivními pravomocemi a nemohl si vynuocovat přijetí opatření k nápravě ze strany kontrolovaných osob. Po II. světové válce spadala do působnosti Nejvyššího účetního kontrolního úřadu též kontrola národních výborů, Fondu znárodněného hospodářství, fondů národní obnovy, Národního pozemkového fondu apod.¹⁸ Vedle působení Nejvyššího účetního kontrolního úřadu zřizovalo Národní shromáždění pro věci kontroly státního a veřejného hospodářství zvláštní komise pro vybrané finanční (daňové) otázky. Na činnost těchto komisí později navázala činnost stálých parlamentních úsporných a kontrolních komisí a výborů, jež úzce spolupracovaly s Nejvyšším účetním kontrolním úřadem.

Činnost Nejvyššího účetního kontrolního úřadu byla ukončena vládním nařízením č. 73/1951 Sb., kterým bylo zřízeno *Ministerstvo státní kontroly* jako instituce zajišťující centralizovaný direktivní způsob řízení konstituovaný podle sovětského vzoru kontroly. Tím se význam kontroly přesunul z oblasti veřejné do oblasti politické, neboť uvedeným právním předpisem získala Komunistická strana Československa vliv nad kontrolou do té doby věcně a účelně zaměřenou i z politického hlediska a prosazování své libovůle. Došlo k rozšíření kontroly do téměř všech oblastí života a kontrola přestala plnit svoji základní roli předcházet nedostatkům v oblasti státního hospodářství a zobecňovat systémová pochybení. Kontrola se stala nástrojem politické vůle vládnoucí politické strany a byla vnímána jako perzekuční nástroj k vyřizování účtů. V tomto období získala kontrola negativní stigma, což ji velmi limitovalo v následném přizpůsobení se mezinárodním standardům uplatňovaným při kontrole ve světě.

V roce 1961 se projevil sovětský vliv ještě významněji, neboť došlo ke spojení státní kontroly se státní statistikou a byl vytvořen *Ústřední úřad státní kontroly a statistiky*¹⁹ s orgány v krajích a okresech. Zákonem č. 23/1963 Sb., o lidové kontrole a národohospodářské evidenci byl vytvořen nový systém tzv. lidové kontroly a statistiky zasahující

¹⁸ MIKULE, Vladimír. Nejvyšší kontrolní úřad ponovu. *Správní právo*, 3/1993, s. 133.

¹⁹ Zákonem č. 56/1961 Sb., o zřízení Ústředního úřadu státní kontroly a statistiky.

takřka do všech oblastí občanského života. Výbory lidové kontroly byly pro obyvatelstvo velkým postrachem.

V roce 1968 se Národní shromáždění pokusilo získat přímý vliv na činnost státní kontroly zřízením svého orgánu – *Ústřední komise lidové kontroly*.

V souvislosti se zřízením československé federace byl v lednu 1969 zřízen *Nejvyšší kontrolní úřad ČSR*, který měl pravomoc kontrolovat tvorbu a užití prostředků státního rozpočtu a hospodaření s hmotnými finančními a ostatními prostředky republiky a jejich zdroji. Do jeho kompetence spadala rovněž kontrola provádění zákonů a opatření ČNR, vyřizování stížností a podnětů občanů.

V roce 1970 byl na úrovni federace zřízen *Výbor lidové kontroly ČSSR*, jako ústřední orgán státní správy, v jehož čele byl člen vlády a jehož další členy jmenovala a odvolávala vláda. Na úrovni republik byly zřízeny Výbory lidové kontroly ČSR a SSR. V říjnu 1971 byl přijat nový federální zákon o lidové kontrole²⁰ a zákon ČNR o výborech a komisích lidové kontroly.²¹ Obdobný zákon byl přijat i pro SSR. Soustavy orgánů lidové kontroly na úrovni federace i republik se staly významným, přímým nástrojem řízení a ovládání společnosti ze strany komunistické vlády a Komunistické strany Československa. Tento stav bohužel přetval do pádu komunistického režimu v 90. letech 20. století.²²

V porevoluční době došlo v souvislosti s potřebou obnovení demokratické formy fungování státní moci též k diskuzím o revizi kontrolních mechanismů ve společnosti. Odpor ke kontrole jako takové však byl velmi silný a řešení nového systému bylo odkládáno. Nenáviděné ústřední výbory lidové kontroly byly sice zrušeny, ale nedošlo k vytvoření demokratického kontrolního aparátu, nýbrž na úrovni federace bylo vytvořeno *Ministerstvo státní kontroly*²³ a pro ČSR bylo zřízeno *Ministerstvo státní kontroly*²⁴. Následně byly na úrovni federace i republik přijaty zákony o kontrole.²⁵ Přijetí nové právní úpravy nebylo možné považovat za krok vpřed, neboť nově ustavené kontrolní orgány nebyly nezávislé na výkonné moci.

K významné změně v oblasti kontroly došlo až po roce 1991, kdy byl s účinností od 1. 1. 1992 ústavním zákonem zřízen *Nejvyšší kontrolní úřad České republiky*.²⁶ Jednalo se o stručný zákon o dvou článcích, který stanovil, že Nejvyšší kontrolní úřad České republiky kontroloval tvorbu a užití prostředků státního rozpočtu České republiky, státní závěrečný účet České republiky, hospodaření a nakládání s finančními i hmotnými prostředky České republiky a s jejich zdroji včetně dluhů a hospodaření s jejími úvěry, pohledávkami a majetkovými právy, dodržování povinností a práv vyplývajících z obecně závazných právních předpisů nebo povinností uložených na jejich základě, pokud upravují finančně ekonomické vztahy a rovněž výkon státní správy. Kromě těchto činností

²⁰ Zákon č. 103/1971 Sb., o lidové kontrole.

²¹ Zákon ČNR č. 116/1971 Sb., o výborech a komisích lidové kontroly.

²² MIKULE, Vladimír. Nejvyšší kontrolní úřad ponovu. *Správní právo*, 3/1993, s. 135.

²³ Zákon č. 296/1990 Sb., o změnách v soustavě federálních ústředních orgánů státní správy.

²⁴ Zákon č. 288/1990 Sb., o opatřeních v soustavě ústředních orgánů státní správy ČR.

²⁵ Zákon č. 405/1991 Sb., o kontrole v ČSFR, zákon SRN č. 418/1991 Sb., o štatnej kontrole, zákon ČNR č. 552/199 Sb., o státní kontrole.

²⁶ Zákon č. 481/1991 Sb., ústavní zákon České národní rady, kterým se zřizuje Nejvyšší kontrolní úřad České republiky.

vykonával Nejvyšší kontrolní úřad České republiky i řadu dalších povinností ve vztahu k Poslanecké sněmovně PČR. Významným bylo, že zákon deklaroval nezávislost tohoto úřadu a zdůraznil jeho povinnost se řídit při své činnosti pouze zákony.

Po zřízení *Nejvyššího kontrolního úřadu České republiky*²⁷ působilo na našem území stále i Ministerstvo státní kontroly²⁸ jako orgán moci výkonné. Ministerstvo státní kontroly kromě základních povinností rovněž vyřizovalo různé stížnosti, petice, podněty ze strany veřejnosti. Mezi oběma kontrolními orgány docházelo k částečnému překrývání jejich působnosti, kompetenčním sporům a snahám o vzájemné kontroly, což vytvářeno nezdravé konkurenční prostředí a posléze způsobovalo otevřenou nevraživost zejména ze strany Ministerstva státní kontroly. Kontrola byla vykonávána nesystémově a chaoticky, což bylo nutné razantně změnit.²⁹

Po vzniku České republiky v roce 1993 získala kontrola přijetím Ústavy na významu. Kontrole byla v Ústavě věnována samostatná hlava V a byla zakotvena existence nově zřízeného *Nejvyššího kontrolního úřadu*. Tento nový supervizní úřad, který má za úkol vykonávat nalézací a nikoli represivní kontrolu si postupem doby vydobyl své místo a autoritu. Nepochybně tomu přispěl nemalou měrou jeho první prezident JUDr. Lubomír Voleňák, který usiloval o apolitičnost a nezávislost nově zřízené kontrolní instituce a její vazby na další kontrolní orgány ve světě.

Se shora uvedeného stručného historického exkurzu vyplývá, jaký vliv měla na kontrolu politická moc. Významným dějinným mezníkem v oblasti kontroly se stal rok 1951, kdy Komunistická strana Československa upevnila své postavení, nastolila vládnoucí vůli, kopírovala sovětský model kontroly, který v sobě nenesl žádné prvky nezávislosti. Jistou nadějí se stal rok 1964, kdy se Národní shromáždění pokusilo uplatnit přímý vliv na činnost státní kontroly a zbavit se informační povinnosti na výkonných orgánech. Normalizační rok 1970 však vrátil pozitivní směr hluboko zpět do totalitní minulosti a závislosti kontroly na politické moci. Nezdravé kontrolní klima v naší zemi panovalo až do revolučních změn v roce 1989. Ale ani poté nebylo jednoduché nastolit demokratické principy výkonu kontroly. To se zdařilo až po rozpadu republiky v roce 1993 zřízením Nejvyššího kontrolního úřadu a postupně i zavedením dalších kontrolních mechanismů na úrovni veřejné správy.

3. ZÁKON O FINANČNÍ KONTROLE A ZÁKON O ŘÍZENÍ A KONTROLE VEŘEJNÝCH FINANČÍ

Kontrola vykonávaná Nejvyšším kontrolním úřadem, který má omezené kompetence, nemohla být dostačující. Zrušením neoblíbených výborů lidové kontroly a zrušením kompetencí generální prokuratury znamenalo absenci kontroly v oblasti veřejné správy. Nebyla také zajištěna kontrola finančních prostředků poskytovaných České republice z Evropské unie. Z tohoto důvodu se vláda a Parlament shodly na nutnosti vytvořit nový zákon o kontrole ve veřejné správě. V průběhu legislativního procesu do-

²⁷ Prezidentem tehdejšího Nejvyššího kontrolního úřadu České republiky byl Pavel Hussar.

²⁸ Ministrem Ministerstva státní kontroly byl Igor Němec.

²⁹ MIKULE, Vladimír. Nejvyšší kontrolní úřad ponovu. *Správní právo*, 3/1993, s. 136.

šlo k přehodnocení cíle zákona a zákon o kontrole ve veřejné správě byl přepracován na zákon o finanční kontrole. Tento zákon známý pod označením třístadvacítka dle svého číselného označení z. č. 320/2001 Sb., nabyl účinnosti dne 1. ledna 2002. V průběhu jeho existence se ukázala nutnost zákon několikrát novelizovat. Celkem bylo přijato 19 novel. Během posledních deseti let bylo realizováno 8 pokusů o kompletní přepracování zákona. Poslední pokusy o přijetí nového zákona, který byl nazván jako zákon o řízení a kontrole veřejných financí, byly odůvodněny částečně nutností transponovat směrnici 2011/85/EU ze dne 8. listopadu 2011 o požadavcích na rozpočtové rámce členských států, ale též poukazem na to, že zákon č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole ve veřejné správě vznikl v době přípravy České republiky na vstup do EU a v současnosti již neplní svou funkci. Zákonu o finanční kontrole bylo zejména vytýkáno, že věnuje jen minimální pozornost úpravě interního auditu, že v praxi dochází ke kumulaci jiných činností do stejné organizační jednotky s interním auditem, tím i k narušení nezávislosti interního auditu a omezování jeho činnosti. Bylo vyhodnoceno, že pro ochranu všech veřejných prostředků je nezbytné rozšířit právní regulaci interního auditu zavedením dohledu nad ním. Stávající právní úpravě bylo vytýkáno, že je složitá, že je úprava postupů v provádění vyhláše nepřehledná a že zákon nedává předpoklady pro vytvoření řádného systému finanční kontroly u všech organizací veřejné správy, které hospodaří a nakládají s veřejnými prostředky. Dále bylo poukazováno na to, že schvalovací postupy podle zákona o finanční kontrole jsou rigidní, bez možnosti nastavení, které by odpovídalo potřebám konkrétní organizace a umožnilo jí bez nadbytečné administrativní zátěže ošetřovat rizika spojená s hospodařením a nakládáním s veřejnými prostředky. Stejně požadavky jsou kladeny na nejmenší organizace, jako například malé mateřské školy, i na organizace se složitou organizační strukturou a tisíci zaměstnanci. Není zajištěn „princip čtyř očí“ v jednotlivých fázích schvalujícího postupu, přestože se na jeho průběhu podílejí dvě schvalující osoby, z nichž však každá kontroluje jinou oblast. Bylo vytýkáno, že příkazce operace v mnoha případech bere schvalovací postup pouze jako administrativní proces bez zamyšlení se nad jeho cílem a naplnění jeho účelu. Proces řídicí kontroly je de facto oddělen od reálného řízení a rozhodování o nakládání s veřejnými prostředky a ochrana veřejných prostředků není dostatečná. V řadě případů dochází k nadměrnému překrývání, duplicitě a rozporuplným výstupům několika kontrolních a auditních aktivit různých veřejných orgánů. V jiných případech naopak chybí dostatečná kontrola administrativních procesů a finančních operací. Právní úprava neřeší uspokojivě u orgánů veřejné správy provádění kontrol hospodaření s prostředky poskytnutými České republikou ze zahraničí. Rovněž není uspokojivě zajištěno sdílení kontrolních informací a dokumentace, které by mohlo předcházet opakování již provedených kontrol a nejistotě kontrolovaných subjektů z důvodu rozdílných výsledků kontrol. Důsledkem selhání systému vnitřního řízení a kontroly jsou i tzv. korupční kauzy.

Navrhovaná nová právní úprava zákona o řízení a kontrole veřejných financí si vzala za cíl zjednodušit legislativní úpravu systému řízení a kontroly veřejných financí tak, aby tento systém byl efektivní, snižoval byrokracii a umožňoval koordinaci různých systémů ověřování při ochraně vnitrostátních a zahraničních veřejných prostředků na principu jednotného auditu. Nový zákon měl definovat zodpovědnost konkrétních orgánů a osob za zavedení, udržování a zdokonalování kontrolních me-

chanismů nezbytných pro výkon řádné správy veřejných prostředků, včetně plnění schválených veřejných rozpočtů a hospodaření s veřejnými prostředky. Nový zákon se zaměřil na zdůraznění sdílení informací z předchozích kontrol, na promítnutí doporučení Evropského účetního dvora a Nejvyššího kontrolního úřadu, kterými je zlepšení kontrolních systémů, zaměření kontroly na ověřování přínosů a potřebnosti a současně i na dodržování principů účelnosti, hospodárnosti a efektivnosti. Evropský účetní dvůr i Nejvyšší kontrolní úřad ve svých doporučeních zdůrazňují, aby se kontrolní orgány nezabývaly ryze formálními chybami, které pak nesmyslně kráčí žadatelům dotace, ale nastavily kvalitnější monitorovací systémy s důrazem na dosahování výsledků. Nový návrh zákona měl za cíl upravit schvalovací postupy řídicí ekonomické kontroly s výraznou mírou flexibility a posílit postavení a roli interního auditu. Návrh zákona podrobněji definoval interní audit, požadavky na interního auditora, vedoucího interního auditu a stanovil povinnost plánovat výkon interního auditu na základě vyhodnocení rizik, náležitosti plánů a omezení pro výkon interního auditu mimo roční plán pouze ve zvlášť odůvodněných případech. Návrh zákona umožňoval, aby vedle řídicí ekonomické kontroly byl u podřízených organizací vykonáván také interní audit. Jako nový prvek řízení a kontroly byl do nového návrhu zákona vtělen Výbor pro interní audit jako orgán dohlížející na celý systém. Výbor pro interní audit měl kromě dohledové funkce i pravomoc rozhodovací (např. dávat souhlas ke schválení statutu a plánům interního auditu), zajišťovat poradenskou službu a přiměřený a efektivní systém řízení a kontroly veřejných financí a zvláště účinný interní audit. Návrh zákona se týkal všech organizací, které jsou správci kapitol státního rozpočtu, tj. ministerstev a dalších státních úřadů, dále též státních fondů, měst a jejich obvodů, krajů, zdravotních pojišťoven, Správy železniční dopravní cesty, příspěvkových organizací zřízených krajem nebo městem a ministerských školských zařízení. Na přijetí zákona byla závislá i podpora pro ústavní rozšíření pravomocí Nejvyššího kontrolního úřadu, aby mohl prověřovat prakticky veškeré veřejné finance.

Výboru pro veřejnou správu a regionální rozvoj, rozpočtový výbor a kontrolní výbor doporučily Poslanecká sněmovně návrh zákona o řízení a kontrole veřejných financí schválit. Poslanecká sněmovna tento zákon skutečně schválila na své 59. schůzi dne 14. 7. 2017. Senát návrh zákona projednal na své 9. schůzi Senátu dne 16. 8. 2017 a návrh zákona drtivou většinou odmítl, kdy ze 71 hlasujících bylo 60 senátorů pro zamítnutí zákona. Podle senátorů by zákon v praxi znamenal více byrokracie a nikoli efektivnější kontrolu. Bylo poukazováno na to, že některé obce by místo jednoho auditora musely zřídít útvar interního auditu, přičemž zákonem požadované množství auditorů s předepsaným vzděláním je v současnosti nereálné na trhu sehnat.

Novému zákonu o řízení a kontrole veřejných financí bylo senátory předně vyčítáno, že je připraven ledabyle, že se v něm vyskytují formální i gramatické chyby, odkazy na neexistující paragrafy, že obsah navrženého zákona nekoresponduje s důvodovou zprávou a že na určitých místech je s ní dokonce v přímém rozporu. Navrženému zákonu bylo ze strany senátorů vytýkáno, že neřeší duplicity kontrol, které zatěžují zejména menší obce jako příjemce evropských dotací. Byla kritizována i s tím související administrativní zátěž. V otázce posílení pravomocí Ministerstva financí jako vrchního auditu nad ostatními subjekty Senát kritizoval, že jde o přílišnou koncentraci moci,

kterou pokládá za nebezpečnou. Senát tedy přišel s myšlenkou, že by bylo vhodnější svěřit výkon auditu do kompetence premiéra. K tomu je třeba dodat, že se jedná o nestandardní úpravu, neboť audit je v kompetenci premiéra pouze ve třech zemích Evropské unie, a to v Maďarsku, Belgii a na Maltě. Podle senátorů audit vykonávaný Ministerstvem financí nenahrazuje audit prováděný finančními úřady, interní audity, ani povinné postupy podle kontrolního řádu. Bylo poukazováno, že zákon zaváděním nové terminologie komplikuje situaci, neboť zejména malé obce budou vystavené zátěži učit se nové pojmy jako je „správce veřejného rozpočtu“, „schvalující pověřená osoba“ nebo „schvalující orgán“. Podle některých senátorů ze zákona úmyslně vypadla kontrola zákonitosti upravená v současném znění § 20 zákona č. 320/2001 Sb., která ukládá povinnost ověřovat soulad operace s právními předpisy, jakož i s cílem řízení kontroly veřejných financí. Napadána byla i účinnost navrhovaného zákona, která byla stanovena od 1. 1. 2018, která neumožňuje subjektům, na které zákon dopadá, potřebnou přípravu k zavedení nových postupů. Senátoři v rámci své kritiky nešetřili na adresu zákona označením jako paskvil či nedochůdce apod. I při následném projednání návrhu zákona na půdě Poslanecké sněmovny Parlamentu ČR bylo poslanci konstatováno, že Senátem vrácený zákon obsahuje velké množství nedostatků, vyvolává nárůst byrokracie a znehledňuje zavedené systémy. Poslanecká sněmovna na své 60. schůzi dne 5. 9. 2017 návrh zákona zamítla, přičemž z přihlášených 154 poslanců se zdrželo 63 hlasování, 52 bylo proti přijetí návrhu zákona a 39 hlasů bylo pro jeho přijetí.

Ukazuje se, že téma kontroly je velmi citlivé a navrhované změny narážejí na odpor subjektů, na něž má kontrola dopadat, ale o budoucím uspořádání kontrolních mechanismů v naší zemi nepadá ani shoda napříč politickým spektrem. Další velmi diskutovanou oblastí je rozšíření působnosti Nejvyššího kontrolního úřadu o kontrolu hospodaření územních samosprávných celků a na kontrolu nakládání s veřejnými prostředky. Nesdílím názor některých autorů, že pokud stát dal územně samosprávným celkům právo samosprávy, tak toto právo a priori vylučuje možnost kontroly, kterou je možné vnímat jako zásah do suverenity těchto veřejnoprávních korporací. Odlišují právo na rozhodování včetně nakládání s vlastním majetkem a povinnost těchto subjektů dodržovat právní předpisy a chovat se jako řádný hospodář. Autonomie územních samosprávných celků neznamená, že by jejich činnost neměla být prověřována a kontrolována. Neblahé zkušenosti s nakládáním s prostředky poskytnutými České republice z Evropské unie prokazují důvodnost hloubkových kontrol. Současně je však nutné reflektovat i to, aby kontrolované subjekty nebyly zatěžovány duplicitními kontrolami a aby tak na ně nebyla kladená velká administrativní, ale i finanční zátěž. V souvislosti s rozšířením kompetencí Nejvyššího kontrolního úřadu poukazují na jím vykazovanou produktivitu spočívající v průměrném uskutečnění cca 40 kontrol za rok, což je podle mého názoru velmi nízké číslo nedávající předpoklad pro vytvoření báze systémových nedostatků, na jejichž odstranění by měla být zaměřena pozornost. Některé kontrolní působnosti tento úřad vůbec nevyužívá. Nelze odhlédnout ani od toho, že by Nejvyšší kontrolní úřad při rozšíření svých pravomocí nárokoval zvýšení počtu zaměstnanců a tím i více prostředků ze státního rozpočtu. Měla by být nalezena správná míra proporcionality a zváženo, zdali by i za stávajících podmínek neměl Nejvyšší kontrolní úřad vykazovat větší aktivitu.

Téma kontroly je úzce spojené i s politickým uspořádáním země, jak potvrzují i některá programová prohlášení politických stran. Některé politické strany kontrolu více akcentují a jiné k ní přistupují chladněji. Snad se budoucí parlament bude schopen ujednotit na novém zákonu o finanční kontrole, který je pro praxi velmi potřebný.

JUDr. Pavlína Vondráčková, Ph.D.
Univerzita Karlova, Právnická fakulta
vondrack@prf.cuni.cz
ORCID: 0000-0001-8871-3977

PROJEKT BASE EROSION AND PROFIT SHIFTING

PETR NOVOTNÝ

Abstract: **Project Base Erosion and Profit Shifting**

The text deals with the issue of the base erosion and profit shifting as an instrument tackling tax avoidance schemes. This paper points out the particular questions arising from the regulation and stresses the impacts on the tax payers and investors. Finally, the author evaluated the Czech approach to the base erosion and profit shifting.

Keywords: base erosion; profit shifting

Klíčová slova: base erosion; profit shifting

DOI: 10.14712/23366478.2017.39

Projektu *Base Erosion and Profit Shifting*, tedy narušování daňových základů a přesouvání zisků do jiných zemí (dále jen „BEPS“) věnuje odborná veřejnost pozornost již několik let. Politickým důvodem vzniku tohoto projektu byly úniky informací o vyhýbání se zdanění, pro které se vžila novinářská označení jako Luxembourg Leaks nebo Panama Papers a jeho cílem je zamezit tzv. agresivnímu daňovému plánování.¹

Projekt byl zahájen v roce 2013 zprávou OECD, nazvanou Řešení problému narušování daňových základů a přesouvání zisků do jiných zemí. Vedoucí projektu, Raffaele Russo, při vzniku projektu konstatoval, že „Projekt BEPS vznikl z uvědomění si skutečnosti, že daňové struktury (vytvořené nadnárodními společnostmi za účelem snížení jejich daňových odvodů) jsou ve většině případů zcela legální, takže problém tkví nikoli v těchto strukturách, ale v daňových pravidlech jako takových. My se nyní pouštíme do změny těchto pravidel, aby tyto postupy již legální nebyly.“ OECD vymezilo tyto základní cíle BEPS: (i) zastavit ztrátu daní z příjmů právnických osob pro státní rozpočty, (ii) zajistit, aby příjmy byly zdaňovány tam, kde byla vytvořena ekonomická hodnota a (iii) přestavět daňové systémy, aby byly spravedlivé a pro poplatníky důvěryhodné.

V rámci projektu BEPS byla 24. listopadu 2016 vydána tzv. Multilaterální konvence², dále jen „MLI“, která byla označena jako krok „k nejvýznamnějšímu přepsá-

¹ Tento text byl zpracován v rámci programu „PROGRES Q02 – Publicizace práva v evropském a mezinárodním srovnání“ realizovaného v roce 2018 na Právnické fakultě Univerzity Karlovy.

² Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting.

ni mezinárodních daňových pravidel za posledních sto let“.³ MLI by měl být mnohostrannou úmluvou, která by byla základem pro simultánní vyjednání změn ve více než 3000 stávajících dvoustranných smluv o zamezení dvojího zdanění. MLI se zaměřuje na implementaci poznatků získaných v rámci BEPS tím, že navrhuje změnu těch ustanovení smluv o zamezení dvojího zdanění, která dle názoru jeho autorů umožňují, např. proto, že nejsou dostatečně sladěná s vnitrostátní legislativou, aby se korporace vyhnuly zdanění. Důležité je uvědomit si, že BEPS a v jeho rámci ani MLI, neslouží k potírání daňových úniků, ale k odstranění dosud zcela legální možnosti mezinárodního daňového plánování, které je nyní označováno jako agresivní daňové plánování a které, alespoň dle autorů projektu BEPS, je nutné odstranit.

V praxi by měl být postup takový, že nejprve státy podepíší a ratifikují MLI – přičemž předpokladem úplného zavedení je i to, že si státy (některé z nich) nevyhradí žádná práva na neuplatňování některých ustanovení MLI a následně budou smlouvy o zamezení dvojího zdanění, uzavřené smluvními stranami MLI modifikovány tak, aby s ním byly v souladu. Do projektu MLI jsou zařazeny jurisdikce, které projekt podepsaly – Česká republika tak učinila 7. 6. 2017 a které do projektu přihlásily smlouvy o zamezení dvojího zdanění, které by měly být upraveny ve smyslu MLI (Česká republika přihlásila všech 87 smluv o zamezení dvojího zdanění). Současně je však zapotřebí podotknout, že dle usnesení vlády ze dne 15. 5. 2017 Česká republika přijme jen tzv. minimální standardy. Finální seznam výhrad a oznámení ČR bude předložen do konce roku 2017.

Ustanovení MLI je rozděleno do třech kategorií – první skupinu tvoří tzv. minimální standardy, tedy minimální úrovně harmonizace smluv o zamezení dvojího zdanění, druhou skupinu tvoří ustanovení, která budou implementována do smluv o zamezení dvojího zdanění, pokud si strany nevyhradí opak a třetí skupina bude zahrnuta do smluv o zamezení dvojího zdanění jen za podmínky, že si tato ustanovení strany výslovně zvolí.

V rámci tzv. minimálního standardu musí smlouvy o zamezení dvojího zdanění obsahovat (i) preambuli jasně deklarující, že účelem smlouvy je zamezit příležitostí vyhýbání se zdanění, (ii) test hlavního účelu transakce (*principal purpose test – PPT*) – jde o úpravu, podle které bude zakázáno, aby korporace využila výhodu plynoucí ze smlouvy o zamezení dvojího zdanění, pokud je zřejmé, že jedním z hlavních důvodů uskutečnění konkrétní obchodní transakce nebo nastavení konkrétní korporátní struktury je získání této daňové výhody a (iii) závazek smluvních stran řešit spory plynoucí ze smlouvy o zamezení dvojího zdanění postupem pro dosažení vzájemné dohody (*mutual agreement procedure – MAP*).

Druhá kategorie ustanovení MLI upravuje (i) pravidla pro zdanění příjmů transparentních entit, (ii) zdanění osob majících dvojí daňové rezidenství, (iii) zdanění dividend, (iv) zdanění stálé provozovny (se zaměřením na provozovny ve třetích zemích) a (v) pravidla proti vzniku stálé provozovny. Do třetí kategorie se řadí (i) alternativy pro správnou aplikaci metod zamezení dvojího zdanění, (ii) alternativy boje proti zneužívání výjimek pro vznik stálé provozovny, (iii) zjednodušená aplikace omezení výhod

³ OECD/G20, *Base Erosion and Profit Shifting Project, Information Brief*, 2015.

plynoucích ze smlouvy o zamezení dvojího zdanění na tzv. kvalifikované subjekty, tedy subjekty, které splňují stanovené podmínky (*Limitation of Benefits*), (iv) rozhodčí doložka pro řešení sporů, které se nepodaří vyřešit vzájemnou dohodou apod.

Ustanovení MLI mají být do smluv o zamezení dvojího zdanění implementována tak, že doplní stávající text smlouvy v případě, že daná úprava ve smlouvě není vůbec obsažena nebo nahradí stávající text tam, kde je smlouva s MLI v rozporu. Ustanovení spadající do tzv. třetí kategorie mohou být do smlouvy o zamezení dvojího zdanění implementována jen na základě výslovné volby obou smluvních stran.

Pokud jednotlivá ustanovení MLI blíže vysvětlíme, je zřejmé, že již tzv. minimální standard zcela obrací původní smysl smluv o zamezení dvojího zdanění. Obecně deklarovaným a přijímaným účelem smluv o zamezení dvojího zdanění totiž byla snaha státu zamezit dvojímu zdanění, tedy zamezit tomu, aby zahraniční příjem rezidenta jednoho státu dosažený ze zdrojů na území druhého smluvního státu podléhal zdanění v obou těchto státech. Vyplývalo to z logiky, že nadměrné zdanění by demotivovalo daňové subjekty, pokud jde o podnikání v zahraničí, což by bylo v rozporu s ekonomickými zájmy státu – ten se naopak snažil, aby jeho rezidenti dosahovali příjem i v zahraničí, a naopak zahraniční investoři umísťovali své investice do daného státu a dosahovali zde své příjmy. Preambule smluv o zamezení dvojího zdanění ve smyslu MLI jde proti tomuto dosavadnímu účelu a deklaruje naopak, že účelem smlouvy o zamezení dvojího zdanění je zamezit tzv. dvojímu nezdanění, tedy případu, kdy by daný příjem nebyl zdaněn v žádném smluvním státu. MLI vychází z toho, že stávající preambule smluv o zamezení dvojího zdanění obsahují účel plynoucí z jejich označení – tedy zabránit dvojímu zdanění, a doplňuje jej slovy „*aniž by tím byly vytvořeny příležitosti k nezdanění nebo sníženému zdanění prostřednictvím zkrácení daně nebo vyhýbání se zdanění*“.

Skutečnost, že je za daňový únik považována transakce, která nemá jiný účel, než využít daňového zvýhodnění, je judikována již opakovaně Soudním dvorem EU i Nejvyšším správním soudem. Za zneužití práva v oblasti daňové je považováno *získání výhody ze stanovených pravidel umělým vytvořením podmínek pro její získání*.⁴ Jinými slovy, za zakázané jednání se považuje takové jednání, které nemá zcela jasný (jiný než daňový) ekonomický racionálně odůvodněný smysl. Institut zneužití práva se v rámci MLI dále rozšiřuje tím, že za něj považuje i takové jednání, pokud jedním z hlavních (tedy nikoli jediným) důvodů takového jednání bude získání daňové výhody. Je zcela zřejmé, že takovéto pojetí vytvoří celou řadu interpretačních problémů. Otázka míry zdanění je zcela logickou a legitimní úvahou při každé podnikatelské transakci. MLI tímto širokým pojetím PPT dává prostor pro to, aby každá transakce, která svému subjektu – díky formě nebo místě realizace – umožní nulové nebo nižší zdanění, byla automaticky považována za nelegální, protože jedním z jejich (hlavních) důvodů bylo nižší zdanění. Vůbec mi není jasné, jak budou daňové subjekty v takových případech prokazovat, že daňová optimalizace jejich podnikatelský záměr vůbec neovlivnila.

Pokud jde i transparentní entity, tedy subjekty, jejichž zisk je zcela nebo zčásti zdaněn na úrovni jejich společníků (beneficientů, zpravidla fyzických osob – např. ve-

⁴ Rozsudek Nejvyššího správního soud ČR ze dne 15. 10. 2015 sp. zn. 9 Afs 57/2015.

řejné obchodní společnosti, komanditní společnosti, trusty apod.), zakotvuje MLI pravidlo, podle něhož musí být odmítnuta výhoda zakotvená smlouvou o zamezení dvojího zdanění ve vztahu k takovému příjmu, který by pak – podle vnitrostátních předpisů – nepodléhal zdanění v žádném smluvním státu. Smlouva o zamezení dvojího zdanění bude moci být aplikována jen na ty příjmy rezidenta smluvního státu, které budou podléhat zdanění alespoň v jednom smluvním státě. K neoprávněné výhodě by mohlo dojít v případě, kdy stát zdroje považuje příjemce – rezidenta druhého státu za netransparentní entitu, smlouva upravuje zdanění ve státě rezidenta, nicméně druhý stát považuje příjemce za transparentní entitu a proto jí náležející příjem nedaní.

Právnícké osoby, které by byly daňovými rezidenty ve dvou státech, nebudou moci využít výhodu plynoucí ze smlouvy o zamezení dvojího zdanění, dokud se strany nedohodnou buď na jediné rezidenci pro účely smlouvy, nebo na konkrétních výhodách, které se daňovému subjektu poskytnou bez ohledu na jeho rezidenství.

Situaci, kdy by konkrétní příjem nebyl zdaněn ani ve státě zdroje, ani ve státě, jehož je příjemce daňovým rezidentem, řeší MLI tak, že si smluvní státy budou moci vybrat ze tří variant (příčemž je jim zachováno i právo nevybrat si žádnou z alternativ). První alternativou je, že nezdanění v jurisdikci, jejímž je poplatník rezidentem, je podmíněno zdaněním ve státě zdroje daného příjmu. Druhá varianta se týká dividend a zakazuje, aby dividendy, která nepodléhá zdanění ve státě rezidenta, byla současně považována za daňově uznatelný náklad ve státě zdroje. Třetí alternativa vychází z toho, že zamezení dvojího zdanění by nebylo realizováno metodou vynětí, ale toliko započtením daně zaplacené ve státě zdroje.

MLI reaguje i na problém označovaný jako *treaty shopping*, kterým se rozumí stěhování sídla společnosti do států s příznivějším daňovým režimem, někdy označované jako spekulativní výběr daňové jurisdikce. Opatření MLI je zaměřené proti subjektům využívajícím takové společenskoprávní uspořádání, jehož cílem je získání výhod plynoucích ze smlouvy o zamezení dvojího zdanění rezidentem nesmluvního státu tím, že ve smluvním státu založí společnost, která nemá žádnou podstatu (společnost typu *letterbox* – poštovní schránka). Na tyto subjekty by měla být vždy uplatněna zásada PPT – principal purpose test (test hlavního účelu transakce) i zásada LOB – Limitation of Benefits, omezující výhody plynoucí ze smlouvy o zamezení dvojího zdanění na kvalifikované subjekty, tedy takové poplatníky, kteří splňují předem stanovené podmínky pro přiznání výhody.

Daňové zvýhodnění pro dividendy vyplácené společností mající sídlo v jednom smluvním státě, jejichž příjemcem je rezident druhého smluvního státu, by mělo být podle MLI přiznáno jen na základě splnění předem stanovených kritérií ovládnání společností příjemcem dividendy. Tato kritéria navíc budou muset zůstat splněná po dobu 365 dní včetně dne výplaty dividendy.

V některých smlouvách o zamezení dvojího zdanění je specificky upraveno zdanění zisku z prodeje akcií nebo podílů tzv. nemovitostních společností tak, že tyto kapitálové výnosy jsou daněny ve smluvním státě, ve kterém se nacházejí nemovitosti (za situace, kdy převážná část hodnoty zcizovaných akcií/podílů pramení právě z nemovitostí). MLI doplňuje, že toto místo zdanění zůstává zachováno i v případě, že uvedená podmínka byla splněna kdykoli v průběhu 365 dnů před zcizením akcií.

MLI se věnuje i případům, kdy je příjem korporace – rezidenta smluvního státu považován její domovskou jurisdikcí za příjem přiřítaný stálé provozovně ve druhém smluvním státě a z tohoto důvodu není ve státě rezidenta zdaňován. MLI požaduje, aby v případě, že tento příjem nesouvisí s aktivní podnikatelskou činností provozovanou stálou provozovnou a je ve druhém státě zdaňován velmi nízkou daňovou sazbou, byla výhoda smlouvy o zamezení dvojího zdanění odňata a příjem byl zdaněn ve státě, kde je korporace rezidentem. Nutno podotknout, že odnětí výhody plynoucí ze smlouvy o zamezení dvojího zdanění může být domovským státem zrušeno na základě důvodné žádosti poplatníka.

Za zcela zásadní krok je možné považovat aktualizaci definice stálé provozovny, nikoli však v tom smyslu, že by rozetnula spor, zda tzv. službová stálá provozovna, tedy poskytování služeb po určitou dobu (při splnění časového testu) bez trvalého zařízení k podnikání, jak některé smlouvy o zamezení dvojího zdanění vyžadují, je či není stálou provozovnou. MLI se soustřeďuje na to, jak zabránit zneužívání negativní definice stálé provozovny (tedy případů podnikatelské činnosti, které se, ač by byly vykonávány v trvalém zařízení pro podnikání, za stálou provozovnu nepovažují. Podle MLI se definice stálé provozovny rozšíří na situace, kdy (i) osoba jedná za společnost, (ii) nečiní tak v rámci své obvyklé podnikatelské činnosti nezávislého zástupce, (iii) zpravidla, tedy opakovaně, uzavírá smlouvy nebo podniká kroky směřující k jejich uzavření, (iv) smlouvy takto uzavřené jsou standardními smlouvami, které nevyžadují zásadní vyjednávání ze strany společnosti a současně (iv) tyto smlouvy společnost zavazují v tom smyslu, že znějí na jméno společnosti nebo se v nich jedná o služby nebo průmyslová práva společnosti. K tomu MLI upřesňuje, že na osobu, která jedná výhradně jako zástupce jedné nebo více propojených společností, nemůže být pohlíženo jako na nezávislého zástupce.

Tzv. reprezentace, které nebyly považovány za stálou provozovnu, budou mít zachován tento zvýhodněný režim výhradně pro případy vykonávání činností „*podpůrného nebo přípravného charakteru*“. K tomu uvádí komentář OECD, že činnost je činností přípravného charakteru, pokud „*je vykonávána v rámci uvažování o (se zřetelem) k výkonu činnosti, která představuje nepostradatelnou a podstatnou část podniku jako celku*“ a činností podpůrného charakteru je činnost, která „*je vykonávána za účelem podpoření nepostradatelné a podstatné části činnosti podniku jako celku, aniž by tvořila její součást*“. Zmírňující alternativa umožňuje zachovat výjimku pro vznik stálé provozovny pro konkrétní stanovené činnosti, aniž by bylo současně vyžadováno, aby byla splněna podmínka činnosti přípravného nebo podpůrného charakteru.

MLI se zabývá i otázkou zneužívání časového testu pro vznik stálé provozovny, typicky stavební nebo montážní projekty. Zde je v praxi jedna smlouva často rozdělena na více dílčích kontraktů, které samy o sobě časový test nesplňují, aby bylo zabráněno vzniku stálé provozovny. MLI pro účely vzniku stálé provozovny zakotvuje pravidlo, že časové období pro staveniště nebo konkrétní projekt bude vypočteno jako součet činností provedených předmětným podnikem nebo koncernem na takovém staveništi/projektu, kde každá z těchto činností trvala déle než 30 dní.

Základní výhodu MLI spatřuje např. Piergiorgio Velente v tom, že „*umožňuje jurisdikcím prokázat, po ratifikaci, svoji vůli upravit své smlouvy o zamezení dvojího zdanění*

tak, aby byly v souladu s MLI. Po ratifikaci všemi stranami dané dohody je předmětná smlouva o zamezení dvojího zdanění v souladu s MLI a v souladu se všemi ostatními smlouvami o zamezení dvojího zdanění, které byly upraveny v souladu s MLI. Tímto dojde k úspoře obrovských nákladů, které by jinak musely být vynaloženy na opětovné vyjednávání tisíců jednotlivých smluv o zamezení dvojího zdanění, a zároveň to pomůže vyhnout se riziku vzniku odlišných podmínek v různých smlouvách o zamezení dvojího zdanění, pokud by takové dohody musely být znovu vyjednávány jednotlivě.“⁵

Je zcela zřejmé, že pokud se podaří završit projekt MLI do konce a jednotlivé státy, které se k projektu dosud přihlásily, skutečně dohodu uzavřou a ratifikují, čeká nás opravdová revoluce v mezinárodním zdanění a sjednocení těch ustanovení smluv o zamezení dvojího zdanění, která dosud byla nebo mohla být využita pro tzv. agresivní daňové plánování, tedy plánování podnikatelského záměru motivovaného snížením míry zdanění. Je však otázkou, zda mají opatření proti „agresivnímu“ daňovému plánování, tedy legální daňové optimalizaci, ekonomický smysl pro ekonomiky typu České republiky, která až dosud motivovala zahraniční investory k umístění investic právě výhodným korporátním zdaněním. V okamžiku, kdy bude každá zahraniční investice podrobena PPT, tedy testu hlavního účelu transakce, je samozřejmě zcela reálné riziko, že o tuto svou „konkurenční výhodu“ země typu České republiky přijdou a investor raději nebude rozšiřovat svou podnikatelskou činnost mimo jurisdikci svého domovského státu. V této souvislosti proto považuji za správný krok, že se Česká republika přihlásila toliko k minimálním standardům a věřím, že vyhrazené avízované výjimky, které má ČR předložit do konce roku, budou natolik zásadní, že se negativním dopadům MLI vyhneme.

JUDr. Petr Novotný, Ph.D.
Univerzita Karlova, Právnická fakulta
novotnyp@prf.cuni.cz
ORCID: 0000-0002-0630-1977

⁵ VELENTE, Piergiorgio: *BEPS Action 15: Release of Multilateral Instrument*, Intertax, Kluwer Law Online, 2017

POJEM ÚPLATY V DAŇOVÉM PRÁVU

MICHAL TULÁČEK, RADIM BOHÁČ, LUKÁŠ HRDLIČKA

Abstract: Remuneration in the Tax Law

The article focuses on a remuneration, which serves as a base for a tax. The key question is whether another tax, one that is a part of the remuneration itself, should be included in the base of the aforementioned tax and if so, under what conditions. In the article, the term remuneration is analysed as a phenomenon of private as well as public law. Furthermore, the constitutionality of intranational double taxation is discussed and the conclusions are applied to the key question of inclusion of different taxes in the tax base.

Keywords: remuneration; double taxation; tax law

Klíčová slova: úplata; dvojí zdanění; daňové právo

DOI: 10.14712/23366478.2017.40

1. ÚVOD¹

Motivací pro tento článek je recentní judikatura Nejvyššího správního soudu² ve věci zahrnutí daně z přidané hodnoty³ do základu daně z nabytí nemovitých věcí,⁴ který v určitých případech odpovídá úplatě za nabytí vlastnického práva k nemovité věci.⁵ Cílem článku však není polemika s názorem, který judikatura zaujala, ale je jím snaha o komplexní pohled na problém úplaty z hlediska daňových zákonů, a to nejen daně z nabytí nemovitých věcí, zejména se zřetelem na možnost dvojího zdanění určitého

¹ Tento text byl zpracován v rámci projektu studentského vědeckého výzkumu „Finance a informační technologie jako hybatelé právní regulace v zemích Evropské unie a jejich trestněprávní aspekty“ realizovaného v letech 2017–2019 na Právnické fakultě Univerzity Karlovy, SVV 260 360/2017.

Tento text byl zpracován v rámci programu „PROGRES Q02 – Publicizace práva v evropském a mezinárodním srovnání“ realizovaného v roce 2018 na Právnické fakultě Univerzity Karlovy.

² Rozsudky Nejvyššího správního soudu čj. 4Afs 88/2017-35, ze dne 28. června 2017, a čj. 7Afs 301/2016-70, ze dne 22. srpna 2017.

³ Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“).

⁴ Zákonné opatření Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákonné opatření Senátu o dani z nabytí nemovitých věcí“).

⁵ § 13 odst. 1 ve vazbě na § 11 odst. 1 písm. a) a § 10 zákonného opatření Senátu o dani z nabytí nemovitých věcí.

statku. Z tohoto důvodu se v tomto článku od této judikatury odhlíží. Závěry, ke kterým se v článku dospívá, však bude možné následně mimo jiného využít i při kritické analýze judikatury ve věci vztahu daně z přidané hodnoty a daně z nabytí nemovitých věcí.

Do základu některých daní v širokém smyslu⁶ vstupuje výše zaplacené úplaty za poskytnuté úplatné plnění. Typickým příkladem je daň z přidané hodnoty, u které je základ daně tvořen výší úplaty za zdanitelné plnění,⁷ nebo daň z nabytí nemovitých věcí, u které může vstoupit do základu daně přijatá úplata za nabytí vlastnického práva k nemovité věci. V obou popsanych případech se skládá úplata z několika složek, zejména ze složky na úhradu nákladů na pořízení věci nebo na poskytnutí jiného plnění, dále ze složky na úhradu daní bezprostředně souvisejících s plněním, a konečně ze složky představující marži. Vedle toho je nepochybné, že v souvislosti s poskytnutím plnění mohou být poskytována ještě jiná plnění, která však součástí úplaty nemusí být (např. odměna zaplacená realitní kanceláři za zprostředkování prodeje). U první a třetí popsané složky úplaty je nepochybné, že tyto složky do takto konstruovaného základu daně vstupují a tento stav není vnímán daňovými subjekty úkorně. To však neplatí o druhé složce úplaty, tedy o složce na úhradu jiných daní bezprostředně souvisejících s plněním. Skutečnost, že tato složka vstoupí do základu jiné daně, znamená, že dochází ke zdanění daně. Základ takto zdaněné daně je proto zdaněn dvakrát, hovoříme také o dvojnásobném zdanění, což může být vnímáno jako nespravedlivé.

Cílem tohoto článku je posouzení otázky, zda a za jakých podmínek mohou do základu daně, který je odvozený od zaplacené úplaty, vstoupit i jiné daně, které bezprostředně souvisejí s plněním, které je předmětem daně.

2. POJEM ÚPLATY

Pojem úplata ve významu, který mu obecně přisuzuje český jazyk, znamená zaplacení či úhradu,⁸ přičemž úhradou se rozumí uhrazení něčeho.⁹ Synonymem pojmu úplata je pak poplatek a dále opět úhrada a zaplacení.¹⁰ Specializované právní slovníky pojem úplaty zásadně nevymežují.¹¹ Výjimku představuje Madarův slovník,

⁶ Daní v širokém smyslu se rozumí daň, poplatek nebo jiné obdobné peněžité plnění. Z důvodu přehlednosti je v dalším textu pojem „daň“ používán ve významu daně v širokém smyslu. Případy, kdy je pojem „daň“ použit pouze pro daň v úzkém smyslu, tedy pro peněžité plnění označené slovem „daň“, jsou zřetelně označeny.

⁷ § 36 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty.

⁸ FILIPEC, Josef, František DANEŠ, Jaroslav MACHAČ, Vladimír MEJSTRÍK, Františka HAVLOVÁ. *Slovník spisovné češtiny pro školu a veřejnost: s Dodatkem Ministerstva školství, mládeže a tělovýchovy České republiky*. Vydání 2., opravené a doplněné. Praha: Academia, 1994, s. 471.

⁹ Tamtéž, s. 466.

¹⁰ *Slovník českých synonym a antonym*. Brno: Lingea, 2007, s. 465.

¹¹ WEYR, František, Jiří HOETZEL. *Slovník veřejného práva československého*. Sv. V, [U–Ž]. Repr. původního vyd. z r. 1948. Praha: Eurolex Bohemia, 2000. HENDRYCH, Dušan, Miroslav BĚLINA, Josef FIALA, Pavel ŠÁMAL, Ivana ŠTENGLOVÁ, Pavel ŠTURMA. *Právní slovník*. 3. podstatně rozš. vyd. Praha: C. H. Beck, 2009. Beckovy odborné slovníky. PELC, Vladimír. *Malá daňová encyklopedie*. Praha: Linde, 1996. VESELÝ, František Xaver, Jiří SPÁČIL. *Všeobecný slovník právní: příruční sborník práva soukromého i veřejného zemí na Radě říšské zastoupených, se zvláštním zřetelem na nejnovější zákonodárství a poměry právní Země Koruny české*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2009.

který ale vymezuje pouze úplaty ve vodním hospodářství, což byla veřejnoprávní peněžité plnění,¹² která svým charakterem odpovídala dnešním tzv. vodním poplatkům.¹³ Tento význam zjevně neodpovídá obsahu pojmu úplata tak, jak je používán v dnešním právním řádu. Pauldura pak plnění vymezuje jako „*protiplnění poskytnuté v penězích nebo v platebních prostředcích nahrazujících peníze, ale též hodnota poskytnutého nepeněžního protiplnění*“.¹⁴

Pojem úplaty je používán řadou právních předpisů, jak soukromého,¹⁵ tak veřejného práva.¹⁶ Přesto, že jde původně o pojem soukromého práva,¹⁷ tak žádný soukromoprávní předpis pozitivní definici úplaty neobsahuje. Pozitivní definici tak lze nalézt pouze v daňových zákonech. Zákon o dani z přidané hodnoty vymezuje úplatu jako částku v peněžních prostředcích nebo hodnotu nepeněžitého plnění, které jsou poskytnuty v souvislosti s předmětem daně, přičemž je tento pojem vymezen pouze pro účely zákona o dani z přidané hodnoty, nejde tedy o definici pro účely celého právního řádu.¹⁸ Dále úplatu vymezuje zákonné opatření Senátu o dani z nabytí nemovitých věcí, podle kterého se úplatou rozumí částka v peněžních prostředcích nebo hodnota nepeněžního plnění, které mají být nebo jsou poskytnuty za přijaté plnění.¹⁹ Zákonné opatření však neomezuje okruh platnosti definice pojmu úplata. V tomto směru se nelze opřít ani o důvodovou zprávu k zákonnému opatření Senátu, protože to se přihlašuje pouze ke shodě s vymezením úplaty v zákoně o dani z přidané hodnoty.²⁰ Je tedy otázkou, zda jde o definici aplikovatelnou nejen v kontextu daně z nabytí nemovitých věcí, ale i v kontextu daňového práva, případně zda lze tuto definici použít pro účely celého právního řádu. Systematickým výkladem je třeba dospět k závěru, že pojem úplata je vymezen pouze pro účely určení předmětu daně z nabytí nemovitých věcí, neboť předmětem daně je zásadně úplatné nabytí vlastnického práva k nemovité věci. Protože tudíž nejde o definici pro účely celého právního řádu, je nutné posoudit, zda existuje vztah mezi

¹² Úplaty za odběry vody z vodních toků, úplaty za odběry podzemních vod, úplaty za vypouštění odpadních vod do vod povrchových a úplaty za odvádění a zneškodňování odpadních vod veřejnými kanalizacemi (vodné a stočné) podle zákona č. 138/1973 Sb., o vodách (vodní zákon), ve znění pozdějších předpisů, a nařízení vlády č. 35/1979 Sb., o úplatách ve vodním hospodářství, ve znění pozdějších předpisů.

¹³ § 88 an. zákona č. 254/2001 Sb., o vodách a o změně některých zákonů (vodní zákon), ve znění pozdějších předpisů.

¹⁴ PAULDURA, Lukáš, Radovan DÁVID. *Slovník právních pojmů: občanský zákoník*. Praha: Wolters Kluwer, 2014. Rekodifikace, s. 174.

¹⁵ Srov. např. § 1792 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „občanský zákoník“), § 43a zákona č. 252/2006 Sb., zákoník práce, ve znění pozdějších předpisů nebo § 255 zákona č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech (zákon o obchodních korporacích), ve znění pozdějších předpisů.

¹⁶ Srov. např. § 16 zákona č. 134/2016 Sb., o zadávání veřejných zakázek, ve znění pozdějších předpisů, § 55 zákona č. 256/2013 Sb., o katastru nemovitostí (katastrální zákon), ve znění pozdějších předpisů, § 104 zákona č. 372/2011 Sb., o zdravotních službách a podmínkách jejich poskytování (zákon o zdravotních službách), ve znění pozdějších předpisů, nebo § 192 zákona č. 427/2011 Sb., o doplňkovém penzijním spoření, ve znění pozdějších předpisů.

¹⁷ Byl použit již v § 921 zákona č. 946/1811 Sb. z. s., obecný zákoník občanský, ve znění před 1. lednem 1950.

¹⁸ § 4 odst. 1 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty.

¹⁹ § 4 zákonného opatření Senátu o dani z nabytí nemovitých věcí.

²⁰ Důvodová zpráva k zákonnému opatření Senátu o dani z nabytí nemovitých věcí, senátní tisk 185/0, 9. funkční období, s. 42.

vymezením úplaty v zákonném opatření Senátu o dani z nabytí nemovitých věcí a jejím soukromoprávním významem, a zda se tyto navzájem ovlivňují.

Jak plyne z výše uvedeného Pauldurova vymezení úplaty v soukromém právu, je toto vymezení zásadně shodné s vymezením v zákonném opatření Senátu. Zákonné opatření Senátu navíc tento pojem používá pro plnění za nabytí vlastnického práva k nemovité věci plynoucí ze smlouvy, tedy pro ryze soukromoprávní plnění. Z uvedeného plyne, že účelem vymezení úplaty v zákonném opatření Senátu o dani z nabytí nemovitých věcí, je pouze zachytit obsah tohoto pojmu tak, jak jej používá soukromé právo, a postavit najisto jeho obsah v kontextu daně z nabytí nemovitých věcí, a to zejména jejího předmětu. Na druhou stranu platí, že uplatňování soukromého práva je nezávislé na uplatňování práva veřejného.²¹ To však s ohledem na princip bezrozpornosti právního řádu²² neznamená, že pojmy soukromého práva nejsou použitelné v právu veřejném a naopak. *„Zásada nezávislého uplatňování soukromého práva na právu veřejném nevylučuje výjimky z pravidla a její obecnou formulaci se nepopírá, že mezi oběma oblastmi právního řádu četné styčné body. Přes rozdíly mezi soukromým a veřejným právem vyplývající z jejich rozličného účelového zaměření sledují obě uvedené oblasti právního řádu v konečném výsledku jeden celkový cíl: společným působením zajistit právní jistotu a naplnit demokratické hodnoty právního státu. Proto obě oblasti mají i styčné plochy a funkcionální vazby [...] Leč je podstatné, že v případech, kdy je namístě vázat uplatňování soukromého práva na právo veřejné, vyžaduje se, aby to zákon stanovil výslovně. [...] Zásadní ale je, že bez takového výslovného stanovení nelze se vznikem veřejno-právního nároku spojovat vznik soukromého oprávnění a s porušením veřejného práva lze bez výslovného stanovení opaku spojit jen veřejnoprávní, nikoli soukromoprávní sankce.“*²³ Lze tak shrnout, že smyslem a účelem vymezení úplaty v zákonném opatření Senátu o dani z nabytí nemovitých věcí je pro účely této daně najisto vymezit obsah jinak právem pozitivně nedefinovaného pojmu soukromého práva. Přesto s ohledem na výše uvedené nelze dospět k závěru, že by se vymezení úplaty v zákonném opatření Senátu mělo použít pro účely celého právního řádu, tedy že by v konečném důsledku případný odlišný výklad pojmu úplata v kontextu daně z nabytí nemovitých věcí měl vést k posunu výkladu tohoto pojmu v soukromém právu. Naopak ale platí, že pokud v soukromém právu dojde k posunu výkladu tohoto pojmu, je žádoucí, aby ke stejnému či obdobnému posunu významu došlo i v kontextu daně z nabytí nemovitých věcí. K obdobnému závěru lze pak dospět i v případě úplaty podle zákona o dani z přidané hodnoty, neboť i zde je pojem úplata vymezen z důvodu, že předmětem daně z přidané hodnoty jsou některá uplatná zdanitelná plnění.²⁴

Konečně je nutné se vypořádat s tím, že podle slovníku synonym má úplata stejný význam jako poplatek. Podle Boháče je poplatek nenávratné, nedobrovolné, ekvivalentní a nesankční peněžité plnění ukládané na základě zákona, spravované státem nebo jinými osobami vykonávajícími veřejnou správu, které je veřejným příjmem veřejných

²¹ § 1 odst. 1 občanského zákoníku.

²² WINTR, Jan. *Metody a zásady interpretace práva*. Praha: Auditorium, 2013, s. 70.

²³ Důvodová zpráva k vládnímu návrhu občanského zákoníku, sněmovní tisk č. 362/0, 6. volební období, s. 581–582.

²⁴ Srov. § 2 zákona o dani z přidané hodnoty.

rozpočtů.²⁵ Poplatek proto neodpovídá výše uvedené Pauldurově definici úplaty, a proto je nutné synonymickou shodu mezi pojmy úplata a poplatek odmítnout. Jde patrně o pozůstatek chybného použití pojmu úplaty pro peněžítá plnění odpovídající dnešním vodním poplatkům, jak je uvedeno výše.

3. OBECNĚ K MOŽNOSTI DVOJÍHO ZDANĚNÍ

Jak bylo uvedeno v úvodu, dvojí zdanění určitého statku může být vnímáno daňovými subjekty úkorně. Dvojí zdanění však není v právním řádu ojedinělé. Typickým příkladem je již zmíněná daň z přidané hodnoty, která představuje všeobecnou nepřímou daň.²⁶ Lihoviny tak například podléhají zdanění jak spotřební daní z lihu²⁷, tak daní z přidané hodnoty. Obdobně je dvakrát zdaněn zisk obchodní korporace, pokud jsou společníkům – fyzickým osobám – vypláceny dividendy. Zisk obchodní korporace je nejprve zdaněn daní z příjmů právnických osob²⁸ a po jeho vyplacení ve formě dividend je tento příjem společníků zdaněn podruhé daní z příjmů fyzických osob.²⁹

Mezi laickou i odbornou veřejností je však hojně akcentován názor, že dvojí zdanění jednoho statku je protiústavní. Tento názor však není možné podložit žádným konkrétním tvrzením, tj. uvedením, se kterým ustanovením ústavního pořádku by takové dvojí zdanění mělo být v rozporu.

Na jednoduchém příkladu lze demonstrovat, že skutečnost, že je část úplaty zdaněna dvakrát, je ekvivalentní jednomu zdanění s odpovídajícím způsobem modifikovanou sazbou. Jako příklad si vezměme výše popsanou úplatu u , kterou tvoří složka na úhradu nákladů n , složka představující marži m a složka na úhradu jiné daně d_0 (bez újmy na obecnosti předpokládejme, že je tato daň pouze jedna). Tato úplata tvoří základ daně z_1 .

$$u = n + m + d_0 = z_1 \quad (1)$$

Samotná daň d_0 pak má svůj základ z_0 , který je v tomto příkladu tvořen zbývajícími částmi úplaty, tedy složkou na úhradu nákladů n a složkou představující marži m .

$$z_0 = n + m \quad (2)$$

Jiná daň d_0 se při užití sazby s_0 spočte jako

$$d_0 = z_0 s_0 = (n + m) s_0. \quad (3)$$

²⁵ BOHÁČ, Radim. *Daňové příjmy veřejných rozpočtů v České republice*. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2013, s. 116–117.

²⁶ BAKEŠ, Milan, Marie KARFÍKOVÁ, Petr KOTÁB, Hana MARKOVÁ, Radim BOHÁČ, Petr NOVOTNÝ, Michael KOHAJDA, Pavlína VONDRÁČKOVÁ. *Finanční právo*. 6. upravené vydání. Praha: C. H. Beck, 2012, s. 169–170.

²⁷ § 66 an. zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů.

²⁸ § 20 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“).

²⁹ § 8 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů.

Daň d_1 se pak vypočte jako

$$d_1 = z_1 s_1 \quad (4)$$

Po dosazení vztahů uvedených v rovnicích 1 až 3 do rovnice 4 dostáváme:

$$d_1 = z_1 s_1 = u s_1 = (n + m + d_0) s_1 = (n + m + (n + m) s_0) s_1 = (n + m) s_1 + (n + m) s_0 s_1 \quad (5)$$

Z rovnice 5 plyne, že v takovém případě opravdu dochází ke dvojitmu zdanění veličin n a m , jednou se sazbou daně s_1 a podruhé se sazbou daně odpovídající součinu sazeb s_0 a s_1 . Vzorec pro daň d_1 však lze vyjádřit také jako

$$d_1 = (n + m) s_1 + (n + m) s_0 s_1 = (n + m) (s_1 + s_1 s_0). \quad (6)$$

Pro přehlednost lze výraz v druhé závorce zaměnit za sdruženou sazbu s_2 , pro kterou platí

$$s_2 = s_1 + s_1 s_0. \quad (7)$$

Po dosazení sdružené sazby s_2 podle rovnice 7 do vztahu pro daň d_1 uvedeného v rovnici 6 dostáváme konečnou rovnici pro daň d_1 :

$$d_1 = (n + m) s_2. \quad (8)$$

Ze vzorce pro daň d_1 uvedeného v rovnici 8 plyne, že daň obsahující dvojit zdanění části základu lze převést na jednoduchou daň se sdruženou sazbou s_2 , kde ke dvojitmu zdanění základu již nedochází. K obdobnému závěru lze dospět i v případě, kdy by základ z_0 uvedený v rovnici 2 nezávisel na zbývajících součástech úplaty, ale šlo by o obecnou veličinu.

Protože sazby daně s_0 i s_1 jsou kladná racionální čísla z intervalu $(0; 1)$, platí, že i součin $s_0 s_1$ je kladné racionální číslo. Součet $s_1 + s_0 s_1$ je tak vyšší než samotné s_1 , z čehož plyne, že sdružená sazba s_2 je vyšší než sazba s_1 .

Lze tak shrnout, že složenou daň, do jejíhož základu vstupuje výše jiné daně, lze převést na jednoduchou daň ve stejné výši, ale s vyšší sazbou. Pokud tato vyšší sazba nebude mít na daňový subjekt rdousící efekt, tedy takový efekt, kdy „hranice veřejno-právního povinného peněžitého plnění jednotlivcem státu vůči majetkovému substrátu jednotlivce nabývá škrtícího (rdousícího) působení“, ³⁰ pak tento rdousící efekt nemohla mít ani původní složená daň. Platí tak, že závisí pouze na politickém rozhodnutí zákonodárce, zda bude preferovat takovou konstrukci daně, kdy určité statky zdaní vícekrát za užití nižších sazeb daně, nebo zda tyto statky zdaní pouze jednou za užití vyšší sazby daně. Lze očekávat, že složitější konstrukce bude zvolena v případech, kdy to bude účelné, například z důvodu jednoduššího popisu dílčích předmětů daně. Ani případ, kdy by použití složitější (nebo naopak jednodušší) konstrukce účelné nebylo, by však bez dalšího neznamenal protiústavnost takto konstruované daně, protože zákonodárce může

³⁰ Nález Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 7/03 ze dne 18. srpna 2004.

činit i kroky, které jsou z ekonomického hlediska iracionální, aniž by to bez dalšího vedlo k rozporu s ústavním pořádkem.³¹

Skutečnost, že ke zdanění statku dochází postupně, za užití nižších sazeb daně, pokud navíc k vícenásobnému zdanění dochází v různé okamžiky, může být pro daňový subjekt výhodnější, než kdyby docházelo k jedinému zdanění za užití vyšší sazby. Důvodem je to, že daňovému subjektu zůstanou po delší dobu disponibilní peněžní prostředky, které může využít před jejich zaplacením správci daně. Přitom platí, že peníze zaplacené v pozdější okamžik mají nižší reálnou hodnotu,³² a proto daňový subjekt z ekonomického hlediska ve skutečnosti zaplatí nižší daň.

Lze tak shrnout, že dvojí zdanění stejného statku nemá bez dalšího rdousící účinky, ani není z jiného důvodu protiústavní.

Zahrnuje v daňovém právu úplata bez dalšího i daň související s plněním?

Klíčovou otázkou je, zda do předmětu, resp. základu daně, vstupuje ta složka úplaty, která se použije na úhradu jiné daně, i pokud tak zákon výslovně nestanoví. K pochybnostem o tom, zda tomu tak je či není, přispívá zákon o dani z přidané hodnoty, který vedle toho, že základem daně z přidané hodnoty je vše, co daňový subjekt jako úplatu obdržel nebo má obdržet za uskutečněné zdanitelné plnění, dále výslovně stanoví, že součástí základu daně je částka na úhradu spotřební daně³³ a že základ zahrnuje také jiné daně.³⁴ To by *a contrario* mohlo znamenat, že zahrnutí jiných daní do základu daně tvořeného úplatou je nutné explicitně stanovit. Na tomto místě je však třeba uvést, že daň z přidané hodnoty je daní, která je harmonizována v rámci Evropské unie. I vymezení základu daně v české právní úpravě proto vychází z příslušné evropské směrnice.³⁵ Vymezení základu daně podle zákona o dani z přidané hodnoty³⁶ totiž odráží vymezení základu daně ve směrnici o DPH, podle které obsahuje daně, cla, dávky a poplatky, s výjimkou samotné daně z přidané hodnoty.³⁷ Lze se tak domnívat, že došlo k doslovné transpozici, aniž by byl zohledněn právní řád jako celek.

Zákonné opatření Senátu vztah k jiným daním, které mohou být případně zahrnuty do úplaty, výslovně neupravuje. Úplatu dříve vymezoval zákon o dani z obratu, podle kterého šlo o vše, co nabyvatel vynaloží, aby nabyl dodávky nebo výkonu,³⁸ přičemž se nenormativně upřesňuje, že úplata zahrnuje i části nabývací ceny připadající na daně. Zákon o zadávání veřejných zakázek pak výslovně vylučuje zahrnutí daně z přidané hodnoty do hodnoty veřejné zakázky, která odpovídá výši úplaty za plnění veřejné zakázky vyjádřené v penězích.³⁹ To znamená, že pokud by takové explicitní vyloučení nebylo zakotveno, pak by daň z přidané hodnoty byla v hodnotě veřejné zakázky, odpovídající úplatě, zahrnuta.

³¹ Tamtéž.

³² STICKNEY, Clyde P., Roman L. WEIL, Jennifer FRANCIS. *Financial Accounting: an Introduction to Concepts, Methods, and Uses*. 13th ed. Mason: South-Western Cengage Learning, 2010, s. 808.

³³ § 36 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty.

³⁴ § 36 odst. 3 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty.

³⁵ Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „směrnice o DPH“).

³⁶ § 36 zákona o dani z přidané hodnoty.

³⁷ Čl. 78 písm. a) směrnice o DPH.

³⁸ § 9 odst. 1 zákona č. 31/1946 Sb., o dani z obratu, ve znění pozdějších předpisů.

³⁹ § 16 zákona č. 134/2016 Sb., o zadávání veřejných zakázek, ve znění pozdějších předpisů.

Jak bylo uvedeno výše, občanský zákoník úplatu ani vztah k jejím složkám neupravuje. Složka na úhradu jiných daní však musí sledovat osud ostatních složek úplaty, jinak by ji zásadně nebylo možné vymáhat. Složka na úhradu jiné daně tedy může být buď součástí úplaty, nebo jejím příslušenstvím, resp. příslušenstvím pohledávky na úhradu úplaty. Složka na úhradu jiné daně však zásadně není příslušenstvím pohledávky na úhradu úplaty, protože není obsažena ve vymezení příslušenství pohledávky.⁴⁰ Musí tak jít přímo o součást úplaty.

Lze tak shrnout, že úplata může být tvořena různými složkami, z nichž jednou může být i složka na úhradu jiné daně. V případě, kdy by tato složka z nějakého důvodu součástí úplaty neměla být, bylo by potřeba ji explicitně vyloučit. Pokud by tomu tak nebylo, vedlo by to k absurdním důsledkům, protože i jiné složky úplaty zpravidla nějakou jinou daň zahrnují. Například náklady na pořízení věci (které se v úplatě projeví ve formě její složky na úhradu těchto nákladů) v sobě mimo jiného obvykle zahrnují daň z přidané hodnoty za jednotlivé části, ze kterých tato věc byla sestavena nebo vytvořena. Vylučovat z úplaty tyto dříve zaplacené daně za jednotlivé části pořizované věci by však bylo nesmyslné.

4. SHRNUTÍ

Platí tedy, že pokud úplata vstupuje do základu daně, a přitom zahrnuje i složku na úhradu jiné daně, tak vstupuje do základu daně i tato složka na úhradu jiné daně, pokud zákon nestanoví výslovně jinak. Výsledný stav není o sobě sám ani nežádoucí, ani v rozporu s ústavním pořádkem, protože stejného výsledku lze dosáhnout jinou technikou zdanění, kdy by namísto dvojího postupného zdanění došlo pouze k jedinému zdanění vyšší sazbou. Nelze však připustit, aby dvě opatření se stejným dopadem do sféry daňového subjektu byla posouzena zásadně rozdílně, jednou jako konformní s ústavním pořádkem a jednou jako s ním v rozporu. Dvojí zdanění jednoho statku by tak bylo v rozporu s ústavním pořádkem tehdy a jen tehdy, pokud by bylo v rozporu s ústavním pořádkem i zdanění jedině, za užití odpovídající vyšší sazby.

Mgr. et Mgr. Michal Tuláček
Univerzita Karlova, Právnická fakulta
michal@tulacek.eu
ORCID: 0000-0001-9385-6104

doc. JUDr. Radim Boháč, Ph.D.
Univerzita Karlova, Právnická fakulta
bohac@prf.cuni.cz
ORCID: 0000-0003-4496-4699

Mgr. Bc. Lukáš Hrdlička
Univerzita Karlova, Právnická fakulta
hrdlicl@prf.cuni.cz
ORCID: 0000-0002-9864-6947

⁴⁰ § 513 občanského zákoníku.

ZÁKLADNÍ INVESTIČNÍ FOND A ZNEUŽITÍ PRÁVA

LUKÁŠ HRDLIČKA, RADIM BOHÁČ, MICHAL TULÁČEK

Abstract: **The Legal Regulation of Income Tax of Basic Investment Fund Whose Shares Were Admitted to the European Regulated Market**

The aim of this article is to analyse legal regulation regarding tax regime of certain exchange traded funds and to suggest possible improvements to this legal regulation. This regulation was enacted as a way to stimulate collective investment activities in the Czech Republic but it created an unintended opportunity for tax evasion. The article therefore shows possible means how to deal with this unwanted opportunity while still trying to stimulate collective investment activities through tax incentives.

Keywords: income tax law; investment funds; abuse of rights

Klíčová slova: zákon o daních z příjmů; investiční fondy; zneužití práva

DOI: 10.14712/23366478.2017.41

1. ÚVOD¹

Dne 12. května 2017 byl Senátu Parlamentu České republiky jako senátní tisk č. 130 v 11. funkčním období 2016–2018 předložen návrh senátního návrhu zákona senátora Libora Michálka, kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „návrh novely ZDP“).²

Jedinou navrhovanou změnou v návrhu novely ZDP je zrušení § 17b odst. 1 písm. a) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“ nebo též zkráceně jen „ZDP“), který stanoví, že základním investičním fondem, jehož sazba daně z příjmů právnických osob podle § 21 odst. 2 ZDP činí 5 %, ³ je

¹ Tento text byl zpracován v rámci projektu studentského vědeckého výzkumu „Finance a informační technologie jako hybatelé právní regulace v zemích Evropské unie a jejich trestněprávní aspekty“ realizovaného v letech 2017–2019 na Právnické fakultě Univerzity Karlovy, SVV 260 360/2017.

Tento text byl zpracován v rámci programu „PROGRES Q02 – Publicizace práva v evropském a mezinárodním srovnání“ realizovaného v roce 2018 na Právnické fakultě Univerzity Karlovy.

² Senát PČR: Detail historie tisku č. 130. *Senát PČR* [online]. Praha: Senát PČR, 2017 [cit. 2017-09-15]. Dostupné z: http://www.senat.cz/xqw/xervlet/pssenat/historie?cid=pssenat_historie.pHistorieTisku.list&forEach.action=detail&forEach.value=s4119.

³ Jde tedy o sníženou sazbu daně oproti standardní 19% sazbě daně z příjmů právnických osob podle § 21 odst. 1 ZDP.

také „investiční fond podle zákona upravujícího investiční společnosti a investiční fondy, jehož akcie jsou přijaty k obchodování na evropském regulovaném trhu“.⁴

Cílem tohoto článku je analyzovat současnou právní úpravu § 17b odst. 1 písm. a) ZDP z pohledu rizik týkajících se možnosti zneužití tohoto ustanovení, navrhnout možná řešení tohoto problému a zhodnotit řešení navrhované v návrhu novely ZDP.

2. ANALÝZA RELEVANTNÍCH USTANOVENÍ A NÁVRHU NOVELY ZDP

Investičními fondy se podle § 17b odst. 1 písm. a) ZDP rozumí investiční fondy podle § 92 a násl. zák. č. 240/2013 Sb., o investičních společnostech a investičních fondech, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZISIF“).

Evropským regulovaným trhem se pak rozumí evropský regulovaný trh podle § 55 odst. 2 zákona č. 256/2004 Sb., o podnikání na kapitálovém trhu, ve znění pozdějších předpisů. Tím je takový regulovaný trh, který je uvedený v seznamu regulovaných trhů členského státu Evropské unie podle požadavku čl. 47 směrnice Evropského parlamentu a Rady 2004/39/ES ze dne 21. dubna 2004 o trzích finančních nástrojů, o změně směrnice Rady 85/611/EHS a 93/6/EHS a směrnice Evropského parlamentu a Rady 2000/12/ES a o zrušení směrnice Rady 93/22/EHS (dále jen „MiFID I“). Směrnice MiFID I byla nahrazena s účinností od 3. ledna 2018⁵ směrnicí Evropského parlamentu a Rady 2014/65/EU ze dne 15. května 2014 o trzích finančních nástrojů a o změně směrnic 2002/92/ES a 2011/61/EU (dále jen „MiFID II“), nicméně i MiFID II v čl. 56, který nahrazuje čl. 47 MiFID I, počítá s povinností vypracovat seznam regulovaných trhů, pro které je členský stát domovským státem, a předat tento seznam ostatním členským státům a orgánu dohledu ESMA.

Výše uvedené je zásadní, protože, jak je uvedeno dále, bylo možné na základě skutečnosti, že právní úprava evropských regulovaných trhů je harmonizována, předpokládat, že na evropské regulované trhy budou jednotlivými členskými státy kladeny obdobné regulační požadavky a riziko případného zneužití § 17b odst. 1 písm. a) ZDP za účelem daňových úniků⁶ se mohlo jevit jako nepravděpodobné.

Toto ustanovení bylo do zákona o daních z příjmů vloženo k 1. lednu 2015 novelou provedenou zákonem č. 267/2014 Sb.,⁷ kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony.

Účelem této právní úpravy bylo podle důvodové zprávy k této novele zákona o daních z příjmů, která je dostupná jako součást sněmovního tisku č. 252 ze VII. volebního

⁴ Senát PČR: Detail historie tisku č. 130, ref. 2.

⁵ Deutsche Börse Group – MiFID I to MiFID II. *Deutsche Börse Group* [online]. Frankfurt: Deutsche Börse Group [cit. 2017-09-15]. Dostupné z: <http://deutsche-boerse.com/dbg-en/regulation/regulatory-dossiers/mifid-mifir/mifid-i-to-mifid-ii>.

⁶ K odlišení pojmu daňový únik od pojmu daňová optimalizace viz např. KOHAJDA, Michael. Zákaz zneužití práva v daňovém právu a judikatuře České republiky. In: Luboš Tichý, Solange Maslowski, Tomáš Troup (eds.). *Zneužití práva*. Praha: Centrum právní komparatistiky Právnické fakulty Univerzity Karlovy v Praze, 2016, s. 183–185.

⁷ Sněmovní tisk č. 252 ze 7. volebního období.

období (dále jen „ST č. 252“), vytvoření takové právní úpravy, která daňové zacházení s investicí investora v rámci kolektivního investování srovná s daňovým zacházením při individuálním investování.

Společně s tím bylo cílem zachování daňové neutrality a eliminace optimalizačních možností, aby nedocházelo ke zneužívání preferenčního režimu za účelem snižování výše daně těmi subjekty, na které by preferenční daňový režim za běžných okolností nedopadal. Předchozí právní úprava totiž umožnila od roku 2009 společně s využitím právního institutu uzavřeného institučního fondu vytvořit takovou vlastnickou strukturu,⁸ že nakonec byl základ daně takového poplatníka daně z příjmů právnických osob zdaněn sazbou daně ve výši 5 %, což bylo v rozporu s původním smyslem právní úpravy, která chtěla podpořit pouze podnikání spočívajícího v kolektivním investování tím, že pro daň z příjmů investičních fondů stanovila preferenční daňový režim srovnatelný s daňovým režimem v jiných členských státech Evropské unie.⁹

Aby byl naplněn výše uvedený účel novely s účinností k 1. lednu 2015, byla vytvořena definice pojmu *základní investiční fond*, do které spadají i ty investiční fondy, jejichž akcie jsou přijaty k obchodování na evropském regulovaném trhu. Samotná důvodová zpráva uvádí, že právě takové vymezení zabrání jakémukoli zneužívání tohoto institutu, nicméně praxe ukázala, že tomu tak být nemusí.

Pelc ve svém komentáři, který vychází z důvodové zprávy k ST č. 252, uvádí, že „[z]ákladním investičním fondem je vždy investiční fond, který je obchodovaný na regulovaném trhu, což jednoznačně vylučuje možnost účelového založení. [...] omezení možnosti využití 5% sazby daně z příjmů právnických osob pouze pro základní investiční fondy a zároveň vymezení tohoto základního investičního fondu by mělo zabránit možnosti legálního obcházení daňové povinnosti a provádění daňové optimalizace prostřednictvím investičních fondů.“¹⁰

Podle obecné a zvláštní části důvodové zprávy k návrhu novely ZDP však v praxi dochází ke zneužívání tohoto ustanovení „developerskými společnostmi“, které zneužívají formální podmínky uvedené v § 17b odst. 1 písm. a) ZDP k tomu, aby se podřídily výhodnějšímu daňovému zacházení. Toto zneužívání má být provedeno tak, že se určitá obchodní korporace stane fondem kvalifikovaných investorů, jehož akcie jsou v držení (pravděpodobně díky vhodné umístěné prvotní emisi) několika málo investorů. Ačkoli důvodová zpráva k návrhu novely ZDP uvádí, že je možné, aby se na investiční fond transformovala jakákoliv obchodní společnost, jednalo by se ve většině případů o porušení požadavků kladených na předmět činnosti investičního fondu ve smyslu § 93 až 97 ZISIF. Jelikož je právní úprava fondů kvalifikovaných investorů poněkud liberálnější, přichází do úvahy možnost upravit § 17b odst. 1 písm. a) ZDP tak, aby se vztahoval pouze na ty investiční fondy, které nejsou fondy kvalifikovaných investorů, protože akcie fondů kvalifikovaných investorů nejsou snadno dostupné potenciálním akcionářům. Naopak zachování této možnosti pro ostatní investiční fondy se jeví jako

⁸ Ustanovení § 19 odst. 1 písm. ze) bod 1, případně písm. zi) ZDP ve spojení s § 19 odst. 3 a 4 ZDP osvobozuje příjmy mateřské společnosti z podílu na zisku dceřiné společnosti. V případě, že mateřskou společností byl uzavřený investiční fond, byl základ daně z příjmů daněn sazbou daně 5 %.

⁹ Zákonodárcem zamýšlený smysl této úpravy je možné dovodit z důvodové zprávy k ST č. 252, s. 96–100 a 166–167.

¹⁰ PELC, Vladimír, Petr PELECH. *Daně z příjmů s komentářem 2016*. Olomouc: ANAG, 2016, s. 272.

vhodné právě z důvodu větší přístupnosti fondů kolektivního investování investorům z řad veřejnosti.

Důvodová zpráva k návrhu novely ZDP dále v části Zhodnocení platného právního stavu uvádí, že v zahraničí je typické daňové zvýhodnění investičních fondů určených pro veřejnost, ale pro kvalifikované investory je nezbytné splnit ještě další podmínky, jako např. ty, které jsou uvedeny v ustanovení § 17b odst. 1 písm. c) ZDP (skladba majetku fondu by měla odpovídat určitým aktivům).¹¹

V této souvislosti je možné zmínit, že developerská společnost může s pomocí dceřiných společností vytvořit takovou strukturu, že se stane základním investičním fondem podle § 17b odst. 1 písm. c) ZDP, nicméně v takovém případě je základ daně developerské společnosti stejně zdaněn na úrovni dceřině společnosti 19 % a až následně je aplikována 5% sazba daně. Takové řešení tedy není daňově výhodné oproti řešení s využitím § 17b odst. 1 písm. a).

Vzniká tedy otázka, jak výše uvedenou situaci okolo možného zneužívání preferenčního daňového režimu vyřešit?

3. MOŽNÉ ZPŮSOBY ŘEŠENÍ PROBLÉMU

Ačkoli se zákonodárce může snažit ustanovení § 17b odst. 1 písm. a) bod 3 ZDP odstranit, je otázkou, zda by to nebylo na újmu původnímu účelu této právní úpravy, a to především učinit kolektivní investování v České republice atraktivnější pro tuzemské i zahraniční subjekty (investory i správce investičních fondů). Pokud se tedy nabízí řešení, které by umožnilo zachovat současný preferenční režim, který s sebou nese výhody pro podporu kolektivního investování, je vhodnější zvolit takovéto řešení.

V úvahu připadají tato řešení:

- nechat organizátory evropských regulovaných trhů, aby sami na nastalou situaci reagovali a nastavili své vnitřní předpisy tak, aby v případě, že zjistí, že akcie některého investičního fondu nejsou obchodovány, bylo možné tyto akcie investičního fondu vyřadit z obchodování;
- posoudit situaci, kdy jsou akcie investičního fondu přijaty k obchodování na evropském regulovaném trhu nikoli za účelem získání peněz od investorů a jejich následného obchodování, ale výlučně za účelem snížení sazby daně z příjmů právnických osob z 19 % na 5 %, jako zneužití práva;
- přeformulovat § 17b odst. 1 písm. a) ZDP tak, aby nevytvářel formální kritérium v podobě *příjetí akcií k obchodování*, ale v *reálném obchodování těchto akcií*;
- zúžit daňové zvýhodnění podle § 17b odst. 1 písm. a) ZDP pouze na investiční fondy, které nejsou investičními fondy kvalifikovaných investorů;
- zrušit ustanovení § 17b odst. 1 písm. a) ZDP tak, jak je to v současnosti navrženo v návrhu novely ZDP.

¹¹ Senát PČR: Detail historie tisku č. 130, ref. 2.

4. ANALÁZA NAVRŽENÝCH ŘEŠENÍ

První navrhované řešení by mělo být zvoleno v případě, že ostatní řešení se neosvědčí, protože by bylo potřeba vytvořit další právní úpravu, která navíc sleduje cíl v daňovém právu a nikoli v regulaci podnikání na kapitálovém trhu, nicméně je možné, že organizátoři evropských regulovaných trhů (např. Burza cenných papírů Praha, a.s.) tak budou postupovat sami o sobě, což se jeví jako výhodnější než těmto subjektům stanovovat ještě další povinnosti zákonem.

Druhé navrhované řešení je pro analyzovanou právní úpravu stěžejní. Problematika zneužití práva v daňovém právu je navýsost aktuální, a to jednak v souvislosti s recentní judikaturou věnující se tomuto problému,¹² jednak v souvislosti s přijetím směrnice Rady (EU) 2016/1164 ze dne 12. července 2016, kterou se stanoví pravidla proti praktikám vyhýbání se daňovým povinnostem, které mají přímý vliv na fungování vnitřního trhu (dále jen „směrnice ATAD“), která v článku 6 zakládá povinnost pro členský stát Evropské unie zakotvit tzv. obecné protizneužívací pravidlo (*general anti-abuse rule*, GAAR), jehož smyslem je mířit na situace, kdy daňový subjekt provádí transakce, jejichž jediným účelem je snížení daňové povinnosti. I když v současnosti ještě není směrnice ATAD do právního řádu České republiky transponována, dovedila existenci zákazu zneužití práva v daňovém právu judikatura, neboť pozitivní daňové právo upravuje pouze v § 8 odst. 3 zák. č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, zásadu materiální pravdy použitelnou při správě daní.¹³

Z hlediska recentní judikatury lze pro posouzení, zda dochází ke zneužití práva v analyzovaném případě, dovést tento test:¹⁴

Je hlavním nebo jedním z hlavních cílů daňového subjektu získat daňové zvýhodnění?

Je přiznání daňového zvýhodnění podle § 17b odst. 1 písm. a) ZDP v rozporu se smyslem a účelem tohoto ustanovení?

Vůči těmto dvěma kritériím je pak potřeba postavit zásadu právní jistoty a ochranu legitimního očekávání.

Z výše uvedeného vyplývá, že pokud je možné prokázat, že hlavním účelem, příp. jedním z hlavních účelů přijetí akcí na evropském regulovaném trhu bylo dosažení daňového zvýhodnění daňovými subjekty podle § 17b odst. 1 písm. a) ZDP a § 21 odst. 2 ZDP a zároveň by přiznání takového zvýhodnění bylo v rozporu se smyslem a účelem těchto ustanovení, jedná se o zneužití práva, pokud v konkrétním případě neprevládá zásada právní jistoty a ochrany legitimních očekávání.

Ohledně posouzení první otázky testu zneužití práva vzniká otázka, zda hlavním účelem fondů kvalifikovaných investorů, jejichž akcie byly přijaty například na Burze cenných papírů Praha, která je evropským regulovaným trhem, bylo získání daňového

¹² K judikatuře ohledně zneužití práva viz např. ŠKOPEK, Jan. Institut zneužití daňového práva v ČR a v EU. *Právní rozhledy*, 2/2017, s. 237–243.

¹³ BAKEŠ, Milan. *Finanční právo*. 6., upr. vyd. Praha: C. H. Beck, 2012, s. 260.

¹⁴ KOHAJDA, Michael. Zneužití práva v aktuálním českém daňovém právu a judikatuře. In BOHÁČ, Radim, 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, s. 308.

zvýhodnění. Jelikož se jedná o výlučně subjektivní sféru daňových subjektů, je nutné na takový úmysl usuzovat z objektivně dostupných faktů. Těmito dostupnými fakty jsou například data z kurzovního lístku Burzy cenných papírů Praha. Z těchto dat dostupných na internetových stránkách Burzy cenných papírů Praha je pak možné jednotlivé investiční fondy rozdělit do dvou skupin. První skupinou jsou fondy kvalifikovaných investorů, které mají k obchodování přijaty pouze jednotky akcií.¹⁵ Druhou skupinou jsou fondy kvalifikovaných investorů, které mají k obchodování přijaty stovky, nebo tisíce akcií. U obou skupin pak platí, že s těmito akciemi v zásadě obchodováno není, resp. došlo jen k několika ojedinělým transakcím,¹⁶ které je možné zdůvodnit tím, že je většinou emitováno velmi malé množství akcií, které pak reálně nejsou na trhu nabízeny, že cenné papíry vydané fondy kvalifikovaných investorů mohou nabývat pouze majetnější subjekty nebo že Burza cenných papírů Praha se už dlouhodobě potýká s tím, že je na ní prováděno ve srovnání s regulovanými trhy v zemích s rozvinutějším kapitálovým trhem méně transakcí. U první skupiny fondů tak lze důvodně předpokládat, že jejich akcie byly přijaty na Burzu cenných papírů Praha výlučně za účelem získání daňového zvýhodnění, protože není možné očekávat reálnou ekonomickou výhodu z obchodování jedné akcie na evropském regulovaném trhu. U druhé skupiny už situace není tak jednoznačná, přestože lze pochybovat o skutečné ekonomické výhodě v situaci, kdy dochází pouze k minimu obchodů s takovými akciemi. Pro přesnější ohodnocení dané situace by bylo potřeba znát strukturu investorů těchto fondů a případně také zjistit, kdo a za jakým účelem transakce za posledních 12 měsíců¹⁷ provedl.

Po vyřešení první otázky je nutné vyřešit i druhou otázku. Tato otázka se dělí na dvě podotázky:

Jaký je účel a smysl ustanovení § 17b odst. 1 písm. a) ZDP, resp. § 25 odst. 2 ZDP?

Je přiznání takového daňového zvýhodnění v rozporu s tímto smyslem a účelem?

Otázka po smyslu a účelu zároveň pomáhá vyřešit problém s nezbytnou ochranou právní jistoty a legitimních očekávání.¹⁸ Výše uvedená ustanovení mají za cíl daňově

¹⁵ Případně jsou v kurzovním lístku Burzy cenných papírů Praha uvedeny, nicméně nemají uvedeny žádné akcie přijaté k obchodování. Údaje z kurzovního lístku jsou dostupné na Fondy kvalifikovaných investorů: Prague Stock Exchange. *Prague Stock Exchange* [online]. Praha: Burza cenných papírů Praha [cit. 2017-09-15]. Dostupné z: <https://www.pse.cz/udaje-o-trhu/investicni-fondy/kurzovni-listek/fondy-kvalifikovanych-investoru/>.

¹⁶ Fondy kvalifikovaných investorů : Prague Stock Exchange. *Prague Stock Exchange* [online]. Praha: Burza cenných papírů Praha [cit. 2017-09-15]. Dostupné z: <https://www.pse.cz/udaje-o-trhu/investicni-fondy/kurzovni-listek/fondy-kvalifikovanych-investoru/>.

¹⁷ Doba 12 měsíců se jeví jako vhodná z údajů o obchodování s akciemi fondů kvalifikovaných investorů, jejichž akcie byly přijaty k obchodování na Burze cenných papírů Praha. Navíc toto období zahrnuje i dobu od května 2017 do současnosti, kdy bylo zřejmé, že vzniká snaha legislativní cestou řešit nastalou situaci ohledně možného zneužívání § 17b odst. 1 písm. a) ZDP pouhým splněním formální podmínky.

¹⁸ Vzhledem k poměrně komplikované situaci v oblasti metodologie interpretace práva jsme se rozhodli zvolit metodologii popsanou Melzerem v jeho monografii *Metodologie nalézáni práva*, kterou lze pro potřebu dalšího postupu zjednodušit tak, že pokud otázka není řešena judikaturou, je nutné přistoupit k jazykovému výkladu. Velmi zjednodušeně řečeno, pokud ten nepřináší jednoznačné řešení, je nutné přistoupit k objektivně recentnímu výkladu, který sestává nejprve objektivně teleologického a případně systematického výkladu. Tím obecně nalézáni práva nekončí, nicméně otázka po smyslu a účelu zákona je řešena již teleologickým výkladem. Jelikož je takový výklad proveden v rámci objektivně recentního výkladu, je tento výklad zcela dostupný všem adresátům právních norem, přičemž mohou nastat dvě situace – řešení je jednoznačné, nebo řešení není jednoznačné. Pokud je řešení jednoznačné, je dostupné všem adresátům právních norem a není možné se dovolávat právní jistoty a ochrany legitimních očekávání. Pokud toto

zvýhodnit akcie investičních fondů přijaté k obchodování na evropském regulovaném trhu. Vzniká tedy otázka, zda je tento formální požadavek samoúčelný, nebo nikoliv? Pokud by se jednalo pouze o formální požadavek, mohla by každá právnická osoba svou vlastnickou strukturu upravit tak, aby svůj základ daně zdaňovala 5% sazbou daně na místo sazby daně 19%. V takovém případě by tedy sazba daně 19 % postrádala smysl a celá tato úprava by měla být zrušena. Navíc by taková právní norma byla v rozporu se zásadou horizontální spravedlnosti,¹⁹ protože by daňové zvýhodnění bylo dostupné pouze těm investičním fondům, které by splnily formální kritérium spočívající v přijetí jejich akcií k obchodování na evropském regulovaném trhu.

Z výše uvedeného lze usuzovat, že účel právní normy je tedy jiný. Nejde pouze o splnění pouhého formálního kritéria přijetí akcií k obchodování na evropském regulovaném trhu, ale o snahu zvýhodnit ty subjekty kolektivního investování (investiční fondy), které se skutečně věnují kolektivnímu investování. To je také v souladu s požadavky ZISIF na fondy kvalifikovaných investorů, u kterých se v souladu s § 95 ZISIF předpokládá, že budou „*provádět společné investování shromážděných peněžních prostředků nebo penězi ocenitelných věcí na základě určené investiční strategie, založené zpravidla na principu rozložení rizika, ve prospěch těchto kvalifikovaných investorů a dále spravovat tento majetek*“. Z toho lze dovodit, že pokud je emitováno vícero akcií, které drží a obchodují s nimi (za určitou časovou jednotku²⁰) kvalifikovaní investoři, je takové jednání v souladu s účelem této právní normy. Vzhledem k požadavku přijetí k obchodování je nezbytné, aby těchto akcií bylo vícero, aby mohly být aktivně obchodovány. Čím nižší počet akcií je k obchodování přijat, tím menší je pravděpodobnost, že bude s danou akcií obchodováno.

U první výše identifikované skupiny fondů kvalifikovaných investorů se tedy lze ze zjištěných informací domnívat, že se o zneužití práva jedná, jelikož počet jejich akcií přijatých k obchodování je příliš nízký a jedná se tak spíše o snahu naplnit pouze formální kritérium stanovené v zákoně, aby bez dalšího tyto fondy získaly daňové zvýhodnění, které je však v rozporu s účelem a smyslem § 17b odst. 1 písm. a) ZDP a § 25 odst. 2 ZDP. U druhé výše identifikované skupiny fondů kvalifikovaných investorů se bez doplnění analýzy případným dalším kritériem není možné domnívat, že se o zneužití práva jedná.

řešení není uspokojivé, je nezbytné přistoupit k dalším výkladovým metodám. V tomto případě je ovšem test zneužití práva neřešitelný, případně řešitelný, ale nejednoznačně a je možné preferovat zásadu právní jistoty a ochrany legitimních očekávání. K Melzerově metodologii nalézání práva viz MELZER, Filip. *Metodologie nalézání práva: úvod do právní argumentace*. 2. vyd. Praha: C. H. Beck, 2011, s. 200–209.

¹⁹ Je nutné zmínit, že existují jisté pochybnosti o tom, jak aplikovat zásadu horizontální spravedlnosti na příjmy poplatníků daně z příjmů právnických osob, protože tito poplatníci jsou jen mezikrokem z pohledu zdanění příjmů fyzických osob a mohou tak v podstatě přenášet daňové břemeno na jiné subjekty (odběratele, zaměstnance a ekonomické vlastníky). K zásadě horizontální spravedlnosti viz např. KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. 6., aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2015, s. 105.

²⁰ Celou situaci ještě poměrně komplikuje skutečnost, že investice do fondů kvalifikovaných investorů je obvykle spíše dlouhodobá, které se navíc racionálním odhadem věnuje malé procento investorů, proto je velmi nepravděpodobné, že by v průběhu jednoho roku docházelo k mnoha transakcím, ať už na evropském regulovaném trhu, nebo na tzv. OTC trhu.

Pokud byl úmysl zákonodárce jiný než výše uvedený, je nutné změnit právní úpravu, a nikoliv využít zneužití práva k zabránění tomu, aby takové fondy kvalifikovaných investorů dosahovaly daňového zvýhodnění.

K třetímu navrhovanému řešení je tedy možné podotknout, že nové kritérium by bylo asi stejně problematické, jako to dosavadní, protože by bylo nezbytné vymezit, které akcie jsou považovány za obchodované, přičemž takové kritérium by záviselo na počtu zobchodovaných akcií za určitý čas (např. zdaňovací období). To by nicméně vytvářelo poměrně zbytečné náklady z hlediska správy daně z příjmů právnických osob a zároveň značnou nejistotu na straně investičního fondu, zda bude sazba daně na konci roku činit 5 %, nebo 19 %. Toto řešení by navíc v sobě obsahovalo stimul k emisi akcií s nízkou nominální hodnotou a ve velkém množství, aby byla větší šance, že dojde k zobchodování takových akcií. Bohužel se nelze domnívat, že by toto řešení reálně odstranilo potenciál ke zneužití takového ustanovení, protože by skuteční vlastníci investičních fondů mohli zadávat takové obchody, které by pro ostatní účastníky trhu byly nesmyslné a vytvářel by se tak fiktivní objem obchodů. I v tomto případě by se dalo uvažovat o zneužití práva, protože by šlo o transakce, jejichž jediným účelem by bylo dosáhnout nižšího zdanění, ovšem z hlediska správy daní by taková situace byla ještě komplikovanější prokazatelná než pouhé formální splnění podmínky přijetí akcií k obchodování. Z těchto důvodů je nezbytné upřednostnit ostatní varianty řešení před touto variantou.

Ke čtvrtému navrhovanému řešení²¹ je vhodné upozornit na skutečnost, že ze stránek Burzy cenných papírů Praha je zřejmé, že v současnosti nebyly k obchodování přijaty cenné papíry žádného fondu kolektivního investování. Je tomu tak zřejmě především proto, že většina investorů fondů kolektivního investování jsou tzv. retailoví investoři, kteří tyto cenné papíry získávají jiným způsobem než jejich nákupem na Burze cenných papírů Praha, která je pro většinu těchto klientů obtížněji dostupná, protože je nezbytné využít služeb obchodníka s cennými papíry (v zahraničí je však navzdory tomu obchodování s tzv. exchange traded fondy poměrně rozšířené, což lze patrně přičíst na vrub skutečnosti, že kapitálové trhy zejména ve Spojených státech amerických a západní Evropě jsou rozvinutější a mají svou dlouholetou tradici; je tak možné, že v budoucnosti se některý z fondů kolektivního investování, který má sídlo v České republice, rozhodne emitovat své akcie na evropském regulovaném trhu mimo Českou republiku a v takovém případě by mu daňové zvýhodnění mohlo pomoci získat peněžní prostředky k jeho podnikání).

K poslednímu navrhovanému řešení lze říci, že se v zásadě jedná o řešení *ultima ratio*, které by však bylo v rozporu s původním záměrem této právní úpravy, kterým bylo učinit kolektivní investování v České republice atraktivnější, nicméně praktické využití institutu zneužití práva je poměrně komplikované a navíc snižující právní jistotu daňových subjektů. Faktem ovšem zůstává, že v současnosti není žádný fond kolektivního investování, který by své akcie měl na Burze cenných papírů Praha přijaté k obchodování. Přijetí akcií fondů kvalifikovaných investorů k obchodování v malých počtech není dostatečným odůvodněním pro to, aby tyto fondy měly preferenční daňové

²¹ Tohoto řešení se týká také úvaha na str. 4 týkající se zúžení vymezení základního investičního fondu pouze na fondy kolektivního investování.

zacházení oproti jiným fondům kvalifikovaných investorů jenom proto, že byly přijaty k obchodování na evropském regulovaném trhu. Naopak se jako vhodnější jeví upravit ustanovení § 17b odst. 1 písm. c) ZDP tak, aby toto ustanovení zahrnovalo také investiční fondy, které více než 90 % svého majetku v souladu se svým statutem investují do nemovitých věcí, pokud by chtěl zákonodárce zavést preferenční režim pro nemovitostní fondy. Ačkoli se tedy jedná o řešení ultima ratio, které poněkud posouvá původní záměr zákonodárce, zdá se toto řešení vhodné vzhledem k tomu, že narovnává daňové zacházení s daňovými subjekty, protože se tak nemůže stát, že daňové zvýhodnění nebude využívat daňový subjekt, kterému takové zvýhodnění není určeno.

5. SHRNUTÍ

Z výše uvedeného vyplývá, že v současnosti existuje riziko zneužití § 17b odst. 1 písm. a) ZDP daňovými subjekty k tomu, aby získaly daňové zvýhodnění, které je v rozporu se smyslem a účelem právní normy v tomto (a dalších) ustanovení vyjádřené. Jelikož tato skutečnost je v rozporu se subjektivním historickým úmyslem zákonodárce, který je zřejmý z důvodové zprávy k návrhu novely ZDP, jeví se jako vhodné zahájit spolupráci s tuzemskými regulovanými trhy, aby vyřazovaly z obchodování akcie těch fondů kvalifikovaných investorů, které emitují příliš nízký počet akcií a těch, jejichž akcie nejsou po určité dobu obchodovány odlišnými subjekty. Dále je možné doporučit zvážení změny § 17b odst. 1 písm. c) ZDP tak, aby toto ustanovení zahrnovalo i nemovitostní investiční fondy, aby tak nebyly takové investiční fondy zbytečně znevýhodňovány a ponechány v právní nejistotě, zda bude jejich jednání ve smyslu § 17b odst. 1 písm. a) či písm. c) bod 3 ZDP posouzeno soudy jako zneužití práva. Jelikož fondy kolektivního investování v současnosti daňového zvýhodnění § 17b odst. 1 písm. a) ZDP nevyužívají, je zřejmě zbytečné zúžit množinu adresátů tohoto osvobození pouze na tyto investiční fondy a je výhodnější tuto právní úpravu bez náhrady zrušit s možností využít návrh *de lege ferenda* týkající se § 17b odst. 1 písm. c) ZDP.

Mgr. et Mgr. Michal Tuláček
Univerzita Karlova, Právnická fakulta
michal@tulacek.eu
ORCID: 0000-0001-9385-6104

doc. JUDr. Radim Boháč, Ph.D.
Univerzita Karlova, Právnická fakulta
bohac@prf.cuni.cz
ORCID: 0000-0003-4496-4699

Mgr. Bc. Lukáš Hrdlička
Univerzita Karlova, Právnická fakulta
hrdlicl@prf.cuni.cz
ORCID: 0000-0002-9864-6947

DOPORUČENÍ EKONOMICKÉ ANALÝZY PŘÁVA PRO NOVÝ ZÁKON O DANÍCH Z PŘÍJMŮ

LUKÁŠ HRDLIČKA

Abstract: **Tax Law and Economics Suggestions for the New Income Tax Act**

The article aims to bring suggestions for a new income tax act that is currently being prepared by the Ministry of Finance of the Czech Republic. These suggestions are based on current outcomes of research based on an ideal income tax model which is one of replies to specific problems regarding income tax law made by the tax law and economics movement.

Keywords: Income Tax Act; tax law and economics; ideal income tax model; tax policy

Klíčová slova: zákon o daních z příjmů; ekonomická analýza daňového práva; ideální model daně z příjmů; daňová politika

DOI: 10.14712/23366478.2017.42

1. EKONOMICKÁ ANALÝZA DAŇOVÉHO PŘÁVA A MODEL DANĚ Z PŘÍJMŮ¹

Stěžejním hodnotícím kritériem obvykle využívaným ekonomickou analýzou práva pro hodnocení právních norem je efektivita² spočívající v maximalizaci užítku společnosti.³ V daňové teorii a praxi se však vedle efektivity objevují i jiné hodnotové požadavky na právní úpravu ze strany ekonomické analýzy práva.⁴ Tyto hodnotové požadavky dělají ekonomickou analýzu daňového práva obzvláště komplikovanou, ale o to zajímavější, protože v ní přestávají platit obvyklé jednoduché předpoklady, které standardně stačí pro dovození doporučení v jiných oblastech práva.⁵

¹ Tento text byl zpracován v rámci projektu studentského vědeckého výzkumu „Finance a informační technologie jako hybatelé právní regulace v zemích Evropské unie a jejich trestněprávní aspekty“ realizovaného v letech 2017–2019 na Právnické fakultě Univerzity Karlovy, SVV 260 360/2017.

² BROULÍK, Jan, Jan BARTOŠEK. *Ekonomický přístup k právu*. Praha: C. H. Beck, 2015, s. 55–65.

³ Měřeno jako součet užitků všech členů společnosti, nebo jako užitek člena společnosti s nejnižším celkovým užitekem. K tomu viz KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. 6., aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2015, s. 131–132.

⁴ RASKOLNIKOV, Alex. Accepting the Limits of Tax Law and Economics. *Cornell Law Review*, 2013, 98(3), s. 526. DOI: <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.1990430>.

⁵ Tamtéž.

Ačkoli ekonomická analýza daňového práva zaznamenala ve druhé polovině 20. století značný rozvoj⁶ a s pomocí normativních modelů pomohla navrhnout úpravu řady právních norem z pohledu jejich ekonomické efektivity, daňové právo jako celek pokusům o vytvoření komplexního ideálního ekonomického modelu, na rozdíl od jiných oblastí zkoumaných v právu ekonomickými metodami⁷, stále poměrně úspěšně odolává.

Vzhledem k tomu, že Ministerstvo financí České republiky připravuje nový zákon o daních z příjmů⁸, který by měl nahradit současný zák. č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění (mnoha a mnoha) dalších předpisů (dále také jako „ZDP“), nabízí se jako vhodné identifikovat aktuální závěry ekonomického výzkumu týkajícího se optimálního modelu zdanění příjmu a využít tyto závěry k vytvoření doporučení pro účely vzniku nové právní úpravy.

Hlavním důvodem, proč se ekonomické analýze daňového práva nedaří přinést zásadní návrhy, jak zlepšit daňový systém, je ten, že ekonomie dosud nepřinesla ideální normativní model, který by byl zároveň snadno realizovatelný v praxi.⁹ Právě existence normativních modelů využitelných i pro praktické účely je jedním z příspěvků ekonomické analýzy práva.¹⁰ Z tohoto nepoměru mezi ekonomickou analýzou daňového práva a ekonomickou analýzou ostatních odvětví práva vzniká otázka, co v současnosti může ekonomická analýza daňového práva nabídnout pro systém zdanění příjmu a jak těchto poznatků využít při tvorbě daňových právních předpisů.

Vytvoření normativního modelu ideálního daňového systému je komplikované, protože při vymezování takového modelu je nezbytné vzít v úvahu dva stěžejní problémy, se kterými se daňová politika (a tedy i daňové právo) potýká.

Prvním takovým problémem je nemožnost zabránit tomu, aby daňový subjekt nereagoval na existenci daně (distorzní efekt daně, v angličtině se používá pojem *undeterability problem*).¹¹ I v případě, že by teoreticky bylo možné zabránit daňovým subjektům v obcházení daně (ať už formou vyhýbání se dani, nebo formou daňových úniků), není možné jim zabránit v tom, aby svou ekonomickou aktivitu přizpůsobily existenci daně.¹² Typickým příkladem takové reakce na daň je snížení ekonomické aktivity v případě zavedení progresivní daně z příjmu.¹³ Daňový subjekt se vlivem zdanění může zcela nebo zčásti rozhodnout přestat vykonávat ekonomickou aktivitu. Tato tendence

⁶ MANKIW, Gregory, Matthew WEINZIERL, Danny YAGAN. Optimal taxation in theory and practice. *Journal of Economic Perspectives*, 2009, 23(4), s. 151–152. DOI: <http://dx.doi.org/10.1257/jep.23.4.147>.

⁷ RASKOLNIKOV, Alex. Accepting the Limits of Tax Law and Economics. *Cornell Law Review*, 2013, 98(3), s. 524–525. DOI: <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.1990430>.

⁸ Rozhovor s náměstkyní Alenou Schillerovou o novém zákonu o daních z příjmů. *Ministerstvo financí České republiky* [online]. Praha: Ministerstvo financí, 2017 [cit. 2017-09-01]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/aktualne/v-mediich/2017/rozhovor-s-namestkyni-alenou-schillerovo-29475>.

⁹ RASKOLNIKOV, Alex. Accepting the Limits of Tax Law and Economics. *Cornell Law Review*, 2013, 98(3), s. 582–585. DOI: <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.1990430>.

¹⁰ BROULÍK, Jan, Jan BARTOŠEK. *Ekonomický přístup k právu*. Praha: C. H. Beck, 2015, s. 22–23.

¹¹ RASKOLNIKOV, Alex. Accepting the Limits of Tax Law and Economics. *Cornell Law Review*, 2013, 98(3), s. 525. DOI: <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.1990430>.

¹² Zavedení trestání poplatníků, kteří se nesnaží dostatečně v souladu se svým potenciálem by narazilo na limity demokratického právního státu.

¹³ K reakcím ekonomických subjektů na daně viz KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. 6., aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2015, s. 86–100.

daňových subjektů dělat rozhodnutí pouze pod vlivem daně pak vede k ekonomickým nákladům, které dále vychylují ekonomický systém z jeho optima.¹⁴

Tuto skutečnost se snažil vyřešit model s paušální daní (v angličtině *lump-sum tax*), který s sebou ovšem přinesl další problémy, díky nimž se stal v praxi nerealizovatelným.¹⁵ Hlavním úskalím tohoto modelu je skutečnost, že neumožňuje přerozdělování, přičemž právě umožnění přerozdělování je jedním z podstatných požadavků kladených na daňové právo ze strany ekonomické analýzy práva, a to zejména na přímé daně.¹⁶

Potřeba vyřešit problém s nemožností zabránit daňovému subjektu zareagovat na daň a potřeba umožnit daňovému právu přerozdělení (redistribuci) vytvořily obtížně řešitelný problém, protože se zdálo, že není možné vyřešit oba problémy zároveň.

Jedním z posléze navržených řešení této skutečnosti je rozšíření modelu daně z hlavy tak, že výše daně nezávisí pouze na samotné existenci poplatníka, ale na jeho schopnostech získat příjem. Tento model je však také prakticky nerealizovatelný, protože je (aspoň v současnosti) pro správce daně prakticky nemožné posoudit opravdové schopnosti jednotlivých poplatníků.¹⁷ Z praktického hlediska se proto jeví jako výhodnější nástroj využít skutečného příjmu, kterého poplatník dosáhne, za účelem posouzení jeho schopnosti dosáhnout příjmu.

S dalším řešením, které se snaží vyřešit tyto dva problémy společně, přišel ve svém (v jistém smyslu dosud nepřekonaném) modelu v roce 1971 Mirrlees, který navrhl ideální model s využitím daně z příjmu^{18, 19}. Tento model je až do současnosti obecně přijímán jako nejlepší dosud navržený, ačkoli stojí na velmi limitujících předpokladech a jeho praktická aplikovatelnost, jako ostatně mnohá doporučení ekonomické analýzy práva, má své limity.²⁰ Nespornou výhodou tohoto modelu je ovšem to, že se snaží najít optimální poměr mezi distorzí ekonomického systému a redistribucí, která se od daňového systému očekává.²¹ Zásadní závěr vyplývající z Mirrleesova modelu je ten, že ideální daň je progresivní, nelineární důchodová daň (daň z práce).²²

¹⁴ KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. 6., aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2015, s. 47–64.

¹⁵ RASKOLNIKOV, Alex. Accepting the Limits of Tax Law and Economics. *Cornell Law Review*, 2013, 98(3), s. 545–546. DOI: <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.1990430>.

¹⁶ V tomto ohledu však přímé daně v současnosti celkově selhávají, jak bude uvedeno dále. RASKOLNIKOV, Alex. Accepting the Limits of Tax Law and Economics. *Cornell Law Review*, 2013, 98(3), s. 545. DOI: <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.1990430>.

¹⁷ MANKIW, Gregory, Matthew WEINZIERL, Danny YAGAN. Optimal taxation in theory and practice. *Journal of Economic Perspectives*, 2009, 23(4), s. 151. DOI: <http://dx.doi.org/10.1257/jep.23.4.147>.

¹⁸ Vzhledem ke skutečnosti, že se v zahraniční literatuře užívá pojem *income*, je preferován pojem příjem. To však neodpovídá stavu *de lege lata*, který naopak používá pojem *příjmy*.

¹⁹ MIRRLEES, James. An Exploration in the Theory of Optimum Income Taxation. *The Review of Economic Studies*, 1971, 38(2), s. 175–208.

²⁰ Pro případný zjednodušený popis tohoto modelu viz AKERLOF, George. The Economics of “Tagging” as Applied to the Optimal Income Tax, Welfare Programs, and Manpower Planning. *The American Economic Review*, 1978, 68(1), s. 11.

²¹ MANKIW, Gregory, Matthew WEINZIERL, Danny YAGAN. Optimal taxation in theory and practice. *Journal of Economic Perspectives*, 2009, 23(4), s. 151. DOI: <http://dx.doi.org/10.1257/jep.23.4.147>.

²² RASKOLNIKOV, Alex. Accepting the Limits of Tax Law and Economics. *Cornell Law Review*, 2013, 98(3), s. 546. DOI: <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.1990430>.

2. DOPORUČENÍ VYPLÝVAJÍCÍ Z EKONOMICKÉ ANALÝZY DAŇOVÉHO PRÁVA A PRÁVNÍ ÚPRAVA DANĚ Z PŘÍJMŮ

Na základě Mirrleesova modelu rozpracovaného dále Tuomalou, Salaniem a Kaplowem identifikovali Mankiw, Weinzierl a Yagan v roce 2009 osm obecných doporučení pro daňovou politiku, aby byla v souladu s doporučeními normativních modelů vytvořených Ramseyem a Mirrleesem,²³ přičemž tato doporučení je možné využít pro účely revize současného zákona o daních z příjmů a vytvoření návrhu nového zákona o daních z příjmů (příjmu). Jedná se o tato doporučení²⁴:

- Optimální mezní hodnota sazby daně závisí na rozložení schopností ve společnosti.
- Optimální mezní sazba daně by *mohla* být klesající u poplatníků s vysokými příjmy.
- Rovná daň s paušální transferovou platbou by *mohla* být blízká optimální dani.
- Optimální rozsah redistribuce roste s nerovností mezd.
- Daňová zátěž by měla odpovídat osobním charakteristikám podobně jako výši příjmů.
- Pouze finální statky by měly být zdaněny a v zásadě by měly být zdaněny stejně.
- Očekávané kapitálové příjmy by neměly být zdaněny.
- V náhodné dynamické ekonomice vyžaduje daňová politika zvýšený stupeň propracovanosti.

První doporučení je pro účely dovození konkrétních návrhů pro nový zákon o daních z příjmů příliš obecné, nicméně je zásadním předpokladem pro další doporučení. Tento předpoklad vyplývá z toho, že pro přiblížení se ideálnímu daňovému systému je potřeba dostatečně určitě zjistit rozložení schopnosti získat příjem ve společnosti.²⁵

Druhému doporučení odpovídají také reálná data, která ukazují na postupný pokles daňového zatížení (*tax wedge*) v zemích OECD, nicméně reálné návrhy není stále možné přesně vymezit, protože v ekonomické teorii stále neexistuje shoda na tom, jakou podobu má ve společnosti skutečné rozdělení schopnosti získat příjem, proto by bylo předčasné dovozovat z tohoto teoretického doporučení nějaké závěry. Nicméně pro účely praxe z pohledu daňové konkurence České republiky a snahy nedemotivovat poplatníky s vysokými příjmy je vhodné zohlednit skutečnost, že trendem v zemích OECD je snižovat daňové zatížení a zároveň je vhodné motivovat poplatníky k tomu, aby zvyšovali své příjmy tím, že bude zakotvena snižující se marginální daňová sazba, nicméně v současnosti není možné stanovit přesné hodnoty takové marginální daňové sazby, ani to, jaký příjem je možné pro tento účel považovat za vysoký.²⁶

Třetí doporučení vychází ze skutečnosti, že jedním z výsledků modelu ideálního daňového systému je požadavek lineární sazby daně z příjmu. Současně je v těchto modelech tento návrh doplněn požadavkem na paušální transfer všem jednotlivcům, což ve skutečnosti vede k progresi ve zdanění příjmu. Závěr o zcela lineární sazbě daně není přijímán bezvýhradně, protože se může lišit skutečné rozdělení schopností mezi daňovými poplatníky od rozdělení předpokládaného v modelu (logaritmicko-normální

²³ MANKIWI, Gregory, Matthew WEINZIERL, Danny YAGAN. Optimal taxation in theory and practice. *Journal of Economic Perspectives*, 2009, 23(4), s. 148. DOI: <http://dx.doi.org/10.1257/jep.23.4.147>.

²⁴ Tamtéž.

²⁵ Tamtéž, s. 152.

²⁶ Tamtéž, s. 153–156.

nebo paretovské rozdělení).²⁷ V závislosti na výsledcích simulací s využitím teoretického modelu a reálných dat je pak možné stanovit pro účely nového zákona o daních z příjmů i progresivní sazbu daně z příjmu, nicméně v takovém případě je potřeba vzít v úvahu i otázky týkající se nárůstu nákladů spojených s využitím odlišné sazby daně pro vyšší příjmy, přičemž ani v tomto případě není jasné, jaké příjmy je možné považovat za vyšší.

Z hlediska současných problémů, které řeší současný zákon o daních z příjmů, je pak to, že by se měla sjednotit efektivní daňová sazba zdanění příjmů podle § 6 a § 7 ZDP, která je v současnosti vychýlena ve prospěch zdanění příjmů ze samostatné činnosti, což však s sebou nese náklady projevující se ve snaze daňových poplatníků kvalifikovat své příjmy spíše jako příjmy ze samostatné činnosti na místo závislé činnosti. Lze proto předpokládat, že narovnání výše zdanění z práce, ať už v rámci závislé činnosti nebo pro odběratele v rámci samostatné činnosti by, aspoň zčásti, přispělo k řešení problému tzv. „švarcsystému“.²⁸

Ohledně čtvrtého doporučení lze zmínit, že Giniho koeficient, který lze použít jako jeden z ukazatelů ekonomické nerovnosti, podle OECD v České republice má relativně nízkou hodnotu (v roce 2014 to bylo 0,257) a zároveň postupně klesající tendenci.²⁹ Z toho lze dovodit, že současné nastavení přerozdělení v České republice je dostatečné a není tudíž do budoucna nutné jej příliš měnit. Zároveň je však třeba poukázat na skutečnost, že současný způsob zakotvení právních norem upravujících ty části daně z příjmů, které mají přerozdělovací charakter (např. osvobození příjmů, slevy na dani, daňové bonusy), je zcela nepřehledný a komplikovaný. Z tohoto důvodu je vhodné v novém zákoně o daních z příjmů právní normy týkající se přerozdělování zakotvit co možná nejobecněji a systematicky tak, aby bylo možné jejich právní úpravu měnit v souladu s požadavky daňové politiky, aniž by to bylo na újmu jednoduchosti a přístupnosti daňového práva adresátům daňověprávních norem.

Páté doporučení vychází z Mirrleesova poznatku, že podstatou problému při vytvoření ideálního daňového systému je nedostatek informací správce daně ohledně schopnosti daňového poplatníka. Ačkoli Mirrlees předpokládá využití dosaženého příjmu jako vhodného indikátoru schopnosti získat příjem, navrhl také další indikátory aspoň teoreticky využitelné za účelem zjištění skutečné schopnosti jednotlivce získat příjem. Tuto skutečnost rozvinul Akerlof, který navrhnul možnost použití zařazení jednotlivých poplatníků do skupin podle toho, jaké mají charakteristiky odpovídající jejich schop-

²⁷ Tamtéž.

²⁸ Z praktického hlediska bude vždy existovat určitá preference příjmů ze samostatné činnosti vůči příjmům ze závislé činnosti, protože v zásadě není možné uplatnit výdaje na příjmy ze závislé činnosti, což u příjmů ze samostatné činnosti lze. Toto rozdílné zacházení je vynuceno skutečností, že v případě, že by si mohl poplatník s příjmy ze závislé činnosti mohl uplatnit výdaje na své příjmy, veřejné rozpočty by přišly o ohromnou část svých příjmů. V souvislosti s tímto a níže uvedeným daňovým znevýhodněním poplatníků daně z příjmů ze závislé činnosti se pak objevuje otázka, na kolik je tento systém odůvodnitelný z pohledu horizontální spravedlnosti, když zjevně diskriminuje určitou skupinu poplatníků vůči poplatníkům provozujícím samostatnou činnost a vůči poplatníkům s hodnotným kapitálovým majetkem.

²⁹ Inequality – Income inequality – OECD data. *OECD Data* [online]. Paříž: OECD, 2016 [cit. 2017-09-15]. Dostupné z: <https://data.oecd.org/inequality/income-inequality.htm>.

nosti získat příjem (*tagging*).³⁰ Příkladem takového značení poplatníků je jejich rozdělení podle věku, podle jejich zdravotního stavu apod. Z nejnovějších výzkumů pak vyplývá rozlišení poplatníků podle jejich pohlaví a výšky. Obě tato kritéria vycházejí ze skutečnosti, že empirické studie docházejí v prvním případě k tomu, že se elasticita pracovní nabídky liší mezi pohlavími, a ve druhém případě k tomu, že v závislosti na výšce existuje rozdílná schopnost dosahovat příjmů.³¹

Jedním ze závěrů Akerlofa je, že aby toto značení vedlo k optimálnímu systému, je nezbytné zajistit, aby pro poplatníky, kteří do určité skupiny nespádají, bylo velmi nákladné předstírat, že jsou členy takto zvýhodněné skupiny.³² Praktickými problémy k řešení jsou potřeba stanovit, jak moc určitá charakteristika dané skupiny odpovídá schopnosti jednotlivých členů získávat příjem a zároveň udržet dostatečně nízké administrativní náklady označování jednotlivých poplatníků.

Výše uvedené lze shrnout tak, že právní úprava daní z příjmů by měla obsahovat podporu označením některých skupin poplatníků, aby se více přiblížila optimálnímu daňovému modelu.³³ Znak použitý k vytvoření takového značení poplatníků by měl splňovat tato kritéria – měl by být zvnějšku pozorovatelný, snadno sledovatelný a měl by vysoce korelovat se schopností získat příjem nebo by preference takového znaku měla odpovídat požadavkům normativního systému zdanění.³⁴

Praktické dopady pátého doporučení jsou komplikované také vzhledem k tomu, že lze předpokládat politickou a právní problematičnost zakotvení většiny těchto kritérií, protože se bude jednat o určitou formu pozitivní diskriminace. Ačkoli se taková diskriminace na první pohled jeví jako pozitivní, může se skupina vyloučená z takového zvýhodnění cítit dotčena na svých právech, což se projeví zejména politickými prostředky. Proto je vhodné použít pro odůvodnění takového zvýhodnění i jiné (zejm. hodnotové) argumenty než jenom ty ekonomické. Je však vhodné podotknout, že už v současném systému daní z příjmů existuje tato preference některých skupin u fyzických osob. Příkladem takového označení poplatníků je z hlediska konstrukčních prvků daně sleva na dani. Právní úprava slevy na dani (vyjma základní slevy na poplatníka) podmiňuje využití slevy na dani splněním znaků, které odpovídají znakům poplatníků, které korelují se snížením potenciální schopnosti dosahovat příjmu.

Skupinami těchto poplatníků jsou manželé v případě, že jeden z manželů má nízký příjem, případně je osobou s přiznaným nárokem na průkaz ZTP/P, dále poplatníci, kteří jsou invalidní ve smyslu § 35ba odst. 1 písm. c), d) nebo e) ZDP, poplatník, který je studentem pro účely § 35ba odst. 1 písm. f) ZDP, poplatník, který požívá slevu za umístění dítěte do předškolního zařízení ve smyslu § 35ba odst. 1 písm. g) ZDP a § 35bb

³⁰ AKERLOF, George. The Economics of “Tagging” as Applied to the Optimal Income Tax, Welfare Programs, and Manpower Planning. *The American Economic Review*, 1978, 68(1), s. 8.

³¹ MANKIW, Gregory, Matthew WEINZIERL, Danny YAGAN. Optimal taxation in theory and practice. *Journal of Economic Perspectives*, 2009, 23(4), s. 161–163. DOI: <http://dx.doi.org/10.1257/jep.23.4.147>.

³² AKERLOF, George. The Economics of “Tagging” as Applied to the Optimal Income Tax, Welfare Programs, and Manpower Planning. *The American Economic Review*, 1978, 68(1), s. 15–16.

³³ Je možné, že s ohledem na dále zmíněné testování vztahu příjmů z práce a příjmů z úspor by bylo možné označit i skupiny poplatníků, u kterých je velká pravděpodobnost, že snižují svůj příjem pod své schopnosti za účelem snížení své daňové povinnosti.

³⁴ MANKIW, Gregory, Matthew WEINZIERL, Danny YAGAN. Optimal taxation in theory and practice. *Journal of Economic Perspectives*, 2009, 23(4), s. 162. DOI: <http://dx.doi.org/10.1257/jep.23.4.147>.

ZDP, případně poplatníci, kteří poprvé zaevidovali tržbu podle zákona o evidenci tržeb ve smyslu § 35ba odst. 1 písm. h) ZDP a § 35bc ZDP. Daňová preference v podobě daňového zvýhodnění pro poplatníky daně z příjmů fyzických osob je pak zakotvena pro skupinu poplatníků, kteří mají vyživované dítě³⁵ žijící s takovým poplatníkem ve společné domácnosti na území členského státu Evropské unie nebo státu tvořícího Evropský hospodářský prostor.

U všech výše zmíněných skupin poplatníků lze shrnout, že znaky vymezující jejich příslušnost k určité skupině jsou vnějšími charakteristikami, jsou v zásadě snadno ověřitelné a odpovídají možnému snížení schopnosti dosahovat příjmu (studenti, invalidé) nebo jsou tito poplatníci preferováni z redistribučních důvodů (manželé s nižšími příjmy, rodiče s vyživovanými dětmi) nebo naplňují určitou kombinaci obojího, resp. vedou ke snaze motivovat daňové poplatníky k ekonomické činnosti (rodiče umisťující vyživované děti do předškolního zařízení). Jediným zvýhodněním, které neodpovídá výše uvedeným kritériím, je sleva na dani na evidenci tržeb, kde je spíše sledován zájem na podpoře zavedení evidence tržeb.

Pro účely nového zákona o daních z příjmů je tedy možné říci, že je vhodné dosadit znaky, na jejichž základě jsou zvýhodňováni někteří poplatníci, ponechat. Teorie pak navrhuje jako další identifikační znaky pro daňové zvýhodnění zavést pohlaví³⁶ a výšku³⁷, nicméně z hlediska praxe se proveditelnost těchto doporučení jeví jako obtížně prosaditelná.

Šesté doporučení se přímo nedotýká přímých daní, ale spíše daní nepřímých. Z metodologického hlediska je však důležité poznamenat, že doporučení ekonomické analýzy daňového práva ohledně zdanění statků je nezbytné rozdělit podle typů statků, na které se tato analýza zaměřuje. Pokud se jedná o statky, které vytvářejí externalitu, ospravedlňuje tato skutečnost použití tzv. Pigouvských daní, resp. podporu výroby takových statků. Tyto daně či tato podpora pak spadá do tradičnějších oblastí ekonomie. Pokud se nejedná o tyto statky, je nezbytné aplikovat přístup ekonomické analýzy daňového práva zabývající se zdaněním ostatních statků.³⁸

Sedmé doporučení je jedno ze stěžejních doporučení normativního ekonomického modelu vůči právní úpravě daní, ovšem také se jedná o nejvíce kontroverzní závěr, protože naráží na otázku redistribuce příjmů.

Kapitál obvykle v rukou drží majetné subjekty, takže se z politického hlediska může jevit jako vhodné tento kapitál zdanit a rozdělit těm, kteří jsou majetní méně. Z ekonomických modelů však vyplývá, že to může být efektivní jen v případě, že jednotlivé subjekty mají krátkodobé investiční horizonty.³⁹

³⁵ Ve smyslu § 35c odst. 6 ZDP.

³⁶ ALESINA, Alberto, Andrea ICHINO, Loukas KARABARBOUNIS. Gender-Based Taxation and the Division of Family Chores. *American Economic Journal: Economic Policy*, 2011, 3(2), s. 1–40. DOI: 10.1257/pol.3.2.1.

³⁷ MANKIW, N. Gregory, Matthew WEINZIERL. The Optimal Taxation of Height: A Case Study of Utilitarian Income Redistribution. *American Economic Journal: Economic Policy*, 2010, 2(1), s. 155–176. DOI: 10.1257/pol.2.1.155.

³⁸ RASKOLNIKOV, Alex. Accepting the Limits of Tax Law and Economics. *Cornell Law Review*, 2013, 98(3), s. 536–537. DOI: <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.1990430>.

³⁹ K jednotlivým argumentům proti zdanění kapitálu viz blíže ATKINSON, Anthony, Joseph STIGLITZ. The Design of Tax Structure: Direct versus Indirect Taxation. *Journal of Public Economics*, 1976, 6(1–2),

Podle zjištění Mankiwa, Wenzierla a Yagana v zemích OECD postupně klesá sazba daně z kapitálových příjmů, ovšem s ohledem na specifika zdanění kapitálu nelze zcela jistě stanovit, zda se skutečné zdanění kapitálu snižuje.⁴⁰

Při analýze současné právní úpravy v České republice týkající se zdanění kapitálových příjmů lze vyjít z pohledu navrženého McCafferym v jeho knize *Introduction to U. S. Income Tax Law*, ve které popisuje techniku základního daňového plánování používaného ve Spojených státech amerických (v originále *Tax Planning 101*), kterou lze shrnout třemi slovesy – nakup, půjč si a zemři.⁴¹ Tato jednoduchá technika vychází z teoretické definice příjmu, kterou rozvinuli Robert Haig a Henry Simons a kterou lze zjednodušeně zapsat takto

$$\text{příjem} = \text{spotřeba} + \text{změna čistého jmění},$$

což lze interpretovat jako

$$\text{příjem} = \text{spotřeba } (C) + \text{úspory } (S),$$

přičemž platí, že zdrojem příjmu jsou práce a kapitál, tedy

$$\text{práce} + \text{kapitál} \rightarrow \text{příjem}.^{42}$$

Výše popsaná skutečnost vede k tomu, že přímé daně zdaňují příjem plynoucí za vykonanou práci nebo poskytnutý kapitál. Zdanění kapitálu s sebou však nese mnoho problematických aspektů. Hlavním takovým aspektem je realizační kritérium požadující, aby bylo aktivum před zdaněním nejprve prodáno.⁴³ Základem daně je pak (v jednoduchém modelu daně z příjmu) zisk spočívající v rozdílu mezi cenou aktiva při pořízení a cenou aktiva při jeho prodeji.⁴⁴

Smyslem této techniky je ochránit (*shelter*) před zdaněním kapitálové příjmy těch poplatníků, kteří drží kapitál. Tato technika pak velmi spolehlivě eliminuje zdanění kapitálových příjmů. Daňoví poplatníci, kteří mají příjmy především ze své závislé činnosti, jsou pak znevýhodněni v tom smyslu, že nemohou využít této techniky a snaží

s. 55–75; DIAMOND, Peter, James MIRLEES. Optimal Taxation and Public Production I: Production Efficiency. *American Economic Review*, 1971, 61(1), s. 8–27.

⁴⁰ MANKIW, Gregory, Matthew WEINZIERL, Danny YAGAN. Optimal taxation in theory and practice. *Journal of Economic Perspectives*, 2009, 23(4), s. 166–167. DOI: <http://dx.doi.org/10.1257/jep.23.4.147>.

⁴¹ MCCAFFERY, Edward. *The Oxford introductions to U.S. law: exploring the capital-labor divide*. New York: Oxford University Press, 2012, s. xix.

⁴² MCCAFFERY, Edward. A New Understanding of Tax. *Michigan Law Review*, 2005, 103(5), s. 821–822.

⁴³ MCCAFFERY, Edward. *The Oxford introductions to U.S. law: exploring the capital-labor divide*. New York: Oxford University Press, 2012, s. 50–54.

⁴⁴ V praxi se pak (např. u cenných papírů oceňovaných reálnou hodnotou) přistupuje k tomu, že se zdaní zvýšená hodnota aktiva k určitému okamžiku, ačkoli ještě nedošlo k prodeji aktiva a realizaci zisku, nebo ztráty. To však poplatníkům vytváří riziko spočívající v tom, že bude aktivum prodáno za cenu nižší, než za kolik byla původně zdaněna.

se proto využít jiných způsobů daňového plánování, které ovšem s sebou nese náklady, které jsou pro společnost vysoce neefektivní.⁴⁵

Tato technika je v České republice realizovatelná, ovšem oproti Spojeným státům americkým ještě jednodušším způsobem, který by bylo možné charakterizovat jako nákup, drž a *po* čase prodej.⁴⁶

Současný systém zdanění příjmů je totiž v České republice nastaven velmi silně v neprospěch příjmů plynoucích z práce fyzických osob, která je zdaněna především jako závislá činnost podle § 6 ZDP, zatímco kapitálové příjmy jsou zdaněny podle své povahy podle § 7 až 10 ZDP, přičemž všechny tyto příjmy mají určitou formu preferenčního režimu vůči § 6 ZDP, protože příjmy ze závislé činnosti podléhají tzv. superhrubé mzdě. Naopak kapitálové příjmy, které je možné rozdělit na dvě skupiny, a to na (i) „aktivní“ příjmy z prodeje kapitálu a (ii) „pasivní“ příjmy plynoucí ze samotné podstaty aktiva (např. dividenda u akcie, nájemné u nemovité věci, splátka u dluhopisu).

Příjmy z první kategorie v současné době podléhají za poměrně liberálních podmínek osvobození⁴⁷, případně je možné si započíst výdaje vynaložené na dosažení (event. zajištění a udržení) daného příjmu⁴⁸, zatímco příjmy z druhé kategorie podléhají obvykle určité formě srážkové daně⁴⁹, ale základem takové daně je příjem bez navýšení o veřejné pojistné, které je typické pro „superhrubou“ mzdu.⁵⁰

Osvobození příjmu z prodeje nemovitých věcí a cenných papírů je v § 4 ZDP zakotveno v podstatě jen mírně pozměněné podobě od 1. ledna 1993 až dosud. Lze tedy očekávat, že ani v budoucnosti se tento preferenční režim nezmění.

Z výše uvedeného plyne, že současná právní úprava je nastavena v souladu s výše uvedeným doporučením, ačkoli je otázkou, zda se jedná o záměr zákonodárce, nebo zda jde spíše o souhrn okolností, nicméně prakticky vzhledem k obvyklému požadavku na existenci realizačního kritéria pro zdanění kapitálu při prodeji, je otázkou, zda je v praxi možné zdanit veškerý kapitál. Daňová politika České republiky a jiných států však ukazuje, že v praxi, která počítá se systémem přímých daní, je problém reálně zdanit kapitál. V teorii se proto začínají objevovat návrhy, jak umožnit zdanění daňových subjektů, které vlastní kapitál, nicméně je (ekonomickou a politickou, nikoli právní) otázkou, zda takovou daň zavádět.⁵¹

Poslední doporučení je především ekonomické a týká se skutečnosti, že původní normativní ekonomické modely týkající se daňového systému jsou statické a míra zdanění pak záleží na rozložení platební schopnosti ve společnosti. Život je nicméně

⁴⁵ WEISBACH, David. Ten Truths about Tax Shelters. *John M. Olin Program in Law and Economics Working Paper*, 2001, 122, s. 2.

⁴⁶ S ohledem na financování takových transakcí je navíc systém daně z příjmů nastaven velmi ve prospěch dluhového financování (oproti financování z příjmů po zdanění, které už jsou sníženy o zaplacenou daň), protože (zjednodušeně řečeno) je možné finanční náklady v podobě úroků z úvěru na nákup aktiv za účelem provedení investiční transakci uplatnit jako daňově uznatelné výdaje.

⁴⁷ § 4 odst. 1 písm. x) ZDP.

⁴⁸ § 10 odst. 5 ZDP.

⁴⁹ § 38d odst. 1 ZDP ve spojení s § 36 odst. 2 ZDP.

⁵⁰ § 6 odst. 12 ZDP.

⁵¹ K nejnovějším závěrům ohledně zdanění kapitálu v teoretickém modelu viz např. HIRAGUCHI, R., A. SHIBATA. Taxing capital is a good idea: The role of idiosyncratic risk in an OLG model. *Journal of Economic Dynamics and Control* [online], 2015, 52, s. 258–269 [cit. 2017-09-15]. DOI: 10.1016/j.jedc.2014.12.003.

proměnlivý a stejně tak platební schopnost jednotlivce se může měnit, jak je popsáno i výše v případě označování jednotlivých skupin poplatníků daní z příjmů, kteří mají sníženou platební schopnost např. z důvodu vyššího věku. Vzhledem k tomu, že platební schopnost, resp. její indikátor v podobě aktuální výše příjmu, je v důsledku proměnlivosti této schopnosti v čase nespolehlivý, doporučuje se zohlednit při stanovení daňové povinnosti také předchozí (historické) příjmy.⁵² To platí také pro případy, kdy poplatníci přizpůsobují své chování např. zvýšení daňové sazby apod. Velmi zajímavým doporučením pro praxi je pak velmi vysoké zdanění kapitálového příjmu pro ty, kteří uvádějí v daňovém tvrzení podezřele nízký příjem ze závislé nebo samostatné činnosti. Zatím sice teorie nepřišla s jasně vymezeným způsobem, jak v dynamickém daňovém systému kombinovat daň z příjmů z práce a daň z příjmů z kapitálu v průběhu času, nicméně je možné zmínit aspoň dílčí návrhy, které se objevily, a to použít jako základ daně průměrný příjem poplatníka v průběhu jeho životního cyklu nebo vytvořit výši daně jako určitou funkci závisující na věku poplatníka.⁵³ V tomto ohledu je možné navrhnout statistickou analýzu a následně vytvoření modelu, jakým způsobem se mění platební schopnost poplatníka v závislosti na jeho věku, případně jak vysoké platí daně z příjmu a z jakého druhu příjmu jsou tyto daně odváděny. Tím by se mohl srovnat také současný znatelný rozdíl mezi daňovým zacházením s kapitálovými příjmy a příjmy z práce, protože by se v základu daně projevíly i ty kapitálové příjmy, které by se za jiných okolností v základu daně neobjevily. Výsledky takového výzkumu by pak bylo možné využít za účelem vytvoření efektivnějšího daňového systému České republiky s pomocí nového zákona o daních z příjmů.

Z hlediska přerozdělování je pak na závěr důležité zmínit dílčí doporučení spočívající v tom, že každý příjemce transferové platby by měl být otestován z hlediska výše jeho úspor,⁵⁴ aby nedocházelo k podpoře jedinců, kteří sice mají nízké příjmy plynoucí z práce, ale mají čisté jmění o vysoké hodnotě, které generuje, nebo může generovat příjmy.

Mgr. Bc. Lukáš Hrdlička
Univerzita Karlova, Právnická fakulta
hrdlicl@prf.cuni.cz
ORCID: 0000-0002-9864-6947

⁵² MANKIW, Gregory, Matthew WEINZIERL, Danny YAGAN. Optimal taxation in theory and practice. *Journal of Economic Perspectives*, 2009, 23(4), s. 168. DOI: <http://dx.doi.org/10.1257/jep.23.4.147>.

⁵³ Tamtéž, s. 169.

⁵⁴ GOLOSOV, Mikhail, Aleh TSYVINSKI. Designing optimal disability insurance: A case for asset testing. *Journal of Political Economy*, 2006, 114(2), s. 257–279.

NAKLÁDÁNÍ S INFORMACEMI VYMĚŇOVANÝMI PŘI MEZINÁRODNÍ SPOLUPRÁCI PŘI SPRÁVĚ DANÍ¹

MICHAL TULÁČEK

Abstract: **Handling of Information Exchanged via International Cooperation in Tax Administration**

Maintaining the secrecy is so important, that it prevails even over a duty to provide information to law enforcement authorities. However, information protected with the tax secrecy is exchanged with foreign tax authorities. The article focuses on handling exchanged information in foreign countries. It compares respective legal bases of the international cooperation and highlights similarities and differences between them. Finally, it concerns the possibility to deny a provision of the international cooperation.

Keywords: international cooperation in tax administration; tax secrecy; tax administration

Klíčová slova: mezinárodní spolupráce při správě daní; daňová mlčenlivost; správa daní

DOI: 10.14712/23366478.2017.43

1. ÚVOD

Jedním ze základních principů dodržovaných při správě daní je povinnost úředních osob a osob zúčastněných na správě daní zachovávat mlčenlivost o tom, co se při správě daní dozvěděly o poměrech jiných osob,² tedy takzvaná daňová mlčenlivost. Sama povinnost mlčenlivosti není specifická pouze pro daňový řád. I ve správním řízení jsou oprávněné úřední osoby povinny zachovávat mlčenlivost o skutečnostech, které se dozvěděly v souvislosti s řízením.³ Povinnost mlčenlivosti podle daňového řádu je však znatelně širší než v případě jiných procesních předpisů. V případě již citovaného správního řádu tak například platí, že se mlčenlivost vztahuje na informace, které v zájmu zajištění řádného výkonu veřejné správy nebo v zájmu jiných osob vyžadují, aby zůstaly utajeny.⁴ Oproti tomu se daňová mlčenlivost vztahuje zásadně na všechny skutečnosti, s výjimkou informací veřejně známých, nebo informací které jsou

¹ Tento text byl zpracován s finanční podporou a v rámci projektu „Právní aspekty elektronizace správy daní“, GA UK č. 544 217/2017, realizovaného na Právnické fakultě Univerzity Karlovy v letech 2017 a 2018.

² § 52 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“).

³ § 15 zákona č. 500/2004 Sb., správní řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „správní řád“).

⁴ § 15 odst. 3 správního řádu.

veřejnosti dostupné z informačních systémů veřejné správy.⁵ Vedle rozsahu informací, které jsou daňovou mlčenlivostí chráněny, se také zásadně liší průlomy mlčenlivosti, které daný procesní předpis připouští. Správní řád sám neobsahuje úpravu vyloučení poskytnutí informací jiným orgánům veřejné moci. Na druhou stranu z ostatních procesních předpisů vyplývá, že informace získané ve správním řízení mohou od správních orgánů požadovat orgány činné v trestním řízení,⁶ soudy v civilním⁷ i správním⁸ soudnictví, Ústavní soud,⁹ jakož i správce daně.¹⁰ Na rozdíl od správního řádu daňový řád výslovně stanoví možné průlomy do daňové mlčenlivosti, přičemž jde o úzce vymezený taxativní výčet situací, kdy poskytnutím údajů nedochází k porušení povinnosti mlčenlivosti.¹¹ Typické pro tyto průlomy je to, že zásadně nějakým způsobem souvisí se samotnou správou daní nebo s porušením povinností při správě daní. Daňová mlčenlivost má přednost i před obecnou povinností státních orgánů oznamovat státnímu zástupci nebo policejnímu orgánu skutečnosti nasvědčující tomu, že byl spáchán trestný čin.¹² Při správě daní se tak oznamovací povinnost správce daně uplatní pouze v případě taxativně vymezených okruhů trestných činů, zejména trestných činů daňových a poplatkových, trestných činů týkajících se porušení povinností při správě daní, a dále nejzávažnějších trestných činů, pro které platí, že jejich nepřekážení nebo neoznámení je trestným činem.¹³ V ostatních případech pak *a contrario* platí, že daňovou mlčenlivost prolomit nelze.

Důvodem pro takto široce pojatý rozsah daňové mlčenlivosti je význam placení daní pro řádné fungování společnosti, přičemž ochrana údajů poskytovaných správci daně podstatným způsobem ovlivňuje motivaci daňových subjektů tyto údaje poskytovat.¹⁴ Z důvodu informační asymetrie mezi správcem daně a daňovým subjektem je ale pro správu daní klíčové, aby daňový subjekt poskytoval údaje potřebné pro správu daní pokud možno dobrovolně.¹⁵ Rozsah daňové mlčenlivosti tak významně přispívá k tomu, že daňové subjekty tuto povinnost dobrovolně plní.¹⁶

I přes extenzivní úpravu daňové mlčenlivosti, kdy se informace zásadně neposkytují ani orgánům činným v trestním řízení, však správce daně poskytuje tyto informace do zahraničí v rámci mezinárodní spolupráce při správě daní. Tento článek se zaměřuje na podmínky nakládání s informacemi, které jsou předmětem výměny informací při mezi-

⁵ § 52 odst. 3 daňového řádu.

⁶ § 8 odst. 1 zákona č. 141/1961 Sb., o trestním řízení soudním (trestní řád), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „trestní řád“).

⁷ § 128 zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „občanský soudní řád“).

⁸ § 128 občanského soudního řádu ve vazbě na § 64 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů.

⁹ § 48 odst. 2 zákona č. 182/1993 Sb., o Ústavním soudu, ve znění pozdějších předpisů.

¹⁰ § 57 daňového řádu.

¹¹ § 53 daňového řádu.

¹² § 8 odst. 1 trestního řádu.

¹³ § 53 odst. 2 daňového řádu.

¹⁴ BAXA, Josef. § 52 (Obsah a limity mlčenlivosti). In: BAXA, Josef, Ondřej DRÁB, Lenka KANIOVÁ, Petr LAVICKÝ, Alena SCHILLEROVÁ, Karel ŠIMEK, Marie ŽIŠKOVÁ. *Daňový řád: Komentář* [Systém ASPI]. Wolters Kluwer [cit. 2017-9-13]. ASPI_ID KO280_2009CZ. Dostupné v Systému ASPI.

¹⁵ TULÁČEK, Michal. Právo na soukromí v kontextu správy daní, poplatků a jiných obdobných peněžitých plnění. *Daně a finance*, 2016, XXIV(Supplementum), s. 71.

¹⁶ Baxa, J., op. cit.

národní spolupráci při správě daní a na záruky, které jsou při této výměně poskytovány jak správci daně, tak daňovému subjektu.

2. VÝMĚNA INFORMACÍ PŘI MEZINÁRODNÍ SPOLUPRÁCI PŘI SPRÁVĚ DANÍ

Při mezinárodní spolupráci při správě daní spolupracuje správce daně s orgány jiných států, ať již jde o státy Evropské unie nebo o smluvní státy. Mezinárodní spolupráce při správě daní představuje harmonizovanou oblast evropského práva. V oblasti nepřímých daní je mezinárodní spolupráce při správě daní upravena ve dvou nařízeních,¹⁷ spolupráci v oblastech zbývajících daní, poplatků a jiných obdobných peněžitých plnění upravuje směrnice,¹⁸ kterou transponuje zákon o mezinárodní spolupráci při správě daní.¹⁹ V souvislosti s mezinárodním vymáháním a zajištěním daňových pohledávek pak může probíhat mezinárodní spolupráce podle zákona o mezinárodní pomoci při vymáhání některých finančních pohledávek.²⁰ Z důvodu přehlednosti se však tento článek zabývá pouze výměnou informací, při které se postupuje podle zákona o mezinárodní spolupráci při správě daní.

Česká republika uzavřela řadu mezinárodních smluv, na základě kterých lze provádět mezinárodní spolupráci při správě daní. Jde zejména o smlouvy o zamezení dvojímu zdanění,²¹ smlouvy o výměně informací v daňových záležitostech²² a o Štrasburskou úmluvu.²³ Českou republiku dále zavazují mezinárodní smlouvy, které v této oblasti uzavřela Evropská unie.²⁴ S ohledem na skutečnost, že se jednotlivé bilaterální smlouvy o zamezení dvojímu zdanění nebo o výměně informací v daňových záležitostech

¹⁷ Nařízení Rady (EU) č. 904/2010, o správní spolupráci a boji proti podvodům v oblasti daně z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů. Nařízení Rady (EU) č. 389/2012, o správní spolupráci v oblasti spotřebních daní, ve znění pozdějších předpisů.

¹⁸ Směrnice Rady 2011/16/EU ze dne 15. února 2011 o správní spolupráci v oblasti daní a o zrušení směrnice 77/799/EHS, ve znění pozdějších předpisů (dále jen jako „směrnice DAC“).

¹⁹ Zákon č. 164/2013 Sb., o mezinárodní spolupráci při správě daní a o změně dalších souvisejících zákonů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o mezinárodní spolupráci při správě daní“).

²⁰ Zákon č. 471/2011 Sb., o mezinárodní pomoci při vymáhání některých finančních pohledávek, ve znění pozdějších předpisů.

²¹ Srov. čl. 26 modelové smlouvy OECD o zamezení dvojímu zdanění In: OECD. *Model Tax Convention on Income and on Capital 2014: Full version*. Paříž: OECD Publishing, 2015a. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264239081-en>.

²² Takzvané smlouvy TIEA – Tax Information Exchange Agreement, uzavřené zejména s tzv. daňovými ráji. V současné době jsou smlouvy TIEA uzavřeny s následujícími státy: Britské Panenské ostrovy (6/2013 Sb. m. s.), Jersey (51/2012 Sb. m. s.), Bermudy (48/2012 Sb. m. s.), ostrov Man (3/2013 Sb. m. s.), Guernsey (2/2013 Sb. m. s.), republika San Marino (4/2013 Sb. m. s.), Kajmanské ostrovy (90/2013 Sb. m. s.), Andorrské knížectví (33/2014 Sb. m. s.), Bahamské společenství (34/2015 Sb. m. s.), Monacké knížectví (17/2016 Sb. m. s.), Cookovy ostrovy (34/2016 Sb. m. s.) a Aruba (41/2016 Sb. m. s.).

²³ Úmluva o vzájemné správní pomoci v daňových záležitostech vyhlášená pod č. 2/2014 Sb. m. s. (dále jen jako „Štrasburská úmluva“).

²⁴ Např. Dohoda mezi evropským společenstvím a švýcarskou konfederací, kterou se stanoví opatření rovnocenná opatřením stanoveným směrnicí rady 2003/48/ES o zdanění příjmů z úspor ve formě příjmů úrokového charakteru publikovaná v Úř. věst. L 385, 29. prosince 2004 ve znění Pozměňovacího protokolu k Dohodě mezi Evropským společenstvím a Švýcarskou konfederací, kterou se stanoví opatření rovnocenná opatřením stanoveným ve směrnici Rady 2003/48/ES o zdanění příjmů z úspor ve formě příjmů úrokového charakteru publikovaného v Úř. věst. L 333, 19. prosince 2015.

mohou v detailech lišit, vychází se v tomto textu z modelové smlouvy OECD o zamezení dvojímu zdanění²⁵ a modelové smlouvy OECD o výměně informací v daňových záležitostech.²⁶

Mezinárodní spolupráce při správě daní se provádí v různých formách,²⁷ ale pro účely tohoto článku je podstatná zejména výměna informací. Mezinárodní spolupráce při správě daní probíhá zásadně symetricky, stejné instituty může využít český správce daně vůči obdobnému orgánu v zahraničí a naopak. Předmětem zájmu tohoto článku je však průlom do daňové mlčenlivosti podle daňového řádu. Proto článek vychází z toho, že informace poskytuje český správce daně a přijímá je obdobný orgán v zahraničí, i když by závěry zásadně šlo vztáhnout i na opačný směr výměny. Výměna informací může probíhat buď na žádost,²⁸ nebo automaticky,²⁹ anebo z vlastního podnětu správce daně.³⁰ Se členskými státy Evropské unie mohou probíhat všechny druhy výměny informací. Pokud jde o smluvní státy a smluvní daňové jurisdikce,³¹ záleží možnost použití jednotlivého druhu výměny informací na konkrétní mezinárodní smlouvě, na základě které je mezinárodní spolupráce při správě daní prováděna a případně i na prováděcí dohodě, uzavřené mezi příslušnými orgány smluvních států.³² Štrasburská úmluva výslovně upravuje všechny tři druhy výměny³³ a modelová smlouva o zamezení dvojímu zdanění jejich použití také připouští.³⁴ Smlouvy o výměně informací v daňových záležitostech původně upravovaly pouze výměnu informací na žádost.³⁵ Zavedení ostatních druhů automatické výměny informací je obsahem dodatkového protokolu, který je k smlouvám o výměně informací uzavíráno od roku 2015.³⁶ Česká republika však zatím³⁷ tento dodatkový protokol neuzavřela k žádné z platných smluv o výměně informací v daňových záležitostech.³⁸

Výměně informací podléhají jakékoliv informace, u kterých se lze důvodně domnívat, že jsou významné pro správu daní, které upravuje směrnice DAC resp. příslušná

²⁵ OECD 2015a, op. cit.

²⁶ OECD. *Agreement on Exchange of Information on Tax Matters*. 2002. Dostupné také z: <http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/2082215.pdf>

²⁷ § 1 odst. 2 zákona o mezinárodní spolupráci při správě daní.

²⁸ § 1 odst. 2 písm. a) a § 9 až § 12 zákona o mezinárodní spolupráci při správě daní.

²⁹ § 1 odst. 2 písm. b) a § 13a až § 13zq zákona o mezinárodní spolupráci při správě daní.

³⁰ § 1 odst. 2 písm. c), § 14 a § 15 zákona o mezinárodní spolupráci při správě daní.

³¹ Pro přehlednost je v dalším textu, obdobně jako v § 1 odst. 1 písm. b) zákona o mezinárodní spolupráci při správě daní, použito označení smluvní stát i pro smluvní daňovou jurisdikci. Takovou smluvní daňovou jurisdikci může být například autonomní země Curaçao nebo rychtářství Guernsey.

³² Srov. např. mnohostrannou dohodu příslušných orgánů o automatické výměně informací o finančních účtech provádějící Štrasburskou úmluvu podepsanou ministrem financí jako příslušným orgánem dne 29. října 2014. Dostupné také z: <http://www.mfcr.cz/cs/legislativa/mezinarodni-spoluprace-v-oblasti-dani/umluva-o-vzajemne-spravni-spolupraci-mca/mnohostranna-dohoda-mcaa-a-spolecny-stan>

³³ Čl. 5 až 7 Štrasburské úmluvy.

³⁴ OECD 2015a, op. cit., s. C(26)-9.

³⁵ Čl. 5 modelové smlouvy OECD o výměně informací v daňových záležitostech.

³⁶ Čl. 5a a čl. 5b modelové smlouvy OECD o výměně informací v daňových záležitostech ve znění dodatkového protokolu. Dodatkový protokol In: OECD. *Model Protocol for the Purpose of Allowing the Automatic and Spontaneous Exchange of Information Under a TIEA*. 2015b. Dostupné také z: <http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/Model-Protocol-TIEA.pdf>

³⁷ Stav k září 2017.

³⁸ V případě smlouvy o výměně informací v daňových záležitostech uzavřené s Arubou je však na rozdíl od jiných smluv tohoto typu obsažen čl. 6 o spontánní výměně informací, který je formulován tak, že umožňuje jak spontánní, tak automatickou výměnu informací. Formulace článku však neodpovídá textu dodatkového protokolu uvedeného In: OECD 2015b, op. cit.

mezinárodní smlouva, a pro vymáhání právních předpisů týkajících se těchto daní.³⁹ Jde tedy o informace, které se správce daně dozvěděl o poměrech jiných osob, a tedy tyto informace podléhají daňové mlčenlivosti podle daňového řádu.

Výměna informací by neměla sloužit k tzv. „střílení na slepo“,⁴⁰ tedy k tomu, aby správce daně nejprve poptal množství údajů bez vymezení jejich vztahu ke konkrétnímu daňovému šetření a až následně v nich hledal potenciální daňové subjekty vyhýbající se daním. Tomu odpovídá i skutečnost, že předmětem žádosti o poskytnutí informací mohou být informace, o kterých lze předpokládat, že mají vztah ke správě daní,⁴¹ což má právě za cíl „střílení na slepo“ předejít.⁴²

3. ZACHÁZENÍ S INFORMACEMI POSKYTNUTÝMI DO ZAHRANIČÍ

Podle Štrasburské úmluvy se považují veškeré informace získané při výměně informací za důvěrné a podléhající stejné ochraně, jako informace získané podle vnitrostátního práva dané smluvní strany.⁴³ Přijímající orgán je pak může poskytnout dalším orgánům za účelem zjišťování, stanovení a zabezpečení úhrady daní, vymáhání právních předpisů nebo soudního stíhání v daňových otázkách, posuzování odvolání, případně k doзору nad těmito činnostmi.⁴⁴ Přijímající stát pak může přijaté informace využít také k dalším účelům, pokud je takové využití možné podle práva státu poskytujícího informace, a ten s takovým využitím souhlasí.⁴⁵ Z textu Štrasburské úmluvy ale není jasné, na kterou smluvní stranu odkazuje čl. 22 odst. 1. Pokud by se danou smluvní stranou rozuměla strana poskytující, znamenalo by to, že by se v zahraničí mělo postupovat podle českého daňového řádu, který by tak byl aplikován orgánem cizího státu. Alternativně by se danou smluvní stranou mohl rozumět stát přijímající. Přijatým informacím by tak orgán v přijímajícím státě měl poskytnout stejnou úroveň ochrany, jakou tento orgán podle zákona účinného ve svém státě uplatňuje vůči informacím, které sám shromáždí. S ohledem na citovaný čl. 22 odst. 4 Štrasburské úmluvy, upravující možnost použít přijaté informace i k dalším účelům, pokud je takové použití v souladu s právem poskytujícího státu lze ale dovodit, že se danou smluvní stranou podle čl. 22 odst. 1 Štrasburské úmluvy rozumí stát přijímající informace, protože jinak by čl. 22 odst. 4 Štrasburské úmluvy nadbytečně odkazoval do stejného právního řádu jako čl. 22 odst. 1. Navíc se lze ztotožnit s názorem Nejvyššího správního soudu, že

³⁹ Čl. 1 odst. 1 směrnice DAC, čl. 4 odst. 1 a čl. 5 Štrasburské úmluvy, čl. 26 odst. 1 modelové smlouvy OECD o zamezení dvojímu zdanění, čl. 1 odst. 1 a čl. 5 směrnice DAC. Obdobně též v čl. 1 a čl. 7 nařízení (EU) č. 904/2010 a v čl. 16 nařízení (EU) č. 389/2012.

⁴⁰ V originále „fishing expedition“, rybářská výprava, idiom ve významu „hledání informace bez předchozí znalosti o její existenci“. Srov. např. recitál č. 9 v anglické verzi směrnice DAC.

⁴¹ § 9 odst. 1 zákona o mezinárodní spolupráci při správě daní, čl. 4 odst. 1 Štrasburské úmluvy, čl. 26 odst. 1 modelové smlouvy OECD o zamezení dvojímu zdanění, čl. 1 modelové smlouvy OECD o výměně informací v daňových záležitostech.

⁴² OECD 2015a, op. cit., s. C(26)-3.

⁴³ Čl. 22 odst. 1 Štrasburské úmluvy.

⁴⁴ Čl. 22 odst. 2 Štrasburské úmluvy.

⁴⁵ Čl. 22 odst. 4 Štrasburské úmluvy.

„[p]o zahraniční daňové správě nelze požadovat, aby postupovala podle procesních norem českého daňového řízení,⁴⁶ mezi které daňová mlčenlivost jistě patří. Lze tak shrnout, že informace, které český správce daně poskytne obdobnému orgánu v zahraničí, mají podle Štrasburské úmluvy v zahraničí podléhat stejné ochraně, jakou v souladu se svým (tedy zahraničním) právem uplatňuje zahraniční orgán u obdobných informací, které sám shromáždí. Zároveň to ale znamená, že se česká úprava daňové mlčenlivosti po poskytnutí informací do zahraničí na tyto informace již zásadně nepoužije. Obdobně upravují nakládání s přijatými informacemi i smlouvy o zamezení dvojímu zdanění, přičemž skutečnost, že se informacím poskytuje ochrana podle práva přijímajícího státu je v nich vyjádřena jasněji.⁴⁷

Smlouvy o výměně informací v daňových záležitostech pojímají ochranu poskytnutých informací jiným způsobem. Obdržené informace se podle nich považují za důvěrné a mohou být předány pouze orgánům veřejné moci v přijímajícím státě, které se zabývají výběrem či vymáháním daní, trestním stíháním v souvislosti s daňovými trestnými činy nebo v souvislosti s rozhodováním o opravných prostředcích ve vztahu k daním, které jsou pokryty touto smlouvou. Tyto orgány mohou získané informace zpracovávat pouze k popsáním účelům. Mlčenlivost může být prolomena pouze v rámci veřejného soudního rozhodnutí nebo v rozhodnutích soudu. Získané informace nemohou být bez předchozího písemného souhlasu státu, který informace poskytl, předány žádnému jinému orgánu nebo osobě, ani do jiného státu.⁴⁸ Ochrana poskytnutých informací je tak silnější, protože nezávisí na rozsahu mlčenlivosti v přijímajícím státě, která se může stát od státu lišit. V ostatních aspektech, zejména pokud jde o orgány, osoby a státy, kterým lze informace dále poskytnout, a o podmínky jejich poskytování, se však smlouvy o výměně informací v daňových záležitostech od smluv o zamezení dvojímu zdanění a od Štrasburské úmluvy zásadně neliší.

Při výměně informací mezi členskými státy Evropské unie také platí, že jim přijímající stát musí poskytnout stejnou míru ochrany, jakou poskytuje obdobným informacím, které sám shromáždí, přičemž je přijímající stát může použít pouze při správě a vymáhání vymezených daní a v řízeních o uložení sankcí za porušení daňových předpisů.⁴⁹ Se souhlasem poskytujícího státu mohou být přijaté informace použity i k dalším účelům.⁵⁰ Výměna informací mezi členskými státy Evropské unie se však zásadně liší v otázce předávání informací do dalších členských států Evropské unie. V takovém případě se k předání informací nevyžaduje souhlas poskytujícího státu, ale naopak poskytující stát může ve lhůtě deseti dní od obdržení sdělení o záměru předat informace s tímto předáním nesouhlasit.⁵¹ Předávání informací mezi členskými státy Evropské unie je tak postaveno na principu *opt-out* v jednotlivém případě. To ve svém důsledku vede k tomu, že členské státy Evropské unie zásadně tvoří jednotný prostor, v rámci kterého lze jednoduše navzájem sdílet již jednou vyměněné informace.

⁴⁶ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. ledna 2014, čj. 1Afs 73/2011-167, č. 3016/2014 Sb. NSS, www.nssoud.cz.

⁴⁷ Čl. 26 odst. 2 modelové smlouvy OECD o zamezení dvojímu zdanění.

⁴⁸ Čl. 8 modelové smlouvy OECD o výměně informací v daňových záležitostech.

⁴⁹ Čl. 16 odst. 1 směrnice DAC.

⁵⁰ Čl. 16 odst. 2 směrnice DAC.

⁵¹ Čl. 16 odst. 3 směrnice DAC.

4. ODMÍTNUTÍ POSKYTNUTÍ INFORMACÍ DO ZAHRANIČÍ

Kontaktní místo může odmítnout poskytnutí vyžádaných informací do zahraničí, v případě naplnění stanovených podmínek. Prvním okruhem podmínek pro odmítnutí poskytnutí informací jsou důvody na straně žádajícího státu. Poskytnutí informací tak lze odmítnout v případě, kdy žádající orgán nevyčerpal všechny možnosti, které mohl podle svého právního řádu využít pro jejich získání.⁵² Tento důvod pro odmítnutí poskytnutí informací není obsažen v modelových smlouvách OECD o zamezení dvojímu zdanění a o výměně informací v daňových záležitostech. Dále je možné odmítnout poskytnutí informací, pokud by orgán žádajícího státu sám nebyl oprávněn poskytovat obdobné informace,⁵³ protože by tím byla narušena vzájemnost.

Druhý okruh podmínek pro odmítnutí poskytnutí informací se pak týká samotného obsahu požadovaných informací. Nelze tak poskytnout informace, jejichž poskytnutí by porušilo ochranu obchodního tajemství, zákonem uloženou nebo uznanou povinnost mlčenlivosti, případně pokud by jejich poskytnutí mohlo ohrozit veřejný pořádek nebo bezpečnost státu.⁵⁴

Zvláštní podmínkou, obsaženou explicitně pouze ve Štrasburské úmluvě a v modelové smlouvě OECD o výměně informací v daňových záležitostech, je možnost odmítnutí poskytnutí informací v případě, kdy by využitím těchto informací při správě daní mohlo dojít k diskriminaci občanů státu, poskytujícího informace, oproti občanům státu, který informace požaduje.⁵⁵ Modelová smlouva OECD o zamezení dvojímu zdanění tento důvod pro odmítnutí poskytnutí informací výslovně neobsahuje. Lze jej však dovést ve vazbě na ustanovení zakazující diskriminaci.⁵⁶

Podmínky pro odmítnutí poskytnutí informací se neuplatní v případech, kdy by důvodem pro odmítnutí poskytnutí informací byla skutečnost, že jsou tyto informace výhradně v dispozici banky nebo jiné finanční instituce, osoby jednající jménem nebo na účet osoby, které se poskytnutí informací týká, nebo které se týkají vlastnických podílů v určité osobě.⁵⁷

Ustanovení o tom, že nelze odmítnout poskytnutí informace pouze proto, že je taková informace výhradně v dispozici banky, umožňuje dvojí výklad. Při použití jazykového výkladu lze dojít k závěru, že podstatou ustanovení je zamezit situaci, kdy má sice správce daně možnost si dané informace opatřit od banky, ale v dané chvíli jimi tento správce nedisponuje. Ustanovení by tak vedlo k povinnosti si tyto informace

⁵² § 12 odst. 1 písm. a) zákona o mezinárodní spolupráci při správě daní, čl. 17 odst. 1 směrnice DAC, čl. 21 odst. 2 písm. g) Štrasburské úmluvy.

⁵³ § 12 odst. 1 písm. b) zákona o mezinárodní spolupráci při správě daní, čl. 17 odst. 3 směrnice DAC, čl. 21 odst. 2 písm. c) Štrasburské úmluvy, čl. 26 odst. 3 písm. b) modelové smlouvy OECD o zamezení dvojímu zdanění, čl. 7 odst. 1 modelové smlouvy OECD o výměně informací v daňových záležitostech.

⁵⁴ § 21 odst. 1 zákona o mezinárodní spolupráci při správě daní, čl. 17 odst. 4 směrnice DAC, čl. 21 odst. 2 písm. d) Štrasburské úmluvy, čl. 26 odst. 3 písm. c) modelové smlouvy OECD o zamezení dvojímu zdanění, čl. 7 odst. 2 modelové smlouvy OECD o výměně informací v daňových záležitostech.

⁵⁵ Čl. 21 odst. 2 písm. f) Štrasburské úmluvy a čl. 7 odst. 6 modelové smlouvy OECD o výměně informací v daňových záležitostech.

⁵⁶ Čl. 24 modelové smlouvy OECD o zamezení dvojímu zdanění.

⁵⁷ § 21 odst. 2 zákona o mezinárodní spolupráci při správě daní, čl. 18 odst. 2 směrnice DAC, čl. 21 odst. 4 Štrasburské úmluvy, čl. 26 odst. 5 modelové smlouvy OECD o zamezení dvojímu zdanění, čl. 7 odst. 2 ve vazbě na čl. 5 odst. 4 modelové smlouvy OECD o výměně informací v daňových záležitostech.

od banky v takovém případě opatřit. Tomu by napovídalo i to, že povinnost k výměně informací by neměla vést k povinnosti provádět opatření, která by byla v rozporu s vnitrostátními právními předpisy státu, poskytujícího informace.⁵⁸ Při použití tohoto výkladu by tak bylo možné pro účely mezinárodní výměny informací požadovat od banky informace o stavu peněžních prostředků na účtech, protože vůči tomuto údaji je v daňovém řádu prolomeno bankovní tajemství,⁵⁹ ale nebylo by možné žádat například informace o disponentech, protože na ty průlom bankovního tajemství v daňovém řádu nedopadá.⁶⁰

Jak ale vyplývá z komentáře ke Štrasburské úmluvě, ale i k modelovým smlouvám OECD o zamezení dvojímu zdanění a o výměně informací v daňových záležitostech, toto ustanovení má být vykládáno jako průlom bankovního tajemství v plném rozsahu.⁶¹ Tomu ostatně odpovídá i čl. 5 odst. 4 modelové smlouvy OECD o výměně informací v daňových záležitostech, podle kterého má každá smluvní strana zajistit možnost získání informací v držení bank či jiných finančních institucí. Výbor OECD pro daňové záležitosti⁶² pak doporučil podniknout kroky k co největšímu prolomení bankovního tajemství pro účely správy daní.⁶³ Při aplikaci tohoto výkladu by tak bylo možné poskytovat i informace o disponentech, ke kterým v současné době správce daně nemá přístup. Ve svém důsledku by to znamenalo, že by do zahraničí bylo možné poskytnout širší rozsah informací, než k jakému má přístup správce daně přístup při vlastní správě daní.

Mám za to, že jazykový výklad je v daném případě, až na smlouvy o výměně informací v daňových záležitostech, jednoznačný. Jazykový výklad však představuje pouze prvotní přiblížení k obsahu právní normy.⁶⁴ Nelze tak ignorovat ustálený význam, který je danému ustanovení přikládán v mezinárodním kontextu, který je pro výklad mezinárodních smluv rozhodný. Obdobně lze tento závěr aplikovat i na případy výměny informací, které jsou ve výlučné dispozici osoby jednající jménem nebo na účet osoby, které se poskytnutí informací týká, nebo které se týkají vlastnických podílů v určité osobě.

Stát poskytující informace pak nemůže odmítnout jejich poskytnutí z toho důvodu, že pro jeho vlastní správu daní tyto informace nemají význam.⁶⁵

⁵⁸ Čl. 17 odst. 2 směrnice DAC, čl. 21 Štrasburské úmluvy, čl. 26 odst. 3 písm. a) modelové smlouvy OECD o zamezení dvojímu zdanění, čl. odst. 1 modelové smlouvy OECD o výměně informací v daňových záležitostech.

⁵⁹ § 57 odst. 3 daňového řádu.

⁶⁰ Rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 4Afs 177/2016-35, ze dne 25. října 2016.

⁶¹ OECD, RADA EVROPY. *The Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters: Amended by the 2010 Protocol*. Paříž: OECD Publishing, 2011. DOI: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264115606-en>, s. 83–85; OECD 2015a, op. cit., s. C(26)-24 a OECD 2002, op. cit. 27.

⁶² CFA – Committee on Fiscal Affairs.

⁶³ OECD. *Improving access to bank information for tax purposes*. Paříž: OECD Publications, 2000, s. 45. Dostupné také z: <http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/improvingaccesstobankinformati onfortaxpurposes.htm>

⁶⁴ Nález Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 33/97, ze dne 17. prosince 1997.

⁶⁵ § 12 odst. 3 zákona o mezinárodní spolupráci při správě daní, čl. 18 odst. 3 směrnice DAC, čl. 21 odst. 3 Štrasburské úmluvy, čl. 26 odst. 4 modelové smlouvy OECD o zamezení dvojímu zdanění, čl. 5 odst. 2 modelové smlouvy OECD o výměně informací v daňových záležitostech.

5. SHRUTÍ

Daňová mlčenlivost je důležitým aspektem správy daní, protože právě na ní závisí ochota daňových subjektů poskytovat informace o svých vnitřních poměrech tak, aby mohla být řádně stanovena a vybrána daň. Bez spolupráce daňových subjektů je v důsledku informační asymetrie pozice správce daně silně oslabena, což má neblahý vliv na celé daňové řízení. Z tohoto důvodu je daňová mlčenlivost konstruována takovým způsobem, aby daňovému subjektu při poskytnutí informací správci daně zásadně nehrozila újma, a to i v případech kdy lze mít důvodné pochyby o legálnosti jeho ekonomické aktivity.

Na druhou stranu s růstem mezinárodního obchodu a s tím spojených otázek přeshraničního zdaňování nabývá na významu spolupráce správců daně a obdobných orgánů v zahraničí. Tato spolupráce může být prováděna v různých formách, mimo jiné prostřednictvím výměny informací. Při této výměně však přirozeně dochází k výměně informací, které jinak podléhají daňové mlčenlivosti. Navíc může při získávání informací pro účel mezinárodní spolupráce při správě daní dojít k prolomení i bankovního tajemství.

Právní instrumenty, na jejichž základě může být výměna informací prováděna, upravují zásadně navzájem obdobným způsobem nakládání s informacemi přijatými v rámci mezinárodní spolupráce při správě daní. Orgány státu, který informace přijímá, jim musí poskytnout stejnou ochranu, jakou na základě zákona tohoto státu poskytují informacím, které získají samy při správě daní. To však ve svém důsledku znamená, že se standard ochrany údajů liší podle toho, do kterého státu byly tyto údaje předány. Obecně dále platí, že přijaté informace lze zásadně použít pouze pro účely správy a výběru daní nebo v souvislosti s ukládáním sankcí za porušení povinností při správě daní. K použití k jinému účelu musí dát souhlas stát, který informace poskytnul. S výjimkou předávání získaných informací mezi členskými státy Evropské unie se vyžaduje souhlas státu, který poskytnul informace, také pro předání těchto informací do třetího státu. Naopak pokud jde o předání získaných informací do jiného členského státu Evropské unie, může poskytovající stát v krátké lhůtě uplatnit nesouhlas s takovým předáním, jinak ale platí, že informace předat lze.

Z výše uvedeného plyne, že při sjednávání mezinárodních smluv, na základě kterých lze provádět vyměňovat informace podléhající daňové mlčenlivosti, je nutné dbát zvýšenou pozornost tomu, jak druhá smluvní strana nakládá s přijatými informacemi a je nutné okolnosti této spolupráce průběžně vyhodnocovat. Výměna informací je totiž závažným průlomem do daňové mlčenlivosti a může tak oslabit důvěru, kterou daňový subjekt chová ke správci daně. V konečném důsledku by tak extenzivní mezinárodní spolupráce při správě daní mohla vést až k ohrožení správy daní v tuzemsku.

Mgr. et Mgr. Michal Tuláček
Univerzita Karlova, Právnická fakulta
michal@tulacek.eu
ORCID: 0000-0001-9385-6104

ZDAŇOVAT PŘÍJMY Z BITCOINU – ANO, ČI NE?

ZDENKA PAPOUŠKOVÁ

Abstract: **Income from Bitcoin as Subject of Taxation – Yes, or No?**

The aim of the article is to describe the substance of terms: electronical money, virtual currencies and bitcoin in Czech Republic and selected countries. The author is trying to find an answer if to tax income of bitcoin.

Keywords: financial law; tax law; electronical money; virtual currencies; bitcoin

Klíčová slova: finanční právo; daňové právo; elektronické peníze; virtuální měny; bitcoin

DOI: 10.14712/23366478.2017.44

1. ÚVOD

Když v roce 2008 vznikl historicky první typ kryptoměny, jež spadá do skupiny digitálních měn, zřejmě nikdo netušil, jaký rozvoj bude mít. To, že v současné době lze tento institut používat, aniž by byl regulovaný, otevírá s ohledem na jeho rozšíření, podle mého názoru, otázku, zda je ještě vůbec regulovatelný. Kromě toho je možné se ptát, zda příjmy z Bitcoinů podléhají zdanění? A měly by zdanění podléhat?

Na, pro mě prvním právním diskuzním fóru,¹ kde jsem tuto otázku otevřela, zazněly zajímavé názory a přesvědčily mě o tom, že, nejen že jde o zajímavé a aktuální téma, ale postoj k němu mezi právníky není jednotný.

Účelem tohoto článku je, vedle ambice rozpoutat diskuzi o případné regulaci pojmu virtuální měna, zejména analýza dostupných faktů k pojmu virtuální měna/kryptoměna, resp. Bitcoin, a vyvození závěru o možné ne/zdanitelnosti příjmů z Bitcoinů plynoucích.

2. POPLATNÍK A PŘEDMĚT ZDANĚNÍ?

Budu-li postupovat podle obligatorních náležitostí daňově-právního vztahu, poplatník v případě příjmů z Bitcoinů je evidentní. Případnou daň z příjmů by tedy platil ten, kdo Bitcoinů koupil, vytěžil, směnil, zdědil atp., tedy nabyvatel. A to za před-

¹ 1. Slovensko-české dny daňového práva – konference konaná ve dnech 24.–25. 10. 2017.

pokladu, že jejich hodnota bude vyšší, než za kterou je získal. Otázkou je, zda tuto nadhodnotu lze považovat za příjem.

Byť zákon o daních z příjmů² příjem přímo nedefinuje, pouze stanoví, že příjemem se rozumí příjem peněžité i nepeněžité dosažený i směnou³, vycházíme z judikatury. Například z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 10. ledna 2012, č.j. 2 Afs 52/2011 – 46 plyne, že „předmětem daně jsou zásadně všechny příjmy s výjimkou příjmů plynoucích z činností, které nemohou být předmětem právně účinné smlouvy. Rozsah příjmů, které nejsou předmětem daně nebo jsou od daně osvobozeny, reaguje na potřebu vyloučení dvojího zdanění a na specifický charakter některých druhů příjmů, u nichž není i při tendenci k maximálně širokému daňovému základu účelné, aby byly zdaňovány.“⁴ Východí premisou pak může být právní věta nálezu ÚS I. ÚS 1611/07, dle kterého „nelze připustit, aby se vlivem interpretace zákona stalo předmětem zdanění něco, co zákon za předmět daně s žádoucí mírou určitosti nepředpokládá.“⁵

Pro ujasnění si chápání podstaty Bitcoinů předkládám dále stanoviska a závěry různých autorit, popř. jednotlivých států. Právní úprava virtuálních měn neexistuje, a to jak v České republice či u našich nejbližších sousedů, tak ani ve vzdálenějších zemích. Souhrnný názor k právní povaze virtuálních měn podle českého práva nabízí Kohajda s Moravcem⁶. Postoje k jejich podstatě se různí. V dalším textu z nich vybírám.

PODSTATA BITCOINŮ V ZAHRANIČÍ

Na **Slovensku** již v roce 2013 Slovenská národní banka zaujala ohledně Bitcoinů jednoznačné stanovisko, když v Upozornění NBS – Bitcoin, říká: „Národní banka Slovenska (NBS) upozorňuje širokou verejnost, že virtuálne meny, ako napríklad aj tzv. Bitcoin, nie sú národnými menami, a teda nespádajú pod národné regulácie. Európska legislatíva, vrátane slovenského právneho poriadku, neupravuje a nevymedzuje činnosti súvisiace s virtuálnou menou. Takáto činnosť nie je regulovaná a dohliadaná Národnou bankou Slovenska a ani Európskou centrálnou bankou. Zároveň NBS upozorňuje, že okrem vydávania eurobankoviek a euromincí Národnou bankou Slovenska podľa pravidiel platných v eurozóne žiadna právnická osoba ani žiadna fyzická osoba v Slovenskej republike nesmie vydávať žiadne iné bankovky ani žiadne mince, pričom neoprávnená výroba peňazí a ich uvádzanie do peňažného obehu je trestné.

V tejto súvislosti NBS verejnost taktiež upozorňuje, že virtuálne meny nemajú fyzickú protihodnotu vo forme zákonného platidla a účasť v takejto schéme virtuálnej meny je na vlastné riziko zúčastnených strán. Výmeny alebo nákupy virtuálnych mien predstavujú vlastné podnikateľské riziko investorov a peniaze investorov nie sú ničím chránené.

² Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

³ Ustanovení § 3 odst. 2 zákona o daních z příjmů.

⁴ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. ledna 2012, č.j.: 2 Afs 52/2011 – 46.

⁵ Nález Ústavního soudu ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07.

⁶ KOHAJDA, Michael, Jiří MORAVEC. Legal aspects of Bitcoin and other digital currencies from the perspective of the Czech legal theory and recent legislation. *Daně a finance*, 2016, 24(4), s. 36–46.

*Na výplaty případných náhrad za straty způsobené týmito výmenami alebo nákupmi nie je žiaden zákonný nárok.*⁷

Ve **Spojených státech amerických** byla první bankou, která o Bitcoiních začala mluvit, Bank of America. Její měnový stratég David Woo uvedl, že Bitcoinů dávají smysl jako prostředek směny a mají potenciál stát se hlavním prostředkem v e-commerce, a dále, že by se mohly stát i významným konkurentem poskytovatelů převodů tradičních peněz. Woo upozornil i na skutečnost, že Bitcoinů by mohly být používány k pochybným aktivitám, např. k vyhýbání se kontrolám kapitálu, placení daní atp.⁸

V roce 2011 Americký úřad pro finanční kriminalitu vydal pravidla pro fungování bitcoinových burz pro obchodní společnosti a jednotlivce,⁹ čímž přistoupil k jejich regulaci. Cílem těchto pravidel je vnést jasnost a určitost regulace pro obchodní společnosti a jednotlivce, kteří jsou zapojeni do transakčních nabídek v souvislosti s virtuálními měnami.¹⁰

V souvislosti se situací spojenou se zveřejněním zmíněných pravidel bylo upozorněno, že každá finanční instituce by měla plnit všechny povinnosti spojené s kontrolními mechanismy vyrovnávajícími se s hrozbou praní špinavých peněz, což je přímo součástí korporátní odpovědnosti každé takové instituce.¹¹

Z uvedeného, podle mého názoru, vyplývá, že ve Spojených státech amerických není usilováno o zákaz užívání Bitcoinů, ale spíše k nacházení rozumných mezí využívání Bitcoinů v běžném styku, a to i za pomoci zmíněné regulace na bázi určitých pravidel.

V **Kanadě** je podpora Bitcoinů také evidentní, neboť tam funguje The Bitcoin Alliance of Canada se sídlem v Torontu, jejímž cílem je pomáhat uživatelům a podporovat bitcoinů celonárodně.

Ve **Velké Británii** nejsou Bitcoinů považovány za měnu, ale hledí se na ně jako na poukázky, konkrétně jako na jednoúčelové poukázky. Nicméně takové uchopení Bitcoinů má i své odpůrce. Proto lze shrnout, že ve Velké Británii není jasno, za co Bitcoinů považovat.¹²

Jiný názor zastávají ve **Spolkové republice Německo**. Bitcoinů zde byly v roce 2013 spolkovým Ministerstvem financí uznány za „soukromou měnu“ a také jako zúčtovací jednotky ve smyslu německého zákona o bankovníctví¹³ (viz dále). Spolkové Ministerstvo financí uzavírá, že Bitcoinů nejsou elektronické peníze či zákonné platidlo,

⁷ PAUEROVÁ, Petra. Upozornění NBS – Bitcoin. *Národní banka Slovenska – Eurosystem* [online]. [cit. 2015-12-29]. Dostupné z: http://www.nbs.sk/sk/informacie-pre-media/tlacove-spravy/spravy-vseobecne/detail-tlacovej-spravy/_upozornenie-nbs-bitcoin

⁸ Dále viz ČINKOVÁ, Martina. *Bitcoinů: právní nálada u nás i ve světě*. *Zákonyvkapse.cz* [online]. 2013 [cit. 2015-12-30]. Dostupné z: <http://zakonyvkapse.cz/bitcoin-z-pohledu-prava-ceske-urady-a-institute-stale-mlci/>

⁹ Znění pravidel viz DEPARTMENT OF THE TREASURY Financial Crimes Enforcement Network 31 CFR Parts 1010, 1021 and 1022 RIN 1506-AA97: Bank Secrecy Act Regulations; Definitions and Other Regulations Relating to Money Services Businesses. *FinCEN* [online]. 2011 [cit. 2015-12-29]. Dostupné z: <https://www.gpo.gov/fdsys/pkg/FR-2011-07-21/pdf/2011-18309.pdf>

¹⁰ Srovnej ČINKOVÁ, Martina. *Bitcoinů: právní nálada u nás i ve světě*. *Zákonyvkapse.cz* [online]. 2013 [cit. 2015-12-30]. Dostupné z: <http://zakonyvkapse.cz/bitcoin-z-pohledu-prava-ceske-urady-a-institute-stale-mlci/>

¹¹ Tamtéž.

¹² Tamtéž.

¹³ Gesetz über das Kreditwesen i.d.F. vom 9. 9. 1998 (BGBl. I 2776).

tím pádem ani cizí měna ani valuty, ale dají se podřadit pod pojem zúčtovací jednotky¹⁴, a to jako finanční instrument ve smyslu ustanovení § 1 odst. 11 č. 5 německého zákona o bankovníctví. Dle názoru ministerstva financí se jedná o hodnotové jednotky, které mají funkci soukromého platebního prostředku při obchodování a transakcích u barterových obchodů, jako je tomu i u jiných soukromých peněz nebo jiné komplementární měny. Přijímání těchto hodnotových jednotek je pak založeno na soukromých dohodách, na jejichž základě jsou považovány za platební prostředek ve vícestranných zúčtovacích kruzích.¹⁵

Švédská centrální banka v listopadu 2016 uvedla, že zvažuje, že jako první významná instituce svého druhu na světě začne vydávat digitální měnu. Otázkou bylo a zůstává, zda tak chce odpovědět na vzrůstající odklon od hotovosti v této skandinávské zemi. V současnosti jsou stále pouze ve stádiu úvah – nejsou známe konkrétní parametry, ani podoba zvažované digitální měny. Poměr hotovostních a bezhotovostních plateb závisí mimo jiné i na historii a zvyklostech té které země, její „platební kultuře“, vztahem obyvatelstva k inovacím atd.¹⁶ Vzhledem k tomu, že Švédsko nemá jako měnu euro, bude zajímavé, podle mého názoru, sledovat, zda dojde k nějakému posunu.

V **Estonsku**, které mělo již v létě 2017 připravený projekt na zavedení vlastní virtuální měny Estcoin¹⁷, k tomu nemůže dojít. Důvod je jednoduchý – členství v eurozóně, protože existence vlastní paralelní měny vedle eura není možná.

Od letoška se situace trochu posunula také v **Izraeli**. Je důležité zdůraznit, že stejně jako jinde, není virtuální měna právně podchycena, ani v Izraeli nenalezneme tedy její právní vymezení. Z dalšího ale aspoň, na rozdíl od evropských států, podle mého názoru, vyplývá, jak zde chápou podstatu Bitcoinu. Jako většina ostatních států, ani zde nepovažují Bitcoin, Litecoin a další virtuální měny za měnu v právním slova smyslu. Nicméně Izraelský daňový úřad vydal oficiální oběžník, kterým upřesňuje, jak má být z daňového hlediska nakládáno s bitcoinovými transakcemi. V tzv. oznámení z ledna 2017 vydal daňový úřad dokument, kde popisuje postup zdanění virtuálních měn, které jsou z daňového hlediska zdanitelnými příjmy. Toto oznámení mimo jiné cituje stanovisko Bank of Israel – tamní centrální banky – která v Bitcoinu, ani jiných virtuálních měnách, nevidí měnu a ani cizí měny, a proto musí být transakce v nich provedené předmětem zdanění běžnou daňovou sazbou.¹⁸ V Izraeli jsou klasifikovány jako „majetek“.¹⁹ Příslušné ustanovení z oznámení lze přeložit takto: *(Příjmy v Bitcoinech) budou, v souladu se zákonem o dani z příjmu, považovány za zdanitelný příjem a jeho prodeje*

¹⁴ Zúčtovací jednotky jsou přepočtové hodnoty srovnatelné s devizami, na rozdíl od nich však nejsou zákonem platidlem.

¹⁵ Srovnej ČINKOVÁ, Martina. *Bitcoin: právní nálada u nás i ve světě*. [Zakonyvkapse.cz](http://zakonyvkapse.cz) [online]. 2013 [cit. 2015-12-30]. Dostupné z: <http://zakonyvkapse.cz/bitcoin-y-z-pohledu-prava-ceske-urady-a-instituce-stale-mlci/>

¹⁶ Dále viz *Je bitcoin hrozba, či „pouze“ alternativa? Zeptali jsme se v ČNB – Roklen24.cz*. Roklen24.cz – Ekonomika, trhy, finance [online]. [cit. 2017-09-06]. Dostupné z: <http://roklen24.cz/a/i9T8J/je-bitcoin-hrozba-ci-pouze-alternativa-zeptali-jsme-se-v-cnb>

¹⁷ *Estcoin je nešťastný omyl, tvrdí estonská centrální banka. Zavedení kryptoměny brání už členství v eurozóně* [online]. [cit. 2017-11-28]. Dostupné z: <https://byznys.ihned.cz/c1-65914530-estcoin-je-nestastny-omyl-tvrdi-estonska-centralni-banka-zavedeni-kryptomeny-brani-uz-clenstvi-v-eurozone>

¹⁸ *Izrael se chystá zdanit Bitcoin* | Bitcoin Online. Bitcoin Online [online]. [cit. 2017-09-07]. Dostupné z: <http://bitcoinonline.cz/2017/01/17/izrael-se-chysta-zdanit-bitcoin/>

¹⁹ Anglicky uvedeno „asset“, tedy majetek, jmění.

budou daněny jako prodej majetku. Příjem z prodeje bude klasifikován jako kapitálový příjem a jako takový bude zdaněn fixní sazbou²⁰ daně z příjmu.

PODSTATA BITCOINŮ V ČESKÉ REPUBLICĚ

Zajímavé jsou pohledy na Bitcoin v rámci České republiky. Zatímco Ministerstvo financí ČR přejímá závěr Soudního dvora EU (viz dále), Česká národní banka (dále jen ČNB), setrvává na svém stanovisku, jež bylo publikováno 25. ledna 2017.

Podle ČNB se v případě Bitcoinů nejedná o peněžní prostředky ve smyslu zákona o platebním styku²¹ (dále jen ZPS), tedy ani o bezhotovostní peníze, ani o tzv. peníze elektronické. Pro ČNB je kategorizace Bitcoinů a virtuálních měn obecně podstatná z hlediska regulace a dohledu – nezajímá ji tolik, co Bitcoin je, resp. jak ho kategorizovat, mezi co ho zařadit, ale zda (a jak) na Bitcoinů a obchodování s nimi dopadají právní předpisy, na jejichž dodržování ČNB dohlíží. Jak říká Průcha a Berka: *...proto jsme v únoru 2014 zveřejnili dokument „Obchodování s Bitcoinů/Je k obchodování s Bitcoinů nebo k jejich směně potřebné povolení ČNB?“*. *Nakolik slouží Bitcoin jako náhradní platidlo či slovy trestního práva náhražka tuzemských peněz v Česku nesledujeme, ale téměř jistě půjde o marginální částky. Osobně jsem při diskusích o povaze Bitcoinů v minulosti používal slovní spojení „sběratelsky zajímavá data“*. *Bitcoinů žádnou vlastní hodnotu nemají, ale to je vlastní i řadě sběratelsky zajímavých předmětů. Extrémním příkladem je například známka Modrý Mauricius, dále pak různé „vzácné předměty“ v online hrách pro více hráčů. Spekulanti jsou samozřejmě i mezi sběrateli.*²²

A pokračují: *Rozšíření Bitcoinů obecně nebrání jeho právní úprava či její absence, ale to, zda plní nějakou potřebu uživatelů, kterou existující platidla z nějakého důvodu neplní. Zdá se mi, že spíše nikoliv. U bitcoinových nadšenců plní potřebu vymezit se proti existujícímu stavu věci, u malých uživatelů ze sféry šedé a černé ekonomiky zase potřebu platit pseudonymně. Opravdu velkým kriminálním organizacím současně objemy bitcoinových transakcí na praní špinavých peněz zdaleka nestačí. Umožňuje ale Bitcoin běžným uživatelům lépe, levněji, efektivněji a jednodušeji platit? Myslím, že je tomu tak jen ve velmi specifických situacích – například v případě malých online plateb osobám nepřijímajícím platební karty, zejména pokud jsou přeshraniční.*²³

Chci upozornit, že od doby poskytnutí tohoto rozhovoru se změnila nejen cena Bitcoinů, ale i jejich objem v oběhu a místa, kde jimi lze platit. Nepopírám, že by to mělo mít vliv na postoj ČNB k Bitcoinům, nicméně k přehodnocení slova „marginální“ by již dojít mělo.

K závěru vyplývajícímu z rozsudku soudního dvora (dále jen SD) ve věci C-264/14,²⁴ který dne 22. října 2015 vydal pátý senát SD, jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Högsta förvaltningsdomstolen (Nejvyšší správní soud, Švédsko) ze dne 27. května 2014, došlým

²⁰ 25% sazba daně z příjmů z kapitálového majetku.

²¹ Zákon č. 284/2009 SB., o platebním styku, ve znění pozdějších předpisů.

²² PRUCHA, J., BERKA J. *Je bitcoin hrozba, či „pouze“ alternativa?* Dostupné z www.cnb.cz (16. 8. 2017).

²³ Tamtéž.

²⁴ Dostupné z: <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=170305&pageIndex=0&doclang=CS&mode=req&dir=&occ=first&part=1&cid=604646>

Soudnímu dvoru dne 2. června 2014, v řízení Skatteverket proti Davidu Hedqvistovi, se příklání naše Ministerstvo financí.²⁵

Stručně lze uzavřít, že na základě řady faktorů SD dospěl k závěru:

- 1) Článek 2 odst. 1 písm. c) směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty musí být vykládán v tom smyslu, že taková plnění, jako jsou ta, o která se jedná ve věci v původním řízení, která spočívají ve směně tradičních měn za jednotky virtuální měny „Bitcoin“ a naopak a uskutečňují se oproti zaplacení určité částky odpovídající marži, kterou představuje rozdíl mezi cenou, za kterou dotyčný poskytovatel měnu nakoupil, a cenou, za kterou ji prodává svým zákazníkům, představují poskytnutí služby za úplatu ve smyslu tohoto ustanovení.
- 2) Článek 135 odst. 1 písm. e) směrnice 2006/112/ES musí být vykládán v tom smyslu, že takové poskytování služeb, jako je to, o které se jedná ve věci v původním řízení, které spočívá ve směně tradičních měn za jednotky virtuální měny „Bitcoin“ a naopak a uskutečňuje se oproti zaplacení určité částky odpovídající marži, kterou představuje rozdíl mezi cenou, za kterou dotyčný poskytovatel měnu nakoupil, a cenou, za kterou ji prodává svým zákazníkům, představuje plnění osvobozené od daně z přidané hodnoty ve smyslu tohoto ustanovení.

Článek 135 odst. 1 písm. d) a f) směrnice 2006/112/ES musí být vykládán v tom smyslu, že takovéto poskytování služeb nespadá do rozsahu působnosti těchto ustanovení.

Jak jsem výše uvedla, kolega Tuláček připomněl, že Ministerstvo financí převzalo/respektuje názor Evropské unie vyplývající právě z tohoto rozsudku, a to, že jde o měnu. Jednoznačně je v rámci rozsudku konstatováno, že virtuální měna s obousměrným tokem Bitcoin, která bude v rámci směnných operací směněna za tradiční měny, nemůže být považována za „hmotný majetek“ ve smyslu článku 14 směrnice o DPH, neboť, jak uvedla generální advokátka v bodě 17 svého stanoviska, tato virtuální měna nemá jiný účel než účel platidla. A dále, že plnění, o která se jedná ve věci v původním řízení, která spočívají ve směně různých platidel, proto nespádají pod pojem „dodání zboží“ stanovený v uvedeném článku 14 směrnice. Za těchto podmínek tato plnění představují poskytnutí služby ve smyslu článku 24 směrnice o DPH.

Rozhodující ale z hlediska tohoto článku je fakt, že ve věci v původním řízení je nesporné, že virtuální měna Bitcoin nemá jiný účel než účel platidla a že je za tímto účelem akceptována určitými hospodářskými subjekty.

Na tomto místě chci upozornit, že rozhodnutí se týká vymezení podstaty Bitcoinů pro účely daně z přidané hodnoty. Byť je rozhodnutí závazné pro subjekty, na které dopadá, lze se, podle mého názoru, ztotožnit s faktem, že na základě zásady předvídatelnosti, se pro obdobné situace Bitcoin za měnu považovat bude. Na tomto místě si ale kladu otázku, zda lze i pro účely daně z příjmů Bitcoin považovat za měnu?

ČNB dále k Bitcoinům uvádí, že data evidovaná v protokolu Bitcoin nemají charakter pohledávky držitele Bitcoinů za jinou osobou, nejsou to tedy bezhotovostní peněžní prostředky ani elektronické peníze,²⁶ resp. peněžní prostředky ve smyslu ustanovení

²⁵ Podle slov kolegy Mgr. Michala Tuláčka – studenta doktorského studijního programu PF UK v Praze.

²⁶ Ustanovení § 4 ZPS.

§ 2 odst. 1 písm. c) zákona o platebním styku.²⁷ Tento přístup ke kryptoměnám zastává i Evropská centrální banka v materiálu Virtual Currency Schemes z října 2012, str. 43, souhlasně s německým orgánem dohledu (BaFin) ve vyjádření označeném *Merkblatt – Hinweise zu dem Gesetz über die Beaufsichtigung von Zahlungsdiensten (Zahlungsdienstenaufsichtsgesetz – ZAG), bod 4. b) Definition E-Geld (§ 1a Abs. 3 ZAG) – Tatbestandliche Grenzen des E-Geld-Begriffs im ZAG*.²⁸ Co se týče informací v evropských médiích o uznání Bitcoinu za „soukromé peníze“, jednalo se o vyjádření německého ministerstva financí pro daňové účely. Toto vyjádření přitom výslovně uvádí, že Bitcoin „*nejsou elektronické peníze ani zákonné platidlo, a proto nemohou být klasifikovány jako devizy ani jako valuty (cizoměnové oběživo)*“. Jsou označeny za „zúčtovací jednotku“, což je institut německého práva, který nemá v českém právu ani právu EU obdobu (viz výše).

Pro centrální Evropské finanční orgány kryptoměny nejsou peníze ve smyslu jejich předpisů. Obdobně ani pro české centrální finanční orgány. Nákup či prodej Bitcoinů na vlastní účet nepředstavuje ani žádnou z platebních služeb podle § 3 odst. 1 ZPS ani bezhotovostní obchod s cizí měnou.²⁹ Stejně tak nákup či prodej Bitcoinů nepředstavuje žádnou platební službu ve smyslu ZPS. Provedení transakce v rámci protokolu Bitcoin (např. zaslání určitého množství Bitcoinů jinému uživateli protokolu) ani „vedení účtu v Bitcoinech“ (kdy za vlastníka Bitcoinů spravuje jeho Bitcoin, typicky v rámci „virtuální peněženky“ na internetové stránce, jiná osoba), není z pohledu legislativy finanční transakcí. V případě směny (resp. nákupu) Bitcoinů za české koruny nebo jinou měnu také nejsou splněny znaky směnárenského obchodu, který je definován jako „směna bankovek, mincí nebo šeků znějících na určitou měnu za bankovky, mince nebo šeky znějící na jinou měnu“.³⁰ Není tu splněn znak hmotné podoby předmětu směny ani znak „znějící na určitou měnu“. Bitcoin nevykazují ani znaky investičního nástroje podle § 3 zákona č. 256/2004 Sb., o podnikání na kapitálovém trhu, ve znění pozdějších předpisů, protože nemají povahu cenného papíru (ani zaknihovaného, mj. v nich není vtěleno žádné právo) ani derivátu.³¹

Jak z uvedeného vyplývá, závěr k předmětu zdanění není a nemůže v současné době být jednoznačný. Musím ale konstatovat, že i když tomu tak je, s ohledem na kategorii „ostatní příjmy“, bychom jej pod předmět zdanění zařadit mohli.

3. ZÁKLAD ZDANĚNÍ

Avšak vyřešili-li bychom jakýmkoli způsobem předmět zdanění, otázkou zůstává, co by bylo základem pro výpočet daně z příjmů. A zde, i bez analýzy problému a podrobné znalosti problematiky, je možné, podle mého názoru, konstatovat, že základ daně bychom stanovovali jen velmi těžko. Chybí totiž podklad pro určení pořizovací

²⁷ Zákon č. 284/2009 Sb., o platebním styku, ve znění pozdějších předpisů.

²⁸ *Merkblatt – Hinweise zum Zahlungsdienstenaufsichtsgesetz (ZAG)* [online]. [cit. 2017-11-28]. Dostupné z: https://www.bafin.de/SharedDocs/Veroeffentlichungen/DE/Merkblatt/mb_111222_zag.html

²⁹ Ustanovení § 2 odst. 1 písm. e) ZPS.

³⁰ ustanovení § 2 odst. 1 zákona č. 277/2013 Sb., o směnárenské činnosti.

³¹ *ARBOLET* [online]. [cit. 2017-10-31]. Dostupné z: <https://arbolet.net/clanek/1636-bitcoin-a-financi-legislativa-v-cr-velmi-zajimave>

ceny. Nabývací smlouva nemusí existovat. A zda vzít za východisko kurs Bitcoinu v den pořízení? Ano, mohla by to být cesta, ale to bychom pak mohli zdaňovat i příjmy z prodeje cizí měny. A to se v dnešní době neděje, neboť to odporuje vymezení pojmu příjem vyplývající z judikatury (viz výše).

4. ZÁVĚR

Tento článek se zabývá právní stránkou zdaňování virtuálních měn, resp. Bitcoinů. Lze uzavřít, že tato problematika není jednoduchá už co do své podstaty. Od dob vzniku Bitcoinů se mnohé změnilo/posunulo. A k dnešku,³² kdy Bitcoin přesáhl magickou hranici 10 000 USD, se dokonce zmnohonásobila jeho cena, což znamená, že nabyl na svém významu.

Z právního úhlu pohledu je otázkou, když se jedná o neregulovaný institut, zda je ještě vůbec regulovatelný. A nejspíš ani není možné jej regulovat, nicméně pro účely daní by bylo vhodné, podle mého názoru, záležitost uzavřít. Diskuze mezi uživateli virtuálních měn, resp. Bitcoinů neberou konce a jednoznačné stanovisko od „státní autority“ žádné.

Z předložených faktů v tomto článku vyvozují své dva závěry:

1. Příjmy z Bitcoinů jsou sice předmětem zdanění, ale jako takové je vhodné je od daně osvobodit (např. když je budeme považovat za kapitálový majetek).
2. Příjmy z Bitcoinů nepodléhají zdanění vůbec (např. když je budeme považovat za měnu).

Ať tak či tak, v obou případech to v konečném efektu znamená, že z příjmů z Bitcoinů se, podle mého názoru, daň z příjmů v České republice neplatí.

JUDr. Zdenka Papoušková, Ph.D.
Univerzita Palackého v Olomouci, Právnická fakulta
zdenka.papouskova@upol.cz

³² Článek je zpracován ke dni 28. 11. 2017.

PRÁVNÍ ASPEKTY KRYPTOMĚŇ

JAN EISENREICH, PETRA KUNDRÁTOVÁ

Abstract: **Legal Aspects of Cryptocurrencies**

The article aims to summarize the essence of technology of cryptocurrencies (virtual currencies), to briefly describe their history and to legally analyse them. The text is focused on the current legislation on cryptocurrencies and on the various approaches which are applied on them in different countries. The bitcoin is used as an example of cryptocurrency as the most famous representative of it these days. It was found out in the article, that it was very difficult to legally classify the cryptocurrencies, mainly because of the fact that they were almost outside the scope of legal regulation thanks to their essence of functioning. The states still hesitate to choose the approach to cryptocurrencies. However, some of them have already decided to create legal acts applicable on cryptocurrencies.

Keywords: cryptocurrency; bitcoin

Klíčová slova: kryptoměna; bitcoin

DOI: 10.14712/23366478.2017.45

1. ÚVOD

Pojem kryptoměn nebo virtuálních měn se v poslední době dostal do centra zájmu médií zejména v souvislosti s nejproslulejším zástupcem těchto měn, a to bitcoinem, který si získal svou pozornost jednak kvůli technice, která je využita pro jeho získávání, jednak díky skokově rychlému nárůstu jeho ceny. Ačkoliv na první pohled téma kryptoměn nemá s právem nic společného, protože podstata kryptoměn je určena (a limitována) především technickým řešením a spadá zejména do oblasti informačních technologií, opak je pravdou. Hlavně díky enormnímu zájmu veřejnosti o bitcoin se začalo objevovat také spousta právních otázek týkajících se obchodování s kryptoměnami. Tento článek si proto klade za cíl shrnout technologickou podstatu kryptoměn, resp. virtuálních měn, popsat jejich historii, po právní stránce je analyzovat a přiblížit jejich současnou právní úpravu.

2. POJEM KRYPTOMĚN A JEJICH HISTORIE

Používání platebních karet, zadávání příkazů k úhradě v internetovém bankovníctví a placení za objednané zboží přes PayPal je už v současnosti běžné. Společným jmenovatelem u všech uvedených způsobů je existence tzv. trusted third party. Trusted third party funguje jako zprostředkovatel, který elektronické platby zpracovává. Těmito zprostředkovateli bývají různé finanční instituce (banky, spořitelny apod.),¹ které potvrdí, že zákazník disponuje na svém účtu určitou částkou a že platba tedy může být provedena. Systém založený právě na centralizaci má však tu nevýhodu, že je relativně pomalý a náchylný ke zneužití. Kryptoměny v tomto směru přinesly určitou alternativu k takovému systému. Obecně jsou totiž založeny na využití metod kryptografie, které nahrazují bezpečnostní opatření a opatření proti padělání,² jinak zajišťované výše zmíněnou třetí stranou.

Zmínky o kryptoměnách a potenciálu jejich využití je možné datovat do minulého století (např. myšlenky cyberpunkmovement,³ konkrétně pak koncept virtuální měny b-money publikovaný japonským programátorem Wei Dai roku 1998⁴). Bezesporu největší průlom však kryptoměny zaznamenaly s představením bitcoinu, peněz založených na kryptografickém základě vytvořené člověkem vystupujícím pod pseudonymem Satoshi Nakamoto.⁵ V současné době existují stovky více či méně známých kryptoměn, přičemž jejich přesný počet není možné určit. Kromě již zmíněného bitcoinu lze zmínit např. Ethereum, Litecoin či Ripple.⁶ Jednotlivé druhy se pak mezi sebou liší principem jejich fungování.

3. BITCOIN JAKO KRYPTOMĚNA Č. 1

Když v roce 2008 Satoshi publikoval koncept fungování bitcoinu (BTC), asi nikdo nečekal, že se tato kryptoměna stane populární po celém světě a její cena vystoupá na několik tisíc dolarů.⁷ Samotného autora (či skupinu autorů) se od té doby snažilo vypátrat mnoho lidí, avšak doposud se to nikomu nepodařilo. Satoshi byl dokonce nominován na Nobelovu cenu, ale nominace vzhledem k jeho anonymitě nebyla přijata.⁸

Satoshiho systém funguje na peer-to-peer (jako český ekvivalent se většinou používá označení klient-klient) principu. Platby probíhají tedy mezi jednotlivci, přičemž dou-

¹ V právním řádu České republiky viz zejména ustanovení § 5 zákona č. 284/2009 Sb., zákon o platebním styku.

² Viz např. Cryptocurrency. In: *Techopedia* [online]. 2011 [cit. 2017-11-03]. Dostupné z: <https://www.techopedia.com/definition/27531/cryptocurrency>

³ Blíže k tomu Silk Road: Theory & Practice. In: *gwern.net* [online]. [cit. 2017-12-01]. Dostupné z: <http://www.gwern.net/Silk%20Road>

⁴ B-money. *Weidai* [online]. [cit. 2017-12-01]. Dostupné z: <http://www.weidai.com/bmoney.txt>

⁵ NAKAMOTO, Satoshi. *Bitcoin: A Peer-to-Peer Electronic Cash System* [online]. [cit. 2017-10-09]. Dostupné z: <http://bitcoins.info/bitcoin.pdf>

⁶ Výčet různých druhů virtuálních měn lze najít např. zde <https://coinmarketcap.com/all/views/all/>.

⁷ Aktuální kurz bitcoinu viz např. zde <https://www.coindesk.com/price/>

⁸ MADORE, P. H. Satoshi Nakamoto Not Eligible For Nobel Prize. *CryptocoinsNews* [online]. 2015 [cit. 2017-09-08]. Dostupné z: <https://www.cryptocoinsnews.com/satoshi-nakamoto-not-eligible-nobel-prize/>

ble spending (dvojitým utrácení) brání zařazování jednotlivých operací do blockchainu, který si lze představit jako veřejný seznam všech bitcoinových transakcí. Právo zařadit transakci do blockchainu mají tzv. těžaři, anglicky označovaní jako miners. Ti, zjednodušeně řečeno, poskytují výkon svých počítačů k výpočtu složitých algoritmů. Po nalezení řešení tohoto matematického problému získají těžaři právo k potvrzení bloku transakcí, za což dostanou předem určený počet bitcoinů. Po tomto potvrzení jsou transakce v bloku zařazeny do zmíněného veřejného seznamu, čímž je zabráněno tomu, aby někdo utratil ten samý bitcoin dvakrát.⁹

Před nedávnem čelil bitcoin krizi kvůli neshodám uvnitř bitcoinové komunity.¹⁰ Část minerů odmítala navrhované technologické změny, které měly vést k vylepšení fungování bitcoinového systému. Změny sice nakonec byly přijaty, ale zároveň s nimi byla vytvořena také alternativa nazvaná Bitcoin Cash (BCH).¹¹ V současné době tedy vedle sebe existují jak BTC, tak BCH, přičemž původní bitcoin je na tom z hlediska ceny výrazně lépe.¹²

V dalších odstavcích článku bitcoin slouží jako příklad kryptoměny. Byl zvolen zejména s ohledem na svou rozšířenost a popularitu, zároveň s ním operuje také naprostá většina soudních rozhodnutí a stanovisek zaměřených na virtuální měny. Kryptoměn však, jak již bylo řečeno, existuje velké množství a stále vznikají nové, přičemž každá má trochu jiná pravidla fungování. Proto je v současnosti takřka nemožné všechny z právního hlediska popsat a zobecnit získané poznatky, neboť co ve virtuálním světě platí dnes, nemusí už platit zítra, což jen dokládá dynamiku současného vývoje kryptoměn.

4. KRYPTOMĚNA JAKO VĚC (KOMODITA)

Z výše uvedených důvodů je jakákoli právní kvalifikace kryptoměn značně obtížná, a to právě s ohledem na proměnlivost jejich jednotlivých reprezentantů v čele s bitcoinem. Jsou tedy kryptoměny věci v právním smyslu?

Věc je dle § 489 zákona č. 89/2012 Sb., občanského zákoníku (dále jen „obč. zák.“), definována jako „vše, co je rozdílné od osoby a slouží potřebě lidí“. Vzhledem k tomu, že kupříkladu bitcoin nemá povahu samostatného předmětu, mohlo by se jednat o věc nehmotnou v souladu s ustanovením § 496 odst. 2 obč. zák. K tomuto závěru dochází Pomaizlová.¹³ Podobně také Szostok považuje bitcoin za věc ve smyslu obč. zák.¹⁴

⁹ NAKAMOTO, Satoshi. *Bitcoin: A Peer-to-Peer Electronic Cash System* [online]. [cit. 2017-10-01]. Dostupné z: <http://bitcoins.info/bitcoin.pdf>

¹⁰ k tomu viz SHIN, Laura. Bitcoin Cash Skyrockets, Bitcoin Price Drops As Civil War Continues. *Forbes* [online]. 2017 [cit. 2017-12-01]. Dostupné z: <https://www.forbes.com/sites/laurashin/2017/11/12/bitcoin-cash-skyrockets-bitcoin-price-drops-as-civil-war-continues/#71e4b1e535b5>

¹¹ viz např. SMITH, Jake. The Bitcoin Cash Hard Fork Will Show Us Which Coins Best. *Fortune* [online]. 2017 [cit. 2017-10-01]. Dostupné z: <http://fortune.com/2017/08/11/bitcoin-cash-hard-fork-price-date-why/>

¹² Crypto Currency Market Capitalizations. *CoinMarketCap* [online]. 2017 [cit. 2017-12-01]. Dostupné z: <https://coinmarketcap.com/>

¹³ POMAIZLOVÁ, Karin. Bitcoin a jiné virtuální měny z pohledu práva. *CFO World on-line* [online]. IDG Czech Republic, a. s., 2017 [cit. 2017-10-09]. Dostupné z: <http://cfoworld.cz/legislativa/bitcoin-z-pohledu-prava-4199>

¹⁴ SZOSTOK, David. Bitcoin jako věc v právním smyslu. *Právní rádce*, 2016, 24(5), s. 24–26.

Naproti tomu Kohajda s Moravcem upozorňují na problematické aspekty takového zařazení a uzavírají, že na otázku, zda je bitcoin věcí v právním slova smyslu, zatím není možné jednoznačně odpovět.¹⁵

Pro účely právní teorie lze na bitcoiny nahlížet zjednodušeně pouze jako na data – informace, které jsou určitým způsobem využívány v rámci platebního systému navrženého Satoshim. Vzhledem k tomu, že jde z hlediska teorie o velmi specifickou otázku, která doposud nebyla řešena judikatorně, jsme toho názoru, že nelze bez dalšího konstatovat, že je bitcoin věcí ve smyslu obč. zák. Naopak si tato otázka žádá hlubší analýzu opírající se nejen o dvě zákonná ustanovení. Zároveň v žádném případě nebude možné případný závěr zobecnit na všechny jednotky různých kryptoměn, neboť, jak již bylo řečeno, jsou mezi nimi velké rozdíly dané odlišným technologickým řešením.

Zároveň bychom mohli uvažovat o zařazení bitcoinu pod pojem komodita podobně, jako je tomu v USA.¹⁶ V českých právních předpisech není pojem komodita jasně definován, což celou situaci značně ztěžuje. Podle § 1 odst. 1 zákona č. 229/1992 Sb., zákon o komoditních burzách, jsou komodity zbožím, které je předmětem obchodování na komoditní burze. Zákon č. 256/2004 Sb., zákon o podnikání na kapitálovém trhu, pak pouze odkazuje na nařízení Komise (ES) č. 1287/2006. V tomto nařízení je v článku 2 odst. 1 potom komodita definována jako jakékoliv zboží zaměnitelné povahy, které lze dodat, včetně kovů a jejich rud a slitin, zemědělských výrobků a energie, např. elektřiny. Vzhledem k tomu, že zboží je v judikatuře Soudního dvora EU pojímáno poměrně široce,¹⁷ lze se domnívat, že bitcoin skutečně může být vnímán také jako komodita ve smyslu právní úpravy vztahující se na komoditní burzy.

5. PENÍZE NEBO MĚNA?

Dále se nabízí otázka, zda je vůbec možné bitcoin a jiné kryptoměny považovat za peníze, případně elektronické peníze. A jde skutečně o měnu, jak je chápána v právní teorii?

Peníze jsou v obecné ekonomické teorii chápány jako forma aktiva, které je všeobecně přijímáno při směně a platbách. Peníze by kromě toho měly být schopny také vyjadřovat hodnotu zboží či služeb (denominátor hodnoty) a uchovat ji (tezaurační prostředek).¹⁸ Jako hlavní argument proti označování bitcoinu za peníze v ekonomickém slova smyslu se většinou objevuje právě poukaz na to, že není všeobecně přijímán jako prostředek směny či plateb.¹⁹ Tuto námitku je samozřejmě možné uznat u ostatních

¹⁵ KOHAJDA, Michael, Jiří MORAVEC. Legal aspects of bitcoin under the Czech law. *Daně a finance*, 2016, 24(4), s. 36–46.

¹⁶ Viz sdělení U. S. COMMODITY FUTURES TRADING COMMISSION ze dne 17. 9. 2015 dostupné z: <http://www.cftc.gov/PressRoom/PressReleases/pr7231-15>

¹⁷ Např. rozsudek ve věci C-7/68 dostupný z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A61968CJ0007>

¹⁸ K tomu viz blíže BAKEŠ, Milan, Marie KARFÍKOVÁ, Petr KOTÁB, Hana MARKOVÁ, Radim BOHÁČ, Petr NOVOTNÝ, Michael KOHAJDA, Pavlína VONDRÁČKOVÁ. *Finanční právo*. 6. upravené vydání. Praha: C. H. Beck, 2012, kapitola XVIII.

¹⁹ MANGUN, John. Why Bitcoin is not money. *BusinessMirror* [online]. 2017 [cit. 2017-10-01]. Dostupné z: <https://businessmirror.com.ph/why-bitcoin-is-not-money/>

zatím nepříliš rozšířených kryptoměn, avšak u bitcoinu začíná být v dnešní době tato kritika přinejmenším diskutabilní. Vzhledem k tomu, že legální definice peněz v právním řádu neexistuje, je nutné pro naše účely vycházet z té ekonomické.

V tomto kontextu je také potřeba zdůraznit analýzu Evropské centrální banky z roku 2015, která tvrdí, že virtuální měny nejsou v právním slova smyslu ani peníze ani měna.²⁰ Zároveň však nevylučuje, že se v budoucnu některé virtuální měny stanou způsobilé pro to, aby byly za formu peněz skutečně označeny. Není tomu tak již nyní, kdy je možné s bitcoiny platit v různých obchodech, kavárnách či e-shopech a jejich směnitelnost za peníze uznané za měnu je poměrně snadná? Přikláníme se k názoru, že minimálně bitcoin již lze za peníze v ekonomickém významu považovat.

Měna pak může být definována jako „*konkrétní soustava peněz zavedená v určitém státě a systematicky upravená právním řádem tohoto státu*“.²¹ Důležitým atributem je potom právě uznání státem, který zároveň nastaví pravidla a podmínky, jak měnu chránit a užívat. Ačkoliv se pro virtuální měny tedy v běžné řeči používá označení měna,²² za měnu z právního hlediska je zatím považovat nelze, neboť nespĺňují uvedenou definici. Na druhou stranu kupříkladu v USA lze ale najít i opačné názory. Zmínit je možné třeba soudce Mazzanta z Texasu²³ či soudkyni Forrest z New Yorku²⁴. Zůstává také otázkou, jaké bude mít pro tuto právní klasifikaci důsledky uznání bitcoinu jako měny určitým státem.

Na okraj je také možné zmínit pojem elektronické peníze, který bývá občas používán jako obecné označení pro kryptoměny.²⁵ Z hlediska zákona č. 284/2009 Sb., o platebním styku, však dle našeho názoru nelze např. bitcoin za elektronické peníze ve smyslu tuzemské právní úpravy označit, neboť nespĺňuje definici uvedenou v § 4 odst. 1 tohoto zákona. Bitcoin nepředstavuje pohledávku vůči tomu, kdo jej vydal a stejně tak není vydáván osobami oprávněnými k vydávání elektronických peněz dle § 6 zákona č. 284/2009 Sb., zákon o platebním styku.

²⁰ Virtual currency schemes – a further analysis. *European Central Bank*. 2014 [cit. 2017-10-01]. Dostupné z: <https://www.ecb.europa.eu/pub/pdf/other/virtualcurrencyschemesen.pdf>

²¹ BAKEŠ, Milan, Marie KARFÍKOVÁ, Petr KOTÁB, Hana MARKOVÁ, Radim BOHÁČ, Petr NOVOTNÝ, Michael KOHAJDA a Pavlína VONDRÁČKOVÁ. *Finanční právo*. 6. upravené vydání. Praha: C. H. Beck, 2012, s. 336.

²² Jako příklad viz § 2 odst. 1 písm. l) zákona č. 253/2008 Sb., zákon o některých opatřeních proti legalizaci výnosů z trestné činnosti a financování terorismu, který zavádí pojem virtuální měna a definuje jej pro své účely jako „*elektronicky uchovávanou jednotku bez ohledu na to, zda má nebo nemá emitenta, a která není peněžním prostředkem podle zákona o platebním styku, ale je přijímána jako platba za zboží nebo služby i jinou osobou odlišnou od jejího emitenta*“.

²³ HILL, Kashmir. Federal Judge Rules Bitcoin Is Real Money. *Forbes* [online]. 2013 [cit. 2017-10-01]. Dostupné z: <https://www.forbes.com/sites/kashmirhill/2013/08/07/federal-judge-rules-bitcoin-is-real-money/#2b01d16327b8>

²⁴ MCCORMICK, Rich. Judge in Silk Road criminal case says Bitcoin is as good as money. *The Verge* [online]. 2014 [cit. 2017-10-01]. Dostupné z: <https://www.theverge.com/2014/7/9/5885649/bitcoin-as-good-as-money-says-judge-silk-road-case>

²⁵ MARTINÁK, Tomáš a kolektiv. *Bezhotovostní peníze versus elektronické peníze*. 1. vydání. Olomouc: Iuridicum Olomoucense, s.r.o., 2015, s. 47.

6. POHLED ČESKÉ NÁRODNÍ BANKY A SOUDNÍHO DVORA EVROPSKÉ UNIE

Podle vyjádření pracovníků České národní banky není k obchodování s bitcoiny či k jejich směně nutné povolení ČNB. Stejně tak nepovažují bitcoiny za cizí měnu, cenný papír, derivát, platební službu, investiční nástroj či elektronické peníze.²⁶ Aktuálnost tohoto stanoviska potvrdil letos v lednu také Michal Vodrážka, ředitel odboru dohledu nad peněžním oběhem a platebními systémy ČNB.²⁷

Poměrně velký průlom v otázce daňové kvalifikace kryptoměn nastal v roce 2015 s rozsudkem soudního dvora EU ve věci *Skatteverket* proti Davidu Hedqvistovi.²⁸ Soudní dvůr řešil otázku, zda je směna virtuální měny za tradiční měnu (a naopak) službou poskytovanou za úplatu ve smyslu směrnice Rady 2006/112/ES o DPH a zda jsou tedy takové operace osvobozeny od daně. SDEU rozhodl, že se skutečně jedná o poskytnutí služby, které je osvobozeno od DPH. Nákup či prodej bitcoinů za některou z „tradičních“ měn by tedy dle tohoto rozsudku neměl být předmětem daně z přidané hodnoty. Co se týče ostatních daňových aspektů včetně daně z příjmu, jedná se o velmi rozsáhlé téma, kterému by měla být věnována pozornost odborné veřejnosti.

7. DIVERZITA PŘÍSTUPŮ KE KRYPTOMĚNÁM

Je nutné poznamenat, že právní přístup ke kryptoměnám se v různých zemích světa výrazně liší. Zatímco v některých státech jako Bolívie²⁹ či Kyrgyzstán³⁰ je použití bitcoinu a jiných virtuálních měn přímo zakázáno, jiné státy volí cestu právní regulace podmínek používání.³¹ Jak bylo nastíněno výše, Česká republika a Evropská unie jsou zatím zdrženlivější a nejspíše čekají, jak se situace na poli kryptoměn dále vyvine.

V kontextu liberální demokracie nelze za pozitivní označit první restriktivní přístup. Je samozřejmě pravdou, že zejména bitcoin byl v minulosti již několikrát zneužit k financování ilegálních obchodů, avšak nelze očekávat, že státní zákaz tyto praktiky zastaví. Kdo chce bitcoin používat k trestné činnosti, bude tak s největší pravděpodobností činit i nadále. Státním zákazem se ale zavře cesta ostatním, kteří se chtějí stát členy

²⁶ Vyjádření dostupné zde: https://www.cnb.cz/miranda2/export/sites/www.cnb.cz/cs/faq/stanoviska_a_odpovedi/pdf/obchodovani_s_bitcoiny.pdf

²⁷ Rozhovor dostupný z: https://www.cnb.cz/cs/verejnost/pro_media/clanky_rozhovory/media_2017/cl_17_170125_vodrazka_roklen24.html

²⁸ Text rozsudku dostupný zde: <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?jsessionid=9ea7d2dc30ddaa07debb40e04441a6c4f29a93e79f26.e34KaxiLc3qMb40Rch0SaxuRbxn0?text&docid=170305&pageIndex=0&doclang=CS&mode=lst&dir&occ=first&part=1&cid=785381>

²⁹ CUTHBERTSON, Anthony. Cryptocurrency Round-Up: Bolivian Bitcoin Ban, iOS Apps & Doge coin at McDonald's. *International Business Times*. 2014 [cit. 2017-10-01]. Dostupné z: <http://www.ibtimes.co.uk/cryptocurrency-round-bolivian-bitcoin-ban-ios-apps-dogecoin-mcdonalds-1453453>

³⁰ Warning of the National Bank of the Kyrgyz Republic. *National Bank of the Kyrgyz Republic* [online]. 2014 [cit. 2017-10-01]. Dostupné z: <http://www.nbkr.kg/searchout.jsp?item=31&material=50718&lang=ENG>

³¹ jedná se např. o Japonsko (k tomu blíže zde <https://www.coindex.com/japan-bitcoin-law-effect-tomorrow/>) nebo Austrálii (blíže <https://www.cnb.com/2017/08/17/bitcoin-faces-regulations-crackdown-by-asia-pacific-country.html>)

komunity kryptoměn, ať už ze zvědavosti nebo z touhy po zisku. Na druhou stranu je otázkou, zda je vhodné s právní regulací vyčkávat v domnění, že virtuální měny jsou jen chvilkovou módní záležitostí, která je odsouzena k zániku.

8. ZÁVĚR

Ačkoliv je možné koncept kryptoměn vysledovat až do minulého století, teprve v posledních letech se dostávají do povědomí široké veřejnosti, a to hlavně díky jejich nejznámějšímu zástupci – bitcoinu. Kryptoměny díky metodám kryptografie nepotřebují žádnou oficiální instituci, která potvrzuje finanční transakce, což je staví téměř mimo systém práva a činí zároveň atraktivními pro některé investory. Lze jednoznačně uzavřít, že virtuální měny je z právního hlediska velmi komplikované jakkoliv pojmout, neboť je jejich regulace právními předpisy zatím spíše výjimkou. Odborná veřejnost se neshoduje ani v základních otázkách, zda jde o věc, peníze či měnu, což je ovšem patrně jeden z cílů, který tvůrci kryptoměn měli. Zcela jistě tedy bude zajímavé sledovat, jak se právní teorie a praxe v různých státech vypořádá s tímto zatím stále vcelku novým fenoménem.

Mgr. Jan Eisenreich
Advokátní kancelář Ladislav Drha
jan.eisenreich@ak-drha.cz

Petra Kunderátová
Advokátní kancelář Ladislav Drha
petra.kunderatova@ak-drha.cz

DAŇOVÉ ÚNIKY – PRECIZÁCIA VŠEOBECNEJ TERMINOLÓGIE (ABSENTUJÚCEHO ASPEKTU DAŇOVÉHO PRÁVA)

JANA ŠIMONOVÁ

Abstract: **Tax evasion – specified of definitions (missing aspects of Tax Law)**

The aim of the article is to describe characteristic features of terms: tax evasion and tax fraud to organize them into a theoretical internal system following as one of the sub-branch of Tax law. The author draws the conclusion that the legal aspects of tax evasion are the special and the relevant sub-category of Tax law. I propose to include specified category of Tax evasion into Tax law. The author in the article analyzes and presents the definition of tax evasion.

Keywords: tax evasion; tax fraud; tax avoidance; tax; Tax law

Klíčová slova: daňový únik; daňový podvod; vyhýbanie sa daňovej povinnosti; daň; daňové právo

DOI: 10.14712/23366478.2017.46

1. ÚVOD

Napriek zvýšenej snahe eliminácie daňových únikov v krajinách Európskej únie, ako aj v ostatných krajinách, rozpracované analýzy neustále poukazujú na nové spôsoby a alternatívy ich páchania, pričom predmetný jav označujú prívlastkami negatívny a celosvetový. Spoločným ukazovateľom variabilných daňových systémov rozvinutých i nerozvinutých ekonomík, trhových i transformujúcich sa ekonomík, sú daňové úniky s dominanciou nelegálnych daňových únikov fungujúcich na báze nelegálneho neplatenia daní. Eliminácia a minimalizácia daňových únikov ako základnej brzdy bezporuchového výberu daní patrí medzi obligatórne povinnosti daňovej administrácie a daňovej techniky pri plnení fiškálnych príjmov. Osobitosťami daňových únikov je ich vysoká miera latencie, náročnosť odhalenia, profesionalita páchania, výrazná obtiažnosť, internacionalizácia, i neprehľadnosť daňových právnych predpisov, legislatívne disparity a pod. V procese boja proti páchaniu daňových únikov bolo realizovaných množstvo akčných plánov boja proti daňovým únikom, ktoré boli opakovane novelizované a inovované v kontexte recentného stavu.¹ Úspešnosť jednotlivých opatrení eliminujúcich páchanie daňových únikov je podmienená schopnosťou správne implemen-

¹ Bližšie ŠIMONOVÁ, Jana. *Daňové úniky v Slovenskej republike*. Bratislava: Wolters Kluwer, 2017.

tovať ich základné ciele a aplikovať ich voči daňovým subjektom, ktoré majú záujem neoprávnene získať finančné prostriedky zo štátneho rozpočtu.

Odborníci, vedeckí pracovníci i laická verejnosť opakovane kooperuje s pojmom daňový únik, daňová optimalizácia, daňový podvod, ale aj so subpojmi daňového úniku, akými sú napr. karuselový podvod, zmiznutý obchodník atď.² V poslednom období na odborných a vedeckých fórach vyvstala potreba precizovať najmä pojem daňový únik a zakategorizovať ho do určitej oblasti. Daňový únik v sebe nepochybne zahŕňa viacero aspektov, a preto ho možno chápať ako interdisciplinárny pojem. Disponuje črtami legislatívnymi, ekonomickými i technickými. Z právneho hľadiska subsumuje trestnoprávne, medzinárodnoprávne i daňovoprávne prvky, pričom jeho presné vymedzenie považujem za najrelevantnejšie najmä z pohľadu daňového práva.

Úvaha terminologického vymedzenia daňového úniku má svoje opodstatnenie najmä z teoretického pohľadu. Praktický náhľad sa zameriava na spôsob *účelovo novelizovať* právne normy tak, aby eliminovali alternatívy ich zneužívania a napomohli k ich efektívnejšej identifikácii. Odborníci, ktorí sa špecializujú na odhaľovanie a objasňovanie daňových únikov často nepoznajú jasné odlišenie vyššie načrtnutých pojmov, ich obsah, čo môže negatívne ovplyvniť aj ich subjektívne rozhodovanie o hlavnej otázke, či sa skutok stal alebo nie. Možno hodnotiť vysoko pozitívne, že sa problematikou daňových únikov ako komplexnej matérie nejasností a otázok začali zaoberať odborníci z daňového práva. Aj preto precizovanie pojmu daňový únik, a jeho zakategorizovanie dokáže, aj s ohľadom na prijímané opatrenia, určitým spôsobom zefektívniť elimináciu páchania daňových únikov, konkrétne cez optiku charakterizovanie, čo je a čo nie je daňovým únikom.

2. DAŇOVÝ ÚNIK

Daňový únik z historického hľadiska predstavuje nežiaduci jav, ktorý vznikal automaticky so vznikom daňovej povinnosti, ktorá nemusela byť pravidelná, stabilná s presne stanovenou sadzbou dane.³ Jednoznačná definícia daňového úniku nie je jasná a v legislatíve absentuje jej bližšie precizovanie. Sú dve základné roviny, ktoré si samotné terminologické vymedzenie daňového úniku vyžaduje špecifikovať, a to čo je tzv. laicky povedané legálne a nelegálne a na druhej strane vymedziť rozdiely medzi pojmami daňový únik, daňový podvod, daňové trestné činy (určité spôsoby porušenia právnych predpisov).

Absencia jednotného pojmu **daňového úniku** je zrejmä. Národné i medzinárodné publikácie, právna i ekonomická oblasť sa snaží načrtnúť základné intencie terminologického vymedzenia daňového úniku. Na interdisciplinárny prístup daňového úniku poukážeme práve vybranými charakteristikami z rôznych oblastí. *Martinez* nazerá na

² Bližšie KOHAJDA, M. Zákaz zneužití práva v daňovém právu a judikatuře České republiky. In: Luboš Tichý, Solange Maslowski, Tomáš Troup (eds.). *Zneužití práva*. Praha: Centrum právní komparatistiky Právnické fakulty Univerzity Karlovy v Praze, 2016. s. 183–185.

³ Vid' BURG, D. F. *A world history of tax rebellions: An Encyclopedia of Tax Rebels, Revolts and Riots from Antiquity to the Present*. Routledge, 2004.

daňový únik ako na spôsob priamo vyjadriť mieru nesúhlasu s daňami. Daňové úniky klasifikuje na legálne a nelegálne, pričom ich primárny rozdiel spočíva v určení hranice porušenia a neporušenia právneho predpisu.⁴ S ohľadom na súčasnú dobu považujem dané tvrdenie za prekonané. Za pravdu mi dáva gramatický i logický výklad. Podľa gramatického výkladu legálnosťou rozumieme akceptovanie a dodržiavanie právnych noriem, zákonom oprávnený a zodpovedajúci právnomu predpisu postup. Buď je daný priamo zákonom alebo na základe zákona. Únik predstavuje aj synonymum slova útek, a de facto jeho jazykový výklad sa viaže k vyhnutiu sa zodpovednosti, vyhýbaniu sa zákonnej povinnosti. V nadväznosti na logický výklad je zrejma iracionalita spojenia legálne vyhnutie sa zákonnej povinnosti a zodpovednosti, a v daňovej terminológii označujeme daný postup ako daňová optimalizácia. Tzn. stav minimalizácie daňovej povinnosti na prípustné zákonné minimum.

Viktoryová a kol. považuje daňový únik za výsledok ekonomického správania sa daňových subjektov, ktorého dôsledkom je úmyselná alebo neúmyselná redukcia daňovej povinnosti daňového subjektu (občana, živnostníka, podniku a pod) voči štátu.⁵ Otázkou ostáva, čo mysleli autori pod neúmyselnou redukciou daňovej povinnosti. Ak by sme z danej definície vydedukovali, že hovoríme o úmyselných a neúmyselných daňových únikoch, ktorých spoločnou črtou je nezákonnosť, jediným možným vysvetlením je vyvodzovanie daňovoprávnej zodpovednosti pri neúmyselných daňových únikoch a trestnoprávnej zodpovednosti pri úmyselných daňových únikoch. **Neúmyselná redukcia daňovej povinnosti** spočíva v konaní daňového subjektu, ktorý si znížil základ dane nedostatečnou znalosťou daňových predpisov, nepozornosťou, podceňovaním daňových a účtovných povinností prípadne iným obdobným konaním. V praxi ich je možné detekovať pochybením v účtovnej a ekonomickej evidencii, alebo v samotnom výpočte daňovej povinnosti. Uvedené konanie má prvky deliktuálnej zodpovednosti a spravidla je finalizované uložením daňovej sankcie. **Úmyselná redukcia daňovej povinnosti** sa prejavuje porušovaním platných a účinných právnych noriem, uvedením do omylu prípadne iným podvodným konaním, ktoré vyústi do skrátenej, nezaplatenia i neodvedenia príslušnej dane. Synonymom úmyselnej redukcie daňovej povinnosti je nezákonný daňový únik, ktorý sa môže prejavíť vo forme zatajenia príjmov a majetku, ktoré podliehajú dani, zatajenia iných skutočností majúcich vplyv na existenciu a výšku daňovej povinnosti, uvedenie nesprávnych údajov v daňovom priznaní a iných daňových dokladoch, vykazovanie nadhodnotených alebo vôbec neexistujúcich daňových výdavkov, ktoré sú uznané ako výdavky znižujúce základ dane, podhodnotenie ceny majetku, ktorý je predmetom dane a falšovanie údajov v daňových dokladoch a pod.

Európska komisia rozumie všeobecne pod daňovým únikom nezákonné dohody, v ktorých je daňová povinnosť skrytá alebo nie je priznaná, čiže daňový subjekt zaplatí nižšie dane, ako má podľa právnych predpisov uhradiť tým, že zatají príjem alebo iné informácie daňovým orgánom.⁶ Okrem toho rozoznáva aj pojem daňový podvod, ako

⁴ MARTINEZ, J. C.: *Daňový únik*. Praha: Nakladatelství HZ, 1995, s. 68.

⁵ VIKTORYOVÁ, J., BANGO, D. a kol. *Metodika vyšetrovania trestných činov, II. časť*. Bratislava: APZ, 2004, s. 109.

⁶ European Commission. Taxation and Customs Union. The Missing Part. [online]. Brussels. 2015. [cit. 14. 6. 2015]. Dostupné z: http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/tax_fraud_evasion/missing-part_en.htm

trestnoprávny pojem, ktorý spočíva v úmyselnom vyhýbaní sa daňovej povinnosti, je voči nemu vyvoditeľná trestnoprávna zodpovednosť a kategorizujeme do neho používanie a zhotovovanie falošných dokumentov i predkladanie nepravdivých priznaní a pod. Pojmu daňový podvod sa budem venovať neskôr. Samotná charakteristika daňového úniku je však nejasná, pričom napriek úvodnému zdôrazneniu nezákonnosti daného konania, nie je následne zrejmé, či taktiež je voči nemu vyvoditeľná trestnoprávna zodpovednosť, prípadne s odvolávkou na daňové orgány, či nie sú kategorizované výlučne pod daňovoprávnu zodpovednosť. Logicky možno dedukovať nelegálne daňové úniky v obidvoch prípadoch.

Thurony pod daňovým únikom rozumie kriminálne konanie, tzn. správanie, ktoré je podľa trestného práva označované za trestný čin.⁷ Napriek jednoduchosti predmetnej definície má podstatnú charakteristickú črtu vymedzenú práve vo vzťahu k trestnoprávnej zodpovednosti. V kontexte slovenskej právnej úpravy však by takýmto konaním mohlo byť naplnených viacero skutkových podstát trestných činov, a preto je uvedená definícia značne obsirna. Absentuje v nej špecifikácia samotného konania, alebo cieľu, čo ním daňový subjekt sleduje.

Boháč všeobecne vymedzuje daňový únik ako prípad, kedy nedochádza k stanoveniu a plateniu dane v súlade so zákonom, čím verejný rozpočet nedostáva daňový príjem v stanovenej výške. Dôsledkom daňového úniku je odchýlenie sa dane stanovenej a platenej daňovým subjektom od „ideálnej“ dane, ktorá by bola vyrubená podľa právnych predpisov, a to smerom nadol (prípadne až k nule), tzn. stanovená a zaplatená daň je nižšie ako by mala byť.⁸ Uvedené konanie evokuje skrátenie dane, prípadne nezaplatenie dane. Pozitívne však v predmetnej charakteristike vidieť jasne špecifikované konania a jeho prepojenie k fiškálnym príjmom, ktoré de facto doplácajú na daňové úniky v najvýraznejšom merítke. Práve ochrana finančných záujmov Európskej únie, ale aj Slovenskej republiky je určitým hnacím motorom boja proti daňovým podvodom a kreovania inovatívnych opatrení s cieľom minimalizovať či eliminovať predmetný negatívny jav.

Z komparatívneho porovnania vybraných záverov *Radvan* jednoznačne negoval alternatívnu delenia daňových únikov na legálne a nelegálne, s čím súhlasné stanovisko vyslovujem opakovane vo svojich publikáciách.⁹ *Radvan* logicky konštatuje, že nemožno hovoriť o daňovom úniku ak nie je porušený zákon (ako je tomu pri legálnych daňových únikoch), a v takom prípade ide výlučne o legálnu daňovú optimalizáciu, za ktorú nemôže byť subjekt trestaný.¹⁰ Taktiež uvádza prepojenie obidvoch aspektov, a to ilegálnosť konania a prevažujúci ekonomický smer uvažovania daňového subjektu pri páchaní daňového úniku.

⁷ THURONYI, V. *Comparative Tax Law*. Hague: Kluwer Law International, 2003, s. 155.

⁸ BOHÁČ, R. Teoretické a praktické otázky českého daňového práva z hľadiska daňových únikov a podvodov. In: *Daňové právo vs. Daňové podvody a daňové úniky*. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika, 2015, s. 38.

⁹ Napr. ŠIMONOVÁ, J. *Daňové úniky v Slovenskej republike*. Bratislava: Wolters Kluwer, 2017, alebo STIERANKA, J., ŠIMONOVÁ, J., SABAYOVÁ M. *Daňové úniky a daňová kriminalita*. Bratislava: EPOS, 2016.

¹⁰ RADVAN, M. Vztah daňového a trestního práva – zásada ne bis in idem. In: *Daňové právo vs. Daňové podvody a daňové úniky*. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika, 2015, s. 171.

Ak by sme chceli zosumarizovať podstatné črty pojmu daňový únik na základe selekcie, možno konštatovať, že:

- ide o nelegálne konanie daňového subjektu,
- cieľom je minimalizácia daňovej povinnosti (úplná alebo čiastočná),
- daňový subjekt si neplní povinnosti vyplývajúce z daňovoprávných noriem,
- dopúšťa sa ho osoba úmyselne, alebo aj neúmyselne,
- vzniká fiškálna strata v rozpočte.

Na základe uvedeného možno vymedziť **definíciu daňového úniku** v užšom slova zmysle, a to ako subsystém daňového práva, ktoré obsahuje konanie, pri ktorom povinný daňový subjekt úplne alebo čiastočne znižuje svoju daňovú povinnosť, ktorá mu bola uložená daňovo-právnou normou, prípadne si takúto povinnosť neplní porušením právnych predpisov, či už úmyselne alebo neúmyselne. Daňový únik je teda výsledok celkového ekonomického správania sa daňových subjektov orientovaného na zníženie, resp. vynulovanie daňovej povinnosti daňového subjektu voči štátu na nelegálnom princípe.

Daňového úniku sa reálne možno dopustiť úmyselne i neúmyselne, pričom diametrálny rozdiel tkvie práve v znalosti a neznalosti daňového práva, možnej nepozornosti, prípadne podceňovania určitých zákonných povinností. **Úmyselné konanie** nám jednoznačne načrtáva otvorené, prípadne aj skryté porušenie daňovoprávných predpisov, uvedenie do omylu, využitie omylu, simuláciu a zastieranie úkonov, ktoré sami o sebe majú charakter podvodného konania. Spoločným prvkom uvedených úmyselných podvodných konaní je práve minimalizácia či neuhradenie daňovej povinnosti. Kým pre **neúmyselné daňové úniky** je typické kategorizovanie do skupiny daňovo-právneho deliktu s uložením daňovej sankcie, úmyselné daňové úniky sú vyjadrené v konkrétnych skutkových podstatách daňových trestných činov v Trestnom zákone.

Za veľmi dôležité si dovoľujem zdôrazniť nejasnosť a náročnosť určenia presnej hranice medzi zákonným a nezákonným konaním, ktoré má naplňovať znaky daňového úniku. S uvedeným problémom sa dlhodobo vysporiadava aj Európska únia, na základe čoho vznikla precizácia zneužitia práva i agresívneho daňového plánovania, ktorá však v praxi nie vždy je jasne a jednoznačne chápaná.

Pri tzv. **nelegálnom daňovom** úniku je nevyhnutné skúmať a dosledovať následnosť reťazca, posúdiť ekonomickú zmysluplosť správania sa jeho členov, štandardnosť ukazovateľov jednotlivých obchodov, skúmať uplatniteľnosť obchodovanej komodity na trhu, dôvody náhleho navýšenia obrátov, vývozov, veľkosť, personálny substrát podzrivých podnikateľských subjektov apod., čo komplexne smeruje k vykonaniu tzv. testu zneužiteľnosti práva a k dissimulácii toho, čo podnikateľské subjekty v reťazci skutočne robili. Napr. ak v prípade karuselového podvodu je záujem zistenia danej skutočnosti, vyžaduje si zamerať sa predovšetkým na preukázanie ekonomickej zmysluplosti obchodných operácií, ich reálnosť, posúdiť existenciu či neexistenciu dodávok, kompletnosť faktúr, splnenie si daňových povinností všetkých zainteresovaných subjektov a pokiaľ by sa preukázalo, že hospodárska podstata posudzovaných obchodných operácií chýba,¹¹ je potrebné preukazovať zainteresovanosť jednotlivých do reťazca

¹¹ Podľa § 39 Občianskeho zákonníka by išlo de facto o absolútne neplatné právne úkony.

zapojených osôb, na základe čoho vygenerujeme preukázateľne personálne zapojeného obžalovaného. Samotná účasť na obchodných operáciách takéhoto reťazca sama o sebe sankcionovateľný rozmer bez ďalšieho postupu nemá.¹²

Okrem uvedeného z terminologického hľadiska nepovažujeme za správne synonymizovanie pojmu daňový únik a daňový podvod. Aj Európska komisia označuje daňový podvod ako formu úmyselného vyhýbania sa daňovej povinnosti, ktorá je vo všeobecnosti postihnutelná trestným právom (nepravdivé hlásenia, falošné dokumenty apod.).¹³ Vymedzenie **daňového podvodu** aj v podmienkach Slovenskej republiky chápame cez prizmu trestného práva, a to konkrétne ako trestný čin daňového podvodu precizovaný v § 277a¹⁴ zákona č. 300/2005 Z. z. Trestného zákona v znení neskorších predpisov (ďalej len Trestný zákon). V rámci podvodného zneužívania daňovo-právnych predpisov sa využíva nielen zatajovanie príjmov, ale taktiež nevhodné interpretovanie právnych noriem, prípadne aplikovanie špekulatívnych činností daňových subjektov.

Posledným z pojmov nelegálnych daňových únikov je tzv. daňová trestná činnosť, resp. daňové trestné činy (v užšom slova zmysle daňová kriminalita), ktoré sú precizované v Trestnom zákone, konkrétne:

- skrátenie dane a poistného (§276),
- neodvedenie dane a poistného (§277),
- daňový podvod (§277a),
- nezaplatenie dane a poistného (§278),
- marenie výkonu správy daní (§278a),
- porušenie predpisov o štátnych technických opatreniach na označenie tovaru (§279).

Daňové trestné činy sa v praxi často vyznačujú náročnosťou ich odhaľovania, dokazovania¹⁵, internacionalizáciou, ale problematickým je aj použitie správnej právnej kvalifikácie. Problémové otázky v oblasti daňových trestných činov sa nespájajú výlučne s tým, že daňové zákony sú pomerne komplikované a výrazne dynamické, ale aj s terminologickou nejednotnosťou aplikovanou daňovým a trestným právom. Daňová trestná činnosť výrazne oslabuje fiškálne záujmy štátu, primárne na strane príjmov a samotnú ekonomiku štátu. Daňová morálna daňových subjektov nie je z pohľadu finančnej správy uspokojivá, najmä z dôvodu častej snahy špekulácie so zámerom obohatenia sa na úkor štátu, resp. obce, alebo zníženia daňového zaťaženia a zneužívania medzier v daňoprávnych predpisoch. Častokrát sa v daných prípadoch stretávame s neumožnením súčinnosti medzi správcom dane a daňovým subjektom, čo v logickej nadväznosti negatívne pôsobí na možnosť efektívneho odhalenia daňovej trestnej činnosti.

Problematika daňových únikov však vôbec nie je úzka a nepozostáva len z vymedzenia základnej charakteristiky. Ide reálne o celý systém na jednej strane vzhľadom, ktoré

¹² Rozsudok špecializovaného trestného súdu v Pezinku sp.zn. 3T/25/2012.

¹³ European Commission. Taxation and Customs Union. The Missing Part. [online]. Brussels. 2015. [cit. 14. 6. 2015]. Dostupné z: http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/tax_fraud_evasion/missing-part_en.htm

¹⁴ § 277 a ods. 1 Trestného zákona: Kto neoprávnene vo väčšom rozsahu uplatní nárok na vrátenie dane z pridanej hodnoty alebo spotrebnej dane v úmysle zadovážiť sebe alebo inému neoprávnený prospech, potrebstá sa odňatím slobody na jeden až päť rokov.

¹⁵ Vid' ŠIMONOVÁ, J. Osobitosti dokazovania daňových trestných činov v kontexte daňového práva. In: *Teória a prax vyšetrovania – interdisciplinárne aspekty*. Bratislava: Akadémia Policajného zboru, Bratislava, 2017, s. 268 a nasl.

pri daňovom úniku vznikajú, činnosti a pôsobnosti orgánov bojujúcich proti uvedenému negatívnemu fenoménu, modus operandi páchania, spôsobov objasňovania a dokazovania, medzinárodno-právneho hľadiska a v neposlednom rade rôznych subkategórií, ktoré sú subsumované pod daný pojem. Okrem uvedeného pre správne pochopenie daňového úniku, je nutná znalosť definovania vyhýbania sa daňovej povinnosti, agresívneho daňového plánovania, zneužitia práva, apod.

3. ZÁVER

Porušovanie a nerešpektovanie daňových zákonov, ako aj páchanie daňových trestných činov dosahuje neustále enormné rozmery. Daňové úniky ovplyvňujú všetky oblasti ekonomického a spoločenského života, poškodzujú stabilitu finančného sektora, znižujú príjmovú stránku verejných rozpočtov, spôsobujú deficit verejných financií, nepriaznivo vplyvajú na ekonomické ukazovatele štátu, ohrozujú mechanizmy trhového hospodárstva, ovplyvňujú zdravú hospodársku súťaž.

Ako je vyššie uvedené, v predmetnom príspevku je potrebné zhrnúť dve základné roviny a to kam patrí problematika daňových únikov a čo to v podstate daňový únik je. K prvej téze jednoznačne, aj zo samotného textu vyplýva, sa prikláňam k názoru, že s ohľadom na aktuálny stav prijatia a procesu prijímania variabilných opatrení smerujúcich k boju proti daňovým únikom je nevyhnutné uvedenú oblasť komplexne rozpracovať a zakategorizovať pod jedno právne odvetvie. Napriem interdisciplinárnemu prístupu, ktorý je nepochybne premietnutý v daňových únikoch, osobne zastávam názor jeho subsumovania do daňového práva. Svoju argumentáciu odôvodňujem primárne základom páchania daňových únikov, ktoré de facto nachádzame výlučne v daňovom práve a taktiež presná terminológia z daňového práva je nevyhnutným predpokladom na jeho elimináciu a objasňovanie.

K druhej téze bolo mojou snahou vyselektovať najpodstatnejšie teoretické črty daňového úniku a navrhnúť jednotnú definíciu daňového úniku. V zmysle uvedeného rozumiem pod daným pojmom konanie, pri ktorom povinný daňový subjekt úplne alebo čiastočne znižuje svoju daňovú povinnosť, ktorá mu bola uložená daňovo-právnou normou, prípadne si takúto povinnosť neplní porušovaním právnych predpisov, či už úmyselne alebo neúmyselne. Daňový únik je teda výsledok celkového ekonomického správania sa daňových subjektov orientovaného na zníženie, resp. vynulovanie daňovej povinnosti daňového subjektu voči štátu na nelegálnom princípe.

doc. JUDr. Mgr. Jana Šimonová, Ph.D.
Katedra správneho práva
Akadémia Policajného zboru v Bratislave
jana.simonova@akademiapz.sk

ZNEUŽITIE ZMLÚV O ZAMEDZENÍ DVOJITÉHO ZDANENIA – SLOVENSKO

MATEJ KAČALJAK, ANDREA KORONCZIOVÁ

Abstract: **Abuse of Tax Treaties – Slovakia**

The paper analyzes existing decisions of Slovak courts dealing with the issue of abuse of Tax Treaty. It appears that on the issue of application of OECD Commentary the Slovak case law seems settled for now on the static approach, which seems in line with the relevant literature to date. With respect to the issue of treaty override by a local law anti-abuse rule/principle the Slovak courts are yet to come to a clear conclusion. The 2017 decision of the Regional Court in Bratislava begin first of the topic may be considered only a first input into the debate and the arguments therein would need considerable expansion and/or correction.

Keywords: Tax Treaty Interpretation; OECD Commentary; Tax Treaty Abuse; Abuse of Tax Law

Kľúčová slová: výklad zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia; komentár k modelovej zmluve OECD; zneužitie zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia; zneužitie daňového práva

DOI: 10.14712/23366478.2017.47

1. ÚVOD

Otázka zneužitia zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia bola v ostatnom čase riešená aj súdmi na Slovensku. Súdny sa museli vysporiadať s viacerými otázkami, ktoré v odbornej literatúre už dlhšie rezonujú. Konkrétne s problémom aplikácie OECD Komentára a vylúčenia uplatnenia medzinárodnej zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia pravidlom vnútroštátneho práva (*treaty override*). Príspevok rozoberá uplatnenú argumentáciu v dostupných rozhodnutiach a identifikuje oblasti, kde je nutná argumentáciu sprecizovať, resp. doplniť.¹

2. VÝKLAD MEDZINÁRODNÝCH ZMLÚV O ZAMEDZENÍ DVOJITÉHO ZDANENIA

Medzinárodné zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia spadajú do oblasti medzinárodného práva verejného. Ich výklad sa preto, okrem iných, riadi pravidlami

¹ Článok vznikol s podporou grantu Agentúry pre podporu výskumu a vývoja (APVV) č. APVV-16-0499.

Viedenského dohovoru o zmluvnom práve² („**Viedenský dohovor**“). Viedenský dohovor by sa mal uplatňovať na všetky medzinárodné zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia uzavreté potom ako Viedenský dohovor nadobudol účinnosť pre príslušné štáty.³ Vo vzťahu k starším zmluvám by „*jeho zásady mali byť tiež uplatniteľné nakoľko [Viedenský dohovor] kodifikuje obyčajové pravidlá medzinárodného práva verejného*“.⁴

V tomto kontexte majú osobitnú pozíciu články 26 a 27 Viedenského dohovoru.

Spor v súčasnosti často vyvstáva v situáciách, keď sa ustanovenia zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia dostanú do konfliktu s vnútroštátnymi pravidlami proti zneužití. Otázkou je, či uplatnenie vnútroštátneho pravidla je v súlade s predmetom a účelom príslušnej zmluvy, alebo zakladá tzv. *treaty override*.

Napríklad, hoci od roku 2003 odsek 7 OECD Komentára k modelovej zmluve znie, že „*je tiež účelom medzinárodných zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia predchádzať daňovým únikom a vyhýbaniu sa daňovej povinnosti*“, existujú pochybnosti či to môže byť považované sa spoľahlivý indikátor predmetu a účelu konkrétnej zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia.⁵

Jednak, OECD Komentár je iba jeden zo zdrojov výkladu medzinárodných zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia popri ostatných zdrojoch (vrátane „predmetu a účelu zmluvy“). A teda „*zdá sa nelogické aby jeden zo zdrojov výkladu (t.j. OECD Komentár) určoval obsah iného zdroja výkladu (t.j. výklad ... s prihliadnutím na predmet a účel zmluvy v súlade s Článkom 31(1) Viedenského dohovoru) a tým ovplyvnil aplikáciu všetkých (7) ostatných článkov Viedenského dohovoru, ktoré odkazujú na ‚predmet a účel‘. Nutnou podmienkou by malo byť, aby boj s vyhýbaním sa daňovej povinnosti ako účel zmluvy bolo možné vyvodit’ z analýzy samotnej zmluvy a bez toho, aby bolo nutné siahat’ po OECD Komentári v tejto súvislosti*“.⁶ V stručnosti, ak to nie je zreteľné z textu zmluvy (vrátane jej preambuly), bude ťažké sa stotožniť s jednoznačným záverom formulovaným v OECD Komentári.⁷

Ďalej, kým nebol odsek 7 OECD Komentára k Článku 1 OECD Modelovej zmluvy zmenený v roku 2003, znel: „*zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia nemajú napomáhať vyhýbaniu sa daňovej povinnosti a daňovým únikom [ale] je na jednotlivých štátoch, aby si do svojich zmlúv zapracovali pravidlá uplatnenia domácich pravidiel bojujúcich s takými praktikami*“. Prístup v OECD Komentári sa teda významne zmenil v roku 2003 a, aj pri prijatí predpokladu, že OECD Komentár by mohol sám predstavovať autoritatívny zdroj výkladu zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia, závery by sa značne líšili v závislosti od toho, či bola zmluva uzavretá pred alebo po tejto zmene prístupu a v závislosti od toho, či by sa volil statický (*static*) alebo dynamický (*ambu-*

² Viedenský dohovor o zmluvnom práve uzavretý vo Viedni dňa 23. 5. 1969. Slovenská republika je viazaná Viedenským dohovorom ako nástupnícky štát po Československu, ktoré k nemu pristúpilo 28. 8. 1987.

³ Článok 4 Viedenského dohovoru o zmluvnom práve.

⁴ Bližšie k tomu pozri GERZOVA, L., POPA, O. Compatibility of Domestic Anti-Avoidance Measures with Tax Treaties. *European taxation*, 2013, 53(9). Pozri tiež MAISTO, G. *Tax treaties and domestic law*. Amsterdam: IBFD Publications BV, 2006.

⁵ MAISTO, G.: *Tax treaties and domestic law*.

⁶ MICHEL, B.: Anti-Avoidance and Tax Treaty Override – Slovak Pacta Sunt Servanta?. *European taxation*, 2013, 53(9).

⁷ *Ibid.*

latory) prístup k interpretácii komentára.⁸ Statický prístup by viedol k záveru, že „predchádzanie vyhýbaniu sa daňovej povinnosti a daňovým únikom“ ako predmet a účel zmluvy nie je možné vyvodiť z OECD Komentára vo vzťahu k zmluvám dohodnutým pred 28. 1. 2003. Oficiálne stanovisko OECD je, že aktuálny OECD Komentár by mal slúžiť na interpretáciu všetkých zmlúv.⁹ Avšak, prevažujúci názor akademikov je, že „statický prístup, t.j. výklad s odkazom na OECD Komentár aktuálny v čase, keď bola zmluva uzavretá, by mal predstavovať východiskový bod“.¹⁰

Dvojznačné vyjadrenia v OECD Komentári nutne nemusia viesť k zamietnutiu hypotézy, že predchádzanie zneužitiu zmlúv je predmetom a účelom zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia. Avšak, aj z historických zdrojov vyplýva, že zmena prístupu v tejto otázke bola pomerne výrazná. V Správe k potrubným entitám (*Conduit Report*) OECD Výbor pre finančné otázky (pomerne jednoznačne) skonštatoval, že „existujúce zmluvy môžu obsahovať ustanovenia brániace ich zneužitiu. Kde však takéto ustanovenia nie sú, výhody zo zmluvy budú musieť byť priznané s prihliadnutím na princíp *pacta sunt servanda* aj ak by boli považované za nenáležité“.¹¹ Ďalej Výbor uviedol, že pre prípad takéhoto nenáležitého uplatnenia by mali štáty „napraviť situáciu prostredníctvom primeranej revízie zmluvy“.¹² Z uvedeného vyplýva, že aspoň v určitom časovom okamihu existovala zhoda na tom, že zneužitie medzinárodných zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia by malo byť adresované prostredníctvom zmeny textu zmluvy a nie cez „aktualizáciu“ jej výkladu na nový kontext (ktorý pravdepodobne neexistoval v čase uzatvárania zmluvy). Tento problém sa zdá byť vypuklejší v jurisdikciách písaného práva, kde sa očakáva, že zákonodarca bude primerane reagovať na spoločenské zmeny a nebude „vynachádzať“ nový výklad jeho vôle ex post.

3. VYLÚČENIE APLIKÁCIE MEDZINÁRODNEJ ZMLUVY PRAVIDLOM VNÚTROŠTÁTNEHO PRÁVA – VNÚTROŠTÁTNE SÚVISLOSTI

Prístup jednotlivých štátov k vylúčeniu aplikácie medzinárodnej zmluvy sa líši aj medzi členskými štátmi OECD.¹³ Vzťah medzi vnútroštátnymi predpismi a medzinárodným právom závisí od ústavného usporiadania konkrétneho štátu.¹⁴ Zatiaľ čo štáty uplatňujúce dualistický princíp majú väčšiu tendenciu považovať vylúčenie apli-

⁸ WATTEL, P. J., et al. The legal status of the OECD commentary and static or ambulatory interpretation of tax treaties. *European Taxation*, 2003, 43(7)

⁹ Odseky 33–35 Úvodu k OECD Modelovej zmluve, OECD. *Model Tax Convention on Income and on Capital 2014 (Full Version)*. Paris: OECD Publishing, 2015.

¹⁰ MAISTO, G. *Tax treaties and domestic law*.

¹¹ OECD. „R(6). *Double taxation conventions and the use of conduit companies*“, in *Model Tax Convention on Income and on Capital 2014 (Full Version)*, Paris: OECD Publishing, 2015.

¹² *Ibid.*

¹³ Pre ilustráciu viď stanoviská (*observations*) ku Článku 1 OECD Komentára k Modelovej zmluve o zamedzení dvojitého zdanenia.

¹⁴ SACHDEVA, S.: *Tax Treaty Overrides: A Comparative Study of the Monist and the Dualist Approaches*. *Intertax*, 2013, 41(4).

kácie medzinárodnej zmluvy za súladné s ich právnym poriadkom¹⁵, v štátoch uplatňujúcich monistický princíp s jasne stanovenou prednosťou medzinárodných zmlúv pred ustanoveniami vnútroštátneho práva je skôr pravdepodobné, že taká prax by bola posúdená ako v rozpore s ústavou.¹⁶

Na území Slovenskej republiky prevažoval dualistický koncept až do zmeny zákona č. 460/1992 Zb. Ústava Slovenskej republiky v roku 2001 („**Ústava**“). Uvedená zmena zaviedla monistický koncept s prednosťou medzinárodného práva.

Vo vzťahu k medzinárodným zmluvám ratifikovaným a vyhláseným pred účinnosťou Ústavného zákona č. 90/2001 Z.z. bol zachovaný mäkký dualistický koncept. Uvedené vyplýva z prechodného ustanovenia v článku 154c ods. 2 Ústavy.¹⁷

Medzinárodné zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia spadajú do kategórie medzinárodných zmlúv, ktoré majú prednosť pred zákonmi Slovenskej republiky jednak v dôsledku vyššie citovaných ustanovení Ústavy a tiež v súlade s §1 ods. 2 zákona o dani z príjmov¹⁸ a § 162 Daňového poriadku¹⁹.

Ich pozícia však je odlišná v závislosti od toho, či boli ratifikované a vyhlásené

- A. pred 1. 7. 2001 (kde sa uplatní mäkký dualistický koncept a ich prednosť pred zákonmi Slovenskej republiky vyplýva z ustanovení ZoDP a Daňového poriadku) – v súčasnosti je v platnosti 47 takýchto zmlúv (zmluva s Holandskom patrí do tejto skupiny); alebo
- B. od 1. 7. 2001 (kde sa uplatní monistický koncept a ich prednosť pred vnútroštátnymi predpismi vyplýva priamo z Ústavy) – v súčasnosti je v platnosti 18 takýchto zmlúv.

4. PRÍSTUP SLOVENSKÝCH SÚDOV K APLIKÁCII OECD KOMETÁRA

Otázkou uplatnenia OECD Komentára sa pomerne nedávno zaoberal Najvyšší súd Slovenskej republiky („**NS SR**“).²⁰ Hoci súd sa výslovne nevyslovil v prospech statického prístupu k uplatneniu OECD Komentára, vyjadril svoje výhrady k uplatneniu dynamického prístupu tak ako je tento preferovaný v Úvode k OECD Modelovej zmluve.

Výslovne však uviedol, že „*v krajinách kde platí písané právo a štátne orgány môžu konať len na základe ústavy, v jej medziach a v rozsahu a spôsobom, ktorý ustanoví zá-*

¹⁵ Medzinárodnoprávne súvislosti v tejto časti nie sú brané do úvahy.

¹⁶ Vo všeobecnosti je podstatou *monistického* konceptu, že medzinárodné zmluvy sa v dôsledku aplikácie ústavného pravidla automaticky stávajú súčasťou práva príslušného štátu, pričom im môže byť priamo v ústavnom pravidle priznaná prednosť pred vnútroštátnymi právnymi predpismi. V *dualistickom* koncepte nie je medzinárodným zmluvám priznaná pozícia prameňa práva a na to, aby založili práva a povinnosti pre osoby podliehajúce právu príslušného zmluvného štátu, je nutná osobitná právna norma (napríklad implementačný zákon). Pre bližšiu diskusiu k monizmu a dualizmu pozri napr. AUST, A. *Modern treaty law and practice*. 2nd edition, Cambridge: Cambridge University Press, 2013.

¹⁷ Pozri bližšie KAČALJAK, M.: *Výbrané trendy vo výbere daní a možnosti ich právnej reflexie na Slovensku*. Bratislava: Wolters Kluwer, 2017.

¹⁸ Zákon č. 595/2003 Z. z. v znení neskorších predpisov („**ZoDP**“).

¹⁹ Zákon č. 563/2009 Z. z. v znení neskorších predpisov („**Daňový poriadok**“).

²⁰ Rozhodnutie NS SR 2Szf/76/2014 zo dňa 15. 4. 2015. Pre bližšie k okolnostiam prípadu a rozhodnutiu predchádzajúcemu rozhodnutiu NSSR pozri BLAHOVA, R.: *Slovak Regional Court on a Dutch Holding without sufficient substance*. In Lang, M. et al. (eds.). *Tax Treaty Case Law Around the Globe 2013*. Vienna: Linde, 2014.

kon, a takou Slovenská republika bez akýchkoľvek pochybností je, rozhodnutia týkajúce sa zmeny obsahu medzinárodných zmlúv a ich účinkov nemôžu byť bez ďalšieho prenesené na inštitúciu – OECD a jej Výbor pre fiškálne záležitosti“. Súd následne túto tézu rozvinul a dodal, že ani OECD Modelová zmluva ani žiaden z komentárov ku nej neboli dosiaľ zverejnené v Zbierke zákonov Slovenskej republiky, čo je zákonný predpoklad uplatnenia domnienky publicity a princípu *ignorantia legis non excusat*.

Súd tým precizoval svoju pozíciu z predchádzajúceho rozhodnutia v rovnakej veci, kde uviedol, že „nové znenia článkov Modelovej zmluvy OECD a komentárov k nim sa vzťahujú aj na zmluvy uzavreté pred touto zmenou, pokiaľ jednotlivé členské štáty neuplatnia výhrady voči novému zneniu a cieľom zmeny znenia článkov Modelovej zmluvy, resp. komentára k nej, je len vyjasniť, a nie zmeniť, význam dotknutých ustanovení“ a „pokiaľ aktualizácia [...] natoľko zmení pôvodné znenie dotknutého článku, že nemožno hovoriť len o vyjasnení jeho významu [...], aby bola takáto zmena aplikovateľná na konkrétny prípad posudzovaný súdom musí dôjsť zákonite k zmene resp. doplneniu textu bilaterálnej zmluvy. V opačnom prípade bude mať prednosť text bilaterálnej zmluvy.“²¹

V stručnosti si dovoľíme zhrnúť argumentáciu daňovej správy a daňovníka v predmetnom spore.

4.1 SKUTKOVÁ SITUÁCIA

Spor sa týkal povinnosti slovenského daňovníka vykonať zrážku dane z dividend nepriamo vyplácaných svojim spoločníkom so sídlom v Nemecku a vo Francúzsku. Dividendy boli vyplácané v zdaňovacom období pred vstupom Slovenskej republiky do Európskej únie, takže spoločníci nemohli uplatniť oslobodenie vyplývajúce zo smernice o materských a dcérskych spoločnostiach.²²

Keďže dividendy vyplácané priamo do Nemecka, resp. Francúzska by na Slovensku podliehali zrážkovej dani, spoločníci svoje podiely v slovenskom daňovníkovi vložili do holandskej holdingovej spoločnosti, ktorá pôsobila ako jednoduchá potrebná spoločnosť (*conduit*). Slovenský daňovník následne aplikoval medzinárodnú zmluvu o zamedzení dvojitého zdanenia medzi Slovenskou republikou a Holandskom a daň nezrazil.

Správca dane dospel k záveru, že slovenský daňovník zmluvu aplikoval nesprávne a dorubil mu povinnosť zaplatiť daň vo výške dane, ktorú by mal zraziť, ak by sa zmluva neaplikovala.

4.2 ARGUMENTÁCIA SPRÁVCU DANE A DAŇOVNÍKA

Správca dane v zásade argumentoval nasledovným:

A. zmluva bola zneužitá a teda bola uplatnená v rozpore s článkom 26 Viedenského dohovoru;

²¹ Rozhodnutie NS SR 2Sžf/18/2012 zo dňa 23. 10. 2012, ods. 35 odôvodnenia rozhodnutia. Súd citoval Jiménez (2004), Bothe (1980) a Snyder (1994).

²² Smernica Rady 2011/96/EÚ z 30. novembra 2011 o spoločnom systéme zdaňovania uplatňovanom v prípade materských spoločností a dcérskych spoločností v rozličných členských štátoch

- B. zmluva bola vykladaná v rozpore s OECD Komentárom dostupným ku dňu transakcie, najmä prijímateľ dividend nebol ich skutočným vlastníkom;
- C. prijímateľ dividend – holandská potrubná spoločnosť nebola daňovým rezidentom Holandska pre účely zmluvy.

Daňovník vyššie uvedené argumenty správcu dane pochopiteľne popieral.

Poukázal na to, že kritérium skutočného vlastníka dividend sa v zmluve medzi Slovenskou republikou a Holandskom nenachádza a že do OECD Komentára bolo uvedené kritérium zakomponované až v nadväznosti na revíziu textu samotnej OECD Modelovej zmluvy v roku 2003.

Poukázal tiež na to, že správcovi dane predložil potvrdenie o daňovej rezidencii vystavené holandskou daňovou správou.

4.3 ROZHODNUTIE SÚDU

Súd sa stotožnil s argumentáciou daňovníka.

Vo vzťahu k trom hlavným bodom argumentácie správcu dane si dovoľíme rozviesť, prečo rozhodnutie súdu považujeme za vecne správne, hoci možno príliš stručné:

- A. Ad zneužitie zmluvy – Argumentu bolo venovaného pomerne málo priestoru. Domnievame sa však, že to bolo najmä preto, že správca dane sa v uvedenom bode obmedzil na odkaz na OECD Komentár, z čoho bez ďalšieho vyvodil, že konkrétne zmluva o zamedzení dvojitého zdanenia medzi Slovenskou republikou a Holandskom bola zneužitá. Neposkytol tak súdu dostatočné dôvody sa týmto argumentom dôkladne zaoberať, najmä nekonkretizoval ako dospel k záveru, že predmetná transakcia bola v rozpore s predmetom a účelom danej zmluvy.²³
- B. Ad kritérium skutočného vlastníka – Hoci zdanlivo sa vo vzťahu k tejto otázke súd priklonil k statickému výkladu OECD Komentára, domnievame sa, že súd si v skutočnosti nezvolil extrémnu pozíciu, ale pozíciu zodpovedajúcu záverom literatúry v tejto otázke. Súd totiž nevyklúčil aplikáciu neskorších verzií komentára, ak by bolo možné dospieť k záveru, že neskoršie doplnenia len nadväzujú na predchádzajúce znenia a spresňujú ich. V danej veci však bolo rozhodujúce, že v roku 2003 došlo k podstatnému zlomu, keďže v do OECD Modelovej zmluvy aj do komentára bolo zavedené kritérium skutočného vlastníka (s vlastným obsahom). Súd preto musel riešiť otázku, či mohlo v dôsledku aktualizácie OECD Komentára dôjsť k modifikácii textu samotnej medzinárodnej zmluvy. S argumentáciou súdu sa v tejto časti bez ďalšieho stotožňujeme.
- C. Ad nesprávne určená rezidencia – Týmto argumentom sa súd nezaoberal ako samostatným argumentom. Aj s týmto sa stotožňujeme, nakoľko zmluva uplatňuje kritérium miesta skutočného vedenia až ako kolízne kritérium, keď by došlo ku konfliktu rezidencií medzi Slovenskom a Holandskom. Ako je zjavné z argumentácie správcu dane, takýto konflikt neexistoval (správca dane len tvrdil, že miesto skutočného vedenia nie je na území Holandska, t. j. tam kde je registrované sídlo prijímateľa dividend). Argument správcu dane tak bolo možné vnímať výlučne v kontexte možného

²³ Zmluva neobsahuje žiadne indikácie vylučujúce jej aplikáciu (napríklad) na potrubné spoločnosti.

zneužitia medzinárodnej zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia a mohol slúžiť ako podporný argument pri tvrdení, že prijímateľ dividend je potrubná spoločnosť (*conduit*).

4.4 IMPLIKÁCIE PRE PRAX

K vyššie uvedenému si dovoľíme formulovať nasledovné poznámky:

- A. Argumentácia neskoršími edíciami OECD Komentára by mala byť naďalej prípustná za podmienok sformulovaných súdom, ktoré v stručnosti znamenajú, že už v čase uzavretia zmluvy by bolo možné určitý jej výklad predpokladať pri zohľadnení samotného textu zmluvy a OECD Komentára známeho v tomto čase. Nepřípustné by malo byť odkazovanie na časti OECD Komentára, ktoré by de facto predstavovali modifikáciu samotného textu zmluvy. Túto pozíciu zdieľa aj doktrína vo svete, v opačnom prípade by neboli potrebné práce na prijatí Multilaterálneho nástroja.²⁴
- B. Nie je podmienkou aplikácie OECD Komentára jeho zverejnenie v Zbierke zákonov, ani jeho preklad do slovenského jazyka. Túto podmienku je nutné vnímať v kontexte spôsobilosti OECD Komentára modifikovať text medzinárodnej zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia.

5. PRÍSTUP SLOVENSKÝCH SÚDOV K ZNEUŽITIU ZMLÚV O ZAMEDZENÍ DVOJITÉHO ZDANENIA

Vo vyššie uvedenom spore medzičasom Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky („**FR SR**“) opätovne vydalo rozhodnutie, ktoré vo svojej podstate zotrvalo na predchádzajúcich záveroch s tým, že bola pravdepodobne rozvinutá argumentácia k otázke zneužitia práva. Jadrom argumentácie tak už nemalo byť, či je možné neskorší OECD Komentár aplikovať bez ďalšieho ako výkladový prostriedok zmluvy uzavretej pred jeho aktualizáciou, ale či je možné nepriznať výhody z medzinárodnej zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia, ak existujú známky zneužívajúceho konania.²⁵

Spor bol zatiaľ rozhodnutý Krajským súdom v Bratislave („**KS BA**“),²⁶ ktorý žalobu daňovníka zamietol. Zo záverov súdu vyplýva, že KS BA sa prakticky úplne stotožnil so závermi FR SR.

5.1 ROZHODNUTIE SÚDU

Súd viedol argumentáciu v nasledovných hlavných líniách, pričom pomerne extenzívne sa opieral o závery českých súdov:

²⁴ Pozri bližšie OECD. *BEPS Project Explanatory Statement: 2015 Final Reports*. Paris: OECD Publishing. 2016. DOI: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264263437-en>

²⁵ Ako už bolo uvedené vyššie, v predchádzajúcom spore táto otázka ako ťažisková riešená nebola, keďže sa zdá, že správca dane tento argument vo svojom rozhodnutí nevyužil.

²⁶ Rozhodnutie KS BA 6S/34/2016 zo dňa 3. 5. 2017.

- A. Zákaz zneužitia práva je princíp inherentný v slovenskom práve a bol aplikovateľný aj pred zavedením tzv. GAAR²⁷ do slovenského daňového práva – Uvedená argumentácia sa nezdá prekvapivá, najmä s ohľadom na bohatú judikatúru súdov Českej republiky k tejto otázke, ktorú slovenské súdy mnohokrát využívali ako inšpiráciu.²⁸ Čomu sa však súd v danej situácii vôbec nevenoval je, že skutky, ktoré podľa súdu zakladajú zneužitie práva sa udiali v čase predchádzajúcim rozhodnutiu ESD vo veci Halifax a tiež prakticky všetkým ťažiskovým rozhodnutiam Najvyššieho správneho súdu Českej republiky („NSS ČR“). KS BA tým de facto tvrdí, že ide o otázku (i) o ktorej mali mať slovenskí daňovníci „jasno“ už predtým ako mohli mať vedomosť o ťažiskových rozhodnutiach v tejto otázke a (ii) pasivity slovenských správcov dane, resp. neuplatňovanie tejto argumentácie predtým ako bolo GAAR zakotvené do slovenského právneho poriadku nemala v tomto kontexte predstavovať žiadnu relevanciu.²⁹
- B. Princíp zákazu zneužitia práva je možné uplatniť aj na situácie, kde sa postupuje podľa zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia – v uvedenej otázke sa zdá argumentácia súdu pomerne strohá a opomínajúca základné problémy formulované vyššie v tomto článku.
- a. Ak princíp zákazu zneužitia práva predstavuje pravidlo inherentné v slovenskom práve, musí sa súd zaoberať otázkou, či vnútroštátne pravidlo môže mať prednosť pred zmluvou.³⁰
- b. Ak princíp zákazu zneužitia práva vyplýva z medzinárodnej zmluvy, mal by súd uviesť, ako sa k tomuto poznaniu dopracoval.³¹ Súd by sa mal v tomto kontexte vysporiadať aj s už spomínanou Správou k potrubným entitám, ktorá dodnes tvorí prílohu každej edície OECD Komentára. Z nej totiž je možné vyvodiť (dosiaľ nezmenenú) pozíciu OECD k (i) zisťovaniu predmetu a účelu medzinárodnej zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia a k (ii) riešeniu problému potrubných entít, ktorá v stručnosti znie „*ak konkrétna zmluva neobsahuje ustanovenia (priamo alebo nepriamo) vylučujúce priznanie výhod takýmto entitám, výhody by mali*

²⁷ § 3 ods. 6 Daňového poriadku.

²⁸ Prístup súdu by tak zodpovedal prístupu tzv. Innentheorie v rakúskej teórii a praxi. Pozri bližšie KAMÍN-KOVÁ, P., SEILER, M.: Abuse of Tax Law. In POTACS, M., TICHÝ, L. *Abuse of Law*. Praha: Univerzita Karlova, 2017.

²⁹ Podotýkame, že správca dane si na argument zneužitím (vnútroštátneho) práva „spomenul“ až potom, čo dostal od NS SR druhú šancu vyhotoviť svoje rozhodnutie a potom ako sa GAAR stalo súčasťou slovenského právneho poriadku. Je však nutné podotknúť, že retroaktívne vylepšovanie GAAR sa nezdá byť a priori vylúčené, ale ide o pomerne komplikovanú otázku. Pozri bližšie pre prehľad podstatnej literatúry ALARIE, B.: *Retroactivity and the General Anti-Avoidance Rule*. Symposium: The Supreme Court of Canada and the General Anti-Avoidance Rule, 2005. Dostupné z: https://www.law.utoronto.ca/documents/conferences/tax_Alarie.pdf

³⁰ Autori sú toho názoru, že v slovenskom právnom prostredí to možné nie je, keďže prednosť medzinárodnej zmluvy pred zákonmi slovenskej republiky je výslovne zakotvená v ústave. Hoci zmluva s Holandskom spadá medzi zmluvy, kde sa uplatňuje mäkký dualistický koncept, v čase dotknutých transakcií nebolo GAAR súčasťou slovenského právneho poriadku a teda nie je ani teoreticky možné tvrdiť, že toto by modifikovalo pravidlo zakotvené v § 1 ods. 2 ZoDP v duchu princípu *lex posterior derogat legi priori* (autori sa navyše domnievajú, že aj samotné uplatnenie tohto princípu by bolo veľmi problematické). Bližšie k problematike tzv. *treaty override* v slovenskom právnom kontexte pozri KORONCZIOVÁ, A., KAČALJAK, M. *Gaar As Tax Treaty Override – Slovak Perspective*. *DANUBE: Law and Economics Review*, 2017, 8(3): 139–155.

³¹ Zdá sa navyše, že správca dane v tejto línii nepredložil žiadne nové argumenty.

byť priznané, aj keď sa to zdá nevhodné“.³² Pozoruhodná je v tomto kontexte aj argumentácia rozhodnutím NSS ČR č.j. 2Afs/86/2010, ktorého závery sú presne opačné ako sa domnieva KS BA.³³

- C. Uplatnenie princípu zneužitia práva je otázkou právnou a preto nie je nutné, aby bola súvisiaca argumentácia uplatnená správcom dane (je teda možné, že tento argument „objaví“ až súd v rámci prieskumu zákonnosti rozhodnutia správcu dane) – aj uvedená argumentácia sa zdá pochopiteľná v kontexte doterajších rozhodnutí. Je však nevyhnutné, aby bolo možné právny záver dodatočne sformulovať z dokazovania, ktoré už bolo riadne vykonané. V realite by tak mali byť zriedkavé situácie, kde bude mať súd možnosť ustáliť, že došlo k zneužitiu práva bez toho, aby správca dane špeciálne na túto otázku zamerlal dokazovanie.

6. ZÁVER

Ukazuje sa, že otázka zneužitia zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia je aktuálna aj v slovenskej súdnej praxi. V otázke aplikácie OECD Komentára dospeli sudy k záveru, že by sa v slovenskom právnom prostredí mal primárne uplatniť statický prístup. V otázke vylúčenia aplikácie medzinárodnej zmluvy pravidlom vnútroštátneho práva však slovenské sudy ešte len musia zaujať jednoznačný postoj a ukazuje sa, že bude nutné argumentáciu v danej otázke podstatne doplniť a sprecizovať. Existujúce rozhodnutie KS BA, ktoré ako prvé vyjadrilo názor k týmto otázkam je možné v tomto okamihu považovať len za prvý a rozhodne nie konečný príspevok do tejto diskusie v slovenskom právnom prostredí.

JUDr. Ing. Matej Kačaljak, PhD.

Univerzita Komenského v Bratislave, Právnická fakulta
matej.kacaljak@flaw.uniba.sk

Mgr. Andrea Koroncziová, PhD.

Univerzita Komenského v Bratislave, Právnická fakulta
andrea.koroncziova@flaw.uniba.sk

³² Zmluva s Holandskom neobsahuje žiadne so štandardných ustanovení proti zneužitiu, ktoré sa v medzinárodných zmluvách o zamedzení dvojitého zdanenia vyskytujú. Pozri bližšie GARBARINO, C. *Judicial Interpretation of Tax Treaties: The Use of the OECD Commentary*. Edward Elgar Publishing, 2016, s. 46 a nasl.

³³ NSS ČR vo vzťahu k zisťovaniu predmetu a účelu medzinárodnej zmluvy uvádza, že „Pro konkrétní úpravu jsou podstatné ekonomické i politické zájmy v daném čase, které soudy nepřisluší hodnotit. Cílem mezinárodních smluv je zamezit dvojímu zdanění, nikoliv umožnit vyhnout se daňové povinnosti; nelze ovšem vyloučit, že důsledkem aplikace mezinárodní smlouvy je zdanění nižší či nulové.“ Súčasne, v časti citovanej KS v BA si tento súd pravdepodobne neuvedomil, že NSS ČR referuje k situácii, ktorá nie je fakticky aplikovateľná na danú situáciu. Výslovne sice uvádza, že „mezinárodní smlouvu s Nizozemím by nebylo možno užít, pokud by nizozemská společnost nevykonávala práva spojená s vlastnictvím akcií a dividendy by přes ni pouze ‚protékaly‘ za účelem vyhnout se daní“, súčasne však dodáva, že „skutečnost, že dividendy byly zaslány jinému subjektu, však neznamená, že z nich nizozemská společnost neměla užitek tím, že jimi uhradila jiný svůj existující závazek, přičemž o příjmu i výdeji účtovala“. Aj v duchu rozhodnutia NSS ČR by za danej situácie holandská spoločnosť vykonávala práva spojené s vlastníctvom akcií a teda by v zásade spĺňala podmienku „skutočného vlastníka“ (nie vo význame podľa OECD Komentára, ale vo význame ku ktorému odkazuje NSS ČR).

SMERNICA O ÚROKOKH A LICENČNÝCH POPLATKOKH V PRÁVE ČESKEJ REPUBLIKY A SLOVENSKEJ REPUBLIKY

JOZEF SÁBO

Abstract: **Directive on interest and royalty payments in legal order of Slovak Republic and Czech Republic**

The aim of the article is to analyze personal and subject-matter scope of the Directive on interest and royalty payments as was implemented in Slovak and Czech national law. The article identifies some problematic areas of the implementation of the Directive on interest and royalty payments into those national legal systems. Interpretation of the relevant provisions of the Directive on interest and royalty payments is based on decisions of Court of Justice of the European Union in cases C-397/09 Scheuten Solar Technology GmbH and C-283/94 – Denkavit Internationaal a. i.

Keywords: Directive on interest and royalty payments; tax law; Slovak law; Czech law

Klíčová slova: Smernica o úrokoch a licenčných poplatkoch; daňové právo; slovenské právo; české právo

DOI: 10.14712/23366478.2017.48

1. ÚVOD

V Európskej únii (ďalej len „EÚ“) existujú dva právne akty sekundárneho práva týkajúce sa zamedzenia dvojitého zdanenia cezhraničných transakcií združených spoločností.¹ Smernica Rady 2003/49/ES z 3. júna 2003 o spoločnom systéme zdaňovania uplatňovanom na výplaty úrokov a licenčných poplatkov medzi združenými spoločnosťami členských štátov Európskej Únie² (ďalej len „Smernica o úrokoch a licenčných poplatkoch“) bola prijatá, aby sa zabránilo dvojitému zdaneniu úrokov a licenčných poplatkov (právny akt pre zamedzenie dvojitého zdanenia pri vyplácaní dividend). Za uvedeným účelom bola prijatá Smernica Rady 2011/96/EÚ z 30. novembra 2011 o spoločnom systéme zdaňovania uplatňovanom v prípade materských spoločností a dcérskych spoločností v rozličných členských štátoch (prepracované znenie) (ďalej ako „Smernica o materských a dcérskych spoločnostiach“).

Prijatie Smernice o úrokoch a licenčných poplatkoch znamenalo pre niektoré členské štáty EÚ (ďalej len „členské štáty“) zásah do ich fiskálnych záujmov. Povinnosť

¹ BUJŇÁKOVÁ, Mária. *Dane a ich právna úprava v Slovenskej republike v kontexte daňovej politiky EÚ*. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2015, s. 104.

² Tento článok vznikol ako čiastkový výstup riešenia projektu: Daňové úniky a vyhýbanie sa daňovým povinnostiam (motivačné faktory, vznik a eliminácia) Evidenčné číslo: APVV-16-0160.

oslobodiť uloženie dane na platby úrokov a licenčných poplatkov znamená stratu pre celkové daňové príjmy tých členských štátov, v ktorých celkový pomer cezhranične vyplácaných predmetných platieb je vyšší ako celkové príjmy dosahované ich daňovými rezidentmi, alebo stálymi prevádzkarňami nachádzajúcimi sa na ich území. Takto sa vytvorila kategória „víťazov“ a „porazených“ medzi členskými štátmi. Preto neprekvapuje, že prijatie Smernice o úrokoch a licenčných poplatkoch bolo kontroverzné, pričom viaceré členské štáty si vymohli prechodné obdobia na uplatňovanie Smernice o úrokoch a licenčných poplatkoch.³

Komisia spracovala dokument, ktorý mapoval uplatňovanie Smernice o úrokoch a licenčných poplatkoch.⁴ V tomto dokumente komisia identifikovala viacero nedostatkov vzťahujúcich sa na režim oslobodenia vyplácania úrokov a licenčných poplatkov. Jedným z najzávažnejších problémov je diskrepancia vo výške požadovaného kapitálového prepojenia medzi Smernicou o úrokoch a licenčných poplatkoch a Smernicou o materských a dcérskych spoločnostiach.

Komisia reagovala na zistené nedostatky prípravou návrhu prepracovaného znenia Smernice o úrokoch a licenčných poplatkoch.⁵ V súčasnosti prebieha legislatívny proces týkajúci sa tohto návrhu. Prijatie návrhu bude viesť k rozšíreniu osobného rozsahu Smernice o úrokoch a licenčných poplatkoch a zníženie požadovaného limitu kapitálovej účasti v spoločnostiach spadajúcich do osobného rozsahu Smernice o úrokoch a licenčných poplatkoch. Predpokladaný dopad tohto návrhu na rozpočtové príjmy je nasledovný: pokiaľ ide o platby úrokov, strata rozpočtových príjmov by nemala prekročiť 200 až 300 miliónov EUR a dotkla by sa 13 členských štátov (medzi nimi aj Českej republiky) a v prípade licenčných poplatkov by strata mala byť v rozmedzí 100 až 200 miliónov EUR a dotkla by sa siedmich členských štátov (medzi nimi Slovenskej republiky a Českej republiky).⁶

Smernica o úrokoch a licenčných poplatkoch je v centre pozornosti daňovej politiky EÚ. Na jednej strane predstavuje nástroj práva EÚ na predchádzanie dvojitého zdanenia. Na druhej strane, zamedzenie možnosti zdanenia cezhraničnej výplaty úrokov a licenčných poplatkov zvyšuje riziko „presúvania príjmu“ (*income shifting*)⁷ naprieč

³ Podľa čl. 6 Smernice o úrokoch a licenčných poplatkoch Španielsko a Česká republika sú oprávnené len pri platbách licenčných poplatkov neuplatňovať ustanovenia článku 1 až do dátumu uplatňovania uvedeneho v článku 17 ods. 2 a 3 smernice Rady 2003/48/ES. Počas prechodného obdobia šiestich rokov, ktoré sa začína vyššie uvedeným dátumom, nesmie sadzba dane z platieb licenčných poplatkov poukázaných pridruženej spoločnosti iného členského štátu alebo stálej organizácii pridruženej spoločnosti členského štátu situovanej v inom členskom štáte prekročiť 10 %. Slovensko je oprávnené len pri platbách licenčných poplatkov neuplatňovať ustanovenia článku 1 počas prechodného obdobia dvoch rokov, ktoré sa začalo 1. mája 2004.

⁴ Správa Komisie Rade v súlade s článkom 8 smernice Rady 2003/49/ES o spoločnom systéme zdaňovania uplatňovanom na výplaty úrokov a licenčných poplatkov medzi združenými spoločnosťami rôznych členských štátov /* KOM/2009/0179 v konečnom znení */.

⁵ Návrh SMERNICA RADY o spoločnom systéme zdaňovania uplatňovanom na výplaty úrokov a licenčných poplatkov medzi pridruženými spoločnosťami rôznych členských štátov (prepracované znenie) /* KOM(2011) 714 v konečnom znení 2011/0314(CNS) */.

⁶ STANOVIŠKO Európskeho hospodárskeho a sociálneho výboru na tému „Návrh smernice Rady o spoločnom systéme zdaňovania uplatňovanom na výplaty úrokov a licenčných poplatkov medzi pridruženými spoločnosťami rôznych členských štátov (prepracované znenie)“ COM(2011) 714 final – 2011/0314 (CNS), bod 2.7.

⁷ HUBA, Peter, SÁBO, Jozef, ŠTRKOLEC, Martin. *Medzinárodné daňové úniky a metódy ich predchádzania*. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2016, s. 24. Dostupné z: <https://unibook.upjs>

daňovými jurisdikciami členských štátov. Uvedené otvára príležitosti pre agresívne daňové plánovanie a medzinárodné daňové úniky.

V tomto článku sa budeme venovať priblíženiu mechanizmu oslobodenia od dane zavedeného Smernicou o úrokoch a licenčných poplatkoch v kontexte vnútroštátneho právneho rámca Slovenskej republiky a Českej republiky. Taktiež priblížime interpretačné problémy spojené so Smernicou o úrokoch a licenčných poplatkoch, ktoré boli riešené v rozhodovacej činnosti Súdneho dvora Európskej Únie (ďalej len „SD EU“).

2. ROZSAH SMERNICE O ÚROKOCH A LICENČNÝCH POPLATKOCH

Smernica o úrokoch a licenčných poplatkoch stanovuje oslobodiť ukladanie daní na výplaty úrokov a licenčných poplatkov v členskom štáte, ktorý je štátom pôvodu – slovenský text Smernice o úrokoch a licenčných poplatkoch používa pojem „štát pôvodu“. Z gramatického výkladu čl. 1 ods. 2 smernice o úrokoch a licenčných poplatkoch je zrejmé, že sa jedná o oslobodenie v krajine zdroja príjmu (porovnaj: *výplata vykonaná spoločnosťou alebo členským štátom, alebo trvalým podnikom sídliacim v ďalšom členskom štáte sa považuje za výplatu, ktorá vznikla v uvedenom členskom štáte, ďalej len „štát pôvodu“*). Z pohľadu daňovej terminológie sa „krajina pôvodu“ ustálene používa na označenie pôvodu daňovníka t.j. na označenie krajiny daňovej rezidencie.⁸ Pre porovnanie, česká jazyková verzia Smernice o úrokoch a licenčných poplatkoch používa pojmovú správne označenie „štát zdroje“. Takéto oslobodenie sa vzťahuje na zdaňovanie výplaty úrokov alebo licenčných poplatkov, či už zrážkou zo základu alebo vyrubeníím.

Vecný rozsah Smernice o úrokoch a licenčných poplatkoch vymedzuje čl. 2, ktorý stanovuje, čo je možné považovať za úroky a licenčné poplatky. Smernica o úrokoch a licenčných poplatkoch sa nevzťahuje na výplaty, ktoré je možné považovať za rozdelenie ziskov, a teda spadajú do vecného rozsahu Smernice o materských a členských spoločnostiach (porovnaj čl. 4 ods. 1 písm. a) až c) Smernice o úrokoch a licenčných poplatkoch a čl. 1 Smernice o materských a dcérskych spoločnostiach). Taktiež na výplaty z *pohľadávok, ktoré neobsahujú žiadne ustanovenie o splatení istiny, alebo ktoré majú splatnosť 50 rokov odo dňa vydania* (čl. 4 ods. 1 písm. d) Smernice o úrokoch a licenčných poplatkoch).

Kategórie platieb povinne oslobodených od dane, Slovenská republika vymedzuje oslobodením od dane z príjmov podľa ust. § 13 ods. 2 písm. f) a písm. h) zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov (ďalej len „zákon o dani z príjmov“). I keď Slovenská republika nepoužíva legislatívnu skratku „licenčný poplatok“, tak takéto vymedzenie zodpovedá vecnému rozsahu Smernice o úrokoch a licenčných poplatkoch. Vymedzenie platieb spadajúcich do oslobodenia podľa Smernice o úrokoch a licenčných poplatkoch je v Českej republike dané širokým vymedzením pojmu „licenční poplatky“ a pojmu „úrok z úverového finančného nástroje pre účely oslobodenia od dane v zmysle ust. § 19

.sk/sk/financne-a-danove-pravo/360-medzinarodne-danove-uniky-a-metody-ich-predchadzania

⁸ BABČÁK, Vladimír. *Daňové právo na Slovensku*. Bratislava: EPOS, 2015, s. 91.

ods. 1 písm. uj) a zk) zákona č. 586/1992 Sb. České národní rady o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“).⁹

Smernica o úrokoch a licenčných poplatkoch stanovuje osobný rozsah oslobodenia na výplaty úrokov a licenčných poplatkov uskutočnené pre spoločnosť členského štátu alebo trvalý podnik. Pozitívne vymedzenie spoločnosti členského štátu obsahuje čl. 3 písm. a) až b) Smernice o úrokoch a licenčných poplatkoch, na základe nasledujúcich kritérií: právnej formy spoločnosti (jedná sa iba o spoločnosti, ktoré majú právnu formu uvedenú v prílohe Smernice o úrokoch a licenčných poplatkoch), ďalej daňovej rezidencie v niektorom z členských štátov,¹⁰ podliehajúcej niektorej zo stanoveného druhu dane (pre Slovensko je to *daň z príjmov právnických osôb* a pre Českú republiku je to *daň z príjmov právnických osôb*) a stanovenej úrovne priamej alebo nepriamej účasti medzi spoločnosťami, ktoré vyplácajú úroky a licenčné poplatky. Smernica o úrokoch a licenčných poplatkoch vyžaduje, aby prvá spoločnosť alebo druhá spoločnosť mali minimálny podiel 25 % na kapitále prvej/druhej spoločnosti, alebo aby tretia spoločnosť mala bezprostredný minimálny podiel 25 % tak na kapitále prvej spoločnosti, ako aj na kapitále druhej spoločnosti (pozn. *takéto podiely musia zahrňovať iba spoločnosti, ktoré sídlia na území spoločenstva*).

Podľa čl. 3 písm. b) Smernice o úrokoch a licenčných poplatkoch *napriek tomu členské štáty majú možnosť nahradiť kritérium minimálneho podielu na kapitále minimálnym podielom na hlasovacích právach*. Toto fakultatívne oprávnenie by mali členské štáty využiť najmä pri osobných obchodných spoločnostiach, pri ktorých sa povinne nevytvára základné imanie.

Napríklad v zozname spoločností, ktorých právna forma zodpovedá požiadavkám Smernice o úrokoch a licenčných poplatkoch sa pre Slovenskú republiku nachádza: „veřejná obchodná společnost“ a pre Českú republiku: „veřejná obchodní společnost“. Pri týchto spoločnostiach sa vytvára základné imanie iba v prípade, ak vkladová povinnosť spoločníkov je stanovená spoločenskou zmluvou. Z uvedeného dôvodu by nemohla mať spoločnosť členského štátu kapitálový podiel v tejto spoločnosti, ak by nevytvorili základné imanie.

V zákone o daní z príjmov je príslušné oslobodenie výplat licenčných poplatkov a úrokov viazané na majetkovej účasti na úrovni 25 % základného imania (ust. § 13 ods. 2 písm. f) a písm. h) zákona o daní z príjmov). V českom zákone o daních z příjmů vzťah kapitálového prepojenia je vymedzený pojmom „přimo kapitálově spojené“ osoby. (ust. § 19 ods. 5 písm. bod. 1 zákona o daních z příjmů). Podľa ust. § 23 ods. 7 písm. a) bod. 1 zákona o daních z příjmů *jestliže se jedna osoba přímo podílí na kapitálu nebo hlasovacích právech druhé osoby, anebo se jedna osoba přímo podílí na kapitálu nebo hlasovacích právech více osob; a přitom tento podíl představuje alespoň 25 % základního kapitálu nebo 25 % hlasovacích práv těchto osob, jsou všechny tyto osoby*

⁹ JÁNOŠÍKOVÁ, Petra, MRKÝVKA, Petr a kol. *Finanční a daňové právo*. Plzeň: Aleš Čeňek, 2016, s. 332.

¹⁰ Slovenská verzia Smernice o úrokoch a licenčných poplatkoch hovorí namiesto daňovej rezidencie používa definície: *daňovými zákonmi členského štátu považuje za sídliaču v uvedenom členskom štáte*. K záveru, že je tým myslená daňová rezidencia, nie sídlo daňovníka je zrejme z porovnania jazykových mutácií čl. 3 písm. a) bod II) Smernice o úrokoch a licenčných poplatkoch: porovnaj pojem „daňové sídlo“ v českej jazykovej verzii, „resident“ v anglickej jazykovej verzii a pojem „résidence fiscale“ vo francúzskej jazykovej verzii.

vzájemně osobami přímo kapitálově spojenými. Z uvedeného je zřejmé, že na rozdiel od Slovenska, Česká republika nezvolila pre založenie vzťahu „spoločnosti členského štátu“ taktiež fakultatívne kritérium hlasovacích práv v spoločnosti.

V prípade Slovenskej verejnej obchodnej spoločnosti by bol vyplácaný subjekt/stála prevádzkareň považovaný za spoločnosť členského štátu iba v prípade, ak by sa jednalo o kapitálovú spoločnosť a verejná obchodná spoločnosť by mala v tejto spoločnosti požadovaný podiel na základnom imaní. Teda verejná obchodná spoločnosť, ktorá nevytvorila základné imanie, môže v kontexte príslušného oslobodenia zdanenia úrokov a licenčných poplatkov vystupovať len ako spoločnosť majúca účasť v inej spoločnosti a nie naopak. Uvedené vytvára riziko dvojitého zdanenia, keďže prípadný spoločník v týchto spoločnostiach ako daňovo transparentných spoločnostiach, by mohol byť zdaňovaný z časti základu dane týchto spoločností (ust. § 6 ods. 7 zákona o dani z príjmov). Zároveň uvedené je v rozpore s cieľom Smernice o úrokoch a licenčných poplatkoch, keďže práve vyplácaný príjem, by mal byť v štáte zdroja príjmu oslobodený od dane z príjmov právnických osôb. Na základe uvedeného sa javí byť vhodné *de lege ferenda* zavedenie oslobodenia od dane pri verejnej obchodnej spoločnosti, aj pre 25 % účasť na hlasovacích právach vo verejnej obchodnej spoločnosti.

Pojem trvalý podnik vymedzuje čl. 3 písm. c) Smernice o úrokoch a licenčných poplatkoch ako *pevné miesto podnikania nachádzajúce sa v niektorom členskom štáte, prostredníctvom ktorého sa v plnej alebo čiastočnej miere vykonáva podnikanie spoločnosti ďalšieho členského štátu*. Uvedené je potrebné systematicky vykladať v nadväznosti na čl. 1 ods. 3 Smernice o úrokoch a licenčných poplatkoch, kedy sa trvalý podnik považuje za platcu úrokov alebo licenčných poplatkov iba vtedy, ak uvedené výplaty predstavujú pre trvalý podnik v členskom štáte, v ktorom sídli, daňovo odpočítateľný výdavok. Pre oslobodenie vo vzťahu k výplatám od/pre trvalý podnik musí byť splnené, že obchodná spoločnosť, ktorej trvalý podnik uskutočnil/je vlastníkom úrokov a licenčných poplatkov je „spoločnosťou členského štátu.“ Oslobodenie výplaty u trvalého podniku upravuje vo vnútroštátnej právnej úprave Slovenskej republiky ust. § 13 ods. 2 písm. f) a písm. h) zákona o dani z príjmov a na označenie trvalého podniku používa pojem „stála prevádzkareň.“¹¹

Ust. § 13 ods. 1 písm. zj) a písm. zk), ktorý stanovuje osobitné oslobodenie výplaty *uskutočnených stálou provozovnou obchodní korporace, která je daňovým rezidentem jiného členského státu Evropské unie než České republiky, na území České republiky*. Pre porovnanie so Slovenskou právnou úpravou je zaujímavé, že vymedzenie *přímeho kapitálového spojení* ako podmienky pre priznanie práva na oslobodenie od dane podľa ust. § 19 ods. 5 bod 1 zákon o daních z příjmů dopadá iba na kapitálový vzťah *plátce* úrokov z úverového *finančního nástroje nebo licenčních poplatků a příjemce* úrokov z úverového *finančního nástroje nebo licenčních poplatků*. Je zřejmé, že takýto kapitálový vzťah nemôže byť založený medzi obchodnou spoločnosťou a *stálou provozovnou společností* (keďže v tomto prípade, sa nejedná o korporáciu/obchodnú spoločnosť s právnou subjektivitou). Vzťah *přímeho kapitálového spojení* môže byť založený iba medzi obchodnou spoločnosťou a spoločnosťou členského štátu, ktorého stála provozovna je účastníkom

¹¹ K tomu pozri KUBINCOVÁ, Soňa. *Daňový poriadok. Komentár*. Bratislava: C. H. Beck, 2015.

pri vyplácaní/prijímaní úrokov a licenčných poplatkov. Máme za to, že znenie cit. § 19 ods. 5 bod 1 zákon o daních z príjmov by bolo potrebné *de lege ferenda* spresniť, tak aby nespôsobil aplikačné problémy.

Oba štáty ako Slovenská republika, tak aj Česká republika zaviedli fakultatívnu možnosť daní čl. 1 ods. 10 Smernice o úrokoch a licenčných poplatkoch neuplatňovať túto smernicu, ak podmienky stanovené v článku 3 písm. b Smernice o úrokoch a licenčných poplatkoch (t.j. minimálnu výšku kapitálovej účasti) nie sú dodržané počas neprerušeneho obdobia v trvaní najmenej dvoch rokov. V prípade Českej republiky sa vyžaduje trvanie *príameho kapitálového spojenia* po dobu *24 mesiaců nepřetržitě po sobě jdoucích*. Povinnosť požadovanej majetkovej účasti po dobu dvadsiatich štyroch bezprostredne nasledujúcich po sebe zaviedla aj Slovenská republika.

3. INTERPRETÁCIA SMERNICE O ÚROKOCH A LICENČNÝCH POPLATKOCH

Bod 1 recitálu Smernice o úrokoch a licenčných poplatkoch stanovuje požiadavku, podľa ktorej: *v jednotnom trhu, ktorý má vlastnosti domáceho trhu, by transakcie medzi spoločnosťami rozdielnych členských štátov nemali podliehať menej priaznivým podmienkam zdaňovania ako sú tie, ktoré sa uplatňujú na tie isté transakcie vykonávané medzi spoločnosťami toho istého členského štátu*. Uvedené systematicky nadväzuje na bod 3 recitálu Smernice o úrokoch a licenčných poplatkoch, podľa ktorého je potrebné zabezpečiť, *aby výplaty úrokov a licenčných poplatkov podliehali iba jednému zdaneniu v niektorom členskom štátne*. Zároveň ako najvhodnejšie sa javí zrušenie zdaňovania výplat úrokov a licenčných poplatkov v členskom štáte, v ktorom tieto príjmy vznikajú či už sú vybrané zážkou zo základu, alebo vyrubení dane (bod 4 recitálu). Smernica o úrokoch a licenčných poplatkoch teda v sebe spája nasledujúce ciele: dosiahnutie daňovej neutrality, zamedzenie dvojitého zdanenia a rozčlenenie daňovej jurisdikcie s prioritou krajiny pôvodu príjemcu úrokov a licenčných poplatkov.

Interpretáciu týchto východísk ponúkol SD EÚ vo svojom rozhodnutí vo veci C-397/09 Scheuten Solar Technology GmbH.¹² Skutkové okolnosti vo veci boli také, že výplatu úrokov uskutočňovala nemecká spoločnosť Scheuten Solar Technology GmbH pre holandskú spoločnosť, ktorá vlastnila 100 % základného imania nemeckej spoločnosti. Pri týchto spoločnostiach boli splnené podmienky Smernice o úrokoch a licenčných poplatkoch. Holandská spoločnosť spĺňala vymedzenie spoločnosti členského štátu. Spoločnosť Scheuten Solar Technology GmbH. bola okrem *Körperschaftsteuer* (t.j. dane z príjmov právnických osôb) zdaňovaná taktiež daňou *Gewerbesteuer* (daňou z podnikania). Vnútroštátna právna úprava Nemecka umožňovala pre spoločnosť Scheuten Solar Technology GmbH. od dosiahnutého zisku z podnikania odpočítať iba 50 % úrokov zaplatených holandskej spoločnosti. Uvedené znamenalo zvýšenie základu dane spoločnosti Scheuten Solar Technology GmbH. na dani z podnikania o 50 % z úrokov z úveru zaplatených spoločnosti členského štátu. Prejudiciálne konanie vo veci

¹² Vec C-397/09 – Scheuten Solar Technology, ECLI:EU:C:2011:499.

samej sa týkalo súladu takejto vnútroštátnej úpravy s čl. 1 ods. 1 Smernice o úrokoch a licenčných poplatkoch.

Východiská, z ktorých vychádzal SD EÚ vo svojom rozhodnutí je možné sumari- zovať nasledovne:

- vo veci nedochádza k právnemu, ale „iba“ k ekonomickému dvojitému zdaneniu, pričom úlohou Smernice o úrokoch a licenčných poplatkoch je predchádzať právnemu dvojitému zdaneniu cezhraničných výplat (bod 28),
- k dvojitému zdaneniu dochádza na strane osoby vyplácajúcej úroky, zatiaľ čo ochrana pred dvojitým zdanením sa týka výlučne daňovej situácie veriteľa úrokov (bod 28),
- zahrnutie výplaty úrokov do základu dane z podnikania nezakladá vznik daňovej povinnosti a preto pravidlá, akými sú pravidlá o možnosti odpočítania niektorých výdavkov a ich povaha, sa riadia osobitnými legislatívnymi pravidlami, ktoré patria do daňovej politiky každého členského štátu (bod 33).

Z hľadiska výkladu zamedzenia dvojitého zdanenia poukázal generálny advokát Sharpston vo svojich návrhoch (ďalej len „Návrhy“)¹³ na rozdiel medzi Smernicou o úrokoch a licenčných poplatkoch a Smernicou o materských a dcérskych spoločnostiach. „Smernica o materských a dcérskych spoločnostiach sa jednoznačne týka dvojitého hospodárskeho zdanenia – zdanenia toho istého príjmu (rozdeleného zisku) u dcérskej spoločnosti a následne aj u materskej spoločnosti. Naopak smernica 2003/49 (pozn. aut. Smernica o úrokoch a licenčných poplatkoch) uznáva, že tá istá osoba – vlastník požitkov – môže byť povinná zaplatiť daň dvakrát z toho istého príjmu – zrážkovou daňou alebo vyrubenou daňou v štáte pôvodu (štát spoločnosti, ktorá vypláca úroky) a následne aj v domovskom štáte vlastníka požitkov. Smernica 2003/49 sa teda netýka ukladania dane dvom rozdielnym osobám, ale jednej osobe. Vlastník požitkov je jedinou osobou, ktorá môže byť podrobená dvojitému zdaneniu; smernica 2003/49 sa teda týka iba dvojitého právneho zdanenia.“ (bod 65 Návrhov).

Z hľadiska budúcej interpretácie Smernice o úrokoch a licenčných poplatkoch sú ďalej dôležité závery generálneho advokáta Sharpstona, ktoré neboli explicitne prevzaté do textu rozsudku SD EÚ. V prvom rade z hľadiska derogačnej klauzuly čl. 1 ods. 10 Smernice o úrokoch a licenčných poplatkoch, ktorú ako sme uviedli vyššie využila Slovenská aj Česká republika. Moment, ktorý je stanovený ako čas splnenia podmienky trvania kapitálovej účasti po uplynutí 24 po sebe nasledujúcich mesiacov je stanovený odlišne. V prípade Slovenskej republiky sa požaduje, aby došlo k uplynutiu tejto doby *do dňa výplaty príjmu*. Na druhú stranu, ust. § 19 ods. 5 bod. 1 zákona o daních z príjmov uvedenú podmienku neobsahuje (a o momente, ku ktorému sa počíta táto lehota v podstate mlčí).

Generálny advokát Sharpston v tomto smere poukazuje na podobnosť medzi čl. 10 ods. 1 Smernice o úrokoch a licenčných poplatkoch a čl. 3 ods. 2 písm. b) Smernice o materských a dcérskych spoločnostiach (podľa ktorého členské štáty majú možnosť *neuplatňovať túto smernicu na spoločnosti členského štátu, ktoré neudržiavajú počas súvislého obdobia aspoň dvoch rokov podiely kvalifikujúce ich za materské spoločnosti, alebo na tie zo svojich spoločností, v ktorých spoločnosť iného členského štátu*

¹³ Návrhy generálneho advokáta Sharpstona a vo veci Scheuten Solar Technology, ECLI:EU:C:2011:292.

neudržiava takýto podiel počas súvislého obdobia aspoň dvoch rokov). Preto na výklad čl. 10 ods. 1 Smernice o úrokoch a licenčných poplatkoch je možné vzťahovať závery z rozhodnutia C-283/94 – Denkavit Internationaal a i¹⁴ (bod 88. Návrhov).

SD EÚ v 1. výroku rozsudku vo veci Denkavit konštatoval, že „členský štát nemôže podmieňovať priznanie daňovej výhody priznanej na základe čl. 5 ods. 1 Smernice Rady 90/435/EHS z 23 júla 1990 (...) že v čase výplaty dividend materská spoločnosť musí mať kapitálovú účasť 25 % na dcérskej spoločnosti počas obdobia, ktoré je rovnaké ako obdobie stanovené v čl. 3 ods. 2 Smernice. Je na členskom štáte, aby stanovil pravidlá, ktoré zabezpečia, aby takáto minimálna doba bola dodržaná.“¹⁵ Zhodne podľa názoru generálneho advokáta Sharpstona: „Výklad, ktorý by umožňoval členským štátom vyžadovať, aby pred uskutočnením výplaty úrokov uplynula nepretržitá minimálna doba kapitálovej účasti v trvaní najmenej dvoch rokov, by podľa môjho názoru odporoval účelu smernice 2003/49“ (bod. 90 Návrhov).

Na druhú stranu, je možné sa opýtať, ako majú členské štáty zabezpečiť dodržiavanie stanovenej lehoty a pritom rešpektovať cieľ Smernice o úveroch a licenčných poplatkoch. Podľa názoru SD EU vo veci Denkavit, nemusia členské štáty garantovať oslobodenie od dane už v momente získania požadovaného kapitálového podielu.¹⁶ V tomto smere je možné poukázať na návrhy generálneho advokáta Jacobsa v predmetnej veci, ktorý uvádza, že vhodným riešením pre členské štáty je zavedenie vrátenia takto zrazenej dane spätne po uplynutí stanovenej doby, alebo prostredníctvom možnosti zloženia zábezpeky¹⁷ na (ne)zrazenú daň.¹⁸

Podľa nášho názoru právnu úpravu v ust. § 19 ods. 5 bod. 1 zákona o daních z príjmov je potrebné vykladať eurokonformne a teda tak, že nebráni po uplynutí lehoty 24 mesíců *nepretržite po sobě jdoucích* rozhodnúť spätne o priznaní oslobodenia dane rozhodnutím podľa ust. § § 38nb 1 zákona o daních z príjmov Rozhodnutí o priznaní osvobození příjmov z licenčních poplatků a úroků z úvěrového finančního nástroje. Zrazenú daň má správca dane vyplatiť vlastníčkovi výplaty ako daňový preplatok (ust. § 154 a nasl. zákona č. 280/2009 Sb. daňový rád).

Z uvedeného je zrejme, že slovenská právna úprava stanovením podmienky *do dňa výplaty príjmu* je v rozpore s právom EÚ. Slovenská právna úprava neumožňuje prijatie záruky, ani vrátenie zrazenej dane u úrokov alebo licenčných poplatkov. Na tieto prípady sa uplatní čl. 1 ods. 15 Smernice o úrokoch a licenčných poplatkoch, že *ak platiaca spoločnosť alebo trvalý podnik odpočítala a zaplatila zrážku dane zo základu, od ktorej sa na základe tohto článku oslobodzuje, vzniká nárok na vrátenie uvedenej zrážky dane*

¹⁴ Vec C-283/94 – Denkavit Internationaal a i, ECLI:EU:C:1996:387.

¹⁵ preklad originálu v angličtine: „A Member State may not make grant of the tax advantage provided for in Article 5(1) of Council Directive 90/435/EEC of 23 July 1990 on the common system of taxation applicable in the case of parent companies and subsidiaries of different Member States subject to the condition that, at the moment when profits are distributed, the parent company must have held a minimum of 25% of the capital of the subsidiary for a period at least equal to that set by that Member State pursuant to Article 3(2) of the Directive. It is for the Member States to draw up rules for ensuring compliance with this minimum period.“

¹⁶ Bod 33 Vec C-283/94 – Denkavit Internationaal a i, ECLI:EU:C:1996:387.

¹⁷ ŠTRKOLEC, Miroslav. *Zabezpečovacie inštitúty pri správe daní*. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2017, s. 98.

¹⁸ Návrhy generálneho advokáta Jacobsa vo veci Denkavit , ECLI:EU:C:1996:186, bod 42.

zo základu. Oslobodenie pri úrokoch a licenčných poplatkoch v zmysle Smernice o materských a dcérskych spoločnostiach má priamy účinok.¹⁹

4. ZÁVER

V tomto článku sme venovali pozornosť Smernici o úrokoch a licenčných poplatkoch v dvoch rovinách. Prvou rovinou bol súlad vnútroštátnej právnej úpravy Slovenskej republiky a Českej republiky s textom Smernice o úrokoch a licenčných poplatkoch. Dospeli sme k záveru, že na Slovensku nedošlo ku korektnému prevzatiu derogačného čl. 1 ods. 10 Smernice o úrokoch a licenčných poplatkoch. Zároveň Slovenská republika nedostatočne upravuje postavenie obchodných spoločností majúcich právnu formu verejnej obchodnej spoločnosti. Pri právnej úprave Českej republiky sme navrhovali na základe eurokonformného výkladu priznať právo na oslobodenie výplaty úrokov a licenčných poplatkov aj spätne (ak dôjde k uplynutiu požadovanej lehoty kapitálového prepojenia). Zároveň sme navrhovali spresniť pojem priameho kapitálového prepojenia vo vzťahu k *stálej provozovne*.

Nevenovali sme bližšiu pozornosť negatívne mu vymedzeniu osobného rozsahu Smernice o úrokoch a licenčných poplatkoch z hľadiska tzv. vlastníka pôžitkov, ktorý prijíma pôžitky vo svoj vlastný prospech (čl. 1 ods. 4 Smernice o úrokoch a licenčných poplatkoch). Vo vnútroštátnych ustanoveniach je tento pojem zavedený ako „konečný príjemca príjmov“ v zákone o dani z príjmov a ako pojem „skutečný vlastník“ v zákone o daních z príjmov. Ohľadom výkladu tohto pojmu (najmä vzťahu výkladu Smernice o úrokoch a licenčných poplatkoch a komentára k modelovej zmluve OECD²⁰) boli položené prejudiciálne otázky SD EÚ vo veciach: C-115/16 N Luxemburg 1 a C-116/16 T Denmark. SD EÚ zatiaľ na tieto prejudiciálne otázky neodpovedal.

Na základe vyššie uvedeného je zrejmé, že problematika Smernice o úrokoch a licenčných poplatkoch zostáva otvorenou a dynamickou oblasťou harmonizácie dani z príjmov v práve EÚ.

JUDr. Jozef Sábo, Ph.D.
Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, Právnická fakulta
jozef.sabo@upjs.sk

¹⁹ Obdobne 2 výrok rozsudku SD EÚ vo veci C-283/94 – Denkvit Internationaal a i, ECLI:EU:C:1996:387.

²⁰ BAKEŠ, Milan, Marie KARFÍKOVÁ, Hana MARKOVÁ, Petr KOTÁB a kol. *Finanční právo*. 6. upravené vydání. Praha: C. H. Beck, 2012, s. 288.

MINIMÁLNÍ MZDA – SROVNÁNÍ ČESKÉ A NĚMECKÉ PRÁVNÍ ÚPRAVY

PETR TRÖSTER

Abstract: **Minimum Wage – The Comparison of the legislation in Germany and Czech Republic**
This article discusses the origin and evolution of the minimum wage in the world until today. In particular, it compares the minimum wage legislation in Germany and the Czech Republic.

Keywords: minimum wage; average wage; European Union; minimum wage in Germany; minimum wage in the Czech Republic

Klíčová slova: minimální mzda; průměrná mzda; Evropská unie; minimální mzda v Německu; minimální mzda v České republice

DOI: 10.14712/23366478.2017.49

1. ÚVODEM

Český zákoník práce definuje minimální mzdu jako nejnižší přípustnou výši odměny za práci v základním pracovněprávním vztahu. Mzda, plat nebo odměna z dohody o práci konané mimo pracovní poměr nesmí být nižší než minimální mzda (viz § 111 odst. 1 zákoníku práce). S účinností od 1. ledna 2018 činí minimální mzda měsíčně 12 200 Kč a za jednu pracovní hodinu 73,20 Kč.

„Institut minimální mzdy, který byl u nás uplatněn až začátkem devadesátých let (minulého století), vychází z ochranné funkce mzdy. (...) Při stanovení výše minimální mzdy se výrazně projevuje alimentární funkce mzdy, neboť její výše by měla zabezpečovat slušnou minimální životní úroveň samostatně žijícího příjemce minimální mzdy za výkon práce.“¹

Také německý zákon o úpravě všeobecné minimální mzdy v § 1 stanoví, že „každá zaměstnankyně a každý zaměstnanec má nárok na výplatu pracovního příjmu nejméně ve výši minimální mzdy od zaměstnavatele.“²

Úprava minimální mzdy se může vztahovat na hodinovou sazbu nebo měsíční mzdu při zaměstnání na plný pracovní úvazek. Vedle národních minimálních mezd existují

¹ Srov. BĚLINA, M., PICHRT, J. a kol. *Pracovní právo*. 7. doplněná a podstatně přepracované vydání. Praha: C. H. Beck, 2017, s. 239.

² Viz § 1 des Gesetzes zur Regelung eines allgemeinen Mindestlohns – Mindestlohngesetz vom 11. August 2014 (BGBl. I S. 1348).

také regionální varianty, které se vztahují například na německé spolkové země nebo města. Další předpokládané formy jsou odvětvové specifické minimální mzdy.³

Z historie týkající se minimální mzdy lze zjistit, že již v roce 1894 existovaly na Novém Zélandě první zákony o mzdovém vyrovnání, ale ještě se nejednalo o žádné určité minimální mzdy. Později, tj. v roce 1938 byly ve Spojených státech amerických zavedeny národní minimální mzdy s odůvodněním, které chránilo bílé před tehdy méněcenně viděnými černými zaměstnanci. Rok před zavedením minimální mzdy byl také posledním rokem, v němž nezaměstnanost černých dělníků byla nižší než bílých.

Mezinárodní organizace práce (ILO) na svém 54. zasedání dne 22. června 1970 přijala Úmluvu č. 131 o stanovení minimálních mezd, 1970, kterou do současné doby ratifikovalo 52 členských států. Mezi zeměmi, které tuto úmluvu dosud neratifikovaly, jsou i některé ekonomicky významné země Evropské unie, jmenovitě Německo a všechny země Víšehradské čtyřky. V České republice ratifikační proces probíhá, avšak do dnešní doby nedospěl ke zdárnému výsledku. Možnost ratifikace Úmluvy č. 131 byla již projednávána na pracovní úrovni. Ministerstvo práce a sociálních věcí na základě podnětu Českomoravské konfederace odborových svazů zpracovalo rozbor, v jehož rámci nebyly identifikovány žádné zákonné překážky ratifikace. Uvedený rozbor byl projednán v rámci Pracovního týmu RHSD pro spolupráci s MOP (srov. zápis) a byl rovněž předmětem tripartitní diskuse v rámci 104. Mezinárodní konference práce dne 11. června 2016.

Smyslem Úmluvy č. 131 je úprava minimálních mezd jakožto prostředku ochrany pracujících proti nepřiměřeně nízkým příjmům a jejich zajištění na sociálně akceptovatelné úrovni. V pěti věcných člancích tato úmluva obsahuje požadavky na zavedení systému minimálních mezd, kooperace s příslušnými reprezentativními organizacemi zaměstnavatelů a pracovníků, způsoby jak mohou být minimální mzdy na vnitrostátní úrovni upraveny, faktory, které mají být při jejich stanovování brány v potaz, a kontrolní a regulační mechanismy, které mají být na vnitrostátní úrovni udržovány.

Také řada rozvojových zemí se rozhodla v první polovině 20. století pro minimální mzdy, mezi nimi Srí Lanka s nařízením o minimální mzdě (Minimum Wage Ordinance) z roku 1927. K dalším zemím s dlouhými zkušenostmi s minimálními mzdami patří mezi jinými Spojené státy americké (od roku 1938), Francie (1950) nebo Nizozemsko (1968). Podle statistiky ILO existují minimální mzdy ve více než devadesáti procentech členských států této organizace.⁴

Odvětvové specifické minimální mzdy a všeobecná zákonná minimální mzda jsou ve vědě a politice kontroverzně diskutovány, a to jak z hlediska sociálně politických, tak pracovních tržních aspektů. Hlavním argumentem pro zavedení minimálních mezd je zlepšení příjmové situace zaměstnanců v nízkopříjmovém sektoru a hlavním protiargumentem je hrozící ztráta pracovních míst. Působení minimálních mezd na úroveň

³ Zde srov. <https://de.wikipedia.org/wiki/Mindestlohn> (cit. 29. 10. 2016).

⁴ K tomu srov. sdělení FMZV č. 439/1990 Sb., jímž Federální ministerstvo zahraničních věcí sdělilo, že dne 16. června 1928 byla na 11. zasedání generální konference Mezinárodní organizace práce přijata Úmluva o zavedení metod stanovení minimálních mezd (č. 26). Ratifikace Úmluvy Československou republikou byla zapsána dne 12. června 1950 generálním ředitelem Mezinárodního úřadu práce. Podle svého článku 7 Úmluva vstoupila pro Československou republiku v platnost dnem 12. června 1951.

zaměstnanosti je ovšem diskutabilní. Rozhodující pro možný dopad je přitom výše minimální mzdy ve vztahu k všeobecnému mzdovému niveau.⁵

Předmětem tohoto článku je srovnání české a německé právní úpravy minimální mzdy. Máme-li porovnávat dvě právní úpravy, musíme se také především seznámit s odbornými literárními prameny týkajícími se dané problematiky. V našem případě však zjišťujeme, že zatímco k německé právní úpravě existuje již bohatá knižní a časopisecká produkce, k české úpravě je spíše sporadická. Můžeme zde však zkoumat legislativní souvislosti a návaznosti. Tak v české právní úpravě je nutné předně upozornit na zákon o pomoci v hmotné nouzi, jmenovitě na příspěvek na živobytí a v neposlední řadě na zákon o životním a existenčním minimu.

Značně významný je rovněž násobný rozdíl obou českých entit. Tak např. rozdíl mezi minimální mzdou a životním minimem jednotlivce je více než třiapůlnásobný a ve srovnání s existenčním minimem je v současnosti přibližně pětiapůlnásobný.

Samozřejmě významným se jeví nejen srovnání související právní úpravy v obou zemích, ale především také srovnání obou institutů v materiálním slova smyslu. Zde je například významná i skutečnost, jak výrazný je rozdíl ve výši obou prvků. Při přepočtu na eura zjišťujeme, že v hodinové i měsíční sazbě je tento rozdíl tří až čtyřnásobný v neprospěch české výše sazeb.

2. VÝŠE MINIMÁLNÍ MZDY UVNITŘ A MIMO EVROPSKOU UNII

Minimální mzdy jsou v USA, Japonsku nebo v mnoha evropských státech částečně od začátku minulého století realitou. Zákonnou úpravu minimální mzdy má celosvětově zavedenu více než 100 států; k tomu patří také 22 z dnešních 28 členských států Evropské unie. Výše minimální mzdy se přitom uvnitř Unie značně liší – rozdíl dosahuje od 1,00 euro/hod. v Bulharsku (tj. měsíčně 235 eur, tedy přibližně 6345 Kč) až po 12,60 euro/hod. v Lucembursku, tj. dnes 1999 eur měsíčně. Z 22 členských zemí EU, ve kterých je minimální mzda stanovena právním předpisem, mají minimální mzdy nižší jen v Litvě a Lotyšsku (380 eur) a dále v Rumunsku (275 eur). Naopak nejvyšší minimální mzdou jsou v Unii po Lucembursku odměňováni zaměstnanci v Belgii (1532 eur), Nizozemsku (1552 eur) a v Německu (1498 eur).⁶ Uvedené statistické údaje se však v pramenech často rozcházejí.

Eurostat ve své zprávě ze dne 10. února 2017 „vyčlenil podle výše minimální mzdy tři okruhy členských zemí Evropské unie. Deset států z východu EU má minimální mzdy do 500 eur měsíčně: Bulharsko (235 eur), Rumunsko (275 eur), Litva a Lotyšsko (obě 380 eur), Maďarsko (412 eur), Chorvatsko (433 eur), Slovensko (435 eur), Polsko (453 eur), Česká republika a Estonsko (470 eur).

⁵ Blíže viz poznámka č. 3.

⁶ Hodnotové údaje jsou převzaty z odůvodnění novely nařízení vlády č. 233/2015 Sb., kterým se mění nařízení vlády č. 567/2006 Sb., o minimální mzdě, o nejnižších úrovních zaručené mzdy, o vymezení ztíženého pracovního prostředí a o výši příplatku ke mzdě za práci ve ztíženém pracovním prostředí, ve znění pozdějších předpisů a nejnověji ze zprávy Eurostatu ze dne 10. 2. 2017, viz <https://www.novinky.cz/ekonomika/429036-cesko-ma-jednu-z-nejmizsich-minimalnich-mezd> (cit. 11. 2. 2017).

Pět členských zemí z jihu EU má minimální mzdu mezi 500 a 1000 eur za měsíc. V Portugalsku je to 650 eur, v Řecku 684 eur, na Maltě 736 eur, ve Slovinsku 805 eur a ve Španělsku 826 eur.

Zbývajících sedm členských zemí ze západu a severu EU má minimální mzdu nad 1000 eur měsíčně; jde o Velkou Británii (1397 eur), Francii (1480 eur), Německo (1498 eur), Belgie (1532 eur), Nizozemsko (1552 eur), Irsko (1563 eur) a Lucembursko (1999 eur).

Eurostat nabídl ke srovnání také federální minimální mzdu v USA, která v přepočtu dolarů vloni v lednu dosahovala 1192 eur.⁷

V západní Evropě se minimální mzda pohybuje okolo 40% průměrné mzdy, což je budoucí představa vlády i u nás, jak vyplývá z jejího programového prohlášení. Poměr mezi průměrnou mzdou a minimální mzdou je v České republice spolu s Rumunskem vůbec nejnižší v Evropské unii. V roce 2017 činila minimální mzda v ČR 38,2 procenta průměrné mzdy. Přitom v některých zemích EU minimální mzda meziročně stále roste; tak např. v Polsku už dnes dosahuje 1950 zlotých, tj. 453 eur a v posledních dvou letech byla minimální mzda také v České republice zvýšena dvakrát, a to pokaždé o 700 korun na předloňských 9900 Kč, tj. cca na 360 eur. Od 1. 1. 2017 rozhodla dne 5. října 2016 vláda⁸ na návrh MPSV ČR (podle jehož údajů pobírají u nás minimální mzdu 3,2 % pracujících) zvýšit minimální mzdu na 11 000 Kč měsíčně, to znamená na 407 eur, a s účinností od 1. 1. 2018 vláda opět dne 21. srpna 2017 rozhodla⁹ o zvýšení minimální mzdy s účinností od 1. ledna 2018 na 12 200 Kč měsíčně, tj. cca 470 eur.

Pracovat za minimální mzdu není nic příjemného nikde v Evropě, její výše stačí na pouhé „přežití“. Tak třeba v některých zemích jako např. v Itálii, severských zemích Dánsku, Švédsku, Finsku, Norsku a dále na Islandu, ve Švýcarsku, Rakousku, Lichtenštejnsku a na Kypru není minimální mzda stanovena zákonem, popřípadě zavedena vůbec. Ve Skandinávii často stanovují minimální mzdu zaměstnavatelé v kolektivní smlouvě, ale není to pravidlem. Dalšími vyspělými zeměmi světa, v nichž není zákonem stanovena minimální mzda, jsou: Singapur, Hongkong, Spojené arabské emiráty, Katar, Saudská Arábie, Brunei, Bahrajn a Maledivy.

I když se v roce 2015 již naplno projeví i v USA problémy domácího finančního sektoru a finanční krize zasáhla následně celý svět a je původcem současné hospodářské recese, zůstávají Spojené státy americké nejvýkonnější ekonomikou světa. Desítky miliónů Američanů pracují za minimální mzdu, která byla v USA poprvé zákonem stanovena již v roce 1938. Centrálně je minimální mzda v USA stanovena ve výši 7,25 dolarů za hodinu.

V Evropě má nejnižší minimální mzdu Albánie, kde je v přepočtu její úroveň asi 4200 Kč měsíčně. Z dalších mimounijních evropských zemí nejnižší minimální mzda je v Rusku (720 rublů, tj. asi 20 eur), v Moldavsku (440 lei, tj. asi 23 eur) a na Ukrajině (262 hřiven, tj. asi 33 eur). Naopak nejvyšší minimální mzda na světě je v nejvyspě-

⁷ Srov. rovněž zprávu Eurostatu z 10. 2. 2017.

⁸ Viz nařízení vlády č. 336/2016 Sb., kterým se mění nařízení vlády č. 567/2006 Sb., o minimální mzdě, o nejnižších úrovních zaručené mzdy, o vymezení ztíženého pracovního prostředí a o výši příplatku ke mzdě za práci ve ztíženém pracovním prostředí, ve znění pozdějších předpisů.

⁹ Srov. nařízení vlády č. 286/2017 Sb., téhož názvu jako v předchozí poznámce.

lejších členských zemích Evropské unie, konkrétně v Lucembursku; obdobně z mimo-evropských zemí je nejvyšší minimální mzda v Austrálii, kde činí 14,31 australských dolarů za hodinu (7,24 eura), následuje Japonsko s Kanadou. Nejnižší minimální mzda z členských zemí OECD je v Mexiku, kde činí pouze 0,33 eura za hodinu.

„Minimální mzda platí jako jediná mzdová veličina pro zaměstnance v organizacích podnikatelské sféry, v nichž se uplatňuje kolektivní vyjednávání o mzdách. Minimální mzda má ve vztahu k zaměstnancům a zaměstnavatelům dvě základní funkce, jejichž úkolem je docílení její vyvážené výše, a to jak z pohledu zaměstnance, tak také zaměstnavatele. *Sociálně-ochranná funkce* minimální mzdy má zaměstnance ochránit před chudobou a umožnit mu žít na úrovni skromné hmotné spotřeby a sociálních kontaktů. Zaměstnavatelům má ochranná funkce minimální mzdy zajistit základní rovné podmínky mzdové konkurence (má zabránit mzdovému podbízení domácích i zahraničních pracovních sil).

Ekonomicko-kritériální funkce minimální mzdy vytváří předpoklady pro příjmovou motivaci občanů k vyhledávání, přijetí a vykonávání pracovní činnosti, tj. pro zvýhodnění zaměstnanců prostřednictvím pracovního příjmu vůči osobám se sociálním příjmem. Pro zaměstnavatele představuje minimální mzda nejnižší úroveň nákladů na mzdy zaměstnanců.“¹⁰

3. OBECNÁ ÚPRAVA MINIMÁLNÍ MZDY V NĚMECKU OD 1. LEDNA 2015

Od 1. ledna 2015 byla i v Německu poprvé zavedena obecná úprava minimální mzdy pro všechny zaměstnance a zaměstnankyně ve výši 8,50 eura za hodinu brutto.¹¹ Prostřednictvím zákona k posílení tarifní autonomie ze dne 11. 8. 2014 byl i uveden zákon o úpravě všeobecné minimální mzdy (Mindestlohngesetz – MiLoG – BGBl. I S. 1348), kterým měli zaměstnanci přesahující odvětví být ochráněni od mezd, které jsou tak nízké, že pouze pomocí dodatečných státních dávek dosáhnou na existenční niveau pracovního příjmu. Podle § 1 odst. 2 věta druhá výše minimální mzdy může být změněna na návrh stále komise tarifních partnerů (Komise pro minimální mzdu) nařízením spolkové vlády.

„Spolková republika Německo tak má od 1. ledna 2015 poprvé od svého vzniku na celém území všeobecně platnou minimální mzdu. Zákonná minimální mzda stanoví pevnou hranici, pod kterou v budoucnu už nelze jít. (...) Zákon o minimální mzdě (Mindestlohngesetz – MiLoG) se vztahuje na všechny zaměstnance a zaměstnankyně v Německu, nezávisle na tom, zda zaměstnavatel má sídlo v Německu či v zahraničí. V určitých oborech jsou firmy se sídlem v zahraničí, které zaměstnávají jednoho nebo více zaměstnanců v Německu, povinny předložit před zahájením každé práce nebo služ-

¹⁰ Zde srov. <http://www.funance.cz/dane-a-mzda/mzda/vse-o-mzdach/minimalni-mzda/> (cit. 9. 9. 2016).

¹¹ Blíže viz L. SUCHÁ, Němci zavedou nejmenší možný plat: 37 tisíc korun, *MF Dnes*, ze dne 4. 7. 2014, s. 6. Pro západní země není minimální mzda 8,5 eura na hodinu nic nového, firmy v těch východních se však děsí. „Budu muset zdražit, zkrátit pracovní dobu a propouštět,“ řekl MF DNES Henrik Ditrich, majitel dvou obchodů v Drážďanech.

by písemné hlášení v němčině. Tato povinnost se týká mimo jiné podniků, zabývajících se spedicí, přepravou nebo logistikou.¹²

4. ČESKÁ MINIMÁLNÍ MZDA JAKO NEJNIŽŠÍ PŘÍPUSTNÁ VÝŠE ODMĚNY ZA PRÁCI

Jak bylo již v úvodu této statě podotknuto, česká zákonná úprava minimální mzdy je obsažena v § 111 odst. 1 zákoníku práce, podle něhož minimální mzda je nejnižší přípustná výše odměny za práci v základním pracovněprávním vztahu, tedy v pracovním poměru či za výkon práce na základě dohod o pracích konaných mimo pracovní poměr.

Výši základní sazby minimální mzdy a dalších sazeb minimální mzdy odstupňovaných podle míry vlivů omezujících pracovní uplatnění zaměstnance a podmínky pro poskytování minimální mzdy stanoví vláda nařízením (srov. nařízení vlády č. 286/2017 Sb., kterým se mění nařízení vlády č. 567/2006 Sb., o minimální mzdě, o nejnižších úrovních zaručené mzdy, o vymezení ztíženého pracovního prostředí a o výši příplatku ke mzdě za práci ve ztíženém pracovním prostředí, ve znění pozdějších předpisů). Vláda tak činí zpravidla k 1. lednu s přihlédnutím k vývoji mezd a spotřebitelských cen. Nařízení vlády o minimální mzdě se může měnit, tj. výše minimální mzdy je valorizována podle růstu spotřebitelských cen.

Mzda, plat a odměna z dohod o pracích konaných mimo pracovní poměr nesmí být nižší než minimální mzda. Minimální mzda – jak bylo již shora uvedeno – je tedy nejnižší přípustná výše odměny, kterou je povinen zaměstnavatel poskytnout za práci zaměstnanci. Do mzdy a platu se pro tento účel nezahrnuje mzda ani plat za práci přesčas, příplatek za práci ve svátek, za noční práci, za práci ve ztíženém pracovním prostředí a za práci v sobotu a v neděli. Nedosáhne-li mzda, plat nebo odměna z dohody minimální mzdy, je zaměstnavatel povinen zaměstnanci poskytnout doplatek ke mzdě, k platu nebo k odměně z dohody (viz § 111 odst. 3 zákoníku práce).

V české sociálně právní legislativě nalezneme odkaz na minimální mzdu ještě v zákoně č. 592/1992 Sb., o pojistném na veřejné zdravotní pojištění, ve znění pozdějších předpisů, a sice v ustanovení § 3 odst. 6, podle něhož minimálním vyměřovacím základem (rozuměj zaměstnance) je minimální mzda, a dále v ustanovení § 3b, podle jehož znění „vyměřovacím základem u osoby, která po celý kalendářní měsíc nemá příjmy ze zaměstnání, ze samostatné výdělečné činnosti a není za ni plátcem pojistného stát (§ 3c), je minimální mzda“. S polovinou minimální mzdy operuje též § 25 odst. 1 až 3 zákona č. 435/2004 Sb.

Minimální mzda při omezeném pracovním uplatnění zaměstnance, tj. u zaměstnance, který je poživitelem invalidního důchodu, činila podle nařízení vlády č. 233/2015 Sb. s účinností od 1. ledna 2016 „55,10 Kč/hod. odpracovanou zaměstnancem, nebo

¹² Viz Minimální mzda v Německu od 1. ledna 2015, Velvyslanectví Spolkové republiky Německo v Praze – Minimální mzda v Německu...http://www.prag.diplo.de/Vertretung/prag/cs/07-Soziales/seite_mindestlohn2015_cz (cit. 11. 3. 2015).

9300 Kč/měsíc pro zaměstnance odměňovaného měsíční mzdou při týdenní pracovní době 40 hodin¹³.

Od 1. ledna 2017 podle nařízení vlády č. 336/2016 Sb. činila minimální mzda 66 Kč za hodinu a 11 000 Kč za měsíc, a od 1. ledna 2018 podle nařízení vlády č. 286/2017 Sb. činí minimální mzda částky 73,20 Kč za hodinu a 12 200 Kč měsíčně, jak už bylo v úvodu řečeno.

5. NÁVRH VEŘEJNÉ OCHRÁNKYNĚ PRÁV NA ZRUŠENÍ § 4 NAŘÍZENÍ VLÁDY Č. 567/2006 SB.

Proti shora uvedeným sazbám minimální mzdy podala u Ústavního soudu ČR dne 19. února 2016 pod spis. zn. 16/2015/SZD/EN veřejná ochránkyně práv Mgr. Anna Šabatová, Ph.D., návrh na zrušení ustanovení § 4 nařízení vlády č. 567/2006 Sb., o minimální mzdě (ve zkrácené citaci). Svůj návrh odůvodnila tak, že napadané ustanovení dopadá méně příznivě na osoby se zdravotním postižením, navíc bez rozumného důvodu výhradně na ty, které pobírají invalidní důchod. Z tohoto důvodu spatřuje rozpor ustanovení § 4 citovaného nařízení s čl. 1 Listiny základních práv a svobod a čl. 3 odst. 1 téže Listiny ve spojení s čl. 28 této Listiny a navrhla proto, aby Ústavní soud svým náleznem zrušil § 4 cit. nařízení, v platném znění. Veřejná ochránkyně práv se domnívá, že pro zajištění rovného odměňování zaměstnanců pobírajících invalidní důchod *pro futuro* je nezbytné, aby ustanovení § 4 uvedeného nařízení Ústavní soud označil za protiústavní a jako takové je zrušil.

„Veřejná ochránkyně práv se tedy obrátila na Ústavní soud s návrhem, aby zrušil § 4 nařízení vlády o minimální mzdě, podle kterého lidé se zdravotním postižením dostávají ve srovnání se zdravými kolegy nižší odměnu. Je to diskriminační,“ tvrdí Šabatová.¹⁴

Na základě této argumentace vláda mezitím svým nařízením č. 336/2016 Sb. ze dne 5. října 2016 s účinností od 1. ledna 2017 § 4 nařízení vlády č. 567/2006 Sb., ve znění pozdějších předpisů, zrušila.

6. ZÁSADA STEJNÉ MZDY ZA STEJNOU PRÁCI NEBO PRÁCI STEJNÉ HODNOTY

„Pokud dva lidé dělají stejnou práci, není možné, aby jeden z nich dostával nižší odměnu jen proto, že je zdravotně postižený a pobírá invalidní důchod. Takové rozlišování je porušením zákoníku práce i antidiskriminačního zákona. Zákoník práce ukládá totiž v § 110 odst. 1 zaměstnavatelům povinnost poskytnout zaměstnancům stejnou mzdu za práci stejné hodnoty,“ vysvětluje úřad Veřejného ochránce práv.¹⁵

Dále např. Valné shromáždění Organizace spojených národů se k vyšší minimální mzdě vyjádřilo již dne 11. 12. 1969 v čl. 10 Deklarace o pokroku a rozvoji v sociální

¹³ Srov. <http://www.finance.cz/dane-a-mzda/mzda/vse-o-mzdach/minimalni-mzda/> (cit. 9. 9. 2016).

¹⁴ Viz tamtéž.

¹⁵ Srov. dtto. K téže otázce viz též vývodů autora citovaného v dalším textu (str. 174 shora).

oblasti. Zde bylo jako jeden z hlavních cílů uvedeno: „stanovit dosti vysokou minimální mzdu pro zajištění slušné životní úrovně“.¹⁶

7. DOPIS 11 ČLENSKÝCH STÁTŮ EU A REVIZE SMĚRNICE Č. 96/71/ES O VYSÍLÁNÍ PRACOVNÍKŮ

V současné době podle tiskové zprávy ČTK z počátku června 2016¹⁷ „Česko a dalších deset zemí EU protestuje proti německým a francouzským ochranným opatřením, která mají negativní dopad na dopravce z ostatních zemí EU – brojí proti zavedení plošné minimální mzdy v těchto státech, která by se měla vztahovat i na zahraniční řidiče.“

Český ministr dopravy Dan Ťok také začátkem června 2016 předal na zasedání Rady EU v Lucemburku eurokomisařce pro dopravu Violetě Bulcové společný dopis jedenácti států, jehož obsahem je nesouhlas se zaváděním ochranných opatření především Francie a Německa, která mají negativní dopad na dopravce a mohou narušit fungování jednotného evropského trhu v dopravě. „Zaváděním ochranných opatření v podobě minimálních mezd a dalších administrativních opatření ve Francii a Německu jsme spolu s dalšími evropskými státy velmi znepokojeni. Pravidla v silniční dopravě potřebujeme regulovat jednotně na evropské úrovni a ne vrážet mezi státy klín v podobě ochranných opatření,“ uvedl ministr Dan Ťok.¹⁸

Dopis, který iniciovala Česká republika během svého předsednictví zemí Víšegrádské čtyřky, podepsali spolu s ČR zástupci Bulharska, Estonska, Litvy, Lotyšska, Maďarska, Malty, Polska, Rumunska, Slovenska a Slovinska. Signatáři tohoto dopisu respektují právo každého členského státu stanovit si na svém území vlastní minimální mzdu. Vytváření nadměrných administrativních bariér a povinností, které jsou ukládány dopravcům z jiných členských států pod nálepkou sociálního dumpingu, ale považují za neakceptovatelné. Fungování evropského trhu v silniční dopravě nemůže být založené na jednostranných rozhodnutích členských států upravujících sociální podmínky, pravidla silniční dopravy by měla být regulována na evropské úrovni.¹⁹ Obdobně referují i média, konkrétně MF Dnes ze dne 1. 8. 2016 v článku „Bitva o mzdy. Stará EU proti ‚novým‘ zemím“, kde se hlavně uvádí, že „tažení Německa a Francie proti levnějším zaměstnancům z nových členských států začíná být úspěšné už i v Bruselu. Evropská komise pokročila s plány na povinnou minimální mzdu pro zaměstnance, kteří jsou pracovně vysíláni do jiných zemí.“

V praxi to znamená, že by například čeští zaměstnanci vyslaní do Německa na služební cestu měli brát alespoň německou minimální mzdu, tedy 8,5 eura, resp. 8,84 eura na hodinu. Od července 2016 už například toto platí ve Francii pro řidiče kamionů. Země s vyššími mzdami si tak chtějí více ochránit svůj pracovní trh. Evropská ko-

¹⁶ Viz čl. 10 písm. a) Deklarace VS OSN o pokroku a rozvoji v sociální oblasti, Dokumenty OSN, tisk PSP 1578.

¹⁷ Srov. Desítky zemí brojí proti minimální mzdě, *MF Dnes*, ze dne 8. června 2016, s. 9.

¹⁸ Zde srov. <http://www.noviny.cz/silnicni-doprava/nejde-jen-o-milog-a-loi-macron-ale-i-o-novelu> (cit. 2. 8. 2016).

¹⁹ Viz tamtéž.

misařka pro zaměstnanost Marianne Thyssenová potvrdila, že s plánem na povinnou minimální mzdu i pro zahraniční zaměstnance počítá. (...) Také šéf Evropské komise Jean-Claude Juncker při představení plánu uvedl, že má platit podmínka stejného platu pro stejnou práci na stejném místě.²⁰

„Jestliže minimální mzdu u nás pobírají i jistá řemesla, a to i ve státní sféře (jako kupř. kuchařky ve školních jídelnách či školníci), která jsou pro společnost důležitá, musí dostávat měsíční mzdu, která jim stačí na celkové měsíční náklady pro život důležité.“²¹

„Národní pravidla pro úpravu minimální mzdy by měla být stanovena tak, aby disproporčně neomezovala vnitřní trh EU. Tzv. sociální dumping je podle mého názoru účelově vytvořený a politikům předkládaný výraz, kterým se mají obhájit ochranná opatření v očích veřejnosti. Řidiči, jako vysoce mobilní zaměstnanci, by měli být z působnosti těchto zákonů o minimální mzdě u vyslaných zaměstnanců zcela vyjmuti,“ uvedl Dan Ťok. Zavedené administrativní povinnosti pro zahraniční zaměstnavatele, jako je například překlad české kolektivní smlouvy do francouzštiny či ustavení zástupce zahraničního zaměstnavatele na území Francie, jsou podle něj pro dopravce rovněž nepřiměřené a zbytečně zatěžující.²²

„Spor o minimální mzdu ukazuje, jak si v Evropské unii navzdory pravidlům o souhlasu všech členských zemí prozrazují svoje hlavně původní členské země. Češi se s plánem zatím nehodlají smířit.“²³

„Přestože jednání mezi Německem a Evropskou komisí o tom, zda uplatňování minimální mzdy na zahraniční dopravce je, či není v rozporu s evropskou legislativou, ještě nejsou u konce, zakrátko vstoupí v platnost podobné nařízení ve Francii. A to není jediné opatření, které se chystá. Evropská komise v březnu 2016 přišla s návrhem na novelu směrnice o vysílání pracovníků 96/71/ES, která podle Svazu průmyslu a dopravy ČR, pokud bude schválena, opět a nadlouho rozdělí Evropu.

Svaz průmyslu a dopravy ČR s tímto návrhem komise zásadně nesouhlasí, neboť povede k dramatickému nárůstu nákladů poskytovatelů služeb a administrativní zátěže. A to všechno pro 1,9 milionu ročně vysílaných pracovníků. K hlavním návrhům novely patří omezení doby vysílání na 24 měsíců, nahrazení ustanovení o minimální mzdě ustanovením o odměně nezbytné pro ochranu pracovníka a nová pravidla pro subdodavatelské řetězce a agentury práce.

Stávající směrnice je podle Svazu dostatečná. Svaz průmyslu a dopravy ČR považuje směrnici 96/71/ES za účinnou a splňující svůj účel a pozitivně přijal i prováděcí směrnici 2014/67/EU. Svaz od počátku jednání o revizi směrnice nesouhlasí s výchozím principem „stejná mzda za stejnou práci na stejném místě“,²⁴ na kterém komise svou revizi staví a který není v praxi proveditelný.

Svaz průmyslu a dopravy ČR se ve svém stanovisku postavil proti návrhu zprávy europoslance Guillaumea Balase „Sociální dumping v Evropské unii“, která jde v mnohém

²⁰ Blíže viz J. SŮRA: Bitva o mzdy. Stará EU proti „nováčkům“, *MF Dnes*, ze dne 1. srpna 2016, s. 1.

²¹ Zde viz Dušan VALENČÍK: Stát má zaměstnat přednostně našince. *MF Dnes*, ze dne 27. července 2016, s. 11.

²² Srov. Nejde jen o MiLoG a Loi Macron, ale i o novelu směrnice 96/71/ES, zn. (lan), dtto poznámka č. 16.

²³ Blíže viz poznámka č. 20.

²⁴ K této otázce viz blíže shora Aleš Rozehnal.

nad rámec požadavků komise a přináší destruktivní návrhy zejména pro dopravní sektor. Svaz zdůrazňuje, že návrh přinese zásadní zvýšení finančních nákladů poskytovatelů služeb (pro řadu z nich likvidační) a nepřiměřené administrativní zatížení omezí poskytování služeb přes hranice a na dlouhou dobu uvede podniky do právní nejistoty.²⁵

Edita Wolfová a Jakob Wolf o tom v týdeníku Přítomnost – společenská revue ve stati „Skleněná opona“²⁶ uvádějí, že evropská komisařka pro práci a sociální věci Marianne Thyssenová bude pokračovat v projednávání projektu úprav směrnice opatřující práci tzv. vyslaných pracovníků, a to i přesto že jedenáct členských států, mezi kterými je i Česká republika, nesouhlasí s další revizí stávajících směrnic.

Podmínky zaměstnávání tzv. vyslaných pracovníků²⁷ jsou upraveny směrnicí z roku 1996 (96/71/CE)²⁸ a jí doplňující směrnicí z roku 2014 (2014/67/EU)²⁹, které zajišťují především minimální mzdu (podle země, kam je pracovník vyslán), pracovní dobu, dovolenou, bezpečnost práce a rovné postavení žen a mužů.

„Úpravy směrnice³⁰ mají podle Evropské komise dvojí cíl – za prvé **posílení práv vyslaných pracovníků**, za druhé zajištění **„loajální“ konkurence** a bránění sociálnímu dumpingu. Za účelem uskutečnění těchto cílů se zaměřuje konkrétně na vyrovnání platů vyslaných pracovníků s platy pracovníků v zemi, ve které probíhají práce, dále rozšiřuje povinně platnost směrnice na všechny oblasti, nejen na stavebnictví a v neposlední řadě zastřešuje dobu vyslání na 24 měsíců. Po uplynutí této lhůty se pracovní smlouva vyslaného zaměstnance bude zcela řídit právními předpisy, do níž byl vyslán. Členské země, které nepovažují revizi stávajících směrnic za nutnou, poukazují na skutečnost, že uplynuly pouze dva roky od zavedení směrnice z roku 2014. Také upozornily na možné narušení principu subsidiarity. K jeho narušení ale podle Evropské komise nedošlo.“³¹

V souladu s pracovním programem Komise na rok 2016 přijala Komise dne 8. března 2016 návrh (srov. dokument cit. v poznámce č. 30) na cílený přezkum směrnice 96/71/ES o vysílání pracovníků. Důvody pro opatření a pro rozhodnutí o politice uvedené v návrhu jsou rozvinuty v důvodové zprávě, bodech odůvodnění navržené směrnice a ve zprávě o posouzení dopadů, která je průvodním dokumentem návrhu. Komise dospěla k závěru, že její návrh na přezkum směrnice o vysílání pracovníků je v souladu se zásadou subsidiarity zakotvenou v čl. 5 odst. 3 SEU a stažení nebo změna uvedeného návrhu nejsou zapotřebí. Komise proto návrh zachovává. Komise bude pokračovat

²⁵ Blíže viz poznámka č. 18.

²⁶ Viz <http://pritomnost.cz/cz/ekonomika/1524-sklenena-opona> (cit. 4. 8. 2016).

²⁷ „Vyslaný pracovník“ je takový zaměstnanec, který provádí časově omezenou práci na území jiného členského státu EU, kam je vyslán svým zaměstnavatelem. Nejčastěji se jedná o stavební práce, které provádějí východo- a jihoevropské firmy jakožto subdodavatelé ve větších zakázkách na západě, především v Německu, Francii a Belgii. V roce 2013 bylo v EU takových pracovníků 1,7 milionů.

²⁸ Směrnice Evropského parlamentu a Rady 96/71/ES ze dne 16. prosince 1996 o vysílání pracovníků v rámci poskytování služeb, Úř. věst. L 18, 21. 1. 1997, s. 1.

²⁹ Směrnice Evropského parlamentu a Rady 2014/67/EU ze dne 15. května 2014 o prosazování směrnice 96/71/ES o vysílání pracovníků v rámci poskytování služeb a o změně nařízení (EU) č 1024/2012 o správní spolupráci prostřednictvím systému pro výměnu informací o vnitřním trhu („nařízení o systému IMI“), Úř. věst. L 159, 28. 5. 2014, s. 11.

³⁰ Srov. návrh směrnice Evropského parlamentu a Rady, kterou se mění směrnice Evropského parlamentu a Rady 96/71/ES ze dne 16. prosince 1996 o vysílání pracovníků v rámci poskytování služeb (Dokument COM(2016) 128 final ze dne 8. 3. 2016).

³¹ Viz poznámka č. 17.

v politickém dialogu se všemi vnitrostátními parlamenty, pokud jde o argumenty, které jdou nad rámec dodržení zásady subsidiarity, a je v zájmu přijetí navržené směrnice připravena vést diskuzi o těchto záležitostech s Evropským parlamentem a Radou.³²

Také český parlament usnesením Výboru pro evropské záležitosti ze dne 31. března 2016 a usnesením Senátu ze dne 27. dubna 2016 odmítl návrh směrnice Evropského parlamentu a Rady, kterou se mění směrnice Evropského parlamentu a Rady 96/71/ES ze dne 16. prosince 1996 o vysílání pracovníků v rámci poskytování služeb a je toho názoru, že návrh novelizující směrnice je v rozporu s principem subsidiarity ve smyslu protokolu (č. 2) o používání zásad subsidiarity a proporcionality a přijal odůvodněné stanovisko podle tohoto protokolu a dále je toho názoru, že návrh pozměňující směrnice je v rozporu s principem proporcionality.³³

8. OBECNÁ ÚPRAVA MINIMÁLNÍ MZDY V NĚMECKU OD 1. LEDNA 2015

Podle německého zákona o úpravě všeobecné minimální mzdy – Mindestlohngesetz (MiLoG) platí v celém Německu od 1. ledna 2015 celoplošně pokrývající všeobecná zákonná minimální mzda pro zaměstnance a pro většinu praktikantů ve výši 8,50 eura brutto za každou pracovní hodinu a od 1. ledna 2017 ve výši 8,84 euro/hod. Do roku 2017 budou poskytnuty ještě výjimky. Všeobecná minimální mzda nevytlačí sektorové minimální mzdy, pokud tyto jsou vyšší než je všeobecná minimální mzda (§ 1 odst. 3 MiLoG). Pro přechodnou dobu do konce roku 2017 smějí však sektorové minimální mzdy být ještě nižší než všeobecná minimální mzda, avšak od 1. ledna 2018 musí činit nejméně 8,50 eura.

Od 1. ledna 2015 tak byla i v Německu poprvé zavedena obecná úprava minimální mzdy pro všechny zaměstnance a zaměstnankyně ve výši 8,50 eura za hodinu brutto.³⁴ Prostřednictvím zákona k posílení tarifní autonomie ze dne 11. 8. 2014 byl i uveden zákon o úpravě všeobecné minimální mzdy (Mindestlohngesetz – MiLoG – BGBI. I S. 1348), kterým měli zaměstnanci přesahující odvětví být ochráněni od mezd, které jsou tak nízké, že pouze pomocí dodatečných státních dávek dosáhnou na existenční niveau pracovního příjmu. Podle § 1 odst. 2 věta druhá výše minimální mzdy může být změněna na návrh stále komise tarifních partnerů (Komise pro minimální mzdu) nařízením spolkové vlády.

³² Viz Sdělení Komise Evropskému parlamentu, Radě a vnitrostátním parlamentům o návrhu směrnice, kterou se mění směrnice o vysílání pracovníků, s ohledem na zásadu subsidiarity, v souladu s protokolem č. 2 (Dokument COM(2016) 505 final ze dne 20. 7. 2016).

³³ K tomu srov. usnesení Výboru pro evropské záležitosti Poslanecké sněmovny Parlamentu ČR č. 263 ze 49. schůze ze dne 31. března 2016 a usnesení Senátu č. 416 z 23. schůze konané dne 27. dubna 2016.

³⁴ Blíže viz L. SUCHÁ, Němci zavedou nejmenší možný plat: 37 tisíc korun. *MF Dnes*, ze dne 4. 7. 2014, s. 6. Pro západní země není minimální mzda 8,5 eura na hodinu nic nového, firmy v těch východních se však děsí. „Budu muset zdražit, zkrátit pracovní dobu a propouštět,“ řekl MF DNES Henrik Ditrich, majitel dvou obchodů v Drážďanech.

9. PRÁVNÍ OTÁZKY NĚMECKÉHO ZÁKONA O MINIMÁLNÍ MZDĚ

K PODSTATNÉMU OBSAHU ZÁKONA

OPRÁVNĚNÝ Z NÁROKU

Podle zákona o minimální mzdě má každý plnoletý zaměstnanec nepromlčitelný nárok na výplatu odměny za práci od zaměstnavatele nejméně ve výši minimální mzdy. Nárok na minimální mzdu mají také praktikanti, kteří jsou najati, aby získali pracovní dovednosti, poznatky, schopnosti nebo odborné zkušenosti, aniž by se jednalo o výchovu k povolání ve smyslu zákona o výchově k povolání (BBiG).

NEOPRÁVNĚNÝ Z NÁROKU

- Úprava, podle níž praktikanti mají nárok na minimální mzdu, neplatí pro:
- žáky nebo studenty, kteří absolvují praxi v rámci své školní výchovy nebo svého studia,
 - až do tří měsíců trvající orientační praktika pro výchovu k povolání nebo pro zahájení studia,
 - opatření požadovaná agenturou práce pro získání nástupní kvalifikace.

Žádný nárok na minimální mzdu nemají učni ani dobrovolně činní, jakož i volentéři a studenti žurnalistiky v mediálních podnicích, pokud ten volonteriat směřuje k praktické výchově, která je srovnatelná s výchovou k povolání ve smyslu zákona o výchově k povolání.

Zaměstnanci, kteří bezprostředně před začátkem zaměstnání byli déle než jeden rok nezaměstnaní, nemohou během prvních šesti měsíců zaměstnání ještě žádat žádnou minimální mzdu.

Jako zaměstnaní v dílně pro zdravotně postižené občany jsou bráni jen zdravotně postižení lidé „zcela se sníženou výdělečnou schopností“. Tento osobní okruh má status „rehabilitantů“, neplatí tedy jako zaměstnanci a nemají proto žádný nárok na zákonnou minimální mzdu.

Žádný nárok na minimální mzdu nemají také vězni ve vyšetřovací vazbě nebo potrestaní vězni, kteří uvnitř věznice pracují.

Doposud se řadila skupina povolání holič-kadeřníků k výjimečné úpravě, která žádnou minimální mzdu nedostávala. A přece od 1. srpna 2015 dostávají také minimální mzdu ve výši 8,50 euro za hodinu. Prostřednictvím této změny dostávají kadeřnice a holiči nyní zřetelně víc peněz; ve starých spolkových zemích o 50 centů více, v nových o 1 euro více.

Z ustanovení § 1 odst. 1 zákona o minimální mzdě („každá zaměstnankyně a každý zaměstnanec“) vyplývá, že tento zákon neplatí pro samostatně výdělečně činné osoby. Jestliže například samostatně výdělečně činná podnikatelka na honorářové bázi koná úklidové práce, tak nemá žádný nárok na výplatu minimálního honoráře ve výši zákonné minimální mzdy.

VÝŠE MINIMÁLNÍ MZDY

Minimální mzda je stanovena zákonem na 8,50 eura brutto hodinově. Dne 28. června 2016 navrhla jednomyslně stálá komise tarifních partnerů (Komise pro minimální mzdu) zvýšit ji o 34 centů na 8,84 eura. Spolková vláda poté předložila návrh nařízení na přizpůsobení minimální mzdy (BAnz AT 12. 9. 2016) a toto nařízení schválila na svém zasedání dne 26. října 2016.

POVINNOSTI ZAMĚSTNAVATELE

Podle § 20 zákona o minimální mzdě zaměstnavatelé se sídlem v tuzemsku nebo v zahraničí jsou povinni svým v tuzemsku zaměstnaným zaměstnankyním a zaměstnancům vyplatit odměnu za práci nejméně ve výši minimální mzdy podle § 1 odst. 2 nejpozději v termínu uvedeném v § 2 odst. 1 věta 1 bod 2 (tj. v poslední bankovní (Frankfurt n/Mohanam) pracovní den v měsíci, který následuje po měsíci, v němž byl proveden pracovní výkon.

KOMISE PRO MINIMÁLNÍ MZDU

Devítičlenná komise pro minimální mzdu je spolkovou vládou každých pět let nově jmenována. Její sídlo je zřízeno u Spolkového úřadu pro ochranu práce a pracovní lékařství jako samostatná organizační jednotka. Komise pro minimální mzdu sestává z předsedy, tří zástupců zaměstnanců a tří zástupců zaměstnavatelů a dvou nehlasujících poradců z oblasti vědy. Členové nejsou vázáni žádnými pokyny a funkci vykonávají bezplatně. Předseda je jmenován na základě společného návrhu vrcholových organizací zaměstnavatelů a zaměstnanců. Tyto vrcholové organizace navrhují také členy, kteří je zastupují ve svých oborech působnosti.

KONTROLA SPLNĚNÍ

Spolková vláda předpokládá, že zavedením minimální mzdy se mzdy 3,7 milionu zaměstnanců zvýší. Tím může k tomu příslušná celní správa kontrolovat splnění minimální mzdy a určení zaměstnavatelé musí dokumentovat pracovní dobu svých zaměstnanců. V nařízení týkajícím se dokumentačních povinností v oblasti minimální mzdy je dokumentační povinnost omezena na pracovní dobu určitých zaměstnanců. Úřední náklady k tíži hospodářství mají vzniknout jen v omezené míře. Kontrolní rada pro normy vyčíslila dodatečné náklady za dokumentační povinnosti na pouhých tři miliony eur.

OBČANSKOPRÁVNÍ UPLATNĚNÍ

RUČENÍ ZADAVATELE

Podle § 13 zákona o minimální mzdě se nachází v § 14 zákona o vysílání zaměstnanců odpovídající použití. Poté ručí podnikatel, který zmocní jiného podnika-

tele k poskytnutí dílenského nebo služebního výkonu (plnění) za závazky tohoto podnikatele, nebo tímto podnikatelem zmocněného zapůjčitele vyplatit zaměstnancům nebo zaměstnankyním nejméně minimální mzdu. On může také být vyžadován, aniž by se zaměstnanec předtím pokusil u svého vlastního zaměstnavatele učinit nárok.

PŘECHODNÁ USTANOVENÍ

Pro dobu zavádění minimální mzdy bylo přechodně do konce roku 2016 přípustné v kolektivních smlouvách dohodnout bagatelní mzdy jako minimální mzdu. Například pro zemědělství, lesnictví a zahradnictví platí kolektivněsmluvní minimální odměna za práci. Ta tam upravená minimální odměna za práci obnáší od 1. ledna 2015 za hodinu 7,40 eura (nové země a Berlín: 7,20 eura), od 1. ledna 2016 8,00 eur (7,90 eura), od 1. ledna 2017 pak ve spolkovém rozsahu 8,60 eura a od 1. listopadu 2017 9,10 eura.³⁵ Pro textilní a oděvní průmysl platí v přístupové oblasti rovněž bagatelní minimální mzda (od 1. ledna 2015 7.50 Euro. Od 1. ledna 2016 8,25 eura, od 1. listopadu 2016 8,75 eura a od 1. ledna 2017 popřípadě zákonem nově stanovená výše, nejméně ale 8,75 eura).³⁶ Pro doručovatele novin platí již podle § 24 odst. 2 zákona o minimální mzdě přechodně nepatrná, avšak jinak již platná zákonná minimální mzda.

Evaluace zákona je předvídána pro rok 2020. O účincích výjimky pro dlouhodobě nezaměstnané měla podat zprávu Spolková vláda k 1. lednu 2017. Podle obsahové kritiky z řad CDU/CSU ohlásila spolková ministryně práce Andrea Nahlesová již uprostřed roku 2015 první přezkoumání zákona o minimální mzdě.³⁷

10. PRVNÍ NĚMECKÁ JUDIKATURA A PRAKTICKÉ ZKUŠENOSTI

Od druhé poloviny 2014 do konce první poloviny 2016 se uskutečnila na území Německa řada konferencí, seminářů, workshopů³⁸ apod. a byla uveřejněna spousta článků na téma minimální mzdy. Zde bych rád upozornil především na sérii příspěvků v časopise *Neue Zeitschrift für Arbeitsrecht (NZA)* č. 7/2015.³⁹ Na rozhraní let

³⁵ Viz BAnz AT 19. 12. 2014 V1 (<http://www.bundesanzeiger.de>).

³⁶ Porovnej druhé nařízení o podmínkách textilní práce.

³⁷ Viz <http://www.welt.de/wirtschaft/article137008810/Nahles-will-den-Mindestlohn-genauer-uerberpruefen.html> z 1. února 2015, vyhlášeno 6. února 2015.

³⁸ Zde srov. např. *Arbeitsrechtlicher Workshop an der Karlsuniversität Prag, JURA 2015, Jahresbericht der Fakultät für Rechtswissenschaft, Universität Regensburg*, s. 19.

³⁹ Viz F. BAYREUTHER, *Rechtsfragen des Mindestlohns in der betrieblichen und anwaltlichen Praxis – ein Update*;

S. OLTMANNS/M. FUHLROTT, *Die Auftraggeberhaftung bei Verstößen gegen das MiLoG*;

S. PÖTTERS/D. KRAUSE, *Konsequenzen eines Verstoßes gegen das Mindestlohngesetz*;

V. KOCH-RUST/P. KOLB/G. ROSENRETER, *Mindestlohn auch für dual Studierende?*

D. DOMMERMUTH-ALHÄUSER/E. HEUP, *Anrechnung von Trinkgeld auf den Mindestlohn?*

P. HANTEL, *Unionsrechtliche Grenzen für administrative Pflichten nach dem Mindestlohngesetz*;

A. SCHMITZ-WITTE/V. KILLIAN, *Die Dokumentations- und Meldepflichten nach dem Mindestlohngesetz*;

P. AULMANN, *Behördliche Aufsicht über die Gewährung der Mindestlöhne*.

2015/2016 oslavil německý zákon o minimální mzdě první rok své existence.⁴⁰ V prvním rozsáhlém rozsudku k zákonu konstatoval pracovní soud v Berlíně dne 4. 3. 2015, že zákonná minimální mzda podle § 1 odst. 1 a 2 cit. zákona se týká úhrady normálního výkonu.⁴¹

Ve svém editoriale Prof. Dr. Achim Schunder v časopise NZA č.1/2016 na téma „Zákonodárství v pracovním právu – mezibilance“ uvedl, že avizovaná a dlouhou dobu neprávem ostře kritizovaná minimální mzda ve výši 8,50 eura byla upravena v zákoně o minimální mzdě s početnými (24) předpisy (rozuměj ustanoveními). Mnohé nejasnosti se sice nenadále odstranily po jednom roce fungování minimální mzdy, jak se vyjádřil prof. Dr. Mark Lembke v časopise NZA č. 1/2016, přesto je výklad některých norem všemi instancemi až po Spolkový pracovní soud v Erfurtu přijat. Nejnověji jsou zaznamenána volání po přizpůsobení minimální mzdy na 10 eur. Neboť první evaluace nastane až v červnu 2017 s eventuálním následkem přizpůsobení k 1. lednu 2018. Koaliční smlouva je zde jednoznačná: „Dobrá práce by se měla vyplatit a existence zajistit, na druhé straně by musela produktivita práce a úroveň mezd korespondovat s udržením zaměstnanosti.“ K tomu není co dodat!

Honorární profesor Mark Lembke z Ruprecht-Karls-Universität v Heidelbergu na téma „Zákon o minimální mzdě – první judikatura a praktické zkušenosti“ uvedl: „Od té doby bylo o smyslu a účincích minimální mzdy, jakož i o výkladu často skoupého textu zákona o minimální mzdě mnoho vyjednáno. Zákonodárné změny nejsou podle spolkové vlády toho času plánovány.“ Také soudní praxe se na všech úrovních zákonem o minimální mzdě zabývá: První ústavní stížnosti byly vzneseny, ale kvůli zásadě subsidiarity byly jako nepřislušné vráceny zpět.

Prezidentka Spolkového pracovního soudu Ingrid Schmidtová projevila důvěru v právní řešení sporů o minimální mzdou. Byla nejnověji citována v novinách Frankfurter Allgemeine Zeitung (FAZ ze 13. 10. 2015, s. 18) těmito slovy: „Minimální mzda nenavozuje žádnou zvlášť obtížnou právní otázku. Kolo nemusí být nově vynalezeno.“

Kdo je zaměstnancem ve smyslu § 22 odst. 1 bod 1 zákona o minimální mzdě, zmiňuje dále prof. Lembke, což se určuje podle všeobecného (národního) pojmu zaměstnanec. Unijní právní pojem zaměstnanec zde nehraje žádnou roli, protože Evropská unie nemá žádnou kompetenci k úpravě minimální mzdy a v této oblasti jsou tím národní ustanovení rozhodující (srov. čl. 153 odst. IV AEUV, čl. 2 odst. II, čl. 3 odst. I pododst. 2 směrnice 96/71/ES).

Autoři Frank Maschmann, Rainer Sieg a Burkard Göpfert ve své monografii „Tvorba smluv v pracovním právu – Pracovní smlouvy a smlouvy o výkonu funkce“, 2. vydání, C. H. Beck, 2015, s. 2 mj. uvádějí, že konkurenční vztah mezi zákonnými a tarifními (kolektivněsmluvními) minimálními mzdami rozřešil zákon o minimální mzdě ve prospěch přednosti zvláštních tarifních úprav. Úpravy zákona o vysílání zaměstnanců (AEntG), zákona o přeložení zaměstnanců (AÜG) a na jejich základě vydávaných

⁴⁰ K tomu viz blíže R. von STEINAU-STEINRÜCK a St. SURA, Ein Jahr Mindestlohngesetz in der arbeitserrechtlichen Rechtsprechung, Neue Juristische Wochenschrift – Spezial, Heft 2, 2016, s. 50–51.

²⁸ Zde srov. Beck-Rechtsprechen 2015, 68 901).

⁴¹ Blíže viz RA Prof. Dr. Mark LEMBKE, LL.M. (Cornell), Mindestlohngesetz – erste Rechtsprechung und praktische Erfahrungen, Neue Zeitschrift für Arbeitsrecht, Heft 1/2016, s. 1.

právních nařízení postupují tak, aby výše na jejich základě stanovených odvětvových minimálních mezd nepodkročila výši zákonné minimální mzdy (§ 1 odst. 3, věta 1 zákona o minimální mzdě).

K zákonu o minimální mzdě je třeba ve vztahu k obecné minimální mzdě ve všech pracovních vztazích přihlídnout, a to se zvláštní relevancí při tvorbě individuálních a kolektivních smluv i se zřetelem na výdělek.

Zajímavě také na zákon o minimální mzdě zareagoval Frank Bayreuther, vedoucí katedry pracovního práva a občanského práva na univerzitě v Pasově, když ve svém článku na téma „Právní otázky minimální mzdy v podnikové a advokátní praxi – současnost“⁴² mj. napsal: „Paušální náhrada přesčasových hodin. Rozsáhlá náhradová klauzule. Kdyby pracovní mzda neležela signifikantně nad minimální mzdou, musela by jí být podle přesčasové klauzule přizpůsobena výhoda minimální mzdy. Měsíční odměna za práci musí být vyměřena tak vysoko, aby počet hodin, který by zaměstnanec vykonal, stále dosahoval úrovně, kdyby si na zaměstnavateli vyžádal slíbený počet přesčasových hodin v plném rozsahu.“ Tedy platí:

„Minimální pracovní mzda \geq (Normální pracovní doba + Přesčasové hodiny) \times 8,50 euro/hodina

nebo obráceně:

Uplatněné Přesčasové hodiny \leq (Hrubá pracovní mzda: 8,50 euro/hodina) – normální pracovní doba“.⁴³

O novém zákonu o minimální mzdě pojednal také prof. Dr. Dr. h. c. Ulrich Preis z Kolína nad Rýnem v recenzi na knihu „Nový zákon o minimální mzdě. Základy a důsledky“⁴⁴, v níž mj. uvedl, že „všeobecná zákonná minimální mzda představuje jedno z nejdůležitějších pracovníprávních témat roku 2015.“

11. NĚMECKÁ MINIMÁLNÍ MZDA PRO DUÁLNÍ STUDUJÍCÍ?

Ostatně rovněž prof. Dr. V. Kochová-Rustová, prof. Dr. G. Rosentreterova a podnikový právník P. Kolb v dalším mnou vybraném příspěvku „Minimální mzda také pro duální studující?“⁴⁵ věnují především vymezení pojmu praktikant/ka ve smyslu § 26 zákona o výchově k povolání. Podle citovaného zákonného ustanovení „Praktikanty jsou osoby, které jsou najaty proto, aby získaly pracovní dovednosti, poznatky, schopnosti nebo odborné zkušenosti, aniž by se jednalo o učňovskou výchovu ve smyslu zákona o výchově k povolání nebo o pracovní vztah. (...) Jednotlivé stupně duálního studia se vyznačují tím, že jedna část požadovaných kompetencí je získávána v učňovském podniku.“

⁴² Zde srov. Neue Zeitschrift für Arbeitsrecht, Heft 7/2015, s. 385 a násl.

⁴³ Viz tamtéž, s. 387

⁴⁴ Viz Jens M. SCHUBERT, Kerstin JERCHEL, Franz Josef DÜWELL: Das neue Mindestlohngesetz. Grundlagen und Auswirkungen. – Baden-Baden, Nomos 2015, Neue Zeitschrift für Arbeitsrecht, Heft 7/2015, s. 421.

⁴⁵ Podrobněji viz V. KOCH-RUST, P. KOLB, G. ROSENTERER: Mindestlohn auch für dual Studierende?, NZA Nr. 7/2015, s. 402.

Uvedení autoři poté zevrubně rozebírají na základě ustanovení § 22 o vymezení osobní působnosti zákona o minimální mzdě, ve kterých případech je či není tento zákon pro účastníky duálního studia použitelný.

12. ZÁPOČET SPROPITNÉHO DO NĚMECKÉ MINIMÁLNÍ MZDY?

V dalším příspěvku dvou vědeckých spolupracovníků Daniela Domermutha-Alhäusera a Evy Heupové z Centra pro pracovní vztahy a pracovní právo (ZAAR) v Mnichově na téma „Započítání spropitného do minimální mzdy?“ zákon o minimální mzdě nenastoluje jen mnohé otázky, avšak dává podnět k právnímu posouzení. Především v restaurační živnosti vyvstává otázka, zda spropitné – podle zákona nebo smluvní dohody – může být započteno do minimální mzdy.⁴⁶

Podle § 107 odst. 3 bod 2 živnostenského řádu spropitné je definováno jako peněžité obnos, který třetí osoba platí bez právního závazku k zaměstnanci i k zaměstnavateli. Spropitné není žádná část mzdy za práci, avšak „příplatek k cizí mzdě“ (podle Iheringa), jelikož pracovní vztah existuje výhradně mezi zaměstnancem a zaměstnavatelem (relativita závazkového vztahu). Přitom spropitné je nutné odlišovat od tzv. peněz pro obsluhu (Bedienungsgeld).

Zaměstnavatel není oprávněn jednostranně započítávat část spropitného do minimální mzdy, protože spropitné v tomto případě není žádným pracovním příjmem a tím nemůže být chápáno jako funkční součást minimální mzdy. Dohoda mezi zaměstnavatelem

a zaměstnancem, že spropitné bude částečně započteno do minimální mzdy, není podle stavu de lege lata – ani podle zákona o minimální mzdě ani dle § 107 živnostenského řádu – možná.

13. DRUHÉ VYDÁNÍ PŘÍRUČNÍHO KOMENTÁŘE K NĚMECKÉMU ZÁKONU O MINIMÁLNÍ MZDĚ

V měsíci říjnu 2016 vyšlo v nakladatelství Nomos pod redakčním vedením prof. Franze Josefa Dübella a prof. dr. Jense Schuberta 2. vydání příručního komentáře k zákonu o minimální mzdě. Komentář poskytuje také v tomto vydání fundované a důkladné okomentování zákonného textu a umožňuje tak věcný rozbor úprav k zákonné minimální mzdě, která v roce 2015 nabyla účinnosti. Po více než osmácti měsících trvání platnosti zákona klade judikatura různé otázky, které jsou však již v novém vydání komentáře obšírně objasněny. Přesto ale zbývá několik otevřených otázek ke konečnému vyjasnění. Existují některá hesla, kterým se autorský tým věnuje s velikou kompetencí a se stálým ohledem na podnikové potřeby. Zahrnutím relevantních norem ze zákonů (AEntG, AÜG, TVG, Schwarzarbg) jsou zástupci zaměstnanců, podnikových rad, podnikových právníků, poradců a personálních manažerů povinni

⁴⁶ Blíže srov. D. DOMMERMUTH-ALHÄUSER, E. HEUP: Anrechnung von Trinkgeld auf den Mindestlohn?, NZA Nr. 7/2015, s. 406ff.

sledovat a správnými kroky usměrňovat rozvoj praxe v dalším pracovněprávním kontextu.

14. ZVÝŠENÍ MINIMÁLNÍ MZDY V NĚMECKU OD 1. LEDNA 2017

V Německu došlo od 1. ledna 2017 ke zvýšení minimální mzdy z rozhodnutí zvláštní komise, tzv. Mindestlohnkommission ze dne 28. června 2016. Podle § 9 zákona o minimální mzdě (MiLoG) rozhodla tato komise o stanovení minimální mzdy od 1. 1. 2017 na 8,84 euro/hod. (brutto), což odpovídá zvýšení o 34 centů/hod, tj. o 4 % (do konce roku 2016 platila sazba 8,50 euro/hod). Rozhodnutí komise nemá závazný charakter. Podle § 11 MiLoG může být učiněno závazným prostřednictvím nařízení spolkové vlády, a to nejdříve po uplynutí lhůty 3 týdnů po zveřejnění návrhu nařízení (tj. lhůty k vyjádření sociálních partnerů). Zvýšení minimální mzdy na částku 8,84 euro/hod. schválila spolková vláda na svém zasedání dne 26. října 2016. Zprávu o tom přinesly všechny německé informační servery.⁴⁷

Komise stanovila index růstu tarifních mezd jako východisko pro své rozhodnutí. Index sestavuje Spolkový statistický úřad, přičemž výsledek šetření ukázal nárůst tarifních mezd v období 1. 1. 2015 – 28. 6. 2016 o 4%. Komise paralelně s rozhodnutím zveřejnila hodnotící zprávu o dopadech zákona o minimální mzdě, která však má deskriptivní charakter. Explicitně komise uvádí, že dopady na konkurenceschopnost německých firem ještě nemohou být zhodnoceny, zároveň však připouští, že o ní vedla (mezi zástupci zaměstnanců a zaměstnavatelů) kontroverzní diskuse.

Nová výše minimální mzdy platí pro všechny zaměstnance od 1. 1. 2017 (pro řadu odvětví však platí zvláštní, tzv. odvětvové minimální mzdy, které jsou vyšší než plošná minimální mzda; nicméně s výjimkou lesnictví, zahradnictví, východoněmeckého textilního průmyslu, roznašeče novin a sezónní pracovníky, pro které platí výjimky, a to minimální mzda 8,50 euro/hod. od 1. 1. 2017, resp. minimální mzda v plné výši až od 1. 1. 2018.⁴⁸

15. ZVÝŠENÍ MINIMÁLNÍ MZDY V ČESKÉ REPUBLICE OD 1. LEDNA 2017 A OD 1. LEDNA 2018

Jak už bylo zmíněno v úvodu tohoto článku, s účinností od 1. ledna 2017 došlo také v České republice na základě nařízení vlády č. 336/2016 Sb. ke zvýšení minimální mzdy na částku 11 000 Kč měsíčně, tj. 66 Kč za hodinu a s účinností od 1. ledna

⁴⁷ Srov. k tomu např. informační zprávu agentury DEHOGA Baden-Württemberg z 28.10.2016: „Erhöhung beschlossen. Jetzt ist es offiziell: Der Mindestlohn steigt zum ersten Januar 2017 auf 8,84 Euro. Das Bundeskabinett hat den von der Expertenkommission empfohlenen Anstieg um 34 Cent beschlossen. Die Geschäftsordnung der Mindestlohnkommission steht vor, sich am Tarifindex des Statistischen Bundesamts, also der Entwicklung der Tariflöhne, zu orientieren, die bis Ende Juni beschlossen wurden. Konsequenz wären demnach 8,77 Euro gewesen.“ <http://www.dehogabw.de/informieren/dehoganachrichten/2016/mindestlohnhoerung> (cit. 1. 11. 2016).

⁴⁸ Převzato z tiskové zprávy Velvyslanectví České republiky v Berlíně ze dne 1. 7. 2016.

2018 podle nařízení vlády č. 286/2017 Sb. k opětovnému zvýšení minimální mzdy na částky 12 200 Kč měsíčně a 73,20 Kč za pracovní hodinu.

V návaznosti na úvodní úpravy bylo přijato další nařízení vlády č. 337/2016 Sb., kterým se mění nařízení vlády č. 567/2006 Sb., o minimální mzdě, o nejnižších úrovních zaručené mzdy, o vymezení ztíženého pracovního prostředí a o výši příplatku ke mzdě za práci ve ztíženém pracovním prostředí, ve znění pozdějších předpisů, a nařízení vlády č. 589/2006 Sb., kterým se stanoví odchylná úprava pracovní doby a doby odpočinku zaměstnanců v dopravě, ve znění nařízení vlády č. 353/2008 Sb.

Podle § 6 odst. 1 prvotního nařízení vlády ztíženým pracovním prostředím pro účely poskytování příplatku podle zákoníku práce (§ 117 a § 128 odst. 1) je prostředí, ve kterém je výkon práce spojen s mimořádnými obtížemi vyplývajícími z vystavení účinkům ztěžujícího vlivu a z opatření k jejich snížení nebo odstranění.

V § 7 se doplňuje nový text tohoto znění: „Výše příplatku ke mzdě za práci ve ztíženém pracovním prostředí při rozdělení směny nebo výkonu práce podle § 6 odst. 2 písm. l) činí nejméně 10% základní hodinové sazby minimální mzdy stanovené v § 2⁴⁹ a § 5 odst.1 za hodinu práce odpracovanou v rozdělené směně nebo při rozděleném výkonu práce.“

16. POKUTY PRO ČESKÉ DOPRAVCE VE FRANCII A NĚMECKU

„Český zastupitelský úřad v Berlíně zveřejnil na svých stránkách stručný návod pro české firmy, jak mají postupovat. V případě dopravců platí zjednodušená pravidla spočívající v tom, že firma musí pro období šesti měsíců nahlásit pracovní činnost se jménem a datem narození zaměstnance. Zároveň ujistí německé úřady o výplatě minimální mzdy. Materiály lze poslat pouze poštou nebo faxem, zaměstnavatelé neobdrží žádné potvrzení o přijetí. Jako doklad poslouží potvrzení o odeslání faxu. Německo chce po zaměstnavatelích, aby měli i pracovní smlouvu či doklady o výplatě v němčině.“⁵⁰

Počátkem druhé dekády měsíce října 2016 přinesl český denní tisk⁵¹ tuto zprávu: „První český řidič kamionu dostal pokutu 135 eur za to, že mu firma neplatí francouzskou minimální mzdu. Majitelé spedičních firem si stěžují, že jim Francouzi přichystali šílené papirovaní. (...) Řidič jel s nákladem z Francie do Nizozemska, když ho zastavila policie. Nepřekročil rychlost ani nespáchal jiný dopravní přestupek. Měl jen nízkou mzdu, a proto vyfasoval pokutu 135 eur. Řidič ČSAD Uherské Hradiště je jedním z prvních v Česku, který dostal pokutu za to, že bere v porovnání s francouzskými zaměstnanci v kamionové dopravě příliš nízkou mzdu. Ve Francii totiž od 1. července 2016 platí nový zákon Loi Macron, který zahraničním dopravcům nařizuje, aby řidičům vypláceli na francouzském území francouzskou minimální mzdu. (...) Policie šla najis-

⁴⁹ Tj. 58,70 Kč do 31. prosince 2016 a od 1. ledna 2017 66,00 Kč, resp. od 1. ledna 2018 73,20 Kč.

⁵⁰ Srov. J. ŠŮRA, Čeští řidiči jezdí v Německu stále za českou mzdu. Chybí kontroly i vyhlášky. *MF Dnes*, ze dne 15. ledna 2015, s. 13.

⁵¹ Zde blíže viz J. ŠŮRA: Nízká mzda? Pokuta 135 eur. První český dopravce dostal ve Francii pokutu za to, že neplatí řidiče tak dobře jako místní. *MF Dnes*, 11. 10. 2016, str.7, Pokuty pro řidiče tiráků zdraží zboží *MF Dnes*, 12. 10. 2016, s. 1 a 8.

to, chtěla od řidiče potvrzení ve francouzštině, že má mzdu nejméně ve stejné výši jako jeho francouzský kolega. To ale řidič předložit nemohl. (...) Cesty do Francie jsou pro jeho zaměstnavatele životně důležité, neboť tam míří velká část objemu jeho zakázek.“

Na stejnou problematiku zareagoval i český právník-advokát Aleš Rozehnal, který v internetové korespondenci „Hlidací pes.org“ ze dne 12. října 2016 pod titulem „Princip ‚stejnou mzdu za stejnou práci na stejném místě‘ znovu vztyčí železnou oponu“ napsal: „Spolková republika Německo a Francie se rozhodly uplatňovat institut minimální mzdy novým způsobem, který má za úkol diskriminovat zaměstnance a zaměstnavatele z novějších zemí Evropské unie. Výsledkem je protekcionistické opatření, které vyloučí české zaměstnance z možnosti být vyslán na práci do Francie nebo SRN, byť tato práce spočívá ‚jen‘ v přejezdu jejich území. (...)“

Stejný zákon jako ve Francii má začít platit i ve Spolkové republice Německo. Evropská komise dokonce připravuje směrnici, podle které bude platit minimální mzda při vyslání pracovníků po Evropě do všech zemí EU. Francie, Německo, ale i Evropská komise halí svůj postup do zdánlivě vznešeného hesla ‚stejnou mzdu za stejnou práci na stejném místě‘, avšak ve skutečnosti to bude znamenat nové vztyčení železné opony mezi původními a novějšími členskými zeměmi Evropské unie, alespoň co se mobility zaměstnanců týče. Funkcí minimální mzdy je zajistit, aby příjmy zaměstnance neklesly pod sociálně akceptovatelnou úroveň, ale zároveň aby motivovaly zaměstnance k vyhledávání práce namísto příjmu sociálních dávek. Výše minimální mzdy nemůže být odpoutána od výše průměrné mzdy, která je zase odvislá od celkové ekonomické úrovně dané země. (...)“

Pokud tyto dvě země budou požadovat pro všechny zaměstnance, kteří jsou vysláni na práci na jejich území, stejnou minimální mzdu, nejen že nerespektují rozdílnost ekonomické úrovně jednotlivých států, ale zároveň zcela popírají jednu ze zásadních svobod, na kterých je Evropská unie postavena, a to volný pohyb osob a služeb. Aby český zaměstnavatel dosáhl úrovně německé minimální mzdy, musel by svému zaměstnanci vyplácet částku okolo 40 500 Kč měsíčně a aby dosáhl úrovně francouzské minimální mzdy, musel by vyplácet dokonce částku okolo 46 tisíc Kč měsíčně. Tyto sumy jsou však daleko vyšší než je výše průměrné mzdy v České republice a neodráží možnosti zaměstnavatelů ani naší ekonomiky. (...)“

O platnosti a účinnosti zmíněných zákonů bude zřejmě rozhodovat některý z evropských soudů, nicméně snaha zamezit možnost českých zaměstnanců být vysláni na práci do Francie a Německa vzbuzuje otázku, jak upřímně to tyto země myslí se skutečnou integrací Evropy, rovností členských států EU a volností pohybu osob a služeb.“

17. ZÁVĚREČNÉ STRUČNÉ SHRNUTÍ A SROVNÁNÍ OBOU ÚPRAV

Je-li cílem této stati srovnání obou právních úprav, nutno si nejprve říci, co je jim společné a co je od sebe odlišuje. Především je třeba konstatovat, že obě právní úpravy mají sílu zákona a oba zákony v původně schváleném znění obsahovaly ustanovení, jimiž určovaly jmenovitou výši hodinových či měsíčních, resp. obou základních

sazeb minimální mzdy v národní, popřípadě evropské měně. Mezitím došlo z rozhodnutí příslušných orgánů (o čemž je pojednáno níže) k navýšení základních sazeb v obou zemích, z toho v České republice celkem třikrát a v Německu jednou. V současnosti představuje rozdíl v obou zemích 3,6násobek v neprospěch České republiky, což koreluje s rozdílem průměrné mzdy v národním hospodářství.⁵²

Podle německého zákona o úpravě všeobecné minimální mzdy – Mindestlohngesetz (MiLoG) platí v celém Německu od 1. ledna 2015 celoplošně pokrývající všeobecná zákonná minimální mzda pro zaměstnance a pro většinu praktikantů ve výši 8,50 eura brutto za každou pracovní hodinu a od 1. ledna 2017 ve výši 8,84 euro/hod. Do roku 2017 byly poskytnuty ještě výjimky. Všeobecná minimální mzda nevytlačí sektorové minimální mzdy, pokud tyto jsou vyšší než je všeobecná minimální mzda (§ 1 odst. 3 MiLoG). Po přechodnou dobu do konce roku 2017 směly však sektorové minimální mzdy být ještě nižší než všeobecná minimální mzda, avšak od 1. ledna 2018 musí činit nejméně 8,50 euro/hod.

Tak v obou zemích rozhoduje o výši minimální mzdy vláda svým nařízením. Ve Spolkové republice Německo může být výše minimální mzdy změněna (zvýšena) na návrh stálé komise tarifních partnerů (tzv. Komise pro minimální mzdy) – viz § 1 odst. 2 ve spojení s § 9 cit. zákona. V České republice otázka stanovení a zvyšování úrovně minimální mzdy přísluší Radě hospodářské a sociální dohody České republiky jako poradnímu orgánu vlády (viz § 28a zák. č. 2/1969 Sb. ve znění zákona č. 205/2015 Sb.), která předkládá návrh na zvýšení minimální mzdy vládě. Lze tedy konstatovat, že v obou zemích jsou bližší podmínky pro určování minimálních mezd a jejich výši upraveny zákonem.

Také v České republice došlo s účinností od 1. ledna 2018 na základě nařízení vlády č. 286/2017 Sb. ke zvýšení minimální mzdy na částky 12 200 Kč měsíčně a 73,20 Kč za hodinu.

prof. JUDr. Petr Tröster, CSc.
Univerzita Karlova, Právnická fakulta
troster@prf.cuni.cz
ORCID: 0000-0002-9631-6119

⁵² Tak se táží např. redaktori *MF Dnes* Zuzana Kubátová a Martin Petříček ekonoma Jana Švejnara „Proč jsou české mzdy proti německým jen třetinové?“ v interview na téma „Velká bída hospodářské politiky“ v deníku *MF Dnes* ze dne 6. 2. 2017 na str. 11. Obdobně Štěpán Křeček v týdeníku *Reflex* č. 05/17 ze dne 2. 2. 2017 na str. 18 v článku „Kdy dostaneme pořádné platy?“ „České mzdy neodpovídají výkonu naší ekonomiky. Je nadále neudržitelné, abychom pobírali třikrát méně než Němci“.

REDAKČNÍ RADA

Předseda: prof. JUDr. Pavel Šturma, DrSc.

Tajemnice: Mgr. Naděžda Svobodová

Členové:

doc. PhDr. JUDr. Ilona Bažantová, CSc.

prof. JUDr. Stanislava Černá, CSc.

prof. JUDr. Marie Karfíková, CSc.

doc. JUDr. Martin Kopecký, CSc.

prof. JUDr. Jan Kysela, Ph.D.

doc. JUDr. PhDr. Pavel Maršálek, Ph.D.

prof. JUDr. Monika Pauknerová, CSc., DSc.

prof. JUDr. Václav Pavlíček, CSc., dr. h. c.

prof. JUDr. Michal Skřejpek, DrSc.

prof. JUDr. PhDr. Michal Tomášek, DrSc.

prof. JUDr. Petr Tröster, CSc.

prof. JUDr. Alena Winterová, CSc.

Externí členové:

prof. JUDr. Michael Bogdan (Lund)

doc. JUDr. František Cvrček, CSc. (ÚSP, Praha)

prof. Dr. hab. Wladyslaw Czaplinski (Varšava)

doc. JUDr. Jaroslav Drobník, CSc. (Praha)

prof. JUDr. Jaroslav Fenyk, Ph.D., DSc. (Brno)

prof. JUDr. Jan Filip, CSc. (Brno)

prof. Dr. Michael Geistlinger (Salzburg)

prof. JUDr. Pavel Holländer, DrSc. (Bratislava)

Dr. Kaspar Krolop (Berlín)

prof. JUDr. Jan Musil, CSc. (Brno)

prof. JUDr. Jiří Přibáň, DrSc. (Cardiff)

prof. JUDr. Ján Svák, DrSc. (Bratislava)

JUDr. Milada Tomková (Brno)

prof. Dr. Miroslav Vítěz (Subotica)

prof. JUDr. Ladislav Vojáček, CSc. (Brno/Bratislava)

OPRAVA

V posledním vydání AUC Iuridica uplynulého roku jste na tomto místě našli jména recenzentů článků publikovaných v našem časopise v roce 2017. Nedopatřením redakce ze seznamu vypadla jména dalších recenzentů AUC Iuridica 4/2017.

Byli jimi také:

JUDr. Jan Bárta, CSc., JUDr. Monika Feigerlová, Ph.D., LL.M., doc. JUDr. PhDr. Pavel Maršálek, Ph.D., a prof. JUDr. Pavel Šturma, DrSc.

Recenzentům i čtenářům se za tuto chybu omlouváme.

ACTA
UNIVERSITATIS
CAROLINAE

IURIDICA 1/2018
Vol. LXIV

Časopis Acta Universitatis Carolinae – Iuridica je evidován v České národní bibliografii (vedena Národní knihovnou ČR), na seznamu recenzovaných vědeckých časopisů RVVI, v Index to Foreign Legal Periodicals (veden American Association of Law Libraries) a je rovněž indexován Central and Eastern European Online Library (www.ceeol.com).

Vědecký redaktor: doc. JUDr. Michael Kohajda, Ph.D.
Vydala Univerzita Karlova
Nakladatelství Karolinum, Ovocný trh 560/5, 116 36 Praha 1
www.karolinum.cz
Sazba DTP Nakladatelství Karolinum
Vytiskla tiskárna Nakladatelství Karolinum
Periodicita: 4×/rok
ISSN 0323-0619 (Print)
ISSN 2336-6478 (Online)
MK ČR E 18585