

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 ZUBAEOVÁ, 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. navrhol snížování 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 podmínek, 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. doplnění 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 *Pocta 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 platiti, má býti určitá a nikoli libovolná. Každá daň má býti vybírána v době i způsobem pro poplatníka pravděpodobně nejvýhodnějším. Každá daň má býti 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 dani 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 specifika 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 Karfíková, 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.