

ústava.⁸⁰ Ústava je více než o plátónských idejích o intuici a hledání toho, co bychom v ústavě rádi viděli a pročez také ústavu interpretujeme tak, abychom v ní našli to, co si myslíme, že je správné.

Pokud jde o ústavu, tak je třeba si uvědomit, že *Böckenförderin* citát je snadno doložitelný v historickém pohledu. Ústava státu *Massachusetts* považovala ústavu za dokument politické jednoty, který vzniká ze svobodného rozhodnutí jednotlivců, jehož výsledkem je sociální smlouva, která je základem lidu, kde je jeden každý občan svázán smlouvou. U Kanta je ústava smlouvou mezi občany, již je konstruována měšťanská společnost.

Právě příklad unijní integrace a oslabování suverenity státu a tudíž suverenity ústavy je dobrým příkladem proto, abychom zapomněli na ideály a při hledání odpovědi na otázky, co je ústava, jaký má význam v právním řádu, co má obsahovat, definovali minimem axiomů v ústavě.

Snaha uchovat si ústavu jako staromislou představi o pořádku světa, jež by měl být zachován, je totiž Plátónovým voláním „*Zadržte veškerou politickou změnu!* *Vraťte se k původnímu státu našich praotců!*“⁸¹, což vlastně není nic jiného než volání po ideálu stability, kterou ovšem pozdně moderní doba nemůže zajistit. *Karl Popper* trefně popsal Plátónův ideál absolutního dobra a absolutní spravedlnosti jako ideál totalitarismu. Ústřední otázka ideálu totality zní: „*Co je nejlepší v zájmu státu?*“⁸² Volání po suverénních autarkických a silném státu je voláním proti individualismu. Mně osobně stačí, pokud bude jako axiom ústavy obecně uznána alespoň lidská důstojnost a svoboda jedince a z nich vyplývající základní lidská práva, vše ostatní je relativní a jako takové je vystaveno relativistické právní politice a axiomatické dogmatice, a to jak národního, tak i unijního ústavodárce a který z nich v čase převáží, a představy v tomto vývoji budou hrát velkou roli, by bylo věštěním z křišťálové koule.

80 BÖCKENFÖRDE, E. W.: *Geschichtliche Entwicklung und Bedeutungswandel der Verfassung*. In BÖCKENFÖRDE, E. W. (ed.): *Staat, Verfassung, Demokratie*. Frankfurt am Main, 1991, s. 29.

81 POPPER, K.: *Otevřená společnost a její nepřítel I. Plátónovo zatřikávání*. Praha: OIKOYMENH, 2011, s. 94.

82 *Ibid.* s. 97.

Co všechno si může dovolit demokraticky legitimovaný zákonodárce? Ústavní základy daňového práva

Ondřej Moravec

Účelem předkládaného příspěvku není prezentace nářků nad úrovní českých daňových zákonů, jakkoli by se jednalo o téma jistě uživatelské. Soustředil se budeme na problematiku ústavních determinantů daňového práva, resp. mezi ústavního přezkumu daňových zákonů. Ve vymezeném prostoru není možné pojnout zkoumanou materii komplexně, zaměříme se proto spíše na tendence, které v současné době můžeme rozpoznat v judikatuře Ústavního soudu. Cíli příspěvku je tak v zásadě dvoji:

- a) pokusit se identifikovat meze, které zákonodárné moci stojí v cestě směřující k realizaci politických a ekonomických vizí aktuální politické většiny a
- b) zhodnotit postavení jednolince, který se domnívá, že do jeho lidskoprávní sféry je daňovými zákony zasahováno.

1. Daňové zatížení a doktrína political question

Rozložení daňového zatížení je typickou politickou otázkou, o níž je sváden tuhý politický boj. Jakkoli z principů právního státu i z výslovné úpravy článku II odst. 5 Listiny základních práv a svobod vyplývá, že daně a poplatky lze ukládat jen na základě zákona, a tak se ani otázka zdaňování neocitá mimo zorné pole Ústavního soudu, je pravdou, že veškeré zásady Ústavního soudu v této oblasti jsou přijímány s jistou nelibostí. Tato nelibost je pravděpodobně nejsilnější ze strany politické reprezentace, ovšem s výjimkou té její části, která ústavní přezkum sama iniciovala.

K ústavnímu přezkumu daňových zákonů se dle svých vlastních slov staví zdrženlivě i samotný Ústavní soud, který ústavní konformitu daňových zákonů dokonce testuje zmlhnutou modifikací testu proporcionality, přičemž jedním z důvodů této zdrženlivosti má být i politická povaha této materie.¹ Místopředseda Ústavního soudu Holländer k této otázce uvádí: „... děba moci, sféra demokratického politického posouzení obsahu veřejného dobra určité je nutným důvodem (patrně nikoli dostatečným) uplatnění testu vyloučení extrémní disproportionality. Domnívám se, že důvodem dalším (řekněme – dostatečným) je povaha veřejného dobra, projevující se v jeho posuzování spíše formou demokratického rozhodování (jak je v tom u daní, poplatků, veřejných

1 Poprvé stov. náleze Ústavního soudu Pl. ÚS 7/03.

financí, rozpočtů, životního prostředí, zahraniční politiky, obrany apod.) anebo se projevující v jeho posuzování ve sféře tak demokratického, jakož i judičiálního rozhodování (např. veřejný pořádek).⁹²

Zdá se však, jako by deklarovaná zdrženlivost Ústavního soudu zákonodárce přímo vyzbýzela k demonstraci neomezené síly a moci v domněn, že výsledkem politického boje může být v těchto případech v zásadě cokoli. Nemělo by však zůstat pozapomenuto, že vedle pravidel vedení politického boje jsou dotčena, a to často velice nešetrně, ústavně zaručená základní práva daňových poplatníků.

Mohu-li si pomoci titulkem vymezující téma konference: základní práva, jako by byla zastínována politickým rozdílným rozložení daňového zatížení. Tímto příměrem by zároveň měla být odhalena spojitost dvou v úvodu příspěvku zmiňovaných rovin tématu.

2. Daně a vlastnické právo

Zdanění ze samotné své povahy zasahuje majetkovou sféru jednotlivce, když jej připravuje o část jeho příjmů, a to za účelem zajištění základních funkcí státu. Ústavní pořádek České republiky ze zdaněním jednotlivce výslovně počítá v základním lidskoprávním katalogu. V kontextu ústavní ochrany vlastnictví čl. 11 odst. 5 Listiny stanoví, že *daně a poplatky mohou být ukládány jen na základě zákona*.

Jakkoli je samotný text tohoto ustanovení poměrně jednoznačný a konkrétní, jeho funkce je poněkud záhadná.⁹³ Gramaticky jde o formální výhradu zákona – ústava zde určitou kompetenci svěřuje do rukou běžného zákonodárce, čímž jsou omezeny ostatní složky státní moci. Zároveň jde o implicitně vyřádkovanou mez obsahovou – je-li naplněna předepsaná forma, představuje zdanění ústavně aprobovaný zásah do vlastnického práva. Lze si pak položit otázku:

- 2 HOLLÄNDER, P.: Zásada proporcionality: jednosměrná ulice, nebo hermentický kruh? Na příkladech veřejných dober a základních práv kolidujících s právem na soukromí in: Šimáček, V. (ed.) Právo na soukromí. Brno: Masarykova univerzita, 2011, s. 29.
- 3 Z pohledu čistě praktického se omezuje na vytyčení meze pro normotvorbu obcí ve věcech místních poplatků, kdy na rozdíl od ostatních místních záležitostí Ústavní soud setrvává na svém stanovisku, že k uložení poplatkové povinnosti je třeba výslovného zákonného zmocnění, srov. především nálezy Ústavního soudu Pl. ÚS 30/06 ze dne 22.5.2007.

— zda je sama skutečnost, že se jedná o zdanění postčující pro ústavní konformitu této úpravy a
— pokud tomu tak není, jakým způsobem je možné hledat ústavní meze legislativní činnosti.

V literatuře se lze setkat i s názorem, že jednou z funkcí ust. čl. 11 odst. 5 Listiny je konstituování daňové povinnosti: „*Jedná se o povinnost fyzických a právnických osob platit daně a poplatky; je-li jim tato povinnost zákonem uložena.*“⁹⁴

Výsostné postavení zákonodárné moci je předurčeno historicky – pravomoc parlamentu schvalovat panovníkovi daně patřila mezi první prerogativy parlamentu. V dnešní době je aktuální spíše otázka: do jaké míry je v daňových věcech delegovaná normotvorba. Hřebek tuto možnost vylučuje s odkazem na principy právního státu, dělby moci a důvody historické: „Ústavní soud k této otázce v nálezu Pl. ÚS 3/95 konstatoval, že přenechání definice pojmu, který má konstitutivní význam pro vymezení předmětu ochrany, právnímu předpisu nižší právní síly se ocitá mimo meze zákona ve smyslu ust. čl. 79 odst. 3 Ústavy.“⁹⁵ Z citovaného nálezu Ústavního soudu však nplyne, že by čl. 11 odst. 5 Listiny kladal na daňové zákony přísnější požadavky, než jaké vyplývají z obecných ustanovení Ústavy, resp. Listiny.⁹⁶

Teorie finančního práva uvedený nálezy interpretuje tak, že v zákoně musejí být stanoveny konstitutivní znaky, zatímco ostatní otázky mohou být ponechány delegované normotvorbě.⁹⁷ K těmto závěrům se hlásí i Ústavní soud, když v souvislosti s ukládáním místních poplatků konstatuje: „*Daňové a poplatkové povinnosti a podmiňky jejich vzniku tak, aby odpovídaly výše uvedenému základnímu právu, zakotvenému v Listině, musí mít svůj základ v zákoně. Zákonná úprava, jak lze dovodit z teoretických rozborů, musí určovat náležitosti poplatkového vztahu, tzv. prvky poplatku, kterými jsou subjekt poplatku, objekt poplatku, základ poplatku, sazba poplatku, úlevy a osvobození od poplatku, splatnost poplatku a sankce za nesplnění poplatkové povinnosti. Předánit daně jako subjektivního závazku určité osoby vůči státu je právní normou určené jednání, konání nebo chování osob. První důvod (titul) daně je dán zvláštním*

- 4 Srov. HŘEBEK, J.: in: Pavlíček, V. a kol.: Ústava a ústavní řád České republiky – komentář 2. díl Práva a svobody, 2. vydání. Praha: Linde, s. 129.
- 5 HŘEBEK, J.: cit. dílo s. 131.
- 6 Nález Ústavního soudu Pl. ÚS 3/95 ze dne 24.10.1995.
- 7 Zejm. čl. 2 odst. 3 a čl. 4 odst. 1 Listiny.
- 8 Srov. BAKEŠ, M., BOHÁČ, R.: Ústavní základy daňového práva in: Šurma, P., Tomášek, M. et. al.: Nové jevy v právu na počátku 21. století, III. Proměny veřejného práva. Praha: Karolinum, 2009, s. 257.

zákonem a na základě něho se také závazek určité osoby vůči státu zakládá. Danová (poplatková) povinnost vzniká například určitých zákonem vymezených právních skutečností, podmínek, které na straně státu (obce) zakládají právní nárok na daň (poplatek) a na straně osoby daňový (poplatkový) závazek. Daň má vynutitelný charakter (na základě zákona se vybírá), zákon přesně vymezuje skutečnosti zakládající daňovou povinnost, výši a lhůtu splatnosti. Na rozdíl od poplatku se však u daně jedná o peněžitá plnění, která nejsou vybírána jako vyrovnání za individuální výkonu.⁹

Pozornost nauky se v posledním období čím dál tím více přesouvá směrem k obsahu daňových zákonů.¹⁰ Jak jsem zmiňoval již v úvodu svého příspěvku, ve věcech daňových Ústavní soud aplikuje test proporcionality v modifikaci vyloučení extrémní disproportionality. Oproti standardní variantě testu (v podobě příkazu k optimalizaci) Ústavní soud zkoumá dodržení kautelnosti, a to jak neakcesorické, tak i akcesorické v rozsahu vymezeném v čl. 3 odst. 1 Listiny. Ve vztahu k neakcesorické rovnosti (typicky diskriminace na základě majetkových poměrů) se možnost zásahu ze strany Ústavního soudu omezuje na případy, „v nichž hranice veřejnoprávního povinného peněžitého plnění jednotlivcem vůči majetkovému subjektu jednotlivce, nabývá škrtičho (rdousičho) působení; jinými slovy vyjádřeno, má-li posuzovaná daň, poplatek, příp. peněžní sankce ve svých důsledcích konfiskáční dopady ve vztahu k majetkové podstatě jednotlivce.“¹¹ Základním východiskem pro tento postup je zjištění Ústavního soudu, že „[j]akkoli je daň, poplatek, či peněžitá sankce veřejnoprávním povinným peněžitým plněním státu a tedy zásahem do majetkového subjektu, a tudíž i vlastnického práva povinného subjektu, bez naplnění dalších podmínek nepředsazuje dotčení v ústavním pořádkem chráněné vlastnické pozice...“¹² Za svou volbu nenese zákonodárce odpovědnost právní, nýbrž politickou.¹³

Na takto formulovaném východisku je vystavěna i aktuální judikatura Ústavního soudu. V rámci přezkumu ústavnosti daně z převodu nemovitosti se Ústavní soud vypořádal s návrhem Nejvyššího správního soudu na modifi-

- 9 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).
- 10 Ilustrativní je nejnovější komentář k Listině, srov. ŠIMÁČKOVÁ, K. in: Wagnarová, E. a kol.: *Listina základních práv a svobod*, komentář. Praha: Wolters Kluwer, 2012, s. 319-323.
- 11 Srov. nález Ústavního soudu Pl. ÚS 7/03 ze dne 18.8.2004
- 12 Tamtéž.
- 13 Tamtéž.

kaci testu ústavnosti jeho doplněním o zkoumání racionality daně, tj. o zkoumání, zda daň stanovená zákonodárcem plní určitý seznatelný racionální cíl. Ústavní soud v zaměřeném nálezu setrval na své variantě testu proporcionality, když konstatuje, že „...vyměřená daň nesmí omezovat vlastnické právo osoby povinné k zaplacení daně takovým způsobem, který by se přičítá ustanovení čl. 4 odst. 4 Listiny.“¹⁴ Přezkum se i v tomto případě omezil na to, zda daňová povinnost není rdousící a zda nedošlo k porušení zásady rovnosti v právech. Již na tomto místě stojí za zmínku skutečnost, že rdousící charakter daně Ústavní soud zkoumá ve vztahu k obvyklým situacím, nikoli ve vztahu k situacím toliko možným či ojedinělým.

V nejnovějším nálezu ve věci omezení podpory výroby elektřiny ze slunečního záření pak Ústavní soud dokonce ani neidentifikoval ústavní rovninu problému a nepřistoupil k testu proporcionality v žádné jeho variantě, když „... nespatřuje jako dominantní problém kolizi dvou či více základních práv či ústavně chráněných hodnot, nýbrž zpochybnění ústavnosti zákona, který nepřísobí zásah do ústavně zaručených práv a svobod, ale ve svém důsledku působí snížení státní podpory předpokládané zákonem dřívějším.“¹⁵

Z posledně citovaného nálezu by se tak mohlo zdát, jako by Ústavní soud inklinoval ke stanovisku, že diskrece zákonodárce ve věcech daňového práva je prakticky neomezená a smysl čl. 11 odst. 5 Listiny se omezuje na zakotvení toliko formální výhrady zákona. Vše ostatní je věcí politické odpovědnosti a ocitá se mimo zorné pole Ústavního soudu.

Snížení standardu ochrany vlastnického práva založením daňové povinnosti je v judikatuře Ústavního soudu opíráno o princip dělbý moci a o ústavní vymezení zákonodárné moci, resp. o argument zdůrazňující nutnost otevřít tyto otázky politickému boji.¹⁶ Politický rozměr regulované materie se tak stává jediným důvodem vyřazení Ústavního soudu ze hry.

Článek 11 odst. 5 Listiny v tomto pojetí získává zcela novou funkci. Plní obdobnou roli, kterou ve vztahu k sociálním právním sehrává čl. 41 Listiny – jako by čl. 11 odst. 5 znamenal, že pokud jde o zdanění, lze se vlastnického práva dovolávat pouze v mezích daňových zákonů.

Domnívám se, že takovýto náhled na význam čl. 11 odst. 5 Listiny je nesprávný a že zákonodárce není ve své legislační činnosti tak neomezený, jak

- 14 Nález Ústavního soudu Pl. ÚS 29/08 ze dne 21.4.2009, odst. 53.
- 15 Nález Ústavního soudu Pl. ÚS 17/11 ze dne 15.5.2012, odst. 77.
- 16 Srov. nález Ústavního soudu Pl. ÚS 29/08, cit. shora.

by se mohlo zdát, že shora citovaných plenárních náleží. Jistě je pravdou, že míra zdanění a jeho rozložení mezi jednotlivé daňové subjekty je do značné míry věcí společenského (politického) konsensu, který je artikulován na půdě parlamentu, což však nezabývá zákonodárce, byť demokraticky legitimováno, šetřit podstatu a smysl základních práv, do nichž svou normotvorbu zasahuje.

Vrátíme-li se k Hollandereem formulované tezi citované v úvodní části příspěvku, jsem přesvědčen o tom, že daňová normotvorba je v nikoli zanedbatelné míře otázkou rozhodování judičiálního. V další části příspěvku se pokusíme tuto tezi argumentačně poděřit a zároveň tak identifikovat tu část rozhodování, která má judičiální povahu.

3. Daně a ústavně zaručená subjektivní práva

3.1. *Může být zdaněno cokoli?*

Vychodiskem pro další úvahy je teze, že ustanovení čl. 11 odst. 5 Listiny představuje mez vlastnického práva. Zaujme přitom neobyčejná šíře a obecnost formulace této meze. Pro srovnání uvedme, že již Deklarace práv člověka a občana byla v tomto směru podrobnější, když stanovila:

K vydržování veřejné moci a k úhradě správních výdajů je zapotřebí spočetných daní; mají být rovnoměrně rozvrženy na všechny občany podle jejich majetkové schopnosti. Všichni občané mají právo určit sami nebo prostřednictvím svých zástupců potřebnost veřejných daní, svobodně k nim dát souhlas, kontrolovat jejich používání, určit jejich kvótu, základ, způsob jejich vybírání a dobu jejich trvání.

Stežejní pojmy daně, resp. poplatků nejsou na ústavní úrovni definovány a i literatura se spíše než na vymezení těchto pojmů jako takových soustředí na znaky, kterými je možno tyto pojmy odlišit navzájem, případně pojmy definuje z ekonomického úhlu pohledu.¹⁷ Ne že by to nebylo důležité, ale stranou pozornosti tak zůstává otázka, zda daní je vše, co zákonodárce za daně označí a na to navazující otázka, zda a za jakých podmínek je zákonodárce konstituovat jinou peněžitou povinnost než takovou, která bude odpovídat vymezení daně či poplatku.¹⁸

¹⁷ Stov. BAKŠ, M., a kol. Finanční právo, 5. vydání, Praha: C. H. Beck, 2009, s. 155 a násl.

¹⁸ Peněžité sankce tresní povahy ponechme stranou.

Z obecně sdílených definičních znaků naráží především na znaky všeobecnosti a neúčelovosti daní, již dnes v právním řádu nalezneme celou řadu odvodů, o jejichž právní povaze lze spekulovat – jedná se odvodů nacházející se někde na pomezí daně a sankce, tyto odvodů zatěžují úzkou skupinu poplatníků a jejich využití je mnohdy účelově vázáno. Obdobné znaky ostatně vykazují i silniční daň, u níž je jejím rozpočtovým určením zdůrazněn prvek účelovosti. Žonglování zákonodárce s pojmy jsme mohli zaznamenat i v souvislosti se snížením podpory státního spoření či nové fotovoltaiky, kdy bylo sníženi příslíbené státní podpory zamaskováno ad hoc sražkovou daní.

Domnívám se, že otázky související se stabilitou daňové soustavy, zásady všeobecnosti zdanění a množiční se „nepojmenovanými platbami“ představují závažný ústavněprávní problém zasahující naši pozornost. K dalšímu ověřování v tuto chvíli nabízím toliko hypotézu, že se nejvíce byt přijatelným, aby zákonodárce mohl zdanit takřka cokoli, jak jsme mohli pozorovat např. v poslední vánoční pohádce *Tajemství staré bambičky*.

3.2. *Zásada zákonnosti*

Článek 11 odst. 5 Listiny je ústavním zakotvením zásady zákonnosti a představuje tak podle mého názoru nejen formální, ale též obsahovou mez základního práva na ochranu vlastnictví.

Historicky předurčená formální výhrada zákona plní podle mého názoru dvojí funkci. První spočívá v zapojení zákonodárce do tělesa, které má daňové zákony pod plnou kontrolou. Delegovaná normotvorba je podle mého názoru vyloučena v té části materie, která konstituuje daňovou povinnost a stanoví její výši. Tato funkce je trefně vyjádřena anglickou frází *no taxation without representation*, která stála u zrodu parlamentarismu. Reprezentační funkce je naplňována v politickém diskursu a její naplňování je sankcionováno politickou odpovědností.

Domnívám se však, že lze rozpoznat i funkci druhou, kterou vyjadřuje pro změnu latinské *nullum tributum sine lege* zjevně inspirované principem *nulla poena sine lege*. Význam této zásady silně překračuje politický rozměr a stává se otázkou právního diskursu. Podmínka zákonnosti totiž není splněna prostým naplněním formy, významnou roli sehrává i obsah daňových zákonů.

Ten musí být jednoznačný, určitý a srozumitelný tak, aby jeho aplikace byla pro jednotlivce předvídatelná. Tyto požadavky jsou samozřejmě ideálem pro právní předpisy obecně, v daňovém právu je však na ně kladen zvláštní

důraz a, což je pro věc podstatné, z jejich nesplnění jsou vyvozovány konkrétní závěry.

Nejvyšší správní soud jako východisko své rozhodovací činnosti uvádí: „Současný stát je natlo vnitřně jako důsledek společenské smlouvy, tzn. konkrétního konsensu společnosti o tom, že existence instituce zajišťující veřejné zájmy je racionální. Jakkoliv proto má stát v řadě vztahů vzhledem k veřejné povaze, je jeho prvotní podstata založena na smluvní bázi. To mimo jiné znamená, že každá fyzická i právnická osoba má ve vztahu ke státu nejen řádu povinností (souborně podřaditelných pod povinnosti respektovat jeho právní řád), nýbrž rovněž řádu práv. Touto optikou nazýváno představuje daňový systém nejen nezbytný prostředek k materiální existenci státu, nýbrž především jakýsi test legitimity instituce státu. Soustava daní proto musí být z hlediska její koncepce i konkrétní aplikace transparentní, předvíatelná a přiměřená. V opačném případě zmíněnou legitimizační funkci nemůže splňovat, a v konečném důsledku tak zpochybňuje samotný význam a funkci státu.“¹⁹

Přítomnost těchto požadavků do značné míry vyplývá z procesního rámce, v němž jsou ustanovení hmotného práva používána – přiznání a vypočtení daňové povinnosti daňovým subjektem s možností případné následné kontroly vyžaduje, aby jednotlivec přesně věděl, jak si má daň stanovit a nemohl být v budoucnu postihován za nekvalitní právní úpravu.

Zde také leží základní východisko často aplikované zásady *in dubio mitius*, k níž Ústavní soud uvádí: „... za situace, kdy právo umožňuje dvoji výklad, nelze při řešení případu pomítnout, že na poli veřejného práva mohou státní orgány činit pouze to, co jim zákon výslovně umožňuje (na rozdíl od občanů, kteří mohou činit vše, co není zákonem zakázáno - čl. 2 odst. 3, 4. Ústavy). Z této maximy pak plyne, že při ukládání a vymáhání daní dle zákona (čl. 11 odst. 5 Listiny), tedy *in factu* odněti části nabytého vlastnictví, jsou orgány veřejné moci povinny ve smyslu čl. 4 odst. 4 Listiny šetřit podstatu a smysl základních práv a svobod. Jinak řečeno, v případě pochybností jsou povinny postupovat mírněji (*in dubio mitius*).“²⁰

Dle rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze zásady legality vyplývá mj. to, že jednotlivec má mít možnost se spolehnout na text daňového zákona, a to i tehdy, vede-li gramatický výklad k závěrům, které se zdají být v rozporu s celkovou logikou daného systému.²¹ V citovaném rozhodnutí šlo

19 Rozsudek 2 AfS 62/2004-70 ze dne 24.5.2005.

20 Srov. náleží Ústavního soudu IV. ÚS 650/05 ze dne 16.8.2007.

21 Srov. rozhodnutí rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu 7 AfS 54/2006-155 ze dne 16.10.2008.

o aplikaci ustanovení zákona o daní z přidané hodnoty, které šlo proti zásadě neutrality DPH. Jakkoli se totiž text zákona jevil být z hodnotového hlediska nerozumným, dle Nejvyššího správního soudu nezbyvá soudům než tuto iracionálnost toliko konstatovat k tíži daňového subjektu však nelze postupovat *contra verba legis*.

I ve věcech daňových se v plném rozsahu uplatní maxima ústavně konformního výkladu, který šetří podstatu a smysl základního práva na ochranu majetku. V nálezu IV. ÚS 650/05 Ústavní soud konstatuje „Podstatou ochrany vlastnického práva v oblasti stanovení a vybírání daní a poplatků není pouze formální podřazení určité daně konkrétnímu ustanovení zákona, nýbrž tato ochrana se v materiálním právním státě (čl. 1 odst. 1 Ústavy ČR) musí vztahovat také na případy aplikace a interpretace určitého zákonného ustanovení, jež stanoví daňovou nebo poplatkovou povinnost. V daném případě však Nejvyšší správní soud příslušné zákonné ustanovení, tj. § 10 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v tehdy platném znění, aplikoval a především interpretoval způsobem, který byl v rozporu s čl. 4 odst. 4 Listiny základních práv a svobod. Neseřtil totiž podstatu a smysl základního práva sěžovatelky na vlastnictví a přijatou interpretaci se ocitl mimo zákonný podklad stanovení daňové povinnosti. Touto interpretací zákonných ustanovení totiž rozšířil daňovou povinnost na situaci, na kterou při řádné (mírnější) interpretaci zákona daňová povinnost nedopadá, čímž zasáhl do základního práva sěžovatelky garantovaného čl. 11 odst. 1 Listiny základních práv a svobod.“²²

3.3. Daňové právo a retroaktivita

Samostatnou a navýsost aktuální otázkou jsou ústavní meze možné retroaktivy daňových zákonů. Změny daňových zákonů, které jsou samy o sobě velmi časté, mnohdy vyvolávají nevoli u těch osob, které jsou zatíženy novou daňovou povinností či jsou naopak kráceny existující úlevy a osvobození. V krajních případech je pak zasazeno do legitimních očekávání vyvolaných zákonným ujištěním, že určité zvýhodnění či úleva zůstane po předem danou dobu zachována.

Ústavní soud v poslední době rozhodoval o takovýchto případech dvakrát. Nálezem ve věci krácení státní podpory stavebního spoření²³ vyslovil protiústavnost té části zákona, kterou byla již připsaná státní podpora dodatečně zatížena srážkovou daní, čímž zákonodárce maskoval její retroaktivní snížení.

22 Nález Ústavního soudu IV. ÚS 650/05 ze dne 16.8.2007.

23 Nález Ústavního soudu Pl. ÚS 53/10 ze dne 19.4.2011.

Zde Ústavní soud konstatoval zakázanou pravou retroaktivitu. Naproti tomu ve vztahu k podpoře za budoucí období Ústavní soud dospěl k závěru, že jde o právně přijatelnou formu nepravé retroaktivity s tím, že účastníci systému stavebního spoření nemohli spoléhat na to, že výše státní podpory zůstane zachována po celou dobu trvání smlouvy o stavebním spoření. Jinými slovy řečeno, princip ochrany legitimních očekávání nemůže vést k požadavku na absolutní neměnnost právních předpisů, danové zákony z toho nevyjímaje.

Obdobným způsobem pak vyzněly závěry Ústavního soudu ve vztahu ke krátké podpoře fotovoltaiky.²⁴ Založení odvodové povinnosti krátkí příslibnou státní podporu o 26% Ústavní soud posoudil jako akceptovatelný případ nepravé retroaktivity. I v tomto nálezu konstatoval, že příslib poskytnutý státem formou zákona není dostatečný pro založení legitimních očekávání na straně producentů, resp. investorů.

Nutno podotknout, že závěry Ústavního soudu jsou v tomto bodě mimořádně diskutabilní, neboť zákon o podpoře výroby elektřiny z obnovitelných zdrojů od samého počátku své účinnosti obsahoval mechanismus, podle něhož měla být garantovaná výše výkupních cen do budoucna upravována.²⁵

Jsem přesvědčen o tom, že tvrzení vlády akceptované Ústavním soudem, že investorům nemůže být poskytnuta ústavní ochrana, když se mylně domnívali, že stát se bude při úpravě výkupních cen řídit platným zákonem a nedohlédli, že toto ustanovení je zákonodárcem oprávněn kdykoli změnit, si v míře nebyvalé a nepřipustné zahrává s elementárními principy právního státu.

Ústavnímu soudu přitom nutno dát za pravdu jak pokud jde o argument, že se nejedná o pravou retroaktivitu tak pokud jde o konstatování, že nepravá retroaktivita je zásadně přípustná a že princip ochrany legitimních očekávání nemůže implikovat požadavek na nezměnitelnost právní úpravy. Potíž podle mého názoru tkví v tom, že v obdobných případech si s klasickými koncepty práve a nepravé retroaktivity nevystráčíme. Zásah do ústavně chráněné sféry investorů do solárních elektráren nespocívá v tom, že jim byly retroaktivně

24 Nález Ústavního soudu Pl. ÚS 17/11 ze dne 15.5.2012.

25 Ust. § 6 odst. 4 zákona č. 180/2005 Sb. zní: *Výkupní ceny stanovené Úřadem pro náležitější kalendářní rok nesmí být nižší než 95 % hodnoty výkupních cen platných v roce, v němž se o novém stanovení rozhoduje. Ústanovení věty první se nepoužije pro stanovení výkupních cen pro následující kalendářní rok pro ty druhy obnovitelných zdrojů, u kterých je v roce, v němž se o novém stanovení výkupních cen rozhoduje, dosaženo návratnosti investic kratší než 11 let; Úřad při stanovování výkupních cen postupuje podle odstavce 1 až 3.*

založeny nové povinnosti, nýbrž v tom, že došlo k výrazné změně podmínek, oproti původnímu stavu, a zároveň byl porušen slib, který stát dal v minulosti formou zákona.

Jako bychom se vrátili zpět do doby, kdy stát není vázán svým právem, resp. je jím vázán pouze do té doby, dokud se nerozhodne pravidla změnit, třebaš i ad hoc. Je příznačné, že hlavním protagonistou tohoto nebezpečného trendu je právě demokraticky legitimovaný zákonodárc. Vskutku si nedovedu představit, jakým způsobem mní politická reprezentace uskutečnit penzijní reformu v situaci, kdy jednotlivec nemá právo legitimně očekávat, že fundamentální prvky systému zůstanou nezměněny. Mrzavivý smích cimrmanovské Smrtky zní nepřijemně zblízka.

Domnívám se, že časovost působnosti daňových zákonů, jejich možné zpětné účinky a nutnost ochrany legitimních očekávání nelze řešit pouze na podkladu rozlišení práve a nepravé retroaktivity, nýbrž je zapotřebí vnímat tyto otázky skrz požadavek na určitou stabilitu daňových zákonů, to vše tak, aby jednotlivec nebyl vystaven svévolnému zacházení ze strany zákonodárné moci. Tyto právněpolitické požadavky včetně zvláštního důrazu na jejich respektování v daňové normotvorbě nalezneme i mezi fullerovskými požadavky náležitěho práva.²⁶

Na těchto základech je vystaven jiný nedávný náleze Ústavního soudu,²⁷ v němž se Ústavní soud jednomyslně postavil na stranu ochrany legitimních očekávání a právní jistoty daňových subjektů proti svévolným zásahům zákonodárc, byť vybaveného demokratickou legitimitou. Za nepřijatelnou označil změnu pravidel stanovenou zákonem dopředu pro účelní a zdaňovací období uskutečňovanou v průběhu tohoto období bez toho, že by daňové subjekty měly možnost na změněná pravidla přiměřeně reagovat.²⁸

3.4. Daně a rovnost

Diskriminace a porušení zásady rovnosti, ať už akcesorické nebo neakcesorické jsou snad nejčastěji vznášenými námitkami proti existující podobě daňových zákonů. Zatímco nejasnost, nerosrozumitelnost, neurčitost a podobné vady jsou mnohdy (nikoli bezvýjimečně) rázu spíše legislativně-technického, vztah daňového práva a zásady rovnosti naproto odkrývá třetí juristického

26 Sov. FULLER, L.: *Morálka práva*. Praha: OIKOYMENH, 1998, s. 53-62.

27 Nález Pl. ÚS 9/08 ze dne 12.7.2011.

28 Odst. 16 cit. nálezu.

a politického diskursu. Koneckonců i ekonomické teorie mnohdy stavějí na požadavku daňové neutrality a rovnoměrného daňového zatížení bez existence nadměrného množství výjimek, úlev a osvobození. Touto cestou je naplňována fiskální funkce daně a politický spor je tradičně veden o míru zdanění, progresi přímých daní, výše majetkových daní či vyvážení přímých a nepřímých daní.

Souběžně však daňové zákony představují příležitost podpořit určité ekonomické činnosti či společenské instituty. Politický boj je veden o to, jaké hodnoty či instituce budou daňovou soustavou podpořeny. Hovořit můžeme o stimulační funkci daně.

Míra diskrece zákonodárce v těchto otázkách je poměrně sporná. Jisté je pravdou, že první skupina otázek (daňová progresie, míra přerozdělování apod.) je typickou součástí politického boje. Myslím si ale, že poněkud jinak tomu je ve vztahu ke skupině druhé, tj. vyvážení a rušení daňových úlev, výjimek či naopak zvláštních daní.²⁹ Je otázkou, zda se jedná o souboj politických sil, nebo lobbyistických skupin.

Znění čl. 11 odst. 5 Listiny dává zákonodárci v podstatě bianco šek, když rezignuje na definici byť jen základních požadavků kladených na daňovou soustavu. Nepřehlédná síť výjimek může v jistém stádiu zpochybnit legitimitu daňové soustavy ve stávající podobě. I. Balko k tomu uvádí, že „... některé změny daňových zákonů byly podmíněny jak politickými, tak jinými vlivy, na základě kterých do daňových zákonů promítklo mnoho nesystémových opatření, která zvyhodňovaly či znevýhodňovaly určité skupiny daňových poplatníků.“³⁰ M. Kačaljak k uvedení dodává, že takto otevřená daňová soustava se nutně stává komplikovanou, nepřehlednou a umožňuje vyhýbání se daňové povinnosti.³¹

Přes nespornou relevanci výše uváděných argumentů však lze jen velice obtížně opusit pozici, že přiznávání daňových zvýhodnění a úlev je ze všeho nejvíce věcí politického konsensu a ústavní právo by mělo být velice obezřet-

29 V judikatuře Ústavního soudu se s náznakem řešení této otázky setkáme v nálezu Pl. ÚS 24/07 ze dne 31.1.2008, v kontextu tzv. superhrubé mzdy – většína označuje zdanění poplatku daní z příjmů jako originální myšlenku (bod XII/c nálezu), odlišné stanovisko soudce Rychetského a Musíla pak dokonce za protiusťavní (odst. 29-30) jejich společného disentu.

30 BALKO, I., KRÁLIK, J a kol.: Finanční právo, 1. část, Bratislava: Právnická fakulta Univerzity Komenského, 2005, s. 135, cit. dle KAČALJAK, M.: Ústavní východiská finančního práva – chrání nás ústava před špatným bankrotom?, in: Dny práva 2009, sborník příspěvků z konference, Právnická fakulta MÚ v Brně, 2009.

31 KAČALJAK, M.: dlo cit. výše.

ně ve své snaze autoritativně určovat, které instituce zasluhují podporu a které nikoli.

Těto pozici odpovídá i stávající judikatura Ústavního soudu, která sice daňové zákony testuje prizmatem naplnění zásady rovnosti, ovšem k derogacnímu zásahu je otevřena toliko v případech diskriminace ze zakázaných důvodů. Jistý náznak opačného přístupu můžeme rozpoznat v nálezu Pl. ÚS 9/08, v němž Ústavní soud označil rozlišování daňového zatížení podle toho, v jaké soustavě vede daňový poplatník své účetnictví, za svévolné a tedy protiusťavní.

Praktické uplatnění může též požadavek stejného obsahu vlastnického práva všech vlastníků vyjádřený v druhé větě čl. 11 odst. 1 Listiny. Tento požadavek se stal nosným důvodem nálezu Ústavního soudu, kterým byla zpochybněna praxe správců daně, kteří přeplatky daňového subjektu v konkurzu převáděly na nedoplatky na jiné daní, čímž zvyhodňovaly uspokojení pohledávek státu a krátily uspokojení ostatních věřitelů. Na úrovni podústavního práva šlo spor, zda speciální právní úpravou je daňový zákon (umožňující převod daňového přeplatku na nedoplatek na jiné daní) nebo zákon o konkurzu a vyrovnání, který započtení v konkurzu zakazoval. Ústavní soud se ve svém plenárním nálezu³² opřel právě o požadavek shodného obsahu vlastnického práva všech vlastníků.³³

4. Institucionální a procesní rámec uplatňování práv jednotlivce

Jestliže jsme výše dospěli k závěru, že i daňovými zákony může být dotčena ústavně chráněná sféra jednotlivce, není možné ponechat zcela stranou procesní rámec, v němž jednotlivec svá práva může uplatnit. Vlastnické právo konkrétního vlastníka by se stalo toliko hypotetickým a iluzorním, pokud by vlastník neměl k dispozici právní prostředky ochrany svého narušeného práva.

Kompetence Ústavního soudu, jakož i povinnost obecných soudů poskytovat ochranu základním právním zůstávají nedotčeny, poskytnutá ochrana se však bude ve většině případů odehrávat v rovině ústavně konformní interpretace podústavního práva. Typickým příkladem tohoto způsobu ochrany bude např. již zmínované uplatnění zásady in dubio mitius.

32 Nález Pl. ÚS 12/06 ze dne 2.7.2009.

33 I toto téma zůstává aktuální i v dnešní době – předmetem sporu jsou důsledky dodatčného snížení DPH při insolvenční odběratelé pro majetkovou podstatu dlužníka.

Nelze však vyloučit ani situace, kdy podstata zásahu do ústavně chráněné sféry bude spočívat přímo v daňovém zákonu. Jako příklad lze vedle daňového zařízení výroby elektřiny ze slunečního záření uvést též zdanění výšluh čtení ozbrojených složek, kde rovněž byly avizovány kroky směřující k ochraně namíhaného porušení základních práv. Postavení jednotlivce je v těchto případech velice svízelné, neboť k zásahům do chráněné sféry dochází bez vyřádkování konkrétního rozhodnutí. Jedinou možnou cestou je umělé vyvolání sporu a jeho dovedení až před Ústavní soud. Typický přítom bude jedinou spornou otázkou ústavnost použitého právního předpisu, přičemž jednatel může buď spoléhat na obecný soud předloživši věc Ústavnímu soudu dle čl. 95 odst. 2 Ústavy, nebo je nucen vyčerpát všechny opravné prostředky a následně akcesorickým návrhem podaným společně s ústavní stížností navrhovat zrušení příslušné právní úpravy.³⁴ Alternativou, která je však zcela mimo možnosti obvyčejného člověka, je přesvědčit k podání návrhu některého z navrhovatelů aktivně legitimovaných ve věcech abstraktní kontroly ústavnosti.

Dominivám se, že takový stav není zcela transparentní a nadto je nehospodárný jak pro jednotlivce, tak pro stát. V ohrožení se ocitá i právo jednotlivce na vydání rozhodnutí v priměřené lhůtě. V prostředí koncentrované kontroly ústavnosti se jeví být vhodným, aby v takovýchto případech, kdy je jediným sporným bodem ústavní konformita zákonné úpravy, byla jednotlivci otevřena snazší cesta k Ústavnímu soudu. Nadbytečnou se jeví především povinnost jednotlivce vyčerpát všechny opravné prostředky, neboť v kompetenčních obecně justice není takovémuto žalobci vyhovět.

5. Závěry a možná řešení

Výše uvedené poznámky inspirované judikaturou Ústavního soudu podle mého názoru ústí v závěr, že daňové zákony jsou z definice způsobilé zásahem do ústavně zaručená práva jednotlivce a Ústavní soud tedy nemůže rezignovat na výkon zákonem jemu svěřených pravomocí. Politický náboj materie je však rovněž nesporný. Ocitáme se tak v klasickém konfliktu principů demokracie a principů právního státu.

Analýza judikatury Ústavního soudu i Nejvyššího správního soudu dokládá, že politický rozměr zkoumanou problematikou zdaleka nevyčerpává – v daňových věcech se tedy uplatní jak politické, tak i judiciální rozhodování,

přičemž jejich vzájemný poměr je určován především povahou namíhaného narušení ústavního pořádku.

Ústavní soud je v soudobém právním státu přirozeným účelovým politické menšiny, která byla na parlamentní vůli přehlasována a proti jejíž vůli tak byla prosazena napádaná zákonná úprava. Ústavní soud se však přirozeně vyhýbá tomu, aby v jednacím síni pokračoval politický boj, pouze s využitím jiných prostředků, a hledá optimální poměr mezi ochranou ústavnosti a vlastní zdrženlivostí v politických otázkách.

Je věcí objektivního ústavního práva, jak silný musí být společenský konsensus, aby Ústavní soud zůstal legitimně v pozadí a do politického boje nezasahoval. Takto lze uvažovat např. o navrhované finanční ústavě, která může svázat aktuální většími jistými omezeními. Je přitom otázkou politické a ekonomické debaty (tj. celospolečenského konsensu), zda je v době krize vhodnější vytvořit předpoklady pro činnost silné, akceschopné vlády nesusící politickou odpovědnost za jí přijatá opatření, nebo naopak chránit dosažený konsensus před výstřelky slabých vlád – většína jednoho hlasu vskutku velmi málo svědčí o dosažení společenského konsensu odůvodňující zdrženlivost Ústavního soudu.

Zcela jinak tomu však je při ochraně ústavně zaručených základních práv. Zde již nejde o ochranu politické menšiny či dosaženého společenského konsensu (jehož vyjádřením je koneckonců i ústava sama), nýbrž ochranu subjektivních práv konkrétního jednotlivce. Ze sféry politického rozhodování se tak přesouváme do sféry rozhodování judiciálního a nářky nad aktivisem Ústavního soudu jsou liché. Jednatelví zkrátka nelze odeprít právo na ochranu jeho ústavně zaručených práv jen proto, že zdanění je zároveň otázkou politikou.

Pro Ústavní soud (jakož i pro soudice obecného soudu) z těchto poznatků pramení nutnost při svém rozhodování detailně zvažovat, zda právě řešená otázka je skutečně otázkou politické povahy, nebo zda se zákonodávce provinil proti elementárním strukturálním principům právního státu.³⁵

Právě tyto principy mohou být užitečným rozpoznávacím znamením. Ochrou-li se ve hře, není možné ochranu odeprít s odkazem na politickou povahu rozhodování ve věcech daňových. Jsem si vědom toho, že hranice mezi oběma případy bude mnohdy neztřetelná, resp. že máme spíše co do či-

34 Takto se před Ústavní soud dostal návrh na zrušení daně z převodu nemovitosti.

35 Jak Ústavní soud konstatoval např. v nálezu Pl. ÚS 9/08, cit. shora.

není s jistým kontinuem než se dvěma ohraničenými skupinami sporů. To však pro současně ústavní právo není žádnou novinkou.

Výchozímu zjištění (nebo spíše rozhodnutí), zda se jedná o politickou nebo právní otázku pak musí být přizpůsobena i míra přísnoší testu proporcionality. Při zvažování ústavní konformity zavedení určité daňové úlevy je možno spokojit se s ověřením, zda se jedná o opatření splňující požadavek alespoň minimální míry rozumnosti, při překurnu možné speciální daně je však na místě vyšší stupeň obezřetnosti. Žádný důvod ke změkčení testu proporcionality pak nespaturuji v těch případech, kdy těžiště sporu nespočívá v rozložení daňového zatížení, nýbrž zasažení strukturálních principů právního státu.

V těchto případech je zároveň potřeba garantovat jednolivci též účinné prostředky ochrany jeho základního práva, zejména pak právo na efektivní přístup k Ústavnímu soudu. Bez změny právní úpravy se nabízí dvě možné cesty. První spočívá v posílení jednolivce v jeho právu iniciovat prostřednictvím obecného soudu konkrétní kontrolu ústavnosti – nabízí se např. možnost trvat na povinnosti obecného soudu, aby k návrhu jednolivce buď věc Ústavnímu soudu předložil, nebo detailním způsobem odůvodnil, proč se domnívá, že návrh jednolivce je zjevně neopodstatněný a bez rozumné šance na úspěch.

Druhá cesta pak spočívá v přehodnocení funkce § 75 odst. 2 písm. a) zákona o Ústavním soudu, dle něhož má jednolivce možnost obrátit se na Ústavní soud bez vyčerpání opravných prostředků, jedná-li se o otázku podstatně převyšující zájmy stěžovatele. De lege lata je toto ustanovení aplikováno zcela výjimečně a jeho využití snad nejlépe vystihuje zásaada *komu chceme pomůžeme*. S přímým přístupem jednolivce k Ústavnímu soudu má však společného pramálo. Domnívám se, že by bylo vhodné použitelnost tohoto ustanovení otevřít pro širší spektrum případů, zejména pak situacím, kdy je jediným sporným bodem ústavní konformita použití zákonné úpravy a kdy je zároveň zřejmé, že ústavně konformní výklad možný není.

Tyto případy totiž nelze řešit jinak než rozhodnutím Ústavního soudu. Nedomnívám se proto, že by soudní soustava byla zatížena; spíše naopak – věc by se včas dostala na Ústavní soud, kde by tak jako tak po letech, skončila. Takovýto postup pak nemá nic společného s populární žalobou – aktivně legitimovaný zůstává stále účastník konkrétního řízení, odpadá pouze formální postup instancí soustavou obecných soudů, a proto není třeba jej a priori odmítnat.

Ústavné zmeny ako nástroj politiky

Ladislav Orosz

Moderní ústavy plní celou řadu funkcí, včetně toho, že stanoví základy právního rámce pro realizaci politiky založené na svobodné soutěži politických sil. Politické strany se v tomto rámci pohybují, ne zřítka se ale i s ohledem na své partikulární zájmy účelově snaží změnit základní zákon, přičemž může docházet i ke zpochybnění jeho hodnotových základů. Děje se tak i přes kritické výhrady ze strany ústavní teorie. Příspěvek poukazuje na rozsáhlou ústavodárnou aktivitu v období od vzniku samostatné Slovenské republiky v roce 1993 do května roku 2012 a blíže charakterizuje některé z 27 dosud realizovaných návrhů ústavních zákonů, jež sloužily k prosazení politický motivovaných skupinových zájmů, včetně jejich negativního dopadu na společenskou realitu.

Úvodné poznámky (všeobecné východiska)

Neodmyslitelnú súčasť ústavnej matérie tvorí úprava základných pravidiel „politckej hry“. Moderné demokratické ústavy najmä a) garantujú politický pluralizmus ako základné východisko politickej súťaže, b) vymedzujú základné zásady zakladania a pôsobenia politických strán, príp. iných politických subjektov, c) garantujú slobodnú súťaž politických strán a ustanovujú jej základné pravidlá, d) upravujú základné zásady volebného práva, príp. aj základné zásady volebných zákonov, na ktorých prijatie (prostredníctvom blanketových noriem) zákonodarcu zaväzujú, e) vymedzujú základné podmienky uchádzania sa o voľenú a inú verejnú funkciu, f) upravujú spôsob kreovania ústavných funkcií, g) garantujú práva politickej menšiny, g) upravujú proces formovania štátnej vôle. Aj keď sa jednolivé ústavy od seba pomerne významným spôsobom líšia z hľadiska rozsahu a spôsobu úpravy pravidiel politickej hry; v zásade platí, že každá ústava vytvára základný právny rámec pre politickú súťaž.¹ Možno teda konštatovať, že ústavy plnia (resp. mali by plniť) funkciu základného regulátora politiky s ambíciou zabezpečiť, aby slobodná súťaž politických síl prebiehala v ústavnom rámci.

Moderné demokratické ústavy vyjadrujú vôľu suveréna (ľudu), ich reálnymi tvorcami sú ale v zásade vždy najvyplývnejšie politické strany (resp. spravídla ich vedeniami poverené skupiny ústavných expertov). Získanie

1 K tomu pozri aj OROSZ, L., SVÁK, J., BALOG, B. *Základy teórie konštitucionalizmu*. Bratislava: EUROKÓDEX, 2011, s. 59–60.