

Není daně bez zákona?

JUDr. Ondřej Moravec, Ph.D.¹

Zásada „*Není daně bez zákona*“ patří k osvědčenému ústavnímu dědictví euroatlantického právního prostoru a je zcela nezpochybnitelnou součástí ústavního pořádku České republiky. Vývojové tendence, jimiž právo prochází, však nastolují některé otázky dotýkající současné aplikace této zásady. V době svého zrodu byla výrazem emancipace parlamentu vůči panovníkovi a i dnes je stanovování daní považováno za bytostně politickou otázku, na což zhusta poukazuje momentální politická většina, když je jí prosazený daňový zákon pohnán před Ústavní soud a politická většina se obává o jeho osud. Politickou povahu daňové legislativy vnímá i Ústavní soud, který pro účely přezkumu ústavnosti daňových zákonů zavedl modifikovaný test proporcionality.² Přesto je výsadní postavení zákona při stanovování daně narušováno normativním působením jiných pramenů, zejména tzv. delegované normotvorby a soudcovského dotváření práva. Je proto na místě zabývat se tím, v jakém rozsahu a v jakých formách tyto „alternativní prameny“ narušují ústavně vyžadovanou formální výhradu zákona.

Nullum tributum sine lege jako princip právního státu

Historicky je zásada *nulum tributum sine lege* spjata se vznikem anglického parlamentarismu, kdy jednou z prvních výsad parlamentu vůči panovníkovi bylo právě povolování daní.³ Odtud také pochází anglické *no taxation without representation*.⁴ S nástupem právního státu se pak k požadavku reprezentace (dnes cestou demokraticky legitimovaného přímo voleného zákonodárského 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.⁵

Výše uvedené nachází svůj odraz i v ústavním pořádku České republiky. Listina základních práv a svobod v článku 11 odst. 5 stanoví, že *daně a poplatky lze ukládat jen na základě zákona*. 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*.

¹ Autor je advokátem trvale spolupracujícím s advokátní kanceláří Hartmann, Jelínek, Fráňa a partneři a externím spolupracovníkem Katedry ústavního práva a politikologie Právnické fakulty Masarykovy univerzity v Brně.

² K tzv. modifikovanému testu proporcionality podrobně Ondřejek, P.: Princip proporcionality a jeho role při interpretaci základních práv a svobod, Leges, Praha, 2012, zejm. s. 162 a násl.

³ Srov. Svatoň, J.: Vládní orgán moderního státu, Doplněk, Brno, 1997, s.10.

⁴ K fiskálním souvislostem srov. Antoš, M.: Dluhové brzdy ve střední Evropě: proč všichni nemluvíme německy? in Šimíček, V. (ed.): Finanční ústava, Masarykova univerzita, Brno, 2013, s. 94.

⁵ Známy je například tzv. druhý kánon Adama Smithe.

Obdobně čl. 1 Protokolu č. 1 k Úmluvě o ochraně lidských práv a základních svobod 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 z uvedeného dovozuje široký prostor pro úvahu států, pokud jde o rozložení daňové povinnosti.

Pokud jde o stránku formální, je nutno upozornit, že pojem *na základě zákona* vykládá Evropský soud pro lidská práva velice široce. Přesnější 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.⁶ Daňový subjekt v tomto případě namítal, že povinnost zvýšit daňový základ 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.*“⁷ ESLP dále upozornil, že na zásady vedení účetnictví odkazoval tehdejší § 25 zákona o soukromém podnikání občanů a dospěl k závěru, že společnost měla možnost, ve spolupráci s odborníky, obstarat si 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 jejíž aplikace předvídatelná. Náhled Evropského soudu pro lidská práva ovšem nemůže snížit požadavky kladené ústavním pořádkem České republiky, který předpokládá stanovení daně toliko na základě zákona (a nikoli práva obecně).⁸

Článek 11 odst. 5 Listiny – formální výhrada zákona

Článek 11 odst. 5 Listiny naproti tomu je primárně formální výhradou zákona.⁹ Stanovení daní je ústavou svěřeno Parlamentu jakožto výlučnému nositeli zákonodárné moci,¹⁰ který

⁶ Srov. rozsudek ESLP ve věci *Špaček, s.r.o. proti České republice*, rozsudek ze dne 9.11.1999, č. stížnosti 26449/95.

⁷ *Špaček, s.r.o. proti České republice*, cit. shora, odst. 57.

⁸ Na tento (vnitrostátní) aspekt rozsudku ESLP ve věci *Špaček* upozorňuje Bobek. Srov. Bobek, M. in Kmec, J., Kosař, D., Kratochvíl, J., Bobek, M.: *Evropská úmluva o lidských právech – komentář*, C. H. Beck, Praha, 2012, s. 1274. K odlišnému přístupu současné judikatury Nejvyššího správního soudu viz níže.

⁹ Institut formální výhrady zákona je spojen s ochranou určitých institutů před zásahy výkonné moci a souvisí tak i s otázkou dělby moci, podrobně srov. Filip, J.: *Ústavní právo České republiky. Základní pojmy a instituty, ústavní základy České republiky*, Václav Klemm, Brno, 2011, s. 181.

¹⁰ Tamtéž, s. 183. Podrobně srov. práce J. Kysely, např. Kysela, J.: *Úvod k teorii zákonodárné delegace: pojem a typy* in: Gerloch, A., Maršálek, P.: *Zákon v kontinentálním právu*, Eurolex Bohemia, Praha, 2005, s. 153-170,

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 3/95¹¹ Ústavní soud 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. Teorie finančního práva z uvedeného nálezu vyvozuje, že přímo v zákoně musejí upraveny tzv. konstrukční prvky daně, zatímco ostatní aspekty mohou být svěřeny předpisu nižší právní síly.¹²

Vztah mezi zákonem a prováděcími předpisy (tentokrát ve vztahu k poplatkům) později Ústavní soud upřesnil takto: „*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. Předmět 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. 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 výhodu.*“¹³

Nejvyšší správní soud se pak v rámci posuzování daňových dopadů tzv. nerealizovaných kurzových rozdílů¹⁴ vymezil vůči praxi správců daně, kteří takového „zlepšení hospodářské situace“ považovali za zdanitelný příjem, a to na základě vyhlášky č. 500/2002 Sb. promítající do českého práva mezinárodní účetní standardy, které ovšem řeší jen účetní aspekty, zatímco aspekty daňové ponechávají na vnitrostátní úpravě. Nejvyšší správní soud k tomu uvádí: „*Daně 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*

příp. Kysela, J.: Zákonodárství bez parlamentů. Delegace a substituce zákonodárné pravomoci, Právnická fakulta UK, Praha, 2006.

¹¹ Nález Ústavního soudu Pl. ÚS 3/95 ze dne 24.10.1995.

¹² Bakeš, M., Boháč, R.: 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.

¹³ 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).

¹⁴ Jedná se o situace, kdy se do oceňování pohledávek a závazků v účetnictví promítá vývoj měnového kurzu, aniž se však zlepšení účetní bilance promítá ve skutečných příjmech daňového subjektu (kurzový rozdíl není realizován).

prováděcí vyhlášky, resp. „Postupů účtování“, které jsou vydávány správním orgánem, zde ministerstvem financí). V takovém případě dochází k porušení ústavního principu dělby moci.“¹⁵

Význam citovaného rozsudku si neuvědomuje jen praxe, ale i právní teorie, čemuž odpovídá i jeho reflexe v odborné literatuře. Někteří autoři je 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 zákonodárského procesu lze totiž spatřovat zdroj právní nejistoty a újmy poplatníků.“¹⁶* Za povšimnutí stojí i výslovně zmíněný aspekt reprezentace, demokratické legitimacy Parlamentu a řádného legislativního procesu. Na výsostném postavení zákonodárského sboru tak nic nemění ani situace, že vláda v prostředí parlamentní republiky je založena na důvěře Poslanecké sněmovny, je (zpravidla) vzešlá z voleb do této komory Parlamentu a je jí též odpovědná. Čas od času se vyskytnou úvahy o pronikání prvků poloprezidentského systému do tuzemského uspořádání umocňují potřebu uvědomění si rozdílů mezi mocí zákonodárnou a výkonnou.

Z nejnovější doby pak je nutno zmínit dva nálezy, které sice pocházejí z oblasti nedaňové, ovšem zásadním způsobem se vyjadřují k otázce možností a limitů zákonodárské delegace. V nálezu Pl. ÚS 36/11 ve věci zdravotnických nadstandardů Ústavní soud shrnul, že *„... podzákonná normotvorba je protiústavní, jestliže meze základních práv nemůže stanovovat nic jiného než přímo zákon. Tak je tomu i v řešeném případě mezi práva na bezplatnou zdravotní péči. Problematika je sice upravena v základních rysech již v samotném zákoně o veřejném zdravotním pojištění, ovšem jen zčásti. Nutný základní rámec pro podzákonný předpis je proto příliš stručný a neurčitý.“¹⁷* Ústavní soud v tomto směru poukazuje na to, že zákonodárce ztratil bezprostřední kontrolu nad tím, jaké konkrétní výkony budou jakožto standardní součástí hrazené (a tudíž bezplatné) zdravotní péče.

Ještě názorněji pak vyznívají závěry Ústavního soudu v nálezu Pl. ÚS 13/12¹⁸ a zejména pak odlišného stanoviska soudce Filipa k tomuto nálezu. Ústavní soud zde dospěl k závěru o protiústavnosti úpravy trestního zákoníku, který ponechal stanovení množství drogy, jejíž přechovávání, výroba či distribuce zakládá vznik trestní odpovědnosti, prováděcímu nařízení vlády, když dovedl rozpor se zásadou *nulla poena sine lege*. Dle většiny Ústavního soudu je vyloučeno, aby skutková podstata trestného činu byla, byť jen zčásti, dotvářena, resp. upřesňována cestou exekutivní normotvorby. Soudce Filip ve svém konkurujícím stanovisku

¹⁵ Rozsudek Nejvyššího správního soudu 5 Afs 45/2011-94 ze dne 19.4.2012.

¹⁶ Krupičková, L., Šimka, K., Zatloukal, T.: Daňový režim nerealizovaných kurzových zisků (nejen) ve světle judikatury Nejvyššího správního soudu – Odlišný pohled na shodnou věc, Daňový expert, roč. 2012, č. 6, s. 2. Kriticky naopak Novotný, R.: Daňový režim nerealizovaných kurzových zisků (nejen) ve světle judikatury Nejvyššího správního soudu, Daňový expert, roč. 2012, č. 5, s. 10.

¹⁷ Nález Ústavního soudu Pl. ÚS 36/11 ze dne 20.6.2013.

¹⁸ Nález Ústavního soudu Pl. ÚS 13/12 ze dne 23.7.2013.

zastává názor, že samotný odkaz na prováděcí předpis (ale třeba i extralegální standardy jako např. dobré mravy, technické normy apod.) nemusí nutně vést k závěru o protiústavním vymezení skutkové podstaty trestného činu, což ovšem nebylo v projednávané věci splněno, když zmocňovací norma nestanovila účel ani meze, dle kterých by bylo možné posoudit zachování mezi zákona.

Současně soudce Filip poukázal na problém možná ještě zásadnější, totiž na roli judikatury trestních soudů při dotváření skutkových podstat: „*Posláním trestního práva není jen postihování nedovoleného chování, ale i vymezení, kde se ona hranice dovoleného v daném okamžiku nachází, přičemž adresátu to bude zřejmé, nikoli až po několika letech jednání ve třech instancích. Hranici dovoleného a nedovoleného by v demokratickém právním státě měl stanovovat zákonodárce pro adresáty norem srozumitelným způsobem, kdežto obecné soudy by měly jen nalézat, zda byla taková hranice dovoleného překročena, nikoli určovat, kde leží. Jejich úkolem je právo dotvářet (všechna nedovolená jednání jistě nelze konkrétně vymezit), nikoli tvořit. Konečně právě proto byla ústavní zásada nullum crimen sine lege, nulla poena sine lege formulována již v historicky prvních ústavních dokumentech. Soudy nemohou být nástrojem trestní politiky státu, natož ji samy tvořit, neboť to již samo o sobě odporuje zákazu retroaktivity trestního práva podle čl. 40 odst. 6 Listiny. Ustanovení čl. 39 Listiny tak vymezuje působnost zákonodárce a chrání jej před soudním aktivismem, zatímco působnost soudů v této oblasti vymezuje naopak čl. 40 odst. 1 Listiny.*“¹⁹

Bylo by samozřejmě možné vést diskusi o tom, *do jaké míry* jsou úvahy soudce Filipa učiněné na margo vytváření skutkových podstat trestných činů přenositelné i do oblasti práva daňového.²⁰ Pro účely této studie je však podstatný především vztah principu *nulla poena sine lege* a mezi soudcovského dotváření práva, což z hlediska námi sledovaného tématu otevírá mimořádně významnou otázku **role judikatury v oblasti daňového práva.**

Exkurz – normativní působení judikatury

Traduje se, že kontinentálnímu systému práva je vlastní, že soud rozhoduje o právu mezi stranami sporu, aniž by se jeho rozhodnutí stávalo závazným do budoucna, tj. že judikatura není pramenem práva. Zároveň ovšem nelze mít pochybnosti o značném praktickém významu, které rozhodnutí zejména vrcholných soudů mají. Výsledkem jsou konstrukce hovořící o faktické závaznosti soudních rozhodnutí, resp. pramenech práva *de facto*.

V současné době se již nelze přehlížet ústavněprávní důvody, pro něž je nutno zohledňovat při interpretaci práva i dosavadní řešení formulovaná v předcházejících soudních rozhodnutích. Jedná se zejména o požadavky rovnosti (při řešení podobných případů by neměly vznikat neodůvodněné rozdíly) a předvídatelnosti (rozhodnutí vrcholného soudu obsahující právní

¹⁹ Odlišné stanovisko soudce Filipa k nálezu Pl. ÚS 13/12, cit. shora.

²⁰ K některým rozdílům srov. Prebble, R. a Prebble J.: Does the Use of General Anti-Avoidance rules to Combat Tax Avoidance Breach Principles of the Rule of Law, Victoria University of Wellington, Legal Research Papers 8/2012, elektronicky <http://papers.ssrn.com/abstract=1523043>, navštíveno dne 30.10.2013, zejm. s. 44-45.

názor soudu zakládá legitimní očekávání adresáta práva, že týž právní názor bude aplikován i v budoucnu). V literatuře se prosazuje názor, že dosavadní judikatura je zdrojem, který by **měl být brán v potaz** při rozhodování.²¹ Soud tedy není dosavadní judikaturou formálně vázán jako zákonem, ale pokud se od dosavadní judikatury chce odchýlit, tíží ho břemeno argumentace.

Vztah mezi zákonem a jeho interpretací popisuje Nejvyšší správní soud tak, že „... čl. 95 odst. 1 Ústavy ČR, podle něhož je soudce vázán zákonem, je nutno vykládat v širším smyslu tak, že soudce je vázán právem. Vázanost právem přitom neznamená toliko vázanost zákonem ve smyslu formálním, nýbrž i vázanost ostatními prameny práva včetně např. právních principů a také právních precedentů. Rovněž právní precedenty totiž je nutno považovat za prameny práva, a to i v systému psaného práva, byť samozřejmě ‚jen‘ ve smyslu závazného výkladu psaných právních norem. (...) soud rozhodující o určité právní otázce prakticky vždy interpretuje dotčenou normu zakotvenou v právním předpisu a tato interpretace nemůže nezohledňovat výklad provedený soudem stejného či vyššího stupně.“²²

Ruku v ruce s těmito aspekty působí apriorní neurčitost právní úpravy, daná mj. syntaktickou a sémantickou neurčitostí přirozeného jazyka, která brání tomu, aby soudce v zákonné úpravě prostě jen našel jedinou objektivně správnou odpověď²³ a mohl se tak stát oněmi příslovečnými ústy zákona. Zdá se, že se pomalu smiřujeme s tím, že jednoznačné, resp. a priori správné odpovědi již v současném, čím dál složitějším,²⁴ právním řádu nacházet nelze a že jazykové vyjádření právní normy (což je onen náš zákon, kterým výhradně mají být dané a poplatky stanoveny) je skutečně oním prvotním přiblížením se k významu právní normy. Holländerovými slovy: „*účelem právního diskurzu, jehož institucionálním vyjádřením je soudní (správní) řízení, je dosáhnout konsenzus o strukturování normativního a právně-argumentačního prostoru řešeného případu, jenž pak umožňuje v obtížných případech transparentně přijmout rozhodnutí příklonem k určitým hodnotám (jejichž rozpětí je obsaženo v rozpětí ústavně chráněných hodnot). Skepse k možnosti kognice jediného správního řešení případu je pak promítnuta v úpravě procedury přijímání rozhodnutí.*“²⁵

Holländerově tezi o klíčovém významu racionálního právního diskurzu pro transparentní soudní rozhodování odpovídá proměna, kterou postupně prošla procedura sjednocování

²¹ K souvisejícím otázkám podrobně Kühn v práci, Bobek, M., Kühn, Z. a kol.: Judikatura a právní argumentace. 2. vydání, Auditorium, Praha, 2013, zejm. s. 36 a násl.

²² Cit. dle rozsudku Nejvyššího správního soudu 2 Afs 57/2007-92 ze dne 17.12.2007, příp. rozsudek Nejvyššího správního soudu 1 Aps 2/2006-68 ze dne 16.8.2006.

²³ Podrobně srov. např. Holländer, P.: Ústavěprávní argumentace, Linde, Praha, 2003, s. 13.

²⁴ A to v této práci odhlížíme od dalšího intenzivně diskutovaného fenoménu dnešní doby, jímž je právní pluralismus, tj., zjednodušeně řečeno, stav, kdy na témže území působí více nezávislých normativních systémů, které se považují za právní, které mají svého vlastního finálního interpreta a také své vlastní ohnisko, z něhož odvozují svou legitimitu, podrobně srov. např. sborník Lengyelová, D.: Pluralismus moci a práva, Bratislava, 2009.

²⁵ Holländer, cit. dílo, s. 67.

judikatury Nejvyššího správního soudu prostřednictvím jeho rozšířeného senátu.²⁶ Z původně účastníkům řízení skryté procedury probíhající uvnitř soudu se stal otevřený proces, který je zahajován detailně odůvodněným usnesením o postoupení věci rozšířeného senátu (jež je zveřejněno na webových stránkách) a končí přijetím usnesení, v němž rozšířený senát formuluje právní názor, jež se posléze stává závazným nejen pro tříčlenné senáty (protože ty se nemohou od právního názoru odchýlit, aniž se obrátí na rozšířený senát), ale též pro krajské soudy a potažmo orgány státní správy. Tyto orgány totiž sice mohou ve svých rozhodnutích zaujmout jiný právní názor, nicméně pokud se věc dostane až k Nejvyššímu správnímu soudu, pak se aprobece tohoto názoru nemůže obejít bez jeho potvrzení rozšířeného senátu.

Rozhodnutí rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu má pro adresáty práva prakticky stejné dopady jako text zákona. Zatímco v případě právního názoru běžného tříčlenného senátu Nejvyššího správního soudu může adresát právní úpravy ještě usilovat o to, aby o odlišném právním názoru přesvědčil jiný senát rozhodující o kasační stížnosti a posléze též senát rozšířený, pokud je otázka již jednou posouzena rozšířeným senátem, je prostor pro prosazení jiného názoru zcela minimální. Rozšířený senát si tuto funkci své judikatury zjevně uvědomuje, když uvádí, že *„úkolem soudní judikatury je řešení konkrétních sporů; to je z povahy věci zaměřeno do minulosti a ke konkrétní kauze. Tento primární charakter rozhodovací činnosti soudů však doznává na úrovni vrcholných soudů proměny, a fortiori v rámci judikaturu sjednocujícího tělesa uvnitř vrcholného soudu. Zatímco požadavek zákonnosti rozhodovací činnosti směřuje k případné korekci rozhodnutí jednotlivé kauzy, zajištění jednoty rozhodující činnosti (obě § 12 odst. 1 s.ř.s.) je svojí povahou aktivitou zaměřenou spíše do budoucna. Činnost rozšířeného senátu se pak v souladu s § 17 odst. 1 s.ř.s. zaměřuje především na druhý ze zmiňovaných úkolů Nejvyššího správního soudu: na do budoucna orientované sjednocování odlišných právních názorů.“*²⁷

Nezpochybnitelné narůstání významu soudní judikatury nicméně nemůže vést ke splynutí normotvorby a aplikace práva. Možnosti soudcovské tvorby práva nejsou neomezené, neboť jak uvádí Hanuš, *„[s]oudce ... v právním státě dotváří právo pouze a jedině tam, kde je nutno jej tvořit a dotvářet. Tato jeho činnost tudíž není (nesmí být) svévolnou, když je determinována rámcem právní normy právním předpisem (či jiným pramenem práva) komunikované. Z uvedeného toliko plyne, že soudcovské rozhodnutí je navazujícím pokračováním, a to secundum et intra legem (constitutionem), nikoliv začátkem právotvorného procesu.“*²⁸

Takto pojímané normativní působení judikatury je tedy závislé na předmětu a metodě právní regulace. Pravidelně nachází své opodstatnění v oblastech, které jsou tradičně považované za

²⁶ K této otázce podrobněji in Moravec, O.: Sjednocování judikatury pohledem účastníka řízení – řízení před rozšířeným senátem Nejvyššího správního soudu, *Jurisprudence*, roč. 2008, č. 6, s. 11.

²⁷ Usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu 8 As 47/2005-86 ze dne 21.10.2008.

²⁸ Hanuš, L.: K míře závaznosti soudní judikatury in Hamulák, O.: *Fenomém judikatury v právu*, Leges, Praha, 2010, s. 23-24.

doménu soudcovského práva jako např. ochrana osobnosti či právo proti nekalé soutěži. Obecně větší prostor pro soudcovské dotváření práva nacházíme v soukromém právu. Všude, kde zákonodárce využívá generální klauzule či neurčité právní pojmy, vědomě tím otevírá širší prostor pro aplikaci práva a volnou úvahu orgánu, kterému je svěřena rozhodovací pravomoc.

Prostor pro soudcovskou tvorbu se dále otevírá v situacích, kdy si nelze vystačit s jazykovým výkladem právní normy, neboť ten se ocitá např. v rozporu s účelem právní normy či dokonce vede k protiústavním důsledkům, tj. obecně v případech, kdy je zapotřebí sofistikované interpretace, případně v situacích, kdy právní úprava schází zcela. Řešení těchto tzv. složitých případů aplikace práva se nabízí více,²⁹ přičemž principy rovnosti a předvídatelnosti práva vyžadují, aby obdobné případy byly řešeny obdobně. Následování starších rozhodnutí v tomto smyslu posiluje právní jistotu.

Význam judikatury pro daňové plánování

Pokud bylo výše řečeno, že rozložení daňového zatížení je politickou otázkou, nebylo tím myšleno, že by politická většina mohla postupovat libovolně či dokonce svévolně.³⁰ Základním předpokladem, který z čl. 11 odst. 5 Listiny přímo plyne, je požadavek existence **zákona**, který v **obecné rovině a do budoucna** stanoví pravidla rozložení daňové povinnosti.

Daňový systém právního státu musí splňovat určité minimální kvalitativní požadavky.³¹ Slovy Nejvyššího správního soudu: *„Současný stát je nutno vnímat jako důsledek společenské smlouvy, tzn. konkludentního konsensu společnosti o tom, že existence instituce zajišťující veřejné zájmy je racionální. Jakkoliv proto má stát v řadě vztahů vrchnostenské postavení, je jeho prvotní podstata založena na smluvní bázi. To mimo jiné znamená, že každá fyzická i právnická osoba má ve vztahu ke státu nejen řadu povinností (souhrnně podřaditelných pod povinnost respektovat jeho právní řád), nýbrž rovněž řadu práv. Touto optikou nazíráno představuje daňový systém nejen nezbytný prostředek k materiální existenci státu, nýbrž především jakýsi test legitimacy instituce státu. Soustava daní proto musí být z hlediska její 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 funkce státu.“*³²

²⁹ Pluralitu interpretačních alternativ Kühn považuje za jeden ze znaků složitého případu aplikace práva, srov. Kühn, Z.: Aplikace práva ve složitých případech, Karolinum, Praha, 2002, s. 45.

³⁰ Podrobněji srov. práci Moravec, O.: Co všechno si může dovolit demokraticky legitimovaný zákonodárce in: Jirásek, J. (ed.): Ústava ve stínu politiky, Olomouc, 2012, s. 271 a násl.

³¹ Stranou pozornosti přitom pro tentokrát ponechejme jinak nepochybně zásadní otázku, zda je zákonodárce neomezen v tom, co všechno učiní předmětem zdanění.

³² Rozsudek 2 Afs 62/2004-70 ze dne 24.5.2005. S odkazem na druhý kánon Adama Smithe též rozsudek Nejvyššího správního soudu 2 Afs 4/2005-56 ze dne 12.1.2006, k problematice srov. též Šimáčková, K.: Daně a ochrana vlastnictví, ke stažení <http://www.law.muni.cz/sborniky/dp08/files/pdf/ustavko/simackova.pdf>, navštíveno dne 30.10.2013.

Z uvedeného vyplývá, že daňová soustava musí jednotlivci umožňovat efektivní daňové plánování. Daňové zákony představují pro jednotlivce jeden z informačních vstupů, jemuž přizpůsobuje své chování, neboť je zcela legitimní, pokud se každý jednatel pokouší uskutečňovat své aktivity tak, aby v mezích dovolených zákonem minimalizoval své daňové zatížení. Daňovou optimalizací lze rozumět postup, „... *kdy daňový subjekt volí z různých do úvahy přicházejících alternativ, které mají svůj samostatný smysl, tu, která je pro něho nejvýhodnější, což je legitimní, právem aprobovaný postup.*“³³ V jiném svém rozhodnutí Nejvyšší správní daňovou optimalizací označuje za přirozenou snahu racionálně se chovajícího subjektu.³⁴ Od legitimní daňové optimalizace (daňového plánování) se odlišuje protiprávní krácení daně či vyhýbání se dani.³⁵

Daňové plánování je z povahy věci znemožněno tam, kde zákonodárce činí právně relevantním minulé jednání. Ústavní soud například označil za nepřipustně retroaktivní snížení podpory stavebního spoření, pokud jde o státní podporu, na kterou již daňovému subjektu vznikl nárok, byť ještě nebyla připsána.³⁶ Obdobně nepřipustné by bylo zavedení uvažované daně z nabytí nemovitosti (místo daně z převodu nemovitosti), pokud by mělo zasáhnout do již uzavřených smluv, byť rozhodující pro vznik daňové povinnosti je okamžik nabytí nemovitosti, tj. zásadně den podání návrhu na vklad vlastnického práva do katastru nemovitostí. Daňové zatížení transakce je totiž nepochybně skutečností, kterou smluvní strany berou v úvahu při sjednávání kupní ceny, přičemž po smluvních stranách nelze požadovat, aby vsázely na to, zda zákonodárce novou úpravu přijme, či nikoli.

Temporální důsledky změny judikatury

Komplikovanější situace nastává v případech, kdy retroaktivní důsledky působí změna judikatury. Tradiční náhled, který akt sjednocování judikatury chápe jako nalézání správného výkladu práva a odstraňování omylů soudů nižších stupňů, považuje změnu judikatury za legitimní nápravu dosavadního nesprávného výkladu a odmítá uvažovat o kategorii retroaktivity. Jak však vyplývá z předcházející části této práce, přinejmenším judikatura vrcholných soudů do právní sféry adresátů práva dopadá způsobem, který je srovnatelný s působením zákona a adresáti úpravy jsou nuceni provedenou úpravu respektovat.

Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu potvrdil, že změnu judikatury je třeba zohlednit ve všech dosud neskončených řízeních, takže na rozdíl od změny zákonné úpravy skutečně působí zpětně. Na straně druhé si však uvědomil, že v některých případech by takto striktní přístup vyvolával nepřijatelné důsledky, a proto svůj názor později do jisté míry korigoval v tom smyslu, že nový právní názor nemůže zkrátit jednotlivce na jejich právech.³⁷ Nutno dodat, že role Nejvyššího správního soudu je ve srovnání s Nejvyšším soudem snazší v tom,

³³ Rozsudek Nejvyššího správního soudu 1 Afs 35/2007-108 ze dne 17.12.2007.

³⁴ Srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu 2 Afs 173/2005-69 ze dne 27.7.2006.

³⁵ Čapek, J.: Daňové plánování ve spárech ducha zákona. Daňový expert, roč. 2008, č. 6, s. 17.

³⁶ Srov. náleží Ústavního soudu Pl. ÚS 53/10 ze dne 19.4.2011.

³⁷ Srov. Kühn, in Bobek, M., Kühn, Z. a kol.: Judikatura a právní argumentace, cit. shora, s. 165.

že Nejvyšší správní soud ve většině případů rozhoduje o sporech ve vertikálních vztazích mezi jednotlivcem a státem, takže přijetí jeho vstřícnějšího stanoviska vůči adresátům nebylo komplikováno nutností zohlednit dopady do práv jiných účastníků řízení. Tato vlastnost je příznačná i pro daňové právo.

Přesto ani tato agenda není prostá problémů. Nejmarkantněji jsou patrné v sérii rozhodnutí, která Nejvyšší správní soud vydal poté, co Ústavní soud relativně překvapivě změnil zažité počítání běhu lhůty pro vyměření daně.³⁸ Jedním z klíčových argumentů se pro Ústavní soud stal princip *in dubio pro libertate*, jehož aplikací řada daňových subjektů uspěla s námitkou prekluze práva doměřit daň, současně však jiným daňovým subjektům znemožnil podání dodatečného daňového přiznání. Nejvyšší správní soud, v konfrontaci s kasačními stížnostmi těchto daňových subjektů, byl nucen vyrovnat se s otázkou, zda je možné upřít těmto daňovým subjektům možnost podat dodatečné daňové přiznání, když to bylo podáno až po vydání nálezu Ústavního soudu. V jednom z případů šlo dokonce o situaci, kdy bylo dodatečné daňové přiznání podáno sedmáct dnů po vydání nálezu Ústavního soudu. Nejvyšší správní soud připustil, že se jedná o extrémně krátké období, během něhož se daňový subjekt mohl s daným nálezem Ústavního soudu seznámit, považoval však za neudržitelné, aby kterýkoli orgán aplikace práva hodnotil, zda uplynulá doba je nebo není dostatečně krátká, neboť „... není vhodné ponechat na vůli správních orgánů posouzení, zda již uplynula dostatečně dlouhá doba, aby se daňový subjekt mohl seznámit s relevantní judikaturou. Takový postup by mohl vést ke svévoli správních orgánů a k porušení základních zásad daňového řízení (zejm. § 2 odst. 8 daňového řádu).“³⁹ Nejvyšší správní soud tak tuto situaci odlišil od případů, kdy bylo dodatečné daňové přiznání podáno ještě před vydáním nálezu Ústavního soudu.

Z výše citované judikatury Nejvyššího správního soudu tedy vyplývá, že změna judikatury ve věci interpretace daňových právních předpisů sice nemůže vůči daňovému subjektu působit retroaktivně, nicméně daňový subjekt je povinen judikatorní vývoj sledovat a poté, co došlo k judikatornímu odklonu, se již nemůže dovolávat toho, že postupoval podle starší judikatury v očekávání, že jeho právní poměry mohou být, v duchu čl. 11 odst. 5 Listiny, změněny výhradně zákonem. Zásadu *ignorantia iuris non excusat* tak Nejvyšší správní soud rozšiřuje i **na znalost navazující judikatury**, což představuje zcela zásadní výzvu pro členy statutárních orgánů podnikajících právnických osob a zejména pro profesionální poradce, pro které již judikatura nemůže být pouze jakýmsi bonusem navíc.

Tyto dopady činí poněkud problematickým četnost judikatury a způsob její publikace. Oficiální sbírka soudních rozhodnutí pojme jen hrstku rozsudků, které považuje Nejvyšší správní soud za klíčové, nicméně normativní dopady mají všechny rozsudky. Pokud pak byla kritizována krátká legisvakační lhůta předcházející nabytí účinnosti zákona o dani z nabytí

³⁸ Stalo se tak nálezem I. ÚS 1611/07 ze dne 2.12.2008.

³⁹ Srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu 8 Afs 64/2011 ze dne 7.3.2012.

nemovitosti, pak pro reakci na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, schází jakákoli legisvakace zcela. Omezená je pochopitelně i dostupnost informací o tom, jaké právní otázky jsou právě řešeny. Výjimkou je agenda rozšířeného senátu, u níž je na webových stránkách Nejvyššího správního soudu možný odklon avizován, takže v případě potřeby je možné vývoj sledovat a na případné rozhodnutí včas reagovat.

Dopady nedaňové judikatury

Jestliže rozšíření zásady *ignorantia iuris non excusat* i na daňovou judikaturu je poněkud problematické, je nutno dodat, že v míře dvojnásobně to platí pro dopady změny judikatury nedaňové. Toto tvrzení lze ilustrovat na reáliích případu, v němž se Nejvyšší správní soud zabýval otázkou režimu tzv. zpevněných ploch z hlediska daně z nemovitostí. Na počátku stála změna judikatury Nejvyššího soudu, který nově zaujal právní názor, že místní komunikace je samostatnou věcí v právním smyslu a nejedná se tedy o součást pozemku, na němž je zbudována.⁴⁰ Nejvyšší správní soud posléze (ve věci, která neměla s daněmi nic společného) z uvedeného judikatorního obratu vyvodil, že totéž platí i pro účelové komunikace.⁴¹ Právě toto rozhodnutí Nejvyššího správního soudu se stalo pro správce daně důvodem, pro který dospěl k novému závěru, že zpevněné plochy nacházející se uvnitř areálu daňového subjektu (spojující jednotlivé objekty uvnitř areálu) jsou ve skutečnosti účelovou komunikací a jakožto samostatná nemovitá věc podléhají dani ze staveb, která tehdy byla násobně vyšší než daň z pozemku.

Nejvyšší správní soud (vedle otázek týkajících se povahy dané plochy) se v uvedeném rozhodnutí vyjádřil též k námitkám daňového subjektu, že není možné, aby byla dodatečně změněna jeho daňová povinnost pouze proto, že se změnila judikatura v oblasti, která nemá s daněmi nic společného. Nejvyšší správní k tomu uvádí: *„určité sjednocení judikatury v náhledu na zpevněné pozemky, plynoucí z rozsudku Nejvyššího správního soudu sp. zn. 5 As 62/2008, nelze aplikovat zpětně k tíži daňového subjektu. (...) Daně lze podle čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod ukládat jen na základě zákona. Daňovému subjektu, jenž je povinen plnit daňové povinnosti bez předchozího rozhodnutí správce daně, musí ze zákona jednoznačně plynout, co je předmětem zdanění. Jen tak může svým povinnostem řádně a včas dostát.“*⁴²

Vedle potvrzení teze o nepřípustnosti retroaktivních důsledků judikatorních změn k tíži daňového subjektu z citované úvahy Nejvyššího správního soudu vyplývá, že není možné rozlišovat mezi judikaturou bezprostředně navazující na ustanovení daňových zákonů a zbývající části soudní praxe. **I změna judikatury ve zdánlivě nesouvisející právní oblasti**

⁴⁰ Rozhodnutí velkého senátu občanskoprávního kolegia 31 Cdo 691/2005 ze dne 11.10.2006

⁴¹ Rozsudek Nejvyššího správního soudu 5 As 62/2008-59 ze dne 11.9.2009

⁴² Rozsudek Nejvyššího správního soudu 2 Afs 75/2011-109 ze dne 1.2.2012.

tak za určitých okolností může mít daňové konsekvence, což samozřejmě nepříznivě ovlivňuje právní jistotu daňových subjektů.

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 (vedle práva trestního) patří.⁴³ Funkci **uzavření psané úpravy**⁴⁴ sehrává právě princip *nullum tributum sine lege*. Důsledkem jsou pak závěry o zákazu analogie v neprospěch, výkladu *in dubio mitius*, či dokonce vyloučení možnosti soudcovského dotváření práva v těchto oblastech (tj. judikování výhradně *secundum et intra legem*, nikoli však *praeter legem*). 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.⁴⁵ Zákonodárce užívá neurčité pojmy tam, kde se rozhodne ponechat širší prostor pro orgány aplikace práva, které mohou zvážit konkrétní skutkové okolnosti projednávané věci.

Příkladem využitím 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 obchodních řetězců, jejichž účast v nich nemá jiný ekonomický smysl než zkrácení daňové povinnosti, apod.“⁴⁶

Obdobnou funkci v platném právu sehrává doktrinární institut zneužití práva.⁴⁷ „Zneužitím práva je situace, kdy někdo vykoná své subjektivní právo k neodůvodněné újmě někoho jiného

⁴³ K problému srov. Kühn, Z.: Aplikace práva ve složitých případech, cit. shora, s. 213 a násl., příp. Melzer, F.: Metodologie nalézání práva, 2. vydání, C. H. Beck, Praha, 2011, s. 236 a násl.

⁴⁴ Koncept uzavírání, resp. otevírání textu zákona je v teorii používán při zkoumání funkcí principů v právu, z česky psané literatury srov. např. Kühn, Z.: Aplikace práva ve složitých případech, cit. shora, příp. Tryzna, J.: Právní principy a právní argumentace, AUDITORIUM, Praha, 2010.

⁴⁵ Stejně tak je nutno tolerovat určitou míru nedokonalosti, „nenarušují-li ovšem podstatu uvedených pravidel a nedochází-li k nim systematicky nebo úmyslně“ srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu 2 AfS 137/2005-66 ze dne 12.4.2006.

⁴⁶ Rozsudek Nejvyššího správního soudu 5 AfS 151/2004-73 ze dne 28.7.2005.

⁴⁷ V textu daňového řádu ani jiného daňového předpisu se o zákazu zneužití práva nedočteme ani slovo, 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 čtené literatury pak lze odkázat např. na práci Nováková, P., Lichnovský, O.: O obcházení zákona ve věcech daňových, Právní rozhledy, roč. 2008, č. 4, s. 125-130.

nebo společnosti (...) Výkonu práva, který je vlastně jeho zneužitím, proto soud neposkytne ochranu.“⁴⁸ 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.⁴⁹

Zřejmě nejpodrobnější argumentaci nabízí Nejvyšší správní soud v usnesení rozšířeného senátu 7 Afs 54/2006. V daném případě si Nejvyšší správní soud byl vědom skutečnosti, že jazykové vyjádření právní normy se ocitl 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 (těmi je nutno rozumět i podmínky omezení práva svoji daňovou povinnost snížit) byly stanoveny v zákoně dostatečně jednoznačným způsobem. Připuštění opaku by bylo popřením požadavku legality zdanění (čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod) a principů právního státu (důraz přidán, pozn. O.M.), 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.“⁵⁰ 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.“⁵¹

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

⁴⁸ Baxa, J. in Baxa, J. a kol.: Daňový řád – komentář, Wolters Kluwer, Praha, 2011, s. 59.

⁴⁹ Freedman, J.: Interpreting Tax Statutes: Tax Avoidance and the Intention of Parliament, Law Quarterly Review, Vol. 123, s. 74

⁵⁰ Usnesení rozšířeného senátu 7 Afs 54/2006, cit. shora, odst. 57.

⁵¹ Tamtéž, odst. 61.

není přímo vyloučen, nicméně „zásadně nemůže obsah rozhodných právních norem daňového práva korigovat v rozporu s jejich prostým významem v neprospěch plátce.“⁵²

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.⁵³ Někteří autoři validitu tohoto argumentu zpochybňují, když zejména poukazují na to, že neslouží k tomu, aby jednotlivec přišel s jakoukoli výkladovou alternativou a na základě takto vytvořených pochybností se domáhal jejího upřednostnění jakožto mírnější.⁵⁴ Zde také leží praktické úskalí uplatňování tohoto argumentu, neboť aplikující orgán zpravidla reaguje konstatováním, že předestřené výkladové alternativy nejsou rovnocenné a pochybnosti tedy neexistují. Vyhrazení použití argumentu pro případy, kdy se jedná o *skutečně rovnocenné* varianty, příliš mnoho neřeší, neboť o existenci pochybností opět rozhoduje orgán aplikace práva.

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 nežádala, aby svůj příjem z opatrnosti zdanil, byť to po něm zákon nevyžaduje.⁵⁵ Opět lze připomenout, že daňový subjekt si svou daňovou povinností vyčísluje sám⁵⁶ a daňová optimalizace je legitimním počínáním daňového subjektu.⁵⁷

V daňověprávní literatuře se lze setkat i s pohledem, který upřednostňuje systémové principy na úkor textu zákona, Berger dokonce v souvislosti s DPH hovoří o „... *stanovení cíle a jeho charakteru nebo znacích a principech, na nichž je systém založen*“ přičemž rysem těchto označení je společný cíl, jímž má být to, že „*zákonu má být odebrána nadřazená pozice, aby bylo při výkladu ustanovení dosaženo souladu s cíli a účelem daně z přidané hodnoty.*“ Tento na první pohled atraktivní přístup je ovšem dvojsečný: politickou legitimitu totiž upozaduje ve prospěch jakýchsi apriorních cílů, aniž je zřejmé, kdo je oprávněn tyto cíle stavět. Pokud je legitimovaným subjektem zákonodárce, pak je třeba požadovat, aby daňovým subjektům nestanovil jen cíle a principy, ale též pravidla, na která je možné se spolehnout.

Takovéto uplatňování zásady *in dubio mitius* se nevyklučuje s protichůdnými koncepty, které naopak psanou úpravu otevírají (zejm. koncept zneužití práva), nýbrž se s nimi vzájemně doplňuje. Právo spolehnout se na znění zákona končí totiž právě tam, kde končí daňová optimalizace a jedná se již o počínání, jehož jediným (či výrazně převažujícím) motivem je získání neoprávněné daňové výhody. Z opačné strany nazíráno: pokud daňový subjekt

⁵² Tamtéž, odst. 62

⁵³ Srov. např. nález I. ÚS 643/06 ze dne 13.9.2007.

⁵⁴ Takto v české literatuře např. Melzer, F.: *Metodologie nalézání práva*, cit. shora, s. 208 nebo Wintr, J.: *Metody a zásady interpretace práva*, AUDITORIUM, Praha, 2013, s. 146 a násl.

⁵⁵ Srov. Berger, W. a kol.: *Směrnice ES o dani z přidané hodnoty*, VOX, Praha, 2010, s. 73.

⁵⁶ Srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu 2 Afs 75/2011, cit. shora.

⁵⁷ Viz judikatura Nejvyššího správního soudu citovaná v předešlých částech práce.

legitimně volí za účelem dosažení svých ekonomických cílů řešení, které je pro něj výhodnější než v úvahu připadající řešení jiná, nejde o krácení daně, nýbrž legitimní daňovou optimalizaci.

Budoucnost daňových zákonů

De constitutione lata v České republice platí, že daně mohou být stanoveny na základě zákona. Přímou 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 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 disproportcionální,⁵⁸ neznamená to nic méně, než, že při vyloučení v podstatě extrémních situací jde o věc politického konsensu, resp. diskrece zákonodárce, co bude zdaněno. Nelze v této souvislosti nepřipomenout poněkud jízlivou poznámku Ústavního soudu, který zdanění označil myšlenku zdanit jako příjem *daň, poplatek či jinou povinnou platbu za originální*, leč i takový postup zákonodárce shledala většina Ústavního soudu ústavně konformním.⁵⁹

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 specifik evropského systému daně z přidané hodnoty.

Není proto příliš překvapivá tendence oslabovat postavení zákona ve prospěch jiných technik právní regulace, které budou odolnější proti svému obcházení. Obecně platí, že vyšší

⁵⁸ Podrobněji Moravec, O.: Co všechno si může dovolit demokraticky legitimovaný zákonodárce, cit.shora.

⁵⁹ Nález Ústavního soudu Pl. ÚS 24/07 ze dne 31.1.2008.

pravděpodobnost obcházení vykazuje kazuistická úprava, tj. taková, která popisuje jednotlivé předpokládané 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.

Na tomto myšlenkovém principu je vybudován koncept obecných ustanovení proti vyhýbání se dani (GAAR).⁶⁰ Jejich zásadní úskalí (v případě nesprávného používání) však spočívá v tom, že jejich prostřednictvím dojde k úplné eliminaci předem daných pravidel a jejich nahrazením vágním konstrukty, přičemž vyplnění neurčitých pojmů se stane věcí aplikační praxe. Právě takovéto vyprázdnění obsahu zákona se však podle našeho názoru ocitá za hranici principu *nullum tributum sine lege*. Úkolem správce daně je kontrolovat zákonnost postupu daňových subjektů a nikoli dotvářet právo. Nikoli nadarmo se říká, že *kde soudí ten, kdo obviňuje, tam platí násilí, nikoli zákon*.⁶¹

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, což však neznamená, že tyto instrukce mohou působit normativně tak, jak tomu je u judikatury.⁶² Zatímco požadavek určitosti a srozumitelnosti mohou být touto cestou splněny, nedostatek jejich politické legitimity takto zhojen být nemůže.

Článek 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod tak 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 konsensu. Analyzovaná judikatura naznačuje, že nešvary normotvorné činnosti se v posledku obracejí proti veřejným rozpočtům.

⁶⁰ Z anglického *General anti-avoidance rules*. V česky psané literatuře z poslední doby srov. např. práci Sobotková, V.: Agresivní daňové plánování, *Daně a právo v praxi*, roč. 2013, č. 4, s. 32 a násl.

⁶¹ Syrus Publilius. K této reminiscenci mě inspirovala přednáška JUDr. J. Kobíka.

⁶² Tyto interní instrukce, metodické pokyny apod. se naopak nepřímou stávají předmětem soudního přezkumu v řízeních o žalobách ve správním soudnictví.

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*.⁶³ Nahrazení zákona jinými prameny práva by tak neznamenal nic méně než opuštění principu *no taxation without representation*.

⁶³ V podstatě se jedná o obdobu současných diskusí o rozpočtové odpovědnosti, finanční ústavě a omezení kompetencí demokraticky legitimovaných orgánů ve prospěch odborníků, ať již se jedná o ekonomy nebo ústavní právníky, k tomu srov. příspěvky ve sborníku Šimíček, V. (ed.): Finanční ústava, cit. shora.