

Vezměte, prosíme, na vědomí, že text článku odpovídá platné právní úpravě ke dni publikace.

Hranice ústavnosti daňové legislativy

Následující text je motivován snahou poukázat na neodpovědné a kontraproduktivní jednání státu, optikou ústavně garantovaných základních práv a svobod. Dotčenou oblastí je právní úprava regulující stanovení, výběr a správu daní a to způsobem, který na základě úvahy ne zcela racionálního zákonodárce, znamená (ne)přiměřenou zátěž pro daňové subjekty a zároveň (ne)slouží svému účelu.

Je příznačné, že v rámci současného volání po zefektivnění a maximalizaci daňových výnosů, je pozornost soustředěna především k represí případně ke změně obsahu daňových povinností. Úvahy (byť v ústavněprávní rovině), které jsou předmětem textu, jsou na okraji zájmu, ačkoli i z hlediska daňových výnosů relevanci jistě mají.

Pochybnosti o legitimitě části legislativy v této oblasti, se soustředí na užití legislativní nástroje, které za předpokladu své konformity, by měly směřovat k efektivnímu naplnění účelu regulace (tj. daňovým výnosům). Rozhodujícím pro daný závěr, je komparace míry zátěže adresátů a míry naplnění účelu právní regulace, a to v kontextu celkového legislativního vývoje. Lze vyslovit domněnku, že předmětná právní úprava ve svých účincích zasahuje do práv adresátů takovou měrou, že lze hovořit o nelegitimním dotčení základních práv. Cílem tohoto příspěvku není bližší deskripce účinků dílčích daňových novel, ale poukazuje na účinky legislativy jako celku a to v kontextu ústavních maxim dle čl.1 odst.1 Ústavy[1].

Expozice problému nespočívá v hodnocení konkrétního předpisu, normy nebo institutu, ani nesměřuje k úvahám o určité disproporcionalitě nebo nerovnosti, ale předmětem kritiky je přístup zákonodárce k daňové právní úpravě jako celku. Tedy jde o úvahu na téma absence koncepčního vymezení „hranic“ daňové legislativy z hlediska ústavní přiměřenosti (konformity). Tím se tento příspěvek odlišuje od pojetí obecné kritiky daňové právní úpravy, respektive od dosavadního soudního přezkumu.

Příspěvek nezpochybňuje legitimitu daňové legislativy jako takové (stát musí mít k plnění svých funkcí zdroje), ale otázka této legitimacy se stává spornou za situace, kdy stát toto své oprávnění zneužívá, respektive využívá nekompetentně. Zároveň není toto téma pouze právně teoretické, ale je reálně uchopitelné a může sloužit k demonstraci požadavku na důslednější vymáhání ochrany základních práv a svobod a to i vůči státní moci, jejíž nekvalifikovaný výkon může být důvodem nelegitimity tohoto výkonu, respektive důvodem překročení zákonodárné (příp. exekutivní) pravomoci[2].

Jak bylo řečeno, je nezbytné domáhat se ochrany základních práv i za předpokladu, že jsou dotčena jinak legální zákonodárnou činností, protože jen tak lze zajistit, že právo není zneužíváno ze strany státní moci nad rámec daných ústavních pravomocí[3].

Zákonodárce při své legislativní činnosti není neomezen, respektive není suverénní autoritou - mocí ve státě, a tedy ani svrchovanost zákonodárce při ukládání daní, respektive souvisejících povinností, není neomezená („Ani svrchovanost státu nezakládá pro stát možnost ukládání libovolných daní, třeba by se tak stalo na základě zákona. V oblasti daňové je třeba požadovat, aby zákonodárný orgán podložil svoje rozhodnutí objektivními a racionálními kritérii“[4]). Z hlediska práva jako normativního systému meze zákonodárné činnosti stanoví Ústava ČR, respektive ústavní pořádek

ČR, tedy ústava v širším pojetí (dále jen „ústava“). Pokud jsou tyto mantinely překročeny, je nutné podrobit zákony i podzákoné normy ústavnímu přezkumu ze strany nezávislé soudní moci (ústavní autority). Tento test ústavní konformity je nástrojem, který vyplývá z pojetí (teorie) dělby moci a jen jeho důsledné uplatňování, naplňuje znaky a pojem ústavního právního státu.

Je nutný přezkum ústavnosti nejen konkrétních norem nebo účinků zákona či podzákoných předpisů, ale rovněž z hlediska ústavní konformity musí legislativa obstát jako celek (v dané oblasti úpravy) a to jak po stránce obsahové, tak z hlediska dynamiky změn. Jedná se o stav, kdy způsobilost protiprávního zásahu do základních práv nemají jen jednotlivé právní normy a jejich účinky, ale také jejich komplex či samotná četnost legislativních změn, která sama osobě snižuje právní jistotu a předvídatelnost práva.

Protiústavní aspekty lze shledat v celé řadě faktorů od absence právní perfekce (interpretační jednoznačnosti), účelnosti (racionality) úpravy, přiměřenosti účelu a zátěže adresátů, až po novelizační dynamiku, což jsou faktory, které ve vzájemné interakci zasahují či omezují práva, přičemž míra tohoto omezení může přesahovat legitimitu zmocnění zákonodárce (ukládat povinnosti v dané veřejnoprávní oblasti). S tím souvisí teze, že naplnění výše uvedených podmínek koresponduje s absencí veřejného zájmu (na dané regulaci), který je ovšem nezbytným předpokladem legitimacy zásahů veřejné moci do základních práv a svobod[5].

Je zcela zjevné, že i samotná dynamika legislativních změn[6] může znamenat svévoli na straně zákonodárce. Pokud zákonodárce neustále ukládá nové povinnosti (či je mění), bez racionálního důvodu (racionality už popírá sama četnost změn), které nevedou k naplnění legitimního účelu úpravy (efektivnímu výběru a očekávanému výnosu daní) a současně to pro adresáty představuje nezanedbatelnou zátěž, například ve smyslu jen obtížné orientace v ukládaných povinnostech (neorientují se i zaměstnanci daňové správy)[7], respektive to pro ně znamená neúměrné náklady (nikoli samotný odvod, ale náklady na schopnost správně autoaplikovat zákonné normy), tak za těchto podmínek je zřejmé, že takovou legislativu nelze považovat za souladnou s požadavky na výkon státní moci v materiálním právním státu.[8]

Taková legislativa je v rozporu s Listinou základních práv a svobod (dále jen „Listina“), ve smyslu ustanovení čl. 1, čl. 2 odst.2, čl. 4 odst. 1,2,4. Z tohoto pohledu jsou sporné i tzv. technické novely, které regulují zejména správu a výběr daní. Neustálá změna práv a povinností v této oblasti je v příkrém rozporu s požadavkem konzistence a předvídatelnosti pramenů práva[9] a rovněž s tím spojená administrativní zátěž koresponduje s materiální újmou, která je v rozporu s ochranou vlastnictví dle ustanovení čl. 11 odst.1 Listiny.

Ústavně garantovaná ochrana vlastnictví je v dotčené oblasti limitována ustanovením čl. 11 odst. 5 Listiny, který omezuje ochranu dle čl. 11 odst. 1 a stanoví, že *daně a poplatky lze ukládat jen na základě zákona*, tedy ústava formalizuje legální pravomoc zákonodárce, ve smyslu jeho oprávnění ukládat zákonem povinnosti za účelem stanovení a výběru daní. Toto oprávnění má ovšem rovněž své limity. Mimo jiné musí být respektováno ustanovení Listiny v čl. 4 odst. 4, *„Při používání ustanovení o mezích základních práv a svobod musí být šetřeno jejich podstaty a smyslu. Taková omezení nesmějí být zneužívána k jiným účelům, než pro které byla stanovena.“* Toto ustanovení je nutno vnímat ve vazbě na další odstavce čl. 4 a čl. 2 odst. 2 Listiny. **Zjednodušeně to lze interpretovat jako povinnost zákonodárce ukládat daně a zajišťovat jejich výběr způsobem, který respektuje základní práva daňových subjektů, což je podmínkou pro zachování legitimacy daňového systému.** Ovšem z pohledu výše uvedených ústavních maxim postrádá nutnou legitimitu ukládání a výběr daní, který nevede k očekávanému daňovému výnosu, není efektivní a generuje neustále nové, respektive měnící se povinnosti pro daňové subjekty, včetně rozšiřování rozsahu těchto povinností (např. přenos odpovědnosti za odvod daní (institut ručení[10])). Ve smyslu čl. 4 odst. 4 Listiny postrádá legitimitu i realizace fiskální politiky exekutivy pomocí pravidelných proměn

daňové legislativy (tedy ve svém důsledku zneužívání čl. 11 odst. 5 Listiny), což se projevuje využíváním daňové legislativy ke „každoročním“ rozpočtovým „manipulacím“, dle potřeb toho daného návrhu státního rozpočtu (k racionalitě a konformitě tohoto jednání níže v textu)[11]. Neustálé experimentování státu se promítá do nepřehledné legislativy, kdy snaha o vyšší výnos (efektivitu) daní a „zjednodušování“ daňové správy nepřináší zamýšlené účinky a naopak samotná dynamika změn tuto správu komplikuje jak pro stát (snižuje výnos), tak především pro adresáty (zvyšuje náklady). Lze shrnout, že taková legislativa není schopna regulace právních vztahů pro svou neseznatelnost, nepředvídatelnost, nekonzistenci a je tak za hranicí ústavního zmocnění dle čl. 11 odst. 5 Ústavy!

Požadavek určitosti a smysluplnosti zákonné daňové úpravy je tradičně obsažen i v ekonomii. Dle Karla Engliše, *„požaduje-li se, aby povinnosti daňové byly normovány zákonem, hledá se ochrana poplatníků proti libovůli veřejného svazku, a tudíž jest i samozřejmým požadavkem, aby tato povinnost byla normována určitě způsobem vylučujícím libovůli, určitě co do povinného subjektu, základu daňového i platební povinnosti, jejího rozsahu i doby“* (K. Engliš, *Soustava národního hospodářství*. Sv. II., Praha 1937).

Na základě konstantní judikatury Ústavního soudu (dále jen „soud“) lze odvodit, že stěžejním pro závěr stran ústavní konformity právní úpravy je test proporcionality (přiměřenosti), který je v judikatuře soudu pevně zakotven[12]. Soud sám ho označuje za *„moderní ústavní nepsané pravidlo, které má své nezastupitelné místo vedle výkladových a aplikačních pravidel a principů“*. Jako výchozí bod pro řešení kolize základních práv, případně kolize základních práv s jinou ústavně chráněnou hodnotou (veřejným statkem) je aplikován třístupňový test proporcionality. Obdobný test lze aplikovat i na dotčenou problematiku, která řeší kolizi základních práv a veřejného zájmu obsaženého v legálním oprávnění zákonodárce (předmětem testu není samotná pravomoc, ale její výkon). Test je složen s následujícími komponent:

- 1. test vhodnosti, tj. zdali pomocí právního institutu nebo úpravy, omezujícího určité základní právo, lze dosáhnout sledovaného cíle,
- 2. test potřebnosti, tj. porovnání legislativního nástroje omezujícího základní právo s jinými legislativními nástroji, které umožňují dosáhnout daného cíle bez dotčení (nebo tak závažného dotčení) základních práv,
- 3. test poměřování, tj. porovnání závažnosti obou v kolizi stojících základních práv či veřejného zájmu (oprávnění zákonodárce), což zjednodušeně lze formulovat, že nástroje užití k omezení základních lidských práv nesmějí svými negativními důsledky přesahovat pozitiva.

Požadavkem, který musí být splněn, je respektování ustanovení čl. 4 odst. 4 Listiny, spočívajícího v šetření podstaty a smyslu omezovaného základního práva respektive svobody. Zmíněný článek Listiny je významný i z metodologického hlediska, protože stanoví požadavek na aplikaci **restriktivní** (zuzující) interpretace norem, které svými účinky omezují základní práva (např. zmocnění ukládat daně a poplatky)[13].

V souvislosti s testem přiměřenosti je nutné zmínit, že soud v rámci přezkumu daňové legislativy (dílčích norem) užívá modifikovaný test proporcionality, který se zaměřuje na vyloučení extrémní disproporcionality, respektive porušení principu rovnosti, ale otázky vhodnosti a potřebnosti ponechává na politické odpovědnosti zákonodárce[14]. Tento přístup má ovšem svoje meze, které souvisí s podstatou ústavního přezkumu norem nižší právní síly. **Dotčení ústavně zaručených práv a svobod nesmí mít za následek „jen“ politickou odpovědnost zákonodárce.** Tím by byly popřeny principy právního státu. Fakticita nelegitimního zásahu do ústavně chráněných práv není závislá na užití metodologii přezkumu. Je třeba odlišovat izolovaný přezkum určité dílčí daňové povinnosti (připustíme při aplikaci komponent testu extrémní disproporcionality respektive nerovnosti) a ten samý přezkum optikou celkové „evoluce“ daňové legislativy (v daném časovém

úseku). V tomto případě je zmíněný modifikovaný test proporcionality nerelevantní vzhledem k nutně nedostatečnému rozsahu ústavního přezkumu (neobsáhne účinky kumulativně).

Je přirozené, že hranice ústavní „akceptovatelnosti“ jsou v dané oblasti nezřetelné, včetně otázky na kolik rigidní by měla být konformní daňová úprava, ale zároveň je nepochybné, že i z tohoto pohledu může docházet k excesům a soud je povolán reagovat na vývoj legislativy v oblasti regulace a případně vůči zákonodárci uplatnil své kontrolní pravomoci v rámci dělby moci. Lze konstatovat, že pokud soud zužuje své metodologické instrumentarium, poměrně s tím snižuje i míru ochrany práv a svobod.

S ohledem na řešenou problematiku nelze nezmínit obecné „ekonomické“ daňové zásady, o které by se měla legitimní daňová právní úprava opírat.

- 1) Efektivnost, tj. jednak ve smyslu administrativních nákladů (jak na straně daňové správy, tak poplatníků), ale i ve smyslu daňové distorze, tj. narušení ekonomických procesů a rozhodování ekonomických subjektů.
- 2) Právní perfektnost a určitost, tj. je zřejmé, že jen taková legislativa naplňuje zmocnění vyplývající z čl.11 odst. 5 Listiny („Daně a poplatky lze ukládat jen na základě zákona“).
- 3) Pozitivní vlivy na chování ekonomický subjektů, tj. tedy omezení nežádoucího chování adresátů.
- 4) Spravedlnost
- 5) Správné působení na makroekonomické agregáty, tj. HDP, míra nezaměstnanosti, míra inflace, platební bilance, atd.

Je zřejmé, že naplnění těchto zásad je nezbytným předpokladem pro závěr o ústavnosti úpravy, respektive legitimacy zákonodárcova konání[15] ve smyslu jeho oprávnění regulovat danou oblast společenských vztahů. Jedná se o posouzení, zda ingerence státní (zákonodárné) moci, která zasahuje do základních práv a svobod, je v souladu s veřejným zájmem a není jenom projevem svévole (příp. bezradnosti). Za stavu, kdy nejsou příslušnou legislativou naplněny zásady, které vedou v dané veřejnoprávní oblasti regulace (kde stát uplatňuje svou autoritu na úkor práv jednotlivce) k naplnění účelu regulace, je nutné posoudit, zda míra nedůvodného (nesmyslného) omezení práv nedosahuje protiústavní intenzity, respektive zda státní moc nejedná nad rámec svého oprávnění (ultra vires).

Zároveň je na místě zdůraznit, že se nejedná o přezkum racionality zákonodárce z hlediska ekonomického, ale ekonomická (fiskální) racionalita je aspektem právního posouzení přiměřenosti zásahu a jeho legitimacy. Přičemž pro ústavněprávní přezkum není nutno tuto racionalitu nějak ekonomicky verifikovat, protože to není předmětem přezkumu. Zásadním k dosažení závěru o její (ne)konformitě z ústavního hlediska, je vyhodnocení intenzity a rozsahu zásahu do základních práv (ústavně nekonformní může být i fiskálně „výnosná“ daňová legislativa). Tím spíše, že relevantním pro závěr stran ústavní nekonformity mohou být účinky „jen“ technických novel (skutečně čtených), které neřeší primárně daňové sazby nebo předmět zdanění, ale převážně směřují k úpravě „technických“ nedostatků nebo změně formálních pravidel a náležitostí[16].

Nejvyšší správní soud (dále jen „NSS“) ve svém návrhu (ze dne 9.10.2008) na zrušení některých ustanovení zákona č. [357/1992](#) Sb. vyjádřil, že s ohledem na dosavadní judikaturu Ústavního soudu lze za protiústavní označit takovou daň, která by bezdůvodně porušovala princip rovnosti, a nebo měla konfiskační dopady a dále uvedl, *„NSS se nicméně domnívá, že je třeba tato kritéria doplnit o ještě třetí kritérium, kterým je legitimita uložené daňové povinnosti. Za protiústavní je podle NSS nutno označit i takovou daň (daňovou povinnost), která sice nebude mít diskriminační či škrtící účinek, nicméně nebude opřena o žádný legitimní a racionální důvod. Ústavní je jen taková daň (daňová povinnost), která obstojí též v testu legitimacy a racionality.“*

Ústavní soud však i v tomto případě setrval na své dosavadní judikatuře a odmítnul NSS navržený test legitimacy a racionality, přičemž tak učinil bez přesvědčivé argumentace a s obecným odkazem na uplatňovanou zdrženlivost při zasahování do legislativní kompetence zákonodárce (v daňové oblasti)[17]. Požadavek na aplikaci testu legitimacy a racionality, který je ve své podstatě součástí testu proporcionality (srov. výše), je mimo jiné odůvodněn skutečností, že daňové regulaci je vlastní vysoká míra aktivního působení státní moci do svobod a práv adresátů. Tomu by měl odpovídat i „aktivistický“ přístup soudu, který původně kritéria objektivitu a racionality sám vyslovil.[18] Naopak soud svojí zdrženlivostí toleruje zákonodárci to, co v jiných oblastech regulace by nepřipustil. Bylo by žádoucí přinejmenším vyjádřit, že určité meze existují a nelze je libovolně posouvat dle momentální úvahy zákonodárce[19].

V rámci přezkumu legitimacy zákonodárné činnosti je nezbytné posuzovat oprávnění vyplývající z čl. 11 odst.5 Listiny tak, že pravomoc státu zdaňovat byla primárně institucionalizována právě a jen za účelem shromáždění prostředků k zabezpečení veřejných statků. Tuto pravomoc nelze výkladem (ani aplikací) rozšiřovat vzhledem k imperativu obsaženém v čl. 4 odst.4 Listiny.

Z hlediska právní teorie je daň definována jako neekvivalentní platební povinnost, což se odráží v přístupu státu, který daně vnímá jako přirozený a nárokový zdroj příjmů, bez ohledu na přiměřenost tohoto „břemene“. Nelze ovšem pominout, že existuje zřejmá ekvivalence spočívající v reálném zajištění funkcí státu (viz teorie společenské smlouvy[20]). A tedy legitimita tohoto (ne)ekvivalentního plnění je založena na naplnění účelu v podobě **efektivního** zajištění celospolečenských potřeb (tedy nikoli samoučelných potřeb státu).

V případě komplexu ukládaných daňových povinností se jedná primárně o přezkum míry omezení práva na vlastnictví, garantovaného čl. 11 odst. 1 Listiny, s ohledem na veřejný zájem na naplnění státního rozpočtu, a probovaného na základě čl. 11 odst. 5 Listiny. Lze souhlasit s tezí soudu, že posuzovat racionalitu daní z hlediska tří základních funkcí daní a daňového systému a to funkce alokační, distribuční a stabilizační náleží do kompetence demokraticky zvoleného zákonodárce. Ale je potřeba doplnit, že posuzovat ústavněprávní konformitu užitých daňových nástrojů je zcela v kompetenci soudu. Efektivitu, ekvitu nebo racionalitu daňové legislativy by soud měl přezkoumávat vždy z hlediska legitimacy a intenzity zásahu do základního práva. Nikoli jen v případě zřejmé nerovnosti v daňovém zatížení jednotlivých subjektů. Nepřípustně diskriminování mohou být všichni daňový poplatníci (**rovnost v diskriminaci nelze rovněž považovat za ústavně konformní**). Soudu přísluší přezkoumávat, zda daná daňová regulace nezasahuje nesmyslně do ústavně garantovaného majetkového substrátu vlastníka, respektive zda zákonodárce nejedná svévolně, např. tím, že v rámci daňové legislativy užívá nástroje, které neplní daňové funkce, ale představují nepřiměřenou zátěž (neustále se měnící povinnosti) pro daňové subjekty[21]. Zákonodárce nemusí zvolit nejúčelnější, nejrozumnější nebo nejspravedlivější právní úpravu, ale je nezbytné, aby tato úprava byla založena na nějakém racionálním (legitimizujícím) důvodu. Zároveň je nutné připomenout, že hranice ústavní konformity překračuje i legislativa, která není právně perfektní, a tedy je pro adresáta interpretačně nesrozumitelná a obtížně aplikovatelná!

Podstata vymezeného problému má zcela jistě obecný přesah a demonstruje přístup zákonodárce (respektive exekutivy) k legislativní činnosti, která ve svém důsledku zahrnuje právo a dělá z něj nepřehledný systém norem, který neplní své základní funkce. Aby právo mohlo regulovat společenské vztahy, musí být respektováno ze strany adresátů, k čemuž je nezbytná jeho srozumitelnost co do rozsahu přiznaných práv a uložených povinností.

Pro kvalifikovaný výkon zákonodárné činnosti je nezbytné, aby zákonodárce sám vnímal limity jimiž je vázán. Respekt k základním právům a svobodám je projevem přednosti občana před státem, což vyjadřuje základní předpoklad legitimacy výkonu státní moci.

Byť tato konstatování nejsou nijak objektivní, přes neustále nové vládní strategie a deklaráce zákonodárce, se na podstatě věci nic nemění. Problémem zůstává nepochopení skutečnosti, že větší míra právní regulace (legislativní aktivismus) k žádoucímu cíli nevede (právě naopak).

Právní řád postrádá své regulativní schopnosti vzhledem k tomu, že je vnitřně rozporný, postrádá přirozenou autoritu a stává se abstraktním pro nedostatek respektu a absenci důvěry ze strany adresátů.

Pokud se zvýší tlak na odpovědnost zákonodárce za přijímanou legislativu, a to nikoli v rovině politické, ale především v rovině právní (t.j. zákonodárce musí být konfrontován s limity, které vyplývají z ústavního pořádku ČR), pak by měla následovat odpovídající reflexe, tedy poznání, že ne vše je možné a legitimní regulovat a tam, kde to legitimní a účelné je, musí být váženy použité legislativní nástroje (bez ohledu na oblast regulace).

Mgr. Petr Němeček

[1] Srov. náleží Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 15/96 ze dne 9. 10. 1996, „Podle čl. 1 odst. 1 Ústavy je Česká republika demokratickým právním státem založeným na úctě k právům a svobodám člověka a občana. Z principu právního státu lze dovodit základní pravidla fungování státní moci, mezi něž patří též zásada proporcionality (přiměřenosti)“.

[2] Např. rozsudek NSS sp. zn. 5 Afs 1/2009 ze dne 31.7.2009, „Jakkoli 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“.

[3] V nálezu sp. zn. Pl. ÚS 43/93, publikovaném ve Sbírce zákonů pod č. [91/1994](#) Sb. Ústavní soud konstatoval, že „princip právního státu vychází z priority občana před státem, a tím i z priority základních občanských lidských práv a svobod. V povaze právního státu je však obsaženo také vědomí, že taková opatření je třeba minimalizovat a současně čelit pokušení státu a mocných jednotlivců v něm získat více moci než nezbytně potřebují“.

[4] Nález Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 22/92 ze dne 8.10.1992. V tomto případě napadená právní úprava neprošla testem ústavnosti. Zákonodárce sice poukazoval na to, že jím sledovaný cíl je podpořen veřejným zájmem (spočívajícím jednak v přínosu do státního rozpočtu a dále v získání volných pracovních míst). Podle Ústavního soudu však první z deklarovaných cílů byl reálně splnitelný pouze částečně, druhý z uvedených pak vůbec ne. Napadená zákonná ustanovení proto postrádala objektivní a rozumné odůvodnění. Pod kategorií rozumné odůvodnění nelze akceptovat pouze teoreticky možný přínos (zbožné přání), ale na základě empirických dat reálnost předpokládaných dopadů úpravy.

[5] Srov. náleží Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 29/05 ze dne 1.6.2005, „Do autonomní sféry jednotlivce, kterou spoludefinuje i vlastnické právo, je tak veřejné moci umožněno zasáhnout z důvodu ústavně aprobovaného veřejného zájmu, jehož podstata v případě daní spočívá ve shromažďování finančních prostředků na zabezpečování různých typů veřejných statků“.

[6] Jen pro ilustraci lze zmínit, že jen zákon o daních z příjmu z roku 1992 byl novelizován již 156krát a zákon o DPH byl od roku 2004 změněn 42krát. Rozsah zákona o daních z příjmu se od roku 1992 zvětšil ze 14 na 99 tisíc slov.

- [7] Srov. nález Ústavního soudu sp.zn. I.ÚS 643/06 ze dne 13.9.2007, kde soud poukázal na právní zásadu in dubio mitius, tj v pochybnostech mírněji, s odkazem na současnou obsáhlou a nepřehlednou daňovou právní úpravu. Obdobně rozsudek rozšířeného senátu NSS sp. zn. 7 Afs 54/2006 ze dne 16.10.2008, kde nepřesnost a nesrozumitelnost úpravy dal soud zcela k tíži státu, který nebyl schopen dostát své povinnosti v oblasti perfekce právní regulace.
- [8] Srov. nález Ústavního soudu sp. zn. PL.ÚS 9/08 ze dne 12.7.2011, „I při tomto možném rozsahu zákonodárského uvážení je však povinností zákonodárce respektovat pravidla vyplývající z obsahu principu právního státu (čl. 1 odst. 1 Ústavy ČR), stejně jako ze souvisejících ústavně zaručených základních práv a svobod v dané oblasti“ a „Ukládá-li zákonodárce plátcům daně a účetním jednotkám povinnost dodržovat pravidla, která si zvolili pro stanovené účetní a zdaňovací období na jeho počátku, musí sám v podmínkách právního státu tato pravidla pro takové období rovněž respektovat a neměnit je bez závažných důvodů k tíži plátce daně, který během tohoto účetního a zdaňovacího období jedná s důvěrou v právo“.
- [9] Srov. rozhodnutí Ústavního soudu sp.zn. Pl.ÚS 77/06 (legislativní přílepy) ze dne 15.2.2007, „Zákon ve formálním smyslu nelze v materiálním právním státu chápat jako pouhý nosič nejrůznějších změn prováděných napříč právním řádem. Materiálně nazíraný právní stát naopak vyžaduje, aby zákon byl jak z hlediska formy, tak co do obsahu předvídatelným konzistentním pramenem práva“.
- [10] Ve stávající úpravě je institut ručení založen na přenosu odpovědnosti za výběr daní (ze státu na poplatníka).
- [11] Ilustrativní je v tomto ohledu experimentální zavedení tzv. superhrubé mzdy zákonem č. [261/2007](#) Sb. o stabilizaci veřejných rozpočtů.
- [12] Srov. nálezy Ústavního soudu sp.zn. PL.ÚS 4/94, PL.ÚS 15/96, PL.ÚS 16/98, PL.ÚS 41/02, PL.ÚS 27/09 - Citace: „princip proporcionality je založen, kromě jiného, na analýze plurality možných normativních prostředků ve vztahu k zamýšlenému účelu a jejich subsidiaritě z hlediska omezení Ústavou chráněné hodnoty - základního práva nebo veřejného statku. Lze-li zákonodárcem sledovaného účelu dosáhnout alternativními normativními prostředky, je pak ústavně konformní ten, jenž danou ústavně chráněnou hodnotu omezuje v míře nejmenší“.
- [13] Srov. nález Ústavního soudu sp.zn. IV. ÚS 666/02 ze dne 15.12.2003 nebo nález sp. zn. I. ÚS 1611/07 ze dne 2.12.2008. V této souvislosti nelze nezmínit zcela opačný přístup státní správy, která často velmi extenzivně vymezuje svá oprávnění, respektive povinnosti daňových poplatníků.
- [14] Srov. nález Ústavního soudu sp.zn. Pl.ÚS 29/08 ze dne 21.4.2009.
- [15] Jde o rozlišení mezi materiální a formální legitimitou výkonu zákonodárské pravomoci.
- [16] Dnem 1. 1. 2011 vstoupil v účinnost zákon č. [280/2009](#) Sb., daňový řád, který po dvou měsících účinnosti byl novelizován technickou novelou k níž důvodová správa uváděla : „cílem technické novely daňového řádu je napravit ‚technické‘ nedostatky zákona z důvodu zamezení vzniku mezer v aplikační praxi, které by ve svých důsledcích mohly vést ke zbytečným sporům, nebo by mohly mít nepříznivý dopad na inkaso daňových příjmů. Novela se tak chce omezit pouze na evidentní a nesporné ‚technické‘ nedostatky zákona, nikoli na koncepčně nové náměty či věcné změny zavedených institutů“.
- [17] Srov. nález Ústavního soudu 181/2009 Sb. ze dne 21.4.2009. V celém poměrně obsáhlém odůvodnění, soud této „podstatě“ návrhu NSS věnoval bod 48, kde vyjádřil názor, že se jedná o „test americké provenience, který znamená nejméně intenzivní způsob přezkumu“, aniž by tento závěr argumentačně podložil, a to i proto, že se naopak logicky nabízí názor opačný (legitimita a racionalita výkonu státní moci je základním imperativem vyplývajícím z čl.1odst.1 Ústavy), se dále omezil jen na formální konstatování bez další věcné argumentace. K uvedenému, lze ještě dodat, že soud v rámci dané interpretace testu vycházel pravděpodobně z restriktivního pojetí přezkumu ve Spojených státech amerických, což je ovšem zavádějící, protože to koresponduje s celkovým restriktivním pojetím daňové politiky (mnohem menší míra zdanění), která se navíc v jednotlivých státech unie liší.
- [18] Srov. nález Ústavního soudu sp. zn. Pl.ÚS 22/92 ze dne 8.10.1992, „V oblasti daňové je třeba

požadovat, aby zákonodárny orgán podložil svoje rozhodnutí objektivními a racionálními kritérii.“
[19] Viz již zmíněný institut ručení (např. §109 z.č.[235/2004](#) Sb.,o DPH), který zakládá odpovědnost dalšího subjektu (tedy nikoli povinného subjektu) za odvedení daně, a kde lze zavedení tohoto institutu považovat za kolizní z čl. 4 odst.4 Listiny („Při používání ustanovení o mezích základních práv a svobod musí být šetřeno jejich podstaty a smyslu. Taková omezení nesmějí být zneužívána k jiným účelům, než pro které byla stanovena“). Pravomoc zdaňovat (čl. 11 odst. 5) je rozšířena o zajišťovací institut na úkor ručitele (jiného daňového subjektu). V této souvislosti lze uvést, že spornost přenosu odpovědnosti za obchodní či ekonomickou činnost jiných subjektů konstatoval i NSS v rozsudku sp.zn. 5 Afs 129/2006-142 ze dne 27.7.2007 a v rozsudku ze dne 25. 3. 2005, sp.zn. 5 Afs 131/2004-45, č. 599/2005 Sb. NSS.

[20] Výměnou za ztrátu určité části svobody se jednotlivci dostává ze strany státu ochrany jeho práv (T.Hobbes, J.Locke, J.J.Rousseau).

[21] Lze vyslovit závěr, že soud nereflektuje skutečnost (v klasické ekonomii dávno prokázanou), že při zdaňování není takovým zlem případná nerovnost nebo disproportionalita, ale neurčitost a nepředvídatelnost daní (daňového systému). Srov. Smith, A. Pojednání o podstatě a původu bohatství národů. Praha: Liberální institut, 2001

© EPRAVO.CZ - Sběrka zákonů , judikatura, právo | www.epravo.cz

Další články:

- [Vybrané otázky poskytování zdravotních služeb na dálku](#)
- [DEAL MONITOR](#)
- [„Za každou kauzou je živý příběh“](#)
- [Ombudsman na Maltě - základní parametry a role. A v čem bychom se mohli poučit i my v Česku?](#)
- [DEAL MONITOR](#)
- [DEAL MONITOR](#)
- [Rozhovor s JUDr. Veronikou Janoušek Rudolfovou, samostatnou advokátkou specializující se na sportovní právo](#)
- [DEAL MONITOR](#)
- [DEAL MONITOR](#)
- [DEAL MONITOR](#)
- [Fotbaloví agenti vs. FIFA ve světle stanoviska generálního advokáta Soudního dvora Evropské unie](#)