

DNY PRÁVA 2014 – DAYS OF LAW 2014

Část VIII.

Zneužití práva a svévole při veřejné finanční činnosti

Eds.:

Petr Mrkývka

Ivana Pařízková

Jiří Valdhans

Masarykova univerzita

Brno 2015

Recenzenti:

doc. JUDr. Petr Mrkývka, Ph.D.

JUDr. Ivana Pařízková, Ph.D.

JUDr. Ing. Petr Svoboda, Ph.D.

© 2015 Masarykova univerzita

ISBN 978-80-210-7914-4

Obsah

Sleva na dani pro pracující důchodce v souvislosti se zneužitím práva a svévůli	9
Radim Boháč	
Zneužitie účasti na kapitálovom trhu prostredníctvom jeho manipulácie (konštrukcia verejnoprávneho deliktu)	26
Lubomír Čunderlík	
Provádění auditů, nálezy Auditního orgánu MF u dotací z fondů EU a problematika jejich vymahatelnosti	35
Simona Eichlerová, Petr Machálek	
Special Taxes and Public Finance	51
Zsombor Ercsey	
Nová koncepce vnitřního řízení a kontroly veřejné správy jako nástroj k zamezení zneužití práva při veřejné finanční činnosti	72
Šárka Faltová	
Abuse of Right in Terms of Subjects of Tax Law Conduct	81
Julia Gorosh	
Svévole při výkonu dohledu nad kapitálovým trhem	88
Martin Hobza	
Zneužití trhu jako zneužití práva	102
Michal Janovec	
Svévole veřejných zdravotních pojišťoven	111
Monika Ježková	
Zneužití práva v kauze pracujících důchodců	123
Petra Kamínková	
Zneužití práva z ekonomického pohledu	136
Alena Kerlinová	

Zneužití práva ze strany správce daně při vymáhání daňových nedoplatků.....	143
Radka Kloudová	
Principy zákazu zneužití práva a svévole	158
Stanislav Kouba	
Zneužití práva a svévole v právu veřejných financí.....	170
Michal Koziel	
Zneužití práva ve finančním právu a jeho odraz v judikatuře	180
Jana Kranecová	
Omezení odpovědnosti orgánů pro řešení krize v evropském bankovním sektoru a možnosti jejího zneužití.....	185
Vít Kropjok	
Jednotná bankovní regulace jako první pilíř bankovní unie	195
Adéla Kučerová	
Svévole v právu veřejných fondů.....	207
Libor Kyncl	
Subsidies, Municipalities and Abuse of Law.....	227
Hana Marková	
Kombinovaná nomenklatura EU – důkazní kruh.....	238
Pavel Matoušek	
Zneužití daňových předpisů daňovým orgánem - několik poznámek na pozadí polské praxe	253
Wojciech Morawski	
Svévole v místních daních.....	262
Kristýna Müllerová	
Svévole správce daně v ČR a SR	271
Zdenka Papoušková	

Finanční zdroje obcí a jejich možné ovlivnění zastupitelstvem (svévole při rozhodování)	279
Ivana Pařízková	
Poskytuje český právní poriadok dostatočnú ochranu pred zneužívaním informačnej asymetrie medzi investičnými poradcami a klientmi?	291
Matej Pustay	
Zneužití práva důchodci při uplatnění slevy na dani	311
Michal Radvan	
Institut zneužití práva v právní úpravě daně z přidané hodnoty	326
Tomáš Sejkora	
Svévole úředních osob při správě daně z přidané hodnoty	340
Hana Skalická	
Uplatnění daňové ztráty v průběhu daňové kontroly	352
Martina Valachová	
Autonómia vs. svojvôľa správcu dane pri stanovení sadzieb dane z nehnuteľnosti	359
Ivana Vojníková, Karin Prievozníková	
Zneužití práva a související pojmy v daňové oblasti	375
Roman Vybíral	
Vývoj daňové judikatury v oblasti zneužití práva	382
Veronika Zachová	

Sleva na dani pro pracující důchodce v souvislosti se zneužitím práva a svévolí

Radim Bobáček

Univerzita Karlova, Právnická fakulta, Česká republika

Abstract in original language

Článek se zabývá základní slevou na dani z příjmů fyzických osob pro pracující důchodce. Nepřiznání této slevy pracujícím důchodcům bylo Ústavním soudem shledáno jako protiústavní. Cílem tohoto článku je posoudit, zda zákonodárce, pracující důchodci, správce daně nebo Ústavní soud nezneužili právo nebo pravomoc či nepostupovali svévolně.

Keywords in original language

základní sleva na dani; pracující důchodci; zneužití práva; svévole.

Abstract

The article deals with the basic tax credit on personal income tax for working pensioners. Denying of tax credit for working pensioners was found by the Constitutional Court as unconstitutional. The aim of this paper is to assess whether the legislature, pensioners, tax administrator or the Constitutional Court abused law or power or failed to act arbitrarily.

Keywords

Basic Tax Credit; Working Pensioners; Abuse of Law; Arbitrariness.

1 Úvod

Článek se zabývá základní slevou na dani z příjmů fyzických osob a jejím zrušením pro roky 2013 až 2015 pracujícím důchodcům, což je téma, které bylo aktuální od konce roku 2012 a které vyvrcholilo rozhodnutím Ústavního soudu v dané věci v červenci roku 2014.

Cílem tohoto článku však není popis toho, co se ve věci zrušení základní slevy na dani z příjmů fyzických osob pracujícím důchodcům událo od roku 2012 do roku 2014, nýbrž posouzení a zhodnocení toho, zda jednotliví

relevantní aktéři v této věci (tj. zákonodárce, pracující důchodci, správce daně a Ústavní soud) nezneužili právo nebo pravomoc či nepostupovali svévolně.

K tomu, aby mohlo dojít k uvedenému posouzení a zhodnocení je však třeba nejprve stručně popsat skutkové okolnosti daného případu, tj. popsat relevantní právní úpravu, reakci některých pracujících důchodců na ni a následně rozebrat relevantní judikaturu Ústavního soudu.

Další část článku je věnována institutům zneužití práva, zneužití pravomoci a svévoli, aniž by bylo cílem obšírně z teoretického hlediska zkoumat tyto instituty. Cílem je spíše představit vlastní pohled na tyto instituty a pokusit se je vzájemně odlišit.

Vlastní posouzení a zhodnocení postupu zákonodárce, pracujících důchodců, správce daně a Ústavní soudu ve věci zrušení slevy na dani z příjmů fyzických osob pracujícím důchodcům je provedeno v poslední části článku. Stručně shrnutí názorů autora je pak obsahem závěru článku.¹

2 Zrušení základní slevy na dani pro pracující důchodce

Základní sleva na dani z příjmů fyzických osob je upravena v ustanovení § 35ba odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů². Nárok na snížení daně o tuto slevu na dani má každý poplatník daně z příjmů fyzických osob.

Zákonem č. 500/2012 Sb., o změně daňových, pojistných a dalších zákonů v souvislosti se snižováním schodků veřejných rozpočtů, který je označován jako tzv. protischodkový balíček, byla s účinností od 1. ledna 2013 do ustanovení § 35ba odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů doplněna část textu ustanovení za středníkem tohoto znění: „*daně se nesnižuje u poplatníka, který k 1. lednu zdaňovacího období pobírá starobní důchod z důchodového pojištění nebo ze zahraničního povinného pojištění stejného druhu*“. Uvedená část ustanovení měla být zrušena s účinností od 1. ledna 2016. Fakticky tato právní úprava znamenala, že poplatník, který k 1. lednu zdaňovacího období pobírá starobní důchod z důchodového pojištění nebo ze zahraničního povinného pojištění

¹ Tento článek byl zpracován v rámci programu „PRVOUK – Veřejné právo v kontextu europeizace a globalizace“ realizovaného v roce 2014 na Právnické fakultě Univerzity Karlovy v Praze.

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

stejněho druhu (pro tohoto poplatníka se vžilo označení „pracující důchodce“³) neměl mít nárok na základní slevu na dani ve zdaňovacích obdobích let 2013 až 2015.

Důvodem přijetí protischodkového balíčku byla podle jeho důvodové zprávy⁴ snaha snižovat schodky veřejných rozpočtů. Konkrétně bylo v důvodové zprávě uvedeno, že „*Státní rozpočet České republiky vykazuje strukturální schodek. Vzhledem k tomu, že nekontrolovaný růst veřejného dluhu, který by vedl k nárůstu výdajů spojeným s jeho obsluhou, by mohl uvrhnout českou ekonomiku do vážné krize, je snižování schodku prvořadým úkolem současné vlády. Zvyšování daňových příjmů, zejména státního rozpočtu a snižování výdajů veřejných rozpočtů, obsažené v tomto právním předpise, je příspěvkem k tomuto úsilí.*“ Nemožnost pracujících důchodců uplatnit základní slevu na dani byla jedním z opatření, které mělo přispět k tomuto cíli.

3 Reakce některých pracujících důchodců na zrušení základní slevy na dani

Ještě v roce 2012 si řada pracujících důchodců (cca 27 500) požádala o zastavení výplaty starobního důchodu, a to většinou dokonce pouze na jeden jediný den (1. ledna 2013)⁵. V médiích se dokonce objevily návody, jak mají pracující důchodci v takových případech postupovat s tím, že cílem bylo zajistit, aby pracující důchodce nepřišel o základní slevu na dani pro rok 2013⁶.

V reakci na počínání pracujících důchodců vystoupil v médiích tehdejší ministr financí Miroslav Kalousek s tím, že účelové zastavení výplaty starobního důchodu s cílem získat základní slevu na dani nebude stát tolerovat, bude

³ I když toto označení není přesné, neboť může jít o poplatníka s jakýmkoli příjmy, neje-nom s příjmy ze závislé činnosti, budu toto označení v dalším textu používat.

⁴ *Psp.cz* [online]. 2014 [cit. 2014-12-26]. Sněmovní tisk 801/0, část č. 1/6, VL.n.z. o změn-ě daňových, pojistných a dalších zákonů - EU (§ 83, odst. 2 JŘ). Dostupné z WWW: <<http://www.psp.cz/sqw/text/tiskt.sqw?o=6 & ct=801 & ct1=0>>.

⁵ *Idnes.cz* [online]. 2014 [cit. 2014-12-26]. Třetina pracujících důchodců zažáda-la o pozastavení výplaty penzí. Dostupné z WWW: < http://ekonomika.idnes.cz/tretina-duchodcu-pozadala-o-pozastaveni-vyplaty-penzi-pgt-/ekonomika.aspx?c=A130102_160837_ekonomika_spi>.

⁶ *Penize.cz* [online]. 2014 [cit. 2014-12-26]. Pracující důchodci, pozor! Víme, jak za rok 2013 nepřijít o dvacet pět tisíc. Dostupné z WWW: < <http://www.penize.cz/dan-z-pri-jmu-fyzickych-osob/247118-pracujici-duchodci-pozor!-vime-jak-za-rok-2013-neprijit-o-dvacet-pet-tisic>>.

ho považovat za obcházení zákona a bude doměřovat daň včetně sankcí.⁷ Na základě tohoto mediálního prohlášení cca 5 tisíc pracujících důchodců svou žádost o zastavení výplaty důchodu stáhlo⁸, ze zbývajících žádostí bylo vyhověno v cca 17 tis. případech.

Na přelomu let 2013 a 2014 už o zastavení výplaty důchodu k 1. lednu 2014 požádalo pouze pět tisíc pracujících důchodců, a to opět většinou pouze na jeden jediný den.⁹

S ohledem na to, že drtivá většina pracujících důchodců žádala o zastavení výplaty důchodu na jeden, případně několik málo dní, je evidentní, že jediným motivem bylo zachovat si slevu na dani pro příslušné zdaňovací období. Z hlediska systému důchodového pojištění totiž takové chování nelze jakkoli racionálně odůvodnit a nemá pro pracující důchodce pozitivní efekt v podobě zvýšení výše starobního důchodu¹⁰.

4 Judikatura Ústavního soudu ve věci zrušení základní slevy na dani

S ohledem na rozdílné názory na uplatňování základní slevy na dani pracujícími důchodci se vedla řada sporů (nejprve daňových a poté soudních) mezi pracujícími důchodci a správcem daně (orgány Finanční správy České republiky). Typicky šlo o případy, kdy pracující důchodce podal daňové přiznání, v němž si základní slevu na dani uplatnil, ovšem správce daně toto uplatnění neuznal a daň stanovil bez uplatnění základní slevy na dani, nebo

⁷ *Idnes.cz* [online]. 2014 [cit. 2014-12-26]. Kalousek: Z důchodců, kteří si přerušili výplatu penzí, je mi ouzko. Dostupné z WWW: <http://ekonomika.idnes.cz/kalousek-k-duchodcum-co-chteli-obejit-zakon-prerusenim-vyplaty-penzi-1kp-/ekonomika.aspx?c=A130103_150308_ekonomika_spi>.

⁸ *Idnes.cz* [online]. 2014 [cit. 2014-12-26]. Důchodci zkouší získat 25 tisíc. O přerušení penzí žádají tisíce seniorů. Dostupné z WWW: <http://ekonomika.idnes.cz/pracujici-duchodci-a-zadosti-o-prerusenim-vyplaty-penzi-piq-/ekonomika.aspx?c=A140114_135559_ekonomika_spi>.

⁹ *Idnes.cz* [online]. 2014 [cit. 2014-12-26]. Důchodci zkouší získat 25 tisíc. O přerušení penzí žádají tisíce seniorů. Dostupné z WWW: <http://ekonomika.idnes.cz/pracujici-duchodci-a-zadosti-o-prerusenim-vyplaty-penzi-piq-/ekonomika.aspx?c=A140114_135559_ekonomika_spi>.

¹⁰ Blíže viz § 34 odst. 2 zákona č. 155/1995 Sb., o důchodovém pojištění, ve znění pozdějších předpisů.

o případy, kdy plátce daně (např. zaměstnavatel) pracujícím důchodcem (zaměstnancem) uplatněnou základní slevu na dani nezohlednil a pracující důchodce následně podal stížnost na postup plátce daně správci daně.

Někteří pracující důchodci se obrátili přímo na Ústavní soud. Na ten se obrátilo i 19 senátorů s návrhem na zrušení ustanovení § 35ba odst. 1 písm. a) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění zákona č. 500/2012 Sb., ve slovech „; daň se nesnižuje u poplatníka, který k 1. lednu zdaňovacího období pobírá starobní důchod z důchodového pojištění nebo ze zahraničního povinného pojištění stejného druhu“. Řízení bylo vedeno pod sp. zn. Pl. ÚS 31/13.

Podle návrhu navrhovatelé shledali odepření základní slevy na dani pracujícím důchodcům „za nepřijatelně diskriminační, protože staví osoby, jež mají vedle starobního důchodu i jiný příjem ve smyslu zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, do nevýhodného postavení ve srovnání s ostatními poplatníky této daně, kteří starobní důchod nepobírají... požadavkem na rovnoměrné rozdělování daňového břemene. Právě v tomto směru ovšem napadené ustanovení neobstojí z hlediska kritérií, která formuloval Ústavní soud ve své judikatuře ke přezkumu ústavnosti zákonné úpravy daní, a to z hledisek extrémní disproportionality (tzv. rdousícího efektu) a neakcesorické a akcesorické rovnosti“¹¹

Jak je patrné, navrhovatel poukazoval na ustálený koncept přezkumu ústavnosti daní, poplatků a jiných obdobných peněžitých plnění¹² z hlediska extrémní disproportionality (tzv. rdousícího efektu) a neakcesorické a akcesorické rovnosti.

Ústavní soud ve věci sp. zn. Pl. ÚS 31/13 rozhodl dne 10. července 2014 tak, že ustanovení § 35ba odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů, ve slovech „; daň se nesnižuje u poplatníka, který k 1. lednu zdaňovacího období pobírá starobní důchod z důchodového pojištění nebo ze zahraničního povinného pojištění stejného druhu“ **zrušil dnem vyhlášení** předmětného nálezu ve Sbírce zákonů (tj. dnem 4. srpna 2014).

¹¹ Citace z odůvodnění nálezu Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 31/13.

¹² Formulovaný zejména v nálezu Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 7/03 a dále pak v nálezu Pl. ÚS 29/08.

Ústavní soud předně neshledal (viz bod 48 nálezu), že by napadené ustanovení bylo pro pracující důchodce rdousící, tj. napadené ustanovení uspělo v textu z hlediska **extrémní disproportionality**.

Dále Ústavní soud posuzoval napadené ustanovení z hlediska **neakcesorické rovnosti** (viz body 49 až 53 nálezu). Podle dřívější judikatury Ústavního soudu plyne neakcesorická rovnost z požadavku vyloučení svévole zákonodárce při odlišování subjektů a práv.¹³ Ústavní soud spatřuje porušení principu neakcesorické rovnosti, neboť pracující důchodci (poplatníci, kteří jsou ve zdaňovacím období poživateli starobního důchodu), jsou rozlišováni na ty, co mají toto postavení k 1. lednu zdaňovacího období (ti přichází vždy o celou základní slevu na dani), a ty, kteří se v tomto postavení ocitnou kdykoliv později, třeba i jen následující den (ti mají tuto slevu zachovanou v plné výši).

Konečně posuzoval Ústavní soud napadené ustanovení z hlediska **akcesorické rovnosti** (viz body 54 až 60 nálezu). Podle dřívější judikatury Ústavního soudu se porušení akcesorické rovnosti pojmově pojí s porušením dalšího základního práva, neboť akcesorický princip zakazuje diskriminovat osoby při výkonu jejich základních práv.¹⁴ Ústavní soud spatřuje porušení akcesorické rovnosti v existenci nerovnosti mezi pracujícími důchodci a všemi dalšími poplatníky daně z příjmů fyzických osob. Důvod této nerovnosti je podle Ústavního soudu třeba spatřovat v tom, že zákon o daních z příjmů nezaručuje ve shodném nebo srovnatelném rozsahu určitou minimální částku příjmu, u které se s ohledem na její potřebnost k zajištění důstojného života nepředpokládá její zdanění.

V této souvislosti aplikoval Ústavní soud tzv. **test přímé diskriminace**, jenž sestává ze zodpovězení následujících otázek: 1. Jde o srovnatelného jednotlivce nebo skupiny?; 2. Je s nimi nakládáno odlišně na základě některého ze zakázaných důvodů?; 3. Je odlišné zacházení dotčenému jednotlivci k tíži (uložením břemene nebo odepřením dobra)?; 4. Je toto odlišné zacházení ospravedlnitelné, tj. a) sleduje legitimní zájem a b) je přiměřené?¹⁵ Ústavní soud v tomto testu shledal v pořádku kroky 1, 2, 3 a 4a, ovšem dospěl

¹³ Viz nález Ústavního soudu Pl. ÚS 29/08.

¹⁴ Viz nález Ústavního soudu Pl. ÚS 36/01.

¹⁵ Viz bod 45 nálezu Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 31/13.

k závěru, že odlišné zacházení je nepřiměřené (krok 4b). Podle Ústavního soudu jsou důvodem „*právě popsané zásadní (extrémní) rozdíly ve výši přiznaných starobních důchodů, které v případě nižších z nich brání tomu, aby jejich vyplácení mohlo naplňovat výše uvedený účel srovnatelným způsobem jako sleva na dani na poplatníka ve výši 24 840 Kč ročně. Důsledkem napadeného ustanovení je pouze to, že čím nižší starobní důchod jednotliví poplatníci pobírají, tím větší na ně doléhá daňové břemeno. Napadené ustanovení proto s ohledem na nepřiměřenost této nerovnosti neobstojí v předmětném testu, v důsledku čehož je třeba jej považovat za jsoucí v rozporu s čl. 3 odst. 1 ve spojení s čl. 11 odst. 1 a 5 Listiny.*“

Důsledkem zrušení části ustanovení § 35ba odst. 1 písm. a) s účinností od 4. srpna 2014 byla zcela jistě nemožnost aplikovat tuto část ustanovení za zdaňovací období roku **2014** a samozřejmě i za zdaňovací období roku **2015**. Jinými slovy pracující důchodci si za zdaňovací období roku 2014 mohou základní slevu na dani uplatnit. Nejasná ovšem zůstávala odpověď na otázku, jak je to s možností uplatnění základní slevy na dani za zdaňovací období roku **2013**.

Dne 22. září 2014 bylo vyhlášeno rozhodnutí Ústavního soudu ve věci I. ÚS 2340/13, kterým Ústavní soud zrušil rozhodnutí správce daně, kterým nepřiznal stěžovatelce nárok na základní slevu na dani za zdaňovací období roku 2013. V uvedeném případě však šlo o věc, kdy stěžovatelka podala ústavní stížnost v červenci roku 2013 a spojila s touto ústavní stížností návrh na zrušení předmětné části ustanovení § 35ba odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů a v řízení sp. zn. Pl. ÚS 31/13 vystupovala jako vedlejší účastnice. Následně však i další soud (Krajský soud v Ústí nad Labem – pobočka v Liberci) postupoval stejně¹⁶. Dne 7. října 2014 pak vydalo Generální finanční ředitelství tiskovou zprávu, ve které uvedlo, že „*Na základě právní analýzy nálezu Ústavního soudu I. ÚS 2340/2013, který mimo jiné uvádí, že je v rozporu s ústavně garantovanou ochranou základních práv a svobod osob aplikovat protiústavní zákon orgánem veřejné moci, dospěla finanční správa k závěru, že ustanovení znemožňující uplatnit základní slevu na dani z příjmů pro starobní důchodce nebude za rok 2013 aplikovat.*“

¹⁶ Viz *MichalHron.cz* [online]. 2014 [cit. 2014-12-27]. Také krajský soud vrací slevu na dani pracujícím důchodcům za rok 2013. Dostupné z WWW: < <http://www.michalhron.cz/take-krajsky-soud-vraci-slevu-na-dani-pracujicim-duchodcum-za-rok-2013/>>.

5 Stručně ke zneužití práva a svévoli

V případě vymezení **zneužití práva** je možné vyjít z Knappovy definice: „*Zneužitím práva je situace, kdy někdo vykoná své subjektivní právo k neodůvodněné újmě někoho jiného nebo společnosti; takovéto chování, jímž se dosahuje výsledku nedovoleného, je jenom zřádnivě dovolené.*“¹⁷ Jde tedy o případ, kdy osoba vykovává své soukromoprávní či veřejnoprávní subjektivní právo způsobem, který je sice formálně v souladu s objektivním právem, ale v materiálním rozporu se smyslem a účelem objektivního práva.

V oblasti daňového práva tak můžeme **zneužití práva** vymezit nikoliv jako zneužití daňového práva, ale případ, kdy osoba zneužívá soukromoprávní či veřejnoprávní subjektivní právo, aby dosáhla cíle, který není přepokládán objektivním daňovým právem.

Zatímco v oblasti soukromého práva je princip zákazu zneužití práva výslovně upraven v občanském zákoníku¹⁸, v oblasti daňového práva byl dovozen soudní judikaturou. První rozsudkem judikujícím zneužití práva v oblasti veřejného (daňového) práva je rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 1 Afs 107/2004 označovaný také „potápěči“. V daném případě šlo o odčitatelnost darů poskytovaných občanskému sdružení, jehož členy byli poplatník, jeho manželka, děti a další příbuzní. Toto rozhodnutí posvětil i Ústavní soud.¹⁹ Podle řady autorů by měl být institut zneužití práva v daňovém právu používán střídmě a rozhodně by neměl sloužit k vylepšování či opravování legislativy.²⁰ Na druhou stranu lze zaznamenat i názory požadující zakotvení principu zákazu zneužití práva do právního řádu.²¹

¹⁷ KNAPP, Viktor. Teorie práva. Praha: Beck/SEVT, 1995. 247 s. ISBN 80-7179-028-1. s. 184.

¹⁸ Srov. § 8 občanského zákoníku, podle kterého zjevné zneužití práva nepoživá právní ochrany.

¹⁹ Srov. nález Ústavního soudu III. ÚS 374/06.

²⁰ Viz např. KOHAJDA, Michael. Zneužití práva v aktuálním českém daňovém právu a judikatuře. In BOHÁČ, Radim, et alii. Aktuální otázky financí a finančního práva z hlediska fiskální a monetární podpory hospodářského růstu v zemích střední a východní Evropy v roce 2010: soubor odborných statí z IX. mezinárodní vědecké konference. Praha: Leges, 2010, s. 300-311. ISBN: 978-80-87212-57-8. s. 310-311.

²¹ Viz ČAPEK, Jan. Daňové plánování ve spárech ducha zákona, 2. část. Daňový expert 1/2009. ISSN 1801-2779.

Ovšem v soudní praxi následovala řada dalších případů judikování principu zákazu zneužití práva v oblasti daní, a to konkrétně z oblasti odpočívávání darů od základu daní z příjmů, odpočtu daně z přidané hodnoty, finančního leasingu i jiných oblastí.²²

Na základě judikatury Nejvyššího správního soudu²³ lze dovodit **pravidla, na základě kterých se mají posuzovat případy možného zneužití práva** v daňové oblasti. Ke zneužití práva v daňové oblasti dochází v případě, že hlavním účelem relevantní hospodářské činnosti (výkonu subjektivního práva) je získání nároku vůči správci daně, resp. daňové výhody a přiznání nároku či výhody by bylo v rozporu se smyslem a účelem příslušných ustanovení daňových předpisů, resp. není v souladu s požadavkem rozumného uspořádání společenských vztahů.

K tomu je třeba doplnit, že existence principu zákazu zneužití práva v daňové oblasti je judikována i Soudním dvorem Evropské unie²⁴. Rozbor těchto judikátů by však přesahoval rámec tohoto příspěvku, proto se jimi nebudu zabývat.

Pro účely tohoto příspěvku je důležité zodpovědět na otázku, zda ke zneužití práva v daňové oblasti může dojít pouze ze strany daňového subjektu nebo i ze strany správce daně, případně zákonodárce či soudu. Domnívám se, že odpověď na tuto otázku je „ne“.

Domnívám se totiž, že zneužití právo může **jen ten, kdo je nositelem subjektivního (soukromoprávního či veřejnoprávního práva)**, což je v zásadě daňový subjekt²⁵. Na druhou stranu stát, resp. orgány veřejné moci, zásadně nejsou při správě daní nositeli subjektivních práv, ale v rámci své působnosti vykonávají pravomoc. U orgánů veřejné moci tak lze uvažovat nikoliv o zneužití práva, ale o zneužití pravomoci.

²² Srov. rozsudky sp. zn. 5 Afs 58/2011, sp. zn. 2 Afs 178/2005, 2 Afs 83/2010 nebo 1 Afs 35/2007.

²³ Jde zejména o rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu č. j. 7 Afs 54/2006-155.

²⁴ K podrobnostem viz rozhodnutí ve věcech C-110/99 Emsland-Stärke, C-255/02 Halifax a C 103-09 Weald Leasing.

²⁵ Nelze však vyloučit případ, kdy v pozici daňového subjektu bude stát, resp. orgán veřejné moci.

Zneužití pravomoci je institut a pojem zejména trestního práva. Trestný čin podle § 329 trestního zákoníku²⁶ je nazván „Zneužití pravomoci úřední osoby“. Podle § 329 odst. 1 trestního zákoníku platí, že úřední osoba, která v úmyslu způsobit jinému škodu nebo jinou závažnou újmu anebo opatřit sobě nebo jinému neoprávněný prospěch

- a) vykonává svou pravomoc způsobem odporujícím jinému právnímu předpisu,
- b) překročí svou pravomoc, nebo
- c) nesplní povinnost vyplývající z její pravomoci,

bude potrestána odnětím svobody na jeden rok až pět let nebo zákazem činnosti.

Z uvedeného lze dovodit, že za zneužití pravomoci je označen postup úřední osoby *contra legem*. To však není v souladu s výše uvedenou definicí zneužití práva. Má-li být institut zneužití pravomoci obdobou institutu zneužití práva, měl by být podle mého názoru vymezen jinak.

Vyjdou-li z výše uvedené Knappovy definice zneužití práva a aplikuji tuto definici na zneužití pravomoci, pak lze **vymezit zneužití pravomoci** jako situaci, kdy orgán veřejné moci vykoná svou pravomoc k neodůvodněné újmě někoho jiného nebo společnosti; takovýto výkon pravomoci, jímž se dosahuje výsledku nedovoleného, je jenom zdánlivě dovolený. Jinými slovy orgán veřejné moci se při výkonu své pravomoci formálně pohybuje v rámci daných pravidel, ovšem jejím výkonem dosahuje cíle, který je v rozporu s účelem a smyslem právních předpisů či požadavkem rozumného uspořádání společenských vztahů.

Složitější je podle mého názoru vymezit **svévůli**. Svévole bývá vymezována velmi široce, tj. zejména jako jakékoli jednání protiprávní, tj. orgán postupuje svévolně, pokud postupuje v rozporu se zákonem či pro něj danými pravidly. Za svévoli je také často považováno jednání, kdy dotčený subjekt či orgán jedná v rámci své pravomoci ovšem způsobem, který je nepředvídatelný, neracionální či nelogický. Rovněž je jako svévolné označováno jednání orgánu či soudu, které je nepřezkoumatelné či pomíjí určité důkazy

²⁶ Zákon č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, ve znění pozdějších předpisů.

či skutečnosti nebo není podloženo skutkovým dokazováním²⁷. Zákaz svévole je zmiňován i v souvislosti s normotvorbou, ať už při přijímání obecně závazných vyhlášek²⁸ nebo zákonů²⁹.

Z uvedeného se podle mého názoru dá dovodit **podstata svévole**. Předně se domnívám, že svévole je z povahy věci vyloučena u výkonu subjektivních práv. To plyne z ústavní zásady, že každý může činit to, co zákon neukládá. Na druhou stranu svévole je příznačná pro orgány veřejné moci, které vykonávají svou pravomoc, a to způsobem, který je protizákonný, příp. protiústavní. Rovněž dochází-li k výkonu pravomoci orgánem veřejné moci nepředvídatelně, neracionálně, nelogicky či nepřezkoumatelně, lze hovořit o svévoli. Za typický příklad svévole lze považovat případ, kdy orgán veřejné moci v rámci své diskreční pravomoci postupuje neodůvodněně odlišně než v předchozích srovnatelných případech.

6 Posouzení jednání dotčených osob a orgánů z hlediska zneužití práva, zneužití pravomoci a svévole

Výsledek posouzení a zhodnocení jednání jednotlivých aktérů ve věci základní slevy na dani pro pracující důchodce je uveden v jednotlivých kapitolách této části s tím, že cílem je vyplnit následující tabulku:

	Zneužití práva	Zneužití pravomoci	Svévole
Zákonodárce	-	?	?
Pracující důchodci	?	-	-
Správce daně	-	?	?
Ústavní soud	-	?	?

S ohledem na výše uvedené je vyloučeno, aby u zákonodárce, správce daně a Ústavního soudu došlo ke zneužití práva a u pracujících důchodců došlo ke zneužití pravomoci nebo svévoli.

²⁷ Viz nálezy Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 1658/11 nebo nálezy Ústavního soudu sp. zn. III. ÚS 3645/10.

²⁸ Srov. nálezy Ústavního soudu Pl. ÚS 45/06.

²⁹ Srov. nálezy Ústavního soudu Pl. ÚS 1/08.

6.1 Zákonodárce

Zneužil zákonodárce svou pravomoc, když přijal protischodkový balíček a pro roky 2013 až 2015 zrušil základní slevu na dani pro pracující důchodce? K tomu je předně třeba uvést, že zákonodárce je při přijímání zákonů limitován ústavním pořádkem, tj. buď je přijaté ustanovení zákona v souladu s ústavním pořádkem, nebo je takové ustanovení v rozporu s ústavním pořádkem (je protiústavní).

Aby mohlo jít o zneužití pravomoci zákonodárcem, muselo by dané ustanovení sice formálně být v souladu s ústavním pořádkem, ale zároveň by jeho přijetím muselo dojít k neodůvodněné újmě někoho jiného nebo společnosti, resp. muselo by dosahovat cíle, který je v rozporu s účelem a smyslem právních předpisů či požadavkem rozumného uspořádání společenských vztahů. Typickým příkladem zneužití pravomoci zákonodárce by podle mého názoru bylo přijetí zákona, který by například znemožňoval činnost Ústavního soudu (např. by neposkytl na jeho činnost žádné prostředky ze státního rozpočtu) nebo by uzákonil extrémně vysoké platy ústavních činitelů (např. 100násobné oproti současnosti).

Co se týká zrušení základní slevy na dani pro pracující důchodce, je možné tvrdit, že došlo k odejmutí daňové výhody určité jasně vymezené skupině poplatníků. Je tak třeba posoudit, zda se tak stalo odůvodněně či nikoliv. Zákonodárce důvody pro přijetí tohoto opatření jasně uvedl v důvodové zprávě (viz výše), a proto se domnívám, že se nejednalo o neodůvodněnou újmu. Rovněž z hlediska rozporu s účelem a smyslem právních předpisů a požadavkem na rozumné uspořádání společenských vztahů dané ustanovení podle mého názoru ob stojí a nevybočuje z řady jiných obdobných ustanovení přijímaných v daňových zákonech. **Ke zneužití pravomoci proto podle mého názoru nedošlo.**

Co se týká možné svévole při přijímání předmětného ustanovení, tak je třeba konstatovat, že zákonodárce má široký prostor pro stanovení daní limitovaný pouze kritérii extrémní disproportionality a akcesorické a neakcesorické rovnosti (k tomu viz výše). Musí však zákonodárce při přijímání opatření v daňových zákonech postupovat vždy exaktně racionálně a objektivně? Domnívám se, že nikoliv. Naopak jsem však toho názoru, že zákonodárce nemůže postupovat zcela iracionálně a neobjektivně. Neracionální a tudíž

svévolné by například bylo zrušení základní slevy na dani pro muže. Ovšem zrušení základní slevy na dani pro pracující důchodce za zcela iracionální označit podle mého názoru nelze a proto se domnívám, že toto opatření **nebylo svévolné**.

6.2 Pracující důchodci

U pracujících důchodců přichází v úvahu posouzení z hlediska možného zneužití práva. Jak bylo uvedeno výše, ke zneužití práva v daňové oblasti dochází v případech, že hlavním účelem relevantní hospodářské činnosti (výkonu subjektivního práva) je získání nároku vůči správci daně, resp. daňové výhody a přiznání nároku či výhody by bylo v rozporu se smyslem a účelem příslušných ustanovení daňových předpisů, resp. není v souladu s požadavkem rozumného uspořádání společenských vztahů.

Domnívám se, že v případech pracujících důchodců, kteří si požádali o zastavení výplaty důchodu na jeden, případně několik málo dní, **jsou výše uvedená kritéria, při jejichž splnění dochází ke zneužití práva v daňové oblasti splněna**. Uvedené jednání pracujících důchodců je sice formálně v souladu s objektivním právem, ovšem

hlavním účelem výkonu subjektivního práva (práva na zastavení výplaty důchodu) je získání daňové výhody (základní slevy na dani) nikoliv zvýšení výše starobního důchodu a přiznání výhody (základní slevy na dani) by bylo v rozporu se smyslem a účelem daného ustanovení, resp. není v souladu s požadavkem rozumného uspořádání společenských vztahů.

V zásadě totiž poplatník začne pobírat starobní důchod v určitém roce a od následujícího roku by neměl nárok na základní slevu na dani. Rovněž situace poplatníka, který by si pobírání starobního důchodu přerušil na delší čas (což může být důvodné z hlediska získání vyššího starobního důchodu), bude obdobná. Naopak je zcela zřejmé, že tomu, kdo si jen na jeden zastaví výplatu důchodu a po zbytek zdaňovacího období důchod pobírá, zákonodárce nezamýšlel přiznat základní slevu na dani, neboť je to v rozporu s výše naznačenými principy.

Naopak mohla existovat skupina pracujících důchodců, kteří si účelově nežádali o zastavení výplaty starobního důchodu, ale pouze se bránili postupu správce daně, příp. plátce daně, přesvědčení, že nárok na základní slevu

na dani mají, neboť předmětné ustanovení je protiústavní. Tito pracující důchodci samozřejmě žádné právo nezneužívali, pouze využívali procesních možností, jak se domoci svých (domnělých) nároků.

6.3 Správce daně

Ohledně postupu správce daně v souvislosti s možným zneužitím pravomoci je situace jednoznačná. Správce daně aplikoval zákonné ustanovení zamezující pracujícím důchodcům uplatňovat slevu na dani, tj. **postupoval v souladu se zákonem a rozhodně nezneužíval svou pravomoc.**

Správce daně podle mého názoru nemůže v takových případech jako je otázka základní slevy na dani postupovat jinak, tj. sám si posoudit, že předmětné ustanovení je protiústavní a neaplikovat ho. To by bylo v rozporu s principem právní jistoty. Takový postup by podle mého názoru přicházel v úvahu jen ve zcela v extrémních případech. Příkladem by mohlo být ustanovení, které by správci daně přikazovalo věznit daňový subjekt, dokud nezaplatí daň.

Rovněž **není možné konstatovat, že správce daně postupoval svévolně.** Naopak ve všech případech na základě jednotné metodiky jednotliví správci daně postupovali stejně, tj. základní slevu na dani pracujícím důchodcům neuznávali.

K tomu lze doplnit, že ani v případě přiznání základní slevy na dani za zdaňovací období roku 2013 správce daně nezneužil pravomoc nebo nepostupoval svévolně, neboť k přiznání této slevy přistoupil až na základě judikatury Ústavního soudu (viz výše).

6.4 Ústavní soud

Co se týká postupu Ústavního soudu a jeho možného zneužití pravomoci, domnívám se, že k žádnému **zneužití pravomoci ze strany Ústavního soudu nedošlo.** Není možné tvrdit, že výše uvedená rozhodnutí Ústavního soudu jsou sice formálně v souladu s ústavním pořádkem, ale zároveň jejich přijetím došlo k neodůvodněné újmě někomu jiného nebo společnosti, resp. dosahují cíle, který je v rozporu s účelem a smyslem právních předpisů či požadavkem rozumného uspořádání společenských vztahů.

Mnohem složitější je odpovědět na otázku, **zda Ústavní soud postupoval svévolně**. V tomto směru je podle mého názoru klíčové, že Ústavní soud se sice formálně držel obvyklých kritérií daných pro přezkum ústavnosti daní, poplatků a jiných obdobných peněžitých plnění (tj. extrémní disproportionality a neakcesorické a akcesorické rovnosti), ovšem materiálně se od těchto kritérií odchýlil, aniž by tento odklon racionálně odůvodnil.

V tomto směru zcela souhlasím s tvrzeními uvedenými v odlišném stanovisku soudců Vladimíra Sládečka a Vlasty Formánkové k nálezu sp. zn. Pl. ÚS 31/13, že „*Přestože odůvodnění nálezu ve východiscích přezkumu napadeného ustanovení na test vyloučení extrémní disproportionality a příslušnou judikaturu Ústavního soudu formálně odkazuje (odst. V./a bod 42 nález), není tento test aplikován, resp. dochází ke směšování tohoto testu s testem přímé diskriminace.*“

Jsem toho názoru, že lze souhlasit s argumentací Ústavního soudu ohledně **extrémní disproportionality a tzv. rdousícího efektu**. Ústavní soud neshledal (viz 48. nálezu), že by napadené ustanovení bylo pro pracující důchodce rdousící, tj. napadené ustanovení uspělo z hlediska extrémní disproportionality. V tomto případě podle mého názoru Ústavní soud posuzoval materiálně rdousící efekt a tento rdousící efekt neshledal.

Jak jsem již uvedl, dále posuzoval Ústavní soud napadené ustanovení z hlediska **neakcesorické rovnosti** (viz body 49 až 53 nález). Podle dřívější judikatury Ústavního soudu plyne neakcesorická rovnost z požadavku vyloučení svévole zákonodárce při odlišování subjektů a práv. Ústavní soud spatřuje porušení principu neakcesorické rovnosti, neboť pracující důchodci (poplatníci, kteří jsou ve zdaňovacím období poživateli starobního důchodu), jsou rozlišováni na ty, co mají toto postavení k 1. lednu zdaňovacího období, (ti přichází vždy o celou základní slevu na dani) a ty, kteří se v tomto postavení ocitnou kdykoliv později, třeba i jen následující den (ti mají tuto slevu zachovanou v plné výši).

Jádrem celé argumentace Ústavního soudu je rozporování stanovení rozhodného dne na 1. ledna. Podle mého názoru bylo **kritérium rozlišování dvou skupin pracujících důchodců Ústavním soudem zvoleno špatně**. Z hlediska principu neakcesorické rovnosti měl Ústavní soud posuzovat na straně jedné (pracující) důchodce a na straně druhé ostatní poplatníky,

neboť zákonodárce jako rozhodnou skupinu označil pracující důchodce. Stanovení této skupiny pak nebylo libovolné a svévolné, nýbrž racionální právě s ohledem na to, že kritériem je pobírání starobního důchodu.

Co se týká principu **akcesorické rovnosti**, Ústavní soud spatřuje její porušení v existenci nerovnosti mezi pracujícími důchodci a všemi dalšími poplatníky daně z příjmů fyzických osob. Důvod této nerovnosti je podle Ústavního soudu třeba spatřovat v tom, že zákon o daních z příjmů nezaručuje ve shodném nebo srovnatelném rozsahu určitou minimální částku příjmu, u které se s ohledem na její potřebnost k zajištění důstojného života nepředpokládá její zdanění. Následně aplikuje Ústavní soud tzv. test přímé diskriminace a dochází k závěru, že odlišné zacházení s uvedenými skupinami poplatníků je nepřiměřené.

Podle mého názoru určité vodítko z hlediska principu akcesorické rovnosti dává čl. 3 Listiny základních práv a svobod, podle kterého se základní práva a svobody „*zaručují všem bez rozdílu pohlaví, rasy, barvy pleti, jazyka, víry a náboženství, politického či jiného smýšlení, národního nebo sociálního původu, příslušnosti k národnostní nebo etnické menšině, majetku, rodu nebo jiného postavení*“. Ústavní soud však fakticky do tohoto výčtu kritérií přidal kritérium „pracující důchodce“. I z hlediska akcesorické rovnosti mělo napadené ustanovení obstát.

Lze tak shrnout, že podle mého názoru postupoval Ústavní soud svévolně, když formálně sice tvrdil, že posuzuje napadené ustanovení z hlediska neakcesorické a akcesorické rovnosti, ovšem materiálně posuzoval napadené ustanovení z hlediska úplně jiných kritérií včetně textu tzv. přímé diskriminace.

7 Shrnutí

Cílem tohoto článku bylo posoudit a zhodnotit, zda jednotliví relevantní aktéři (tj. zákonodárce, pracující důchodci, správce daně a Ústavní soud) ve věci zrušení základní slevy na dani pracujícím důchodcům nezneužili právo nebo pravomoc či nepostupovali svévolně.

Výsledek tohoto posouzení lze shrnout do následující tabulky:

	Zneužití práva	Zneužití pravomoci	Svévole
Zákonodárce	-	NE	NE
Pracující důchodci	ANO	-	-
Správce daně	-	NE	NE
Ústavní soud	-	NE	ANO

Z uvedené tabulky vyplývá, že jsem dospěl k závěru, že pracující důchodci, kteří si požádali o zastavení výplaty důchodu na jeden, případně několik málo dní, zneužili právo, neboť hlavním účelem jejich jednání bylo získání základní slevy na dani a takové získání bylo v rozporu se smyslem a účelem příslušných ustanovení daňových předpisů, resp. nebylo v souladu s požadavkem rozumného uspořádání společenských vztahů,

Ústavní soud postupoval svévolně, když formálně sice tvrdil, že posuzuje napadené ustanovení z hlediska neakcesorické a akcesorické rovnosti, ovšem materiálně posuzoval napadené ustanovení z hlediska úplně jiných kritérií včetně testu tzv. přímé diskriminace.

Literature

ČAPEK, Jan. Daňové plánování ve spárech ducha zákona, 2. část. Daňový expert 1/2009. ISSN 1801-2779.

KNAPP, Viktor. Teorie práva. Praha: Beck/SEVT, 1995. 247 s. ISBN 80-7179-028-1.

KOHAJDA, Michael. Zneužití práva v aktuálním českém daňovém právu a judikatuře. In BOHÁČ, Radim, et alii. Aktuální otázky financí a finančního práva z hlediska fiskální a monetární podpory hospodářského růstu v zemích střední a východní Evropy v roce 2010: soubor odborných statí z IX. mezinárodní vědecké konference. Praha: Leges, 2010, s. 300-311. ISBN: 978-80-87212-57-8.

Contact – e-mail

bohac@prf.cuni.cz

Zneužitie účasti na kapitálovom trhu prostredníctvom jeho manipulácie (konštrukcia verejnoprávneho deliktu)¹

Ľubomír Čunderlík

Univerzita Komenského v Bratislave, Právnická fakulta, Slovenská republika

Abstract in original language

Autor sa vo svojom príspevku zaoberá analýzou manipulatívneho konania na kapitálovom trhu (market manipulation). Jeho cieľom je vymedziť základné piliere skutkovej podstaty tohto protiprávneho konania. V nadväznosti na to skúma, či právna úprava predpokladá subjektívny prvok konania. Právnym základom je pritom komunitárne právo v podobe smernice 2003/6/ES o zneužívaní trhu (Market Abuse Directive) a jej vykonávacím opatrení (najmä smerníc).

Keywords in original language

Zneužitie účasti na kapitálovom trhu; trhová manipulácia; typy protiprávnych manipulatívnych konaní.

Abstract

The author in his paper deals with the analysis of manipulative behavior on the capital market: so-called market manipulation. Its aim is to define the basic pillars of the offense. In following text examines whether the legislation implies a subjective element of the case. The legal basis is Community law in the form of Directive 2003/6/EC on Market Abuse (Market Abuse Directive) and its implementing measures, in particular directives.

Keywords

Capital Market Abuse; Market Manipulation; Types of Offences of Market Manipulation Prohibition.

¹ Článok bol spracovaný ako výstup v rámci riešenia projektu APVV-0620-11 s názvom „Trestná zodpovednosť právnických osôb“.

1 Konštrukcia manipulácie trhu

Trhová manipulácia sa postupne vyvinula ako osobitá skutková podstata zneužívania kapitálového trhu (*market abuse*)², spočívajúca v rôznorodom manipulatívnom konaní a vychádzajúca z aktívneho uvedenia účastníkov trhu do omylu. Jej kvalifikácia anticipuje existenciu subjektívneho prvku v záväznaní investorov, vedúceho k získaniu majetkového prospechu pre manipulátora a spočívajúceho vo vyslaní signálu, resp. informácie: a) **nepravdivej** alebo b) **prostredníctvom vykonávania transakcií**. Zároveň vyvoláva o finančnom nástroji obchodovanom na regulovanom trhu alebo pre ktorý bola podaná takáto žiadosť dojem, ktorý nezodpovedá reálnej cenotvorbe, t.j. objektívnemu stanoveniu trhovej hodnoty finančného nástroja. Na rozdiel od protiprávnosti v konaní so zneužitím neverejnej dôvernej (vnútornej, podnikovej) informácie ide o protiprávny jav vznikajúci v rámci inak právom aprobovaného poskytovania informácie týkajúcej sa uvedeného finančného nástroja alebo jeho emitenta a spôsobilej vzbudiť klam o dopyte o taký finančný nástroj. Manipuláciou však nemôže byť každé konanie, ktoré vplýva na cenu finančného nástroja, pretože by pokrylo aj bežné trhové transakcie, ktoré sú vo svojej podstate legitímne. Prevencia trhovej manipulácie vychádza z totožných dôvodov ako prevencia protiprávneho využitia dôverných informácií, a preto rovnako vedie k udržaniu stavu podľa možnosti čo najobjektívnejšej informácie o vnútornej trhovej hodnote finančného nástroja. Kým v oblasti *insider dealingu* je nevyhnuté, aby bola dôverná informácia čo najskôr publikovaná, pre zabránenie vzniku trhovej manipulácie je dôležité vymedziť mantinely legálneho rámca trhových praktík na kapitálovom trhu, aby investori mohli so zachovaním dôvery absorbovať trhové údaje. Tí nie sú veľakrát schopní prípadne iba za vynaloženia značných nákladov preverovať si každý trhový údaj. V konečnom dôsledku postih trhovej manipulácie ako prostriedok prevencie odbúrava informačnú asymetriu na trhu a podmieňuje jeho efektívnosť.

² V priestore Európskeho hospodárskeho priestoru (ďalej len „EHP“) je trhová manipulácia upravená samostatne popri regulácii dôverných informácií (*insider dealing*, resp. *insider trading*) v smernici 2003/6/ES o zneužívaní trhu (ďalej len „MAD“), konkrétne v článku 1 ods. 2 a článku 5, jej vykonávacích smerniciach (konkrétne článok 4 a 5 smernice 2003/124/ES a článok 2 smernice 2004/72/ES). V USA je v rámci skutkovej podstaty *insider tradingu* zahrnuté aj konanie, ktoré podľa európskej legislatívy vykazuje znaky trhovej manipulácie.

Vzhľadom na skutočnosť, že ide o praktiky neustále sa vyvíjajúce a zdokonaľujúce osobami zväčša profesionálne (či už ako inštitúcie alebo ako individuálni investori konajúci v zhode) obchodujúcimi na kapitálovom trhu, európsky zákonodarca (a nadväzne slovenský v procese transpozície MAD) sa rozhodol pre vytvorenie rámcovej definície:

- a) taxatívnym výpočtom všeobecne formulovaných skutkových podstát manipulatívnych konaní,³
- b) demonštratívnym výpočtom príkladov manipulatívneho konania⁴ a
- c) demonštratívnym výpočtom indikátorov manipulatívneho správania.⁵

Pre posúdenie individuálneho prípadu je potrebné **aplikovať všetky zložky definície subsidiárne**: všeobecné skutkové podstaty sú konkretizované najčastejšími prípadmi manipulácie, ktoré boli v dôsledku trhovej praxe postupom času identifikované ako škodlivé⁶ pre transparentnosť trhu, jeho integritu a dôveryhodnosti zo strany investorov. Ak nie je možné subsumovať konanie pod niektorý z konkrétnych prípadov manipulácie, je potrebné pri zachovaní všeobecných skutkových podstát pristúpiť k skúmaniu naplnenia niektorých demonštratívne uvedených znakov (indikátorov) manipulácie s trhom. Tieto znaky pritom samy osebe ešte nemusia znamenať manipuláciu a jej existenciu len môžu indikovať ako pravdepodobnosť tohto javu.⁷ Pre konečné posúdenie je dôležité naplnenie konania všeobecne formulovaného pre manipuláciu. Okrem rámcového zakotvenia je možné na národnej úrovni pri zohľadnení špecifik relevantného trhu s finančnými nástrojmi doplniť konkrétne konania, ktoré národný orgán dohľadu považuje za manipuláciu s trhom ako aj ustanoviť ďalšie špecifické kritériá, ktoré budú indikovať trhovú manipuláciu. Národná banka Slovenska môže podľa ustanovenia § 131a ods. 5 zákona č. 566/2001 Z.z. o cenných papieroch a investičných službách a o zmene a doplnení niektorých zákonov (zákon o cenných papieroch) v znení neskorších predpisov (ďalej len „ZCP“) v tejto veci vydať opatrenie. Podľa znenia článku 1 ods. 2 tretej vety MAD

³ Definície obsiahnuté v článku 1 ods. 2 prvá veta písm. a) až c) MAD.

⁴ Príklady obsiahnuté v článku 1 ods. 2 druhá veta prvá, druhá a tretia záležka MAD.

⁵ Indikátory obsiahnuté v článku 4 a 5 smernice 2003/124/ES vykonávajúcej MAD.

⁶ Pravidlá regulácie trhovej manipulácie sa zameriavajú na správanie, ktoré má deštruktívny dopad na kapitálový trh. SIEMS, M. M.: The EU Market Abuse Directive: A Case-Based Analysis, *Law and Financial Markets Review* 2, 39-49, 2008, s. 15.

⁷ Obdobne to konštatujú aj články 4 a 5 smernice 2003/124/ES vykonávajúcej MAD.

je preto dôležité, aby sa všeobecné definície manipulácie trhu prispôbili tak, že sa môžu zahrnúť nové typy aktivít, ktoré v praxi tvoria manipuláciu trhu.

V súlade so zákonnou typológiou podľa ZCP⁸ možno všeobecné skutkové podstaty manipulácie zaradiť do štyroch skupín:

- a) **transakcia, prípadne kombinácia transakcií (vrátane príkazu) s finančným nástrojom vydávajúce alebo spôsobilé vydat' nepravdivé, poplašné alebo zavádzajúce signály o ponuke, dopyte alebo cene finančného nástroja** (falošné alebo zavádzajúce transakcie - „false or misleading transactions“),
- b) **transakcia vykonávaná samostatne jednou osobou alebo v spolupráci s viacerými osobami spôsobujúca dosiahnutie alebo udržiavanie ceny finančného nástroja na neprirodzenej alebo umelej úrovni** (umelá cenotvorba - „price positioning“),
- c) **transakcia s použitím akéhokoľvek podvodného konania alebo machinácie** (transakcie zahŕňajúce podvodné konanie - „transactions involving deception“),
- d) **šírenie informácie vydávajúcej alebo spôsobilej vydat' falošné alebo zavádzajúce signály o ponuke, dopyte alebo cene finančného nástroja vrátane šírenia nepravdivých, zavádzajúcich alebo poplašných správ** (falošné alebo zavádzajúce informácie - „false or misleading information“).

Pre označenie konania za trhovú manipuláciu postačuje u vykonávaní falošných alebo zavádzajúcich transakcií alebo šírenie takých informácií ich potenciálna spôsobilosť vydat' signály o ponuke, dopyte alebo hodnote (v zmysle ekonomického vyjadrenia prostredníctvom kótovaného kurzu alebo individuálnej nákupnej ceny) finančného nástroja, ktoré nezodpovedajú realite, napr. hospodárskej, finančnej a obchodnej situácii jeho emitenta alebo reálnemu dopytu (záujmu) o tento finančný nástroj na kapitálovom trhu. Preto možno skutkové podstaty deliktu manipulácie s trhom **pod bodmi 1**

⁸ Podľa ustanovení § 131a ods. 1 písm. a) až c) ZCP s použitím anglických ekvivalentov podľa SIEMS, M. M.: The EU Market Abuse Directive: A Case-Based Analysis, Law and Financial Markets Review 2, 39-49, 2008, s. 16. Aj keď ZCP upravuje skutkovú podstatu falošných a zavádzajúcich obchodov a zabezpečenie ceny v jednom ustanovení v písm. a), ide *de facto* o dve samostatné skutkové podstaty, ktorých spoločným menovateľom je objektívna stránka deliktu, ktorá môže byť v určitých situáciách legítimna.

a 4 označiť za porušovací aj ohrozovací delikt na rozdiel od skutkových podstat pod bodmi 2 a 3, ktoré predstavujú výlučne porušovacie delikty. Aj keď zákon ani MAD explicitne neuvádza subjektívny prvok (zavinenie) ako súčasť ktorejkoľvek skutkovej podstaty⁹, z povahy konania podľa názoru autora vyplýva aj potreba skúmania tohto prvku, pretože manipulácia vyžaduje konanie spojené s určitými nadštandardnými znalosťami o kapitálovom trhu. Tento názor podporuje aj samotné znenie nášho zákona, ktoré v ustanovení § 144 ods. 12 ZCP požaduje pri administratívno-právnom postihu manipulácie skúmať okrem iného aj mieru zavinenia u fyzických a právnických osôb (neprofesionálov), ktoré nie sú profesionálnou inštitúciou – obchodníkom s cennými papiermi. Napriek tomu, že sankčný mechanizmus pre obchodníka s cennými papiermi podľa ustanovenia § 144 ods. 1 neuvádza ako kritérium správneho uváženia aj zavinenie, možno mať za to, že ide skôr o formálny nedostatok právnej úpravy, ktorý nereflektuje na povahu manipulatívneho konania a bezdôvodne spôsobuje diferenciaciu v skúmaní zavinenia podľa postavenia páchatel'a. Spáchanie manipulácie s trhom obchodníkom s cennými papiermi je pritom v priamom rozpore s konaním v súlade so zásadami poctivého obchodného styku a s odbornou starostlivosťou pri poskytovaní investičných služieb a výkone investičných činností, pričom tieto povinnosti ukladá verejnoprávna regulácia ZCP aj iným poskytovateľom investičných služieb, ktorí status obchodníka s cennými papiermi, resp. investičnej banky nemajú. ZCP osobitne práve vo vzťahu k obchodníkovi s cennými papiermi stanovuje zákaz vykonávať činnosti smerujúce k manipulácii s trhom (§ 73b ods. 1), a to nad rámec všeobecného zákazu stanoveného v ustanovení § 131a ods. 4 ZCP (v spojitosti článkom 5 MAD).

Postih falošných a zavádzajúcich transakcií a umelej cenotvorby by mohol vzhľadom na niektoré verejným záujmom zdôvodniteľné skutočnosti neprimerane zasiahnuť do fungovania trhového systému. Preto právna úprava umožňuje pri sledovaní takých skutočností legitimizovať konanie,

⁹ Rovnako skutkové podstaty manipulácie s trhom neobsahujú pokus o trhovú manipuláciu (napr. pokus o realizáciu zavádzajúceho obchodu).

ktoré by inak bolo považované za manipuláciu s trhom za predpokladu, že je súladné s burzovými pravidlami a s akceptovanou trhovou praxou (AMPs/accepted market practices).

Šírenie falošných alebo zavádzajúcich informácií je najmenej problematickou oblasťou trhovej manipulácie oproti umelej cenotvorbe, ktorá vyžaduje dominantnú pozíciu vo finančnom nástroji (zväčša získanú dispozíciou finančných derivátov). Aj šírenie informácií má ohraničenie, ktorého presiahnutie môže byť legitimizované: a) tým, že osoba šíriaca správy nemohla vedieť, že ich obsah je zavádzajúci alebo nepravdivý (jasne tu pritom vidieť subjektívny prvok absentujúci vo všeobecnej pozitívnej definícii), b) tým, že informácie šíru bez priameho alebo nepriameho získania prospechu novinár pri výkone žurnalistického povolania a dodržiavaní jeho pravidiel, aj keď nie vyložene normatívnych (existencia subjektívneho prvku, ktorý je vedený vidinou získania prospechu), a to napriek tomu, že môže mať pochybnosti o pravdivosti tejto informácie.¹⁰

Pre šírenie falošných alebo zavádzajúcich informácií je charakteristické, že nepokrývajú len informácie, ktoré majú priamy cenotvorný potenciál, ale aj akékoľvek správy nezodpovedajúce realite a týkajúce sa finančného nástroja alebo jeho emitenta, prípadne čohokoľvek, čo má súvis s finančným nástrojom. Základom je, aby boli schopné vyvolať priamo alebo nepriamo mylný obraz o situácii s finančným nástrojom. Na rozdiel od kvalifikácie dôvernej informácie regulácia manipulácie s trhom neukladá pre kvalifikáciu deliktu preukazovať substantívny (reálny alebo potenciálny) dopad na kurz alebo cenu finančného nástroja. Osobitne voči udržiavaniu ceny finančného nástroja na neprirodzenej alebo umelej úrovni MAD ani naša právna úprava nestanovuje exaktné kvantitatívne vyjadrenie zmeny hodnoty finančného nástroja v čase ani relevantného obdobia.¹¹

¹⁰ Výnimka vychádza z garancie slobody prejavu a médií uznanéj článkom 11 Charty základných práv Európskej únie. Dostupné na: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:C:2010:083:0389:0403:sk:PDF>.

¹¹ Pozri rozhodnutie Súdneho dvora EÚ, resp. Európskeho súdneho dvora v právnej veci C-445/09 zo 07. 07. 2011.

2 Európske východiská verejnoprávneho postihu deliktu manipulácie s trhom

Z ustanovenia článku 11 MAD vyplynulo, aby bol v každom členskom štáte EHP v rámci transpozície určený jeden správny orgán príslušný na zabezpečenie dodržiavania ustanovení smernice. V súlade s článkom 12 ods. 1 v spojení s ods. 2 MAD musí byť príslušný orgán vybavený širokými kompetenciami dohľadu a vyšetrovacími právomocami. Podľa článku 10 MAD sa postih týmto orgánom uplatní pre: a) činnosti, ktoré sa týkajú finančných nástrojov, ktoré sú prijaté alebo pre ktoré bola podaná žiadosť o prijatie na regulovaný trh, ktorý sa nachádza v členskom štáte, b) činnosti vykonávané na jeho území, ktoré sa týkajú finančných nástrojov prijatých na regulovanom trhu v inom členskom štáte, alebo pre ktoré bola takáto žiadosť podaná. Priamo z dikcie MAD tak jednak vyplýva pre orgány dohľadu členských štátov vzájomná kolízia miestnej príslušnosti na vyšetrovanie a následný sankčný mechanizmus pre situáciu tzv. *multiple listingu* (pripustenia na regulované trhy viacerých členských štátov) a jednak kolízia miestnej príslušnosti pre tieto orgány dohľadu a orgány dohľadu príslušné podľa miesta spáchania deliktu. Očividným zmyslom prekrývania miestnej príslušnosti a z neho dedukovaného pozitívneho kompetenčného konfliktu je vyzdvihnutie dôležitosti potreby potrestania konania zneužívajúceho kapitálový trh a vyhnutie sa negatívnemu kompetenčnému konfliktu. Vychádzajúc z toho potom článok 16 MAD vo viacerých svojich ustanoveniach ukladá uvedeným orgánom povinnosť vzájomnej spolupráce a pomoci pri vyšetrovaní vrátane výmeny informácií. Navyše počíta s tým, aby orgán dohľadu jedného štátu požiadal orgán druhého štátu o vykonanie šetrenia na území tohto druhého členského štátu (ods. 4 tohto článku MAD). Implicitne tak MAD predpokladá dohodu medzi viacerými miestne príslušnými orgánmi dohľadu rôznych členských štátov EHP. Možno mať za to, že MAD rieši aj vzťah medzi vedením správneho konania a súdneho konania vo veci zneužívania trhu tým, že zakotvuje možnosť požiadaného orgánu dohľadu odmietnuť konať na žiadosť o vyšetrovanie, ak sa o. i. už začalo súdne konanie pre tie isté aktivity vo vzťahu k tým istým osobám pred orgánmi požiadaného členského štátu alebo v tej veci už bolo vydané súdne rozhodnutie (ods. 4 štvrtý pododsek článku 16 MAD). Tým vlastne nepriamo definuje aj vzťah

národného sankčného mechanizmu vykonávaného orgánom dohľadu voči prebiehajúcemu alebo ukončenému súdному konaniu (*zásadou litispendencie a res iudicata*). V tejto súvislosti zdôrazňujeme, že uvedený vzťah platí len pre existujúci paralelný verejnoprávny sankčný mechanizmus – správne konanie vo veci správneho deliktu a trestné súdne konanie vo veci trestného činu.¹² MAD totiž nezakazuje zavedenie trestnoprávnych sankcií, práve naopak, predpokladá možnosť ich prijatia do národného právneho poriadku.¹³ Sama sa však obmedzuje len na prijatie správnych sankcií a opatrení.

Nová európska regulácia zneužívania trhu v podobe už prijatého nariadenia Európskeho parlamentu a Rady (EÚ) č. 596/2014 zo 16. apríla 2014 o zneužívaní trhu (nariadenie o zneužívaní trhu) a zrušení smernice Európskeho parlamentu a Rady 2003/6/ES a smerníc Komisie 2003/124/ES, 2003/125/ES a 2004/72/ES, ktoré má nadobudnúť účinnosť od 03. 07. 2016, už počíta s paralelným ukladaním trestnoprávnych sankcií ako so samozrejmosťou. EÚ dokonca prijala osobitný – avšak stále ešte len harmonizačný – predpis na trestnoprávny postih zneužívania trhu (vrátane trhovej manipulácie) v podobe smernice Európskeho parlamentu a Rady 2014/57/EÚ zo 16. apríla 2014 o trestných sankciách za zneužívanie trhu (smernica o zneužívaní trhu), ktorá sa má uplatňovať od identického dátumu.

Zakotvenie trestnoprávnych aspektov v právnom poriadku členského štátu sa dosiaľ pritom ponechávalo na jeho zväžení (zavedenie trestných deliktov a ich previazanie na jednotlivé definície zneužívania trhu podľa dosiaľ

¹² Zaujímavým sa javí byť teoretické rozpracovanie vzťahu medzi trestným konaním a vyšetrovacími kompetenciami orgánu dohľadu pri výkone dohľadu nad finančným trhom vrátane vyšetrovania zneužívania trhu, ktorému európska právna úprava MAD nepredpisuje žiadne pravidlá. Pozri SZESNY, ANDRÉ- M.: Finanzmarktaufsicht und Strafprozess. Hamburg: Verlag Dr. Kovač, 2008, s. 28 a nasl.

¹³ Podľa ustanovenia článku 14 ods. 1 MAD: „Bez toho, aby bolo dotknuté právo členských štátov ukladať trestnoprávne sankcie, členské štáty (...) zabezpečia, aby mohli byť prijaté primerané správne opatrenia alebo uložené správne sankcie voči zodpovedným osobám, ak sa nedodržia ustanovenia prijaté na vykonanie tejto smernice. Členské štáty zabezpečia, aby boli tieto opatrenia účinné, primerané a odstrašujúce.“ Proti rozhodnutiam príslušných orgánov dohľadu, ktorých výsledkom je uloženie uvedených sankcií alebo opatrení, MAD vyžaduje zaviesť možnosť podať opravný prostriedok na súdny orgán (ustanovenie článku 15 MAD).

platného a účinného európskeho práva, potreba skúmania subjektívnej stránky pri ich postihu, konkrétne trestnoprávne sankcie za tieto trestné delikty, atď.).¹⁴

Literature

Rozhodnutie Európskeho súdneho dvora v právnej veci C-445/09 zo 07. 07. 2011.

SCHRÖDER, CH.: Handbuch Kapitalmarktstrafrecht. Köln-Berlin-München: Carl Heymanns Verlag GmbH, 2007.

SIEMS, M. M.: The EU Market Abuse Directive: A Case-Based Analysis, Law and Financial Markets Review 2, 39-49, 2008.

SZESNY, ANDRÉ- M.: Finanzmarktaufsicht und Strafprozess. Hamburg: Verlag Dr. Kovač, 2008.

ŠIMONOVÁ, J.: Právna regulácia finančného trhu v Slovenskej republike. Trnava: Typi Universitatis Tyrnaviensis, 2012.

ZIOUVAS, D.: Das neue Kapitalmarktstrafrecht. Europäisierung und Legitimation. Köln-Berlin-München: Carl Heymanns Verlag GmbH, 2005.

Contact – e-mail

Lubomir.cunderlik@flaw.uniba.sk

¹⁴ V Slovenskej republike dosiaľ absentuje explicitný trestnoprávny postih manipulácie s trhom. Ku kritike tohto javu pozri ŠIMONOVÁ, J.: Právna regulácia finančného trhu v Slovenskej republike. Trnava: Typi Universitatis Tyrnaviensis, 2012, s. 155. Naopak v štátoch s rozvinutým kapitálovým trhom sa často nachádzajú priamo v príslušnom zákone popri administratívnych postihoch aj trestnoprávne ustanovenia. Príkladom sú ustanovenia nemeckého zákona o obchodovaní s cennými papiermi (WpHG), konkrétne trestnoprávne ustanovenia ods. 2 bod 1., 2. a 3. WpHG s možnosťou uloženia trestu odňatia slobody do 5 rokov alebo peňažnej sankcie. Legislatívna realita sa následne odzrkadľuje aj v teoretickom rozpracovaní tzv. trestného práva kapitálového trhu. Pozri napríklad SCHRÖDER, CH.: Handbuch Kapitalmarktstrafrecht. Köln-Berlin-München: Carl Heymanns Verlag GmbH, 2007. ZIOUVAS, D.: Das neue Kapitalmarktstrafrecht. Europäisierung und Legitimation. Köln-Berlin-München: Carl Heymanns Verlag GmbH, 2005.

Provádění auditů, nálezy Auditního orgánu MF u dotací z fondů EU a problematika jejich vymahatelnosti

Simona Eichlerová, Petr Machálek

Adresa autorů: Masarykova univerzita Brno, Právnické fakulta, Česká republika

Abstract in original language

Problematika kolize zjištění nesrovnalostí v rámci auditu (auditního orgánu, kterým je odbor MF) a rozhodnutí ŘO (resp. odvolacího orgánu odbor 12 MF) o odvodu za porušení rozpočtové kázně. Auditní orgán (odbor MF) a Platební a certifikační orgán (odbor MF) nerespektují (správní) rozhodnutí odboru 12 MF, což vede k situacím, kdy je rozdíl mezi nesrovnalostí a odvodem za porušení rozpočtové kázně financován zbytečně ze státního rozpočtu (nebo rozpočtu samosprávného celku, a to je ještě horší vzhledem k dopadu na rozpočet např. HL. města Praha, nebo krajů) namísto toho, aby byla změněna výše nesrovnalosti a uplatněna vůči Evropské komisi v procesu certifikace skutečně proplacená částka příjemci (tedy poskytnutá dotace po vymožení odvodu za porušení rozpočtové kázně).

Keywords in original language

Auditní orgán; dotace; nesrovnalosti; závaznost rozhodnutí; certifikace výdajů.

Abstract

The problem of collision between the detection of irregularities in the audit (The Audit Authority, the Department of the Ministry of Finance - MF) and the decision of the MA (or The Appellate Body, the Department No 12 MF) on levy for breach of budgetary discipline. The Audit Authority (Department of MF) and PCA (Department of MF) do not respect the (administrative) decision issued by Department No 12 MF, which leads to situations where the difference between irregularities and levy for breach

of budgetary discipline is unnecessarily financed from the state budget (or budget of Municipality, and this is even worse in regard of the impact on the budget for example The City of Prague or regions) instead of being amended the above discrepancies and applied to the European Commission in the certification process the actually amount paid to the beneficiary (thus the provided subsidy after the recovery of the levy on breach of budgetary discipline).

Keywords

Audit Authority; Subsidy; Irregularities; Binding Decision; Certification of Expenditures.

1 Úvod

Předmětem (a vlastně i cílem) tohoto příspěvku je poukázat na reálnou situaci v oblasti čerpání dotací v dobíhajícím programovém období 2007 – 2013 (tzn. proplácení výdajů vzniklých do 31. 12. 2015), a to především s ohledem na dopady, které na tento stav má provádění auditu Auditním orgánem. V roce 2012 bylo pozastaveno České republice proplácení finančních prostředků z EU fondů z toho důvodu, že Evropská komise (dále jen EK) se (podle svého vyjádření) nemohla spolehnout na výsledky auditů prováděných auditním orgánem v ČR (podle EK auditní orgán a kontrolní systém nefungoval a neprováděl řádně audity). Obnovení proplácení prostředků z EK bylo podmíněno tzv. „akčním plánem“, v rámci kterého došlo mimo jiné i k:

- oddělení pověřeného auditního subjektu (i z regionálních rad) a začlenění do struktury MF
- převedení auditu pouze pod MF – Auditní orgán,
- příslibu přijetí služebního zákona.

Následně (oproti předcházejícímu, poněkud benevolentnímu) postupu provádění auditů „zprísnil“ podstatným způsobem provádění auditů, přičemž nyní je stav následující:

- jakékoliv zjištění, které by snad jen „mohlo“ vzbuzovat pochybnost (a zde odhlížíme od situací, kdy auditní orgán nemá pravdu vůbec, což se pochopitelně stát může a stává) považuje v mnoha případech

auditní orgán (dále jen AO) za „nesrovnalost“, vyvozuje tak (snad z přílišné procesní opatrnosti) závěry, které jsou většinou v rozporu s judikaturou soudů, rozhodnutí UOHS, ale také rozhodnutí jiného odboru Ministerstva financí (odboru 12), případně jiným rozhodnutím správce daně (řídící orgány postupují při řešení nesrovnalosti podle daňového řádu, tedy v pozici správce daně), postupy, výsledky a principy, na základě kterých provádějí audit pracovníci Evropské komise či Evropského účetního dvora

- Auditní orgán dnes rozporuje operace, které již v minulosti byly podrobeny jiným auditům, tj. prošly auditem např. EK či EÚD bez zjištění, anebo vlastním auditem AO (a je otázkou, zda takový „reaudit“ je možný – viz poznámky k možnosti změny zprávy o auditu)
- AO v rámci provádění auditu přebírá zjištění učiněná ŘO vůči příjemci v rámci kontroly (před proplacením i po proplacení) žádosti o platbu, kdy příjemce byl již ze strany ŘO za pochybení sankcionován v podobě finanční korekce či odvodu za porušení rozpočtové kázně. AO tak (na místo vlastního zjištění) pouze provádí „překlasifikaci“, tj. stanovuje přísnější finanční korekce, aniž by to byl schopen odůvodnit a aniž by označil nějaké nové skutečnosti, na základě kterých tedy postupoval ŘO podle AO špatně
- do 31. 12. 2012 byly postupy auditního orgánu veřejně dostupné, od 1. 1. 2013 nejsou takto veřejně přístupné a ŘO, ani příjemce vůbec netuší, čím se vlastně audit řídí (kromě mezinárodních standardů), neboť metodika, která byla vydána ministrem financí, není běžně dostupný dokument
- v minulosti (oproti současnému stavu) bylo také možné, aby ŘO rozporoval auditní zprávu (předchozí verze Metodiky finančních toků a kontroly), protože tato má podstatný vliv na chybovost programu a zjištění z jednotlivých auditů operací vstupuje do Výroční kontrolní zprávy, která je zasílána na EK a představuje hodnocení toho, jak daný program funguje či nefunguje
- AO navíc zcela odmítá změnit auditní zprávy (s výjimkou zřejmých nesprávností), a to i přesto, že obsahují chyby, trpí nepřezkoumatelností a nelogickými závěry, bez ohledu na následná zjištění, případně vydaná soudní, či správní rozhodnutí (níže se budeme touto otázkou zabývat).

Tím, že AO nepřipustí (opět s výhradou možnosti/nemožnosti změny auditní zprávy, o čemž bude pojednáváno níže) změnu auditní zprávy tam, kde by to bylo možné (tedy závěry AO přezkoumat ještě na půdě ČR než odejde do EK ve Výročních kontrolních zprávách za příslušné operační programy), tedy tímto svým postupem AO (vedle možného nesprávného postupu) ztěžuje čerpání z EU fondů na konci programového období.

V současné době (v případě bezproblémového průběhu) jsou finanční toky (pro lepší orientaci v problému se autoři článku zaměřili na oblast regionálních operačních programů) ilustrující poskytnutí dotace konečnému příjemci, na úrovni regionálních operačních programů (ROP) následující:

1. Ministerstvo pro místní rozvoj (dále jen MMR) vydalo rámcové rozhodnutí o poskytnutí dotace na celé programové období 2007 – 2013, na každý rok je vydáváno samostatné rozhodnutí dle z. č. 218/2000 Sb., jehož podmínkou je dodržování mimo jiné i Metodika finančních toků a kontroly (dále jen MFTK).
2. Regionálními radami (dále jen RR) jsou finanční prostředky vypláceny do jejího rozpočtu zálohově (tzv. předfinancování).
3. RR jako řídicí orgán ROP na základě uzavřených smluv o poskytnutí dotace podle z. č. 250/2000 Sb., proplácí finanční prostředky příjemcům na základě podaných žádostí o platbu (až na výjimky zpětně – tedy na základě faktur a bankovních výpisů o provedených platbách příjemci vůči dodavatelům), kdy RR před proplacením zkontroluje žádost o platbu včetně předložených faktur, bankovních výpisů, dodržení podmínek smlouvy včetně veřejných zakázek (případně stanoví finanční korekci) a následně proplatí ze svého rozpočtu.
4. RR podává proplacené finanční prostředky (vynaložené výdaje) k tzv. certifikaci na Platební a certifikační orgán (dále jen PCO). Certifikace slouží k ověření toho, že RR proplatily finanční prostředky v souladu s pravidly a do výkazu výdajů tak byly zařazeny pouze výdaje vynaložené v souladu s pravidly/předpisy EU a ČR.
5. PCO zcertifikované výdaje předkládá ve formě žádosti o platbu EK a ta je následně proplácí ČR prostřednictvím MF.

V těchto finančních tocích ROP má AO následující roli:

1. AO prověřuje zpětně výdaje předložené ŘO k certifikaci – provádí tzv. audit operací (ověřuje správnost uplatněných a proplacených výdajů pro účely certifikace).
2. Audit operací se provádí v souladu s ustanovením § 13a zák. č. 320/2001 o finanční kontrole, a to (v tomto případě) u příjemce. Příjemci je zasílán návrh zprávy o auditu, ke kterému může zaujmout stanovisko ve lhůtě stanovené AO (min. 5 dnů). Stanovisko příjemce je součástí konečné Zprávy o auditu. (blíže viz § 13a 320/2001 Sb., o finanční kontrole + kontrolní řád). ŘO není účastníkem řízení o auditu a není oprávněn do auditu zasáhnout.
3. Zpráva o auditu, pokud shledá pochybení tzv. zjištění, má vliv na certifikaci výdajů, neboť takové prostředky se na základě Zprávy z auditu, odečtou z nejbližší certifikace (AO informuje PCO).
4. Auditem prochází vždy certifikované výdaje za období 12 měsíců, audit je vykonáván za vzorku operací a podle výsledků jednotlivých auditů operací je vypočítávána tzv. chybovost operačního programu, která je součástí Výroční kontrolní zprávy, která je zasílána EK o fungování daného operačního programu. Při překročení stanovených limitů chybovosti je:
 - udělena ze strany EK korekce na program (tzn. je snížena finanční částka alokovaná na program) nebo
 - pozastavena certifikace.

Rozhodnutí o odvodu za porušení rozpočtové kázně v jiné (nižší) částce na základě odvolacího či soudního řízení má pouze vliv na výpočet tzv. dlouhodobé chybovosti operačního programu a zahrnuje se do následující výroční kontrolní zprávy. Takováto rozhodnutí však nemají vliv na rozhodnutí AO změnit postoj ke svým zjištěním a rozhodnutí osvědčit správnost dotčených vykázaných výdajů jakožto nezbytná podmínka pro to, aby PCO mohlo zařadit takové výdaje do další certifikace a tím také další žádosti o platbu z rozpočtu EU.

5. **Zjištění AO ve Zprávě o auditu je dle MFTK tzv. potvrzená nesrovnalost a ŘO (RR) je povinen ji vymáhat po příjemci zpět.** ŘO na jednu stranu (protože jde o potvrzenou nesrovnalost) není oprávněn nesrovnalost rozporovat, ale na druhou stranu je povinen

(s ohledem na zásady a principy, kterým je při výkonu veřejné správy vázán) zajistit (vůči příjemci) správné zjištění a stanovení daně, takže ve svém důsledku může dojít k situacím, kdy AO ochrání příjemce (při zjištění nesprávných závěrů auditu, které nejsou ani právním jednáním a je otázkou, nakolik jsou auditní zprávy použitelné jako důkaz v daňovém řízení), ale nic to nezmění na tom, že se bude jednat pořád o „zjištěnou nesrovnalost“, kterou nedostane RR proplacenu (a otázka zní, kdo tedy ponese tento výdaj, zda RR, která – jak se následně zjistí v daňovém řízení – nechybovala, stejně tak, jako příjemce, nebo stát, který auditní zprávu vydal a odpovídá za její obsah, je-li taková odpovědnost možná).

6. Při vymáhání odvodu za porušení rozpočtové kázně se postupuje (v případě ROP) podle § 22 zákona č 250/2000 Sb., a procesně podle daňového řádu. Proti rozhodnutí o porušení rozpočtové kázně lze podat odvolání k MF (k odboru 12). Výsledkem daňového řízení (včetně odvolacího) může být (a fakticky bývá) jiná výše odvodu než je výše nesrovnalosti (může být i bez stanovení odvodu).
7. Výsledkem (jak jsme uvedli výše) je situace, kdy po příjemci nelze vymoci (pro chybějící právní titul, neboť daňové řízení skončilo např. ve prospěch příjemce), ale AO svoji zprávu o auditu nezmění a tudíž PCO výdaje odečtené z certifikace zpět nezařadí. ŘO však již ze svého rozpočtu výdaje proplatil.
8. V důsledku tak nesystémovost celého systému finančně zatěžuje veřejné rozpočty v ČR namísto toho, aby bylo respektováno vnitrostátní rozhodnutí správního orgánu a bylo zařazeno do certifikace a požádáno o proplacení z EK.

2 Příčiny

Jak bylo shora popsáno, tak základním tématem našeho příspěvku je poukázat na skutečnosti, které vedou (mimo jiné) k tomu, že Česká republika nečerpá dostatek prostředků z fondů EU. Nejde přitom o skutečnosti mající povahu v lidských vlastnostech, ale především jde o systémové chyby jednak v právních normách (bohužel českých) a také v nastavení systému, což vede k situacím, kdy je rozdíl mezi auditním orgánem zjištěnou „nesrovnalostí a odvodem za porušení rozpočtové kázně financován zbytečně ze státního rozpočtu (nebo rozpočtu samosprávného celku, a to je ještě horší vzhledem

k dopadu na rozpočet např. Hl. města Praha, nebo krajů) namísto toho, aby byla změněna výše „nesrovnalostí“ a uplatněna vůči Evropské komisi v procesu certifikace skutečně proplacená částka příjemci (tedy poskytnutá dotace po vymožení odvodu za porušení rozpočtové kázně). Záleží na AO (prodloužená ruka EK), zda se znovu zařadí do certifikace nebo ne!

Příčiny daného stavu spatřujeme v následujícím:

2.1 Špatné nastavení systému

Rozhodnutím Vlády ČR je Ministerstvo financí (dále jen MF) současně:

a) **auditním orgánem** (dále jen AO)

Odbor 52 Auditní orgán, v čele stojí vedoucí odboru, nadřízená složka je sekce 04 – Finanční řízení a audit, v čele stojí 1. Náměstek MF sekce 04

b) **platebním a certifikačním orgánem** (dále jen PCO),

Odbor 55 – Národní fond, v čele stojí vedoucí odboru, nadřízená složka je sekce 06 – Veřejné rozpočty, v čele stojí náměstek ministra

c) **konečně i správním úřadem, který rozhoduje o sporech z veřejnoprávních smluv o poskytnutí dotací, zrušení veřejnoprávních smluv a konečně i jako odvolací orgán proti rozhodnutí o odvodu za porušení rozpočtové kázně a proti platebním výměrům na penále** Odbor 12 – Financování územních rozpočtů a programové financování, nadřízená složka je sekce 06 – Veřejné rozpočty, v čele stojí náměstek ministra

přičemž **tyto složky na sebe nevidí** a v důsledku toho, jsou **nedůvodné rozdíly v závěrech, kontrolních zprávách, rozhodnutích a postupech certifikace.**

2.2 Nedodržování některých právních norem při činnosti MF

2.2.1 *Nedodržování zásady závaznosti správních rozhodnutí pro orgány veřejné správy (v rámci jejich činnosti)*

Jak vyplývá z ustanovení § 73 odst. 2 zákona č. 500/2004 Sb., správní řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen sř) **pravomocné rozhodnutí je závazné pro všechny správní orgány**, tedy nejen ten správní orgán, který rozhodnutí vydal (včetně všech jeho složek), ale i jiné správní orgány! Funkční dělení Ministerstva financí (dále jen MF) na jednotlivé odbory

a oddělení, nemá vliv na skutečnost, že správním orgánem (ve smyslu ustanovení § 1 odst. 1 sř a dalších ustanovení, zejména pak § 10 a násl. sř a konečně i § 73 odst. 2 sř) je jen a výlučně MF.

Zdálo by se tedy, že Rozhodnutí některého odboru (zde odboru 012) MF (jako správního orgánu) je závazné pro všechny správní orgány, tím spíše pro samotné MF (které fakticky správní rozhodnutí vydalo). Skutečnost je však jiná, neboť z celé dosavadní praxe vyplývá, že taková rozhodnutí nemají vliv na nálezy jiného odboru MF, tedy:

- odboru AO (ve zprávách o auditu) a
- ani nemají vliv na certifikaci výdajů (logicky, neboť takové prostředky se na základě nezměněné Zprávy z auditu, jako „potvrzená“ nesrovnalost, odečtou z nejbližší certifikace).

Jedná se především o rozhodnutí odboru 012 MF:

- a) o sporu z veřejnoprávní smlouvy (Odbor 012 rozhoduje jako správní orgán 1. stupně dojde-li ke sporu mezi příjemcem a ŘO, který prostředky vyplatil)
- b) jako odvolací orgán, při vydání rozhodnutí dle daňového řádu (o porušení rozpočtové kázně, či platební výměr na penále)

V těchto rozhodnutích MF (odbor 012) se stává, že MF (odbor 012) „nezjistí“ porušení rozpočtové kázně ze strany příjemce (tedy použití peněžních prostředků příjemcem, kterým byla porušena povinnost stanovená právním předpisem, přímo použitelným předpisem Evropské unie, smlouvou nebo rozhodnutím o poskytnutí těchto prostředků), a příjemce tedy není povinen peněžní prostředky vrátit (nejedná se ani o neoprávněné použití, ani o zadržetí peněžních prostředků). Tato skutečnost však nemá vliv ani na AO (tedy auditní zprávu) a ani na rozhodnutí PCO.

Je nutné si klást otázky:

- jak je vůbec možné, aby MF (odbor 012) dospěl k takovému rozhodnutí za situace, kdy má k dispozici Zprávu o auditu, případně stanoviska PCO, ale
- pokud k němu již dospěl, jak je možné, že tato nová skutečnost (rozhodnutí správního orgánu – MF) nemá automaticky (ze zákona) zpětně vliv na závěry AO a PCO z pohledu požadavku na proplacení ze strany EK?

Poznámka:

Požádat EK o placení bez změny stanoviska („posvěcení“) od AO není možné.

2.2.2 Výkon veřejné správy neoprávněnou osobou

Jak vyplývá z ustanovení § 2, písmeno b) a c), § 5 písm. b) a c), § 7 odst. 2), § 13 odst. 2), § 13a odst. 2), 3) a 4) zákona č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole ve veřejné správě a o změně některých zákonů (zákon o finanční kontrole), dále jen ZFK, kontrolu (audit) jsou oprávněny provádět jen kontrolní orgány, kterým je pro danou oblast auditů výlučně Ministerstvo financí, a to svými zaměstnanci. Jak vyplývá ze zjištění od příjemců, MF pověřilo prováděním auditu jinou právnickou osobu a audit u příjemce tak prováděli zaměstnanci této jiné právnické osoby. Tento „outsourcing“ je však při výkonu veřejné správy (s výjimkou případu, kdy zákon výslovně takou možnost dává) zcela nepřipustný. Dá se tak dospět k závěru, že provedení auditu jiným subjektem, než kontrolním orgánem, neumožňuje vydání zprávy o auditu a pokud je taková zpráva o auditu AO vydána, nelze k ní (respektive k celému auditu) vůbec přihlížet. vyplývá z ustanovení § 2, písmeno b) a c), § 5 písm. b) a c), § 7 odst. 2), § 13 odst. 2), § 13a odst. 2), 3) a 4) zákona č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole ve veřejné správě a o změně některých zákonů (zákon o finanční kontrole), dále jen ZFK, finanční kontrolu (audit) jsou oprávněny provádět jen kontrolní orgány, kterým je pro danou oblast auditů:

- výlučně Ministerstvo financí,
- a to svými zaměstnanci.

Jak vyplývá ze zjištění od příjemců, MF pověřilo prováděním auditu jinou právnickou osobu a audit u příjemce tak prováděli zaměstnanci této jiné právnické osoby. Tento „outsourcing“ je však při výkonu veřejné správy (s výjimkou případu, kdy zákon výslovně takou možnost dává) zcela nepřipustný.

Dá se tak dospět k závěru, že provedení auditu jiným subjektem, než kontrolním orgánem, neumožňuje vydání zprávy o auditu, protože nemůže dojít ke splnění zákonných předpokladů, a to:

- Zaměstnanec kontrolního orgánu, který audit vykonal, vyhotoví o tomto auditu zprávu (§ 13a odst. 2 ZFK).
- Zaměstnanec kontrolního orgánu, který audit vykonává, je povinen seznámit osobu, u které je tento audit vykonáván, se získanými

poznatky a s navrhovaným obsahem zprávy o auditu a poskytnout jí písemné vyhotovení návrhu této zprávy (§ 13a odst. 3 ZFK).

- Zaměstnanec kontrolního orgánu, který audit vykonává, stanoví (osobě, u které se audit vykonává), lhůtu k zaujetí stanoviska (§ 13a odst. 3 ZFK).
- Zaměstnanec kontrolního orgánu, který audit vykonal, je povinen zprávu o auditu předat osobě, u které byl tento audit vykonán. Kontrolovaná osoba je povinna informovat orgán veřejné správy, jehož zaměstnanec audit vykonal, o přijetí a plnění opatření k nápravě zjištěných nedostatků (§ 13a odst. 4 ZFK).
- Audit podle přímo použitelných předpisů Evropských společenství je ukončen dnem doručení zprávy o auditu příslušnému vedoucímu orgánu veřejné správy, který tento audit vykonal (§ 13a odst. 5 ZFK).

Dalším možným závěrem je, pokud taková zpráva o auditu je AO vydána, nemůže dojít k „ukončení auditu (dle ustanovení § 13a odst. 5 ZFK) a k auditní zprávě nelze (respektive k celému auditu) vůbec přihlížet.

Bohužel (a na to bude poukázáno níže) neexistují přímé právní prostředky ochrany proti takovému jednání, a to jak pro příjemce, tak i pro ŘO.

Poznámka:

Je zajímavou otázkou, zda by bylo možné, aby došlo k tomu, že by taková třetí osoba neprováděla audit, ale na místo toho by „dočasně přidělila své zaměstnance“ jinému zaměstnavateli (MF) ve smyslu ustanovení § 43a ZP, případně by se jednalo o agenturní zaměstnávání.

2.3 Systémové chyby v právních normách

Audit operací se provádí podle ustanovení § 13a zákona o finanční kontrole (dále jen ZFK), tedy postupuje se jak podle „nevyločených“ norem tohoto zákona (ZFK), tak i zákona č. 255/2012 Sb., o kontrole (kontrolní řád), dále jen KŘ. Na první pohled se zdá, že by neměl být žádný problém, opak je však pravdou. Ponecháváme přitom stranou skutečnost, že:

- zpráva o auditu, stejně jako kontrolní zpráva není právním jednáním (dříve právním úkonem), k čemuž existuje dostatečná judikatura (např. NSS rozhodnutí sp. zn. 5 A 55/2001), stejně tak i
- problematiku použití správního řádu,

protože to je tématem na samostatný článek, ale budeme se soustředit výlučně na vybrané problémy. operací se provádí podle ustanovení § 13a ZFK, tedy postupuje se jak podle „nevyločených“ norem tohoto zákona (ZFK), tak i zákona č. 255/2012 Sb., o kontrole (kontrolní řád), dále jen KŘ. Na první pohled se zdá, že by neměl být žádný problém, opak je však pravdou. Ponecháváme přitom stranou skutečnost, že:

- zpráva o auditu, stejně jako kontrolní zpráva není právním jednáním (dříve právním úkonem), k čemuž existuje dostatečná judikatura (např. NSS rozhodnutí sp. zn. 5 A 55/2001), stejně tak i
- problematiku použití správního řádu,

protože to je tématem na samostatný článek, ale budeme se soustředit výlučně na vybrané problémy.

První problém vidíme v tom (a zejména vzhledem ke zkušenostem z advokacie), že zatímco v ustanovení § 13 odst. 1) KŘ je dána lhůta kontrolované osobě k podání námitek proti kontrolnímu zjištění „do 15dnů od doručení protokolu o kontrole“, v ustanovení § 13a odst. 3) ZFK je dána osobě, u níž se audit vykonává lhůta (pouhých) 5dnů k tomu, aby zaujal stanovisko k návrhu (obsahu) zprávy o auditu. Jsme si vědomi toho, že v obou případech jde o jiné instituty (navíc v případě KŘ po vyhotovení a doručení protokolu o kontrole, v případě ZFK před ukončením auditu – toto stanovisko se stane součástí zprávy o auditu), ale na druhu stranu jde (v obou případech) o jedinou zákonem stanovenou možnost kontrolované osoby se bránit výsledkům kontroly (obsahu kontrolní zprávy) před jejím ukončením, se všemi následky, které s tím právní řád spojuje. Zákon č. 552/1991 Sb., o státní kontrole, který byl zrušen KŘ (a se kterým byl původně ZFK spjat), měl v ustanovení § 17 stejnou lhůtu, jaká je dnes v ust. § 13a ZFK, tedy 5 dní. O tom, že tato lhůta je naprosto nedostatečná, není pochyb (a snad s výjimkou námitek proti směnečnému platebnímu rozkazu není v českém právním řádu kratší lhůty k možnosti řádného a včasného uplatnění práv). Jsme přesvědčeni, že ZFK měl na tuto skutečnost (změna délky lhůt) zareagovat, protože v této nevyvážené lhůtě (s ohledem, jak dlouho provádí audit AO) nelze očekávat, že by se byl schopen příjemce spojit s právníky a daňovými poradci, účetními, či jinými dodavateli služeb, aby získal relevantní informace. Bohužel jeho z časových důvodů nedostatečně kvalifikované

„stanovisko“ (nejde tudíž o námitky jako u KŘ) se stane součástí zprávy o auditu a není-li jeho stanovisko (a ono nemůže být) dostatečně vysvětlující, přesvědčivé a adresné, nelze očekávat, že by dokázalo zvrátit dosavadní zjištění a tím výsledek auditu.

Druhý problém (a ten je poměrně zásadní) vidíme v tom, že nelze provést následnou změnu auditní zprávy. Vycházíme přitom z následujícího:

Podle ustanovení § 13a odst. 1) ZFK se **pro výkon auditu nepoužije (mimo jiné) ustanovení § 21 KŘ**, podle kterého lze na základě (následně) zjištěných „nesprávností“ protokolu o kontrole **provést „došetření věci“ a vyhotovit „dodatek protokolu o kontrole“**.

Z toho lze usoudit, že protokol o kontrole dle KŘ, včetně protokolu o finanční kontrole dle ZFK lze zásadně změnit (zákonné oprávnění správního orgánu) jen „Dodatkem k protokolu o kontrole“. Protokol o kontrole:

- nelze zrušit, není rozhodnutím,
- nelze soudně přezkoumat, neboť není úkonem správního orgánu zakládajícím, měnícím, rušícím nebo závazně určujícím práva nebo povinnosti, jde tak o úkon vyloučený ze soudního přezkumu podle § 70 písm. a) s. ř. s.
- ani prohlásit za neplatný, nicotný, zdánlivý, atd., protože není právním jednáním
- lze jej však následně v souladu s ustanovením § 21 KŘ změnit na základě došetření (a dodatku k protokolu o kontrole).

To samé ale platí i o zprávě o auditu, pouze s výjimkou možnosti zprávu o auditu změnit, protože ustanovení § 21 KŘ se pro výkon auditu nepoužije. Vzhledem k tomu, že se jedná (v případě provádění auditu) o výkon státní moci, pak s ohledem na ustanovení § 2 odst. 3) Ústavy (státní moc... lze ji uplatňovat jen v případech, v mezích a způsoby, které stanoví zákon) a § 2 odst. 2) LZPS (Státní moc lze uplatňovat jen v případech a v mezích stanovených zákonem, a to způsobem, který zákon stanoví), nemůže správní orgán vykonávat moc – činit jednání, tam, kde mu to zákon výslovně neumožňuje, neukládá, resp. nestanoví). **Takže v případě zprávy o auditu tedy není možné následně zprávu o auditu jakkoliv změnit proti vůli AO** (s výjimkou zřejmé nesprávnosti, kterou ovšem obvykle AO je ochoten na podnět opravit), a to i kdyby se následně zjistilo, že auditní práva obsahuje chyby.

Třetí problém vidíme v tom, že se nepostupuje podle jednotných procesních předpisů, což může mít za následek rozdílnost spočívající v odlišných právech účastníků právních vztahů a v důsledku může mít i vliv na samotný výsledek rozhodnutí spr. orgánu, jako příklad lze uvést následující:

1. ŘO dostávají prostředky prostřednictvím Rozhodnutí o poskytnutí dotace podle z.č. 218/2000 Sb., kterým jsou vázány mimo jiné i Metodikou fin. toků a kontroly (MFTK). Tím, že se stala „součástí“ rozhodnutí, stala se závaznou i pro ŘO.
2. Vedle toho odbor 12 MF rozhoduje podle jiných pravidel (Správní řád, daňový řád) a jeho zjištění jsou mnohdy v rozporu s auditními zprávami (prováděnými podle MFTK).

Podotázkou v této souvislosti je legálnost vydání MFTK jakožto podzákonného právního předpisu MF, který stanoví práva a povinnosti jiným správním orgánům (s ohledem na shora uvedené principy stanovené v ústavním pořádku ČR).

Čtvrtý problém spatřujeme v tom, že (oproti původní úpravě) zcela chybí právní úprava, která by do celého procesu auditu (vykonávaného u příjemce) „vtáhla“ (v jakékoliv podobě) ŘO, ačkoliv se jej nález AO bytostně dotýká. V současné době (s ohledem na neexistenci právní úpravy) tak ŘO:

- a) není přítomen (nemá ani povědomost o probíhajícím) výkonu auditu,
- b) nemůže vznášet svá stanoviska, která by se stala součástí zprávy o auditu,
- c) představuje-li zjištění auditního orgánu nesrovnalost (bez ohledu na to, že s tím ŘO nemusí souhlasit a většinou ani příjemce):
 - pak tuto skutečnost musí ŘO převzít jako tzv. „potvrzenou nesrovnalost“, a prostředky po příjemci vymáhat, s rizikem popsáním výše, že jiný odbor MF (012) neshledá pochybení příjemce a ŘO bude muset nést takto vyplacené prostředky (které jsou dle AO nezpůsobilým výdajem, potvrzenou nesrovnalostí) ze svého rozpočtu,

Poznámka:

Nesrovnalost - v MFTK 2007-13 se nesrovnalostí rozumí porušení předpisů ES nebo předpisů ČR, které upravují použití prostředků z rozpočtu EU nebo veřejných zdrojů ČR, v jehož důsledku jsou, nebo by mohly být, dotčeny veřejné rozpočty ČR nebo souhrnný rozpočet EU formou neoprávněné výdajové položky. Tzn. jedná se o každé

porušení podmínek, za kterých byly prostředky z rozpočtu EU poskytnuty České republice, a každé porušení podmínek, za kterých byly tyto prostředky a prostředky národních veřejných rozpočtů dále poskytnuty příjemcům

- pak prostředky, kterých se týká nesrovnalost, jsou na základě zjištění auditního orgánu a ve výši zjištěné auditním orgánem odečteny z procesu certifikace prováděné Platebním a certifikačním orgánem (odbor Ministerstva financí). Pokud takové prostředky již byly proplaceny příjemci, musí být vráceny řídicímu orgánu. Vrácení prostředků (od příjemce) probíhá tak, že příslušný orgán veřejné správy (řídicí orgán nebo orgán finanční správy) uloží příjemci odvod za porušení rozpočtové kázně, a to postupem dle z. č. 250/2000 Sb. u ROPů či 218/2000 Sb. (u ostatních OP) a dle daňového řádu. Proti takovému rozhodnutí má příjemce možnost podání opravného prostředku (odvolání) k odvolacímu orgánu, kterým je Odbor 12 Ministerstva financí. Rozhodnutí odvolacího orgánu bohužel není vydáváno s přihlédnutím k výsledkům auditu (výsledky auditu, tím že nejsou rozhodnutím, netvoří závazný podklad pro tzv. „zákonné hodnocení důkazů“),
- pak tato skutečnost má vliv na tzv. „chybovost“ programu, na stanovení plošné korekce (při překročení stanovených limitů) a poza-stavení proplácení celého programu.

3 Závěr

Výše uvedené problémy (tak jak byly popsány) představují vážný problém v čerpání prostředků v předmětném programovém období, neboť špatným nastavením podmínek (které si určila sama ČR:

- vydáním ZFK (nemožnost reauditů, krátká lhůta pro podání námitek)
- vydáním MFTK
- určením AO, PCO při MF
- pověřením k provedení finanční kontroly (auditů) třetí osobou, nikoliv AO
- provádění finančních kontrol (auditů) bez účasti ŘO,
- atd.

To vše vede k tomu, že špatné nastavení systému auditu, nesrovnalosti a vymáhání odvodů za porušení rozpočtové kázně v programovém období 2007 – 2013 (a jejich změny v průběhu programového období) se v důsledku promítají:

- do zvyšování objemu finančních prostředků, jež Česká republika není a nebude schopna vyčerpat v předmětném programovém období (v roce 2014 se odhaduje, že ČR nevyčerpá z alokovaných prostředků, tzn. že nemá zasmulvněné či zajištěné rozhodnutím projekty za částku 20 – 23 mld Kč) – není známo, o jakou částku se tento objem zvýší v důsledku činnosti AO a nastavení systému s ohledem na ex post princip auditu
- a tím také do image ČR jako členského státu, jež není schopen čerpat z evropských fondů (či který snad nepotřebuje čerpat?!)
- do státního rozpočtu (případně rozpočtů regionálních rad, kde je stále nedořešena otázka odpovědnosti za závazky – když RR nemají žádné jiné prostředky než ze státního rozpočtu na předfinancování), neboť částky neuplatněné vůči EK ale již proplacené řídicími orgány zůstávají na výdajové straně rozpočtů těchto ŘO,
- do veřejných rozpočtů (v případě dobrovolného uhrazení potvrzené nesrovnalosti a neodvolání se proti rozhodnutí o odvodu za porušení rozpočtové kázně), neboť nejčastějšími a největšími příjemci dotací jsou osoby veřejného práva financované z veřejných rozpočtů (státních, krajských či obecních)
- do budoucích problémů při uzavírání jednotlivých programů v ČR (závěrečná zpráva má být EK předložena do 31. 3. 2017)
- v současné době změna přístupu MF a jediná cesta je kvalitní komunikace,
- neexistuje žádný právní prostředek tomu, aby byl AO donucen právní cestou, aby změnil svoje rozhodnutí ze Zprávy o auditu a osvědčil správnost vynaložených výdajů pro účely certifikace. PCO bez změny stanoviska AO nemůže zcertifikovat dotčené výdaje (dříve odečtené/vyřazené z certifikace). Je pouze na dobré vůli AO, jak bude či nebude ČR úspěšná v čerpání z fondů EU.

Literature

Nařízení Rady (ES) č. 1083/2006 ze dne 11. Července 2006 o obecných ustanoveních o Evropském fondu pro regionální rozvoj, Evropském sociálním fondu a Fondu soudržnosti a o zrušení nařízení (ES) č. 1260/1999 (tzv. Obecné nařízení).

Zákon č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (zákon o rozpočtových pravidlech), ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 248/2000 Sb., o podpoře regionálního rozvoje, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole ve veřejné správě a o změně některých zákonů (zákon o finanční kontrole), ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 500/2004 Sb., správní řád, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 255/2012 Sb., o kontrole (kontrolní řád).

Zákon č. 552/1991 Sb., o státní kontrole, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 131/2000 Sb., o hlavním městě Praze, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 262/2006 Sb., zákoník práce, ve znění pozdějších předpisů.

Ministerstvo financí České republiky. Metodika finančních toků a kontroly programů spolufinancovaných ze strukturálních fondů, Fondu soudržnosti a Evropského rybářského fondu na programové období 2007 – 2013.

Ministerstvo pro místní rozvoj. Metodický pokyn – nesrovnalosti.

Tisková zpráva o Akčním plánu ke zlepšení řídicího a kontrolního systému pro strukturální fondy v ČR na <http://mmr.cz/cs/Ministerstvo/Ministerstvo/Pro-media/Tiskove-zpravy/2012/Vlada-se-seznamila-s-akcnim-planem-pro-strukturaln>.

Contact – e-mail

19633@mail.muni.cz, 17590@mail.muni.cz

Special Taxes and Public Finance

Zsombor Ercsey

Károli Gáspár University of the Reformed Church in Hungary, Faculty
of Law, Hungary

Abstract

The system of tax burden has been recently restructured in Hungary, since consumption taxes became to the focus of taxation, furthermore many special taxes have been introduced. This paper focuses on the major matters in which enacted provisions themselves might possibly be deemed as the establishment of the abuse of law occurring on the side of the legislator. Accordingly, the different arguments are presented and related proposals are made as well.

Keywords

Special Taxes, Personal Income Tax, Interest.

1 Introduction

The Hungarian tax system has been modified significantly in the last four years. Many new pieces of legislation were passed and accepted, and the public burden was restructured the way that consumption taxes became to the focus of the tax system, and extra taxes (such as taxes on interest, special income tax levied on income granted as severance payment, banks, advertisement, etc.) were lived on many sectors.

As a result of these procedures, many taxpayers tried to avoid taxation, and they even committed abuse of law. However, regarding the abuse of law and arbitrariness in public financial activities, abuse of law occurred during the legislation procedure as well, and in relation to many pieces of legislation (e.g. new acts on taxes, new types of introduced burdens).

Special taxes introduced by the government may prevent the abuse of law, or result in arbitrariness in public financial activities. For instance, on the one hand, a special tax on interest and a 98% special income tax levied

on income granted as severance payment upon the termination of employment may prevent state officers from concluding abusive contracts. On the other hand, it violates human dignity, thus such provisions were repealed by the Constitutional Court in Hungary with retroactive effect.

Additionally, special taxes have been introduced for different sectors of the economy, in order to make the tax system more effective and fair, upon which a significant debate has been going on. This paper analyses the different methods that have been used by the legislator regarding the special taxes from the point of view of public finance, and the behaviour of the taxpayers regarding compliance and tax avoidance as a reaction of the introduction of such taxes.

2 General remarks

Some of the abuse of law derive from the principals of the Act XCII of 2003 on the Rules of Taxation. Among these, the powers of the tax administration play an important role regarding the evaluation of the different private transactions. The revenue office may review the private law contracts, and is entitled to change the taxation consequences thereof. From this point of view, even the invalid contracts and other transactions shall be taken into account from the tax point of view, if they have or carry any economic results. Similarly, the transactions of affiliated companies may be changed from the tax point of view by the tax administration, taking into account the market price, and dismissing the possible tax avoidance measures used through transfer pricing.

Another major field of the relation between financial law and abuse of law is the matter of public-private partnerships. Such developments are commonly used in Hungary on the field of education, logistics, and health care, furthermore in recent years on the field of criminal management. The type of these investments and projects has been strongly debated, because they seem not to achieve the goals thereof. For instance, many prisons (so called private prisons) are run and operated by private companies, which do not reach the aim of providing better service and higher standard of living (for instance bigger place for the convicted felons, nicer facilities, etc). Obviously the state did not have to finance these investments totally at once, but the

running service fee shall be provided in certain instalments by the annual budgets, therefore the investment can be financed from different sources and by different budgets through many years.

However, the most debated matter regarding the interaction between public financial activities and abuse is related to banking, the area of bank contracts and transactions. Many Hungarian citizens took foreign currency loans (mostly based on Swiss franc, because the interest rates on these currencies were lower than the interest rates on the Hungarian forint), the repayment of which has not happened to date, and due to the dramatic change of the exchange rates (weakening HUF), the monthly instalments of repayment increased significantly. Thus the government has taken many measures, in order to offer possible solutions for the debtors, whose burdens have increased significantly.

3 The flat personal income tax

Despite the huge criticism that is pointed out in this paper as well, the Hungarian government still believes that the flat tax personal income tax regime shall stay in force and, in order to establish a system that is stable and calculable, shall remain protected by related to qualified majority vote of the Hungarian Parliament. They stated that the new regulation achieved its goal; it provided higher budgetary income (a sum of extra 60 billion HUF together with the health care contribution), stimulated the economy, and promote employment.

However, levying a progressive tax regime may be more advantageous from the point of fulfilling state obligations. The projections of both the parliamentary opposition and the International Monetary Fund show that contrary to the governmental expectations a huge fall will be experienced in medium-term. This argument seems to be correct, if we study the amounts collected from personal income tax payments. According to the Act CXXXIII of 2011 on the Execution of the Budget of 2010, 1,767,865 million HUF was collected from personal income tax payments. In comparison, in the Act CLXIX of 2010 on the Hungarian Central Budget of 2011 a revenue plan of 1,362,977 million HUF is indicated, which is significantly less than

fulfilled in 2010, and a sum of HUF 1,574,300 million is planned to be collected for the tax year of 2012 according to the Act CLXXXVIII of 2011 on the Hungarian Central Budget of 2012.

From the point of view of public finances, the additional argument and aim was to increase the revenue deriving from consumption taxes, however, this goal has not been reached yet significantly. Whereas in 2010 an amount of HUF 2,313,582.1 million was collected from VAT payments, and HUF 856,524 million from excise tax, these amounts have not increased significantly in the year of 2011, when the VAT revenue was supposed to be 2,488,964.1 million HUF, and the excise tax is HUF 881,132.9 million. These figures show that the measures taken by the Hungarian government 'have led to less than optimal economic outcomes'. According to governmental expectations and ambitious budget though, the appropriation of 2012, 2,722,000 million HUF is to be collected from VAT, and 913,850 million HUF from excise duties, which amounts, if fulfilled within the tax year of 2012, could prove the success of the modification of the tax system. In this regard it shall be pointed out that the consumption taxes have been increased in the tax year of 2012, out of which the most important change that affects all taxpayers is the raise of the standard VAT rate from 25 to 27 percent, which, in my opinion, together with the cut in personal income tax (e.g. dismissing the tax base extension below the annual income of HUF 2,424,000) might make the tax system more just.

It is a fact that the reduction of the tax rate of individual income tax, as it can be seen from the recent experiences, does not result in a serious consumption increase (neither in 2011, when the VAT rate did not change and the wealthier taxpayers earned significantly more, since the tax burden dropped mostly for those who earned most, nor in 2012 and not due to the higher VAT rate), because income owners will save some of the money that stays with them. It is of course likely that they would spend and consume more, but their total surplus will not be spent in its entirety. The recent results show that consumption has in fact even radically decreased in the first quarter of 2012, according to Gfk Hungaria, the technical consumer goods market index fell radically. In accordance with these, the system

effective of January 1, 2011 resulted in rather promoting savings and mostly low risk small or medium range investments, but did not increase the level of consumption extensively.

Unlike the previous progressive personal income tax system, this solution, i.e. the decline of tax rates and competitive taxation and tax amounts is on the one hand in harmony with the connecting international trends, albeit the introduction of flat tax rate is preferably used by East-Central European states, and hardly used in Western countries.

As professor Antal Ádám declared for both the legislator and law practitioners, the maintainable development and the social fairness shall be part of the main goals of the government.

According to the social fairness, the tax systems shall be fair, as well as each types of taxes. This means, regarding the personal income tax, that everybody shall contribute to the public expenses according to their income and wealth situation.

The earlier system of personal income tax following the progressive method was used as follows: the tax payable for revenues creating the consolidated tax base (calculated tax), if the consolidated tax base did not exceed 5 million forints, 17 per cent of the consolidated tax base; if the consolidated tax base is higher than 5 million forints, 850,000 forints plus 32 per cent of the amount over 5 million forints.

The criticism regarding the previous regulation of progressive personal income tax is that it made an obstacle to revenue and wealth accumulation and the process of getting richer. In other words, higher percentage of the income was taken from the wealthier. This raised the issue of social fairness for the group of society with higher amount of income: they took a bigger part of building the society and financing thereof, since they provided a higher amount for the public revenue both nominally and proportionally. However, they were entitled to less exemptions and/or credit and received less state transfers and government subsidies or financial support than the poorer taxpayers, therefore really they paid the costs of maintaining the society.

Taking into account these arguments, the opponents of progressive taxation stated that a flat system would be more optimal, since all the groups and taxpayers of the society take part the same rate in contributing to public funds irrespectively of their amount of income. Obviously their nominal contribution differs, and the wealthier pay more, but the same proportion, which might sound fairer than taking more proportion of their income. This could lead to a more balanced and proportionate tax payment system: the taxpayers of higher amount of income pay more anyway, taking part in contributing to public funds according to their ability to pay, and receive more indirect counter services. Furthermore, as another strong reason of the government that led to the introduction of flat tax, is that the reduction of the marginal tax rate promotes employment.

The flat tax provides a stronger motive for the taxpayers to realize higher amount of income, since they can achieve a higher amount after tax in case they invest more energy to make higher revenue. Thus despite their tax due is higher, still a higher amount can be used as per their sole decision.

In the progressive structure it is not worth to the taxpayer to invest more energy in obtaining higher amount of income, since the amount taken as tax is proportionally higher as well. In other words, it establishes a psychological limit to the activities out of which income is derived. For instance, there is no another additional job is taken by the taxpayers, or no other grants are taken by them if they get to a higher tax bracket accordingly, and have to pay a higher percentage therefore, and, at the end of the day, because of this deduction, they take less money home. The higher tax rate increases the level of redistribution, but decreases the employment rate, and progressive tax levies a higher rate of tax on the higher income, therefore it seems to punish the hard working taxpayers.

The theoretical base of progressive income tax is that 'increasing income is connected to declining margin of profitableness'. Progressivity obviously favours those with a medium income level albeit many think it rather enhances justice, but it undoubtedly decreases the revenue of those with a high revenue in a higher proportion. This, on the other hand can be achieved by an appropriate tax reduction system in a linear system too.

The recognition that progressive income tax has a negative effect on performance led to the practice of reducing and unifying tax rates, the relatively low and nearly proportionate income taxation. One of the most competitive practical forms of these is applying a flat tax rate.

The definition of tax amount in such a way and its codification as a legal regulation has been present in its current form in the developed world as a key element of competitiveness and eventually became a general international trend. I believe this is part of the universality and unification process that has been marked and elaborated by Antal Ádám as ‘some coordinated economic actions of developed countries as well as some important and well-designed financial activities of global or regional financial management concentration stimulators deserve acknowledgement.’

The Hungarian tax system including the personal income tax system was characterized by progressivity and complexity. The first signs of the introduction of the flat tax rate were already marked by the trends of decreasing the number of tax rates, reducing the upper rates and the extension of the tax base. The legislators, observing the examples of other East-Central European countries (e.g. Slovakia, Estonia, Latvia, Romania) believed that the goal of tax payment is easier to reach by defining a wider tax base and lower tax rates, because more people will be willing or at least become readier to pay tax, thus not only the constitutional principle of tax payment, but also the basic principle of the personal income tax law will be applicable at a much higher level and government revenues may also increase significantly.

The parliamentary opposition emphasizes that the flat individual income tax is harmful for the fiscal growth and federalism, generates huge budgetary deficit, furthermore made the existence of millions of the lower classes much harder and decreased the employment rate, and basically this has been established by the International Monetary Fund as well: Hungary’s design ‘added to bureaucracy, and overly burdened the most vulnerable’. The flat tax rate system indeed favours the rich of society. Considering that in comparison with the previous 17 per cent lower rate the current tax rate is no real decline, but there is a significant change against the previous 32 per cent upper level rate, this statement seems to be justified. This decline produced

serious tax revenue cut on the government budget side, but this was not balanced by the reduction of allowances, additionally, as the current study later states in detail, these allowances have even been extended, although the basic tax allowance has been eliminated, so ‘people pay taxes from the first forint they earn’.

In this regard it is important to note the solution too that several employers have used recently. Using the advantages of lower taxation level the gross salary of employees was reduced and the company saved some of its business costs. By this method it was not personal income taxpayers who got into a more favourable situation after the amendment effective of January 1, 2011, but enterprises and market players that could take this chance. Therefore, it was not defenceless employees who enjoyed the advantages of lawmaker’s goal, but due to work contracts amended by “joint agreement” it was actually employers that benefited, although they would not have been preferred by the legal regulation. Naturally the business effect of the personal income tax decline is undoubtedly positive even by this solution, also considering that the increase of employment and the decrease of unemployment under the EU average are only feasible by the reduction of tax and contribution levels. These practical solutions show a good example of the two options used in the European Union: high personal income tax and low contribution level (see e.g. Danish model) or lower personal income tax rate for employees and high contribution burden for employers (e.g. in Germany and France).

Based on the above mentioned facts it is obvious that the amount of personal income tax paid by Hungarians in the same economic position may greatly differ. The tax base of contracted revenues must be defined by tax base extension (by adding 27 per cent of the revenue to it, i.e. creating a gross revenue or as people say in Hungary a “supergross” revenue for the annual income exceeding the sum of HUF 2,424,000). Thus, the real tax payment level is 20.32 per cent for revenues in the consolidated tax base, not respecting whether those arise from independent or non-independent activities or other sources. Revenues taxed separately, but are not taxed under this tax base extension; the real calculated tax of such revenues is 16 per cent of the income.

Based on the above mentioned, the difference is not only the accessibility of reductions or the 4.32 per cent in figures, but also the opportunity to deduct allowances and the non-identical status of other contributions. The lawmaker taxes certain revenue types differently depending on the actual business activity and taxpayers have different chances above these to optimize tax payment.

It is essential that business players react on taxes. High and progressive taxes cut back performance and will not stimulate production. The studies show that Hungarian taxpayers unilaterally vote against tax rises especially regarding value added tax and the personal income tax. In connection with the personal income tax taxpayers have a rather narrow field of options to plan their taxes, even though many authors represent a counter opinion. Especially public sphere employees have an even narrower option to commit tax fraud.

Although the personal income tax is a central and direct type of tax, the Hungarian personal income tax system functions as an indirect tax type considering its operation mechanism. The tax to be paid, i.e. its foreseeable amount is deducted already by employer, when the salary is transferred to employee and the tax advance is paid to the tax authority. As a result, taxpayer will only receive the net salary amount reduced by its tax content together with a certificate, in which employer states how much has been paid for employee who will prepare the tax form in accordance with such data. Those who are involved in this structure have few options to commit tax fraud, because they have no chance to avoid tax payment or hide income, due to the burden of proof and documented evidences.

A single linear tax rate will stimulate taxpayers less to hide their income, or in a given case to use legal, but expensive tax evasion methods. Beyond not making the pursuing of activities appealing, high tax rates encourage taxpayers to search for legal and illegal ways of tax evasion (the back door methods, such as the long-term investment account, the calculation of cost invoices for individual entrepreneurs, or when real estate or other property is sold). I believe that tax planning is by no means harmful, but its wide option much rather promotes that taxpayers accept tax law, because taxpayer is happy to pay less tax feeling that implicitly he/she received more money

or actually more stayed in his/her pocket. This will mean more revenue for the state or eventually in terms of the personal income tax for the central budget or as a final destination for the local municipalities, than as if with regard to the high tax payment obligation or by some tax fraud techniques, such as black or grey employment, no revenue would flow in or the tax base would be significantly lower due to hidden incomes.

In harmony with this, I believe that a company owner who is also employee of his enterprise, e.g. a limited liability corporation, can even morally not be condemned, if he works for a lower salary and takes the produced asset from the company as dividend. As contributions are high in a European comparison, less money is deducted from him in such a case. If the owner receives this sum as a salary, then according to the above mentioned rules of tax base extension the real tax burden is 20.32 per cent for the part of income exceeding the annual amount of HUF 2,424,000 and 16% for the sum below that, while if the sum is taken as dividend, it is taxed by the rule of separately taxed income and the addition of gross amounts will not increase the tax base and the real calculated tax will be only and purely 16 per cent of the income. Staying with this very example I claim that the taxpayer does not commit tax fraud, but reduces the calculated tax by tax planning, though I do not dispute that it is a prevalent tax evasion if only the minimum wage income is declared contrary to the real situation. For the latter case, the IMF pointed out that the minimum wage hike, introduced by the government, reduce this type of tax fraud, and therefore shall be deemed good measure.

The level of compliance with tax law may also rise, if the method of tax obligations, i.e. the declaration liability is simplified. Preparing a tax form actually means a serious challenge for the average taxpayer and the complicated preparation guidelines may even cause problems for experts, while it may be fully incomprehensible at some points for lay people.

In practice, the option of tax declaration is open from 2012, which really simplifies the preparation of a tax form. From the tax year 2011 taxpayers may fulfil their declaration obligation by this instead of submitting a proper tax form. An individual can make a tax declaration according to the personal income tax law Section 11/A, if he/she has no liability or did not take any

benefits that would require the preparation of a tax statement by employer or a tax form. Besides that the law highlights three application circles with defining further conditions. The first is that in a tax year the individual's total income should come from a single employer that also stated the tax advance and the difference of the deducted tax/fax advance and the real calculated tax to be paid would not be higher than HUF 1,000 in the tax year.

The second criterion is that in the tax year the taxpayer may only have incomes from companies that did not surpass the limit of HUF 100,000 per payment.

The third category is the combination of the first two: if in the tax year the individual received income from employer(s) that stated the tax advance in a way that the difference of the of the deducted tax/fax advance and the real calculated tax to be paid would not be higher than HUF 1,000 in the tax year, but besides this the individual only had incomes from other companies that did not surpass the limit of HUF 100,000 per payment.

4 Reducing retail mortgage debts as abuse of law

Most of the loans for housing (e.g. loans to finance purchase of real estate) were taken in foreign currency, and due to the significant and dramatic change of the exchange rates, many debtors are not able to pay the increased monthly instalments. This huge amount of debt is a clear obstacle for state growth, what is more, parallel the state debt has increased considerably as well in the last eight years. The Hungarian government, taking into account that the high proportion of foreign-currency-denominated home loans of the Hungarian population is one of the most serious economic, financial and social problem of the state, has been constantly searching for the solution of this matter, and therefore different measures were taken in the last three years, affecting civil law relationships with financial law measures.

A new set of provisions entered into force on 27 November 2010, in order to provide aid for the debtors. Accordingly, the middle rate or the official rate of exchange determined by the Hungarian National Bank shall be applied by the credit institutions for loan repayments, the opportunity shall be provided for advance repayment for a small commission only, and the term

of the loan can be prolonged once with an additional five-year-term in case the debtor is in at least in ninety days of delay in payment. The credit institutions furthermore may increase the rate of interest by unilateral decision in compliance with strict rules, and no further modification of contract may be enforced unilaterally either.

In order to reduce the amount of debts of the population, and to make the debtors able to get rid of their foreign currency loans for a reasonable amount, the government enacted the possibility of repayment on a fixed exchange rate. Therefore the main measure was firstly to fix the exchange rates between the different currencies, in order to stabilize and make the position of the debtors more calculable. Hence the loans taken in CHF could be paid back on fixed exchange rate of HUF 180, the EUR based loans on the fixed exchange rate of HUF 250, and the JPY on HUF 2.5 for a temporary period of maximum sixty month.

Additionally, the opportunity for an entire repayment was provided as well. The final repayment opportunity was open for the entire sum of loans in a single instalment at a fixed exchange rate without any extra commission from 29 September 2011. From that date the debtors could apply for a final repayment based on the fixed exchange rates. The declaration had to be submitted until 31 December 2011, the existence of the related assets had to be proved until 30 January 2012, and the total repayment had to be made until 29 February 2012. The fix exchange rate in that regard was HUF 180/CHF, HUF 250/EUR, HUF 2/JPY. The employers could even provide financial aid to their employees for the maximum amount of HUF 7.5 million, for which tax exemption was provided. According to the data of the Hungarian Financial Supervisory Authority, 169, 256 debtors repaid their forint currency loans of the total amount of 1,354 billion HUF on the fixed exchange rate, thus the total forint currency loan amount was reduced with about the quarter thereof.

Since many of the debtors could not use this opportunity to repay their debts in a reduced amount in one instalment, the deadline was prolonged to request the fixed exchange rate applied for each monthly instalment until 30 June 2017 latest. The essence of the method is that the difference of the effective and fixed exchange rate is financed by a HUF based loan,

the guaranty of which is the same real property that serves as the guaranty of the basic loan. The state undertook joint and several liabilities for the difference. Accordingly the capital should be paid at the market exchange rate, but the interest only on this fixed rate, and the difference is put on this extra separated account functioning as a HUF based loan. The amount loaned on this extra account should be paid back without any interest, since the interest is born equally by the state and the banks. Above a certain market exchange rate the difference is paid by the central budget. The debtor is entitled to offer a higher monthly installment, and encouraged by the state to find the best solution according to a mutual agreement by the credit institution. Further advantages are provided for public servants.

The latest legal step in this regard was that the National Assembly accepted the act on amending the related legal provisions in order to provide further aid to the foreign currency loan debtors, which makes the participation in the fixed exchange-rate program possible to those clients who are in more than 90 days of delay regarding the repayment of any instalments.

5 Special tax on interest

Since 1 August, 2013, a new type of tax burden is applied for interest. Above the 16% personal income tax (as analyzed above), a 6% health care contribution is levied on income deriving from interest. This amount shall be deducted from the interest to be credited on the owner's account. The Act LXVI of 1998 on Healthcare Contributions states that it was adopted by Parliament, in order to ensure financial cover for health care services provided on the basis of the principle of solidarity and, furthermore, with a view to enforcing the principle of equal tax treatment. Accordingly, it is necessary to pay the specified health care contribution, which is a tax-like payment obligation determined as a percentage, in order to supplement the funds required to finance the health care services specified in the effective regulation.

Thus the aim of the regulation is to enforce the principle of proportionate contribution to public needs, furthermore to provide the funds necessary for the health care services of those who are entitled for such services according to principle of solidarity.

Such contribution regarding interest is an extremely new piece of regulation in Hungarian law, since no financial burden was applicable in the legal system earlier for such types of income; such contribution was payable and due mainly in connection with income that is part of the consolidated tax base (e.g. 27% for wages and similar remuneration). The types of income, which do not belong to the consolidated tax base and shall be taxed separately or individually (e.g. the amount of specific defined benefits other than non-wage benefits, dividends and entrepreneurial dividend base, capital gains income, and income from real estate rental in excess of one million forints) were only burdened 14% of health care contribution until the aggregate amount of health insurance contributions in kind and in money paid and the percentage healthcare contribution paid upon these types of income reaches four hundred and fifty thousand forints for the year in question.

According to the new provisions set forth in Section 3/A of the Act LXVI of 1998 on Healthcare Contributions, the resident private individuals covered by the social security or, if the responsibility to pay income tax is delegated upon the payer under the personal income tax act, the payer shall be liable to pay 6% health care contribution on interest income (excluding interest income or interest exempted under the personal income tax act) comprising part of the tax base; furthermore on the time deposit interest defined by the personal income tax act, if the term deposit under the long-term investment contract is interrupted before the last day of the three-year term deposit.

However, exemption is provided from health care contribution for interest income, if the tax rate is zero per cent; interest income earned in connection with interest or dividend paid on debt securities issued by any EEA Member State covered by the Personal income tax act (denominated in forints, or interest income earned upon the redemption, repurchase or transfer of such securities); interest income earned in connection with interest or dividend paid on collective investment instruments, or interest income earned upon the redemption, repurchase or transfer of such collective investment instruments, if detailed conditions apply.

It is important that, in compliance with the relevant provisions, the amount paid accordingly, shall be spent only on health care services, so what

is generated from these payments can not be used differently, health care contributions shall comprise the revenue of the Health Insurance Fund (hereinafter referred to as the Health Fund). Accordingly, these funds are excluded from the state budget, and the detailed regulations on the appropriation of such revenues are laid down in another act. The tax authority shall transfer payments of health care contributions to the Health Fund on a continuous basis.

Despite the new provisions take into account some of the counter arguments against flat personal income tax rates, the new regulation is still criticized heavily. The most important element of this criticism is that the new provisions might cause confusion. It is obvious that no health care contribution may be related to interest, so the new total burden should be included in the personal income tax act. In fact, the confusion is not a practical matter, it is purely and simply just a theoretical issue. Since the personal income tax and the health care contribution are deducted from the interest by the credit institutions (e.g. account keeping banks) the taxpayer has no obligation to assess neither the income, nor the amount of tax and health care contribution. When the interest is credited on the account by the credit institution, the total amount of burden is deducted automatically and simultaneously, so practically only the net amount of interest is credited on the account. The deductions are indicated on the bank statements, which serve also as proof for having paid the necessary amounts. The taxpayer does not even have to indicate the interest and the amount of paid burdens in his tax return to be filed after the tax year.

For a lay person, the new provisions would not trigger the technical background of the credit institutions. However, due to the complexity of the new regulation, the credit institutions had to modify their IT systems dramatically. Since different provisions shall be applied for the different investments (e.g. bank accounts, bonds, etc.), the credit institutions had to order additional elements for their IT systems, in order to be able to comply totally with the new rules. This resulted in huge amounts paid to IT services for developing the technical system, the testing took a lot of time and effort,

and that triggered a lot of extra work for the employees as well. This expenditure of the credit institutions will be paid back indirectly by the taxpayers, since the bank fees have increased notably.

Besides, the credit institutions realized extra revenue from the transactions triggered by the new regulation. As discussed below, many long-term investment contracts were concluded and many long-term investment accounts were opened due to the new provisions, in order to avoid the payment of health care contribution. Furthermore the new transactions in connection with long-term investment accounts are necessary to be done, because entry and other kinds of securities, other managed funds and bonds cannot be simply transferred to the long-term investment account, but they have to be sold first and then bought back on the new account. This definitely generates a high amount of commission for the credit institution. The long-term investment account, in order to achieve the goal of tax exception for the year 2013 as well, had to be created until 31 July 2013 (the health care contribution shall not be applied for the accounts opened until that date, irrespectively whether they are terminated within the first three years), and the related transactions shall be made until 31 December 2013.

Another consequence of the new set of rules is that the bank contracts and the regulation thereof might be slightly changed in the new Hungarian Civil Code which is being recodified and will enter into force on 15 March 2014. For instance, the provisions on modification, termination and cancellation of the loan contracts will be bound to stricter rules.

However, as referred to above, there is a chance and opportunity for tax planning. The provisions provide exceptions for the interest credited upon contracts concluded before 1 September 2006. Furthermore certain amount of interest are also exempted from tax, for instance the interest received by a foreign resident taxpayer. Furthermore, in order to increase the proportion of the internal financing of state debt government securities and investment certificates are also totally exempt from tax.

It is important to note that both the personal income tax and the health care contribution on interest are levied on the income derived from 'interest',

thus similar remuneration, which is regulated elsewhere and does not qualify as interest according to the personal income tax act is exempt from tax as well.

The long-term investment account is a kind of savings account which can be opened for investments and savings that is not effected by any transactions within three or five years after the opening year. Thus the year of opening qualifies as year no. 0, within which all the amounts should be credited (amounts transferred, securities, funds and bonds bought) until 31st December. After that the term starts and if no transaction is made for five years, total tax exemption is provided for both the personal income tax and the health care contribution.

The other deadline is related to a three-year-term, because after three years one transaction is permitted without the termination of the account, and the amount can be utilized with reduced rates of taxes: 10% personal income tax, and 0% of healthcare contribution is levied on the transaction. However, in case any transaction is made within the first three year period, the account is terminated automatically according to the law, and both the personal income tax and health care contribution shall be paid in full amount.

The other possibility to reduce the amount of tax to be paid is the controlled capital market transactions. However, this possibility may be used for the tax year of 2013, but the referred provisions will not be effective from 1 January, 2014.

6 Summary

The Hungarian personal income tax system used to be a progressive scheme since its introduction, and turned into a flat tax rate system from the tax year of 2011 in order to follow the trends of the region and primarily to keep Hungarian economy competitive. The amendment aimed to promote employment, to raise government income by decreasing the level of black market, and to generate production through extending consumption. These could imply and effect higher level of employment, as well as more state revenue deriving from additional consumption taxes and corporate income tax payments.

The set of rules result a completed tax burden, since in addition to 16% of personal income tax an additional 6% health care contribution shall be paid. The reason for the method of regulation might be that the government sticks to the flat personal income tax regime despite the huge criticism, however, due to some of the arguments and reasons of fairness, the real tax burden on capitals is increased. In other words, the flat personal income tax system remains in force, however with an additional payment obligation the different types of income are taxed differently in reality from the economic point of view.

It is understandable that every amendments of a type of tax affects the entire tax system, and therefore should be handled accordingly, furthermore that all the outcomes of such modifications can be judged properly only in a long run. At this stage it is clear, that according to the recent results and the described critiques, the goals mentioned above have not been achieved yet through the new structure. In spite of this, it is also unquestionable that some of the changes — such as the reduction of tax amount and the taxation level, as well as the simplification of due tax performance — offer many advantages for taxpayers, which can be used mainly by those who realize higher levels of income.

Therefore I do believe that further measurements and amendments are required by taking into account the other types of taxes, as well as fiscal matters. Despite the tax to be paid after labour income has dropped, with regard to the provisions of tax base extension it remained higher than the tax of capital revenues, and many taxpayers contribute more than they were obliged to. Taking into account the Hungarian characteristics and special features of personal income tax operation in Hungary, but also analysing international experiences, the system would be worth correcting, and in order to establish an optimal structure, a greater emphasis should be laid on the investigation of levels of compliance, the potential techniques of tax evasion, and primarily the operation of the entire tax system also from fiscal point of view.

Literature

- Ádám, A.: A posztmodernitás jogi sajátosságairól, in: Társadalmi Szemle, 1996/4, ISSN 0039-971X.
- Ádám, A.: Bölcsélet, vallás, állami egyházjog, Budapest-Pécs: Dialóg Campus Kiadó, 2007, p. 344, ISBN: 978-963-7296-09-3.
- Ádám, A.: Észrevételek a magyar alkotmányozáshoz, in: Jura, 2011/1, HU-ISSN: 1218-00793.
- Bencsik, A.: A fogyasztóvédelem alapelveinek tükröződése a Nemzeti Fogyasztóvédelmi Hatóság eljárásában, in: Bencsik, A. et al (eds): Jogász Doktoranduszok II. Pécsi Találkozója, Pécs: Pécsi Tudományegyetem Állam- és Jogtudományi Karának Doktori Iskolája, 2012, p. 344, ISBN 978-963-642-405-3.
- Bencsik, A.: A fogyasztóvédelem szakigazgatási alapjai, in: Lapsánszky, A. (ed): Közigazgatási jog. Fejezetek szakigazgatásaink köréből. II. kötet. Gazdasági közigazgatás, infrastruktúra igazgatás, Budapest: CompLex Kiadó, 2013, p. 679, ISBN: 9789632953205.
- Bencsik, A.: Gazdaságigazgatás – gazdasági versenyjog, in: Bencsik, A. (ed): Közigazgatási jog. Különös rész, Budapest-Pécs: Dialóg-Campus Kiadó, 2012, p. 232, ISBN: 978-963-9950-82-5.
- Boeijen-Ostaszewska, O. (ed.): European Tax Handbook 2010, Amsterdam: IBFD Publication BV, 2010, p. 459, ISBN 9789087221935.
- Layman, B.: Az offshore halála, Budapest: HVG Kiadó Zrt., 2010, p. 984, ISBN: 9789633040256.
- Cservák, C.: A nép által kezdeményezett népszavazás - elméletben és a legújabb magyar gyakorlatban, in: Szabó, Z. (ed.): Szabadság és felelősség, Freiheit und Verantwortung. Budapest: Károli Gáspár Református Egyetem, Állam- és Jogtudományi Kar, 2013, pp. 176-183.
- Cservák, C.: Az ombudsmantól az Alkotmánybíróságig - az alapvető jogok védelmének rendszere, Debrecen: Licum - Art.
- Deák, D.: Igazságos-e a magyar adórendszer? (Egy törvényhozási csapdahe-lyzet elemzése), in: Jogtudományi közlöny, 1997/7-8, ISSN 0021-7166.

- Dybiec, K.: Greening Polish and Lithuanian Tax Systems, in: *Social Transformations in Contemporary Society*, 2013/1, ISSN: 2345-0126. Available at <http://stics.mruni.eu/wp-content/uploads/2013/06/173-184.pdf> (5 December 2013).
- GfK survey, available at http://www.gfk.hu/imperia/md/content/gfk_hungaria/pdf/press_2012/press_eng/press_2012_03_16_eng.pdf (5 April, 2012).
- Hauwe, L.: German income tax policy between equity and efficiency, in: *European Journal of Law & Economics*, 1998/5, ISSN: 0929-1261.
- Heady, C.: *The Conflict Between Equity and Efficiency in Designing Personal Income Tax Systems*, in: *The Role of Tax Reform in Central and Eastern European Economies*, Paris: OECD, 1991, ISBN: 92-64-13575-8
- IMF Country Report No. 12/13, p. 31. Available at <http://www.imf.org/external/pubs/ft/scr/2012/cr1213.pdf> (10 March, 2012).
- IMF Survey online January 25, 2012 <http://www.imf.org/external/pubs/ft/survey/so/2012/NEW012512A.htm> (30 January, 2012).
- Kecskés A. et al: *Stock Corporations – A Guide to Initial Public Offerings, Corporate Governance and Hostile Takeovers*, Bécs–Budapest: HVG-ORAC – LexisNexis, 2013, p. 566, ISBN 978-3-7007-5672-9 Austria.
- Kecskés, A.: Tanulmány a gazdasági magánjog interdiszciplináris szemléletéért, in: *Ünnepi tanulmányok Kecskés László professzor 60. születésnapja tiszteletére*, Pécs: Pécsi Tudományegyetem Állam- és Jogtudományi Kar, 2013, p 615, ISBN 9789636425593.
- Kecskés, A.: Theoretical Approach of Executive Compensation in the United States and Europe, in: *ACTA UNIVERSITATIS BOGDAN VODA – Series OECONOMICA*, 2013/16, ISSN: 2582-5205.
- Kiekens, W. et al: Statement. Available at <http://www.imf.org/external/pubs/ft/scr/2012/cr1213.pdf> (14 September, 2013).
- LMP (the Hungarian Green Party, Politics Can Be Different): Budgetary concept. Available at <http://lehetmas.hu/wp-content/uploads/2011/09/Az-LMP-2012.-%C3%A9vre-sz%C3%B3l%C3%B3k%C3%B6lts%C3%A9gvet%C3%A9si-javaslat.pdf> (4 March, 2012).

- Lykketoft, M.: The Danish Model. A European success story, in: Internationale Politikanalyse, 2009/12, ISBN 978-3-86872-246-8.
- Mieszkowski, P. M. et al: Is a Negative Income Tax Practical?, in: Yale Law Journal, 1967/1, ISSN 0044-0094.
- Musgrave, R. A. et al: Public Finance in Theory and in Practice, New York: McGraw-Hill Book Company, 1989 (5th ed., international ed.), p. 762, ISBN-13: 9780070441200.
- Pieprzyk, P.: The Polish Health Care System's Endless Journey to Perfection – A Never Ending Story, in: Social Transformations in Contemporary Society, 2013/1, ISSN 2345-0126. Available at <http://stics.mruni.eu/wp-content/uploads/2013/06/34-44.pdf> (5 December 2013).
- Streissler, E.: Gazdaságtudományi kérdések a progresszív jövedelemadó ésszerűségét illetően, in: Közgazdasági Szemle, 1990/1, ISSN 0023-4346.
- Tóth, I. G.: Gyermek és eltartottak figyelembevétele a jövedelemadóztatásban, in: Semjén, A. (ed.): Adózás, adórendszerek, adóreformok, in: Szociálpolitikai Értesítő – Különszám, 1993/1-2, Budapest: MTA Szociológiai Intézet, 1993, p. 548, ISSN 0236-9834.
- Vording, H. et al: The rise and fall of progressive income taxation in the Netherlands (1795-2001), in: British Tax Review, 2007/3, ISSN 0007-1870.
- Vosslamber, Rob: How Much? Taxation on New Zealanders' Employment Income 1893-1984, in: New Zealand Journal of Taxation Law and Policy, 2009/12, ISSN: 1322-4417.

Contact – e-mail

ercsey.zsombor@kre.hu

Nová koncepce vnitřního řízení a kontroly veřejné správy jako nástroj k zamezení zneužití práva při veřejné finanční činnosti

Šárka Faltová

Masarykova univerzita, Právnická fakulta, Česká republika

Abstract in original language

Autorka v článku představuje připravovaný návrh zákona o vnitřním řízení a kontrole ve veřejné správě, který má plně nahradit dosavadní zákon č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole. Jeho cílem je vytvořit ucelený, jednotný a efektivní systém řídicích a kontrolních mechanismů veřejné správy, který dokáže zabezpečit řádné hospodaření s veřejnými prostředky národního i zahraničního původu.

Keywords in original language

finanční kontrola, zákon o finanční kontrole; veřejná správa; INTOSAI; COSO; vnitřní řízení a kontrola; návrh zákona

Abstract

The author of the article presents the upcoming draft law on internal management and control in the public administration. This Act has to fully replace the existing Act no. 320/2001 Coll., on financial control. Its aim is to create a comprehensive, unified and efficient system of management and control mechanisms for public administration, which is able to ensure the proper management of public funds as well as national-border origin.

Keywords

Financial Control; Financial Control Act; Public Administration; INTOSAI; COSO; Internal Management and Control; Bill.

1 Úvod

Článek představuje návrh zákona o vnitřním řízení a kontrole ve veřejné správě, který má od 1. 1. roku 2016 plně nahradit stávající zákon o finanční

kontrole. Důvodem pro zcela novou právní úpravu, nikoli pouhou novelizací dosavadního zákona, je potřeba vytvoření uceleného a jednotného systému pro vnitřní řízení a kontrolu, který bude efektivním nástrojem veřejné správy při hospodaření s veřejnými prostředky, ať už národního nebo zahraničního původu.

2 Důvody pro potřebu nového konceptu vnitřního řízení a kontrole ve veřejné správě

Současná právní regulace finanční kontroly veřejné správy je upravena zákonem č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole ve veřejné správě a o změně některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů (zákon o finanční kontrole). Tento zákon nabyl účinnosti dne 1. ledna roku 2002. Jeho přijetím dostala Česká republika jednomu ze svých závazků vyplývajících z členství v Evropské unii, a to tak, že uvedeným zákonem vytvořila právní podmínky pro formování vnitřního řídicího a kontrolního prostředí ve veřejné správě, které jsou v souladu s mezinárodně uznanými standardy¹² a evropskou dobrou praxí vycházející z modelu Public Internal Control (PIC)³.

Česká republika se při vstupu do Unie zavázala k rozvoji a zdokonalování nastavení systému vnitřního řízení a kontroly ve veřejné správě v souladu s mezinárodními standardy a osvědčenými evropskými zkušenostmi. Jak však vyplývá z dosud nepublikované důvodové zprávy návrhu zákona o vnitřním řízení a kontrole ve veřejné správě, uvedená povinnost sice byla splněna zákonem o finanční kontrole, avšak pouze formálně a nikoli skutečnou aplikací do praxe veřejné správy. Tuto formálnost potvrzují také potíže spojené s čerpáním prostředků z Evropských fondů, kdy Evropská komise v roce 2012 pozastavila proplácení žádostí ze všech operačních programů spolufinancovaných z Evropského fondu pro regionální rozvoj a z Fondu soudržnosti z důvodu, že zjistila nedostatky ve fungování českých řídicích

1 Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (Výbor sponzorských organizací Treadwayovy komise): COSO Standards. COSO org., 2014.

2 International Organisation of Supreme Audit Institutions (Mezinárodní organizace Nejvyšších auditorických institucí): INTOSAI Standards. INTOSAI org., 2014.

3 Funkční model PIC (Public Internal Control) je aktualizovaným modelem PIFC (Public internal financial control) a opírá se o inovované standardy vnitřního řízení a kontroly COSO (The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission) COSO a auditní standardy INTOSAI.

a kontrolních systémů. Komise proto vyzvala českou stranu, aby do konce června 2012 přijala příslušná nápravná opatření formulovaná v Akčním plánu⁴. Jedním z východisek nové právní koncepce vnitřního řízení a kontroly veřejné správy je tedy vytvořit zákon, který bude zcela v souladu s evropskými předpisy, a díky němuž bude možné získat více prostředků z Evropských fondů. V současnosti se nedaří plně čerpat prostředky v dobíhajícím programovém období 2007 – 2013, do roku 2013 bylo vyčerpáno pouze 54 % alokovaných finančních prostředků⁵. Je možné namítnout, že neustálé přizpůsobování se požadavkům Evropské unie popírá suverenitu členského státu, byť zaručenou mezinárodními smlouvami, avšak autorka je toho názoru, že v konečném důsledku jsou to právě žadatelé a příjemci dotací, kteří „doplácejí“ na nekompatibilitu českého a komunitárního právního řádu. K dispozici je tedy velké množství finančních prostředků, bohužel jen z poloviny využitých.

Zákon o finanční kontrole prošel za dobu své účinnosti celkem osmnácti novelami, které byly spíše technického rázu. Nejvýznamnější z nich byly spjaty s požadavky Evropské unie na modernizaci vnitřního řízení a kontroly veřejné správy, tak aby bylo možné plnit sdílenou odpovědnost při správě Evropských fondů. Nastala však situace, kdy se novela zákona o finanční kontrole č. 298/2007 Sb., dostala do rozporu s nařízením Rady (ES) č. 1083/2006, z důvodu podřazení auditu fondů EU pod veřejnosprávní kontrolu, již provádějí řídicí a výkonné struktury. V důsledku toho došlo k nezajištění spolehlivosti, nezávislosti a účinnosti prováděných auditů a také ke zrušení právních podmínek umožňující sjednocený dohled centrálním harmonizačním orgánem České republiky.

Dle dosud nepublikované závěrečné zprávy k návrhu zákona o hodnocení dopadů regulace podle obecných zásad (RIA) se v současnosti zákon o finanční kontrole zdá být nekompatibilní s mezinárodními standardy vnitřní kontroly pro veřejný sektor INTOSAI a rovněž nevyhovující z hlediska koncepčního modelu PIC. Vznikají obtíže adresátům při uplatňování zákona o finanční kontrole, které vedou k postupnému oslabování

⁴ Nejvyšší kontrolní úřad: EU report 2013, zpráva o finančním řízení prostředků Evropské unie v ČR. NKÚ, 2013. pp. 30 – 32.

⁵ Nejvyšší kontrolní úřad: EU report 2014, zpráva o finančním řízení prostředků Evropské unie v ČR. NKÚ, 2014. p. 37.

ověřovacích mechanismů systému finanční kontroly. Nutnost provést změnu v diskutované oblasti vyjádřil již v roce 2003 odborný tým SIGMA, který je součástí programu Evropské unie a OECD pro podporu zlepšení správy a řízení veřejného sektoru v zemích střední a východní Evropy, neboť stávající zákon o finanční kontrole shledal jako „*poněkud komplikovaný s řadou dvojznačností nebo alespoň s mnohými nejasnostmi, jebož určitá znění mají spíše tendenci vycházet vstříc existujícímu institucionálnímu uspořádání, a to na úkor jednoduchosti a srozumitelnosti, než poskytovat základ ke „změně“*“⁶.

Snahy o vytvoření nového uceleného konceptu kontroly a řízení veřejné správy vyvrcholily v návrh zákona o vnitřním řízení a kontrole ve veřejné správě, jehož účelem je revidovat legislativní základ dané oblasti a vytvořit soulad předpisy Evropské unie a rovněž s mezinárodními standardy a osvědčenou praxí.

Přizpůsobit právní prostředí diskutované oblasti předpisům Evropské unie však není jediným důvodem, proč nahradit stávající zákon o finanční kontrole. Také usnesení vlády č. 535 ze dne 14. 5. 2008 o schválení Národní strategie na ochranu finančních zájmů Evropského společenství a usnesení č. 1275 dne 15. 10. 2008 Akční plán k realizaci Strategie jsou důkazem toho, že dosavadní systém finanční kontroly je již překonán.

Navíc z české praxe vyplynulo, že v současnosti dochází ke dvojkolejnosti kontrolního systému a často tedy k nekoordinovaným duplicitním kontrolám nebo auditům s rozdílnými výstupy u stejného kontrolovaného subjektu (např. při kontrolách prováděnými skutečnými správci veřejných výdajů a finančními úřady). Vysoká administrativní zátěž a finanční náročnost jak pro žadatele a příjemce veřejné finanční podpory, tak i pro orgány veřejné správy, je více než patrná. Navíc, rozštěpené a mnohdy i rozdílené ověřovací mechanismy při nakládání s veřejnými prostředky značně ztěžují zabezpečení stejného režimu ochrany národních a zahraničních veřejných zdrojů⁷.

Jedním z nástrojů návrhu zákona, jak dostat svého cíle – zvýšení efektivity řídicích a kontrolních mechanismů veřejné správy – je tedy odstranit dvojkolejnost a vyvarovat se duplicitním kontrolám.

⁶ Ministerstvo financí: Zpráva o hodnocení dopadu regulace (RIA) návrhu zákona o vnitřním řízení a kontrole. Praha: Ministerstvo financí, 2014. Dosud nepublikováno.

⁷ Ministerstvo financí: Důvodová zpráva k návrhu zákona o vnitřním řízení a kontrole ve veřejné správě. Praha: Ministerstvo financí, 2014. Dosud nepublikováno.

3 Návrh zákona o vnitřním řízení a kontrole

Jak bylo uvedeno výše, úkolem návrhu zákona o vnitřním řízení a kontrole ve veřejné správě je vytvořit nový legislativní rámec pro řídicí a kontrolní mechanismy uvnitř veřejné správy. Tato koncepce reflektuje jednak povinnosti vyplývající ze závazků vůči Evropské unii, a jednak z potřeb dlouhodobé praxe při snahách o modernizaci a efektivitu veřejné správy.

Jedním z východisek nové právní úpravy je omezení nadbytečných kontrol prováděné mnohými subjekty. V současnosti kontrolu uvnitř veřejné správy vykonávají:

- subjekty v rámci vnitřní kontroly
- poskytovatel dotace
- Ministerstvo financí
- kraje
- finanční úřady
- Nejvyšší kontrolní úřad
- Evropská komise
- Evropský účetní dvůr

Podle odlišných subjektů můžeme uvést také různé druhy prováděných kontrol. Jedná se o tyto:

- vnitřní kontrola a audit
- veřejnosprávní kontrola
- kontrola dotací podle daňového řádu
- přezkum hospodaření
- kontroly prováděné Nejvyšším kontrolním úřadem
- kontroly a audit podle evropských předpisů⁸

Jak je patrné, veřejná správa je aktuálně prováděná množstvím kontrol rozličnými subjekty. Nezřídká jsou však prováděné bez opory v mezinárodních standardech, mimo jasně vymezeného kontrolního rámce a na základě jednotné metodologie. Dochází k situacím, kdy dva kontrolní subjekty dojdou v téže věci k rozdílným výsledkům (př. finanční úřad nalezne pochybení

⁸ Klika, Stanislav: Prezentace návrhu zákona o vnitřním řízení a kontrole (nepublikováno). Praha: Ministerstvo financí, 2014.

při čerpání dotace, zatímco externí auditní orgán neshledá postup kontrolovaného orgánu jako nesprávný). Lze tedy jen obtížně přijímat výsledky takových kontrol, mnohdy duplicitních, které nadto zbytečně zatěžují kontrolované.

Kromě omezení duplicitních kontrol má návrh zákona další dílčí cíle.

- Odpovědnost za řízení a kontrolu veřejných rozpočtů svěřuje konkrétnímu orgánu a posiluje osobní odpovědnost u vedoucích zaměstnanců orgánů veřejné správy.
- Stavět na principu „jednotného auditu“ a vykonávat kontroly v souladu s mezinárodními standardy, na základě jednotné metodologie (z hlediska předmětu, postupů a výsledků kontrol), jednotně nastavené úrovně kvality kontrol a v neposlední řadě také reálně využívat kontrolní výsledky⁹.
- Uplatnit zásadu úplného „kontrolního“ procesu. Návrh zákona zavádí institut inspekce, která je mechanismem v zodpovědnosti manažerů pro fázi realizační a nápravnou a funguje vedle řídicí ekonomické kontroly (představovaná ověřováním v manažerských kompetencích) a interního auditu probíhajícími ve zjišťovací fázi. Inspekce provádí šetření nesrovnalostí, jehož výsledkem je potvrzení nebo vyvrácení zjištění, že došlo k porušení při nakládání s veřejnými prostředky. Institut inspekce reflektuje doporučením odborníků Světové banky a Generálního ředitelství Evropské komise pro rozpočet. Při koncipování institutu inspekce byly zároveň použity mezinárodní standardy INTOSAI a zkušenosti z evropské dobré praxe.
- Sladit řídicí a kontrolní mechanismy zahrnující řídicí ekonomickou kontrolu v manažerské odpovědnosti a inspekci nesrovnalostí, a zajistit plnění auditorských úkolů probíhající ve shodném režimu ochrany veřejných prostředků (jak zahraničních, tak národních).
- Posílit harmonizaci a koordinaci vytvořením integrovaného rámce systémů vnitřního řízení a kontroly ve veřejné správě a centrálního dozoru nad dodržováním souladu se zákonným rámcem a standardy.

V navrhované právní úpravě jsou vyjádřeny tendence k vytvoření integrovaného systému v zodpovědnosti Ministerstva financí, přechází se tedy

⁹ Ministerstvo financí: Důvodová zpráva k návrhu zákona o vnitřním řízení a kontrole ve veřejné správě. Praha: Ministerstvo financí, 2014. Dosud nepublikováno.

z decentralizovaného systému v zodpovědnosti jednotlivých orgánů veřejné správy k systému centralizovanému. Důvodem, proč za zavedení a nastavení integrovaného systému zodpovídá uvedené Ministerstvo, je zohlednění jeho odpovědnosti za oblast plnění státního rozpočtu¹⁰.

S přihlédnutím k dílčím cílům vidíme, že návrhový zákon upravuje odpovědnost za řízení a kontrolu veřejných rozpočtů. Za zavedení, udržování a zdokonalování systému vnitřního řízení je podle návrhu zákona odpovědný tzv. schvalující orgán a schvalující osoba. Lze uvést, že podle návrhu zákona se schvalujícím orgánem rozumí vláda, rada kraje, rada obce, rada městské části hlavního města Prahy, výbor regionální rady regionů soudržnosti a orgán dobrovolného svazku obcí, zodpovědný za hospodaření s veřejnými prostředky v rámci plnění schváleného veřejného rozpočtu tohoto svazku; popřípadě starosta je schvalujícím orgánem v obci tam, kde se rada nevolí. Oproti tomu schvalující osobou je osoba, která stojí v čele správce veřejného rozpočtu.

Procesně je v návrhu zákona zohledňován princip manažerské zodpovědnosti vedoucího zaměstnance, a to především jde-li o riziko, kterému vedoucí zaměstnanec vystavuje veřejné prostředky svým rozhodováním při financování úkolů veřejné správy.

Co se týká požadavků Evropské unie na vytvoření právních podmínek pro jednotný režim ochrany finančních prostředků Evropské unie a finančních prostředků pocházejících z národních zdrojů, návrh zákona toto zabezpečuje navržením jednotného rámce, v němž jsou za řídicí a kontrolní mechanismy odpovědní vedoucí zaměstnanci, a rovněž zavádí nezávislý interní audit. Nezávislost bude zaručena bez ohledu na původ (zahraniční nebo národní původ, státní rozpočet nebo ostatní veřejné rozpočty) veřejných prostředků, které jsou předmětem řízení a ověřování.

Jak bylo uvedeno výše, návrh zákona počítá se zavedením nového preventivního institutu inspekce, jehož úkolem je prošetřit prvotní zjištění, zda bylo či nebylo neoprávněně použito prostředků z veřejných rozpočtů a dále bude zajišťovat znovunabytí prostředků neoprávněně použitých. Třeba podotknout, že inspekce nebude zahajovat šetření z vlastního podnětu, nýbrž svou

¹⁰ Ministerstvo financí: Důvodová zpráva k návrhu zákona o vnitřním řízení a kontrole ve veřejné správě. Praha: Ministerstvo financí, 2014. Dosud nepublikováno.

činnost realizuje na základě podnětů jak z vnitřního, tak i z vnějšího prostředí správce veřejného rozpočtu, např. z podnětu auditního orgánu. Mezi pravomoci inspekce bude náležet, mimo jiné, oprávnění vyžadovat informace o kontrolovaném subjektu od správce daně. Inspekce bude složena z vlastních zaměstnanců konkrétního správce veřejného rozpočtu (tím je dle návrhu zákona např. správce kapitoly veřejného rozpočtu, územní samosprávný celek, státní fond, dobrovolný svazek obcí). Dle návrhu zákona bude vyloučeno outsourcingování výkonu inspekce.

Naopak zapojení externího subjektu do procesu kontroly a ověřování není vyloučeno (při naplnění zákonem stanovených podmínek) u např. malých obcí, které z nedostatečných kapacitních důvodů nemohou zajistit výkon interního auditu.

Dále návrh zákona obsahuje požadavky na trvalý profesní rozvoj u zaměstnanců, jenž bude probíhat plánovitě.

Návrh zákona o vnitřním řízení a kontrole je také spjat se zákonem č. 234/2014 Sb., o státní službě. Předpokladem je, že při správné aplikaci obou předpisů by se mělo výrazně přispět k omezení nedovoleného jednání při nakládání s veřejnými prostředky¹¹.

4 Závěr

V předkládaném článku je představována nová koncepce vnitřních řídicích a kontrolních mechanismů návrhem zákona o vnitřním řízení a kontrole ve veřejné správě, který má s účinností od 1. 1. 2016 plně nahradit dosavadní zákon o finanční kontrole. Účelem nového zákona je revidovat legislativní rámec současných řídicích a kontrolních mechanismů veřejné správy, které neodpovídají požadavkům Evropské unie a závazkům České republiky, nevychází z osvědčené mezinárodní praxe a odporují principu dobré správy. Uvedené je způsobeno především nedostatečnou koordinací prováděných kontrol, které jsou mnohdy duplicitní a používají zcela odlišné metodologie. Kontrolované, ale i kontrolující subjekty jsou z tohoto důvodu nadměrně zatěžovány administrativní a finanční náročností vzájemně nesourodých kontrol. Dále chybí dostatečná právní úprava posilující a zdůrazňující činnost

¹¹ Ministerstvo financí: Důvodová zpráva k návrhu zákona o vnitřním řízení a kontrole ve veřejné správě. Praha: Ministerstvo financí, 2014. Dosud nepublikováno.

centrálního harmonizačního orgánu, který by jednotně dohlížel nad kontrolami probíhajícími uvnitř systému veřejné správy. Cílem návrhu zákona je tedy zefektivnit výkon veřejné správy při nakládání s veřejnými prostředky tím, že staví na principu „jednotného auditu“, odbourává nadměrný počet kontrol, posiluje úlohu Centrální harmonizační jednotky, respektuje předpisy Evropské unie a opírá se o mezinárodní standardy. Byť návrh zákona zavádí některé nové pojmy, lze předpokládat, že to nepovede k rozkolísání právní jistoty. Návrh zákona by měl sloužit především potřebám praxe české veřejné správy a významně přispět k její modernizaci.

Literature

Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (Výbor sponzorských organizací Treadwayovy komise): COSO Standards. COSO org., 2014.

International Organisation of Supreme Audit Institutions (Mezinárodní organizace Nejvyšších auditorických institucí): INTOSAI Standards. INTOSAI org., 2014.

Klika, Stanislav: Prezentace návrhu zákona o vnitřním řízení a kontrole (nepublikováno). Praha: Ministerstvo financí, 2014.

Ministerstvo financí: Důvodová zpráva k návrhu zákona o vnitřním řízení a kontrole ve veřejné správě. Praha: Ministerstvo financí, 2014. Dosud nepublikováno.

Ministerstvo financí: Zpráva o hodnocení dopadu regulace (RIA) návrhu zákona o vnitřním řízení a kontrole. Praha: Ministerstvo financí, 2014. Dosud nepublikováno.

Nejvyšší kontrolní úřad: EU report 2013, zpráva o finančním řízení prostředků Evropské unie v ČR. NKÚ, 2013. pp. 30 – 32.

Nejvyšší kontrolní úřad: EU report 2014, zpráva o finančním řízení prostředků Evropské unie v ČR. NKÚ, 2014. pp. 34 – 37.

Contact – e-mail

faltovasar@gmail.com

Abuse of Right in Terms of Subjects of Tax Law Conduct

Julia Gorosh

Abstract

The given article considers the concept of “abuse of right” as applied to tax authorities. Various points of view on the given issue that have developed in modern legal theory and Russian law enforcement are analyzed. Concrete examples are used to illustrate forms of abuse of right by tax-payers, as well as by tax authorities and officials. An attempt to identify the causes of occurrence of such a phenomenon as abuse of right in Russia is made, as well as suggestions are made for making improvements in the law, aimed at eliminating the legal likelihood of the occurrence of abuse of right by both tax authorities and tax-payers.

Key words:

Abuse of Right; Abuse of Power; Tax Authority; Tax-Payer; Russian Judicial Practice; Tax Law.

1 “Abuse of right” as a civil law category, borrowed by public law

In modern legal theory the category of “abuse of right” is a civil law category and is enshrined in Article 10 of the Civil Code of the Russian Federation. According to point 1 of Article 10, the actions of citizens or juridical persons effectuated exclusively with the intention to cause harm to another person and also abuse of right in other forms shall not be permitted. Thus, citizens or juridical persons’ actions taken with the exclusive purpose of harming another person are a form of “abuse of right”. This is the way civil law interprets the legal essence of the given category.

In case it is established that a person has abused his or her right, the court can refuse to defend the person’s right. It should be noted that the statutes of Article 10 of the Russian Civil Code, as well as other statutes of the

Code, do not make the enforcement of Article 10 of the Civil Code by the arbitration courts conditional on the existence or absence of either of the sides' of the arbitration proceedings petition.

As it was stated by the Presidium of the Supreme Arbitration Court of the Russian Federation in point 3 of the Information letter of 25. 11. 2008 No 127 "Review of enforcement of Article 10 of the Civil Code of the Russian Federation by arbitration courts", taking into account the imperative position of law about impermissibility of abuse of right, there does not have to be a reference to it by either of the sides for the court to qualify a person's actions as abuse of right. The court can rightfully refuse to defend the rights of the abusing person, which follows from the contents and meaning of point 2, Article 10 of the Civil Code of the Russian Federation.

Borrowing civil law concepts and public law institutes is characteristic of the modern stage of legal science and judicial practice development. One of the brightest examples is the application of a civil law concept of "abuse of right" in public law relations. The given category is actively borrowed by the tax law. To our mind, the usage of the given category along with the principle of the presumption of innocence is quite interesting from the scientific and practical points of view.

In judicial practice the category of abuse of right is more often considered with regard to tax-payers' actions. The given situation is the consequence of the predominance of public interest over the private one in terms of legal tax relations. We suggest that we analyze the given category in terms of as applied to tax authorities' conduct in terms of their observation of the principle of presumption of tax-payer's innocence.

The goal of the given article is to present the positions existing in theory and practice concerning the application of civil law categories in public law relations, mainly the category of "abuse of right" in terms of the observance of tax-payer's presumption of innocence. We will also try and identify the positive and negative aspects of this borrowing, using the examples from the judicial practice, and develop our own suggestions for the solution of the problem of abuse of right both by tax authorities and tax-payers.

According to Article 11 of the Tax Code of the Russian Federation, all the institutes, concepts and terms of civil and other branches of law used by tax law are applied in their original meanings, unless otherwise agreed in the Tax Code.

2 “Abuse of right” and the ideas of “conscionability” and “unconscionability” of participants of legal tax relations

It should be noted here that the principle of the presumption of a taxpayer’s innocence is clearly enshrined in the statutes of the Russian Tax Code. Thus, in accordance with part 7 of Article 3 of the Tax Code, all the irremediable doubts, legal discrepancies and ambiguity shall be interpreted in favour of the tax-payer. In this respect, we find the interconnection of the concepts of “abuse of right” and “conscionability” and “unconscionability” of the participants of tax relations to be of great importance.

As it was rightfully mentioned by D. V. Vinnitsky, it is necessary to differentiate at least two types of unconscionable actions in the sphere of taxation:

1. abuse of rights based on private law and aimed at the circumvention of tax law;
2. abuse of tax rights per se (Vinnitsky, 2003).

And if the first type of unconscionable actions is more characteristic of tax-payers, the second one is characteristic of tax authorities exclusively, as it is the tax authority that can exercise its rights within the limits of the tax law, but for the purpose other than tax control.

The likelihood of the occurrence of abuse of right by tax authorities was pointed out by the Constitutional Court of the Russian Federation in its Ruling of 16. 07. 2004 No 14-P, where it was stated that the following shall not be found lawful:

- abuse of power by the tax authorities carrying out tax control measures;
- tax authorities’ actions, in the course of which tax bodies (tax officials) are governed by the purposes and motives that are contrary to the law;
- using powers against the legal purpose and the citizens, organizations, state and society’s rights and interests protected by law.

As it follows from the Ruling mentioned above, the use of powers by tax authorities with the purpose that is contrary to the law should be declared illegitimate. If the purposes pursued by the tax authority are contrary to the law and citizens, organizations, state and society's rights and interests, protected by law, the formal conformity with the law does not make their actions legal or legitimate.

The idea of "abuse of right" should be distinguished from the idea of "abuse of power", even though the latter is the consequence of the former (Schekin, 2008). The key difference between the given concepts is that the abuse of power is an illegal action per se, which violates the existing law. While the abuse of right means acting within the limits of law, but with a purpose other than the legal one.

In this respect, we find A.I.Muranov's point of view quite interesting. In his opinion, "abuse of a right" is one of the forms of "circumvention of law" (Muranov, 1999). We respectfully disagree with the given opinion, as "circumvention of law" implies going beyond the powers given by law, and therefore the idea of "circumvention of law" can be equaled with the idea of illegal actions.

Considering the idea of abuse of right, one should also touch upon the subjective side of the given issue in terms of tax legal relations. The subjective side of the abuse of right by tax authorities is revealed in the absence of a real and legal purpose of certain actions. The absence of a real legal purpose is characterized as unconscionable, i.e. the authority is aware of the illegality of its purpose, but intentionally takes all the available legal actions to achieve the given purpose.

3 Abuse of right by tax authorities and practical examples of it

When considering the issue of abuse of right by tax authorities, one should dwell on such an aspect as the factor of private interest in the realization of public rights. The primary point here is that civil servants, who have their public rights and duties in terms of tax administration, represent tax authorities. In this respect, the likelihood of the abuse of right by tax authorities may be determined by a civil servant's unconscionability and improper

performance of his or her functional duty. As it was rightfully mentioned by M.V.Kornaukhov, the peculiarity of tax legal relations is about “immediate interconnection of public and private interests” (Kornaukhov, 2006).

The phenomenon of the abuse of right can be observed most spectacularly as the tax authorities realize their function of tax control. It is the function of tax control that is fundamental in tax authorities’ work, as it is this very function that allows them to achieve the true goal of the system of taxation, i.e. tax collection.

Tax control is performed by tax officials within the scope of their competence via tax audits, receiving tax-payers, tax agents and tax collectors’ explanations, books and records audit, inspection of the premises used for deriving profit and other forms prescribed by the Tax Code of the Russian Federation.

As it follows from the definition of tax control in the Tax Code of the Russian Federation, the range of tax authorities’ powers is quite extensive, and, what is most important, not exhaustive.

In terms of the Russian Tax Code the forms of tax control can be divided into “active” and “passive” ones. The passive ones are such forms of control as tax-payers’ registration, their duty to fill in tax forms, declarations, compilation of tax-payers’ data. Thus, all tax-payers are obliged to register, to provide declarations and other data in accordance with the tax law. The active form of tax control includes such control functions as tax inspections (cameral and off-site); calling for explanations, documents; premises inspection; interrogation of witnesses, registering the results of the inspection, including tax prosecution, etc.

To our mind, it is the “active” form of tax control that has the highest risk of abuse of right by tax and other officials. And it is for this reason that the need for enshrining administrative tax procedures in the tax law remains as urgent as ever.

4 The causes of occurrence of abuse of right by tax authorities

In this respect, we find it important to highlight the following.

The economic component of the issue is predetermined by the fact that taxes and levies are part of the financial system of Russia. Taxes and levies are a major and stable source of the replenishment of the budget of the country. For this reason the state represented by tax authorities has to achieve the goal of improving fiscal performance. And it is vitally important here that the ways and means used by tax authorities for the achievement of the given goal should not offend tax-payers' legal rights and interests.

Imperfection of law and the problems of legal technicality have been mentioned by a lot of experts in tax law (Zakharova, 1997: 54-56). At the same time, the analysis of law enforcement practice makes it obvious that there are loopholes in the Russian Tax Code. Tax statutes should regulate tax relations in an utterly clear way and not give a chance of abuse to the subjects of tax relations. The process of changes in the Russian tax law demonstrates that the legislator tends to use more and more formal techniques both when imposing elements of tax and when regulating other legal tax relations.

5 Conclusion

With all that we have mentioned above in mind, we would like to make a number of suggestions for solving the scientific and practical problems that we have touched upon.

To our mind, the attitude towards the inspections carried out by tax authorities as part of tax control measures should be changed. Focusing on the audit methods and techniques when checking tax reports validity can help one develop the stimulating function of taxation as opposed to the prevailing fiscal one, to eradicate the punitive character of tax inspections and to prevent the occurrence of abuse of right by tax authorities, as well as tax offences by tax-payers.

In this respect, the administrative procedures involved in tax inspections should be clearly enshrined in the existing tax law. This measure will allow one to prevent such typical forms of abuse of right by tax authorities as:

- irrelevant and illegitimate delays in the inspections timeframe;
- calling for particular documents at the subjective discretion of the inspector;

- seizure of tax-payers' original documents for a lengthy period of time;
- substitution of cameral inspections with off-site ones;
- carrying out repeated inspections under the pretext of higher level bodies' control over the lower level tax bodies;
- imposing unrealistic deadlines for the payment of arrears as the result of the inspection;
- issue of multiple collection orders for different accounts of one organization.

Taking into account the imperfections of the existing Russian Tax Code in terms of tax relations' regulation, it seems necessary to develop and adopt the Standards of tax authorities conduct, as well as introduce the norms of tax authorities' liability for the harm caused by illegal actions.

In addition, we would like to offer the following issues for the scientific and practical discussion: collection of state duties from tax authorities in case of judicial recourse; full loss and claim costs reimbursement; establishing tax officials liability, e.g. penalty for administrative misconduct.

Literature

- Kornaukhov, M.: Unconscionability of tax-payer as a judicial doctrine, Kostroma: KGU named after Nekrasov, 2006.
- Muranov, A.: The problem of "circumvention of law" in the substantive and private law, Thesis, Moscow, 1999.
- Schekin, D.: Juridical assumptions in tax law, Thesis, Moscow, 2001.
- Schekin, D.: On the abuse of right by tax authorities, Laws of Russia: experience, analysis, practice, issue 3, 2008.
- Vinnitsky, D.: Principle of conscionability and abuse of right in the sphere of taxation, Law and economics, issue 1, 2003.
- Zakharova, R.: Legal issues of development of the system of taxation in the Russian Federation, Tax code today and tomorrow: collection of articles, Moscow: FBK-PRESS, 1997.

Svévole při výkonu dohledu nad kapitálovým trhem

Martin Hobza

Univerzita Karlova v Praze, Právnická fakulta, Česká republika

Abstract in original language

Príspevek si klade za cieľ vymedziť problematické aspekty dohľadovej praxe Českej národnej banky v oblasti niektorých segmentů kapitálového trhu. Na základe analýzy vybraných prvků sankčních rozhodnutí orgánu dohledu se autor pokusí najít odpověď na otázku, zda je výkon dohledu vždy v souladu jak se zněním zákona, tak s právními principy aplikovatelnými v oboru finančního práva. Autor se rovněž krátce zaměří na možnosti přezkumu závěrů, které orgán dohledu učinil, ze strany dohlížených subjektů.

Keywords in original language

Česká národní banka; dohled nad kapitálovým trhem; svévole; správní uvážení.

Abstract

The paper aims to identify the problematic aspects of Czech National Bank's supervisory practices in certain segments of the capital market. Based on the analysis of selected aspects of sanction decision of the supervisory authority, the author tries to answer the question whether the exercise of supervision is always in accordance with the law and with the principles of law applicable in the area of financial law. Author will also shortly focus on possibilities of the supervised entities to review the conclusions made by the supervisory authority.

Keywords

Czech National Bank; Supervision over the Capital Market; Arbitrariness; Administrative Discretion.

1 Úvod

Předmětem zkoumání tohoto příspěvku¹ bude problematika výkonu dohledu nad kapitálovým trhem, tedy oblast nacházející se na pomezí finančního práva nefiskálního a obecného práva správního. Výkon dohledu nad kapitálovým trhem jako jedna z forem finanční činnosti² významným způsobem ovlivňuje, případně přímo zakládá, práva a povinnosti dohlížených subjektů, zejména ve stádiu aplikace nápravných a sankčních prostředků a případně též jiných opatření vůči dohlíženému subjektu orgánem dohledu. S ohledem na závažnost některých opatření pro činnost dohlíženého subjektu je nutno na kvalitu výkonu dohledu, stejně jako na jeho zákonný základ, klást zvláštní důraz. Jistě lze souhlasit s obecným požadavkem teorie finančního práva na co možná nejpreciznější, nejkonkrétnější a nejdůležitější zákonné zakotvení oprávnění orgánu dohledu a s nimi korelujících povinností dohlížených subjektů³, nemenší pozornost je dle mého názoru třeba věnovat též samotnému výkonu dohledu, tedy procesu, v rámci něhož dochází k přímé aplikaci zákonem zakotvených práv a povinností obou stran. Z tohoto důvodu bude pozornost zaměřena na výkon průběžného dohledu⁴, a to ve fázi aplikace sankčních prostředků a jiných opatření.

Cílem tohoto příspěvku není detailní vymezení pojmu dohled a jeho odlišení od příbuzného pojmu státní dozor. Stručně je možno konstatovat, že odlišnost mezi oběma pojmy je spíše jen terminologická než věcná, přičemž je odůvodněna rozdílem v subjektu vykonávajícím uvedené činnosti.⁵ Dohledem se rozumí „*zvláštní druh dozoru, který je vykonáván veřejnoprávním*

¹ Tento text byl zpracován s finanční podporou a v rámci projektu „Poskytování služeb na finančním trhu pod vlivem rekodifikace“, GA UK č. 1578514/2014, realizovaného na Právnické fakultě Univerzity Karlovy v Praze v roce 2014.

² K pojmu finanční činnost srov. např. BAKEŠ, Milan, Marie KARFÍKOVÁ, Petr KOTÁB, Hana MARKOVÁ, Radim BOHÁČ, Petr NOVOTNÝ, Michal KOHAJDA a Pavlína VONDRÁČKOVÁ. *Finanční právo*. 6. upr. vyd. Praha: C. H. Beck, 2012, 519 s. ISBN 978-80-7400-440-7. s. 8 n

³ BAKEŠ, Milan, Marie KARFÍKOVÁ, Petr KOTÁB, Hana MARKOVÁ, Radim BOHÁČ, Petr NOVOTNÝ, Michal KOHAJDA a Pavlína VONDRÁČKOVÁ. *Finanční právo*. 6. upr. vyd. Praha: C. H. Beck, 2012, 519 s. ISBN 978-80-7400-440-7. s. 52.

⁴ K pojmu průběžný dozor (dohled) srov. HENDRYCH, Dušan. *Správní právo: obecná část*. 7. vyd. Praha: Beck, 2009, s. 302. ISBN 978-80-7400-049-2.

⁵ BAKEŠ, Milan, s. 52.

subjektem odlišným od státu v jeho samostatné působnosti.“⁶ Užití pojmu dohled je charakteristické právě pro oblast kapitálového trhu, čemuž odpovídá i název obecné normy upravující výkon dohledu v předmětné oblasti, zákona o dohledu v oblasti kapitálového trhu⁷. Výkon dohledu v oblasti kapitálového trhu je na základě ustanovení § 3 uvedeného zákona svěřen České národní bance jako orgánu sjednoceného dohledu⁸ nad finančním trhem. Z hlediska možné teoretické klasifikace dohledu nad kapitálovým trhem bude pozornost věnována výkonu dohledu nad obchodním jednáním⁹ vybraných poskytovatelů investičních služeb, konkrétně, s ohledem na tuzemský model distribuce investičních služeb a frekvenci zjištěných porušení právních předpisů, investičních zprostředkovatelů.

2 Právní úprava výkonu dohledu

Základní obecnou normou upravující výkon dohledu nad kapitálovým trhem je zákon o dohledu v oblasti kapitálového trhu, spolu se zákonem o České národní bance¹⁰. Na tento zastřešující právní předpis poté navazují jednotlivá „dohledová“ ustanovení dalších právních předpisů, regulujících ten který segment kapitálového trhu. Pro účely tohoto příspěvku je nutno zmínit zejména část desátou zákona o podnikání na kapitálovém trhu¹¹, pro ilustraci dalšího z dílčích právních předpisů lze uvést část čtrnáctou zákona o investičních společnostech a investičních fondech¹². Oprávnění České národní banky při výkonu dohledu nad kapitálovým trhem zakotvuje především ustanovení § 8 zákona o dohledu v oblasti kapitálového trhu. Konkrétní postupy České národní banky při výkonu dohledu se pak

⁶ KOHAJDA, Michael. Pojem „dohled nad finančním trhem“. In HENDRYCH, Dušan, Míroslav BĚLINA, Josef FIALA, Pavel ŠÁMAL, Ivana ŠTENGLOVÁ a Pavel ŠTURMA. *Právní slovník*. 3. podstatně rozš. vyd. Praha: C. H. Beck, 2009, 1459 s. ISBN 978-80-7400-059-1. s. 154.

⁷ Zákon č. 15/1998 Sb., o dohledu v oblasti kapitálového trhu a o změně a doplnění dalších zákonů (dříve zákon o Komisi pro cenné papíry).

⁸ Srov. VEIL, Rüdiger. *European capital markets law*. Oxford: Hart Publishing, 2013, 512 s. ISBN 978-1-84946-440-6. s. 101 n.

⁹ Blíže KOHAJDA, Michael. Dohled nad obchodním jednáním subjektů na finančním trhu v ČR. In PAPOUŠKOVÁ, Zdenka, KOHAJDA, Michael. *Aktuální otázky finančního práva ve středoevropském prostoru*. 1. vyd. Olomouc: Iuridicum Olomoucense, 2013, 352 s. ISBN 978-80-87382-43-1. s. 293 n.

¹⁰ Zákon č. 6/1993 Sb., o České národní bance.

¹¹ Zákon č. 256/2004 Sb., o podnikání na kapitálovém trhu.

¹² Zákon č. 240/2013 Sb., o investičních společnostech a investičních fondech.

řídí právními předpisy z oboru správního práva, a to kontrolním řádem¹³ a správním řádem¹⁴, na jejichž použití předpisy finančního práva odkazují.

Aplikace nápravných a sankčních prostředků a případě též ještě citelnějších jiných opatření¹⁵ vůči dohlíženým subjektům je završením dohledového procesu, jehož dílčí část považuji za nezbytné stručně charakterizovat. Výkon dohledu formou kontroly na místě je v souladu s kontrolním řádem pravidelně zahájen doručením oznámení o zahájení kontroly kontrolovanému poskytovateli investičních služeb. Kontrola je Českou národní bankou zahajována z moci úřední, nicméně je vhodné poznamenat, že na rozhodnutí o zahájení kontroly na místě mohou mít značný vliv též fyzické a právnické osoby jako zákazníci či bývalí zákazníci kontrolovaného subjektu, a to prostřednictvím podání adresovaných České národní bance, obsahujících podezření na možné porušení pravidel obchodního jednání ze strany kontrolovaného subjektu. Završením procesu kontroly na místě je vypracování kontrolního protokolu, obsahujícího kontrolní zjištění spolu s upozorněním na možné porušení konkrétních ustanovení právního předpisu, regulujícího poskytování investičních služeb. Takto vypracovaný protokol o kontrole a zjištění v něm uvedená jsou následně zpravidla podnětem pro zahájení správního řízení z moci úřední. Přestože se protokol o kontrole formálně přímo nijak nedotýká práv a povinností kontrolovaného subjektu, je s ohledem na pozdější použití kontrolních zjištění ve správním řízení pro kontrolovaný subjekt klíčovým dokumentem. S ohledem na značnou závažnost protokolu o kontrole platná právní úprava přiznává kontrolovanému subjektu právo uplatnit v patnáctidenní lhůtě námitky jako specifický opravný prostředek proti protokolu o kontrole, o nichž je příslušný rozhodnout vedoucí kontrolní skupiny.

Případně zahájené správní řízení se řídí obecným procesním předpisem, kterým je správní řád, s odchylkami stanovenými zákonem o dohledu a zákonem o podnikání na kapitálovém trhu. Tyto procesní odchylky se týkají zejména opravného prostředku proti orgánem dohledu vydanému správnímu aktu,

¹³ Zákon č. 255/2012 Sb., o kontrole (kontrolní řád).

¹⁴ Zákon č. 500/2004 Sb., správní řád.

¹⁵ K rozdílu mezi opatřením k nápravě a jiným opatřením srov. SMUTNÝ, Aleš. Dohled a správní trestání. In HUSTÁK, Zdeněk a kol. *Zákon o podnikání na kapitálovém trhu: komentář*. 1. vyd. Praha: C.H. Beck, 2012, 1004 s. ISBN 978-80-7400-433-9. s. 809 n.

orgánu příslušného k rozhodnutí o opravném prostředku, možnosti uložit předběžná opatření dohlíženému subjektu – účastníku řízení a podobně.¹⁶ Jak již bylo zmíněno výše, zákon o podnikání na kapitálovém trhu umožňuje orgánu dohledu uložení sankčních a nápravných prostředků a dále tzv. jiných opatření. Těmito jinými opatřeními, jejichž výčet nalezneme spolu s vymezením opatření k nápravě v ustanovení § 136 zmiňovaného zákona, jsou opatření uvedená pod písmeny a) až l) citovaného ustanovení. Pro účely tohoto příspěvku zmiňme především opatření uvedené pod písmenem h) citovaného ustanovení, spočívající v odnětí povolení nebo souhlasu, zrušení registrace nebo provedení výmazu ze seznamu, kdy pro analyzovanou kategorii investičních zprostředkovatelů relevantní zrušení registrace je dále rozvedeno v ustanovení § 145 odst. 9 zákona. Domnívám se, že zatímco výčet opatření k nápravě je toliko demonstrativní¹⁷, výčet tzv. jiných opatření je taxativní, a to i z důvodů jejich převažující typové závažnosti pro činnost dohlíženého subjektu. Rozšiřování okruhu jiných opatření by dle mého názoru bylo v rozporu s článkem 2 odst. 3 Ústavy České republiky. Jako příklad takového nepřipustného rozšíření okruhu jiných opatření lze uvést hypotetické částečné zrušení registrace investičního zprostředkovatele pouze ve vztahu k jedné ze dvou hlavních investičních služeb, které je tento subjekt ze zákona oprávněn poskytovat.

Zatímco možnost uplatnit sankční prostředek, tedy uložit pokutu, se týká pouze správních deliktů, „výčet jiných opatření (...) stojí doslova vzato sám o sobě a není tedy vázán na porušení právního předpisu, z kontextu a pravidel výkladu veřejné moci však lze dovodit, že tato opatření jsou podmíněna porušením zákona, ledaže zákon o podnikání na kapitálovém trhu stanoví zvláštní podmínky, např. obřezání investorů u zákažu obchodování.“¹⁸ Lze se důvodně domnívat, že uplatnění opatření spočívajícího v odnětí povolení či zrušení registrace představuje *ultima ratio* při řešení nedostatků v obchodním jednání dohlíženého subjektu. Tento nástroj by měl být užíván restriktivně, pouze u skutečně závažných nedostatků na straně účastníka řízení, jak bude podrobněji odůvodněno níže.

¹⁶ Srov. zejména ustanovení § 6, § 10 a § 11 zákona o dohledu a ustanovení § 192 zákona o podnikání na kapitálovém trhu.

¹⁷ SMUTNÝ, Aleš. Dohled a správní trestání. In HUSTÁK, Zdeněk a kol. *Zákon o podnikání na kapitálovém trhu: komentář*. 1. vyd. Praha: C.H. Beck, 2012, 1004 s. ISBN 978-80-7400-433-9. s. 811.

¹⁸ Tamtéž, s. 809.

3 Principy při aplikaci sankčních prostředků a jiných opatření

Jak vyplývá z výše uvedeného, výsledkem výkonu dohledu může být aplikace sankčních prostředků a jiných opatření, citelně zasahujících práva a povinnosti dohlíženého subjektu. Na správní řízení, jehož předmětem je tvrzené porušení povinností dohlíženého subjektu v oblasti jeho činnosti na kapitálovém trhu a podezření na naplnění skutkové podstaty přestupku či jiného správního deliktu je na základě konstantní judikatury Evropského soudu pro lidská práva, Ústavního soudu ČR a Nejvyššího správního soudu ČR¹⁹ jako na řízení o tzv. trestním obvinění ve smyslu článku 6 Evropské úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod nutno obdobně vztáhnout ustanovení a právní principy garantující práva obviněného z trestného činu, stejně jako další principy správního trestání, jak je formuluje tuzemská i zahraniční teorie²⁰ a judikatura. Těmito principy jsou zejména garance minimálních práv dohlíženého subjektu – účastníka řízení, zákaz analogie v neprospěch, zákaz retroaktivity, nutnost použití pozdějšího zákona, než zákona účinného v době spáchání činu, je-li to pro obviněného příznivější, zásada *in dubio pro reo*, resp. *in dubio mitius* a další principy vlastní původně oblasti trestního práva. Orgán dohledu, vedoucí správní řízení, by si vždy měl být těchto skutečností vědom a formulovat s ohledem na ně jak výrok, tak též odůvodnění sankčního rozhodnutí, stejně jako zohlednit tyto skutečnosti v samotném průběhu správního řízení a umožnit tak účastníku řízení uplatnit svá procesní práva. Případné opomenutí orgánu dohledu aplikovat zmíněné principy by založilo nezákonnost rozhodnutí.

4 Výkon dohledu, sankční rozhodnutí a svévole

Těžištěm tohoto příspěvku je odpověď na otázku, zda vůbec, do jaké míry a v jakých oblastech sankčního rozhodování při výkonu dohledu nad kapitálovým trhem se může projevit svévole orgánu dohledu. Pojem svévole není v tuzemském finančním právu pozitivněprávně zakotven, to však znamená, že by šlo o pojem veřejnému právu neznámý. Při vymezení tohoto pojmu pro potřeby finančního práva není patrně vhodné vycházet z norem práva občanského, ačkoli právě nový občanský zákoník jako základní stavební

¹⁹ Srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu 6 A 126/2002.

²⁰ Srov. MATEŠ, Pavel. *Základy správního práva trestního*. 5. vyd. Praha: C.H. Beck, 2010, 226 s. ISBN 978-80-7400-357-8. s. 29 n.

kámen občanského práva s pojmem svévole pracuje, a to hned ve dvou svých ustanoveních²¹. Za vhodné východisko považuji naopak interpretaci uvedeného pojmu v judikatuře Ústavního soudu. Ústavní soud využívá pojmu svévole ve své judikатурní praxi relativně často a chápe jej jako kvalifikovanou libovůli státního orgánu²², porušení pravidla racionální zdůvodnitelnosti zásahu²³ a zejména též jako extrémní nesoulad právních závěrů s provedenými skutkovými a právními zjištěními²⁴. Pro účely tohoto příspěvku a při zachování přijatelné míry nepřesnosti lze svévoli v oblasti sankčního rozhodování při výkonu dohledu nad kapitálovým trhem vymezit jako právně neodůvodněné jednání orgánu dohledu vůči dohlíženému subjektu – účastníku řízení, které je v rozporu s článkem 2 odst. 3 Ústavy České republiky a které má negativní dopad na práva a povinnosti dohlíženého subjektu.

V analyzované oblasti spatřuji prostor pro možnou svévoli orgánu dohledu především ve dvou rovinách. V první řadě je to oblast výkladu neurčitých právních pojmů orgánem dohledu při právním hodnocení skutkového stavu, za druhé se pak jedná o otázku správního uvážení při stanovení výše a druhu ukládané sankce, případě rozhodnutí o uložení či neuložení jiného opatření dohlíženému subjektu.

4.1 Výklad neurčitých právních pojmů

Právní regulace obchodního jednání poskytovatelů investičních služeb je vystavěna na stěžejní zásadě odborné péče, kterou zákon o podnikání na kapitálovém trhu definuje jako kvalifikované, čestné a spravedlivé jednání v nejlepším zájmu zákazníka, spočívající zejména v plnění povinností stanovených v příslušných oddílech citovaného zákona. Je třeba zdůraznit, že na výkladu tohoto neurčitého právního pojmu, nadto „upřesněného“ dalšími neurčitými právními pojmy, závisí citelný postih dohlíženého subjektu. S ohledem na zaměření tohoto příspěvku není možné učinit na tomto místě

²¹ Srov. ustanovení § 1551 odst. 2 a § 2962 odst. 2 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník. Důvodová zpráva k druhému uvedenému ustanovení vymezuje svévoli jako případ vystupňovaného úmyslu, směřující k samotnému způsobení škody, kdy má škůdce potěšení z toho, že škodí, aniž mu zpravidla vznikne jiný prospěch; osoba poškozeného je přitom škůdci lhostejná.

²² Usnesení Ústavního soudu I.ÚS 1650/11 ze dne 1. 8. 2011.

²³ Nález Ústavního soudu ze dne 23. listopadu 1999, publikovaný pod č. 2/2000 Sb.

²⁴ Nález Ústavního soudu ze dne 9. 10. 2012, sp. zn. II. ÚS 289/12.

hlubší analýzu uvedeného neurčitého právního pojmu, zájemce lze odkázat na sice dekádu staré, avšak stále aktuální a v dohledové praxi užívané stanovisko²⁵ bývalé Komise pro cenné papíry, případě též teoretické publikace²⁶. S objasněním uvedené zásady nemůže příliš pomoci ani judikatura vyšších soudů, neboť tato zatím v podstatě absentuje. Zásadu je obecně nutno vnímat jako interpretační vodítko všude tam, kde poskytovateli investiční služby není pravidlo jednání jednoznačně normativně stanoveno.

Vymezení okruhu pravidel, jejichž dodržování naplňuje zásadu odborné péče, není vždy zcela jednoznačné. Lze mít za to, že zahrnuje jak pravidla výslovně uvedená v příslušných ustanoveních zákona o podnikání na kapitálovém trhu, tak povinnosti plynoucí poskytovateli z jiných právních předpisů, tak též i mimoprávní pravidla chování ve vztahu k zákazníkovi a poskytovaným investičním službám. V případě porušení některé z výslovně stanovených právních povinností půjde zpravidla zároveň o porušení principu odborné péče. Avšak i jednání, které by samo o sobě nenaplnilo znaky některého ze zákonem předvídaných porušení, může být shledáno v rozporu se zásadou odborné péče, a tím pádem považováno za protiprávní. Poskytovatel investičních služeb musí v rámci své činnosti průběžně analyzovat nejen skutečnost, zda jím zvolené metody a postupy odpovídají požadavkům stanoveným právními předpisy, ale též zda jsou s to vyhovět standardům odborné péče jako mimoprávního pravidla chování, na které zákon odkazuje a dodává mu tak závaznosti. Zásadu odborné péče jako neurčitý právní pojem je třeba chápat jako souhrn odborných standardů daného odvětví, tedy zásad jednání *lege artis* a neomezovat její aplikaci toliko na plnění zákonem výslovně stanovených povinností.

Široké pojetí zásady odborné péče na jednu stranu brání pouhému formálnímu dodržování omezeného okruhu zákonem stanovených povinností, na druhou stranu však ponechává značný prostor pro procesně závazný výklad orgánu dohledu. Právě v této skutečnosti shledávám jednu z rovin

²⁵ ČNB [online]. 2004. [cit. 2014-12-06] Komise pro cenné papíry. *Posuzování odborné péče*. Dostupné z WWW: http://www.cnb.cz/miranda2/export/sites/www.cnb.cz/cs/dohled_finančni_trh/legislativni_zakladna/obchodnici_s_cp_inv_zprostredkovatele/download/metodika_odbp_20041015.pdf.

²⁶ Např. HUSTÁK, Zdeněk a kol. *Zákon o podnikání na kapitálovém trhu: komentář*. 1. vyd. Praha: C.H. Beck, 2012, 1004 s. ISBN 978-80-7400-433-9.

rizika uplatnění svévole. Považuji za důležité zdůraznit, že právě jednání spočívající v porušení pravidel odborné péče Česká národní banka pravidelně hodnotí ve své dohledové praxi jako typově nejzávažnější²⁷ a právě taková jednání zakládají skutkovou podstatu správního deliktu, za nějž lze v souladu se zákonem uložit nejpřísnější sankci²⁸.

S ohledem na principy správního trestání je vhodné, ať již z pozice orgánu dohledu, či z pozice adresáta sankčního správního aktu, zvláště obezřetně posuzovat, zda nedošlo k překročení hranice interpretace tohoto neurčitého právního pojmu směrem k nepřipustně extenzivnímu výkladu. Široké vymezení pojmu odborná péče, fakticky provedené prostřednictvím dalších několika neurčitých právních pojmů, jistě neznamená významovou bezbřehost tohoto pojmu. Takový stav by zcela jistě byl v rozporu jak s principem předvídatelnosti práva, principem legitimního očekávání, tak též principem limitů uplatňování státní moci. Dle mého názoru, s ohledem na již několikrát zmínované principy správního trestání, je třeba upřednostnit spíše restriktivní výklad a nenahrazovat pojmem odborná péče absentující výslovnou zákonnou úpravu, byť je tento krok orgánu dohledu zdůvodněn například vcelku pochopitelným zájmem na ochraně investorské veřejnosti. Jako nepřipadný hodnotím extenzivní výklad pojmu odborná péče tam, kde zjištěné porušení výslovně stanovené právní povinnosti poskytovatele investičních služeb naplňuje skutkovou podstatu některého ze správních deliktů uvedených v hlavě III. části desáté zákona o podnikání na kapitálovém trhu. Jinými slovy, tam, kde na určité jednání pamatuje zvláštní skutková podstata správního deliktu, není přípustné subsumovat toto jednání také (či výhradně) pod skutkovou podstatu spočívající v porušení odborné péče, tedy skutkovou podstatu zpravidla citelněji sankcionovanou. Takový postup je podle mého názoru již interpretační libovůlí²⁹.

²⁷ Jak vyplývá též z vyjádření zástupců České národní banky vůči veřejnosti. Srov. ČNB [online]. 2014. [cit. 2014-12-07] ČNB potírá nekalé praktiky obchodníků s cennými papíry a investičních zprostředkovatelů. Dostupné z WWW: http://www.cnb.cz/cs/verejnost/pro_media/clanky_rozhovory/media_2014/cl_14_141105_golda_investujemecz.html.

²⁸ Srov. ustanovení § 157 odst. 2 písm. a) zákona o podnikání na kapitálovém trhu ve spojení s odst. 14 písm. c) citovaného ustanovení.

²⁹ Příkladem může být posouzení skutku spočívajícího v porušení povinnosti pořizovat záznamy komunikace jako správní delikt dle ust. § 157 odst. 2 písm. a) a písm. c) zákona o podnikání na kapitálovém trhu, nikoli pouze podle písmena c) citovaného ustanovení.

Ovšem i v případech jednání, které nelze podřadit pod žádnou ze zvláštních skutkových podstat správních deliktů, je při subsumpci pod pojem porušení odborné péče na místě zdrženlivost. Lze souhlasit s obecně platným názorem M. Kohajdy, byť vysloveným primárně pro oblast daňového práva, podle nějž „(...) zákon musí být do té míry obecný, aby dostatečně postihoval všemožné situace, které přináší život ve společnosti, avšak není jen s tímto odůvodněním možné rezignovat na požadavek dostatečné určitosti právní úpravy (...)“⁶⁰. Neurčitost právní úpravy by podle mého názoru neměla jít k tíži dohlíženého subjektu. Na základě svých praktických zkušeností se sankčními rozhodnutími orgánu dohledu však musím bohužel konstatovat, že k tomuto negativnímu jevu v důsledku některých sankčních rozhodnutí České národní banky dochází.

4.2 Užití správního uvážení při ukládání sankcí

Druhou oblastí, obsahující potenciální riziko uplatnění svévole, je problematika ukládání sankcí za zjištěná porušení regulatorních pravidel. V první řadě je vhodné upozornit na široké rozpětí peněžitých pokut ukládaných podle zákona o podnikání na kapitálovém trhu³¹, korigované obecnými hledisky pro určení výměry pokuty³². Dále je třeba vzít v úvahu relativně neurčitě zakotvené podmínky pro ukládání jiných opatření, a to včetně pro účely tohoto příspěvku nejvýznamnějšího opatření spočívajícího v odnětí povolení či zrušení registrace. Zmíněná opatření mohou být ukládána současně s pokutou, avšak též samostatně a nezávisle na výši udělené peněžité pokuty. V praxi tak může nastat situace, kdy i relativně nízká pokuta může mít v kombinaci s uloženým jiným opatřením pro dohlížený subjekt likvidační charakter. Citelnost udělené peněžité pokuty není možné posuzovat izolovaně, ale vždy je třeba zohlednit též uložení či neuložení jiného opatření a naopak. Závažnost sankčního rozhodnutí je tak třeba hodnotit jako celek.

³⁰ KOHAJDA, Michael. Zneužití práva v aktuálním českém daňovém právu a judikatuře. In BOHÁČ, Radim, et al. *Aktuální otázky financí a finančního práva z hlediska fiskální a monetární podpory hospodářského růstu v zemích střední a východní Evropy v roce 2010: soubor odborných statí z IX. mezinárodní vědecké konference*. Praha: Leges, 2010, s. 300 - 311. ISBN 978-80-87212-57-8.

³¹ Horní hranice výše pokuty činí za jednotlivé správní delikty zpravidla 1, 10 nebo 20 milionů korun.

³² Srov. ustanovení § 192 odst. 2 zákona o podnikání na kapitálovém trhu.

Dále je třeba zdůraznit naprosto zásadní roli správního uvážení při individualizaci výše sankce udílené za spáchání jiného správního deliktu. Správní uvážení³³ představuje v tomto případě oprávnění správního orgánu pohybovat se při stanovení přesné výše sankce relativně volně v mezích zákonem stanovených limitů, v žádném případě však nepředstavuje libovůli správního orgánu. Výsledek užití správního uvážení musí být vždy řádně odůvodněn, jak vyplývá již z ustanovení § 68 odst. 3 správního řádu. Nejvyšší správní soud v této souvislosti výslovně judikoval, že „... institut správního uvážení... vyžaduje, aby z odůvodnění rozhodnutí bylo jasné patrné, k jakému účastníku řízení a k porušení kterého ustanovení zákona se jednotlivé odůvodnění vztahuje, a aby všechna v demonstrativním výčtu uvedená kritéria pro uložení sankce konkrétnímu účastníku řízení byla výslovně zmíněna a dostatečně odůvodněna. Dále musí být v odůvodnění rozhodnutí uvedeno, která další, v demonstrativním výčtu výslovně neuvedená kritéria byla vzata v úvahu.“⁶⁴ Pokud takové odůvodnění absentuje, případně je nedostatečné, zakládá to nezákonnost rozhodnutí z důvodů porušení práva na spravedlivý proces.³⁵

Správnímu uvážení orgánu dohledu podléhá též rozhodnutí, zda má, zejména s ohledem na závažnost protiprávního jednání dohlíženého subjektu, být současně s peněžitou pokutou uloženo též jiné opatření. Je to právě již zmíněná kombinace obou kategorií opatření, která činí sankční správní rozhodnutí zvláště citelným. Z důvodu ochrany oprávněných zájmů dohlíženého subjektu je tedy nutno užití správního uvážení důkladně odůvodnit. Stejně tak považují za nutné zohlednit zásadu legitimního očekávání dohlížených subjektů. Ustanovení § 2 odst. 4 správního řádu tuto zásadu vymezuje jako povinnost správního orgánu dbát na to, aby přijaté řešení odpovídalo okolnostem daného případu, jakož i na to, aby při rozhodování skutkově shodných nebo podobných případů nevznikaly nedůvodné rozdíly. Případné opomenutí aplikovat uvedené zásady při sankčním rozhodování by dle mého názoru svědčilo o svévoli orgánu dohledu.

³³ Blíže k pojmu správní uvážení srov. SLÁDEČEK, Vladimír. *Obecné správní právo*. 2. aktualiz. a přeprac. vyd. Praha: ASPI-Wolters Kluwer, 2009, 463 s. ISBN 978-80-7357-382-9. s. 140 n.

³⁴ Srov. rozhodnutí Nejvyššího správního soudu 5 A 154/2002-51

³⁵ Srov. MATES, Pavel a kol. *Základy správního práva trestního*. 5. vydání. Praha: C. H. Beck, 2010, s. 226 s. ISBN 978-80-7400-357-8. s. 81.

Zvláštní pozornost zasluhuje řádné odůvodnění výše a druhu sankce v případě záměru orgánu dohledu uložit sankci likvidačního charakteru³⁶. Ztotožňuji se s názorem K. Švásty, aplikovatelným též pro sankční rozhodnutí v oboru finančního práva, podle nějž „...pokud správní orgán překročí k uložení likvidační pokuty na základě některého z důvodů uvedených v usnesení rozšířeného senátu NSS 1 As 9/2008–133, měl by v odůvodnění takového rozhodnutí výslovně uvést, z jakého důvodu překročil k uložení likvidační pokuty a jaký cíl tímto krokem sleduje. I na odůvodnění výše ukládané pokuty se totiž aplikuje § 68 odst. 1 a 3 správního řádu a správní orgán je povinen své rozhodnutí o výši ukládané pokuty řádně odůvodnit takovým způsobem, aby toto zdůvodnění bylo následně přezkoumatelné v případě podání odvolání (rozkladu) proti rozhodnutí nadřízeným správním orgánem, nebo v případě správní žaloby správním soudem.“³⁷ Pouze obecné odůvodnění, neumožňující identifikovat důvody, které orgán dohledu v rámci jeho správního uvážení vedly k uložení likvidační sankce, nemůže obstát jak z hlediska teoretického, tak dle mého názoru z hlediska aplikačního.

5 Závěr

Jak bylo zdůvodněno na předchozích řádcích, riziko uplatnění svévole orgánu dohledu spatřuji především v oblasti sankčního rozhodování. Omezení rozsahu této oblasti je možno docílit jednak prostředky správního soudnictví, jednak legislativní cestou.

Možnosti dohlíženého subjektu bojovat právními prostředky proti svévolnému postupu orgánu dohledu jsou *de iure* poměrně široké, *de facto* však, s ohledem na specifika českého kapitálového trhu, limitované. Naznačená faktická omezení plynou především ze silné pozice České národní banky jako orgánu sjednoceného dohledu nad finančním trhem, spolu s omezeným počtem subjektů na tuzemském kapitálovém trhu působících. Pro dohlížený subjekt a pro jeho vedoucí osoby není, též s ohledem na reputační riziko a nejistý výsledek, efektivní podstupovat spor s orgánem dohledu před správními soudy a riskovat tak možnou zvýšenou pozornost České

³⁶ K pojmu likvidační sankce srov. nález Ústavního soudu Pl. ÚS 3/02 ze dne 13. srpna 2002 a usnesení Nejvyššího správního soudu 1 As 9/2008–133.

³⁷ ŠVÁSTA, Karel. *Několik poznámek k možnosti ukládat likvidační pokuty právníckým osobám*. Epravo.cz [online] 2012. [cit. 2014-12-12] Dostupné z WWW: <http://www.epravo.cz/top/clanky/nekolik-poznamek-k-moznosti-ukladat-likvidacni-pokuty-pravnickym-osobam-87225.html>.

národní banky při výkonu dohledu nad činností „rebelujícího“ subjektu v budoucnu. V případě sankčního rozhodnutí se tak aktivita dohlíženého subjektu typicky omezí na podání rozkladu k Bankovní radě České národní banky jakožto druhoinstančnímu správnímu orgánu. S ohledem na uvedenou skutečnost nedochází příliš často k přezkumu rozhodnutí České národní banky ve správním soudnictví, především pak Nejvyšším správním soudem. Důsledkem této situace je téměř úplná absence sjednocující judikatury, která by bezpochyby pomohla v analyzované oblasti nastavit limity správního uvážení a výkladu neurčitých právních pojmů. Dokud však dohlížené subjekty z výše naznačených důvodů nebudou využívat tuto formu procesní obrany, na uvedeném stavu se stěží něco změní.

Co se týká možných legislativních opatření, v rámci procesu implementace směrnice MiFID II do právního řádu České republiky a souvisejících změn zákona o podnikání na kapitálovém trhu lze podle mého názoru v zájmu zvýšení právní jistoty dohlížených subjektů uvažovat především o zpřesnění podmínek, za nichž je možno ukládat jiná opatření, spolu s diverzifikací výše peněžitých sankcí a upřesnění hledisek pro určení jejich výše³⁸. Jakkoli je role správního uvážení při ukládání sankcí nepominutelná, současné benevolentní nastavení jeho mezí ponechává příliš mnoho prostoru pro orgán dohledu a dopadá negativně na právní jistotu dohlížených subjektů.

Na rozdíl od otázky výše a druhu sankcí a podmínek pro jejich ukládání se problematika neurčitých právních pojmů nejeví být vhodnou oblastí k legislativnímu ošetření. Neurčité právní pojmy, včetně pojmu odborná péče, mají v oblasti práva kapitálového trhu své důležité místo. Zde je na místě pouze apelovat na důslednost orgánu dohledu při výkladu neurčitých právních pojmů, zejména pak s důrazem na zohlednění všech v tomto příspěvku zmíněných a dalších relevantních zásad správního trestání.

Literature

BAKEŠ, Milan, Marie KARFÍKOVÁ, Petr KOTÁB, Hana MARKOVÁ, Radim BOHÁČ, Petr NOVOTNÝ, Michal KOHAJDA a Pavlína VONDRÁČKOVÁ. *Finanční právo*. 6. upr. vyd. Praha: C. H. Beck, 2012, 519 s. ISBN 978-80-7400-440-7.

³⁸ Zejména upřesnění ustanovení § 192 odst. 2 zákona o podnikání na kapitálovém trhu.

- HENDRYCH, Dušan. *Správní právo: obecná část*. 7. vyd. Praha: Beck, 2009, 837 s. ISBN 978-80-7400-049-2.
- HUSTÁK, Zdeněk a kol. *Zákon o podnikání na kapitálovém trhu: komentář*. 1. vyd. Praha: C.H. Beck, 2012, 1004 s. ISBN 978-80-7400-433-9.
- KOHAJDA, Michael. Dohled nad obchodním jednáním subjektů na finančním trhu v ČR. In PAPOUŠKOVÁ, Zdenka, KOHAJDA, Michael. *Aktuální otázky finančního práva ve střeoevropském prostoru*. 1. vyd. Olomouc: Iuridicum Olomoucense, 2013, 352 s. ISBN 978-80-87382-43-1.
- KOHAJDA, Michael. Pojem „dohled nad finančním trhem“. In HENDRYCH, Dušan, Miroslav BĚLINA, Josef FIALA, Pavel ŠÁMAL, Ivana ŠTENGLOVÁ a Pavel ŠTURMA. *Právnícký slovník*. 3. podstatně rozš. vyd. Praha: C. H. Beck, 2009, 1459 s. ISBN 978-80-7400-059-1.
- KOHAJDA, Michael. Zneužití práva v aktuálním českém daňovém právu a judikatuře. In BOHÁČ, Radim, et al. *Aktuální otázky financí a finančního práva z hlediska fiskální a monetární podpory hospodářského růstu v zemích střední a východní Evropy v roce 2010: soubor odborných statí z IX. mezinárodní vědecké konference*. Praha: Leges, 2010, s. 300 - 311. ISBN 978-80-87212-57-8.
- MATES, Pavel. *Základy správního práva trestního*. 5. vyd. Praha: C.H. Beck, 2010, 226 s. ISBN 978-80-7400-357-8.
- SLÁDEČEK, Vladimír. *Obecné správní právo*. 2. aktualiz. a přeprac. vyd. Praha: ASPI-Wolters Kluwer, 2009, 463 s. ISBN 978-80-7357-382-9.
- VEIL, Rüdiger. *European capital markets law*. Oxford: Hart Publishing, 2013, 512 s. ISBN 978-1-84946-440-6.

Contact – e-mail

hobza@prf.cuni.cz

Zneužití trhu jako zneužití práva¹

Michal Janovec

Masarykova univerzita, Právnická fakulta, Brno, Česká republika

Abstract in original language

Cílem tohoto příspěvku je vymezit zneužití trhu jako zneužití práva. Jde tedy zejména o to, odpovědět si na otázku, zda zneužití práva je tím aktem se kterým se setkáme v případech zneužití trhu, jinými slovy zda při zneužívání trhu dochází ke zneužívání práva tak jak je chápe právní teorie a soudní praxe.

Keywords in original language

Zneužití práva; porušení práva; příčiny vzniku zneužití práva; možná řešení.

Abstract

The aim of this paper is to define the market abuse as an abuse of rights. It is therefore particular, to answer the question whether the abuse of rights by the act to be encountered in cases of market abuse, in other words, whether in market abuse is abuse law as understood by legal theory and judicial practice.

Keywords

Abuse of Law; Delinquency; Causes of the Abuse of law; Possible Solutions.

Cílem tohoto příspěvku je vymezit zneužití trhu jako zneužití práva. Jde tedy zejména o to, odpovědět si na otázku, zda zneužití práva je tím aktem se kterým se setkáme v případech zneužití trhu, jinými slovy zda při zneužívání trhu dochází ke zneužívání práva tak jak je chápe právní teorie a soudní praxe. K tomu, abych mohl zařadit specifickou právní část v rámci finančního práva zabývající se zneužitím trhu pod obecný právní institut zneužití práva je nejprve potřeba ujasnit si co si pod zneužitím práva a následně zneužitím trhu představit.

¹ Příspěvek vznikl při řešení projektu „Vybrané aspekty přímých daní a jejich interpretace a aplikace v judikatuře“ číslo MUNI/A/0856/201, financovaného z prostředků specifického výzkumu Masarykovy univerzity.

1 Zneužití práva

Institut zneužití práva je do značné míry obecným právním institutem a to jak soukromoprávním, tak i veřejnoprávním. V soukromoprávní sféře bylo vymezeno jak právní teorií, tak judikaturou.

Z judikatury Nejvyššího soudu České republiky vyplývá², že zneužití výkonu práva lze vnímat jako takové jednání, které je se zákonem formálně v souladu, avšak ve skutečnosti je výkonem práva jen zdánlivým; účelem zde není vykonat právo, ale poškodit jiného, neboť jednající v rozporu s ustálenými dobrými mravy je přímo veden úmyslem způsobit jinému účastníku újmu, zatímco dosažení vlastního smyslu a účelu sledovaného právní normou zůstává pro něho vedlejší a je z hlediska jednajícího bez významu.

Zneužitím práva je situace, kdy někdo vykoná své subjektivní právo k neodůvodněné újmě někomu jinému nebo společnosti; takovéto chování, jímž se dosahuje výsledku nedovoleného, je jenom zdánlivě dovolené. O chování toliko zdánlivě dovolené jde z toho důvodu, že objektivní právo nezná chování zároveň dovolené a zároveň nedovolené; vzhledem k tomu, že ze zásady *lex specialis derogat legi generali* vyplývá, že zákaz zneužití práva je silnější, než dovolení dané právem, není takové chování výkonem práva, ale protiprávním jednáním. Platí tedy, že pokud právní norma určité chování dovoluje a jiná (za předpokladu, že je ho ve výše uvedeném smyslu zneužíváno) je zakazuje, je takovéto chování ve skutečnosti nikoliv výkonem práva, ale protiprávním jednáním.³ Výkonu práva, který je vlastně jeho zneužitím, proto soud neposkytne ochranu.⁴

Až judikaturou Nejvyššího správního soudu ČR⁵ došlo k jisté specifikaci zneužití práva v tom smyslu, že již neodkazuje a nepracuje s pojmem dobré mravy jako základním stavebním kamenem a podmínkou nutnou k tomu, aby se vůbec mohlo o zneužití práva jednat. Je jasné, že dobré mravy nemohou fungovat jako magické zaklínadlo a z toho také vyšel Nejvyšší soud v rámci jiného judikátu, kterým říká, že korektiv dobrých mravů nesmí být

² Srovnej Rozsudek Nejvyššího soudu ČR sp. zn. 21 Cdo 992/99 ze dne 28. 06. 2000 a Rozsudek nejvyššího soudu ČR sp. zn. 21 Cdo 1893/2002 ze dne 22. 04. 2003.

³ Viz. KNAPP, V. Teorie práva. C. H. Beck, Praha: 1995, s. 184-185.

⁴ Srovnej Rozsudek Nejvyššího správního soudu ČR sp.zn. 1 Afs 107/2004-48 ze dne 10. 11. 2005.

⁵ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ČR sp.zn. 1 Afs 107/2004-48 ze dne 10. 11. 2005.

na újmu principu právní jistoty a nesmí nepřiměřeně oslabovat subjektivní práva účastníků vyplývající z právních norem.⁶

Je jasné, že zneužití práva není jenom institutem práva soukromého, ale i práva veřejného, avšak s tím rozdílem, že nebude kladen tak velký důraz pouze na způsobení újmy jinému subjektu ale také společnosti⁷ dosažení vlastního zvýhodnění. To platí zejména v daňovém právu, kdy se daňový subjekt snaží dosáhnout pomocí daňové optimalizace nižšího daňového zatížení. Je zcela logické, že se každý daňový subjekt snaží dosáhnout co největších úspor ve výdajových položkách, avšak bylo také judikováno, že tento toto nesmí být jediný cíl daňové optimalizace, tedy že daňová optimalizace je dovolená, avšak daňový subjekt tímto musí sledovat i jiné, nikoliv nevýznamné cíle ve svém podnikání.⁸

Oproti institutu zneužití práva na druhé straně stojí zásada právní jistoty a ochrana legitimního očekávání, kteréžto jsou v českém právu na ústavní rovině zakotveny v čl. 1 odst. 1 Ústavy. Tyto zásady mohou situaci v konkrétních případech korigovat neboť každý subjekt právních vztahu má nárok na určitou míru právní jistoty a legitimního očekávání ve své věci, tedy typově podobné aktivity subjektů práva by měly dosáhnout minimálně podobného výsledku a jde tedy o to, aby výklad pojmu zneužití práva byl standardizován v rámci některých rámcových jednání subjektů práva. Například v daňovém právu daňový subjekt má právo dopředu vědět, jaká bude jeho daňová situace, a z tohoto důvodu musí mít právo se spolehnout, na prostý smysl slov právních předpisů. Je tedy jasné, že zneužití práva má nějaké pojmové znaky

⁶ Srovnej Rozsudek Nejvyššího soudu ČR sp.zn. 25 Cdo 1839/2000 ze dne 22. 08. 2002.

⁷ Srovnej Rozsudek Nejvyššího správního soudu 2 Afs178/2005-64 který říká, že zneužitím práva je situace, kdy někdo vykoná své subjektivní právo k neodůvodněné újmě někoho jiného nebo společnosti

⁸ Tamtéž. jsou vymezeny dvě kumulativní podmínky, kdy se jedná o zneužití práva a) relevantní hospodářská činnost nemá žádné jiné objektivní vysvětlení než získání nároku vůči správci daně [judikát Halifax (- rozhodnutí Evropského soudního dvora ze dne 21. 2. 2006, C-255/02 - žádost o rozhodnutí o předběžné otázce VAT and Duties Tribunal, London)-Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd, County Wide Property Investments Ltd v. Commissioners of Customs & Excise] tuto podmínku oproti názoru generálního advokáta zmírňuje tím, že hovoří o tom, že hlavním účelem realizovaných plnění je získání daňového zvýhodnění, viz zejm. bod 86. odůvodnění tohoto judikátu) a b) přiznání práva by bylo v rozporu se smyslem a účelem příslušných ustanovení zák. o DPH. Hospodářská činnost splňující současně podmínky ad a) a b), i kdyby nebyla protiprávní, by si nezasloužila žádné ochrany na základě zásad právní jistoty a ochrany legitimního očekávání, jelikož jejím jediným pravděpodobným účelem je podřývat cíle právního systému jako takového.

obecně vymezené, ale v každém individuálním případě je třeba provést široký právní rozbor a postavit na váhy jednotlivé principy a zásady práva, tedy zhodnotit co nejobektivněji, zda se o zneužití práva skutečně jednalo, či nikoliv.

2 Zneužití trhu

Zneužití trhu je obecně zakázané a nepřípustné jednání v rámci finančního trhu. Cílem samotného zákazu zneužití trhu je v rámci boje proti zneužívání trhu vytvořit spravedlivé podmínky hospodářské soutěže pro všechny hospodářské subjekty, které se hospodářské soutěže účastní. Je jasné, že absolutně spravedlivé prostředí není možné vytvořit a tak je snahou se spravedlivým podmínkám alespoň co nejvíce přiblížit. Zneužití trhu je řešeno ve dvou rovinách. První rovina řeší nakládání s důvěrnými informacemi těch osob, kterých se takové informace týkají (emitenti). Tato rovina je do jisté míry prevencí, aby ke zneužití trhu jako takovému nedocházelo. Druhá rovina řeší faktické zneužití trhu někým, kdo má nebo mohl by mít přístup k důvěrným informacím.⁹

Zneužití trhu je v současnosti ještě stále upraveno směrnicí 2003/6/ES a dalšími prováděcími směrnicemi¹⁰ Evropského parlamentu a Rady o zneužívání informací v obchodním styku (tzv. insider dealing) a o zneužívání trhu, avšak dne 12. 6. 2014 bylo v Úředním věstníku Evropské unie publikováno Nařízení o zneužívání trhu (MAR – Market Abuse Regulation), které směrnici 2003/6/ES ruší.¹¹ Současně s MAR byla publikována i přijatá

⁹ Důvěrnými informacemi jsou takové informace, které týká se skutečnosti významné pro vývoj kurzu, či jiné ceny finančního nástroje nebo jeho výnosu, není veřejně známá, je přesná, a poté co se stane veřejně známou by mohla významně ovlivnit kurz, jinou cenu nebo výnos finančního nástroje. Tyto podmínky musejí být splněny současně, aby se jednalo o důvěrnou informaci.

¹⁰ Směrnice Evropského parlamentu a Rady 2008/26/ES ze dne 11. března 2008, kterou se mění směrnice 2003/6/ES o obchodování zaskvěřených osob a manipulaci s trhem (zneužívání trhu), pokud jde o prováděcí pravomoci svěřené Komisi
Směrnice Komise 2004/72/ES ze dne 29. dubna 2004, kterou se provádí směrnice Evropského parlamentu a Rady 2003/6/ES, pokud jde o uznávané tržní postupy, definici důvěrné informace ve vztahu ke komoditním derivátům, sestavení seznamů zaskvěřených osob, oznamování transakcí osob s řídicí odpovědností a oznamování podezřelých transakcí
Směrnice Komise 2003/124/ES ze dne 22. prosince 2003, kterou se provádí směrnice Evropského parlamentu a Rady 2003/6/ES, pokud jde o definici a uveřejňování důvěrných informací a definici manipulace s trhem.

Směrnice Komise 2003/125/ES ze dne 22. prosince 2003, kterou se provádí směrnice Evropského parlamentu a Rady 2003/6/ES, pokud jde o poctivé předkládání investičních doporučení a uveřejňování střetu zájmů.

¹¹ Nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 596/2014 ze dne 16. dubna 2014 o zneužívání trhu (nařízení o zneužívání trhu) a o zrušení směrnice Evropského parlamentu a Rady 2003/6/ES a směrnic Komise 2003/124/ES, 2003/125/ES a 2004/72/ES.

směrnice o zneužívání trhu¹², která harmonizuje trestní právo v souvislosti se zneužitím trhu (dále také jako „*směrnice o zneužívání trhu*“). Evropská Komise má lhůtu na schválení prováděcích opatření k nařízení do 3. 7. 2016 a ve stejné lhůtě musí členské státy zapracovat směrnici do svého práva.

Jsou obecně vymezeny 3 podmínky, kdy se jedná o zneužití trhu. O zneužití trhu se jedná v případě, kdy byli investoři přímo či nepřímo poškozeni někým, kdo:

- používal důvěrné informace, tedy takové informace, které nejsou veřejně přístupné (jedná se o obchodování zasvěcených osob, což jsou takové osoby, které mají přístup k důvěrným informacím)
- zmanipuloval mechanismus stanovení cen finančních nástrojů;
- šířil nesprávné nebo zavádějící informace.

Takové jednání může bezpochyby poškodit obecnou zásadu, podle níž všichni investoři musí mít rovnocenné podmínky. Je samozřejmé, že „startovní pozice“ pro investory s důvěrnými informacemi je daleko lepší v porovnání s ostatními a proto je třeba se pokusit veřejnými nástroji tuto nerovnováhu zmírňovat, i když vyrovnání pozic pro všechny investory je spíše jen teoretické.

Zneužití trhu můžeme rozdělit do dvou oblastí:

- Použití důvěrných informací (insider dealing) – jedná se o situaci, kdy zasvěcená a informovaná osoba ví informaci, která není veřejně známá (například, když se chystá nějaká velká akvizice, o které ví jen management společnosti a je více než pravděpodobné, že taková akvizice přinese vzrůst ceny akcií dané společnosti, protože tím dojde k upevnění finanční situace a pozice společnosti) a někdo z managementu tuto informaci využije pro vlastní prospěch, tedy např. nakoupí velký balík akcií.¹³

¹² Směrnice Evropského parlamentu a Rady 2014/57/EU ze dne 16. dubna 2014 o trestních sankcích za zneužívání trhu (směrnice o zneužívání trhu).

¹³ Samo o sobě se ještě nejedná o nedovolené jednání vždy, pokud zasvěcená osoba (insider) uskutečňuje jakýkoliv obchod s investičními nástroji, ale pouze pokud jej uskutečňuje právě proto, že má neveřejné informace. Obecně však platí povinnost, že každý zásadnější obchod insider oznámí a tím i uveřejní. Oznamuje se příslušnému orgánu podle místa registrace daného emitenta a to transakce s akciemi, zatímními listy a odvozenými investičními nástroji emitenta provedené na vlastní účet, pokud součet hodnot transakcí v kalendářním roce přesáhne 5000 eur. Do této částky se u fyzických osob započítávají transakce osob blízkých, u právnických osob transakce provedené jinými právníckými osobami v témže seskupení

- Manipulace s trhem – je situace, kdy opět zasvěcená osoba vynášá nepravdivé a zavádějící informace například o finanční situaci společnosti a postavení této osoby je takové, že lze předpokládat, že informace o dané společnosti opravdu má (tedy jedná se např. o člena managementu společnosti) a tímto ovlivní hodnotu akcií společnosti pro svůj vlastní prospěch.

V obou dvou situacích se vlastně jedná o zneužití trhu pro vlastní prospěch buď informacemi pravdivými, které ale nikdo jiný nemá anebo informacemi nepravdivými, ke kterým šířitel takových informací teoreticky může mít přístup.

Základem a vůbec stěžejním bodem celého zákazu zneužití informací je alespoň částečné vyvážení nerovnosti přístupu k informacím a zajistit „běžnému investorovi“ jisté možnosti, jak zlepšit jeho postavení, resp. přístup k relevantním informacím. Nelze zakázat jednotlivým zaměstnancům, či vedoucím osobám společností emitující finanční nástroje, aby nemohli obchodovat s investičními nástroji, avšak vzhledem k tomu, že mohou mít a zcela jistě mnohdy i mají informace přímo zevnitř společnosti, tak jejich obchody by měly být viditelné zveřejněním a tedy transparentní.

Zneužití trhu spočívá tedy zpravidla v získání výhody vzhledem k lepšímu přístupu k důvěrným informacím. Výhodu lepšího přístupu k důvěrným informacím se snaží předpisy EU o zneužívání trhu a zákonná úprava jednotlivých členských států, do jisté míry preventivně řešit stanovenými pravidly pro používání, manipulování a vůbec nakládání s důvěrnými či zavádějícími informacemi, což tvoří první rovinu úpravy zneužití trhu tak, jak jsem uvedl výše.

Co se týká správného nakládání s informacemi o emitentech finančních nástrojů,¹⁴ tak ti musí bezodkladně¹⁵ uveřejňovat informace, které se jich přímo týkají, a umístit je na své internetové stránky. Pokud emitent sdělí

¹⁴ Finanční nástroj je v souladu s § 124 odst. 1 ZPKT definován jako investiční nástroj nebo jiný nástroj, který byl přijat k obchodování na evropském regulovaném trhu nebo o jehož přijetí k obchodování na evropském regulovaném trhu bylo požádáno.

¹⁵ Lhůtu „bezodkladně“ je podle ustálené judikatury třeba vyložit jako přiměřený časový úsek, v němž je emitent finančního nástroje schopen uveřejnit vnitřní informaci za daných okolností a při svém běžném chodu. Viz. např. nálezy Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 314/05 ze dne 15. srpna 2005 a rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 3 As 2/2008 – 152 ze dne 2. dubna 2008.

důvěrnou informaci jakékoliv třetí osobě při běžném výkonu svého zaměstnání, či v rámci výkonu svých činností, musí být tato informace vhodně uveřejněna. Požadavkem bezodkladného uveřejnění důvěrných informací se riziko jejich zneužití podstatně omezuje, může však nastat prodlení mezi vznikem informace a jejím uveřejněním a z tohoto důvodu mají zasvěcené osoby zákonné omezení ve vztahu k důvěrným informacím.

Toto omezení spočívá v tom, že každá osoba, která drží informace, má jednoznačný zákaz sdělovat důvěrné informace jiné osobě, pokud k tomuto sdělování nedochází při běžném výkonu jejího zaměstnání; má zákaz doporučovat jiné osobě nabytí nebo zcizení finančních nástrojů, jichž se tato informace týká; a má také zákaz provádět manipulace s trhem. Tyto zákazy se však nevztahují jak na obchodování s vlastními akciemi v rámci programů zpětného odkupu, tak ani na opatření za účelem stabilizace finančního nástroje.

Vzhledem k tomu, že se jedná o informace, se kterými přicházejí do styku jen některé osoby a tak z tohoto důvodu existuje povinnost zveřejňovat seznamy takovýchto osob, tedy emitenti finančních nástrojů musí vypracovat seznam osob, které pro ně pracují, a mají, či mohou mít přístup k důvěrným informacím, přičemž i když definice důvěrné informace je dána směrnicí o zneužívání trhu, ve své podstatě se jedná o každou privilegovanou, resp. nikoliv veřejně známou a dostupnou informaci.

Evropský orgán pro cenné papíry a trhy (European Securities and Market Authority, „ESMA“) vydává prováděcí a doporučující technické normy s cílem zajistit, aby akty přijaté Evropskou Komisí byly použity za stejných podmínek.

Je vyžadováno, aby každý členský stát určil jediný regulační a dozorový orgán se společným minimálním souborem povinností. Tyto orgány používají konvergentní¹⁶ metody na boj proti zneužívání trhu a měly by být schopny vzájemně si pomáhat při přijímání opatření proti porušení, zejména

¹⁶ Sbíhající se, související.

v přeshraničních případech. Následný postup správní spolupráce by mohl zejména přispět k boji proti teroristickým činům. Takovéto příslušné orgány mají také spolupracovat s orgánem ESMA.¹⁷

Je třeba si také zodpovědět, jaké jsou následky porušení zákazu zneužití trhu. Snaha Evropského společenství je taková, aby bylo porušení zákazu zneužití trhu trestáno ve všech členských státech stejně a také z toho důvodu byla v roce 2014 přijata směrnice o trestních sankcích za zneužívání trhu.¹⁸

Přijetím MAR a současně směrnice o zneužití trhu má EU společné definice trestných činů a jejich skutkových podstat souvisejících se zneužíváním trhu, například zneužití informací v obchodním styku, nedovolené zpřístupnění informací a manipulace s trhem. Vzniká společný soubor trestních sankcí, včetně pokut a odnětí svobody alespoň na čtyři roky za obchodování zasvěcených osob či manipulace s trhem a dva roky za neoprávněné zveřejnění důvěrných informací a právnické osoby ponесou odpovědnost za zneužívání trhu. Členské státy jsou mimo jiné povinny zajistit soudní příslušnost pro tyto trestné činy, dojde-li k nim na jejich území, nebo bude-li pachatel jejich státním příslušníkem.¹⁹

3 Zneužití trhu je zneužitím práva

Pokud nastane případ, kdy někdo nakoupí velký balík akcií jisté společnosti, jedná se o standardní akci a nejde o nic nelegálního, avšak pokud se ukáže, že dotyčný koupil balík akcií, protože věděl, že hodnota akcií dané společnosti bude stoupat, jedná se o zneužití důvěrných (neveřejných) informací, které jiní investoři nemají a jedná se tedy i o zneužití práva. Jiná věc je prokázat takové osobě jestli měla neveřejné informace nebo jenom jednala podle investičního citu a právě z toho důvodu je zde uzákoněna ona oznamovací povinnost obchodů zasvěcených osob (těch, kteří mají nějaký vztah ke konkrétnímu emitentovi finančního nástroje).

¹⁷ Europa.eu. Market abuse [online]. Europa.eu. [Cit. 10. 05. 2014] Dostupné z http://europa.eu/legislation_summaries/internal_market/single_market_services/financial_services_transactions_in_securities/l24035_en.htm.

¹⁸ Směrnice Evropského parlamentu a Rady 2014/57/EU ze dne 16. dubna 2014 o trestních sankcích za zneužívání trhu.

¹⁹ Prvnízpravy. EU stanoví trestní sankce za zneužívání trhu, a může to bolet! [online]. Prvnízpravy.cz [cit. 22. 11. 2014] Dostupné z <http://www.prvni-zpravy.cz/zpravy/byznys/eu-stanovi-trestni-sankce-za-zneuzivani-trhu-a-muze-to-bolet/>.

Není jednoduché prokázat, kdy se jedná o zneužití práva a tím spíše pokud se bude jednat o zneužití práva v podobě zneužití trhu a zejména z těchto důvodů je každý jednotlivý případ specifický a na otázku zda se jednalo o zneužití práva či nikoliv, může být zodpovězeno až po podrobném zkoumání konkrétního případu a všech souvisejících okolností.

Při zneužití trhu se jedná zejména o využití speciálních a neveřejných informací pro svou vlastní potřebu a výhodu. Obecně platí, že každý může nakládat s informacemi, ke kterým se zákonným způsobem dostal a jedná se tedy o určitý výkon práva. Pokud se však jedná o informace specifické, jejichž využití je na hned na úkor jiných, stejně postavených subjektů práva (v našem případě na úkor jiných investorů) a navíc je takové využívání informací zákonným způsobem omezeno, pak proti sobě stojí obecné právo použití legálně získaných informací, proti specifickému právu zachování rovnosti jednotlivých investorů a tím stanovení podmínek správného a spravedlivého fungování finančního trhu.

Při zneužití práva se jedná o dovolené jednání s nedovoleným/nechtěným výsledkem na úkor jiného, či společnosti a současně platí, že pokud právní norma určité chování dovoluje a jiná je zakazuje, je chování podle dovolené právní normy ve skutečnosti nikoliv výkonem práva, ale protiprávním jednáním. Při zneužití trhu dochází k jednání, které je dle mého názoru na první pohled také dovoleným jednáním, avšak při podrobnějším zkoumání (a bez ohledu na skutečnost, že je zneužití trhu i právními předpisy zakázáno) se jedná o dovolené jednání (nakládání s informacemi) s nedovoleným výsledkem na úkor jiných účastníků finančního trhu, jedná se tedy o nedovolený úkon. Tímto tedy podstata zneužití trhu naplňuje teoretické znaky a definici zneužití práva, jinými slovy zneužití práva můžeme aplikovat jako teoretické východisko při zkoumání zneužití trhu.

Contact – e-mail

Michal.Janovec@seznam.cz

Svévole veřejných zdravotních pojišťoven

Monika Ježková

Právnická fakulta Masarykovy univerzity, Česká republika

Abstract in original language

Tento příspěvek by se měl zaměřit na svévolné počínání zdravotních pojišťoven a nedostatečnou zákonnou úpravu, která prakticky pravomoci pojišťoven neomezuje. Důraz bude kladen zejména na nemožnost kontroly velmi složitého systému vybírání a přerozdělování vybraného pojistného včetně problémů se svévolným snižováním plateb za poskytované zdravotní výkony. Cílem práce je naznačit možná východiska z této nepřehledné situace. Převládající použitá metoda je analyticko-deduktivní.

Keywords in original language

Zdravotní pojišťovna, poskytovatel zdravotní péče, pojistné

Abstract

This paper discusses wilful activities of health insurance companies and the insufficient legal norms which allow this. The main focus is placed upon the impossibility of supervision over the immensely complex system of collecting and redistributing national insurance and the problems with wilful lowering of payments for provided medical service. The aim of the paper is to offer possible solutions to this problem. The method is analytical-deductive.

Keywords

Health Insurance Company, Medical Care Provider, National Insurance.

1 Úvod

Tato práce je zaměřená na svévolné chování veřejných zdravotních pojišťoven ve vztahu k poskytovatelům zdravotní péče. Domnívám se, že tato otázka nebyla na úrovni České republiky doposud uspokojivě řešena a vyřešena.

Zdravotní pojišťovny se v nakládání s prostředky získanými od pojištěnců a státu v rámci veřejného zdravotního pojištění chovají suverénně, svévolně a zákony navíc jejich chování důsledně neregulují.

Práce se zabývá právní formou veřejných zdravotních pojišťoven, (ne)tržním prostředím mezi jednotlivými pojišťovny v České republice, stěžejní část spočívá ve vzniku právních vztahů mezi zdravotními pojišťovny a poskytovateli zdravotních služeb a ve způsobech nakládání s veřejným zdravotním pojištěním. Domnívám se, že na tuto problematiku nebývá nahlíženo z pohledu veřejného práva, a proto se snažím čtenářům přiblížit i tento úhel pohledu, zároveň si jsem vědoma, že se jedná o velmi kontroverzní pohled. V práci bylo užito analyticko-deduktivní metody.

2 Veřejné zdravotní pojišťovny v ČR

Na území České republiky existuje 7 veřejných zdravotních pojišťoven, z čehož jich vedle Všeobecné zdravotní pojišťovny ČR (dále též „VZP ČR“) existuje šest oborových: Vojenská zdravotní pojišťovna České republiky, Česká průmyslová zdravotní pojišťovna, Oborová zdravotní pojišťovna zaměstnanců bank, pojišťoven a stavebnictví, Zaměstnanecká pojišťovna Škoda, Zdravotní pojišťovna ministerstva vnitra ČR a Revírní bratrská pokladna, zdravotní pojišťovna.¹

Všeobecná zdravotní pojišťovna ČR byla zřízena zákonem č. 551/1991 Sb., o Všeobecné zdravotní pojišťovně České republiky. Tento zákon nabyl účinnosti dne 1. 1. 1992 a i přes více než dvacet novel platí dodnes. Až dne 1. 7. 1992 vstoupil v účinnost zákon č. 280/1992 Sb., o resortních, oborových, podnikových a dalších zdravotních pojišťovnách, na základě něhož mohly po splnění určitých předpokladů začít vznikat nové veřejné zdravotní pojišťovny (dále též „ZP“), což vedlo k tomu, že VZP ČR ztratila své monopolní postavení na trhu s veřejným zdravotním pojištěním. Specifické postavení VZP ČR ovšem přetrvává, neboť je na rozdíl od ostatních zdravotních pojišťoven zřizována přímo zákonem, na počátku své existence nemusela skládat žádnou kauci a zákon navíc ani nepředpokládá zánik tohoto

¹ Zdravotní pojišťovny. *Ministerstvo zdravotnictví České republiky* [online]. © 2010 [cit. 2014-11-24]. Dostupné z: http://www.mzcr.cz/Cizinci/dokumenty/zdravotni-pojistovny_6945_2619_22.html.

dominantního hráče na trhu s veřejným zdravotním pojištěním.² Suverénní postavení VZP ČR je dáno již od 1. 1. 1992, kdy všichni pojištěnci museli být povinně pojištěni u této pojišťovny a až s účinností zákona č. 280/1992 Sb. se mohli pojištěnci začít přehlašovat k ostatním zdravotním pojišťovnám, které teprve vznikaly. V dnešní době, kdy vedle VZP ČR existuje na trhu dalších šest pojišťoven, hradí VZP ČR zdravotní péči téměř šesti milionů občanů ČR a drží si stále postavení nejsilnějšího hráče na trhu.

3 Právní forma veřejných zdravotních pojišťoven

Na rozdíl od Slovenské republiky, kde mají všechny zdravotní pojišťovny (včetně Všeobecnej zdravotnej poisťovni, a. s.) právní formu akciové společnosti a je již z této právní formy patrné, že se jedná o soukromoprávní subjekty, je v České republice situace odlišná. Veřejné zdravotní pojišťovny nemají formu žádné ze čtyř obchodních společností, nejsou zapsané v obchodním rejstříku, ale většinou se o nich tvrdí, že jsou soukromoprávní osoby sui generis.

V roce 2008 vznikl za ministra zdravotnictví Julínka návrh nového zákona (zákon o zdravotních pojišťovnách, o zřízení Úřadu pro dohled nad zdravotními pojišťovnami), který předpokládal zrušení dvou vedle sebe stojících zákonů o zdravotních pojišťovnách a změnu právní formy pojišťoven z dnešní neurčité na akciovou společnost se zvýšenými pravomocemi než doposud. Tento zákon ovšem schválený nebyl, a tak i nadále existují dva zákony o zdravotních pojišťovnách z roku 1992.³

Vzhledem ke skutečnosti, že zdravotní pojišťovny svoji organizační strukturu, postavení správní a dozorčí rady a ostatních orgánů upravují statutem pojišťovny, který následně schvaluje ministerstvo zdravotnictví (§ 9 z. č. 280/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů) a statutárním orgánem je ředitel, kterého jmenuje a odvolává správní rada pojišťovny⁴, považují zdravotní pojišťovny spíše za veřejnoprávní subjekty - zvláštní státní organizace zřízené

² V § 6 zákona č. 280/1992 Sb. ve znění pozdějších předpisů je řešen zánik a zrušení zaměstnanecké pojišťovny.

³ Věcný záměr zákona o zdravotních pojišťovnách. *Svaz zdravotních pojišťoven ČR* [online]. © 1997 - 2013 [cit. 2014-11-24]. Dostupné z: <http://szpocr.cz/reforma/zp.pdf>.

⁴ § 9a z.č. 280/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů a § 14 z.č. 551/1991 Sb., ve znění pozdějších předpisů

zákonem.⁵ Identickou strukturu lze najít např. i u státní organizace Správa železniční dopravní cesty, která je taktéž zřízena zákonem⁶, její orgány tvoří ředitel a správní rada, majetek vlastní daná společnost (ne stát) a stejně jako u zdravotních pojišťoven stát nemá žádný možný podíl na ziscích.

Zdravotní pojišťovny navíc v českém prostředí hospodaří podle zdravotně pojistného plánu, což je ve skutečnosti rozpočet zdravotní pojišťovny na daný rok. Návrh tohoto plánu na nadcházející rok sice sestavuje pojišťovna sama, ale musí ho v návaznosti na termíny zpracování státního rozpočtu předkládat Ministerstvu zdravotnictví, které ho spolu s Ministerstvem financí posuzuje. Návrh je dále buďto vrácen zdravotní pojišťovně k přepracování, či je postoupen Vládě ČR, která jej dále předkládá ke schválení Poslanecké sněmovně PČR. Pokud není tento plán odsouhlasen, hospodaří zdravotní pojišťovna v režimu rozpočtového provizoria, které nařizuje Ministerstvo zdravotnictví spolu s Ministerstvem financí. Takovýto postup není pro soukromoprávní osoby tradiční.

Přímou kontrolu činnosti zdravotních pojišťoven vykonává Ministerstvo zdravotnictví v součinnosti s Ministerstvem financí. Pokud zdravotní pojišťovny pochybily, může jim být ze strany ministerstev uloženo, aby ve stanovené lhůtě zjednaly nápravu, pokud sankce ve formě nápravy nepostačuje lze zavést i nucenou správu.⁷ Tento způsob kontroly a dohledu ale není moc účinný.

Dalším argumentem pro to, že zdravotní pojišťovny jsou subjekty veřejného práva, je skutečnost, že získávají na své hospodaření také peníze za většinu pojištěnců přímo ze státního rozpočtu.

4 Právní vztahy mezi veřejnými zdravotními pojišťovnami navzájem

Mezi pojišťovnami fakticky neexistuje konkurenční prostředí, neboť vybrané pojistné je v celé výši⁸ každý kalendářní měsíc přerozdělováno

⁵ MÁČE, 2006: 128.

⁶ Zákon č. 77/2002 Sb., o akciové společnosti České dráhy, státní organizaci Správa železniční dopravní cesty a o změně zákona č. 266/1994 Sb., o dráhách, ve znění pozdějších předpisů, a zákona č. 77/1997 Sb., o státním podniku, ve znění pozdějších předpisů, ve znění pozdějších předpisů.

⁷ MALÝ, 2015.

⁸ Do roku 2005 existovalo na našem území pouze částečné přerozdělování, ale to bylo nevhodné pro VZP ČR, která má mnoho starých, nemocných a tím pádem nákladných pojištěnců. Ke změně přerozdělování došlo novelizací zákonem č. 123/2005 Sb., kterým se mění zákon č. 592/1992 Sb. o pojistném na všeobecné zdravotní pojištění.

podle struktury pojištěnců dané pojišťovny přes zvláštní účet vedený u VZP ČR. Výše vybraného pojistného jednotlivými pojišťovnami nehraje vůbec žádnou roli na přerozdělování.

Kvůli nekonkurenčnímu právnímu prostředí, ve kterém pojišťovny v České republice existují, nejsou motivovány získávat nové pojištěnce, nejsou motivovány ziskem, neboť ten vůbec netvoří, dozor nad jejich hospodařením prakticky neexistuje, a tak nemají ani žádný důvod k ekonomickému chování a ke zlepšování nabízených služeb. Na druhou stranu, ani historický vývoj nenasvědčuje tomu, že by se měla situace v dané oblasti změnit. Po nabytí účinnosti zákona č. 280/1992 Sb. množství pojišťoven stoupl až k počtu 27, množství pojišťoven ale od té doby plynule klesá až na současných 7 pojišťoven. Vývoj množství pojišťoven by se dal shrnout následovně: z monopolní a následně monopolistické konkurence se stal oligopol, který dále směřuje zpět do výchozího bodu - k monopolu VZP ČR - o soukromoprávní konkurenční prostředí se prakticky nikdy nejednalo (maximálně několik let) kvůli přerozdělování vybraného pojistného.

5 Právní vztahy veřejných zdravotních pojišťoven s poskytovateli zdravotních služeb

Pokud chce poskytovatel zdravotních služeb (dále též „PZS“) uzavřít smlouvu se zdravotní pojišťovnou, musí nejprve projít výběrovým řízením na uzavření smlouvy o poskytování a úhradě hrazených služeb ve smyslu § 46 odst. 2 z. č. 48/1997 Sb., o veřejném zdravotním pojištění a o změně a doplnění některých souvisejících zákonů, ve znění pozdějších předpisů. Což fakticky znamená, že poskytovatel zdravotních služeb musí mít nejprve schválené plně funkčně vybavené zdravotnické zařízení a za další se musí zúčastnit výběrového řízení. Výběrové řízení vyhláší krajský úřad/Magistrát hlavního města Prahy/Ministerstvo zdravotnictví. Členové komise jsou:

- zástupce krajského úřadu/Ministerstva zdravotnictví,
- zástupce příslušné profesní organizace,
- zástupce příslušné zdravotní pojišťovny a
- odborník pro druh zdravotní péče, která má být uchazečem poskytována.

Následuje posouzení přihlášek a zveřejnění výsledků výběrového řízení včetně počtu získaných hlasů. Zdravotní pojišťovna může uzavřít smlouvu s poskytovatelem zdravotních služeb pouze v případě, bylo-li uzavření smlouvy ve výběrovém řízení doporučeno, pokud bylo stanovisko negativní, smlouvu uzavřít nesmí.⁹ V případě, že by se jednalo o soukromoprávní vztah, kde jsou si oba subjekty rovny, nemusel by poskytovatel zdravotních služeb již před začátkem samotného jednání vynaložit až milionové investice, přestože do poslední chvíle nemá jistotu, zda bude smlouva uzavřena.

Pokud ve výběrovém řízení komise dospěje ke kladnému stanovisku, měla by být pojišťovna povinna smlouvu uzavřít, neboť za předpokladu soukromoprávního vztahu by jí dle § 1729 NOZ hrozila náhrada škody druhé straně v tom rozsahu, který odpovídá ztrátě z neuzavřené smlouvy, neboť zdravotní pojišťovna jedná nepoctivě vůči poskytovateli zdravotních služeb, který důvodně očekává uzavření smlouvy. Tento paragraf se ale na daný právní vztah prozatím nikdy nepoužil.

Za předpokladu, kdy se zdravotní pojišťovna nemusí řídit výsledkem výběrového řízení, nevidím žádný legitimní důvod pro jeho povinné absolvování, jedná se jen o nepřiměřenou zátěž poskytovatele zdravotních služeb.

O tom, zda existuje mezi zdravotními pojišťovnami a poskytovateli zdravotních služeb vztah soukromoprávní či veřejnoprávní se v roce 1999 v rámci usnesení Ústavního soudu, sp. zn. I. ÚS 247/98, ze dne 27. 1. 1999, vyjádřil i docent z katedry občanského práva MU. Pan docent se zabýval skutečností, zda veřejné zdravotní pojišťovny a poskyvatelé zdravotních služeb uzavírají mezi sebou smlouvu, neboť pokud uzavírají smlouvu, pak se musí jednat o soukromoprávní vztah.¹⁰ Domnívám se, že by v tomto právním vztahu nemusela být smlouva vůbec uzavírána, neboť v případě vydávání úředních rozhodnutí vycházejících z ustanovení právních předpisů by se zamezilo svědění zdravotních pojišťoven, kterým by bylo zakázáno vše, co zákon nepovoluje. V současné době navíc argumentace o existenci soukromoprávního či veřejnoprávního vztahu založená pouze na (ne)uzavírání smluv ztrácí smysl, neboť od roku 2006 lze uzavřít i smlouvu veřejnoprávní.

⁹ §§ 46-52 z.č. 48/1997 Sb. ve znění pozdějších předpisů.

¹⁰ Tento názor vznikl před platností a účinností z. č. 500/2004 Sb., správní řád, který zakotvil v našem právním řádu veřejnoprávní smlouvy, do té doby bylo možné ve veřejnoprávním vztahu vydávat pouze úřední rozhodnutí.

Jako další argument pro existenci soukromoprávního vztahu se uvádí autonomie soukromé vůle účastníků smlouvy. Vůle poskytovatelů zdravotních služeb je ale fakticky omezena ve prospěch veřejných zdravotních pojišťoven, které své autonomní vůle až zneužívají, neboť si jsou vědomy, že je pro poskytovatele zdravotních služeb uzavření smlouvy až existenčně důležité.¹¹ Nejdůležitější je uzavření smlouvy s VZP ČR, jenž hradí poskytovatelům zdravotních služeb náklady spojené se šesti miliony pojištěnců.

Dalším znakem soukromoprávního vztahu je autonomie volby obsahu smlouvy, která ani v tomto případě není mezi zdravotními pojišťovнами a poskytovateli zdravotních služeb dodržena. Obsah smlouvy je ovlivňován veřejnoprávním zájmem státu - právními předpisy, ale i dalšími podmínkami ze strany Ministerstva zdravotnictví. Všechny smlouvy ZP s PZS by měly být stejné, neměl by být jeden poskytovatel zvýhodňován nad ostatními. Navíc podoba každoročně uzavíraných smluv mezi ZP a PZS ohledně plateb za jednotlivé služby se musí řídit zákonem předepsanými rámcovými smlouvami.¹²

Neposledním silným argumentem pro soukromoprávní vztah je skutečnost, že ve vztahu mezi ZP a PZS se nejedná o zákonné pojištění¹³, ale pouze o smluvní plnění, neboť PZS může poskytovat zdravotní služby ve stejné intenzitě i bez smluvního vztahu s pojišťovnou a přitom se nechovat protizákonně. Dle mého názoru ale nastává u tohoto argumentu problém v tom, že předmětem uzavřené smlouvy je povinně placené pojistné na veřejném zdravotním pojištění prakticky bez možnosti na jeho neuhrazení. Navíc poskytovatel zdravotních služeb bez uzavřené smlouvy nebude mít tolik klientů jako s uzavřenými smlouvami se ZP.

I přes mé výše naznačené argumenty je vztah mezi zdravotními pojišťovnými a poskytovateli zdravotních služeb považován za vztah soukromoprávní založený na uzavírání soukromoprávní smlouvy. Přitom se dle mého názoru nikdo nezabývá nespornými výhodami vztahu veřejnoprávního bez možnosti svévolného chování ze strany veřejných zdravotních pojišťoven.

¹¹ Zdravotní pojišťovny ke své existenci uzavřenou smlouvu s daným subjektem nepotřebují, kdežto poskytovatel zdravotních služeb je kolikrát na podpisu dané smlouvy existenčně závislý a zdravotní pojišťovny si to uvědomují a stanovují si vlastní podmínky, kterým se musí poskytovatel i proti své vůli podřídít.

¹² § 17 odst. 4 z.č. 48/1997 Sb., ve znění pozdějších předpisů a na něj navazující vyhláška č. 618/2006 Sb., kterou se vydávají rámcové smlouvy.

¹³ O zákonné pojištění se jedná pouze ve vztahu mezi státem a pojištěncem.

6 Svévole veřejných zdravotních pojišťoven

Svévolné počínání zdravotních pojišťoven nespočívá pouze ve zneužívání dominantního postavení v případě (ne)uzavírání smluv o poskytování a úhradě hrazených služeb ve smyslu § 46 odst. 2 z. č. 48/1997 Sb., ve znění pozdějších předpisů. Ale i ve svévolném počínání si v případě hospodaření s finančními prostředky získanými od pojištěnců a ze státního rozpočtu díky faktické neexistenci dohledu nad zdravotními pojišťovnami a omezené možnosti uložit zdravotním pojišťovnám sankce. Naproti tomu veřejné zdravotní pojišťovny mohou ukládat přísné veřejnoprávní sankce poskytovatelům zdravotních služeb pouze na základě svého uvážení.

Další velká kapitola svévolného počínání si veřejných zdravotních pojišťoven spočívá v určování výše plateb za uskutečněné služby poskytovateli zdravotních služeb, kteří mají uzavřenou smlouvu se zdravotními pojišťovnami. Doporučené platby za zdravotní služby jsou stanovovány na základě úhradové vyhlášky, která je vydávána ve formě vyhlášky Ministerstva zdravotnictví. Pojišťovny si ale mohou určit vlastní výše částek, které budou PZS proplácet, a PZS tyto částky mohou buďto přijmout či odmítnout, možnost dohody je značně omezena.

7 Platby za poskytnuté služby

Každý rok se musí uskutečnit dohodovací řízení ohledně úhradové vyhlášky - o stanovení hodnoty bodu, výše úhrad hrazených služeb a o regulačním omezení, kterého se účastní zástupci Všeobecné zdravotní pojišťovny České republiky, ostatních zdravotních pojišťoven a zástupci příslušných profesních sdružení poskytovatelů jako reprezentantů smluvních poskytovatelů. Dohodovací řízení svolává ministerstvo zdravotnictví nejpozději 8 měsíců před skončením kalendářního roku a probíhá ve třech fázích (přípravná, oponentní, závěrečná). V případě, že dojde k uzavření dohody v rámci dohodovacího řízení jednotlivých skupin, postoupí se tato dohoda Ministerstvu zdravotnictví, které určí, zda je její obsah v souladu s právními předpisy a veřejným zájmem. V případě splnění všech náležitostí vydá Ministerstvo zdravotnictví dohodu ve formě právně závazné vyhlášky účinné od 1. 1. následujícího roku. Nedojde-li v dohodovacím řízení k dohodě do 120 dnů

před skončením příslušného kalendářního roku nebo shledá-li ministerstvo dohodu vadnou, stanoví hodnoty bodu, výši úhrad hrazených služeb a regulační omezení na následující rok samo.

Ke konsensu mezi zástupci poskytovatelů zdravotních služeb a zdravotních pojišťoven došlo v rámci úhradové vyhlášky na rok 2014 v pěti segmentech z jedenácti, což znamená, že zbývajících šest oblastí nastavilo Ministerstvo zdravotnictví direktivně samo. Vydávání úhradových vyhlášek není bezproblémové, např. úhradová vyhláška na rok 2013 byla nálezem ústavního soudu ze dne 22. 10. 2013 sp. zn. Pl. ÚS 19/13 zrušena k 31. 12. 2013.

ZP ale nemusí smluvním PZS hradit jejich výkony podle úhradové vyhlášky. Z vyhlášky č. 618/2006 Sb., na základě které se vydávají rámcové smlouvy, vyplývá, že výše úhrad bude uvedena v cenovém dodatku této rámcové smlouvy a strany smlouvy se mohou dohodnout na odlišné výši úhrad, než je stanoveno v úhradové vyhlášce, která je pro tyto účely dispozitivní, doporučující. Pojišťovny využívají práva odchylky od úhradové vyhlášky a vydávají svoje číselníky, kterými se řídí při hrazení péče poskytnuté PZS, což vede k diktování cen ze strany zdravotních pojišťoven. Navíc ani vlastní číselníky nezaručují neodchýlení se od nich v konkrétní smlouvě s konkrétním PZS¹⁴, čímž se prohlubuje nekontrolovatelnost zdravotních pojišťoven, neboť PZS mohou ze svého slabšího postavení výši úhrad ovlivnit jen minimálně, a tím pádem roste i nejistota na straně PZS a následně pacientů.

Úhradová vyhláška plynule navazuje na vyhlášku - Seznam zdravotních výkonů s bodovými hodnotami, jejíž vydání předpokládá ust. § 17 odst. 4 zákona č. 48/1997 Sb., o veřejném zdravotním pojištění, ve znění pozdějších předpisů. Seznam zdravotních výkonů s bodovými hodnotami není stejně jako úhradová vyhláška předmětem každoročního dohodovacího řízení, dohodovací řízení probíhalo do 31. 12. 2007, od té doby tento seznam aktualizuje Ministerstvo zdravotnictví samo. Současná vyhláška č. 134/1998 Sb., kterou se vydává seznam zdravotních výkonů s bodovými hodnotami, je v platnosti a účinnosti již od roku 1998 a její reflexi na rychlý vývoj ve zdravotnictví odráží mnoho novelizací.

¹⁴ Nález Pl. ÚS 19/13 ze dne 22. 10. 2013

Svévolné výpočty a omezování plateb za poskytnutí zdravotní péče ze strany zdravotních pojišťoven

Ústavní soud v odstavci 77. nálezu sp. zn. Pl. ÚS 19/13 shledal neudržitelným odpírání některých úhrad za poskytnutou neodkladnou zdravotní péči. V daném nálezu je rozebráno omezení plateb v případě překročení individuálně stanovené výše úhrad. Snahou o snižování úhrad za poskytnutou péči bylo zamezení jejího nadbytečného poskytování. Toto svévolné snižování úhrad, které je opět v rukách zdravotních pojišťoven, ale naráží na problém ústavně zaručeného práva na kvalitní a dostupnou zdravotní péči. V poslední době se navíc začínají objevovat úspěšné žaloby ze strany PZS na zdravotní pojišťovny, které musí snížené úhrady alespoň částečně PZS zpětně dopláct. Dříve si PZS žaloby nedovolovali, neboť strach z vypovězení smlouvy byl odůvodněný. I v současné době obavy přetrvávají, ale začínají se objevovat žaloby od malých poskytovatelů zdravotních služeb důchodového věku. Bohužel i přes vývoj dané problematiky limitace úhrad za poskytnutou zdravotní péči nadále přetrvávají.

Ústavní soud se zatím ve své nalézací činnosti podrobně nezabýval čím dál složitějším modelem výpočtu úhrad, kde na tyto výpočty mají experty pouze zdravotní pojišťovny a PZS se musí spoléhat na správnost výpočtu, který nemají kvůli jeho složitosti kalkulace možnost ověřit.

8 Závěr

Tato práce se zabývá právní formou veřejných zdravotních pojišťoven a vztahy mezi veřejnými zdravotními pojišťovnami navzájem. Ovšem těžiště práce spočívá v právních vztazích mezi zdravotními pojišťovnami a poskytovateli zdravotních služeb, přičemž jsem se tomuto vztahu věnovala z pohledu veřejného práva. Odborníci na problematiku zdravotnického práva jednomyslně odmítají, že by se mezi zdravotní pojišťovnou a poskytovateli zdravotních služeb mohlo jednat o vztah veřejnoprávní. Já se i přes tato stanoviska snažila naznačit, že veřejnoprávní vztah mezi veřejnými zdravotními pojišťovnami a poskytovateli zdravotních služeb nemusí být zcela utopii. Spíše se domnívám, že přesná úprava těchto vztahů v právních

předpisech by nežádoucí svévoli veřejných zdravotních pojišťoven značně omezila a mnou naznačené postoje by mohli představovat řešení situace de lege ferenda.

Literature

MÁČE, Miroslav. *Finanční analýza obchodních a státních organizací: praktické příklady a použití*. 1. vyd. Praha: Grada, 2006, 155 s. Finanční řízení (Grada). ISBN 80-247-1558-9. Dostupné z: http://books.google.cz/books?id=p_IX-AgAAQBAJ & printsec=frontcover & hl=cs & source=gbs_ge_summary_r & cad=0#v=onepage & q=zdravotn%C3%AD & f=false

MALÝ, Ivan a kol. *Ekonomika zdravotnictví*. V tisku.

Nález Ústavního soudu ČR ze dne 27. 11. 1999, sp. zn. I. ÚS 247/98. In: *NALUS: Vyhledávání rozhodnutí Ústavního soudu* [právní informační systém]. Ústavní soud České republiky [cit. 24. 11. 2014]. Dostupné z: <http://nalus.usoud.cz/Search/Results.aspx>

Nález Ústavního soudu ČR ze dne 22. 10. 2013, sp. zn. Pl ÚS 19/13. In: *NALUS: Vyhledávání rozhodnutí Ústavního soudu* [právní informační systém]. Ústavní soud České republiky [cit. 24. 11. 2014]. Dostupné z: <http://nalus.usoud.cz/Search/Results.aspx>

Vyhláška č. 134/1998 Sb., kterou se vydává seznam zdravotních výkonů s bodovými hodnotami, ve znění pozdějších předpisů. In: *CODEXIS* [právní informační systém]. Atlas Consulting [cit. 24. 11. 2014].

Vyhláška č. 618/2006 Sb., kterou se vydávají rámcové smlouvy. In: *CODEXIS* [právní informační systém]. Atlas Consulting [cit. 24. 11. 2014].

Zákon č. 551/1991 Sb., o Všeobecné zdravotní pojišťovně České republiky, ve znění pozdějších předpisů. In: *CODEXIS* [právní informační systém]. Atlas Consulting [cit. 24. 11. 2014].

Zákon č. 280/1992 Sb., o resortních, oborových, podnikových a dalších zdravotních pojišťovnách, ve znění pozdějších předpisů. In: *CODEXIS* [právní informační systém]. Atlas Consulting [cit. 24. 11. 2014].

Zákon č. 48/1997 Sb., o veřejném zdravotním pojištění, ve znění pozdějších předpisů. In: *CODEXIS* [právní informační systém]. Atlas Consulting [cit. 24. 11. 2014].

Zákon č. 77/2002 Sb., o akciové společnosti České dráhy, státní organizaci Správa železniční dopravní cesty a o změně zákona č. 266/1994 Sb., o dráhách, ve znění pozdějších předpisů, a zákona č. 77/1997 Sb., o státním podniku, ve znění pozdějších předpisů, ve znění pozdějších předpisů. In: CODEXIS [právní informační systém]. Atlas Consulting [cit. 24. 11. 2014].

Zákon č. 500/2004 Sb., správní řád, ve znění pozdějších předpisů. In: CODEXIS [právní informační systém]. Atlas Consulting [cit. 24. 11. 2014].

Zdravotní pojišťovny. *Ministerstvo zdravotnictví České republiky* [online]. © 2010 [cit. 2014-11-24]. Dostupné z: http://www.mzcr.cz/Cizinci/dokumenty/zdravotni-pojistovny_6945_2619_22.html

Contact – e-mail

321740@mail.muni.cz

Zneužití práva v kauze pracujících důchodců

Petra Kamínková

Univerzita Karlova v Praze, Právnická fakulta, Česká republika

Abstract in original language

V prosinci 2012 požádalo 30 000 pracujících důchodců o přerušení výplaty důchodu na jeden den. Reagovali tak na nové ustanovení zákona o daních z příjmů, podle kterého základní sleva na dani nenáleží osobám, které k 1. lednu pobírají starobní důchod. V tomto článku se zabývám tím, zda toto chování obstojí ve světle principu zneužití práva.

Keywords in original language

Zneužití práva; pracující důchodci.

Abstract

In December 2012, 30 000 of working pensioners requested that their pension payments were stopped for 1 day. By doing this, they were attempting to circumvent a new provision of the Tax Code, according to which persons who receive pension payments as of 1 January are not entitled to the “basic” tax benefit. In this article I am analyzing this behaviour with regard to the principle of “Abuse of Rights”.

Keywords

Abuse of Rights; Working Retirees.

1 Zrušení slevy na dani pro pracující důchodce¹

Na konci roku 2012 přijali zákonodárci balíček opatření² za účelem vyrovnání státního rozpočtu. Součástí balíčku bylo zvýšení daní v několika formách:

¹ Tento text byl zpracován s finanční podporou a v rámci projektu „Tendence právní regulace v oboru finančního práva v České republice v interakci s unijní právní úpravou“, SVV č. 206 006/2014, realizovaného na Právnické fakultě Univerzity Karlovy v Praze v roce 2014.

² Zákon č. 500/2012 Sb. ze dne 19. prosince 2012 o změně daňových, pojistných a dalších zákonů v souvislosti se snižováním schodků veřejných rozpočtů

zavedení solidárního zvýšení daně, zvýšení sazeb DPH i daně z převodu nemovitostí, omezení výdajových paušálů, nemožnost využít některé daňové výhody pro živnostníky uplatňující výdajové paušály a také zrušení základní slevy na dani pro „pracující důchodce“. Tato změna se dotkla těch osob, které vedle zdanitelných příjmů například ze zaměstnání či podnikání pobíraly také nezdaněný starobní důchod.

Přijetí novely zákona vyvolalo velkou pozornost médií. V novinách, rozhlase i televizi se objevily články a reportáže s upozorněním, že zákon lze obejít³. Pracujícím důchodcům bylo doporučováno, aby na jeden den k 1. lednu 2013 přerušili pobírání důchodu. Skutečnost, že nové, nepopulární opatření bylo možné obejít, spolu se silnou medializací této možnosti způsobila, že třicet tisíc pracujících důchodců, tedy více než třetina celkového počtu⁴, skutečně o přerušení výplaty důchodu požádalo. 95 % z nich žádalo o přerušení na jeden nebo dva dny⁵.

Možnost přerušit výplatu starobního důchodu byla zákonem umožněna již dříve, avšak prakticky nebyla využívána. Náhlý nápor žádostí vyvolal reakci finanční správy. Ministr financí Miroslav Kalousek na tiskové konferenci upozornil, že „tam, kde je motivem účelové obejítí zákona, tak [pracující důchodci] riskují doměření daně a penále.“⁶

³ Například níže uvedené články stále dostupné na internetu: „*Pracující důchodci pozor! Víme, jak za rok 2013 nepřijít o dvacet pět tisíc*“ [http://www.penize.cz/dan-z-prijmu-fyzickyx-oxob/247118-pracujici-duchodci-pozor!-vime-jak-za-rok-2013-neprijit-o-dvacet-pet-tisic; vid. 4. 11. 2014]; „*Vyšší daně mají platit i pracující důchodci, zákon lze ale obejít*“ [http://www.rozhlas.cz/zpravy/domaciekonomika/_zprava/vyssi-dane-maji-platit-i-pracujici-duchodci-zakon-lze-ale-obejit-1155201; vid. 4. 11. 2014]; „*Na jeden den pozastavit důchod – figl, jak obejít daňový zákon*“ [http://www.ceskatelevize.cz/ct24/ekonomika/209043-na-jeden-den-pozastavit-duchod-figl-jak-obejit-danovy-zakon/; vid. 4. 11. 2014]; „*Tip pro pracující důchodce: Jak neztratit daňovou slevu*“ [http://zpravy.aktualne.cz/finance/tip-pro-pracujici-duchodce-jak-neztratit-danovou-slevu/r~i:article:766579/; vid. 4. 11. 2014].

⁴ Viz článek České televize „*Za účelové přerušení pobírání důchodu hrozí lidem pokuty*“ [http://www.ceskatelevize.cz/ct24/ekonomika/209416-za-ucelove-preruseni-pobirani-duchodu-hrozi-lidem-pokuty/; vid. 4. 11. 2014].

⁵ Dle informací České správy sociálního zabezpečení [http://www.cssz.cz/cz/o-cssz/informace/media/tiskove-zpravy/tiskove-zpravy-2013/2013-02-01-ze-vsech-zadosti-o-preruseni-vyplaty-duchode-bylu-pres-90-na-jeden-den.htm; vid. 4. 11. 2014]. V tomto příspěvku se zabývám pouze jednáním této 95% většiny pracujících důchodců.

⁶ Viz článek iDNES.cz „*Kalousek: Z důchodců, kteří si přerušili výplatu penzí, je mi ouzko*“ [http://ekonomika.idnes.cz/kalousek-k-duchodcum-co-chteli-obejit-zakon-prusenim-vyplaty-penzi-1kp-/ekonomika.aspx?c=A130103_150308_ekonomika_spi; vid. 4. 11. 2014].

Dne 8. ledna vydalo Generální finanční ředitelství obdobnou informaci:

„V případě, kdy na základě žádosti poživatel starobního důchodu dojde ke zastavení výplaty tohoto důchodu k 1. lednu a ze všech objektivních okolností vyplývá, že jediným účelem takového kroku je získání slevy na poplatníka dle zmíněného ustanovení zákona o daních z příjmů, bude tento postup posuzován orgány Finanční správy ČR ve vztahu k možnému zneužití práva a to se všemi důsledky vyplývajícími z daňového řádu.“⁷

Starobní důchodci, kteří přerušili pobírání důchodu, se mohli rozhodnout slevu na dani za rok 2013 neuplatnit a vyhnout se tak riziku, že jejich jednání (přerušeni výplaty důchodu ve spojení s uplatněním základní slevy na dani) bude posouzeno jako zneužití práva. Mnozí však slevu na dani uplatnili. Odborná veřejnost očekávala soudní spor, který by ukázal, zda se o zneužití práva skutečně jednalo.

Dne 10. července 2013 přijal Ústavní soud kontroverzní nálezh, kterým ustanovení o zrušení základní slevy na dani pro pracující důchodce zrušil⁸. Následně přiznal na základě individuální stížnosti starobní důchodkyně základní slevu na dani i pro rok 2013⁹. Ministerstvo financí se po zveřejnění tohoto nálezu rozhodlo umožnit uplatnění základní slevy na dani všem důchodcům, a to i za zdaňovací období roku 2013. Rozhodnutí soudu o tom, zda pracující důchodci právo zneužili, se tak již nedá očekávat. V teoretické rovině je však vhodné pokusit se na tuto otázku odpovědět.

2 Zneužití práva

Nový občanský zákoník zakotvil výslovně, že zjevné¹⁰ zneužití práva nepožívá právní ochrany¹¹. Princip zneužití práva byl však v české právní teorii znám a v judikatuře hojně aplikován již před účinností nového občanského zákoníku.

⁷ Dle informace GFŘ [http://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/pro-media/tiskove-zpravy/2013/informace-k-priznani-slevy-na-dani-pracu-1182; vid. 4. 11. 2014].

⁸ Nález Ústavního soudu ze dne 10. července 2014 sp. zn. Pl. ÚS 31/13 ve věci návrhu na zrušení části § 35ba odst. 1 písm. a) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. Pro kritické hodnocení tohoto nálezu viz Boháč, R.: Sleva na dani pro pracující důchodce v souvislosti se zneužitím práva a svévolí. In: Dny práva - 2014. Brno: Masarykova univerzita. [v tisku].

⁹ Nález Ústavního soudu ze dne 16. září 2014 sp.zn. I. ÚS 2340/2013.

¹⁰ Pro kritiku použití přívlastku „zjevné“ viz např. Švestka, J.; Dvořák, J.; - Fiala, J.: Občanský zákoník. Komentář. Svazek I. § 1 až 654. Praha: Wolters Kluwer, 2014. V aktuálním návrhu novely občanského zákoníku připraveném Ministerstvem spravedlnosti se přívlastek „zjevné“ vypouští.

¹¹ § 8 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník.

Právnícký slovník prof. Hendrycha definuje zneužití práva jako „typ protiprávního chování, které sice formálně nepřekračuje hranice subjektivního práva, překračuje však hranice společenské únosnosti výkonu subjektivních práv.“¹² Zákaz zneužití práva řadí „k nejdůležitějším zásadám občanského práva ovlivňujícím výkon subjektivních práv.“¹³

V judikatuře¹⁴ bývá citována definice Viktora Knappa,¹⁵ který chápe zneužití práva jako „chování zdánlivě dovolené, jímž má být dosaženo výsledku nedovoleného“.

Uznání nedovolenosti zneužití práva podle Viktora Knappa vyvolává zdánlivý paradox, že o určitém chování je pravda zároveň, že je právem dovolené (neboť je výkonem práva), a zároveň nedovolené (poněvadž je právem zakázáno). Zákaz zneužití práva vnímá jako *lex specialis* vůči dovolení danému právem. Zdánlivě dovolené chování, tedy zdánlivý výkon práva, se tak působením tohoto principu stává chováním protiprávním.

Také Michael Kohajda¹⁶ považuje za samozřejmé, že: „vzhledem k tomu, že právo zná pouze dvě kategorie jednání – jednání po právu a jednání protiprávní, nutně musí i [zneužití práva] patřit do kategorie protiprávního jednání.“

Zákaz zneužití práva ve výše uvedeném pojetí je nutné vnímat jako omezení zásady legální licence. Jednání, které zákon nezakazuje, se působením tohoto principu stává jednáním protiprávním. V oblasti práva daňového je pak i omezením ústavního principu, že daně a poplatky lze ukládat pouze na základě zákona.

Aplikace zákazu zneužití práva v oblasti veřejného, a tedy i daňového práva je v mnoha ohledech rozporuplná. V judikatuře českých soudů se však objevuje velmi často, a to především právě v oblasti rozhodování o daňových povinnostech. Proč právě zde?

Právní normy obvykle vyjadřují hodnoty, které jsou ve společnosti široce uznávané. Lidé se zpravidla chovají v souladu s normami práva občanského,

¹² Tamtéž.

¹³ Hendrych, D., et al: Právnícký slovník. 3. rozš. vyd. Praha: C. H. Beck, 2009.

¹⁴ Viz např. rozsudek NSS ze dne 10. listopadu 2005, č.j. 1 Afs 107/2004 – 48.

¹⁵ Knapp, V.: Teorie práva. Praha: C. H. Beck, 1995. s. 184.

¹⁶ Kohajda, M.: Zneužití práva v aktuálním českém daňovém právu a judikatuře. In Boháč, R., et alii.: Aktuální otázky financí a finančního práva z hlediska fiskální a monetární podpory hospodářského růstu v zemích střední a východní Evropy v roce 2010: soubor odborných statí z IX. mezinárodní vědecké konference. Praha: Leges, 2010. s. 300 - 311.

správního i trestního, a to i bez toho, aby byli s jejich obsahem podrobně seznámeni. V oblasti daňového práva je situace jiná. Lze usuzovat, že většina občanů uznává obecnou užitečnost daňových norem jako předpoklad fungování státu. Jejich klasický hodnotový vztah k jejich aplikaci je však jiný. Humorně avšak výstižně ho vyjádřil Karel Čapek:

„To už je jisté: je málo věcí tak nepříjemných jako platit daně. Myslím, že už staří Římané je platili velmi neradi; znám lidi, kteří by se nechali pro stát a národ čtvrtit, a kteří přesto ukrutně nadávají, když mají napsat svou berní jasi. I docela lehkomyšlný člověk, který jinak vybažuje peníze přímo z oken, projevuje neobyčejnou lakotu a špinavost, když má platit daně; znám lidi, kteří je raději vůbec nikdy neplatili, patrně aby si nezkažili kladný poměr k vlasti.“¹⁷

Daňové normy čelí největšímu tlaku ze strany svých adresátů. Ti se při stanovení své vlastní daňové povinnosti vždy snaží vyložit zákon tak, aby vyšla daň co nejnižší, či ho přímo obejít. Domnívám se, že z této implicitní povahy daňových norem vyplývá skutečnost, že právě v daňovém právu nalézají soudci nejčastěji potřebu argumentovat zákazem zneužití práva. Častější argumentace principem zneužití práva v daňové oblasti je trendem, který můžeme pozorovat nejen v České republice, ale ve všech vyspělých zemích.

3 Test zneužití práva v oblasti daňového práva

Způsob, jakým rozpoznat zneužití práva, definoval v oblasti daňového práva Evropské unie Evropský soudní dvůr ve známém rozhodnutí „Halifax“¹⁸. Tento test převzaly následně také české soudy při hodnocení, které jednání je zneužívající a které nikoliv¹⁹.

Tento test zneužití práva sestává ze dvou prvků. Subjektivní prvek se zaměřuje na úmysl poplatníka. O zneužití práva může jít pouze tehdy, pokud hlavním účelem jednání poplatníka je získání daňového zvýhodnění. Objektívni prvek zkoumá smysl a účel relevantních zákonných ustanovení.

¹⁷ Čapek, K.: Člověk a daně. Lidové noviny, 13. 3. 1927.

¹⁸ Rozhodnutí SDEU ze dne 21. února 2006, C-255/02, Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd, County Wide Property Investments Ltd v. Commissioners of Customs & Excise.

¹⁹ Poprvé v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 8. 2006, čj. 2 Afs 178/2005 – 64, následně i v rozsudku rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 10. 2008, č. 1778/2009 Sb. NSS, čj. 7 Afs 54/2006 – 155 a dalších. Tento test se objevuje ve většině rozhodnutí Nejvyššího správního soudu týkajících se zneužití práva, není však aplikován konzistentně ve všech případech.

Právo nárokované poplatníkem lze odepřít tehdy, pokud hlavním účelem jednání poplatníka je získání daňového zvýhodnění a toto jednání je zároveň v rozporu se smyslem a účelem relevantních zákonných ustanovení.

Aplikovatelnost tohoto testu v českém daňovém právu, a to v oblasti přímých i nepřímých daní, potvrdil i Ústavní soud ČR²⁰:

„Připomenout lze též věc C-255/02 (Halifax plc a další proti Commissioners of Customs & Excise, žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná VAT and Duties Tribunal, London), v níž soud vyslovil, že pro zjištění existence zneužití práva je „nezbytné, aby výsledkem dotčených plnění přes formální použití podmínek stanovených relevantními ustanoveními... bylo získání daňového zvýhodnění, jehož poskytnutí by bylo v rozporu s cílem sledovaným těmito ustanoveními“, „krom toho musí ze všech objektivních okolností vyplývat, že hlavním účelem dotčených plnění je získání daňového zvýhodnění... zákaz zneužití není relevantní, pokud dotčená plnění mohou mít jiné odůvodnění než pouhé dosažení daňových zvýhodnění vůči daňovým orgánům“. (...)

K závěru soudu týkajícího se principu „zneužití“ ve věci C-255/02 - Halifax, se k pojmu „hlavní účel transakce“ (resp. hlavní účel dotčených plnění) vyslovil Nejvyšší správní soud ve věci sp. zn. 2 Afs 178/2005, tak že *«hlavním účelem transakce ve smyslu uvedeném v judikátu Halifax je takový její účel, který ve srovnání s případnými jinými dalšími jejími účely je natolik neporovnatelně významnější, že tyto ostatní účely ve své podstatě zastiňuje a zásadně marginalizuje, takže od nich lze při zkoumání hospodářského smyslu dotčené transakce odhlédnout».*

Není důvod vyslovené názory neztábnout - v mezích daných ústavními kautelemi a s ohledem na případnou odlišnou úpravu vyplývající z aplikovatelného vnitrostátního práva - i na skutkové situace, na něž dopadá zákon o daních z příjmů (srov. též rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 2 Afs 178/2005).“

Aplikace principu zneužití práva bývá často kontroverzní proto, že objektivní nebo subjektivní prvek nelze spolehlivě zjistit. To lze demonstrovat na následujícím příkladu:

Pan Novák vlastní zahradu, která se nachází kilometr od jeho domu. Tuto zahradu pronajímá za 500 Kč měsíčně. Každý měsíc si chodí osobně vyzvednout nájemné a případně provést drobné opravy. Když zjistí, že zákon o daních z příjmů umožňuje uplatnění

²⁰ Usnesení ÚS ze dne 31. 10. 2007, sp. zn. III.ÚS 374/06.

paušálu za použití motorového vozidla ve výši 4 000 Kč měsíčně²¹, přestane chodit na zahradu pěšky a začne jezdit autem. Od té doby má každoročně daňovou ztrátu z pronájmu ve výši 42 000 Kč, kterou si odečítá od příjmů z podnikání.

Je naplněn subjektivní prvek zneužití práva? Co je hlavním účelem jednání pana Nováka? Naše odpověď bude záviset na tom, které jednání pana Nováka budeme posuzovat. Můžeme se zaměřit na konečný cíl (vyzvednutí nájemného), nebo na způsob, kterým ho pan Novák dosahuje (jízda autem).

Podívejme se nejprve na konečný cíl. Pan Novák jezdí na zahradu proto, aby si vyzvedl nájem a případně provedl drobné opravy. To je jednání, které slouží k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, a jistě legitimní ekonomický cíl. Nejedná se o jednání umělé ani neracionální.

Pan Novák by však mohl dále chodit pěšky; jezdí autem jen kvůli změně zákona o daních z příjmů. Hlavním cílem jízdy autem je získání daňového zvýhodnění. Je tedy naplněn subjektivní prvek testu zneužití práva? Mají se soudy obecně zaměřovat na konečný cíl jednání, nebo na způsob jeho dosažení?

Přijmeme nejprve tezi, že by se soudy měly zaměřovat vždy na konečný cíl jednání. Tato teze se opírá o všeobecně uznávanou zásadu, že pokud jde o způsob dosažení toho cíle, každý může volit z různých do úvahy přicházejících alternativ tu, která je pro něho daňově nejvýhodnější²². O zneužití práva tak může jít jen tehdy, pokud jednání žádný konečný legitimní cíl nemá (případně je tento zcela zanedbatelný) a je činěno pouze za účelem dosažení daňové výhody.

V souladu s touto tezí například Nejvyšší správní soud (dále též „NSS“) v souvislosti s možným zneužitím práva zkoumal, zda Komerční banka²³ potřebovala pořídit zboží ke své činnosti (konečný cíl), a nezabýval se způsobem, kterým toto zboží pořizovala (dovoz, který se zdál být daňově výhodnějším, oproti nákupu zboží v tuzemsku): „Žádné skutečnosti, jež byly zjištěny v daňovém řízení či v řízení před Městským soudem v Praze, neopravňují v pří-

²¹ § 24 odst. 2 písm. z) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

²² Viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 12. 2007, čj. 1 Afs 35/2007 - 108.

²³ Rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 16. 10. 2008, čj. 7 Afs 54/2006-155, publikovaný pod č. 1778/2009 Sb. NSS.

padě stěžovatele ke závěru, že by nákup dotyčného zboží měl toliko účel pouhého získání nároku vůči správci daně či že byl hlavním účelem této transakce (srov. k tomu bod 94. v odůvodnění judikátu Halifax), neboť dotyčné zboží stěžovatel zjevně mohl velmi dobře používat ke provozování své podnikatelské činnosti a je zcela v souladu se zdravým rozumem a pravidly řádného hospodaření, že uvedené zboží by si pro účely výkonu své podnikatelské činnosti pořizoval.“

Tento způsob zkoumání subjektivního prvku zneužití práva je v judikatuře spíše výjimečný a vede ke značnému zúžení tohoto principu, jelikož většina jednání relevantní soukromoprávní cíl má. V jiných případech zkoumá soud spíše způsob dosažení konečného cíle.

Poprvé dovedl NSS zneužití práva v oblasti daní v případě známém pod lidovým názvem „Potápěči“²⁴. Poplatník založil občanské sdružení, z jehož prostředků financoval sportovní aktivity své rodiny (včetně potápěčských expedic). Poplatník a další členové jeho rodiny poskytovali občanskému sdružení dary, které si odečítali od základu daně. Konečným cílem poplatníka bylo financování sportovních aktivit, tedy legitimní soukromoprávní cíl. Založení občanského sdružení bylo způsobem dosažení tohoto cíle. Tento způsob byl složitější než přímé financování potápěčských expedic, avšak zároveň výrazně daňově výhodnější. Soud se zde zaměřil na hodnocení způsobu dosažení cíle a vyhodnotil jednání poplatníka jako zneužívající.

V případě č.j. 1 Afs 35/2007 – 108²⁵ nebylo sporu o tom, že společnost TYPOS-Digital Print, spol. s r. o. („Typos“) potřebovala ke své činnosti tiskařské zařízení. Toto zařízení získala po ukončení leasingové smlouvy do svého vlastnictví. Rozhodla se ho ale opět prodat leasingové společnosti, s níž uzavřela novou smlouvu o finančním leasingu, jelikož to bylo daňově výhodnější. Konečným cílem společnosti Typos bylo užívání stroje, který ke své činnosti (obdobně jako Komerční banka) objektivně potřebovala. Způsob, jakým si toto užívání zajistila (leasing namísto vlastnictví) byl způsobem dosažení tohoto cíle. NSS se tentokrát zaměřil na hodnocení tohoto způsobu, jehož jediným účelem bylo získání daňového zvýhodnění, a rozhodl v neprospěch společnosti.

²⁴ Rozsudek NSS ze dne 10. listopadu 2005, č.j. 1 Afs 107/2004 – 48.

²⁵ Rozsudek NSS ze dne 17. prosince 2007, č.j. 1 Afs 35/2007 – 108.

Je zřejmé, že judikatura není jednotná v tom, zda by měl být posuzován konečný cíl jednání, či způsob jeho dosažení.

Domnívám se, že ve výše uvedeném teoretickém případě by se soudce zaměřil na konečný cíl pana Nováka (vyzvednout nájemné). Výběr jízdy autem jako způsobu dosažení tohoto cíle by byl pravděpodobně posouzen jako legitimní daňově výhodná volba z více možností.

Představme si však, že zahrada pana Nováka se sice nachází kilometr od jeho domu, ale leží za řekou, přes níž vede pěší můstek. Od dob, kdy jezdí autem, trvá panu Novákovi každá cesta na zahradu 45 minut, jelikož musí jet přes vzdálený most pro motorová vozidla. Pan Novák si vybírá tuto delší cestu, aby získal významnou daňovou výhodu. Změní se něco na našem posouzení subjektivního prvku zneužití práva?

Co je hlavním účelem jednání pana Nováka? Odpověď je zde stejná jako v předchozím příkladu. Pan Novák jezdí na zahradu za legitimním účelem dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Způsob, jakým pan Novák jezdí, je motivován zájmem na získání daňového zvýhodnění.

Varianta jízdy autem však již není ekvivalentní variantě chůze pěšky, ale je při odhlédnutí od daňových důsledků zřetelně méně výhodná. Domnívám se, že v tomto případě by se soud mohl přiklonit spíše k hodnocení způsobu jednání než konečného cíle. Hlavním rozdílem oproti předchozímu jednání je právě ona míra „složitosti“, „nerozumnosti“ a „neracionality“ jednání. Spíše než „hlavní cíl“ transakce tak soudy ve skutečnosti hodnotí, jak složité a nestandardní jednání musí poplatník v zájmu získání daňového zvýhodnění činit. To je jistě kritérium velmi mlhavé a dává velký prostor tzv. „šedé zóně“ v rozhodování soudců o zneužití práva.

Ani objektivní prvek testu zneužití práva není často jednoduché posoudit. Co je smyslem a účelem ustanovení zákona o daních z příjmů, které umožňuje odečtení paušálu 4000 Kč na dopravu motorovým vozidlem bez ohledu na ujetou vzdálenost i výši příjmu? Je účelem zjednodušení administrativy? Nebo podpora ježdění motorovými vozidly? Co když důvodová zpráva mlčí?

Všeobecným smyslem a účelem daňových zákonů je zajistit financování státu. Zákon o daních z příjmů navíc zajišťuje solidaritu osob, které mají příjmy, s těmi, které příjmy nemají. Cíl vybrat daň je však příliš obecný.

Najít smysl jednotlivých zákonných ustanovení však často není jednoduché. Prostřednictvím daňových zákonů se prosazuje mnoho politických zájmů, a to i způsobem působícím proti všeobecnému cíli vybrat daň (daňové bonusy, osvobození, slevy, paušály, nezdanitelné části základu daně apod.). V různých dobách se do zákona promítají různé hodnoty a zájmy, které jsou někdy i vzájemně protichůdné. V situaci, kdy nelze jednoznačně určit smysl a účel zákonného ustanovení, který by byl narušen poskytnutím daňové výhody, nemůže být objektivní prvek testu zneužití práva naplněn.

4 Aplikace principu zneužití práva na postup pracujících důchodců

Pokusme se nyní aplikovat teoretické poznatky o zákazu zneužití práva na případ pracujících důchodců.

4.1 Subjektivní prvek:

Jaký byl hlavní účel jednání pracujících důchodců? Na rozdíl o výše uvedených příkladů nevzniká pochybnost o způsobu aplikace tohoto kritéria. Není tu pnutí mezi legitimním soukromoprávním cílem a způsobem jeho dosažení. Žádný soukromoprávní cíl jednání pracujících důchodců, kteří podali žádost o přerušení výplaty důchodu na jeden až dva dny a následně uplatnili základní slevu na dani, totiž nelze najít.

Žádost o přerušení výplaty důchodu měla jediný důsledek, a sice povinnost vrátit do státního rozpočtu několik set korun. Průměrný důchod činil v roce 2013 10 000 Kč; jeden pracující důchodce se tak připravil o přibližně 300 Kč při přerušení na 1 den, případně o 600 Kč při přerušení na dva dny. Vzhledem k tomu, že důchody jsou vypláceny dopředu, byly tyto částky v době podání žádostí již vyplaceny. Je možné uvažovat, že cílem důchodců bylo přispět ke snížení schodku státního rozpočtu. Vzhledem ke skutečnosti, že tito důchodci následně uplatnili slevu na dani ve výši 24 840 Kč, na niž by bez přerušení důchodu neměli nárok, lze však tento cíl vyloučit.

Hlavním účelem jednání pracujících důchodců, kteří požádali o přerušení výplaty důchodů na několik dní, tedy bylo nepochybně získání daňového zvýhodnění.

4.2 Objektivní prvek:

Co bylo smyslem a účelem části ustanovení § 35ba odst. 1 písm. a) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění zákona č. 500/2012 Sb., která odnímalala základní slevu na dani určité skupině osob? Tato část ustanovení zněla: „daň se nesnižuje u poplatníka, který k 1. lednu zdaňovacího období pobírá starobní důchod z důchodového pojištění nebo ze zahraničního povinného pojištění stejného druhu“.

Důvodová zpráva vysvětlovala tuto změnu následovně: „Pro roky 2013 až 2015 nastane návrat ke stavu platnému do roku 2007, tj. že starobní důchodci nebudou mít nárok na základní slevu na dani.“

Z důvodové zprávy je zřejmé, že cílem zákonodárce bylo odebrat základní slevu na dani všem starobním důchodcům.

Důvodová zpráva dále pokračuje podrobným popisem úvah, které zákonodárce vedly k tomuto kroku: „*Státní rozpočet České republiky vykazuje strukturální schodek. Vzhledem k tomu, že nekontrolovaný růst veřejného dluhu, který by vedl k nárůstu výdajů spojeným s jeho obsluhou, by mohl uvrhnout českou ekonomiku do vážné krize, je snižování schodku prvořadým úkolem současné vlády. Zvyšování daňových příjmů, zejména státního rozpočtu a snižování výdajů veřejných rozpočtů, obsažené v tomto právním předpise, je příspěvkem k tomuto úsilí.*“

Důvodová zpráva dále shrnuje historický vývoj slevy na dani pro starobní důchodce a opakuje, že navrhovaná úprava představuje „*návrat ke obdobnému stavu platnému do konce roku 2007, tj. že by starobní důchodci se zdanitelnými příjmy neměli nárok na uplatnění základní slevy na dani.*“

Také v právní úpravě platné do konce roku 2007 se omezení daňového zvýhodnění netýkalo těch poplatníků, kteří „na počátku zdaňovacího období nejsou poživateli starobního důchodu“. V této době však pracující důchodci žádosti o přerušování výplaty důchodu na 1. ledna nepodávali.

Vedle úmyslu zákonodárce vyjádřeného v důvodové zprávě je vhodné se zabývat i tím, jak se smysl a účel zákona jevil jeho adresátům, tedy starobním důchodcům. Již od první poloviny roku 2012 média informovala

o vládním záměru odebrat pracujícím důchodcům slevu na dani²⁶. Podrobně byl sledován i celý legislativní proces tohoto návrhu. Skutečnost, že by přerušení výplaty důchodu na 1. ledna 2013 mohlo vést k zachování základní slevy na dani, byla médiu prezentována až v druhé polovině prosince 2012, a to jako „figl, jak obejít daňový zákon“. Na náhlý nápor žádostí reagovala také finanční správa s upozorněním, že jednání starobních důchodců, kteří výplatu důchodu přerušili a v dalším roce uplatní slevu na poplatníka, bude posuzováno orgány Finanční správy ČR ve vztahu k možnému zneužití práva. Za této situace nemohli pracující důchodci legitimně očekávat, že smyslem a účelem diskutovaného ustanovení je umožnit ponechání slevy na dani těm, kteří na 1. ledna 2013 výplatu důchodu přerušili.

Priznání slevy na dani těm pracujícím důchodcům, kteří na několik dní přerušili výplatu důchodu, by bylo zjevně proti smyslu a účelu zákonného ustanovení. Objektivní prvek testu zneužití práva byl naplněn.

5 Závěr

Nejvyšší správní soud zavěsil nad hlavy daňových poplatníků Damoklův meč zneužití práva. Aby nebyl úder tohoto meče zcela náhodný, definoval NSS test zneužití práva sestávající ze dvou prvků. O zneužití práva se jedná, pokud je hlavním účelem jednání poplatníka získání daňového zvýhodnění (subjektivní prvek) a toto jednání je zároveň v rozporu se smyslem a účelem relevantních zákonných ustanovení (objektivní prvek). Tento test však v mnoha případech není snadné jednoznačně aplikovat.

Domnívám se, že právní nejistota s tím související nelze překonat navržením lepšího, přesnějšího a objektivnějšího testu. Smysl principu zneužití práva má spočívat v ochraně společnosti tam, kde by prostý výklad zákona vedl k nežádoucím důsledkům. Úvaha soudce zde v situacích, na něž zákonodárce nepomyslel, nahrazuje psaná pravidla. Z povahy tohoto principu vyplývá, že se uplatňuje v situacích nečekaných, překvapivých a výjimečných. Stanovení objektivnějších pravidel pro posuzování jednání, které nelze

²⁶ Viz například článek České televize „Pracující důchodci možná přijdou o slevu na dani“ z 14. 3. 2012 [http://www.ceskatelevize.cz/ct24/ekonomika/168113-pracujici-duchodci-mozna-prijdou-o-slevu-na-dani/; vid. 4. 11. 2014].

předem předpokládat, by vedlo pouze k dalším jednáním, která by se těmto pravidlům vymykala. Test zneužití práva tak bude vždy subjektivní a rozhodnutí soudců těžko předvídatelné.

Právě proto lze hovořit o Damoklově meči, visícím nad hlavami daňových poplatníků a jejich poradců, a právě proto je použití tohoto principu v oblasti veřejného práva mnohými odmítáno. Cílem tohoto příspěvku není hodnotit, zda by měl být princip zneužití práva v oblasti veřejného práva aplikován. Meč již byl zavěšen, a proto je vhodné se zabývat kritérii, která pro jeho úder Nejvyšší správní soud vymezil. Domnívám se, že v případě pracujících důchodců byla obě tato kritéria naplněna.

Literature

Boháč, R.: Sleva na dani pro pracující důchodce v souvislosti se zneužitím práva a svévolí. In: Dny práva - 2014. Brno: Masarykova univerzita. [v tisku].

Hendrych, D., et al: Právní slovník. 3. rozš. vyd. Praha: C. H. Beck, 2009.

Knapp, V: Teorie práva. Praha: C. H. Beck, 1995.

Kohajda, M.: Zneužití práva v aktuálním českém daňovém právu a judikatuře. In Boháč, R., et al: Aktuální otázky financí a finančního práva z hlediska fiskální a monetární podpory hospodářského růstu v zemích střední a východní Evropy v roce 2010: soubor odborných statí z IX. mezinárodní vědecké konference. Praha: Leges, 2010, s. 300 – 311. ISBN: 978-80-87212-57-8.

Contact – e-mail

kaminkop@prf.cuni.cz

Zneužití práva z ekonomického pohledu

Alena Kerlinová

Masarykova univerzita, Právnická fakulta, Brno, Česká republika

Abstract in original language

Príspevok sa pokusí spíše o ekonomický úhel pohledu na zneužití práva. Dojde k vymezení samotného pojmu zneužití práva i rozdílu mezi zneužitím a porušením práva. Bude následovat zamýšlení nad příčinami vzniku zneužití práva, tedy pohnutkami, které ekonomické subjekty vedou ke zneužití práva. Příspěvek bude směřovat k polemice týkající se návrhu možných řešení, která by zneužití práva mohla v budoucnu skutečně zabránit.

Keywords in original language

Zneužití práva; porušení práva; příčiny vzniku zneužití práva; možná řešení.

Abstract

The paper deals with an economic perspective on abuse of law. It will be defined a concept of abuse of law as well as a difference between abuse and delinquency. It will be reflected on the causes of the abuse of law, thus the motivations of subjects that lead to abusive behavior. The paper will be focused on looking for the possible solutions that would hinder the abuse of law in the future.

Keywords

Abuse of Law; Delinquency; Causes of the Abuse of Law; Possible Solutions.

1 Úvod

Zneužití práva je možné vnímat jako koncept, který není dosud zcela ucelený. Někteří autoři dokonce polemizují, zda zneužití práva není nadbytečný koncept, který v zásadě jen konkretizuje širší princip, za který se považují morální hodnoty, dobré mravy či dobrá víra. Jiní však koncept zneužití práva obhajují, protože je možné jej chápat jako právní mechanismus, který umožňuje zmírňovat nepružnost a tvrdost zákona, navíc dává soudům prostor pro uplatnění pravidel slušnosti.

Cílem tohoto příspěvku je představit současné vnímání pojmu zneužití práva, a to i pomocí jeho charakteristických znaků. Tento příspěvek se také pokusí naznačit odpovědi na otázky, co vede ekonomické subjekty, tedy jedince, k jednání odpovídajícímu zneužití práva, a zda vůbec existují nějaké možnosti řešení, tedy co by mohlo zabránit zneužití práva v budoucnu. Ke zpracování tohoto příspěvku budou použity převážně metody deskripce a komparace.

2 Pojem zneužití práva

Definovat pojem zneužití práva je velmi obtížné. Julio Cueto-Rua¹ v roce 1975 zhodnotil, že snaha o zpracování a upřesnění konceptu zneužití práva nedosáhla svého úspěšného konce, že stále chybí ucelený náhled na zneužití práva. Ačkoliv od této doby uplynula řada let, není dosud možné považovat zneužití práva za zcela vyjasněný pojem a ucelený koncept. V odborné literatuře lze však nalézt základní charakteristické znaky, které umožňují zneužití práva rozpoznat.

Nejčastěji zmiňovaným znakem je újma či poškození někoho jiného. Podle Michaela Byerse² je omezení práv a zájmů ostatních nejlepší alternativou, jak pojem zneužití práva chápat. Dodává, že může docházet k omezení práv jak individuálních, tak i společenských. K újmě někoho jiného ale nedochází pouze v případě zneužití práva. Julio Cueto-Rua³ uvádí, že k újmě někoho jiného vede i nezákonné jednání (tedy porušení právní normy) nebo nepřiměřené, přehnané jednání⁴.

Dalším znakem, o kterém se dá říci, že právě odlišuje zneužití práva např. od nezákonného jednání, je **uplatňování práva za jiným účelem** než bylo právní normou zamýšleno. Jedná se tedy o takové jednání, kdy člověk pod záminkou uplatnění skutečného práva oblast tohoto práva přesahuje.⁵

¹ Cueto-Rua, Julio: Abuse of Rights. *Louisiana Law Review*, Vol. 35, No. 7 (Special Issue, 1975), pp. 965-1013.

² Byers, Michael: Abuse of Rights: An Old Principle, A New Age. *McGill Law Journal*, Vol. 47, Issue 2 (February 2002), pp. 389-434.

³ Cueto-Rua, Julio. op. cit.

⁴ Julio Cueto-Rua uvádí příklad továrny, která může lidi zatěžovat hlukem či znečištěním. Spolu s tímto chováním se pak pojí případné odškodnění.

⁵ Mayrand, Albert: Abuse of Rights in France and Quebec. *Louisiana Law Review*, Vol. 34, No. 5 (Special Issue, 1974), pp. 993-1016.

Na tento znak opět reaguje Julio Cueto-Rua⁶, který se zamýšlí nad tím, že výraz zneužití práva nelze používat obecně, ale pouze v nezvratných případech, kdy jeden a tentýž akt je zároveň v souladu s právními předpisy, přesto s nimi v rozporu (při úvaze účelu a smyslu těchto právních předpisů).

Za další znak se považuje **neexistence vážného a oprávněného zájmu**, který by si zasloužil soudní ochranu. Michael Byers⁷ dodává, že uplatnění práva bez oprávněného a vážného zájmu je zneužitím práva i v případech, kdy se neprokázal ani úmysl někomu ublížit či někoho poškodit.

Charakteristickým znakem zneužití práva je také **rozpor s morálními hodnotami, dobrou vírou nebo elementární spravedlností**. Podle Michaela Byerse⁸ je tedy možné tvrdit, že zneužití práva je nadbytečný koncept, protože je jen konkrétnějším výrazem širšího principu, a to právě morálních hodnot či dobré víry.

Se všemi výše jmenovanými charakteristickými znaky zneužití práva se ztotožňuje i A. N. Yiannopoulos⁹, který se domnívá, že k aplikaci doktríny zneužití práva musí být naplněn alespoň jeden z těchto znaků. Dalo by se říci, že velice podobně je zneužití práva vnímáno a vysvětlováno i českou soudní praxí. Například v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 1. 2011 je zneužití práva definováno jako situace, „kdy někdo vykoná své subjektivní právo k neodůvodněné újmě někoho jiného nebo společnosti; takové chování, jímž se dosahuje výsledku nedovoleného, je jenom zdánlivě dovolené. O chování toliko zdánlivě dovolené jde z toho důvodu, že objektivní právo nezná chování zároveň dovolené a zároveň nedovolené; vzhledem k tomu, že ze zásady *lex specialis derogat legi generali* vyplývá, že zákaz zneužití práva je silnější než dovolení dané právem, není takové chování výkonem práva, ale protiprávním jednáním (viz Knapp, V.: *Teorie práva*. C. H. Beck, Praha, 1995, s. 184-185).“¹⁰ V tomto rozsudku se také dodává, že podstatou zneužití práva je deklarace skutečných a ničím nezastíraných právních vztahů, čímž se liší od tzv. disimulace. Dle nálezu Ústavního soudu

⁶ Cueto-Rua, Julio. op. cit.

⁷ Byers, Michael. op. cit.

⁸ Byers, Michael. op. cit.

⁹ Yiannopoulos, A. N.: *Civil Liability for Abuse of Right: Something Old, Something New...* *Louisiana Law Review*, Vol. 54, No. 5 (May 1994), pp. 1173-1197.

¹⁰ Rozsudek NSS č. j. 2 Afs 83/2010-68 ze dne 26. 1. 2011.

ze dne 4. 6. 2014 je pak za zneužití práva „nutné považovat i jednání, jehož cílem není dosažení účelu a smyslu sledovaného právní normou, nýbrž které je v rozporu s ustálenými dobrými mravy vedeno přímým úmyslem způsobit jinému účastníku újmu či se na jeho úkor obohatit.“¹¹ V tomto nálezu se navíc uvádí, že „zásada souladu výkonu práv s dobrými mravy představuje významný korektiv, který v odůvodněných případech dovoluje zmírňovat tvrdost zákona a dává soudci prostor pro uplatnění pravidel slušnosti“, a že dobré mravy lze vykládat „jako příkaz soudci rozhodovat praeter legem či dokonce contra legem, pokud jde o reprobaci jednání přičícího se dobrým mravům.“¹²

Z uvedených charakteristických znaků a definic v zásadě vyplývá, že zneužití práva se od porušení práva (nezákonného jednání) liší pouze v tom, že jde o jednání právní normou zdánlivě dovolené. Lze totiž logicky předpokládat, že právní předpisy jsou (nebo by alespoň měly být) v souladu s dobrými mravy či pravidly slušnosti, proto i porušení práva je v rozporu s dobrými mravy.

Právě tento „zdánlivý“ soulad s právními předpisy vede, podle mého názoru, k obtížnému rozeznání a tedy zamezení zneužití práva. Subjekt, který utrpěl škodu či újmu, může být přesvědčen, že obranou při jednání „zdánlivě“ dovolenému nic nezmuže. Přesto je nutné existenci konceptu zneužití práva chápat pozitivně, protože je to skutečně „právní mechanismus umožňující zmírnění nepružností právních vztahů odvozených z právních, soudních či smluvních pravidel.“¹³

3 Příčiny vzniku zneužití práva a možnosti řešení

Příčiny vzniku zneužití práva se nebudou lišit od pohnutek, které ekonomické subjekty vedou k porušení práva. V první řadě budou tyto pohnutky vycházet z racionálního chování těchto subjektů, kdy se snaží maximalizovat své užitky při minimalizaci obětí. Dalo by se tak v tomto případě říci, že jedinec posuzuje užitek ze zneužití, příp. porušení, práva s pravděpodobností přistížení a vyšší trestu. Jeho posouzení je ovlivněno tím, jaký zaujímá postoj

11 Nález Ústavního soudu: JUD253652CZ – sp. zn. IV. ÚS 3402/13 ze dne 4. 6. 2014.

12 Nález Ústavního soudu: JUD253652CZ – sp. zn. IV. ÚS 3402/13 ze dne 4. 6. 2014.

13 Byers, Michael. op. cit.

k riziku.¹⁴ Obecně se má za to (a potvrzují to empirické výzkumy), že jedinec je od určitého jednání odrazován spíše pravděpodobností odsouzení než výší trestu. S ohledem na tuto skutečnost je tedy možné shrnout, že jedinci pravděpodobně nebudou příliš odrazováni od zneužití práva, protože představuje jednání na první pohled dovolené.

Z dalších příčin lze uvažovat o jakési demonstraci nespokojenosti ze strany jedince, což opět může vést i k porušení práva. Zejména budeme-li brát v úvahu zneužití, příp. porušení, v oblasti daňového práva, může k takovému zneužití či porušení dojít v případech, kdy jedinec považuje míru zdanění za příliš vysokou nebo veřejné statky a služby, které jsou mu poskytovány, za nekvalitní či nepřínosné.

Domnívám se, že na tomto místě je zapotřebí zmínit současnou situaci ve společnosti, kdy se zdá, že dochází k absenci či deformaci společenských a morálních hodnot, což jistě také může sehrávat svou úlohu s ohledem na příčiny zejména zneužití práva. Jedinec s pokřivenými morálními hodnotami si vlastně ani nemusí uvědomovat, že za své „zdanlivě dovolené“ jednání by mohl být potrestán.

Zabránit zneužívání práva je vskutku náročné, právě z již několikrát opakovaného důvodu, že se jedná o v zásadě právní normou dovolené jednání. Poškozená strana často tak ani nemusí vědět, že se proti tomuto jednání může bránit. Dá se předpokládat, že přistižení a potrestání jedince, jehož jednání odpovídá zneužití práva, bude poměrně náročné, i z toho důvodu, že tento jedinec velmi pravděpodobně právní předpisy zná, disponuje tak značným množstvím znalostí a informací. Každopádně lze uvažovat o tom, že rozšiřování a zpřesňování právních norem je právě v případě zneužití práva spíše kontraproduktivní. Navíc je třeba mít na mysli, že všechny ekonomické subjekty jsou poměrně inovativní, a to právě i z pohledu, jak obejít stávající regulaci, či stávající právo zneužít.

Z pohledu zneužití práva se za vhodnější řešení zdá pevné znovuzakotvení morálních hodnot, dobrých mravů. Zejména nejvyšší představitelé státu by v tomto měli jít příkladem. Druhým krokem by pak mělo být zvyšování obecného povědomí, že morální hodnoty a dobré mravy stojí stále ještě výše

¹⁴ Becker, Gary S.: Crime and Punishment: An Economic Approach. *The Journal of Political Economy*, Vol. 76, No. 2 (March-April 1968), pp. 169-217

než právní normy a předpisy, a tedy, pokud jedinci někdo způsobí újmu, zasahuje do jeho práv a přitom ještě jedná v rozporu s dobrými mravy, může se tento jedinec bránit. S tím souvisí i rozšíření povědomí, že i zneužití práva se pojí s pravděpodobným odsouzením a trestem (příčemž tato pravděpodobnost odsouzení by měla být co nejvyšší).

4 Závěr

Ačkoliv stále převládají názory, že pojem zneužití práva je poměrně obtížně definovatelný, teorie i praxe se v podstatě shoduje na čtyřech charakteristických znacích, pomocí kterých lze zneužití práva rozeznat. Těmito znaky jsou: 1) újma či poškození někoho jiného; 2) uplatňování práva za jiným účelem než bylo právní normou zamýšleno; 3) neexistence vážného a oprávněného zájmu, jež by si zasloužil soudní ochranu; 4) rozpor s morálními hodnotami, dobrou vírou nebo elementární spravedlností.

Protože většina těchto charakteristických znaků odpovídá i porušení práva, tedy nezákonnému jednání, je možné považovat za zásadní znak zneužití práva, že se jedná o uplatňování práva za jiným účelem než bylo právní normou zamýšleno, čímž se myslí takové jednání, které je právní normou v zásadě dovolené, ale jehož cíl není v souladu s účelem a smyslem této právní normy.

Položíme-li si otázku, proč dochází ke zneužití práva, odpověď je nasnadě – jedinec se domnívá, že se mu to tzv. vyplatí, přičemž porovnává užitek ze zneužití práva na straně jedné a pravděpodobnost odsouzení s výší trestu na straně druhé. Ze současného dění převažuje pocit, že pravděpodobnost odsouzení není příliš vysoká (což, se dá říci, platí i pro porušení práva, natož zneužití práva).

Možných řešení se nenabízí mnoho. V každém případě by současné společnosti, ve které, jak se mnozí domnívají, chybí morální hodnoty nebo jsou pokřiveny, jistě pomohlo znovuzakotvení těchto morálních hodnot a dobrých mravů. S tím pak souvisí také přesvědčení a jistota, že morální hodnoty stojí výše než právní normy a předpisy.

Literature

Becker, Gary S.: Crime and Punishment: An Economic Approach. *The Journal of Political Economy*, Vol. 76, No. 2 (March-April 1968), pp. 169-217

Byers, Michael: Abuse of Rights: An Old Principle, A New Age. *McGill Law Journal*, Vol. 47, Issue 2 (February 2002), pp. 389-434

Cueto-Rua, Julio: Abuse of Rights. *Louisiana Law Review*, Vol. 35, No. 7 (Special Issue, 1975), pp. 965-1013

Mayrand, Albert: Abuse of Rights in France and Quebec. *Louisiana Law Review*, Vol. 34, No. 5 (Special Issue, 1974), pp. 993-1016

Nález Ústavního soudu: JUD253652CZ – sp. zn. IV. ÚS 3402/13 ze dne 4. 6. 2014

Rozsudek NSS č. j. 2 Afs 83/2010-68 ze dne 26. 1. 2011

Yiannopoulos, A. N.: Civil Liability for Abuse of Right: Something Old, Something New... *Louisiana Law Review*, Vol. 54, No. 5 (May 1994), pp. 1173-1197

Contact – e-mail

Alena.Kerlinova@law.muni.cz

Zneužití práva ze strany správce daně při vymáhání daňových nedoplatků

Radka Kloudová

Kancelář veřejného ochránce práv, Česká republika

Abstract in original language

Správce daně má možnost vymáhat daňové nedoplatky buď v daňové exekuci, nebo prostřednictvím soudního exekutora, přičemž by měl zvolit postup přiměřený výši nedoplatku. Veřejný ochránce práv se setkává s případy, kdy zejména obecní úřady (někdy zastoupené advokátem) vymáhají nedoplatky na místních poplatcích prostřednictvím soudního exekutora. Příspěvek se pokusí na konkrétních kauzách řešených veřejným ochránce práv nastínit kritéria, za kterých by bylo možné považovat takový postup za zneužití práva a nesprávný úřední postup ze strany správce daně. Dále se zamyslí nad základními možnostmi obrany daňových subjektů, včetně uplatnění náhrady škody způsobené nesprávným úředním postupem.

Keywords in original language

Daňová exekuce; soudní exekutor; zásada přiměřenosti; veřejný ochránce práv.

Abstract

The tax authorities decide to collect the tax arrears either in tax enforcement proceedings, or by judicial executor, with respect to that the procedure should be proportional to amount of arrears. The contribution concretizes on cases investigated by the Public Defender of Rights to outline the criteria under which such action should be considered as an abuse of law and maladministration by the tax authorities. It also concentrates on the possible defence of taxpayers, including the possibility to apply for damages caused by maladministration.

Keywords

Tax Enforcement Proceedings; Judicial Executor; Principle of Proportionality; Public Defender of Rights.

1 Právní úprava a teoretická východiska

Dle ustanovení § 175 daňového řádu¹ může správce daně vymáhat nedoplatek **daňovou exekucí** nebo **zabezpečit vymáhání nedoplatku prostřednictvím soudního exekutora**, popřípadě jej uplatnit v insolvenčním řízení nebo přihlásit jej do veřejné dražby. Volit by měl přítomn takový způsob, aby **výše nákladů spojených s vymáháním, které bude daňový subjekt povinen uhradit, nebyla ve zjevném nepoměru k výši nedoplatku**².

To koresponduje se zásadou přiměřenosti, jako jednou ze základních zásad správy daní, podle níž správce daně šetří práva a právem chráněné zájmy daňových subjektů a třetích osob v souladu s právními předpisy a používá při vyžadování plnění jejich povinností **jen takové prostředky, které je nejméně zatěžují a ještě umožňují dosáhnout cíle správy daní**³.

Obdobnou zásadu nalezneme i v ustanoveních exekučního řádu⁴ a občanského soudního řádu⁵.

¹ Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, dostupný z ASPI pro Windows verze 8. 0. [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [cit. 1. 12. 2014].

² Ustanovení § 175 odst. 1) a 2) daňového řádu:
„(1) Správce daně může vymáhat nedoplatek daňovou exekucí nebo zabezpečit vymáhání nedoplatku prostřednictvím soudního exekutora, popřípadě jej uplatnit v insolvenčním řízení nebo přihlásit jej do veřejné dražby.

(2) Správce daně zvolí způsob vymáhání nedoplatku tak, aby výše nákladů spojených s vymáháním, které bude daňový subjekt povinen uhradit, nebyla ve zjevném nepoměru k výši nedoplatku.“

³ Ustanovení § 5 odst. 3 daňového řádu:

„Správce daně šetří práva a právem chráněné zájmy daňových subjektů a třetích osob (dále jen „osoba zúčastněná na správě daní“) v souladu s právními předpisy a používá při vyžadování plnění jejich povinností jen takové prostředky, které je nejméně zatěžují a ještě umožňují dosáhnout cíle správy daní.“

⁴ Ustanovení § 47 odst. 1) zákona č. 120/2001 Sb., o soudních exekutorech a exekuční činnosti, ve znění pozdějších předpisů, dostupný z ASPI pro Windows verze 8. 0. [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [cit. 1. 12. 2014].:

„Exekutor poté, co byla exekuce zapsána do rejstříku zahájených exekucí, posoudí, jakým způsobem bude exekuce provedena, a vydá nebo zruší exekuční příkaz ohledně majetku, který má být exekucí postižen. Exekučním příkazem se rozumí příkaz k provedení exekuce některým ze způsobů uvedených v tomto zákoně. Exekutor je povinen v exekučním příkazu zvolit takový způsob exekuce, který není zřejmě nevhodný, zejména vzhledem k nepochopitelnému výše dluhů povinného a ceny předmětu, z něhož má být splněn závazek povinného dosaženo.“

⁵ Ustanovení § 264 zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve znění pozdějších předpisů, dostupný z ASPI pro Windows verze 8. 0. [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [cit. 1. 12. 2014].:

„(1) Navrhne-li oprávněný výkon rozhodnutí způsobem, který je zřejmě nevhodný, zejména vzhledem k nepochopitelnému výše pohledávky oprávněného a ceny věci, z níž má být uspokojení této pohledávky dosaženo, může soud nařídít, a to po slyšení oprávněného, výkon rozhodnutí jiným vhodným způsobem.

(2) Soud zamítne návrh na výkon rozhodnutí, jestliže je již z návrhu zřejmé, že by výtěžek, kterého by se dosáhlo, nepostačil ani ke krytí nákladů výkonu rozhodnutí.“

Výše uvedené je přitom nutné aplikovat jak na volbu způsobu vymáhání nedoplatku (daňová exekuce vs. exekuce prováděná soudním exekutorem), tak i na volbu konkrétních prostředků vymáhání (exekuce srážkami ze mzdy vs. exekuce prodejem nemovitých věcí)⁶.

2 Případy řešené veřejným ochráncem práv

Veřejný ochránce práv se ve své praxi opakovaně setkává s případy, kdy jsou bagatelní nedoplatky (nejčastěji poplatky za komunální odpad) předávány k vymáhání soudním exekutorům. V některých případech se pak správce daně (obecní úřad) dokonce nechává v exekučním řízení zastoupit advokátem.

2.1 Podnět sp. zn.: 1390/2004/VOP

Obecní úřad částečně z nedostatku znalosti vlastních oprávnění předal vymáhání nedoplatku na místním poplatku za komunální odpad stěžovatele soudnímu exekutorovi. Exekuce byla vedena formou srážky z důchodu. Výše nákladů exekuce a nákladů oprávněného (celkem 8.910,- Kč) několika-násobně převýšila celkovou částku nedoplatku (525,- Kč).

Na návrh veřejného ochránce práv obecní úřad zajistil proškolení svých úředníků. Vzhledem k tomu, že došlo k osvědčení neplatnosti platebních výměrů, byla exekuce zastavena, vymožené prostředky byly stěžovateli vráceny a obecní úřad se mu za pochybení omluvil.

2.2 Podnět sp. zn.: 3237/2006/VOP

Městský úřad vymáhal po stěžovateli pokutu uloženou v příkazním řízení (celková částka činila 3.000,- Kč). Aniž by úřad nejprve vyzval stěžovatele k dobrovolnému placení dluhu, předal vymáhání soudnímu exekutorovi. Celkové náklady exekuce činily 9.541,- Kč.

Úřad argumentoval tím, že vzhledem k velkému množství nezaplacených pohledávek by rozesílání několika upomínek jednotlivým dlužníkům bylo časově a finančně velmi zatěžující. Vymáhání pohledávek v daňové exekuci bylo za současného personálního obsazení úřadu nerealizovatelné. Poukázal

⁶ KOBÍK J., KOHOUTKOVÁ A. *Daňový řád s komentářem*. 1. vydání. Olomouc: Anag, spol. s r. o., 2011, str. 730, ISBN 978-80-7263-616-7.

rovněž na to, že při rozhodování o přestupcích v příkazním řízení nemá možnost zjistit si údaje (finanční, majetkové a pracovní), na základě kterých by mohl následně vydat exekuční příkaz.

2.3 Podnět sp. zn. 2927/2007/VOP

Městský úřad vymáhal po stěžovateli blokové pokuty ve výši 300, Kč a 200,- Kč. Město se nechalo zastoupit advokátem a předalo vymáhání soudnímu exekutorovi. Vymáhání pokut probíhalo odděleně. Celkové náklady exekuce obou pokut činily 31.773,- Kč.

Město argumentovalo výší nákladů spojených s provedením daňové exekuce. Čisté provozní náklady města na provedení daňové exekuce vypočetlo asi na 15.000,- Kč na vymožení pokuty ve výši 100,- Kč. Vymáhání prostřednictvím daňové exekuce je tak v rozporu s požadavkem na hospodárné a účelné využívání majetku města⁷. Poukázalo rovněž na mizivé procento vymožených pohledávek v režimu daňové exekuce.

2.4 Spis zvláštní důležitosti sp. zn. 1/2005

V návaznosti na poznatky z praxe založil veřejný ochránce práv tzv. spis zvláštní důležitost, ve kterém se zaměřil na **postup obcí při vymáhání** (většinou bagatelních částek) zejména spočívající v:

- exemplárním „trestání“ dlužníků podáváním návrhů na nařízení soudních exekucí namísto provedení daňové exekuce (při neexistenci podstatných překážek),
- nezasílání výzev k zaplacení v náhradní lhůtě před nařízením „daňové“ exekuce (podáním návrhu na nařízení exekuce),
- oddělené vymáhání jednotlivých nedoplateků přes možnost sestavení výkazu nedoplateků, který je také exekučním titulem,
- zastoupení obcí advokáty při samotném podávání návrhů na nařízení exekuce.

⁷ Ustanovení § 38 odst. 1 zákona č. 128/2000 Sb., o obcích, dostupný z ASPI pro Windows verze 8. 0. [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [cit. 1. 12. 2014].: „Majetek obce musí být využíván účelně a hospodárně v souladu s jejími zájmy a úkoly vyplývajícími ze zákonom vymezené působnosti. Obec je povinna pečovat o zachování a rozvoj svého majetku. Obec vede účetnictví podle zákona o účetnictví.“

Ochránce v této záležitosti komunikoval s **Ministerstvem financí, Ministerstvem vnitra, Ministerstvem spravedlnosti, předsedy krajských soudů a dalšími institucemi. Oslovil Generální ředitelství cel**, aby zjistil úspěšnost vymáhání pohledávek obcí v součinnosti s celní správou. Dle sdělení Generálního ředitelství cel měla celní správa při vybírání a vymáhání peněžitých plnění v rámci dělené správy velmi efektivní výsledky (úspěšnost se pohybovala cca okolo 92% za rok 2007).

V roce 2008 ochránce uspořádal kulatý stůl k problematice exekucí. Opakovaně upozorňoval na šetřenou problematiku, mimo jiné ve výroční zprávě za rok 2007⁸.

Ačkoliv uvedené podněty jsou již staršího data, nejedná se o překonaný problém, jak ostatně dokládají i případy, kterými se veřejný ochránce práv zabývá v současnosti (vymáhání místního poplatku za komunální odpad nebo blokové pokuty řádově ve výši 100,- Kč prostřednictvím soudního exekutora).

3 Kritéria pro posouzení přiměřenosti postupu správce daně při volbě způsobu vymáhání

Pro posouzení postupu správce daně je zásadní **definovat kritéria, za kterých lze jeho postup považovat za přiměřený či nikoliv.** Důvodová zpráva naznačuje, že takovým nepřiměřeným postupem by mohlo být

⁸ Kancelář veřejného ochránce práv. Souhrnná zpráva o činnosti veřejného ochránce práv za rok 2007. 2008. ISBN 978–80–210-4560-6., str. 57:

„V případech místních poplatků obecní úřady postupují podle zákona o správě daní a poplatků, který stanoví, že pokud nehrozí nebezpečí, že účel exekuce bude zmařen, jsou před vlastním vymáháním povinny vyzvat dlužníka k zaplacení dlužné částky v náhradní lhůtě. Při vymáhání jiných veřejnoprávních pohledávek (zejména pokut) obecní úřad naopak vychází ze správního řádu (zákon č. 500/2004 Sb., ve znění pozdějších předpisů), který sice výslovně nezakotvuje povinnost zaslat výzvu před samotným vymáháním, avšak s přihlédnutím k principům dobré správy, zásadě minimalizace zásahů a přiměřenosti (§ 2 odst. 3 a 4 správního řádu) lze tuto povinnost dovodit při zohlednění okolností konkrétního případu. Ochránce však současně připouští, že v určitých případech je možné upustit od povinnosti zaslat výzvu (pokud by například výzva byla zjevně neefektivní nebo by nebylo v reálných možnostech úřadu výzvu zaslat).

Další postup pak záleží na konkrétních okolnostech a možnostech daného úřadu. Obecně ochránce vítá ty případy, kdy obce exekuci provádějí vlastními silami. Pokud se však úřad již rozhodne pro exekuci prostřednictvím soukromého exekutora, má ochránce za to, že (vyjma odůvodněných případů) by úřady měly být schopny sepsat návrh na nařízení exekuce samy a nevyužívat k těmto opakovaným (formulářovým) podáním advokátů, a nezvyšovat tím neúměrně zatížení dlužníků.“

vymáhání bagatelního nedoplatku prostřednictvím soukromého exekutora, ačkoliv správce daně může zajistit vymáhání nedoplatku vlastními silami nebo prostřednictvím celního úřadu, tedy způsoby pro dlužníka výrazně příznivějšími⁹. Vymezení konkrétních kritérií pro posouzení přiměřenosti postupu správce daně pak ponechává zákonodárce správní praxi.

Vliv na volbu způsobu a druhu vymáhání bude mít zejména¹⁰:

- poměr nákladů daňové exekuce¹¹ a exekuce prováděné soudním exekutorem¹²,
- porovnání nákladnosti různých způsobů vedení exekuce,
- majetkové poměry povinného a možnost získání informací o nich,
- počet odborných zaměstnanců správce daně a množství současně vedených vymáhacích řízení (obecně velikost správce daně a rozsah agendy),
- možnost vymáhat plnění prostřednictvím celního úřadu (plnění uložena ve správním řízení vs. v daňovém řízení).

V každém jednotlivém případě tak bude třeba zkoumat přiměřenost způsobu vymáhání nedoplatku ve vztahu ke konkrétním skutkovým okolnostem.

⁹ Důvodová zpráva k § 175 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, dostupná z ASPI pro Windows verze 8. 0. [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [cit. 1. 12. 2014]: „... V rámci volby způsobu vymáhání by měl správce daně s přihlédnutím k nutnosti šetřit práva zúčastněných osob (zásada přiměřenosti) a k zásadě hospodárnosti, jakož i k vlastnímu personálnímu vybavení, zvolit co nejefektivnější možnost pro vymožení dlužného nedoplatku. Odstavec 2 v tomto ohledu stanoví výslovný požadavek na to, aby zvolený způsob vymáhání garantoval, že náklady spojené s vymáháním, které jsou přeneseny na dlužníka, nebudou ve zjevném nepoměru k výši vymáhaného nedoplatku. Předpokládá se tak změna praxe správců daně (zejména v rámci dělené správy), kteří ve snaze zjednodušit si práci opomíjí základní principy, na nichž je veřejná správa postavena. Mělo by tak dojít k zamezení případů, kdy na vymáhání bagatelního nedoplatku je povolán soukromý exekutor, u něž se minimální výše nákladů pohybuje v řádu tisíců korun, ačkoliv lze zajistit vymáhání nedoplatku vlastními silami nebo předáním správců daně, příslušnému vymáhat nedoplatek v rámci dělené správy (v současnosti celnímu úřadu), tedy způsoby pro dlužníka výrazně příznivějšími. V tomto ohledu jde o speciální úpravu k § 105 odst. 2 správního řádu, které v kontextu toho, že exekuce na peněžitá plnění je svěřena daňovému řádu, bude dopadat toliko na exekuce nepeněžitě...“

¹⁰ KOBÍK J., KOHOUTKOVÁ A. Daňový řád s komentářem. 1. vydání. Olomouc: Anag, spol. s r. o., 2011, str. 730, ISBN 978-80-7263-616-7 nebo BAXA Josef a kol. Daňový řád: komentář. II. díl. 1. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011. s.1069. ISBN 978-80-7357-564-9.

¹¹ Ustanovení § 182- 184 daňového řádu.

¹² Vyhláška Ministerstva spravedlnosti č. 330/2001 Sb., o odměně a náhradách soudního exekutora, o odměně a náhradě hotových výdajů správce podniku a o podmínkách pojištění odpovědnosti za škody způsobené exekutorem, ve znění pozdějších předpisů, dostupná z ASPI pro Windows verze 8. 0. [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [cit. 1. 12. 2014].

4 Zasilání výzev k zaplacení v náhradní lhůtě před nařízením exekuce

Úprava daňového řádu opustila instrument formalizované výzvy k úhradě nedoplatku v náhradní lhůtě známý ze zákona o správě daní a poplatků¹³. Důvodem byla zejména vysoká administrativní zátěž související se zasláním výzvy do vlastních rukou¹⁴. Namísto toho nová právní úprava stanovila správci daně možnost daňový subjekt vhodným způsobem vyrozumět o výši jeho nedoplatků a upozornit jej na následky spojené s jejich neuhrazením¹⁵. Správce daně může zvolit např. úřední dopis, e-mail, telefon, osobní návštěvu a další, přičemž je třeba respektovat, že se jedná o citlivé údaje o poměrech daňového subjektu chráněné povinností mlčenlivosti¹⁶.

Ačkoliv daňový rád hovoří o možnosti, nikoliv povinnosti, správce daně vyrozumět daňový subjekt o existenci nedoplatku, **neznamená to, že vyrozumění či nevyrozumění bude zdrojem libovůle ze strany správce daně**. Ten musí svoji činnosti vykonávat vždy s respektem **k zásadám procesní rovnosti¹⁷, vstřícnosti¹⁸, spolupráce¹⁹ a legitimního očekávání²⁰, jako základním zásadám správy daní²¹**.

¹³ Ustanovení § 73 odst. 1 a 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, dostupné z ASPI pro Windows verze 8. 0. [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [cit. 1. 12. 2014]:

„(1) Nezaplát-li daňový dlužník splatný daňový nedoplatek včetně nedoplatku na pokutách uložených podle tohoto zákona v zákonné lhůtě, vyzve ho správce daně, aby daňový nedoplatek zaplatil v náhradní lhůtě, nejméně osmidenní, a upozorní ho, že po uplynutí této náhradní lhůty přikročí bez dalšího k vymáhání daňového nedoplatku. Proti výzvě se lze odvolat ve lhůtě patnácti dnů. Odvolání nemá odkladný účinek.
(2) Vymáhání lze zahájit i bez výzvy, pokud hrozí nebezpečí, že účel vymáhání bude zmařen, nepřistoupí-li se k vymáhání neprodleně.“

¹⁴ BORÁKOVÁ S. Vymáhání daní podle daňového řádu. Daně a právo v praxi. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011, 4, str. 31.

¹⁵ Ustanovení § 153 odst. 3 daňového řádu:
„Správce daně může daňový subjekt vhodným způsobem vyrozumět o výši jeho nedoplatků a upozornit jej na následky spojené s jejich neuhrazením.“

¹⁶ BAXA Josef a kol. Daňový řád: komentář. II. díl. 1. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011. s. 927-928. ISBN 978-80-7357-564-9

¹⁷ Ustanovení § 6 odst. 1 daňového řádu:

„Osoby zúčastněné na správě daní mají rovná procesní práva a povinnosti.“

¹⁸ Ustanovení § 6 odst. 4 daňového řádu:

„Správce daně podle možností vychází osobám zúčastněným na správě daní vstřícně. Úřední osoby jsou povinny vyvarovat se při správě daní nezdroviloosti.“

¹⁹ Ustanovení § 6 odst. 2 daňového řádu:

„Osoby zúčastněné na správě daní a správce daně vzájemně spolupracují.“

²⁰ Ustanovení § 8 odst. 2 daňového řádu:

„Správce daně dbá na to, aby při rozhodování skutkově shodných nebo podobných případů nevznikaly nedůvodné rozdíly.“

²¹ BAXA Josef a kol. Daňový řád: komentář. II. díl. 1. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011. s. 927-928. ISBN 978-80-7357-564-9.

Správce daně by se tak měl pokusit vyzvat daňový subjekt k dobrovolnému uhrazení nedoplatku **v zásadě vždy, neohrozí-li to možnost jeho úhrady v exekučním řízení**. Jako další případy, kdy bude zřejmě možné absenci předcházející výzvy ospravedlnit, lze uvést nesoučinnost daňového subjektu, nebo situace, kdy je z okolností případu zřejmé, že je daňový subjekt s danou situací srozuměn, nebo pokud se jedná o „notorického“ dlužníka²². Pokud však bude správce daně mít pochybnosti, zda se jedná o takový ospravedlnitelný případ, či nikoliv, **měl by s ohledem na výše jmenované základní zásady správy daní daňový subjekt vždy vyzvat**.

5 Zastoupení správce daně advokátem v exekučním řízení

Otázkou zastoupení subjektů veřejného práva se soudní praxe opakovaně zabývá zejména ve vztahu k náhradě nákladů soudního řízení. Dovodila přitom, že v otázkách náhrady nákladů řízení je nutné vůči subjektům veřejného práva postupovat v rámci občanskoprávního řízení, ale i v řízeních před správními soudy, nanejvýš omezitně²³.

Orgány veřejné moci **s dostatečným materiálním a personálním vybavením** a zabezpečením jsou schopny kvalifikovaně hájit svá rozhodnutí, práva a zájmy, aniž by musely využívat právní pomoci advokátů²⁴. U **statutárních měst** lze pak existenci dostatečného materiálního a personálního vybavení a zabezpečení k tomu, aby byla schopna kvalifikovaně hájit svá rozhodnutí,

²² BAXA Josef a kol. Daňový řád: komentář. II. díl. 1. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011. s. 927-928. ISBN 978-80-7357-564-9.

²³ Viz například nález Ústavního soudu ze dne 23. listopadu 2010, sp. zn. III. ÚS 2984/09, nebo nález Ústavního soudu ze dne 13. srpna 2012, sp. zn. II. ÚS 2396/09, dostupné z ASPI pro Windows verze 8. 0. [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [cit. 1. 12. 2014].

²⁴ Viz například nálezy Ústavního soudu ze dne 14. září 2010, sp. zn. III. ÚS 1180/10, nebo nález Ústavního soudu ze dne 23. listopadu 2010, sp. zn. III. ÚS 2984/09, nebo rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. října 2012, sp. zn. 2 As 104/2012 – 35, dostupné na dostupné z ASPI pro Windows verze 8. 0. [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [cit. 1. 12. 2014].

práva a zájmy, aniž by musela využívat právní pomoci advokátů, presumovat. Nebude-li jimi v příslušném řízení prokázán opak, nejsou náklady na zastoupení advokátem nákladem účelně vynaloženým²⁵.

Obdobně je třeba přistupovat k posuzování účelnosti advokátního zastoupení ostatních měst a obcí²⁶.

Nejvyšší správní soud ve vztahu k obcím s rozšířenou působností upozorňuje, že lze očekávat, že jejich orgány „budou schopny kvalifikovaně obhajovat svá rozhodnutí či jiné úkony před soudem a argumentovat v jejich prospěch. **Kdyby tomu tak snad být nemělo, bylo by legitimní se ptát, zda orgány tohoto města mohou vůbec taková rozhodnutí vydávat.**“²⁷

Výše uvedené závěry je pak možné promítnout i do posuzování praxe správců daně (obecních úřadů), kteří se v exekučním řízení vedeném soudním exekutorem nechávají zastoupit advokátem. Je přitom třeba mít na paměti, že mezi jednotlivými obecními úřady existují **významné rozdíly v rozsahu materiálního a personálního vybavení.**

Na druhou stranu aktuální právní úprava předpokládá, že **všechny obecní úřady budou schopny zajistit vymáhání nedoplatků v režimu daňové exekuce**, s tím, že za určitých okolností mohou využít možnost vymáhat prostřednictvím soudního exekutora. **Mám proto za to, že na obecních**

²⁵ Viz například náleží Ústavního soudu ze dne 23. listopadu 2010, III. ÚS 2984/09, nebo usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 10. června 2014, sp. zn. 28 Cdo 3895/2013, dostupné na dostupné z ASPI pro Windows verze 8. 0. [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [cit. 1. 12. 2014], podle nějž:

„Z judikatury Ústavního soudu (srov. např. náleží Ústavního soudu ze dne 23. 11. 2010, sp. zn. III. ÚS 2984/09, náleží Ústavního soudu ze dne 14. 3. 2013, sp. zn. II. ÚS 376/12, usnesení Ústavního soudu ze dne 23. 10. 2013, sp. zn. I. ÚS 2510/13, či usnesení Ústavního soudu ze dne 20. 6. 2013, sp. zn. III. ÚS 1510/13), reflektované i rozhodovací praxi Nejvyššího soudu (usnesení Nejvyššího soudu ze dne 25. 6. 2013, sp. zn. 25 Cdo 3381/2012, či usnesení Nejvyššího soudu ze dne 26. 2. 2013, sp. zn. 26 Cdo 366/2013) se podává, že u statutárních měst lze presumovat existenci dostatečného materiálního i personálního vybavení a zabezpečení k tomu, aby byla schopna kvalifikovaně hájit svá rozhodnutí, práva a zájmy bez toho, aniž by musela využívat právní pomoci advokátů. Není-li jimi v příslušném řízení prokázán opak, nejsou náklady na zastoupení advokátem náklady účelně vynaloženými.“

²⁶ Viz například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. října 2012, sp. zn. 2 As 104/2012 – 35, dostupné z ASPI pro Windows verze 8. 0. [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [cit. 1. 12. 2014].

²⁷ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. října 2012, sp. zn. 2 As 104/2012 – 35, dostupné z ASPI pro Windows verze 8. 0. [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [cit. 1. 12. 2014].

úřadech lze legitimně požadovat, aby minimálně jednodušší procesní úkony „formulářového typu“ (návrh na nařízení exekuce) činily samy, **bez advokátního zastoupení**.

6 Možnosti obrany proti volbě způsobu vymáhání nedoplatku

Volba způsobu vymáhání nedoplatku není rozhodnutím o právech a povinnostech ve smyslu § 101 a následujících daňového řádu, proti kterému by se daňový subjekt mohl bránit odvoláním. V úvahu by tak teoreticky přicházela možnost podat **námítky** dle § 159 daňového řádu²⁸. Část odborné veřejnosti v této souvislosti však upozorňuje na nejasné zařazení pojmu vymáhání daní a jako alternativní možnost obrany navrhuje **stížnost** podle § 261 daňového řádu²⁹.

Je podstatné mít na paměti, že správce daně daňový subjekt samostatně nevyrozumívá o tom, jak se rozhodl nedoplatek vymáhat (ostatně takový postup by nebyl v praxi ani účelný). Rozhodnutí o volbě způsobu vymáhání nedoplatku bude mít zřejmě nejčastěji formu úředního záznamu³⁰. Daňový subjekt se tak o zvoleném způsobu vymáhání prakticky dozví až ze samotného exekučního příkazu (ať již vydaného správcem daně či soudním exekutorem). Lze tedy předpokládat, **že daňový subjekt se nebude bránit proti rozhodnutí o způsobu vymáhání samostatně, ale případnou nepřiměřenost postupu správce daně bude namítat jako součást obrany proti exekučnímu příkazu**.

²⁸ Ustanovení § 159 daňového řádu:

„(1) Proti úkonu správce daně při placení daní, nejde-li o rozhodnutí, u kterého zákon připouští podání odvolání, může osoba zúčastněná na správě daní uplatnit námitku ve lhůtě 30 dnů ode dne, kdy se o úkonu dozvěděla.

(2) Námitka se podává u správce daně, který úkon provedl.

(3) Správce daně námitku posoudí a rozhodne o ní. Vyhoví-li námitce v plném rozsahu, napadený úkon zruší, a vyhoví-li námitce částečně, napadený úkon změni nebo zjedná nápravu jiným způsobem. Neuzná-li správce daně oprávněnost v námitce uplatňovaných důvodů, námitku rozhodnutím zamítne. Rozhodnutí, kterým je námitce v plném rozsahu vyhověno, se neodůvodňuje.

(4) V řízení o námitce se použije obdobně § 111 odst. 5 a § 112. Proti rozhodnutí o námitce nelze uplatnit opravné prostředky.“

²⁹ LICHNOVSKÝ, O., ONDRÝSEK, R. a kolektiv, Daňový řád. Komentář. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2011, 382-383 s., ISBN 978-80-7400-390-5.

³⁰ LICHNOVSKÝ, O., ONDRÝSEK, R. a kolektiv, Daňový řád. Komentář. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2011, 383 s., ISBN 978-80-7400-390-5.

Dodávám, že volba způsobu vymáhání daňového nedoplatku není ani rozhodnutím dle § 65 odst. 1 soudního řádu správního³¹, a nelze se proti němu bránit správní žalobou³².

Provádění exekuce nepřiměřeným způsobem pak může založit odpovědnost státu dle zákona č. 82/1998 Sb., o odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem³³. Je však otázkou, zda se vždy bude jednat o nesprávný úřední postup³⁴, nebo zda v některých případech nepůjde o nezákonné rozhodnutí.

Zákon o odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem totiž stanoví, že nejde-li o případy zvláštního zřetele hodné, lze nárok na náhradu škody **způsobené nezákonným rozhodnutím (zde exekučním příkazem) přiznat pouze tehdy, pokud poškozený využil možnosti podat návrh na zastavení exekuce**³⁵. Povinnost bránit se návrhem na zastavení exekuce se do zákona o odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci rozhodnutím

³¹ Ustanovení § 65 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů, dostupný z ASPI pro Windows verze 8. 0. [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [cit. 1. 12. 2014]:

„Kdo tvrdí, že byl na svých právech zkrácen přímo nebo v důsledku porušení svých práv v předcházejícím řízení úkonem správního orgánu, jímž se zakládají, mění, ruší nebo závazně určují jeho práva nebo povinnosti, (dále jen „rozhodnutí“), může se žalobou domáhat zrušení takového rozhodnutí, popřípadě vyslovení jeho nicotnosti, nestanoví-li tento nebo zvláštní zákon jinak.“

³² BAXA Josef a kol. Daňový řád: komentář. II. díl. 1. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011. s. 1069-1070. ISBN 978-80-7357-564-9.

³³ Zákon č. 82/1998 Sb., o odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem a o změně zákona České národní rady č. 358/1992 Sb., o notářích a jejich činnosti (notářský řád), ve znění pozdějších předpisů.

³⁴ Viz například BAXA Josef a kol. Daňový řád: komentář. II. díl. 1. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011. s.1070. ISBN 978-80-7357-564-9.

³⁵ Ustanovení § 8 odst. 3) zákona o odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem:

„Nejde-li o případy zvláštního zřetele hodné, lze nárok na náhradu škody způsobené nezákonným rozhodnutím přiznat pouze tehdy, pokud poškozený využil v zákonem stanovených lhůtách všech procesních prostředků, které zákon poškozenému k ochraně jeho práva poskytuje; takovým prostředkem se rozumí řádný opravný prostředek, mimořádný opravný prostředek, vyjma návrhu na obnovu řízení, a jiný procesní prostředek k ochraně práva, s jehož uplatněním je spojeno zahájení soudního, správního nebo jiného právního řízení, nebo návrh na zastavení exekuce.“

nebo nesprávným úředním postupem dostala prostřednictvím zákona č. 396/2012 Sb.³⁶, kterým rovněž došlo k vypuštění možnosti bránit se exekučnímu příkazu soudního exekutora odvoláním.

Rovněž lze uvažovat nad tím, zda je (alespoň v některých) nastíněných případech použitelný institut úroku z neoprávněného jednání správce daně³⁷. Zákonná úprava přitom míří na případy, kdy správce daně vymáhá nedoplatek neoprávněně³⁸. Zde však správce daně vymáhá oprávněně (má bezvadný exekuční titul a neuplynula lhůta pro stanovení daně), ale nesprávně zvolí způsob vymáhání nedoplatku.

7 Závěr

Správce daně by se měl při vymáhání daňových nedoplatků snažit postupovat v zásadě vždy tak, aby minimalizoval náklady daňového subjektu. Pokud to neohrozí možnost úhrady nedoplatku, měl by se pokusit jej upozornit

³⁶ Zákon č. 396/2012 Sb., kterým se mění zákon č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony.

³⁷ Ustanovení § 254 odst. 1), 2) a 6) daňového řádu:

„(1) Dojde-li ke zrušení, změně nebo prohlášení nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně z důvodu nezákonnosti nebo z důvodu nesprávného úředního postupu správce daně, náleží daňovému subjektu úrok z částky, která byla daňovým subjektem uhrazena na základě tohoto rozhodnutí nebo v souvislosti s tímto rozhodnutím, který odpovídá ročně vyšší repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o 14 procentních bodů, platné pro první den příslušného kalendářního pololetí, a to ode dne následujícího po dni splatnosti nesprávně stanovené daně, nebo došlo-li k úhradě nesprávně stanovené daně později, ode dne její úhrady.

(2) V případě, že bylo na daňovém subjektu vymáháno neoprávněně, náleží mu za dobu neoprávněně vedeného exekučního řízení úrok podle odstavce 1 ve dvojnásobné výši; nárok na tento úrok nevzniká, pokud je neoprávněnost exekuce způsobena pozdějším vyslovením neúčinnosti doručení rozhodnutí nebo navrácením lhůty v předešlém stav.

(6) Úrok přiznaný podle tohoto ustanovení se započítává na přiznanou náhradu škody způsobenou daňovému subjektu nezákonným rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem správce daně.“

³⁸ Dle důvodové zprávy k § 254 daňového řádu:

„Podle odst. 2 náleží tomu, vůči němuž byla vedena neoprávněná exekuce, nárok na úrok ve dvojnásobné výši, než je tomu v případech podle odst. 1. Možnost této sankce, která stíhá správce daně, který exekuci sám prováděl nebo ji nechal provést jiným orgánem (soud, soudní exekutor), by měla zajistit ochranu před neoprávněným zásahem do vlastnického práva, který vymáhání představuje. Tato sankce se neuplatní v případě, že je exekuce provedena neoprávněně z důvodu, že bylo vyhověno žádosti o vyslovení neúčinnosti doručení (§ 48) či žádosti o navrácení v předešlém stav (§ 37). V takovém případě dojde pouze k vrácení částky vymožené bez právního titulu. Správce daně by však před tím, než provede exekuci, měl zohlednit existenci případných žádostí tohoto druhu. Rozdíl mezi odst. 1 a odst. 2 je mj. v tom, že v prvním případě je postihováno negativní jednání správce daně v rovině nalézací (při stanovení daně), zatímco v druhém případě jde o sankci v rovině platební (neoprávněná exekuce).“

na existenci nedoplatku a vyzvat jej k dobrovolnému plnění. Neuhradí-li daňový subjekt ani po výzvě nedoplatek, přistoupí správce daně k jeho vymáhání v exekučním řízení. Přitom je třeba v první řadě rozhodnout, zda bude nedoplatek vymáhat v daňové exekuci nebo jej předá k vymáhání soudnímu exekutorovi.

Vzhledem k tomu, že vymáhání prostřednictvím soudního exekutora je spojeno s vyššími náklady pro povinného, měl by k tomuto kroku přistoupit pouze v situacích, kdy po něm nelze rozumně požadovat, aby zajistil vymáhání daňového nedoplatku v daňové exekuci. Otázka přiměřenosti takového postupu bude předmětem individuálního posouzení. Považuji za obecně nepřijatelné, aby se správce daně nechal při podání návrhu na nařízení exekuce (rozhodne-li se na základě legitimních důvodů pro tuto variantu) zastoupit advokátem.

Nelze očekávat, že by se daňový subjekt bránil proti volbě způsobu vymáhání nedoplatku samostatně. Případnou nepřiměřenost postupu správce daně bude nejčastěji namítat jako součást obrany proti exekučnímu příkazu. Dle okolností konkrétního případu pak nevhodně zvolený způsob vymáhání nedoplatku může založit odpovědnost státu způsobenou nezákonným rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem.

Literature

- BAXA Josef a kol. Daňový řád: komentář. II. díl. 1. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011. s. 808. ISBN 978-80-7357-564-9.
- BORÁKOVÁ S. Vymáhání daní podle daňového řádu. Daně a právo v praxi. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011, 4, str. 31. dostupné z ASPI pro Windows verze 8. 0. [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [cit. 1. 12. 2014].
- Důvodová zpráva k zákonu č. 280/2009 Sb., daňový řád, dostupná z ASPI pro Windows verze 8. 0. [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [cit. 1. 12. 2014].
- Kancelář veřejného ochránce práv. Souhrnná zpráva o činnosti veřejného ochránce práv za rok 2007. 2008. s. 92. ISBN 978–80–210-4560-6.
- KOBÍK J., KOHOUTKOVÁ A. *Daňový řád s komentářem*. 1. vydání. Olomouc: Anag, spol. s r. o., 2011, str. 959, ISBN 978-80-7263-616-7.

- LICHNOVSKÝ, O., ONDRÝSEK, R. a kolektiv, Daňový řád. Komentář. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2011, s. 614 s., ISBN 978-80-7400-390-5.
- Nález Ústavního soudu ze dne 13. srpna 2012, sp. zn. II. ÚS 2396/09, dostupný z ASPI pro Windows verze 8. 0. [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [cit. 1. 12. 2014].
- Nález Ústavního soudu ze dne 14. září 2010, sp. zn. III. ÚS 1180/10, dostupný z ASPI pro Windows verze 8. 0. [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [cit. 1. 12. 2014].
- Nález Ústavního soudu ze dne 23. listopadu 2010, sp. zn. III. ÚS 2984/09, dostupný z ASPI pro Windows verze 8. 0. [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [cit. 1. 12. 2014].
- Nález Ústavního soudu ze dne 23. listopadu 2010, sp. zn. III. ÚS 2984/09, dostupný z ASPI pro Windows verze 8. 0. [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [cit. 1. 12. 2014].
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. října 2012, sp. zn. 2 As 104/2012 – 35, dostupný z ASPI pro Windows verze 8. 0. [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [cit. 1. 12. 2014].
- Usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 10. června 2014, sp. zn. 28 Cdo 3895/2013, dostupný z ASPI pro Windows verze 8. 0. [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [cit. 1. 12. 2014].
- Vyhláška Ministerstva spravedlnosti č. 330/2001 Sb., o odměně a náhradách soudního exekutora, o odměně a náhradě hotových výdajů správce podniku a o podmínkách pojištění odpovědnosti za škody způsobené exekutorem, dostupná z ASPI pro Windows verze 8. 0. [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [cit. 1. 12. 2014].
- Zákon č. 120/2001 Sb., o soudních exekutorech a exekuční činnosti, dostupný z ASPI pro Windows verze 8. 0. [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [cit. 1. 12. 2014].
- Zákon č. 128/2000 Sb., o obcích (obecní zřízení), dostupný z ASPI pro Windows verze 8. 0. [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [cit. 1. 12. 2014].
- Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, dostupný z ASPI pro Windows verze 8. 0. [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [cit. 1. 12. 2014].

Zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, dostupné z ASPI pro Windows verze 8. 0. [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [cit. 1. 12. 2014].

Zákon č. 396/2012 Sb., kterým se mění zákon č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony, dostupný z ASPI pro Windows verze 8. 0. [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [cit. 1. 12. 2014].

Zákon č. 82/1998 Sb., o odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem a o změně zákona České národní rady č. 358/1992 Sb., o notářích a jejich činnosti (notářský řád), dostupný z ASPI pro Windows verze 8. 0. [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [cit. 1. 12. 2014].

Zákon č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, dostupný z ASPI pro Windows verze 8. 0. [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [cit. 1. 12. 2014].

Zákon č.150/2002 Sb., soudní řád správní, dostupný z ASPI pro Windows verze 8. 0. [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [cit. 1. 12. 2014].

Contact – e-mail

radka.kloudova@ocbrance.cz

Principy zákazu zneužití práva a svévole

Stanislav Kouba

Právnická fakulta Univerzity Karlovy v Praze

Abstract in original language

Příspěvek se věnuje principu zákazu zneužití práva a potenciálnímu principu zákazu svévole v právu. Tyto instituty jsou hodnoceny jak z pohledu obecné právní teorie tak z pohledu daňového práva. Cílem příspěvku je tedy základním způsobem tyto instituty uvést do kontextu daní a případně rozptýlit některý mýty, které jsou spojeny s uplatňováním těchto institutů.

Keywords in original language

zneužití práva, svévole, principy daňového práva

Abstract

Contribution deals with principle of prohibition of abuse of law and possible principle of prohibition of wilfulness in law. The principles are evaluated from the point of view both the general law theory and from tax law theory. Main goal of contribution is to connect these principles into the present taxation and eventually disperse some myths which are often connected with implementation of these institutes.

Keywords

Abuse of Law, Wilfulness, Tax Law Principles.

1 Co je vůbec princip?

Na principy panuje celá řada názorů, tj. čím jsou, čím by měly být atd. Vzhledem k tomu, že tento příspěvek má za cíl nalézt to, co principem je v oblasti daní, je nezbytné si pojem princip přiblížit a zkonfrontovat ho s pojetími různých autorů.

Předně je princip chápán jako institut, který je charakteristický svou obecností, obecnou platností. Obecnost si lze představit jako uplatnitelnost na širší okruh problémů a situací.

Někteří autoři pak akcentují rozdíl mezi principem a obyčejnou právní normou, střetem s jiným principem resp. právní normou. Zatímco v případě klasické právní normy se dojde k absolutnímu závěru – tj. jedna se uplatní a druhá nikoliv, v případě principů dochází k jejich vzájemnému poměřování a výsledkem je určitý kompromis.

Další autoři tvrdí, že principy jsou podstatou – minimálním obsahem práva a do principů zahrnují zejm. lidsko-právní minima (ochrana života apod.).

Co je a není principem? V tomto ohledu se lze pro účely této práce zaměřit na to, že princip je pravidlem obecným, tj. bez ohledu, zda musí být přítomen prvek přirozenoprávní nebo ne či jestli je tato norma explicitně normována nebo ne.

2 Princip daňového práva vs. princip zdanění

S principy pracují i jiné vědní obory a disciplíny – např. princip zachování hmotnosti je jedním z nejdůležitějších principů chemie¹, tj. ne všechny principy ve vědních oborech musejí být nutně principy rovněž právními. V uvedeném principu zachování hmotnosti je situace jasná, nicméně v oborech, které právo přímo reguluje, se často hranice stírají a principy těchto odvětví se zahrnují nesprávně mezi principy právní.

Tato otázka je pevně spojena s tím, co je skutečným obsahem práva jako vědní disciplíny a kde jsou mezi jednotlivými vědeckými disciplínami hranice. Této problematice se věnuji podrobně ve své dizertační práci, tj. shrnu-li její závěry, pak dnešní pojetí práva často přesahuje, ať již do oblasti ekonomie, etiky, filozofie.

Příkladem tohoto přístupu je bohužel ekonomie, a to včetně záležitostí týkajících se daní. V praxi to tedy znamená, že jsou do právních principů včleňovány i principy, které principy práva nejsou. Toto v zásadě nevádí z pohledu lidského poznání jako celku, které je jediné a není uměle děleno na vědecké disciplíny. Problém je však v aplikaci metod, které se používají při zkoumání těchto principů, kdy metody práva na ty ekonomické zkrátka nejsou stavěny.

Příkladem tohoto špatného přístupu je princip daňové neutrality, který se často mylně uvádí mezi principy daňového práva. Přitom však podstata

¹ Byť v pojetí relativistické neplatí.

daňové neutrality je zcela jiné, a to ryze ekonomická. Tato zásada totiž říká – uvalujme daně tak, aby se co nejméně daněmi deformovalo prostřední, ve kterém jsou uvalovány, tj. jde o to správně záměr zdanění navrhnout (správně ekonomicky regulovat).

3 Zneužití práva

3.1 Obecně

Pokud se hovoří o zneužití práva, je nejprve nutné identifikovat, v jakém významu se o právu hovoří. Významy slova právo jsou v tomto kontextu totiž v zásadě dva, a to zneužití

- subjektivního právo (tj. oprávnění),
- práva ve smyslu právního řádu (tj. právní normy).

Angličtina je v tomto směru velmi dobrá pro toto rozlišení, neboť používá „abuse of right“ a „abuse of law“. V praxi se v mnohém pak tyto dva přístupy směšují, což sice terminologicky přesné, nicméně v principu ve většině případů míří na stejné. Ve většině případů, především ve vztahu k soukromému právu, se používá pojmu „abuse of right“. V kontextu zneužití daňového práva se však častěji však píše o abuse of tax law. Důvodem je především malé množství subjektivních práv, neboť z pohledu poplatníka představuje daň spíše povinnost, tj. pokud zneužívá nějakou normu, pak nelze ve většině případů hovořit o zneužití subjektivního práva, ale o zneužití normy k tomu, aby bylo zabráněno nějaké povinnosti.

Pokud by se šlo cestou významu právo = subjektivní právo, pak by se v případě zneužívání veřejnou mocí muselo hovořit o „zneužití pravomoci“² namísto zneužití práva, který míří na formální skutečnost, že orgán veřejné moci nemá vlastní „subjektivní práva“, ale má pouze pravomoci.

Proč se touto otázkou nezabývá vlastně již soukromé právo? Důvod je prostý, soukromé nebo závazkové právo totiž ve většině případů celé stojí

² K tomu blíže Boháč, R.: Sleva na dani pro pracující důchodce v souvislosti se zneužitím práva a svévolí, Sborník konference Dny práva 2014. Masarykova univerzita v Brně; 2014.

na uplatňování subjektivních práv. V tomto kontextu tedy se v této právní disciplíně oba přístupy ve většině případů překrývají a není dán tak urgentní důvod pro jejich rozlišení.

Který přístup je tedy správný? Má se hovořit o zneužití subjektivního práva (abuse of right) nebo o zneužití právního řádu (abuse of law)? V této konstrukci platí, že zneužití subjektivního práva je podmnožinou zneužití právního řádu, neboť zneužití právního řádu s sebou nese i zneužití práva. Pokud tedy existuje i zneužití práva (právního řádu), které není zneužitím subjektivního práva, pak je přesnější mluvit vždy o zneužití práva ve smyslu právního řádu. Pokud by tomu tak bylo, pak by se zároveň vyřešil terminologický problém spočívající v rozlišování zneužití práva/zneužití pravomoci.

Tedy tedy k otázce, zda je možné zneužít i části právního řádu, které nepředstavují právo subjektivní. Necht' je dán stát, ve kterém po sérii nehod, při kterých byly zraněny děti jako chodci, zavedli striktní zákon, že pokud se taková nehoda přihodí na určitém místě 2x během jednoho roku, bude od té doby na tomto místě hlídkovat policista (účelem normy je, aby na pro děti nebezpečných místech policista skutečně hlídkoval).

Pokud bude existovat občan, u jehož domu se pravidelně dějí výtržnosti a tento občan zapřičiní, že se před jeho domem udějí 3 dopravní nehody s dětskou účastí, a to za účelem, aby před jeho domem hlídkoval policista, pak se jedná o zneužití práva, a to práva nikoliv subjektivního, ale právní normy, která subjektivní právo vůbec nepředstavuje.

Pokud se zjistí záměr tohoto jedince, pak kromě dalších sankcí, lze dovodit, že toto jednání zneužilo jinou právní normu a z tohoto důvodu veřejná moc nemusí policistu na daném místě umisťovat.

Namísto je hovořit o zneužití práva ve smyslu normativního pravidla, tj. de facto právního řádu (abuse of law). Do množiny situací, kdy subjekt nezneužívá své subjektivní právo, patří typicky situace, kdy jemu samotnému neplyne prospěch (ten je totiž zpravidla spojen s uplatněním subjektivního práva) a motivem je buď pomstichtivost anebo plynutí prospěchu někomu jinému (i osobě, která s ním není nijak spojena – např. pouze pochází ze stejné etnické, národnostní či jiné skupiny). Příkladem může být rovněž uvazování členů některých ekologických hnutí ke stromům či kolejím.

V takovém případě ten, kdo je povinován dle práva kácením či dopravou jen těžko bude konat to, co by jinak konal. Onen aktivista pak zneužívá zákaz, který je dán dřevorubci/strojvůdci a ne své subjektivní právo.

Ostatně o zneužití práva ve smyslu právního řádu hovoří (naznačuje) například rozhodnutí Evropského soudního dvora ve věcech Cremer (1977)³ či General Milk (1993)⁴, ze kterých vychází pozdější v daních notoricky známý rozsudek „Halifax“.

3.2 Zneužití práva jako samostatný institut vs. pouhý druh teleologického výkladu

Na základě výše uvedeného se v případě zneužití práva lze dostat do otázky, zda jde o samostatný právní institut nebo se jedná pouze o zvláštní případ užití tzv. teleologického výkladu, tedy o metodu interpretace práva, tj. konstatování, že právo nemůže být nikdy interpretováno tak, aby docházelo k jeho zneužití.

Celou situaci máte fakt, že v řadě právních předpisů je institut zneužití práva explicitně normován, tj. dostává zdání existence samostatného institutu. Nicméně např. v českém, ale i jiných právech, k tomuto explicitnímu zanormování dochází pouze v některých právních odvětvích, zatímco další toto vnímají samo sebou. Dalším aspektem je to, že toto zanormování je většinou nedokonalé, např. zužuje zneužití práva pouze na zneužití subjektivního práva (typicky v civilním právu). Z tohoto důvodů lze tyto normy považovat pouze za akcentaci jednoho z druhů výkladů.

Tento institut nepochybně není klasickým případem teleologického výkladu, neboť ten se neaplikuje primárně, ale pouze v případech, kdy není jasný

³ Peter Cremer v Bundesanstalt für landwirtschaftliche Marktordnung, 11. října 1977, čj. 125-76

Z písemných podmětů k soudu: „The Court must decide whether the relevant provisions of Community law must be regarded as invalid because in certain circumstances they admitted abuse.“

Z vlastního rozhodnutí čl. 12 pak: „the application of those provisions cannot be extended to abusive practices involving claims for the payment of refunds“. Zde se přímo hovoří o tom, že je právní normy (tj. nikoliv pouze subjektivní právo) nesmí být rozšiřovány zneužívajícími praktikami.

Z čl. 21 pak: „scope of Regulation No 166/64 and Regulation No 171/64 must in no case be extended to cover abusive practices of an exporter“

⁴ Rozsudek ECJ General Milk Products GmbH v Hauptzollamt Hamburg-Jonas. ze dne 3. března 1993, C-8/92.

výklad gramatický (ten je pro výklad norem primární). V případě zneužití práva je však gramatický výklad jasný. Nicméně dochází k takovému narušení normy, které má zneužívající povahu. V takové situaci dostane výjimečně přednost teleologický výklad před výkladem gramatickým.

3.3 Zneužití práva a úmysl, zlá víra a závažnost

Krucialní otázkou naznačenou výše je to, zda je úmysl a zlá víra nedílnou součástí institutu zneužití práva. Jinými slovy, je otázkou, zda pokud dojde k porušení podstaty normy, zda musí v takové situaci být zároveň úmysl.

Uvedeno na příkladu. Pokud je např. zneužito procesní právo týkající se doručování (např. adresát je nazastižitelný) a v tomto důsledku dojde k uplynutí některých lhůt, což je ve prospěch osoby – adresáta, je v tomto kontextu podstatné, zda se adresát doručení záměrně vyhýbal?

Nepochybně ano, stát totiž garantuje lhůty právě z důvodu, aby bránil nevědomost onoho adresáta, tj. případ, kdy není adresát přítomen, musí být reálně brány v potaz. Naopak úmyslné jednání již vede k možnosti aplikace zneužití práva. Takové jednání je v zásadě ve zlé víře, neboť se snaží využít normu, která je konstruována, např. v uvedeném příkladu k ochraně nevědomosti, k tomu, aby byla narušena jiná – hmotněprávní norma, což je s účelem procesně právní normy v zásadním rozporu.

Je otázkou, zda nějakou roli hraje závažnost takového zneužití. Zde se v praxi často přechází méně závažné případy, nicméně není úplně jasné, zda z toho důvodu, že není hospodárné vynakládat extrémní úsilí na prokazování toho, že bylo právo zneužito, když důsledek tohoto zneužití může být snadno zhojen jiným postupem, nebo naopak, že závažnost patří k definičním znakům tohoto institutu.

Uvedeno na příkladu: Schování se ve stodole za účelem vyhnout se osobnímu převzetí zásilky z rukou pošťáka či policie je sice jednáním v rozporu s účelem institutů doručování (tj. ochrana nevědomosti o doručení), nicméně samo o sobě nemusí být zneužitím, neboť míra intenzity tohoto zásahu je malá (dojde např. k prodloužení lhůty o několik dnů díky pozdější fikci doručení). Naproti tomu znemožnění činnosti pošty či policie, které mají doručovat, díky úplatku nebo použití násilí (např. devastujícího

bombového útoku), by i tuto intenzitu mohlo splňovat (v tomto případě by de lege ani nezafungovala fikce doručení).

Obdobně se ohledně zlovolného obsahu zneužívání práva (a absenci dobré víry) vyjadřuje i prejedikatura ke známému případu Halifax, a to případ General Milch (1993)⁵ čl. 21 a 22:

„21. As stated by the plaintiff company in the main proceedings and the Commission, the position would be different only if it could be shown that the importation and re-exportation of that cheese were not realised as bona fide commercial transactions but only in order wrongfully to benefit from the grant of monetary compensatory amounts (see, by analogy, the judgment in Case 250/80 Anklagemyndigheden v Töpfer [1981] ECR 2465). The bona fide nature of those transactions is a question of fact to be decided by the national court.“

„22...that the import and export transactions were effected for the sole purpose of wrongfully securing an advantage under the above regulations...“

3.4 Formy zneužívání práva

Zneužití práva má několik forem, a to podle způsobu, který používá. Lze rozlišovat především následující formy zneužití:

- zneužití textace práva
- zneužití obsahu práva

Taktéž se hovoří o tzv. obcházení zákona a disimulaci právního jednání. Oba tyto pojmy jsou se zneužitím práva často spojovány. Vyjádření k tomuto spojení lze nalézt níže.

3.4.1 Zneužití textace práva

Zneužití textace práva spočívá v použití ryzího gramatického výkladu k tomu, aby norma, jejíž účel se sledoval, byla buď aplikována na něco, na co být nemá nebo naopak, aby nebyla aplikovaná na něco, na co podle jejího účelu aplikovaná být měla.

Například norma, která by měla zakazovat úplatná plnění ve prospěch osob blízkých jejímu zakladateli. Pokud by někdo namítal, že osobou blízkou není zakladatel sám, tj. on může daná plnění čerpat. Měl by narazit

⁵ Rozsudek ECJ General Milk Products GmbH v Hauptzollamt Hamburg-Jonas. ze dne 3. března 1993, C-8/92.

právě na zásadu zneužití textace práva. Ona textace totiž zakazuje pouze toliko osoby blízké. Smysl zákona je však jasný, a to zabránit tomu, aby se z dané neziskové osoby „vylévaly“ peněžní prostředky prostřednictvím insider osob, kterou je i sám zakladatel. Dá se též argumentovat tím, že když se norma tohoto typu vztahuje na osobu blízkou zakladateli, pak se nutně musí vztahovat na zakladatele samotného (od slabšího k silnějšímu).

3.4.2 Zneužití obsahu práva

Zneužití obsahu práva je již rozdílnou věcí. Především již těžištěm není vlastní text a aplikovaný výklad, ale obsah samotný, tj. právo v něm je použito zneužívajícím způsobem.

Příkladem zneužití obsahu mohou být a jsou klasicky obstrukční jednání, které mají za cíl protáhnout určitý úkon v rámci veřejné správy (i správy daně). V rámci tohoto obstrukčního jednání poplatník zneužívá právo tak, že zdržuje např. v doručovacích lhůtách apod. Zde stojí zato připomenout výše uvedené, že nejde pouze o zneužití subjektivních práv, ale i práva ve smyslu právního řádu.

3.4.3 Fenomén obcházení zákona

V tomto směru se rovněž stojí za to zmínit o tzv. obcházení zákona, které se často uvádí jako množina odlišná od množiny zneužití práva. Většinou se uvádí, že obcházením zákona je něco co nejde přímo proti textu právní normy, nicméně obchází účel dané normy.

Tato definice je velmi (až nápadně) podobná tomu, co se rozumí zneužitím textace práva, nicméně splňuje vždy to, že způsob uchopení normy je v rozporu s jejím účelem. Je tedy jen obtížně konstatovat, kde je hranice mezi těmito dvěma instituty, zda nesplyvají v jeden či zda jeden není podmnožinou druhého. Fakticky žádná jasná linka mezi těmito instituty neexistuje (spíše se jedná o linku pocitovou), což není ojedinělý názor. Nadto rozlišování nemá žádný praktický význam, neboť důsledky obou institutů jsou identické.⁶

⁶ Pochybnosti o užití tohoto institutu též např. v :KOHAJDA, Michael. Zneužití práva v aktuálním českém daňovém právu a judikatuře. In BOHÁČ, Radim, et alii. Aktuální otázky financí a finančního práva z hlediska fiskální a monetární podpory hospodářského růstu v zemích střední a východní Evropy v roce 2010: soubor odborných statí z IX. mezinárodní vědecké konference. Praha: Leges, 2010, s. 300 – 311. ISBN: 978-80-87212-57-8, str. 302-305.

3.4.4 *Disimulace právního úkonu*

Disimulace právního úkonu je činění určitého právního úkonu takovou formou, že se jeví jako právní úkon jiný. Příkladem může být zastírání smlouvy kupní smlouvou darovací (např. za pozdějším účelem získání daňového benefitu).

V takovém případě však právo nepotřebuje žádný speciální institut zneužití, neboť pro právo je důležitá skutečnost „skutečná“, tj. nikoliv ona zástěrka. V daňovém právu pak ve jmenovaném případě vůbec není potřeba žádného speciálního institut, neboť je na civilním právu, aby vyhodnotilo, že daná smlouva je smlouvou kupní. Daňové právo pak podle toho se smlouvou zachází.

Znamená to tedy, že disimulace právního úkonu je technika zastření skutečného stavu stavem jiným (většinou formálním), tj. disimulace je škodlivou praktikou, která řešena většinou zásadou „obsah nad formou“.

3.5 **Zneužití daňového práva**

Problém daňového práva ve vztahu zákazu jeho zneužití je takový, že je mnohdy obtížné hledat jeho účel, tj. je velmi obtížné zjistit, zda je právo skutečně zneužíváno anebo se jedná o jednání, které je plně se souladem vůle zákonodárce.

Bez existujícího účelu je pak daná norma velmi těžko uchopitelná z pozic zákazu zneužití práva. Důvodem je, že z poměrně jasných pravidel existuje spletitá síť výjimek, včetně výjimek vyšších řádů (výjimek z výjimek, výjimek z výjimek z výjimek atd.). V tomto kontextu je poté velmi obtížné určit, kde jsou z hlediska účelu hranice mezi pravidlem a výjimkou. Lze se tedy poté již ve sporné situaci spolehnout jen na gramatický výklad, který nelze korigovat účelem normy, což znamená, že se v daném případě nemůže s institutem zneužití práva kalkulovat, neboť nelze rozhodnout, zda je právo zneužito anebo jen dle úmyslu zákonodárcova využito.

Výše uvedený problém je pak něčím, co se vyskytuje ve všech právních odvětvích. V daňovém právu je však situace o to komplikovanější, že je jeho základem redistribuce majetku, která je v zásadě nespravedlivá, neboť těm, kteří více produkují, je více sebráno. V tomto směru je hledání účelu, který je často opíráno o spravedlnost o to komplikovanější, neboť názorem

populace je často to, že daně jsou nespravedlivé. Tato nespravedlnost pak ční přímo z jejich podstaty. Dostáváme-li se tedy k tomu, že daně jsou něco nesprávného, pak tím, že daňový subjekt tuto nesprávnost kontruje, dostává se do „modu“ správnosti.

K příkladu toho, proč tato úvaha není něco neobvyklého, patří bezesporu rozdíl mezi někým, kdo se zdráhá zaplatit za něco, co koupil (resp. zatajuje to, že to kdy koupil, aby se vyhnul platbě) a tím, kdo se zdráhá zaplatit daň (tj. např. nepřizná jeden druh příjmu, a to ve snaze vyhnout se zdanění). V tomto směru jsou obě situace rozdílné, neboť v té první je závazek z kupní smlouvy dobrovolný a rovný, tedy někdo se rozhodl něco zakoupit, stvrdil svůj záměr dohodou – slibem – druhému uhradit. Daňový závazek však na dobrovolnosti nestojí, stojí na povinnosti a v zásadě v konečném důsledku může stát i na formě útlaku ze strany veřejné moci, která automaticky na vůli jedince stanoví, kolik má být zapláceno.

4 Zásada zákazu svévole

Pojem svévole se požívá v několika desítkách rozhodnutí Ústavního soudu, a to dokonce někdy jako pojem v daném případě ústřední, který tvoří hlavní argument k tomu, že se bylo rozhodnuto tak, jak bylo rozhodnuto.

Otázka definice tohoto pojmu je však nejasná. V tomto kontextu lze uvažovat nad dvěma způsoby, jak svévoli pojmovit, a to

- širším způsobem – tj. v zásadě vychází se z jednotlivých slov této složeniny, tj.
 - „svá“ – ve smyslu autonomní, neovlivněná, necizí a
 - „vůle“ – tj. určitý „vnitřní záměr“.
- užším způsobem, kdy svévolí se rozumí to, co v širším způsobu, nicméně konkretizováno o skutečnost, že jde o záměr něco učinit protiprávně.

V judikatuře ÚS jednoznačně převažuje druhý přístup, tj. svévole je vykládána v negativní slova smyslu, tj. tedy ve smyslu zneužití volnosti, která se danému subjektu v daném případě poskytuje.

Jednoznačnou definici však Ústavní soud nedává. Tu lze na základě judikatury jen skládat ze střípků, a to například:

Porušení některé z těchto norem, a to v důsledku svévole (např. nerespektováním kogentní normy) anebo v důsledku interpretace, jež je v extrémním rozporu s principy spravedlnosti (např. přepjatý formalismus)...

V posuzované věci obecné soudy nesprávně aplikovaly čl. II bod 2. zákona č. 116/1994 Sb., a to v rozporu s interpretačními pravidly, určujícími smysl jednotlivých ustanovení novely zákona v závislosti na její struktuře, což nelze kvalifikovat jinak, než porušení principu zákazu svévole.⁷

Mezi tato pravidla patří rovněž zásada přiměřenosti zásahu, pravidlo racionální zdůvodnitelnosti zásahu (zákaz svévole).⁸

Za porušení zákazu svévole nutno dále považovat i aplikaci zákonných pojmů v jiném než zákonem stanoveném a právním myšlení konsensuálně akceptovaném významu.⁹

Svévoli pak Ústavní soud spojuje s porušení čl. 1 odst. 1 Ústavy a čl. 2 odst. 2 a 3 Listiny¹⁰. Svévoli však nelze interpretovat tak, že se týká pouze orgánů veřejné moci. Vyskytuje se totiž ve stejných situacích i u privátních subjektů, viz např. § 2969 občanského zákoníku.

Na základě výše uvedeného je tedy třeba dovodit, že princip zákazu svévole je součástí principu zákonnosti – legality, tj. toho, že není možné jednat v rozporu se zákonem. Užití pojmu svévole je tedy užití části jiného právního principu. V zásadě lze tedy svévoli definovat též prostřednictvím principu legality, a to tak, že svévoli je úmyslné porušení legality (neúmyslné porušení práva není vyjádřením vůle).

Z hlediska daňového práva má svévole výraznější ráz, a to vzhledem k ustanovení čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod (tj. daně a poplatky mohou být stanoveny pouze na základě zákona). Požadavek na legalitu je tedy v oblasti daní více exponovaný než v ostatních právních oblastech. Nicméně tuto zvýšenou expozici je třeba vnímat v kontextu celé zásady legality, nelze tedy vytrhnout z tohoto principu pouze jednu její formu.

⁷ Rozsudek Ústavního soudu III.ÚS 224/98 z 8. července 1999, stejně Rozsudek Ústavního soudu ÚS 263/01 z 29. listopadu 2001.

⁸ Rozsudek Ústavního soudu Pl.ÚS 28/98 z 23. listopadu 1999, vyhlášení ve Sbírce zákonů pod číslem 2/2000 Sb.

⁹ Rozsudek Ústavního soudu III.ÚS 138/2000 z 29. března 2001.

¹⁰ Rozsudek Ústavního soudu II.ÚS 435/04 z 14. září 2004

5 Závěr

Příspěvek se věnoval dvěma potenciálním principům daňového práva, a to principu zákazu zneužití práva a principu zákazu svévole v právu.

V případě principu zákazu zneužití práva je nejprve vystihnout jeho obsah, který se používá v zásadě ve dvou formách, a to ve formě zneužití subjektivního práva (tj. zneužití nějakého oprávnění) a zneužití práva jako celku (tj. zneužití právních norem, právního řádu). Nalezené argumenty pak svědčí o tom, že princip by měl být vykládán ve smyslu zneužití právních norem, resp. právního řádu.

K aplikaci zneužití práva je pak třeba znát především účel normy, která je zneužívána, a to z důvodu, aby mohlo být vůbec konstatováno, že dané jednání je jednáním, které normu zneužívá, tj. že se nejedná o jednání, které je v souladu s účelem, za kterým se norma do právního řádu vkládala. Na základě tohoto lze také říci, že se de facto jedná o určitý typ teleologického výkladu.

V oblasti daňového práva je pak zneužití práva institutem, jehož použití je někdy velmi obtížné. Předpoklad jeho použití, tedy účel normy, totiž mnohdy chybí nebo je natolik nejasný, že konstatování, zda to či ono jednání je zneužitím normy, je nemožné.¹¹

Princip zákazu zneužití práva je tedy právním principem, který má v oblasti daní některá specifika z hlediska své aplikace.

Ohledně principu zákazu svévole bylo namístež hovořit jako o principu toliko potenciálním. Z hlediska jeho obsahu se totiž o samostatný princip nejedná, nýbrž jde o součást jiného právního principu, a to principu zákonnosti.

Literature

Boháč, Radim. Praha: Dny práva 2014, sborník příspěvků. 2014.

Kohajda, Michael. Praha: Aktuální otázky financí a finančního práva z hlediska fiskální a monetární podpory hospodářského růstu v zemích střední a východní Evropy v roce 2010.: soubor odborných statí z IX. mezinárodní vědecké konference. 300-311. ISBN: 978-80-87212-57-8.

Contact – e-mail

Kouba.stanislav@gmail.com

¹¹ Tento text byl zpracován s finanční podporou a v rámci projektu „Tendence právní regulace v oboru finančního práva v České republice v interakci s unijní právní úpravou“, SVV č. 206006/2014, realizovaného na Právnické fakultě Univerzity Karlovy v Praze v roce 2014.

Zneužití práva a svévole v právu veřejných financí¹

Michal Kozíet

VŠB-TU Ostrava, Ekonomická fakulta, Česká republika

Abstract in original language

Tento text pojednává o zneužití práva a svévoli v pododvětví finančního práva, kterým je právo veřejných financí. Otázka zneužití práva a svévole v právu veřejných financí se sebou přináší mnoho zajímavých zjištění, jelikož na tuto problematiku lze nahlížet z různých úhlů pohledu. Autor se v tomto textu zaměřil pouze na vybrané příklady, které lze dle jeho názoru zařadit pod oblast zneužití práva a svévole v právu veřejných financí s tím, že největší pozornost je věnována zneužití práva a svévoli při limitaci veřejného zadlužení.

Keywords in original language

veřejný dluh; ESA 95; ESA 2010; GFS 2001; veřejné finance; sektor vládních institucí; penzijní fondy;

Abstract

This thesis deals with the abuse of rights and wilfulness in the subsectors of financial law, namely the law on public finances. Abuse of rights and wilfulness in the law on public finances has many interesting findings, because this issue can be viewed from different points of view. The author of this thesis focuses only on selected examples that can be included in his opinion the area of abuse of rights and wilfulness in the law on public finances. Most attention is paid to the abuse of rights and wilfulness in the public debt limitation.

Keywords

Public Debt; ESA 95; ESA 2010; GFS 2001; Public Finances; General Government Sector; Pension Fund.

¹ Článek je zpracován jako jeden z výstupů výzkumného projektu Výzkumný tým pro modelování ekonomických a finančních procesů na Vysoké škole báňské – technické univerzitě Ostrava registrovaného pod evidenčním číslem CZ.1.07/2. 3. 00/20.0296.

1 Úvod

Právo veřejných financí je širokou oblastí právních vztahů, které ve velké míře odráží ekonomické jevy ve společnosti. Jako nejvýstižnější definice jistě poslouží Mrkývkovo vymezení, který určuje veřejné finance jako „*společenské vztahy související zejména s naplňováním a použitím peněžních fondů.*“² Stejně jako v jiných oblastech práva i v právu veřejných financí je možné hovořit o zneužití práva a svévoli, byť ne úplně ve významu, v jakém tyto pojmy známe třeba ze soukromoprávních odvětví. Pokud však budeme tyto pojmy chápat sensu largo, tedy zneužití práva jako jakékoliv jednání intra legem, avšak v rozporu s účelem právního předpisu, a svévoli následně jako jednání mimo právním řádem výslovně upravený postup, pak příklady těchto excesů je možné spatřovat i v právu veřejných financí, a s ohledem na předmět práva veřejných financí může mít zneužití práva a svévole v této oblasti fatální důsledky.

Jako příklad je možné uvést třeba otázku limitace veřejného dluhu a problémů s tím spojených. V poslední době jsou do právních řádů jednotlivých členských států Evropské unie, a nejen, zaváděny nástroje, které mají vést ke snižování poměru výše veřejného zadlužování vzhledem k hodnotě hrubého domácího produktu. Tato opatření se povětšinou aktivují ve chvíli, kdy je dosaženo určité přesně číselně vyjádřené hranice tohoto poměru (např. 60 % HDP). Toto pravidlo se svým číselným vyjádřením je jednoznačně určeno, avšak také díky tomu, že bylo do právního řádu zavedeno mnoho ekonomických veličin, je již samotné ustanovení hodnoty HDP nebo výše veřejného zadlužení do značné míry spornou záležitostí. A právě použití různých metod pro výpočet výše veřejného zadlužení může být považováno za jeden z příkladů onoho výše uvedeného zneužití práva a svévole v právu veřejných financí, jelikož umožňuje vhodným výběrem příznivějšího způsobu výpočtu, a také jinými spornými způsoby, velmi významně obcházet původní záměr zákonodárce, resp. ústavadárce, kterým je v první řadě omezení výše veřejného dluhu.

O výše nastíněných příkladech z oblasti limitace veřejného zadlužení pojednává tento text, který v úvodu nastiňuje dvě nejčastější metodiky výpočtu

² MRKÝVKA, Petr; PAŘÍZKOVÁ, Ivana; RADVAN, Michal. *Finanční právo a finanční správa*. 1. díl. Vyd. 1. Brno: Masarykova univerzita, 2004, s. 15. ISBN 80-210-3578-1.

výše veřejného dluhu, které následně podrobněji vymezuje, aby byly zároveň zdůrazněny základní rozdíly v obou metodikách (zejména ve vymezení sektoru vládních institucí) a nejdůležitější důsledky těchto rozdílů.

2 Metodika ESA 95/ESA 2010 a GFS 2001

Jak již bylo uvedeno v úvodu, největší spory, pokud jde o výpočet výše veřejného dluhu a jeho poměru k hrubému domácímu produktu působí použití odlišných metodik pro jejich výpočet. V praxi se rozlišují zejména dvě základní metodiky – ESA 95 a GFS 2001. Zatímco metodika GFS 2001 je postavena na bázi peněžních toků, pracuje metodika ESA 95 s daty na akruálním principu.

Autorem metodiky GFS 2001 (General Finance Statistic) je Mezinárodní měnový fond. Jedná se o zatím poslední aktualizaci mezinárodních zásad (směrnice), které mají za cíl sjednotit statistické metody vykazování peněžních toků, zejména pak poskytnout komplexní pojmový a účetní rámec vhodný pro analýzu a hodnocení fiskální politiky (výkonnost sektoru vládních institucí a širšího veřejného sektoru).³ Za přesnost údajů je v České republice zodpovědné Ministerstvo financí, které poskytuje Mezinárodnímu měnovému fondu potřebné údaje. Metodika GFS 2001 se postupně snaží přiblížit metodice ESA 95, nicméně prozatím jsou zde patrné zásadní rozdíly. Obě metodiky mají za cíl sjednocovat a uvádět statistické údaje. Metodika GFS 2001 na rozdíl od metodiky ESA 95/2010 pracuje se součtem jednotlivých složek veřejných rozpočtů se zohledněním konsolidace příjmů a výdajů mezi jednotlivými složkami vládního sektoru a využívá údaje na bázi peněžních toků, zachycuje tedy příjmy a výdaje v okamžiku skutečného provedení platby.⁴

Metodika ESA 95 (European System of Integrated Economic Accounts)⁵ byla vytvořena pro statistické účely Eurostatu, tedy v rámci Evropské unie,

³ Government Finance Statistic Manual 2001. *International Monetary Fund* [online]. S. 1. [cit. 25.5.2014]. Dostupné z: <http://www.imf.org/external/pubs/ft/gfs/manual/pdf/all.pdf>.

⁴ Metodická příručka Fiskálního výhledu. *www.mfcr.cz* [online]. Ministerstvo financí České republiky, s. 5 [cit. 29. 5. 2014]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/legislativa/metodiky/2013>.

⁵ Nařízení Rady (ES) č. 2223/96 ze dne 25. června 1996 o Evropském systému národních a regionálních účtů ve Společenství.

zejména pak pro výpočet maastrichtských konvergenčních kritérií, ale také pro získání srovnatelných, aktuálních a věrohodných informací o hospodářské struktuře a hospodářském vývoji jednotlivých členských států. Data podle této metodiky pokrývají všechny instituce vládního sektoru tak, jak je tento sektor chápán v příslušném nařízení.⁶ V roce 2014 byla metodika ESA 95 nahrazena metodikou ESA 2010 (European System of National and Regional Accounts in the European Union)⁷, která o něco více rozšiřuje její rozsah a některé definice (např. věda a výzkum, výdaje na zbraňové systémy, finanční deriváty atd.) Cílem ESA 2010 je postupně nahradit všechny ostatní systémy a zavést jediné společné standardy, definice, klasifikace a účetní pravidla. Kromě toho jsou v právu Evropské unie rovněž stanoveny lhůty pro předávání jednotlivých údajů členskými státy orgánům Evropské unie. Odpovědným orgánem za dodržování tohoto standardu je v České republice Český statistický úřad.⁸ Oproti metodice GFS 2001 je metodika ESA 95/2010 založena na aktuálním principu, tedy že „*ekonomické transakce jsou zachycovány tehdy, kdy se ekonomická hodnota vytváří, transformuje nebo zaniká, nebo když se pohledávky a závazky zvyšují či snižují bez ohledu na to, kdy bude realizovaná transakce peněžně ubrazena.*“⁹

3 Vymezení sektoru vládních institucí

Kromě výše uvedeného je možné hlavní rozdíl mezi oběma metodikami spatřovat ve vymezení sektoru vládních institucí, tedy okruhu subjektů, na které se obě metodiky vztahují a jejichž dluh je zahrnován do součtu veřejného dluhu, co má významné dopady zejména na celkovou výši veřejného dluhu. ESA 95/2010 vymezuje sektor vládních institucí širěji a zahrnuje do něj všechny institucionální jednotky, které jsou netržními výrobci,

⁶ Nařízení Rady (ES) č. 2223/96 ze dne 25. června 1996 o Evropském systému národních a regionálních účtů ve Společenství.

⁷ Nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 549/2013 ze dne 21. května 2013 o Evropském systému národních a regionálních účtů v Evropské unii.

⁸ Metodická příručka Fiskálního výhledu. www.mfcr.cz [online]. Ministerstvo financí České republiky, s. 3 [cit. 29.5.2014]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/legislativa/metodiky/2013>; a dále Metodiky ESA 95, GFS 1986 a GFS 2001. www.mfcr.cz [online]. Ministerstvo financí České republiky [cit. 25.5.2014]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/legislativa/metodiky/2012/metodiky-esa-95-gfs-1986-a-gfs-2001-9577>.

⁹ Metodická příručka Fiskálního výhledu. www.mfcr.cz [online]. Ministerstvo financí České republiky, s. 5 [cit. 29.5.2014]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/legislativa/metodiky/2013>.

jejichž produkce je určena pro individuální a kolektivní spotřebu a které jsou financovány z povinných plateb jednotek patřících do jiných sektorů, a rovněž institucionální jednotky, které se převážně zabývají přerozdělováním národního důchodu a bohatství.¹⁰ Nařízení tak mezi tyto instituce zahrnuje ústřední vládní instituce, národní vládní instituce, místní vládní instituce a fondy sociálního zabezpečení, včetně autonomních penzijních fondů.

Metodika GFS 2001 naproti tomu zahrnuje do sektoru vládních institucí entity, které plní úkoly svěřené veřejné moci, a jedná se přitom o jejich primární činnost. GFS 2001 rovněž člení sektor vládních institucí, a to na centrální vládní instituce, národní vládní instituce a místní vládní instituce.¹¹

Metodická příručka Fiskálního výhledu ČR zpracovaná Ministerstvem financí ČR názorně uvádí, které instituce v České republice jsou řazeny do sektoru vládních institucí podle jedné či druhé metodiky. Pokud bychom na tuto problematiku nahlíželi prismatem metodiky GFS 2001, je do sektoru vládních institucí řazen státní rozpočet, zdroje z privatizace a státní fondy (na centrální úrovni), obce, kraje, dobrovolné svazky obcí a regionální rady regionů soudržnosti (na místní úrovni) a rozpočty zdravotních pojišťoven. Metodika ESA 95/2010 rozšiřuje tento výčet o příspěvkové organizace, veřejné výzkumné instituce, veřejné vysoké školy, Vinařský fond, Podpůrný a garanční rolnický a lesnický fond, Svaz měst a obcí ČR, Asociaci krajů ČR, Svaz zdravotních pojišťoven, otevřený svaz zdravotních pojišťoven a mnohé další subjekty.¹²

Některé státy mají situaci ještě o něco komplikovanější, jelikož vymezení sektoru vládních institucí je zakotveno přímo v jejich právních rádech. V Polsku

¹⁰ Bod 2.111 přílohy A Nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 549/2013 ze dne 21. května 2013 o Evropském systému národních a regionálních účtů v Evropské unii.

¹¹ Viz Government Finance Statistic Manual 2001. *International Monetary Fund* [online]. S. 13 [cit. 25.5.2014]. Dostupné z: <http://www.imf.org/external/pubs/ft/gfs/manual/pdf/all.pdf>.

¹² Více viz Metodická příručka Fiskálního výhledu. www.mfcr.cz [online]. Ministerstvo financí České republiky, s. 10 [cit. 29.5.2014]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/legislativa/metodiky/2013>; nebo LAJTKEPOVÁ, Eva. *Veřejné finance v České republice: teorie a praxe*. Vyd. 1. Brno: Cerm, 2013, s. 102. ISBN 9788072048618. Srov. také Nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 549/2013 ze dne 21. května 2013 o Evropském systému národních a regionálních účtů v Evropské unii; a Government Finance Statistic Manual 2001.

např. vymezuje nikoliv sektor vládních institucí, ale sektor veřejných financí, a to tak, že do tohoto sektoru řadí:

- Vládní orgány;
- Územní samosprávné celky;
- Rozpočtové jednotky;
- Samosprávné příspěvkové organizace;
- Rozpočtové instituce;
- Státní účelové fondy;
- Zakład Ubezpieczeń Społecznych;
- Narodowy Fundusz Zdrowia;
- Samostatné veřejné instituce poskytující zdravotní péči;
- Veřejné vysoké školy;
- Polská akademie věd (Polska Akademia Nauk);
- Státní a samosprávné kulturní instituce a státní fiomové instituce;
- Jiné státní nebo samosprávné právnické osoby, kterým byl svěřen výkon veřejných činností.¹³

Z uvedeného je patrné, že všechny výše uvedené varianty jsou v mnohém odlišné. Patrně největší rozdíly způsobí započítání či nezapočítání penzijních fondů mezi sektor vládních institucí, jako tomu bylo ještě donedávna třeba v Polsku nebo v Maďarsku. Uvedené umožňuje institucím odpovědným za sestavování hodnoty výše veřejného dluhu tvořit často účelové výpočty příznivější pro ně z pohledu případných sankcí.

4 Důsledky aplikace rozdílných metodik

Rozdíly ve vymezení subjektů, jejichž rozpočty, či lépe řečeno dluh, se počítá do celkové výše veřejného dluhu podle různých metodik, má zásadní význam pro aplikaci omezujících opatření (povinnost sestavit vyrovnaný rozpočet, omezení platů ve veřejném sektoru, zákaz poskytování půjček a úvěrů, omezení výdajů, omezení pro územní samosprávné celky, politická odpovědnost – povinnost vlády požádat o vyslovení důvěry). Tyto rozdíly mezi

¹³ Art. 9 Ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych / Čl. 9 Zákona ze dne 27. srpna 2009 o veřejných financích (Dz. U. Nr 157, poz. 1240 z późn. zm.)

použitím metodiky ESA 95/2010 a GFS 2001, případně pomocí různých jiných jednorázových úkonů, mohou mít pro výši poměru veřejného dluhu k HDP vliv i v řádech několika procent HDP.

Se zajímavým řešením přišli v Polsku a v Maďarsku. V Maďarsku např. došlo ke „znárodnění“ soukromých penzijních fondů, které jednorázově snížilo výši veřejného dluhu o několik procentních bodů. Polská vláda se vydala podobnou cestou, když se rozhodla uměle snížit výši veřejného dluhu tím, že přesune obligatorní část aktiv z tzv. „otwartych funduszy emerytalnych“¹⁴ (penzijních fondů) do veřejného sektoru. Hodnota těchto aktiv se pohybuje na úrovni 146,1 miliard PLN, avšak absolutní hodnota veřejného dluhu (po odečtení deficitu z roku 2013) se sníží pouze o 88,6 miliard PLN v porovnání s hodnotou z předchozího roku. Doposud nebyly prostředky v těchto penzijních fondech počítány mezi veřejné, jejich přesunem tak dojde ke snížení poměru veřejného dluhu k hrubému domácímu produktu skokově z 54,8 % v roce 2013 na 47,1 % v roce 2014.¹⁵ Podle metodiky ESA 95 (general government debt) to bude 58 % v roce 2013 a 49,9 % v roce 2014.¹⁶ Objevují se rovněž tendence započítávat hospodaření šedé ekonomiky do celkové výše HDP, co by zase snížilo poměr veřejného dluhu k HDP.¹⁷

¹⁴ „Otwarte fundusze emerytalne” jsou regulovány Zákonem z dne 28. Srpna 1997 o organizaci a fungování penzijních fondů / Ustawą z dnia 28 sierpnia 1997 r. o organizacji i funkcjonowaniu funduszy emerytalnych (Dz. U. Nr 34, poz. 189 z późn. zm.) Jedná se o druhý pilíř povinného systému sociálního pojištění v Polsku, z kterého bude v budoucnu vyplácen starobní důchod, který je obdobou druhého pilíře důchodové reformy v České republice s tím, že v Polsku je vstup do „odwartego funduszu emerytalnego“ povinný pro každého zaměstnance. Více viz: Najczęściej zadawane pytania. *Porównanie-OFE.pl*. [online]. [cit. 30. 10. 2013]. Dostupný z: http://porownanie-ofe.pl/najczesciej-zadawane-pytania#faq_72.

¹⁵ Viz např. Rząd przyjął budżet na 2014 rok. Dług publiczny ma być niższy. PCh24.pl. [online]. [cit. 28.12.2013]. Dostupný z: <http://www.pch24.pl/rzad-przyjal-budzet-na-2014-rok--dlug-publiczny-ma-byc-nizszy,18043,i.html>.

¹⁶ Více viz komentář k čl. 73 polského Zákona o veřejných financích v publikaci RUŠKOWSKI, Eugeniusz; SALACHNA, Joanna M. *Finanse publiczne 2014. Komentarz praktyczny (z suplementem elektronicznym)*. Gdańsk: ODDK, 2014, s. 1200. ISBN 978-83-7804-193-1; a dále STRATEGIA ZARZĄDZANIA DŁUGIEM SEKTORA FINANSÓW PUBLICZNYCH w latach 2014-2017. www.finanse.mf.gov.pl [online]. Ministerstwo Finansów [cit. 1.6.2014]. Dostupný z: http://www.finanse.mf.gov.pl/documents/766655/1175510/strategia_zarzadzania_dlugiem_2014-2017.pdf.

¹⁷ Szara strefa w PKB, czyli liczenie niepolicalnego. *Obserwatorfinansowy.pl* [online]. [cit. 1.10.2014]. Dostupný z: <http://www.obserwatorfinansowy.pl/tematyka/makroekonomia/szara-strefa-w-pkb-czyli-liczenie-niepolicalnego/>.

Český zákonodárce se již několik let pokouší odstranit tuto schizofrenii logicky ve prospěch evropské metodiky ESA 95/2010. Ve Vládním návrhu zákona o pravidlech rozpočtové odpovědnosti¹⁸ podrobně vymezuje okruh institucí, které řadí mezi veřejné instituce. Tento návrh, který prozatím nebyl schválen, řadí mezi veřejné instituce např. organizační složku státu a zařízení státu mající obdobné postavení jako organizační složka státu; státní příspěvkovou organizaci; státní fond; veřejnou výzkumnou instituci; veřejnou vysokou školu; právnickou osobou založenou nebo zřízenou za účelem uspokojování potřeb veřejného zájmu, jejímž zakladatelem nebo zřizovatelem je veřejná instituce podle písmen a), c) až e), g) a m) a která je převážně financována příjmy od veřejných institucí podle písm. a) až e) nebo povinnými platbami a řízena veřejnou institucí podle písmen a) až e), nebo ve které taková veřejná instituce může prosadit jmenování, volbu nebo odvolání většiny osob, které jsou statutárním nebo řídicím orgánem nebo jeho členem, nebo většiny osob, které jsou členy dozorčího orgánu právnické osoby; zdravotní pojišťovnu; územní samosprávný celek; dobrovolný svazek obcí; regionální radu regionu soudržnosti; příspěvkovou organizaci zřízenou územním samosprávným celkem, dobrovolným svazkem obcí, nebo městskou částí hlavního města Prahy; právnickou osobu založenou nebo zřízenou za účelem uspokojování potřeb veřejného zájmu, jejímž zakladatelem nebo zřizovatelem je územní samosprávný celek, dobrovolný svazek obcí nebo městská část hlavního města Prahy, a která je financovaná převážně svým zakladatelem nebo zřizovatelem nebo povinnými platbami a ve které veřejná instituce podle písmen h) až k) může prosadit jmenování, volbu nebo odvolání více než poloviny osob, které jsou statutárním, řídicím nebo správním orgánem nebo jeho členem, anebo většiny osob, které jsou členy dozorčího orgánu právnické osoby; jiný ekonomický subjekt, který splňuje znaky instituce sektoru vládních institucí podle přímo použitelného předpisu Evropské unie upravujícího Evropský systém národních a regionálních účtů ve Společenství).¹⁹

Důležitou podmínkou je, že uvedená veřejná instituce musí být zároveň evidována jako jednotka sektoru vládních institucí v registru ekonomických

¹⁸ Vládní návrh zákona o pravidlech rozpočtové odpovědnosti. Dostupný z: <http://www.psp.cz/sqw/text/tiskt.sqw?O=6&CT=1097&CT1=0>.

¹⁹ § 2 vládního návrhu zákona o pravidlech rozpočtové odpovědnosti.

subjektů vedeném Českým statistickým úřadem, a je tím jednoznačně dána najevo preference právě evropské metodiky. Nelze však ani zapomínat na skutečnost, že i obě výše zmíněné metodiky se postupně sblíží tak, aby rozdíly mezi nimi byly co nejmenší, potažmo postupem času úplně vymizely.

5 Závěr

Je jasné, že zákonodárná a výkonná moc, která by byla nejvíce postižena omezujícími opatřeními při dosažení stanovené hranice výše veřejného dluhu, se bude snažit dělat maximum pro to, aby těmto omezujícím nástrojům nemusela čelit. Ať už se jedná třeba o požadavek vyrovnaného rozpočtu, snižování platů veřejných činitelů, či nemožnosti schvalování zákonů, které by ještě více zvyšovaly veřejný dluh (jako tomu je např. v Polsku, Maďarsku nebo na Slovensku, kde již uvedená pravidla fungují). Všechny tyto nástroje vedou k zásadnímu omezení variability rozhodování zejména výkonné moci, a tedy i aktuální politické většiny, která by tím ztratila možnost aktivně prosazovat svůj politický program.

Je tedy možné konstatovat, že jak bylo uvedeno výše, některé realizované kroky (zejména „zestátnění“ penzijních fondů v Polsku a v Maďarsku) mohou být za určitých podmínek považovány za zneužívání práva, tedy postup odpovědných orgánů v rozporu s účelem přijatého právního předpisu, tedy v tomto případě zejména s ústavami, jelikož úmyslem ústavního dárce bylo systémovými opatřeními vést zákonodárnou i výkonnou moc ke snižování veřejného zadlužení (nebo k jeho nezvyšování) a k rozpočtové odpovědnosti. Avšak jednorázové kroky, které podnikají současné vlády a zákonodárné sbory jsou v mnoha případech čistě účelové a nesystematické a naplňují tak jednoznačně definici pojmu zneužití práva a svévole.

Příkladem takovéhoho nesystematického a jednorázového kroku je případ v Polsku, kde polská zákonodárná moc využila (zneužila) pravomocí jí svěřených a v situaci, kdy Polsku hrozilo překročení jednoho z bezpečnostních práhů v souvislosti s výši zadlužení, tento bezpečnostní práh jednoduše zrušila. Svůj krok následně odůvodnila tím, že tento bezpečnostní práh již vlastně není potřebný. Stejně tak v situaci, kdy maďarský Ústavní soud měl pravomoci k případnému rušení některých zákonů neúměrně zvyšujících

veřejný dluh, byl této pravomoci po několika rozhodnutích v rozporu s politikou vlády (která v té době měla ústavní většinu) maďarským ústavodárcem jednoduše zbaven.

Literature

LAJTKEPOVÁ, Eva: *Veřejné finance v České republice: teorie a praxe*. Brno: Cerm, 2013, 130 s. ISBN 9788072048618;

MRKÝVKA, Petr; PAŘÍZKOVÁ, Ivana; RADVAN, Michal: *Finanční právo a finanční správa. 1. díl*. Vyd. 1. Brno: Masarykova univerzita, 2004, 404 s. ISBN 80-210-3578-1;

RUŚKOWSKI, Eugeniusz; SALACHNA, Joanna M. *Finanse publiczne 2014. Komentarz praktyczny (z suplementem elektronicznym)*. Gdańsk: ODDK, 2014, 1391 s. ISBN 978-83-7804-193-1;

Government Finance Statistic Manual 2001. *International Monetary Fund* [online]. [cit. 25. 5. 2014]. Dostupné z: <http://www.imf.org/external/pubs/ft/gfs/manual/pdf/all.pdf>;

Metodická příručka Fiskálního výhledu. www.mfcr.cz [online]. Ministerstvo financí České republiky [cit. 29. 5. 2014]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/legislativa/metodiky/2013>;

Nařízení Rady (ES) č. 2223/96 ze dne 25. června 1996 o Evropském systému národních a regionálních účtů ve Společenství;

Nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 549/2013 ze dne 21. května 2013 o Evropském systému národních a regionálních účtů v Evropské unii;

Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych / Zákon ze dne 27. srpna 2009 o veřejných financích (Dz. U. Nr 157, poz. 1240 z późn. zm.);

Vládní návrh zákona o pravidlech rozpočtové odpovědnosti. Dostupný z: <http://www.psp.cz/sqw/text/tiskt.sqw?O=6 & CT=1097 & CT1=0>.

Contact – e-mail

michal.kozziel@vsb.cz

Zneužití práva ve finančním právu a jeho odraz v judikatuře¹

Jana Kranecová

Masarykova Univerzita, Právnická fakulta, Česká republika

Abstract in original language

Nejvyšší soudní instance se snaží o definici zneužití práva a to v konkrétních rozhodovaných případech. Příspěvek se zaměří na definice zneužití práva v oblasti práva finančního, které použily nejvyšší soudy v České republice a také Soudní dvůr Evropské unie a pokusí se o jejich zobecnění. Přitom budou využity metody komparace, analýzy a syntézy.

Keywords in original language

zneužití práva; finanční právo; daně; judikatura; Soudní dvůr Evropské unie.

Abstract

The highest judicial instance tries to define abuse of law in specific adjudicated cases. This paper will focus on the definition of abuse of rights in the field of financial law that is applied by the highest courts in the Czech Republic and the Court of Justice of the European Union and attempts to their generalization. This will be done by using the methods of comparison, analysis and synthesis.

Keywords

Abuse of Law; Financial Law; Taxes; Jurisprudence; Court of Justice of the European Union.

1 Úvod

Při řešení problémů souvisejících se zneužitím práva bez ohledu na to, která oblast finančního práva případně jiného veřejnoprávní odvětví je předmětem zájmů, vyvstává otázka definování samotného pojmu zneužití práva.

¹ Příspěvek byl vytvořen v rámci projektu „Vybrané aspekty přímých daní a jejich interpretace a aplikace v judikatuře“ číslo MUNI/A/0856/201), financovaného z prostředků specifického výzkumu Masarykovy univerzity.

Bez zodpovězení této otázky nelze dále v řešení konkrétních okruhů otázek u konkrétního případu pokračovat. Před touto otázkou se ocitly i nejvyšší soudní instance. Cílem příspěvku je nastínit obě definice, poukázat na společné a odlišné prvky a stanovit jejich obecnou aplikovatelnost v oblasti daňového práva.

Co je a co není zneužitím práva, je jednodušší stanovit v konkrétním posuzovaném případě, na základě znalosti konkrétního skutkového stavu a hodnocení provedených důkazů, než vytvořit obecně platnou definici. Přitom vytvoření obecně platných pravidel pro stanovení toho co je a co není zneužitím práva, je důležitým předpokladem pro zachování právní jistoty i v aplikačně složitém posuzování, zda došlo k zneužití práva. Dále je to podmínkou pro dodržení zásady legitimního očekávání, která má své důležité místo i v daňovém právu a to i z toho pohledu vysokého počtu nápadů rozhodnutí správců daně, které je úměrné počtu daňových subjektů.²

2 Rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie

Definici zneužití práva přináší rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 21. února 2006, Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd a County Wide Property Investments Ltd proti Commissioners of Customs & Excise v řízení na žádost o rozhodnutí o předběžné otázce: VAT and Duties Tribunal, London - Spojené království (a dále jen případ Halifax). V tomto rozsudku Soudní dvůr Evropské unie formuluje podmínky, jejichž naplnění je podmínkou pro vyslovení závěru, že došlo k zneužití práva:

- právní předpisy nejsou porušeny,
- naplnění právních předpisů je pouze formální,
- v důsledku formální aplikace právních předpisů získá subjekt výhodu nebo prospěch,
- získání výhoda případně prospěch jsou v rozporu s hlavním účelem aplikovaného ustanovení právního předpisu,
- získání této výhody (prospěchu) je hlavním účelem jednajícího subjektu.

² Srov. Kranecová, Jana. Zastírané právní jednání a zneužití práva. Součást výstupů z projektu „Vybrané aspekty přímých daní a jejich interpretace a aplikace v judikatuře“ číslo MUNI/A/0856/201), financovaného z prostředků specifického výzkumu Masarykovy univerzity. Přijaté k publikaci.

Definovat pojem zneužití práva je značně obtížné. Ve většině případů dochází spíše k určení toho, zda něco je nebo není v souladu s právem. Zneužití práva je ale zvláštní kategorií. Z podstaty věci jde o situaci, kdy právo porušeno nebylo, ale jednání, které je zneužitím práva nemůže požívat právní ochrany. Pokud ale vycházíme z teleologického výkladu, tak na první pohled i logická definice Soudního dvora Evropské unie navádí k tomu, že zneužití práva je porušením práva, protože se jedná o jednání, které je v rozporu s hlavním účelem aplikovaného ustanovení. Dle mého názoru účel ustanovení nelze od samotného textu oddělit. Také teleologický výklad je nutné používat jako integrální součást výkladových metod. Není samoúčelný, ale působí spolu s ostatními výkladovými metodami a principy. Důležitým prvkem této definice je účel jednajícího. Jeho dokazování v soudním řízení bude značně problematické. Podstatné je, že účelem jednajícího je získání výhody v rozporu s účelem právní normy. Otázkou tedy je, zda takového jednání lze vůbec považovat za zneužití práva, nebo jde spíš už o jednání *contra legem*.

3 Rozsudek Nejvyššího správního soudu

V české judikatuře se definice pojmu zneužití práva objevuje v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 11. 2005, sp. zn. 1 Afs 107/2004-48: „*[z]neužitím práva je situace, kdy někdo vykoná své subjektivní právo k neodůvodněné újmě někoho jiného nebo společnosti; takovéto chování, jímž se dosahuje výsledku nedovoleného, je jenom zřádnlivě dovolené. O chování toliko zřádnlivě dovolené jde z toho důvodu, že objektivní právo nezna chování zároveň dovolené a zároveň nedovolené; vzhledem k tomu, že ze zásady *lex specialis derogat legi generali* vyplývá, že zákaz zneužití práva je silnější, než dovolení dané právem, není takové chování výkonem práva, ale protiprávním jednáním [...] Výkonu práva, který je vlastně jeho zneužitím, proto soud neposkytne ochranu.*“

Podmínky stanovené touto definicí lze obdobně jako v případě Halifax strukturovat do přehledných bodů:

- jde o výkon subjektivního práva,
- tento výkon způsobí neodůvodněnou újmu,
- primárně jde o chování právem dovolené;
- prostřednictvím tohoto chování je ale dosahován právem nedovolený cíl.

Tato definice je spojena na rozdíl od definice v případě Halifax se vznikem újmy. Na první pohled se zdá, že jde o protichůdné vymezení. Z obecného pohledu lze dojít ale k závěru, že tyto pojmy jdou ve vztahu k definici zneužití práva komplementární. Tento prvek definovaly oba soudy na základě konkrétních okolností v daném případě. Pro obecnou definici lze dle mého názoru využít oba tato prvky. V některých případech půjde, jak tomu bylo v případě Halifax o získání prospěchu, vznik újmy může být v tomto případě jen „doprovodním jevem“ v tom smyslu, že ho jednájící, který právo zneužil, nezamýšlel. Otázkou je, zda jedno může existovat bez druhého. Zda vždy, když někdo na úkor zneužití práva získá pro sebe určitou výhodu, nedojde zároveň k vzniku újmy. V případě zneužití práva daňového tomu tak asi vždy bude. Motivem jednájících v případě zneužívání daňového práva je snížení daňové povinnosti, která pro veřejný rozpočet vždy znamená neodůvodněnou újmu.

Definice Soudního dvora Evropské unie pracuje s pojmem hlavní účel zákona, který představuje výzvu k teleologickému výkladu a hledání důvodů, pro které bylo analyzované ustanovení přijato do zákona, zatímco Nejvyšší správní soud se pokouší hledat cíl, které dané ustanovení má sledovat. Tyto dvě kategorie nelze libovolně zaměňovat. Hledání cíle zákonného ustanovení může být v některých případech až nemožné. Navíc s ohledem na vymezení základního cíle správy daní v daňovém řádu, by bylo možné uzavřít, že všechna ustanovení daňových zákonů de facto směřují k tomuto cíli a přitom tento cíl nemusí být hlavním účelem, který používá Soudní dvůr Evropské unie. Pokud cílem ustanovení o odčitatelných položkách v zákoně o daních z příjmů je správné stanovení daně, jeho účelem je zvýhodnit daňové subjekty, které podporují veřejně prospěšnou činnost. Jak je patrné, rozlišování mezi cílem a účelem tedy může být zásadní, a to i pro rozhodnutí v otázce, zda došlo k zneužití práva.³

Obě rozhodnutí shodně definují tyto prvky: právní předpisy jsou dodrženy, ale aplikací je sledován právem nepředpokládaný cíl, účel zákona není dodržen. V tomto ohledu jsou dle mého názoru tyto definice ještě nedokonalé. Lze vůbec nedodržení cíle, účelu ustanovení považovat za jednání v souladu

³ Srov. Kranecová, Jana. Zastírané právní jednání a zneužití práva. Součást výstupů z projektu „Vybrané aspekty přímých daní a jejich interpretace a aplikace v judikatuře“ číslo MUNI/A/0856/201), financovaného z prostředků specifického výzkumu Masarykovy univerzity. Přijaté k publikaci.

s právem? Dle mého názoru cíl, resp. účel ustanovení je jeho integrální součástí a nelze uzavřít, že ustanovení bylo dodrženo, i když cíl nebyl naplněn. V tomto ohledu dle mého názoru nelze vždy bez dalšího uzavřít, že právo nebylo porušeno, ale že bylo dodrženo a jako také zneužito.

4 Závěr

Hranice mezi zneužitím práva a protiprávním jednáním je příliš tenká. Otázkou je, zda má v některých konkrétních případech, zejména soudních sporech význam hledat tuto hranici, nebo postačuje závěr, že jde o právem nedovolené jednání. V některých případech bude tento závěr dostačující pro vyvození právních důsledků, například neplatnost jednání nebo nepřihlížení k tomuto jednání. V skutkově složitějších případech může mít ale důsledná distinkce mezi oběma jevy zásadní význam. Oba analyzované rozsudky nejvyšších soudních instancí lze považovat za dobrý základ pro precizní definování zneužití práva a pomyslné hranice mezi zneužitím práva a protiprávním jednáním. Mám za to, že v tomto ohledu je to výzvou pro právní vědu spíše než pro právní praxi definovat tyto mantinely. Určitě právní věda bude při jejich definování vycházet právě z praxe a tedy i zmiňované judikatury, nicméně právě jednotlivé skutkové okolnosti soudně přezkoumávaných případů mohou na jedné straně pomoci této definici, na druhou stranu mohou odvracet pozornost badatelů od podstatných pojmových znaků zneužití práva. Výsledná definice zneužití práva nemůže rezignovat na svou obecnost.

Literature

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 11. 2005, sp. zn. 1 Afs 107/2004-48, č. 869/2006 Sb. NSS.

Rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 21. února 2006, Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd a County Wide Property Investments Ltd proti Commissioners of Customs & Excise v řízení na žádost o rozhodnutí o předběžné otázce: VAT and Duties Tribunal, London - Spojené království.

Kranecová, Jana. Zastírané právní jednání a zneužití práva. Součást výstupů z projektu „Vybrané aspekty přímých daní a jejich interpretace a aplikace v judikatuře“ číslo MUNI/A/0856/201), financovaného z prostředků specifického výzkumu Masarykovy univerzity. Přijaté k publikaci.

Contact – e-mail

kranecova@mail.muni.cz

Omezení odpovědnosti orgánů pro řešení krize v evropském bankovním sektoru a možnosti jejího zneužití

Vít Kropjok

Právnická fakulta Univerzity Karlovy v Praze

Abstract in original language

V současnosti probíhající krize nejen evropského bankovního sektoru má za důsledek mnoho legislativních iniciativ v oblasti práva finančního trhu. Jedná se o snahu eliminovat či alespoň minimalizovat pravděpodobnost závažného narušení finančního sektoru a důvěry zejména v bankovníctví jako takové. Na půdě Evropské unie proto vznikají akty, které mají na jedné straně „vyzbrojit“ orgány pro řešení krizí vhodnými pravomocemi a nástroji, na straně druhé poté omezit odpovědnost za takové jednání. Cílem příspěvku je krátce popsat a zhodnotit uvedené iniciativy v oblasti omezení odpovědnosti, a zvážit možnosti jejího zneužití.

Keywords in original language

Omezení odpovědnosti; Rezoluční autorita; Evropská unie.

Abstract

At present the crisis in progress not only of banking sector has resulted in many legislative initiatives in the area of the financial market law. It concerns an effort to eliminate or at least minimize probability of a serious disruption of the financial sector and, in particular, confidence in banking sector as such. In the European Union there therefore arise acts, which ought to “arm” authorities of crisis management with suitable powers and tools on one hand and on the other hand then to restrict the liability of such acting. The aim of this article is to describe briefly and assess the stated initiatives in the area of liability limitation and consider possibilities of its misuse.

Keywords

Limited Liability; Resolution Authority; European Union.

1 Úvod

Zejména v poslední dekádě jsme svědky bouřlivých zvratů a krizí na finančním trhu, z čehož pramení řada výzev. Tomu odpovídají rovněž snahy reprezentantů předních světových institucí a státníků o nalezení odpovědi zejména na otázku, co je příčinou současných problémů, a jak obdobným scénářům do budoucna zabránit. Hlavním tvůrcem iniciativ v této oblasti je Evropská unie, respektive Evropská komise coby gestor unijní legislativy. Jejím, aktuálně zřejmě nejdůležitějším, úkolem je úspěšně dokončit projekt tzv. Bankovní unie, respektive její poslední dva pilíře, které upravují systém pojištění vkladů a tzv. rezoluci nebo také restrukturalizaci specifických subjektů finančního trhu. První pilíř byl dokončen v létě loňského roku.¹ O zařazení tzv. „*single rule book*“ do pilířové struktury bankovní unie mohou vznikat pochybnosti, respektive *de iure* ji tam legislativa ani vrcholní představitelé Evropské unie neřadí. V této otázce bych jednotná regulatorní pravidla do pilířové struktury zařadil, jelikož se nejvíce logické, vzhledem k účelu těchto iniciativ, aby existoval jednotný bankovní dohled, který však bude dohlížet na dodržování partikularizovaných standardů. Další pilíř, ať už mu přiřadíme jakékoliv pořadí, se již plně „aktivoval“ v listopadu tohoto roku tím, že Evropská centrální banka převzala jednotný dohled nad systémově významnými „bankami“² v Evropské unii. Je možná překvapením, respektive zůstává otázkou, jak se vypořádat s minulostí, pokud

¹ Tzv. „*single rule book*“ neboli jednotná regulatorní pravidla, která stanoví rámec pro podnikání úvěrových institucí a obchodníků s cennými papíry. Tento pilíř tvoří dva právní akty Evropské unie, a to směrnice EVROPSKÉHO PARLAMENTU A RADY 2013/36/EU ze dne 26. června 2013 o přístupu k činnosti úvěrových institucí a o obezřetnostním dohledu nad úvěrovými institucemi a investičními podniky, o změně směrnice 2002/87/ES a zrušení směrnic 2006/48/ES a 2006/49/ES a nařízení EVROPSKÉHO PARLAMENTU A RADY (EU) č. 575/2013 ze dne 26. června 2013 o obezřetnostních požadavcích na úvěrové instituce a investiční podniky a o změně nařízení (EU) č. 648/2012.

² Terminologií evropského práva se jedná o „úvěrové instituce“, přičemž pod tento pojem v právním řádu české republiky subsumujeme také spořitelni a úvěrová družstva. Právní úpravu jednotného dohledu tvoří nařízení RADY (EU) č. 1024/2013 ze dne 15. října 2013, kterým se Evropské centrální bance svěřují zvláštní úkoly týkající se politik, které se vztahují k obezřetnostnímu dohledu nad úvěrovými institucemi a nařízení EVROPSKÉHO PARLAMENTU A RADY (EU) č. 1022/2013 ze dne 22. října 2013, kterým se mění nařízení (EU) č. 1093/2010 o zřízení Evropského orgánu dohledu (Evropského orgánu pro bankovníctví), pokud jde o svěřeni zvláštních úkolů Evropské centrální bance podle nařízení Rady (EU) č. 1024/2013.

pomineme obrovské státní deficity, mám na mysli zejména otázku odpovědnosti. Je zřejmé, že základním atributem demokratického právního státu je, že stát, respektive jeho orgány se mohou pohybovat pouze v zákonných mezích, ale také že každý subjekt, který je nadán pravomocí a působností musí za její výkon odpovídat. V tomto ohledu se jeví jako neadekvátní a neobjektivní, že jsou viníci současné krize spatřováni zejména mezi soukromými subjekty, především vrcholnými orgány institucí, respektive jejich členy. I když je pravdou, že vedoucí osoby těchto subjektů se také často odpovědnosti vyhnuly, nelze opomenout odpovědnost orgánů jednotlivých států, které měly na tyto specifické subjekty a jejich činnost dohlížet. Dalším článkem bankovní unie má být tzv. jednotný mechanismus pro řešení krizí („Single Resolution Mechanism“, dále jen „SRM“) ³, který převezme gesci nad krizovým řízením na finančním trhu v Eurozóně. Ačkoliv se podřízení tomuto mechanismu Česká republika prozatím vyhne, má povinnost transponovat směrnici upravující jednotný postup pro řízení rizik ve finančním sektoru (Bank Recovery and Resolution Directive, dále jen „BRRD“) ⁴, tedy s výjimkou společné „rezoluční“ autority. Možná paradoxem je, že navzdory tomu, jak tyto subjekty svou úlohu „zvládly“ v předchozích letech, v mnoha státech Evropské unie to budou právě tyto orgány, kterým pravomoci přibudou. Evropská iniciativa jde v tomto ohledu ještě dále, když umožňuje v souvislosti s novými právy, limitaci odpovědnosti spojenou s jejich výkonem. Konečně poslední pilíř harmonizuje systémy pojištění pohledávek z vkladů v Evropské unii. ⁵

³ REGULATION (EU) No 806/2014 OF THE EUROPEAN PARLIAMENT AND OF THE COUNCIL of 15 July 2014 establishing uniform rules and a uniform procedure for the resolution of credit institutions and certain investment firms in the framework of a Single Resolution Mechanism and a Single Resolution Fund and amending Regulation (EU) No 1093/2010.

⁴ DIRECTIVE 2014/59/EU OF THE EUROPEAN PARLIAMENT AND OF THE COUNCIL of 15 May 2014 establishing a framework for the recovery and resolution of credit institutions and investment firms and amending Council Directive 82/891/EEC, and Directives 2001/24/EC, 2002/47/EC, 2004/25/EC, 2005/56/EC, 2007/36/EC, 2011/35/EU, 2012/30/EU and 2013/36/EU, and Regulations (EU) No 1093/2010 and (EU) No 648/2012, of the European Parliament and of the Council.

⁵ DIRECTIVE 2014/49/EU OF THE EUROPEAN PARLIAMENT AND OF THE COUNCIL of 16 April 2014 on deposit guarantee schemes.

2 Obecně o BRRD

Jak bylo naznačeno výše, směrnice BRRD nově zavádí harmonizovaný rámec pro *sui generis* insolvenční právo specifických subjektů finančního trhu. Přestože lze v úpravě práva insolvenčního a norem regulujících krizové řízení nalézt společné prvky, nelze je ztotožňovat. Částečně analogický postup tomu dle BRRD lze nalézt v zákoně o úpadku a způsobech jeho řešení⁶, konkrétně v části upravující reorganizaci, jejímž účelem v obecné rovině je „očistit“ obchodní závod za současného zachování jeho činnosti. Avšak i přes obdobnost takového postupu je odlišujícím prvkem jejich vzájemný poměr, který se vyznačuje subsidiaritou norem práva insolvenčního, tedy, že postup podle zákona o úpadku a způsobech jeho řešení se použije až poté, co problémy nelze efektivně řešit postupy krizového řízení dle BRRD. Pokud bychom porovnali účel obou předpisů, lze rovněž nalézt odlišnosti. Insolvenční zákon si klade za cíl uspořádat majetkové poměry většího počtu subjektů tak, aby byli věřitelé uspokojeni *par conditio*. Pokud bychom naopak hledali účel BRRD, nalezneme v textu jako cíl především ochranu veřejných prostředků a prostředků daňových poplatníků včetně ochrany finančního systému jako celku. Tomu má být zabráněno zakotvením principu subsidiarity v rámci závazného pořadí osob nesoucích ztráty institucí v režimu řešení krize na finančním trhu. Ty nově nesou nejprve vlastníci nástrojů účasti na instituci, tedy především akcionáři, a až poté věřitelé, přičemž ti nesou ztráty dle pořadí a přednosti pohledávek dle právního předpisu upravující úpadek a způsoby jeho řešení. Tento postup je však modifikován jednou ze základních zásad celé úpravy, a to konkrétně „*no creditor worse off principle*“, tedy že věřitelé musí být uspokojeni alespoň v takové výši, v jaké by byli uspokojeni v řízení úpadkovém.

3 Aktivace mechanismu řešení krize

Iničiačním stimulem pro aktivaci výše uvedeného mechanismu bude kumulativní naplnění několika podmínek. Jednak bude muset „*competent authority*“⁶⁷ determinovat existenci nutnosti provést odpis či konverzi kapitálových nástrojů problémové instituce, respektive jí poté provést nebo určit, že tento

⁶ Zákon č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení.

⁷ Dle směrnice BRRD to mají být orgány vykonávající v daném státě dohled nad těmito subjekty finančního trhu.

postup není pro řešení krize instituce dostačující. Zde je nutné vycházet z alternativního naplnění alespoň jednoho kritéria stanoveného v BRRD, jako např. stav, kdy instituce vyžaduje poskytnutí mimořádné veřejné podpory.

Pokud příslušný orgán dospěje k závěru, že odpis ani konverze kapitálových nástrojů selhání instituce nezabrání, může přistoupit k uplatnění nástrojů k řešení krize⁸, ovšem za podmínky existence veřejného zájmu⁹, na takovém postupu. Pokud jsou podmínky pro uplatnění opatření k řešení krize splněny, BRRD stanoví povinnost zajistit, aby příslušné orgány měly určité minimální penzum pravomocí, které zajistí efektivní realizaci zvoleného nástroje.

Z tohoto minimálního standardu, který zavazuje členské státy, lze uvést zejména pravomoc požadovat od kohokoliv informace nezbytné pro dosažení účelu stanoveného směrnicí BRRD, převádět, konvertovat akcie či jiné nástroje účasti či odepisovat jejich hodnotu, a zejména pak právo ukončit, změnit splatnost či vypořádat jakékoliv finanční smlouvy, které problémová instituce uzavřela.

Takto široká oprávnění jsou nadto dále doplněna požadavkem, dle kterého mají členské státy povinnost zajistit, aby příslušné orgány nepodléhaly žádnému z požadavků vnitrostátního práva, které jsou jinak v předmětné materii kladeny. Zde se myslí zejména povinnost získat souhlas či povolení jakékoli veřejné nebo soukromé osoby, včetně akcionářů nebo věřitelů a povinnost před výkonem pravomoci notifikovat příslušné osoby či zveřejňovat dokumenty. Bude přitom na uvážení rozhodujícího orgánu, které nástroje zvolí, respektive zda bude volit jejich kombinaci.

4 Omezení odpovědnosti orgánu pro řešení krize

Jak jsem již uvedl výše, výčet oprávnění, která budou mít příslušné orgány k řešení krize je sám o sobě velmi široký. Nadto v reáliích bankovní regulace a dohledu v České republice bude tuto funkci a s ní spojené pravomoci vykonávat Česká národní banka. Na jednu stranu tomu lze kvitovat, jelikož se jedná o instituci, která pravděpodobně má odborné a technické zázemí pro výkon takové činnosti. Na druhou stranu, je nutno si uvědomit, jak

⁸ Např. prodej obchodního závodu instituce. Více viz. čl. 38 až 44 BRRD.

⁹ Viz. čl. 32 odst. 5 BRRD.

rozsáhlými pravomocemi již nyní Česká národní banka jako orgán sjednočeného dohledu nad finančním trhem disponuje. Cíl či účel dohledových a krizových pravomocí však může být často protichůdný či minimálně nekonzistentní. Stejně tak se jeví jako vhodné připomenout, co vše se v minulosti v sektoru bank a družstevních záložen událo, a kdo za to nesl, respektive nenesl odpovědnost. Konečně v sektoru kampeliček příliš daleko do minulosti hledět nemusíme. Omezování odpovědnosti jako princip krizového řízení vychází z dokumentu Financial Stability Board (dále jen, „FSB“) z roku 2011¹⁰, ve kterém jsou vypočteny základní principy krizového řízení finančních institucí.

Zde se v atributu 2.6.2 uvádí: „*The legal framework provides that the head of the resolution authority, members of the governing body, its staff and any of its agents will be indemnified against any costs of defending actions taken or omissions made while discharging their duties in good faith or otherwise acting within the scope of their powers, including actions taken in support of foreign resolution proceedings.*”

Ze zmíněného dokumentu poté vyplývají jisté limitace, a to především, že „*protection from liability*“ nesmí vylučovat soudní přezkum takových rozhodnutí. Dále pak dokument zmiňuje, že stejnému vyloučení nemusí podléhat „*agents*“, kteří vykonávají činnost jménem orgánu řešení krize na základě smluvně převzaté povinnosti, což směrnice BRRD umožňuje např. u institutu tzv. zvláštní správy¹¹. Nicméně i pro tyto či obdobné případy je stanoveno, že pokud odpovědnost za škodu neomezuje přímo zákon, měla by to učinit alespoň smlouva mezi osobou plnící takové úkoly a orgánem pro řešení krize.

Text směrnice BRRD, respektive čl. 3 odst. 12 je zjevně inspirován uvedeným dokumentem FSB. To lze usoudit již z úvodních ustanovení, které uvedené snahy FSB zmiňují, ale rovněž ze samotného textu směrnice, která nejen tento princip v jistých permutacích obsahuje. Pokud bychom konkrétně vycházeli z principu limitace odpovědnosti, čl. 3 odst. 12 uvádí, že členské státy mohou omezit odpovědnost za škodu orgánu příslušného k řešení krize, orgánu dohledu či jejich pracovníků za škodu, kterou způsobili jednáním nebo opomenutím při výkonu funkcí dle směrnice BRRD.

¹⁰ Key Attributes to Effective Resolution Regimes for Financial Institution, 2011.

¹¹ Viz čl. 35 BRRD.

Jazykovým výkladem dojdeme k závěru, že se jedná o diskreci členských států, a tak není nutné uvedené omezení v právním řádu České republiky zakotvit. Z uvedených premis nám proto vyvěrá možnost posoudit klady a zápory užití takové diskrece tak, abychom mohli vybrat variantu právní úpravy, která bude v souladu s požadavky právního státu, ale na druhou stranu neznemožní operativnost procesu řešení krize. V této otázce bych poté jednak diferencoval přístupy mezi výše uvedenými subjekty, rovněž však v rámci kategorií uvedených subjektů, a to na možnost snížení standardu nebo na možnost úplného vyloučení odpovědnosti. Asi jako nejkomplicovanější se jeví snížení či omezení odpovědnosti pro orgán řešení krize a pro osoby vykonávající tyto funkce na základě smlouvy. V textu se dále zaměřím zejména na orgán pro řešení krize a okrajově též na osoby, které budou jeho jménem plnit funkce převzaté smluvně. Dle mého názoru je u uvedených subjektů snížení či omezení odpovědnosti nejvíce problematické či kontroverzní. Pokud se jedná o obdobné úvahy ve vztahu k orgánům dohledu, dovolím si tvrdit, že zde není na místě, a to ani omezení odpovědnosti. Pravomoci těchto orgánů jsou široké, přitom penzum informací, které získávají je rozsáhlé. Navíc, vzhledem k tomu, že mohou vykonávat dohled prostřednictvím kontrol na místě a to i opakovaně, nejeví se jako nezbytné ani snižovat standard péče. Nelze rovněž říci, že výkon dohledu lze považovat za natolik krizovou situaci, přičemž intenzita tísne bude nejspíš rovněž diametrálně odlišná od situace, kdy bude instituce splňovat podmínky pro iniciaci procesu řešení krize.

V obecné rovině se problematičnost čl. 3 odst. 12 BRRD projevuje zejména ve střetu principu zákazu zneužití práva, respektive omezení libovůle vzhledem ke sníženému standardu či omezení odpovědnosti a efektivity řešení krizové situace v duchu pořekadla „Když se kácí les, létají třísky“. To je ostatně asi nejvýznamnější argument, který hovoří ve prospěch omezení odpovědnosti orgánu pro řešení krize či jejich zaměstnanců. V situaci ohrožení finančního trhu, či byť i jedné „SIFI“¹², ve které mají uloženy peněžní prostředky milióny klientů, jistě nebude jednoduché přijmout

¹² Systemically Important Financial Institution – tedy ty instituce, jejichž default má potenciál ohrozit stabilitu finančního systému jako celku. V České republice jsou mezi tyto tzv. „too big to fail“ instituce řazeny Česká spořitelna, Komerční banka, ČSOB, UniCredit.

objektivní rozhodnutí. Informace v takových situacích navíc bývají často neúplné či zkreslené, nebo i když relevanci mají, není je možno dostatečně rychle analyzovat či oddělit tak, aby na jejich základě bylo možné přijmout rozhodnutí, které bude působit co nejmenší újmu, a to zejména pro klienty, ale rovněž pro instituci samotnou. Také odhady cen aktiv a pasiv selhávajících subjektů nemusí mít v situaci paniky a nejistoty na trzích vypovídající hodnotu, přitom jejich stanovení bude pro zjištění, zda subjekt selhává, klíčové. V tomto kontextu bude rovněž rozhodující časový horizont přijetí takového rozhodnutí, a proto nutnost dodržovat zavedené postupy a odpovídat za jejich dodržení může zmařit účel procesu. Navíc preferencí alternativy vedoucí k „standardní“ odpovědnosti vzniká pochybnost, s jakou mírou ochoty by se orgán k řešení krize stavěl k přijetí právně komplikovaného a ekonomicky nepopulárního rozhodnutí. Zda by se tedy v dané situaci, a z „obavy“ před případnými žalobami raději nezbavil odpovědnosti konstatováním, že krizovou situaci již nelze efektivně řešit nástroji k řešení krize a nepodal raději vůči posuzovanému subjektu insolvenční návrh, respektive neinformoval orgán dohledu o povinnosti takový návrh podat, pokud by uvedená pravomoc spadala do jeho gesce. Tento možný deficit zvolené alternativy se bude projevovat zejména u subjektů, které budou tyto povinnosti přebírat dobrovolně, tj. smluvně. U subjektů disponujících veřejnou mocí by takové odmítnutí iniciovat proces řešení krize muselo být minimálně dostatečně přesvědčivě argumentačně a fakticky podloženo v určité formalizované podobě.

Je potřeba rovněž vycházet z objektivní fakticity stavu, tedy z toho, co měl a mohl orgán příslušný k řešení krize v době rozhodování, a na základě dostupných informací předpokládat. Na tomto místě je proto dle mého názoru důležité rozlišit, jaký subjekt plní funkci orgánu pro řešení krize. V zásadě přitom v této otázce tolik nezáleží na tom, jaké postavení v rámci organizace veřejné správy takový subjekt zaujímá, ale jaký je jeho vztah k orgánu či orgánům dohledu. Pokud uvažujeme v realitách České republiky, bude tuto funkci vykonávat orgán sjednoceného dohledu nad finančním trhem, tedy Česká národní banka. Za těchto předpokladů se nedomnívám, že je nutné snižovat standard odborné péče formulacemi typu „*dle informací, které měla k dispozici*“, a to proto, že díky kontinuálnímu výkonu dohledových

pravomocí by měla disponovat dostatkem relevantních informací. Pokud bychom chtěli jmenovat záporny takového snížení či omezení, lze poukázat zejména na omezení právní jistoty, z důvodu těžko předvídatelných rozhodnutí. Samozřejmě ve vysoce profesionální a vzdělané správě věcí veřejných by se vědomí „neodpovědnosti“ nemělo projevit, na druhou stranu teorie a praxe jsou rozdílné fenomény, a když dva dělají totéž, nemusí to být vždy totéž. Dále lze uvést, že takto vysoce specializovaný a odborný aparát by měl být schopen rigorózně rozhodnout, a nést za takové rozhodnutí odpovědnost. Nehledě na skutečnost, že již samotný zákon o odpovědnosti za škodu způsobenou nezákonným rozhodnutím či nesprávním úředním postupem stanoví, že odpovědnost nezakládá jakékoliv porušení povinnosti, ale pouze zaviněné. V tomto ohledu se tedy již standard odpovědnosti snižuje „pouze“ na odpovědnost subjektivní. Avšak stát odpovídá za nezákonné rozhodnutí či nesprávný úřední postup objektivně, tj. bez možnosti liberace.¹³ Lze přitom vycházet z premisy, že plnění úkolů v rámci řešení krize zaměstnanci České národní banky, a to *per analogiam*¹⁴ i v případech jmenování zvláštního správce, je delegovaný výkon státní správy prováděný fyzickou osobou na základě zákona. Z toho vyplývá, že ačkoliv dojde k omezení odpovědnosti subjektů participujících na řešení krize, respektive bude omezena jejich odpovědnost za škodu, stát bude při splnění zákonem stanovených podmínek odpovídat bez ohledu na zavinění. Stát má sice zákonem stanovenou možnost regresivního postihu uvedených subjektů, ten je však vzhledem k limitaci výše, kterou lze vymáhat, omezený. Snížením či vyloučením odpovědnosti by tak došlo k úplnému vyloučení možnosti vymáhat¹⁵, alespoň částečnou regresivní náhradu za prostředky, které stát musel vynaložit na uspokojení nároků žalobce. Je totiž nutno vycházet z toho, že špatným rozhodnutím mohou být vzhledem k bilančním sumám některých bank způsobeny škody v řádech miliard korun.

Nejeví se proto jako vhodné z právně teoretického, avšak rovněž z praktického hlediska „tolerovat“ nedbalost orgánů veřejné správy, respektive

¹³ Viz. § 2 zákona č. 82/1998 Sb. o odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem a o změně zákona České národní rady č. 358/1992 Sb., o notářích a jejich činnosti (notářský řád).

¹⁴ Více viz. I. ÚS 161/97.

¹⁵ Viz. § 275 zákona č. 262/2006 Sb.

úředních osob. Tak jako každý jiný výkon práva, musí být, dle mého názoru, i tento spojen s odpovědností, jelikož se jedná o základní atribut právního státu. Morální hazard, se kterým byl a do značné míry pořád zůstává spjat bankovní sektor, se snaží stát eliminovat vysokou mírou legislativní hypertrofie. Na druhou stranu lze spatřovat jistou míru morálního hazardu i na „druhé straně“ řešení krize. Pokud je pojmovým znakem morálního hazardu přijímání rozhodnutí osobou, která za něj nenese odpovědnost, lze jej v omezení odpovědnosti zmiňovaných subjektů jistě spatřovat.

5 Závěr

Závěrem lze shrnout, že společným jmenovatelem těchto iniciativ je zejména unijní unifikace. To může působit problémy vzhledem k heterogenitě právních řádů a právní praxe, respektive je otázkou, zda je tato vždy žádoucí. V principu může být pluralita právních institutů a úprav prospěšná, jelikož na základě zkušeností a praxe jiných států lze při tvorbě právních předpisů nalézt prověřené inspirační zdroje. Na druhou stranu právě vzhledem k heterogenitě nelze stanovit jednoznačný soud, a při posuzování nejvhodnější varianty bude nutno vycházet z konkrétní právní úpravy, ale také praktických zkušeností. I přes výše uvedené ai však závěrem dovolím konstatovat, že by k jakékoliv permutaci vyloučení odpovědnosti spíše docházet nemělo, a to v obecné, teoretické rovině, bez ohledu na teritoriální či právní kontext. V oblasti snížení standardu bych se poté k takovému kroku přiklonil v zemích, ve kterých jsou funkce dohledu a řešení krize na finančním trhu rozděleny mezi vícero subjektů. V realitách Českého právního řádu bych poté spíše preferoval plný standard odpovědnosti, právě s ohledem na to, že Česká národní banka jako orgán pro řešení krize bude „hasit požár“, který nedůsledným výkonem dohledu minimálně spoluzaložila.

Jednotná bankovní regulace jako první pilíř bankovní unie

Adéla Kučerová

Právnická fakulta Univerzity Karlovy v Praze, Česká republika

Abstract in original language

Jednotná bankovní regulace je prvním pilířem vznikající bankovní unie. Její jádro tvoří dvojice právních předpisů Evropské unie, jež bývají zjednodušeně nazývány CRD IV/CRR balíkem. Následující příspěvek si klade za cíl představit hlavní důvody, proč bylo uznáno za nezbytné sjednotit právní úpravu v této oblasti, a nastínit hlavní výhody plynoucí z takovéto harmonizace. Též se snaží upozornit na možné problémy s ní spojené a předvídat důsledky, které by jednotná bankovní regulace mohla mít.

Keywords in original language

jednotná bankovní regulace; bankovní unie; CRD IV/CRR; Evropská unie

Abstract

The Single Rulebook is the first pillar of an emerging banking union. The basis of the Single Rulebook is the CRD IV/CRR package, which contains a regulation and a directive. The following contribution aims at introducing the main reasons why it had been considered necessary to adopt a harmonized set of rules regarding this matter and to outline the advantages of such harmonization. In contrast, it also points out the potential problems and tries to predict possible consequences resulting from the adoption of the Single Rulebook.

Keywords

Single Rulebook; Banking Union; CRD IV/CRR package; European Union.

1 Úvod

Otázkou, jak předcházet vzniku finančních krizí, či alespoň minimalizovat jejich následky, se po událostech z let 2007 – 2009 Evropská unie (dále též

jen „EU“) a její členské státy zabývají stále častěji. Za tímto účelem byla navržena řada opatření, mimo jiné též vytvoření tzv. bankovní unie. Tento příspěvek¹ se zabývá jejím prvním pilířem, tedy jednotnou bankovní regulací, konkrétně CRD IV/CRR balíkem. V následujících odstavcích jsou nastíněny důvody přijetí jednotné bankovní regulace a hlavní výhody, které z ní plynou. Na závěr je provedeno její zhodnocení, kde je upozorňováno na potenciaální problémy pramenící z její aktuální podoby a zváženy důsledky, jež by mohla mít.

2 Jednotná bankovní regulace a bankovní unie

Nutnost koordinace pravidel v oblasti bankovníctví v rámci EU je důsledkem volného pohybu kapitálu a volného poskytování služeb v rámci vnitřního trhu. Jelikož díky jeho existenci dochází ke stírání hranic mezi jednotlivými finančními trhy členských států, má finanční trh EU přeshraniční povahu. Je proto v rámci zachování stability nezbytné, aby byly požadavky kladené na jeho aktéry nějakým způsobem sjednoceny. Tato teze se opírá o myšlenku tzv. *finančního trilema*². Jeho podstatou je, že následující tři cíle nikdy nemohou být za existence globalizovaného finančního trhu dosaženy současně, resp. že jakékoli dva z této trojice mohou být realizovány zároveň, nicméně na úkor zbývajících třetího cíle: finanční stabilita, finanční integrace a národní finanční politika. Například tedy finanční stability v jednotlivém státě může být dosaženo jen za použití národního práva, finanční integrace pak ale dosaženo nebude. Výsledkem by za aplikace tohoto modelu tak byla fragmentace finančního trhu, což je v rozporu s konceptem hospodářské a měnové unie a požadavky jednotné měnové politiky. Podobně je možné zkombinovat finanční integraci jakožto vzájemné propojování finančních trhů a národní regulaci. Tato situace by ale vyústila v nestabilitu finančních

¹ Tento text byl zpracován s finanční podporou a v rámci projektu „Tendence právní regulace v oboru finančního práva v České republice v interakci s unijní právní úpravou“, SVV č. 206006/2014, realizovaného na Právnické fakultě Univerzity Karlovy v Praze v roce 2014.

² SCHOENMAKER, Dirk. The financial trilemma. *Economics Letters* 111 (2011) 57–59 [online]. 2011 [cit. 2014-12-02]. Dostupné z: http://personal.vu.nl/d.schoenmaker/Financial_Trilemma.pdf.

trhů. Podle finančního trilema je proto nutné vytvořit harmonizovaný soubor pravidel, protože jedině tak bude dosaženo finanční stability a zároveň integrace.

Harmonizace předpisů v této oblasti není na poli EU novum. Již v roce 1977 byla přijata tzv. první bankovní směrnice³, kdy již z jejího názvu vyplývá, že byla prvním legislativním počinem v této oblasti. Evropská právní úprava zaznamenala od dob jejího přijetí značný pokrok a prošla řadami změn. Jednotná bankovní regulace tak není neočekávaným krokem, ba naopak je dle mého názoru logickým vyústěním dlouhodobého vývoje. Nicméně, důvodem, proč právě v nynější době bylo přistoupeno k jejímu přijetí, je projekt bankovní unie.

Pojem bankovní unie zastřešuje čtyři reformy v oblasti bankovní regulace a dohledu, které bývají nazývány též čtyřmi pilíři bankovní unie. Konkrétně jde o:

- jednotnou bankovní regulaci,
- jednotný bankovní dohled,
- jednotné řešení bankovních problémů,
- jednotný systém pojištění vkladů.

Jednotlivé pilíře spolu navzájem souvisejí a je nutné je vnímat ve vzájemném kontextu. Jednotná bankovní regulace (tzv. *Single Rulebook*) představuje základ bankovní unie. Vytváří jednotný právní rámec pro úvěrové instituce⁴ v celé EU. Existence jednotné právní úpravy je klíčová pro správné fungování ostatních pilířů bankovní unie, především pak jednotného bankovního dohledu⁵. K zavedení jednotného bankovního dohledu bylo přistoupeno z důvodu propojenosti finančních sektorů, jež je díky společné měně nejsilnější mezi zeměmi eurozóny. Jednotný mechanismus dohledu je zakotven

³ Směrnice Rady ES 77/780 z 12. prosince 1977 o koordinaci zákonů, nařízení a správních předpisů vztahujících se ke zřizování a provozování obchodních činností úvěrových institucí.

⁴ Tj. úvěrová instituce ve smyslu čl. 4 odst. 1 bodu 1 nařízení (EU) č. 575/2013.

⁵ K pojmu „jednotný dohled“, resp. „sjednocený dohled“ srovnej: KOHAJDA, Michael. Modely organizace dohledu nad finančním trhem v Evropské unii. In HAMULÁK, Ondřej (ed.). Debaty mladých právníků 2007. Olomouc: Univerzita Palackého v Olomouci, 2007, s. 181 – 184. ISBN: 978-80-244-1925-1.

ve dvou nařízeních EU⁶. Jeho provádění si ale nevystačí s těmito dvěma předpisy, resp. při jeho fungování je třeba aplikovat i předpisy další. Instituce vykonávající dohled bude totiž dohlížet mj. nad dodržováním předpisů regulujících oblast obezřetnostních podmínek podnikání. Je proto logické, že pro efektivní výkon jednotného dohledu je nezbytné implementovat jednotná regulatorní pravidla v této oblasti. Neexistoval-li by takovýto jednotný soubor pravidel, dohledová instituce (v rámci jednotného dohledového mechanismu zpravidla Evropská centrální banka) by se potýkala se značnými problémy při provádění dohledu. Zavedení jednotné bankovní regulace tak nabývá dalšího významu právě jakožto součást bankovní unie.

3 CRD IV/CRR

Základem jednotné bankovní regulace jsou dva předpisy sekundárního práva EU v oblasti obezřetnostního podnikání, a to směrnice⁷ a nařízení⁸. Tyto jsou souhrnně nazývány CRD IV/CRR balíkem. Vykládají ve vzájemném kontextu a mají preventivní funkci⁹.

-
- ⁶ Nařízení Rady (EU) č.1024/2013 ze dne 15. října 2013, kterým se Evropské centrální bance svěřují zvláštní úkoly týkající se politik, které se vztahují k obezřetnostnímu dohledu nad úvěrovými institucemi. In: Úřední věstník Evropské unie, 29. 10. 2013. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2013:287:0063:0089:CS:PDF>; a NAŘÍZENÍ EVROPSKÉHO PARLAMENTU A RADY (EU) č. 1022/2013 ze dne 22. října 2013, kterým se mění nařízení (EU) č. 1093/2010 o zřízení Evropského orgánu dohledu (Evropského orgánu pro bankovníctví), pokud jde o svěřeni zvláštních úkolů Evropské centrální bance podle nařízení Rady (EU) č. 1024/2013. In: Úřední věstník Evropské unie, 29. 10. 2013. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/HTML/?uri=CELEX:32013R1022&from=EN>.
- ⁷ SMĚRNICE EVROPSKÉHO PARLAMENTU A RADY 2013/36/EU ze dne 26. června 2013 o přístupu k činnosti úvěrových institucí a o obezřetnostním dohledu nad úvěrovými institucemi a investičními podniky, o změně směrnice 2002/87/ES a zrušení směrnic 2006/48/ES a 2006/49/ES. In: Úřední věstník Evropské unie, 27. 06. 2013. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/HTML/?uri=CELEX:32013L0036&from=EN>.
- ⁸ NAŘÍZENÍ EVROPSKÉHO PARLAMENTU A RADY (EU) č. 575/2013 ze dne 26. června 2013 o obezřetnostních požadavcích na úvěrové instituce a investiční podniky a o změně nařízení (EU) č. 648/2012. In: Úřední věstník Evropské unie, 27. 06. 2013. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/HTML/?uri=CELEX:32013R0575&from=EN>.
- ⁹ ČNB. Časté otázky a odpovědi – směrnice Capital Requirements Directive (CRD IV) a nařízení Capital Requirements Regulation (CRR). In: [online]. [cit. 2014-12-02]. Dostupné z: https://www.cnb.cz/cs/faq/caste_otazky_a_odpovedi_smernice.html#.

Značná část pravidel obsažených v tomto regulačním balíku má svůj původ v textu s názvem Basilej III.¹⁰, jenž vydal roku 2010 Basilejský výbor pro bankovní dohled. Výstupy tohoto výboru mají doporučující charakter a předpokládají implementaci do národních právních řádů (resp. zde skrze právní řád EU), čímž se stanou závazné a vynutitelné. Cílem CRD IV/CRR balíku je v první řadě implementace závěrů vyjádřených v tomto dokumentu, a zároveň vytvoření jednotného souboru pravidel, čímž dojde k odstranění problému rozdílnosti jednotlivých národních úprav. Na tuto rozdílnost a na nutnost nápravy v této oblasti upozorňuje i Larosièrova zpráva¹¹. Dle této zprávy je vhodné k regulaci použít nařízení všude tam, kde to je možné, a až ve zbytku ponechat právní úpravu směrnicí. Směrnice totiž nechávají státům do jisté míry na úvaze, jakou cestu k dosažení požadovaného cíle zvolí. Užívají-li legislativci výlučně směrnice, vede to k nežádoucí nesterodnosti národních úprav a následně pak k situaci, že jsou na úvěrové instituce v různých členských státech kladeny různé požadavky. Přímou aplikovatelnou nařízením oproti tomu zajistí jednotná pravidla pro všechny úvěrové instituce, což přispěje k právní jistotě a transparentnosti a posílí vnitřní trh v oblasti bankovníctví. Evropská unie proto poprvé v historii vtělila pravidla z této oblasti do nařízení. Uvedené nařízení stanoví základní obecné obezřetnostní požadavky, které budou doplněny požadavky individuálními upravenými ve směrnici, o jejichž přesném obsahu bude rozhodnuto v rámci diskreční pravomoci příslušného členského státu, resp. příslušné dohledové instituce. Nařízení CRR stanoví obezřetnostní požadavky pro oblast¹² kapitálu, likvidity, pákového poměru a rizika druhé strany.

¹⁰ Basel Committee on Banking Supervision. Basel III: a global regulatory framework for more resilient banks and banking systems [online]. December 2010 (rev. June 2011). Basel: Bank for International Settlements, 2011 [cit. 2014-10-27]. ISBN 9291978590. Dostupné z: <http://www.bis.org/publ/bcbs189.pdf>.

¹¹ REPORT. The high-level group on financial supervision in the EU: Chaired by Jacques de Larosière. In: [online]. [cit. 2014-10-27]. Dostupné z: http://ec.europa.eu/internal_market/finances/docs/de_larosiere_report_en.pdf.

¹² EU, Evropská komise. Capital Requirements - CRD IV/CRR – Frequently Asked Questions, s.7. In: [online]. 2013 [cit. 2014-12-02]. Dostupné z: http://europa.eu/rapid/press-release_MEMO-13-690_en.htm,

Směrnice CRD IV obsahuje úpravu pro oblasti¹³ přístupu k podnikání v bankovníctví, výkonu svobody usazování a volného pohybu služeb, obezřetnostního dohledu, kapitálových rezerv (omezení procykličnosti), corporate governance a sankce.

Ačkoli se rozsah úpravy CRD IV/CRR balíku neomezuje pouze na regulaci kapitálových požadavků kladených na úvěrové instituce, je tato oblast úpravy nejdiskutovanější, poněvadž především regulace v této oblasti se během krize ukázala být nedostatečnou¹⁴. Vytvořené kapitálové rezervy, které ačkoli byly mnohdy v souladu s požadovanými hodnotami¹⁵, nebyly s to účinně absorbovat ztráty, a to především díky přehnanému spoléhání se na hybridní instrumenty a nehmotný vlastní kapitál. Bankovní sektor musel být následně sanován skrze finanční injekce od samotných vlád, které se svými zásahy snažily zachránit velké banky před bankrotem. Problémem v této souvislosti je to, že finanční prostředky poskytované bankám ke zlepšení jejich kapitálové vybavenosti a tím i jejich dočasné záchraně před úpadkem, pocházely od daňových poplatníků. Vládní intervence samozřejmě může působit pozitivně, a v určitých případech může přispět k finanční stabilitě, poněvadž je s to v počátečním období recese minimalizovat nastalou paniku spojenou s masovým výběrem vkladů¹⁶. V tomto případě se domnívám, že i fakt, že náklady nese daňový poplatník, je přijatelný, protože celý proces směřuje k obnovení stability finančního sektoru a tím pádem i k podpoře ekonomiky a děje se tak tedy s cílem prospěšným obecnému blahu. Nicméně, přehnané vládní intervence mohou zapříčinit i situaci, kdy se banky a i vkladatelé budou na zásahy od státu spoléhat a nebudou se chovat dostatečně obezřetně. Instituce se nebudou obávat úpadku a budou se snažit maximalizovat své výnosy vysoce návratnými, avšak rizikovými aktivitami. Tento problém se týká především velkých, systémově významných bank (tzv. *too big to fail* banky), které jsou důležité pro stabilitu celého sektoru a jejichž úpadek by měl tragické důsledky pro národní hospodářství, takže na jejich záchraně má stát enormní zájem.

¹³ Tamtéž, s.7

¹⁴ Tamtéž, s.1.

¹⁵ Tamtéž, s.3.

¹⁶ Tzv. run na banky.

Z výše uvedeného důvodu byla nutná změna úpravy kapitálových požadavků, resp. jejich posílení. Jednotná bankovní regulace má proto v oblasti kapitálu za cíl zlepšení kvality a kvantity drženého kapitálu. Jde-li o navýšení kvantity, děje se tak na základě nařízení skrze navýšení ukazatele kapitálové přiměřenosti. Ke zvýšení kvality drženého kapitálu, tedy jeho schopnosti absorbovat případné ztráty, je třeba zahrnout do něj pouze kvalitní nástroje splňující přísné požadavky. Nařízení CRR tyto požadavky směřuje především na kmenový kapitál tier 1¹⁷ a určuje, které instrumenty jsou způsobilé ke kvalifikaci do této části kapitálu. Takovýmto instrumentem je dle nařízení například nerozdělený zisk či rezervní fond.

4 Zhodnocení jednotné bankovní regulace

Jak již bylo uvedeno výše, normy regulující obezřetnostní podnikání nejsou na poli Evropské unie novinkou. Oproti dřívější situaci se zde EU snaží o něco více harmonizovat a ponechává tak členským státům o něco méně prostoru pro vlastní úpravu. Otázkou ale je, do jaké míry je tento přístup vhodný a žádoucí. Jistá harmonizace pravidel pro bankovní sektor je v rámci EU nutná v každém případě. Bankovní sektory států EU jsou navzájem úzce propojené (u zemí eurozóny jde o propojení ještě silnější) a dochází zde ke vzájemnému ovlivňování¹⁸. Nebylo-li by žádné harmonizace a bankovní regulace by byla ponechána čistě na členských státech, docházelo by pravděpodobně k takové rozdílnosti mezi jednotlivými bankovními sektory členských států, že i rizika by byla alokována výrazně nesouměrně. To by mohlo vést k soustředění rizik téměř výlučně do několika členských států, jejichž bankovní sektory by byly náchylnější k selhání; v případě takového selhání by mohlo dojít k přenosu nárůstu do dalších států a ohrožení bankovního sektoru celé EU. Harmonizace proto působí jako nástroj prevence takovýchto situací. Navíc,

¹⁷ Článek 26 NAŘÍZENÍ EVROPSKÉHO PARLAMENTU A RADY (EU) č. 575/2013 ze dne 26. června 2013 o obezřetnostních požadavcích na úvěrové instituce a investiční podniky a o změně nařízení (EU) č. 648/2012. In: Úřední věstník Evropské unie, 27. 06. 2013. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/HTML/?uri=CELEX:32013R0575&from=EN>.

¹⁸ Towards the Banking Union: Speech by Vítor Constâncio, Vice-President of the ECB, at the 2nd FIN-FSA Conference on EU Regulation and Supervision “Banking and Supervision under Transformation” organised by the Financial Supervisory Authority, Helsinki, 12 February 2013. In: [online]. [cit. 2014-12-02]. Dostupné z: <http://www.ecb.europa.eu/press/key/date/2013/html/sp130212.en.html>.

banky podnikající na přeshraniční bázi budou oprostěny od přizpůsobování se rozdílným pravidlům každého státu, kde provozují svou činnost, což je též velmi významný přínos spojený s vysokým stupněm harmonizace.

Nicméně, přehnaně harmonizovaný soubor pravidel představuje i určitá rizika. Prvním z nich je, že v případě existence jednotné detailní úpravy není možné jej přizpůsobit bankovním sektorům jednotlivých členských států. Každý bankovní sektor má svá specifika a vyžaduje jinou úpravu. Úvěrové instituce budou navíc nuceny k vytváření stejných struktur, čímž klesne míra diverzifikace a celý systém bude následně méně odolný vůči systémovému riziku.

Ani jeden extrém tedy, zdá se, není žádoucí, a je proto třeba najít střední cestu, kdy sice budou existovat harmonizovaná pravidla, ale tato harmonizace nebude přehnaná do té míry, že by násilně vytvářela totožné struktury na všech finančních trzích členských států. Najít takovéto optimální řešení je však podle mého názoru takřka nemožné a je nutné upřednostnit jednu z variant na úkor té druhé s tím, že na poli EU byla (nikoli překvapivě) zvolena varianta první.

Otázkou, kterou je třeba se v návaznosti na uvedené zabývat, je, zda je právní úprava obsažená v balíku CRD IV/CRR skutečně s to naplnit stanovené cíle, tj. zejména vytvořit onen jednotný soubor pravidel. Domnívám se, že oproti předchozí úpravě je rozhodně více způsobilý tento cíl naplnit, což je zčásti způsobeno tím, že jsou pravidla obsažena ve formě nařízení (viz výše). Stále tu ale zůstává prostor daný směrnicí CRD, v jehož rámci se členské státy mohou pohybovat a ukládat přísnější požadavky na národní úrovni, což může představovat hrozbu právě pro onu kýženou jednotnost.

Jedna z oblastí, kde mají státy do jisté míry volné pole působnosti, je výše zmiňovaná oblast kapitálových rezerv. Je-li uložena povinnost držet kapitálovou rezervu pro krytí systémového rizika a zároveň s ní i kapitálovou rezervu pro globální systémově významné instituce či kapitálovou rezervu pro jiné systémově významné instituce, použije se ta vyšší z nich¹⁹. V určitých

¹⁹ Článek 133 (4) SMĚRNICE EVROPSKÉHO PARLAMENTU A RADY 2013/36/EU ze dne 26. června 2013 o přístupu k činnosti úvěrových institucí a o obezřetnostním dohledu nad úvěrovými institucemi a investičními podniky, o změně směrnice 2002/87/ES a zrušení směrnic 2006/48/ES a 2006/49/ES. In: Úřední věstník Evropské unie, 27. 06. 2013. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/HTML/?uri=CELEX:32013L0036&from=EN>.

situacích je ale možné tyto rezervy použít kumulativně²⁰. Podobných příkladů by ve směrnici bylo možné najít vícero, což může teoreticky představovat hrozbu pro opravdovou jednotnost bankovní regulace.

Spekulativní jsou i přínosy jednotné bankovní regulace pro reálnou ekonomiku. Bankovní sektor hraje velmi důležitou roli v každém hospodářství. Působí jako prostředník mezi subjekty disponujícími úspory a subjekty, jež potřebují kapitál pro financování své činnosti, čímž zajišťuje optimální alokaci omezeného kapitálu. Vkladatelé bance svěřují většinu svých úspor, a tak, dostane-li se banka do problémů, je tento fakt s to způsobit velké škody v oblasti reálné ekonomiky. Je proto vyžadována regulace, která udrží bankovní sektor odolný a stabilní. Je nutné snížit množství rizikových aktivit banky, a tím i riziko pádu jednotlivých bank, čímž bude chráněn vkladatel a i celý bankovní sektor. Vkladatel většinou nemá možnost být informován o rizikových expozicích prováděných bankou, což ho po zkušenostech z minulého období vede často ke ztrátě důvěry v banky a své úspory proto raději, díky obavám o jejich bezpečnost, bance nesvěří. V bankovním sektoru poté není tak velké množství kapitálu, tudíž je omezené i množství prostředků, jež může banka poskytovat, což vede k poklesu výkonnosti v reálné ekonomice. Reálná ekonomika je tak finančním sektorem ovlivňována. Basilej III a v návaznosti na něj i CRD IV/CRR balík cílí sice primárně na finanční sektor, avšak s ambicemi průsaku vlivu do reálné ekonomiky. Evropská legislativa se touto cestou snaží dosáhnout obnovení důvěry v evropské banky, poněvadž čím větší množství kvalitního kapitálu úvěrová instituce drží, tím spíše získá důvěru vkladatelů, čímž teoreticky dojde k nárůstu transakcí a následně i k posílení reálné ekonomiky.

Výše nastíněný plán je jistě ušlechtilý, nicméně se domnívám, že i v této souvislosti není možné zůstat bez obav z potencionálních problémů. Jedním z dalších možných, a už o poznání méně pozitivních, scénářů je, že banka sníží úrokové sazby nabízené vkladatelům či zvýší úrokové sazby požadované

²⁰ Článek 131(15) SMĚRNICE EVROPSKÉHO PARLAMENTU A RADY 2013/36/EU ze dne 26. června 2013 o přístupu k činnosti úvěrových institucí a o obecnějším dohledu nad úvěrovými institucemi a investičními podniky, o změně směrnice 2002/87/ES a zrušení směrnic 2006/48/ES a 2006/49/ES. In: Úřední věstník Evropské unie, 27. 06. 2013. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/HTML/?uri=CELEX:32013L0036&from=EN>.

od úvěrovaných, protože bude podle nových požadavků nucena držet kapitál ve výrazně větším množství. Toto může přispět k demotivaci vkladatelů ke svěřeni svých úspor bance a jejich následnému uchýlení se k investicím do cenných papírů, což slibuje větší zisk, ale nese s sebou i větší riziko, poněvadž banky podléhají na rozdíl od nebankovních subjektů mnohem přísnější regulaci a kontrole. Ztratí-li tito vkladatelé vzhledem k vysokému riziku své úspory, nebudou podporovat ekonomiku dalšími aktivitami, což bude mít negativní vliv na hospodářský růst. Zvýšení úrokových sazeb pro v oblasti úvěrů zase přispěje k demotivaci potenciálních úvěrovaných, kteří si budou půjčovat méně, což následně omezí jejich spotřebu a i investice v oblasti menších podnikatelů. Uvedené opět povede k ekonomickému poklesu.

5 Závěr

Jednotná bankovní regulace představuje novou etapu ve vývoji právní úpravy požadavků kladených na úvěrové instituce na poli EU. Protože se cesta minimální harmonizace projevila jako nevyhovující²¹, bylo přistoupeno k vytvoření jednotných pravidel, která si kladou za cíl odstranit rozdílnosti v právních rádech jednotlivých členských států. Takto vytvořený základ má pak sloužit jako „podstavec“ pro další pilíře bankovní unie. Jednotná bankovní regulace je podle mého soudu pilířem nejméně kontroverzním. Výhody plynoucí z jejího zavedení tak, jak bylo nastíněno výše, jsou nepopíratelné. Nicméně, na paměti je třeba mít i rizika, jež s sebou nese. Osobně se domnívám, že bez obav nelze zůstat především v souvislosti s potenciálním negativním vlivem na ekonomický růst. Teoretické spekulace jsou v této době ale předčasné, poněvadž skutečný výsledek ukáže až aplikační praxe.

21 REPORT. The high-level group on financial supervision in the EU: Chaired by Jacques de Larosière. In: [online]. [cit. 2014-10-27]. Dostupné z: http://ec.europa.eu/internal_market/finances/docs/de_larosiere_report_en.pdf.

Literature

Basel Committee on Banking Supervision. Basel III: a global regulatory framework for more resilient banks and banking systems [online]. December 2010 (rev. June 2011). Basel: Bank for International Settlements, 2011 [cit. 2014-10-27]. ISBN 9291978590. Dostupné z: <http://www.bis.org/publ/bcbs189.pdf>.

ČNB. Časté otázky a odpovědi – směrnice Capital Requirements Directive (CRD IV) a nařízení Capital Requirements Regulation (CRR). In: [online]. [cit. 2014-12-02]. Dostupné z: https://www.cnb.cz/cs/faq/caste_otazky_a_odpovedi_smernice.html#.

EU, Evropská komise. Capital Requirements - CRD IV/CRR – Frequently Asked Questions. In: [online]. 2013 [cit. 2014-12-02]. Dostupné z: http://europa.eu/rapid/press-release_MEMO-13-690_en.htm.

KOHAJDA, Michael. Modely organizace dohledu nad finančním trhem v Evropské unii. In HAMULÁK, Ondrej (ed.). Debaty mladých právníků 2007. Olomouc: Univerzita Palackého v Olomouci, 2007, s. 181 – 184. ISBN: 978-80-244-1925-1.

NAŘÍZENÍ EVROPSKÉHO PARLAMENTU A RADY (EU) č. 1022/2013 ze dne 22. října 2013, kterým se mění nařízení (EU) č. 1093/2010 o zřízení Evropského orgánu dohledu (Evropského orgánu pro bankovníctví), pokud jde o svěření zvláštních úkolů Evropské centrální bance podle nařízení Rady (EU) č. 1024/2013. In: Úřední věstník Evropské unie, 29. 10. 2013. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/HTML/?uri=CELEX:32013R1022 & from=EN>.

NAŘÍZENÍ EVROPSKÉHO PARLAMENTU A RADY (EU) č. 575/2013 ze dne 26. června 2013 o obezřetnostních požadavcích na úvěrové instituce a investiční podniky a o změně nařízení (EU) č. 648/2012. In: Úřední věstník Evropské unie, 27. 06. 2013. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/HTML/?uri=CELEX:32013R0575 & from=EN>.

Nařízení Rady (EU) č.1024/2013 ze dne 15. října 2013, kterým se Evropské centrální bance svěřují zvláštní úkoly týkající se politik, které se vztahují k obezřetnostnímu dohledu nad úvěrovými institucemi. In: Úřední věstník Evropské unie, 29. 10. 2013. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2013:287:0063:0089:CS:PDF>.

REPORT. The high-level group on financial supervision in the EU: Chaired by Jacques de Larosière. In: [online]. [cit. 2014-10-27]. Dostupné z: http://ec.europa.eu/internal_market/finances/docs/de_larosiere_report_en.pdf.

SCHOENMAKER, Dirk. The financial trilemma. *Economics Letters* 111 (2011) 57–59 [online]. 2011 [cit. 2014-12-02]. Dostupné z: http://personal.vu.nl/d.schoenmaker/Financial_Trilemma.pdf.

SMĚRNICE EVROPSKÉHO PARLAMENTU A RADY 2013/36/EU ze dne 26. června 2013 o přístupu k činnosti úvěrových institucí a o obezřetnostním dohledu nad úvěrovými institucemi a investičními podniky, o změně směrnice 2002/87/ES a zrušení směrnic 2006/48/ES a 2006/49/ES. In: Úřední věstník Evropské unie, 27. 06. 2013. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/HTML/?uri=CELEX:32013L0036&from=EN>.

Směrnice Rady ES 77/780 z 12. prosince 1977 o koordinaci zákonů, nařízení a správních předpisů vztahujících se ke zřizování a provozování obchodních činností úvěrových institucí.

Towards the Banking Union: Speech by Vítor Constâncio, Vice-President of the ECB, at the 2nd FIN-FSA Conference on EU Regulation and Supervision “Banking and Supervision under Transformation” organised by the Financial Supervisory Authority, Helsinki, 12 February 2013. In: [online]. [cit. 2014-12-02]. Dostupné z: <http://www.ecb.europa.eu/press/key/date/2013/html/sp130212.en.html>.

Contact – e-mail

kucadela@seznam.cz

Svévole v právu veřejných fondů

Libor Kyncl

Masarykova univerzita, Právnická fakulta, Česká republika

Abstract in original language

Cílem tohoto příspěvku je diskutovat současná procesní pravidla v právu veřejných fondů směrem k soukromým příjemcům prostředků ze strukturálních a obdobných veřejných fondů. Někteří příjemci veřejných prostředků mají za to, že současná procedura přidělování prostředků a uznávání výdajů umožňuje jejich poskytovatelům postupovat svévolně bez patřičného odůvodnění. Nedostatek možností využít opravné prostředky a netransparentnost v právu veřejných fondů, zejména co se týče strukturálních fondů, byla označena za jeden z problémů při hodnocení českého systému veřejných financí ze strany Evropské unie.

Keywords in original language

Svévole; zneužití práva; veřejné fondy; veřejné prostředky; právní úprava; opravný prostředek.

Abstract

The goal of this paper is to discuss current procedural rules in the public funds law in the cases connected to private recipients of funds from structural and similar public funds. It is perceived by some recipients of public funds that the current procedure of granting funds and approving the expenditures allows the fund providers to make arbitrary actions without proper justification. The lack of proper options to use remedies and insufficient transparency in the public funds law system, mainly regarding the structural funds, has been proclaimed one of the problems by the European Union assessment of the Czech public funds system.

Keywords

Arbitrary Action; Abuse of Law; Public Funds; Public Resources; Legal Regulation; Procedural Remedy.

1 Úvod

Cílem tohoto příspěvku bude diskutovat současná procesní pravidla v právu veřejných fondů směrem k soukromým příjemcům veřejných prostředků. Někteří příjemci mají za to, že současná procedura přidělování prostředků a uznávání výdajů umožňuje jejich poskytovatelům svévolný procesní postup bez patřičného odůvodnění příslušných úkonů. Nedostatek možností využít opravné prostředky a netransparentnost v právu veřejných fondů, zejména co se týče strukturálních fondů, byla označena za jeden z problémů při hodnocení českého systému veřejných financí ze strany Evropské unie. Tyto konkrétní projevy mohou odrážet latentní existenci svévole v rámci veřejných výdajů.

Tento příspěvek potvrdí nebo zamítne následující hypotézu: „Svévole může být při realizaci dotační regulace i obecné právní úpravy právem veřejných fondů zmírněna nastavením lepšího mechanismu rozhodování o veřejných prostředcích a lepšího mechanismu přezkumu těchto úkonů.“ Na tuto hypotézu budeme reagovat s použitím metody analýzy, deskripce, komparace a syntézy s využitím právních předpisů, odborné literatury a judikatury. Bude zahrnut pohled *de lege lata* a *de lege ferenda* se zohledněním společenských a ekonomických souvislostí práva veřejných fondů.

2 Svévole v obecné rovině a její specifika v právu veřejných fondů

Svévole i zvlé, které nadále budeme považovat za synonyma, nejsou právními předpisy v soukromoprávním kontextu definovány. Označují úkony osoby v rozporu s oprávněnými zájmy třetích osob. Svévole je užitá v § 2969 nového občanského zákoníku při určení kvalifikované náhrady škody a v § 1551 tamtéž u neplatnosti vedlejší doložky v závěti, která směřuje „jen k zřejmému obtěžování dědice nebo odkazovníka.“¹

Obě situace jsou soukromoprávní povahy. Z toho důvodu je nutné položit si základní otázku: Může orgán veřejné moci zneužít právo? Resp. může jednat se svévolí či zvlí? U orgánu veřejné moci dle našeho názoru nelze

¹ K tomu více v: § 2969 a § 1551 zákona č. 89/2012 Sb., občanského zákoníku, ve znění pozdějších předpisů. In: ASPI [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [cit. 25. 7. 2014].

zneužití práva oddělit od pojmů zvůle, svévole a zneužití moci, resp. zneužití pravomoci veřejného činitele, přičemž však zneužití pravomoci obecně je nutno oddělit od specifické skutkové podstaty v rámci trestního zákoníku. Skutková podstata podle trestního zákoníku je pouze jistou částí zneužití pravomoci, které je natolik markantní, že v rámci principu ultima ratio přesahuje možnosti řešení protiprávnosti v rámci administrativní právní úpravy.

Zneužití práva dle Knappa označuje právní jednání, které sice z hlediska formalistického je v souladu s pozitivním právem, resp. přesným slovním vyjádřením právní normy, avšak není v souladu s účelem dané právní normy ani s jejím přirozenoprávním základem.² Tento princip de lege lata odpovídá § 8 nového občanského zákoníku, který stanovuje, že „zjevné zneužití práva nepožívá právní ochrany.“³ Český právní řád obsahuje vedle této obecné právní zásady ještě mnohé dílčí projevy, kdy právní úprava nabízí prostředky ochrany pro situace, kdy nedošlo k porušení zákona, ale právní stav není v souladu s účelem právní úpravy. Mnoho dílčích souvislostí zneužití práva zmiňují ve svých publikacích například Hurdík a Pulkrábek. Hurdík tyto zásady diskutuje pro horizontální právní vztahy v rámci odvětví soukromého práva.⁴ Jak uvádí Pulkrábek, zákaz zneužití práva vycházel původně z úpravy vlastnického práva, tedy z odvětví práva občanského a obchodního (napsal svůj článek ještě před rekonstrukcí občanského zákoníku).⁵ V jejich pojetí právo zneužívá soukromoprávní subjekt, tj. fyzická nebo právnická osoba.

Svévoli ve veřejnoprávním kontextu uvádí judikatura, například Ústavní soud ve svém nálezu sp. zn. Pl. ÚS 7/03 konstatoval, že neakcesorická rovnost dle čl. 1 Listiny plyne z požadavku „vyloučení svévole při odlišování subjektů a práv.“⁶ Soud tedy nedefinoval svévoli jako takovou, pouze uvedl

² K tomu více v: KNAPP, V. Teorie práva. 1. vyd. Praha: C. H. Beck, 1995. ISBN 80-7179-028-1. s. 184-185.

³ K tomu více v: § 8 zákona č. 89/2012 Sb., občanského zákoníku, ve znění pozdějších předpisů. In: ASPI [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [cit. 25. 7. 2014].

⁴ K tomu více v: HURDÍK, J. Příspěvek k podstatě a funkci institutu zákazu zneužití subjektivních občanských práv. In: BLAHO, P., LAZAR, J., PRUSÁK, J. Zákaz zneužitia práva - 6. Lubyho právnické dny. Trnava: Trnavská univerzita, 2001, s. 127-133, ISBN 80-89047-00-9.

⁵ Lze srovnat s PULKRÁBEK, Z. Zákaz zneužití práva v rozporu s jeho účelem. 1. vydání. Praha: Eurolex Bohemia, 2007, 159 s., ISBN 80-86861-93-7. s. 44 an.

⁶ K tomu více v: Nález Ústavního soudu ze dne 18. 8. 2004 ve věci sp. zn. Pl. ÚS 7/03. In: ASPI [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [cit. 14. 11. 2014].

jako jednu z forem svévole neodůvodněné odlišování subjektů a práv, tedy jistou podobu diskriminace.

V rámci svévole resp. zvlů lze prakticky odlišit její tři stupně:

1. svévole či zvlů, která je protiprávní natolik, že se jedná o naplnění skutkové podstaty dle § 329 trestního zákoníku,⁷ tedy trestného činu zneužití pravomoci úřední osoby – v tomto případě se užijí primárně administrativní sankční prostředky vůči orgánu veřejné moci, druhotně se užijí pracovněprávní či disciplinární prostředky proti osobě, která byla za uvedenu svévoli či zvlů zodpovědná, a třetí prostředek ochrany práva je trestněprávní prostředek ve formě trestního řízení podle trestního řádu,
2. svévole či zvlů, která je protiprávní, avšak nejedná se o naplnění skutkové podstaty dle trestního zákoníku, – v druhém případě se užijí primárně administrativní sankční prostředky vůči orgánu veřejné moci a sekundárně pracovněprávní či disciplinární prostředky proti osobě, která byla za uvedenou svévoli či zvlů zodpovědná,
3. svévole či zvlů, která nebyla protiprávní, jednalo se tedy „pouze“ o zneužití práva dle principů vysvětlených výše. U tohoto typu svévole lze užít administrativněprávní sankční prostředky (lze předpokládat, že dokazování v rámci pracovněprávních vztahů či disciplinárního řízení bude natolik obtížné, že zde nemusí být jednoznačně určen kauzální nexus a služební či pracovněprávní odpovědnost odpovědné osoby).

Svévole může spočívat ve vydání nezákonného rozhodnutí nebo v realizaci nesprávného úředního postupu. Věcně nesprávné rozhodnutí mohlo být vydáno v souladu s právem, ale například nevzalo v úvahu některé faktické souvislosti rozhodování. Jedná se o následující zásady:

- základní zásady fungování veřejné správy obsažené v úvodních ustanoveních správního řádu,⁸ tzv. zásady dobré správy, a v rámci nich zejména:
 - zásada zákazu zneužití správního uvážení, která zabraňuje přechodu správního uvážení ve svévoli a zvlů orgánu veřejné správy

⁷ Srov. § 329 zákona č. 40/2009 Sb., trestního zákoníku, ve znění pozdějších předpisů. In: ASPI [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [cit. 14. 11. 2014].

⁸ Srov. § 2 – 8 zákona č. 500/2004 Sb., správního řádu, ve znění pozdějších předpisů. In: ASPI [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [cit. 14. 11. 2014].

- nezachovává imperativ shody mezi účelem pravomoci, povahou a rozsahem jejího výkonu, který je zohledněn v § 2 odst. 2 správního řádu.⁹

Pojem zvlůle či svévole je v teorii správního práva Vedralem definován jako situace, kdy orgán veřejné moci (obvykle orgán veřejné správy) přesáhne zákonem vymezenou diskreční pravomoc, tedy oblast správního uvážení. Mám za to, že ex lege nelze dovodit, že zvlůle musí nutně být protiprávní, neboť mohou být zachovány zákonem stanovené mantinely rozhodování veřejného orgánu – zároveň ale zvlůle není zcela v souladu s právem. Z toho dovozují, že přinejmenším některé úkony mající podobu zvlůle ve veřejné správě odpovídají také zneužití práva.¹⁰

3 Svěvolí tedy může být nezákonný úkon nebo úkon, který je zneužitím práva

Pokud je rozhodnutí nezákonné, je v rozporu s právem, contra legem. U nezákonného rozhodnutí se nemůže jednat o zneužití práva, může se však jednat o zvlůle nebo svěvolí, u níž rozhodující orgán postupuje v rozporu s oprávněnými zájmy dotčených osob. Oproti tomu rozhodnutí, kterým je zneužíváno právo, může být pouze věcně nesprávné - za zneužití práva dle pojetí v občanském zákoníku považujeme situaci, která není contra legem, není protizákonná, ale není ani právně konformní. Jedná se nikoli o užití práva, ale o úkon v rozporu s účelem příslušné právní úpravy.¹¹

Orgán veřejné moci zneužívající právo tedy postupuje v rámci své působnosti (kdyby rozhodoval mimo oblast své působnosti, neměl by k danému úkonu pravomoc ani příslušnost, jednalo by se o nicotné rozhodnutí, a tedy o jistou formu nezákonného rozhodnutí). Totéž platí i při porušení organizačních norem, kdy nastává protiprávní stav.

⁹ Srov. § 2 odst. 2 zákona č. 500/2004 Sb.

¹⁰ Srov. § 2 odst. 2 zákona č. 500/2004 Sb.

¹¹ V tomto článku vycházím z vlastního dosud nepublikovaného textu Opatření proti zneužívání veřejných výdajů a svěvolí v právu veřejných výdajů prezentovaného na workshopu „Zneužití práva a svévole ve finančním právu,“ Filipovice, 2014 a z vlastního textu Finanční zájem státu a Evropské unie na hospodárnosti, efektivitě a účelnosti veřejných rozpočtů v kontextu hospodářské trestné činnosti prezentovaného na workshopu „Podvody s finančními prostředky EU a ochrana těchto prostředků.“

Pokud orgán veřejné moci poruší procesní předpisy, které upravují formu jeho rozhodování, jedná se taktéž o porušení kogentních norem. Proto porušení procesních předpisů a přímo stanovených povinností orgánu veřejné moci způsobuje nezákonnost rozhodnutí.

Pokud při činnosti veřejné správy dojde k situaci, která porušuje kogentní hmotněprávní předpisy, jedná se taktéž o protiprávní stav. Z toho lze dovodit, že ani v jednom ze tří uvedených případů nemůže dojít ke zneužití práva, může však dojít ke zvlůli nebo ke svévoli orgánu veřejné moci, který svým úkonem konal nad rámec limitů daných zákonem a tím narušil oprávněné zájmy adresátů svého konání.

Zvlůle může tedy být v určitých případech protiprávní, na druhou stranu mohou existovat případy, kdy účel výkonu pravomoci orgánem není zákonem aprobován, a tudíž se jedná o zneužití práva. Typicky sem lze zařadit nesprávný úřední postup v rámci správního uvážení, které není v rozporu s přesným slovním vymezením právní normy, ale je v rozporu s účelem dané normy.

4 Klasifikace veřejných fondů a z nich poskytovaných plnění

Pojmy veřejné finance a veřejné fondy sice souvisí s veřejnými prostředky a s veřejnými rozpočty, ale jedná se o čtyři samostatné právní kategorie, definované v souvislosti s prostředky z některého typu veřejného rozpočtu. Mezi klasické veřejné rozpočty v souladu s vymezením Pařížkové¹² patří státní rozpočty a rozpočty samosprávy, patří sem také rozpočty Regionálních rad regionů soudržnosti, rozpočty mezinárodních organizací, jako Evropská unie či Rada Evropy a rozpočty samostatných veřejnoprávních korporací a veřejných fondů.

Veřejné rozpočty nejsou poněkud nelogicky definovány v rámci rozpočtových předpisů (které používají pojem státního rozpočtu a státního fondu), ale lze vycházet z obecné definice tohoto pojmu dle daňového řádu.¹³ Některé předpisy, například zákon č. 106/1999 Sb., o svobodném přístupu k informacím, používají pojem veřejných prostředků a jejich příjemců (pro

¹² PAŘÍZKOVÁ, Ivana. In: KYNCL, Libor; MRKÝVKA, Petr a kol. Metoda a ekonomické limity regulace ve finančním právu. 1. vyd. Brno: Masarykova univerzita, 2013. 224 s. ISBN 978-80-210-6774-5. s. 66 – 67, 85 – 95.

¹³ Srov. § 2 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů. In: ASPI [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [cit. 14. 11. 2014].

něž stanovuje informační povinnosti).¹⁴ Samotný pojem veřejných prostředků, na který se váže finanční kontrola a uvedené informační povinnosti podle zákona č. 106/1999 Sb., je zakotven v rámci § 2 písm. g) zákona o finanční kontrole.¹⁵ Tentýž zákon také definuje veřejné finance jednoduše jako veřejné příjmy a veřejné výdaje.¹⁶

Ochrana¹⁷ používá vymezení státních fondů, které výslovně odpovídá právní úpravě v zákoně o rozpočtových pravidlech. Vedle státních fondů existuje ještě specifický Národní fond, jehož účelem je převod peněžních prostředků z rozpočtů Evropské unie a evropských fondů do rozpočtů vnitrostátních. Národní fond nepatří mezi státní fondy, z hlediska právního se jedná o odbor Ministerstva financí.

Svévoli budeme nadále vyhodnocovat v rámci takzvané veřejné finanční podpory, která dle zákona o finanční kontrole zahrnuje dotace, příspěvky, návratné finanční výpomoci i a další prostředky z veřejných rozpočtů (ty jsou použity pomocí přesného výčtu, nikoli tímto obecným pojmem). Patří tam i státní záruky, finanční podpora poskytnutá formou slevy na daních či osvobozením od cla, prostředky poskytnuté z Národního fondu a jiné prostředky ze zahraničí.¹⁸

V dalším textu se budu věnovat dvěma hlavními způsobům poskytnutí finančních prostředků, dotaci a návratné finanční výpomoci (nenávratná finanční výpomoc je fakticky dotace). Nenávratné finanční výpomoci jsou fakticky dotacemi nebo příspěvky, proto je rozpočtová pravidla jako samostatný typ explicitně neupravují.

Dotace je definována v zákoně o rozpočtových pravidlech jako „peněžní prostředky státního rozpočtu, státních finančních aktiv nebo Národního

¹⁴ Srov. § 8b zákona 106/1999 Sb., o svobodném přístupu k informacím, ve znění pozdějších předpisů. In: ASPI [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [cit. 14. 11. 2014].

¹⁵ Srov. § 2 písm. g) zákona č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole ve veřejné správě a o změně některých zákonů (zákon o finanční kontrole), ve znění pozdějších předpisů. In: ASPI [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [cit. 14. 11. 2014].

¹⁶ Srov. § 2 písm. f) zákona č. 320/2001 Sb.

¹⁷ OCHRANA, František, PAVEL, Jan, VÍTEK, Leoš a kol.: Veřejný sektor a veřejné finance. Praha: Grada Publishing, a.s., 2010. 264 s. ISBN 978-80-247-3228-2. s. 84.

¹⁸ Uvedený seznam je výrazně zjednodušenou interpretací § 2 písm. j) zákona č. 320/2001 Sb.

fondu poskytnuté právníckým nebo fyzickým osobám na stanovený účel.¹⁹ Návrátne finanční výpomoci „prostředky státního rozpočtu, státních finančních aktiv nebo Národního fondu poskytnuté až na výjimky bezúročně právníckým nebo fyzickým osobám na stanovený účel...“.²⁰ Příjemce návratných finančních výpomocí je na rozdíl od dotací, které jsou až na zákonem stanovené případy nenávratné, povinný je vrátit do zdrojového veřejného rozpočtu (kterým může být státní rozpočet, státní finanční aktiva nebo Národní fond). Obdobně se postupuje u místních rozpočtů v režimu tzv. „malých rozpočtových pravidel“.²¹

Z hlediska ekonomického mohou veřejné výdaje spočívat ve dvou základních typech výdajů, které ve veřejných rozpočtech existují:

- Výdaje na mzdy, odměny, daně, sociální a zdravotní pojištění, popř. příspěvky do sociálního fondu.
- Výdaje na zboží a služby realizované v režimu veřejných zakázek.
- Výdaje na zboží a služby realizované mimo režim veřejných zakázek (např. nízká hodnota plnění, režim utajovaných informací atd.).

V rámci realizace rozpočtů má každý výdaj svůj účel, jak vyplývá již ze samotné definice dotace či návratné finanční výpomoci a kombinace jednotlivých výdajů v rozpočtu má sloužit stanovenému cíli veřejného sektoru. Zneužití veřejného výdaje může znamenat použití daných veřejných prostředků k jinému účelu, než byl ten deklarovaný nebo vyvádění prostředků z rozpočtu či z dotace mimo veřejný sektor.²²

Lze rozeznávat dva způsoby přidělování dotací nebo jiných veřejných prostředků z veřejných rozpočtů:

- poskytnutí jednorázové dotace nebo jiných veřejných prostředků na základě žádosti, přihlášky nebo jiného úkonu, nebo

¹⁹ § 3 písm. a) zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla), ve znění pozdějších předpisů. In: ASPI [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [cit. 14. 11. 2014].

²⁰ § 3 písm. b) zákona č. 218/2000 Sb.

²¹ Srov. § 9 nebo 10 zákona č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů. In: ASPI [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [cit. 14. 11. 2014].

²² Přehled podaných trestních oznámení Nejvyšším kontrolním úřadem (od r. 1993) [online] Nejvyšší kontrolní úřad [cit. 15. 10. 2014] Dostupné z: <http://nku.cz/scripts/rka/prehled_akci.asp?sestava=11>.

- realizace projektového financování na základě žádosti, přihlášky či jiného úkonu, při níž je předem rozhodnuto, jaké prostředky budou pro daný titul (rozhodnutí nebo smlouva) alokovány, ale až zpětně v rámci dané monitorovací zprávy nebo jiného úkonu se rozhoduje, které výdaje se posoudí jako uznatelné a budou tedy proplaceny ze zdrojového rozpočtu.

Čerpání finančních prostředků vždy vychází z titulu, na jehož základě jsou veřejné finanční prostředky poskytovány. Poskytování prostředků z veřejných fondů v zásadě má dva základní tituly nebo jejich kombinaci, a to rozhodnutí o poskytnutí dotace (či návratné finanční výpomoci aj.) v případě, kdy je vydáno rozhodnutí autoritativní formou, a smlouva o poskytnutí dotace (nebo návratné finanční výpomoc aj.), kdy je uzavřena smlouva mezi poskytovatelem a příjemcem.

Nadále bude diskutováno financování z veřejných fondů, které vychází z režimu nařízení Rady č. 1605/2002, kterým se stanoví finanční nařízení o souhrnném rozpočtu Evropských společenství.²³ V současnosti (s účinností od 1. 1. 2003) je toto nařízení hlavním právním předpisem pro financování a spolufinancování ze zdrojů Evropské unie (do 30. 11. 2009 pro Evropské společenství). Další návazná úprava je obsažena v rámci nařízení týkajících se specifických evropských fondů, mj. v nařízení Rady č. 1303/2013 o společných ustanoveních pro vybrané fondy, mj. také pro strukturální fondy (v názvu nařízení je obsažen jejich výčet).²⁴

²³ Nařízení Rady (ES, EURATOM) č. 1605/2002 ze dne 25. června 2002, kterým se stanoví finanční nařízení o souhrnném rozpočtu Evropských společenství, ve znění pozdějších předpisů. In: ASPI [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [cit. 14. 11. 2014].

²⁴ Srov. Nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 1303/2013 ze dne 17. prosince 2013 o společných ustanoveních o Evropském fondu pro regionální rozvoj, Evropském sociálním fondu, Fondu soudržnosti, Evropském zemědělském fondu pro rozvoj venkova a Evropském námořním a rybářském fondu, o obecných ustanoveních o Evropském fondu pro regionální rozvoj, Evropském sociálním fondu, Fondu soudržnosti a Evropském námořním a rybářském fondu a o zrušení nařízení Rady (ES) č. 1083/2006, ve znění pozdějších předpisů. In: ASPI [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [cit. 14. 11. 2014].

U realizace projektového financování, existuje několik fází vynakládání prostředků veřejných financí v operačních programech a v jiných zdrojích veřejných prostředků:

- Jako první úkon je na základě ověření organizačních předpokladů na straně členského státu EU zřízen operační program, v rámci něj jsou stanoveny prioritní osy a další struktury vázané na konkrétní programovací období (nyní 2014 – 2020). Pro tyto celky je stanoven řídicí orgán, auditní orgán a další typy orgánů.
- Následně je zveřejněna výzva k podávání návrhů, v rámci programu a programovacího období je obvykle výzev zveřejňováno větší množství.
- Žadatelé podávají návrhy nebo přihlášky do výběrových řízení, v nichž uvedou účel, k němuž budou prostředky využity, např. navrhnou projekty, které chtějí realizovat.
- Po ukončení lhůty pro podávání návrhů či přihlášek dochází k výběru návrhů či přihlášek předem stanoveným způsobem.
- Na základě uvedeného výběru je vydáno rozhodnutí,²⁵ kterým je přiděleno dané financování. V některých případech může být uzavřena smlouva mezi poskytovatelem a příjemcem. U některých programů může být použit postup, kdy je vydáno rozhodnutí a je také uzavřena smlouva.

Následně dochází k realizaci daného projektu, k čerpání alokovaných peněžních prostředků a k uplatňování výdajů.

Během uvedeného období dochází k monitoringu plnění projektu a k předkládání dílčích mezitímních zpráv a závěrečných zpráv.

Posledním krokem je certifikace výdajů u platebního a certifikačního orgánu, v rámci níž je vytvořena žádost o platbu a zaslána Evropské komisi. Pokud je tato žádost o platbu schválena, schválené prostředky jsou zaslány na účet České republiky. Tyto certifikace se zpravidla provádí několikrát za rok a mohou být uplatněny nejdéle tři roky zpětně.²⁶

²⁵ Podle zákona č. 218/2000 Sb. nebo 250/2000 Sb.

²⁶ K certifikaci výdajů více v JEDLIČKOVÁ, Vladislava. Proces certifikace výdajů programu solidarita a řízení migračních toků. Acta Oeconomica Pragensia. 2010, roč. 18, č. 5. s. 22 an.

Po provedené certifikace výdajů může ještě docházet k následné finanční kontrole ze strany orgánů Evropské unie či jimi pověřených osob.

U výdajů je nutno posuzovat dvě různá hlediska: legalitu výdajů, tedy jejich soulad se zákonem, a jejich 3E, tedy hospodárnost, efektivitu a účelnost.²⁷ Pro jednání správních orgánů se obecně aplikuje správní řád. Fungování veřejné správy se totiž řídí tzv. principy dobré správy nacházejícími se na počátku správního řádu.²⁸ Jedná se de facto o základní zásady činnosti veřejné správy, které jsou lex generalis vůči všem procesním režimům, v rámci nichž rozhoduje veřejná správa.

Důležitým principem českého práva veřejných fondů je absence právního nároku na peněžní prostředky dle § 2 odst. 3 zákona o rozpočtových pravidlech.²⁹ Další obecné principy týkající se nakládání s veřejnými prostředky jsou obsaženy v řadě předpisů, mimo jiné v daňovém řádu, správním řádu, zákoně o veřejných zakázkách nebo zákoně o finanční kontrole.

5 Svévole při rozhodování v rámci smlouvy o dotaci nebo dle předchozího rámcového rozhodnutí o dotaci

V rámci posuzování možnosti existence svévole v rámci rozhodování o prostředcích z veřejných fondů je nutno rozlišit poskytnutí dotace rozhodnutím dle příslušného ustanovení zákona o rozpočtových pravidlech nebo ustanovení zákona o rozpočtových pravidlech samosprávy na straně jedné a mezi uznáváním výdajů za způsobilé dle nařízení EU v rámci realizace projektu, který je realizován podle předcházející smlouvy o dotaci nebo předcházejícího rozhodnutí o dotaci.

V dalším kontextu je tento článek věnován výhradně úkonům v rámci již existujícího rozhodnutí o přidělení dotace nebo v rámci smlouvy o dotaci (nebo oba úkony ohledně návratné finanční výpomoci, státní podpore atd.). Někteří příjemci veřejných prostředků mají za to, že současná procedura uznávání výdajů v rámci projektového financování umožňuje

²⁷ K tomu více KYNCL, Libor. Finanční zájem státu a Evropské unie na hospodárnosti, efektivitě a účelnosti veřejných rozpočtů v kontextu hospodářské trestné činnosti. In Podvody s finančními prostředky EU a ochrana těchto prostředků. Brno: Masarykova univerzita, 2014. ISBN 978-80-210-7525-2, s. 45-55. 23. 10.2014, Brno.

²⁸ Srov. § 2 – 8 zákona č. 500/2004 Sb.

²⁹ Srov. § 2 odst. 3 zákona č. 218/2000 Sb.

jejich poskytovatelům postupovat svévolně bez patřičného odůvodnění. Nedostatek možností využít opravné prostředky a netransparentnost v právu veřejných fondů, zejména co se týče strukturálních fondů, byla označena za jeden z problémů při hodnocení českého systému veřejných financí ze strany Evropské unie. U některých fondů je také diskutováno o tom, zda reálně přispívají k cílům a prioritním osám, které u nich byly nastaveny. Uvedená diskuze se např. v materiálech Evropského účetního dvora týkala fondů politiky soudržnosti směrem k podpoře obnovitelných zdrojů energie.³⁰ Obdobná otázka by se však mohla objevit i u dalších typů fondů.

Některé úkony mají českou právní úpravu vycházející z konkrétního zákona, například úkony směřující k vnitřním postupům daného poskytovatele nebo daného příjemce (například právní úprava daného ministerstva jako poskytovatele v rámci zákona č. 2/1969 Sb., o zřízení ministerstev). V sektorových předpisech jsou také upraveny specifické formy rozhodování, například cenové vyhlášky, územní plány, zásady územního rozvoje, opatření České národní banky a jiné formy rozhodování, o jejichž přezkumu již bylo diskutováno jinde a k čemuž se tento článek nevztahuje.

Rozhodování v rámci projektového financování je vyňato z režimu daňového řádu, je také vyňato z režimu správního řádu a je upraveno zákonem o rozpočtových pravidlech³¹ a zákonem o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů,³² obojí v souladu s principem absence nároků na peněžní prostředky. Výdaje, které realizuje příjemce peněžních prostředků, jsou primárně realizovány dle příslušných soukromoprávních ustanovení. Zároveň však musí být dodržena veřejnoprávní omezení a specifické povinnosti, k nimž se zavázal příjemce v rámci smlouvy o dotaci nebo v dotačních podmínkách. Výdaje jsou na základě jejich splnění uznány za způsobilé vzhledem k příjemci prostředků a jsou posuzovány v rámci certifikace.

³⁰ Zvláštní zpráva - Dosáhla podpora z fondů politiky soudržnosti na výrobu energie z obnovitelných zdrojů dobrých výsledků? [online] Evropský účetní dvůr [cit. 15. 10. 2014] Dostupné z: <http://www.europarl.europa.eu/meetdocs/2014_2019/documents/cont/dv/sr14_06_/sr14_06_cs.pdf>.

³¹ Srov. § 2 zákon č. 218/2000 Sb.

³² Zákon č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů. In: ASPI [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [cit. 14. 11. 2014].

Další dílčí úkony však nemají explicitní českou procesní úpravu, řídí se unijní procesní úpravou v nařízeních nebo obecnými principy. Přesný postup je pak dovozován praxí orgánu veřejné moci, který uvedenou otázku zahrne do svého interního dokumentu, jakým může být např. příručka, která vychází z unijní úpravy vymezené výše.³³ Problémem u těchto dokumentů může být jejich právní nezávaznost. V návaznosti na existenci tohoto dokumentu je však možno argumentovat oprávněnými očekáváními ohledně informací v nich obsažených.

Obecný problém u projektového financování je výrazně kazuistická povaha většiny dokumentů, která prakticky vede k nadměrnému rozsahu právní úpravy a aplikačních dokumentů, s nimiž se žadatel nebo příjemce musí seznámit.

Zásadním úkonem, u něhož může docházet ke svévoli, je prohlášení výdajů za neuznatelné poskytovatelem v rámci realizovaného projektu. Prakticky se jedná o období krácení dotace, ale v danou chvíli není dotace přímo krácena (příjemce má z alokovaných prostředků možnost zrealizovat jiný výdaj, který již může být uznán jako uznatelný). Samo stanovisko poskytovatele dotace má již finální dopad na uznání výdajů, tj. na faktické poskytnutí financování pro danou část projektu.³⁴

Ustanovení § 14e zákona o rozpočtových pravidlech neukládá poskytovateli dotace povinnost odůvodnění v uvedeném úkonu zahrnout. Jak je uvedeno v § 14e tohoto zákona, na opatření týkající se uznatelnosti výdajů nelze aplikovat předpisy o správním řízení a je vyloučeno ze soudního přezkoumání.³⁵ Otázkou je také požadavek na formu tohoto úkonu orgánu veřejné moci.

³³ Srov. Příručka pro žadatele OP VK, verze 9, platná od 25. 10. 2012.pdf [online] Ministerstvo školství, mládeže a tělovýchovy [cit. 15. 10. 2014] Dostupné z: <<http://www.msmt.cz/file/25102>>.

³⁴ K tomu Nejvyšší správní soud uvedl: „ve vztahu ke splnění či nedodržení konkrétní podmínky je stanovisko poskytovatele konečné s příjemce dotace nemá v budoucnu procesní prostor, jak názor poskytovatele zvrátit. Proto je opatření o krácení dotace aktem ve věci samé a nikoli např. podkladovým rozhodnutím, jehož správnost by bylo možné posoudit v budoucnu.“ Citace z: Rozsudek Nejvyššího správního soudu č.j. 9 As 132/2013-78 ze dne 6. 2. 2014. In: ASPI [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [cit. 14. 11. 2014]. a z MORAVEC, Ondřej. Krácení dotace v judikatuře Nejvyššího správního soudu – polojasno? [online] epravo.cz [cit. 25. 11. 2014] Dostupné z: <<http://www.epravo.cz/top/clanky/kraceni-dotace-v-judikature-nejvyssiho-spravniho-soudu-polojasno-95155.html>>.

³⁵ Srov. § 14e odst. 4 zákona č. 218/2000 Sb.

Mnohdy jsou při uznávání výdajů za způsobilé používány formální důvody prohlášení výdaje za nezpůsobilý. Je zjevné, že v daných úkonech můžou být zásadním způsobem dotčena práva fyzických a právnických osob (uznávají se za způsobilé i výdaje ve výši milionů). To by mohlo být prakticky důvodem, aby bylo v dané věci vydáváno rozhodnutí nebo aby byl tomuto úkonu přiznán opravný prostředek.

Rozhodnutí sice je vydáváno obecně při přidělování dotací mimo režim projektového financování, ale v rámci režimu projektového financování toto rozhodnutí neexistuje (protože již bylo vydáno rozhodnutí nebo uzavřena smlouva na začátku projektu).

Obecně teoreticky lze rozlišit úkony orgánu veřejné moci, které nejsou rozhodnutím, a úkony ve formě rozhodnutí. Úkony ve formě rozhodnutí mají zákonem stanovené opravné prostředky, až na případné výjimky. Úkony nemající povahu rozhodnutí mohou mít svůj specifický prostředek ochrany (obecně např. námitka při placení daní). Nevztahuje se na ně však oprávnění podat odvolání ani rozklad, protože tyto lze použít u rozhodnutí ve smyslu formálním.

V rozsudku č.j. 9 As 132/2013-78 ze dne 6. 2. 2014 Nejvyšší správní soud judikoval, že soudnímu přezkumu v rámci správního soudnictví může být podroben jakýkoli úkon správního orgánu, jímž se zakládají, mění, ruší nebo závazně určují práva nebo povinnosti osoby.³⁶ V uvedeném rozsudku Nejvyšší správní soud navázal na předcházející judikaturu, např. na usnesení Ústavního soudu ze dne 6. 1. 1997 ve věci sp. zn. III. ÚS 16/96, nebo na usnesení ze dne 28. 8. 2002 ve věci sp. zn. IV. ÚS 233/02.³⁷ Také se této věci týkal rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 5. 2006, č. j. 1 Afs 147/2005-107.³⁸ Z uvedené judikatury vyplývá, že „rozhodnutí“ dle § 65 odst. 1 soudního řádu správního není možno vykládat formálně, ale je nutno jej interpretovat v materiálním slova smyslu, tj. zjistit, zda tento individuální právní akt zasáhl do právní sféry osoby.

³⁶ Rozsudek Nejvyššího správního soudu č.j. 9 As 132/2013-78 ze dne 6. 2. 2014. In: ASPI [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [cit. 14. 11. 2014].

³⁷ Srov. Usnesení Ústavního soudu ze dne 6. 1. 1997 ve věci sp. zn. III. ÚS 16/96. In: ASPI [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [cit. 14. 11. 2014]. nebo Usnesení Ústavního soudu ze dne 28. 8. 2002 ve věci sp. zn. IV. ÚS 233/02. In: ASPI [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [cit. 14. 11. 2014].

³⁸ Rozsudek Nejvyššího správního soudu č.j. 1 Afs 147/2005-107 ze dne 24. 5. 2006. In: ASPI [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [cit. 14. 11. 2014].

Z konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu vypývá, že soud vykládá rozsah přezkumu extenzivně, ve prospěch adresátů veřejné správy.³⁹ Umožňuje tedy přezkum i u úkonů, které nemají povahu rozhodnutí, ale jsou jinou formou rozhodování, např. faktickým úkonem, výrokem v protokolu či v úředním záznamu, úkonem v placení daní, sdělením či pouhou informací.

Před připuštěním soudního přezkumu je však nejprve nutno zkoumat, zda daný úkon nutně nemusí vést v každém případě k nevyplacení části dotace podle § 14e zákona o rozpočtových pravidlech. Pokud nevyplacení závisí ještě na dalším řízení po protokolu a rozhodnutí o námitkách, podle rozhodnutí Nejvyššího správního soudu č.j. 9 As 132/2013-78 ze dne 6. 2. 2014 není přípustnost soudního přezkumu založena per se. Pokud uvedený úkon znemožní vyplacení prostředků sám o sobě (což dle našeho názoru je výše uvedený úkon), zřejmě by zde soudní přezkum umožněn být měl. Z konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá, že soud vykládá rozsah přezkumu extenzivně, ve prospěch adresátů veřejné správy.⁴⁰ Umožňuje tedy přezkum i u úkonů, které nemají povahu rozhodnutí, ale jsou jinou formou rozhodování, např. faktickým úkonem, výrokem v protokolu či v úředním záznamu, úkonem v placení daní, sdělením či pouhou informací.

Před připuštěním soudního přezkumu je však podle NSS nejprve nutno zkoumat, zda daný úkon nutně nemusí vést v každém případě k nevyplacení části dotace podle § 14e zákona o rozpočtových pravidlech. Pokud nevyplacení závisí ještě na dalším řízení po protokolu a rozhodnutí o námitkách, podle rozhodnutí Nejvyššího správního soudu č.j. 9 As 132/2013-78 ze dne 6. 2. 2014 není přípustnost soudního přezkumu založena per se. Pokud uvedený úkon znemožní vyplacení prostředků sám o sobě (což dle našeho názoru je výše uvedený úkon), zřejmě by zde soudní přezkum umožněn být měl.

Soudní přezkum ve správním soudnictví tedy nelze omezit výhradně na rozhodnutí ve smyslu formálním, soudní ochrana je poskytována i proti některým dalším formám činnosti veřejné moci, jako by např. mohla být prohlášení výdaje za nezpůsobilý.

³⁹ Soud například umožnil přezkum rozhodnutí o námitkách v rámci kontroly (v tehdejší době ještě v rámci státní kontroly).

⁴⁰ Soud například umožnil přezkum rozhodnutí o námitkách v rámci kontroly (v tehdejší době ještě v rámci státní kontroly).

Z povahy těchto úkonů vyplývá, že je nelze soudně přezkoumávat vždy, neboť by správní soudy byly fakticky zahlceny velkým množstvím správních žalob či kasačních stížností. Jedná se však o výkon veřejné správy, který nutně vhodnou formu nezávislé soudní kontroly vyžaduje dle čl. 36 Listiny základních práv a svobod.⁴¹

Proto máme za to, že by bylo prakticky vhodnější umožnit v rámci projektového financování další prostředek ochrany, nejlépe administrativní povahy, u řídicího nebo jiného orgánu.

Nadměrná byrokracie může být dalším projevem svévole, kdy fakticky může docházet k vyžadování velkého množství technických dokumentů, které nemají žádný věcný význam, a na základě formálních chyb v těchto dokumentech jsou kráceny dotace, které jinak byly z věcného hlediska v souladu s účelem této regulace (např. úspěšně dosahovaly správných monitorovacích kritérií stanovených pro příslušné prioritní osy dotačního programu).

Uvedených problémů souvisejících se svévolí v právu veřejných fondů může být více, např. mohou také existovat nesrovnalosti při certifikaci veřejného výdaje certifikačním orgánem, kdy certifikační orgán necertifikoval výdaj, který byl v předchozím postupu schválen. Dochází tak k poměrně specifické situaci, v níž se de facto mohou navyšovat veřejné výdaje na daný veřejný projekt.

6 Závěr

V tomto článku byla rekapitulována dílčí oblast finančního práva, v níž může docházet k rozhodování formou svévole, čímž jsou poškozovány zájmy soukromých osob. Byl uveden dílčí příklad, nedostatečná procesní úprava v případě prohlašování výdajů za nezpůsobilé, která může vytvářet prostředí pro svévoli na úseku práva veřejných fondů. Nikoli předpokladem, ale dílčím následkem svévole pak může být nerovnost subjektů, v tomto případě příjemců prostředků, mezi nimiž jsou ve formě svévole činně neodůvodněné rozdíly.

⁴¹ Usnesení předsednictva České národní rady č. 2/1993 Sb., o vyhlášení LISTINY ZÁKLADNÍCH PRÁV A SVOBOD jako součásti ústavního pořádku České republiky, ve znění pozdějších předpisů. In: ASPI [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [cit. 14. 11. 2014].

Na základě výše uvedeného byla v tomto článku potvrzena následující hypotéza: „Svévole může být při realizaci dotační regulace i obecné právní úpravy právem veřejných fondů zmírněna nastavením lepšího mechanismu rozhodování o veřejných prostředcích a lepšího mechanismu přezkumu těchto úkonů.“ Potvrzení hypotézy vycházelo z možnosti omezit faktický rozsah svévole ve veřejném právu tím, že právní úprava a vnitřní pravidla veřejné správy lépe stanoví principy a základní pravidla postupu orgánů veřejné moci v konkrétních případech. Lepší stanovení nelze interpretovat tak, že právní úprava musí být co nejkonkrétnější, přehnaně kazuistická povaha může naopak mnohdy uškodit.

Literature

HURDÍK, J. Příspěvek k podstatě a funkci institutu zákazu zneužití subjektivních občanských práv. In: BLAHO, P., LAZAR, J., PRUSÁK, J. Zákaz zneužití práva - 6. Lubyho právnické dny. Trnava: Trnavská univerzita, 2001, s. 127-133, ISBN 80-89047-00-9.

JEDLIČKOVÁ, Vladislava. Proces certifikace výdajů programu solidarita a řízení migračních toků. *Acta Oeconomica Pragensia*. 2010, roč. 18, č. 5. s. 22 an.

KNAPP, V. *Teorie práva*. 1. vyd. Praha: C. H. Beck, 1995. ISBN 80-7179-028-1. s. 184-185.

KYNCL, Libor. Finanční zájem státu a Evropské unie na hospodárnosti, efektivitě a účelnosti veřejných rozpočtů v kontextu hospodářské trestné činnosti. In *Podvody s finančními prostředky EU a ochrana těchto prostředků*. Brno: Masarykova univerzita, 2014. ISBN 978-80-210-7525-2, s. 45-55. 23. 10.2014, Brno.

KYNCL, Libor; MRKÝVKA, Petr a kol. *Metoda a ekonomické limity regulace ve finančním právu*. 1. vyd. Brno: Masarykova univerzita, 2013. 224 s. ISBN 978-80-210-6774-5.

KYNCL, Libor: Opatření proti zneužívání veřejných výdajů a svévoli v právu veřejných výdajů. In: *Zneužití práva a svévole ve finančním právu*, Filipovice, 2014

- MORAVEC, Ondřej. Krácení dotace v judikatuře Nejvyššího správního soudu – polojasno? [online] epravo.cz [cit. 25. 11. 2014] Dostupné z: <<http://www.epravo.cz/top/clanky/kraceni-dotace-v-judikature-nejvysiho-spravniho-soudu-polojasno-95155.html>>.
- Nářízení Rady (ES, EURATOM) č. 1605/2002 ze dne 25. června 2002, kterým se stanoví finanční nařízení o souhrnném rozpočtu Evropských společenství, ve znění pozdějších předpisů. In: ASPI [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [cit. 14. 11. 2014].
- Nářízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 1303/2013 ze dne 17. prosince 2013 o společných ustanoveních o Evropském fondu pro regionální rozvoj, Evropském sociálním fondu, Fondu soudržnosti, Evropském zemědělském fondu pro rozvoj venkova a Evropském námořním a rybářském fondu, o obecných ustanoveních o Evropském fondu pro regionální rozvoj, Evropském sociálním fondu, Fondu soudržnosti a Evropském námořním a rybářském fondu a o zrušení nařízení Rady (ES) č. 1083/2006, ve znění pozdějších předpisů. In: ASPI [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [cit. 14. 11. 2014].
- Nález Ústavního soudu ze dne 18. 8. 2004 ve věci sp. zn. Pl. ÚS 7/03. In: ASPI [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [cit. 14. 11. 2014].
- OCHRANA, František, PAVEL, Jan, VÍTEK, Leoš a kol.: Veřejný sektor a veřejné finance. Praha: Grada Publishing, a.s., 2010. 264 s. ISBN 978-80-247-3228-2.
- Přehled podaných trestních oznámení Nejvyšším kontrolním úřadem (od r. 1993) [online] Nejvyšší kontrolní úřad [cit. 15. 10. 2014] Dostupné z: <http://nku.cz/scripts/rka/prehled_akci.asp?sestava=11>.
- Příručka pro žadatele OP VK, verze 9, platná od 25. 10. 2012.pdf [online] Ministerstvo školství, mládeže a tělovýchovy [cit. 15. 10. 2014] Dostupné z: <<http://www.msmt.cz/file/25102>>.
- PULKRÁBEK, Z. Zákaz zneužití práva v rozporu s jeho účelem. 1. vydání. Praha: Eurolex Bohemia, 2007, 159 s., ISBN 80-86861-93-7.
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu č.j. 9 As 132/2013-78 ze dne 6. 2. 2014. In: ASPI [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [cit. 14. 11. 2014].

- Rozsudek Nejvyššího správního soudu č.j. 1 Afs 147/2005-107 ze dne 24. 5. 2006. In: ASPI [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [cit. 14. 11. 2014].
- Rozsudek Soudního dvora (čtvrtého senátu) 17. září 2014 ve věci C-562/12, jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU. In: Judikatura Soudního dvora Evropské unie [online]. Soudní dvůr Evropské unie [cit. 14. 11. 2014]. Dostupné z: <<http://curia.europa.eu>>.
- Rozsudek Soudního dvora (velkého senátu) 21. února 2006 ve věci C-255/02, jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 234 ES. In: Judikatura Soudního dvora Evropské unie [online]. Soudní dvůr Evropské unie [cit. 14. 11. 2014]. Dostupné z: <<http://curia.europa.eu>>.
- Rozsudek Soudního dvora (třetího senátu) 19. prosince 2012 ve věci C-579/11, jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU. In: Judikatura Soudního dvora Evropské unie [online]. Soudní dvůr Evropské unie [cit. 14. 11. 2014]. Dostupné z: <<http://curia.europa.eu>>.
- Usnesení předsednictva České národní rady č. 2/1993 Sb., o vyhlášení LISTINY ZÁKLADNÍCH PRÁV A SVOBOD jako součásti ústavního pořádku České republiky, pve znění pozdějších předpisů. In: ASPI [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [cit. 14. 11. 2014].
- Usnesení Ústavního soudu ze dne 6. 1. 1997 ve věci sp. zn. III. ÚS 16/96. In: ASPI [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [cit. 14. 11. 2014].
- Usnesení Ústavního soudu ze dne 28. 8. 2002 ve věci sp. zn. IV. ÚS 233/02. In: ASPI [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [cit. 14. 11. 2014].
- Zákon č. 106/1999 Sb., o svobodném přístupu k informacím, ve znění pozdějších předpisů. In: ASPI [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [cit. 14. 11. 2014].
- Zákon č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla), ve znění pozdějších předpisů. In: ASPI [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [cit. 14. 11. 2014].

Zákon č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole ve veřejné správě a o změně některých zákonů (zákon o finanční kontrole), ve znění pozdějších předpisů. In: ASPI [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [cit. 14. 11. 2014].

Zákon č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů. In: ASPI [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [cit. 14. 11. 2014].

Zákon č. 500/2004 Sb., správní řád, ve znění pozdějších předpisů. In: ASPI [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [cit. 14. 11. 2014].

Zákon č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, ve znění pozdějších předpisů. In: ASPI [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [cit. 14. 11. 2014].

Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů. In: ASPI [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [cit. 14. 11. 2014].

Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů. In: ASPI [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [cit. 25. 7. 2014].

Zvláštní zpráva - Dosáhla podpora z fondů politiky soudržnosti na výrobu energie z obnovitelných zdrojů dobrých výsledků? [online] Evropský účetní dvůr [cit. 15. 10. 2014] Dostupné z: <http://www.europarl.europa.eu/meetdocs/2014_2019/documents/cont/dv/sr14_06_/sr14_06_cs.pdf>.

Contact – e-mail

libor.kyndl@lam.muni.cz, libor.kyndl@gmail.com

Subsidies, Municipalities and Abuse of Law

Hana Marková

Právnická fakulta Univerzity Karlovy v Praze, ČR

Abstract in original language

Pojem zneužití se objevil i ve veřejném právu a spojuje se – po nálezu Ústavního soudu - zejména s daňovým právem. Dá se však najít i v jiných oblastech - např. v části rozpočtového práva věnovaného dotacím. Dotace jsou na úrovni municipalit jak výdajem, tak příjmem, a jejich právní úprava není dostatečná. Objevuje se řada problémů spojených s jejich poskytováním na jedné straně a čerpáním na druhé straně - dochází k porušení pravidel jak ze strany poskytovatelů, tak příjemců dotací. Transparentnost veřejných rozpočtů je přitom jedním z požadavků kladených na průhlednost finančního hospodaření jednotlivých států i jejich součástí.

Key words in original language

Dotace, návratná finanční výpomoc, svévole, veřejné rozpočty, transparentnost veřejných rozpočtů

Abstract

The notion of abuse has appeared also in public law and is being connected – after Constitutional court's decision – especially with the tax law. It can be found in other areas as well - e.g.: part of the budgetary law devoted to the subsidies. At the municipality level subsidies are considered both as expenditures and incomes and the legislation is not sufficient in this area. There are many problems in conjunction with their provision on one side and their drawing on the other – rules are violated both by providers and recipients of subsidies. Transparency of public budgets is, however, one of the requirements of financial management of individual states and their constituents.

Key words

Grant, Repayable Financial Assistance, Arbitrariness, Public Budgets, Transparency of Public Budgets.

1 Dotace, municipality a zneužití práva¹

Ústavní východiska pojmu zneužívání práva ve vztahu k finančním právu Nejprve je asi třeba položit si otázku – co se dá zahrnout pod pojem zneužití práva a co je to svévole při finanční činnosti.

Do roku 2006 převažoval názor, že zneužívání práva je záležitostí práva soukromého a až judikáty Nejvyššího správního soudu a následně i Ústavního soudu potvrdily, že se to může být i veřejné právo, kde se s tímto pojmem lze setkat. Pojem zneužití v oboru finančního práva práva se spojuje zejména s daňovým právem. Tato situace nastává v případech, kdy daňový subjekt postupuje přesně podle textu zákona, ale jeho postup je následně zpochybněn správcem daně s tím, že zákon byl sice dodržen, ale došlo k jeho zneužití. V projednávaných případech se jednalo zejména o problematiku daně z příjmů.²

Ústavní soud uvedl, že „v systému práva daňového se doktrína zneužití práva zjevně především v nazírání práva Evropského společenství a svůj výraz nachází zejména v judikatuře Evropského soudního dvora. V usnesení ze dne 31. 10. 2007³, Ústavní soud konstatuje, že neudržitelným způsobem používání práva je jeho aplikace, vycházející „pouze“ z jeho jazykového výkladu, neboť představuje „jen prvotní přiblížení se k aplikované právní normě“. Ten je východiskem pro objasnění a ujasnění si jejího smyslu a účelu, k čemuž slouží i řada dalších postupů, jako logický a systematický výklad, výklad *de ratione legis* atd. (srov. např. Pl. ÚS 33/97). Ústavní soud zdůraznil,

¹ Text byl zpracován v rámci projektu PO6 „Veřejné právo v kontextu europeizace a globalizace realizovaného v roce 2014 na Univerzitě Karlově, Právnické fakultě v Praze This paper was elaborated through a financial grant and within the project PO6 „Public law in the context of Europeanisation and globalisation” realized at the Faculty of Law of Charles University in Prague in the year of 2014.

² Problematice zneužívání práva v daňové oblasti se věnuje řada autorů – najdeme tuto problematiku např. v práci P. Nováková – J. Lichnovský: Obcházení zákona ve věcech daňových, Právní rozhledy, 2008, č. 4, s. 125-130. ISSN 1210-6410, či v publikaci Dny práva – 2009 – Days of Law: the Conference Proceedings, 1. edition. Brno: Masaryk University, 2009, ISBN 978-80-210-4990-1 v příspěvku V. Šefla Institut zneužití práva v právu daňovém či M. Kohajda v příspěvku KOHAJDA, Michael. Zneužití práva v aktuálním českém daňovém právu a judikatuře. In BOHÁČ, Radim, et alii. Aktuální otázky financí a finančního práva z hlediska fiskální a monetární podpory hospodářského růstu v zemích střední a východní Evropy v roce 2010: soubor odborných statí z IX. mezinárodní vědecké konference. Praha: Leges, 2010, s. 300 - 311. ISBN: 978-80-87212-57-8.

³ Sp. zn. III. ÚS 374/06 ze dne 30. 10. 2007, <http://nalus.usoud.cz>.

že „každé ustanovení právního předpisu je třeba chápat v kontextu s jinými ustanoveními příslušného právního předpisu a v souvislostech celého právního systému (rovina systematického výkladu); nelze je proto zkoumat, vyložit, poznat izolovaně“.

Zneužitím práva je podle učebnice Teorie práva již z roku 1995 popsána situace, *kdy někdo vykoná své subjektivní právo k neodůvodněné újmě někoho jiného nebo společnosti; takovéto chování, jímž se dosahuje výsledku nedovoleného, je jenom zdánlivě dovolené. O chování toliko zdánlivě dovolené jde z toho důvodu, že objektivní právo neznačí chování zároveň dovolené a zároveň nedovolené; vzhledem k tomu, že ze zásady lex specialis derogat legi generali vyplývá, že zákaz zneužití práva je silnější, než dovolení dané právem, není takové chování výkonem práva, ale protiprávním jednáním.*⁴

K problematice zneužívání práva se Ústavní soud v minulosti již vyjádřil, když ve svém nálezu sp. zn. Pl. 25/12 uvedl, že „Podle článku 90 Ústavy České republiky „soudy jsou povolány především k tomu, aby zákonem stanoveným způsobem poskytovaly ochranu právům“. Vedení soudních sporů tohoto typu, pojaté primárně nikoliv jako dovolávání se ochrany práv, nýbrž jako obchodní a podnikatelská činnost produkující zisk, se ocitá na samé hraně institutu zneužití práva. Zákaz zneužití práva je uznáván jako jeden ze základních principů fungování práva a plyne z ústavně zakotveného pojmu právní stát (srov. Preambule Ústavy).

*Stejně tak ve věci sp. zn. I. ÚS 199/11 konstatoval, že „netoleruje orgánům veřejné moci a především obecným soudům přehnaně formalistický postup za použití v podstatě sofistického odůvodňování zřejmé nespravedlnosti“.*⁵

Ale finanční právo nejsou jen daně, ale finančněprávních institutů, u kterých se dá tímto způsobem popsat určité chování, je více. Jedním z finančních nástrojů, který může být předmětem zneužívání, jsou dotace. Jde však o poněkud odlišný způsob zneužití práva, než je tomu v případě daní a často se více hodí použít termín svévole.

Podle judikatury Ústavního soudu je pojem svévole interpretován „*ve smyslu extrémního nesouladu právních závěrů s vykonanými skutkovými a právními zjištěními, dále ve smyslu nerespektování kogentní normy, interpretace, jež je v extrémním rozporu s principy spravedlnosti (příkladem čehož je přepjatý formalismus), jakož i interpretace a aplikace zákonných pojmů v jiném než zákonem stanoveném a právním myšlením*

⁴ Knapp, V.: Teorie práva. C. H. Beck, Praha, 1995, s. 184-185.

⁵ Sp.zn. IV.ÚS 457/10 ze dne 18. 7. 2013, <http://nalus.usoud.cz>.

konsensuálně akceptovaném významu, a konečně ve smyslu rozhodování bez bližších kritérií či alespoň zásad odvozených z právní normy“ (viz např. náleží ÚS ze dne 23. 11. 2010, sp. zn. IV. ÚS 518/10, publ. pod N 233/59 SbNU 375).⁶

Zejména poslední kritérium – rozhodování bez bližších kritérií či zásad odvozených z právní normy – je ve vztahu k dotací velmi častým rysem, který se spojuje s pojmem svévole.

2 Dotace a návratné finanční výpomoci

Náš systém dotací není nijak omezený – dotace lze čerpat na velmi rozmanité účely ze státního rozpočtu či jiného tuzemského veřejného rozpočtu, může se však též jednat o čerpání evropských dotací apod. Dotace mohou být použity na balet či basketbalový turnaj, na budování naučných stezek, čištění vodních toků, či to mohou být dotace na přípravu směrnic či spolupráci bezpečnostních složek, na spolupráci hasičů či policie nebo dotace na opravu památek či pro divadla, muzea apod.

Pravidla pro poskytování veřejných prostředků tohoto druhu jsou dána především zákony, které upravují realizaci rozpočtových vztahů – nejsou to zákony upravující jednotlivé platby (jako je tomu např. u jednotlivých daní), ale v rozpočtových právních normách jsou stanoveny obecné zásady poskytování finančních prostředků zpravidla na určený účel. Dotace jsou chápány jako veřejné prostředky, které jsou spojeny s veřejnými rozpočty, ze kterých jsou oprávněným subjektům poskytovány. A právě velmi obecné vymezení toho, co jsou dotace a jak má být nakládáno s těmito veřejnými prostředky, vede k různým výkladům. Právní úprava dává do určité míry i možnost volného uvažování orgánu, který prostředky poskytuje, ale i určitý stupeň neregulovaného chování je možný i u toho, kdo prostředky využívá. Zejména ve vztahu k čerpání prostředků z EU je však třeba, aby tento režim měl jasnější vnitrozemská pravidla, která budou využita zejména pro kontrolu čerpání finančních prostředků. Jednoznačná pravidla pro posuzování toho, jak dochází k nakládání s veřejnými prostředky (jak v postavení výdajů z veřejného rozpočtu, tak na straně příjemců těchto prostředků) jsou nezbytností jak pro toho, kdo čerpá prostředky, tak pro veřejné rozpočty, které toto čerpání zprostředkovávají či z jejichž finančních prostředků jsou částky čerpány.

⁶ Cit.dle rozsudku NSS-1Afs 1/2013 – 47 ze dne 27. 6. 2013, <http://www.nssoud.cz>.

Platná právní úprava⁷ neřeší všechny otázky spojené s dotacemi detailně a proto připravované novely zákonů, upravujících rozpočtové hospodaření, předpokládají mimo jiné i přesnější vymezení dotací. Tím by mělo dojít k tomu, aby nemohlo jít při poskytování dotací o určitou „volnou úvahu“ poskytovatele veřejných prostředků. Zároveň by byla nastavena jasná pravidla i pro subjekt čerpající prostředky a tím i vymezený rámec pro následné kontroly nakládání s těmito prostředky. Navrhovaná právní úprava sice neřeší vše, co se týká dotací, ale měla by lépe nastavit pravidla pro poskytování a čerpání dotací tak, aby nedocházelo k svévolnému obcházení zákonů. Nebudu zde rozvádět pravidla pro čerpání prostředků z EU a jejich fondů, kde je dodržování pravidel pro čerpání pod větší kontrolou již dnes, ale existuje u nás řada případů, kdy jsou ze státního či místních rozpočtů poskytovány peníze bez přesného stanovení účelu a vedoucí k možnosti využít prostředky jen podle uvážení toho, kdo je získal - bez většího důrazu na jejich přiměřenost a efektivnost čerpání. Zaměřím se jen na malý úsek - čerpání dotací na úrovni municipalit.

Podle článku 101 odst. 4 úst. zák. č. 1/1993 Sb., Ústava České republiky, ve znění pozdějších předpisů, stát může zasahovat do činnosti územních samosprávných celků, jen vyžaduje-li to ochrana zákona a jen způsobem stanoveným zákonem. Povinnosti v oblasti samostatné působnosti územních samosprávných celků jim tedy mohou být stanoveny pouze zákonem, jako jediným přiměřeným nástrojem, který nemá alternativu. A to se týká i nakládání s rozpočtovými prostředky.

Výdaje mimo příslušný článek rozpočtové soustavy jsou zajištěny přerozdělovacími procesy uvnitř rozpočtové soustavy. Tyto přerozdělovací procesy se ve vyspělých zemích i u nás uskutečňují peněžními transfery ve formě dotací nebo podílů na výnosu daní centralizovaných v ústředních rozpočtech.⁸

Vývoj jednotlivých výdajových položek na všech úrovních rozpočtů nebyl, není a nebude nikdy rovnoměrný. Na úrovni státu se nejrychleji zvyšují výdaje na sociální oblast (zejména s ohledem na věkové složení obyvatelstva

⁷ Zákony č.218/2000 Sb., a č.250/2000 Sb., ve znění pozdějších předpisů.

⁸ Podrobněji viz Marková H., Boháč R.: Rozpočtové právo, C.H. Beck Praha 2007.

a další obdobné aspekty). V municipální sféře je zaznamenáván např. růst objemu výdajů a veřejnou hromadnou dopravu a bezpečnost či veřejný pořádek.⁹

Poskytování dotací ze státního rozpočtu je činností spadající do oblasti veřejné správy, poskytovatel je vůči příjemci dotace v postavení správního orgánu. Pohled na právní úpravu oblasti dotací nám ukazuje, že na rozdíl od příjmů – např. daní - nejsou pro dotace jako příjmy či výdaje stanovena jednotná závazná pravidla, což je zdůvodňováno širí oblastí, do kterých dotace směřují.

V rozpočtech obcí a krajů jsou dotace příjmovými položkami za situace, kdy jsou poskytovány ze státního rozpočtu, rozpočtů státních fondů apod., ale ani pro tento případ nejsou přesně vymezena pravidla, jak s těmito prostředky na úrovni municipálních rozpočtů nakládat. Na dotaci není hmotně-právní nárok a tak ani na postup při vydání rozhodnutí o jejím přiznání se nevztahují procesně-právní normy ve formě aplikace správního řádu a soudního přezkumu, což v řadě případů způsobuje problémy.

Vydáním rozhodnutí, obsahujícím mj. i podmínky poskytnutí dotace, vzniká mezi poskytovatelem a příjemcem dotace veřejnoprávní vztah. Poskytovatel dotace např. může – za stanovených podmínek - dotaci následně nevyplatit a tam už je obrana toho, kdo dotaci nedostal vyplacenou, velmi těžká.

Platné znění zákona č.250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů, nestanoví dosud zcela přesná pravidla pro poskytování či odnímání dotací a návratných finančních výpomocí z územních rozpočtů, ani pravidla pro zveřejňování záměru územního samosprávného celku poskytnout dotaci nebo návratnou finanční výpomoc na účel stanovený poskytovatelem a dalších dokumentů souvisejících s poskytnutím peněžních prostředků. Tento nedostatek by měla odstranit novela zákona, kterou se má zákon od příštího roku změnit.¹⁰

⁹ Příspěvek na výkon státní správy obcím, který je také možné považovat za určitou formu dotace ze strany státu obcím, je stanoven v příloze zákona o státním rozpočtu na příslušný rok. Jeho výše je diferencovaná podle počtu obyvatel obce a podle úkolů, které obec zajišťuje.

¹⁰ Stejný přístup - fakticky stejná úprava - je navrhována jako doplnění zákona č.218/2000 Sb. o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla). Přijetí obou novel však definitivně nevyřeší všechny nejasnosti v poskytování a využívání dotací – to by měla řešit až zcela nová právní úprava rozpočtových vztahů. V tomto příspěvku zůstávám pouze u rozpočtů územních samospráv.

Pojem dotace také dosud v zákoně definována není, což opět napravuje novela zákona, která vymezuje pojem tak, že dotací se rozumí peněžní prostředky poskytnuté z rozpočtu územního samosprávného celku, městské části hlavního města Prahy, svazku obcí nebo Regionální rady regionu soudržnosti právnické nebo fyzické osobě na stanovený účel.

Obdobně je tomu i s pojmem návratná finanční výpomoc, kdy novela za návratnou finanční výpomoc označuje peněžní prostředky poskytnuté bezúročně z uvedených rozpočtů na stanovený účel, které je jejich příjemce povinen vrátit do rozpočtu poskytovatele ve stanovené lhůtě.

Na dotaci ani na návratnou finanční výpomoc není právní nárok, nestanoví-li zvláštní zákon jinak. Jak dotace tak návratné finanční výpomoci mají být finančně vypořádány, tj. musí být předložen přehled o čerpání a použití poskytnutých peněžních prostředků a o vrácení nepoužitých peněžních prostředků do rozpočtu poskytovatele.

Finanční prostředky se poskytují na základě žádosti, ve které musí být nejen údaje o žadateli a částka, o kterou žádá, ale i účel a jeho odůvodnění, doba ve které má být dosaženo účelu, na který se žádá tato částka, nebo kdy má být částka vrácena a další náležitosti které stanoví zákon. Nevyhoví-li poskytovatel žádosti o poskytnutí dotace nebo návratné finanční výpomoci, sdělí bez zbytečného odkladu žadateli, že jeho žádosti nebylo vyhověno a důvod nevyhovění žádosti.

Bude-li provedena navrhovaná změna zákona, dojde ke stanovení náležitostí v tom směru, že by mělo dojít v určité míře k omezení svévole toho, kdo rozhoduje o poskytnutí finančních prostředků. Nová právní úprava by měla nejen přesněji vymezit pojmy dotace či návratná finanční výpomoc, ale také náležitostí, které s čerpáním veřejných prostředků souvisejí.

Začátek dotačního vztahu musí být spojen s vymezením subjektů tohoto vztahu - osoby poskytovatele dotací a příjemce dotace. Poskytovatelem může být územní samosprávný celek (obec, kraj), městská část hlavního města Prahy, svazek obcí nebo Regionální rada regionu soudržnosti. Takto vymezený poskytovatel však může být v jiném případě též příjemcem dotace z jiného rozpočtu - vedle jiných fyzických či právnických osob, které mohou být také příjemcem dotace z jiných rozpočtů.

Předmětem plnění na straně příjemce bude finanční částka, která má být využita na stanovený účel. Právní regulace v tomto směru jde tedy směrem k předcházení zneužívání veřejných prostředků na jiné účely než na ty, pro které byly prostředky poskytnuty. Ale zatímco v případě daní, dojde ze strany toho, kdo neodvede daň k tomu, že si text zákona, který mu povinnost ukládá, vyloží tak, aby z toho měl vlastní prospěch – neodvedl stanovené prostředky do veřejného rozpočtu, v případě dotací má příjemce stanovený účel na který má prostředky použít a zneužívání se dopouští tím, že poskytnuté prostředky použije na účel jiný. Vzhledem k tomu, že zákony upravující rozpočtové hospodaření dosud nestanovují zpravidla účel přímo – ten je uveden až ve veřejnoprávní smlouvě – nelze hovořit o přímém zneužívání práva, ale spíše o určité svévoli subjektu, který s prostředky nakládá.

Připravovaná novela zákona má zdůraznit, že dotace nebo návratná finanční výpomoc se poskytuje veřejnoprávní smlouvou (s výjimkou pro některé návratné finanční výpomoci nebo pokud tak stanoví zvláštním zákon). Průhlednosti takto poskytovaných prostředků má pomoci i to, že poskytovatel bude mít povinnost zveřejnit svůj záměr poskytnout dotaci nebo návratnou finanční výpomoc na podporu stanoveného účelu na portálu veřejné správy ve stanové lhůtě a formě.¹¹ Nedodržení povinnosti zveřejnění záměru nebo veřejnoprávní smlouvy na Portálu veřejné správy má být správním deliktem, za který může být poskytovateli dotace nebo návratné finanční výpomoci z územního rozpočtu stanovena pokuta.

Po stránce věcné tak má připravovaná právní úprava zejména představovat sjednocení některých ustanovení v právní úpravě procesu poskytování dotací ze státního i z územních rozpočtů. Předpokládá se stanovení povinných náležitostí žádosti o poskytnutí dotace a návratné finanční výpomoci a dalších dokumentů (náležitosti záměru o poskytnutí prostředků, veřejnoprávní smlouvy o jejich poskytnutí apod.). Zpřesnit se má např. také ustanovení zákonů v části upravující porušení rozpočtové kázně (např. vymezení

¹¹ Záměr se má zveřejnit nejméně po dobu 90 dnů ode dne zveřejnění. Veřejnoprávní smlouva o poskytnutí dotace nebo návratné finanční výpomoci a její dodatky se mají zveřejnit na portálu veřejné správy do 30 dnů ode dne uzavření smlouvy nebo jejího dodatku a předpokládá se, že bude zveřejněna po dobu 10 let. Spory z právních poměrů při poskytnutí dotace nebo návratné finanční výpomoci se rozhodují podle správního řádu (podrobněji viz <http://www.psp.cz/sqw/sntisk.sqw>).

orgánů příslušných k rozhodování sporů ze smluv). Řada otázek však ještě není do novely zařazena s odkazem, že se připravuje samostatná právní norma upravující dotační vztahy. Je tedy otázkou, zda bude přijata novela obou zákonů upravujících rozpočtové hospodaření nebo se bude čekat další rok na přijetí zcela nového zákona o dotacích.

3 Transparentnosti veřejných rozpočtů jako cesta k zprůhlednění výdajových stránek rozpočtů

S otázkou čerpání dotací a jejich využitím úzce souvisí otázka transparentnosti veřejných výdajů na všech stupních rozpočtů – zařazených mezi centrální či místní rozpočty.

Centrum pro rozpočet a politické priority se sídlem ve Washingtonu D.C. zveřejňuje pravidelně každé dva roky výsledky rozsáhlého srovnávacího projektu o transparentnosti veřejných rozpočtů v současné době ve 100 zemí. Obsahem hodnocení je rozsah informací o hospodaření státu, které jsou poskytovány vládou daného státu široké veřejnosti, a to prostřednictvím Indexu otevřeného rozpočtu (Open Budget Index), který umožňuje rychlé porovnání různých zemí i vývoj v jedné zemi v čase.¹² Situaci a pozici České republiky a některých dalších států lze nalézt v tabulce, která je vlastním zpracováním údajů s využitím uvedeného materiálu a která je zařazena v příloze příspěvku.

ČR se umístila v roce 2012 se 75 body ze 100 možných na 8. místě a celkově je její přístup k poskytování informací o veřejných financích hodnocen jako velmi dobrý.¹³ V posledních zveřejněných údajích je popsána situace odpovídající rozpočtovému roku 2012 a vývoj údajů, ve srovnání s předchozími roky ukazuje, že informovanost ohledně veřejných rozpočtů, se zlepšuje.¹⁴ Nejslabším bodem, podle výše uvedeného dokumentu, při poskytování informací veřejnosti zůstává u nás neexistence informačního dokumentu primárně určeného pro širokou veřejnost, ve kterém by byly vhodnou for-

¹² [Http://www.openbudgetindex.org](http://www.openbudgetindex.org).

¹³ Pro srovnání – 2012 - Slovinsko 74 -, Polsko 59, Německo 71, Slovensko 67, Maďarsko hodnoceno nebylo.

¹⁴ V roce 2006 byla ČR se 61 body ze 60 hodnocených států na 15.místě, v roce 2008 z 88 hodnocených států se 62 body na 15-17.místě, v roce 2010 z 96 hodnocených států se 62 body na 18.místě.

mou shrnuty informace o rozpočtovém procesu, rozpočtových prioritách, nejvýznamnějších příjmech, výdajích, saldu, způsobu jeho financování a vývoji státního zadlužení, či alespoň srozumitelný slovníček základních pojmů z této oblasti. Ti, kdož se problematice rozpočtu věnují spíše okrajově, by podobný materiál také ocenili.

4 Závěr

K problematice dotací na úrovni obcí a krajů se váže i jedno z ustanovení Evropské charty místní samosprávy: „*Dotace místním společenstvím se pokud možno předem neváží na financování konkrétních projektů. Poskytování dotací nelikviduje základní svobodu místních společenství uplatňovat v rámci své působnosti volné uvážení.*“ Podle tohoto odst.7 čl. 9 Charty, který se týká dotací, mají být dotace místním společenstvím účelové. O účelovosti však zmiňuje § 19 zákona o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů¹⁵, který říká, že účelovost se určí

- individuálně ve vztahu ke konkrétnímu úkolu
- odvětvově ve vztahu k potřebám daného odvětví, nebo
- územně ve vztahu k potřebám vymezeného území nebo jeho části anebo místa.¹⁶

V případě municipalit v ČR tak jde o vymezení účelovosti vzhledem k potřebám jako celku nikoli k jednotlivým úkolům a proto se dá říci, že tento požadavek Charty lze považovat za splněný. Ovšem volnost uvážení na straně místních společenství může vést až k jejich zneužití, což by měla omezit novela zákona. Dotace a jejich možné zneužívání jsou spojeny s řadou nejasností v procesu čerpání rozpočtových prostředků. Subjekty, které podle stanovených neúplných pravidel nesplní kritéria pro čerpání finančních prostředků a vzniklou situaci – povinnost vrácení prostředků do rozpočtu, ze kterého byly prostředky poskytnuty a další peněžité sankce – řeší cestou úvěrů a zadlužování, by změnu uvítaly.

Možnost „volného,“ uvážení při realizaci určitých projektů, kdy jsou k dispozici finanční prostředky, které nejsou přímo spojeny s finančními zdroji

¹⁵ Zákon č.250/2000 Sb., ve znění pozdějších předpisů.

¹⁶ Podrobněji viz např. Marková H.: Finanční zdroje místních společenství a Evropská charta místní samosprávy v podmínkách ČR, MU Brno 2005 - ISBN 80-210-3677-X

v místě, může být spojena se svévolí, uvažováním o obcházení podmínek až ke zneužití finančních prostředků a v krajním případě může končit až trestním řízením – což je však záležitost jiného oboru práva.

Literature

Marková H.: Finanční zdroje místních společenství a Evropská charta místní samosprávy v podmínkách ČR, MU Brno 2005 - ISBN 80-210-3677-X

Marková H., Boháč R.: Rozpočtové právo, C.H. Beck Praha 2007 – ISBN 978-80-7179 -598-8

Knapp, V.: Teorie práva. C. H. Beck, Praha, 1995, s. 184-185, ISBN 80-7179-028-1

KOHAJDA, Michael. Zneužití práva v aktuálním českém daňovém právu a judikatuře. In BOHÁČ, Radim, et alii. Aktuální otázky financí a finančního práva z hlediska fiskální a monetární podpory hospodářského růstu v zemích střední a východní Evropy v roce 2010: soubor odborných statí z IX. mezinárodní vědecké konference. Praha: Leges, 2010, s. 300 - 311. ISBN: 978-80-87212-57-8.

Nováková P.– Lichnovský J.: Obcházení zákona ve věcech daňových, Právní rozhledy, 2008, č. 4, s. 125-130. ISSN 1210-6410

Šeřl V: Institut zneužití práva v právu daňovém Dny práva – 2009 – Days of Law: the Conference Proceedings, 1. edition. Brno: Masaryk University, 2009, ISBN 978-80-210-4990-1

Contact – e-mail

markova@prf.cuni.cz

Kombinovaná nomenklatura EU – důkazní kruh

Pavel Matoušek

Právnická fakulta Univerzity Palackého v Olomouci, Česká Republika

Abstract in original language

Kombinovaná nomenklatura EU je jedním z rozhodných prvků pro stanovení výše platební povinnosti v daňovém právu u daně z přidané hodnoty a daně spotřební a v celním právu u cla. Rozhodným správním orgánem pro zařazení zboží do kombinované nomenklatury jsou výhradně celní orgány, které však současně jsou i správci cla, daně nebo se na správě daně podílejí. Vzniká důkazní kruh, kdy ten kdo má výhradní oprávnění o zařazení zboží rozhodnout, rozhoduje i v případě sporů o správnost zařazení.

Keywords in original language

celní orgán, celní řízení, celní sazebník, Celní správa ČR, EBTI, Evropská unie, EZISZ, GATT, Harmonizovaný systém, Kombinovaná nomenklatura EU, kontrola zboží, Světová celní organizace, TARIC, TAXUD, úřední věstník, WCO, WTO, závazná informace o sazebním zařazení zboží.

Abstract

EU Combined Nomenclature is one of the decisive elements for determining the amount of the payment obligations in tax law at the value added tax and excise taxes and customs duties in law. The applicable administrative authority for the classification of goods in the Combined Nomenclature are solely customs authorities, but at the same time as the Trustees duties, taxes or the tax administration involved. This creates the burden of the ring when the one who has the sole authority to decide on the classification of goods, and decides on disputes about the accuracy of the classification.

Keywords

Customs Authority, Customs Procedures, Customs Tariff, Customs Administration, EBTI, European Union, EBTI, GATT, Harmonized

System, EU Combined Nomenclature, Commodity Inspection, the World Customs Organization, TARIC, TAXUD, Official Journal, WCO, WTO, Binding Information BTI.

1 Úvod - Historie číselného označování zboží

Již před první světovou válkou se v celní praxi začalo používat pro vyjádření jednotlivých druhů zboží číselných kódů nomenklatur. Tyto měly větší národní charakter a u jednotlivých států se zařazení různě lišila. Rozvoj mezinárodního obchodu, zrychlování dopravy a přepravy zboží, potřeba rozpoznat rychle zboží bez zdoluhavého překladu jeho názvu z jazyka prodávající země, si vyžadovala odstraňování rozdílností zbožíových nomenklatur národních celních sazebníků a vytváření jednotné mezinárodně srozumitelné číselné klasifikace zboží. Nejednalo se o žádný živelný samovývoj, nýbrž koordinátory této číselné klasifikace zboží byla Rada pro celní spolupráci v Bruselu, GATT a následně pokračující Světová obchodní organizace WTO. Proces vývoje jednotné zbožíové nomenklatury trval časově poměrně dlouho.

- Konvence o nomenklatuře pro klasifikaci zboží v celních tarifech (Úmluva o celním názvosloví) – Brusel, 15. 12. 1950
- Protokol o rektifikaci konvence o Nomenklatuře pro klasifikaci zboží v celních tarifech (Protokol o rektifikaci Úmluvy o celním názvosloví) – Brusel, 1. 7. 1955
- Mezinárodní úmluva o Harmonizovaném systému popisu a číselného označování zboží – Brusel, 14. 6. 1983
- Protokol o změně Mezinárodní úmluvy o Harmonizovaném systému popisu a číselného označování zboží – Brusel, 24. 6. 1986

V České republice, vlastně v té době v Československu, byl Harmonizovaný systém uveden v účinnost zveřejněním ve sbírce zákonů, jako

- Vyhláška MZV č. 160/1988 Sb. – Vyhláška o Mezinárodní úmluvě o harmonizovaném systému popisu a číselného označování zboží a Protokolu o její změně (účinnost od 1. 1. 1988)

Harmonizovaný systém (Harmonized System) je číselná klasifikace zboží na základě čtyřmístných a šestimístných číselných kódů, která je užívána v cca 150 zemích světa, takže lze ji označit jako světovou klasifikaci zboží.

Harmonizovaný systém je spravován Světovou celní organizací (WCO – World customs organizations). Na základě Harmonizovaného systému byla vytvořena Kombinovaná nomenklatura užívaná v Evropském společenství, dnes v Evropské unii.

- Nařízení Rady (EHS) č. 2658/1987 ze dne 23. 7. 1987 o celní a statistické nomenklatuře a o společném celním sazebníku

Kombinovaná nomenklatura zboží (Combined Nomenclature), v návaznosti na Harmonizovaný systém, zařazuje zboží pod osmimístné číselné kódy, nebo-li tzv. osmimístné podpoložky.

2 Právní úprava

Současnou právní úpravu problematiky Kombinované nomenklatury EU vytváří v rámci Evropské unie kombinace vždy dvou předpisů, a to:

- Nařízení Rady (EHS) č. 2658/1987 ze dne 23. 7. 1987 o celní a statistické nomenklatuře a o společném celním sazebníku. (obecná právní úprava problematiky celního sazebníku)
- Nařízení Komise (EU) č. 1101/2014 ze dne 16. 10. 2014, (celní sazebník pro rok 2015)

Uvedené Nařízení Komise tvoří vždy přílohu č. 1 Nařízení Rady a tato příloha se každý rok mění, neboť pro každý rok Evropská unie vydává nový celní sazebník, který vždy obsahuje aktuálně platnou Kombinovanou nomenklaturu EU. Každoroční změna celního sazebníku – zmíněné přílohy 1, musí být vždy provedena nejpozději do 31. října kalendářního roku s účinností od 1. ledna roku následujícího, aby byl dostatek času se s novým celním sazebníkem, tzn. i s novou Kombinovanou nomenklaturou EU seznámit a na změny se připravit.

Pod právní úpravu problematiky Kombinované nomenklatury EU lze ještě přiřadit další přímo použitelné právní předpisy EU, což jsou:

- Prováděcí nařízení Komise (ES) o zařazení určitého zboží do Kombinované nomenklatury EU. (Těchto předpisů je v současné době platných 385.)

Všechny uvedené předpisy jsou vydávány v Úředním věstníku EU, řada L. V případě Prováděcích nařízení Komise (ES) o zařazení určitého zboží do Kombinované nomenklatury EU platí, že pokud je takový předpis vydán, pak zařazení uvedené v tomto předpisu je závazné pro všechny subjekty, kdekoliv v EU, které stejné zboží dováží či vyváží, přijímají či odesílají. Příslušné platné právní předpisy EU nalezneme v databázi EUR-Lex Vydávání nových předpisů EU můžeme průběžně sledovat v Úředním věstníku EU řada L.

3 Celní sazebník Evropské unie

Smluvní cla jsou založena na celním sazebníku Společenství, jak stanoví článek 20, odstavec 1, Nařízení Rady (EHS) č. 2913/1992 v platném znění – celní kodex Evropské unie. Celní sazebník je právním podkladem pro celní sazby stanovené pro jednotlivé druhy zboží ztotožněné číselnými kódy Kombinované nomenklatury EU, které vytváří strukturu celního sazebníku, která obsahuje následující údaje:

- Číselní kódy Kombinované nomenklatury EU
- Popis zboží
- Smluvní sazba
- Doplnková měrná jednotka, tj. měrná jednotka, ve které se vyjadřuje množství zboží.

Celní sazebník ve formě právního předpisu není uzpůsoben pro rychlé zařazování zboží do Kombinované nomenklatury EU nezbytné pro celní projednávání zboží v dovozu a vývozu v praxi zahraničního obchodu EU. Pro praktické užívání Kombinované nomenklatury EU pro zařazování zboží, přiřazování příslušných nomenklatur jednotlivým druhům zboží, slouží TARIC.

4 TARIC

Článkem 2, Nařízení Rady (ES) č. 2658/1987 o celní a statistické nomenklatuře a o společném celním sazebníku byl vytvořen právní podklad pro vytvoření integrovaného celního sazebníku Evropského společenství, který je znám pod zkratkou TARIC. Jedná se propojený informační systém zakládající se na Kombinované nomenklatuře EU. TARIC je informační systém,

TARIC není právní předpis. Integruje v sobě Kombinovanou nomenklaturu, doplňkové třídění k označení zboží (tzv. Taric-kódy), sazby cel a další informace o opatřeních EU ve vztahu ke zboží příslušné nomenklatury.

V současné době obsahuje integrovaný celní sazebník Společenství – TARIC dle Sdělení č. 2004/C 258/06 ze dne 20. 10. 2004, publikováno v Úředním věstníku EU, řada C, ročník 2004, číslo 258, následující údaje:

- Kombinovanou nomenklaturu EU
- Tarifní opatření:
 - Celní sazby pro třetí země
 - Suspenze celních sazeb
 - Tarifní kvóty
 - Tarifní preference
- Zemědělská opatření:
 - Zemědělské komponenty
 - Dodatečná cla na cukr a na mouku
 - Vyrovnávací poplatky
 - Refundace pro základní (tj. nezpracované) zemědělské výrobky
- Obchodní opatření:
 - Antidumpingová cla
 - Vyrovnávací cla
- Opatření omezující pohyb zboží:
 - Zákazy dovozu / vývozu
 - Omezení dovozu / vývozu
 - Množstevní omezení
- Opatření pro sběr statistických údajů:
 - Dohled dovozu
 - Dohled vývozu

Elektronická forma TARICu je spravována Komisí EU a je denně aktualizována.

Pro správné zařazení zboží do Kombinované nomenklatury EU se pomocně používají Vysvětlivky ke Kombinované nomenklatuře

Evropského společenství, které byly vydány v EU Úředním věstníkem řady C, číslo 50/2006 dne 28. 2. 2006. Vysvětlivky KN EU jsou průběžně aktualizovány. Vysvětlivky KN EU jsou volně přístupné na internetových stránkách Celní správy ČR. Dále pak Vysvětlivky Harmonizovaného systému popisu a číselného označování zboží Světová celní organizace (World Customs Organization). Tyto vysvětlivky volně přístupné nejsou, je nutno si zakoupit zpracovanou publikaci těchto vysvětlivek, buď v papírovém zpracování, nebo v elektronické formě.

5 Členění Kombinované nomenklatury

Kombinovaná nomenklatura se vnitřně člení na:

- třídy (je jich celkem 21) označené římskými číslicemi, jako třídy I až XXI
- XX - kapitoly (je jich celkem 97) označené arabskými číslicemi, jako kapitoly 01 až 97
- XXXX - nomenklaturní čísla – čtyřmístný číselný kód
- XXXXXX - nomenklaturní položky – šestimístný číselný kód
- XXXXXXXX - nomenklaturní podpoložky – osmimístný číselný kód

Kombinovaná nomenklatura svým rozčleněním obsahuje veškeré druhy zboží a opačně lze říci, že jakékoliv zboží lze vždy zařadit pod některou z nomenklatur Kombinované nomenklatury EU. Třídy a kapitoly vytváří v Kombinované nomenklatuře EU následující základní členění:

- | | |
|------------|--|
| I. třída | Živá zvířata. Živočišné produkty. |
| II. třída | Rostlinné produkty |
| III. třída | Živočišné nebo rostlinné tuky a oleje. Výrobky vzniklé jejich štěpením. Upravené jedlé tuky. Živočišné nebo rostlinné vosky. |
| IV. třída | Výrobky potravinářského průmyslu. Nápoje, lihové tekutiny a ocet. Tabák a vyrobené tabákové náhražky. |
| V. třída | Nerostné produkty |
| VI. třída | Výrobky chemického průmyslu a příbuzných průmyslových odvětví |
| VII. třída | Plasty a výrobky z nich. Kaučuk a výrobky z něj. |

- VIII. třída Surové kůže a kožky, usně, kožešiny a výrobky z nich. Sedlářské a řemenářské výrobky. Cestovní potřeby, kabelky a podobné schránky. Výrobky ze střev.
- IX. třída Dřevo a dřevěné výrobky. Dřevěné uhlí. Korek a korkové výrobky. Výrobky ze slámy, esparta a jiného materiálu na úplety. Košíkářské výrobky.
- X. třída Buničina ze dřeva nebo z jiných celulózových vláknovin. Sběrový papír nebo lepenka, též odpad a výmět. Papír, lepenka a výrobky z nich.
- XI. třída Textilie a textilní výrobky
- XII. třída Obuv, pokrývky hlavy, deštníky, slunečníky, vycházkové hole, hole se sedátkem, biče, jezdecké bičinky a jejich části. Upravená péra a zboží z nich. Umělé květiny. Výrobky z lidských vlasů.
- XIII. třída Výrobky z kamene, sádry, cementu, osinku (azbestu), slídy nebo podobných materiálů. Keramické výrobky. Sklo a skleněné výrobky.
- XIV. třída Právě perly (přírodní nebo uměle pěstované), drahokamy a polodrahokamy, drahé kovy, kovy plátované drahými kovy a výrobky z nich. Umělá bižuterie. Mince.
- XV. třída Obecné kovy a výrobky z obecných kovů
- XVI. třída Stroje a přístroje, elektrická zařízení a jejich části a součásti. Přístroje pro záznam a reprodukci zvuku, přístroje pro záznam a reprodukci televizního obrazu a zvuku a části, součásti a příslušenství k těmto přístrojům.
- XVII. třída Vozidla, letadla, plavidla a dopravní zařízení
- XVIII. třída Nástroje a přístroje optické, fotografické nebo kinematografické, měřicí, kontrolní nebo přesné. Nástroje a přístroje lékařské a chirurgické. Hodiny a hodinky. Hudební nástroje. Části, součásti a příslušenství těchto nástrojů a přístrojů.
- XIX. třída Zbraně a střelivo. Jejich části, součásti a příslušenství.
- XX. třída Různé výrobky
- XXI. třída Umělecká díla, sběratelské předměty a starožitnosti.

Když vyhodnotíme jenom výše uvedené členění na třídy, musíme konstatovat, že Kombinovaná nomenklatura EU obsahuje veškeré druhy zboží a opačně lze říci, že jakékoliv zboží lze vždy zařadit pod některou z nomenklatur Kombinované nomenklatury EU.

5.1 Základní princip Kombinované nomenklatury EU

Členění Kombinované nomenklatury EU nemá vnitřní logickou systematiku, se kterou by jednotlivé druhy zboží byly řazeny postupně za sebou. Některé třídy i kapitoly mají vnitřní členění dle posloupnosti stupně zpracování, tj. „surovina, polotovary, výrobek“, jiné třídy a kapitoly toto členění postrádají a jsou v nich jen seřazeny produkty podle společného charakteru funkce, k čemu slouží a ve vnitřní posloupnosti „konkrétní výrobky a závěrem ostatní jinde nejmenované výrobky“. Když analyzujeme Kombinovanou nomenklaturu EU podrobněji, zjistíme, že dalším znakem postrádajícím jakoukoliv logickou systematiku je zařazování částí, součástí a příslušenství zboží, kdy někdy se zařazují pod stejnou podpoložku Kombinované nomenklatury jako kompletní výrobek, ke kterému přináleží, někdy se však zařazují, jako závěrečná položka nomenklaturního čísla ve kterém se nachází kompletní výrobek a dokonce někdy se zařazují pod samostatné zvláštní nomenklaturní číslo jiné než je nomenklaturní číslo kompletního výrobku a některé části a součásti se zařazují podle materiálu, ze kterého jsou vyrobeny. Právě tato různorodost činí z Kombinované nomenklatury a z procesu jejího užití a ze zařazování zboží velmi náročnou a složitou činností s velkým rizikem možných chyb. Aby toto riziko bylo co nejvíce minimalizováno je nutno při užití Kombinované nomenklatury EU dodržovat určitá pravidla.

5.2 Užití Kombinované nomenklatury – proces zařazování zboží

Zařazování zboží podle Kombinované nomenklatury do příslušné nomenklatury není zařazováním náhodným a už vůbec se nejedná o zařazování do nomenklatury podle přání například dovozce zboží. Zařazování zboží je řízený proces podle pravidel Kombinované nomenklatury EU.

Postupné kroky vedoucí ke správnému zařazení zboží pod Kombinovanou nomenklaturu jsou následující:

- Určit o jaké zboží se jedná z hlediska jeho základní charakteristiky tj. např. živé zvíře, rostlina, potravina, chemikálie, tiskovina, textilní výrobek, stroj, elektrické zařízení, přístroj, dopravní prostředek, starožitnost.
- Určit z jakého materiálu je zboží vyrobeno, tj. např. z plastu, ze dřeva, z gumy, z kůže, z papíru, z textilu, z keramiky, z betonu, z oceli, z hliníku, ze zlata.
- Určit k čemu zboží je, jakou má zboží funkci, tj. např. k lidské výživě, k výživě zvířat, k léčebným účelům, ke kosmetickým účelům, k fotografickým účelům, k měření fyzikálních veličin, ke sportu, ke hraní, k obrábění kovů, k obrábění plastů, ke zvedání břemen, k záznamu zvuku, atp.
- Seznámení se s obecnými pravidly, která platí pro proces zařazování zboží v Harmonizovaném systému = interpretační pravidla HS - a tím i pro zařazování v Kombinované nomenklatuře EU Určit třídu Kombinované nomenklatury EU (Harmonizovaného systému), do které zboží patří podle nejspecifičtějšího popisu, který se hodí na předmětné zboží a při tomto určování aplikovat úvodní poznámky k příslušné třídě (pravidla příslušná pro zařazování zboží do příslušné třídy).
- Určit v této třídě kapitolu Kombinované nomenklatury EU (Harmonizovaného systému), do které zboží patří podle nejspecifičtějšího popisu, který se hodí na předmětné zboží a při tomto určování aplikovat úvodní poznámky k příslušné kapitole (pravidla příslušná pro zařazování zboží do příslušné kapitoly).
- Určit v této kapitole nomenklaturní číslo (čtyřmístné), do kterého zboží patří podle nejspecifičtějšího popisu, který se hodí na předmětné zboží.
- Přesvědčit se ve Vysvětlivkách k Harmonizovanému systému a Kombinované nomenklatuře EU jestli předmětné zboží není výjimkou, která z tohoto nomenklaturního čísla je vyloučena a má povinné jiné speciální zařazení.

- Určit v tomto nomenklатурním čísle položku (šestimístnou), do které zboží patří podle nejspecifičtějšího popisu, který se hodí na předmětné zboží.
- Určit v této nomenklатурní položce podpoložku (osmimístnou), do které zboží patří podle nejspecifičtějšího popisu, který se hodí na předmětné zboží.

I zmíněná pravidla platná pro zařazování zboží v Kombinované nomenklaturě EU mají svou posloupnost, kterou je nutno při jejich aplikaci dodržet, neboť tato pravidla na sebe navazují, a to:

- Všeobecná pravidla pro interpretaci Kombinované nomenklatury EU
- Úvodní poznámky pro každou jednotlivou třídu (platnost v rozsahu příslušné třídy)
- Úvodní poznámky pro každou jednotlivou kapitolu (platnost v rozsahu příslušné kapitoly)

Všechna tato pravidla se nacházejí ve Společném celním sazebníku EU, tj. v Nařízení Komise (EU) č. 1101/2014 ze dne 16. 10. 2014, (celní sazebník pro rok 2015).

Proces zařazování zboží, a to i když ovládáme pravidla zařazování zboží v Kombinované nomenklaturě EU, je v praxi vždy složitý, často s následnými pochybnostmi o správnosti konečného zařazení. Pro získání jistoty o správném zařazení zboží pod nomenklaturu Kombinované nomenklatury je možné požádat o vydání závazné informace o sazebním zařazení zboží nebo dalších ověřovacích postupech.

5.3 Závazná informace o sazebním zařazení zboží

Závazná informace má charakter individuálního rozhodnutí celní správy o sazebním zařazení zboží, které je závazné pro celní orgány ve vztahu k osobě, které byla závazná informace vydána a pouze pro účely sazebního zařazení zboží. Závazná informace o sazebním zařazení zboží se vydává na základě písemné žádosti. Na vyřízení žádosti a vydání závazné informace mají celní orgány lhůtu až 90 dnů.

Závazná informace platí na celém celním území EU pro celní řízení u zboží, které bylo zahájeno po dni vydání závazné informace. Při použití k celnímu

řízení v jiných členských státech EU je nutno předkládat závaznou informaci o sazebním zařazení zboží v úředním jazyce toho kterého členského státu EU.

Závazná informace o sazebním zařazení zboží je platná po dobu 6 let ode dne vydání, pokud nepozbude platnosti dříve, např. proto, že se dostala do kolize s později vydanými právními předpisy v EU. Celní orgány změnu či odvolání závazné informace oznamují držitelé závazné informace o sazebním zařazení zboží. V případě kolize zařazení téhož zboží různě v závazných informacích celních správ jednotlivých členských zemích EU, je správné zařazení zboží vyhlášeno předpisem EU, a to Nařízením Komise (ES) publikovaným v Úředním věstníku EU.

5.4 Nezávazné zařazení zboží - elektronická informace o sazebním zařazení zboží

Celní správa ČR zavedla službu ve formě poskytování nezávazných elektronických informací o sazebním zařazení zboží. Tato službu je realizována na internetových stránkách celní správy. Při využití této služby je nutno si uvědomit, že ze strany celních orgánů jsou poskytovány nezávazná informace o sazebním zařazení zboží, tzn. deklarant při celním řízení plně odpovídá za deklarovaný, vykázaný údaj, jeho správnost a pravdivost. Tato služba poskytovaná celními orgány je velmi účinnou pomocí při orientaci pro zařazování zboží v kombinované nomenklatuře u složitých případů. Jedná se však o nezávaznou informaci.

5.5 Prováděcí nařízení Komise EU o zařazení zboží do Kombinované nomenklatury EU

V případech, kdy se v zařazení téhož zboží do Kombinované nomenklatury EU formou závazné informace rozcházejí celní orgány jednotlivých členských států EU a zařazení téhož zboží je různé, pak situaci řeší Komise EU vydáním Prováděcího nařízení Komise EU o zařazení určitého zboží do kombinované nomenklatury EU s platností a závazností pro celou EU. Vydání tohoto předpisu ruší platnost všech závazných informací o celně sazebním zařazení zboží, které se týkají předmětného zboží a zařazením tohoto zboží jsou v rozporu s tímto vydaným předpisem EU. Zařazení zboží do Kombinované nomenklatury EU uvedené v prováděcím nařízení

Komise EU je závazné pro zařazení téhož zboží v celé EU, tj. závazné pro zařazování všemi subjekty ve všech členských státech EU. Prováděcí nařízení Komise EU jsou publikována v Úředním věstníku EU, řada L.

5.6 Evidence závazných informací sazebního zařazení zboží Evropské unie (EZISZ / EBTI)

Všechny platné závazné informace o sazebním zařazení zboží vydané ve všech členských státech Evropské unie jsou vystaveny v elektronické databázi EZISZ (Evidence závazných informací sazebního zařazení) / EBTI (European Binding Tariff Information) se vstupem nejlépe přes internetové stránky Celní správy ČR. Vyhledávat je možné v databázi nejčastěji dle:

- Nomenklatury
- Řídícího slova
- Čísla závazné informace

Práce s touto databází spočívá nejčastěji v ověřování správnosti zařazení do určité nomenklatury, kdy se porovnává zboží s ověřovanou nomenklaturou s popisem zboží na závazných informacích se zařazením do stejné nomenklatury a hledá se shoda reálného zboží s popisem na závazných informacích.

5.7 Sumarizace významu a problematiky Kombinované nomenklatury EU

Význam Kombinované nomenklatury Evropské unie je zcela evidentní z přehledu, kde všude se Kombinovaná nomenklatura EU užívá:

- V řízení před celním úřadem při dovozu, vývozu a průvozu zboží
- U dovozu zboží má přímý vliv na výběr celní sazby a tím na výši cla
- V řízení před celním úřadem v rámci statistiky zahraničního obchodu
- V řízení před celním úřadem v rámci problematiky spotřebních daní
- V řízení před celním úřadem v rámci problematiky ekologických (energetických) daní
- V rámci statistiky Intrastat
- V rámci problematiky DPH – souvztažnost sazby daně a druhu zboží

- U dovozu zboží, vzhledem k tomu, že clo je součástí základu pro výpočet DPH, má Kombinovaná nomenklatura EU vliv, prostřednictvím cla, na výši DPH
- V problematice DPH pak nomenklaturní čísla ztotožňují zboží začleněné do snížené sazby DPH
- V rámci problematiky zboží podléhajícího mezinárodnímu dohledu jako zboží „dvojitěho užití“
- Při stanovování původu zboží dle mezinárodních preferenčních dohod
- Při mezinárodní dopravě – označování zboží na nákladních listech (např. CMR)
- Při vykazování příjmu a odeslání vybraných druhů zboží měsíčně v částce nad 100000,- Kč při intrakomunitárním obchodu EU neplátcí DPH pro ČSÚ.

Již jen ta skutečnost, že Kombinovaná nomenklatura EU je užívána v celní a daňové problematice, jednoznačně vyjadřuje její velký význam. Jen to co jsem dosud popsal, zase vyjadřuje její velkou složitost. Obtížnost praktického použití Kombinované nomenklatury EU ještě navíc umocňuje skutečnost, že praktická aplikace Kombinované nomenklatury EU, metodika postupu při procesu zařazování zboží se nikde neučí a v systému „samovýuky“ deklarant, dovozce může pociťovat nedostatek volně dostupných informací na úrovni Vysvětlivek harmonizovaného systému. Dále pak může být i zřejmé, že v rámci celního řízení projdou v okamžiku celního odbavování zboží na celním prohlášení údaje i nesprávné v souvislosti s právem kontroly celních orgánů a nikoliv s povinností kontroly ze strany orgánů Celní správy ČR.

6 Dokazování správnosti zařazení – důkazní kruh

Harmonizovaný systém číselného označování zboží spravuje Světová celní organizace (WCO), Kombinovaná nomenklatura EU byla celním kodexem EU Nařízením Rady (EHS) č. 2913/1992 v platném znění, a prováděcím předpisem k celnímu kodexu Nařízením Komise (EHS) č. 2454/93 v platném znění, svěřena do řízení celním orgánům.

Když dovozce, deklarant dováží nebo vyvážá zboží, musí v celním prohlášení v řízení o propuštění zboží a jeho vyclení, které provádí celní orgány, každé zboží zařadit do Kombinované nomenklatury EU. Pokud si deklarant – dovozce není zařazením zboží do Kombinované nomenklatury EU a jeho správností zcela jist, obrací se ve věci zařazení zboží na celní orgány, soudní znalci, byť v příslušném oboru k druhu zboží, jsou z rozhodování o zařazení do Kombinované nomenklatury EU vyloučení. Dojde-li k nesprávnosti při zařazení zboží do Kombinované nomenklatury EU deklarantem, je jedinou cestou možného dokazování správnosti zařazení požádání o vystavení Závazné informace o sazebním zařazení zboží, kde o zařazení rozhoduje stanovený celní úřad s celostátní působností (Celní úřad Olomouckého kraje se sídlem v Olomouci), tedy opět celní orgán. Je-li třeba pro zařazení zboží pro rozhodnutí o Závazné informaci o sazebním zařazení zboží expertní činnosti, pak ji provede Celně technická laboratoř, či-li opět organizační součást celní správy.

Pokud deklarant nesouhlasí se Závaznou informací o sazebním zařazení zboží, může se odvolat ke Generálnímu ředitelství cel opět k celnímu orgánu. Po všech peripetích řízení spojených se zařazením zboží do Kombinované nomenklatury EU je možno ukončit celou anabázi u Evropského soudního dvoru, kde o odborné vyjádření ve věci Kombinované nomenklatury bude vyzváno Ředitelství B TAXUDu, tzn. Vrchního ředitelství Evropské komise – Daňová a celní jednotka, tzn. orgán opět spadající do správy celní problematiky pouze s tím rozdílem, že jde tentokrát o úroveň Evropské unie. Důkazní kruh v problematice Kombinované nomenklatury EU a praxe s ní spojené vytvořený jen z celních orgánů se uzavřel.

7 Závěr

Ve věci Kombinované nomenklatury EU na všech úrovních řízení nemůže vstoupit do důkazního řízení plnohodnotně cizí nezávislý prvek mimo celní správu, ať na úrovni České republiky, v podstatě tak i na úrovni Evropské unie. V celé dosavadní praxi s použitím Kombinované nomenklatury EU v řízeních před orgány Celní správy ČR nebylo prokázáno, že by tohoto dominantního, monopolního postavení celních orgánů v důkazních prostředcích

ve vztahu ke Kombinované nomenklatuře bylo zneužito, ale objektivitě čehokoliv v jakémkoliv systému vždy prospívá, může-li být konfrontována nejen s názory uvnitř systému, ale i s názory z vně systému.

Použitá literatura:

Nariadením Rady (EHS) č. 2913/1992 v platném znění – Celní kodex EU
Nariadením Komise (EHS) č. 2454/93 v platném znění – prováděcí předpis k Celnímu kodexu EU
Nariadení Rady (EHS) č. 2658/1987 ze dne 23. 7. 1987 o celní a statistické nomenklatuře a o společném celním sazebníku

Nariadení Komise (EU) č. 1101/2014 ze dne 16. 10. 2014 - celní sazebník pro rok 2015

Contact - email

matousek@p-p-mat.cz

Zneužití daňových předpisů daňovým orgánem - několik poznámek na pozadí polské praxe

Wojciech Morawski

Uniwersytet Mikołaja Kopernika w Toruniu, Wydział Prawa
i Administracji, Katedra Prawa Finansów Publicznych, Poland

Abstract in original language

Tento článek se věnuje vybraným aspektům zneužití daňových předpisů daňovým orgánem. Autoři se zabývají praktickými příklady takových činností daňových orgánů v Polsku. Autoři prezentují také judikaturu polských soudů týkající se této praxe.

Keywords in original language

Daňové právo; zneužití daňových předpisů; Polsko

Abstract

This paper refers to selected aspects of the abuse of tax law by tax authorities. The authors present practical examples of such actions of the tax authorities in Poland. The authors present the case-law of Polish courts regarding this practice.

Keywords

Tax Law; Abuse of Tax Law; Poland.

1 Zneužití/obcházení daňových předpisů - úvod

V Polsku koncepce „zneužití daňového práva“ měla své vzestupy a pády¹. Teorie, že existuje zákaz zneužití daňového práva poplatníkem byla již dobře zavedena v judikatuře. Ale po nějaké době Nejvyšší správní soud uvedl, že neexistuje žádný právní základ pro tvrzení, že zneužití daňového práva

¹ Více: B. Brzeziński, *Narodziny i upadek orzeczniczey doktryny obojęcia prawa podatkowego*, Przegląd Orzecznictwa Podatkowego, 2004 r., nr 1, M. Kalinowski, *Granice legalności unikania opodatkowania w polskim systemie podatkowym*, Toruń 2001.

je poplatníkům zakázáno². Poplatník může využít chyby zákonodárce, aby si snížil výšku daně. Není třeba vybrat takový způsob jednání, aby zaplatil nejvyšší daň.

V Polsku byly pokusy zavést - vyskytující se v soustavách mnoha zemí³ - tzv. *pravidlo o zamezení vyhýbání se daňovým povinnostem* (General Anti Avoidance Rule - GAAR), které by bylo základem pro boj proti daňovým únikům, jež jsou někdy ztotožňovány se zneužíváním daňového práva. V letech 2003 - 2004 v Polsku existoval právě takový zákaz zneužití daňového práva.

V souladu s článkem 24b Zákona Ordynacja podatkowa⁴:

„§ 1. Daňové orgány a daňové kontrolní orgány, když budou rozhodovat o daňových případech, nebudou brát v úvahu daňové důsledky právních kroků, pokud prokážou, že z těchto činností nelze očekávat jiné významné výhody než snížení daňové povinnosti, zvyšující se ztráty, zvýšení přeplatku nebo vrácení dané.

§ 2. Pokud smluvní strany, když realizovaly právní kroky uvedené v § 1, získaly požadovaný ekonomický efekt, pro který je vhodný jiný právní krok nebo jiné právní kroky, daňové důsledky se vyvádějí z tohoto jiného právního kroku nebo právních kroků.“

Ústavní soud ve svém rozsudku ze dne 11. května 2004 r.⁵ posuzoval, že toto ustanovení je v rozporu s Ústavou Polské republiky⁶. Soud nenegoval přípustnost *pravidla o zamezení vyhýbání se daňovým povinnostem*, ale měl výhrady ke způsobu, jakým bylo podáno. Podle Soudu musí být toto pravidlo přesnější. V současné době se v Polsku opět objevují snahy zavést toto pravidlo.

Kdykoli se v Polsku používá pojem „zneužití daňového práva“ nebo «obcházení daňových předpisů» rozumí se tím činnosti poplatníka. To - údajně - jen poplatník zneužívá daňových zákonů nebo obchází tyto zákony. Však

² Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24 listopadu 2014, FSA 3/03, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/36A5E718AC>.

³ A. Olesinska, Klauzula ogólna przeciwno unikaniu opodatkowania, Torun 2013.

⁴ Zákon ze dne 26. 08. 1997 Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2012 r., poz. 749 ve znění pozdějších předpisů; citováno dál: „O.p.”). Je to zákon, který obsahuje záležitosti, jež v České republice obsahuje Daňový řád.

⁵ Rozsudek Ústavního soudu (Trybunał Konstytucyjny) ze dne 11. května 2004, K 4/03, OTK-A, 2004/5/41, Dz.U.2004/122/1288.

⁶ Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej ze dne 2. dubna 1997 r. Dz.U. z 1997 r. Nr 78, poz.483 ve znění pozdějších předpisů.

když tak říkáme, neobracíme pozornost na skutečnost, že «zneužívat» zákon může jen ten, kdo ho «používá». Přece jen, poplatník nevyužívá daňové právo. On pouze - a to jen v situaci, když se musí vypočítat daň - postupuje v souladu s ustanovením daňového práva⁷.

Na rozdíl od poplatníka, daňové předpisy jsou používány daňovým orgánem. Daňový orgán provádí daňové řízení a vydává rozhodnutí. To znamená, že nelze hovořit o zneužití daňového práva daňovým poplatníkem.

Nicméně, můžeme mluvit o zneužívání soukromého práva daňovým poplatníkem, aby získal příznivé daňové důsledky. Jestliže poplatník vykonává civilní transakci uměle z hlediska účelu, ke kterému by za normálních okolností vedla, a jediným účinkem je snížení výše daně, takovou situaci lze považovat za zneužití práva, ale občanského práva.

2 Zneužívání a obcházení daňových předpisů správcem daně

Dnes tato problematika zneužití daňového práva má nečekané nové významy. Pokud je daňový zákon používán správcem daně, daňový orgán může tohoto zákona - hypoteticky - nadužívat.

Pozorování praxe využívání daňového práva w Polsku ukazuje, že zneužití práva ze strany daňových orgánů je fenomén existující v polské realitě. Horší je, že tyto postupy jsou bohužel občas akceptovány - možná nechtěně - správními soudy.

V současné době, v doktríně polského daňového práva chybí diskuse o této problematice. Nebyla také formulována vědecká definice tohoto fenoménu. Můžeme se jen setkat s pokusem formulace definice, kterou můžeme jmenovat „předběžnou“ nebo „pracovní“⁸.

Taková pracovní definice může vypadat takto:

Zneužívání daňových předpisů daňovým orgánem je situace, ve které daňový orgán přistupuje k daňovému poplatníku bez právního základu, nebo s použitím nesprávného právního základu nebo na základě vyplývajícím z chybného výkladu daňového práva.

7 B. Brzeziński, O zjawisku nadużycia prawa podatkowego przez administrację podatkową, *Kwartalnik Prawa Podatkowego* 2014, Nr 1, s. 30.

8 Op. cit. s. 31-32.

Takové chápání analyzovaného fenoménu se zdá být příliš široké. Ve skutečnosti, mohli bychom dojít k závěru, že zneužití daňového práva je každá situace, když daňový úřad vydal defektní rozhodnutí. Z tohoto důvodu je vhodné zavést významné omezení této definice. Rysem zneužívání je nedostatek účinných opatření k ochraně daňového poplatníka. Tato opatření buď vůbec neexistují, nebo finanční úřad je schopen tato opatření „neutralizovat“, nebo opatření sice existují, ale je také v judikatuře akceptace praxe orgánů. Jistě za zneužití daňového práva by měla být považována situace, kdy daňový úřad používá ustanovení daňového práva takovým způsobem, že jeho cíl nebude dosažen, ale v důsledku jeho použití se zlepší právní postavení daňového úřadu. Lze tedy dojít k závěru, že toto je činnost, která nese charakteristiku umělosti. Současně daňový úřad tedy ukrývá pravý cíl své činnosti.

V tomto příspěvku problematika terminologie nebude podléhat důkladné analýze. Účelem je ukázat praktické činnosti daňových úřadů, které jsou příkladem podceňování práv poplatníka.

3 Zahájení trestního řízení za účelem pozastavení běhu promlčecí lhůty

V Polsku se daňová povinnost promlčuje po 5 letech od konce roku, v němž se tato daň stala splatná. To je princip, s kterým se pojí značné množství výjimek. V praxi se daňová povinnost může nikdy nepromlčet. V souladu s článkem 70 § 6 o.p. běh promlčecí lhůty daňové povinnosti nezačne, a započatý je pozastaven od dne zahájení řízení o daňovém přestupku (fiskálního trestního řízení) až k jeho ukončení.

Je těžké pochopit smysl pozastavení běhu promlčecí lhůty v důsledku zahájení řízení v trestní věci. Zejména, že v souladu s čl. 114a. Fiskálního trestního zákoníku⁹ řízení v trestních věcech mohou být pozastavena, pokud jejich průběh je značně brzděn probíhajícím řízením u daňových kontrolních orgánů, daňových úřadů, celních orgánů nebo správních soudů.

V takové situaci už daňový orgán nemusí spěchat. Fiskální trestní řízení bude pozastaveno z důvodu daňového řízení, a běh promlčecí lhůty bude přerušeno z důvodu fiskálního trestního řízení. V důsledku toho daňové řízení

⁹ Zakon ze dne 10 zaří 1999 r. Kodeks karny skarbowy, Dz.U. z 2013 r., poz. 186 ve znění pozdějších podpis.

není třeba končit rychle. Daňový orgán má spoustu času. Vzhledem k tomu, že daňové řízení nekončí a fiskální trestní řízení bude pozastaveno, daňové řízení nebude muset zrychlit. Daňový orgán tak může skutečně využít fiskální trestní řízení k prodloužení promlčecí lhůty.

Existuje nějaká možnost ověření správními soudy, zda bylo zahájení trestního řízení odůvodněné nebo jeho účelem bylo jen prodloužení běhu promlčecí lhůty? Především, pravidla nečiní přerušeni běhu promlčecí lhůty závislým na tom, zda podezření ze spáchání trestného činu se ukázalo být odůvodněné.

Dokončení trestního řízení, bez odsouzení, nemusí prokázat, že postup byl zahájen neoprávněně. V době zahájení daňový orgán nemá totiž plnou znalost toho, co poplatník udělal, zda se dopustil trestného činu. Orgán provádějící řízení se o tom dozví pouze po provedení řízení. Není možné říci, že vždy, když dojde k ukončení trestního řízení bez odsouzení, se předtím daňový úřad dopustil zneužití práva.

Samozřejmě, můžeme si představit, že správní soud - při zvažování daňové věci - bude zkoumat, zda bylo řízení zahájeno legitimně. Neopodstatněné zahájení řízení by mohlo být - čistě hypoteticky - základem pro zjištění, že nedošlo k žádnému zastavení běhu promlčecí lhůty. V praxi však by toho bylo těžko dosáhnout. V Polsku v daňové oblasti rozsudky vydává správní soud, který nemá právní nástroje k posouzení, zda daňový úřad zahájil trestní řízení legitimně. Například v Polsku, správní soudy neprovádějí důkazní řízení. Kromě toho stanovení vhodnosti zahájení trestního řízení by bylo nákladné a prodloužilo by řízení.

V praxi navíc správní soudy výslovně zjišťují, že nemají pravomoc prozkoumávat oprávnění zahájení trestního řízení. Teoreticky, daňový poplatník se může snažit přesvědčit státního zástupce, aby obvinil úředníka, který neoprávněně zahájil trestní řízení na základě čl. 231 trestního zákoníku, podle kterého se veřejný činitel, který přesahuje svou pravomoc a způsobuje újmu veřejnou nebo soukromou trestá odnětím svobody až na 3 roky. Na základě polského práva odsouzení nezmění situaci poplatníka.

Výzkum provedený odborníky z praxe ukazuje, že v Polsku daňové orgány zahájují trestní řízení většinou ve chvíli, kdy končí běh promlčecí lhůty. Není

divu - polský zákonodárce vytvořil ideální podmínky pro zneužití práva ze strany úředníků. Neboť nejsou účinné nástroje pro boj proti zneužití daňových předpisů daňovým orgánem.

4 Vydávání vadných daňových rozhodnutí nebo ustanovení o okamžitém provedení cílem přerušeni promlčecí lhůty

V souladu s čl. 70 § 3 daňového řádu běh promlčecí lhůty je přerušen, když vedoucí finančního úřadu bude provádět nucený výkon rozhodnutí (exekuční řízení) a během toho řízení bude používat „exekuční opatření“ (np. exekuce z movitého majetku, z platu), o čemž byl poplatník oznámen. Po přerušeni běhu promlčecí lhůty tento běží znova ode dne následujícího po dni, kdy opatření bylo použito.

Exekuční opatření může být používán po uplynutí dne platby, pokud poplatník nepodal odvolání proti rozhodnutí o dani. Pouze tehdy, když rozhodnutí nabylo právní moci daňový orgán může přistoupit k vymáhání daně. Do 31. prosince 2008 daňový úřad mohl vymáhat daň, když daňový poplatník podal odvolání proti rozhodnutí o dani. V současné době je to možné pouze v případě, když daňový úřad vydá rozhodnutí stanovující okamžitou vykonatelnost rozhodnutí o dani.

V praxi často vedoucí daňových úřadů, když se blížil konec promlčecí lhůty vydávali dříve daňové rozhodnutí, a od 1. ledna 2009, rozhodnutí s okamžitou vykonatelností, která se vydávala s vědomím, že je možné, že jsou vadná. Taková rozhodnutí byla vydávaná jen proto, aby na jejich základě mohl daňový úřad použít exekuční opatření a přerušit promlčecí lhůtu. Správní soudy tvrdily, po mnoho let, že následně zrušení takového daňového rozhodnutí není relevantní pro promlčení¹⁰. Po zrušení rozhodnutí daňový úřad měl opět 5 let na vydání již správně připraveného daňového rozhodnutí. Paradoxní bylo, že v důsledku protiprávního jednání (vydání vadného rozhodnutí) daňový úřad mohl získat výhodu v podobě přerušeni běhu promlčecí lhůty.

¹⁰ Jinak: W. Morawski, Tytuł wykonawczy a bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, Prawo i Podatki 2007, Nr 8, s. 27 – 31, T. Brzezicki, W. Morawski, Umorzenie postępowania egzekucyjnego a skuteczność przerwania biegu terminu przedawnienia poprzez zastosowanie środka egzekucyjnego – casus osiągnięcia korzyści przez pastwo z własnego bezprawia? Monitor Podatkowy 2012, Nr 11, s. 23-30.

Taková činnost může být popsána jako zneužití práva. Daňový úřad nevydal rozhodnutí cílem vyřešení daňového případu, ale pouze k přerušení běhu promlčecí lhůty. Vedoucí tak vědomě porušil zákon a správní soudy to navíc dlouho akceptovaly.

Teprve v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 28. dubna 2014¹¹ konstatováno, že následné zrušení rozhodnutí stanovujícího okamžitou vykonatelnost rozhodnutí o dani znamená, že nedošlo k přerušení běhu promlčecí lhůty, a to i přes použití exekučního opatření.

Soud citoval několik důvodů pro toto stanovisko. Mimo jiné správní soud poukázal na to, že v souladu s čl. 2 Ústavy Polsko je stát, který respektuje principy sociální spravedlnosti. Případ, ve kterém výsledkem protiprávního jednání ze strany daňového úřadu je zlepšení jeho právní situace, by porušoval všechny principy spravedlnosti.

Tento rozsudek je příkladem toho, že se polské soudy, nicméně, snaží bojovat proti zneužívání daňového práva daňovým orgánem.

5 Nahrazování svědectví strany jejím vysvětlením

V Polsku neexistuje v daňovém řízení princip vzájemné spolupráce správce daně a poplatníka, jako to je v České republice¹². Poplatník během daňového řízení se nemusí na příklad vypovídat jako svědek o důležitých okolnostech. Poplatník může svědčit (pol. być przesłuchany) jen, když souhlasil¹³. Zdá se zřejmé, že není možné vyslechnout poplatníka, když ten nechc. Daňové orgány v Polsku mají řešení tohoto problému. V souladu s čl.155 § 1 o.p. daňový orgán může vyzvat poplatníka, aby předložil vysvětlení (złożyc wyjaśnienia). Tento článek 155 existuje v kapitole „Výzvy”, čl. 199 v kapitole „Důkazy”.

Pro nás je zjevné, že vysvětlení není důkaz. Žádost o předložení vysvětlení může jen pomáhat daňovému orgánu porozumět nějakým problémům, ale nemůže být důkazem, jako svědectví podle čl. 199 o.p. Poplatník však není povinen svědčit v souladu s čl. 199 o.p. Bohužel pro daňové orgány nemá význam čl. 199 o.p. a vyžadují od poplatníka na základě čl. 155

¹¹ I FPS 8/13.

¹² § 6 (2) Zákona č. 280/2009 daňový řád.

¹³ Art. 199 o.p.

o.p. informace, které budou později tvořit základ rozhodnutí. Podle nás pro správce daně prostředkem k získání znalosti faktů jsou jen důkazní prostředky, „vysvětlení“ není důkazní prostředek.

Bohužel, správní soudy v Polsku akceptují dost často tuto praxi daňových orgánů¹⁴. Podle nás je to zřejmé obcházení zákazu výslechu poplatníka bez jeho souhlasu.

6 Odmítnutí provedení důkazu a námitka nedostatku důkazů poplatníka– past pro člena představenstva akciové společnosti nebo společnosti s ručením omezeným

Člen představenstva akciové společnosti nebo společnosti s ručením omezeným odpovídá za daňové nedoplatky společnosti¹⁵. V Polsku se takový člen jmenuje „třetí osoba“, a jeho právní situace je skoro stejná jako situace ručitele v souladu s § 171 Daňového řádu České republiky.

V Polsku se člen představenstva může vyhnout odpovědnosti, když dokáže, že např. podal žádost o konkurz včas, nebo prokáže, že nebyl vinen nedostatku podání žádosti o konkurz.

V Polsku daňové orgány požadují, aby člen prokázal tuto skutečnost. V jednom případě člen tvrdil, že by to mohla potvrdit výpověď svědka. Daňový orgán nevyslechl svědka, ale uznal, že člen nedokázal, že není vinen nedostatku žádosti o konkurz.

člen neměl možnost vyslechnout svědka, protože to může udělat pouze daňový orgán na jeho žádost. člen byl tak v pasti. Článek 116 o.p. vyžaduje, aby něco dokázal, ale toto dokazování může provádět pouze daňový orgán.

Naštěstí správní soud konstatoval, že v této situaci správce daně má povinnost vyslechnout svědka. Spor skončil šťastně pro člena. Činnosti daňového orgánu můžeme vyhodnotit jako pokus o zneužití práva.

7 Shrnutí - poučení pro budoucnost

Pozorování praxe vede k poměrně zřejmému závěru, že to je problém, který správní soudy velmi často nemohou zvládnout. Nedostatečná soudní

¹⁴ Více: B. Brzeziński, W. Morawski, Zastępowanie zeznań strony jej wyjaśnieniami – przykład „obejścia prawa” przez organ podatkowy, Przegląd Podatkowy, 2011, Nr 5, s. 6-1.

¹⁵ Art. 116 § 1 o.p.

ochrana poplatníka proti zneužívání daňových předpisů daňovými orgány, vede k závěru, že musíme přemýšlet o nových normativních řešeních. Řešením může být obecné pravidlo proti zneužívání daňových předpisů daňovým orgánem¹⁶. Existující právní předpisy, které by mohly plnit funkci tohoto pravidla, jako zásada legality a zásada provádění řízení takovým způsobem, aby se zvýšila důvěra poplatníka k daňovému orgánu, nejsou - jak je to vidět – postačující.

Contact - email

wojciechmorawski.torun@gmail.com

¹⁶ Byl by to nějaký inverzní GAAR.

Svévole v místních daních

Kristýna Müllerová

Palackého univerzita, Právnická fakulta, Česká republika

Abstract in original language

Tento článek se zabývá vztahy mezi obcí jako správcem místních daní a poplatníky, tedy subjekty povinnými k jejich placení. Autorka se zaměřila na případy kdy kvůli špatnému výkladu zákona, či chybám v OZV vznikají mezi těmito subjekty soudní spory. Článek se věnuje judikatuře Ústavního a Nejvyššího správního soudu, která měla vliv na výklad pojmů a aplikaci zákona o místních poplatcích. Autorka se zabývá otázkou, zda nedochází v těchto případech ze strany obce ke svévolnému výkladu právních předpisů k tíži adresátů, tedy poplatníků.

Keywords in original language

Místní daně; místní poplatky; judikatura; svévole; Ústavní soud; Nejvyšší správní soud.

Abstract

This article deals with the relationship between the municipalities as an administrator of the local taxes and the taxpayers – subjects liable for payment. The author has focused on cases, where bad interpretation of the Act or mistakes in municipal ordinances cause litigations between these two subjects. The article deals with the case law of the Constitutional Court and the Supreme Administrative Court, which affect the interpretation of the terms and application of the law on local taxes. The author examines, whether the municipality do not interpret the legislation arbitrarily to the detriment of taxpayer.

Keywords

Local Taxes; Local Charges; Jurisprudence; Arbitrariness; The Constitutional Court; The Supreme Administrative Court.

1 Uvedení do tématu

Svévole ve veřejné správě je obecně nežádoucím jevem. Ačkoli zákaz svévole v žádném právním předpisu není výslovně zakotven, je vyjádřen v podstatě již v čl. 1 Ústavy¹, protože se uplatňuje v rámci principů právního státu, mezi něž patří zákonnost, právní jistota, zásada legitimního očekávání, nebo zásada přiměřenosti zásahu. Otázkou svévole se zabýval mnohokrát i Ústavní soud a v její obecné rovině o ní hovoří jako o extrémním nesoulad právních závěrů s provedenými skutkovými a právními zjištěními.²

Se svévolí se můžeme setkat poměrně často a to zejména tam, kde je ponechána správnímu orgánu určitá rozhodovací pravomoc, tedy volnost vlastního uvážení v rámci zákonem stanovených mantinelů. Právě tyto zákonné limity mají svévolí orgánů veřejné moci zabránit a ústavně vyjádřená zásada legitimního očekávání dává adresátům nárok na to, aby správní orgán rozhodl způsobem předvídatelným na základě předchozích rozhodnutí ve stejných nebo obdobných věcech. Pokud tomu tak není, musí postup a způsob rozhodnutí řádně odůvodnit, tedy opřít o racionální argumenty, které budou v souladu se základními zásadami obsaženými v Ústavě a Listině.³

Správní orgán v případě svévolného jednání může porušovat hned několik principů právního a demokratického státu. Lze se setkat s narušováním právní jistoty v případech, kdy tento orgán ve stejných případech rozhoduje různě. Svévolným uplatňováním moci a nadbytečným používáním nástrojů regulace může zase veřejnosprávní orgán porušovat princip přiměřenosti zásahu. Nejen podle základních principů, ale i z judikatury je zcela zřejmé, že takové chování správního orgánu je naprosto nepřijatelné. Jak bylo již mnohokrát judikováno, zneužití prostoru pro vlastní rozhodování správního

¹ Zákon č. 1/1993 Sb., Ústava České republiky, ve znění pozdějších předpisů.

² Více viz nálezy Ústavního soudu ze dne 10. 3. 2005, sp. zn. III. ÚS 303/04, nálezy Ústavního soudu ze dne 24. 11. 2004, sp. zn. III. ÚS 351/04, nálezy Ústavního soudu ze dne 3. 3. 2005, sp. zn. III. ÚS 501/04, nálezy Ústavního soudu ze dne 15. 9. 2005, sp. zn. III. ÚS 606/04, nálezy Ústavního soudu ze dne 12. 7. 2006, sp. zn. III. ÚS 151/06, a jiné.

³ Více viz Josef Vedral: Základní zásady činnosti správních orgánů v novém správním řádu II. Deník veřejné správy. Cit: 8. 12. 2014. Dostupné z: <http://denik.obce.cz/clanek.asp?id=6228098>.

orgánu v důsledku popírá základní charakteristiky materiálního právního státu.⁴

S jistotou můžeme též říci, že svévoli správního orgánu nelze nikdy vyloučit právní úpravou, i kdyby byla sebelépe konstruovaná. Je totiž nezbytné, aby správní orgán disponoval možností své přirozené diskreční pravomoci, a současně, má-li tuto pravomoc, je naprosto logická jeho tendence z jejich mezí vybočovat, tím spíše, že tyto meze nejsou nijak přesně stanoveny.⁵

2 Svévole v místních daních

V rámci tohoto širokého spektra jsem se rozhodla zabývat svévolí v místních daních, tedy postupem obecních úřadů při správě místních poplatků, na což úzce navazuje tvorba vyhlášek obecním zastupitelstvem, protože právě na základě povinností stanovených zákonem a obecně závaznou vyhláškou pak obecní úřad poplatky spravuje.

V textu je užíván pojem poplatek, ale i pojem daň. Pojem daň se zde přitom vyskytuje ve smyslu daňového řádu,⁶ kdy pod tento pojem řadíme i clo, poplatek nebo jiné peněžité plnění.

Ve své práci jsem se zaměřila na judikaturu soudů v České republice a budu zde posuzovat, zda jednání správců místních poplatků, které vedlo ke konfliktům, jež musel rozhodnout až soud, lze označit za svévolné.

Jak bylo výše uvedeno, zákaz svévole vychází již z principu právního státu. V souladu s principem právního a demokratického státu jsou též vydávány obecně závazné vyhlášky, které musí splňovat obecná kritéria kladená na právní předpisy, jak je vyjádřeno v čl. 2 odst. 3 a 4 Ústavy⁷ požadavkem na uplatňování státní moci v případech, mezích a způsoby stanovenými zákonem a zákazem nutit občany činit, co neukládá zákon. Ustanovení

⁴ Srov. náleze Ústavního soudu ze dne 9. 10. 2012, sp. zn. II. ÚS 289/12.

⁵ Luděk Lisse: Veřejný zájem a zásady v § 2 odst. 4 správního řádu. Články. Cit: 8. 12. 2014. Dostupné z: <http://www.lisse.cz/cz/clanek/verejny-zajem-a-zasady-v-ss-2-odst-4-spravniho-radu-7>.

⁶ § 2 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů.

⁷ Čl. 2 odst. 3 a 4 zákona č. 1/1993 Sb., Ústava České republiky, ve znění pozdějších předpisů. „Státní moc slouží všem občanům a lze ji uplatňovat jen v případech, v mezích a způsoby, které stanoví zákon. Každý občan může činit, co není zákonem zakázáno, a nikdo nesmí být nucen činit, co zákon neukládá.“

obecně závazných vyhlášek proto musí být především určitá a vzájemně nerozporná. V opačném případě by byl porušen princip právní jistoty a hrozilo by porušení zákazu svévole příslušným správcem.⁸

Neurčitost a rozpornost vyhlášek je však poměrně častým problémem. Nezřídka se stává, že obecně závazné vyhlášky obsahují neurčitá nebo nepřesná ustanovení a není to vždy vinou zastupitelstva. I samotný zákon o místních poplatcích⁹ (dále jen ZMP) je na neurčitá a zavádějící, ne-li přímo rozporná ustanovení, poměrně bohatý. Ve stručnosti se lze zmínit o poplatku za psů, u něhož se takovýchto nejasností vyskytuje hned několik. Za velice nejasný považuji způsob stanovení sazby poplatku ze psů za druhého a dalšího psa, kdy není ze zákona zřejmé, zda se za druhého a dalšího psa o 50% zvyšuje sazba stanovená obcí, nebo přímo maximální zákonná sazba bez ohledu na to, v jaké výši je sazba v obci uplatňována na prvního psa. Většina obcí je zde zastáncem prvního způsobu, jsou však i takové, které stanovily sazbu druhým způsobem, což považuji při nejmenším za nešťastné a navíc v rozporu s pravidlem, *in dubio pro libertate*, tedy, pro účely finanční správy, *v pochybnostech ve prospěch poplatníka*.

Dalším problematickým ustanovením týkajícím se poplatku ze psů je osvobození pro osobu provozující útulek zřízený obcí. Tento dodatek, pokud by se vykládal ve smyslu, že definuje určitý typ útulku a vylučuje tak z osvobození útulky zřízené soukromými osobami, by byl nejen diskriminující, ale i v rozporu s definicí poplatníka jako držitele psa. Text zákona však svou nevhodnou strukturou takovýto způsob výkladu téměř nabízí. Útulek přitom po právní stránce neodpovídá definici držby a je tak a priori vyloučen z povinnosti platit poplatek.

Pokud pomineme problémy, které způsobuje znění zákona, narazí obec na další problémy při tvorbě vyhlášek, kdy se, v rámci své samostatné působnosti, snaží upravit k poplatkům další podrobnosti a při této své činnosti se může snadno odchýlit od zákonných ustanovení, případně jít přímo proti nim. V rámci takto vytvořených obecně závazných vyhlášek pak obecní úřad spravuje místní poplatky, tedy je vyměřuje, dohlíží na jejich odvádění,

⁸ Více viz nálezy Ústavního soudu ze dne 12. 8. 2008, sp. zn. Pl. ÚS 33/05, nebo nálezy Ústavního soudu ze dne 11. 12. 2007, sp. zn. Pl. ÚS 45/06.

⁹ Zákon č. 565/1990 Sb., o místních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů.

případně vymáhá nedoplatky a stanovuje sankce. Při těchto činnostech může pak snadno dojít ke svévolnému jednání, ať už vlivem chybného výkladu zákona, chyb ve vyhláškách nebo překročením hranice stanovené zákonem.

3 Konkrétní případy svévole

3.1 Chyby v OZV

Obec Kutná Hora zavedla ve své obecně závazné vyhlášce (dále jen OZV) několik typů osvobození od místního poplatku za provoz systému shromažďování, sběru, přepravy, třídění, využívání a odstraňování komunálního odpadu. Na základě těchto osvobození manželé F. přestali platit tento poplatek, protože byli přesvědčeni, že podle výčtu obsaženého ve vyhlášce mají na osvobození právo. Městský úřad v Kutné Hoře od nich však požadoval zaplacení tohoto poplatku se zdůvodněním, že mezi těmito ustanoveními je i věta, která byla do vyhlášky vložena novelou a jejich osvobození vylučuje. Předmětný článek 4 odst. 1 této vyhlášky měl dvě věty, přičemž druhá věta stanoví výjimku z osvobození se podle městského úřadu s dostatečnou jasností vztahovala ke všem předchozím písmenům, tedy včetně písmene d), podle kterého měli být manželé osvobozeni. Krajský úřad tento výklad potvrdil. Manželé se tak obrátili na soud. Městský soud v Praze zrušil rozhodnutí krajského úřadu s odůvodněním, že věta, která se má vztahovat i k písmenu d) je zcela nevhodně zařazena jako písmeno e). Z logiky věci soud dovodil, že městský úřad měl zájem tuto větu vztáhnout na předchozí písmena, avšak kvůli tomu, že ji tak nešťastně zařadil, působí tato věta jen jako další z bodů a nevyplývá z ní tak, že by se měla k předchozím bodům vztahovat. „*Negativní důsledky této vnitřní rozpornosti právního předpisu přitom nemohou jít k tíži fyzické osoby.*“¹⁰ Proti tomuto rozhodnutí podal městský úřad kasační stížnost, ta však byla zamítnuta. Nejvyšší správní soud se ztotožnil s názorem Městského soudu v Praze, a uvedl, že „*jedním ze základních atributů kladených na právní předpis v materiálně pojatém právním státě je jeho srozumitelnost a předvídatelnost následků*“.¹¹

Tento výklad OZV, kterého se domáhal městský úřad v Kutné hoře, považujeme za názorný příklad svévole správce místní daně. Ačkoli má obec relativní

¹⁰ Nález Ústavního soudu ze dne 11. 4. 2001, sp. zn. II ÚS 487/2000.

¹¹ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 11. 2004, sp. zn. 2 Afs 122/2004.

volnost co do tvorby a následného výkladu ustanovení svých vyhlášek, musí respektovat základní principy právního státu a vykládat jednotlivá ustanovení tak, aby byly jejich následky předvídatelné. V případě chyb či nepřesností ve vyhláškách je třeba uplatnit zásadu, *in dubio pro libertate*; jejímž rozvedením pak dospějeme k závěru, ke kterému dospěl i Nejvyšší správní soud a Městský soud v Praze, tedy že rozpornost právního předpisu nemůže jít k tíži poplatníka.

3.2 Chybný výklad zákona

Městská část Brno - Královo Pole měla v rámci své OZV o místním poplatku ze psů stanoveno i zákonné osvobození pro útulky, text odpovídal zákonnému textu. Kromě útulku zřízeného městem zde však začal působit i útulek zřízený soukromou osobou. Městský úřad, díky nepřesnému ustanovení zákona, které zní: „*od poplatku je osvobozena osoba provozující útulek zřízený obcí pro ztracené nebo opuštěné psy*“ požadoval po této soukromé osobě placení poplatku za všechny psy v útulku. Domníval se totiž, že osvobození platí pouze pro útulky zřízené obcí. Protože útulek odmítl zaplatit, byla mu daň vyměřena. Útulek se proti rozhodnutí odvolal na Magistrát města Brna, který však odvolání zamítl. Proto podal žalobu u Krajského soudu v Brně. Krajský soud rozhodl, že pojem držitel je třeba chápat ve smyslu občanského zákoníku a tudíž je útulek od poplatku osvobozen z důvodu, že nespĺňuje jeden ze znaků držby - mít věc (psa) s úmyslem mít ji pro sebe. Magistrát se tedy obrátil s kasační stížností na Nejvyšší správní soud, který potvrdil rozsudek Krajského soudu a plně se s ním ztotožnil. Dále Nejvyšší správní soud dodal, že si zřejmě i stěžovatel postupem času uvědomil, jakým způsobem by byl tento výklad diskriminující, a proto od roku 2007 novelou vyhlášky osvobodil veškeré útulky na území města, čímž dal de facto Krajskému soudu za pravdu. Podle Nejvyššího správního soudu zde v neposledním řadě hraje roli i fakt, že se žalobce staral o psy, kteří byli ztraceni či opuštěni a následně nalezeni na území města Brna. To znamená, že útulek nejen nebyl jejich vlastníkem, nýbrž lze mít za to, že vlastníkem většiny

z nich bylo právě město Brno, v souladu s platnými ustanoveními o nalezených věcech.¹² A to je bezpochyby dalším důvodem, proč by zpoplatnění tohoto útulku postrádalo logiku.¹³

Pokud tedy shrnu jednání tohoto správce daně, jde dle mého názoru opět o svévoli. Bez ohledu na to, že by takový výklad ustanovení byl vůči jiným útlukům diskriminující, měl podle mého názoru městský úřad v případě pochybností rozhodnout ve prospěch poplatníka v souladu s obecnými zásadami. Jednání městského úřadu, který toto vše ignoroval, neaplikoval zde ani výklad pojmu držitele podle občanského zákoníku, a toto své jednání navíc opíral o nezbytnost zvýšení příjmů svého rozpočtu, považují za jednoznačný případ svévole. Nejvyšší správní soud zde nemohl rozhodnout jinak, než že *„útulky nejsou držitelem věci ve smyslu § 129 odst. 1 občanského zákoníku, který se subsidiárně použije pro výklad pojmu držitel psa“*. Navíc ještě zdůraznil, že *„smyslem poplatku ze psů primárně není a ani nemá být posílení obecního rozpočtu, protože pak by se již pojmově nejednalo o poplatek, nýbrž spíše o majetkovou daň. Poplatek ze psů tak nemá jiný význam než snižovat či vyrovnávat negativní důsledky spojené s chovem psů“*.¹⁴

4 Závěr

Ve výčtu podobných případů by se dalo pokračovat, s ohledem na počet obcí a typů místních daní jich však není mnoho, během svého pátrání jsem narazila asi na dvacítku případů. Jistě jsou ale tyto případy dokladem toho, že ani oblast místních daní není výjimkou, a tak jako jinde v rámci veřejné správy, dochází i zde ke svévolnému jednání veřejnosprávních orgánů, konkrétně tedy správců daně.

Na obhajobu obecních úřadů lze však říci, že jim jejich práci komplikují nepřesná ustanovení zákonů, nehledě na to, že v jejich orgánech působí povětšinou laikové, kteří mají velké problémy na podkladě nepřesného zákonného ustanovení sepsat bezvadnou vyhlášku a následně její ustanovení správně vyložit a aplikovat. Ke svévolnému jednání tak dochází i pod vlivem mylných předpokladů obce, která se pak při hájení svých zájmů dostává

¹² § 135 odst. 1 zákona č. 40/1964 Sb., občanského zákoníku, ve znění pozdějších předpisů.

¹³ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 1. 2008, sp. zn. 2 Afs 107/2007.

¹⁴ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 1. 2008, sp. zn. 2 Afs 107/2007.

do rozporu se zákonnými ustanoveními či základními principy právního demokratického státu, právě proto, že jsou opřeny o tyto omyly a chybný výklad ustanovení.

K podobným situacím bude s největší pravděpodobností docházet neustále, a to i v budoucnu, protože jak bylo řečeno výše, toto občasně překračování mezi zákona je zcela logickým krokem orgánu, který má pro svou činnost zákonem stanoven prostor pro volné uvážení. Takovýto orgán, ať už se jedná o obecní úřad, či jakýkoli jiný subjekt, se bude vždy snažit zastávat své zájmy a posilovat své postavení. Jeho kolísání na povětšinou ne příliš jasně stanovené hranici mezi tím, co na základě zákona činit lze a co již je považováno za svévoli, je proto logické a nevyhnutelné. Z tohoto pohledu by se dala svévole chápat, jako jakýsi způsob, jak prostřednictvím praktických zkušeností veřejnosprávní orgány činí nejasné teoreticky vymezené hranice jasnějšími a hmatatelnějšími. Neodmyslitelnou roli zde proto vždy budou hrát soudy, které takovýto orgán usměrní zpět do patřičných mezí zákona a nejasně stanovené hranice mu tím vyjasní.

Literature

Zákon č. 1/1993 Sb., Ústava České republiky, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 565/1990 Sb., o místních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů.

Nález Ústavního soudu ze dne 10. 3. 2005, sp. zn. III. ÚS 303/04.

Nález Ústavního soudu ze dne 24. 11. 2004, sp. zn. III. ÚS 351/04.

Nález Ústavního soudu ze dne 3. 3. 2005, sp. zn. III. ÚS 501/04.

Nález Ústavního soudu ze dne 15. 9. 2005, sp. zn. III. ÚS 606/04.

Nález Ústavního soudu ze dne 12. 7. 2006, sp. zn. III. ÚS 151/06.

Nález Ústavního soudu ze dne 12. 8. 2008, sp. zn. Pl. ÚS 33/05.

Nález Ústavního soudu ze dne 11. 12. 2007, sp. zn. Pl. ÚS 45/06.

Nález Ústavního soudu ze dne 9. 10. 2012, sp. zn. II. ÚS 289/12.

Nález Ústavního soudu ze dne 11. 4. 2001, sp. zn. II ÚS 487/2000.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 1. 2008, sp. zn. 2 Afs 107/2007.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 11. 2004, sp. zn. 2 Afs 122/2004.

Luděk Lisse: Veřejný zájem a zásady v § 2 odst. 4 správního řádu. Články. Cit: 8. 12. 2014. Dostupné z: <http://www.lisse.cz/cz/clanek/verejny-zajem-a-zasady-v-ss-2-odst-4-spravniho-radu-7>

Josef Vedral: Základní zásady činnosti správních orgánů v novém správním řádu II. Deník veřejné správy. Cit: 8. 12. 2014. Dostupné z: <http://denik.obce.cz/clanek.asp?id=6228098>

Contact – e-mail

kristyna.mullerova@upol.cz

Svévole správce daně v ČR a SR

Zdenka Paponšková

Právnická fakulta Univerzity Palackého v Olomouci

Abstract in original language

Príspevek „Svévole správce daně v ČR a SR“ se zabývá oběma pojmy. Je nutné odpovědět na otázky - kdo a jak svévolně jedná. Příspěvek přináší analýzu podstaty institutu správce daně a svévole - její důvody a forma.

Key words in original language

Správce daně, daňová kontrola, svévole.

Abstract

Contribution „Wickedness of tax authorities in the Czech Republic and Slovakia „ deals with both concepts. It is necessary to answer two questions - who and how acts arbitrarily. This paper provides an analysis of the nature of the institute tax authorities and wickedness - its reasons and form.

Key words

Tax Authorities, Tax Control, Wickedness.

Úvodem

Téma příspěvku „Svévole správce daně v ČR a SR“ je poměrně rozsáhlé a podle mého názoru na něj lze nahlížet z mnoha úhlů pohledu.

Pomocí metody analýzy a v některých momentech i na základě komparace stavu v ČR a SR bych se ráda dobrala podstaty obou pojmů - svévole i správce daně. V tomto spatřuji primární cíl příspěvku.

Jde především o to odpovědět na otázku, kdo jedná svévolně - kdo je považován za správce daně pro účely tohoto příspěvku - a jak se jedná svévolně, resp. v čem svévole spočívá - jaké jsou důvody svévole a forma, ze které svévole vychází.

1 Správce daně

I když to není obvyklé, začnu od konce, tedy od institutu správce daně. Jako první si tedy kladu otázku: Kdo jedná svévolně, když mluvíme o správci daně?

Na základě ustanovení § 10 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen DR) je správcem daně správní orgán nebo jiný státní orgán (dále jen „orgán veřejné moci“) v rozsahu, v jakém mu je zákonem nebo na základě zákona svěřena působnost v oblasti správy daní. Správním orgánem se pro účely tohoto zákona rozumí orgán moci výkonné, orgán územního samosprávného celku, jiný orgán a právnická nebo fyzická osoba, pokud vykonává působnost v oblasti veřejné správy.

Z uvedeného je patrné, že jde o vymezení velmi rozsáhlé a odpovídající vymezení pojmu „daň“ pro účely DR¹.

Podívám-li se na pojmy „správní orgán“, „jiný státní orgán“, který zákonodárce souhrnně označuje pojmem „orgán veřejné moci“, dovolím se nad jejich pojetím pozastavit. Ať již je to v rámci různých definic jakkoliv, dovolím si tvrdit, že pojem „správní orgán“ je svým způsobem z nich nejdůležitější.

K uvedenému v minulosti předložila O. Pouperová², mimo jiné: „K pojmu správní orgán P. Průcha uvádí... Správní orgány jsou jednak součástí organizace státu, jednak součástí organizace veřejnoprávních korporací... Z organizačního hlediska je každý správní orgán relativně samostatnou organizační jednotkou ve veřejné správě, systémově je však vždy začleněn do příslušného organizačního subsystému organizace veřejné správy a jeho prostřednictvím pak do organizace veřejné správy jako celé organizační soustavy.

¹ Daní se pro účely tohoto zákona rozumí a) peněžité plnění, které zákon označuje jako daň, clo nebo poplatek, b) peněžité plnění, pokud zákon stanoví, že se při jeho správě postupuje podle tohoto zákona, c) peněžité plnění v rámci dělené správy. Daň zahrnuje rovněž daňový odpočet, daňovou ztrátu nebo jiný způsob zdanění a příslušenství daně. Příslušenstvím daně se rozumějí úroky, penále, pokuty a náklady řízení, jsou-li ukládány nebo vznikají-li podle daňového zákona. Úroky, penále a pokuta za opožděné tvrzení daně sledují osud daně.

² Pouperová, Olga. Ustřední správní úřady - formální nebo materiální pojetí? In: Právnick č. 1/2013, s. 67 - 68

V. Sládeček píše o orgánu veřejné správy, k němuž zařazuje jak státní orgán vykonávající přímou státní správu, tak jiný zpravidla nestátní subjekt nadaný samosprávou či pověřený výkonem státní správy.³

Jak je patrné, správce daně zapadá do uvedených definic s tím, že je zařazen do subsystému organizace veřejné správy, který vidím ve „správě daní“. Tou se podle DŘ rozumí podle ustanovení § 1 odst. 2. postup, jehož cílem je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady.

V České republice správce daně, omezím-li se zejména na orgány finanční správy a orgány celní správy, co se právní formy týče, řadíme k organizačním složkám státu. Tento fakt vyplývá ze zákona č. 219/2000 Sb., o majetku České republiky a jejím vystupování v právních vztazích, ve znění pozdějších předpisů. Podle ustanovení § 3 odst. 1 jsou organizačními složkami státu, mimo jiné, jiné správní úřady státu. Přičemž organizační složka státu není právnickou osobou. Jménem státu pak činí úkony vedoucí organizační složky státu, již se tyto úkony týkají, pokud zvláštní právní předpis nestanoví jinak.

Konkrétně pak ustanovení § 1 odst. 2 zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě ČR, ve znění pozdějších předpisů, stanoví, že jako orgány Finanční správy České republiky (dále jen „orgány finanční správy“) se zřizují Generální finanční ředitelství, Odvolací finanční ředitelství a finanční úřady, které jsou správními úřady a organizačními složkami státu.

Obdobně (na základě mnou provedeného výběru viz výše) stanoví ustanovení § 1 odst. 2 zákona č. 17/2012 Sb., o Celní správě ČR, ve znění pozdějších předpisů, že jako orgány celní správy se zřizují Generální ředitelství cel a celní úřady, které jsou správními úřady a organizačními složkami státu.

Proč zmiňuji tato fakta? Podle mého názoru je to významné v souvislosti otázkou, jak správce daně jedná v rámci svévole? Resp. za koho jedná? V ČR je, podle mého názoru, odpověď jednoznačná - správce daně jedná jménem státu, tedy za stát, neboť ho zastupuje na úseku státní správy, konkrétně pak v rámci správy daní, jak vyplývá z uvedeného. Nemůže, jak z podstaty věci vyplývá, jednat vlastním jménem.

³ Pouperová, Olga. Ústřední správní úřady - formální nebo materiální pojetí? In: Právník č. 1/2013, s. 68

Na Slovensku je na prvni pohled situace trochu jiná a myslím, že stojí za zmínku. Fakt, že od 1. ledna 2012 došlo ke sloučení celní a daňové správy je zajímavý, ale pro účely příspěvku není až tak podstatný. Co je však od situace v ČR odlišné, je, že, cituji: „Ústředné orgány štátnej správy... sú monokratické orgány s čiastočnou vecnou a celoštátnou územnou posobnosťou vo veciach štátnej správy, pričom sú samostatnými právnickými osobami, ktoré môžu na základe zákonov a v ich medziach vydávať právne predpisy uverejňované v Zbierke zákonov.“⁴

Budu-li pokračovat dále, pak podle zákona č. 333/2011 Z. z., o orgánech štátnej správy v oblasti daní, poplatkov a colníctva, jsou orgány finanční správy Finanční ředitelství SR, celní úřady, daňové úřady a Kriminální úřad daňové správy. Na rozdíl od ČR je Finanční ředitelství SR rozpočtovou organizací, tedy právnickou osobou státu zřízenou na plnění úloh státu. Má právní osobnost/subjektivitu. A zbytek (celní a daňové úřady a Kriminální úřad finanční správy) pak tzv. preddavkové organizácie. Jako takové nejsou příspěvkovými organizacemi, ale jsou vnitřní organizační složkou rozpočtové organizace a jsou napojené na rozpočet Finančního ředitelství SR.

Dalo by se tedy říci, že Finanční ředitelství SR jako právnická osoba s vlastní právní osobností/subjektivitou jedná samostatně, nikoliv jménem státu (na rozdíl o organizační složky státu v ČR), zatímco celní a daňové úřady a Kriminální úřad finanční správy, z důvodu, že jsou tzv. preddavkovou organizáciou - vnitřní organizační jednotkou Finančního ředitelství SR, pak jeho jménem.

2 Pojem „svévole“

2.1 V obecném pojetí

Definice pojmu svévole zní, z mého pohledu, dost děsivě. Podle wikislovníku⁵ se jedná o „bezohledné uplatňování své vůle“. Jinak (mimo náboženského chápání svévole či používání tohoto institutu v souvislosti s politickou mocí, státní mocí atp.) se s definicí na internetu nesetkáme. Podle mého názoru to znamená, že (drtivá) většina lidí ví, co toto slovo znamená. I když

⁴ Vrabko, Marián. Správné právo hmotné - Všeobecná část. 1. Vydanie. Bratislava: C.H.Beck. 2012. S. 127

⁵ Viz <http://cs.wiktionary.org/wiki/sv%C3%A9vole#v.C3.BDznam> - ze dne 15. listopadu 2014.

se nedomnívám, že v každé situaci se jedná o bezohledné uplatňování, příjemné v mnoha ohledech prosazování svévole být nemusí.

Kromě tohoto pojmenování se lze setkat v laickém i odborném pojmosloví s označením libovůle, zlovůle...

2.2 V právním pojetí, resp. finančně-právním pojetí

Na tomto místě nastupuje otázka, co je svévolným jednáním správce daně, resp. jak správce daně jedná, mluvíme-li o svévoli?

Zmínku o svévolném postupu lze v judikatuře soudů ČR najít v mnoha oblastech soukromého i veřejného práva. S ohledem na své zaměření je pro mě nejzajímavější oblast práva veřejného - např. svévole u soudních exekutorů, policie, správních orgánů, soudů, státního zastupitelství, finančních orgánů. Těmi posledními se budu, jak z předchozího textu vyplývá, zabývat podrobněji.

Ať už si každý definuje pojem svévole jakkoliv, mám za to, že se lze shodnout v tom, že jde o jev nežádoucí, resp. zakázaný.

Prosazování svévole - u subjektů pak ve smyslu zneužitá práva⁶, u orgánů ve smyslu zneužití pravomoci⁷ - je založeno, myslím, zejména na přizpůsobení výkladu práva potřebě případu. Otázkou ale zůstává, zda vždy jde o jev proti právu, jev právem nechtěný. Touto otázkou se ale dále zabývat nebudu, byť přiznávám, že diskuze na toto téma by byla zcela jistě zajímavá.

Z čeho taková svévole vyplývá? V rámci rozhodování zákonodárce správním orgánům dovoluje používat tzv. správní uvážení a tzv. neurčité pojmy.

Za neurčitý pojem lze považovat pojem, jehož obsah není v právní normě definován, a to záměrně, byť může mít/má často zásadní následky. Aplikace takového pojmu je ponechána na orgánu, který v dané věci rozhoduje.

Z finančního, resp. daňového práva sem lze konkrétně zařadit např.:

- důvody zvláštního zřetele hodné,
- jiné okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně/základu daně, atd.

⁶ Srovnej např. Kohajda, M. Zneužití práva v aktuálním českém daňovém právu a judikatuře. In Boháč, R. et alii. Aktuální otázky financí a finančního práva z hlediska fiskální a monetární podpory hospodářského růstu v zemích střední a východní Evropy v roce 2010: soubor odborných statí z IX. mezinárodní vědecké konference. Praha: Leges, 2010, s. 307 – 310.

⁷ Doc. Radim Boháč - řečeno na konferenci Dny práva dne 20. 11. 2014.

Uvedené se děje tedy v rámci tzv. správního uvážení, kdy- laicky řečeno - si správce daně vyloží daný pojem po svém.

Za jednu z nejznámějších si dovoluji označit „kauzu svévole správce daně“ v případě ne/odůvodněnosti daňové kontroly. Ústavní soud ve svém nálezu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07, vyslovil závěr, že k zákonnosti daňové kontroly je nutné, aby potřeba této kontroly byla odůvodněna existencí konkrétních pochybností či podezření, že daňovým subjektem přiznaná a následně (byť konkludentně) vyměřená daň je nižší nebo daňová ztráta vyšší, než by měla být. Ústavní soud dovodil obecný zákaz svévolné daňové kontroly s tím, že k tomu je potřeba, aby existovaly správcem daně formulované důvody k jejímu zahájení.

Takovým důvodem podle uvedeného nálezu nemůže být obecně formulovaný zájem státu na výběru daní, který je účelem zákona o správě daní, nýbrž musí zde existovat konkrétními skutečnostmi podložené podezření, že konkrétní daňový subjekt, u něhož je daňová kontrola zahajována, zřejmě svou daňovou povinnost nesplnil, nebo splnil, avšak v míře menší, než by měl. Pokud by správce daně mohl provádět daňovou kontrolu kdykoliv a bezdůvodně u libovolných daňových subjektů, jednalo by se dle citovaného nálezu Ústavního soudu o svévoli správce daně.⁸

Opačné stanovisko ale zastává Nejvyšší správní soud ČR (a souhlasí s ním soudy podřízené). V rozsudku ze dne 03. 12. 2009 č.j. 2 Aps 2/2009-52 Nejvyšší správní soud vyšel z názoru, že se v daňovém řízení nutně střetává veřejný zájem na stanovení a výběru daní na straně jedné a zájem na ochraně autonomní sféry jednotlivce na straně druhé a dovodil následující. Tento střet je třeba řešit prostřednictvím testu proporcionality.⁹

Daňovou kontrolu je podle tohoto rozhodnutí možné považovat za nezákonnou jen tehdy, pokud by bylo zřejmé, že její zahájení nebo provádění je výsledkem svévole (kterou však Nejvyšší správní soud rozhodně nespárňuje v pouhém zahájení daňové kontroly bez podezření na krácení daně), resp. šikanózního jednání správce daně vůči daňovému subjektu.¹⁰

⁸ Novotný, Petr. 76292. Zákonná daňová kontrola. Viz: http://www.roedl.com/fileadmin/user_upload/Roedl_Czech_Republic/clanky/2011/epravo.cz_30.08_PNO.pdf.

⁹ Srovnej viz <http://www.epravo.cz/top/clanky/zakonna-danova-kontrola-76292.html> - ke dni 16. 11. 2014.

¹⁰ Novotný, Petr. 76292. Zákonná daňová kontrola. Viz: http://www.roedl.com/fileadmin/user_upload/Roedl_Czech_Republic/clanky/2011/epravo.cz_30.08_PNO.pdf.

Svévole je zde chápána ve smyslu porušení zákonnosti. Konkrétním projevem svévole pak je, jak bylo Ústavním soudem konstatováno, provedení daňové kontroly kdykoliv a u kohokoliv.

Příkláním se k názoru NSS ČR. Pro doplnění si dovolím ještě uvést pro správu daní jiný postup, a to tzv. vytykácí řízení (podle zákona o správě daní a poplatků do 31. 12. 2010), nyní „řízení k odstranění pochybností“.

Vytykácí řízení - správně postup k odstranění pochybností - je taková malá předkontrola a správce daně by ho měl zahájit vždy, ale zároveň i pouze jen tehdy, pokud má oprávněné a odůvodněné pochyby o údajích, které daňový subjekt uvedl ve svém daňovém přiznání.

Jedná se o postup při správě daní podle § 89 – 90 DŘ. Nejčastěji je podle něj postupováno ve věci nadměrných odpočtů DPH. V minulosti byl tento institut bohužel nikoliv ojedinele zneužíván k šikanování daňových subjektů, kdy jim byl mnohdy zcela bezdůvodně zadržován nadměrný odpočet, což v některých případech vedlo k ohrožení samotné existence firmy. Po zahájení vytykácího řízení totiž skončí běh lhůty pro vrácení nadměrného odpočtu a nadměrný odpočet je vrácen, pokud vytykácí řízení dopadne pro daňový subjekt dobře, až po 30 dnech od jeho ukončení, resp. po doručení platebního výměru, jehož vydáním každá vytykácí řízení musí skončit.

Zejména v důsledku revolučně se vyvíjející judikatury českých správních soudů a změny legislativy byla činnost správce daně v této oblasti značně kultivována.

Důležité je si zapamatovat, že vytykácí řízení musí být zahájeno tzv. výzvou správce daně, ve které správce daně nejenom sdělí, co se mu na daňovém přiznání nezdá, ale zároveň sdělí konkrétní pochybnosti, které ho k tomuto názoru vedou.

Vytykácí řízení lze zahájit pouze před vyměřením daně, tedy v podstatě pouze do 30 dnů po termínu pro podání daňového přiznání. Po uplynutí této doby lze daňovou povinnost prověřit pouze provedením daňové kontroly.¹¹

Jak z podstaty věci vyplývá, DŘ v případě postupu k odstranění pochybností výslovně vyžaduje „oprávněné a odůvodněné pochyby“. V případě nedodržení zákonného požadavku lze hovořit o nedodržení zákonnosti, resp.

¹¹ Viz <http://www.censitio.com/reseni/vytykaci-rizeni> ke dni 2. 12. 2014

o nezákonném postupu. V případě daňové kontroly tomu tak ale není a být, podle mého názoru, nemůže.

Za jiný, aktuální případ označený jako svévole správce daně judikatura označuje např. nepřiznání slevy na dani z příjmů pro pracující důchodce. Této problematice se ale jistě budou věnovat jiné příspěvky.

Závěrem

Domnívám se, že příspěvek přinesl analýzu obou vymezených institutů. Co se správce daně týče, zajímavým momentem je komparace právního podstaty orgánů v ČR a SR a z toho vyplývající jejich jednání.

Institut svévole je analyzován na pozadí „nutnosti ne/odůvodnit daňovou kontrolu“. Jak z uvedeného vyplývá, svévolné jednání je chápáno jako zneužití pravomoci určitého orgánu, na které se lze ale setkat s různými názory.

Literature:

Kohajda, M. Zneužití práva v aktuálním českém daňovém právu a judikatuře.

In Boháč, R. et alii. Aktuální otázky financí a finančního práva z hlediska fiskální a monetární podpory hospodářského růstu v zemích střední a východní Evropy v roce 2010: soubor odborných statí z IX. mezinárodní vědecké konference. Praha: Leges, 2010, s. 300 – 311.

Novotný, Petr. 76292. Zákonná daňová kontrola. Viz: http://www.roedl.com/fileadmin/user_upload/Roedl_Czech_Republic/clanky/2011/epravo.cz_30.08_PNO.pdf.

Pouperová, Olga. Ústřední správní úřady - formální nebo materiální pojetí? In: Právník č. 1/2013, s. 67 - 68.

Vrabko, Marián. Správné právo hmotné - Všeobecná časť. 1. Vydanie. Bratislava: C.H.Beck. 2012. s. 127.

<http://www.epravo.cz/top/clanky/zakonna-danova-kontrola-76292.html>.

<http://cs.wiktionary.org/wiki/sv%C3%A9vole#v.C3.BDznam>.

<http://www.censitio.com/reseni/vytykaci-rizeni>.

Contact – email

zdenka.papouskova@upol.cz

Finanční zdroje obcí a jejich možné ovlivnění zastupitelstvem (svévole při rozhodování)

Ivana Pařížková

Masarykova univerzita, Právnická fakulta, Česká republika

Abstract in original language

Cílem tohoto příspěvku je zamyšlení se nad koncepcí zneužití práva a souvisejících pojmů v oblasti rozpočtového práva, a to jak z hlediska čistě teoretického, tak v souvislosti s nahlížením na tuto oblast z úhlu pohledu praktického. Základní tezí je to, zda je vůbec vhodné a přípustné v rámci rozpočtové oblasti hovořit o kategorizaci chování subjektů – zastupitelstva o ovlivňování výše zdrojů do rozpočtů ÚSC.

Keywords in original language

Rozpočtové právo, rozpočet, zneužití práva, příjmy

Abstract

The aim of this paper is to reflect on the concept of abuse of rights and related concepts in the field of budgetary law, both in terms of purely theoretical, and in the context of the consultation on this area from a practical point of view.

Keywords

Budge Law, Tax Evasion, Budget.

1 Úvodem

Právní úprava financování územních samosprávných celků v České republice doznala v průběhu prvních let 21. století dosti významných změn. K nastartování reformy veřejných financí vedlo hned několik důvodů, přičemž za jeden z klíčových bývá v odborném tisku prezentováno zejména pomalejší tempo růstu příjmů státního rozpočtu oproti rozpočtům místním,

stále rostoucí rozdíl v příjmech obcí podle jednotlivých regionů, problém financování krajů.¹

Obce plní řadu úkolů v samostatné i přenesené působnosti, mezi které mimo jiné patří tvorba obecně závazných vyhlášek, stanovování místních poplatků, souvisejících poplatků, ale také postupy v řízení o poplatcích a při jejich vybírání a vymáhání. Plnění těchto úkolů samozřejmě ovlivňuje řada faktorů nezávislých na vůli obcí, jako je míra právní regulace, místní podmínky, rozdělení kompetencí mezi státem a obcemi, podpora dotčených ministerstev i jejich schopnost dohodnout se na společném výkladu sporných otázek praxe, finanční zajištění obcí a v neposlední řadě vývoj judikatury. Role obcí je nezastupitelná a nanejvýše odpovědná vůči obyvatelům obcí.²

Problematika financí územních samospráv je stále živým tématem různých diskusí, ale bohužel se při nich projevují různé názory, jejichž rozdílnost nemá svůj původ jen v rozdílných stanoviscích, což by byla běžná příčina sporů. Nemůžeme se například pozastavovat nad skutečností, že jiný názor na pravomoc obcí mají obecní zastupitelstva, hájící zájmy občanů dané obce, a zase naopak jinak budou problém prezentovat ti, kteří chrání zájmy státu. Takovéto spory mají své opodstatnění. V demokratické společnosti jsou veřejné rozpočty veřejnou záležitostí a občané mají právo na informace, pokud se o ně zajímají, přičemž na druhé straně se tento zájem předpokládá.³

2 Daňové příjmy rozpočtů obcí

Daňové příjmy obecních rozpočtů jsou předmětem mnoha kritických výhrad. Jedna z nejzávažnějších spočívá v prostém faktu, že přerozdělování ze strany státních orgánů je stále ještě značné, neboť pouze u poloviny daňových příjmů existuje bezprostřední vztah na příslušnou obec-zastupitelstvo.⁴ Druhá spočívá v neexistenci skutečně místních daní, tj. daní, o jejichž výnosu by obce-zastupitelé sami mohli rozhodovat, zejména stanovit vyšší

1 Pařízková, Ivana. Finance územní samosprávy, Brno, Masarykova univerzita, 2008, s. 238. ISBN 978-80-210-4511-8.

2 Kolektiv autorů. Doporučení pro obce a města, Obecní daně (místní poplatky, daň z nemovitostí, poplatek za komunální odpad), Praha, Kancelář veřejného ochránce práv, Ministerstvo vnitra, Ministerstvo financí, 2009.

3 Pařízková, Ivana. Finance územní samosprávy, Brno Masarykova univerzita, 2008, str. 238. ISBN 978-80-210-4511-8.

4 Pařízková, Ivana: Finance územní samosprávy. Brno: Masarykova univerzita, 2008, s. 238. ISBN 978-80-210-4511-8.

jejich sazby. I když je rozhodování o výdajích plně v kompetenci obce, zastupitelstva dané obce, mimo účelových dotací, rozhodování o výši příjmů je tedy v zásadě omezeno na výnosy z prodeje a pronájmu obecního majetku a výnosy z finančních transakcí. Dokud tedy obce nebudou moci alespoň částečným způsobem ovlivnit výši daňových příjmů, bude zde i nadále pánovat určitá hrozba pro jejich samosprávné postavení.⁵

Daňové příjmy jsou z pohledu příjmové základny obcí považovány za základní a hlavní druh finančních zdrojů. Na celkových příjmech obcí se totiž průměrně podílejí téměř jednou polovinou.⁶ Pro obecní rozpočty jsou nejdůležitější dvě daně a to daň z příjmů fyzických osob, ta v celkovém objemu obecních rozpočtů představuje více než polovinu celkových daňových příjmů, daň z příjmů právnických osob, ta představuje kolem jedné čtvrtiny daňových příjmů a daň z nemovitostí, jejíž výnos pro rozpočet obce znamená něco kolem 10% celkových daňových příjmů.⁷

Výnos daní, které jsou podle daňového určení příjmem rozpočtů obcí, je v územním průřezu rozdílný. Jeho velikost ovlivňují u jednotlivých daní různé faktory, které obec zpravidla nemůže přímo ovlivnit.⁸ Většinou výnos daní může ovlivnit pouze nepřímo, například tím, že vytvoří podmínky pro individuální podnikání, například dlouhodobý pronájem nebo prodej půdy podnikateli pro postavení budovy podniku ovlivní budoucí výnos majetkové daně i daně z příjmu, a to jak daně z příjmů fyzických osob, tak daně z příjmů právnických osob.⁹

Zákon o rozpočtovém určení výnosu některých daní či rozpočtová pravidla, v některých zemích rozpočtový nebo finanční zákon, vymezují tzv. daňové určení, tzn. určují druhy daní, vybírané podle celostátně platných daňových zákonů, jejichž výnos plyne přímo do rozpočtů obcí, jsou to tzv. svěřené daně. Daňovým určením lze stanovit podíl na celostátně vybíraných daních,

⁵ Pařízková, Ivana.: Přednáška Finanční právo II. Brno: Právnická fakulta MU, 2007, nepublikováno.

⁶ Pařízková, Ivana a kolektiv. Místní poplatky v teorii a praxi. Brno: Masarykova univerzita, 2013, s. 152. ISBN 978-80-210-6686-1 (dosud nepublikováno).

⁷ Pařízková, Ivana. Finance územní samosprávy. Brno: Masarykova univerzita, 2008, s. 238. ISBN 978-80-210-4511-8.

⁸ Srovnej Radvan, M. *Místní daně*, Praha: Wolters Kluwer ČR, 2012. s. 84-85. ISBN 978-80-7357-923-6.

⁹ Pařízková, Ivana. Finance územní samosprávy. Brno: Masarykova univerzita, 2008, s. 238. ISBN 978-80-210-4511-8.

který bude příjmem rozpočtu obce, případně rozpočtů vyšších stupňů územní samosprávy – to jsou tzv. sdílené daně. Obce využívají i různé místní daně, za které se v České republice považují místní poplatky.¹⁰

Pravomoc obce vyměřovat místní daně je ve vyspělých zemích různá. Zpravidla je uzákoněna soustava místních daní, ze které si obce mohou vybírat konkrétní daně, které uvalí na své občany, firmy. Je však lepší využívat systém malého počtu místních daní, ale daní výnosných, aby výběr a správa daní byly co nejjednodušší a co nejlevnější, než systém mnoha místních daní, ale málo výnosných, kdy zároveň takový systém je náročný na správu a výběr těchto daní, které pohltí podstatnou část daňového výnosu.¹¹

Výběr a správa místních daní není ve všech zemích jednotná. V některých zemích jsou za stanovení a výběr místních daní odpovědny samy orgány obcí, v některých zemích daňové-berní úřady. Celostátně platný zákon o soustavě místních daní také zpravidla vymezuje předmět daně, základ daně, rozmezí sazeb daně, případně i pravidla pro úlevy a osvobození.¹²

Například ve Španělsku od roku 1988 bylo zavedeno nové schéma vybírání místních daní, jehož úkolem bylo racionalizovat a usnadnit činnost místních úřadů v oblasti daní. Byly zavedeny dva druhy místních daní a to daně povinné a daně dobrovolné. Rozdělení těchto daní je odvozeno od toho, zda obec je či není povinna tyto daně zavést a vybírat. Povinné daně zahrnují daň z nemovitého majetku, daň z podnikatelské činnosti a daň z motorových vozidel. Daň z nemovitostí dopadá každoročně na vlastníky nemovitostí nebo zákonných nároků a je vypočítávána podle katastrální hodnoty půdy stanovené obcemi (nesmí překročit tržní hodnotu) a podle toho, zda se nachází nemovitost ve městě či na venkově. Daň z podnikatelské činnosti zdaňuje jakoukoli podnikatelskou činnost provozovanou na území obce a to každoročně, přičemž její výše závisí např. na druhu činnosti, na umístění provozovny, počtu zaměstnanců apod.). Tuto daň lze přirovnat v našem daňovém systému k dani z příjmů z podnikání a jiné samostatné výdělečné

¹⁰ Pařízková, Ivana. Finance územní samosprávy. Brno: Masarykova univerzita, 2008, s. 238. ISBN 978-80-210-4511-8.

¹¹ Srovnej Peková, J.: Finance územní samosprávy, územní aspekty veřejných financí, Victoria publishing, Praha 1995.

¹² Pařízková, Ivana a kolektiv. Místní poplatky v teorii a praxi. Brno: Masarykova univerzita, 2013, s. 152. ISBN 978-80-210-6686-1 (dosud nepublikováno).

činnosti (ovšem jen zčásti). Daň z motorových vozidel je také placena každoročně a odvíjí se od výkonu motoru vozidla a velikosti obce. Naproti tomu dobrovolné daně mohou být uloženy dvě, a to daň ze stavební činnosti a výstavby a daň ze zvýšení hodnoty městské půdy. U daně ze stavební činnosti a výstavby je zdaňována skutečná hodnota jakéhokoli díla nebo stavební činnosti, které ke své realizaci potřebují předcházející povolení obce.¹³ Daň ze zvýšení hodnoty městské půdy je aplikována kdykoli při převodech půdy, pokud je při nich zjištěno, že došlo k navýšení hodnoty půdy. Tato daň je započitatelná jako daňový dobropis vůči dani z příjmů FO.¹⁴

Ve srovnání s vyspělými zeměmi u nás mají obce minimální pravomoc ovlivňovat daňový výnos, neboť všechny daně jsou upravovány zákony s celostátní platností, které určují předmět daně, způsob výpočtu základu daně, sazby daně, osvobození od daně apod. Z tohoto důvodu je sporné označovat takto konstruované daňové příjmy rozpočtů obcí v České republice jako příjmy vlastní.¹⁵ *Obce nemohou výnos většiny daní přímo ovlivňovat.*¹⁶ Výnos daně z příjmů nemohou obce vůbec ovlivňovat, neboť tato daň je upravena celostátně platným zákonem. *Velmi omezenou daňovou pravomoc mají obce u daně z nemovitostí. Obecní zastupitelstvo může rozhodnout o změně doplňkové sazby daně-koeficientu.*¹⁷ *U stavebních pozemků a u staveb využívaných ke trvalému bydlení může obec snížit koeficient až o tři pásma nebo zvýšit o jedno pásmo, a tím zvýšit celkovou sazbu daně ze staveb a výnos daně.*¹⁸ Vedle majetkových a důchodových daní jsou příjmem rozpočtů obcí v České republice místní poplatky, které sice nemají formu daňového zákona, ale jsou upraveny zákonem o místních poplatcích, avšak charakter místních daní naplňují. Tyto poplatky si spravují obce a vybírají samostatně.¹⁹

¹³ Pařízková, Ivana a kolektiv. Místní poplatky v teorii a praxi. Brno: Masarykova univerzita, 2013, s. 152. ISBN 978-80-210-6686-1 (dosud nepublikováno).

¹⁴ Pařízková, Ivana. Finance územní samosprávy. Brno: Masarykova univerzita, 2008, s. 238. ISBN 978-80-210-4511-8.

¹⁵ Pařízková, Ivana: Finance územní samosprávy. Brno: Masarykova univerzita, 2008, s. 238. ISBN 978-80-210-4511-8.

¹⁶ Srovnej Peková, Jitka. Veřejné finance. Praha: ASPI, 2002, s. 76 a následující.

¹⁷ Pařízková, Ivana a kolektiv autorů. Místní poplatky v teorii a praxi. Brno: Masarykova univerzita, 2013, s. 112. nepublikováno.

¹⁸ Srovnej Radvan, M. *Místní daně*, Praha: Wolters Kluwer ČR, 2012. s. 84-85. ISBN 978-80-7357-923-6.

¹⁹ Pařízková, Ivana a kolektiv. Místní poplatky v teorii a praxi. Brno: Masarykova univerzita, 2013, s. 152. ISBN 978-80-210-6686-1 (dosud nepublikováno).

V ČR systém místních daní oficiálně nevyužíváme, i když daňový charakter, jak bylo zmíněno výše, má většina místních poplatků. Je to pozůstatek rozsáhlé soustavy poplatků využívané v ČSR po roce 1918 a zúžené po roce 1948.²⁰

Příjmem rozpočtu obce by měly být daně, u nichž je daňový základ stabilní, což ovlivňuje stabilní daňový výnos. Zároveň by mělo jít o daně, které nemohou být obcházeny, u nichž může jen obtížně docházet k daňovým únikům, u nichž je nemožné převést daňový výnos do jiné obce (tj. zamezit vzniku daňové externality). Daň, tj. zejména předmět daně, základ daně i sazba daně, by měla být zřejmá a jasná, aby si poplatník daně lehce zjistil daňovou povinnost a mohl ji porovnat s užitekem ze zdanění.²¹

Je nutné respektovat daňové zásady, tj. daňovou spravedlnost a schopnost platit daň, užitek ze zdanění, daňovou efektivnost a výnosnost i administrativní nenáročnost výběru a správy daní. Právě na municipální úrovni zjevně vystupuje do popředí zejména zásada prospěchu ze zdanění. Daňoví poplatníci mohou poměrně snadno zhodnotit prospěch ze zdanění ve formě poskytovaných veřejných statků.²²

Dalším, tradičním příjmem rozpočtů obcí, případně i vyšších stupňů územní samosprávy jsou některé daně majetkového typu, které jsou velmi stabilní, avšak málo výnosné. Využívají se dílčí majetkové daně nebo univerzální typ majetkové daně. V příjmech rozpočtů obcí, případně rozpočtů vyšších stupňů územní samosprávy, jsou však nejvýnosnějšími daněmi daně z příjmů, zejména jednotlivců daň z příjmů fyzických osob, případně i firem a daň z příjmů právnických osob, případně podíl na důchodové dani firem.²³

Daň z příjmů jako příjem rozpočtů obcí, nebo rozpočtů vyšších stupňů územní samosprávy, má obvykle formu

- sdílené daně (tj. podílu na dani z příjmu), kdy do rozpočtu obce plyne zákonem stanovené pevné procento z celkového výnosu této daně,
- svěřené daně podle daňového určení.²⁴

²⁰ Blíže Bakaš, M. a kol.: *Finanční právo* 3. aktualizované vydání, C.H.Beck, Praha 2003, s. 165.

²¹ Srovnej Melion, M.: *Finance obcí*, E.I.A., Hradec Králové 1994, s. 66.

²² Srovnej Pařízková, I.: *Finanční právo Finance územní samosprávy*, Masarykova univerzita Brno, 2008, s. 238. ISBN 978-80-210-4511-8.

²³ Srovnej Radvan, M. *Místní daně*, Praha: Wolters Kluwer ČR, 2012. s. 84-85. ISBN 978-80-7357-923-6.

²⁴ Zákon č. 249/2000 Sb., o rozpočtovém určení výnosu některých daní, vyzpd.

3 Místní poplatky a role obecních zastupitelstev při jejich zavádění

Často si klademe otázku, proč místní poplatky řadíme mezi daňové příjmy obcí, nikoli nedaňové, jak se často s tímto názorem setkáváme v odborné literatuře a často je toto téma diskutované i laickou veřejností. Legislativně-technicky se sice v případě místních poplatků nejedná o daň, to již vyplývá z názvu, protože nejsou označeny pojmem daň, svojí ekonomickou podstatou však mezi daňové příjmy patří.²⁵ Z tohoto důvodu je důležité vysvětlit si ekonomický rozdíl mezi pojmem daň a poplatek, kde podstatou poplatku je úplata za získávaný prospěch na straně poplatníka, je zde tedy patrná ekvivalence vzájemných plnění. Naproti tomu daně jsou prostředky získávané bez okamžitého proti plnění, bez přímo navazující protihodnoty. Ekvivalence zde tedy chybí.²⁶ Pokud přijmeme toto teoretické rozlišení a provedeme náležitou analýzu místních poplatků na základě příslušných právních předpisů, dojdeme k závěru, že jejich podstatě odpovídá koncepce ne ekvivalence, tedy institut daňový.²⁷ Poplatník nedostává přímo nějakou službu v souvislosti se zaplacením poplatku, jako je tomu například u správních poplatků, ale tyto místní poplatky pochopitelně, spolu s ostatními rozpočtovými příjmy, slouží obecně k realizaci veřejných potřeb.²⁸ Obce mají pravomoc si vybrat a uvalit na poplatníky na svém území konkrétní místní poplatek ze soustavy místních poplatků a stanovují je ve formě obecně závazné vyhlášky obce v samostatné působnosti, ve které si upraví i podrobnosti jejich vybírání. Současně obec stanoví i vyšší sazby poplatku, která musí být v souladu se zákonem o místních poplatcích a je uvedena maximálně možná sazba nebo rozpětí sazeb. V různých obcích tak může být výše téhož poplatku různá.²⁹

²⁵ Pařízková, Ivana: *Finance územní samosprávy*. Brno: Masarykova univerzita, 2008, s. 238. ISBN 978-80-210-4511-8.

²⁶ Pařízková, Ivana a kolektiv: *Místní poplatky v teorii a praxi*. Brno: Masarykova univerzita, 2013, s. 152. ISBN 978-80-210-6686-1 (dosud nepublikováno).

²⁷ Pařízková, Ivana.: *Přednáška Finanční právo II*. Brno: Právnická fakulta MU, 2014, nepublikováno.

²⁸ Pařízková, Ivana. *Finanční právo Finance územní samosprávy*. Brno: Masarykova univerzita, 2008, s. 238. ISBN 978-80-210-4511-8.

²⁹ Pařízková, Ivana. *Finance územní samosprávy*. Brno: Masarykova univerzita, 2008, s. 238. ISBN 978-80-210-4511-8.

Místní poplatky jsou tedy jedinou platbou daňového charakteru,³⁰ *mající fakultativní charakter*, což znamená, že *volené orgány obcí, zastupitelstva, rozhodují o tom, zda budou vybírat od fyzických či právnických osob poplatky ze soustavy místních poplatků a který z nich budou vybírat*. Je to tedy pouze a jen na zastupitelstvu a jeho rozhodnutí, nikdo nemůže rozhodnutí zastupitelstva ovlivnit, snad možná jen politické lobby. Obce však tyto poplatky vybírají, aby získaly další potřebné finanční prostředky do svých rozpočtů a mohly je použít na financování lokálních veřejných statků.³¹

Zastupitelstvo zavedením či nezavedením určitého poplatku, stanovením určité výše konkrétního druhu poplatku, prostě celkově zvolenou skladbou a podobou místních poplatků vybíraných ve svém obvodu, do jisté míry může ovlivnit frekvenci určitých činností na svém území, například pořádek v obci, čistotu obce apod.³² Dále tento rys lze spatřovat také u poplatku za povolení k vjezdu s motorovým vozidlem do vybraných míst a částí měst, kde smyslem tohoto poplatku je umožnit omezení pohybu motorových vozidel v určité lokalitě, zpravidla do historických částí měst.³³

Místní poplatky plní v zásadě dvě funkce:

- a) funkci fiskální, což znamená, že smyslem těchto poplatků je zajištění určitých příjmů do rozpočtu obce,
- b) funkci regulační či ochrannou,³⁴ která vyplývá z výše popisované určité míry volnosti v rozhodování obcí.

Místní poplatky nepředstavují velký příjem rozpočtu obcí, v průměru nepřesahují 2% z celkových příjmů místních rozpočtů v České republice, nicméně vhodně doplňují příjmy a snižují napjatost ve finančním hospodaření municipalit.³⁵ *Rozhodne-li se zastupitelstvo obce, že obec bude vybírat poplatky, nemá úplnou*

³⁰ Marková, Hana. Finanční hospodaření územních samosprávných celků. Praha: Univerzita Karlova, Právnická fakulta, 2008, s. 122. ISBN 978-80-87146-08-8.

³¹ Pařízková, Ivana. Finanční právo Finance územní samosprávy. Brno: Masarykova univerzita, 2008, s. 238. ISBN 978-80-210-4511-8.

³² Pařízková, Ivana.: Finanční právo Finance územní samosprávy. Brno: Masarykova univerzita, 2008, s. 238. ISBN 978-80-210-4511-8.

³³ Marková, Hana. Finanční hospodaření územních samosprávných celků. Praha: Univerzita Karlova, Právnická fakulta, 2008, s. 122. ISBN 978-80-87146-08-8.

³⁴ Srovnaj Marková, Hana. Finanční hospodaření územních samosprávných celků. Praha: Univerzita Karlova, Právnická fakulta, 2008, s. 122. ISBN 978-80-87146-08-8.

³⁵ Pařízková, Ivana. Finance územní samosprávy. Brno: Masarykova univerzita, 2008, s. 238. ISBN 978-80-210-4511-8.

*volnost ve stanovení jejich výše, neboť náležitosti místních poplatků, jak bylo zmíněno výše, v zásadě upravuje zákon o místních poplatcích. Zákon určuje druhy místních poplatků, u každého poplatku pak upravuje základní náležitosti, tj. poplatníka, předmět poplatku, tj. k čemu se poplatek vztahuje a kdy vzniká poplatková povinnost a dále základ, z čeho se poplatek vypočítá a sazbu poplatku. Dalšími ustanoveními jsou i osvobození od placení, případně slevy, splatnost poplatku a také sankce.*³⁶

Poplatníkem místních poplatků jsou občané, fyzické i právnické osoby v závislosti na druhu poplatku.³⁷

Předmětem místních poplatků jsou

- poplatek ze psů,
- poplatek za lázeňský nebo rekreační pobyt,
- poplatek za užívání veřejného prostranství,
- poplatek ze vstupného,
- poplatek z ubytovací kapacity,
- poplatek za povolení k vjezdu s motorovým vozidlem do vybraných míst a částí města,
- poplatek za provoz systému shromažďování, sběru, přepravy, třídění, využívání a odstraňování komunálních odpadů,
- poplatek za zhodnocení stavebního pozemku možností jeho napojení na stavbu vodovodu nebo kanalizace.³⁸

Základem poplatku je cena, je-li předmět poplatku ocnitelný, například vstupné, nebo měrná jednotka užívání služby, například den, resp. počet dní, m² apod.³⁹

Sazby poplatků jsou různé, většinou jsou pevné v korunách, méně se využívají procentní sazby. U většiny místních poplatků je zákonem stanovena maximálně možná výše sazby. *Obec může stanovit v rámci této úpravy i nižší sazby poplatku, ale opět je to jen na rozhodnutí a vůli zastupitelstva. Zákon o místních poplatcích umožňuje využít i paušální sazbu poplatku. Paušální sazba*

³⁶ Pařízková, Ivana a kolektiv. Místní poplatky v teorii a praxi. Brno: Masarykova univerzita, 2013, s. 152. ISBN 978-80-210-6686-1 (dosud nepublikováno).

³⁷ Zákon ČNR č. 565/1990 Sb., o místních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů.

³⁸ Zákon ČNR č. 565/1990 Sb., o místních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů.

³⁹ Zákon ČNR č. 565/1990 Sb., o místních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů.

poplatku by neměla být vyšší, než poplatek vypočítaný pevnou či procentní sazbou. Je výhodné ji použít tehdy, trvá-li poplatková povinnost dlouhodobě nebo opakovaně.⁴⁰

Zákon o místních poplatcích stanoví podmínky pro vznik osvobození od placení poplatku, případně slevy na poplatek. *V pravomoci zastupitelstva obce je případné snížení nebo prominutí poplatku. Může vzít v úvahu v konkrétním případě poplatníkovu schopnost platit poplatek, zpravidla se respektuje snížená schopnost občana platit poplatek, například u invalidů, důchodců apod., nebo může tento postup zvolit v rámci konkrétních případů podpory podnikání apod.* To znamená, že místními poplatky nemusí být postihovány všechny subjekty v obci, ale pouze jednotlivé okruhy poplatníků místních poplatků.⁴¹

Správu a výběr všech daní, tj. i těch, které podle rozpočtových pravidel jsou příjmem rozpočtu obce, vykonávají finanční úřady pro jednotlivé kraje, a to pro obce v okruhu své tzv. místní příslušnosti. Vybrané daně převádějí bezhotovostním platebním způsobem prostřednictvím peněžního ústavu na příjmový účet obce.⁴² Místní poplatky spravuje a vybírá obecní úřad. Splatnost místních poplatků zpřesňuje obecní úřad v obecně závazné vyhlášce o místních poplatcích. Zákon o místních poplatcích obecně řeší do určité míry i sankce, a to v případě, že poplatky nejsou zaplacený včas nebo ve správné výši. Poplatník má oznamovací tzv. poplatkovou povinnost, což znamená, že ve lhůtách, které jsou u jednotlivých poplatků stanoveny, oznámit správci poplatku potřebné skutečnosti pro jeho správné stanovení. Není-li tato povinnost splněna, může správce poplatku vyměřit poplatek sám, a to do tří let od konce kalendářního roku, ve kterém oznamovací, poplatková povinnost vznikla. Pro ostatní promlčecí lhůty platí lhůty stanovené v daňovém řádu. *O poplatcích, které obec zavede, sazbách, případných osvobozeních, úlevách, prominutí poplatku nad rámec ustanovení zákona o místních poplatcích, vzniku a zániku poplatkové povinnosti, oblašovací povinnosti, způsobu vedení průkazné evidence, splatnosti, způsob kontroly a případných sankcích při nesplnění poplatkové povinnosti rozhoduje zastupitelstvo obce a své rozhodnutí musí zveřejnit prostřednictvím obecně závazné vyhlášky obce v samostatné působnosti, o místních poplatcích, a to na úřední desce*

⁴⁰ Srovnej Bakeš. Milan. a kol. Finanční právo. 3. přepracované vydání. Praha: H. C. Beck, 2003, s. 157.

⁴¹ Zákon ČNR č. 565/1990 Sb., o místních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů.

⁴² Zákon ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů.

obce.⁴³ Kromě úřední desky obce své dokumenty zveřejňují i prostřednictvím internetových stránek-elektronicky, tak jak jim to některé příslušné zákony ukládají, například zákon č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech ÚSC a to v rámci zveřejňování návrhu rozpočtu a závěrečného účtu.⁴⁴

4 Závěrem

Závěrem tedy můžeme shrnout, že právní úprava místních poplatků by si zasloužila preciznější a dokonalejší zákonnou podobu a to jak v oblasti hmotně právní tak i procesní, aby byla naplněna jednak zásada efektivnosti ale i hospodárnosti a rychlosti správy místních poplatků.⁴⁵

Dalším diskutabilním problémem se jeví zavádění místních poplatků a otázka personálního složení zastupitelstva dané obce, kde sehrává důležitou roli i příslušnost konkrétního zastupitele k politické straně, hnutí, či sdružení popřípadě i nezávislý kandidát, kteří mohou upřednostňovat rozdílné názory například na sazby poplatků, případná osvobození od poplatků, anebo i samotného zavedení konkrétního poplatku. Mám tím na mysli například situaci, kdy v obci je pořádána dvakrát do roka kulturní akce, tak v takovém případě si zastupitelé rozmyslí, zda stanoví poplatek ze vstupného, či nikoli, a to v důsledku navýšení administrativy související s daným poplatkem, případné kontroly, apod.⁴⁶

Rozpočty, místní poplatky, jejich zavádění jsou tématem, které by se mělo na odpovídající úrovni dotýkat každého občana této republiky, který stojí o to mít ucelenější představu o hospodářském rozvoji společnosti v nejširším slova smyslu. Z obsahu obecního rozpočtu, lze vyčíst směr, kterým se společnost ubírá, a to prostřednictvím, určitou problematiku podporujících či řešících, příjmových a výdajových položek rozpočtu a to i s ohledem

⁴³ Srovnej Pařízková, Ivana.: Finanční právo Finance územní samosprávy, Masarykova univerzita Brno, 2005, s. 41.

⁴⁴ Pařízková, Ivana.: Přednáška Finanční právo II. Brno: Právnická fakulta MU, 2014, nepublikováno.

⁴⁵ Pařízková, Ivana.: Místní poplatky v teorii a praxi, Masarykova univerzita Brno, 2012, příspěvek na mezinárodní konferenci Dny práva 2012.

⁴⁶ Pařízková, Ivana.: Přednáška Finanční právo II. Brno: Právnická fakulta MU, 2014, nepublikováno.

na problematiku místních poplatků a jejich zavádění prostřednictvím volených zastupitelů, projevem vůle či nevůle daný poplatek zavádět, spravovat, vybírat, popřípadě i exektovat.⁴⁷

Celé problematice bude nutno do budoucna věnovat větší pozornosti a to především v oblasti legislativní.⁴⁸

Literature

Mrkývka, P. a kolektiv autorů: Finanční právo a finanční správa, Masarykova univerzita Brno, 2004, s. 386. ISBN 80-210-3578-1.

Pařízková, Ivana a kolektiv. Místní poplatky v teorii a praxi. Brno: Masarykova univerzita, 2013, s. 152. ISBN 978-80-210-6686-1

Bakeš. Milan. a kol. Finanční právo. 3. přepracované vydání. Praha: H. C. Beck, 2003,

Marková, Hana. Finanční hospodaření územních samosprávných celků. Praha: Univerzita Karlova, Právnická fakulta, 2008, s. 122. ISBN 978-80-87146-08-8.

Zákon ČNR č. 565/1990 Sb., o místních poplatcích, ve znění pozdějších předpis

Contact – e-mail

Ivana.parizkova@law.muni.cz

⁴⁷ Pařízková, Ivana a kolektiv. Místní poplatky v teorii a praxi. Brno: Masarykova univerzita, 2013, s. 152. ISBN 978-80-210-6686-1 (dosud nepublikováno).

⁴⁸ Srovnej Pařízková I. (in.) Mrkývka, P. a kolektiv autorů: Finanční právo a finanční správa, Masarykova univerzita Brno, 2004, s. 386. ISBN 80-210-3578-1.

Poskytuje český právní poriadok dostatočnú ochranu pred zneužívaním informačnej asymetrie medzi investičnými poradcami a klientmi?

Matej Pustay

Masarykova univerzita, Právnická fakulta, Česká republika

Abstract in original language

Príspevok sa snaží zodpovedať jednoduchú otázku. Je klient dostatočne chránený pred zneužívaním informačnej asymetrie investičným poradcem? Odpoveď je potom ponúkaná prostredníctvom analýzy právnych inštitútov chrániacich klientov pred následkami informačnej asymetrie a to ako z hľadiska teoretického, tak z hľadiska aplikácie takýchto ustanovení v praxi.

Keywords in original language

Investičný poradca; informačná asymetria.

Abstract

Paper intends to answer a simple question. Is client sufficiently protected against the abuse of information asymmetry by an investment advisor? The answer is provided through analysis of legal institutes protecting clients from information asymmetry impacts. The analysis focuses on theoretical views as well as application of aforesaid institutes in practice.

Keywords

Investment Advisor; Information Asymmetry.

1 Úvod

Tento príspevok sa zameriava na zhodnotenie právnej úpravy, ktorá slúži ako ochrana pred investičnou asymetriou medzi investičnými poradcami a zákazníkmi. Túto problematiku pritom poníma nie len hľadiska teoretického, ktoré spočíva v rozbere jednotlivých právnych inštitútov, ale aj z hľadiska praktického, ktoré sa zameriava na zhodnotenie rozhodovacej praxe správnych orgánov ako aj súdov.

Príspevok sa v úvodných kapitolách zaoberá zedefinovaním jednotlivých pojmov a vysvetlením ich vzájomných súvislostí; predkladá definíciu informačnej asymetrie a jej prepojenia s možným zneužitím práva.

Ďalšie kapitoly sú zamerané na rozbor jednotlivých konkrétnych právnych inštitútov, pričom príspevok pristupuje k ochrane zákazníkov komplexne – teda z pohľadu verejnoprávneho aj súkromnoprávneho. Práve hľadanie rovnováhy medzi týmito dvomi rovinami sa potom ukazuje ako kľúčové, vzhľadom na snahu poskytnúť zákazníkovi skutočne komplexnú ochranu.

Posledná kapitola predkladá pohľad na uplatňovanie konkrétnych právnych inštitútov v praxi. Predkladá jednak zoznam relevantných rozhodnutí ČNB¹, ako aj relevantné rozhodnutia súdov a to ako v rámci správneho, tak obecného súdnictva.

2 Základné východiská

Pred tým, ako sa budem venovať samotnej otázke ochrany zákazníkov investičných poradcov pred možnými následkami informačnej asymetrie, je potrebné zedefinovať si niektoré základné pojmy.

V prvom rade je nutné definovať pojem informačnej asymetrie. Informačná asymetria alebo aj asymetria informácií, predstavuje jeden z druhov tržného zlyhania.² Pánek³ potom hovorí o informačnej asymetrii ako o „*rôznej úrovni prístupu k informáciám o podmienkach na trhu, uzatváraných kontraktov a medzi finančnými subjektmi navzájom.*“ Ako ďalej autor konštatuje, z takéhoto stavu následne, a tu je podľa mňa vhodné dodať, že nutne, vyplývajú určité informačné výhody jedných účastníkov, finančného trhu, oproti druhým.

Ako Pánek ďalej poukazuje, existujú dva základné typy informačnej asymetrie: (i) nepriaznivý výber a (ii) morálny hazard. Zatiaľ čo morálny hazard v prípade vzťahu medzi investičným poradcom a zákazníkom nebude podľa mňa až tak typický⁴, nepriaznivý výber sa naopak uplatní oveľa častejšie.

¹ Česká národná banka.

² PAVLÁT, V. Regulace a dohled nad finančními trhy. Kapitola 1. VŠFS Praha: EUPRESS, 2010. 228 s. ISBN 80-86754-13-8.

³ Pánek, D.: Regulace a dohled nad finančním trhem, Studijní text, Brno: Masarykova univerzite, Ekonomicko-správní fakulta, 2012, s. 10.

⁴ Morálny hazard v podstate spočíva v akomsi prenose rizika na iné subjekty, pričom tento je umožnený silou inštitúcie, ktorá takto riziko prenáša.

Nepriaznivý výber Pánik popisuje ako situáciu, kedy informačná asymetria vzniká na základe obmedzenej možnosti rozpoznania rôznej kvality pri rôznych ponúkaných produktoch, čím dochádza k zvýšeniu rizikovosti obchodov na finančnom trhu a zhoršeniu ich kvality.

Služby finančného poradcu⁵ budú zákazníci typicky vyhľadávať v situáciách, kedy ich vlastné vedomosti nebudú stačiť na to, aby mohli v rámci finančného systému uskutočniť potrebné operácie. V takomto prípade by to mal byť investičný poradca, ako odborník, ktorý poskytne nevyhnutné rady ohľadne výberu čo najvyhovujúcejšieho produktu, vzhľadom na potreby zákazníka⁶. Je teda zjavné, že medzi zákazníkom a investičným poradcom bude vznikať určitá nerovnováha, keď investičný poradca bude mať zásadne viac informácií a vedomostí ako zákazník.⁷

V súvislosti s vyššie uvedeným je potom nutné pýtať sa: aké prostriedky obsahuje právny poriadok pre vyrovnanie tejto informačnej nerovnováhy? A hlavne - dochádza k reálnemu odstráneniu nerovnováhy alebo právny poriadok poskytuje len regulatívne ustanovenia, ktoré v praxi ostávajú prázdne, t.j. reálne sa neuplatňujú? Zodpovedaním týchto otázok dokážeme zodpovedať aj otázku, či český právny poriadok reálne vytvára podmienky pre zneužívania práva investičnými poradcami.

Zneužitie práva pritom nie je možné vidieť v samotnej existencii informačnej asymetrie. Literatúra⁸ chápe zneužívania práva napríklad ako: „*typ protiprávného chování, které sice formálně nepřekračuje hranice subjektivního práva, překračuje však hranice společenské únosnosti výkonu subjektivních práv, které jsou vymezeny v různých právních rádech různými kritérii (např. tzv. šikana, úmysl škodit jinému bez vlastního přímého užítku, poškození oprávněného zájmu nebo subjektivního práva jiné osoby, rozpor se společenským určením subjektivního práva apod.)*.“

⁵ Je nevyhnutné pamätať, že pojmy finančný poradca a investičný poradca nemôžu byť v žiadnom prípade zamieňané! Vzhľadom na skutočnosť, že v určitých aspektoch ale dochádza k obsahovému prekrytiu oboch týchto pojmov, je možné ich v tomto konkrétnom prípade stotožniť. Bližšie k rozdielom medzi oboma pojmami napríklad Pustay, M.: Finanční poradenství v EU, Diplomová práca, Brno: Masarykova univerzita, 2014, kapitola 1.2.

⁶ Kozup, J. et al: Financial Literacy, Public Policy, and Consumers' Self-Protection—More Questions, Fewer Answers, Blackwell Publishing Inc, Journal of Consumer Affairs no. 2 (2008).

⁷ Samozrejme nemôžeme vylúčiť, že situácia bude obrátená. Takýto prípad považujem ale skôr za výnimku.

⁸ Hendrych, D. a kol. Právníký slovník, Praha: C. H. Beck, 2009

V tomto príspevku budem na zneužitie práva nahliadať jednak vo vyššie uvedenom význame, no zároveň si budem klásť otázku, či je vymáhanie jednotlivých ustanovení právneho poriadku dostatočne efektívne – teda v praxi reálne uplatňované.

3 Subjekty poskytujúce investičné poradenstvo

Investičné poradenstvo je upravené v ZPKT⁹ a je radené medzi tzv. hlavné investičné služby.¹⁰

Ak chceme skúmať podmienky poskytovania investičného poradenstva, musíme v prvom rade stanoviť, ktoré subjekty sú oprávnené investičné poradenstvo poskytovať. ZPKT totiž nepozná pojem investičného poradcu, len pojem investičného poradenstva.¹¹ Toto potom môžu poskytovať hneď tri rôzne subjekty: (i) obchodník s cennými papiermi¹², (ii) investičný sprostredkovateľ¹³ a (iii) viazaný zástupca^{14, 15}

Otázka toho, kto môže poskytovať službu investičného poradenstva je dôležitá z viacerých príčin. Prvou je skutočnosť, že „povolenie“ činnosti rôznych vyššie uvedených subjektov¹⁶ je podriadené samostatným režimom. Druhou skutočnosťou je fakt, že povinnosti jednotlivých vyššie uvedených subjektov sú upravené vždy samostatne.¹⁷

Tým vzniká situácia, pri ktorej investičné poradenstvo môže poskytovať hneď niekoľko rôznych subjektov, s rôznymi podmienkami pre „povolenie“ výkonu ich činností ako aj rôznymi povinnosťami týchto subjektov. Táto

⁹ Zákon č. 256/2004 Sb., o podnikaní na kapitálovom trhu, v znení neskorších predpisov.

¹⁰ § 4 ods. 2 písm. e) ZPKT.

¹¹ Neznamená to však, že by sme tento pojem v právnom poriadku nenašli vôbec definovaný. Pojem investičného poradcu pre svoje potreby definuje vyhláška Českej národnej banky č. 143/2009 Sb., o odbornosti osob, pomocí ktorých provádí obchodník s cennými papírmi své činnosti, ktorá investičného poradcu definuje ako osobu: „*kteřá poskytuje investiční poradenství týkající se investičních nástrojů.*“

¹² § 5 ods. 1 ZPKT.

¹³ § 29 ods. 1 ZPKT.

¹⁴ § 32a ods. 1 písm. b) ZPKT.

¹⁵ Pre budúce zjednodušenie, v ďalšom texte príspevku je pojem investičný poradca používaný aj ako skratka pre všetky tri subjekty.

¹⁶ Obchodník s cennými papiermi, investičný sprostredkovateľ a viazaný zástupca.

¹⁷ Hoci s určitým prepojením prostredníctvom odkazov na povinnosti obchodníka s cennými papiermi pri úprave povinností investičného sprostredkovateľa. K tomu viac nižšie.

skutočnost sama o sebe může působit na zákazníka mátko, ak by totiž chcel „skontrolovať“, či investičný poradca poskytuje svoje služby v súlade so zákonom, musel by sa orientovať v pomerne zložitom systéme právnej úpravy.

4 Povinnosti subjektov poskytujúcich investičné poradenstvo

Povinností, ktoré musia spĺňať investiční poradcovia je samozrejme celá rada. Pre účely tohto príspevku je možné si ich rozdeliť do dvoch skupín kategórií: (i) požiadavka na samotný výkon činnosti, (ii) informačné povinnosti.

4.1 Odborná starostlivosť

Do prevej kategórie spadá povinnosť poskytovať investičné služby¹⁸ s odbornou starostlivosťou. Táto povinnosť je stanovená pre obchodníka s cennými papiermi a investičného sprostredkovateľa. Pri viazanom zástupcovi je formulácia mierne odlišná, keď ZPKT uvádza, že „väzovaný zástupca je povinen vykonávať činnosť, k níz je zaväzán, s vynaložením odbornej péče.“

Odborná literatúra¹⁹ potom k pojmu odbornej starostlivosti uvádza, že sa bude jednať o súhrn profesionálnych štandardov, pričom bez ich naplnenia nie je možné pomýšľať na poskytovanie investičnej služby v súlade so zákonom.

Odborná starostlivosť bude teda prvou a poslednou ochranou zákazníkov. Prvou preto, že celá činnosť investičných poradcov s ňou musí byť v súlade, poslednou preto, že ak by aj konanie investičného poradcu nenaplnilo žiadnu inú skutkovú podstatu podľa ZPKT, vždy je ho možné sankcionovať za porušenie odbornej starostlivosti.²⁰ Korektív odbornej starostlivosti sa tak stáva akýmsi zberným košom pre zakázané jednania nespádajúce pod špeciálne skutkové podstaty.

¹⁸ Teda aj investičné poradenstvo.

¹⁹ Šovar, J., Obecná povinnosť odbornej péče, in Husták, Z., Šovar, J., Franěk, M., Smutný, A., Cetlová, K., Doležalová, D., Zákon o podnikání na kapitálovém trhu. Komentář. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2012, s. 157-159

²⁰ Ibid, s. 157.

4.2 Jednania so zákazníkmi

Ďalšou oblasťou spadajúcou do „škatuľky“ požiadaviek na výkon činnosti investičných poradcov, je úprava jednania so zákazníkmi.

4.2.1 Kvalifikované, čestné a spravodlivé jednanie v najlepšom záujme zákazníkov

Podmienka kvalifikovaného, čestného, spravodlivého jednania a to navyše v najlepšom záujme zákazníkov je spoločná pre obchodníka s cennými papiermi²¹ a investičného sprostredkovateľa.²² Pri viazanom zástupcovi túto povinnosť ale nenájdeme. Literatúra²³ odvodzuje, že za porušenie jednotlivých povinností, ktoré sú stanovené špeciálne pre obchodníka s cennými papiermi, resp. investičného sprostredkovateľa, nebude možné sankcionovať priamo viazaného zástupcu. Za takéto porušenia povinností stanovených ZPKT bude ale možné sankcionovať zastúpeného. Viazaného zástupcu je potom možné sankcionovať za porušenie právnych predpisov, ktoré priamo upravujú jeho právne postavenie a ktoré sú ako správne delikty alebo priestupky obsiahnuté tretej hlave ôsmej časti ZPKT.

Zároveň je zaujímavé zamyslieť sa nad otázkou, či vlastne tieto povinnosti tvoria samostatnú skupinu alebo sa jedná len o podmnožinu pojmu odbornej starostlivosti.²⁴

Ako v prípade odbornej starostlivosti, tak aj v prípade povinností podľa § 15 ods. 1 ZPKT sa v prípade ich porušenia bude jednáť o správny delikt.²⁵

Čo je možné vnímať pod jednotlivými pojmami potom literatúra²⁶ rozvádza nasledovne:

„V čestnom jednaní emanuje základná zásada obchodného styku, totiž zásada dôvery a poctivosti. Jsou s ní především spojeny povinnosti upozorňovat

²¹ § 15 ods. 1 ZPKT.

²² § 32 ods. 1 ZPKT.

²³ Šovar, J., Obecná povinnosť odbornej péče, in Husták, Z., Šovar, J., Franěk, M., Smutný, A., Cetlová, K., Doležalová, D., Zákon o podnikání na kapitálovém trhu. Komentář. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2012, s. 326.

²⁴ Tómu by nasvedčoval napríklad § 32 ods. 1 ZPKT, ktorý uvádza: „*Vynaložení odborné péče především znamená, že investiční zprostředkovatel jedná kvalifikovaně, čestně a spravedlivě a v nejlepším zájmu zákazníků, zejména plní povinnosti podle této hlavy.*“ V prípade obchodníka s cennými papiermi však takéto rozlíšenie nenájdeme.

²⁵ Vid' § 157 ods. 2 písm. b) ZPKT.

²⁶ Šovar, J., Obecná povinnosť odbornej péče, in Husták, Z., Šovar, J., Franěk, M., Smutný, A., Cetlová, K., Doležalová, D., Zákon o podnikání na kapitálovém trhu. Komentář. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2012, s. 198.

na důležité informace a právní důsledky spojené s poskytovanými službami. Kvalifikované jednání je primárně odrazem odpovědnosti, kterou obchodník s cennými papíry nese za úroveň a kvalitu poskytovaných služeb jakožto profesionální, vysoce specializovaný subjekt. Má tak velmi úzký vztah k právu zákazníka očekávat, že obchodník s cennými papíry zákazníkův příkaz provede včas a řádně. Spravedlivé jednání potom vyžaduje, aby obchodník s cennými papíry jednal nediskriminačně, objektivně, nestranně, zajistil rovný přístup zákazníků k poskytovaným službám. Nejlepší zájem zákazníků je pak ve své podstatě svázán s povinností obchodníka s cennými papíry nakládat s peněžními prostředky a investičními nástroji zákazníka způsobem dohodnutým se zákazníkem, řídit se zákaznickými příkazy, třebaže navenek vystupuje vlastním jménem.“

4.2.2 Komunikácia so zákazníkmi

Aj táto oblasť je regulovaná. ZPKT vyslovene zakazuje obchodníkovi s cennými papiermi používať nejasné, nepravdivé, zavádzajúce alebo klamavé informácie.²⁷ Toto pravidlo sa uplatní primerane aj na investičných sprostredkovateľov.²⁸ Opäť chýba úprava pri viazanom zástupcovi.

Medzi ďalšie podmienky platiace pre komunikáciu obchodníka s cennými papiermi a primerane potom aj pre investičného sprostredkovateľa so zákazníkom môžeme zaradiť napríklad kritérium presnosti informácii alebo skutočnosť, že ani pozitíva²⁹ ani negatíva³⁰, nemajú byť zvýrazňované, či zamlčané. Inak povedané, investičný poradca by mal zákazníkovi objektívne predstaviť ponúkanú službu či produkt.

Pre konania viazaného zástupcu platí to, čo som uviedol pri jednaní v najlepšom záujme zákazníkov.

4.3 Informačné povinnosti

Dostávame sa k druhej z pomyselných kategórií povinností investičných poradcov. Hneď na úvod treba povedať, že v tejto podkapitole sa informačnými povinnosťami myslia povinnosti voči zákazníkovi a nie orgánom dohľadu. V podstate sa dá poukázať na dve hlavné skupiny informácií.

²⁷ § 15 ods. 1 ZPKT.

²⁸ § 32 ods. 3 ZPKT.

²⁹ Výnosy a iné výhody s investičnou službou či nástrojom spojené.

³⁰ Typicky rôzne riziká.

Prvá skupina sú informácie, ktoré je obchodník s cennými papiermi a primerane investičný sprostredkovateľ, povinný poskytnúť zákazníkovi. Ako príklad možno uviesť informácie o samotnej osobe obchodníka s cennými papiermi či investičného sprostredkovateľa, o investičnej službe, o rizikách s ňou spojených či napríklad o cenách služby³¹.

Druhou, a podľa mňa zaujímavejšou skupinou, sú informácie, ktoré musí obchodník s cennými papiermi resp. investičný sprostredkovateľ, získať od zákazníka. Pôjde o informácie o zákazníkových (i) odborných znalostiach v oblasti investícií, (ii) skúsenostiach v oblasti investícií, (iii) finančnom zázemí a (iv) investičných cieľoch³².

Rovnako ako v prípade informácií poskytovaných zákazníkovi, aj v prípade informácií požadovaných od zákazníka sú tieto špecifikované vo vyhláške Českej národnej banky³³.

Pod informáciami ohľadne odborných znalostí si je možné predstaviť okrem samotných znalostí v oblasti investícií aj údaje o vzdelaní a povolani, prípadne minulom povolaní ak sa vzťahuje k obchodom s investičným nástrojmi alebo predchádzajúce skúsenosti zákazníka v oblasti investícií.

Informácie týkajúce sa finančnej situácie zákazníka by mali obsahovať informácie ohľadne príjmov zákazníka, výšky majetku, ale aj pravidelne plnených záväzkoch.

Konečne v rámci investičných cieľov bude nutné zistiť plánovanú dobu držania investičného nástroja, toleranciu a preferenciu rizika a samotný účel investície.

Nie len, že je potrebné dané informácie získať, zákon stanovuje aj potrebnú kvalitu týchto informácií a to nasledovne: „*Informace podle odstavce 1 je obchodník s cennými papíry povinen získat v rozsahu, který mu umožní vyhodnotit, zda poskytnutí investiční služby uvedené v odstavci 1, poskytnutí rady ohledně investičního nástroje nebo provedení obchodu s investičním nástrojem v rámci investiční služby uvedené v odstavci 1, odpovídá finančnímu zázemí zákazníka, jeho*

³¹ Konkrétny výpočet jednotlivých povinne poskytovaných informácií poskytuje § 15 ZPKT.

³² § 15h ZPKT.

³³ Vyhláška Českej národnej banky č. 303/2010 Sb., o podrobnejší úpravě některých pravidel při poskytování investičních služeb.

investičním cílům a odborným znalostem a zkušenostem potřebným pro pochopení souvisejících rizik.³⁴

Na to, či boli informácie získané skutočne vo vyššie uvedenej kvalite, sú potom viazané ďalšie povinnosti. Primárne pôjde o zákaz odporúčenia investičného poradenstva, poskytnutia rady ohľadne investičného nástroja alebo realizácie obchodu s investičným nástrojom v rámci investičného poradenstva, ak sa uvedené informácie nepodarí získať v stanovenom rozsahu. Tento zákaz platí rovnako v prípadoch, kedy boli síce informácie získané, ale práve vzhľadom na získané informácie sa javí poskytnutie vyššie uvedených služieb pre zákazníka nevhodné.³⁵ Ako príklad uvádzam situáciu, kedy by investičný poradca v rámci investičného poradenstva navrhoval priemerne zarábajúcemu zákazníkov, bez akýchkoľvek hlbších vedomostí o fungovaní kapitálového trhu investície do zložitých derivátových produktov, založených na pákovom efekte.

Samozrejme, môže nastať aj situácia, kedy zákazník odmietne poradcovi poskytnúť zákonom vymedzené informácie. Takýto postup nie je sám o sebe neprekonateľnou prekážkou. Poradca však bude povinný upozorniť zákazníka, že *„takový postoj mu neumožní vyhodnotiť, zda poskytnutí příslušné investiční služby, rady ohledně investičního nástroje nebo provedení obchodu s investičním nástrojem v rámci investiční služby uvedené v odstavci 1 odpovídá jeho odborným znalostem nebo zkušenostem potřebným pro pochopení souvisejících rizik.*³⁶ Inak povedané, poradca musí zákazníka informovať o tom, že neposkytnutím požadovaných informácií, môže sám seba poškodiť.

Zároveň je nutné poznamenať, že neposkytnutie informácie zákazníkom môže byť výhodné pre investičného poradcu. Ten má totiž pri poskytovaní služby vychádzať práve z poskytnutých informácií. Bez poskytnutia informácií potom nie je možné namietat', že službu poskytol hoci to nebolo vhodné. Aby sa predišlo tomu, že poradcovia budú túto skutočnosť zneužívať, zavádza sa v ZPKT výslovný zákaz, aby poradca navádzal zákazníka

³⁴ § 15h ods. 2 ZPKT.

³⁵ Dôvody pritom môžu byť relatívne rozmanité a kopírujú jednotlivé skupiny povinne získavaných informácií. Poskytnutie služby nemusí zodpovedať finančnej situácii zákazníka, jeho investičným cieľom, znalostiam, či skúsenostiam.

³⁶ § 15h ZPKT.

k neposkytnutiu informácie.³⁷ Takisto sa predpokladá, že informácie poskytnuté zákazníkom sú spoľahlivé. Ak však poradca vie alebo mal vedieť, že poskytnuté informácie sú neúplné, nepresné alebo nepravdivé, nemôže z nich vychádzať.

5 Súkromnoprávna rovina

Doteraz som sa venoval hlavne otázkam verejnoprávnej úpravy investičného poradenstva. Táto rovina, ktorá vnáša do vzťahu medzi zákazníkom a poradcom prvok prevenčný, ako aj prvok represívny – vo forme sankcií podľa ZPKT, má nepopierateľne v úprave poskytovania investičného poradenstva „prím“.

Zároveň je však potrebné pamätať na rovinu súkromnoprávnu. Práve súkromnoprávnymi prostriedkami sa totiž môže zákazník reálneho domáhať odstránenia následkov protiprávneho konania. Inak povedané, budú to práve inštitúty súkromného práva, ktoré vynesú do vzťahu medzi zákazníkom a poradcom prvky reštitučné.

Z vyššie uvedeného je zjavné, že smerujem k otázkam náhrady škody. Nakoľko zákazník môže síce zo správneho potrestania poradcu získať akýsi pocit zadost'učinenia, prípadnú škodu, ktorú zákazníkovi poradca spôsobil, takáto sankcia nenapraví.

Bez toho aby som si robil ambície popísať mechanizmus možného uplatňovania náhrady škody podľa NOZ³⁸ alebo občianskeho zákonníka z roku 1964, chcel by som spomenúť hlavne jedno z ustanovení NOZ, ktoré v doterajšej právnej úprave absentovalo. Jedná sa o ustanovenie § 2950 NOZ podľa ktorého:

„Kdo se hlásí jako příslušník určitého stavu nebo povolání k odbornému výkonu nebo jinak vystupuje jako odborník, nahradí škodu, způsobilí ji neúplnou nebo nesprávnou informací nebo škodlivou radou danou za odměnu v záležitosti svého vědění nebo dovednosti. Jinak se bradí jen škoda, kterou někdo informací nebo radou způsobil vědomě.“

Pozrime sa teda v skratke na to, aké podmienky musia byť splnené pre aplikovanie tohto ustanovenia. V prvom rade musí byť škodca príslušníkom

³⁷ § 15j ods. 1 ZPKT.

³⁸ Zákon č. 89/2012 Sb., Občanský zákonník.

určitého stavu alebo povolania a hlásiť sa k odbornému výkonu činnosti. Hneď v tomto bode by mohol nastať problém. Je pravda, že všetci investiční poradcovia musia konať s odbornou starostlivosťou, no ťažko sa dá hovoriť o akomsi povolaní či stave. Na druhú stranu podľa mňa musíme jednoznačne skonštatovať, že vystupujú ako odborníci.

Náhrada škody sa poskytne vtedy, ak bola škoda spôsobená neúplnou alebo nesprávnou informáciou alebo škodlivou radou danou za odmenu v záležitostiach svojho vedenia alebo dovednosti. Otáznym je, čo je to nesprávna alebo neúplná informácia. Bude nesprávnou informáciou informácia, ktorá povedie k strate zákazníka? A čo ak poradca dodržal všetky podmienky stanovené ZPKT pre jednanie so zákazníkom, no strata vznikla nepredpokladaným pohybom trhov? Podľa odbornej literatúry³⁹, je nutné rozlišovať medzi situáciami, kedy sa korektne vyargumentovaná rada stala nesprávnou, napríklad vzhľadom k zmene rozhodovacej praxe, a situáciami, kedy je rada zjavne nesprávna, či „technicky vadná“.⁴⁰

6 Funguje právna úprava aj „mimo papiera“?

V predchádzajúcich kapitolách som sa snažil stručne popísať základné právne inštitúty, ktoré majú slúžiť na ochranu zákazníka. Či už to bola požiadavka konania s odbornou starostlivosťou, podmienka čestného, kvalifikovaného a spravodlivého konania, informačných povinností, hrozieb sankcií za porušenie ustanovení ZPKT alebo možnosť požadovať náhradu škody.

Môžeme teda podľa mňa povedať, že zákonná báza pre odstránenie nepriaznivých následkov informačnej asymetrie medzi zákazníkmi a poradcami v českom právnom poriadku existuje.

Otázka teda stojí nasledovne – dochádza v praxi k uplatneniu vyššie uvedených ustanovení?

³⁹ Švestka, J.; Dvořák, J.; Fiala, J. a kol. Občanský zákoník, Komentář.Svazek IV. Praha: Wolters Kluwer, a.s., 2014, s. 1081.

⁴⁰ Napríklad neskoré podanie opravného prostriedku. K tomu aj rozsudok Nejvyššího soudu zo dňa 28. júna 2012, sp. zn. 25 Cdo 3186/2010: „Je naopak nutno rozlišit mezi tím, kdy daňový poradce zastává určitý relevantně vyargumentovaný právní názor (který je požádají orgány veřejné moci odmítnut), a kdy například podá za svého klienta daňové přiznání opožděně, s formálními (technickými) nedostatky apod., tedy je třeba zabývat se tím, zda „opravu cokoliv z poskytnutých služeb daňového poradce, co vedlo k pozdějším sankcím ze strany správce daně, představuje porušení určité zákonné povinnosti, a to navíc v situaci, kdy daňový dlužník nevyužil ani opravných prostředků ani správní žaloby.“

6.1 Rozhodnutia ČNB

Ak sa pozrieme na rozhodnutia ČNB, ktorými boli uložené sankcie v konaniach začatých po 1. januári 2009⁴¹, zistíme, že existuje hneď niekoľko rozhodnutí týkajúcich sa vzťahov medzi zákazníkmi a investičnými poradcami. V čisto sankčných rozhodnutiach „vedú“ investiční sprostredkovatelia, voči ktorým bolo vydaných 43 takýchto rozhodnutí, nasledujú ich obchodníci s cennými papiermi, voči ktorým bolo vydaných 26 rozhodnutí a viazaní zástupcovia, voči ktorým bolo vydané len jedno rozhodnutie týkajúce sa výmazu viazaného zástupcu.⁴²

Z tejto skupiny rozhodnutí tvoria najpočetnejšiu podskupinu sankcie, ktoré boli udelené za porušenia povinnosti vykonávať činnosť s odbornou starostlivosťou.

Tu je možné uviesť napríklad rozhodnutie vo veci spoločnosti BFC CAPITAL s.r.o.⁴³ V tomto prípade bolo porušených hneď niekoľko ustanovení ZPKT. Čo sa týka odbornej starostlivosti, porušenie bolo videné v tom, že spoločnosť novo nezistovala ani neoverovala investičné profily zákazníkov⁴⁴, a zároveň pri nových zákazníkoch nedostatočne kontrolovala zisťovanie investičných profilov, následkom čoho tieto opakovane nezodpovedali skutočným investičným profilom zákazníkov.⁴⁵ Rozhodnutie je zaujímavé v tom, že v popísanom porušení ČNB videla súčasne porušenie odbornej starostlivosti ako aj povinnosti získať od zákazníkov potrebné informácie.

⁴¹ Databáza je dostupná na webovej stránke ČNB: http://www.cnb.cz/cs/dohled_financi_trh/vykon_dohledu/pravomocna_rozhodnuti/susr-list.html?cnbyear=&cnbsegment=&cnbtype=&cnbname=&cnbident=&cnbmark=&cnbzahf=&cnbzahf=&cnbmocf=&cnbmocf=&button_search=Hledat.

⁴² Neexistujúce rozhodnutia v prípade viazaných zástupcov je potom samozrejme nutné vnímať v svetle skutočnosti, že za ich konania zodpovedajú zastúpené osoby.

⁴³ Rozhodnutí bankovní rady České národní banky č.j. 2011/132/570 ze dne 13. ledna 2011, sp.zn. Sp/2009/56/573, kterým se mění rozhodnutí České národní banky č.j. 2010/9073/570 ze dne 15. října 2010.

⁴⁴ K povinnosti uchovávanía informácií týkajúcich sa odborných znalostí a skúsenosti v oblasti investícií, finančného zázemia a investičných cieľov viď rozhodnutí České národní banky č.j. 2012/959/570 ze dne 30. ledna 2012 ve znění rozhodnutí bankovní rady České národní banky o rozkladu č.j. 2012/1047/110 ze dne 17. dubna 2012, sp.zn. Sp/2011/283/573.

⁴⁵ Obdobne rozhodnutí bankovní rady České národní banky č.j. 2010/3713/110 ze dne 15. 12. 2010, sp.zn. Sp/2009/55/573, kterým se mění rozhodnutí České národní banky č.j. 2010/8798/570 ze dne 8. 10. 2010.

Ďalšie porušenie odbornej starostlivosti ako aj jednanie v najlepšom záujme zákazníkov videla ČNB v tom, že spoločnosť umožnila investičným sprostredkovateľom 2. stupňa a následne viazaným zástupcom iniciovať pokyny a doporučovať obchody v rozpore s investičným profilom zákazníkov.⁴⁶

Rozhodnutie vo veci spoločnosti AWD Česká republika s.r.o.,⁴⁷ potom stanovuje, že investičný poradca musí stanovené informácie nie len získať, ale aj správne vyhodnotiť. Ak sa tak nestane, pôjde opäť o porušenie odbornej starostlivosti.⁴⁸

Zaujímavé je určite aj rozhodnutie vo veci spoločnosti LUTHERUS s.r.o.⁴⁹, v ktorom porušenie povinnosti poskytovať služby s odbornou starostlivosťou, konkrétne povinnosť jednať kvalifikovane, čestne a v najlepšom záujme zákazníka bolo videné v tom, že zamestnankyňa spoločnosti namiesto reálneho zisťovania vymedzených informácií, zákazníkovi priamo diktovala odpovede na väčšinu otázok v investičnom dotazníku alebo odpovede zákazníka rôznymi radami výrazne ovplyvnila.⁵⁰

V súlade s požiadavkou odbornej starostlivosti nebude ani poskytovanie investičného poradenstva spôsobom, ktorý vedie k vysokej frekvencii obchodovania a s tým súvisiacimi nadmernými poplatkami s realizáciou obchodov súvisiacimi.⁵¹ Extrémny spôsob takéhoto jednanie je možné vidieť v prípade spoločnosti Colosseum, a.s.⁵² V tomto prípade vzhľadom na vysokú

⁴⁶ Podobne rozhodnutí České národní banky č.j. 2011/4688/570 ze dne 6. května 2011, sp.zn. Sp/2011/82/573.

⁴⁷ Rozhodnutí České národní banky č.j. 2011/6200/570 ze dne 7. června 2011, sp.zn. Sp/2010/33/573.

⁴⁸ Obdobne rozhodnutí České národní banky č.j. 2012/10933/570 ze dne 13. listopadu 2012 ve znění rozhodnutí bankovní rady České národní banky o rozkladu č.j. 2013/661/110 ze dne 28. února 2013, sp.zn. Sp/2011/290/573.

⁴⁹ Rozhodnutí České národní banky č.j. 2013/7745/570 ze dne 10. července 2013 ve znění rozhodnutí bankovní rady České národní banky o rozkladu č.j. 2013/3957/110 ze dne 10. října 2013, sp.zn. Sp/2012/58/573.

⁵⁰ Obdobne aj rozhodnutí České národní banky č.j. 2014/5442/570 ze dne 27. května 2014, sp.zn. Sp/2012/69/573.

⁵¹ Rozhodnutí České národní banky č.j. 2013/6384/570 ze dne 31. května 2013 ve znění rozhodnutí bankovní rady České národní banky o rozkladu č.j. 2013/3146/110 ze dne 8. srpna 2013, sp.zn. Sp/2012/186/573.

⁵² Rozhodnutí České národní banky č.j. 2012/5872/570 ze dne 19. června 2012 ve znění rozhodnutí bankovní rady o rozkladu č.j. 2012/2887/110 ze dne 4. října 2012, sp. zn. Sp/2011/179/573.

frekvenciu obchodovania vznikol nárok na províziu vo výške 4,7 mil. Kč, čo predstavovalo 52% hodnoty investovaných prostriedkov.

Ďalšou je podskupina sankcií, ktoré boli udelené čisto za nesplnenie povinností získať od zákazníka stanovené informácie. K týmto rozhodnutiam patrí napríklad rozhodnutie vo veci spoločnosti INVESTMENT BROKERS s.r.o.,⁵³ v ktorom bola udelená sankcia za nedostatočné získavanie informácií ohľadne finančného zázemia zákazníkov. Alebo rozhodnutia vo veciach AXA Česká republika s.r.o.,⁵⁴ či GH trading s.r.o.⁵⁵

Konečne môžeme poukázať aj na niektoré rozhodnutia týkajúce sa poskytovania zavádzajúcich informácií. V rozhodnutí vo veci spoločnosti CORE Investments s.r.o.⁵⁶ bola spoločnosť sankcionovaná za poskytovanie zavádzajúcich informácií ohľadne výšky poplatkov, odmien spoločnosti, ale napríklad aj za uvádzanie informácie, že webové stránky spoločnosti sú pravidelne kontrolované ČNB.

Ďalším častým nedostatkom je potom aj nezaznamenávanie komunikácie so zákazníkom.

6.2 Súdne rozhodnutia

Z minulej kapitoly vcelku jasne vyplýva, že čo sa týka sankcií udelených ČNB, teda verejnoprávnych sankcií za porušovanie ZPKT investičnými poradcami, určite sa nenachádzame na „zelenej lúke“.

Samozrejme správne potrestanie za delikty podľa ZPKT je určite žiaduce, nič menej na situáciu zákazníka sa ním veľa nezmení. V otázke domáhania sa škody, má zákazník v podstate dve možnosti – buď sa dohodne s investičným poradcom mimosúdne alebo sa bude domáhať náhrady škody súdnou

⁵³ Rozhodnutí České národní banky č.j. 2012/10933/570 ze dne 13. listopadu 2012 ve znění rozhodnutí bankovní rady České národní banky o rozkladu č.j. 2013/661/110 ze dne 28. února 2013, sp.zn. Sp/2011/290/573.

⁵⁴ Rozhodnutí České národní banky č.j. 2014/20336/570 ze dne 24. července 2014, sp.zn. Sp/2012/221/573.

⁵⁵ Rozhodnutí České národní banky č.j. 2013/9785/570 ze dne 3. září 2013 ve znění rozhodnutí bankovní rady České národní banky o rozkladu č.j. 2013/4647/110 ze dne 21. listopadu 2013, sp.zn.Sp/2013/162/573.

⁵⁶ Rozhodnutí České národní banky č.j. 2014/211/570 ze dne 13. ledna 2014 ve znění rozhodnutí bankovní rady České národní banky o rozkladu č.j. 2014/2110/110 ze dne 15. května 2014, sp.zn. Sp/2013/63/573.

cestou. A v tomto směru už rozhodovací prax výrazně „pokrivkáva“, resp. neexistuje.

Jedným z mála relevantných rozhodnutí v tejto oblasti je rozsudok Městského soudu v Praze zo dňa 22. októbra 2013, sp. zn. 7 A 85/2011⁵⁷. V tomto prípade nešlo priamo o rozhodnutie týkajúce sa investičného poradenstva, ale vzhľadom na to, že v rozhodnutí bol poskytnutý rozbor viacerých povinností podľa § 15 ZPKT, ktoré dopadajú aj na investičných poradcov, význam tohto rozhodnutia je nepopierateľný. V uvedenom rozhodnutí bolo vyslovených hneď niekoľko dôležitých záverov.

V prvom rade ide konštatovanie, že informačná povinnosť nezaniká poskytnutím služby: *„Jak správně zkoumal žalovaný, je třeba se zabývat především tím, zda, jak a o čem byl zákazník poučen na začátku smluvního vztahu či v průběhu jednání před poskytnutím konkrétní investiční služby. **Obecným paušálním poučením o možných rizicích na začátku smluvního vztahu však není možno se informační povinnosti zprostit trvale a neznamená to, že by obchodník s cennými papíry nebyl povinen svého zákazníka přiměřeně poučovat i poté. Lze si totiž např. představit situaci, kdy bude nutné zákazníkovi obecné poučení poskytnuté na začátku smluvního vztahu připomenout a upozornit ho, že určité konkrétní riziko se vztahuje právě k tomu produktu, o kterýj projevuje zákazník zájem. Na druhé straně je ovšem třeba do jisté míry dát za pravdu i žalobci, neboť pro posouzení věci bude potřebné se zabývat i otázkou, zda zákazník vůbec obchodníkovi s cennými papíry poskytl možnost, aby mu bylo poučení poskytnuto. Pokud by totiž zákazník trval na tom, že má zájem o investiční nástroj, který si sám dohledal, o názor obchodníka s cennými papíry nestojí a trvá na tom, aby mu zajistil jeho nákup, patrně by se o správný delikt ze strany obchodníka s cennými papíry nejednalo, pokud by nákup takového investičního nástroje pro zákazníka realizoval bez jeho poučení. Právě proto je ovšem třeba pečlivě zjišťit a vyhodnotit obsah všech hovorů mezi žalobcem a zákazníkem.“***

Následne nie je bez významu ani skutočnosť, že aj ak zákazník vyplnil investičný dokument určitým spôsobom, nezbavuje to investičného poradcu povinnosti zisťovať, či deklarované vedomosti zákazník skutočne

⁵⁷ Vzhľadom na skutočnosť, že sa jedná o rozhodnutie správneho súdu, náhrady škody sa opäť nedočkáme.

má a či ich pri konkrétnych úkonoch neprekračuje: „*Soud soubhlasí s žalovaným v tom, že sama okolnost, že zákazník takto vyplnil investiční dotazník, ještě žalobce nezbavuje povinnosti reagovat na zjištění, že zákazník „přecenal své znalosti“, pokud takové zjištění učinit mohl na základě informací, které z komunikace se zákazníkem získal. Opět tedy platí, že je třeba pečlivě zjišťit a vyhodnotit obsah všech hovorů vedených mezi makléřem žalobce a zákazníkem.*“

V podstate jediným relevantným rozhodnutím vo veci náhrady škody spôsobenej porušením povinnosti zo strany investičného poradcu je rozsudok Vrchního soudu v Praze zo dňa 17. apríla 2013, č.j. 9 Cmo 560/2012-218. Jedná sa pritom o rozhodnutie, ktoré vyvolalo značný ohlas medzi právnikmi, zaoberajúcimi sa otázkami úpravy kapitálových trhov.⁵⁸

Podstata prípadu spočívala v tom, že žalobca sa domáhal škody, ktorá mu vznikla v súvislosti s výrazným poklesom hodnoty akcií. Súd prvého stupňa priznal žalobcovi 70% z požadovanej čiastky, pričom sa odvolával hlavne na skutočnosť, že obchodovanie na kapitálovom trhu je v svojej podstate rizikovou činnosťou, a tak sa na vzniknutej strate má podieľať aj žalobca. Sú prvého stupňa navyše dodal, že vzhľadom k charakteru obchodu je možné výšku nároku zistiť len s nepomernými obtiažami. Samotné pochybenie videl súd prvého stupňa hlavne v tom, že v období, kedy došlo k značným výkyvom v cene akcií neprebíhala medzi investičným sprostredkovateľom a klientom žiadna komunikácia a teda investor nebol dostatočne oboznámený s vývojom na trhu.

Odvolací súd sa síce nestotožnil s niektorými závermi súdu prvého stupňa⁵⁹, no dal mu za pravdu v podstatnom bode – v otázke porušenia povinností zo strany investičného sprostredkovateľa: „*Nicméně, a v tomto se odvolací soud ztotožnil se soudem I. stupně, to byl právě žalovaný jako osoba nesporně nadaná vyššími odbornými znalostmi než žalobce, která v rámci odborného poradenství měla žalobce upozornit na hrozící ztrátu. To, že o poklesu akcií a pádu amerických*

⁵⁸ Názory na rozhodnutie sa rôznia, no často mu je vyčítané napríklad nedostatočné zistenie skutkového stavu, prípadne nedostatočné zdôvodnenie exaktného rozdelenia zodpovednosti medzi zákazníka a investičného poradcu.

⁵⁹ Hlavne v otázke obtiažnosti stanovenia výšky škody a rozsahu spolu zavinenia žalobcu. V druhom prípade v podstate pomer obrátil, kedy oproti súdu prvého stupňa priznal žalobcovi len 20% zo stanovenej výšky škody.

bank informovala media a kurzy akcií bylo možné rovněž sledovat na příslušných webových stránkách, a tedy, že rozhodné informace měl (mohl mít) žalobce z těchto zdrojů, nezabývalo žalovaného povinnosti informovat žalobce v rámci zákonem předpokládané komunikace se zákazníkem... Pokud soud I. stupně uvedl, že spatřuje porušení povinnosti na straně žalovaného jako investičního zprostředkovatele v jeho pasivní roli v období od nákupu do prodeje akcií a dovodil, že se ztrátě v určitém rozsahu vhodným doporučením ohledně další strategie obchodování mohlo zabránit, pak tuto úvahu shledal odvolací soud opodstatněnou.“

Tento záver má určite veľmi vysoký význam, keďže odvolací súd potvrdil názor súdu prvého stupňa a tým pádom potvrdil to, že investičný sprostredkovateľ musí byť aktívny voči investorovi počas celej doby investície. Práve takýto prístup je však podľa mňa v Českej republike ako aj na Slovensku skôr „vzácný“. Bežná prax naopak často funguje tak, že po prvotnom investičnom doporučení⁶⁰ investičný poradca s klientom ďalej nekomunikuje. Uvedené rozhodnutie teda výrazným spôsobom „nabúrava“ tento „stereotyp“ a kladie na investičného poradcu značne zvýšené požiadavky.

7 Záver

Ako si môžeme odpovedať na v úvode položené otázky? V prvom rade je podľa mňa vhodné skonštatovať, že právne inštitúty slúžiace na ochranu pred informačnou asymetriou nie len existujú, ale sú pomerne komplexné a prepracované.

Rovnako je možné z rozhodnutí ČNB vidieť, že dodržiavanie ustanovení ZPKT, teda verejnoprávnej časti úpravy, je kontrolované a nedostatky sú sankcionované.

Naopak nedostatky alebo povedzme skôr akési „vákuum“ existuje v oblasti súkromnoprávnej – v otázkach vymáhania náhrady škody. V tomto smere nie len, že neexistuje relevantná judikatúra Najvyššieho súdu, ale aj rozhodnutia nižších súdov je pramálo.

Samozrejme, tento stav môže byť spôsobený rôznymi dôvodmi. V prvom rade by sme mohli skonštatovať, že k vzniku škody nedochádza. Vzhľadom

⁶⁰ A inkasování provízie.

na množstvo rozhodnutí ČNB o porušení povinností investičními poradci je však takýto záver minimálne otázný. Druhou možnosťou, a tá je podľa mňa oveľa reálnejšia, je skutočnosť, že zákazníci proste nemajú dostatočné vedomosti o svojich právach, a tým pádom ani dostatočnú „odvahu“ na to súdiť sa s často oveľa bonitnejšími spoločnosťami.

Práve v tomto smere preto vidím do budúca veľké príležitosti na zlepšenie. Nie len v otázkach vymožiteľnosti škody spôsobenej investičnými poradcami, ale celkovo v otázkach zvyšovania finančnej gramotnosti neprofesionálnych investorov. Jedine tak si totiž budú schopní svoje práva nie len uvedomovať, ale aj aktívne brániť.

Literatúra

Knižná literatúra

Hendrych, D. a kol. Právnický slovník, Praha: C. H. Beck, 2009.

Husták, Z., Šovar, J., Franěk, M., Smutný, A., Cetlová, K., Doležalová, D., Zákon o podnikání na kapitálovém trhu. Komentář. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2012, 1029 s.

Kozup, J. et al: Financial Literacy, Public Policy, and Consumers' Self-Protection—More Questions, Fewer Answers, Blackwell Publishing Inc, Journal of Consumer Affairs no. 2 (2008)

Pánek, D.: Regulace a dohled nad finančním trhem, Studijní text, Brno: Masarykova univerzite, Ekonomicko-správní fakulta, 2012, 91 s.

PAVLÁT, V. Regulace a dohled nad finančními trhy. Kapitola 1. VŠFS Praha: EUPRESS, 2010. 228 s. ISBN 80-86754-13-8.

Pustay, M.: Finanční poradenství v EU, Diplomová práce, Brno: Masarykova univerzita, 2014, kapitola 1.2.

Švestka, J.; Dvořák, J.; Fiala, J. a kol. Občanský zákoník, Komentář. Svazek IV. Praha: Wolters Kluwer, a.s., 2014, s. 1516, ISBN 978-80-7478-630-3.

Právne predpisy

Zákon č. 89/2012 Sb., Občanský zákoník.

Zákon č. 256/2004 Sb., o podnikání na kapitálovém trhu, v znení neskorších predpisov.

Vyhlaška Āeskej národnej banky č. 303/2010 Sb., o podrobnejší úpravě některých pravidel při poskytování investičních služeb.

Rozhodnutia

Súdy

Rozsudok Městského soudu v Praze zo dňa 22. oktobra 2013, sp. zn. 7 A 85/2011.

Rozsudok Nejvyššího soudu zo dňa 28. júna 2012, sp. zn. 25 Cdo 3186/2010.

rozsudok Vrchního soudu v Praze zo dňa 17. apríla 2013, č.j. 9 Cmo 560/2012-218.

ĀNB

Rozhodnutí bankovní rady Āeské národní banky č.j. 2011/132/570 ze dne 13. ledna 2011, sp.zn. Sp/2009/56/573, kterým se mění rozhodnutí Āeské národní banky č.j. 2010/9073/570 ze dne 15. října 2010.

Rozhodnutí Āeské národní banky č.j. 2012/959/570 ze dne 30. ledna 2012 ve znění rozhodnutí bankovní rady Āeské národní banky o rozkladu č.j. 2012/1047/110 ze dne 17. dubna 2012, sp.zn. Sp/2011/283/573.

Rozhodnutí bankovní rady Āeské národní banky č.j. 2010/3713/110 ze dne 15. 12. 2010, sp.zn. Sp/2009/55/573, kterým se mění rozhodnutí Āeské národní banky č.j. 2010/8798/570 ze dne 8. 10. 2010.

Rozhodnutí Āeské národní banky č.j. 2011/4688/570 ze dne 6. května 2011, sp.zn. Sp/2011/82/573.

Rozhodnutí Āeské národní banky č.j. 2011/6200/570 ze dne 7. června 2011, sp.zn. Sp/2010/33/573.

rozhodnutí Āeské národní banky č.j. 2012/10933/570 ze dne 13. listopadu 2012 ve znění rozhodnutí bankovní rady Āeské národní banky o rozkladu č.j. 2013/661/110 ze dne 28. února 2013, sp.zn. Sp/2011/290/573.

Rozhodnutí České národní banky č.j. 2013/7745/570 ze dne 10. července 2013 ve znění rozhodnutí bankovní rady České národní banky o rozkladu č.j. 2013/3957/110 ze dne 10. října 2013, sp.zn. Sp/2012/58/573.

Rozhodnutí České národní banky č.j. 2014/5442/570 ze dne 27. května 2014, sp.zn. Sp/2012/69/573.

Rozhodnutí České národní banky č.j. 2013/6384/570 ze dne 31. května 2013 ve znění rozhodnutí bankovní rady České národní banky o rozkladu č.j. 2013/3146/110 ze dne 8. srpna 2013, sp.zn. Sp/2012/186/573.

Rozhodnutí České národní banky č.j. 2012/5872/570 ze dne 19. června 2012 ve znění rozhodnutí bankovní rady o rozkladu č.j. 2012/2887/110 ze dne 4. října 2012, sp. zn. Sp/2011/179/573.

Rozhodnutí České národní banky č.j. 2012/10933/570 ze dne 13. listopadu 2012 ve znění rozhodnutí bankovní rady České národní banky o rozkladu č.j. 2013/661/110 ze dne 28. února 2013, sp.zn. Sp/2011/290/573.

Rozhodnutí České národní banky č.j. 2014/20336/570 ze dne 24. července 2014, sp.zn. Sp/2012/221/573.

Rozhodnutí České národní banky č.j. 2013/9785/570 ze dne 3. září 2013 ve znění rozhodnutí bankovní rady České národní banky o rozkladu č.j. 2013/4647/110 ze dne 21. listopadu 2013, sp.zn.Sp/2013/162/573.

Contact – e-mail

pustay@gmail.com

Zneužití práva důchodci při uplatnění slevy na dani

Michal Radvan

Masarykova univerzita, Právnická fakulta, Česká republika

Abstract in original language

Příspěvek se zabývá problematikou možného zneužití práva důchodci, kteří se vzdali starobního důchodu z důvodu zachování si nároku na základní slevu na dani z příjmů fyzických osob. Vedle obecné charakteristiky zneužití práva v daňovém právu obsahuje příspěvek analýzu související judikatury Ústavního soudu (se kterou se autor neztotožňuje) a její negativní dopady do praxe.

Keywords in original language

daňové právo; zneužití práva; daň z příjmů fyzických osob; sleva na dani

Abstract

The paper deals with possible abuse of law by pensioners those gave up their retirement pension in order to preserve the right to basic tax relief in case of personal income tax. In addition to the general characteristics of the abuse of law in tax law, the paper includes analysis of relevant case law of the Constitutional Court (with which the author does not agree) and its negative impacts in practice.

Keywords

Tax Law; Abuse of Law; Personal Income Tax; Tax Relief.

1 Úvod

Již na více odborných fórech¹ jsem se zabýval problematikou základní slevy na dani z příjmů fyzických osob ve vztahu k osobám pobírajícím starobní důchod. Také jsem několikrát zmínil svůj postoj k případům, kdy se tyto osoby vzdaly nároku na svůj důchod, aby si zachovaly základní slevu na dani. Přitom jsem vždy zastával názor, že takové jednání znamená zneužití práva. Moje publikační výstupy však byly sepsány ještě před vynesením přelomových rozhodnutí Ústavního soudu k dané věci, a proto je nyní na místě po stručném shrnutí historického vývoje analyzovat tuto judikaturu a z ní vyplývající závěry pro poplatníky.

Základní sleva na dani z příjmů fyzických osob znamená obecnou možnost všech poplatníků této daně snížit si daňovou povinnost o předem zákonem danou fixní částku. Takto konstruovaný korekční prvek daně se facto popírá (původně zcela, dnes částečně s ohledem na solidární zvýšení daně) procentní lineární sazbu daně a činí zdanění příjmů fyzických osob progresivním.

V souvislosti se snahou o snižování schodků veřejných rozpočtů bylo s účinností od 1. ledna 2013 schváleno zrušení základní slevy pro poplatníky pobírající k 1. lednu zdaňovacího období starobní důchod z důchodového pojištění nebo ze zahraničního povinného pojištění stejného druhu, a to na omezenou dobu, konkrétně pro zdaňovací období 2013 až 2015. Pro přiznání základní slevy na dani na poplatníka je tedy rozhodující skutečnost, zda poplatník pobírá starobní důchod k počátku zdaňovacího období (k 1. lednu) či nikoliv. Textace zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“), není zcela nejšťastnější v tom smyslu, že uvádí konkrétní časový okamžik pro posouzení nároku na slevu, tj. datum 1. ledna. Několik tisíc poživatelů starobního

¹ Konference „Právo, obchod, ekonomika“ (27.–29. 10. 2014: Štrbské Pleso, Právnická fakulta UPJŠ v Košiciach) a výstup z této konference RADVAN, Michal. Slevy na dani z příjmů fyzických osob. In SÚCHOŽA, J., HUSÁR, J. (eds.). Právo, obchod, ekonomika IV. 1. vyd. Košice: Univerzita P. J. Šafárika v Košiciach, 2014. ISBN 978-80-8152-164-5. s. 187-198. Konference „Zneužití práva a svévole ve finančním právu“ (7.–9. 7. 2014: Filipovice, Právnická fakulta MU) a výstup z této konference RADVAN, Michal. Základní sleva na dani a zneužití práva. In NECKÁŘ, J. (ed.). Zneužití práva a svévole z pohledu finančního práva (připravená elektronický výstup nikoliv jako publikace). S ohledem na problematiku budou v tomto textu dílčím způsobem využity i tyto předchozí publikační výstupy.

důchodu proto požádalo o zastavení výplaty tohoto důchodu k 1. lednu, aby na základní slevu na dani dosáhli a mohli si ji uplatnit. Někteří z opatrnosti požádali o zastavení výplaty důchodu na pět dní, další pak rovnou na 90 dní. Důvodem může být i to, že o každých 90 dní, kdy důchodce přesluhuje, se mu zvyšuje výměr důchodu o jedno a půl procenta.² Nejen já³ mám za to, že takové jednání má znaky zneužití práva. Vycházím proto z této hypotézy, kterou se v tomto příspěvku v rámci naplnění jeho cíle pokusím potvrdit, anebo vyvrátit. Využiji přitom zejména vědeckých metod analýzy a syntézy. Příspěvek vznikl při řešení projektu „Vybrané aspekty přímých daní a jejich interpretace a aplikace v judikatuře“ číslo MUNI/A/0856/201), financovaného z prostředků specifického výzkumu Masarykovy univerzity.

2 Základní sleva na dani

Jak již bylo uvedeno výše, 1. ledna 2013 nabyl účinnosti zákon č. 500/2012 Sb., o změně daňových, pojistných a dalších zákonů v souvislosti se snižováním schodků veřejných rozpočtů, který mj. novelizoval též ZDP a ustanovení § 35ba tohoto zákona. V této souvislosti došlo k omezení subjektů daně z příjmů fyzických osob, kterým náleží právo uplatnit si základní slevu na dani z příjmů fyzických osob ve výši 24.840 Kč: ve zdaňovacích obdobích 2013-2015 se daň nesnižuje o základní slevu „u poplatníka, který k 1. lednu

2 Srov. např. DLOUHÁ, Petra. Boj o slevu na dani: bič na pracující důchodce, nebo na Kalouska? Co si o tom myslíte? 17. 1. 2013. [cit. 19. 5. 2014]. Dostupné z <http://www.penize.cz/dan-z-prijmu/248349-boj-o-slevu-na-dani-bic-na-pracujici-duchodce-nebo-na-kalouska-co-si-o-tom-myslite>. HANŽLOVÁ, Jitka. Slevu na dani letos žádá výrazně méně pracujících důchodců. 16. 1. 2014. [cit. 21. 5. 2014]. Dostupné z http://www.rozhlas.cz/zpravy/domacieekonomika/_zprava/slevu-na-dani-letos-zada-vyrazne-mene-pracujicich-duchodcu-1304030. MORÁVEK, Daniel. Seniori opět přerušují výplatu důchodů kvůli slevě na dani. Co na to právníci? 23. 1. 2014. [cit. 21. 5. 2014]. Dostupné z <http://www.podnikatel.cz/clanky/seniori-opet-prerusuji-vyplatu-duchodu-kvuli-sleve-na-dani-co-na-to-pravnici/>. HRON, Michal. Sleva na dani pro pracující důchodce. 25. 2. 2014. [cit. 21. 5. 2014]. Dostupné z <http://www.kodap.cz/cz/aktuality/sleva-na-dani-pro-pracujici-duchodce.html>.

3 Srov. např. Informace k přiznání slevy na dani pracujícím starobním důchodcům (Tisková zpráva GŘ z 8. 1. 2013). [cit. 19. 5. 2014]. Dostupné z <http://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/regulace/dane/danova-legislativa/2013/informace-k-priznani-slevy-na-dani-pracu-11342>. „V případě, kdy na základě žádosti poživatele starobního důchodu dojde ke zastavení výplaty tohoto důchodu k 1. lednu a že všech objektivních okolností vyplývá, že jediným účelem takového kroku je získání slevy na poplatníka dle zmíněného ustanovení zákona o daních z příjmů, bude tento postup posuzován orgány Finanční správy ČR ve vztahu ke možnému zneužití práva a to se všemi důsledky vyplývajícími z daňového řádu.“

*zdaňovacího období pobírá starobní důchod z důchodového pojištění nebo ze zabraničního povinného pojištění stejného druhu*⁴. V reakci na novelu ZDP požádalo několik tisíc poživatelů starobního důchodu o zastavení výplaty tohoto důchodu k 1. lednu – na jediný den, aby na základní slevu na dani dosáhli a mohli si ji uplatnit. To by jim přineslo kýžený efekt – nižší daňovou povinnost o výši slevy na dani.

Ministerstvo financí ani Finanční správa České republiky s tímto jednáním nesouhlasí a považují jej za zneužití práva. Již 8. ledna 2013 publikovalo Generální finanční ředitelství tiskovou zprávu, ve které uvádí: „*V případě, kdy na základě žádosti poživatele starobního důchodu dojde k zastavení výplaty tohoto důchodu k 1. lednu a ze všech objektivních okolností vyplývá, že jediným účelem takového kroku je získání slevy na poplatníka dle zmíněného ustanovení zákona o daních z příjmů, bude tento postup posuzován orgány Finanční správy ČR ve vztahu k možnému zneužití práva a to se všemi důsledky vyplývajícími z daňového řádu.*“⁴ I státní správě jde samozřejmě o peníze: zrušení slevy na dani pro starobní důchodce mělo znamenat zvýšení daňového výnosu o 670 milionů Kč.⁵

Jak je patrné, zájmy obou skupin, tedy poplatníků – starobních důchodců a finanční správy, se diametrálně rozcházejí. Jablkem sváru je právě na první pohled poněkud nešťastná formulace rozhodného data *ke 1. lednu zdaňovacího období*. Účelem takové stylizace zákonného textu bylo to, aby starobní důchodci pobírající důchod po celé zdaňovací období na základní slevu na dani nedosáhli a naopak aby o ni nepřišli ti, kteří v průběhu zdaňovacího období začnou starobní důchod pobírat. Správa daně by se totiž neúměrně zkomplikovala a prodražila, pokud by bylo třeba zkoumat konkrétní výši nároku na základní slevu v případě, kdy poplatník začne starobní důchod pobírat v průběhu roku.

Řádově dvě desítky tisíc starobních důchodců⁶ se však rozhodlo vzdát se výplaty starobního důchodu podáním žádosti o zastavení výplaty tohoto důchodu na prvního ledna 2013 s tím, že tedy k 1. lednu zdaňovacího období starobní důchod nepobírají a sleva na dani jim v plné výši náleží.

⁴ Ibid.

⁵ DLOUHÁ (2013), op. cit.

⁶ DLOUHÁ (2013), op. cit. HANŽLOVÁ (2014), op. cit. MORÁVEK (2014), op. cit. HRON (2014), op. cit.

Některí z opatrnosti požádali o zastavení výplaty důchodu na pět dní, další pak rovnou na 90 dní. Důvodem může být i to, že o každých 90 dní, kdy důchodce přesluhuje, se mu zvyšuje výměr důchodu o jedno a půl procenta.⁷

V roce 2014 se zdá, že jsou již důchodci s právní regulací více smířeni. Česká správa sociálního zabezpečení zatím přijala méně než pět tisíc žádostí o zastavení výplaty důchodu, přičemž v 92% z nich žadatelé chtějí zastavit výplatu důchodu na jeden den. Cca. 5% důchodců žádá zastavení výplaty důchodu na 2 až 5 dní a 2% žádostí se týkají zastavení výplaty starobního důchodu na dobu delší.⁸

Je přitom vcelku evidentní, že o zastavení výplaty důchodu žádají spíše osoby samostatně výdělečně činné než zaměstnanci. Jejich zaměstnavatelé jakožto plátcí záloh na daň z příjmů fyzických osob jsou totiž opatrnější a nechťejí za takto nejasných podmínek nárok na základní slevu uznávat.⁹

Pokud důchodce přeruší výplatu důchodu jen na jeden nebo několik dnů, nedojde k faktickému zastavení výplaty důchodu. Česká správa sociálního zabezpečení vydá žadatelům rozhodnutí, ve kterém bude uvedeno, že důchod jim za daný den nebo dny nepřísluší a vykáže jim přeplatek na vyplaceném důchodu. Přeplatek musí seniori vrátit. Při průměrné výši starobního důchodu 10970 Kč (údaj k 31. prosinci 2013) činí důchod na jeden den 354 Kč.¹⁰

3 K zásadě zneužití práva v daňovém právu

Z teoretického hlediska jsem se zabýval zásadou zákazu zneužití práva v daňovém právu již ve svých výše zmíněných dřívějších publikacích.¹¹ Abych však nenarušil logiku příspěvku, je třeba pojednat o této zásadě i na tomto místě. Z římského práva plyne, že se jedná spíše o zásadu vlastní právu soukromému. Mám však za to, že se uplatní i v právu veřejném, jak dokládá četná judikatura Soudního dvora Evropské unie, českého Nejvyššího správního soudu a konečně i Ústavního soudu.

⁷ HANŽLOVÁ (2014), op. cit.

⁸ MORÁVEK (2014), op. cit.

⁹ HANŽLOVÁ (2014), op. cit.

¹⁰ MORÁVEK (2014), op. cit.

¹¹ RADVAN (2014), op. cit. RADVAN (Základní sleva...), op. cit.

Jeden z největších tuzemských právních teoretiků Knapp definuje zneužití práva jako „*situaci, kdy někdo vykoná své subjektivní právo k neodůvodněné újmě někoho jiného nebo společnosti; takovéto chování, jimž se dosahuje výsledku nedovoleného, je jenom zdánlivě dovolené. O chování toliko zdánlivě dovolené jde z toho důvodu, že objektivní právo nezná chování zároveň dovolené a zároveň nedovolené; vzhledem k tomu, že ze zásady lex specialis derogat legi generali vyplývá, že zákaz zneužití práva je silnější, než dovolení dané právem, není takové chování výkonem práva, ale protiprávním jednáním*“.¹²

Zásada zneužití práva v oblasti daňového práva konkrétně či veřejného práva obecně není výslovně zakotvena v žádném právním předpise. Jinak je tomu v oblasti práva soukromého. Zde platí jednak čl. 4 odst. 4 Listiny základních práv a svobod,¹³ jednak § 8 občanského zákoníku.¹⁴ Pro oblast veřejného práva je nutné hledat koncepci zneužití práva především v judikatuře. Stežejní v oblasti primárního práva je v tomto směru rozhodnutí ESD ve věci C 196-04 Cadbury Schweppes¹⁵ z roku 2006, které obsahuje test posuzující, zda se jedná o reálné ekonomické rozhodnutí, nebo o vykonstruovanou operaci. Test se skládá ze subjektivní složky v podobě úmyslu získat daňové zvýhodnění a z objektivní složky. V rámci ní je zkoumáno na základě objektivních skutečností (např. užití prostor, zaměstnanců a vybavení), zda i přes formální dodržení podmínek stanovených právem Společenství nebyly narušeny cíle sledované svobodou usazování. V rámci sekundárního práva je nejčastěji zmiňováno rozhodnutí ESD ve věci C 255/02 Halifax,¹⁶ ve kterém soud mj. konstatoval, že při zjišťování účelu transakce je třeba přihlížet např. k čistě umělému charakteru plnění a k právním, hospodářským a personálním vztahům mezi subjekty účastnicími se konstrukce s cílem snížit daňovou zátěž.

¹² KNAPP, Viktor. Teorie práva. 1. vyd. Praha: Nakladatelství C. H. Beck, 1995. 248 s. ISBN: 80-7179-02. s. 184-185.

¹³ Usnesení předsednictva České národní rady č. 2/1993 Sb., o vyhlášení Listiny základních práv a svobod jako součást ústavního pořádku České republiky, ve znění pozdějších předpisů.

¹⁴ § 8 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů.

¹⁵ Rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 12. 9. 2006 ve věci C-196/04 Cadbury Schweppes. In: *EUR-lex* [cit. 20. 5. 2014]. Dostupné z <http://eur-lex.europa.eu>.

¹⁶ Rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 21. února 2006 ve věci C-255/02 Halifax. In: *EUR-lex* [cit. 20. 5. 2014]. Dostupné z <http://eur-lex.europa.eu>.

V České republice byla problematika zneužití práva často spojována s ustanovením § 2 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků,¹⁷ které upravovalo zásadu priority obsahu. Tzv. teorie typové smlouvy postavená na tom, že rozhodný pro posouzení věci je pouze výsledek právního jednání, která se dá zjistit z objektivních okolností, byla aplikována např. v rozsudku NSS č.j. 5 Afs 22/2003-55 ze dne 31. 3. 2004: „Při aplikaci ustanovení § 2 odst. 7 citovaného zákona správce daně nezkoumá vůli daňového subjektu ten či onen právní úkon a jím založený právní vztah simulovat, resp. dostatek vážné vůle účastníků právního úkonu, kteří nemínili uskutečnit to, co pouze předstírali. Podstatné v dané věci je, že řádně zjištěný skutkový stav jednoznačně skutečný obsah vzniklého právního vztahu určil.“¹⁸ Teorie typové smlouvy byla nahrazena tzv. teorií vůle. Podle ní je naopak pro zjištění disimulace úkonu důležité zkoumat vůli subjektů (to, co zamýšlely, nikoliv to, co skutečně udělaly). „O zakryvání (dissimulaci) ve smyslu ustanovení § 2 odst. 7 daňového řádu může jít totiž jen tehdy, pokud účastníci předstírají (simulují) určitý právní úkon, ač jej nechťejí, a zastírají tím právní úkon jiný, který ve skutečnosti chtějí, popř. jím zastírají jinou právní skutečnost. Povinnosti daňových orgánů ovšem v takovém případě logicky musí být též zkoumání poměru mezi vůlí a projevem vůle účastníků daného právního vztahu; tento postup je pro aplikaci ustanovení § 2 odst. 7 daňového řádu zcela určující. Ustanovení § 2 odst. 7 daňového řádu tak proto nemůže zcela logicky dopadat na případy, kdy projev a vůle jsou ve shodě, tedy na případy, kdy účastníci mají skutečný zájem učinit právní úkon, činí tak však z důvodu obcházení zákona.“¹⁹

Za průlomový judikát v oblasti zneužití daňového práva je však třeba považovat kauzu nazývanou v daňové praxi „Voda – země - vzduch“ nebo tzv. Potapěči – rozsudek NSS č.j. 7 Afs 115/2004-47 ze dne 19. 1. 2006.²⁰ V tomto případě si poplatník založil občanské sdružení „Klub země-voda-vzduch“. Členy sdružení byl on, jeho manželka, jejich tři děti, švagr a synovec. Tomuto sdružení poplatník opakovaně poskytoval dary, o které si snižoval základ daně z příjmů fyzických osob. Mezi příjmy sdružení patřily

¹⁷ Zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů.

¹⁸ Rozsudek NSS č.j. 5 Afs 22/2003-55 ze dne 31. 3. 2004.

¹⁹ Rozsudek NSS č.j. 1 Afs 73/2004-89 ze dne 3. 4. 2007.

²⁰ Srov. dále např. rozsudek NSS č.j. 2 Afs 7/2007 ze dne 19. 7. 2007, rozsudek NSS č.j. 5 Afs 58/2011 - 95 ze dne 2. 2. 2012, rozsudek NSS č.j. 2 Afs 83/2010 - 68 ze dne 26. 1. 2011, rozsudek NSS č.j. 9 Afs 42/2011- 56 ze dne 12. 1. 2012, rozsudek NSS č.j. 9 Afs 43/2011-57 ze dne 12. 1. 2012, rozsudek NSS č.j. 7 Afs 36/2010-204, rozsudek NSS č.j. 1 Afs 13/2013-61 ze dne 30. 5. 2013.

vedle darů také členské příspěvky. Příjmy pak sloužily k nákupu sportovního vybavení, úhradě školného a pokrytí nákladů na cesty do školy, k úhradě jazykových kurzů, vstupenek do divadla, pořízení zájezdů na hory a nákupu potápěčské výbavy, vše čistě pro účely rodiny poplatníka. Správce daně poplatníkovi doměřil daň z příjmů fyzických osob; podanou žalobu krajský soud zamítl s odkazem na § 2 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků. Nejvyšší správní soud se při projednávání kasační stížnosti s těmito závěry neztotožnil. Podle něj se nejednalo o zastřený právní úkon, neboť vůle poplatníka byla pravá a ničeho nezastírala (poplatník založil spolek, kterému poskytl dar a tento odedčetl od základu daně). Ani obcházení práva Nejvyšší správní soud neshledal s odůvodněním, že poplatník postupoval „*zcela v souladu s dikcí zákona o daních z příjmů a vykonal právo, které mu - byť jen zdánlivě - podle § 15 odst. 8 zákona o daních z příjmů náleželo*“. Nedošlo tedy k obcházení zákona, ale ke zneužití práva tím, že poplatník umělým vytvořením podmínek navodil takovou situaci, že v souladu s literou zákona mu náleželo subjektivní veřejné právo. Jelikož však právo zneužil, subjektivní veřejné právo mu náleželo jen zdánlivě, a proto nezasluhuje ochranu. Nejvyšší správní soud se tedy přiklonil k výše zmíněné Knappově definici zneužití práva včetně poukazu na újmu způsobenou společností. I když došlo ke změně právní kvalifikace poplatníkovra vadného jednání, Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu nezrušil. Rovněž Ústavní soud stížnost poplatníka zamítl, dokonce s odkazy na judikaturu Soudního dvora EU.²¹ To ovšem svědčí o tom, že institut zneužití veřejného práva by měl být výslovně zakotven též v národní úpravě, aby nebylo nutné v neharmonizovaných oblastech daní a práva obecně využívat judikatury Soudního dvora EU. Cestou by mohlo být vytvoření zákonné generální klauzule proti vyhýbání se daňové povinnosti, která by jednak obecně vymezila zneužití práva, jednak též stanovení následku takového jednání.²²

21 Obdobně též KOHAJDA, Michael. Zneužití práva v aktuálním českém daňovém právu a judikatuře. In BOHÁČ, R. et al. Aktuální otázky financí a finančního práva z hlediska fiskální a monetární podpory hospodářského růstu v zemích střední a východní Evropy v roce 2010: soubor odborných statí z IX. mezinárodní vědecké konference. Praha: Leges, 2010. ISBN: 978-80-87212-57-8.

22 Podrobněji viz např. Ernst & Young. GAAR rising. Mapping tax enforcement's evolution. Únor 2013. [cit. 22. 5. 2014]. Dostupné z [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/GAA_rising/\\$FILE/GAAR_rising_1%20Feb_2013.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/GAA_rising/$FILE/GAAR_rising_1%20Feb_2013.pdf).

4 Závěr?

V předchozích svých publikačních výstupech jsem uvedl, že textace ZDP týkající se základní slevy na dani z příjmů fyzických osob v případě poplatníků pobírajících starobní důchod není jednoznačná a výklad může způsobovat mnohé problémy. Nedomnívám se, že řešení spočívá v prosté aplikaci zásady in „dubio pro reo libertate“, tedy volně řečeno „v pochybnostech ve prospěch jednotlivce“, ale mělo být využito jiných interpretačních pravidel. Především je třeba zkoumat, proč se poplatník daně z příjmů fyzických osob pobírající starobní důchod rozhodl požádat o zastavení výplaty důchodu. Prvním důvodem může být snaha zvýšit si výměr starobního důchodu, neboť pojištěnci, který po vzniku nároku na důchod vykonával výdělečnou činnost a nepobíral přitom starobní důchod, se za každých devadesát kalendářních dnů výdělečné činnosti výše procentní výměry starobního důchodu zvyšuje o 1,5 % výpočtového základu. V tomto případě se tedy nemůže jednat o zneužití práva. Smyslem zastavení výplaty důchodu je následné zvýšení penze a dopad na základní slevu na dani z příjmů fyzických osob je jen druhotným efektem, který nadto nemusí být pro poplatníka vždy finančně efektivní.

Druhým reálným důvodem podání žádosti o zastavení výplaty důchodu je snaha poživatelů starobních důchodů dosáhnout na základní slevu na dani z příjmů fyzických osob. V tomto případě se podle mého názoru o zneužití práva jedná. V souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu²³ je možné tvrdit, že poplatník podáním žádosti o zastavení výplaty důchodu (tj. umělým vytvořením podmínek) navodil takovou situaci, že mu v souladu s literou zákona náleželo (subjektivní veřejně) právo uplatnit si základní slevu na dani z příjmů fyzických osob a tím si snížit daňovou povinnost. Nicméně v tomto případě poplatník jednoznačně toto právo zneužil a subjektivní veřejné právo mu náleží jen zdánlivě. A právě z tohoto důvodu nezasluhuje ochranu.

5 Judikatura Ústavního soudu v roce 2014

Na Ústavní soud se nejdříve obrátila stěžovatelka, která se domáhala zrušení rozhodnutí Finančního úřadu pro Středočeský kraj. Ústavní soud ve svém

²³ Srov. 7 AfS 115/2004-47, op. cit.

usnesení sp.zn. I. ÚS 2340/13 ze dne 31. 10. 2013 rozhodl o přerušení řízení, neboť již v červnu 2013 mu byl doručen návrh skupiny senátorů na zrušení ustanovení § 35ba odst. 1 písm. a) ZDP v části za středníkem znějící „*daň se nesnižuje u poplatníka, který k 1. lednu zdaňovacího období pobírá starobní důchod z důchodového pojištění nebo ze zahraničního povinného pojištění stejného druhu*“.²⁴

Ústavní soud²⁵ tomuto návrhu vyhověl. V odůvodnění mj. konstatoval „*nerovnost mezi poplatníky, kteří jsou ve zdaňovacím období poživateli starobního důchodu, jež se projevuje v tom, že ti, co mají toto postavení k 1. lednu zdaňovacího období, přichází vždy o celou základní slevu na dani, zatímco ti, kteří se v tomto postavení ocitnou kdykoliv později, třeba i jen následující den, mají tuto slevu zachovanou v plné výši. Není přitom podstatné, zda po celou dobu, po kterou vykonávají výdělečnou činnost, pobírají také starobní důchod. Důsledkem uvedené právní úpravy je významný rozdíl v postavení obou těchto skupin poplatníků, protože ti, v jejichž případě se sleva na dani uplatní, budou mít bez ohledu na pobíraný starobní důchod daň ze zdanitelných příjmů o 24 840 Kč ročně nižší*“.²⁶ S takovým závěrem se však nemohu ztotožnit, neboť v daňovém právu je zcela běžné, že je stanoveno určité tzv. rozhodné datum, podle kterého se posuzuje daňová povinnost. Nejmarkantnější je to pravděpodobně u daně z nemovitých věcí, kde je toto rozhodné datum stanoveno rovněž na 1. ledna zdaňovacího období, kterým je kalendářní rok. Kdo je tedy poplatníkem (nejčastěji vlastníkem nemovité věci) 1. ledna zdaňovacího období, ten bude daň platit za celé zdaňovací období v plné výši, i kdyby svoji nemovitou věc 2. ledna zcizil. Bude tedy obdobná argumentace užita i v případě, kdy by se některý poplatník daně z nemovitých věcí domáhal snížení či úplného zrušení své daňové povinnosti? Věřím, že nikoliv.

Vcelku časté je naopak i pravidlo, které stanoví rozhodné datum ke konci kalendářního roku, přesto s dopady do celého zdaňovacího období. Příkladem může být možnost odečíst od základu daně z příjmů fyzických osob částku, která se rovná úrokům zaplaceným z úvěrů použitých na financování bytových potřeb: v roce nabytí vlastnictví postačí, jestliže předmět bytové potřeby poplatník vlastnil a užíval k trvalému bydlení ke konci zdaňovacího období.

²⁴ Vedený pod sp. zn. Pl. ÚS 31/13.

²⁵ Nález sp.zn. Pl. ÚS 31/13 ze dne 10. 7. 2014.

V dalším Ústavní soud argumentoval tak, že „*kritérium, na němž je toto rozlišení (mezi poplatníky pobírajícími a nepobírajícími důchod – pozn. autora) založeno, je přitom ryze formální a zákon navíc vytváří procesní možnosti, jak si mohou jednotlivé osoby zachovat i nadále obě výhody. V případě těch, co starobní důchod dosud nepobírají, jde o odložení počátku jeho přiznání tak, aby ke němu došlo až po 1. lednu příslušného zdaňovacího období. Těmto osobám je totiž nadále zachována možnost žádat zpětně o vyplácení důchodu bez toho, aby uplatnění tohoto nároku mělo dodatečně jakýkoliv vliv na uplatnění slevy na dani. V případě těch, co jej již pobírají, jde zas zřejmě o zastavení jeho výplaty pro období, jež bude uvedený den zahrnovat*“. V tomto bodě se pouze odkáží na již výše uvedené závěry. Správce musí zkoumat, zda poplatník podáním žádosti o zastavení výplaty důchodu či žádosti o zpětné vyplácení důchodu vytvořil uměle podmínky tak, aby navodil situaci, kdy mu v souladu s literou zákona náleží subjektivní veřejné právo uplatnit si základní slevu na dani z příjmů fyzických osob (a tím si snižuje daňovou povinnost). Pokud ano, jedná se o zneužitá práva, subjektivní veřejné právo náleží poplatníkovi jen zdánlivě a nezasluhuje ochranu.

Ústavní soud dále uvádí, že „*tyto skutečnosti zjevně neumožňují pojmenovat žádný rozumný důvod, pro který má mít v příslušném zdaňovacím období jedna z takto vymezených skupin poplatníků pobírajících starobní důchod určitou významnou daňovou výhodu, zatímco druhá z nich nikoliv. Rozlišení obou skupin má naopak arbitrární povahu. Z tohoto důvodu lze spatřovat jeho nesoulad se zásadou neakcesorické rovnosti, jež vyplývá z čl. 1 Listiny základních práv a svobod*“. Ani v tomto není možné dát soudu za pravdu. Důvod pro odepření základní slevy na dani pro důchodce měl znamenat zvýšení příjmů veřejných fondů, což nepovažuji za nicotný argument. Jistě je k diskuzi, zda je etické a v souladu s morálkou tvrdit, že důchodce již pobírá od státu důchod, a tudíž nemá nárok na další benefit, v tomto případě na přiznání základní slevy na dani. Avšak i Ústavní soud sám uvádí, že „*úvaha, podle níž může ke naplnění účelu slevy na dani dojít i prostřednictvím starobního důchodu, má rozumný základ. Historicky nejstarší funkcí důchodového systému je právě funkce ochranná, zajišťující lidem hmotné zabezpečení pro případ stáří, kdy si již tito nemohou sami zajistit prostředky pro své živobytí. Jde přitom svým způsobem o obdobnou funkci, jakou plní (byť nikoliv nezbytně výlučně) sleva na dani u všech poplatníků tím, že vylučuje zdanění určité minimální částky sloužící pro zajištění životních potřeb, u níž by účinek zdanění byl podle názoru zákonodárce nepřiměřeně*

tiživý. Sleduje-li proto ustanovení § 35ba odst. 1 písm. a) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění zákona č. 500/2012 Sb., v části za středníkem, omezení daňové výboby v případech, kdy je její účel zajištěn již starobním důchodem, lze v obecné rovině považovat tento účel za legitimní zájem, který může opodstatňovat vzniklou nerovnost²⁶. Pakliže bych dal v tomto soudu za pravdu, v další části již nemohu. Nedomnívám se, že „*k tomu, aby toto opatření mohlo obstát, by ale muselo být zároveň přiměřené, což je závěr, jemuž přisvědčit nelze. Důvodem jsou právě zásadní (extrémní) rozdíly ve výši přiznaných starobních důchodů, které v případě nižších z nich brání tomu, aby jejich vypláčení mohlo srovnatelným způsobem jako sleva na dani na poplatníka ve výši 24 840 Kč ročně naplňovat výše uvedený účel. Toto ustanovení je proto v rozporu s čl. 3 odst. 1 ve spojení s čl. 11 odst. 1 a 5 Listiny základních práv a svobod²⁷.* Je třeba si totiž uvědomit, že základní sleva na dani z příjmů fyzických osob ve výši 24840 Kč je slevou za celý rok, tj. v měsíci 2070 Kč. A v takovém případě již nemohu souhlasit se soudem uváděným zásadním a extrémním rozdílem ve výši přiznaných starobních důchodů a slevou na dani. Námitka rovnosti v tomto případě není na místě. K témuž závěru se přiklání i několik soudců Ústavního soudu ve svých odlišných stanoviscích.

Stojí za povšimnutí především votum separatum soudce Kůrky, který předjímá: „*V této souvislosti - a zcela závěrem - si nemohu odpustit zcela osobní poznámku: jelikož jednání směřující k jinak nezdůvodněnému krátkodobému přerušování výplaty důchodu nejsou - podle mého názoru - ničím jiným než zcela zjevným obcházením zákona, vnucuje se obava, zda většina pléna svým rozhodnutím nevyslala neblabý signál, že se tyto postupy mohou „vyplatit“; jen stěží si lze totiž představit, že jako takové budou správní soudy posuzovat i obcházení toho zákona, který Ústavní soud prohlásil za protiústavní.²⁶*

A jak se ukázalo, soudce Kůrka předjímal správně. Když se Ústavní soud vrátil k přerušené věci konkrétního poplatníka, dospěl k závěru, že v případě stěžovatelky to bylo výlučně zrušené ustanovení, které zasáhlo její ústavně chráněná základní práva ve smyslu shora citovaného nálezu pléna Ústavního soudu.²⁷ Vlastně ani nemohl rozhodnout jinak. Bylo by více než podivné, kdyby Ústavní soud konstatoval, že došlo k obcházení zákona, kterým sám prohlásil za protiústavní a zrušil jej.

²⁶ Ibid.

²⁷ Nález sp.zn. I. ÚS 2340/13 ze dne 16. 9. 2014.

Na základě judikatury Ústavního soudu dospěla Finanční správa ČR k závěru, že ustanovení znemožňující uplatnit základní slevu na dani z příjmů pro starobní důchodce nebude aplikovat ani za rok 2014, ani za rok 2013. Fyzické osoby tak mají několik možností, jak nárok na základní slevu za rok 2013 zpětně uplatnit: u svého zaměstnavatele, který provedl roční zúčtování za rok 2013, nebo podáním řádného či dodatečného daňového přiznání za zdaňovací období roku 2013. Poplatníkům, u kterých v současnosti probíhá daňové řízení, správce daně uplatněnou základní slevu na dani při splnění ostatních zákonných podmínek zohlední automaticky.²⁸

6 Závěr!

Domnívám se, že Ústavní soud v posuzované věci nerozhodl správně a nemohu se s ním ztotožnit. Hypotéza stanovená v úvodu stati byla potvrzena pouze částečně. Zastavení výplaty starobního důchodu za účelem zachování nároku na základní slevu na poplatníka daně z příjmů fyzických osob má znaky zneužití práva, pokud je důvodem podání žádosti o zastavení výplaty důchodu pouze a výhradně snaha poživatelů starobních důchodů dosáhnout na tuto slevu. Naopak pokud má poplatník jinou ambici, např. si chce zvýšit výměr starobního důchodu, pak se o zneužití práva jednat nemůže. Orgány finanční správy by měly vždy zkoumat, proč se poplatník rozhodl pro konkrétní jednání, v daném případě proč se osoba pobírající starobní důchod rozhodla požádat o zastavení výplaty důchodu. Věřme, že obdobná rozhodnutí Ústavního soudu jsou jen ojedinělým výstřelkem a výjimkou z pravidla dobrých a spravedlivých rozhodnutí.

Literature

DLOUHÁ, Petra. Boj o slevu na dani: bič na pracující důchodce, nebo na Kalouska? Co si o tom myslíte? 17. 1. 2013. [cit. 19. 5. 2014]. Dostupné z <http://www.penize.cz/dan-z-prijmu/248349-boj-o-slevu-na-dani-bic-na-pracujici-duchodce-nebo-na-kalouska-co-si-o-tom-myslite>.

²⁸ Základní sleva na dani za rok 2013 u starobních důchodců (Tisková zpráva z 7. 10. 2014). [cit. 21. 11. 2014]. Dostupné z <http://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/pro-media/tiskove-zpravy/tiskove-zpravy-2014/zakladni-sleva-na-dani-za-rok-2013-u-starobnich-duchodcu-5392>.

- HANŽLOVÁ, Jitka. Slevu na dani letos žádá výrazně méně pracujících důchodců. 16. 1. 2014. [cit. 21. 5. 2014]. Dostupné z http://www.rozhlas.cz/zpravy/domaciekonomika/_zprava/slevu-na-dani-letos-zadavyrazne-mene-pracujicich-duchodcu—1304030.
- Hron, Michal. Sleva na dani pro pracující důchodce. 25. 2. 2014. [cit. 21. 5. 2014]. Dostupné z <http://www.kodap.cz/cz/aktuality/sleva-na-dani-pro-pracujici-duchodce.html>.
- KNAPP, Viktor. Teorie práva. 1. vyd. Praha: Nakladatelství C. H. Beck, 1995. 248 s. ISBN: 80-7179-02. s. 184-185.
- KOHAJDA, Michael. Zneužití práva v aktuálním českém daňovém právu a judikatuře. In BOHÁČ, R. et al. Aktuální otázky financí a finančního práva z hlediska fiskální a monetární podpory hospodářského růstu v zemích střední a východní Evropy v roce 2010: soubor odborných statí z IX. mezinárodní vědecké konference. Praha: Leges, 2010. ISBN: 978-80-87212-57-8.
- MORÁVEK, Daniel. Seniori opět přerušují výplatu důchodů kvůli slevě na dani. Co na to právníci? 23. 1. 2014. [cit. 21. 5. 2014]. Dostupné z <http://www.podnikatel.cz/clanky/seniori-opet-prerusuji-vyplatu-duchodu-kvuli-sleve-na-dani-co-na-to-pravnici/>.
- RADVAN, Michal. Slevy na dani z příjmů fyzických osob. In SUCHOŽA, J., HUSÁR, J. (eds.). Právo, obchod, ekonomika IV. 1. vyd. Košice: Univerzita P. J. Šafárika v Košiciach, 2014. ISBN 978-80-8152-164-5. s. 187-198.
- RADVAN, Michal. Základní sleva na dani a zneužití práva. In NECKÁŘ, J. (ed.). Zneužití práva a svévole z pohledu finančního práva. 1. vyd. Brno: Masarykova univerzita, 2014 (v tisku).
- Informace k přiznání slevy na dani pracujícím starobním důchodcům (Tisková zpráva GFŘ z 8. 1. 2013). [cit. 19. 5. 2014]. Dostupné z <http://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/regulace/dane/danova-legislativa/2013/informace-k-priznani-slevy-na-dani-pracu-11342>.
- Základní sleva na dani za rok 2013 u starobních důchodců (Tisková zpráva z 7. 10. 2014). [cit. 21. 11. 2014]. Dostupné z <http://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/pro-media/tiskove-zpravy/tiskove-zpravy-2014/zakladni-sleva-na-dani-za-rok-2013-u-starobnich-duchodcu-5392>.

Nález sp.zn. I. ÚS 2340/13 ze dne 16. 9. 2014.

Nález sp.zn. Pl. ÚS 31/13 ze dne 10. 7. 2014.

Rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 21. února 2006 ve věci C-255/02 Halifax. In: EUR-lex [cit. 20. 5. 2014]. Dostupné z <http://eur-lex.europa.eu>.

Rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 12. 9. 2006 ve věci C-196/04 Cadbury Schweppes. In: EUR-lex [cit. 20. 5. 2014]. Dostupné z <http://eur-lex.europa.eu>.

Rozsudek NSS č.j. 5 Afs 22/2003-55 ze dne 31. 3. 2004.

Rozsudek NSS č.j. 7 Afs 115/2004-47 ze dne 19. 1. 2006.

Rozsudek NSS č.j. 1 Afs 73/2004-89 ze dne 3. 4. 2007.

Rozsudek NSS č.j. 2 Afs 7/2007 ze dne 19. 7. 2007.

Rozsudek NSS č.j. 2 Afs 83/2010 – 68 ze dne 26. 1. 2011.

Rozsudek NSS č.j. 7 Afs 36/2010-204 ze dne 9. 6. 2011.

Rozsudek NSS č.j. 9 Afs 42/2011- 56 ze dne 12. 1. 2012.

Rozsudek NSS č.j. 9 Afs 43/2011-57 ze dne 12. 1. 2012.

Rozsudek NSS č.j. 5 Afs 58/2011 - 95 ze dne 2. 2. 2012.

Rozsudek NSS č.j. 1 Afs 13/2013-61 ze dne 30. 5. 2013.

Usnesení sp.zn. I. ÚS 2340/13 ze dne 31. 10. 2013.

Contact – e-mail

Michal.Radvan@law.muni.cz

Institut zneužití práva v právní úpravě daně z přidané hodnoty

Tomáš Sejkora

Karlova Univerzita v Praze, Právnická fakulta, Česká republika

Abstract in original language

Tento příspěvek pojednává o institutu zneužití práva, v němž se autor zaměřuje na problematiku tohoto institutu z pohledu právní úpravy daně z přidané hodnoty. Jelikož chybí v českém právním řádu pozitivně právní zakotvení tohoto institutu, autor proto shrnuje a analyzuje hlavní argumentační proudy vyplývající ze současné judikatury. Autor se zaměřuje na analýzu dosavadních soudních rozhodnutí českých soudů, ale rovněž i rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie, kdy autor analyzuje zejména aspekty aplikace tohoto nepsaného právního principu.

Keywords in original language

Zneužití práva, daň z přidané hodnoty

Abstract

This paper deals with the institute of the abuse of law, in which author focuses on the issue of this institute from the view of the Czech legislation regulated the value added tax. The author summarizes and analyzes main arguments arising from the contemporary case law, because the enactment of the institute of the abuse of law is missing in the Czech legislation. Author focuses on the analysis of Czech courts contemporary judicial decisions as well as decisions of the Court of Justice of the European Union, when author mainly analyzes aspects of this unwritten legal principal application.

Keywords

Abuse of Law, Value Added Tax.

1 Úvod

Cílem tohoto příspěvku je snaha osvětlit jeho čtenáři problematiku zákazu zneužití práva jako vývojově relativně mladého institutu aplikovaného v daňovém právu, založeného zejména na zkoumání teleologického výkladu právních norem a konkrétního jednání osoby povinné k dani. Tento institut, který zejména díky judikatuře Soudního dvora Evropské unie a poté i navazující judikatuře soudů správního soudnictví členských států Evropské unie, pomalu získává své místo v daňovém právu, se tak stává jedním z dalších nástrojů správců daní sloužících k zajištění přednostně obnosem správného a v další řadě i řádného výběru daně.

Autor příspěvku se domnívá, že u geneze aplikovatelnosti zákazu zneužití práva v daňovém právu sehrála prioritní roli právě daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“), kdy zneužití její právní úpravy se stalo předmětem řízení zcela zjevně nejdůležitějšího rozhodnutí týkajícího se zneužití práva v daňovém právu, a to rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie ze dne 21. 2. 2006 sp. zn. C-255/02 ve věci Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd, County Wide Property Investments Ltd vs. Commissioners of Customs & Excise (dále jen „rozhodnutí Halifax“), přestože hlavní místo této zásady je v soukromém právu.

Z těchto důvodů je proto nejprve vhodné absolvovat krátký exkurz do soukromoprávní úpravy zákazu zneužití práva, zjistit případné pozitivněprávní zakotvení tohoto institutu v právním řádu, které by umožňovalo v souladu s právní vědou poznávat principy aplikace tohoto pozitivního práva a zkoumat možnost jejich analogické aplikace na právo daňové.

Takovýchto principů se dle názoru autora drží rovněž judikatura Soudního dvora, jenž považuje zákaz zneužití práva za obecnou zásadu právní. Z judikatury Soudního dvora pak vycházejí soudní orgány členských států Evropské unie. Autor proto nejprve analyzuje judikaturu Soudního dvora a následně se zabývá praktickou aplikací zásad vyvozených touto judikaturou českým Nejvyšším správním soudem, jako meritum tohoto příspěvku.¹

¹ Tento text byl zpracován s finanční podporou a v rámci projektu „Tendence právní regulace v oboru finančního práva v České republice v interakci s ujnými právní úpravou“, SVV č. 206006/2014, realizovaného na Právnické fakultě Univerzity Karlovy v Praze v roce 2014.

2 Zneužití práva jako princip soukromého práva

Zásada zákazu zneužití práva má v českém pozitivním soukromém právu poměrně dlouholetou tradici, o čemž svědčí článek VII zákona č. 40/1964 Sb., občanský zákoník (dále jen „občanský zákoník“), účinný od 1. 4. 1964 do 1. 1. 1992, podle kterého „*nikdo nesmí zneužívat svých práv proti zájmům společnosti nebo spoluobčanů a nikdo se nesmí na úkor společnosti nebo spoluobčanů obohacovat.*“ Toto ustanovení tudíž odráží faktický stav aplikace pozitivního práva, kdy určité jednání pozitivním právem není sice zakázáno², avšak cílem tohoto jednání je dosažení výsledku nedovoleného³, jímž má být zasaženo do práva společností⁴ nebo jejich jednotlivých členů.

Po roce 1992 již v občanském zákoníku explicitní zmínku o zákazu zneužití práva nenalezneme, avšak ve vztahu k vlastnickému právu byla v českém právním řádu tato zásada přejata do článku 11 odst. 3 Listiny základních práv a svobod upravujícího kautelu zákazu zneužití vlastnictví na újmu druhých anebo v rozporu se zákonem chráněnými obecnými zájmy.⁵ Dalším ustanovením, z kterého byl po roce 1992 vyvozován zákaz zneužití práva, ovšem již ve vztahu k výkonu jakéhokoliv subjektivního soukromého práva, bylo ustanovení čl. 3 odst. 1 občanského zákoníku.⁶ Soudní praxe se však v aplikaci tohoto ustanovení převážně věnovala toliko zákazu výkonu práva v rozporu s dobrými mravy, a pakliže bylo možné v judikatuře týkající se tohoto ustanovení dohledat výslovnou zmínku o zákazu zneužití práva, jednalo se tak pouze o zákaz výkonu práva šikanózním způsobem.⁷ Rovněž ani judikaturou a výkladem, byť i extenzivním, tohoto ustanovení nedošlo k zakotvení obecné zásady zneužití práva v oblasti soukromého práva, o čemž svědčí i názor Nejvyššího soudu ČR ze dne 7. 9. 2004 sp. zn. 22 Cdo 1567/2004,

² Uplatní se tedy zásada legální licence.

³ KNAPP, Viktor. *Teorie práva*. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 1995, str. 184 a 185. ISBN: 80-7179-028-1.

⁴ Pod spojením k ochraně společností autor spatřuje i ochranu státu jako subjektu společností sui generis.

⁵ Rovněž i ze slovního spojení „zákonem chráněnými obecnými zájmy“ lze dovodit ochranu zájmů státu.

⁶ Ustanovení § 3 odst. 1 občanského zákoníku: Výkon práv a povinností vyplývajících z občanskoprávních vztahů nesmí bez právního důvodu zasahovat do práv a oprávněných zájmů jiných a nesmí být v rozporu s dobrými mravy.

⁷ Např. rozsudek Nejvyššího soudu ČR ze dne 15. 6. 2011 sp. zn. 30 Cdo 2574/2010, rozsudek Nejvyššího soudu ČR ze dne 27. 1. 2011 sp. zn. 23 Cdo 3682/2008, nebo rozsudek Nejvyššího soudu ČR ze dne 6. 3. 2002 sp. zn. 21 Cdo 624/2001, a mnohé další.

že: „jednání, které je šikanózní anebo které je zneužitím práva, platný obč. zák. výslovně nepostihuje; takové jednání je však v rozporu s dobrými mravy (§ 3 odst. 1 obč. zák.), a proto mu lze za podmínky v tomto ustanovení uvedených odepřít ochranu.“

Z tohoto pohledu průlom polistopadové civilní právní úpravy přišel až s účinností zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník (dále pouze „NOZ“) a s jeho ustanovením § 8, podle něhož „zjevné zneužití práva nepožívá právní ochrany“. Jak již z jazykového vyjádření samotné normy plyne, tato norma není aplikovatelná na veškeré případy zneužití práva, ale pouze na zneužití práva dosahujícího určité intenzity (zjevnosti). Při konstrukci tohoto ustanovení je opětovně využito abstraktní neurčitý právní pojem zneužití práva, jehož obsah je tak nutno zjistit analýzou obecného jazyka, tedy že se jedná o závadný výkon práva⁸. Vysvětlení aspektu zjevnosti však bude nutno ponechat právní teorii a soudní praxi. Přesto se autor domnívá, že zneužití práva nedosahující kvalitativního znaku zjevnosti nebude požívat právní ochrany z důvodu rozporu zneužití práva s dobrými mravy.⁹ Po necelém roce účinnosti NOZ lze však již spatřit přínosné závěry civilistické odborné veřejnosti, a to například i pro potřeby aplikace této zásady v jiných právních odvětvích.

Jako příklad lze uvést komentář k NOZ¹⁰, jehož autoři identifikují jednotlivé typy zneužití práva¹¹, kdy jedním typem je zneužití práva výkonem práva v rozporu s jeho účelem¹², a to výkonem tohoto práva za účelem, jenž je neslučitelný s účelem právní normy¹³, kdy právě tento druh zneužití práva se aplikuje rovněž v právu daňovém.

Z výše uvedeného lze shrnout, že v oblasti soukromého práva se v současné době aplikují dvě normy upravující zneužití práva a to ustanovení § 8 NOZ a článek 11 odst. 3 Listiny základních práv a svobod, avšak jelikož dle autora

⁸ MELZER, Filip, TÉGL, Petr, a kol. *Občanský zákoník – velký komentář. Svazek I. § 1 – 117*. Praha: Leges, 2013, str. 156 a 157. ISBN: 978-80-87576-73-1.

⁹ Srovnaj ustanovení § 2 odst. 3 NOZ.

¹⁰ MELZER, Filip, TÉGL, Petr, a kol. *Občanský zákoník – velký komentář. Svazek I. § 1 – 117*. Praha: Leges, 2013, str. 257. ISBN: 978-80-87576-73-1.

¹¹ Závěry autorů jsou inspirovány německou, švýcarskou i z části rakouskou typizací zneužití práva tamní odbornou veřejností.

¹² Ostatní typy dle názoru autora není možno aplikovat, ani aplikována doposud nebyla, v právní úpravě daňového práva.

¹³ LAVICKÝ, Petr, a kol. *Občanský zákoník I. Obecná část (§ 1 – 654. Komentář*. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2014, str. 89. ISBN: 978-80-7400-529-9. Autoři však nesprávně uvádí pouze účel zákona, neboť každá norma má svůj účel.

každé zneužití soukromého práva je rovněž v rozporu s dobrými mravy, bude možné v soukromém právu aplikovat s drobnými korekcemi valnou část judikatury dosavadní. Samotná použitelnost tezí soukromoprávní vědy o zákazu zneužití práva pak bude v daňovém právu z velké části neaplikovatelná z důvodu převažujících typů zneužití práva v soukromém právu, kterými jsou zneužití práva jeho šikanózním výkonem nebo výkonem práva v rozporu s dobrými mravy, kteréžto lze v daňovém právu těžko dovozovat. V daňovém právu se proto bude uplatňovat zejména základní teze, že každá norma zakládající určité právo má svůj účel, kdy výkon tohoto práva v rozporu s účelem normy toto právo zakládající, kterým je způsobena újma jiným, nepožívá právní ochrany.

3 Stěžejní judikatura Soudního dvora Evropské unie

Za milník daňového práva, jež katalyzoval aplikaci zásady zneužití práva v oblasti právní úpravy daní, lze jistě považovat rozhodnutí Halifax¹⁴, kdy není náhodou, že toto rozhodnutí se týkalo právě DPH, neboť zajištění správného a řádného výběru této daně patří mezi obtížné úkoly správců daní.¹⁵

Soudní dvůr Evropské unie se v této věci musel vypořádat s otázkou, zda-li je nutno vykládat šestou směrnici¹⁶ ve smyslu, že plnění představující zneužití práva zakládajícího nárok na odpočet brání nároku na odpočet DPH odvedené na vstupu osoby povinné k dani.¹⁷ Soudní dvůr Evropské unie vyšel ze své v té době již konstantní judikatury týkající se zneužití

¹⁴ Avšak zárodky vzniku zásady zneužití práva v daňovém právu lze nalézt již dříve, a to například ve Spojeném království Velké Británie v tzv. Ramsayho metodě. K Ramsayho metodě viz blíže. SOARES, Patrick C. *VAT Planning Strategies for Property Transactions*. 8. vydání. London: Sweet & Maxwell Limited, 2002, str. 84 a násl. ISBN: 0421774606.

¹⁵ Proti daňovým podvodům bojuje vláda i EU, najít účinná opatření je však složité. In: www.euractiv.cz [online]. 8. 3. 2013. 2013 [cit. 2014-12-06]. Dostupné z: <http://www.euractiv.cz/podnikani-a-zamestnanost/clanek/proti-danovym-podvodum-bojuje-vlada-i-eu-najit-ucinna-opatreni-je-vsak-slozite-010667#pageTop>.

¹⁶ Šestá směrnice Rady č. 77/388/EHS ze dne 17. května 1977, o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu - Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně

¹⁷ Srovnej bod 61 rozhodnutí Halifax.

komunitárního práva,¹⁸ která se však v době rozhodování soudu v této věci zabývala převážně zneužitím soukromého práva, nebo práva procesního. Jelikož v předmětném sporu došlo k aplikaci unijního práva prostřednictvím normy, jež implementovala harmonizační směrnici Rady, Soudní dvůr uvedl, že: „*použití právní úpravy Společenství totiž nemůže jít tak daleko, aby zahrnovalo zneužívající praktiky hospodářských subjektů, tedy plnění, jež nejsou uskutečněna v rámci obvyklých obchodních podmínek, nýbrž pouze s cílem získat zneužívajícím způsobem výhody upravené právem Společenství.*“¹⁹ Soudní dvůr tedy implicitně uvádí, že zneužití práva je obecnou zásadou Společenství, kterou je nutno uplatnit rovněž v oblasti právní úpravy DPH²⁰, neboť: „*boj proti podvodu, daňovému úniku a případným zneužíváním je cíl uznaný a podporovaný šestou směrnicí*“²¹. Soudní dvůr Evropské unie dále vyslovuje své přesvědčení, že je nutno klást rovněž nároky na určitost a předvídatelnost práva pro jeho recipienty.²² Tudíž aby se jednalo o zneužití práva upravujícího DPH, je nezbytné získání daňového zvýhodnění, jehož poskytnutí by bylo v rozporu s cílem sledovaným příslušným ustanovením právního předpisu, přestože formálně byly splněny podmínky stanovené tímto právním předpisem.²³ Jestliže však lze odvodnit hospodářskou činnost, která je označena za zneužívající, jiným způsobem než pouze dosažením daňového zvýhodnění vůči správci daně, aplikace zásady zneužití práva není namístě.²⁴ Cílem aplikace ustanovení upravujících odpočet DPH je zcela zbavit osobu povinnou k DPH zátěže této daně zaplacené na vstupu, tak aby byla zachována neutralita této daně, avšak existence podvodu či zneužití systému DPH je důvodem, aby již jednou vzniklý nárok na odpočet nebyl nadále zachován.²⁵ Soudní dvůr závěrem narativní části rozhodnutí shrnuje, že: „*pro zjištění existence zneužití je jednak nezbytné,*

¹⁸ Srovnej např. bod 21 rozhodnutí Soudního dvora ze dne 12. 5. 1998 sp. zn. C-367/96 ve věci Alexandros Kefalas a další vs. Řecký stát a Organismos Oikonomikis Anasygkrotisis Epicheiriseon AE, nebo Organismos Oikonomikis Anasygkrotisis Epicheiriseon AE, nebo bod 43 rozhodnutí Soudního dvora ze dne 23. 3. 2000 sp. zn. C-373/97 ve věci Dionysios Diamantis vs. Elliniko Dimosio a Organismos Oikonomikis Anasygkrotisis Epicheiriseon AE.

¹⁹ Bod 69 rozhodnutí Halifax.

²⁰ Srovnej bod 70 rozhodnutí Halifax.

²¹ Bod 71 rozhodnutí Halifax.

²² Srovnej bod 73 rozhodnutí Halifax.

²³ Srovnej bod 74 rozhodnutí Halifax.

²⁴ Srovnej bod 89 a 91 stanoviska generálního advokáta ve věci Halifax.

²⁵ Srovnej body 78 – 84 rozhodnutí Halifax.

aby výsledkem dotčených plnění přes formální použití podmínek stanovených relevantními ustanoveními šesté směrnice a vnitrostátních předpisů provádějících tuto směrnici bylo získání daňového zvýhodnění, jehož poskytnutí by bylo v rozporu s cílem sledovaným těmito ustanoveními. Krom toho musí ze všech objektivních okolností vyplývat, že hlavním účelem dotčených plnění je získání daňového zvýhodnění.“ V odborné literatuře se tento test označuje za tzv. „Two limb test“, jehož „větve“ jsou rozpor s účelem zneužívaného ustanovení jako větev první a cíl zneužívající praktiky jako větev druhá.²⁶

Tímto rozhodnutím Soudní dvůr Evropské unie více méně otevřel vrátka pro navazující, do té doby spíše výjimečnou, judikaturu²⁷, ať už svou či soudních orgánů členských států Evropského společenství, resp. Evropské unie, přičemž jako příklad navazující judikatury na rozhodnutí Halifax na úrovni Soudního dvora Evropské unie lze například uvést rozhodnutí tohoto soudu ze dne 21. 2. 2008 sp. zn. C-425/06 ve věci Ministero dell'Economia e delle Finanze proti Part Service Srl (dále jen „rozhodnutí Part Service“), rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie ze dne 22. 12. 2010 sp. zn. C-103/09 ve věci The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs proti Weald Leasing Ltd (dále jen „rozhodnutí Weald Leasing“) nebo rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie ze dne 29. 3. 2012 sp. zn. C-417/10 ve věci Ministero dell'Economia e delle Finanze a Agenzia delle Entrate proti 3M Italia SpA (dále jen „rozhodnutí 3M“).

V rozhodnutí Part Service Soudní dvůr Evropské unie rozvinul „Two limb test“ z rozhodnutí Halifax o vytyčení mezi zneužití práva, pokud existují v konkrétní věci hospodářské důvody nesouvisející se zneužitím práva.²⁸ Soudní dvůr Evropské unie v této věci zdůraznil, že rozhodnutím Halifax nejudikoval, že pro označení praktiky jako zneužívající je nutná existence pouze jednoho cíle plnění, a to cíle získání daňového zvýhodnění²⁹, nýbrž že „*je shledat existenci zneužívající praktiky tehdy, pokud hlavním účelem dotčeného nebo dotčených plnění je dosažení daňového zvýhodnění.*“³⁰

²⁶ MURRAY, Rebecca. *Tax avoidance*. 1. vydání. London: Sweet & Maxwell Limited, 2012, str. 247 a násl. ISBN: 978-1-84703-774-9.

²⁷ Srovnej např. rozhodnutí Soudního dvora ze dne 3. 3. 2005 sp. zn. C-32/03 ve věci I/S Fini H vs. Skatteministeriet.

²⁸ Srovnej bod 31 rozhodnutí Part Service.

²⁹ Srovnej bod 44 rozhodnutí Part Service.

³⁰ Bod 45 rozhodnutí Part Service.

Dosáhne-li však osoba povinná k dani praktikou, která by jinak byla označena za zneužívající, daňové výhody, jež není v rozporu s cílem dotčených ustanovení právních předpisů, nelze takovou praktiku označit na zneužívající³¹, jak Soudní dvůr uvedl v rozhodnutí Weald Leasing, neboť vyslovení zneužívající praktiky totiž nevyplývá z povahy této praktiky, ale právě z předmětu, účelu a důsledků činnosti konkrétního subjektu.³²

Jedním z rozhodnutí týkajících se zneužití práva u přímých daní je rozhodnutí 3M, v kterém Soudní dvůr Evropské unie uzavřel, že pro oblast přímých daní v současné době³³ neexistuje žádná obecná zásada, ze které by vyplývala povinnost členských států potírat zneužívající jednání v oblasti přímých daní³⁴, není-li aplikováno vnitrostátní ustanovení omezující některou ze základních svobod zaručených Smlouvou o fungování Evropské unie jako nezbytné opatření k předejití zneužívajícím jednáním v oblasti přímých daní.³⁵ V současnosti však již došlo ke strukturální harmonizaci například některých aspektů daně z příjmů právnických osob³⁶ a dle autora harmonizační tendence v oblasti přímých daní budou nadále spíše posilovat, proto lze v blízké budoucnosti očekávat, že principy zneužití práva judikované ohledně legislativy DPH budou aplikovatelné rovněž na daně přímé, hlavně na přímé daně, jež přináší do veřejných rozpočtů nejvyšších příjmů.³⁷

4 Konkrétní aplikace zásady zneužití práva upravující DPH v České republice

Závěry Soudního dvora, zejména v rozhodnutí Halifax, se rovněž staly předobrazem posuzování otázky zneužití práva Nejvyšším správním soudem České republiky (dále jen „NSS“). Vzhledem k harmonizaci daně z přidané hodnoty tak NSS vychází při posuzování tzv. „testovacích podmínek“ zneužití

³¹ Srovnej bod. 32 rozhodnutí Weald Leasing.

³² Srovnej bod. 44 rozhodnutí Weald Leasing.

³³ Myšleno v době vynesení rozhodnutí v první polovině roku 2012.

³⁴ Srovnej bod. 32 rozhodnutí 3M.

³⁵ Srovnej bod 31 rozhodnutí 3M.

³⁶ Týkajících se zejména daňově-právních aspektů sdružených osob (příkladem směrnice Komise č. 2003/49/EC).

³⁷ Očekáváno je přijetí směrnice o společném konsolidovaném základu daně z příjmů právnických osob, které je zatím ve fázi návrhu směrnice Komise.

práva z judikatury Soudního dvora³⁸, kdy NSS při posuzování aplikace zásady zneužití práva postupuje konkrétně podle níže uvedeného stanoviska.

Analýza zneužití práva musí být z objektivního hlediska v rovnováze se zásadami právní jistoty a ochranou legitimního očekávání, kdy NSS výslovně uvádí, že „*daňový subjekt má právo dopředu vědět, jaká bude jeho daňová situace, a z tohoto důvodu musí mít právo se spolehnout na prostý smysl slov právních předpisů o DPH.*“³⁹

Daňové subjekty jsou přeci oprávněny organizovat svou podnikatelskou činnost takovým způsobem, aby snížili svoji daňovou povinnost, neboť neexistuje žádná povinnost podnikat způsobem, aby se zvýšil daňový příjem státu. Takováto svoboda volby způsobu podnikání se však nutně pohybuje v mezích legálních možností.⁴⁰ Z těchto závěrů NSS lze tak dovozovat, že pomyslnou hranici pro tuto svobodnou volbu způsobu podnikání by měla určovat zásada zneužití práva současně aplikovaná spolu s výše uvedenými zásadami právní jistoty a ochrany legitimního očekávání daňových subjektů, tak aby nedocházelo k neodůvodněné preferenci jakékoliv z těchto zásad.

NSS se proto snažil stanovit mantinely, kdy je možné správcem daně odmítnout s ohledem na výše uvedené zásady plátcem daně nárokované právo na odpočet. Dle NSS je správce daně oprávnění odmítnout plátcem nárokované právo na odpočet pouze pokud⁴¹:

- a) *„Relevantní hospodářská činnost nemá žádné jiné objektivní vysvětlení než získání nároku vůči správci daně (judikát Halifax tuto podmínku oproti názoru generálního advokáta „zmírňuje“ tím, že hovoří o tom, že „hlavním účelem“ realizovaných plnění je získání daňového zvýhodnění, viz zejm. bod 86. odůvodnění tohoto judikátu) a*
- a) *příznání práva by bylo v rozporu se smyslem a účelem příslušných ustanovení zák. o DPH.*

Hospodářská činnost splňující současně podmínky ad a) a b), i kdyby nebyla protiprávní, by si nezasloužila žádné ochrany na základě zásad právní jistoty a ochrany legitimního očekávání, jelikož jejím jediným pravděpodobným účelem je podřívát cíle právního systému jako takového.“

³⁸ Nejvyšší správní soud dokonce aplikovat podmínky pro aplikaci zneužití práva v oblasti DPH i na případy zneužití práva účinného bezprostředně vstupu České republiky do EU.

³⁹ Rozsudek NSS ČR ze dne 23. 8. 2006 sp. zn. 2 Afs 178/2005.

⁴⁰ Ibid.

⁴¹ Ibid.

V předmětném rozsudku NSS ze dne 23. 8. 2006 sp. zn. 2 Afs 178/2005 však autorovu pozornost upoutala formulace právního názoru tohoto soudu při aplikaci výše uvedených závěrů na meritum samotné projednávané věci, kdy NSS uvedl: „*Hlediska právní jistoty a legitimního očekávání velí připustit, aby stěžovatel měl právo nahlížet na výklad ustanovení... v souladu s prostým smyslem jeho slov, tj. v souladu s gramatickým a systematickým výkladem vyloženým Nejvyšším správním soudem... , třebaže je tento výklad v rozporu s výkladem teleologickým, vycházejícím ze smyslu a účelu odpočtu DPH a jeho krácení.*“ NSS tedy explicitně uvádí, že při posuzování případného zneužití práva bude jasně preferovat zásadu právní jistoty a legitimního očekávání jako imanentních aspektů právního státu, a tudíž bude dávat přednost výkladu jazykovému (gramatickému) a systematickému. Lze si pak pokládat otázku, jaký právní význam má pak výklad teleologický, neboť dle názoru autora a zřejmě i Soudního dvora Evropské unie je hlavním hlediskem pro aplikaci zneužití práva výkon tohoto práva v rozporu s jeho účelem. Odpovědí může být, že tento závěr NSS aplikuje pouze při posuzování zneužití práva týkajícího se jednoho konkrétního ustanovení, neboť v případě využívání např. institutů soukromého práva se NSS od tohoto názoru zjevně odchyluje, jak vyplývá z následně uvedených rozhodnutí NSS.

Příkladem může být rozsudek NSS ze dne 12. 12. 2012 sp. zn. 5 Afs 75/2011, jenž pro tentokrát vychází i z dalšího rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie, a to z rozhodnutí ze dne 12. 9. 2006 sp. zn. C-196/04 v odborných kruzích přezdívaného Cadbury Schweppes, v němž došel k závěru, že i samotné založení dceřiné společnosti může být za konkrétních podmínek shledáno v rozporu se zákazem zneužití práva, přičemž odlišil, zda-li se jedná o skutečný výkon práva svobodně se usazovat nebo usazení výhradně za účelem získání daňové výhody.⁴² NSS proto v této věci dovodil, že vyplývali z obsahu právního jednání, že jeho hlavním účelem je dosažení daňové výhody, obohatil se takový plátcе na úkor státního rozpočtu, ale rovněž i vůči ostatním plátcům DPH. V tomto případě je také evidentní, že se NSS spíše zaměřuje na posouzení účelu samotného zneužívajícího jednání, které by mělo být naplněné i konkrétní obsahem, aby nebylo toliko formální, než na hledání účelu dotčeného ustanovení, přestože právě i tento aspekt zneužití práva je součástí „testovacích podmínek.“

⁴² Srovnej rozsudek Soudního dvora ze dne 12. 9. 2006 sp. zn. C-196/04 ve věci Cadbury Schweppes.

Naopak rozhodnutím NSS, v němž NSS řádně odůvodnil aplikaci testu zneužití práva založeného unijní judikaturou a rozsudkem NSS ČR ze dne 23. 8. 2006 sp. zn. 2 Afs 178/2005, byl rozsudek NSS ze dne 26. 1. 2011 sp. zn. 2 Afs 83/2010, neboť se v něm NSS uspokojivě vypořádal s posouzením, zda-li předmětné jednání je v rozporu s principy fungování DPH a samotnou zásadou neutrality této daně, jako první podmínky, a zda-li hlavním účelem jednání plátce DPH bylo sledování získání daňové výhody, jako druhé podmínky pro aplikaci zákazu zneužití práva.

Jako poslední autorem zmíněné rozhodnutí NSS autor uvádí rozsudek NSS ze dne 13. 5. 2010 sp. zn. 1 Afs 11/2010 primárně se věnující zastřešeným právním úkonům.⁴³ NSS se mimo jiné v této věci zabývá též vzájemným vztahem zastřešeného právního jednání a zneužití práva, kdy dochází k závěru, že: „*zneužití práva je ve své podstatě nepsaným obecným principem právním, který se normativně projevuje rovněž v právu veřejném*“⁴⁴, kdy správce daně nemá možnost libovolně rozhodnout, zda-li aplikovat zákaz zneužití práva nebo vycházet ze skutečného obsahu dissimulovaného právního jednání namísto jednání simulovaného, neboť zákaz zneužití práva má být aplikován zcela výjimečně, a to pokud není aplikovatelné žádné jiné ustanovení zákona.⁴⁵

Z výše uvedených závěrů NSS lze tudíž dovodit, že i v judikatuře je zákaz zneužití práva chápán jako zcela výjimečně aplikovatelný institut, k jehož užití by mělo být přikročeno pouze za předpokladu, že zneužívající jednání je v rozporu s účelem zákona, přičemž toto jednání nemá žádné jiné objektivní vysvětlení než získání daňové výhody. Na druhou stranu NSS obezřetně nenechává široký prostor pro diskreční pravomoc správce daně pro aplikaci této zásady, když se vyslovuje pro přednostní aplikaci jazykového výkladu před výkladem teleologickým.

Někteří autoři odborné veřejnosti s obezřetností NSS spojují rovněž judikaturou dovozenou existenci zásady *in dubio mitius*, kterou lze označit za syntetické promítnutí ústavní kautely: „*Státní moc lze uplatňovat jen v případech*

⁴³ Tedy aplikace v době rozhodování soudu platného ustanovení § 2 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, které bylo nahrazeno v současnosti účinným ustanovením § 8 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád.

⁴⁴ Bod 36 rozsudku NSS ze dne 13. 5. 2010 sp. zn. 1 Afs 11/2010.

⁴⁵ Srovnej bod 37 rozsudku NSS ze dne 13. 5. 2010 sp. zn. 1 Afs 11/2010.

a v mezích stanovených zákonem, a to způsobem, který zákon stanoví⁴⁶, a zásad demokratického právního státu, jakou je například zásada legitimního očekávání. S tímto závěrem se však autor tohoto příspěvku zcela neztotožňuje, neboť se domnívá, že podmínky a okamžik aplikace těchto zásad se liší. U zásady *in dubio mitius* musí totiž nutně existovat dvojitost výkladu určitého ustanovení, a to konkrétně dvojitost rovnocenných výkladů, případně existence dvou ustanovení regulujících dotčené právní vztahy.⁴⁷ Pro určení rovnocennosti výkladu dle názoru autora lze využít rozčlenění výkladových metod na standardní a nadstandardní metody interpretace práva.⁴⁸ Tudiž teleologický výklad, který je určující pro aplikaci zásady zneužití práva, jako nadstandardní metoda interpretace práva nikdy nebude rovnocenná s jakoukoliv metodou ze skupiny standardních metod interpretace práva⁴⁹. Naopak zásada zneužití práva by měla být aplikována v situaci, kdy účel normy je znám, avšak subjekt práva úmyslně cílí na dosažení právem neaprobovaného cíle, který je v rozporu s účelem dané normy, a to argumentací jazykového, resp. gramatického, výkladu. Z těchto důvodů se tedy autor domnívá, proč není důvodem pro opatrnost NSS při vytyčování hranic aplikace zákazu zneužití práva v daňovém právu existence zásady *in dubio mitius*. Důvod opatrnosti autor tohoto příspěvku tak spíše spatřuje v požadavcích na určitost a přehlednost zákonů, protože aplikací zásady zneužití práva by nemělo docházet k nápravě či jiné modifikaci daňové legislativy, neboť nelze klást na recipienty práva takové nároky, které by je situovali do role permanentního pátrače po účelu práva.

Závěrem lze souhlasit například s dr. Kohajdou, že zásada aplikace zneužití práva by měla být v daňovém právu aplikována pouze v situacích, kdy je účel práva zřejmý a osoba povinná k dani se snaží dosáhnout určitého zvýhodnění zjevně nerozumným gramatickým výkladem právní normy.⁵⁰

⁴⁶ Článek 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod.

⁴⁷ Srovnej rozhodnutí NSS ze dne 4. 6. 2010 sp. zn. 5 Afs 23/2010.

⁴⁸ K rozčlenění metod interpretace (výkladu) práva blíže GERLOCH, Aleš. *Teorie práva*. 6. vydání. Plzeň: Aleš Čeněk s.r.o., 2013, str. 182 – 188. ISBN: 978-80-7380-454-1.

⁴⁹ Tedy metodou jazykového výkladu, logického výkladu a systematického výkladu.

⁵⁰ KOHAJDA, Michael. Zneužití práva v aktuálním českém daňovém právu a judikatuře. In BOHÁČ, Radim, et alii. Aktuální otázky financí a finančního práva z hlediska fiskální a monetární podpory hospodářského růstu v zemích střední a východní Evropy v roce 2010: soubor odborných staří z IX. mezinárodní vědecké konference. Praha: Leges, 2010, str. 310. ISBN: 978-80-87212-57-8.

5 Závěr

Lze shrnout, že v dnešní době je zákaz zneužití práva imanentním právním principem daňového práva, který má vést k upuštění od samotné formalistické gramatické metody výkladu práva tak, aby bylo dosaženo účelu norem daňového práva, a tím se snažit rovněž dosáhnout relativní spravedlnosti mezi osobami povinnými k dani.

Autor však již není zcela přesvědčen o použitelnosti závěrů civilní judikatury na aplikaci institutu zneužití práva v daňovém právu, neboť civilní judikatura se ve velké míře do konce účinnosti občanského zákoníku vypořádávala se zákazem zneužití práva pouze jakožto šikanózního výkonu práva anebo výkonu práva v rozporu s dobrými mravy.

Pro oblast daňového práva je proto stěžejní analýza rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie, které založily tzv. „Two limb test“, kterým má být prověřováno, zda konkrétním jednáním bylo zneužito právo, přičemž pro daňové právo je relevantní nejen zneužití práva daňového, nýbrž i práva soukromého majícího daňověprávní dopady. V daňovém právu se na základě tohoto testu jedná o zneužití práva, jestliže předmětné jednání je v rozporu s účelem zneužívaného ustanovení a zároveň hlavním hospodářským cílem tohoto jednání je dosažení neoprávněné daňové výhody.

Co se týče judikatury NSS, má autor tohoto příspěvku drobné výtky k nedostatečnému vypořádání se s rozparem jednání zneužívajícího daňové právo v odůvodněních, zejména prvotních rozhodnutí NSS. V posledních letech se však zdá, že se NSS ve svých rozhodnutích dostatečně vypořádává i s tímto esenciálním aspektem „Two limb testu“. Naopak jako pozitivní lze považovat střídou aplikaci institutu zneužití práva v daňovém právu, neboť by se mělo jednat o nástroj aplikovaný až v krajních případech, kdy neexistuje žádné pozitivněprávní ustanovení daňového práva, kterým by bylo možné účelu daňové normy dosáhnout. Autor však nesouhlasí s názory některých autorů, že důvodem pro obezřetné užívání institutu zneužití práva v judikatuře NSS je mimo jiné i existence zásady *in dubio mitius*, neboť tato zásada je v důsledku rozdílných podmínek její aplikace aplikovatelná v rozdílném okamžiku než zásada zákazu zneužití práva.

Zajímavé rovněž bude sledovat, jak se institut zákazu zneužití práva bude v daňovém právu nadále rozvíjet, neboť české soudy již tento institut u přímých daní aplikují, přestože Soudní dvůr Evropské unie jej užívá u přímých daní výjimečně, a to zejména ve věcech opatření omezujících některou ze čtyř základních svobod vnitřního trhu Evropské unie.

Literature

KNAPP, Viktor. *Teorie práva*. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 1995, str. 247. ISBN: 80-7179-028-1.

MELZER, Filip, TĚGL, Petr, a kol. *Občanský zákoník – velký komentář. Svazek I. § 1 – 117*. Praha: Leges, 2013, str. 720. ISBN: 978-80-87576-73-1.

LAVICKÝ, Petr, a kol. *Občanský zákoník I. Obecná část (§ 1 – 654. Komentář*. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2014, str. 2400. ISBN: 978-80-7400-529-9.

SOARES, Patrick C. *VAT Planning Strategies for Property Transactions*. 8. vydání. London: Sweet & Maxwell Limited, 2002, str. 584. ISBN: 0421774606.

Proti daňovým podvodům bojuje vláda i EU, najít účinná opatření je však složité. In: www.euractiv.cz [online]. 8. 3. 2013. 2013 [cit. 2014-12-06]. Dostupné z: <http://www.euractiv.cz/podnikani-a-zamestnanost/clanek/proti-danovym-podvodum-bojuje-vlada-i-eu-najit-ucinna-opatreni-je-vsak-slozite-010667#pageTop>.

MURRAY, Rebecca. *Tax avoidance*. 1. vydání. London: Sweet & Maxwell Limited, 2012, str. 360. ISBN: 978-1-84703-774-9.

GERLOCH, Aleš. *Teorie práva*. 6. vydání. Plzeň: Aleš Čeněk s.r.o., 2013, str. 310. ISBN: 978-80-7380-454-1.

KOHAJDA, Michael. Zneužití práva v aktuálním českém daňovém právu a judikatuře. In BOHÁČ, Radim, et alii. *Aktuální otázky financí a finančního práva z hlediska fiskální a monetární podpory hospodářského růstu v zemích střední a východní Evropy v roce 2010: soubor odborných statí z IX. mezinárodní vědecké konference*. Praha: Leges, 2010, str. 896. ISBN: 978-80-87212-57-8.

Contact – e-mail

sejkorat@prf.cuni.cz

Svévole úředních osob při správě daně z přidané hodnoty

Hana Skalická

ŠKODA AUTO Vysoká škola, Katedra finančního a daňového práva,
Česká republika

Abstract in original language

Po přijetí nového daňového řádu některé daňové subjekty žádají správce daně, aby jejich daň z přidané hodnoty byla uhrazena z nadměrného odpočtu jiného daňového subjektu za totéž zdaňovací období. Pokud by správci daně těmto žádostem vyhovovali, byla by tato praxe v souladu s daňovými zákony, či by se jednalo o svévoli úředních osob, příp. o zneužití daňového práva ze strany daňových subjektů požadujících po správci daně takovýto „zápočet“ jejich daňových povinností?

Keywords in original language

Svévole úředních osob; zneužití práva; správa daní; daň z přidané hodnoty

Abstract

After enacting new Tax Procedure Code some VAT payers ask tax administrators to allow paying their VAT liability by VAT excessive deduction of another VAT payer for the same tax period. If tax administrator will comply with this request, will such a process be in line with tax laws, or should it be considered as the arbitrariness of officials, alternatively as abuse of tax law from the side of VAT payers asking such a “set off” of their VAT / excessive deductions?

Keywords

Arbitrariness of Officials; Abuse of Law; Administration of Taxes; Value Added Tax.

1 Úvod – definice problému

Ve své praxi¹ jsem se setkala s tím, že některé daňové subjekty se snaží o úsporu na cash-flow za pomoci „zápočtů“ jejich daňových povinností daně z přidané hodnoty. Jak? Představme si hypotetický příklad dvou plátců daně z přidané hodnoty. Obě tyto osoby mají měsíční zdaňovací období. Jedna z těchto osob generuje vysokou vlastní daň (v dřívější terminologii zákona o DPH: „vlastní daňovou povinnost“), druhá z těchto osob dosahuje vysokého nadměrného odpočtu. Pokud tyto osoby budou samostatnými daňovými subjekty, poté jedna z nich bude povinna vždy ve lhůtě pro podání daňového priznání uhradit svou daň. Druhé osobě bude vrácen nadměrný odpočet, avšak až ve lhůtě do 30 dnů od konce lhůty pro podání daňového priznání k DPH za dané zdaňovací období².

Za této situace tyto osoby čelí cash-flow nevýhodě, neboť pokud se na ně podíváme jako na celek, poté jedna musí státu odvést daň z přidané hodnoty, druhá osoba sice dostane daň z přidané hodnoty vrácenu, ale obvykle až 30 dní po jejím vyměření (tj. za předpokladu konkludentního vyměření bez jakýchkoli komplikací – např. bez zahájení postupu k odstranění pochybností). Tedy za této „nekomplikované situace“ čelí takové osoby jako celek většinou třicetidenní cash-flow nevýhodě³.

Jak tuto nevýhodu eliminovat? Zákon č. 245/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty („zákon o DPH“) v § 5a – 5c připouští vytvoření skupiny pro účely DPH. V souladu s § 5a odst. 1 zákona o DPH se skupinou rozumí: „... skupina spojených osob se sídlem nebo provozovnou v tuzemsku, která je registrována k dani jako plátec podle § 95a. Pokud mají osoby, které jsou součástí skupiny (dále jen „členové skupiny“) sídlo nebo provozovnu mimo tuzemsko, nejsou tyto jejich části součástí skupiny. Skupina se považuje za samostatnou osobu povinnou k dani. Každá osoba může být členem pouze jedné skupiny a člen skupiny nesmí být současně společníkem společnosti.“ Spojenými osobami se ve smyslu § 5a odst. 2 – 4 zákona o DPH

1 Autorka kromě akademické sféry působí zároveň jako advokátka v České republice a jako usazená euroadvokátka ve Slovenské republice se specializací zejména na daňové spory.

2 Viz § 105 odst. 1 zákona o DPH: „Vznikne-li v důsledku vyměření nadměrného odpočtu vratitelný přeplatek vyšší než 100 Kč, vrátí se plátcí bez žádosti do 30 dnů od vyměření nadměrného odpočtu.“

3 Správce daně může nadměrný odpočet daňovému subjektu vrátit dříve než za 30 dnů po podání daňového priznání k DPH, avšak vesměs jsou nadměrné odpočty vráceny až koncem této lhůty.

rozumí kapitálově spojené osoby nebo jinak spojené osoby. „*Kapitálově spojenými osobami jsou osoby, z nichž se jedna osoba přímo nebo nepřímo podílí na kapitálu nebo hlasovacích právech druhé osoby, anebo se jedna osoba přímo nebo nepřímo podílí na kapitálu nebo hlasovacích právech více osob, a přitom tento podíl představuje alespoň 40% základního kapitálu nebo 40% hlasovacích práv těchto osob. Jinak spojenými osobami jsou osoby, na jejichž vedení se podílí alespoň jedna shodná osoba.*“

Pokud by se jednalo o osoby, které by splnily podmínky tohoto ustanovení, a tyto se zaregistrovaly jako plátce podle § 95a zákona o DPH, poté by „DPH cash-flow nevýhoda“ byla zcela legálně odstraněna. Skupina pro účely DPH je totiž považována za samostatnou osobu povinnou k dani, která podává jedno daňové přiznání za všechny své členy. Tedy za předpokladu, že by jedna z osob měla vlastní daň ve výši 1 milion Kč a druhá nadměrný odpočet 1 mil. Kč, a tyto osoby by tvořily skupinu pro DPH, poté by v daňovém přiznání za dané zdaňovací období byl výsledek 0 Kč, a žádná ze společností (členů skupiny) by nemusela žádnou daň z přidané hodnoty hradit a stát by nemusel žádnému členovi skupiny žádnou daň z přidané hodnoty vracet.

Některé „vynalézavé osoby“ přišly s řešením, že by se tedy nevytvářela skupina pro účely DPH, avšak vlastní daň by se započítala na nadměrný odpočet spojené osoby na základě dohody se správcem daně. Daňový subjekt s vlastní daní by tedy tuto daň vůbec nehradil. Jeho „spojená osoba“, resp. jakákoli osoba, která má nadměrný odpočet a byla by ochotna přistoupit na návrh osoby s vlastní daní na „zápočet“ jejich daňových povinností, by správce daně požádala, aby nadměrný odpočet nebyl vrácen přímo jí, ale daňovému subjektu, který by určila (tj. nejspíše nějak spřízněný daňový subjekt či obchodní partner s vlastní daňovou povinností). Je takové jednání v souladu s daňovými zákony? Či by se jednalo o svévoli správců daně? Příp. zneužití práva ze strany daňových subjektů, kteří takový postup navrhnou?

Argumenty proti danému postupu, avšak i pro daný postup, včetně závěrů autorky, budou uvedeny v dalších kapitolách tohoto příspěvku.

2 Argumenty pro daný postup

Daňové subjekty snažící se o daný postup tento považují za možný. Argumenty svědčící pro daný postup jsou následující.

Dle zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu („daňový řád“), může daňový subjekt požádat, aby jeho vratitelný přeplatek by správcem daně vrácen nikoli jemu samotnému, ale komukoli, koho navrhne. Konkrétně v § 155 odst. 1 daňového řádu je uvedeno následující: „*Daňový subjekt je oprávněn požádat správce daně, u něhož má vratitelný přeplatek, o použití tohoto přeplatku na úhradu nedoplatku, který má u jiného správce daně, nebo na úhradu nedoplatku jiného daňového subjektu u téhož nebo jiného správce daně...*“. Tedy na rozdíl od právní úpravy v zákoně č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků („ZSDP“), daňový subjekt může požádat o vrácení vratitelného přeplatku na účet jiného daňového subjektu, v tom není problém.

Základním předpokladem úspěchu takové žádosti je však samotná existence vratitelného přeplatku. Daňový řád pojem přeplatek a nakládání s ním upravuje v § 154 a 155. Podle § 154 odst. 1 daňového řádu se přeplatkem rozumí: „částka, o kterou úhrn plateb a vratek na kreditní straně osobního daňového účtu převyšuje úhrn předpisů a odpisů na debetní straně osobního daňového účtu.“

V ustanovení § 154 daňového řádu je dále upraven postup nakládání s přeplatkem ze strany správce daně, a to následovně, cit. § 154 odst. 2 DŘ: „*Správce daně převede přeplatek na úhradu případného nedoplatku téhož daňového subjektu na jiném osobním daňovém účtu, popřípadě na úhradu nedoplatku podle odstavce 4. Není-li takového nedoplatku, stává se přeplatek vratitelným přeplatkem a zůstává jako platba na dosud neubrazenou daň na osobním daňovém účtu, na kterém je evidován. Pokud existuje odůvodněný předpoklad, že dojde do 10 dnů ode dne, kdy má být přeplatek na úhradu nedoplatku na jiném osobním daňovém účtu použit, ke vzniku povinnosti uhradit daň na stejném osobním daňovém účtu, přeplatek se na úhradu nedoplatku na jiném osobním daňovém účtu nepoužije.*“

Dokud se pohybujeme v gesci § 154 daňového řádu, poté se však nejedná o vratitelný přeplatek a daňový subjekt nemůže jakkoli ovlivnit osud takového přeplatku. V důvodové zprávě k daňovému řádu je uvedeno: „... *V daném případě tedy nepůjde o vratitelný přeplatek, nýbrž pouze o přeplatek, neboť vratitelným se přeplatek může stát teprve poté, co projde testem vratitelnosti, tj. započtením všech v úvahu připadajících daňových pohledávek u daného správce daně i u správce daně, který požádá o použití přeplatku na nedoplatky, které eviduje.*“ O vratitelný přeplatek se tedy může jednat až když nenastane žádná ze situací uvedených

v § 154 daňového řádu (tj. přeplatek není převeden na úhradu nedoplatku téhož daňového subjektu na jiném osobním daňovém účtu u téhož správce daně, popř. se nedoplatek nepoužije na úhradu nedoplatku téhož daňového subjektu u jiného správce daně, u něhož je nedoplatek evidován, vyžádá-li si ho správce daně ještě před vystavením příkazu k jeho vrácení).

Pokud tedy nenastane žádná z výše uvedených situací, které jsou detailně upraveny v § 154 daňového řádu a odhlédneme od určitých výkladových nejasností a argumentů proti danému postupu (bude blíže rozebráno v následující kapitole tohoto příspěvku), poté je možné aplikovat § 155 daňového řádu, podle něž může daňový subjekt požádat mj. o zaslání vratitelného přeplatku na účet jiného daňového subjektu.

V takovém případě však můžeme narazit na časový problém vzniku vratitelného přeplatku. I autoři komentáře k daňovému řádu uvádějí, že: *„Jako ne zcela jasná se jeví otázka, zda existenci vratitelného přeplatku je nutno posuzovat striktně ke dni podání žádosti, nebo je možné zohlednit případné budoucí nedoplatky. První úvaha vychází ze skutečnosti, že pokud ke dni podání žádosti vratitelný přeplatek existuje, má na něj daňový subjekt právní nárok, a to bez ohledu na to, zda mu v mezidobí (rozuměj ve lhůtě 30 dnů pro jeho faktické vrácení) vznikne nový nedoplatek. Lze argumentovat tím, že lhůta pro vrácení by neměla mít vliv na již vzniklý právní nárok. Žadatel by se totiž neměl dostat do odlišného postavení, ať už správce daně žádost vyřídí až poslední možný den lhůty, nebo vratitelný přeplatek vrátí hned první den běhu lhůty pro jeho vrácení. Druhý možný názor opírající se o koncepci, která byla aplikační praxí dovozoována z předchozí ne zcela jednoznačné právní úpravy, naopak vychází ze smyslu testu vratitelnosti a s ním souvisejícím započtením přeplatku vůči nedoplatkům. Má-li být dosaženo stavu, kdy správce daně nebude vracet daňovému subjektu částku, kterou může ve stejný okamžik požadovat formou vymáhání, jeví se jako logické, aby test vratitelnosti správce daně prováděl kontinuálně po celou dobu, než je vratitelný přeplatek vrácen. Autoři se přiklánějí k druhé z uvedených variant.“⁴*

Pokud nedojde po podání daňového přiznání k DPH, v němž daňový subjekt deklaruje nadměrný odpočet, k žádným komplikacím (zejména zahájení postupu k odstranění pochybností, jak bude rozebráno v kapitole níže),

⁴ Baxa, J.; Dráb, O.; Kaniová; L.; Lavický, P.; Schillerová, A.; Šimek, K.; Žiškova, M.: Daňový řád – Komentář: Wolters Kluwer, 2011. 1880 s. ISBN: 978-80-7357-564-9.

a nebudou splněny podmínky pro aplikaci § 154 daňového řádu, poté vratitelný přeplatek vzniká vyměřením nadměrného odpočtu⁵. K vyměření dochází konkludentně k poslednímu dni lhůty pro podání daňového přiznání – tedy 25. dne měsíce následujícího po konci zdaňovacího období. Aby tzv. „zápočet“ daňových povinností různých subjektů mohl být úspěšný, je ještě potřeba, aby byla vyměřena vlastní daň jinému daňovému subjektu, na jehož účet má být nadměrný odpočet, resp. vratitelný přeplatek ve výši nadměrného odpočtu prvního subjektu, poukázán. Předpokládejme nekomplikovanou situaci, kdy daňový subjekt, který deklaruje v daňovém přiznání vlastní daň, podá daňové přiznání včas, správce daně nezahájí postup k odstranění pochybností a daň bude k poslednímu dni lhůty pro podání daňového přiznání rovněž vyměřena. Daň je však v téže lhůtě i splatná. A právě zde může dojít k následujícímu časovému nesouladu:

- I pokud by daňový subjekt generující nadměrný odpočet požádal spolu s podáním daňového přiznání k DPH, aby tento byl vrácen jinému daňovému subjektu a tím byla uhrazena jeho daň z přidané hodnoty za totéž zdaňovací období, poté by vše muselo proběhnout k poslednímu dni lhůty pro podání daňového přiznání. Pokud by totiž daňový subjekt žádost podal dříve, poté by v době podání žádosti neexistoval vratitelný přeplatek. V takovém případě daňový řád obsahuje lhůtu 60 dnů ode dne podání žádosti, kdy správce daně čeká, zda-li vratitelný přeplatek vznikne a pokud ano, poté žádosti o vrácení vratitelného přeplatku vyhoví, přičemž lhůta pro jeho vrácení počíná běžet až ode dne následujícího po dosažení vratitelného přeplatku alespoň v hodnotě 100 Kč.⁶ V komentáři k daňovému řádu se k tomu uvádí následující: „*Délka lhůty, po kterou může být žádost o vrá-*

⁵ Až do konce roku 2013 zákon o DPH obsahoval i § 105 odst. 4, který stanovil, že: „... za den vzniku vratitelného přeplatku se považuje den vyměření a vratitelný přeplatek se vrátí, pokud činí více než 100 Kč“. Toto ustanovení však bylo s účinností od 1. 1. 2014 zákonným opatřením Senátu č. 344/2013 Sb., o změně daňových zákonů v souvislosti s rekodifikací soukromého práva a o změně některých zákonů, zrušeno, přičemž v důvodové zprávě je k tomuto uvedeno pouze, že: „*Odstavec 4 se zrušuje z důvodu nadbytečnosti, neboť hranice 100 Kč pro vrácení nadměrného odpočtu se přesouvá do odstavce 1.*“

⁶ § 155 odst. 3 DR zní: „*Pokud v době podání žádosti o vrácení vratitelného přeplatku dosahuje vratitelný přeplatek nejméně částky 100 Kč, poukáže jej správce daně do 30 dnů ode dne obdržení žádosti podle odstavce 2, v opačném případě žádosti vyhoví, pouze pokud vratitelný přeplatek této částky dosáhne do 60 dnů ode dne podání žádosti; lhůta pro jeho vrácení počíná běžet až ode dne dosažení této částky.*“

cení vratitelného přeplatku zohledněna, 60 dnů zohledňuje skutečnost, že v praxi bývají daňová přiznání, ve kterých je obsažena i žádost o vrácení vratitelného přeplatku podávána s určitým předstihem. Nepředpokládá se, že by daňový subjekt podával své daňové přiznání dříve než 60 dní před termínem stanoveným zákonem, ale i tato situace může v praxi nastat a daňový subjekt by si měl uvědomit, že pokud v daňovém přiznání uvede i žádost o vrácení vratitelného přeplatku, nebude jí moci správce daně s vysokou pravděpodobností vyhovět. Splatnost daně, tedy i okamžik pro potenciální možnost vzniku vratitelného přeplatku, je zákonem daná a dopředu známá veličina; platí zde obecná právní zásada „neznalost zákona neomlouvá“... Správce daně přeplatek vrátí ve lhůtě 30 dní od doručení žádosti, ovšem pouze v případě, že zde již vratitelný přeplatek existuje. V případě, že zde vratitelný přeplatek neexistuje, běží tato lhůta až od následujícího dne po vzniku vratitelného přeplatku. Vratitelný přeplatek související s podaným daňovým přiznáním může vzniknout nejdříve v den vyměření daně...⁷

- Pokud by daňový subjekt žádost podal později (tj. po konci lhůty pro podání daňového přiznání), pak by vratitelný přeplatek sice existoval, ale daň druhého daňového subjektu by byla uhrazena pozdě a daňový subjekt by mohl čelit sankci za pozdní platbu v podobě úroku z prodlení. V takovém případě se však daňové subjekty spoléhají na ustanovení § 252 odst. 2⁸ daňového řádu, podle nějž daňovému subjektu vznikne povinnost uhradit úrok z prodlení až počínaje pátým pracovním dnem po dni splatnosti. Tedy pokud se veškeré úkony stihnou do pátého pracovního dne po dni splatnosti daně z přidané hodnoty, mohl by se daný „zápočet“ jevit jako úspěšný.
- Jelikož ve smyslu § 155 odst. 1 daňového řádu se v případě podání žádosti o úhradu nedoplatku jiného daňového subjektu z vratitelného přeplatku se za den úhrady nedoplatku považuje den, kdy žádost došla správci daně, poté by jediným řešením, kdy by došlo k plnému časovému souladu bylo, aby žádost byla podána přesně v poslední den lhůty pro podání daňového přiznání k DPH. Za předpokladu

⁷ Baxa, J.; Dráb, O.; Kaniová, L.; Lavický, P.; Schillerová, A.; Šimek, K.; Žiškova, M.: Daňový řád – Komentář: Wolters Kluwer, 2011. 1880 s. ISBN: 978-80-7357-564-9.

⁸ § 252 (1) a (2) zní následovně: „Daňový subjekt je v prodlení, neuhradí-li splatnou daň nejpozději v den její splatnosti. Daňovému subjektu vzniká povinnost uhradit úrok z prodlení za každý den prodlení, počínaje pátým pracovním dnem následujícím po dni splatnosti až do dne platby včetně. Výše úroku z prodlení odpovídá ročně vyšší sazbě stanovené Českou národní bankou, zvýšené o 14 procentních bodů, platné pro první den příslušného kalendářního pololetí. Pokud je pro daň stanoven náhradní den splatnosti, běží úrok z prodlení počínaje pátým pracovním dnem následujícím po původním dni její splatnosti.“

včasného podání daňových přiznání obou daňových subjektů (a vyloučení veškerých komplikací a ustanovení uvedených v následující kapitole) by tedy k úhradě vlastní daně jiného daňového subjektu mohlo dojít z vratitelného přeplatku jiného daňového subjektu.

3 Argumenty proti danému postupu

Zásadním argumentem proti danému postupu je existence speciálního ustanovení v zákoně o dani z přidané hodnoty, konkrétně § 105, který je nazván: „Vracení nadměrného odpočtu“.

§ 105 odst. 1 zákona o DPH zní následovně: „(1) Vznikne-li v důsledku vyměření nadměrného odpočtu vratitelný přeplatek vyšší než 100 Kč, vrátí se plátcí bez žádosti do 30 dnů od vyměření nadměrného odpočtu. **To neplatí, pokud vznikne vratitelný přeplatek změnou stanovené daně na základě dodatečného vyměření.**“

Jelikož zákon o DPH je vůči daňovému řádu jakožto obecnému předpisu pro správu daní speciálním, poté za situace, kdy zákon o DPH obsahuje vlastní úpravu vracení nadměrného odpočtu, primárně použijeme právě tento speciální předpis – tj. zákon o DPH. Tento nám stanoví zcela jasná pravidla:

- Pokud daňovému subjektu vznikne v důsledku nadměrného odpočtu vratitelný přeplatek, tento se vrátí plátcí bez žádosti do 30 dnů od jeho vzniku.
- Pokud by došlo ke změně stanovené daně na základě dodatečného vyměření, nadměrný odpočet se automaticky nevrací a daňový subjekt by o jeho vrácení musel požádat.

Za situace, kdy je plně aplikovatelný § 105 zákona o DPH zde tedy nevidím prostor pro aplikaci daňového řádu, natož pro jakoukoli diskreci správce daně. Plně aplikovatelný by dle mého názoru měl být § 105 zákona o DPH, pokud jde o první větu odstavce 1 – tedy že: „*Vznikne-li v důsledku vyměření nadměrného odpočtu vratitelný přeplatek vyšší než 100 Kč, vrátí se plátcí bez žádosti do 30 dnů od vyměření nadměrného odpočtu.*“ Zákon zde nedává správci daně žádnou možnost se od tohoto ustanovení odchýlit. Pokud je vyměřen nadměrný odpočet a v důsledku toho vznikne vratitelný přeplatek, poté ho správce daně musí vrátit plátcí, kterému nadměrný odpočet vznikl, a to do 30 dnů od jeho vzniku.

Pokud jde o druhou větu § 105 odst. 1 zákona o DPH, kdy vratitelný přeplatek vznikne změnou stanovené daně na základě dodatečného vyměření, pak se již neuplatní první věta daného ustanovení, tedy že by správce daně vracel vratitelný přeplatek ve výši nadměrného odpočtu bez žádosti, ale naopak daňový subjekt musí o vrácení požádat. A na tuto žádost se plně aplikuje § 155 daňového řádu, tedy daňový subjekt za této situace může požádat i o vrácení vratitelného přeplatku na účet jiného daňového subjektu, pokud se tak rozhodne. Domnívám se, že toto řešení však z dlouhodobého hlediska nepokrývá „cash-flow DPH nevýhodu“ daňových subjektů, neboť nelze očekávat, že by za každé zdaňovací období docházelo ke změně stanovení daně, navíc u těchto dodatečných změn nikdy nelze předvídat, kdy nastanou, tedy „DPH cash-flow“ by nebylo možno jakkoli řídit.

Dalším souvisejícím argumentem proti postupu navrhanému daňovými subjekty je možnost zahájení tzv. postupu k odstranění pochybností ze strany správce daně. Pokud má správce daně v případě pochybností o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného řádného daňového tvrzení nebo dodatečného daňového tvrzení a dalších písemností předložených daňovým subjektem nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených, vyzve daňový subjekt k odstranění těchto pochybností (viz § 89 a 90 daňového řádu). Speciálně pro případ daně z přidané hodnoty daňový řád stanoví lhůtu pro zahájení tzv. postupu k odstranění pochybností, přičemž tato lhůta činí 30 dnů ode dne, kdy bylo podáno daňové tvrzení k DPH, nejdříve však od posledního dne lhůty stanovené pro podání řádného daňového tvrzení nebo dodatečného daňového tvrzení. Tedy tato lhůta má stejný běh jako lhůta uvedená výše v § 105 odst. 1 zákona o DPH pro vrácení nadměrného odpočtu. Nepředpokládám, že by shoda těchto lhůt byla pouhou náhodou, ale naopak se jeví jako jasný záměr zákonodárce.⁹ Nehledě na to, že pokud by správce daně přistoupil na žádost daňového subjektu o “zápočet vlastní daně jed-

⁹ V důvodové zprávě k daňovému řádu se k tomuto ustanovení uvádí: „Pro tyto případy návrh předpokládá třicetidenní lhůtu pro vydání příslušné výzvy správcem daně, jejíž počátek ovšem na rozdíl od současné úpravy doplněné poslaneckou iniciativou v roce 2007 započne nejdříve po uplynutí lhůty pro podání daňového tvrzení. Toto opatření má vést k určité právní jistotě, zejména při správě nadměrných odpočtů u daně z přidané hodnoty.“ Podle dřívější právní úpravy obsažené v § 43 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků tato 30 denní lhůta běžela již ode dne, kdy bylo podáno daňové přiznání nebo hlášení, popřípadě dodatečného daňového přiznání nebo následného hlášení.

noho plátce a nadměrného odpočtu druhého plátce“; poté by se v důsledku vyhovění takové žádosti v podstatě vzdal možnosti zahájit postup k odstranění pochybností za dané zdaňovací období.

Zahájením postupu k odstranění pochybností se odkládá vyměření daně, tj. pokud by správce daně postup k odstranění pochybností zahájil, nebylo by možné provést úhradu vlastní daně jiného daňového subjektu z nadměrného odpočtu jiného daňového subjektu, neboť by neexistoval vratitelný přeplatek.

Daný záměr daňových subjektů by rovněž nebyl možný v situaci, kdy jeden ze subjektů podá dodatečné daňové přiznání. V takovém případě opět k výše uvedené „úspoře na cash-flow“ nemůže dojít. Jednak je toto výslovně uvedeno v § 105 odst. 1 zákona o DPH, a jednak by k danému zápočtu daňových povinností nemohlo dojít z důvodu časového nesouladu.

Pokud by tedy došlo k jakékoli změně v rozhodnutí o stanovení daně v důsledku dodatečného vyměření, poté řešení navrhané daňovými subjekty nejen, že nefunguje, ale navíc je ve smyslu § 105 zákona o DPH nepřipustné.

4 Závěr – jedná se skutečně o svévoli?

V kapitole č. 2 výše byly uvedeny argumenty pro daný postup, v kapitole č. 3 výše byly uvedeny argumenty proti danému postupu. Domnívám se, že argumenty proti danému postupu jsou natolik jasné, že by postup, který některé daňové subjekty navrhují – tedy úhrada vlastní daně jednoho plátce z nadměrného odpočtu druhého plátce za totéž zdaňovací období – neměl být možný.

Kromě argumentů proti danému postupu uvedených výše je nutno si uvědomit, že daňové právo patří mezi odvětví veřejného práva, kde platí jiné principy než v právu soukromém. Není tedy možné zde uplatňovat zásadu: „Co není zakázáno, je dovoleno“, avšak na místě je zásada: „Co není dovoleno, je zakázáno“. Jelikož zákon o DPH pro případ vrácení nadměrného odpočtu stanoví ve svém § 105 jasná pravidla, která nedávají správci daně možnost diskrece, domnívám se, že postup správců daně, kteří by vyhověli

žádostem daňového subjekt o „zápočet nadměrného odpočtu na vlastní daňovou povinnost jiného daňového subjektu tak, jak bylo uvedeno výše“, by mělo být považováno za svévoli správců daně při správě DPH.

V případě daňových subjektů, které takové jednání po správci daně požadují, by se mohlo jednat o snahu zneužít daňové právo. Jelikož však daňové subjekty nemohou daňové právo v této situaci zneužít sami, ale k dokonání tohoto aktu byl by nutný krok správce daně (vyhovění žádosti daňového subjektu), domnívám se, že z jejich strany by se jednalo pouze o pokus o zneužití práva, nikoli o vlastní zneužití (jako je tomu ve známých případech, kde soudy judikovaly zneužití práva – např. viz rozsudky Nejvyššího správního soudu sp. zn. 1 Afs 107/2004 ze dne 10. 11. 2005, sp. zn. 1 Afs 35/2007 ze dne 17. 12. 2007, sp. zn. 2 Afs 83/2010 ze dne 26. 1. 2011, sp. zn. 5 Afs 58/2011 ze dne 2. 2. 2012, sp. zn. 8 Afs 43/2013 ze dne 28. 1. 2014).¹⁰

Literature

Baxa, J.; Dráb, O.; Kaniová; L.; Lavický, P.; Schillerová, A.; Šimek, K.; Žišková, M.: *Daňový řád: komentář*: Wolters Kluwer, 2011. 1880 s. ISBN: 978-80-7357-564-9.

Drábová, M.; Holubová, O.; Tomiček, M.: *Zákon o dani z přidané hodnoty: komentář*: Wolters Kluwer, 2011. 740 s. ISBN: 978-80-7357-657-8.

Skalická, H.: *Abuse of Tax Law in Judicial Decisions of Czech Courts*. In *Proceedings of the 19th International Conference Theoretical and Practical Aspects of Public Finance 2014*. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2014, s. 266 – 267. ISBN 978-80-7478-534-4.

¹⁰ Analýzu těchto judikátů je možné najít v následujících článcích autorky:

- Skalická, H.: *Abuse of Tax Law in Judicial Decisions of Czech Courts*. In *Proceedings of the 19th International Conference Theoretical and Practical Aspects of Public Finance 2014*. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2014, s. 266 – 267. ISBN 978-80-7478-534-4.
- Skalická, H.: *Zneužití práva*. *Daňová a hospodářská kartotéka (DHK)*. 2013/ 13. s. 30 - 33
- Skalická, H.: *Daň z příjmů: Zneužití práva*. *Bulletin Komory daňových poradců*. 2012/ 3, s.42 - 44
- Skalická, H.: *Zneužití práva versus legální optimalizace daňové povinnosti*. In Editor, C. (ed.): *Daně - teorie a praxe 2012*. Brno. s. 74 – 76
- Skalická, H.: *DPH: Zneužití práva*. *Bulletin Komory daňových poradců*. 2011/ 6, s. 38 - 39

Skalická, H.: Zneužití práva. *Daňová a hospodářská kartotéka (DHK)*. 2013/13. s. 30 - 33

Skalická, H.: Daň z příjmů: Zneužití práva. *Bulletin Komory daňových poradců*. 2012/ 3, s.42 - 44

Skalická, H.: Zneužití práva versus legální optimalizace daňové povinnosti. In Editor, C. (ed.): *Daně - teorie a praxe 2012*. Brno. s. 74 – 76

Skalická, H.: DPH: Zneužití práva. *Bulletin Komory daňových poradců*. 2011/ 6, s. 38 – 39

Použité zákony:

Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném k 31. 12. 2010

Contact – e-mail

Hana.Skalicka@hanaskalicka.com

Uplatnění daňové ztráty v průběhu daňové kontroly

Martina Valachová

Právnická fakulta Masarykovy univerzity, Česká republika

Abstract in original language

Tento příspěvek se zabývá legislativními změnami a jejich dopadem na uplatnění daňové ztráty v průběhu daňové kontroly. S účinností daňového řádu došlo k významným změnám v daňovém právu procesním, což mimo jiné výrazně ovlivnilo pozici jak správce daně, tak i daňového poplatníka při uplatnění daňové ztráty během daňové kontroly. Tento článek analyzuje situaci za před a po nabytí účinnosti Daňového řádu a také judikaturu vztahující se k tomuto tématu.

Keywords in original language

Uplatnění daňové ztráty, daňová kontrola, daňový řád

Abstract

This contribution reflects changes in legislation related to income tax loss claim during tax control. Essential modifications in Tax Procedure Code have changed significantly Tax Authority position as well as position of tax payers when claiming the income tax loss in the course of tax control. This article analyzes the situation before and after legislative changes as well as the practise of courts referring to this particular topic.

Keywords

Income Tax Loss Claim; Tax Control; Tax Procedure Code.

1 Úvod

Daňová ztráta je standardní odčitatelnou položkou upravující výpočet základu daně. Dle zákona 586/1992 Sb., o daních z příjmů si mohou poplatníci snížit základ daně o daňovou ztrátu nejdéle v pěti zdaňovacích obdobích následujících bezprostředně po období, za které se daňová ztráta vyměřuje.

Účinností zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, který nově vymezuje cíle správy daní, se však podstatně mění procesní postup, jakým lze daňovou ztrátu uplatnit.

Tento příspěvek se zabývá právními aspekty uplatňování daňové ztráty v průběhu daňové kontroly, a to zvláště s ohledem na únorové rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, které zásadně mění pohled na možnost daňového subjektu úspěšně se domáhat uplatnění daňové ztráty na snížení daňové povinnosti, která byla doměřena v rámci daňové kontroly. Cílem tohoto příspěvku je po shrnutí související judikatury a na základě analýzy regulace de lege lata vyjasnit interpretaci a aplikaci příslušných ustanovení zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků a zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů a potvrdit či vyvrátit hypotézu, že daňovou ztrátu lze uplatnit v průběhu daňové kontroly. Tento příspěvek je součástí specifického výzkumu Vybrané aspekty přímých daní a jejich interpretace a aplikace v judikatuře (MUNI/A/0856/2013).

2 Skutkový stav

Předmětem sporu v projednávané věci bylo uplatnění daňové ztráty v průběhu daňové kontroly. Ve společnosti SEPES MEDIA s.r.o. byla v září 2010 zahájena daňová kontrola, v rámci které došlo k dodatečnému vyměření daně z příjmů za zdaňovací období roku 2007 a 2008. V průběhu kontroly společnost projevila vůli uplatnit oproti doměřeným daním ztráty, vyměřené v předcházejících obdobích. Správce daně uplatnění daňových ztrát odmítl a vydal dodatečné platební výměry na daňovou povinnost za zdaňovací období roku 2007 ve výši 224 160 Kč a za zdaňovací období roku 2008 ve výši 1 022 490 Kč. Společnost se odvoláním domáhala svého práva na odvedení daně ve správné výši. Uvedla, že uplatněním vyměřených ztrát by daňová povinnost za zdaňovací období byla v roce 2007 nulová a daňová povinnost pro rok 2008 by činila 20 370 Kč. Společnost dále argumentovala, že dodatečné vyměření daně ve výši 1 246 650 Kč bez přihlídnutí k daňovým ztrátám z minulých období je v rozporu se zásadou správného

stanovení daně. Odvolací finanční ředitelství však odvolání zamítlo s odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu¹. Obdobně argumentoval i Krajský soud když zamítl žalobu.²

3 Uplatnění daňové ztráty během daňové kontroly v režimu zákona o správě daní a poplatků

Vzhledem k tomu, že prvostupňové řízení probíhalo v roce 2010, z pohledu procesního práva se něj vztahoval postup dle zákona o správě daní a poplatků. Dle § 41 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků není podání dodatečného přiznání nebo hlášení přípustné, byl-li před jeho podáním učiněn správcem daně úkon směřující k přezkoušení správnosti daňové povinnosti za období, kterého by se dodatečné přiznání nebo hlášení týkalo, a to až do doby ukončení tohoto úkonu. Nejvyšší správní soud k tomuto doplnil, že zjištěnou okolností, k níž musí správce daně při daňové kontrole není ani právní úkon, jímž daňový subjekt vůči správci daně projeví vůli uplatnit daňovou ztrátu z předchozích let v jiném rozsahu než v daňovém přiznání za kontrolované zdaňovací období.³

K tomuto tématu se vyjádřil i Ústavní soud ve svém usnesení, když uvedl: *„Má-li správce daně podle § 2 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků při daňovém řízení dbát na zachování práv a právem chráněných zájmů daňových subjektů, tak zcela jistě ještě před zahájením daňové kontroly musí mimo jiné např. ověřit, zda daňovému subjektu jsou známy okolnosti pro případné podání dodatečného daňového přiznání, v čem tyto okolnosti spočívají atd. Uplatní-li daňový subjekt ztrátu alespoň v této fázi řízení, zohlednění správce daně, vzhledem k ustanovení § 2 odst. 1 a 2, § 16 odst. 8 zákona o správě daní a poplatku, výši takto uplatněné ztráty.“*⁴

V souladu se zákonem o správě daní a poplatků tedy bylo možné při splnění hmotně právních podmínek uplatnit daňovou ztrátu v okamžiku zahájení daňové kontroly, a to na základě konkrétně projevené vůle daňového subjektu. Uplatnění ztráty v průběhu daňové kontroly však bylo omezeno až do jejího ukončení.

¹ Usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 3. 2007, č. j. 8 Afs 111/2005 - 106.

² Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 2. 2014, č. j. 9 Afs 41/2013-33.

³ Usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 3. 2007, č. j. 8 Afs 111/2005 - 106.

⁴ Usnesení Ústavního soudu ze dne 22. 1. 2002, sp. zn. II. ÚS 166/01.

4 Uplatnění daňové ztráty během daňové kontroly v režimu daňového řádu

Právní stav, ze kterého vycházela výše uvedená judikatura, je v tomto případě odlišný. Zatímco se na prvostupňové řízení vztahoval zákon o správě daní a poplatků, odvolací řízení zahájené v lednu 2011 probíhalo již za účinnosti daňového řádu. Odvolací finanční ředitelství tak bylo v odvolacím řízení povinno postupovat podle nového procesního předpisu.⁵ Nabízí se tedy otázka, zda argumentace správce daně odkazující na judikaturu, jež se vztahuje pouze k zákonu o správě daní a poplatků, obstojí ve světle nové procesní úpravy.

S účinností daňového řádu dochází k novému vymezení cíle správy daní, který se mění z „stanovit a vybrat daň tak, aby nebyly zkráceny daňové příjmy“⁶ podle zákona o správě daní a poplatků na „správně zjišťit a stanovit daň a zabezpečit její úhradu“⁷ podle daňového řádu. Důvodová zpráva k daňovému řádu uvádí, že v tomto ohledu cíl správy daní navazuje na smysl samotné existence daní, kterým je zajištění financování veřejných potřeb společnosti, ačkoli to není explicitně stanoveno v zákoně. Jde tedy o zajištění účasti daňového subjektu na nákladech nutných k účinnému fungování státního aparátu a zajištění veřejných služeb. Dosažení tohoto cíle však musí být vždy v souladu se zákonem a musí vycházet ze správné aplikace zásad správy daní a zásad řízení. Cíl správy daní je oproti předchozí právní úpravě pojat obecněji a vyváženěji, neboť výchozím kritériem není pouze eliminace možného zkrácení daně, nýbrž správné zjištění a stanovení daně, jakož i zajištění její úhrady.⁸ Daňový řád tak upřednostňuje při stanovení daně hledisko materiální správnosti a nikoli hledisko fiskální. Ke změně základního cíle správy daní se Nejvyšší správní soud vyjádřil ve svém rozsudku, když uvedl, že: *„Dochází ke výraznému posunu, co se týče odpovědnosti správce daně za zjištěný skutkový stav. Zatímco dříve správce daně dbal především na to, aby stát nebyl krácen na svých příjmech, nyní musí dbát především toho, aby daň byla stanovena po právu, tj. ve správné*

⁵ Viz. § 264 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád: „Řízení nebo postupy, které byly zahájeny podle dosavadních právních předpisů, se ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona dokončí a práva a povinnosti z nich plynoucí se posoudí podle ustanovení tohoto zákona, která upravují řízení nebo postupy, které jsou jim svou povahou a účelem nejbližší.“

⁶ § 2 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb. o správě daní a poplatků ve znění k 31. 12. 2010.

⁷ § 1 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád ve znění pozdějších předpisů.

⁸ Důvodová zpráva k zákonu č. 280/2009 Sb., daňový řád.

vyšší. Musí tak přiblížit ke všem skutečnostem, které jsou pro správné stanovení daně rozhodné, a to ať jsou ve prospěch či v neprospěch daňového subjektu. Cíl správy daně, tak jak byl zakotven v daňovém řádu, však zcela jistě neznamená, že by byl správce daně a priori povinen vyhledávat za daňový subjekt skutečnosti, které by mohly být v jeho prospěch; pokud je však ve své dispozici má, musí se jimi zabývat“⁹ Nové vymezení cíle správy daní je tak jednoznačně důvodem pro to, aby v podmínkách daňového řádu již nebylo možné aplikovat judikaturu vztahující se k zákonu o správě daní a poplatků.

Již výše zmíněné hledisko materiální správnosti podle názoru Nejvyššího správního soudu sleduje také daňová kontrola. Předmětem kontroly jsou daňové povinnosti, tvrzení daňového subjektu a další skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně. Správným zjištěním a správným stanovením daně není pouze stav, kdy daňový subjekt odvedl do státního rozpočtu méně, než měl, ale i stav, kdy je zřejmé, že odvedl či odvede více, než by musel. Povinnost správce daně přihlídnout ke všem okolnostem, které byly při daňové kontrole zjištěny, tak vyplývá přímo z cíle a předmětu daňové kontroly. Daňová ztráta je i přes svá specifika zcela běžnou zákonem stanovenou odčitatelnou položkou a tedy okolností rozhodnou pro správné stanovení daně. Její případné uplatnění je plně na vůli daňového subjektu a nemůže vést k jakýmkoliv průtahům v rámci daňové kontroly, či dokonce k jejímu znemožnění.¹⁰

Je třeba podotknout, že daňový řád, stejně jako zákon o správě daní a poplatků neumožňuje podání dodatečného přiznání k dani, která je předmětem probíhající daňové kontroly.¹¹ Pokud by tedy daňový subjekt podal v průběhu daňové kontroly dodatečné daňové přiznání, správce daně na něj bude nahlížet jako na nepřipustné a řízení zastaví. V případě vyměření či doměření daně je však správce daně povinen údaje obsažené v dodatečném přiznání využít.¹² Není tedy důvod se domnívat, že tato obecně formulovaná povinnost správce daně zohlednit údaje v nepřipustně podaném dodatečném daňovém přiznání nevztahuje na uplatněnou daňovou ztrátu.

⁹ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 8. 2013, č. j. 5 Afs 83/2012-461.

¹⁰ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 2. 2014, č. j. 9 Afs 41/2013-33.

¹¹ § 141 odst. 6 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád ve znění pozdějších předpisů.

¹² § 141 odst. 7 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád ve znění pozdějších předpisů.

Nejvyšší soud v závěru svého rozsudku objasnil, že daňový subjekt je oprávněn uplatnit daňovou ztrátu jak v řízení vyměřovacím, jehož účelem je stanovení daně, tak v řízení doměřovacím, které je vedeno za účelem stanovení změny poslední známé daně, a to i v rámci postupu k odstranění pochybností či daňové kontroly, jakož i v řízení o řádném opravném prostředku proti rozhodnutí vydanému v kterémkoliv z uvedených řízení. Ani Krajský soud ani Odvolací finanční ředitelství tedy nepostupovaly správně, když převzaly argumentaci uvedenou v rozhodnutí rozšířeného senátu, aniž by vzaly v potaz změnu právní úpravy a projev vůle společnosti uplatnit daňovou ztrátu. Nejvyšší správní soud tak zrušil napadený rozsudek krajského soudu a současně také rozhodnutí správce daně, kterému vrátil věc k dalšímu posouzení.¹³

5 Závěr

Nedávný rozsudek Nejvyššího správního soudu evidentně změnil procesní postup uplatnění daňové ztráty během daňové kontroly. Nejvyšší správní soud odmítl argumentaci správce daně a krajského soudu, která vycházela z judikatury vztahující se k předchozí procesně právní úpravě, a shrnul, že daňovou ztrátu lze uplatnit i v průběhu daňové kontroly. Hypotéza stanovena v úvodu tohoto příspěvku byla potvrzena.

Podle současné judikatury Nejvyššího správního soudu lze daňovou ztrátu při splnění podmínek uplatnit nejen v dodatečném daňovém přiznání, ale prakticky v rámci celého nalézacího řízení, například v průběhu postupu k odstranění pochybností¹⁴, v odvolání proti vyměření daně¹⁵ a konečně i v průběhu daňové kontroly¹⁶. Možnost uplatnění daňové ztráty jako odčitatelné položky se vztahuje na všechna nalézací řízení probíhající podle daňového řádu. Zůstává však otázkou, jakým způsobem by daňový subjekt měl projevit svoji vůli uplatnit daňovou ztrátu v průběhu daňové kontroly, když daňový řád neumožňuje podat dodatečné daňové přiznání.¹⁷

¹³ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 2. 2014, sp. zn. 9 Afs 41/2013.

¹⁴ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 7. 2013, sp. zn. 8 Afs 45/2012.

¹⁵ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2013, sp. zn. 2 Afs 77/2012.

¹⁶ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 2. 2014, sp. zn. 9 Afs 41/2013.

¹⁷ Strmiska, Z.; Toman P.: Nejvyšší správní soud: Daňovou ztrátu lze uplatnit i v průběhu daňové kontroly. In *Finanční aktuality*. KPMG v České republice. duben 2014. Dostupné na: <https://www.kpmg.com/CZ/cs/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/Financial-Update/Documents/KPMG-Financni-aktuality-2014-04.pdf>.

Literature

Důvodová zpráva k zákonu č. 280/2009 Sb., daňový řád.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2013, sp. zn. 2 Afs 77/2012.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 7. 2013, sp. zn. 8 Afs 45/2012.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 8. 2013, sp. zn. 5 Afs 83/2012.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 2. 2014, sp. zn. 9 Afs 41/2013.

Usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 3. 2007, sp. zn. 8 Afs 111/2005.

Strmiska, Z.; Toman P.: Nejvyšší správní soud: Daňovou ztrátu lze uplatnit i v průběhu daňové kontroly. *In Finanční aktuality*. KPMG v České republice. duben 2014. Dostupné na: <https://www.kpmg.com/CZ/cs/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/Financial-Update/Documents/KPMG-Financni-aktuality-2014-04.pdf>.

Usnesení Ústavního soudu ze dne 22. 1. 2002, sp. zn. II. ÚS 166/01.

zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád v platném znění.

zákon č. 337/1992 Sb. o správě daní a poplatků ve znění k 31. 12. 2010.

Contact – e-mail

325569@mail.muni.cz

Autonómia vs. svojvôľa správcu dane pri stanovení sadzieb dane z nehnuteľnosti

Ivana Vojníková, Karin Prievozníková

Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach,
Právnická fakulta, Slovenská republika

Abstract in original language

Jednotky územnej samosprávy v Slovenskej republike majú možnosť na svojom území ukladať miestne dane, ako jeden z hlavných nástrojov získavania finančných prostriedkov. Aj napriek skutočnosti, že právna úprava miestnych daní je pomerne jednoznačná, v praxi sa vyskytujú nezriedka aplikačné problémy. Časté sú prípady, kedy subjekty, ktorým bola platobným výmerom vyrubená vysoká daň, iniciujú súdne konanie a poukazujú na diskriminačný postup správcu dane.

Keywords in original language

Miestne dane; daň z nehnuteľnosti; sadzba dane

Abstract

Units of local government in Slovak republic have a possibility to levy local taxes- as one of the most important tool for reaching their own financial funds. Despite of the fact that legislation of local taxes is comparatively to other tax legal norms relatively clear, in praxis we can observe numerous of application problems. It is very frequent that subjects, who received a tax assessment which levies a high tax, bring an action to the court and try to prove discriminating procedure of tax administrator.

Keywords

Local Taxes; Real Estate Tax; Tax Rate.

1 Zákon o miestnych daniach a miestnom poplatku za komunálne odpady a drobné stavebné odpady

Desaťročné iniciácie konceptu fiskálnej decentralizácie v Slovenskej republike je dostatočne relevantným míľnikom pre bilancovanie a posúdenie

toho, či proklamované opatrenia, ktoré mali znamenať finančnú nezávislosť jednotiek územnej samosprávy, skutočne plnia svoj cieľ. V tomto smere sa veľké nádeje vkladali do miestnych daní¹.

Miestne dane boli do právneho poriadku Slovenskej republiky zavedené zákonom č. 582/2004 Z. z. o miestnych daniach a miestnom poplatku za komunálne odpady a drobné stavebné odpady. V priebehu desiatich rokov svojej účinnosti prešiel vyše dvoma desiatkami noviel², ktoré boli zamerané na precizáciu jeho ustanovení a odzrkadľovala sa v nich snaha o navedenie samospráv k zvyšovaniu daňových výnosov.

Aj napriek skutočnosti, že právna úprava miestnych daní je, v porovnaní z inými prvkami sústavy daní na našom území, stručná a pomerne jednoznačná, v praxi sa nezriedka objavujú aplikačné problémy.

Vráťme sa ešte ale v krátkosti k podstate miestnych daní, ktoré sú bytostne späté s existenciou územnej samosprávy. Medzi základné charakteristické znaky územnej samosprávy by mala jednoznačne patriť schopnosť zabezpečovania vlastných finančných zdrojov. Slovenská republika sa aj ratifikáciou Charty miestnej samosprávy (ďalej len ako Charta) zaviazala vytvoriť mechanizmy zabezpečujúce finančné korytie chodu obcí a vyšších územných celkov. Komplexná ratifikácia Charty sa uskutočnila v roku 2007. Európska charta miestnej samosprávy miestnu samosprávu definuje ako „právo a spôsobilosť miestnych orgánov v medziach zákona spravovať a riadiť podstatnú časť verejných záležitostí v rámci ich kompetencií a v záujme miestneho obyvateľstva.“³ Rozpočtovno-právne aspekty samosprávy upravuje predovšetkým článok 9 Charty - Finančné zdroje miestnych orgánov. Základným východiskom je **právo miestnych orgánov, v rámci hospodárskej politiky štátu, na primerané vlastné finančné zdroje, s ktorými môžu voľne disponovať v rámci svojich právomocí**. Finančné zdroje miestnych orgánov majú byť úmerné kompetenciám, ktoré im ukladá ústava alebo zákon konkrétneho štátu. Charta predpokladá stav, kedy aspoň **časť finančných zdrojov miestnych orgánov je odvodená z miestnych daní**

1 K problematike pozri napr. Štrkolec, M: Miestne poplatky vo svetle legislatívnych zmien. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2004.

2 Ku dňu 1. 12. 2014 bol zákon 582/2004 Z. z. o miestnych daniach a miestnom poplatku za komunálne odpady a drobné stavebné odpady novelizovaný celkovo dvadsaťdvakrát.

3 Európska charta miestnej samosprávy, čl. 3 ods. 1.

a poplatkov, výšku ktorých majú právo určovať v medziach zákona tieto miestne orgány⁴. Na viac čl. 9 bod 4 Charty ustanovuje, že finančné systémy zabezpečujúce zdroje miestnych orgánov by mali byť dostatočne rozmanité a životaschopné na to, aby im umožňovali čo najlepšie držať krok s reálnym vývojom nákladov spojených s plnením ich úloh.

Ideálnym stavom by bolo, keby sme po desiatich rokoch od zavedenia modelu fiskálnej decentralizácie, že všetky zmienené kritériá v zmysle Charty sú naplnené. Posledný bod však ani s veľkou dávkou optimizmu podľa nášho názoru za splnený považovať nemôžeme, a ak áno, tak len s výhradami.

2 K vývoj sadzieb miestnych daní so zaostrením na daň z nehnuteľnosti

Ako už bolo vyššie naznačené, zákon o miestnych daniach bol prijatý s cieľom poskytnúť samosprávam nástroj, ktorý by mali pevne v rukách, prostredníctvom ktorého by sa príjmová časť ich rozpočtov naplnila podľa potreby. Najvyššie možné sadzby (a výšky) u žiadnej miestnej dane nie sú zákonom pevne stanovené⁵ (okrem obmedzenia „technického“ charakteru u dane z nehnuteľnosti) a samosprávy si tak môžu flexibilne určiť výšku miestnych daní a ovplyvňovať daňové výnosy.

Premietnutie tohto princípu do praxe však malo svoju genézu. V počiatkoch existencie inštitútu boli samosprávy pomerne opatrné. Z pohľadu daňovníkov je totiž každá daň vnímaná ako nanútená povinnosť, ktorú sa viac či menej snažia eliminovať. Predstavitelia samospráv pristupovali k stanoveniu výšky miestnych daní rezervovane a sadzby boli nastavené v porovnaní s ostatnými okolitými štátmi pomerne nízko. Dane sú totiž silným politickým nástrojom. Možno konštatovať, že ich zvyšovanie nepridáva nikomu na popularite a z dôvodu populizmu môže dochádzať k nezmyselnému zmrazeniu sadzby dane na najnižšej možnej úrovni.

Tam, kde sa báli, resp. nemali vôľu zasiahnuť poslanci zastupiteľstiev, tam sa ujal „riešenia situácie“ zákonodarný zbor Slovenskej republiky,

⁴ Porovnaj čl. 9 odst. 3 Európskej charty územnej samosprávy.

⁵ Porovnaj Babčák, V. Slovenské daňové právo. Bratislava: Epos. S. 307, 2012.

aspoň čo sa týka dane z nehnuteľnosti.⁶ Správca dane má možnosť u dane z nehnuteľnosti ustanoviť v jednotlivých častiach obce⁷ rôzne sadzby dane. Opakovane dochádzalo k tomu, že zákonodarca chcel obmedziť pomerne široký rozsah pre určenie sadzby miestnej dane z nehnuteľnosti, čo do výšky výnosu najpodstatnejšej miestnej dane. Tento postup je známy aj ako o tzv. „zatváranie nožníc“ a prvýkrát bol uplatnený v roku 2010, novelou⁸ zákona 582/2004 Z. z. o miestnych daniach a miestnom poplatku za komunálne odpady a drobné stavebné odpady v znení neskorších predpisov. Uvedenou novelou sa znížili určené násobky najnižšej ročnej sadzby dane z pozemkov, z pôvodného 20 - násobku na 5 – násobok.

Zákonodarca neskôr, zákonom č. 460/2011 Z. z. dosiahol, aby sa „nožnice sadzieb“ zúžili aj pri dani zo stavieb a dani z bytov a nebytových priestorov v bytovom dome a to tak, aby ustanovené sadzby dane nepresiahli 10 násobok, namiesto 40 násobku najnižšej ročnej sadzby určenej správcom dane vo všeobecne záväznom nariadení.

Zákonodarca v týchto prípadoch predpokladal, že keď novelou zákona obmedzí rozsah sadzby pri dani z nehnuteľnosti, situácia sa uberie tým smerom, že samosprávy neznižia radikálne horné sadzby, skôr sa budú snažiť upraviť sadzby minimálne, aby si udržali a navýšili daňové výnosy. Združenia miest a obcí Slovenska sa vtedy obávali, že výsledkom takéhoto opatrenia bude pokles príjmov. Uvedené sa sčasti splnilo, keď na prelome rokov 2010 a 2011 sadzby dane z nehnuteľností mierne medziročne poklesli, nešlo však o dramatické výkyvy.

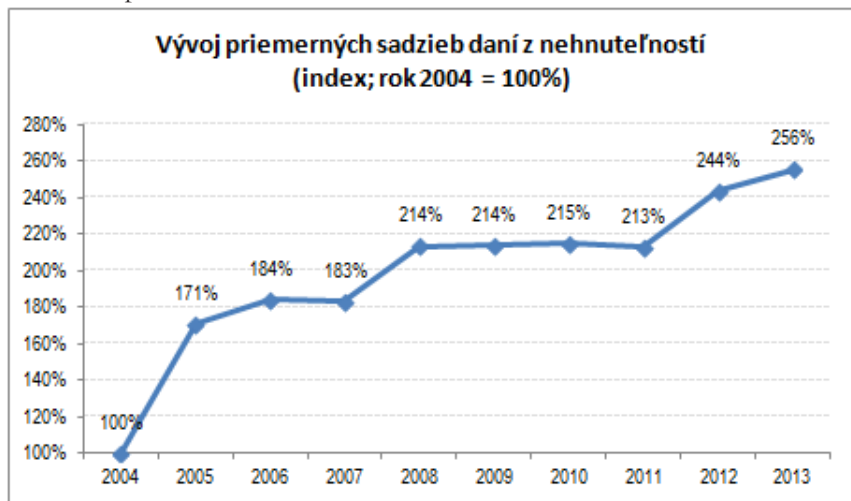
Treba konštatovať, že postupom času obce začali vnímať miestne dane ako podstatnú časť príjmových stránok svojich rozpočtov a začali využívať

⁶ Porovnaj Vojníková, I. Aktuální vychodiska při tvorbě veřejných rozpočtů v Slovenské republice. Hradec Králové: Magnanimitas, 2012.

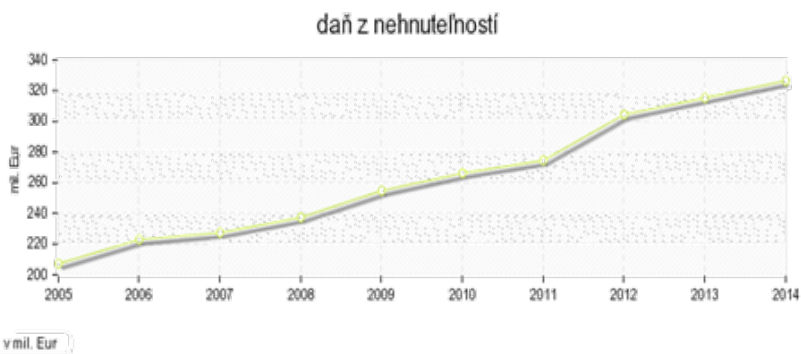
⁷ Ide o legislatívny pojem vymedzený v § 17 a zákona č. 582/2004 Z. z. ako územne celistvá časť obce, v ktorej je najmenej 5% daňovníkov dane z nehnuteľností danej obce a ktorá je ustanovená vo všeobecne záväznom nariadení.¹¹ Ak má daňovník viac nehnuteľností v jednotlivých častiach obce, na účely ustanoveného percenta sa považuje za daňovníka len raz. Jednotlivú časť obce môže tvoriť ulica, vzájomne susediace ulice alebo susediace parcely pozemkov.

⁸ Zákon č. 527/2010 Z. z. ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 582/2004 Z. z. o miestnych daniach a miestnom poplatku za komunálne odpady a drobné stavebné odpady v znení neskorších predpisov.

viac výnosový potenciál dane z nehnuteľnosti. Uvedené jasne demonštruje aj nižšie zobrazený graf⁹, z ktorého je možné vyčítať postupnú vzostupnú tendenciu pri určovaní sadzieb dane z nehnuteľnosti.



V priamej nadväznosti na rast sadzieb je možné pozorovať aj nárast výnosov dane z nehnuteľnosti¹⁰. V celoslovenskom priemere tvoria výnosy dane z nehnuteľnosti necelú pätinu z daňových príjmov. Zo všetkých príjmov celkovo predstavuje táto časť iba necelých 8%.



⁹ Zdroj: dostupné on-line: <http://cenastatu.sme.sk/kv-pus-po/graph/table1/row006/2013/Eur/>.

¹⁰ Pozri graf. Zdroj: dostupné on-line: <http://alianciapas.sk/rebrick-a-kalkulacka-dani-z-nehnutelnosti-2014/>.

Praktický život miestnych daní sa nevyhýba problematickým momentom. Jednou z veľmi často skloňovaných otázok je práve **daňová spravodlivosť**. Pre porovnanie uvedieme modelový príklad z praxe. Podnikateľ, ktorý na svoje podnikanie potrebuje pozemok s rozlohou 1500 m² a výrobnú halu s rozlohou 1000 m² by za tieto nehnuteľnosti v roku 2014, zaplatil najmenej v Medzeve (580€), Medzilaborciach (850€) a Moldave nad Bodvou (838€). Najvyššiu daň by naopak zaplatil v Púchove (6.449 €), Bratislave – Starom Meste (5.125 €) a Žiari nad Hronom (4.442 €). Najvýraznejšie by sa takémuto podnikateľovi zvýšila daň v porovnaní s minulým rokom v Stropkove (+13,2 %), kde by zaplatil 1.535 €. Medziročné zníženie dane by zaznamenal podnikateľ v Malackách (-1,4 %), kde by zaplatil 3.726 €. Priemerná výška dane v sledovaných mestách za uvedenú kombináciu nehnuteľností je 2.479 €¹¹.

Rozdiel medzi najvyššou daňovou povinnosťou a najnižšou daňovou povinnosťou je 5.896 €, čo je nesporne markantný rozdiel a pre podnikateľa predstavuje značnú sumu.

Protí týmto disproporciám neexistuje žiadna právna ochrana. Súdny v prípadných súdnych sporoch skúmajú len to, či **sadzby dane z nehnuteľnosti ustanovených obcou spĺňajú podmienku zákonného rozsahu stanovených sadzieb**. Pokiaľ je táto podmienka splnená, neexistuje legitímny dôvod zasiahnuť do autonómie správcu dane, a to ani v prípade, ak je vyrubená daň taká vysoká, že na daňový subjekt môže pôsobiť likvidačne.

3 3 ...Autonómia alebo svojvôľa správcu dane?

Autonómia správcu dane z nehnuteľnosti je nesporne pre tieto subjekty výhodou a sme presvedčení, že na pozadí všetkých skutočností a východísk aj legitímnym právom. V praktickom živote sa však môžu objaviť prípady, kedy je len veľmi ťažké vytýčiť hranicu medzi tým, čo je prejavom autonómie a čo prejavom svojvoľnej politiky správcu dane pri určovaní sadzieb dane z nehnuteľnosti. Pre vykreslenie tohto, nie zriedkavého scenára, sme sa rozhodli poukázať na jeden konkrétny prípad, v ktorom sa s konečnou platnosťou rozhodovalo na Najvyššom súde Slovenskej republiky (8Sžf/22/2010).

¹¹ Zdroj: dostupné on-line: <http://alianciapas.sk/rebricky-a-kalkulacka-dani-z-nehnutelnosti-2014>.

Daňovník mal prenajatú ornú pôdu vo výmere 1 373 491 m² a trvalé trávnaté porasty vo výmere 617 965 m². Správca dane, ktorým je obec na základe všeobecne záväzného nariadenia výšila sadzbu dane z pozemkov 12- násobne, na 3 %, čo predstavovalo vtedy zákonný 12 násobok najnižšej ročnej sadzby dane určenej správcom. Následne platobným výmerom správca dane vyrubil daňovníkovi daň vo výške 17.486,31 €.

Daňovník s platobným výmerom nesúhlasil a namietal u správcu dane, neskôr u Daňového riaditeľstva a na súde, že 12násobné zvýšenie dane za ornú pôdu a trvalé trávnaté porasty bolo výlučne účelového charakteru namierené voči nemu, keďže **daň z nehnuteľností je vyššia ako celková hodnota nehnuteľností a v prípade ak by mal takúto vysokú daň zaplatiť, znamenalo by to zánik spoločnosti a to aj s následkom zrušenia pracovných miest.** Na viac argumentoval, že takýto typ dane platí **jedine jeho spoločnosť v katastrálnom území danej obce a opatrenie bolo namierené voči nemu za účelom likvidácie jeho podnikania. Daňovník sa ďalej bránil tým, že tento právny úkon zo strany volených zástupcov obce by mal byť aj v súlade s dobrými mravmi s ohľadom a vo všetkých súvislostiach v danom regióne. Podľa názoru daňovníka išlo o šikanózný výkon práva.**

Správca dane, Daňové riaditeľstvo aj prvostupňový súd napadnutý platobný výmer potvrdili. Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací preskúmal napadnutý rozsudok súdu prvého stupňa z dôvodov a v rozsahu uvedenom v odvolaní žalobcu bez nariadenia pojednávania a napadnutý rozsudok krajského súdu ako vecne správny potvrdil. Odvolací súd neprihliadol na argumentáciu žalobcu o nedostatku zistenia skutočného stavu a nesprávneho právneho posúdenia a že by išlo o šikanózný výkon práva a rozpor s dobrými mravmi, alebo prípadné zneužitie práva zo strany obce.

V tomto kontexte považujeme za dôležité zdôrazniť, že daňovníci dane z nehnuteľností, ktorými sú právnické osoby a pociťujú nespravodlivosť za strany obce ako správcu dane, keď obdržia platobný výmer, kde je vyrubená daň značne vysoká, chcú svoju situáciu riešiť. Správca dane, ktorým je obec, však nemá možnosť u právnických osôb v zmysle zákona č. 582/2004 Z. z. právnickej osobe poskytnúť úľavu na dani ani ju odpustiť. Rovnako to nie je možné ani v zmysle daňového poriadku. Daňovníci,

najmä právnické osoby, sa v obdobných prípadoch obrátili po neúspechu u správcu dane, Daňového, resp. Finančného riaditeľstva, na súdy. Ustálená súdna prax v takýchto prípadoch je nastavená v prospech správcu dane.

4 Potvrdenie autonómie jednotiek územnej samosprávy pri stanovení sadzieb miestnych daní vo svetle uznesenia pléna ústavného súdu SR Pl. Ús 5/2012

Ústavný súd SR bol z dôvodu kumulácie prípadov, aký sme vyššie naznačili, v nedávno uplynulom období nútený zaoberať sa otázkou ústavnosti vybraných ustanovení zákona o miestnych daniach a vyjadriť postoj k problematike právnej regulácie **maximálnej sadzby miestnych daní, najmä vo vzťahu k dani z nehnuteľnosti**. Skôr, než pristúpime k objasneniu konkrétnych skutočností v právnej veci, ktorá skončila uznesením pléna PL. ÚS 5/2012, v rámci ktorej Ústavný súd zaujal stanovisko v naznačených problémoch, považujeme za nevyhnutné objasniť základné východiská¹², ktoré ovplyvnili jeho rozhodovanie.

Primárne, problematika daní a poplatkov patrí do sféry tzv. politických otázok, pri posudzovaní ktorých by celkovo mali byť ústavné súdy zdržanlivejšie a rešpektovať vysokú mieru autonómie parlamentu. Z uvedeného dôvodu by preto mal Ústavný súd z hľadiska ochrany ústavnosti zasahovať svojim rozhodnutím do sféry daní a poplatkov len vo výnimočných a dostatočne odôvodnených prípadoch. Týkalo by sa to hlavne prípadov, kedy by pri prijímaní príslušného daňového zákona nebol rešpektovaný princíp legality, uloženie predmetnej dane by nesledovalo žiadny legitímny cieľ a nemalo racionálny základ, predmetná daň by pre daňovníkov znamenala zjavne nadmernú záťaž, alebo ak uloženie predmetnej dane je prejavom zjavného a svojoľného porušenia ústavného princípu rovnosti.

Druhým východiskovým faktorom je, že jedným z princípov, na ktorých je založená ústava, je právo obcí a miest na výkon územnej samosprávy, ktoré im zaručuje vysokú autonómiu pri rozhodovaní o miestnych záležitostiach, vrátane rozhodovania o miestnych daniach a poplatkoch. Za týchto

¹² Spracované podľa MACEJKOVÁ, I. *Poslanci versus Ústavný súd: miestne dane. Prečo sme rozhodli práve tak*. Dostupné na: <http://komentare.bnonline.sk/komentare-167/poslanci-versus-ustavny-sud-miestne-dane-605415>.

okolností nie je dost' dobre predstaviteľné, aby zákonodarca obmedzoval autonómiu obcí a vyšších územných celkov v oblasti, ktorá vo svojej podstate má túto autonómiu sčasti zabezpečovať.

Formulácia vyššie uvedených názorov bola priamou reakciou na praktickú potrebu ujasnenia postoja Ústavného súdu vo vzťahu k aplikačným problémom zákona o miestnych daniach. Ústavnému súdu Slovenskej republiky bol doručený návrh¹³ na začatie konania podľa čl. 125 ods. 1 písm. a) a c)¹⁴ Ústavy Slovenskej republiky vo veci vyslovenia nesúlady troch ustanovení zákona č. 582/2004 Z. z. o miestnych daniach a miestnom poplatku za komunálne odpady a drobné stavebné odpady v znení neskorších predpisov, konkrétne:

- § 8 ods. 2 druhej a tretej vety, / *Správca dane môže všeobecne záväzným nariadením podľa miestnych podmienok v obci alebo v jej jednotlivjej časti alebo v jednotlivom katastrálnom území ustanoviť ročné sadzby dane rôzne pre jednotlivé skupiny pozemkov podľa § 6 ods. 1. Takto ustanovená ročná sadzba dane z pozemkov nesmie presiahnuť 5-násobok najnižšej ročnej sadzby dane z pozemkov ustanovenej správcom dane vo všeobecne záväznom nariadení/*
- § 12 ods. 2 druhej a tretej vety a / *Správca dane môže všeobecne záväzným nariadením podľa miestnych podmienok v obci alebo jej jednotlivjej časti, alebo v jednotlivom katastrálnom území určiť rôzne sadzby dane pre jednotlivé druhy stavieb podľa § 10 ods. 1. Takto určená ročná sadzba dane zo stavieb pri stavbách uvedených v § 10 ods. 1 nesmie presiahnuť 10-násobok najnižšej ročnej sadzby dane zo stavieb určenej správcom dane vo všeobecne záväznom nariadení pre stavby uvedené v § 10 ods. 1, ak § 104g ods. 3 neustanovuje inak./*
- § 17 ods. 2 písm. l) / *Správca dane môže všeobecne záväzným nariadením podľa miestnych podmienok v obci alebo jej jednotlivjej časti ustanoviť zníženie dane z pozemkov alebo oslobodiť od dane z pozemkov okrem pozemkov v zastavanej časti obce, na ktorých vykonávajú samostatne hospodáriaci roľníci poľnohospodársku výrobu ako svoju hlavnú činnosť./*

s Ústavou Slovenskej republiky.

¹³ 9. marca 2012 doručený návrh skupiny 34 poslancov Národnej rady Slovenskej republiky.

¹⁴ Zároveň boli napadnuté ustanovenia všeobecne záväzného nariadenia o miestnych daniach obcí Drahňov, Jastrabie pri Michalovciach, Iňačovce a Čechov s čl. 1 ods. 1, čl. 2 ods. 2, čl. 12 ods. 4, čl. 13 ods. 1 písm. a), ods. 2 a 4, čl. 20 ods. 1 a čl. 35 ods. 1 ústavy a tiež vyslovenia nesúlady ustanovenia § 3 ods. 4 písm. e) VZN obce Drahňov s § 12 ods. 2 v spojení s § 10 ods. 1 zákona o miestnych daniach.

Neperfektnosť zákona a jeho protiústavnosť bola teda vyjadrená v spojitosti s ustanoveniami týkajúcich sa dane z nehnuteľnosti. V návrhu namietané ustanovenia umožňujú v praktickom živote obciam určiť rôzne sadzby dane z pozemkov pre jednotlivé skupiny pozemkov, rozdielne sadzby dane zo stavieb pre jednotlivé druhy stavieb a znížiť alebo oslobodiť od dane z pozemkov určité skupiny pozemkov. Problematickým aspektom je, že zároveň neumožňujú toto oprávnenie uplatniť vo vzťahu k pozemkom, ktoré sa nachádzajú v zastavanej časti obce a na ktorých podnikajú samostatne hospodáriaci roľníci, čo sa javilo ako diskriminačné a znevýhodňujúce. Poslanci za nedokonalosť označili stav, kedy zákon v súvislosti s oprávnením obcí určiť ročné sadzby dane z pozemkov a stavieb nedefinuje **maximálnu výšku ročnej sadzby týchto daní**.

Protiústavnosť uvedených ustanovení zákona o miestnych daniach podľa navrhovateľov vedie k vážnym problémom, najmä k deformáciám právneho prostredia, obmedzenia slobody podnikania a základných práv a slobôd subjektov (najmä právnických a fyzických osôb vykonávajúcich podnikateľskú činnosť v oblasti pôdohospodárstva a poľnohospodárskej výroby) takým výrazným spôsobom, ktoré je podľa názoru navrhovateľov v právnom štáte neprípustné a neakceptovateľné.

Skupina poslancov vo svojom návrhu ďalej argumentovala, že *aplikačná prax Zákona č. 582/2004 Z. z., ktorá sa prejavuje v príslušných všeobecne záväzných nariadeniach obcí týkajúcich sa dane z nehnuteľností neberie ohľad na daňové subjekty, umožňuje ich vedomé aj nevedomé konkurenčné zvyhodňovanie na základe jednostranného a častokrát ultimatívneho právneho aktu obce, ktoré je daňový subjekt povinný rešpektovať bez reálnej možnosti brániť sa voči takémuto postupu správcu dane - obce... Cieľom prijatej právnej úpravy súvisiacej s touto oblasťou bolo zefektívniť správu daní na samosprávnej úrovni a tým vytvoriť podmienky pre reálne napredovanie územnosprávnych jednotiek a nie navodenie stavu, keď obce ako správcovia daní na základe im to umožňujúcej právnej úpravy zneužívajú svoje oprávnenia za účelom naplnenia „obecných rozpočtov“, pričom táto činnosť vedie k zníženiu konkurencieschopnosti daňových subjektov, ktorých základným výrobným prostriedkom pre ich podnikateľskú činnosť sú nehnuteľnosti (stavby, pozemky) či už v rámci daného mikroregiónu Slovenskej republiky, ale aj v súčte regiónov k zníženiu konkurencieschopnosti*

daňových subjektov podnikajúcich v Slovenskej republike voči okolitým štátom (vzhľadom na povahu právnej úpravy okolitých štátov vo vzťahu k dani z nehnuteľnosti a výške dotácií poskytovaných poľnohospodárskym subjektom v Slovenskej republike a v okolitých štátoch).

Ústavný súd Slovenskej republiky¹⁵ rozhodol v predmetnej veci¹⁶ tak, že návrhu nevyhovel, nakoľko považoval za rozhodujúce, že celý návrh skupiny poslancov bol vo svojej podstate založený na zovšeobecňujúcej úvahe, že obce a mestá zneužijú pomerne veľkorysý normotvorný priestor, ktorý im vymedzil zákon o miestnych daniach pre rozhodovanie o jednotlivých náležitostiach miestnych daní. Konštatoval, že proti prípadom takého zneužitia existujú právne mechanizmy ochrany, keďže preskúmvanie neústavnosti, resp. nezákonnosti všeobecne záväzných nariadení obcí a vyšších územných celkov patrí do právomoci Ústavného súdu a existujú aj ďalšie právne prostriedky na ochranu práv a slobôd, resp. oprávnených záujmov jednotlivých skupín daňovníkov (protest prokurátora, ako aj právomoc súdov). Za týchto okolností by podľa názoru Ústavného súdu vyhovenie návrhu poslancov vo svojej podstate predstavovalo neprimeraný zásah do ústavou garantovanej autonómie obcí a miest, a teda ústavného práva na výkon územnej samosprávy. Ústavný súd dospel k záveru, že napadnuté ustanovenia zákona o miestnych daniach nie sú v rozpore so žiadnym z ustanovení ústavy, ktoré označila skupina poslancov.

5 Koncepcia vyrubovania dane z nehnuteľnosti na hodnotovom princípe

Aj už bolo naznačené, súčasnému modelu zdaňovania nehnuteľností na Slovensku je vyčítané, že nereflektuje trhovú hodnotu nehnuteľností komplexne. Výhrady prichádzajú najmä z prostredia politického a prostredia komunálnej politiky.

Dlhodobu sa otvorene hovorí, že najbližšie k princípu daňovej spravodlivosti by bolo dosiahnutie stavu, kedy by sa všetky nehnuteľnosti, ako

¹⁵ Na verejnom zasadnutí pléna 22. januára 2014.

¹⁶ Vedenej pod sp. zn. PL. ÚS 5/ na vyslovenie nesúladu ustanovení zákona č. 582/2004 Z. z. o miestnych daniach a miestnom poplatku za komunálne odpady a drobné stavebné odpady s ústavou a nesúladu ustanovení všeobecne záväzných nariadení obcí Draňhová, Iňačovce, Čiechov a Jastrabie pri Michalovciach s ustanoveniami zák. č. 582/2004 Z. z.

pozemky- tak aj stavby, zdaňovali na hodnotovom princípe¹⁷, čo je napokon v súlade s odporúčaniami OECD ako aj Európskej únie. V praktickom uplatňovaní miestnych daní z nehnuteľností v súčasnosti dochádza k stavu, že v určitej obci rovnakú sadzbu dane (v prípade veľkostne porovnateľnej nehnuteľnosti aj porovnateľne vysokú daň) zaplatí daňovník, ktorý je vlastníkom domu vysokého štandardu, ako daňovník, ktorého stavba chátra.

Počas desiatich rokov však zostáva nezodpovedaným najpodstatnejší element- aj to jest takého systému, ktorý by bol administratívne nenáročný a poskytoval by hodnoverné výstupy určovania trhovej hodnoty nehnuteľností a následné preceňovanie nehnuteľností. Následne by sa jednoduchým výpočtom z takto určenej hodnoty percentuálne vypočítala daň.

Určenie trhovej hodnoty nehnuteľnosti môže prebiehať buď hromadným ocenením, najmä vytvorením cenovej mapy, alebo oceňovaním individuálne, v zmysle znaleckej činnosti. Základná schéma oceňovania predbežne predpokladá vytvorenie všeobecnej cenovej mapy, ktorá by bola podkladom, po aplikácii konkrétnych premenných, pre vyrubenie dane správcom dane. Ako reálny spôsob na určenie všeobecnej hodnoty nehnuteľností pre potreby zdaňovania nehnuteľností sa javí porovnávací metóda v zmysle vyhlášky Ministerstva spravodlivosti SR č. 492/2004 Z. z. o stanovení všeobecnej hodnoty majetku. Vytvorenie cenovej mapy pomocou tejto metódy na Slovensku by si vyžiadalo vysokú finančnú investíciu, ktorá by však bola efektívnejšia, ako individuálne oceňovanie nehnuteľností znalcami. Eventuálne by sa do kreovania cenovej mapy na daňové účely mohli prizvať zástupcovia Národnej asociácie realitných kancelárií Slovenska, ktorá pre svoje potreby zostavila cenovú mapu, pričom informácie z nej poskytuje za úhradu, prípadne dojednat' podmienky pre využívanie existujúcej mapy.

Problém spojený s vypracovaním systému určovania trhovej hodnoty nehnuteľností a následným preceňovaním nehnuteľností sa dá vyriešiť zmenou kompetencií Úradu geodézie, kartografie a katastra SR, organizačnými opatreniami a zmenou softvéru v súvislosti so sprístupnením údajov o cenách

¹⁷ Porovnaj napr. Ministerstvo financií Slovenskej republiky, Koncepcia daňovej reformy v rokoch 2004 – 2006, dostupné on-line <http://www.finance.gov.sk/Default.aspx?CatID=3995>.

nehnutelností na bývanie z katastra nehnuteľností a tým pádom vytvorenie cenovej mapy nehnuteľností. Takýto postup by bol kompenzovaný vyšším výnosom a vyššou spravodlivosťou v zdaňovaní nehnuteľností.¹⁸

Legislatívne by bolo potrebné upraviť možnosť daňovníka podať opravné prostriedky voči vyrubenej dani, alebo zaviesť inštitúty, ktoré by zohľadnili sociálne postavenie daňovníkov v niektorých výnimočných prípadoch.

Zavedenie dane z nehnuteľností na hodnotovom princípe však má aj negatívne aspekty.¹⁹ Tým prvým je skutočnosť, že daň z nehnuteľností podľa hodnotového systému ako je predpokladaný, by nepodporoval, ale naopak, tlmil investície do nehnuteľností. Zdaňovanie stavieb a bytov podľa hodnoty totiž znamená, že čím je vyššia hodnota stavby alebo bytu, tým je vyššia daň. Takže čím viac daňovník investuje do stavby, tým musí platiť vyššiu daň.

Okrem toho sa skloňuje problém nesmierne finančne náročného zavedenia a udržiavania systému oceňovania, a to bez ohľadu na to, aká metodika pre určovanie trhovej ceny nehnuteľnosti by sa použila.

Zároveň by bolo nutné zaviesť pomocné pravidlá zohľadňujúce minimálne vek, lokalitu a druh stavby pre vyrubenie dane. V prípade, ak by neboli tieto kritéria zohľadnené, vytvoril by sa veľký priestor pre sporové situácie. Daňovník by sa snažil vyčíslit' čím nižšiu hodnotu a správca dane naopak, čím vyššiu, ako základ pre zdanenie. Napríklad zohľadniť renováciu bytu, ktorá výrazne zvýši jeho hodnotu, by bolo bez znaleckého posudku takmer nemožné.

Zavedenie takéhoto spôsobu zdaňovania úzko súvisí aj s vysokými nárokmi na kvalitu daňovej správy na úrovni obcí a miest, ktorá by mohla byť problematická.

Najmä z vyššie uvedených dôvodov je preto ďalšou z možností úplne upustiť od zdanenia stavieb a bytov a zdaňovať len pozemky, pričom pozemky by sa zdaňovali podľa výmery a sadzba dane by bola závislá len od druhu pozemku a lokality. Výška sadzieb a celkovej výšky dane by potom musela

¹⁸ Porovnaj BÓB, J. *Vlastníctvo nehnuteľností a majetkové dane*. In *Nehuteľnosti a bývanie* 02/2011, s. 54, dostupné on-line: http://www.stuba.sk/new/docs//stu/ustavy/ustav_manazmentu/NAB2011-2/paper5.pdf.

¹⁹ Problému sa venuje napr. Radvan, M. *Negatíva zdanění nemovitostí ad valorem*. In: *Dny práva 2011 – Days of Law 2011: Finance veřejného sektoru (právní a ekonomické aspekty jeho fungování)* Brno: Masarykova Univerzity, 2011. s. 319-327.

reflektovať výpadky z objemu prostriedkov získaných zdaňovaním stavieb. Prínosom by bolo odbúranie byrokratickej záťaže a zníženie nákladov na správu daní.

Okrem plošného zavedenia hodnotového princípu zaznamenávame aj úvahy o zavedení určitého mechanizmu progresívneho zdaňovania u nehnuteľnosti vysokého štandardu. V tejto súvislosti sa v neodbornej verejnosti používa pojem daň z luxusu.

6 Záver

Medzi najefektívnejšie nástroje v procese fiskálnej decentralizácie, do ktorých sa vkladalo veľa nádejí, mali patriť miestne dane. Najvýnosnejšou z týchto daní je daň z nehnuteľnosti. Po desaťročí ich zavedenia možno konštatovať, že svoju úlohu plnia čiastočne. Tvoria síce stabilnú časť príjmovej stránky rozpočtov územnej samosprávy, no ani zďaleka nemôžu konkurovať transferom zo štátneho rozpočtu.

Dôsledkom výlučnej autonómie obcí ako správcov dane je stav, kedy vznikajú rozdiely vo výške vzniknutej daňovej povinnosti u porovnateľných subjektov nielen medzi jednotlivými regiónmi, ale aj v jednotlivých častiach obcí. Princíp daňovej spravodlivosti tak nachádza v tejto oblasti svoje medzery. Autonómne stanovenie sadzieb dane prináša aj momenty, kedy konkrétnemu subjektu v danej jednotlivej časti obce môže vzniknúť neúmerne vysoká daňová povinnosť. Ak je vyrubená daň vysoká, právnické osoby sú oproti tým fyzickým znevýhodnené tým, že neexistuje žiadna účinná možnosť, ako vyrubenú daň znížiť.

Sme toho názoru, že uvedenému systému možno objektívne pripísať známky nedokonalosti. Aj z tohto dôvodu sa neustále diskutuje o spravodlivejšom nastavení zdaňovania nehnuteľností. Najskloňovanejšou alternatívou je zdaňovanie nehnuteľností na hodnotovú princípe. Je otázne, či a kedy bude tento princíp zavedený do praxe, nakoľko na našom území nemá historické opodstatnenie.

Sme toho názoru, že tak, ako to vyslovil Ústavný súd SR, samosprávy majú legitímny nárok rozhodovať o týchto záležitostiach autonómne. Naproti tomu, na základe vedomostí o možných problémoch v praxi a v kontexte zabezpečenia právnej istoty daňovníkom, si myslíme, že by stálo

za zváženie zavedenie mechanizmu, ktorý by mohol korigovať neúmerne zásahy do majetkovej sféry daňovníka. Predsa pokiaľ vyrubená daňová povinnosť je napr. porovnateľná s celkovou cenou nehnuteľnosti, takýto stav nie je žiadúci a odporuje pravidlám logiky. Uvažujeme o zavedení úľav, ktoré by boli aplikovateľné na základe individuálneho posúdenia situácie, obdobne, ako je to podľa ustanovení daňového poriadku možné u fyzických osôb.

Literature

- Babčák, V.: Fiskálna decentralizácia a reforma miestnych daní. In: Aktuálne otázky finančného práva a daňového práva v Českej republike a na Slovensku. Zborník príspevkov z medzinárodnej vedeckej konferencie. Danišovce: UPJŠ v Košiciach, Košice. 2004, ISBN 80-7097-567-9.
- Babčák, V. Slovenské daňové právo. Bratislava: Epos. 2012, ISBN 9788080579715.
- Bujňáková, M., Románová, A.: Zamyslenie sa nad ideou zavedenia zdaňovania nehnuteľností na princípe trhovej hodnoty. In: Právo-Obchod-Ekonomika IV. Zborník vedeckých prác. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach. 2014, ISBN 978-80-8152-164-5.
- Bujňáková, M.: Aktuálne otázky financovania územnej samosprávy v Slovenskej republike. In: Financování územní samosprávy ve sjednocující sa Evropě. Spisy Právnické fakulty Masarykovy univerzity v Brně, řada teoretická, svazek 287: sborník 1. Mezinárodního právníckého symposia. Brno: Masarykova univerzita v Brně. 2005.
- Bób, J.: Vlastnictvo nehnuteľností a majetkové dane. In Nehnuteľnosti a bývanie 02/2011, dostupné on- line: http://www.stuba.sk/new/docs//stu/ustavy/ustav_manazmentu/NAB2011-2/paper5.pdf.
- Radvan, M: Daňe a správa daní. 1. vyd. Brno: Masarykova univerzita. 2014, 978-80-210-6702-8.
- Radvan, M.: Negativa zdanění nemovitostí ad valorem. In: Dny práva 2011 – Days of Law 2011: Finance veřejného sektoru (právní a ekonomické aspekty jeho fungování) Brno: Masarykova Univerzity. 2011, ISBN 9788021059146.

Románová, A.: Miestne dane ako zdroj príjmov rozpočtov územnej samosprávy. In: Verejné financie Slovenskej republiky - vybrané aspekty a tendencie vývoja: zborník vedeckých prác. Košice: UPJŠ. 2011, ISBN 9788070978545.

Šimonová J. a kol. Prípadové štúdie z finančného práva. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeňek, s.r.o., 2013, 978-80-7380-421-3.

Štrkolec, M.: Daň z nehnuteľnosti a jej vyrubovanie a platenie v rámci daňového konania. In: Stretnutie finančných právnikov. Zborník z medzinárodnej vedeckej konferencie Financovanie verejnej správy (aktuálne problémy) konanej 12. a 13. apríla 2007, Liptovský Ján, Bratislava. 2007, ISBN 978-80-8054-410-2.

Štrkolec, M.: Miestne poplatky vo svetle legislatívnych zmien. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach. 2004, ISBN 80-7097-567-9.

Privozníková K., Vojníková, I. Východiská a prognózy miestnych daní (nepublikované).

Vojníková, I. Aktuální vychodiska při tvorbě veřejných rozpočtů v Slovenské republice. Hradec Králové: Magnanimitas,2012. ISBN 9788090487789.

Contact – e-mail

ivana.vojnikova@upjs.sk,

karin.privoznikova@upjs.sk

Zneužití práva a související pojmy v daňové oblasti¹

Roman Vybíral

Univerzita Karlova, Právnická fakulta, Česká republika

Abstract in original language

Cílem tohoto příspěvku je zamyšlení se nad konceptem zneužití práva a souvisejících pojmů v daňové oblasti, a to jak z hlediska čistě teoretického, tak v souvislosti s nahlížením na tuto oblast vybranými soudy jak na národní, tak na nadnárodní úrovni. Základní tezí je to, zda je vůbec vhodné a přípustné v rámci daňové oblasti hovořit o kategorizaci chování subjektů daně, která nejsou plně v souladu s textem a smyslem závazné právní normy. Druhou tezí je otázka, zda je možné a vhodné v rámci případné vnitřní či vnější kategorizace stanovit přesné hraniční aspekty.

Keywords in original language

Daňové právo, zneužití práva, daňový únik.

Abstract

The aim of this paper is to reflect on the concept of abuse of law and related concepts in the field of taxation, both from the theoretical point of view, and in connection with decisions of selected courts in this area. The basic thesis is whether it is appropriate and permissible to talk about the categorization of tax subjects' behavioral, which is not fully in line with the text and purpose of binding legal rules. The second thesis is whether it is possible and appropriate to adopt exact border aspects within internal or external categorization.

Keywords

Tax Law, Tax Evasion, Tax Abuse.

¹ Tento příspěvek byl zpracován v rámci programu „PRVOUK – P06 Veřejné právo v kontextu europeizace a globalizace“, realizovaného v roce 2014 na Právnické fakultě Univerzity Karlovy v Praze.

1 Úvod²

Není ničím překvapivým, že systém právních norem tvořících tzv. daňové právo³ obsahuje, ostatně jako téměř každý jiný normativní právní systém, určité možnosti, mezery či trhliny, jejichž vhodným využitím může dojít ke značné eliminaci daňové zátěže konkrétního daňového subjektu. Právě v daňové oblasti finančního práva jsou však subjekty oproti ostatním právním odvětvím extrémně motivovány k chování, které by se dalo označit za hraniční, a to z té perspektivy, zda je možné jej označit za souladné či nesouladné s právními normami. Důvod k takovému chování je přitom nasnadě. Záměrně jsem použil výše uvedené terminologické triády, která by měla evokovat obecný přístup k využívání jednotlivých aspektů (tedy možností, mezery a trhliny). V intencích vnitrostátních právních předpisů je nezbytné mít na paměti ustanovení čl. 2 odst. 3 zákona č. 2/1993 Sb., o vyhlášení Listiny základních práv a svobod jako součásti ústavního pořádku České republiky, které uvádí, že „Každý může činit, co není zákonem zakázáno, a nikdo nesmí být nucen činit, co zákon neukládá“. Existuje tedy otázka, zda je možné podřadit pohybování se v pomyslné „šedé zóně“ pod tuto základní ústavní kautelu, nebo nikoliv. I přes chybějící explicitní zákaz v právní normě by podle mého názoru měly být orgány je aplikující (typicky správci daně) schopny případný rozpor dovést buďto z obecných ustanovení právních předpisů (např. na základě klíčového slova „správné“ ve vymezení cílů správy daní, jak je uvedeno v § 1 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů), případně na základě vhodné aplikace metod výkladu právních norem (především metody teleologické).

2 Kategorizace chování v rozporu s textem nebo smyslem právní normy v daňové oblasti

Pakliže bych se měl vrátit k samotné kategorizaci, v případě prvního pojmu, tedy tzv. možnosti, je nasnadě, že se jedná o situace, které jsou zcela v souladu s platným právem. Jedná se tedy o zcela legální postupy, které jsou právem předvídané a s nimiž se pro tyto účely počítá. Jako příklad této

² Příspěvek vychází z disertační práce autora obhájené na Právnické fakultě Univerzity Karlovy v Praze dne 24. 6. 2014.

³ Ve smyslu dnes již poměrně běžně zaužívané zkratky pro systém právních norem regulujících hmotněprávní a procesněprávní aspekty daní.

první skupiny postupů je možné v kontextu vnitrostátní právní úpravy uvést „režimy, kdy je předmět zdanění oceňován paušálem (možnost uplatnění paušálních výdajů nebo přímo daň stanovená paušální částkou)“.⁴

Druhou kategorií tvoří tzv. mezery⁵ v právním systému. Využitím těchto mezer dochází v konečném důsledku opět ke snižování daňové zátěže, avšak, na rozdíl od první kategorie, tyto případy nebyly tvůrci právních norem předvídaný. Zároveň je však nezbytné podotknout, že tyto postupy zpravidla také nebývají podřazovány pod sankcionovatelné postupy a otázka legálnosti či nelegálnosti jejich využívání je tedy velmi složitá. V tomto kontextu je nezbytné zmínit ne zcela jednoznačný vztah mezi pojmy jako daňový únik, daňová optimalizace, zneužití práva, obcházení zákona, agresivní daňové plánování a další. Ačkoliv se na první pohled jedná o terminologicky značně rozříštěnou skupinu pojmů, z teoretického hlediska jde ve své ryzí podstatě především o to podřadit konkrétní postupy pod skupinu legálního chování a zbylé pod skupinu chování nelegálního. Je však zřejmé, že přesné vymezení pomyslné dělící linie je nejen obtížné, ale troufám si tvrdit, že za současných okolností nerealizovatelné. Právě z toho důvodu existuje celá řada postupů, o kterých by se dalo tvrdit, že se nacházejí na pomyslném rozhraní mezi legálními a nelegálními. Hranice mezi legálními a nelegálními postupy bývá občas implicitně dovozována na základě výsledků rozhodovací praxe soudů v jednotlivých státech.

V rámci třetí kategorie případů užívám pojmu trhlin v právním systému. Jedná se o situace, kdy právní řád výslovně upravuje a umožňuje určité chování daňového subjektu, ale např. v kombinaci s ustanoveními právních řádů jiných států dochází ke zcela nepředvídaným negativním důsledkům. Domnívám se, že do této skupiny je možné řadit např. transakce navázané na existenci jurisdikci s nápadně výhodnými podmínkami pro subjekty daně (nízká či nulová sazba daně, specifický postup pro stanovení základu daně apod.), kdy za využití na první pohled legálních technik dochází k cílenému snižování daňové zátěže, přičemž tento důsledek je možné označit za primárně zamýšlený.

⁴ Viz RYLOVÁ, Zuzana. *Mezinárodní dvojí zdanění*. 4. aktualizované a rozšířené vydání. Olomouc: ANAG, 2012. 488 s. ISBN 978-80-7263-724-9. s. 15.

⁵ Tento pojem bývá běžně používán také v zahraniční odborné literatuře, viz např. VOGEL, Klaus. *Double Tax Treaties and Their Interpretation*. *Berkeley Journal of International Law*. 1986, č. 1. ISSN 1085-5718. s. 54.

Na mezinárodní úrovni se lze setkat s pojmy „tax evasion“ (daňový únik v právním slova smyslu), „tax avoidance“ (spíše ve smyslu vyhýbání se daňové povinnosti), „tax abuse“ (ve smyslu zneužití daňového práva) apod.⁶ Nutno podotknout, že byť také na mezinárodním poli dochází poměrně často ke zkoumání projevů jednotlivých výše zmíněných pojmů, k jejich diferenciaci a k analýze jejich podstaty, rozhodně v této oblasti nepanuje všeobecná shoda.

3 Analýza vybrané judikatury

Jak jsem již uvedl, k nastíněným veskrze teoretickým otázkám se vztahují některá významná rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie a národních soudů. Jako příklad rozsudku Soudního dvora Evropské unie lze zmínit rozhodnutí ve věci Halifax⁷ z února 2006. V tomto známém rozhodnutí, které se sice týká otázky zneužití vnitrostátního daňového práva v oblasti daně z přidané hodnoty, ale principiálně je podle mého názoru možné z něj vycházet také v oblasti přímých daní, soud mj. uvádí, že „Pro zjištění existence zneužití je jednak nezbytné, aby výsledkem dotčených plnění přes formální použití podmínek stanovených relevantními ustanoveními šesté směrnice a vnitrostátních předpisů provádějících tuto směrnici bylo získání daňového zvýhodnění, jehož poskytnutí by bylo v rozporu s cílem sledovaným těmito ustanoveními. Krom toho musí ze všech objektivních okolností vyplývat, že hlavním účelem dotčených plnění je získání daňového zvýhodnění.“

Jako další příklad z judikatury Soudního dvora Evropské unie lze uvést rovněž významný rozsudek ve věci Cadbury Schweppes⁸ ze září 2006. Rozhodnutí se konkrétně týkalo otázky svobody usazování zaručené na základě tehdejších čl. 43 an. Smlouvy o založení Evropského společenství v kontextu usazování se v daňově výhodnějších jurisdikcích s cílem snížit svou daňovou zátěž. Soud zde konstatoval, že „Články 43 ES a 48 ES musí být vykládány v tom smyslu, že brání tomu, aby do základu daně společnosti-rezidenta usazené v některém členském státě byly zahrnuty zisky dosažené ovládanou zahraniční společností v jiném členském státě, pokud se tam na tyto

⁶ K těmto pojmům viz např. ALMENDRAL, Violeta Ruiz. Tax Avoidance and the European Court of Justice: What is at Stake for European General Anti-Avoidance Rules. *INTERTAX*. 2005, č. 12. ISSN 0165-2826. s. 560 an.

⁷ Rozsudek Soudního dvora Evropské unie ve věci C-255/02, Halifax plc a další v Commissioners of Customs and Excise, ze dne 21. února 2006.

⁸ Rozsudek Soudního dvora Evropské unie ve věci C-196/04, Cadbury Schweppes plc a další v Commissioners of Inland Revenue, ze dne 12. září 2006.

zisky vztahuje nižší úroveň zdanění, než je úroveň zdanění v prvním státě, s výjimkou případu, kdy se takové zahrnutí týká pouze čistě vykonstruovaných operací, jejichž účelem je vyhnout se obvykle dlužné vnitrostátní dani. Uplatnění takového daňového opatření musí být tedy vyloučeno, pokud se na základě objektivních, třetími osobami zjištělých skutečností ukáže, že bez ohledu na existenci důvodů daňové povahy je uvedená ovládaná zahraniční společnost skutečně usazena v hostitelském členském státě a vykonává zde skutečnou hospodářskou činnost“.

Pokud jde o rozhodovací praxi Nejvyššího správního soudu České republiky, která je do značné míry ovlivněna právě přístupem Soudního dvora Evropské unie, lze, pokud jde opět o institut zneužití práva, uvést rozsudek z listopadu 2005.⁹ V tomto rozsudku „daňový subjekt spolu se svými příbuznými (...) založili občanské sdružení, jehož posláním bylo zejména přispívat k rozvoji sportovní aktivity členů, k rozšíření vzdělání a všeobecného rozhledu členů, k podpoře kulturních a uměleckých aktivit členů a k ochraně zvířat a životního prostředí. Příjmy sdružení pocházely výlučně z darů poskytnutých členy klubu a z členských příspěvků. Daňový subjekt daroval sdružení částky přesahující 90 000 Kč, jejichž hodnotu odečetl od základu daně podle tehdejšího ust. § 15 odst. 8 (nyní odst. 1 cit. ust.) zákona o daních z příjmů. Výdaje sdružení byly vynaloženy na sportovní vybavení, na náhradu cestovních výdajů do školy a na hory, na literaturu, na zimní tábor, na předplatné do fitcentra, na jazykový kurs, na školné a na potápěčské expedice. Uvedený případ byl (...) shledán zneužitím práva. Soud (...) dospěl k závěru, že daňový subjekt formální podmínky § 15 odst. 8 zákona o daních z příjmů splnil (...). Odečtení hodnoty darů od daňového základu však Nejvyšší správní soud s ohledem na skutkové okolnosti tohoto případu považoval nikoliv za výkon práva, nýbrž za jeho zneužití.“¹⁰ Na uvedeném příkladu je mj. patrný zásadní vliv dichotomie vztahu formální a materiální pravdy. Odkazování se na princip materiální pravdy je přitom v rozhodovací praxi soudů stále více časté a lze jej vnímat jako určitou podpůrnou platformu značnou měrou napomáhající soudům v argumentaci, a to nejen v daňových otázkách.

⁹ Rozsudek Nejvyššího správního soudu České republiky č. j. 1 Afs 107/2004 – 48, ze dne 10. listopadu 2005.

¹⁰ Viz rozsudek Nejvyššího správního soudu České republiky č. j. 5 Afs 58/2011 – 85, ze dne 2. února 2012.

Príslušná rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie a Nejvyššího správního soudu uvádím především jako konkrétní znázornění přístupu soudů k dané otázce, smyslem tohoto příspěvku rozhodně není analyzovat veškerou širokou relevantní judikaturu, spíše má jít o objasnění jednoho z významných konceptů využívaných při snižování daňové zátěže, a to nejen na mezinárodní úrovni, ale rovněž na úrovni vnitrostátní. Někteří autoři v tomto kontextu uvádějí, že tzv. doktrína zneužití práva je „nejnovější zbraní správce daně proti jednání daňového subjektu, které směřuje k vyhýbání se dani“.¹¹ Je zřejmé, že tato otázka a její řešení tvoří velmi významnou interpretační a aplikační linii, jejímž dodržováním ve smyslu podpůrně argumentačním dochází k eliminaci nežádoucích praktik konstruovaných s cílem skrytě snižovat své daňové zatížení.

4 Závěr

Jak je patrné z předchozích řádků, ve sféře snahy o snižování daňové zátěže existuje celá řada sporných otázek, a to již na samotné elementární úrovni. Na jedné straně stojí okruh chování zcela evidentně odporující právním normám, což bývá často dovozováno judikaturou na základě podpůrné argumentace hojně se opírající o teleologický či systematický výklad. Na straně druhé stojí případy, kdy je naopak postupováno zcela v souladu s právními předpisy. Mezi těmito kategoriemi se nachází velmi široké spektrum zahrnující v sobě případy blížící se tomu či onomu protipólu. Je přitom velmi nesnadné nejen určit, který postup spadá do které z uvedených kategorií, ale rovněž to, zda je možné konkrétní postup považovat za legální či nikoliv. Osobně se domnívám, že explicitně postihnout tyto otázky na normativní úrovni je nejen velmi obtížné až nereálné, ale zároveň by se podle mého názoru jednalo o ne zcela účelný postup. Na jedné straně by sice možná došlo k posílení právní jistoty, na straně druhé by toto posílení mohlo být vykoupeno případnou nedostatečnou eliminací rizik spočívajících v nejednotné interpretaci konkrétních institutů a podmínek, dále pak nemožností zcela postihnout veškeré do budoucna možné a v současnosti tedy nepředvídané varianty vývoje a v neposlední řadě by tím byla určitou měrou eliminována role soudů coby orgánů svou judikaturou do značné míry fakticky sjednocujících výklad sporných otázek. Domnívám se, že v tomto případě

¹¹ Viz např. ČAPEK, Jan. Daňové plánování ve spárech ducha zákona, 2. část. *Daňový expert*. 2009, č. 1. ISSN 1801-2779. s 27.

by měla snaha o přílišnou normativnost ustoupit ve prospěch vyšší efektivity nástrojů, kterými nakládají orgány aplikující právní předpisy v praxi (v daném případě správci daně), současně je však nezbytné vytvořit jednotný model postupu, který by byl rovněž v souladu s judikaturou. Byť jsem si plně vědom toho, že se jedná o dvě zcela samostatné složky, domnívám se, že právě v oblasti daňového práva jsou v úvahu přicházející kontradikce mezi nimi spíše na škodu. Celý příspěvek by bylo možné zakončit jednou větou. V daňové oblasti existuje chování v souladu s právními předpisy a chování v nesouladu s nimi, přičemž nejde o nic více než o nastavení pomyslné hranice mezi těmito protipóly, a to entitou oprávněnou k vydávání závazných rozhodnutí. Právo jako takové je přeci v mnohém právě o tomto stanovování hranic, daňové právo by tedy nemělo být výjimkou.

Literature

- ALMENDRAL, Violeta Ruiz. Tax Avoidance and the European Court of Justice: What is at Stake for European General Anti-Avoidance Rules. *INTERTAX*. 2005, č. 12.
- ČAPEK, Jan. Daňové plánování ve spárech ducha zákona, 2. část. *Daňový expert*. 2009, č. 1.
- RYLOVÁ, Zuzana. Mezinárodní dvojí zdanění. 4. aktualizované a rozšířené vydání. Olomouc: ANAG, 2012. 488 s.
- VOGEL, Klaus. Double Tax Treaties and Their Interpretation. *Berkeley Journal of International Law*. 1986, č. 1.
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu České republiky č. j. 1 Afs 107/2004–48, ze dne 10. listopadu 2005.
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu České republiky č. j. 5 Afs 58/2011–85, ze dne 2. února 2012.
- Rozsudek Soudního dvora Evropské unie ve věci C-196/04, Cadbury Schweppes plc a další v Commissioners of Inland Revenue, ze dne 12. září 2006.
- Rozsudek Soudního dvora Evropské unie ve věci C-255/02, Halifax plc a další v Commissioners of Customs and Excise, ze dne 21. února 2006.

Contact – e-mail

vybiralr@prf.cuni.cz

Vývoj daňové judikatury v oblasti zneužití práva

Veronika Zachová

Univerzita Karlova, Právnická fakulta, Česká republika

Abstract in original language

Cílem článku je pojednání o české daňové judikatuře v oblasti zneužití daňového práva. Autor upozorňuje na nejzajímavější judikaturu, provádí její analýzu a postihuje její aplikační následky na danou problematiku. Smyslem článku není sestavení kompletního přehledu relevantní judikatury, ale poskytnutí průřezového rozboru judikatury, která ovlivňuje vývoj daňového práva v této oblasti. Institut zneužití práva je velmi flexibilní pojem a hranice mezi zneužitím práva a optimalizací daňového práva je velmi neostrá, proto se autor upozorňuje na význam předmětné problematiky v běžné aplikační praxi daňového práva.

Keywords in original language

Klíčová slova v češtině, daňové právo, zneužití práva;

Abstract

The aim of the article is to expand on Czech tax judicature in the field of abuse of law. The author of the article makes effort to accent judicature in this field and to express its impact on tax issue. The purpose of the article is not to make a complete comprehensive overview of present situation. The author makes selective analysis of judicature, which affects the development of tax law the most. The term “abuse of law” is very flexible and the limit between abuse of law and tax optimization is not firmly fixed. On the ground of this fact, the author points out to the significance of this issue in the standard practice of tax law.

Keywords

Keywords in English, Tax Law, Abuse of Law.

1 Zneužití práva

Zásada zneužití práva je sice fenoménem zejména občanského práva, ale své pevné místo má i v oblasti financí. Tento institut pronikl do veřejnoprávní problematiky českého daňového práva zásadním judikátem Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) v roce 2005, úprava na evropské úrovni vznikala ovšem ještě dříve. Jedná se o zásadu, která má zejména interpretační funkci při výkladu práva, jak na úrovni evropské úpravy, ať už primární či sekundární¹ a samozřejmě stejnou funkci zastává i na úrovni národní.²

V případech zneužití práva přicházejí do konfliktu subjektivní práva osoby, která daný úkon provádí a hranice možnosti výkonu subjektivních práv, které jsou uvedeny v příslušném zákoně³, tj. v příslušném daňovém předpise. Tento předpoklad je ovšem poněkud problematický v oblasti daňového práva vzhledem k velmi omezené úpravě zákazu zneužití práva. V případě finančního práva jde především o kolizi subjektivního práva veřejného a zákazu jeho zneužití⁴. V důsledku právo zneužívajícího chování daným účastníkem právního vztahu, se nacházejí v nerovném postavení ostatní účastníci vůči osobě, která právo zneužívá. V praxi se jedná o případy, kdy ostatní účastníci v těchto vztazích splní svou daňovou povinnost dle jejich zákonné povinnosti a osoba zneužívající právo, tak neučiní a je neoprávněně méně zatížena danou daňovou povinností.

Za zneužití práva je považováno chování zdánlivě žádoucí, které je sice fakticky chováním podle práva, ale jeho účelem je dosažení výsledku nedovoleného⁵, nebo právem nepředvídatelného. V některých případech se jedná

¹ LA FERIA, Rita de a Stefan VOGENAUER. *Prohibition of abuse of law: a new general principle of EU law?*. Vyd. 1. Portland, Or.: Hart, 2011, p.3,4 Studies of the Oxford Institute of European and Comparative Law, v. 13. ISBN 18-411-3938-6.

² Tento text byl zpracován s finanční podporou a v rámci projektu „Tendence právní regulace v oboru finančního práva v České republice v interakci s unijní právní úpravou“, SVV č. 206006/2014, realizovaného na Právnické fakultě Univerzity Karlovy v Praze v roce 2014.

³ HENDRYCH, Dušan. *Právnický slovník*. 3., podstatně rozš. vyd. V Praze: C.H. Beck, 2009, xxii, 1459 s. Beckovy odborné slovníky. ISBN 978-80-7400-059-1.

⁴ Čl.11 (3) Ústavního zákona č. 2/1993 Sb. ve znění ústavního zákona č. 162/1998 Sb., Listina základních práva a svobod.

⁵ KNAPP, Viktor. *Teorie práva*. 1. vyd. Praha: C.H. Beck, 1995, xvi, 247 s. Právnické učebnice (C.H. Beck). ISBN 34-064-0177-5.

až o chování šikanózní vůči subjektivním právům druhých nebo jiného oprávněného zájmu.⁶ K této zásadě se vyjádřil i Nejvyšší správní soud, který konstatoval tvrzení podobné předchozí definici tedy, že: „*zneužitím práva je situace, kdy někdo vykoná své subjektivní právo k neodůvodněné újmě někoho jiného nebo společnosti; takovéto chování, jímž se dosahuje výsledku nedovoleného, je jenom zdanlivě dovolené*“⁷ K zneužívání práva se také vyjádřil Ústavní soud, který taktéž téměř odcitoval Knappovu definici, „*zneužitím práva (abusus iuris) je chování zdanlivě dovolené, jímž má být dosaženo výsledku nedovoleného; specifickým případem zneužití práva je šikanózní chování (šikanózní výkon práva), které spočívá v tom, že někdo vykonává své právo se záměrem způsobit jinému nepřiměřenou újmu. O chování toliko zdanlivě dovolené jde z tobo důvodu, že objektivní právo nezna chování zároveň dovolené a zároveň nedovolené; ze zásady lex specialis derogat generali vyplývá, že zákaz zneužití práva je silnější, než dovolení dané právem*“⁸. Teorie a judikatura nám tedy poskytují určitou oporu pro stanovení hranice, kdy se jedná o zneužití práva, i když samotná hranice se v některých případech jeví jako velmi neostrá a často přichází do rozporu s jinými právními principy⁹. Z těchto důvodu považují za nutné jednak používat danou zásadu proporcionálním způsob po prošetření jednotlivých skutkových okolností. V oblasti daňového práva je tak možné souhlasit s M. Kohajdou, že zneužitím práva je jednání daňových subjektů, které postupují s cílem snížit svou daňovou povinnost takovým způsobem, který není v rozporu s (zejména) jazykovým výkladem právní normy, ale protíví se smyslu takové právní úpravy¹⁰.

Důležitým hlediskem při určení, zda se jedná o zneužití práva, je účel a následek chování, které se jeví zcela v souladu s právním řádem. Jedná se tedy o neproporcionální využití vlastních subjektivních práv, kdy fakticky dochází k úmyslnému poškození či ohrožení jiných subjektivních práv druhých nebo poškození či ohrožení oprávněného zájmu. Dále se přikláním k výkladu, že takovým chováním se velmi často oprávněný snaží o realizaci poškození

⁶ Například zájem státu na výběru daní jako příjmu státního rozpočtu.

⁷ Rozsudek ze dne 10. 11. 2005, č. j. 1 Afs 107/2004 – 48.

⁸ III. ÚS 374/06 ze dne 31. 10. 2007.

⁹ Jako například princip právní jistoty, princip legality zdanění, rozumného zákonodárce

¹⁰ KOHAJDA, Michael. Zneužití práva v aktuálním českém daňovém právu a judikatuře. In BOHÁČ, Radim, et alii. Aktuální otázky financí a finančního práva z hlediska fiskální a monetární podpory hospodářského růstu v zemích střední a východní Evropy v roce 2010: soubor odborných statí z IX. mezinárodní vědecké konference. Praha: Leges, 2010, s. 300 – 311. ISBN: 978-80-87212-57-8. s. 308

subjektivních práv jiné osoby, jde tedy o šikanu¹¹. Šikanou můžeme vnímat jakoukoliv újmu či poškození jiných subjektů¹². V kontextu mého článku se jedná o újmu na úkor jiných daňových subjektů a škodu na příjmu státního rozpočtu, která spočívá například ve snaze vyhnout se nebo zmenšit výslednou daňovou povinnost. Naproti tomu, v některém chování subjektů veřejné moci můžeme pozorovat chování, které lze označit za zneužití svých pravomocí vůči soukromým subjektům.

Tato zásada bývá často zaměňována s jinými teoretickými instituty. Důležité stanovit si hned v úvodu, čím se zneužití práva odlišuje zejména od obcházení práva a dissimulovaného právního úkon. Znakem, který odlišuje zneužití práva od jeho obcházení je chování, které je sice zdánlivě dovolené, ale objektivní právo vůbec nezná předpoklady pro toto chování, tedy jaký druh chování je chováním dovoleným a jaký ne.¹³ Zneužitím práva je chování, kdy využijí svá subjektivní práva na úkor jiných subjektivních práv a zároveň se zdánlivě chovám po právu, protože objektivní právo dané chování vůbec nepopisuje, ani nestanovuje, zda je skutečně po právu či nikoliv. Tímto se zneužití práva odlišuje od obcházení zákona, kde jednou z podmínek postihu obcházení zákona je jasná protiprávnost, tedy chování, které je podle dané normy zakázané a danou normou nepředvídané.

Následkem zneužití práva, tedy jakousi sankcí, je zrušení daného zneužívajícího chování. V případě veřejného práva vycházíme z předpokladu, že daňový subjekt činí vše, co mu není zakázáno¹⁴. Může se tedy chovat způsobem, který není daňovými předpisy zakázaný. V případě zneužití práva, ale dochází ke zrušení chování daného subjektu a potažmo i následků daného chování. Dochází tedy k zákazu chování, které je oprávněné podle dané právní normy¹⁵, respektive není výslovně danou normou zakázané. K tomuto zákazu dochází pro rozpor se zásadou zneužití práva.

¹¹ PULKRÁBEK, Zdeněk. *Zákaz zneužití práva v rozporu s jeho účelem*. Vyd. 1. Praha: Eurolex Bohemia, 2007, s. 107. ISBN 978-80-86861-93-7.

¹² *Ibid.*

¹³ *Daňový řád: komentář*. Vyd. 1. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011, s. 62. Komentáře Wolters Kluwer. ISBN 978-807-3575-649.

¹⁴ Ústavní zákon č. 2/1993 Sb. ve znění ústavního zákona č. 162/1998 Sb., Listina základních práv a svobod.

¹⁵ PULKRÁBEK, Zdeněk. *Zákaz zneužití práva v rozporu s jeho účelem*. Vyd. 1. Praha: Eurolex Bohemia, 2007, s. 53. ISBN 978-80-86861-93-7.

2 Zneužití práva v oblasti přímých daní

Jedním z průlomových judikátů, který vnesl tuto zásadu do českého právního řádu, se týká právě přímých daní. Jedním z prvních případů, který se vztahoval k možnosti odpočtu daru od základu daně z příjmů fyzických osob.

Nejvyšší správní soud řešil v roce 2005 kasační stížnost, ve které se žalobce domáhal zrušení dodatečných platebních výměrů, které mu byly vyměřeny v souvislosti s jeho podnikatelskou činností. Žalobce a členové jeho rodiny založili občanské sdružení, v němž nebyl krom rodinných příslušníků žádný jiný člen. Jediným příjmem daného sdružení byly pouze příspěvky od členů sdružení. Jednotliví členové si poté dle dikce § 15 odst. 8 zákona ČNR č. 585/1992. Sb., v tehdejší znění, od základu daně odečetli hodnotu daru, tedy i hodnotu daru poskytnutou tomuto sdružení.

Prostředky sdružení získané z těchto darů ovšem byly hrazeny ryze soukromé či osobní aktivity rodiny nebo dalších příbuzných, jednalo se zejména o financování různé sportovní činnosti, vzdělávání, jazykové kurzy apod. Nejvyšší správní soud sice konstatoval, že: „*Příbuzenský poměr dárce ke členům občanského sdružení je irelevantní.*“¹⁶ a poskytnutí peněz občanským sdružením k těmto účelům bylo sice v souladu se zákonem, nicméně zákon nepočítá s tím, že by takto mohl někdo řešit rodinné financování zájmových aktivit dětí a ostatních členům rodiny.

Tímto případem musel soud řešit zcela novou situaci. Krajský soud vyhodnotil jednání žalobce jako jednání dle § 2 odst. 7 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků¹⁷. Dle znění tohoto ustanovení by se tedy jednalo o zastřený právní úkon. Toto právní hodnocení však nebylo příléhavé. Žalobce se v tomto případě nesnažil zastrčit svůj pravý záměr, naopak zcela jasně činil kroky tak, jak to zákon předpokládá. Nezakrýval tedy svůj záměr ani se nechoval protiprávně. Chování v popsaném případě tedy nelze označit jako zastřený právní úkon dle výše zmíněného ustanovení, a už vůbec ne jako obcházení práva, protože to by bylo možné potrestat pouze v případě, že by žalobce jednal protiprávně. Nejvyšší správní soud tak označil řešení Krajského soudu za chybné a postupoval zcela jinak.

¹⁶ Rozsudek. In: Nejvyšší správní soud, 2005. Dostupné z: http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2004/0107_1Afs_0400048A_prevedeno.pdf.

¹⁷ Tento zákon již není platný a byl nahrazen zákonem č. 280/2009., Sb., daňový řád.

Do stejné situace se dostal o něco dříve i Soudní dvůr Evropské unie, Česká judikatura se v tomto případě zcela jasně inspirovala řešením Soudního dvora Evropské unie a danou situaci vyřešila použitím zásady zneužití práva. Jak již bylo dříve řečeno, Nejvyšší správní soud zcela přijal Knappovu definici, dále pak vyzdvihl funkci práva jako společenského fenoménu a jeho neodmyslitelné spojení s řádným fungováním společnosti.¹⁸ Zejména v tom smyslu, že nelze společnost chápat jako společnost jednotlivých individuí, které sledují výlučně své zájmy a současně nerespektují zájmy ostatních, naopak je nutné chránit a prosazovat takovou společnost, která umožňuje soužití s ostatními.¹⁹

Daný případ byl označen za zneužití subjektivního práva veřejného, které je neslučitelné s rozumným uspořádáním společenských vztahů.²⁰ Toto hodnocení bylo stanoveno zejména z toho důvodu, že se nejednalo o dar v právním slova smyslu²¹, protože darem se sleduje cizí prospěch, ale v tomto případě měl ze samotného daru užitek žalobce. V této kauze měl tedy z daru užitek žalobce v plné míře, což sice soud nezohledňuje, ale pro účely mého dalšího zkoumání to shledávám jako podstatné. Jednání žalobce tedy sice bylo fakticky a formálně v souladu s platným právem, ale i přes to tato situace, byla v rozporu s chováním, které je pro fungování společnosti žádoucí. Při aplikaci tohoto institutu jsou soudy jednotné v tom, že jeho použití je možné až jako poslední možnost řešení,²² po uplatnění všech ostatních možností řešení dané situace.

Podobným a také velmi často citovaným případem rozhodnutí Nejvyššího správního soudu je rozhodnutí č.j. 1 Afs 11/2010-94. Tento případ se opět zabývá darem jako odčitatelnou položkou od základu daně. Jedná se celkem jasnou situací, kdy nebylo možné uplatnit jako odčitatelnou položku od základu daně dar, který byl poskytnut škole, kam docházela žalobcova dcera. Tento dar byl poskytován místo školného, i když školné škola pro daný

¹⁸ 1 Afs 107/2004-54.

¹⁹ *Ibid.*

²⁰ *Ibid.*

²¹ Bezplatnost je charakterizována tím, že za dar, příp. za darovací slib, nemá dárce dostat nic, co by mělo majetkovou hodnotu, komentář ovšem výslovně nevylučuje protislužbu, která majetkovou hodnotu nemá. Viz.: *Občanský zákoník: komentář*. 2. vyd. Praha: C.H. Beck, 2009, xxi, s. 1792. Velké komentáře. ISBN 978-807-4001-086.

²² Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu č.j.1 Afs 11/2010-94 para [37] ze 13. 5. 2010.

školní rok školné nezavedla. Nastala tedy opět situace, kdy bylo toto jednání znovu vyhodnoceno jako zastřený právní úkon. Soud v tomto případě argumentoval usnesením RS NSS č. j. 1 Afs 73/2004-89, para [33], kdy kritériem pro zastření úkonu je rozpor mezi vůlí a jejím projevem. V tomto případě tato situace opět nenastala, neboť žalobce se opět nesnažil nijak zakrýt svůj úmysl. Vše bylo fakticky provedeno v souladu s platnou právní úpravou.

Judikatura Nejvyššího správního soudu oba zmiňované rozsudky velmi často cituje i v dalších rozhodnutích. Pravdou zůstává, že se velmi často stává, že daňové subjekty se prostřednictvím založení občanských sdružení a jiných jinak prospěšných právnických osob snaží snížit svou daňovou povinnost. Stejně tomu tak bylo i v rozhodnutí Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 7/2007-101. Zde se jedná o další modelový případ, kdy se žalobce snažil odečíst hodnotu daru od základu daně z příjmů dle § 15 odst. 8 zákona o daních z příjmu.²³ Členy sdružení, které bylo žalobcem založeno, byli také pouze členové rodiny a jediným zdrojem příjmů sdružení byl dar od žalobce. Nejvyšší správní soud tuto situaci opět vyhodnotil jako zneužití práva. Argumentoval při tom tím, že v případě, kdy členy sdružení jsou manželka a dcera a dar je jediným příjmem daného sdružení, není možné si tento dar odečíst od základu daně. Ze své podstaty se nejedná o dar, dar totiž musí splňovat dvě základní podmínky, a to: „*dobrovolnost a zacílení na podporu a rozvoj v oblasti celospolečenského zájmu, tj. dobrovolné poskytnutí daru v cizí prospěch*“²⁴.

Pokud shrneme výše zmíněné judikáty, proto aby chování, které je sice fakticky v souladu s právem, bylo označeno jako zneužití práva, je dle současné judikatury směrodatné, zda má z poskytnutí daru prospěch osoba, která dar poskytla.

Zda je opravdu ve všech případech možné aplikovat princip zneužití práva bez ohledu na okolnosti, není dle mého názoru úplně jednoznačné. Následující případ může právě v tomto směru navodit určité pochybnosti. V rozhodnutí NSS č. j. 1 Afs 10/2012 – 38, ve kterém se žalovaný domáhal zrušení rozhodnutí Finančního úřadu v Hradci Králové o dodatečném vyměření daně z příjmů fyzickým osob, není situace obdobná předcházejícím případům.

²³ Zákon č. 586/1992 Sb., o dani z příjmů.

²⁴ Rozhodnutí Ústavního soudu, sp.zn. III ÚS 374 ze dne 31. 10. 2007.

Znovu zde byl od základu daně odpočítán dar poskytnutý určitému spolku. Avšak v tomto případě se nejednalo o spolek, který by byl založen dárce a zároveň dar by byl hlavním zdrojem příjmů daného spolku. Dokonce nastala situace, kdy dárce který sice byl členem spolku, se v jednom roce, kdy dar poskytl, neúčastnil žádné akce pořádané spolkem, tudíž sám žádnou podporu od spolku nečerpал. Dalo by se tedy říci, že dar byl poskytnut v cizí prospěch.

Hlavním argumentem Nejvyššího správního soudu byl údajně rámec celého jednání. Soud uvedl, že nemá vliv na posouzení, zda v daném roce dárce čerpал, či nečerpал výhody poskytované spolkem. Stejně tak nevzal na zřetel ani argument žalobce, že je jeho případ zcela odlišný od ostatních výše zmíněných, neboť členy spolku nebyly žádní jeho příbuzní. Dalším podstatným bodem je, že dar rozhodně nebyl jediným či hlavním příjmem spolku, a dále také to, že dar poskytl, aniž by čerpал jakékoliv plnění. Jediným shodným a dle názoru Nejvyššího správního soudu použitelným kritériem je tedy to, že žalobce byl členem spolku, a tedy implicitně, bez ohledu na jakékoliv bližší zkoumání skutkových okolností, měl z daru prospěch.

Dle výše zmíněného postupu by se tedy tento předpoklad pro aplikaci zneužití práva dal bez dalšího šetření dále aplikovat stejně na všechny poskytnutí daru a jeho následného použití jako odpočitatelné položky ze základu daně.

Domnívám se, že právě nezakotvenost zásady zneužití práva má zachovávat jeho flexibilitu a možnost využít jeho rozpínavost dle jednotlivých skutkových případů. Pokud se ovšem uchýlíme k jeho strojovému používání, může to ohrozit řádný výkon práva, v případech, kdy nastane neočekávaná situace, která nemusí nutně vyplývat ze znění zákona. Z toho důvodu se domnívám, že není možné aplikovat tento institut bez ohledu na šetření skutkových okolností jednotlivých případů. Jedná se o zásadu, která pomáhá překlenutí situací, které by mohli vážně ohrozit fungování daňového systému, je tedy nutné ji používat s nejvyšší opatrností, avšak se zřetelem ke skutkovým okolnostem. Nejde přeci o to, naplnit formálně znaky určitého chování a nebrat na zřetel jejich skutečný obsah. Dle mého názoru bychom splnili předpoklad pro naplnění znaků mandatorní formality „*podle níž formální argument má díky*

*svému postavení v právu automaticky přednost před jakýmkoliv materiálním argumentem (tedy argumentem neukotveným v právu)*²⁵, i přes to, že materiální argument právně relevantní je.

Ve výše citovaném judikátu je právo považováno za společenský fenomén a musí reflektovat rozumné uspořádání společenských vztahů²⁶, tedy pokud je chování, které není protiprávní a reflektuje tuto vlastnost práva a je společnosti více prospěšné než škodlivé dle mého názoru by aplikace zásady zneužití práva neměla nikoho od takové činnosti odrazovat. Nehledě na to, že v konkrétních případech by se mnohé obecně prospěšné spolky nebo jiné instituce neobešly bez darů poskytnutých i jeho členy a vážně by to mohlo ohrozit jejich existenci, která je společensky prospěšná. Otázkou je, zda v právě v takto nejasných případech nezneužívá svou pravomoc právě instituce, která je v daném případě rozhoduje o právech a povinnostech osob využívajících plně svá subjektivní práva.

3 Zneužití práva v oblasti nepřímých daní

Jedním z prvních judikátů, který se týkal zneužití práva u nepřímých daní, zda konkrétně u daně z přidané hodnoty, se zabýval případem, kdy stěžovatel dovezl do České republiky počítače a počítačové komponenty prostřednictvím různých zástupců²⁷. Jedná se o případ, který se odehrával v době, kdy Česká republika ještě nebyla členem Evropského společenství. V rozhodování NSS je ale velmi patrné, že vychází z východisek, které používá Soudní dvůr Evropské unie. NSS tak učili z důvodů sblížení českého práva a práva Evropských společenství (dále jen „ES“) a dále za účelem konformního výkladu práva s právem ES²⁸.

Stěžovatel dovezl prostřednictvím svých zástupců počítačové komponenty a další zboží. Poté vykázal nadměrný odpočet daně, který mu byl následně snížen o podstatnou částku správcem daně. Při své argumentaci, vycházel

²⁵ A zase ten formalismus.(4) Interpretační formalita: Úvod. *Jiné právo* [online]. 10. 9. 2007 [cit. 2014-11-25]. Dostupné z: <http://jinepravo.blogspot.cz/2007/09/zase-ten-formalismus-4-interpretan.html>.

²⁶ Rozsudek ze dne 11. 5. 2005, č. j. 1 Afs 107/2004-54.

²⁷ Rozsudek NSS ze dne 23. 8. 2006, č. j. 2 Afs 178/2005-64.

²⁸ *Ibid* para (74).

z tehdy z čerstvé novely ustanovení § 19 odst. 1 zákona o dani z příjmu provedené zákonem č. 322/2003 Sb., ve kterém byl zaveden odpočet daně u zboží z dovozu.

Podstata skutkového děje souvisí s přijetím nedbalé novely provedené zákonem č. 322/2003 Sb., kterou se měnil zákon č. 588/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů, o dani z přidané hodnoty. Stěžovatel poukazoval na závažnou chybu zákonodárce, kdy při novele předpisu došlo zcela nelogicky k doplnění pojmu zboží z dovozu do ustanovení § 19. Zde je upraven technický postup pro výpočet daně z přidané hodnoty. Došlo tedy k situaci, kdy pouze na zboží z dovozu bylo možné uplatnit odpočet daně bez nutnosti jeho krácení uvedených v § 19a, kde už zboží z dovozu nebylo vůbec zmíněno. Tedy u zboží z dovozu už nebylo nutné krátit nárok na odpočet daně a odpočet mohl být proveden v plné výši, bez jakékoliv dalšího krácení. Z těchto okolností vyplynulo, že i přes zásadu neutrality daně bylo v našem případě zcela zvýhodněno zboží z dovozu.

Tato situace se samozřejmě neobešla bez povšimnutí. Žalobce ve výše zmiňovaném judikátu ji dokázal využít ve svůj prospěch, a tím pádem se tedy podstatně navýšila částka nároku na odpočet, která mu dle tohoto znění zákona měla být poskytnuta. Tento případ posoudil NSS ve prospěch žalobce, a zároveň vyloučil, že by se zde mohlo jednat o zneužití práva, i když je zcela jasné, že tato formulace zákona zcela určitě neodpovídala jeho účelu.

Rozsudek deklaroval nutnost respektování základních zásad, které musí být v rovnováze, při používání institutu zneužití práva. Jsou jimi zejména princip právní jistoty a legitimního očekávání a dále nutnost respektování toho, že daňové subjekty nemají ze zákona povinnost podnikat takovým způsobem, aby byl daňový příjem státu, co nejvyšší. Dále soud aplikovat test, které se aplikuje ESD na případy zneužití práva v oblasti DPH. Těmito předpoklady jsou: a) „relevantní *hospodářská činnost nemá žádné jiné objektivní vysvětlení než získání nároku vůči správci daně*“²⁹; b) „*přiznání práva by vylo v rozporu se smyslem a účelem příslušných ustanovení zákona o DPH*“³⁰.

²⁹ Rozsudek NSS ze dne 23. 8. 2006, č. j. 2 Afs 178/2005-64(75).

³⁰ *Ibid.*

Ve světle tohoto testu dal NSS stěžovateli za pravdu. Stěžovatel měl naprostý nárok nahlížet na výklad problematického ustanovení zákona ve smyslu jeho gramatického, nejen teologického výkladu, což ani nelze od běžného uživatele práva požadovat. Je pravdou, že pokud bychom použili pouze teologický výklad, mohlo by se zdát, že se zneužití stěžovatel dopustil, na druhou stranu není možné nikomu přikazovat, aby takový výklad, který by v daném případě zvýšil daňovou zátěž, prováděl. Nic tedy nebrání tomu, aby byl daný text zákona, interpretován dle smyslu jeho slov, tak jak jsou uvedeny v zákoně. Dále nic nenasvědčovalo tomu, že by druhá podmínka byla naplněna a soud rozhodl ve prospěch stěžovatele.

Daný judikát přinesl nezbytné řešení situací, které jsou časté v oblasti daňového práva. Vzhledem k často se měnící judikatuře dochází a zřejmě bohužel bude k obdobným případům nadále docházet. Není možné, aby každou nedbalou novelou, bylo přehlíženo právo snížit si své daňové náklady. Na druhou stranu takovéto chyby poukazují na to, čeho by se zákonodárce měl vyvarovat, aby stát nepřicházel o příjem rozpočtu takovýmto zbytečným způsobem. V oblasti DPH dochází k velkým daňovým únikům ať už v podobě kolotočových podvodů nebo jinými způsoby a také proto musí být daňové předpisy zcela jasné a jejich interpretace bez pochyby srozumitelná. Závěrem je nutno dodat, že je nezbytné rozlišovat, zda se jedná úmyslné úmyslnou hospodářskou činností za účelem zvýšení nároku vůči správce daně a případy, kdy je ne zcela jednoznačně z výkladu zákona vyplývá postup při výpočtu DPH.

4 Závěr

Smyslem tohoto článku bylo zejména blíže seznámit čtenáře s institutem zneužití práva v oblasti daňového, a to především s akcentem na jeho vývoj v posledních letech. Výše uvedené poznatky ohledně dané problematiky předurčují nemožnost stanovení přesné definice zneužití práva, ostatně taková definice není ani žádoucí, jelikož by nutně byla i proti samotnému smyslu tohoto institutu, který je nutno vždy uchopit flexibilně pro konkrétní případ. Tento institut dosahuje největší důležitosti v případech subjektivního jednání, kdy objektivní výklad právních předpisů, na němž je nutno z hlediska zachování rovnosti trvat, se přičí původnímu úmyslu zákonodárce

a vede ke vzniku negativních následků, které zákonodárce nemůže předem pro všechny případy obecně podchytit. Právě proto je potřeba k vytvoření komplexní představy o dané problematice věnovat veliký prostor judikatuře, a to nejen české ale i evropské.

Literature

LA FERIA, Rita de a Stefan VOGENAUER. *Prohibition of abuse of law: a new general principle of EU law?*. Vyd. 1. Portland, Or.: Hart, 2011, p.3,4 Studies of the Oxford Institute of European and Comparative Law, v. 13. ISBN 18-411-3938-6.

HENDRYCH, Dušan. *Právníký slovník*. 3., podstatně rozš. vyd. V Praze: C.H. Beck, 2009, xxii, 1459 s. Beckovy odborné slovníky. ISBN 978-80-7400-059-1.

KOHAJDA, Michael. Zneužití práva v aktuálním českém daňovém právu a judikatuře. In BOHÁČ, Radim, et alii. *Aktuální otázky financí a finančního práva z hlediska fiskální a monetární podpory hospodářského růstu v zemích střední a východní Evropy v roce 2010: soubor odborných statí z IX. mezinárodní vědecké konference*. Praha: Leges, 2010, s. 300 – 311. ISBN: 978-80-87212-57-8.

KNAPP, Viktor. *Teorie práva*. 1. vyd. Praha: C.H. Beck, 1995, xvi, 247 s. Právníké učebnice (C.H. Beck). ISBN 34-064-0177-5.

PULKRÁBEK, Zdeněk. *Zákaz zneužití práva v rozporu s jeho účelem*. Vyd. 1. Praha: Eurolex Bohemia, 2007, s. 107 ISBN 978-80-86861-93-7.

Daňový řád: komentář. Vyd. 1. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011, s 62. Komentáře Wolters Kluwer. ISBN 978-807-3575-649.

Ústavní zákon č. 2/1993 Sb. ve znění ústavního zákona č. 162/1998 Sb., Listina základních práva a svobod.

Rozsudek. In: Nejvyšší správní soud č.j. 1 Afs 107/2004 – 48 ze dne 10. 11. 2005, 2005. Dostupné z: http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2004/0107_1Afs_0400048A_prevedeno.pdf.

Rozhodnutí Ústavního soudu č.III. ÚS 374/06 ze dne 31. 10. 2007.

1 Afs 11/2010-94 para [37] ze 13. 5. 2010.

Rozhodnutí Ústavního soudu, sp.zn. III ÚS 374 ze dne 31. 10. 2007.

A zase ten formalismus.(4) Interpretační formalita:Úvod. *Jiné právo* [online]. 10. 9. 2007 [cit. 2014-11-25]. Dostupné z: <http://jinepravo.blogspot.cz/2007/09/zase-ten-formalismus-4-interpretan.html>.

Rozsudek ze dne 11. 5. 2005,č.j. 1 Afs 107/2004-54.

Rozsudek NSS ze dne 23. 8. 2006, č.j. 2 Afs 178/2005-64.

Contact – e-mail

vera.zachova@seznam.cz

Vědecká redakce MU

prof. PhDr. Ladislav Rabušic, CSc.; Ing. Radmila Droběnová, Ph.D.
Mgr. Michaela Hanousková; doc. Mgr. Jana Horáková, Ph.D.
doc. JUDr. Josef Kotásek, Ph.D.; Mgr. et Mgr. Oldřich Krpec, Ph.D.
prof. PhDr. Petr Macek, CSc.; PhDr. Alena Mizerová
doc. Ing. Petr Pirožek, Ph.D.; doc. RNDr. Lubomír Popelínský, Ph.D.
Mgr. David Povolný; Mgr. Kateřina Sedláčková, Ph.D.
prof. RNDr. David Trunec, CSc.; prof. MUDr. Anna Vašků, CSc.
prof. PhDr. Marie Vítková, CSc.; Mgr. Iva Zlatušková
doc. Mgr. Martin Zvonař, Ph.D.

DNY PRÁVA 2014 – DAYS OF LAW 2014

Část VIII. – Zneužití práva a svévole při veřejné finanční činnosti

**Eds.: doc. JUDr. Petr Mrkývka, Ph.D., JUDr. Ivana Pařízková, Ph.D.,
JUDr. Jiří Valdhans, Ph.D.**

Vydala Masarykova univerzita v Brně roku 2015

Spisy Právnické fakulty MU č. 527 (řada teoretická)

Ediční rada: J. Kotásek (předseda), J. Bejček, J. Hurdík, V. Kalvodová,
V. Kratochvíl, P. Mrkývka, R. Polčák, N. Rozehnalová

1. vydání, 2015

ISBN 978-80-210-7914-4