UNIVERZITA KARLOVA

Právnická fakulta

Jan Smilek

Ovlivňování daní podzákonnými právními předpisy

Diplomová práce

Vedoucí diplomové práce: doc. JUDr. Radim Boháč, PhD.

Katedra finančního práva a finanční vědy

Datum vypracování práce: 26. 3. 2018

Prohlašuji, že jsem předkládanou diplomovou práci vypracoval samostatně, že všechny použité zdroje byly řádně uvedeny a že práce nebyla využita k získání jiného nebo stejného titulu.

Dále prohlašuji, že vlastní text této práce včetně poznámek pod čarou má 127 416 znaků včetně mezer.

diplomant

V Praze dne

Rád bych poděkoval doc. JUDr. Radimu Boháčovi, PhD. za cenné rady, věcné připomínky a vstřícnost při zpracování diplomové práce.

Jan Smilek

Obsah

Úvod 1

1. Vymezení základních pojmů 3

1.1. Daně a poplatky 3

1.2. Konstrukční prvky daní a poplatků 4

1.3. Podzákonné právní předpisy 5

2. Ústavněprávní východiska 7

2.1. Ústavnost ukládání daní a poplatků 7

2.2. Meze ukládání daní a poplatků podzákonnými předpisy 9

3. Kritéria hodnocení ústavnosti podzákonných právních předpisů 12

4. Analýza podzákonných právních norem v daňové oblasti 14

4.1. Daň z přidané hodnoty 15

4.1.1. Dočasné použití režimu *reverse charge* 15

4.1.2. Regulační opatření za krizových stavů 18

4.2. Daň z příjmů fyzických a právnických osob 21

4.2.1. Vliv účetních předpisů 23

4.2.2. Regulační opatření za krizových stavů 27

4.2.3. Obecné zmocnění ministerstva financí 28

4.3. Daň z nabytí nemovitých věcí 29

4.3.1. Obecně ke stanovení daně z nabytí nemovitých věcí 29

4.3.2. Cenové mapy stavebních pozemků 31

4.3.3. Oceňovací vyhláška 32

4.3.4. Směrná hodnota 37

4.4. Daň z nemovitých věcí 38

4.5. Spotřební daně 41

4.6. Daň silniční 43

4.7. Ekologické daně ... 44
4.8. Daň z hazardních her ... 44
4.9. Místní poplatky ... 45
5. Odraz čl. 11 odst. 5 Listiny v judikatuře ... 47
5.1. Meze zmocňovacích ustanoveních ... 47
5.2. Vztah daňových a účetních předpisů ... 51
5.3. Zavedení poplatku bez opory v zákoně ... 54
5.4. Obecně k výkladu čl. 11 odst. 5. Listiny ... 55
Závěr ... 57
Seznam použitých zkratek právních předpisů ... 59
Seznam použitých zdrojů ... 60
Abstrakt: Ovlivňování daní podzákonnými právními předpisy ... 65
Abstract: Imposition of taxes by subordinate legislation ... 66

Úvod

Na konci 18. století se nacházely francouzské státní finance v důsledku předcházejících válek v kritickém stavu. Nelehká úloha odvrátit směřování zadlužené země k bankrotu připadla tehdejšímu králi Ludvíkovi XVI., přičemž nedostatek jiných zdrojů vedl k pokusům o zavedení nových daní. Ludvíkovy snahy však narazily, kdy příslušný orgán (*parlement*)[1], který zákony pouze obyčejně formálně zaznamenával, nyní tento úkon i přes nátlak odmítal provést. Ludvík se tedy uchýlil ke svolání generálních stavů, orgánu ze zástupců šlechty, kléru a poddaných, v jehož kompetenci bylo i zvyšování daní. Zřejmě nepředpokládal, že přímé zapojení třetího stavu do procesu a nadcházející události naberou rychlý spád a později vejdou ve známost pod označením Velká francouzská revoluce. Jedním z jejích významných počinů bylo vydání dokumentu s názvem Deklarace práv člověka a občana, který ve vztahu k ukládání daní v čl. 14 zakotvil, že všichni občané mají právo určit sami nebo prostřednictvím svých zástupců potřebnost veřejných daní, svobodně k nim dát souhlas, kontrolovat jejich používání, určit jejich kvótu, základ, způsob jejich vybírání a dobu jejich trvání.[2]

Na daném příkladu lze dokumentovat, že dokonce i v dobách absolutismu neměl panovník v oblasti daní neomezené pravomoci a tedy že zvyšování daní představovalo jeden z nejcitelnějších zásahů do sféry života lidí. Přestože je předčasné v tehdejší době hovořit o dělbě státní moci ve smyslu, v jakém ji známe dnes, v oblasti ukládání daní se zřetelně projevoval vliv potenciálně dotčených osob, které bránily jednostrannému jednání bez jejich souhlasu a v tomto ohledu omezovaly i absolutistické vládce.

Restrikce z hlediska možnosti ovlivňování daní jsou přítomny i v našem současném právním řádu, ty by totiž měly být ukládány pouze prostřednictvím zákonodárné moci přímo volenými zástupci. Omezení exekutivy v bezprostředním zvyšování daní je zakotveno na ústavní úrovni, obsahovala jej již Ústavní listina Československé republiky z roku 1920[3] a součástí ústavního pořádku je předmětná formulace v mírně pozměněné

[1] Nejednalo se o legislativní orgán, ale o soud zastoupený personálně zejména aristokracií, jehož úkolem bylo mj. zaznamenávat královské zákony.

[2] LEFEBVRE, G. *The French Revolution: From Its Origins to 1793.* New York : Columbia University Press, 1962.

[3] Viz § 110 odst. 1 zákona č. 121/1920 Sb.: „Daně a veřejné dávky vůbec mohou se ukládati jen na základě zákona."

podobě i dnes, kdy je zahrnuta do Listiny pod čl. 11 odst. 5 Listiny, podle něhož lze daně a poplatky ukládat jen na základě zákona.

Tato diplomová práce si klade za cíl mapováním právního řádu České republiky analyzovat, do jaké míry je oblast daní (a potažmo poplatků) skutečně determinována pouze zákony a jaké podzákonné právní předpisy případně svou existencí mají na oblast daní (a poplatků) nějaký vliv a pokud ano, jaká je faktická míra jejich vlivu a zda lze existenci takových podzákonných právních předpisů považovat za ústavně konformní.

Pro tyto účely budou nejprve charakterizovány stěžejní pojmy této diplomové práce a dále bude zaměřena pozornost na výklad a chápání předmětného čl. 11 odst. 5 Listiny, na základě čehož budou následně nastíněna obecně hlediska, pomocí kterých bude hodnocena případná opodstatněnost úpravy daňového (a poplatkového) práva prostřednictvím podzákonných právních předpisů. Tato kritéria budou použita v kapitole, v níž budou analyzovány jednotlivé daně. Prostor bude věnován také judikatuře českých soudů zabývající se existencí a aplikací podzákonných právních předpisů v kontextu čl. 11 odst. 5 Listiny. Závěrem diplomové práce by mělo být zodpovězení otázky, zda a případně do jaké míry je ústavní rámec daný čl. 11 odst. 5 Listiny ve skutečnosti naplňován.

Jak již naznačil předchozí odstavec, tato práce bude založena zejména na deskriptivním přístupu, prováděn bude tedy rozbor stávajícího stavu relevantního úseku českého právního řádu, a to pomocí analýzy příslušných částí právních předpisů. Jednotlivé úsudky v této práci budou vycházet z dedukce, tedy z obecných poznatků. V této souvislosti lze zmínit, že detailnější rozbory dané problematiky v odborné literatuře stojí až na výjimky doposud spíše stranou pozornosti. Pokud se odborná literatura tímto tématem zabývá, činí tak především právě v obecné rovině chápaní (ústavněprávních) východisek, samotná analýza jednotlivých daňověprávních předpisů není v rámci české právní literatury prozatím pokryta.

Diplomová práce je zpracována na základě právního stavu ke dni 31. 12. 2017.

1. Vymezení základních pojmů

Před samotným rozborem tématu této diplomové práce budou vymezeny základní pojmy. V návaznosti na její název *Ovlivňování daní podzákonnými právními předpisy* a v této souvislosti ústřední čl. 11 odst. 5 Listiny, podle něhož lze daně a poplatky ukládat pouze na základě zákona, bude pozornost zaměřena na pojmy daně, poplatky a následně podzákonné právní předpisy.

1.1. Daně a poplatky

V rámci odborné literatury neexistuje jednotná definice daní a poplatků a jejich obecné hmotněprávní vymezení nenalezneme ani v českém právním řádu[4]. V teoretické rovině se základní obrysy definice daní (a potažmo poplatků) od jednotlivých autorů v české finančněprávní literatuře shodují, kdy jsou více či méně akcentovány jejich určité znaky, které daně a poplatky odlišují od jiných plnění v právní sféře.

Prostřednictvím zachycení základních pojmových znaků lze charakterizovat daně jako nenávratná, nedobrovolná, neekvivalentní a nesankční peněžitá plnění ukládaná na základě zákona spravovaná státem nebo jinými osobami vykonávajícími veřejnou správu, která jsou veřejnými příjmy veřejných rozpočtů. Převažujícími znaky daní jsou zpravidla jejich neúčelovost, řádnost, pravidelnost a plánovanost[5].

Obdobně jako daně lze vymezit i poplatky, a sice jako nenávratná, nedobrovolná, ekvivalentní a nesankční peněžitá plnění ukládaná na základě zákona spravovaná státem nebo jinými osobami vykonávajícími veřejnou správu, která jsou veřejnými příjmy veřejných rozpočtů. Pro poplatky bude příznačná dále jejich účelovost, řádnost, pravidelnost a plánovanost[6].

Rozdíl ve srovnání s daněmi je tedy v ekvivalenci. Úhrada poplatku předpokládá nějaké konkrétní individuálně určené protiplnění ze strany veřejné moci, které naopak

[4] Vymezení daně je uvedeno v § 2 odst. 3 a 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňovém řádu, nicméně předmětná definice význam termínu daně z materiálního hlediska dostatečně nepřibližuje a nadto se jedná pouze o definici pro účely tohoto předpisu.

[5] BOHÁČ, R. *Daňové příjmy veřejných rozpočtů v České republice.* Praha : Wolters Kluwer ČR, a.s., 2013, s. 106.

[6] Tamtéž, s. 111.

u daní absentuje. S tím souvisí i znak účelovosti, tedy že platba poplatku směřuje zpravidla k určitému účelu, u daní vázanost účelem obyčejně dána není.

Uvedené teoretické konstrukce pojmů však nemusí zcela přesně korespondovat významově s některými termíny takto označenými v zákoně. V kontextu daňového práva je za poplatky třeba považovat pouze taková plnění, která splňují teoretickou definici poplatků, splňují podmínky dané ustanovením čl. 11 odst. 5 Listiny a jedná se o plnění spravovaná dle daňového řádu[7]. Pro účely této diplomové práce je tedy relevantní materiální význam pojmu, nikoli jeho formální označení.

1.2. Konstrukční prvky daní a poplatků

Aby mohly daně a poplatky působit a mohla být naplněna jejich funkce, je zapotřebí je nějakým způsobem vymezit. Teorie toto vymezení ztotožňuje s tzv. konstrukčními prvky daní a poplatků, jakýmisi základními stavebními kameny každé daně, poplatku nebo jiného obdobného peněžitého plnění, bez kterých by toto plnění neexistovalo, resp. nebylo vymezeno[8]. Stejně jako u definice daně nepanuje ani v otázce obecného stanovení konstrukčních prvků v odborné literatuře jednoznačná shoda, určitou jednotu v teorii lze nalézt v tom, že některé z konstrukčních prvků jsou považovány za základní, některé za ostatní (korekční). Základní prvky jsou ty, bez nichž určitá daň nebo poplatek nemohou být vůbec určeny, naproti tomu korekční prvky představují dílčí „modifikaci“ základního prvku, jejich absence však nijak nebrání působení daní či poplatků,

Jako základní konstrukční prvky jsou v teorii označovány následující elementy:[9]

- Subjekt: Ten, jehož příjem, věc nebo činnost jsou podrobeny dani či poplatku. Korekčním prvkem je ve vztahu k subjektu osobní osvobození.
- Předmět: Určitá právní skutečnost, která zakládá daňovou či poplatkovou povinnost. Souvisejícím korekčním prvkem je věcné osvobození.
- Základ: Určitým způsobem kvantifikovaný předmět daně či poplatku. Rozlišován je základ valorický (vyjádřený v korunové hodnotě) a specifický (vyjádřený jinak než

[7] Tamtéž, s. 112.
[8] Tamtéž, s. 73.
[9] I zde se jednotlivé publikace liší v obsahovém chápání konstrukčních prvků, pro zachování konzistence bude jako výchozí pro popis prvků využito dílo doc. Radima Boháče.

korunovou hodnotou, např. fyzikální veličinou či počtem). Jako korekční prvek zde může vstupovat např. stanovení minimálního či maximálního základu.

- Sazba: Parametr, pomocí něhož se ze základu vypočítá daň či poplatek. Sazba může být procentní, pokud jde o valorický základ, nebo pevná [Kč/jednotka základu], pokud je zde vazba na specifický základ.
- Výpočet: Postup vedoucí k vyčíslení daně či poplatku na základě číselných parametrů určených jinde.
- Období: Časový úsek, za který se zjišťuje předmět a základ daně či poplatku.
- Rozpočtové určení: Stanovení veřejného rozpočtu, do něhož plyne výnos daně či poplatku.
- Splatnost[10]: Okamžik, se kterým je spojeno provedení příslušné platební povinnosti.

1.3. Podzákonné právní předpisy

Právní předpisy lze obecně vymezit jako typ pramene práva, který vzniká rozhodnutím orgánu veřejné moci a který obsahuje právní normy jako předem daná pravidla chování[11]. Podzákonnost vyjadřuje vztah k zákonu, podzákonné právní předpisy tak nemohou být inherentně rovnocenné se zákonem, nemohou mu předcházet nebo na něm vznikat nezávisle[12]. Obsah podzákonných právních předpisů potom tedy nesmí odporovat obsahu zákonných norem[13]. V literatuře je rozlišováno několik druhů podzákonných právních předpisů[14], přičemž většina z nich má derivativní povahu, což znamená, že jsou odvozeny od zákonů (tzv. prováděcí předpisy).

Nařízení vlády

V čl. 78 Ústavy je vládě dáno generální zmocnění k vydávání předpisů nazvaných jako nařízení k provádění zákonů (v mezích takových zákonů). Vláda je tak oprávněna k prováděcí normotvorbě i bez explicitního zmocnění v konkrétním zákoně, byť se legislativní praxe vyvinula tak, že je tak postupováno pouze v mimořádných a naléhavých případech, které bylo možno obtížně předvídat. Standardně je s ohledem na zájem

[10] Splatnost však není mezi základní konstrukční prvky doc. Radimem Boháčem řazena, jelikož se nejedná o prvek nutný k hmotněprávnímu určení daně či poplatku.

[11] GERLOCH, A. *Teorie práva.* Plzeň : Aleš Čeněk, 2017, s. 72.

[12] HENDRYCH, D. a kol. *Správní věda - Teorie veřejné správy.* Praha : Wolters Kluwer, a.s., 2014, s. 82.

[13] GERLOCH, A. *Teorie práva.* Plzeň : Aleš Čeněk, 2013, s. 50.

[14] BOGUSZAK, J., ČAPEK, J., GERLOCH, A. *Teorie práva.* Praha : ASPI Publishing, 2004, s. 68.

komplexnosti a koordinovanosti právní úpravy počítáno v zákoně případně i s vydáním příslušného nařízení vlády[15]. Nařízeními jsou upravovány zejména záležitosti, které byly zákonodárcem považovány za nepodstatné z hlediska zákonné formy, nicméně jejich normování je přesto zpravidla nutné, vhodné a účelné, nepředvídatelné v době přijetí zákona, podléhající častým změnám či dané podrobnostmi technického charakteru apod.[16]

Právní předpisy ministerstev a jiných správních úřadů

Ústavní zakotvení této normotvorby je obsaženo v čl. 79 odst. 3 Ústavy, podle něhož mohou ministerstva, jiné správní úřady a orgány územní samosprávy na základě a v mezích zákona vydávat právní předpisy, jsou-li k tomu zákonem zmocněny. Na rozdíl od nařízení vlády tedy musí určitý zákon disponovat ustanovením, které explicitně předpokládá, že dojde k vydání prováděcího předpisu konkrétním ministerstvem či jiným správním úřadem. Pokud jsou tyto předpisy vydávány na úrovni ministerstev, jiných ústředních správních úřadů a České národní banky, nesou označení „vyhláška", zmocnění se však týká rovněž krajů a obcí, které v této souvislosti mohou v rámci přenesené působnosti[17] vydávat nařízení kraje, resp. nařízení obce.

Obecně závazné vyhlášky obcí a krajů

Pravomoc k vydávání obecně závazných vyhlášek je zastupitelstvům obcí a krajů daná Ústavou v čl. 104 odst. 3. Jedná se o výkon v rámci samostatné působnosti[18]. Mezi podzákonnými předpisy[19] zaujímají relativně zvláštní postavení, neboť se nejedná o derivativní normativní akty. K vydávání konkrétních nemusí být obecně obce a kraje tedy v zákoně výslovně zmocněny, vymezena je pouze oblast, v nichž je jim vyhrazeno upravovat určité vztahy. Při správě těchto vlastních záležitostí musí být přitom naplněn požadavek, aby obecně závazné vyhlášky neodporovaly zákonu[20].

---

[15] KLÍMA, K. a kol. *Komentář k Ústavě a Listině.* Plzeň : Aleš Čeněk. 2009, s. 582.
[16] HENDRYCH, D. a kol. *Správní právo. Obecná část.* Praha : C. H. Beck, 2016, s. 44.
[17] Viz § 7 odst. 2 ObZ, § 7 KrZ, § 2 odst. 3 ZHMP.
[18] Viz § 7 odst. 1 ObZ, § 6 KrZ, § 2 odst. 1 ZHMP.
[19] GERLOCH, A. *Teorie práva.* Plzeň : Aleš Čeněk, 2013, s. 80.
[20] HENDRYCH, D. a kol. *Správní právo. Obecná část.* Praha : C. H. Beck, 2016, s. 49-50.

2. Ústavněprávní východiska

2.1. Ústavnost ukládání daní a poplatků

Základní východisko pro ukládání daní a poplatků lze nalézt v čl. 11 odst. 5 Listiny, podle něhož lze daně a poplatky ukládat jen na základě zákona. Z hlediska systematiky je dané ustanovení zařazeno pod ústavní úpravu vlastnického práva, neboť svými důsledky představuje potenciálně jeden z nejzávažnějších zásahů do majetkové sféry osoby, ať už fyzické či právnické. Na druhou stranu dané ustanovení tvoří materiální základ pro fungování státu[21], jelikož prostředky získávané ve formě daní, poplatků a potažmo jiných obdobných plnění mají pro hospodaření státu nezastupitelný význam[22]. Pokud má stát zabezpečovat některé funkce pro své občany (resp. pro fyzické a právnické osoby), ať už jde např. o obranu či soudnictví, je logické, že naplňování těchto potřeb musí být primárně ekonomicky zajištěno, což se děje v důsledku ukládání daní a poplatků osobám, které budou z velké části tyto příslušné veřejné statky využívat. Legitimitu zdaňování lze spatřovat rovněž v tom ohledu, že jsou státem získané prostředky určeny mj. k ochraně a vytváření podmínek pro rozvoj vlastnictví[23]. Subjekty tak část svých původně vlastněných prostředků přesunují ve prospěch státu, který pomocí nich centrálně zabezpečuje např. obranu země (a sekundárně ochranu vlastnictví) před vnější mocí nebo soudnictví, jehož úkolem by mělo i chránit vlastnické právo před individuálními zásahy jiných osob.

Požadavek na ukládání daní a poplatků normami na úrovni zákonů (a nikoli předpisy nižší právní síly) lze spojit právě s potenciální významností dopadů do majetkovéprávní oblasti osob. Zákonodárná moc coby jedna ze složek státní moci představuje jeden ze základních projevů demokratického státu a vliv občanů na příslušnou normotvorbu je relativně přímý ve srovnání s normotvorbou na úrovni exekutivy. Ústavní soud ve svém nálezu, sp. zn. Pl. ÚS 53/10, v této souvislosti dále uvedl, že *„z demokratického principu podle čl. 1 odst. 1 Ústavy, jenž představuje jednu*

[21] KLÍMA, K. a kol. *Komentář k Ústavě a Listině.* Plzeň : Aleš Čeněk, 2009, s. 1049.

[22] Podle údajů v publikaci Státní rozpočet 2017 v kostce jsou daňové příjmy plynoucí do státního rozpočtu v roce 2017 předpokládány ve výši 665 mld. Kč (bez zahrnutí příjmů z povinného pojistného), což je více než 53 % veškerých příjmů.

[23] WAGNEROVÁ, E., ŠIMÍČEK, V., LANGÁŠEK, V., POSPÍŠIL., I. a kol. *Listina základních práv a svobod. Komentář.* Praha : Wolters Kluwer ČR, a.s., 2013, s. 320.

z podstatných náležitostí demokratického právního státu, neplyne ve vztahu k zákonodárné proceduře pouze požadavek většinového rozhodnutí. Tento princip se promítá i do jejího průběhu. Jednotliví poslanci nebo senátoři musí mít skutečnou možnost seznámit se s obsahem předloženého návrhu zákona a zaujmout k němu stanovisko v rámci jeho projednávání v příslušné komoře Parlamentu nebo v jejích orgánech, k čemuž zároveň musí mít dostatečný časový prostor. Tím je umožněna přímá konfrontace důvodů pro přijetí nebo nepřijetí návrhu zákona, kdy volení zástupci občanů musí veřejně zdůvodňovat a obhajovat důvodnost svých návrhů, a veřejnost má možnost kontrolovat jejich činnost. Možnost konfrontace postojů na parlamentní půdě je současně zárukou svobodné soutěže politických sil, tedy jednoho ze základních komponentů demokratického státu, jenž nachází své výslovné vyjádření v čl. 5 Ústavy a čl. 22 Listiny." Ukládání daní a poplatků v rámci zákonodárného procesu tedy garantuje minimálně teoreticky občanům větší možnost ovlivňování, větší možnost sledování změn či větší míru kontroly. Z určitého pohledu lze na čl. 11 odst. 5 Listiny nazírat i jako na ústavně zaručené právo jednotlivce na existenci předem známých pravidel zdanění, která jsou přijímána orgánem disponujícím politickou legitimitou. Politická legitimita takového rozhodování je důležitá i z toho pohledu, že umožňuje rozložení daňového zatížení tak, že odpovídá společenskému konsensu[24].

Legislativní moc však není oprávněna k ukládání libovolných daní a poplatků, a to i za předpokladu dodržení formálních požadavků na normotvorbu. Materiální omezení týkající se ukládání daní bylo dovozeno Ústavním soudem ČR[25], podle něhož *„je v oblasti daňové třeba požadovat, aby zákonodárný orgán podložil svoje rozhodnutí objektivními a racionálními kritérii. V zásadě nelze vyloučit, aby zákonodárce stanovil diferencované daně podle zásady, že výkonnější subjekt bude odvádět vyšší daně. Není však možno postupovat opačně a více zatížit hospodářsky a sociálně slabší subjekty. Je to věcí státu, aby v zájmu zajištění svých funkcí rozhodl, že určité skupině poskytne méně výhod než jiné. Ani zde však nesmí postupovat libovolně. Pokud zákon určuje prospěch jedné skupiny a zároveň tím stanoví neúměrné povinnosti jiné, může se tak stát pouze na odvolání na veřejné hodnoty."* Při vytváření norem v souvislosti s ukládáním daní a poplatků by tedy měly být obecně sledovány aspekty objektivity a racionality. Uvedené

[24] MORAVEC, Ondřej. *Není daně bez zákona?* Bulletin advokacie, 2014, č. 5. s. 73.
[25] Viz nález ÚS, sp. zn. Pl. ÚS 22/92.

ústavněprávní limity jsou nadto doprovázeny i výše zmíněnou politickou rovinou, kdy v této souvislosti Ústavní soud ČR judikoval[26], že *„pro zákonodárce plyne široký prostor pro rozhodování o předmětu, míře a rozsahu daní, poplatků a peněžních sankcí. Zákonodárce přitom nese za důsledky tohoto rozhodování politickou odpovědnost.“*

Další podmínkou, která by měla být při ukládání daní brána v úvahu, je dostatečná určitost příslušné úpravy. Jak konstatoval Nejvyšší správní soud[27], *„je totiž věcí státu, aby formuloval své daňové zákony natolik jednoznačně, srozumitelně, přesně a úplně, aby minimalizoval výkladové nejasnosti; v opačném případě by se jednalo o nepřípustnou libovůli zákonodárce.“* Obdobně dovodil Ústavní soud[28], že *„nelze připustit, aby se vlivem interpretace zákona stalo předmětem zdanění něco, co zákon za předmět daně s žádoucí mírou určitosti nepředpokládá.“*

Pro celkové posuzování ústavnosti daní je ze strany Ústavního soudu využíván tzv. test proporcionality v modifikované verzi[29] *„sledující vyloučení extrémní disproporcionality a ověřující, zda nedošlo k porušení principu rovnosti. Otázka vhodnosti a nezbytnosti daného opatření je zásadně ponechána na vůli zákonodárce, který za své rozhodnutí nese politickou odpovědnost. To nicméně neznamená absolutní libovůli zákonodárce, neboť pro to, aby daň byla shledána jako ústavně konformní, nesmí být v rozporu s ústavním principem akcesorické i neakcesorické rovnosti.“* Je však třeba mít na paměti, že se tento modifikovaný test proporcionality vztahuje na ukládání daní obecně, a není tedy zaměřen na posuzování ústavnosti ukládání daní (a poplatků) prostřednictvím podzákonných právních předpisů.

2.2. Meze ukládání daní a poplatků podzákonnými předpisy

Z citovaného ustanovení čl. 11 odst. 5 Listiny nevyplývá, že by daňová (resp. poplatková) povinnost byla ústavní, tato povinnost je na ústavní úrovni pouze předvídána, přičemž její provedení je svěřeno zákonům. Je pak otázkou, čím se rozumí spojení, že lze daně a poplatky ukládat pouze „na základě zákona“. Na jedné straně stojí názor, že lze daně a poplatky ukládat jen výlučně zákonem, a nikoli předpisy nižší právní síly. Opačná interpretace by byla v rozporu s principy právního státu, s dělbou moci

[26] Viz nález ÚS, sp. zn. Pl. ÚS 7/03.
[27] Viz rozsudek NSS, sp. zn. 7 Afs 54/2006.
[28] Viz nález ÚS, sp. zn. I. ÚS 1611/07.
[29] Viz nález ÚS, sp. zn. Pl. ÚS 29/08.

ve státě i s historickým kontextem takového omezení[30]. Proti tomu stojí výklad, k němuž se přiklání mj. velká část autorů finančněprávní teorie, podle něhož spojení „na základě zákona“ neznamená, že by daně a poplatky měly být bezvýjimečně ukládány pouze zákonem, ale do daňověprávní oblasti mohou ingerovat za určitých okolností i předpisy nižší právní síly (tj. podzákonné právní předpisy).

Někteří autoři[31] v tomto ohledu rozlišují dvě roviny, a sice procesněprávní a hmotněprávní. V rámci daňového práva procesního je třeba chápat spojení „na základě zákona“ tak, že ukládání daní a poplatků musí být činěno rozhodnutím, k jehož vydání je správce daně oprávněn ze zákona. Hmotněprávní rovina *a priori* nevylučuje působení podzákonných právních předpisů v oblasti daní a poplatků, výchozím předpisem však musí být vždy zákon, v němž může být zmocněn právě určitý orgán k vydání podzákonného právního předpisu. Každý zákon by však měl stanovit konkrétní meze pro obsah podzákonných právních předpisů, těžko si lze např. představit zákon s blanketní normou umožňující provedení úpravy v celé šíři prostřednictvím podzákonných právních předpisů, takový postup by odporoval smyslu předmětného článku Listiny. Aby tedy bylo možné považovat úpravu za ústavně konformní, je třeba, aby zákon v této souvislosti vymezil jasně základní meze, které se vážou k uložení daní a poplatků, a prováděcím předpisům svěřil případně pouze úpravu podrobností apod. Je potom otázkou, co lze ještě podzákonným právním předpisům svěřit, aniž by došlo k porušení čl. 11 odst. 5 Listiny, a jaké okolnosti musí být z druhé strany upraveny přímo v samotném zákoně.

Podle daňověprávní teorie[32] lze ústavněprávní rámec interpretovat tak, že právní norma na úrovni zákona musí obsahovat základní konstrukční prvky daní a poplatků, podzákonné právní předpisy mohou případně upravovat další aspekty a náležitosti, zejména korekční konstrukční prvky daní a poplatků. Jak již bylo zmíněno v předcházející kapitole, v odborné literatuře neexistuje jednoznačná shoda v tom, co všechno je třeba chápat základními konstrukčními prvky daní a poplatků, z tohoto

[30] PAVLÍČEK, V. a kol. *Ústava a ústavní řád České republiky: Komentář. 2. díl. Práva a svobody.* Praha : Linde. 1999, s. 130.

[31] BOHÁČ, R. *Daňové příjmy veřejných rozpočtů v České republice.* Praha : Wolters Kluwer ČR, a.s., 2013, s. 62.

[32] BAKEŠ, M., KARFÍKOVÁ, M., KOTÁB, P., MARKOVÁ, H. a kol. *Finanční právo.* Praha : C. H. Beck, 2012, s. 21.

pohledu se může jevit v některých případech hranice potenciální podzákonné normotvorby jako nejasná.

Na závěr lze v této souvislosti doplnit, že omezení vycházející z čl. 11 odst. 5 Listiny nedopadá jen na plnění označené jako daně a poplatky, ale lze je vztáhnout obecně na jakékoli plnění mající obdobnou povahu, tedy plnění ukládaná subjektům ze strany veřejné moci pomocí právních norem s obecnou působností. Danou tezi lze dovodit z čl. 4 odst. 1 Listiny, podle něhož mohou být povinnosti ukládány toliko na základě zákona a v jeho mezích a jen při zachování základních práv a svobod[33]. Ať už tedy ukládané plnění nese označení „daň“, „poplatek“ či jiný název, podstatný je veřejnoprávní charakter takového plnění a jednostranná možnost uložení takové dávky ze strany státu.

[33] BAKEŠ, M. *Daně, poplatky a ústavní právo.* In: KOLEKTIV AUTORŮ. *Pocta Prof. JUDr. Václavu Pavlíčkovi, CSc. k 70. narozeninám*. Praha : Linde. 2004, s. 566.

3. Kritéria hodnocení ústavnosti podzákonných právních předpisů

Jak již bylo předestřeno, ústavněprávní předpisy nepodávají při hodnocení ústavnosti podzákonných právních předpisů v daňovém právu bližší vodítko. Problematice se věnuje v předcházejícím textu citovaná odborná literatura, která akcentuje podmínku vymezení základních konstrukčních prvků na úrovni zákona. V otázkách posuzování ústavnosti existuje samozřejmě i příslušná judikatura, je však třeba uvést, že soudní praxe zpravidla nepostupuje při hodnocení podzákonných právních předpisů podle nějakých jednotných obecně vymezených pravidel jako je např. test proporcionality[34] či test racionality[35]. Nedá se říct, že by byl počet v případů v této souvislosti zanedbatelný, nicméně velká část řízení se týká posuzování ústavnosti místních poplatků ukládaných obcemi obecně závaznými vyhláškami, kde si soudy zpravidla „vystačí" se zodpovězením, zda lze takto ukládaná plnění podřadit pod místní poplatky ve smyslu příslušného zákona, aniž by byly nuceny zabývat se blíže samotnou konstrukcí takového plnění. Otázka konstrukce ukládaných plnění však nabývá na většího významu u daní, jejichž úprava je obvykle ve srovnání s poplatky relativně komplikovanější. Případů, kdy byla posuzována podzákonná úprava u daní, je však podstatně méně, navíc pokud k takovému soudnímu řízení došlo, soudy dle mého názoru doposud nevymezily zcela zřetelně pro hodnocení ústavnosti příslušná obecná pravidla, ale posuzování má spíše *ad hoc* charakter. Soudním rozhodnutím se však bude podrobněji věnovat následující kapitola, na tomto místě lze za relevantní považovat to, že judikatura neposkytuje pro analýzu ústavnosti podzákonných právních předpisů nějaký obecně přijímaný test.

Na ústavnost níže analyzovaných podzákonných právních předpisů tedy bude nahlíženo pomocí těchto kritérií:

- Existence úpravy základních konstrukčních prvků daně na úrovni zákona, jak uvádí odborná literatura.
- Legitimita podzákonné právní úpravy. Osobně se domnívám, že izolované hodnocení pomocí podmínky uvedené výše by bylo příliš „mechanické", kdy mohou teoreticky

[34] Viz např. nález ÚS, sp. zn. Pl. ÚS 4/94.
[35] Viz např. nález ÚS, sp. zn. Pl. ÚS 1/08.

nastat případy, kdy zákon základní konstrukční prvky upravuje, nicméně zmocnění daná podzákonným právním předpisům jsou tak široká, že jsou s to ovlivnit daně významným způsobem, nebo kdy naopak zákon některý ze základních konstrukčních prvků nereguluje a jeho vymezení svěřuje z určitého legitimního důvodu prováděcím předpisům. Podzákonné právní předpisy tak budou posuzovány i z tohoto hlediska, zda lze jejich existenci nějakým způsobem ospravedlnit, např. z důvodu účelnosti či efektivity ve srovnání s alternativou odpovídající zákonné normotvorbě.

4. Analýza podzákonných právních norem v daňové oblasti

Následující část diplomové práce bude zaměřena na analýzu daní a poplatků v českém právním prostředí s důrazem na roli podzákonných právních předpisů. Tyto podzákonné právní předpisy budou u těchto daní postupně představeny a bude osvětlen jejich vliv na stanovení těchto daní, přičemž bude posuzována i jejich ústavnost z hlediska čl. 11 odst. 5 Listiny.

S ohledem na délku této diplomové práce nebudou rozebrána veškerá peněžitá plnění, na něž potenciálně dopadá předmětné ustanovení čl. 11 odst. 5 Listina, což by naráželo rovněž na možné komplikace při obsáhnutí všech takových peněžitých plnění, které jsou přítomny v rámci českého právního řádu. Pozornost tak bude věnována jednak tzv. daním v užším slova smyslu (tj. těm plněním, která jsou označená explicitně jako „daně"), jednak místním poplatkům. Tato plnění byla pro účely této diplomové práce zvolena vzhledem k jejich významnému dopadu na veřejné rozpočty, s čímž souvisí i četnost případů a počet subjektů, na které tato peněžitá plnění dopadají. Postupně budou analyzovány následující daně a poplatky:

- Daň z přidané hodnoty
- Daň z příjmů
- Daň z nabytí nemovitých věcí
- Daň z nemovitých věcí
- Spotřební daně
- Daň silniční
- Ekologické daně
- Daň z hazardu
- Místní poplatky

Pro úplnost lze doplnit, že těžištěm zkoumání bude především hmotněprávní oblast výše uvedených plnění. Zmocnění k podzákonné normotvorbě lze nalézt i mezi procesněprávními předpisy[36], nicméně touto podzákonnou normotvorbou nejsou

[36] V rámci zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, je v § 107 odst. 8 svěřena vyhlášce ministerstva financí (č. 382/2010 Sb.) úprava rozsahu a postupu pro stanovení a úhrady náhrady ušlého výdělku a náhrady hotových výdajů, ustanovení § 163 odst. 4 odkazuje na vyhlášku ministerstva financí (č. 383/2010 Sb.), která se zabývá náležitostmi kolkových známek.

upravovány okolnosti, které by měly přímý vliv na výši daní ve smyslu jejich obecné definice, popř. okolnosti, které by ovlivňovaly konstrukční prvky daní.

4.1. Daň z přidané hodnoty

Daň z přidané hodnoty, jejíž úprava je obsažena zejména v zákoně č. 235/2004 Sb., lze považovat za daň, jejíž základní konstrukční prvky jsou stanoveny zákonem. Předmětem daně z přidané hodnoty je podle § 2 odst. 1 ZDPH obecně dodání zboží nebo poskytnutí služby za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti s místem plnění v tuzemsku, dále pořízení zboží z jiného členského státu za úplatu uskutečněné v tuzemsku osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti nebo právnickou osobou nepovinnou k dani, pořízení nového dopravního prostředku z jiného členského státu za úplatu osobou nepovinnou k dani a dovoz zboží s místem plnění v tuzemsku.

Podzákonné právní předpisy se v této oblasti projevují jen v tom smyslu, že z obecných zákonných pravidel stanoví případné výjimky. Tyto výjimky mají v zásadě dvě formy, a to dočasné použití režimu přenesení daňové povinnosti a regulační opatření za stavu nouze, ohrožení státu a válečného stavu. V obou jsou příslušné normy vydávány pomocí nařízení vlády.

4.1.1. Dočasné použití režimu *reverse charge*

Základní podstata režimu přenesení daňové povinnosti (angl. *reverse charge*) je zakotvena v § 92a ZDPH, podle něhož je plátce, pro kterého bylo uskutečněno zdanitelné plnění s místem plnění v tuzemsku, povinen přiznat daň. V režimu *reverse charge* tedy přiznává a platí daň na výstupu ve prospěch finančního úřadu příjemce plnění (odběratel), na rozdíl od „standardního“ režimu, kdy tuto daň přiznává a platí poskytovatel plnění (dodavatel). V důsledku tohoto tedy v režimu *reverse charge* poskytuje „dodavatel“ určité plnění, aniž by k němu účtoval daň z přidané hodnoty, tato daň (na výstupu) je přiznána následně „odběratelem“, zároveň je jím však při následném poskytnutí daného plnění v řetězci uplatněna daň na vstupu a dané transakce pro něj mají z daňového hlediska nulový efekt. Pokud je režim *reverse charge* aplikován na celý takový řetězec, dochází celkově k reálné eliminaci vlivu daně z přidané hodnoty, neboť tato „přidaná hodnota“ není ve skutečnosti zdaňována.

Smyslem existence režimu *reverse charge* coby výjimky z obecného režimu fungování daně z přidané hodnoty je zamezování vzniku daňových podvodů. V rámci české právní úpravy lze rozeznat dva „stupně“ tohoto režimu, a sice jeho trvalé použití a jeho dočasné použití. Úprava trvalého použití režimu *reverse charge* je obsažena přímo v zákoně a se vztahuje např. na dodání zlata (§ 92b ZDPH) nebo na poskytnutí stavebních či montážních prací (§ 92e ZDPH). U dočasného režimu *reverse charge* zákon naopak počítá s případnou normotvorbou vlády ve formě nařízení.

Dodání zboží nebo poskytnutí služby uvedených v příloze č. 6 ZDPH

První z případů dočasného použití režimu *reverse charge* je upraven v ustanovení § 92f ZDPH, který se dle odst. 1 aplikuje při dodání zboží nebo poskytnutí služby uvedených v příloze č. 6, pokud tak vláda stanoví nařízením. Zákon ve zmíněné příloze identifikuje okruh plnění, u nichž potenciálně hrozí zvýšené riziko podvodů na dani z přidané hodnoty. Je následně na rozhodnutí vlády, zda k některému z těchto plnění uplatní formou nařízení režim *reverse charge*. Dočasnost tohoto mechanismu není obsažena přímo v příslušném zákoně, ale vychází z evropské úpravy[37], podle níž mohou členské státy tento postup stanovit do 31. prosince 2018 na dobu alespoň dvou let.

Vláda České republiky toto zmocnění využila a vydala nařízení č. 361/2014 Sb., které bylo z její strany několikrát novelizováno. Tímto způsobem byl do režimu *reverse charge* zahrnut např. převod tzv. emisních povolenek, dodání některých obilovin a technických plodin, kovů či mobilních telefonů.

Mechanismus rychlé reakce

Jelikož je výčet plnění uvedených v příloze č. 6 ZDPH, na něž lze aplikovat v předcházejícím textu popsaný postup dle § 92f ZDPH, relativně taxativní a z tohoto pohledu tedy nejsou (resp. nemusí být) postiženy veškeré kategorie „rizikového“ plnění, přičemž je otázkou, zda je v silách zákonodárce takový „vyčerpávající“ výčet plnění vůbec stanovit, obsahuje právní řád tzv. mechanismus rychlé reakce (§ 92g ZDPH).

Tento mechanismus vychází rovněž z evropské úpravy[38] a spočívá v tom, že vláda může nařízením založit použití režimu *reverse charge* na jakékoli *a priori*

[37] Směrnice Rady 2013/43/EU, kterou se mění směrnice 2006/112/ES, čl. 199a.
[38] Směrnice Rady 2013/43/EU, kterou se mění směrnice 2006/112/ES, čl. 199b.

nespecifikované dodání zboží či poskytnutí služeb. To znamená, že okruh plnění v tomto případě není nijak omezen, jako tomu bylo výčtem v příloze č. 6 ZDPH v předcházejícím případě. Základním předpokladem pro aplikaci tohoto postupu je existence rozsáhlých a nově zjištěných daňových úniků, nesmí se jednat o oblast, o níž se delší dobu známo, že je součástí daňových podvodů (např. obchody s pohonnými hmotami)[39].

Podmínkou uplatnění tohoto postupu je potvrzení ze strany Evropské komise, že za účelem boje proti náhlým a rozsáhlým daňovým podvodům nemá vůči takové aplikaci námitky. Doba trvání režimu je u mechanismu rychlé reakce zákonem relativně striktně omezena, a sice na časový horizont nepřesahující 9 měsíců, jak dokládá § 92g odst. 2 ZDPH.

Ze strany vlády České republiky nebylo prozatím k takovému postupu přistoupeno.

Hledisko ústavnosti

U obou případů dočasného použití režimu *reverse charge* lze považovat předmětná zmocňovací ustanovení ve vztahu k vládě za legitimní. Jejich smyslem je operativně zabránit škodám v hospodářské oblasti státu z důvodu potenciálně páchaných podvodů na dani z přidané hodnoty. Pokud by totiž měla být obrana proti těmto daňovým podvodům probíhat na úrovni legislativního procesu, mohlo by dojít k uplynutí relativně delšího časového úseku, tím i prodlužování doby, kdy mohou být takové podvody teoreticky páchány a následně i narůstání dopadů hospodářských škod na straně státu. Zákonná úprava tedy počítá s případným vstupem vlády do procesu normotvorby a relativní flexibilitou jejího fungování, jak je ostatně zachyceno i v důvodové zprávě k zákonu č. 360/2014 Sb.

V případě postupu dle § 92f ZDPH jsou diskrece vlády omezeny v tom smyslu, že umožňuje aplikovat režim *reverse charge* pouze u vybraných plnění, nikoli zcela libovolně. V případě mechanismu rychlé reakce dle § 92g ZDPH toto omezení absentuje, nicméně postup je zde odůvodněn potenciální „naléhavostí“, a omezení spočívá v nutném schválení ze strany Evropské komise a maximální dobou trvání ve výši 9 měsíců.

[39] BRANDEJS, T., DRÁBOVÁ, M., DUŠEK, M., HOLUBOVÁ, O., TOMÍČEK, M. *Zákon o dani z přidané hodnoty. Komentář.* Praha : Wolters Kluwer ČR, a.s., 2017, s 908.

Ve vztahu k účelu, kterého má být předmětnými zmocňovacími ustanoveními dosaženo, a v souvislosti s konstrukčními prvky obsaženými v samotném zákoně jakož i restrikcemi vyplývajícími ze zákona, je možné považovat příslušnou úpravu za vyhovující východiskům v čl. 11 odst. 5 Listiny.

4.1.2. Regulační opatření za krizových stavů

Historicky starší úprava, v níž jsou v případě daně z přidané hodnoty uplatňovány podzákonné právní předpisy, se týká tzv. krizových stavů, konkrétně stavu nouze, stavu ohrožení státu a válečného stavu (nikoli tedy stavu nebezpečí). Do českého právního řádu byly v dané oblasti svěřeny vládě pravomoci nejprve zákonem č. 241/2000 Sb., kterým bylo novelizováno znění tehdy účinného zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty. Nynější zmocnění vlády je pak obsaženo v ustanovení § 110 ZDPH. Vláda může při vyhlášeném nouzovém stavu, stavu ohrožení státu nebo válečném stavu vydávat nařízení, jejichž obsahem může být jednak změna sazby daně, jednak nepřímé ovlivnění cen nezbytných a důležitých dodávek během těchto stavů. Doposud nebyly tyto prováděcí předpisy ze strany vlády vydány.

Úprava sazby daně

Podle uvedeného zákonného zmocnění je vláda oprávněna upravit sazbu daně z přidané hodnoty nejvýše o 5 procentních bodů.[40] Současné znění tak představuje určité "zpřísnění", zmíněný limitující číselný prvek nebyl totiž v předcházejícím zákoně č. 588/1992 Sb. obsažen. Na rozdíl od předešlého zákona je nyní naopak umožněno provést přeřazení určitého zboží či služby mezi sazbami daně.

Dodávky určitého zboží či služeb bez daně

Druhý prostředek, který je dán v daňové oblasti vládě, spočívá v tom, že lze nařízením umožnit plátcům, kteří uskutečňují zdanitelná plnění pro určité subjekty[41], dodávat stanovené druhy zboží a poskytovat stanovené služby těmto subjektům bez daně, při zachování nároku na odpočet daně v plné výši.

---

[40] Podle § 47 odst. 1 ZDPH činí základní sazba daně 21 %, první snížená sazba daně 15 % a druhá snížená sazba daně 10 %.

[41] Ozbrojené síly, ozbrojené bezpečnostní sbory, hasičské záchranné sbory, havarijní služby a subjekty hospodářské mobilizace.

Důvodová zpráva k příslušnému zákonu se k tomuto ustanovení blíže nevyjadřuje. Lze se domnívat, že záměrem je centrálně provést „snížení“ cen určitých plnění pro koncové subjekty při krizových stavech, např. „zlevnit“ dodávky materiálu pro armádu při válečném stavu, a to právě o daň z přidané hodnoty. Za jinak stejných okolností by takto byly tyto dodávky pro koncového uživatele „levnější“ právě o zmíněnou daň z přidané hodnoty, což by mělo mít pozitivní efekt na rozpočet ozbrojených sil a dalších subjektů, kdy lze během krizových stavů očekávat jejich rostoucí potřeby a tlak na mimořádné zvýšení výdajů. Veřejné rozpočty by byly naopak na příjmové straně rozpočtu zkráceny, neboť by tímto postupem došlo k „anulování“ daně na výstupu u těch dodavatelů, kteří poskytují právě tyto „levnější“ dodávky. Určitou výhodu lze spatřovat v tom, že „levnější“ dodávky by měly mít bezprostřední efekt, na rozdíl od stávajícího odvedení daně do veřejných rozpočtů, kde samotné inkaso peněžních prostředků může trvat delší dobu. Na hospodaření poskytovatelů „levnějšího“ plnění by tato změna měla mít v konečném důsledku v zásadě nulový vliv, na jedné straně by prodávali své zboží či služby za nižší cenu (a tím by inkasovali méně peněžních prostředků), na druhé straně by jim nicméně z těchto transakcí nevznikal za finančním úřadem daňový závazek (coby daň na výstupu). Nárok na odpočet daně je jim i tak zachován.

Výše uvedený text však představuje pouze teoretickou konstrukci, jelikož v praxi může dojít k jiným vývojovým tendencím a jinému ekonomickému chování subjektů. Především není garantováno to, že dodavatelé, kteří v důsledku případně vydaného nařízení vlády mohou ozbrojeným silám a dalším subjektům poskytovat plnění bez daně, skutečně sníží ceny svého zboží či služeb právě o výši daně z přidané hodnoty (teoreticky k žádnému snížení cen ani nemusí dojít). Vláda případně totiž tímto neurčuje „konečnou cenu“ zboží či služeb pro ozbrojené síly apod., ale *de facto* centrálně vytváří v daném odběratelsko-dodavatelském řetězci jakousi „úsporu“ ve výši oné daně z přidané hodnoty. Je pak otázka, u jakého subjektu v celém řetězci a v jaké míře se tato „úspora“ projeví. Může to být skutečně koncový odběratel (ozbrojené síly apod.), může to být ale i jiný článek v daném řetězci. Zásadní roli zde bude hrát elasticita poptávky a nabídky, ekonomická síla a vyjednávací pozice jednotlivých subjektů (tj. charakter trhu z hlediska konkurence), vliv bude mít rovněž i případná existence dlouhodobých (rámcových) kontraktů. Vedlejším efektem vytvoření této „úspory“ by pak v dlouhodobém horizontu

mohlo být zvýšení atraktivity takových odvětví pro nové podnikatele, což by vedlo k nárůstu konkurence a tlaku na snižování cen. Z ekonomického hlediska tedy nelze bez detailnějších analýz dopady potenciální „aktivace“ daného ustanovení vládou jednoznačně hodnotit[42].

Hledisko ústavnosti

Při posuzování ústavnosti je třeba mít na paměti, že zmocnění vlády k vydávání předmětných nařízení je umožněno pouze při vyhlášených krizových stavech (s výjimkou stavu nebezpečí). Pokud tedy k vyhlášení těchto krizových stavů nedojde, nemůže dojít ani k normotvorbě vlády, která by se opírala o použití ustanovení v § 110 ZDPH. První omezení, které se vztahuje k vydávání podzákonných právních předpisů v této oblasti, je tudíž dáno existencí mimořádné situace v České republice. V této souvislosti je třeba zmínit, že jsou při vyhlášených krizových stavech obecně uplatňovány (již ze samé podstaty tzv. krizových stavů) mimořádné postupy, kdy jsou exekutivě svěřeny pravomoci[43] ve více sférách, aby byla s to zajistit co možná nejlépe řešení těchto krizových stavů. Důraz je kladen na operativnost a časovou rychlost rozhodování, což se projevuje i v modifikaci legislativního procesu[44]. Během těchto vyhlášených stavů může dojít dokonce k omezení některých ústavně garantovaných práv a svobod[45], z tohoto pohledu se tedy nejeví jako nikterak výjimečné, že jsou vládě dány pravomoci i v oblasti daňové „normotvorby“, kterou může být fakticky také zasahováno např. do vlastnického práva.

I při těchto vyhlášených krizových stavech považoval nicméně zákonodárce za vhodné potenciální vládní normotvorbu v daňové oblasti blíže regulovat. Nařízení vlády mohou mít pouze dočasnou povahu, ze zákona musí být vydávána na časově omezenou nezbytnou dobu. Z hlediska obsahu pak musí být nařízení vlády odpovídající charakteru a intenzitě ohrožení bezpečnosti České republiky. I když je tedy vládě dán

[42] Více k problematice daňové incidence např. KUBÁTOVÁ, K., VÍTEK, L.. *Daňová politika.* Praha : Codex Bohemia, 1997, nebo HAMERNÍKOVÁ, B., KUBÁTOVÁ, K. *Veřejné finance: Učebnice.* Praha : Eurolex Bohemia, 1999.

[43] Viz zákon č. 240/2000 Sb., o krizovém řízení, či zákon č. 241/2000 Sb., o hospodářských opatřeních pro krizové stavy.

[44] Viz § čl. 8 ústavního zákona č. 110/2000 Sb., o bezpečnosti České republiky.

[45] Viz zákon č. 240/2000 Sb., o krizovém řízení.

hypoteticky relativně široký prostor pro rozhodování v daňové oblasti[46], je výše uvedenými omezeními eliminováno riziko zneužívání či neúměrného daňového zatěžování obyvatel. Delší trvání regulačních opatření vlády či jejich přijetí za situace, kdy k tomu nebyly dány podmínky, by bylo protiústavní a taková opatření by nebylo nutné dodržovat[47].

Nadto je třeba říci, že zákonné zmocnění je i přes potenciálně významný dopad konstruováno relativně konkrétně v tom ohledu, že jsou relativně jasně definovány meze, v nichž se může vláda při vydávání nařízení pohybovat. Příslušná zákonná zmocnění pak mají spíše charakter určité potenciální normy (resp. potenciální modifikace stávající normy), jejíž „účinnost" je podmíněna pouze vydáním předmětného nařízení vlády, nikoli rozhodnutím parlamentu, což se jeví s ohledem na potřebu operativnosti jako opodstatněné.

Smysl úpravy zmocňovacích ustanovení v daňové oblasti související s případnými vyhlášenými krizovými stavy lze tedy považovat za ústavně konformní.

4.2. Daň z příjmů fyzických a právnických osob

Daň z příjmů představuje jednu z nejkomplexnějších daní, zjednodušeně lze spojit s postižením příjmů (potažmo zisků) fyzických a právnických osob. V českém právním řádu je upravena v zákoně č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, přičemž konstrukce daně z příjmů fyzických osob a daně z příjmů právnických osob je odlišná, byť na oba dva typy dopadají určitá společná ustanovení. S ohledem na komplexnost úpravy bude dále v textu naznačena pouze základní konstrukce daně a její fungování.

U daně z příjmů fyzických osob jsou poplatníky fyzické osoby (viz § 2 odst. 1 ZDP). Předmětem daně jsou pak podle § 3 ZDP příjmy ze závislé činnosti (obecně pracovněprávní, služební, členský či obdobný poměr, popř. funkční požitky), příjmy ze samostatné činnosti (např. příjmy ze živnostenského podnikání), příjmy z kapitálového majetku (např. příjmy z podílů na zisku), příjmy z nájmu a ostatní příjmy. Základ daně je obecně vymezen v § 5 ZDP jako částka, o kterou příjmy plynoucí poplatníkovi

[46] Podle údajů v publikaci Státní rozpočet 2017 v kostce jsou příjmy z DPH do státního rozpočtu za rok 2017 prognózovány ve výši 258,2 mld. Kč, což je cca 20,7 % veškerých příjmů státního rozpočtu.

[47] BRANDEJS, T., DRÁBOVÁ, M., DUŠEK, M., HOLUBOVÁ, O., TOMÍČEK, M. *Zákon o dani z přidané hodnoty. Komentář.* 7. vydání. Praha : Wolters Kluwer ČR, a.s., 2017. s 1022.

ve zdaňovacím období přesahují výdaje prokazatelně vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení. Na tento základ daně je (po úpravách o nezdanitelnou část základu daně a odčitatelné položky od základu daně) aplikována sazba daně, jejíž výše činí podle § 16 ZDP 15 %.

V případě daně z příjmů právnických osob je okruh poplatníků specifikován v § 17 odst. 1 ZDP, jedná se právě o ony právnické osoby, ale také např. o svěřenské fondy, podílové fondy či organizační složky státu. Předmět daně je pojat obecně jako příjmy z veškeré činnosti a z nakládání s veškerým majetkem (viz § 18 ZDP). Sazba daně odpovídá obecně úrovni 19 %, jak dokládá § 21 odst. 1 ZDP, a vztahuje se na základ daně podle § 21 ZDP, který dále odkazuje mj. na §§ 23 an. ZDP.

Ustanovení v § 23 ZDP spadá již pod společná ustanovení pro daň z příjmů fyzických i právnických osob. Podle § 23 odst. 1 ZDP se základem daně rozumí rozdíl, o který příjmy (s výjimkou příjmů, které nejsou předmětem daně, a příjmů osvobozených od daně), převyšují výdaje (náklady), a to při respektování jejich věcné a časové souvislosti v daném zdaňovacím období. Navazující odst. 2 tohoto ustanovení pak vymezuje dva základní režimy pro určování základu daně v závislosti na vedení účetnictví ze strany daňového subjektu. V případě poplatníků, kteří vedou účetnictví ve smyslu zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví[48], představuje jejich základ daně výsledek hospodaření (tj. zisk nebo ztrátu). U poplatníků, kteří takové účetnictví nevedou, je dán základ daně rozdílem příjmů a výdajů (viz daňová evidence v § 7b ZDP).[49]

Je však třeba doplnit, že se v případě poplatníků, kteří vedou účetnictví, stanovení základu daně neodvíjí absolutně od znění účetních předpisů v tom smyslu, že by zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů v celé šíři na účetní předpisy odkazoval. Naopak zmíněný zákon o daních z příjmů do výpočtu základu daně výrazně ingeruje stanovením mnoha odchylných pravidel, což má v zásadě za následek existenci dvou kategorií výsledku hospodaření, a sice „účetního zisku“ a „daňového zisku“ (resp. ztráty), přičemž

[48] Např. právnické osoby se sídlem na území ČR (podrobně viz § 2 odst. 1 ZÚ a vymezení účetních jednotek).

[49] Rozdíl mezi těmito dvěma režimy evidence hospodaření nespočívá jen v rozdílné míře regulace, ale i v odlišném materiálním pojetí vykazování. Poplatníci, kteří nevedou účetnictví ve smyslu zákona č. 563/1991 Sb., kalkulují na bázi příjmů a výdajů, tedy peněžních toků. Určující je tedy „příliv“ a „odliv“ peněz. Naproti tomu je účetnictví založeno na akruálním principu, kde je na místo příjmů počítáno s výnosy a na místo výdajů počítáno s náklady. U těchto veličin nejsou kritériem peněžní toky, ale věcná a časová souvislost s činností daňového subjektu.

každá z nich plní jiný účel.[50] Obecný korektiv je pak upraven v § 23 odst. 10 ZDP, který zjištění základu daně pomocí účetnictví podmiňuje mj. tím, že takto nedochází ke krácení daňové povinnosti jiným způsobem[51]. I tak nelze přehlédnout obecný vliv účetních předpisů na oblast daně z příjmů.

4.2.1. Vliv účetních předpisů

Účetní předpisy se do daňové oblasti promítají u poplatníků, kteří vedou účetnictví ve smyslu zákona č. 563/1991 Sb., a to tak, že se pro zjištění základu daně vychází podle § 23 odst. 2 písm. a) ZDP z výsledku hospodaření. To platí i pro poplatníky, kteří sestavují účetní závěrku podle Mezinárodních účetních standardů upravených právem Evropských společenství. Jelikož je účetnictví založeno primárně na akruálním principu a výnosech a nákladech, je v § 21h ZDP doplněno, že u poplatníka, který je účetní jednotkou, jsou příjmy jeho výnosy a výdaji jeho náklady.

Vyhlášky ministerstva financí

Pro pochopení významu účetních předpisů je zapotřebí nejprve dokumentovat jejich hierarchii. Za stěžejní předpis lze v dané oblasti považovat zmíněný zákon o účetnictví. Z obsahového hlediska tento zákon vymezuje subjekty, na které dopadají normy v něm vyjádřené, popisuje základní zásady vedení účetnictví, účetní doklady, věnuje se i základním principům oceňování majetku (a závazků) či inventarizaci majetku. Předmětný zákon určuje základní rámec pro vedení účetnictví, ale bez detailů ve vztahu k praxi. Pro tyto účely je v § 37b ZÚ zmocněno ministerstvo financí k vydávání prováděcích právních předpisů, kterých je několik. Jmenovitě se jedná o vyhlášky č. 500/2002 Sb. až 507/2002 Sb. a 410/2009 Sb., přičemž každá z vyhlášek obsahuje pravidla pro jiný typ subjektů (podnikatelé „obecně“, banky, pojišťovny atd.).

Až v rámci těchto vyhlášek jsou definovány jednotlivé položky účetních výkazů (jako dlouhodobý hmotný majetek, náklady příštích období, jiné provozní výnosy - viz např. §§ 5 an. ÚčeV). Podrobněji jsou zde rovněž rozvedeny způsoby oceňování některých položek, což má význam např. pro určení toho, co lze „podřadit“ při vyčíslování pod hodnotu některé z majetkových položek a co naopak nikoli. Účetní

[50] Jako příklad lze uvést odpisy coby náklad mající negativní vliv na výsledek hospodaření (a tedy základ daně). Zatímco pro daňové účely je postup pro stanovování odpisů nastaven v §§ 26 an. ZDP striktně, v případě účetnictví má účetní jednotka větší míru volnosti (viz § 28 odst. 6 ZÚ).

[51] Viz např. rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové, sp. zn. 31 Ca 164/2005.

hodnota dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku má vliv na to, jaká část hodnoty se má odpisovat, což platí i pro daňové odpisy. Podle § 30 odst. 3 ZDP se hmotný majetek odpisuje nejvýše do vstupní ceny (popř. zvýšené vstupní ceny), přičemž se vstupní cenou rozumí podle § 29 odst. 1 písm. a) ZDP jeho pořizovací cena, pokud byl pořízen úplatně. Poznámka pod čarou daného ustanovení odkazuje na § 25 ZÚ, kde je v odst. 5 písm. a) pořizovací cena definována jako cena, za kterou byl majetek pořízen a náklady s jeho pořízením související. A tím se lze dostat k § 47 ÚčeV, kde jsou upraveny ony způsobeny oceňování mj. i hmotného majetku a vymezení nákladů s jeho pořízením souvisejících. Za součást pořizovací ceny nejsou považovány např. náklady na zaškolení pracovníků určitého stroje (viz § 47 odst. 2 písm. f) ÚčeV). Do pořizovací a potažmo vstupní ceny jsou na druhou stranu např. zařazeny podle § 47 odst. 1 písm. b) ÚčeV úroky, zejména úroky z úvěru (je-li nákup předmětného majetku financován prostřednictvím úvěru), pokud se tak účetní jednotka rozhodne. V případech úroků u úvěru se v obou variantách zpravidla částka promítne do výpočtu základu daně, poprvé ve formě odpisů plynoucích po delší časové období, podruhé jako jednorázový náklad (výdaj). Rozdíl tedy bude zpravidla v časovém rozložení této částky.

Jako další příklad toho, jakým způsobem se vyhlášky ministerstva financí regulující účetnictví projevují v daňové oblasti, lze uvést definici některých položek. Tyto položky pak ovlivňují výpočet některých veličin u daní, aby tedy bylo možné tento výpočet správně provést, je zapotřebí jasně vymezit příslušné pojmy. Narazit je tak možné na položky jako dohadné účty pasivní[52] či výdaje příštích období[53]. Definice těchto položek se nachází v prováděcí vyhlášce, konkrétně v § 17 odst. 6 ÚčeV a § 19 odst. 2 ÚčeV.

Na těchto případech lze stručně deklarovat, jakým způsobem jsou s to podzákonné účetní předpisy ovlivnit oblast daně z příjmů. Vzhledem k výrazné komplexnosti této daně a inherentní provázanosti s těmito účetními předpisy však nelze bez detailní analýzy vyhodnotit výsledný dopad z praktického hlediska na kvantifikovatelné bázi. Obecné nazírání nicméně dává tušit, že vliv podzákonných právních předpisů je na daň z příjmů značný.

[52] Např. § 23 odst. 3 písm. a) bod. 11. ZDP.
[53] Např. § 24 odst. 8 písm. a) ZDP.

České účetní standardy

Kromě vyhlášek je ministerstvo financí zmocněno v rámci oblasti účetnictví k vydávání Českých účetních standardů, jak dokládá § 36 odst. 1 ZÚ. Tyto standardy jsou vydávány pro dosažení souladu při používání účetních metod účetními jednotkami a pro zajištění vyšší míry srovnatelnosti účetních závěrek, na základě čehož lze dovozovat, že samotný zákon o účetnictví a příslušné prováděcí vyhlášky tuto materii v celé své šíři neobsáhnou. České účetní standardy stanovují zejména bližší popis účetních metod a postupů účtování[54].

Vybrané účetní jednotky postupují podle standardů vždy, ostatní účetní jednotky se mohou od standardů odchýlit, pokud tím zajistí věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví. Odchylku od standardů a její důvody jsou ostatní účetní jednotky povinny uvést v příloze účetní závěrky. Použití standardů účetními jednotkami se považuje za naplnění účetních metod podle zákona o účetnictví a věrného a poctivého obrazu předmětu účetnictví. Vydání standardů oznamuje ministerstvo financí ve Finančním zpravodaji.

České účetní standardy představují v rámci systému daňového práva určitou anomálii z hlediska své formální povahy, neboť se nejedná o vyhlášku či nařízení, ale o jakýsi předpis *sui generis* (jak vyplývá např. z jazykového výkladu ustanovení § 36 ZÚ či z odlišného způsobu publikace), který nesmí být s obsahem právních předpisů v rozporu a nesmí obcházet ani jejich účel[55].

Z tohoto důvodu také nejsou České účetní standardy právně závazné, což potvrdil ve spojitosti s jedním souvisejícím sporem v daňové oblasti i Krajský soud v Brně[56]. Českým účetním standardům lze přisoudit povahu jakéhosi doporučení, které však není právně závazně a vynutitelné. Jejich užívání v praxi je odůvodněno nicméně několika důvody, a sice právní jistotou (aplikace Českých účetních předpisů se považuje

[54] Pokud prováděcí vyhlášky v účetnictví vymezují jednotlivé účetní položky, jsou to teprve až České účetní standardy, v nichž je zaznamenána souvztažnost účetních zápisů, tedy vymezení dvojic účtů pro zachycení jednotlivých účetních transakcí (tj. např. způsob zaúčtování koupě dlouhodobého hmotného majetku za hotovost).

[55] Důvodová zpráva k zákonu č. 363/2001 Sb., kterým bylo novelizováno stávající znění zákona o účetnictví.

[56] Rozsudek ze dne 8. 12. 2014, sp. zn. 31 Af 161/2012.

za naplňování účetních metod podle § 36 odst. 1 ZÚ), jednotností pravidel usnadňující praxi a uživatelským komfortem, kdy není nutné vymýšlet vlastní pravidla[57].

Pokud však nejsou České účetní standardy právně závazné, nejsou schopny striktně viděno z pohledu právní síly ovlivňovat daně, jelikož k tomuto nejsou svou formálním povahou „vybaveny". Účetní jednotky jsou povinny vést účetnictví tak, aby podávalo dle § 7 ZÚ věrný a poctivý obraz, jak tohoto docílí je z právního hlediska méně relevantní, byť lze za nejjednodušší cestu považovat obecně právě řízení se Českými účetními standardy.

Hledisko ústavnosti

Daň z příjmů a související podzákonné předpisy není z hlediska legitimity v kontextu čl. 11 odst. 5 Listiny jednoduché hodnotit. Samotný zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů nepatří v důsledku mnoha novelizací mezi nejpřehlednější české předpisy, mechanismus stanovení daně je relativně komplexní, s čímž souvisí významná provázanost s účetními předpisy.

Je otázkou, zda si zákonodárce uvědomoval dopady účetních předpisů na daň z příjmů z pohledu ústavněprávních východisek. Minimálně v důvodových zprávách k zákonům v účetní oblasti není tato vazba a ústavněprávní kontext vzpomínán. Účetní předpisy se soustředí primárně pouze na vlastní účetní problematiku, což má za následek v daňové oblasti vznik jakéhosi „právně nezávazného vakua" představovaného Českými účetními standardy, v lepším případě je úprava alespoň provedena na úrovni vyhlášek ministerstva financí. Účetní předpisy fungují pro naplnění svého účelu v zásadě pouze jako jeden celek, pokud je omezíme jen na výchozí zákon, dostaneme pouhé „torzo" tvořené základními účetními zásadami. Daná konstrukce by tak mohla teoreticky vytvářet prostor pro relativně neregulované vedení účetnictví (za dodržení základních účetních zásad) a tím i prostor pro neregulované stanovení výsledku hospodaření a potažmo základu daně (zde by byly korekce vycházející ze ZDP významnější) bez explicitní opory v zákoně.

[57] BULLA, M. České účetní standardy. In: *MzdováPraxe.cz* [online]. 1. 4. 2008 [cit. 17. 12. 2017]. Dostupné z: http://www.mzdovapraxe.cz/archiv/dokument/doc-d3589v4890-ceske-ucetni-standardy.

Současná úprava se tedy jeví striktně viděno jako problematická, přičemž se nejedná o dílčí nedostatek v nějakém ustanovení, ale o celou konstrukci stanovení základu daně, která má všeobecný dopad. Byť systém v praxi zřejmě funguje bez vážnějších nedostatků, daný stav z formálního hlediska zcela nevyhovuje ústavněprávním východiskům v Listině. Jako řešení se jeví „povýšení" alespoň některých významných účetních norem na úroveň zákona, což však v praxi bude zřejmě narážet na převážný „technický" charakter takových norem, které jsou běžně svěřovány právě prováděcím právním předpisům. Teoretickou možností by byla koncepce jasného oddělení účetních a daňových předpisů tak, aby účetní předpisy vůbec do daňové oblasti nezasahovaly a daňové předpisy vymezovaly pravidla vedoucí ke stanovení základu daně samy o sobě.

4.2.2. Regulační opatření za krizových stavů

I v případě daně z příjmů je vládě dáno zákonné zmocnění vydávat nařízení po vyhlášení stavu ohrožení státu nebo válečného stavu (nikoli tedy při stavu nouze), přičemž je vláda při takové normotvorbě limitována nezbytným rozsahem pro zajištění nouzového nebo válečného státního rozpočtu. Příslušné zmocnění je zakotveno v § 39p ZDP. Vládě je umožněno jednak měnit sazby daně, jednak nařídit osvobození od daně pro některé osoby.

Úprava sazeb daně

Zákonem je vládě svěřeno provést úpravu daně z příjmů, nejvýše však o 5 procentních bodů. Konstrukce normy je tedy podobná jako u daně z přidané hodnoty, jelikož i zde je zákonem konkrétní hranice, která nemůže být překročena (viz § 110 ZDPH). Původní norma byla však i zde takového omezení prosta a do právního řádu se dostala až v souvislosti s novelou obsaženou v zákoně č. 458/2011 Sb. V důvodové zprávě k tomuto zákonu se uvádí, že doplnění těchto mantinelů, ve kterých se vláda může pohybovat, je odrazem možných sporů o ústavnost příslušného ustanovení, a to právě s čl. 11 odst. 5 Listiny.[58]

[58] Nabízí se otázka, proč zákonodárce takto nepostupoval komplexním způsobem a omezení se týká jen daně z příjmů a daně z přidané hodnoty (§ 110 ZDPH), naproti tomu u spotřebních daní (§ 137 ZSD) a daně silniční (§ 17 ZDS) absentuje.

Osvobození od daně

Dále disponuje vláda pravomocí osvobodit[59] od daně z příjmů určitý okruh osob, spadající konkrétně do ozbrojených sil, ozbrojených bezpečnostních sborů a havarijních služeb.[60] Byť důvodová zpráva k zákonu blíže účelnost ustanovení nepopisuje, určité *ratio* lze spatřovat např. v motivačním prvku pro příslušníky uvedených složek, na jejichž činnosti by do velké míry záviselo řešení a provádění úkolů v rámci stavu ohrožení státu a válečného stavu. Během těchto krizových stavů lze očekávat rovněž zvýšené nároky na činnost těchto složek, tudíž se jeví jako opodstatněné přijmout opatření vedoucí v konečném důsledku k jejich lepšímu finančnímu ohodnocení. Z administrativního hlediska se potom jedná o relativně jednoduchý prostředek, který by měl daný cíl naplnit.

Hledisko ústavnosti

Při hodnocení ústavnosti se lze na tomto místě odkázat na text uvedený u daně z přidané hodnoty. Nařízení vlády jsou v daném případě navázána na existenci mimořádných stavů a z materiálního hlediska je zde dána podmínka jejich nezbytného rozsahu. Potenciální potřebu operativního řešení mimořádných stavů v kontextu nastavených mezí vládní normotvorby je možné hodnotit jako ústavně konformní.

4.2.3. Obecné zmocnění ministerstva financí

Až do 31. 12. 2012 bylo součástí českého právního řádu ustanovení v § 39 písm. d) ZDP, kterým byla ministerstvu financí svěřena relativně neurčitá pravomoc spočívající v možném stanovení podrobností k jednotlivým ustanovením zákona č. 586/1992 Sb. prostřednictvím obecně závazného právního předpisu (tedy vyhlášky).

Takto neurčitě pojaté „generální“ zmocnění pro celý předpis bylo ze zákona vypuštěno novelou obsaženou v zákoně č. 458/2011 Sb. Přesto však došlo v mezidobí na základě tohoto zmocnění k vydání vyhlášky č. 146/1993 Sb., která mj. kategorizovala určitou skupinu příjmů v souvislosti s polistopadovou transformací družstev mezi příjmy, které nejsou předmětem daně z příjmů.[61]

---

[59] Komentář k zákonu hovoří o tzv. fakultativním (správním) osvobození od daně.

[60] Přesně je osvobození vztahováno k dani z příjmů ze služebního poměru těchto osob za činnosti v těchto složkách a dani z příjmů právnických osob těchto složek.

[61] Tato vyhláška nebyla na rozdíl od zákonného zmocnění formálně zrušena. K otázce působení takového právního předpisu se zabýval Ústavní soud ve svém nálezu ze dne 20. října 2004, sp. zn. Pl. ÚS 52/03, přičemž zde dovodil, že *„pokud zákonodárce zruší příslušné zmocňovací ustanovení zákona,*

S ohledem na výraznou neurčitost nelze považovat derogaci zákonného zmocnění za jinou než žádoucí a vyhovující znění čl. 11 odst. 5 Listiny.

4.3. Daň z nabytí nemovitých věcí

Jednou z daní, která je v českém právním řádu ovlivňována relativně významně prostřednictvím podzákonných právních předpisů, je daň z nabytí nemovitých věcí, jejíž úprava vychází ze zákonného opatření Senátu č. 340/2013 Sb.

4.3.1. Obecně ke stanovení daně z nabytí nemovitých věcí

Předmětem daně je obecně úplatné nabytí vlastnického práva k nemovité věci. Daň z nabytí nemovitých věcí je vypočtena[62] jako součin základu daně a sazby daně. Sazba daně je stanovena v § 26 ZDNNV na úrovni 4 %, mechanismus určení základu daně je relativně komplikovanější a představuje právě ten konstrukční prvek daně z nabytí nemovitých věcí, který může být v některých případech ovlivněn podzákonnými právními předpisy.

Při stanovení základu daně se zákonodárce snaží relativně spletitější úpravou zamezit obcházení zákona. Pokud by totiž ponechal odvození základu daně pouze ze sjednané kupní ceny za nabývanou nemovitou věc, mohlo by mezi smluvními stranami docházet k simulování nižších kupních cen za účelem dosažení nižšího daňového základu a tím i nižší daně. Tomuto se však snaží historicky zákonná úprava bránit zavedením tzv. „úředních cen“, které mají představovat jakousi „objektivní“ hladinu ceny té které nemovité věci, jež se použije ke stanovení základu daně, čímž by mělo dojít k eliminaci případných důsledků simulování kupních cen.

Konkrétně je při stanovení základu daně vycházeno z nabývací hodnoty (snížené o uznatelný výdaj)[63], přičemž za nabývací hodnotu je alternativně považována sjednaná

nelze […] hovořit o tom, že taková derogace rovněž bez dalšího vyvolává formální derogaci prováděcích právních předpisů, je však třeba v takové situaci vždy zkoumat materiální předpoklady existence a působení (účinnosti) takového odvozeného právního předpisu. Takový právní předpis - dokud nebude formálněprávně zrušen jiným normativním právním aktem - sice zůstává platným právním předpisem, při jeho aplikaci je však třeba přihlížet ke skutečnosti, že zde chybí materiální předpoklad působení takového předpisu, tedy konkrétní zákonné zmocnění.“

[62] Viz § 27 ZDNNV.

[63] Viz § 10 ZDNNV.

cena, srovnávací daňová hodnota, zjištěná cena, nebo zvláštní cena.[64] Postup při určení nabývací hodnoty je znázorněn v tabulce níže.

Tabulka 1 Postup při určení nabývací hodnoty

Kategorie	Nabývací hodnota	Podmínky
Výlučnost případů	Sjednaná cena Zjištěná cena Zvláštní cena	Stanoví-li tak zákonné opatření, že je nabývací hodnota výlučně sjednaná, nebo zjištěná cena, popř. lze-li určit zvláštní cenu, je nabývací hodnotou zvláštní cena.
Obecně	Sjednaná cena Srovnávací daňová hodnota	Nabývací hodnotou je sjednaná cena, je-li vyšší nebo rovna srovnávací daňové hodnotě, v opačném případě je nabývací hodnotou srovnávací daňová hodnota.
Zbytková kategorie	Zjištěná cena	Není-li nabývací hodnota sjednaná cena nebo srovnávací daňová hodnota.

Zdroj: Ustanovení § 12 ZDNNV, vlastní úprava.

Pomocí podzákonných právních předpisů je určena nabývací hodnota ve formě srovnávací daňové hodnoty a zjištěné ceny, přičemž v těchto případech má výsledná hodnota charakter výše zmíněné „úřední ceny“, jejímž smyslem je regulovat potenciální dopady simulovaných nižších kupních cen na výši daňových výnosů připadajících státu. Zjištěná cena je podle § 16 ZDNNV definována jako cena podle zákona upravujícího oceňování majetku, kterým je zákon č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku, k němuž se však váže několik prováděcích předpisů, které tak tímto zprostředkovaně ovlivňují i stanovení základu daně z nabytí nemovitých věcí. Srovnávací daňová hodnota je pak v § 14 odst. 1 ZDNNV vymezena jako částka odpovídající 75 % směrné hodnoty nebo zjištěné ceny, přičemž obecně je na poplatníkovi daně, zda k určení srovnávací daňové hodnoty využije směrnou hodnotu, či zjištěnou cenu. Směrná hodnota bývá kalkulována ze strany pracovníka finančního úřadu bez přímých nákladů poplatníka, při stanovení zjištěné ceny se naproti tomu vychází ze znaleckého posudku, kdy náklady na jeho

[64] Viz § 11 odst. 1 ZDNNV.

vyhotovení bývají (zpravidla) hrazeny poplatníkem. Postup stanovení směrné hodnoty je v § 15 odst. 6 ZDNNV svěřen ministerstvu financí, které pro tyto účely vydává příslušnou vyhlášku, zjištěná cena se odvíjí z oceňovacích předpisů.

Mezi podzákonné právní předpisy, které ovlivňují stanovení daně z nabytí nemovitých věcí, lze zařadit jmenovitě obecně závazné vyhlášky obcí (měst) o cenových mapách stavebních pozemků, tzv. oceňovací vyhlášku a vyhlášku upravující postup při určení směrné hodnoty. Tyto předpisy budou blíže analyzovány v dalším textu v kontextu jejich dopadu na stanovení základu daně. Při této analýze je třeba mít na paměti účel těchto podzákonných právních předpisů, kterým je stanovení postupu při určení „úředních cen" nemovitých věcí, čímž má být vytvořena jakási alternativa základu daně při existenci simulovaných či jinak nedůvodně nižších kupních cen vzniklých na smluvním základě. V této souvislosti je možné doplnit, že porovnávání sjednané a „úřední" ceny a následné odvození základu daně z vyšší hodnoty z těchto dvou cen byl v českém právním řádu přítomen i před nabytím účinnosti zákonného opatření Senátu č. 340/2013 Sb.[65]

4.3.2. Cenové mapy stavebních pozemků

Jak již bylo zmíněno, cenové mapy stavebních pozemků vydává podle § 33 odst. 2 ZOM obec (popř. město) formou obecně závazné vyhlášky. Vydání vyhlášky je v diskreci obce, nejedná se tedy o její povinnost. Údaje v cenových mapách se využijí ke stanovení „úřední ceny" stavebních pozemků[66], a to dle postupu v § 10 odst. 1 ZOM, kdy je ocenění stavebního pozemku dáno součinem výměry tohoto pozemku a ceny za m^2 uvedené právě v této cenové mapě.

Jak vyplývá z ustanovení § 10 odst. 1 ZOM, cenová mapa stavebních pozemků představuje grafické znázornění stavebních pozemků na území obce nebo její části v měřítku 1:5000, popř. i v měřítku podrobnějším s vyznačenými cenami. Ceny stavebních pozemků v cenové mapě vycházejí ze skutečně sjednaných cen obsažených v kupních smlouvách. Pro tyto účely je v § 33 odst. 2 ZOM dána obci pravomoc vydat obecně závaznou vyhlášku, na základě které zašle prodávající při prodeji stavebního pozemku obci, na jejímž území se předmětný pozemek nachází, informaci o sjednané

[65] Viz § 10 ZDDDPN.
[66] K vymezení pojmu stavebních pozemků pro tyto účely viz § 9 odst. 1 písm. a) ZOM.

ceně za m^2, o parcelním čísle a názvu katastrálního území. Pokud nejsou informace o skutečně sjednaných cenách v dané obci k dispozici, popř. se nedají tyto informace použít s ohledem na to, že neodpovídají úrovni sjednaných cen porovnatelných pozemků, zjistí se ceny při sestavování cenové mapy náhradním způsobem podle § 10 odst. 3 ZOM, a to zpravidla porovnáním pozemků s pozemky obdobnými z hlediska jejich lokality, způsobu využití apod.

Před samotným vydáním musí být návrh cenové mapy předložen ministerstvu financí k vyjádření. Současně s vyhlášením příslušné vyhlášky o cenové mapě je podle § 10 odst. 5 ZOM provedeno i její zaslání ministerstvu financí k uveřejnění v Cenovém věstníku. Aktualizace údajů v cenových mapách pak probíhá jednou ročně, jak ukládá § 10 odst. 6 ZOM.

V odborné literatuře[67] se považuje oceňování pozemků podle cenové mapy za progresivní způsob, jelikož vychází z konkrétních tržních cen bez dodatečných administrativních zásahů. Jako určitá nevýhoda cenových map se jeví zejména náročnost při jejich zpracování, v důsledku čehož je využívána pouze omezeným okruhem obcí.[68]

Ve vztahu k otázce legitimity specifikace základu daně coby konstrukčního prvku daně v podzákonném právním předpisu se v daném případě jeví využití cenových map jako opodstatněné a účelné. S ohledem na zákonem stanovený způsob zpracování se v cenových mapách promítá úzká vazba na tržní úroveň cen, což by mělo být smyslem úpravy (tedy aby byly eliminovány dopady případného simulování nižších kupních cen na daň z nabytí nemovitých věcí). Tato úzká vazba je dále podepřena každoroční aktualizací údajů v cenových mapách.

4.3.3. Oceňovací vyhláška

Základním prováděcím předpisem zákona o oceňování majetku je tzv. oceňovací vyhláška, k jejímuž vydání je v § 33 odst. 1 ZOM zmocněno ministerstvo financí. Tato oceňovací vyhláška bývá novelizována, popř. vydávána jako nový předpis[69] zpravidla

[67] SMRČKA, F. *Komentář k zákonu č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku.* Poradce. 1998, č. 5, s. 221-248.

[68] Dle údajů Ministerstva financí ČR jsou k 30. 9. 2017 platné a účinné cenové mapy celkem u 10 obcí. Z krajských měst se jedná o Prahu, Brno, Ostravu, Olomouc a Zlín, z okresních měst se jedná o Most a Hodonín a z dalších obcí jde o Bílinu, Horoměřice a Doubravčice.

[69] Jedná se o vyhlášky č. 178/1994 Sb., 279/1997 Sb., 540/2002 Sb., 3/2008 Sb. a v současné době účinnou vyhlášku 441/2013 Sb.

jednou ročně. Základní pojmy, způsoby a principy oceňování jsou obsaženy v zákoně o oceňování majetku, smyslem oceňovací vyhlášky je pak stanovení podrobného postupu určování „úřední ceny“ (potažmo zjištěné ceny) u pozemků, staveb, trvalých porostů a majetkových práv.

Tyto postupy jsou v oceňovací vyhlášce nastaveny relativně striktně s ohledem na pokud možno jednoznačné stanovení zjištěné ceny tak, aby byl vyloučen při ocenění subjektivní pohled znalce. Upřednostňováno je tedy jednoznačně objektivní hledisko. K tomuto je v oceňovací vyhlášce používáno různých koeficientů, výchozích cen, srážek a přirážek k těmto cenám apod. v závislosti na charakteru a vlastností té které oceňované věci.

Jak již bylo zmíněno, oceňovací vyhláškou jsou pro daňové účely postiženy v zásadě všechny nemovité věci (vyjma určitých případů jako jsou např. stavební pozemky oceněné v cenové mapě). V následujícím textu nepůjde o to rozebrat detailně veškeré způsoby stanovení cen jednotlivých nemovitých věcí, což by vzhledem k rozsahu této diplomové práce a obsáhlosti oceňovací vyhlášky nebylo zřejmě ani možné, ale pozornost bude spíše zaměřena na základní mechanismus určení zjištěné ceny a jejího zasazení do kontextu tržní úrovně cen. Pro mapování budou pro názornost použity dva názorné příklady, konkrétně rodinný dům a zemědělský pozemek, a to v rámci časového srovnání v tom smyslu, jak bylo a je jejich ocenění upraveno oceňovací vyhláškou v různých časových obdobích.

Ocenění rodinného domu

Před tím, než bude analyzován samotný způsob ocenění rodinného domu v oceňovací vyhlášce, je třeba zmínit, že oceňovací předpisy pracují při oceňování staveb obecně se třemi různými metodami, které vycházejí z § 2 odst. 3 ZOM. Jmenovitě se jedná o nákladový způsob, kombinaci nákladového a výnosového způsobu a porovnávací způsob. V rámci této analýzy bude vycházeno z nákladové metody, která je v oceňovací vyhlášce základní metodou ocenění.[70] Jak již název metody napovídá, jde

[70] Kombinace nákladového a výnosového způsobu je omezena zejména na případy, kdy je stavba pronajímaná (viz § 31 OceV), použití porovnávací způsobu se pak váže ke konkrétně určeným nemovitým věcem (viz § 34 OceV).

o přístup odvozující cenu nemovité věci z hypotetických nákladů, které by bylo nutné vynaložit na její pořízení podle jejího místa a stavu k datu ocenění.

Vzorec, pomocí něhož je oceňován rodinný dům podle nákladového způsobu, uvádí následující tabulka. Smyslem je ilustrovat konstrukci tohoto ocenění a zároveň poukázat na změnu ve vzorci mezi zněním oceňovací vyhlášky č. 3/2008 Sb., která byla účinná do 31. 12. 2013, a zněním oceňovací vyhlášky č. 441/2013 Sb. (tj. ve znění po novele danou vyhláškou č. 443/2016). Lze pak doplnit, že přestože je ilustrován pouze vzorec pro ocenění rodinného domu, ocenění ostatních staveb (haly, vedlejší stavby, garáže) je konstruováno v zásadě obdobným způsobem, byť jsou používány jiné koeficienty, jiné hodnoty základních cen apod.

Tabulka 2 Vzorec pro ocenění rodinného domu nákladovým způsobem dle oceňovací vyhlášky

Oceňovací vyhláška č. 3/2008 Sb.	**Oceňovací vyhláška č. 441/2013 Sb.**
$Cena = ZC \times pmj \times K_4 \times K_5 \times K_i \times \mathbf{K_p} \times O$	$Cena = ZC \times pmj \times K_4 \times K_5 \times K_i \times \mathbf{I_T} \times \mathbf{I_P} \times O$
ZC - základní cena za m^3	ZC - základní cena za m^3
pmj - počet měrných jednotek [m^3]	pmj - počet měrných jednotek [m^3]
K_4 - koeficient vybavení stavby	K_4 - koeficient vybavení stavby
K_5 - koeficient polohový	K_5 - koeficient polohový
K_i - koeficient změn staveb	K_i - koeficient změn staveb
K_p - koeficient prodejnosti	I_T - index trhu
O - vliv opotřebení stavby	I_P - index polohy
	O - vliv opotřebení stavby

Zdroj: Vyhláška č. 3/2008 Sb. a č. 441/2013 Sb., vlastní úpravy.

Z výše uvedené tabulky se jeví konstrukce ocenění relativně podobná, vzorce se liší proměnnými označenými tučně. Ostatní parametry zůstaly zachovány, a to nejen z hlediska své povahy, ale také z hlediska příslušných hodnot, které se v mezidobí buď nezměnily, popř. se změnily mírně. Rozdíl v úpravě před rokem 2014 a po něm tedy spočívá v tom, že byl koeficient prodejnosti nahrazen součinem indexu trhu a indexu polohy. Pro lepší pochopení této změny a jejího vlivu na daňový základ je třeba tyto proměnné blíže objasnit.

Koeficient prodejnosti (K_p) obecně vyjadřuje vztah ceny nemovitých věcí sjednaných podle kupních smluv a jejich cen zjištěných podle oceňovací vyhlášky (upravených na stejnou cenovou úroveň).[71] Pro konkrétní hodnotu koeficientu prodejnosti stavby byly rozhodující dva atributy, jednak lokalita stavby, jednak její účel využití. Podle oceňovací vyhlášky č. 3/2008 Sb. ve znění účinném v roce 2013 např. činil koeficient prodejnosti pro rodinné domy v Praze 1 celkem 6,992, což znamená, že úroveň sjednaných cen v kupních smlouvách byla asi sedmkrát vyšší než ceny zjištěné pomocí oceňovací vyhlášky. Aby byl odstraněn tento nesoulad, byl ve vzorci používaném v oceňovací vyhlášce č. 3/2008 Sb. zahrnut tento koeficient prodejnosti. Koeficient prodejnosti z tohoto důvodu nabýval velkého rozmezí hodnot - v případě rodinných domů v roce 2013 od 0,581 (pro oblast Mariánské Lázně 3) do zmíněných 6,992 (pro oblast Praha 1). V některých případech byl pak ještě nižší, např. koeficient prodejnosti pro zemědělské stavby v oblasti Luhačovice 2 dosahoval hodnoty 0,052.

Konstrukce vymezená v oceňovací vyhlášce č. 441/2013 Sb. je založena na jiném přístupu. Koeficient prodejnosti byl v daném vzorci nahrazen dvěma proměnnými, a to indexem trhu a indexem polohy, v nichž jsou postiženy jednotlivé okolnosti, které nebyly zohledněny v rámci jiných parametrů. Odrážejí se tak zde různé srážky a přirážky vyplývající např. z povodňového rizika, vlastnických vztahů, dopravní dostupnosti či případného výskytu konfliktního obyvatelstva v okolí. Podstatné je, že index trhu a index polohy se snaží rozdíly mezi jednotlivými stavbami postihnout pomocí několika arbitrárně stanovených jednotlivých parametrů, na rozdíl od koeficientu prodejnosti, který v sobě tyto odlišnosti agregoval do jednoho číselného údaje.

O tom, která úprava umožňuje přiblížit postup stanovení „úředních cen“ více tržní úrovni, zda tedy za využití koeficientu prodejnosti, či za využití indexu trhu a indexu polohy, by bylo třeba provést detailnější analýzu, v důvodové zprávě k oceňovací vyhlášce č. 441/2013 Sb. tyto provedené změny vysvětleny ani analyzovány nejsou. Ať se tak na první pohled nemusí zcela zdát, jedná se o změnu, která může mít v některých případech velký vliv na stanovení základu daně, nejde totiž o pouhou aktualizaci hodnot jednotlivých parametrů ve vzorci, jako tomu bývalo v případě znění oceňovacích vyhlášek do roku 2013, ale mění se podstatně samotný vzorec. V tomto ohledu tak

[71] Viz konec Přílohy č. 39 oceňovací vyhlášky č. 3/2008 Sb.

prostřednictvím podzákonného právního předpisu došlo v důsledku vydání oceňovací vyhlášky č. 441/2013 Sb. k výrazné změně při postupu stanovení základu daně.

Pro názornost lze uvést, že při aplikaci maximální výše přirážek může nabývat součin indexu trhu a indexu polohy nejvýše 2,220. Jak však bylo zmíněno v předcházejícím textu, koeficient prodejnosti pro oblast Praha 1 v roce 2013 odpovídal hodnotě 6,992. Z daného tedy vyplývá, že při prodeji hypoteticky stejného rodinného domu nacházejícího se v Praze 1 by jeho „úřední cena" byla v roce 2013 více než třikrát vyšší než v roce nadcházejícím. Takový skokový vývoj cen lze těžko připsat reálnému vývoji. Příslušné změny prováděné na úrovni podzákonných právních předpisů je pak třeba chápat v kontextu smyslu příslušné úpravy. Pokud se během jednoho roku změní úroveň „úředních cen" více než trojnásobně, je zřejmé, že zde je (popř. byl) prostor pro simulování nižších kupních cen za účelem snížení daňového základu, nebo naopak, že v určitých případech může „úřední cena" dosahovat vyšší hladiny než skutečná tržní hodnota nemovité věci, což zatěžuje poplatníka z hlediska daňové povinnosti více, než odpovídá smyslu úpravy.

Ocenění zemědělského pozemku

Pro ocenění zemědělských pozemků je třeba vymezit bonitovanou půdně ekologickou jednotku (BPEJ), což je pětimístný kód charakterizující klimatický region příslušnost pozemku, jeho hlavní půdní jednotku, sklonitost a expozici, skeletovitost a hloubku půdy.[72] Zjednodušeně se tedy jedná o hodnocení půdy z hlediska její potenciální produkční schopnosti, přičemž jednotlivým kódům BPEJ jsou přiřazeny ceny za m^2.

Každý zemědělský pozemek takto bonitován je, či není. Pokud bonitován je, odvodí se jeho základní cena pomocí příslušného kódu v návaznosti na hodnoty v Příloze č. 4 OceV. Pokud však k pozemku přiřazena hodnota BPEJ není, využije se ke stanovení základní ceny průměrná základní cena zemědělských pozemků v daném katastrálním území.[73]

[72] Viz § 1 vyhlášky č. 327/1998 Sb.

[73] Zde je v § 6 odst. 2 písm. b) OceV odkazováno na vyhlášku č. 298/2014 Sb., o stanovení seznamu katastrálních území s přiřazenými průměrnými základními cenami zemědělských pozemků, kdy se tato vyhláška využívá primárně pro stanovení daně z nemovitých věcí, konkrétně

Na rozdíl od ocenění staveb vydáním vyhlášky č. 441/2013 Sb. nedošlo ke změně ve výpočtu „úřední ceny“ zemědělského pozemku vzhledem k předcházející úpravě, kdy je tento výpočet dán součinem základní ceny odvozené podle BPEJ, výměry pozemku při zohlednění případných přirážek a srážek odrážejících hledisko lokality, imisního zatížení, výskytu stožárů apod. Způsob ocenění zemědělských pozemků tedy vykazuje v čase relativně konstantní charakter.

Hledisko ústavnosti

Příklad ocenění rodinného domu a stanovení příslušného základu daně dokumentuje, že byť jsou základní konstrukční prvky daně z nabytí nemovitých věcí upraveny alespoň rámcově v zákoně, prostor pro podzákonnou normotvorbu je z pohledu potenciálních dopadů na výši takové daně značně široký. Lze pochopit úmysl zákonodárce svěřit příslušnou detailní úpravu ocenění prováděcím předpisům z důvodu jejího „technického“ charakteru norem, její vysoké míře podrobnosti či zpravidla každoročně aktualizovanému obsahu (v číselných parametrech). Na druhou stranu se jeví (a provedený příklad ocenění rodinného domu to v tomto smyslu dokládá), že by mohl zákon ukotvit blíže základní rámec stanovení základu daně.

Jelikož má daň z nabytí nemovitých věcí představuje „jednorázovou“, a nikoli v čase opakující se povahu, nemusí být změny v provádějících předpisech i vzhledem k obsáhlosti úpravy navenek tak patrné. Domnívám se však, že pokud by došlo během jednoho roku k trojnásobné změně základu daně např. u daně z příjmů (jako v uvedeném příkladu) způsobeného změnami v obsahu prováděcích předpisů, byla by ústavnost stávajícího řešení podrobena alespoň akademické diskuzi, pokud ne soudnímu přezkumu. Z tohoto důvodu nejsem zcela přesvědčen o ústavnosti stávající úpravy s ohledem na šíři možného ovlivňování základu daně vyhláškou ministerstva financí, které může vést k potenciálnímu disproporčnímu zdaňování, a přikláněl bych se k detailnější propracovanosti na úrovni zákona.

4.3.4. Směrná hodnota

Pro určení srovnávací daňové hodnoty, z níž je následně odvozen základ daně z nabytí nemovitých věcí, lze namísto zjištěné ceny dopočítané znalcem využít

---

zemědělských pozemků, jak bude podrobněji uvedeno dále, subsidiárně se ale tedy uplatňuje i pro účely stanovení daně z nabytí nemovitých věcí.

i stanovení pomocí směrné hodnoty, která je kalkulována pracovníkem finančního úřadu. Koncept využívání výpočtu směrné hodnoty byl do právního řádu zaveden zákonným opatřením Senátu č. 340/2013 Sb., přičemž jeho smyslem bylo podle důvodové zprávy k tomuto právnímu předpisu snížení počtu případů, u nichž je pro stanovení základu daně nezbytné vypracování znaleckého posudku určujícího zjištěnou cenu, a tím i snížení nákladů poplatníků na zajištění těchto posudků. Využití směrné hodnoty pro stanovení základu je umožněno při nabývání běžně převáděných nemovitých věci, nikoli v případě všech nemovitých věcí. Využitelnost se podle zmíněné důvodové zprávy týká přibližně 70 až 80 % uskutečněných transakcí.

Postup stanovení směrné hodnoty u jednotlivých nemovitých věcí je specifikován ve vyhlášce č. 419/2013 Sb. Tato vyhláška se z hlediska systematiky a obsahu relativně podobá oceňovací vyhlášce, nicméně na rozdíl od ní ocenění nemovitých věcí neupravuje tak komplexně, ale zaměřuje se na pouze ocenění těch nemovitých věcí, které jsou relativně běžně obchodovány (pozemky, rodinné domy, rekreační stavby, garáže, jednotky apod.), přičemž ocenění těchto nemovitých věcí je ve srovnání s oceňovací vyhláškou na některých místech zjednodušeno.

Snahu o zjednodušení a snížení nákladů poplatníků nelze nepovažovat za nelegitimní, nicméně s ohledem na obdobnou konstrukci obsahu vyhlášky č. 419/2013 Sb. jako u oceňovací vyhlášky je i zde prostor k relativně významnému ovlivňování výše daně podzákonnou úpravou. Pro účely posouzení hlediska ústavnosti prováděcích předpisů se lze tedy odkázat na předcházející podkapitolu.

4.4. Daň z nemovitých věcí

Základní úprava daně z nemovitých věcí se nachází v zákoně č. 338/1992 Sb., nicméně i zde se promítají na některých místech podzákonné právní předpisy. Velká část těchto podzákonných právních předpisů má podobu obecně závazných vyhlášek obcí, což koresponduje s rozpočtovým určením daně z nemovitých věcí. Výnos z daně z nemovitých věcí je totiž podle § 4 odst. 1 písm. a) zákona č. 243/2000 Sb., o rozpočtovém určení daní daňovým příjmem obce, na jejímž území se příslušná (zdaňovaná) nemovitá věc nalézá. Tím, že zákon o dani z nemovitých věcí na některých místech deleguje na obec ovlivňování této daně, umožňuje jí tímto způsobem efektivněji řídit svoji příjmovou stránku rozpočtu.

Předmětem daně z nemovitých věcí jsou obecně podle § 2 odst. 1 ZDNV pozemky na území České republiky evidované v katastru nemovitostí a podle § 7 odst. 7 ZDNV též stavby a jednotky nacházející se na území České republiky. Základní konstrukční prvky daně jsou vymezeny v zákoně, přičemž některé z nich mohou být korigovány podzákonnými právními předpisy (konkrétně základ daně, sazba daně a předmět daně ve formě věcného osvobození, za specifický prvek lze pak označit místní koeficient, jímž se násobí vypočítaná daň poplatníka).

Vyhlášky ministerstev

V případě daně ze zemědělských pozemků (jmenovitě z pozemků orné půdy, chmelnic, vinic, zahrad, ovocných sadů a trvalých travních porostů) se základ daně zjistí podle § 5 odst. 1 ZDNV jako součin výměry příslušného pozemku a průměrné ceny za 1 m^2, kdy tyto průměrné ceny vycházejí z vyhlášky, k jejichž vydání je v souladu s § 17 ZDNV oprávněno ministerstvo zemědělství v dohodě s ministerstvem financí. Předmětná vyhláška č. 298/2014 Sb. upravuje seznam katastrálních území a ke každému z nich přiřazuje průměrnou základní cenu zemědělských pozemků, přičemž tyto průměrné ceny jsou odvozeny z bonitovaných půdně ekologických jednotek (BPEJ), jejichž ceny stanoví Příloha č. 4 OceV. Na rozdíl od úpravy v případě stanovení základu daně z nabytí nemovitých věcí zde není vycházeno z kódu BPEJ přiřazeného ke konkrétnímu pozemku, ale v úvahu je brána agregovaná průměrná hodnota za celé katastrální území.

Základ daně z nemovitých věcí u hospodářských lesů a rybníků s intenzivním a průmyslovým chovem ryb je kalkulován podle § 5 odst. 2 ZDNV jako součin skutečné výměry a částky 3,80 Kč, anebo je zjištěn na základě platných cenových předpisů, za které lze zprostředkovaně považovat oceňovací vyhlášku.

Obecně závazné vyhlášky obcí

Zákon o dani z nemovitých věcí dává obcím možnost ovlivnit tuto daň prostřednictvím obecně závazných vyhlášek na několika různých místech, a to oběma směry, kdy může na svém území snížit daňové zatížení poplatníků (např. za účelem zvýhodnění potenciálních investorů), nebo naopak toto zatížení zvýšit za účelem bezprostředního zvýšení daňového výnosu plynoucího do rozpočtu obce.

První konstrukční prvek, který může takto obec ovlivnit, je sazba daně u stavebních pozemků podle § 6 odst. 4 písm. b) ZDNV. Sazba daně u stavebních pozemků je rovna

podle § 6 odst. 2 odst. písm. b) ZDNV 2,00 Kč za 1 m^2 a násobí se koeficientem, jehož výše se obecně odvíjí od počtu obyvatel obce, v níž příslušný pozemek leží. Obce dle tohoto kritéria rozdělena do 7 kategorií, zmíněný koeficient se od 1,0 pro obce do 1 000 obyvatel do 4,5 pro Prahu. Obcím je ponecháno v diskreci snížit tento koeficient o jednu až tři kategorie nebo jej zvýšit o jednu kategorii (v případě Prahy lze koeficient zvýšit na hodnotu 5,0). Tyto úpravy je obec oprávněna provádět i pro jednotlivé části svého území. Obdobně může takto obec korigovat sazbu daně u budovy obytného domu a u některých zdanitelných jednotek v návaznosti na § 11 odst. 3 písm. a) ZDNV. U některých dalších zdanitelných staveb a jednotek (budovy rodinného domu, garáže, prostory využívané k podnikání), kde sazba daně není násobena koeficientem vyplývajícím z kategorizace dle počtu obyvatel, může obec stanovit vlastní koeficient ve výši 1,5 podle § 11 odst. 3 písm. b) ZDNV, ten lze však aplikovat jen jednotně na celou obec pro jednotlivé druhy těchto zdanitelných staveb.

Dalším nástrojem je pro obce možné stanovení osvobození od daně z nemovitých věcí. Toto osvobození se může týkat zemědělských pozemků dle § 4 odst. 1 písm. v) ZDNV, pozemků a staveb ve vládou zvýhodněné průmyslové zóně dle § 4 odst. 1 písm. x) ZDNV a § 9 odst. 1 písm. w) ZDNV či nemovitých věcí dotčených živelnou pohromou dle § 17a odst. 1 ZDNV.

V § 12 ZDNV je dále zakotvena úprava a použití tzv. místního koeficientu. Ten může obec obecně závaznou vyhláškou stanovit na celé své územní pro všechny nemovité věci, a to ve výši 2, 3, 4 nebo 5. Místním koeficientem se vynásobí daň poplatníka za jednotlivé druhy nemovitých věcí (vyjma zemědělských pozemků). Místní koeficient tedy představuje pro obce nejefektivnější nástroj vedoucí k bezprostřednímu zvýšení daňových výnosů v oblasti daně z nemovitých věcí, a to až pětinásobně ve srovnání s původním stavem. Z ekonomického hlediska by však mělo být šetřeno, aby tímto způsobem nebyla tlumena např. ekonomická aktivita v obci.

Hledisko ústavnosti

Základní konstrukční prvky daně z nemovitých věcí jsou zaneseny přímo v zákoně, z tohoto pohledu tedy není ústavnost takové úpravy nijak narušena.

Existence vyhlášek ministerstev v této oblasti je odůvodněna „technickou“ povahou jejich obsahu, nicméně příslušné konstrukční prvky jsou vymezeny v zákoně relativně

jednoznačně, byť lze opět odkázat na nedostatky úpravy pomocí potenciální aplikace oceňovací vyhlášky.

V případě obecně závazných vyhlášek obcí lze upozornit na relativně velkou šíři možného ovlivňování daní. Na tuto svěřenou pravomoc je však nutné nahlížet v kontextu toho, že příslušné daňové výnosy plynou do rozpočtu obce, nikoli do státního rozpočtu, a tímto tedy podporuje do jisté míry finanční nezávislost obcí, v čemž lze spatřovat opodstatněnost pro vydávání předpisů ovlivňujících daně právě na této podzákonné úrovni. Domnívám se, že vyšší míru legitimity lze dovozovat i ze skutečnosti, že jsou poplatky stanovovány přímo voleným orgánem (zastupitelstvem obce), v němž lze spatřovat alespoň určitou analogii s úlohou parlamentu, nikoli s orgánem moci výkonné. Parlament má z ústavy vyplývající pravomoc ukládat daně (a poplatky) na celostátní úrovni, zastupitelstvo obce může na základě zákona ovlivňovat daně (a poplatky) na úrovni regionální. Nadto jsou meze obsahu obecně závazných vyhlášek v zákoně jednoznačně definovány. Předmětnou úpravu lze tedy považovat za vyhovující čl. 11 odst. 5 Listiny.

4.5. Spotřební daně

Spotřební daní jsou zdaňovány vybrané výrobky, které byly na daňovém území Evropské unie vyrobeny nebo dovezeny, přičemž daňová povinnost vzniká právě výrobou či dovozem těchto výrobků, jak uvádí §§ 7 a 8 ZSD. Tyto vybrané výrobky jsou specifikovány v § 1 odst. 1 písm. a) ZDS, jedná se o minerální oleje, líh, pivo, víno a meziprodukty a tabákové výrobky. Zdaňován je rovněž surový tabák.

Sazba daně se u jednotlivých kategorií výrobků liší, ale v zásadě se jedná o specifickou sazbu daně odvíjející se z počtu fyzických jednotek, popř. o sazbu daně smíšenou, kde se projevuje i procentní část z ceny výrobku (viz § 104 ZSD a zdanění tabákových výrobků).

Prováděcí právní předpisy jsou v souvislosti se spotřebními daněmi zmiňovány na mnoha místech. Jedná se jak o nařízení vlády, tak o vyhlášky ministerstev.

Regulační opatření za ohrožení státu a válečného stavu

Oblast případné normotvorby vlády formou nařízení je obdobná jako u daně z přidané hodnoty, i v případě spotřebních daní došlo k zavedení příslušné úpravy

zákonem č. 241/2000 Sb. V souladu s podmínkami v ustanovení § 137 ZSD může vláda po vyhlášení stavu ohrožení státu nebo válečného stavu (nikoli tedy nouzového stavu a stavu nebezpečí) na dobu trvání těchto stavů v nezbytném rozsahu jednak rozhodnout o úpravě platných sazeb daně, jednak umožnit určitým subjektům[74] nákup vybraných výrobků za ceny bez daně.

Vyhlášky ministerstev

Co se týká vyhlášek ministerstev, pravomoci jsou v tomto směru dány ministerstvu průmyslu a obchodu (především v oblasti značkování a barvení minerálních olejů), ministerstvu financí a ministerstvu zemědělství, což je sumarizováno ve společných ustanoveních v § 139 ZSD. Většina této podzákonné úpravy má ať už více či méně technický charakter, kdy mají být podrobněji rozvedeny např. náležitosti některých dokladů a listin, vzory, tiskopisy či způsoby evidence.

Narazit lze však i na předpisy, které mají užší vazbu k výši daně jako takové. Např. v § 81 odst. 3 ZSD je odkazováno na vyhlášku ministerstva financí č. 468/2003 Sb., kterou má být upraven mj. tzv. velký Ballingův vzorec, který se používá pro stanovení koncentrace piva. Procento koncentrace piva je pak jedním ze tří činitelů (vedle základu daně a sazby daně), pomocí něhož je určena výsledná výše daně z piva, jak předepisuje § 85 odst. 3 ZSD. Jedná se tudíž o jakýsi zvláštní konstrukční prvek daně z piva. Pro úplnost lze doplnit, že předcházející zákon o spotřebních daních č. 587/1992 Sb. velký Ballingův vzorec přímo obsahoval v § 31 odst. 3.

Vyhláškou jsou také podrobněji regulovány okolnosti týkající se výpočtu nároku na vrácení daně z minerálních olejů některým osobám[75] (viz § 56 odst. 12 a § 57 odst. 18). Úprava obsažená v daném zákoně vykazuje určitou nekonzistentnost, kdy jsou v některých případech částky vracených (částí) daní přímo zahrnuty v zákonných normách (např. § 54 odst. 3 a 4 ZSD), jinde je počítáno právě s prováděcími právními předpisy. V případě daně z minerálních olejů osobám užívajícím tyto oleje pro výrobu tepla (§ 56 ZSD) je nadto zřejmá částečná duplicita, kdy je výše vracené (části) daně

[74] Ozbrojené síly, ozbrojené bezpečnostní sbory, hasičské záchranné sbory, havarijní služby a subjekty hospodářské mobilizace.

[75] Jednak osoby užívající minerální oleje pro výrobu tepla, jednak osoby užívající je pro zemědělskou prvovýrobu a pro provádění hospodaření v lese (tzv. „zelená nafta“).

uvedena nejprve v § 56 odst. 6 ZSD a dále příslušná výše je zopakována v § 1 prováděcí vyhláškou ministerstva financí č. 413/2003 Sb.

Hledisko ústavnosti

Počet míst, kde se v oblasti spotřebních daní promítají podzákonné právní předpisy, je relativně značný, nicméně ve většině případů má tato normotvorba „technickou" povahu bez přímého vlivu na výši daní. Za legitimní lze považovat i pravomoc vlády upravovat některé konstrukční prvky daně formou nařízení při vyhlášení mimořádných regulačních opatření, jak již bylo popsáno výše u daně z přidané hodnoty.

Určitou nekonzistenci představuje úprava v oblasti stanovení výše vracených (částí) daně některým osobám užívajících minerální oleje, někde je tato výše dána přímo zákonem, někde je ponechána její kalkulace na vyhlášce ministerstva. Daná skutečnost však nemění nic na tom, že se nejedná o základní konstrukční prvek daně a z tohoto pohledu se nejedná o rozpor s čl. 11 odst. 5 Listiny.

Za ústavně konformní lze považovat i podzákonnou úpravu velkého Ballingova vzorce, kdy by „pouhé" slovní spojení v zákoně mělo být dostatečně konkrétní a limitující pro prováděcí vyhlášku.

4.6. Daň silniční

Předmět daně silniční je obecně upraven v § 1 odst. 1 ZDS a je představován silničními motorovými vozidly (a jejich přípojnými vozidly), které jsou registrovány v České republice, provozovány v České republice a používané zjednodušeně právnickými či podnikajícími fyzickými osobami. Sazba daně je u silniční daně specifická a odvíjí se od zdvihového objemu motoru či počtu a hmotnosti náprav, jak lze dovodit z § 6 ZDS.

Zákonné zmocnění k podzákonné normotvorbě lze v příslušném zákoně nalézt v ustanovení § 17, podle něhož může vláda vydávat nařízení po vyhlášení stavu ohrožení státu nebo válečného stavu (nikoli tedy nouzového stavu a stavu nebezpečí). Jedná se tedy o určitou obdobu jako u daně z přidané hodnoty, která byla popsána výše, což dokládá i to, že v českém právním řádu se obě normy objevily v důsledku přijetí zákona č. 241/2000 Sb. Omezení, které se týká nařízení v případě daně silniční, je dáno dobou

trvání předmětného krizového stavu. Nařízení mají být vydávána v nezbytném rozsahu pro zajištění nouzového nebo válečného státního rozpočtu[76].

Z obsahového hlediska mohou být vládou v nařízeních upraveny jednak sazby daně, jednak eventuální úplné či částečné osvobození od daně takových vozidel, která jsou používaná k zajištění akcí v rámci vyhlášeného stavu ohrožení státu nebo válečného stavu. Stejně jako v případě daně z přidané hodnoty jedna varianta směřuje na případné zvýšení daňové sazby a tím i daňových výnosů, druhá varianta naopak sleduje za cíl „snížit" u některých subjektů daňovou zátěž.

U daně silniční se vzhledem k jejímu relativně menšímu významu[77] jeví jako opodstatněnější volba „snížení" daňové zátěže u konkrétně vymezených subjektů, neboť globální pokus o zvýšení by měl na veřejný rozpočet relativně menší dopad než např. u DPH. Hledisko ústavnosti zákonného zmocnění pro vládní normotvorbu během krizových stavů bylo detailněji popsáno v podkapitole týkající se daně z přidané hodnoty a lze se na odkázat na zde učiněné závěry.

4.7. Ekologické daně

Ekologické daně představují označení zahrnující tři samostatně druhy daní, a sice daň z elektřiny, daň ze zemního plynu a některých dalších plynů a daň z pevných paliv. Úprava týkající se ekologických daní byla implementována na základě předpisů Evropské unie, konkrétně je vtělena do zákona č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů.

Jednotlivé základní konstrukční prvky daně jsou zakotveny na zákonné úrovni, podzákonné právní předpisy zde nijak nevstupují.

4.8. Daň z hazardních her

Relativně nedávno prošla změnami právní úprava oblasti hazardních her, s čímž souvisí zavedení „nového" druhu daně, a sice daně z hazardu, byť se jedná v zásadě o pouhou změnu pojmosloví, neboť do nabytí účinnosti zákona č. 187/2016 Sb., o dani

[76] Blíže viz § 31 zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech.

[77] Podle publikace Státní rozpočet 2017 v kostce má činit v tomto roce inkaso z daně silniční 5,9 mld. Kč.

z hazardních her bylo toto plnění nazýváno jako odvody z loterií a jiných podobných her[78].

Příslušný zákon upravuje základní konstrukční prvky daně z hazardu, podzákonné právní předpisy do otázky samotného stanovení výše daně nevstupují.

4.9. Místní poplatky

Vedle daní dopadá ustanovení v čl. 11 odst. 5 Listiny rovněž na platby pojmenované jako poplatky. Prostřednictvím podzákonných právních předpisů jsou významně ovlivňovány místní poplatky. Současná právní úprava rozeznává celkem osm typů místních poplatků, jedná se přitom o taxativní výčet, žádné jiné místní poplatky bez opory v tomto zákoně nelze ukládat. Označování některých místních poplatků coby poplatků ve smyslu daňověprávní teorie je problematické, nicméně v kontextu čl. 11 odst. 5 Listiny je toto rozlišování bezpředmětné, neboť obecně dopadá na plnění nesoucí název daně, poplatky a rovněž na jiná obdobná plnění. Za místní poplatek se podle § 1 ZMS považuje:

- 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 měst,
- poplatek za provoz systému shromažďování, sběru, přepravy, třídění, využívání a odstraňování komunálních odpadů,
- poplatek za zhodnocení stavebního pozemku možností jeho připojení na stavbu vodovodu nebo kanalizace.

Výběr místních poplatků náleží obcím, přičemž se jedná o výkon v jejich samostatné působnosti, jak uvádí § 14 odst. 1 ZMS. Ustanovení v § 14 odst. 2 ZMS svěřuje zavádění místních poplatků obecně závazným vyhláškám obcí. Jak se lze dočíst z důvodové zprávy k ZMS, smyslem úpravy místních poplatků je zvýšení příjmové základny obcí a s tím související zakotvení jejich pravomoci na tomto úseku. Obce mají tedy další nástroj k ovlivnění příjmové stránky svého rozpočtu a v širším ohledu tedy

[78] Viz §§ 41 an. zákona č. 202/1990 Sb., o loteriích a jiných podobných hrách.

i možný prostředek k naplňování vytýčených cílů. Postup obcí při sestavování obsahu vyhlášek (potažmo při stanovování poplatků) není svévolný, kdy ZMS obsahuje příslušná omezení. Jelikož je povaha jednotlivých typů poplatků značně různorodá, jsou pravidla pro stanovení poplatků specifikována pro každý takový poplatek zvlášť, obecné hmotněprávní normy aplikovatelné na všechny typy poplatků v tomto ohledu ZMS v zásadě nepředepisuje.

Konstrukční prvky poplatku jsou tak např. u poplatku ze psů vymezeny v § 2 ZMS, určen je zde subjekt poplatku (držitel psa), předmět poplatku (držení psa staršího více než 3 měsíce), implicitně základ poplatku (počet psů), sazba poplatku (obecně až 1 500 Kč za kalendářní rok za jednoho psa) či osvobození od poplatku (např. nevidomé osoby). U některých korekčních konstrukčních prvků je jejich určení ponecháno nicméně na obci, aniž by byla v tomto ohledu nějakým způsobem v tomto zákoně explicitně omezena. Podle § 14 odst. 2 ZMS se jedná např. o úlevy, konkrétní sazbu poplatku a případné osvobození. Výčet zahrnuje i zmocnění k normotvorbě v procesněprávní oblasti poplatků.

Základní konstrukční prvky (popř. jejich meze) jsou tedy určeny v zákoně v souladu s čl. 11 odst. 5 Listiny. K legitimitě podzákonné normotvorby na úrovni obcí může přispívat i skutečnost, že místní poplatky mohou pro obce představovat mnohdy jeden z hlavních příjmů[79] s pravidelnou povahou, jejichž výši lze přímo usměrňovat a pomocí nichž zároveň mohou regulovat určité oblasti života v obci.

[79] Význam místních poplatků se u jednotlivých českých obcí liší. V Praze činila výše místních poplatků za rok 2016 cca 649 mil. Kč, což je přibližně 1,3 % všech daňových příjmů (kam jsou zařazeny i poplatky), u Luhačovic coby lázeňského města zaujímaly místní poplatky na daňových příjmech necelých 12 %.

5. Odraz čl. 11 odst. 5 Listiny v judikatuře

Jak již bylo zmíněno v kapitole 3, podstatná část této diplomové práce, tedy posouzení ústavnosti podzákonných právních předpisů v daňové oblasti, nemohla vycházet z kritérií, která by byla dle mého názoru zcela zřetelně vymezena v judikatuře např. formou obecně přijímaného testu. Přesto lze nalézt na tomto poli několik rozhodnutí, která s danou materií souvisí. Z tohoto důvodu bude proveden i exkurz do oblasti judikatury dotýkající se čl. 11. odst. 5 Listiny, kdy se domnívám, že při opomenutí této části by diplomová práce nepodávala o probírané problematice zcela úplný obraz. Vedle popisu několika případů se pokusím rovněž zaujmout vlastní stručné stanovisko k některým soudním rozhodnutím.

5.1. Meze zmocňovacích ustanoveních

„Malý nezávislý pivovar“

Mezi často citovaná soudní rozhodnutí, která se týkají ústavněprávního kontextu ukládání daní, patří nález Ústavního soudu, sp. zn. Pl. ÚS 3/95. Soudní řízení bylo iniciováno návrhem prezidenta na zrušení částí předpisů, které se týkaly odlišného zdanění tzv. malých nezávislých pivovarů (až dvakrát nižší základní sazba daně). Tvrzený rozpor s čl. 11 odst. 5 Listiny byl spatřován v tom, že zákonem nebyl dostatečně specifikován pojem „malý nezávislý pivovar“ coby potenciální subjekt zdanění.

Tehdejší úprava v zákoně vymezovala malý nezávislý pivovar coby fyzickou či právnickou osobu pomocí dvou konstitutivních znaků. Prvních z nich byl roční výstav piva, který měl být nižší než 200 000 hl, úprava podmínek nezávislosti coby druhého konstitutivního znaku měla být svěřena prováděcímu předpisu ministerstva zemědělství po dohodě s ministerstvem financí. A tato podzákonná právní úprava byla vyhodnocena ze strany Ústavního soudu jako v rozporu s ústavním pořádkem, kdy dovodil, že *„pokud jde o druhý pojmový znak chráněného předmětu, totiž ‚nezávislost‘, přenechal zákonodárce jeho vymezení prováděcímu předpisu, tj. nižší právní normě. Ze zákona vyplývá, že chráněné pivovary musí kromě vymezení své produkce splňovat jakési další podmínky, avšak toto ‚něco dalšího‘ ponechává se vyhlášce a tím se dostává vymezení základní pojmové náležitosti, která má pro definici chráněných pivovarů konstitutivní význam, mimo vliv zákonodárce. Splnění blíže neoznačených podmínek zvláštního*

předpisu, které se pak ‚ex post' stávají konstitutivními znaky zákonem chráněného předmětu, vzbuzuje dojem, že by bylo možné stejně neurčitě formulovat zákonodárcovo zmocnění výkonné moci i v jiných oblastech života společnosti."

Je však třeba doplnit, že závěry Ústavního soudu uvedené v daném judikátu nejsou v odborné literatuře[80] jednoznačně přijímány a vyjadřován je v některých případech souhlas se separátním votem tohoto nálezu, podle něhož *„zákon splňuje základní podmínky dostatečné určitosti. Prakticky jde nyní pouze o bližší konkretizaci pojmu nezávislosti, který je jako jeden ze znaků v zákoně uveden."*

„Poplatky za komunální odpad"

Ústavní soud dále v nálezu, sp. zn. Pl. ÚS 14/2000, posuzoval soulad s ústavním pořádkem v případě poplatku za komunální odpad, jehož příslušná úprava byla včleněna do § 10 zákona č. 125/1997 Sb., o odpadech novelizací provedenou zákonem č. 37/2000 Sb. Předmětná novela zákona zmocňovala obce k vydání obecně závazné vyhlášky, pomocí níž mohl být stanoven zmíněný poplatek za komunální odpad[81]. Skupina senátorů navrhla zrušení příslušné části zákona, jelikož zákonná úprava tohoto poplatku podle jejich názoru neobsahovala všechny atributy poplatku a u těch, které obsahovala, bylo možné mít pochybnosti o jejich správnosti nebo přesnosti, v důsledku čehož byl spatřován rozpor s čl. 11 odst. 5 Listiny.

Ústavní soud se nejprve obecně vyjádřil ke kritériím ústavnosti ukládání poplatků, kdy uvedl, že *„daňové a poplatkové povinnosti a podmínky jejich vzniku […] musí mít svůj základ v zákoně. Zákonná úprava, jak lze dovodit z teoretických rozborů, musí určovat náležitosti poplatkového vztahu, tzv. prvky poplatku, kterými jsou subjekt poplatku, objekt poplatku, základ poplatku, sazba poplatku, úlevy a osvobození od poplatku, splatnost poplatku a sankce za nesplnění poplatkové povinnosti."*[82]

V rámci konkrétního hodnocení prvků poplatku za komunální odpad Ústavní soud upozornil na specifickou metodu, pomocí níž byly konstruovány základ a sazba poplatku:

---

[80] Např. BOHÁČ, R. *Daňové příjmy veřejných rozpočtů v České republice.* Praha : Wolters Kluwer ČR, a.s., 2013, s. 64, či BAKEŠ, M. *Daně, poplatky a ústavní právo.* In: KOLEKTIV AUTORŮ. *Pocta Prof. JUDr. Václavu Pavlíčkovi, CSc. k 70. narozeninám*. Praha : Linde, 2004, s. 568.

[81] Jedná se o „zvláštní" typ poplatku mimo soustavu místních poplatků.

[82] I na tomto judikátu je patrné mírně odlišné vymezení těchto prvků ve srovnání s teorií zastávanou některými autory (viz kapitola 2.2).

„Specifičnost tohoto poplatku spočívá v tom, že je poplatníkům (fyzickým osobám) stanovován sice podle počtu a objemu nádob určených k odkládání odpadů nebo podle počtu uživatelů bytů, tedy navozuje dojem poplatku placeného pevnými částkami (tedy určitou sazbou), avšak podle vymezení základu, z něhož se poplatek stanoví, se jedná o cenu za poskytnuté služby, protože poplatek se vypočítává podle předpokládaných oprávněných nákladů obce vyplývajících z režimu nakládání s komunálním odpadem. Pojem předpokládané oprávněné náklady obce, vyplývající z režimu nakládání s komunálním odpadem, však novelou zákona o odpadech přesně vymezeny nejsou, na druhé straně však vzhledem k povaze takto stanoveného základu ani vymezeny být přesně nemohou. Samy obce ve svém vyjádření připouštějí, že tyto náklady se mohou výrazně lišit, může je ovlivňovat řada skutečností mimo obec samotnou […]. V tomto směru však maximální výši poplatku nelze zřejmě stanovit jednoduše a jednotnou částkou, protože to s ohledem na jeho konstrukci (která prostě nemůže být stanovena jinak) prostě není možné.“ V otázce splatnosti a sankcí za nedodržení poplatkové povinnosti podle Ústavního soudu postačovala subsidiární úprava v tedy účinném zákoně č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků. Ústavní soud tedy neshledal, že by bylo uložení poplatku za komunální odpad a jeho zákonná konstrukce v rozporu s čl. 11 odst. 5 Listiny.

Osobně se domnívám, že dané teze Ústavního soudu týkající se toho, že pokud nelze jednoduše a jednotnou částkou stanovit (maximální) výši poplatku, nejedná se o rozpor s čl. 11 odst. 5 Listiny, lze možné aplikovat nanejvýš na poplatky, nikoli na daně. Přesto mám za to, že se zákonodárce mohl pokusit o detailnější úpravu v zákoně ve vztahu k výši poplatku, než že se obecně bude odvíjet od předpokládaných nákladů obce. Jak však vyplývá z povahy poplatků, je i u poplatku za komunální odpad patrná ekvivalence plnění, poplatníkovi náleží za úhradu poplatku protiplnění v oblasti nakládání s odpady, přičemž lze považovat za legitimní, že má výše této úhrady odpovídat příslušným nákladům. U daní však taková ekvivalence absentuje a z tohoto důvodu by obdobné neurčité vymezení její výše v zákoně nebylo možné na druhé straně kompenzovat legitimností takové úhrady ve vztahu ke konkrétnímu plnění.

„Elektronická evidence tržeb“

V rámci abstraktní kontroly norem se Ústavní soud zabýval v řízení vedeného pod sp. zn. Pl. ÚS 26/16 návrhem skupiny poslanců na zrušení zákona č. 112/2016 Sb.,

o evidenci tržeb. Ve vztahu k předmětu této diplomové práce je relevantní část, která se týká návrhu na zrušení ustanovení zmocňujících vládu k vydávání nařízení, kterými se stanoví tržby vyloučené z evidence tržeb (§ 12), tržby dočasně vyloučené (§ 37) a tržby ve zjednodušeném režimu (§ 10). Zjednodušeně byla v důsledku těchto ustanovení vláda zmocněna vydávat nařízení, kterými z obecného režimu elektrické evidence tržeb vylučovala určité tržby (resp. je vylučovala dočasně, popř. je zařazovala do zjednodušeného režimu).

Předmětných ustanovení se dotýká čl. 11 odst. 5 Listiny a tedy otázka, zda nebyla zmocněna vláda k normotvorbě jí nepříslušející. S ohledem na nedostatečné vymezení limitů pro podzákonnou normotvorbu Ústavní soud na tomto místě dovodil, že *„všechna tři zákonná zmocnění […] dávají vládě možnost upravit otázky podřaditelné pod předmět prováděného zákona, nicméně sám zákon, kromě zcela obecného kritéria znemožnění nebo zásadního ztížení hospodárného výkonu činnosti, vládě žádné hranice nedává, což vytváří prostor pro prováděcí normotvorbu vedoucí k možné diskriminaci těch, kteří do těchto zvýhodněných podmínek zahrnuti nebudou, popř. s ohledem na chybějící meze též nejistotu, zda tam někdo (a kdo konkrétně) zahrnut bude. […] Je tak zcela na úvaze vlády, zda tržbu z evidence úplně vyjme jednou provždy nebo ji vyjme jen dočasně nebo ji zařadí do zjednodušeného režimu (teoreticky by tak nějaká příští vláda mohla změnit, popř. zcela eliminovat povinnost vést předmětnou evidenci, aniž by k tomu potřebovala vyjádření zákonodárce).“* Potřebu zahrnutí určitých omezení do samotného zmocňovacího ustanovení v zákoně Ústavní soud rozvádí dalšími tezemi: *„Proti excesivnímu (či až absurdnímu) výkladu i aplikaci výše citovaných zmocnění tak zákon sám neobsahuje žádné mechanismy a omezení bránící ve svém důsledku např. tomu, aby to bylo až nařízení vlády, které stanoví, jaké tržby budou evidovány a v jakém režimu. Jak již bylo ale řečeno, takový přístup není přípustný. I v případě elektronické evidence tržeb musí být primárně zákonem definováno, na koho povinnost evidence dopadá a v jakém rozsahu.“*

Na základě zmíněných nedostatků Ústavní soud předmětná zmocňovací ustanovení zrušil. Tato ustanovení pak nepředstavují přímo regulaci daňového práva hmotného v tom smyslu, že by vytvářela prostor pro určení konstrukčních prvků daní (které by ovlivňovaly jejich výši), pro účely této diplomové práce však příslušný judikát uvádím vzhledem k otázce nutných limitů podzákonné normotvorby.

5.2. Vztah daňových a účetních předpisů

„Nerealizované kurzové rozdíly“

Provázanost účetních a daňových předpisů lze dokumentovat na sporu rozhodovaném Nejvyšším správním soudem, sp. zn. 5 Afs 45/2011, v němž šlo o zodpovězení otázky, zda nerealizované kurzové zisky[83] představují reálný příjem, který má být předmětem zdanění. V daném případě využil poplatník při financování výstavby hotelu cizí zdroje získané od zahraniční banky, které byly poskytnuty v cizí měně. Pro účely vedení účetnictví musely být tyto prostředky vyjadřovány v českých korunách a v důsledku změn devizových kurzů v čase docházelo ke změnám hodnoty závazků poplatníka, což se z hlediska účetnictví projevovalo zaúčtováním položky kurzových zisků (dle § 60 ÚčeV), zvýšením výnosů poplatníka a tedy i zvýšení hospodářského výsledku. Správce daně považoval tyto kurzové zisky za zdanitelný příjem, naproti tomu poplatník nikoli, mj. s ohledem na dlouhodobost úvěrů byly tyto kurzové zisky v daný okamžik pouze „fiktivní“.

V této souvislosti Nejvyšší správní soud na úvod striktně odlišil účely účetní a daňové úpravy: *„Cílem účetnictví (účetního výkaznictví) je poskytovat informace pro účely kontroly a řízení, zatímco cílem daňového systému je kromě jiného […] výběr daní. Finanční a daňové účetnictví nemůže být sjednoceno, neboť mají odlišné cíle, podléhají odlišným pravidlům a slouží odlišným účelům. […] Účetní jednotky jsou povinny vést účetnictví tak, aby účetní závěrka sestavená na jeho základě podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky. Je tedy zcela legitimní zahrnout do finanční situace účetní jednotky ke konci roku na příslušných účtech i ‚fiktivní‘ příjem nebo ztrátu v podobě rozdílu vzniklého z přecenění cizoměnového závazku na tuzemskou měnu. To však ještě samo o sobě nic nevypovídá o povaze takového ‚příjmu‘ a jeho daňovém režimu, resp. o tom, co má a může být podrobeno dani.“*

V kontextu ústavněprávního limitu v čl. 11 odst. 5 Listiny Nejvyšší správní soud dále judikoval, že *„daně lze stanovit pouze na základě zákona, což se děje v rámci legislativního procesu, na základě zákonem stanoveného postupu. Pouze při dodržení zákonných podmínek lze mít za legitimní určení předmětu zdanění. Je proto zcela*

[83] Nerealizovanost v daném případě spočívá v tom, že nebyly příslušné pohledávky či závazky uhrazeny, jde tedy o pouhý přepočet částky k určitému datu.

nepřípustné, aby předmět zdanění, tedy to, co má být zdaněno a odňato z majetkové sféry jednotlivce, bylo stanoveno jakýmkoli jiným způsobem, nadto nikoli v rámci moci zákonodárné, ale v rámci moci výkonné (tj. na základě prováděcí vyhlášky, resp. ‚Postupů účtování', které jsou vydávány správním orgánem, zde ministerstvem financí). V takovém případě dochází k porušení ústavního principu dělby moci. Jinými slovy, pokud zákonodárce v zákoně nestanoví výslovně, co dani podléhá, resp. co je od daně osvobozeno, nebo např. které výdaje jsou daňově uznatelné, a které nikoli, nelze určité plnění (příjem/výnos) zdanit nebo naopak od daně osvobodit nebo výdaj pro účely stanovení základu daně uznat či vyloučit pomocí jiných nástrojů, a to zde konkr. prostřednictvím mocí výkonnou stanovených účetních postupů (např. použití výsledkové nebo rozvahové metody účtování), které by bylo lze kdykoli měnit. Jak již bylo výše předesláno, samotná skutečnost, že v důsledku účetních postupů se určitý ‚příjem' zaúčtuje, tedy vejde do hospodářského výsledku, neznamená, že se jedná vždy také o příjem podléhající zdanění. Pro to, aby příjem (výnos) podléhal zdanění, musí existovat legitimní zákonný rámec." V tomto duchu následně vyhodnotil Nejvyšší správní soud, že nerealizované kurzové zisky nejsou příjmem z materiálního a ekonomického hlediska a nepodléhají tedy zdanění.

Dané rozhodnutí a důvody v něm uvedené dle mého názoru odpovídají podstatě čl. 11 odst. 5 Listiny a lze na něm dokumentovat problematičnost provázanosti daňových a účetních předpisů popsanou v předcházejícím textu.

„Vyrovnávací rezerva"

Obdobné stanovisko jako v předcházejícím judikátu zastal Krajský soud v Brně ve věci vedené pod sp. zn. 31 Af 161/2012. V tomto případě byl poplatník (pojišťovna) povinen v důsledku určité novely zákona zrušit vyrovnávací rezervu, což se mělo dle názoru správce daně projevit ve zvýšení výnosů a potažmo i ve zvýšení základu daně, dle mínění poplatníka však takový postup vyplýval pouze z Českých účetních standardů, a nikoli přímo ze zákona a s ohledem na nedostatek zákonné formy tudíž nemělo ke zdanění dojít. Byl zde přítomen i určitý ekonomický rozměr, jelikož předcházející vytvoření této vyrovnávací rezervy v některém z minulých let představovalo tehdy náklad snižující základ daně (což byla v daném řízení nesporná skutečnost), pokud tedy byla tato

vyrovnávací rezerva nyní zrušena, mohlo by se jevit z ekonomického pohledu jako racionální zahrnout výnos do základu daně.

Přesto dal soud za pravdu poplatníkovi, kdy uvedl, že: *„postup správce daně a žalovaného, kdy daňovou povinnost žalobce stanovili toliko na základě Českých účetních standardů, o kterých se snaží složitým výkladem přes ustanovení § 36 odst. 1 ZÚ tvrdit, že jsou pro daňové subjekty závazné (krajský soud pro úplnost dodává, že samozřejmě závazné nejsou – viz samotná dikce části ustanovení § 36 odst. 1 ZÚ: ‚[Ostatní] účetní jednotky se mohou od standardů odchýlit, pokud tím zajistí věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví'), nemůže zdejší soud považovat při určení daňové povinnosti za dostatečný a právně odůvodněný. Žalovaný také staví svůj závěr s odkazem na výše citovanou důvodovou zprávu k ZSVR; nicméně i v tomto případě musí zdejší soud konstatovat, že tato není v žádném případě právně-závazným, tedy normativním, pramenem práva, a určovat daňovou povinnost na jejím základě není v právním státě přípustné."*

Ve vztahu ke stanovení daní je relevantní z účetních předpisů pouze zákon o účetnictví. V této souvislosti soud doplnil, že *„pokud žalobce nepostupoval na základě Českých účetních standardů, musel by žalovaný prokázat, že tímto jednáním žalobce nezajistil věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví, jak mu to ukládá ustanovení § 36 odst. 1 ZÚ."* Při otázce stanovení základu daně se tedy daňové subjekty nemusí držet striktně pravidel daných prováděcími právními předpisy v účetnictví a Českými účetními standardy, ale teoreticky postačí být v souladu se zákonem o účetnictví, v němž jsou obsaženy zejména obecné zásady vedení účetnictví.

Správní soudnictví tak i v tomto případě drží striktní linii výkladu čl. 11 odst. 5 Listiny. Je samozřejmě otázkou, jakým způsobem by se situace vyvíjela při růstu četnosti obdobných případů posuzovaných před soudy. Problematické řešení stanovení základu daně u daně z příjmů právnických osob je tak v současné době poněkud „skryto", byť judikatura správních soudů indikuje na to, že způsob určování tohoto konstrukčního prvku je postaven na základech, které při bližším zkoumání nemají oporu v ústavě.

5.3. Zavedení poplatku bez opory v zákoně

„Poplatek za odvoz tuhého komunálního odpadu“

V daném případě vydala obec Raškovice obecně závaznou vyhlášku, která se týkala odvozu tuhého komunálního odpadu a v této souvislosti za tento odvoz stanovila pro občany obce a vlastníky staveb pro rekreaci v této obci poplatek.

Stanovení takového poplatku se však dostalo do rozporu s ústavněprávními limity, jelikož jeho uložení nemělo oporu v zákoně. Ústavní soud tak svým nálezem, sp. zn. Pl. ÚS 39/93, příslušné části obecně závazné vyhlášky obce zrušil s odůvodněním, že *„pokud […] jde o stanovení místních poplatků, jejich sazbu, režim jejich vybírání, osvobození od nich apod., je obec povinna respektovat platné znění zákona č. 565/1990 Sb., o místních poplatcích. Obce jsou tímto zákonem zmocněny k vydávání obecně závazných vyhlášek upravujících místní poplatky, avšak pouze v případech taxativně vypočtených v § 1 tohoto zákona. […] Poplatky za odvoz tuhého komunálního odpadu nejsou mezi poplatky jmenovanými v § 1 zákona č. 565/1990 Sb., které obec může upravit svou obecně závaznou vyhláškou, tzn. že ta část obecně závazné vyhlášky, která takový poplatek upravuje, je v rozporu se zákonem.“*

„Náhrada za ekologickou újmu“

Ústavní soud se dále v nálezu, sp. zn. Pl. ÚS 63/04, zabýval ústavností uložení plnění, které neneslo označení „poplatek“. Zde byla ze strany města Prostějova vydána obecně závazná vyhláška stanovující náhrady za ekologickou újmu při záborech veřejné zeleně a při kácení dřevin rostoucích mimo les, a sice ve prospěch města Prostějova. Do samostatné působnosti obce patří obecně ukládání povinností na poli životního prostředí (specificky ve vztahu k veřejné zeleni), v daném případě však šlo o to posoudit, zda se stanovení těchto povinností nedostalo do rozporu s kogentními zákonnými normami nebo s ústavním pořádkem.

Podle Ústavního soudu je třeba přistupovat k hodnocení ukládaného plnění z materiálního hlediska. Byť tedy určité plnění není formálně označeno jako „poplatek“ či „daň“, nelze jej vyjmout z režimu vymezeného čl. 11 odst. 5 Listiny. Konkrétně judikoval, že *„jakkoli vyhláška nazývá finanční plnění ‚náhradou‘, stanoví zároveň, že tato ‚náhrada za zábor veřejné zeleně‘ není součástí nájemného z pozemku ani součástí*

kupní ceny za pozemek […]. Nejde-li tedy o součást smluvního plnění, je zřejmé, že jde o platbu odvedenou obci za účelem zabezpečení jejího zájmu, resp. zájmu jejích občanů, kteří mají […] prospěch ze zabezpečování tohoto zájmu. Adresát norem v obecně závazné vyhlášce obsažených tak má odvádět obci svou podstatou veřejnou dávku za účelem získání prospěchu, který je mu obcí poskytován, i když ne vždy půjde o zcela ekvivalentní vzájemné plnění. Platba má být vybírána jednorázově. Z této charakteristiky vyplývá, že platbu předvídanou napadenou obecně závaznou vyhláškou, která je samotnou vyhláškou označována jako náhrada, je třeba z povahy zaváděného právního institutu považovat za poplatek, který ovšem zákon (v daném případě zákon č. 565/1990 Sb., o místních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů) nepředvídá." Z tohoto důvodu tedy Ústavní soud pro rozpor s čl. 11 odst. 5 Listiny vyhlášku města Prostějov zrušil.

Toto a předcházející soudní rozhodnutí ilustrují dva z relativně mnoha případů, které se týkají zrušení obecně závazné vyhlášky obce. Druhý judikát dále v kontextu této diplomové práce názorně dokládá, že je při aplikaci čl. 11 odst. 5 Listiny třeba vycházet z jeho materiálního podstaty a neomezovat jeho použití pouze na plnění nesoucí označení „daně" a „poplatky".

5.4. Obecně k výkladu čl. 11 odst. 5. Listiny

„Poznámky po čarou"

Judikatura se zabývala také otázkou přípustnosti uložení daně ve spojitosti s tzv. poznámkami pod čarou. V nálezu Ústavního soudu, sp. zn. IV. ÚS 174/2000, byl vysloven názor, že s ohledem na právní nezávaznost poznámek pod čarou v právním předpisu[84], není možné označit zdanění, které se o takovou poznámku pod čarou opírá, za zdanění na základě zákona ve smyslu čl. 11 odst. 5 Listiny. V daném případě ústavní stížností stěžovatel namítal postup správce daně, kterým mu byla vyměřena daň z převodu nemovitostí v souvislosti s úplatným převodem bytové jednotky z jeho vlastnictví na dosavadní nájemce. Stěžovatel poukazoval na tehdy účinné ustanovení § 20 odst. 6 písm. g) ZDDDPN, podle něhož byly od daně osvobozeny převody *„bytů, garáží a ateliérů podle zvláštních předpisů"*, přičemž ustanovení odkazovalo na předpis uvedený v poznámce pod čarou. Jelikož byla poznámka pod čarou vyhodnocena

[84] K otázce právní nezávaznosti poznámek pod čarou blíže viz nález Ústavního soudu, sp. zn. II. ÚS 485/98.

z hlediska právní závaznosti jako irelevantní, nebyla „navazující“ část normy specifikující podmínky osvobození aplikována a soud stěžovateli vyhověl. Tento „nedostatek“ byl následně napraven novelizací provedenou zákonem č. 103/2000 Sb. a poznámka pod čarou byla u daného ustanovení nahrazena výňatkem části normy z předmětného předpisu, na kterou bylo předtím odkazováno.

„Čl. 11 odst. 5 Listiny jako primárně požadavek na formu předpisu“

Jak vyplývá z nálezu Ústavního soudu, sp. zn. IV. ÚS 140/01, předmětný článek je posuzovat primárně v hmotněprávní rovině. Stěžovatelka v daném případě nesouhlasila s platebním výměrem, který se týkal daně z přidané hodnoty. Ústavní soud se v této věci vyjádřil tak, že *„pokud stěžovatelka jako jediný argument v ústavní rovině zmínila čl. 11 odst. 5 Listiny, je třeba uvést, že toto ustanovení je třeba chápat především jako závazek pro zákonodárce, který může daně a poplatky určovat toliko formou zákona, tj., že nelze tyto dávky primárně uložit právní normou nižší síly. Pokud pak jde o výklad a aplikaci těchto předpisů, jedná se v kompetenci správních úřadů, s následnou kontrolou správních soudů. Do této jejich pravomoci, jak opakovaně uvedl, není Ústavní soud oprávněn vstupovat, s výjimkou situací zcela extrémního výkladu, který má zobecňující charakter a je ve svých důsledcích schopen zasáhnout do základních práv či svobod.“*

Závěr

Tato diplomová práce si dala za cíl posoudit, do jaké míry je v českém daňovém (a potažmo poplatkovém) právu dodržován ústavněprávní limit obsažený v čl. 11 odst. 5 Listiny, podle něhož mohou být daně a poplatky ukládány pouze na základě zákona. Zkoumáno tedy bylo, zda a případně jakým způsoben jsou daně a poplatky ovlivňovány podzákonnými právními předpisy. Pro tyto účely bylo třeba nejprve vymezit kritéria, na základě kterých by bylo možné ústavnost konkrétních podzákonných norem v tomto ohledu posoudit. Spojení „na základě zákona" je třeba dle odborné literatury vykládat tak, že existence podzákonných právních předpisů není apriorně vyloučena, na úrovni zákona však musí být upraveny tzv. základní konstrukční prvky daní (a poplatků), tedy atributy, pomocí nichž je možné daň relativně jednoznačně vymezit. Jako určitý korektiv jsem pro hodnocení v rámci této diplomové práce doplnil hledisko legitimity za účelem odstranění formalistické aplikace prvního uvedeného kritéria.

V rámci provedené analýzy bylo zjištěno, že v současném systému je podzákonnými právními předpisy dotčena většina daní, avšak u většiny z nich byla úprava shledána jako ústavně konformní, tedy že míra svěřených pravomocí podzákonné normotvorbě je vytýčena dostatečně zákonem. Jako problematická však byla posouzena v určitých ohledech úprava daně z příjmů a daně z nabytí nemovitých věcí, a to v otázce stanovení základu daně.

Do výpočtu základu daně u daně z příjmů se promítají účetní předpisy, přičemž pro určení jednoznačného postupu účtování (a tím tedy stanovení základu daně) je zapotřebí využít vedle zákona o účetnictví i prováděcí vyhlášky a dokonce právně nezávazné České účetní standardy. Předmětná konstrukce je tedy striktně viděno v rozporu s předpokladem, že daně by měly být stanoveny jasně, přesně a úplně, jelikož zde absentuje aspekt právní závaznosti, jak ostatně dovodilo i správní soudnictví. Nepřítomnost pevně daných pravidel teoreticky otvírá možnosti pro určitou míru „libovůle" na straně poplatníka, která je z druhé strany doprovázena potenciální právní nejistotou. Z tohoto důvodu možná v praxi zavedený systém relativně funguje, neboť místo toho, aby se poplatníci vydali cestou vymýšlení vlastních pravidel účtování za účelem daňové optimalizace, raději respektují „doporučení" dané vyhláškami a Českými účetními standardy, kde je riziko konfliktu se správcem daně nižší.

U daně z nabytí nemovitých věcí je výpočet daně korigován oceňovacími předpisy, přičemž je zde na zákonné úrovni vymezen pouhý základní rámec pro stanovení „úředních cen“ nemovitých věcí coby základu daně. Z analýzy historického vývoje obsahu prováděcích předpisů (tzv. oceňovacích vyhlášek) byly zjištěny v některých ohledech změny mající výrazný dopad na výši potenciálních daňových základů. Tyto změny jsou právě důsledkem nedostatečné regulace na úrovni zákona (zde zákonného opatření Senátu), kdy je exekutivě dán široký prostor pro ovlivňování daní, aniž by se měnily jiné prvky obsažené v zákoně (zákonném opatření Senátu). Z tohoto důvodu se domnívám, že je ústavnost mezí podzákonné normotvorby v případě daně z nabytí nemovitých věcí diskutabilní.

Za důležité v souvislosti s čl. 11 odst. 5 Listiny považuji především to, že zákonná forma garantuje občanům větší možnost ovlivňování a větší míru kontroly ukládání daní. Tyto garance by neměly být nedůvodně „oslabovány“ vytvářením (resp. ponecháváním) širokých mezí zákonného zmocnění pro exekutivu, kde jsou tyto možnosti občanů eliminovány. Podle mého názoru české daňové právo v zásadě limitům čl. 11 odst. 5 Listiny vyhovuje, s možnou výjimkou daně z nabytí nemovitých věcí, kde pokládám míru zákonného zmocnění ve prospěch exekutivy za relativně širokou, nedostatky vykazuje i stanovení daně z příjmů, jejich odstranění by však bylo spojeno zřejmě se změnou celkového konceptu jejího určování.

Seznam použitých zkratek právních předpisů

Ústava	Ústavní zákon č. 1/1993 Sb., Ústava České republiky
Listina	Ústavní zákon č. 2/1993 Sb., Listina základních práv a svobod
ObZ	Zákon č. 128/2000 Sb., o obcích
KrZ	Zákon č. 128/2000 Sb., o krajích
ZDDDPN	Zákon č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí
ZDNNV	Zákonné opatření Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí
ZDNV	Zákon č. 339/1992 Sb., o dani z nemovitých věcí
ZDP	Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů
ZDPH	Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty
ZDS	Zákon č. 16/1993 Sb., o dani silniční
ZHMP	Zákon č. 131/2000 Sb., o hlavním městě Praze
ZMP	Zákon č. 565/1990 Sb., o místních poplatcích
ZOM	Zákon č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku
ZSD	Zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních
ZÚ	Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví
OceV	Vyhláška č. 441/2013 Sb.
ÚčeV	Vyhláška č. 500/2002 Sb.

Seznam použitých zdrojů

1. Seznam použitých knižních publikací

BAKEŠ, M., KARFÍKOVÁ, M., KOTÁB, P., MARKOVÁ, H. a kol. *Finanční právo.* 6. upr. vyd. Praha : C. H. Beck, 2012, 549 s. ISBN 978-80-7400-440-7.

BAKEŠ, M. *Daně, poplatky a ústavní právo.* In: KOLEKTIV AUTORŮ. *Pocta Prof. JUDr. Václavu Pavlíčkovi, CSc. k 70. narozeninám*. Praha : Linde, 2004, 614 s. ISBN 80-7201-487-0.

BÁRKOVÁ, D., HEŘMANOVÁ, A., MAURICOVÁ, I. a kol. *Účetnictví ve světle judikatury.* Plzeň : Fakulta právnický Západočeské univerzity v Plzni, 2016, 193 s. ISBN: 978-80-261-0682-1.

BOGUSZAK, J., ČAPEK, J., GERLOCH, A. *Teorie práva.* Praha : ASPI Publishing, 2004, 348 s. ISBN 80-7357-030-0.

BOHÁČ, R. *Daňové příjmy veřejných rozpočtů v České republice.* Praha : Wolters Kluwer ČR, a.s., 2013, 332 s. ISBN 978-80-7478--045-5.

BRANDEJS, T., DRÁBOVÁ, M., DUŠEK, M., HOLUBOVÁ, O., TOMÍČEK, M. *Zákon o dani z přidané hodnoty. Komentář.* 7. akt. vyd. Praha : Wolters Kluwer ČR, a.s. 2017. 1118 s. ISBN 978-80-7552-569-7.

ČÁSLAVSKÝ, M. a kol. *Daňové judikáty. 4. díl.* Praha : Linde, 2002, 679 s. ISBN 80-7201-380-7.

GERLOCH, A. *Teorie práva.* 7. vyd. Plzeň : Aleš Čeněk, 2013, 335 s. ISBN 978-80-7380-652-1.

GRÚŇ, L. *Finanční právo a jeho instituty.* Praha : Linde, 2004, 307 s. ISBN: 80-7201-474-9.

HAMERNÍKOVÁ, B., KUBÁTOVÁ, K. *Veřejné finance: Učebnice.* Praha : Eurolex Bohemia, 1999, 402 s. ISBN 80-902752-1-4.

HENDRYCH, D. a kol. *Správní právo. Obecná část.* 9. vyd. Praha : C. H. Beck, 2016, 599 s. ISBN 978-80-7400-624-1.

HENDRYCH, D. a kol. *Správní věda - Teorie veřejné správy.* 4., akt. vyd. Praha : Wolters Kluwer, a.s. 2014. 244 s. ISBN 978-80-7478-561-0.

JÁNOŠÍKOVÁ, P., MRKÝVKA, P., TOMAŽIČ, I. a kol. *Finanční a daňové právo.* Plzeň : Aleš Čeněk, 2009, 525 s. ISBN 978-80-7380-155-7.

KLÍMA, K. a kol. *Komentář k Ústavě a Listině.* 2. vyd. Plzeň : Aleš Čeněk. 2009, 1441 s. ISBN 978-80-7380-140-3.

KUBÁTOVÁ, K., VÍTEK, L.. *Daňová politika.* Praha : Codex Bohemia, 1997, 259 s. ISBN 80-85963-23-X.

LEFEBVRE, G. *The French Revolution: From Its Origins to 1793.* New York : Columbia University Press, 1962, 379 s. ISBN 0-203-99604-6.

Ministerstvo financí - Sekce veřejné rozpočty. *Státní rozpočet 2017 v kostce.* Praha : Ministerstvo financí, 2017, 118 s. ISBN 978-80-85045-96-3.

PAVLÍČEK, V. a kol. *Ústava a ústavní řád České republiky: Komentář. 2. díl. Práva a svobody.* 2. dop. a podstatně rozšíř. vyd. Praha : Linde, 2003, 1164 s. ISBN 80-7201-391-2.

RADVAN, M., MRKÝVKA, P., PAŘÍZKOVÁ, I., ŠRAMKOVÁ, D. *Finanční právo a finanční správa – Berní právo.* Brno : Masarykova univerzita, Doplněk, 2008, 510 s. ISBN 978-80-210-4732-7.

WAGNEROVÁ, E., ŠIMÍČEK, V., LANGÁŠEK, V., POSPÍŠIL., I. a kol. *Listina základních práv a svobod. Komentář.* Praha : Wolters Kluwer ČR, a.s. 2013, 931 s. ISBN 978-80-7367-750-6.

2. Seznam použitých odborných článků

BULLA, M. České účetní standardy. In: *MzdováPraxe.cz* [online]. 1. 4. 2008 [cit. 17. 12. 2017]. Dostupné z: http://www.mzdovapraxe.cz/archiv/dokument/doc-d3589v4890-ceske-ucetni-standardy.

MORAVEC, Ondřej. *Není daně bez zákona?* Bulletin advokacie. 2014, č. 5, s. 66-73. ISSN 1210-6348.

SMRČKA, F. *Komentář k zákonu č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku.* Poradce. 1998, č. 5, s. 221-248.

3. Seznam použitých právních předpisů

Ústavní zákon č. 1/1993 Sb., Ústava České republiky

Ústavní zákon č. 2/1993 Sb., Listina základních práv a svobod

Ústavní zákon č. 110/2000 Sb., o bezpečnosti České republiky

Zákon č. 121/1920 Sb., ústava Československé republiky

Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád

Zákon č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí

Zákon č. 187/2016 Sb., o dani z hazardních her

Zákonné opatření Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí

Zákon č. 339/1992 Sb., o dani z nemovitých věcí

Zákon č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty

Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty

Zákon č. 16/1993 Sb., o dani silniční

Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

Zákon č. 131/2000 Sb., o hlavním městě Praze

Zákon č. 241/2000 Sb., o hospodářských opatřeních pro krizové stavy

Zákon č. 129/2000 Sb., o krajích

Zákon č. 240/2000 Sb., o krizovém řízení

Zákon č. 202/1990 Sb., o loteriích a jiných podobných hrách

Zákon č. 565/1990 Sb., o místních poplatcích

Zákon č. 128/2000 Sb., o obcích

Zákon č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku

Zákon č. 243/2000 Sb., o rozpočtovém určení daní

Zákon č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech

Zákon č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních

Zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních

Zákona č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví

Směrnice Rady 2013/43/EU, kterou se mění směrnice 2006/112/ES

Nařízení vlády č. 361/2014 Sb.

Vyhláška č. 146/1993 Sb.

Vyhláška č. 327/1998 Sb.

Vyhláška č. 500/2002 Sb.

Vyhláška č. 413/2003 Sb.

Vyhláška č. 468/2003 Sb.

Vyhláška č. 3/2008 Sb.

Vyhláška č. 419/2013 Sb.

Vyhláška č. 441/2013 Sb.

Vyhláška č. 298/2014 Sb.

4. Důvodové zprávy k právním předpisům

Důvodová zpráva k zákonu č. 565/1990 Sb.

Důvodová zpráva k zákonu č. 241/2000 Sb.

Důvodová zpráva k zákonu č. 363/2001 Sb.

Důvodová zpráva k zákonu č. 458/2011 Sb.

Důvodová zpráva k zákonnému opatření Senátu č. 340/2013 Sb.

Důvodová zpráva k zákonu č. 360/2014 Sb.

Důvodová zpráva k vyhlášce č. 441/2013 Sb.

5. Soudní rozhodnutí

Nález Ústavního soudu ze dne 8. 10. 1992, sp. zn. Pl. ÚS 22/92

Nález Ústavního soudu ze dne 26. 4. 1994, sp. zn. Pl. ÚS 39/93

Nález Ústavního soudu ze dne 12. 10. 1994, sp. zn. Pl. ÚS 4/94

Nález Ústavního soudu ze dne 11. 10. 1995, sp. zn. Pl. ÚS 3/95

Nález Ústavního soudu ze dne 30. 11. 1999, sp. zn. II. ÚS 485/98.

Nález Ústavního soudu ze dne 10. 1. 2001, sp. zn. Pl. ÚS 14/2000

Nález Ústavního soudu ze dne 12. 9. 2000, sp. zn. IV. ÚS 174/2000

Nález Ústavního soudu ze dne 18. 9. 2001, sp. zn. IV. ÚS 140/01

Nález Ústavního soudu ze dne 18. 8. 2004, sp. zn. Pl. ÚS 7/03

Nález Ústavního soudu ze dne 20. 10. 2004, sp. zn. Pl. ÚS 52/03

Nález Ústavního soudu ze dne 22. 3. 2005, sp. zn. Pl. ÚS 63/04

Nález Ústavního soudu ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07

Nález Ústavního soudu ze dne 20. 5. 2008, sp. zn. Pl. ÚS 1/08

Nález Ústavního soudu ze dne 21. 4. 2009, sp. zn. Pl. ÚS 29/08

Nález Ústavního soudu ze dne 7. 9. 2010, sp. zn. Pl. ÚS 53/10

Nález Ústavního soudu ze dne 12. 12. 2017, sp. zn. Pl. ÚS 26/16

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 10. 2008, sp. zn. 7 Afs 54/2006

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 4. 2012, sp. zn. 5 Afs 45/2011

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 25. 7. 2006, sp. zn. 31 Ca 164/2005

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 8. 12. 2014, sp. zn. 31 Af 161/2012

6. Další zdroje

Přehled cenových map stavebních pozemků obcí (CMSP) - stav k 30.9.2017 [online]. 4. 10. 2017 [cit. 17. 12. 2017]. Dostupné z : http://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/ocenovani-majetku/prehled-cenovych-map/2017/prehled-cenovych-map-stavebnich-pozemku-29774

Rozpočet města. Město Luhačovice [online]. [cit. 18. 11. 2017]. Dostupné z : http://www.mesto.luhacovice.cz/25027-rozpocet-mesta

Zpráva o plnění rozpočtu a vyúčtování výsledků hospodaření hl. m. Prahy za rok 2016 - závěrečný účet [online]. [cit. 18. 11. 2017]. Dostupné z : http://www.praha.eu/jnp/cz/o_meste/finance/rozpocet/zpravy_o_plneni_rozpoctu/zprava_o_plneni_rozpoctu_za_rok_2016/index.html

Ovlivňování daní podzákonnými právními předpisy

Abstrakt

Tato diplomová práce byla zaměřena na posouzení, do jaké míry je v českém daňovém (a potažmo poplatkovém) právu dodržován ústavněprávní limit obsažený v čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod, podle něhož mohou být daně a poplatky ukládány pouze na základě zákona. Zkoumáno tedy bylo, zda a případně jakým způsoben jsou daně a poplatky ovlivňovány podzákonnými právními předpisy. Pro tyto účely bylo třeba nejprve vymezit kritéria, na základě kterých by bylo možné ústavnost konkrétních podzákonných norem v tomto ohledu posoudit. Spojení „na základě zákona“ je třeba dle odborné literatury vykládat tak, že existence podzákonných právních předpisů není apriorně vyloučena, na úrovni zákona však musí být upraveny tzv. základní konstrukční prvky daní (a poplatků), tedy atributy, pomocí nichž je možné daň relativně jednoznačně vymezit. Jako určitý korektiv jsem pro hodnocení v rámci této diplomové práce doplnil hledisko legitimity za účelem odstranění formalistické aplikace prvního uvedeného kritéria.

Za důležité v souvislosti s čl. 11 odst. 5 Listiny považuji především to, že zákonná forma garantuje občanům větší možnost ovlivňování a větší míru kontroly ukládání daní. Tyto garance by neměly být nedůvodně „oslabovány“ vytvářením širokých mezí zákonného zmocnění pro exekutivu, kde jsou tyto možnosti občanů eliminovány. V rámci provedené analýzy bylo zjištěno, že v současném systému je podzákonnými právními předpisy dotčena většina daní, avšak u většiny z nich byla úprava shledána jako ústavně konformní, tedy že míra svěřených pravomocí podzákonné normotvorbě je vytýčena dostatečně zákonem. Podle mého názoru české daňové právo tedy v zásadě limitům čl. 11 odst. 5 Listiny vyhovuje. Možnou výjimku spatřuji v konstrukci daně z nabytí nemovitých věcí, kde pokládám míru zákonného zmocnění ve prospěch exekutivy za relativně širokou, nedostatky vykazuje i stanovení daně z příjmů, jejich odstranění by však bylo spojeno zřejmě se změnou celkového konceptu jejího určování.

Klíčová slova

Daně; Poplatky; Ukládání daní

Imposition of taxes by subordinate legislation

Abstract

This diploma thesis is focused on assessing to what extent the Czech tax law (and fee law) is in compliance with the constitutional limit contained in Article 11, Section 5, of the Charter of Fundamental Rights and Freedoms, according to which taxes and fees may be imposed only on the basis of a statute. It was, therefore, studied whether, and if so in what way, the taxes and fees are imposed by subordinate legislation. For these purposes, it was necessary to define the criteria by which the constitutionality of particular subordinate legislation could be assessed. The 'on the basis of a statute' expression must be interpreted in such a way that the existence of subordinate legislation is not a priori excluded, however, a statute must contain basic structural elements of taxes (or fees). As a corrective, I have added the aspect of legitimacy to the evaluation in this thesis in order to eliminate the strictly formal application of the first criterion.

The importance of Article 11, Section 5, of the Charter is that the imposition taxes by a statute guarantees citizens greater influence and greater control over the taxation. These guarantees should not be unreasonably weakened by creating a wide range of legal empowerment for the executive, where this influence and control is eliminated. From the analysis, it was found that under the current system, most of the taxes are affected by subordinate legislation, however, most of subordinate legislation was found to be in compliance with the constitutional limits, i.e. the extent of the subordinate legislation is set sufficiently by a statute. In my opinion, the Czech tax law (and fee law) is in principle within the limits of Article 11, Section 5, of the Charter. I see a possible exception in the determination of real estate acquisition tax, where I consider the extent of legal empowerment in favor of the executive to be wide, the undesirably features are present also at the determination of income tax.

Keywords

Taxes; Fees; Taxation