MASARYKOVA UNIVERZITA
PRÁVNICKÁ FAKULTA

DNY PRÁVA 2017
DAYS OF LAW 2017

Část III.
Stabilita a stabilizace podnikatelského prostředí

ACTA UNIVERSITATIS BRUNENSIS

IURIDICA vol. 614

SPISY PRÁVNICKÉ FAKULTY
MASARYKOVY UNIVERZITY

řada teoretická
svazek č. 614

DNY PRÁVA 2017 – DAYS OF LAW 2017

Část III.

Stabilita a stabilizace podnikatelského prostředí

Eds.:

Dana Šramková, Michal Janovec, Jiří Valdhans

Masarykova univerzita
Brno 2018

Recenzenti:

Dr Mgr. Damian Czudek, Ph.D.
JUDr. Ing. Kristýna Fronc Chalupecká, Ph.D.
JUDr. Michal Janovec, Ph.D.
Dr Mgr. Michal Kozieł, Ph.D.
Mgr. Michal Liška
doc. JUDr. Ing. Michal Radvan, Ph.D.
JUDr. Anna Románová, PhD.
Mgr. Petra Snopková
Ing. Eva Tomášková, Ph.D.
JUDr. Ľubomír Čunderlík, PhD.
JUDr. Kristýna Řezníčková, Ph.D.

© 2018 Masarykova univerzita

ISBN 978-80-210-8974-7

Obsah

Tax Law Certainty and Stability as an Element of the Taxpayer's Right to a Good Tax Law 9
Elżbieta Agnieszka Ambrożej

Vliv daní na stabilitu podnikatelského prostředí 30
Milan Bakeš, Jakub Vojtěch

Francouzský koncept veřejného účetnictví 52
Richard Bartes

Stabilita vs. zložité vzťahy v spoločnosti s ručením obmedzeným 69
Jaroslav Bič

Novelizácia Daňového poriadku účinná od roku 2018 (Na ceste za lepším podnikateľským prostredím)? 81
František Bonk, Ivana Štieberová

General Tax Annulment as a Source of Stability 92
Piotr Buława

Daňová politika a jej vplyv na kreovanie podnikateľského prostredia (teoretické východiská) 106
Karolína Červená, Karin Cakoci

Poskytovatelé investičních služeb po účinnosti směrnice MIFID II 121
Pavel Datinský

Discrimination on the Labour Market – New Frontiers 131
Jácint Ferencz

Environmental and Financial Aspects of Public Procurement 141
Judit Glavanits

Codification of Tax Norms as a Stabilization Factor for the Area of Entrepreneurial Activity 154
Yulia Gorosh

International Business Environment and the EU Trade Agreements – Changing Landscape after the CJEU Opinion 2/15? 175
Balázs Horváthy

Nakládání s informacemi přijatými v rámci mezinárodní spolupráce při správě daní 189
Lukáš Hrdlička

Porušení rozpočtové kázně 202
Michal Liška

Vplyv kolaboratívnej ekonomiky na podnikateľské prostredie 213
Hana Magurová, Andrea Slezáková

Nejvyšší správní soud a jeho vliv na stabilitu a stabilizaci podnikatelského prostředí 223
Zuzana Marethová

Veřejné rozpočty a jejich stabilita 239
Hana Marková

Nestabilita interpretace daňového práva – je vždy špatná pro podnikatele? 246
Wojciech Morawski

Compliance jako jeden ze základních atributů stabilní finanční instituce 253
Sabina Pazderová

„Exit Tax“ po novom už aj v slovenskom zákone o dani z príjmov 271
Anna Románová

Osobný rozsah smernice o materských a dcérskych spoločnostiach 282
Jozef Sábo

Evidence tržeb jako prvek stabilizace a kontroly 297
Petra Snopková

Vliv předběžných tržních konzultací na spolupráci mezi zadavateli a dodavateli 307
Ivana Stehlíková

Zavádzanie a vplyv antidumpingových ciel na podnikateľské prostredie 317
Monika Stojáková

Ochrana inkasa DPH pomocí EET 327
Michael Šefčík

Zmeny daňovej legislatívy a ich vplyv na stabilitu podnikateľského prostredia 340
Miroslav Štrkolec

Zveřejňování informací správcem daně jako zdroj nejistoty v podnikatelském prostředí 350
Michal Tuláček

Vis Maior in the International Sales Contracts 363
Barna Bence Wellmann

Participatory Budgeting under the Pressure of Fiscal Austerity in three Polish Cities 377
Urszula K. Zawadzka-Pąk, Ewa Lotko

Tax Law Certainty and Stability as an Element of the Taxpayer's Right to a Good Tax Law

Elżbieta Agnieszka Ambrożej

Department of Finance and Accounting, College of Finance and Management in Bialystok, Poland

Abstract in original language

Niniejszy artykuł dotyczy zasady pewności i stabilności, jako jednej z najistotniejszych zasad prawa podatkowego z punktu widzenia podatników i ochrony ich praw, a w szczególności ochrony ich prawa do dobrego prawa podatkowego.

Celem artykułu jest prezentacja istoty zasady pewności i stabilności prawa podatkowego, jej związku z prawem podatnika do dobrego prawa podatkowego, ukazanie niebezpieczeństw jakie dla podatników rodzi nierespektowanie tej zasady przez ustawodawcę podatkowego oraz ocena realizacji powyższej zasady w polskim prawie podatkowym.

Zamierzeniem autorki artykułu jest próba udowodnienia, że polskie prawo podatkowe cechuje brak pewności i stabilności, co jest istotną wadą tego prawa, naruszającą prawo podatnika do dobrego prawa podatkowego.

W badaniach wykorzystano dogmatyczno-prawną metodę badawczą oraz analizę orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego.

Keywords in original language

Prawo podatkowe; zasady prawa podatkowego; podatnik; prawa podatnika; ochrona praw podatnika.

Abstract

This paper concerns the certainty and stability principle as one of the most essential principles, from the taxpayer's and the protection of their rights point of view, especially the protection of their right to a good tax law.

The paper's aim is to present the essence of the principle of tax law certainty and stability, its relation with the taxpayer's right to a good tax law, to picture dangers that result from the abuse of this principle by tax lawmakers and to evaluate the realisation of the above principle in Polish tax law.

Keywords

Tax Law; Tax Law Principles; Taxpayer; Taxpayer's Rights; Protections of Taxpayer's Rights.

1 Introduction

Article Tax law belongs to those branches of law that directly interfere with the sphere of taxpayer's freedom and property. It imposes on the taxpayer the obligation to incur a compulsory cash benefit, which is a tax in the amount, time and place resulting from the tax act.

As tax law, which is the source of shaping tax-law relations, in its genesis is derived from administrative law[1], the nature of tax-law relations between a taxpayer and a public-law entity represented by a competent tax authority is similar to the one in administrative law[2]. They are characterized by an administrative method of regulation, far-reaching inequality of entities[3], as well as unilateral[4] provision. The subjects of these relations have conflicting interests, different duties and various competences in pursuing their rights. The taxpayer as a passive subject of these relations is burdened with certain obligations, in particular the duty to pay tax, and the active party of those relations is entitled to certain rights, in particular to demand and enforce a specific cash benefit (tax) from the taxpayer on its behalf[5]. Through the implementation of tax obligations, public-law entities obtain their budgetary revenues, while the taxpayer, by paying the tax, charges its property right[6].

1 GOMUŁOWICZ, Andrzej and Jerzy MAŁECKI. *Podatki i prawo podatkowe*. Warszawa, 2002, p. 21.
2 ZIMMERMANN, Jan. *Prawo administracyjne*. Warszawa, 2016, p. 80.; BOĆ, J. *Prawo administracyjne*. Wrocław, 2000, s. 344–345.
3 ETEL, Leonard (red.). *Prawo podatkowe*. Warszawa, 2008, p. 48.
4 MASTALSKI, Ryszard. *Prawo podatkowe*. Warszawa, 2014, p. 20.
5 Ibid., p. 48.
6 Compare: BRZEZIŃSKI, Bogumil. *Wprowadzenie do prawa podatkowego*. Toruń, 2008, p. 256; MASTALSKI, op. cit., p. 56; ETEL, op. cit., p. 48.

The special features of the legal and tax relationship, in which the public interest was placed above the taxpayer's interest, as well as the taxpayer's obligation to self-tax, implies the need for the taxpayer to know the law and have the skills to correctly apply it in the tax calculation process, on the other hand, it poses a threat to the legal security of the individual[7]. The individual (the taxpayer, the payer) bears the risk and legal consequences of any mistakes or errors that arise in the calculation of the tax. This is particularly important in a situation when the quality of tax law does not allow the taxpayer to correctly read the content of his obligations, and the activities of tax administration authorities become difficult to predict. The taxpayer, in unequal legal and tax relations, is a weaker party, dependent on this administration[8].

From the point of view of the taxpayer, and in particular of the protection of their rights, it becomes extremely important for the legislator to respect the rules regarding the creation of tax law, which is based on both the principles common to the entire legal system and the principles of this particular law.

The principle of law (including tax law), in the basic and most common sense, should be understood as the type of a legal norm of particular importance for a given legal system or some branch of law (the law principle in the directive sense[9]. In this sense, the principles of law as compared to other legal norms are distinguished by above-average axiology, functional and hierarchical significance[10]. The legal rules should also be understood as interpretation directives characteristic for the given branch of law (including tax law), which are not legal norms, but which indicate the direction of the interpretation of the law.

Rules that are legal norms can be formulated explicitly in the legal text or derived from all provisions shaping a legal institution[8]. Their meaning is evident, both in the process of making and applying the law (they can

7 KMIECIAK, Zbigniew. Procesowe gwarancje ochrony interesu podatnika. *Kwartalnik Prawa Podatkowego,* 2000, no. 1, p. 21.

8 SZCZUREK, Bożena. *Koncepcja ochrony praw podatnika*. Warszawa, 2008, p. 22.

9 STAWECKI, Tomasz and Piotr WINCZOREK. *Wstęp do prawoznawstwa*. Warszawa, 1996, p. 66.

10 LESZCZYŃSKI, Leszek and Grzegorz MAROŃ. Pojęcie i treść zasad prawa oraz generalnych klauzul odsyłających. Uwagi porównawcze. *Annales Universitatis Mariae Curie-Skłodowska*, Vol. LX, no. 1, Sectio G, 2013, p. 82n.

be useful in choosing the right interpretation result)[11]. The interpretation rules are, however, the achievements of case law and the science of tax law.

These principles permeate each other, or are contained in whole in other principles. However, they have this common feature that they result from the principle of a democratic state of law, referred to in art. 2 of the Constitution of the Republic of Poland[12], and in the development of the content of the majority of them, the jurisprudence of the Constitutional Tribunal (CT) played a special role. This also applies to the principle of tax law's certainty and stability.

2 The principle of certainty and stability of tax law

Article 84 of the Constitution of the Republic of Poland, placed among the constitutional obligations of a man and a citizen, imposes on everyone an obligation to bear public burdens and benefits, including taxes specified in the Act. The absolute order to determine tax burden also results from art. 217 of the Basic Law, according to which the imposition of taxes, other public levies, determination of entities, objects of taxation and tax rates, as well as the rules for granting reliefs and remissions and the category of entities exempt from taxes, is provided by law. The exclusivity of a statutory way in imposing taxes is used, among others, to create of stronger procedural protection of the taxpayer's rights towards public authorities[13].

The exclusivity of enacting tax laws, which is granted to the legislative authority pursuant to art. 84 and 217 of the Constitution of the Republic of Poland, gives the parliament freedom to shape the material content of tax obligations, but does not mean that the content of tax legislation is left to the free recognition of the Parliament[14]. In the first place, tax legislation is subject to similar rules that apply to other normative acts. The difference, however, is that the establishment of tax law is based on certain principles that are only relevant to this law and have become constitutional standards.

11 KARCZYŃSKI, Łukasz. Podstawowe zasady materialnego prawa podatkowego. *Przegląd Naukowy*, Wyższej Szkoły Społeczno-Ekonomicznej w Gdańsku, 2007, no. 6.

12 Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. Nr 78, poz. 483 z późn. zm.).

13 Wyrok TK z dnia 27 listopada 2007 r., sygn. SK 39/06, LEX 318047.

14 GOMUŁOWICZ, Andrzej. *Aspekt prawotwórczy sądownictwa administracyjnego*. Warszawa, 2008, p. 122.

These include, in particular, the above-mentioned principle of parliamentary exclusivity in imposing public levies (Article 84 of the Constitution), the exclusivity principle in determining the essential elements of the legal construction of a tax (Article 217 of the Constitution), rules defining the requirements to be met by a draft tax bill (Articles 123 paragraph 1 of the Constitution) and on the issue of tax executive acts (Article 92 of the Constitution). In drawing up tax bills, the Parliament should also observe all constitutional norms expressing constitutionally protected principles and values[15]. This means linking the legislator with a set of directives regarding the creation of tax law.

The principle of a democratic state of law[16], which is expressed in art. 2 of the Constitution of the Republic of Poland, has the primary importance for the legal order in the state, as it constitutes the basis of all other constitutional principles[17]. Some of them were directly included in the Constitution, others were derived from it through CT case-law. The principle of legality (formal legality) should be included in the rules that have a direct impact on the creation of tax law, and which have a normative character, in addition to the abovementioned principle of exclusivity in shaping tax obligations. It is expressed in art. 7 of the Constitution, according to which public authorities operate on the basis and within the limits of the law. The principle of legalism obliges the state authority to respect the law it has itself established, both in the sphere of lawmaking and the application of law. For a citizen, this principle is of great importance as it allows them to act according to the trust in the state organs acting in the exercise of the competences conferred upon them[18].

The principles that comprise the content of the democratic state rule, which are not *expressis verbis* in the text of the Constitution of the Republic of Poland, but result from the essence and axiology of a democratic state of law, TK includes, in particular, the principle of protection of trust in the state and law. This principle has a relatively general content. With regard to the

15 GOMUŁOWICZ, MAŁECKI, op. cit., p. 99.

16 Art. 2. The Republic of Poland is a democratic state of law that implements the principles of social justice.

17 SKRZYDŁO, Wiesław. *Polskie prawo konstytucyjne.* Lublin, 2003, p. 20–21.

18 TULEJA, Piotr (red.). *Prawo konstytucyjne.* Warszawa, 1997, p. 23.

creation of tax law, it consists of a number of other principles, including: legal certainty and stability, order to comply with the rules of decent legislation, including compliance with the principle of sufficient specificity of law and establishing appropriate *vacatio legis,* protection of acquired rights and interests in progress and the prohibition of retroactivity of the law[19].

The principle of certainty and stability of tax law is one of the most important principles from the point of view of taxpayers and the protection of their rights. Legal certainty and legal security of an individual should be closely related to its economic security. The very essence of the tax itself results in a financial trouble that is perceptible for the taxpayer, and additionally, the taxpayer has a very limited influence on the content of the legal relationship[20], hence legal certainty and the related principle of legal security are of great importance in the law governing public contributions[21]. Frequent changes in tax law and lack of specificity of its provisions make it very difficult for an individual, especially entrepreneurs, to make rational economic decisions in the absence of the possibility to determine future activities of tax administration authorities, as well as forecast own actions[22].

In the case-law of the Constitutional Tribunal, legal certainty is defined as a set of features of the law that ensure the individual's legal security; they allow to decide on one's behaviour based on full knowledge of the premises of state authorities and the legal consequences that their actions may entail[23]. The individual should be able to determine both the consequences of particular behaviours and events on the ground of the system in force at the given moment, and also expect that the legislator will not change them arbitrarily[24].

Legal security of an individual associated with legal certainty enables to predict state bodies' activities as well as to forecast own actions. In this way

19 Wyroki TK z: 13 kwietnia 1999 r., sygn. K 36/98, OTK ZU nr 1/1999, poz. 40; 10 kwietnia 2006 r., sygn. SK 30/04, OKT ZU 4 A/2006, poz. 42; 4 stycznia 2000 r., sygn. K 18/99, OTK ZU nr 1/2000, poz. 1. Compare: GOMUŁOWICZ, Andrzej, MAŁECKI, op. cit., p. 105–108.

20 Wyrok TK z dnia 15 czerwca 2000 r., sygn. P. 3/00, OTK ZU nr 5/2000, p. 690–691.

21 Orzeczenie TK z dnia 2 marca 1992 r., sygn. K. 9/92, OTK ZU 1993, poz. 6.

22 MASTALSKI, op. cit., p. 55–56.

23 Wyrok TK z dnia 19 marca 2007 r., sygn. K 47/05, OTK ZU nr 3 A/2007, poz. 27.

24 Wyrok TK z dnia 19 grudnia 2008 r., sygn. K 19/07, OTK ZU nr 10 A/2008, poz. 182.

the freedom of the individual is realized, who arranges his affairs according to their preferences and assumes responsibility for one's decisions, as well as their dignity, through the respect of the legal order for the individual as an autonomous, rational being[25]. These values, if the law is changed, can be violated by the legislator if the decision is to the individual's surprise, because in given circumstances it could not have foreseen it, especially when the legislator could assume that if the individual could anticipate the change of law, it would decide about her matters differently[26].

In the theory of tax law as well as in the case-law of the Constitutional Tribunal, it is stressed that legal certainty understood as stability and invariability of tax regulations is difficult to achieve due to objective conditions[27], which in particular includes the specific economic situation of the state[28]. Therefore, legal certainty should be understood not only as the immutability of tax regulations, but also conditions for the possibility of anticipating the activities of state bodies and related behaviour of citizens. Thus understood predictability of the state's activities guarantees trust in the legislator and the law, which is why the inevitable increase in encumbrances by changing the law should be made in such a way that the subjects affected by law have adequate time to rationally regulate their interests[29].

The rules protecting legal security, trust in the state and the law as well as acquired rights do not mean a general prohibition of changing the existing regulations, especially in those areas of social life that are subject to rapid changes in reality, as is the case in the economy. However, these principles cannot be understood as a requirement for the law to remain unchanged and to ban the legislator's interference in legal relations extended in time. These rules, however, determine the conditions on which the admissibility of changes in the legal status depends[30].

25 Wyrok TK z dnia 14 czerwca 2000 r., sygn. P 3/00, OTK ZU nr 5/2000, poz. 138 i z dnia 19 grudnia 2008, sygn. K 19/07.

26 WRONKOWSKA, Sławomira. Zmiany w systemie prawnym. *Państwo i Prawo*, 1991, no. 8, p. 8–9.

27 GOMUŁOWICZ, MAŁECKI, op. cit., p. 107.

28 Wyrok TK z dnia 27 lutego 2002 r., sygn. K 47/01, OTK ZU nr 1 A/2002, poz. 6.

29 Ibid.

30 Wyrok TK z dnia 7 maja 2001 r, sygn. K 19/00, OTK ZU nr 2001, no. 4, poz. 82.

The principle of decent legislation is functionally connected with the principles of legal certainty and security as well as protection of trust in the state and its laws. This principle determines the tax legislator's duty to formulate legal provisions in a precise, clear and correct manner in terms of language, so that their content is obvious, does not raise doubts as to the imposed obligations and granted rights and allows for their enforcement[31].

Compliance with the rules of correct legislation is of particular importance in the sphere of taxpayer's rights and freedoms, particularly due to the nature of tax law directly interfering with the sphere of taxpayer's freedom and property and the specific taxpayer's liability for the implementation of tax obligations - tax, penal-fiscal and criminal. Unclear and imprecise formulation of the regulations causes the uncertainty of their addressees as to the content of their rights and obligations and leaves the bodies that apply them excessive freedom in determining in practice the subjective and objective scope of constitutional restrictions on individual freedoms and rights. This assumption can be defined in general as the principle of the specificity of statutory interference in the sphere of constitutional freedoms and individual rights[32]. Therefore, the provision in the legal system that gives the state authorities too much freedom, which may lead to complete arbitrariness of decisions, should be regarded as violating the principle of legal certainty[33]. Hence, especially in tax regulations, exceeding a certain level of ambiguity of legal provisions may constitute an inherent premise of finding their non-compliance with the principle of the rule of law, expressed in art. 2 of the Constitution, from which the order of due specificity of the provisions is derived[34].

The principle of legal certainty is also associated with an order to create tax law, so that the taxpayer (entrepreneur) has the possibility of appropriate tax planning. The introduction of new regulations should take place in such a way that their addressees have enough time to properly manage their affairs and adapt to the changed legal situation. This is connected with

31 Wyrok TK z dnia 29 października 2003 r., sygn. K 53/2002, LEX no. 81788.
32 Wyrok TK z dnia 30 października 2001 r., sygn. K 33/00, OTK ZU nr 7/2001, poz. 217.
33 Wyrok TK z dnia17 maja 2006 r., sygn. K 33/05, OTK ZU nr 5 A/2006, poz. 57.
34 Wyrok TK z dnia 29 października 2003 r., sygn. akt K 53/2002, OTK ZU nr 8 A/2003, poz. 83.

the obligation to introduce the new law with the establishment of an appropriate *vacatio legis* and transitional provisions, which is to secure the taxpayer with the execution of "ongoing business"[35]. This order is closely related to the principle of prohibiting the retroactivity of tax law, which CT understands not only as a prohibition on establishing legal norms that would impose the application of newly established legal norms to events that took place before their entry into force and with which the law has not yet had legal consequences (*lex retro non agit* principle in its proper meaning), but also as a prohibition of establishing intertemporal rules, which are to determine the content of legal relationships created under old norms, which last in the period of entry into force of newly established norms, if these rules produce negative legal (and consequently social) consequences for legal security and respect for acquired rights. The principle of trust in the state requires that retroactivity should not be given to provisions that regulate the rights and obligations of citizens and undermine their legal situation[36].

The principle of non-retroactivity is an important premise of the stability of the tax system and the certainty of tax law. It shapes the principle of citizens' trust in the state and the laws it legislates. Thanks to it, the tax law can shape the current or future behaviour of the taxpayer[37]. Tax legislation introduced retroactively excludes the functions of the law as a regulator of taxpayer behaviour. First of all, because it concerns behaviours already made, which means that the addressees of legal norms are objectively deprived of the possibility of adapting their conduct to the requirements resulting from the content of tax obligations[38].

The Constitutional Tribunal also stressed that the principle of *lex retro non agit* and the principle of protection of the vested rights are of the nature of objective principles, defining the limits of interference of public authorities in the sphere of subjective rights. Violation of these principles may justify the accusation of unlawful entry by this authority into the sphere of constitutionally protected rights or individual freedoms, which in consequence

35 Compare: orzeczenie TK z dnia 15 lipca 1996 r., sygn. K 5/96, OTK ZU nr 4/96, poz. 30 oraz wyrok TK z dnia 10 lipca 2000 r., sygn. SK 21/99, OTK ZU nr 5/2000, poz. 144; wyrok TK z dnia 9 czerwca 2003 r., sygn. OTK ZU nr 6 A/2003, poz. 51.

36 Wyrok TK z dnia 30 listopada 1988 r., sygn. K 1/88, OTK w 1988 r., poz. 6.

37 GOMUŁOWICZ, MAŁECKI, op. cit., p. 103–104.

38 Ibid., p. 104.

leads to the statement of a violation of these rights or freedoms, contrary to the constitutional order[39].

The prohibition of retroactivity in the sphere of the right of claim is not absolute, however. As the Constitutional Tribunal stresses - retrospective power may be given to a legal provision, if it has a particularly strong axiological justification[40]. This means an absolute prohibition of retroactivity of the law, especially if it adversely affects those interests, in particular subjective rights acquired in accordance with the existing regulations[41]. Retroactive application of law does not mean violation of art. 2 of the Constitution, if such provisions improve the legal situation of some addressees of a given legal norm and at the same time do not undermine the legal situation of its other addressees[42].

The creation of tax law while respecting all principles resulting from the Constitution, including the principle of tax law security and stability, translates into the quality of the application of tax law and respect for laws that shape the legal status of the taxpayer towards the state and represent them in the tax relations of the authorities. These principles result both from the legislator's specific duties and the taxpayer's corresponding rights, aimed at balancing the relations between the parties to the tax-related relationship by strengthening the legal position of the taxpayer, duly securing their interests and guaranteeing them a stable and clearly defined situation. These rights are to counterbalance the obligations imposed on them by the provisions of the tax law[43].

3 The right of the taxpayer to good tax law

Today, it is believed that the status of an individual in society and the state is determined primarily by the level of freedom and human rights contained in the constitution[44]. This applies adequately to the taxpayer, whose rights

39 Postanowienie TK z 17 lutego 1999 r., sygn. Ts 154/98, OTK ZU nr 2/1999, poz. 34.
40 Wyrok TK z dnia 2 kwietnia 2007 r., sygn. SK 19/06, OTK ZU nr 4 A/2007, poz. 37.
41 GOMUŁOWICZ, Andrzej. Zasady podatkowe. In: ETEL, op. cit., p. 110.
42 Wyrok TK z 25 września 2000 r., sygn. akt K 26/99, OTK ZU nr 6/2000, poz. 186.
43 BRZEZIŃSKI, Bogumil. Koncepcja praw podatnika i ich ochrony jako przedmiot badań naukowych. *Kwartalnik Prawa Podatkowego,* 2005, no. 1, p. 9–13.
44 See more: ONISZCZUK, Jan. *Wolności i prawa socjalne oraz orzecznictwo konstytucyjne.* Warszawa, 2005, p. 7n.

derive primarily from the rights and freedoms of man and citizen laid down in the constitution. The sources of rights vested in the taxpayer should be sought first in chapters I and II of the Constitution of the Republic of Poland: "Rzeczpospolita" and "Freedoms, rights and obligations of a person and a citizen". The provisions of these chapters establish directly and indirectly a number of important principles for the establishment and application of law, including tax law, as well as a number of rights relevant to the legal situation of a citizen – a taxpayer[45]. The purpose of these regulations is to protect the taxpayer against freedom in shaping the tax structures by the legislator, as well as to secure their legally protected personal and property interests in the process of establishing and applying tax law[46]. Individual rights and freedoms are met by specific duties on the part of public authorities, and the individual should have the procedural option of enforcing these obligations[47].

The provisions of the Basic Law, constituting the rights of the taxpayer as a person and a citizen, are characterized by a high degree of generality, both as to the content of particular rights and the scope of their protection, hence these rights were developed and supplemented at the level of ordinary legislation, both in general and detailed tax law. It seems, however, that the dispersion of taxpayer's rights in various normative acts, while not defining the legal concept of "taxpayer's law", may result in lack of taxpayers' awareness of their rights. For this reason, in the doctrine of tax law, for many years attempts have been made to classify these rights and determine their material content.

In Poland, the first attempt to systematize the taxpayer's rights was made in a document called the Taxpayer's Declaration of Rights (hereinafter referred to as the Declaration)[48]. The authors of the Declaration, among the

45 SZCZUREK, op. cit., s. 44.

46 ONISZCZUK, Jan. Prawo daniowe w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego. *Glosa,* 1996, no. 10, p. 1.

47 GARLICKI, Leszek. *Polskie prawo konstytucyjne*. Warszawa, 2002, p. 102.

48 Deklaracja Praw Podatnika, podpisana w Warszawie, dnia 18 maja 2011 r. Available at: http://www.hfhrpol.waw.pl/precedens/aktualnosci/konferencja-dzien-ochrony--praw-podatnika.html [cit. 11. 10. 2017] or https://krdp.pl/files/newsall/1643.doc [cit. 11. 10. 2017].

taxpayer's rights, have distinguished the taxpayer's right to good tax law[49]. It has been exposed in the Declaration under the first item, which may indicate that it has a special rank, which has the greatest impact on shaping the taxpayer's relationship with the state and the tax authorities representing it. As the Declaration indicates, the taxpayer's right to good tax law is carried out in particular by the fact that: tax law is created as part of legislative procedures ensuring the consideration and balance of public interest and individual interests; the legislator ensures proper transparency and comprehensibility of normative acts; the legislator abides by the due date between the announcement of the provision and its entry into force (*vacatio legis*) and the principle of non-retroactivity of law with regard to the provisions that act to the disadvantage of the taxpayer; the legislator will reject the "presumption of unfairness" of the taxpayer as a bad assumption accompanying the creation of tax law; the law creates the mechanisms necessary for the proper functioning and development of the competent tax administration[50].

The manner of formulating the taxpayer's right to good tax law clearly indicates that the authors of the Declaration see a guarantee of its protection both in the proper process of tax law creation and its application. The content of the taxpayer's right to good tax law is functionally linked to the principle of the certainty and stability of tax law, as evidenced by the case-law of the Constitutional Tribunal which defines the essence of this principle. It should be emphasized that the Declaration is not an act of binding law and has no. binding force, it is only an indication of the taxpayer's rights, derived from the constitutional principle of a democratic state of law, which every citizen-taxpayer should be aware of, and which should be ensured during both a process of creation as well as the application of tax law. On the other hand, apart from the Declaration, the taxpayer's right to good tax law has not yet been defined in other documents created by representatives of science, judges and tax practitioners. This law has also not been given a normative meaning, therefore the main source of determining the content of this law remains the Declaration of Taxpayer Rights.

49 BRZEZIŃSKI, Bogumił. Deklaracja Praw Podatnika (propozycja systematyzacji tez). *Kwartalnik Prawa Podatkowego,* 2008, no. 2, p. 111–112.

50 Ibid.

4 The principle of reliability and stability of tax law and the quality of Polish tax law

The constitutional principles and values that should be respected by the Polish legislator are not always reflected in the process of creating the tax law. This is confirmed not only by the CT judgments cited earlier, but also studies on the condition of tax law in Poland[51] and the control of the creation and application of tax law under the rule of the Constitution of the Republic of Poland[52]. As a result, Polish tax law is characterized by the lack of stability, certainty, transparency, excessive casuistry.

The reason for the imperfections of tax law in Poland is the dominance of the legislative process with the instrumental taxation objectives, mainly fiscal ones, determined mainly by the current economic situation. Non-instrumental goals are minimized, so that the basic taxation grounds – economic and social – cease to restrict the freedom of the legislator, which acquires the qualities of arbitrariness[53].

The reasons for irregularities in the scope of tax law creation should also be noticed in the faulty constitutional model of its creation, where the actual organization of this process is defective and its participants do not fulfil their tasks[54]. As a result, tax law is characterized by low level of legislation, complexity of legal language and non-compliance with the rules of legislative technique[55].

51 Compare: BRZEZIŃSKI, Bogumił and Włodzimierz NYKIEL. Stan prawa podatkowego w Polsce. Raport 2000. *Kwartalnik Prawa Podatkowego*, 2000, no. 1, p. 111n; BRZEZIŃSKI, Bogumił and Włodzimierz NYKIEL. Stan prawa podatkowego w Polsce. Raport 2005. *Kwartalnik Prawa Podatkowego*, 2006, no. 1, p. 103n; BRZEZIŃSKI, Bogumił and Włodzimierz NYKIEL. Stan prawa podatkowego w Polsce. Raport 2010. *Kwartalnik Prawa Podatkowego*, 2011, no. 1, p. 61n.

52 ETEL, Leonard, Cezary KOSIKOWSKI and EUgeniusz RUŚKOWSKI. *Kontrola tworzenia i stosowania prawa podatkowego pod rządami Konstytucji RP*. Warszawa, 2006.

53 MASTALSKI, Ryszard. Charakterystyka ogólna prawa podatkowego. In: ETEL, L. (red.), op. cit., p. 357.

54 KOSIKOWSKI, Cezary. Kontrola tworzenia prawa podatkowego. In: ETEL, KOSIKOWSKI, RUŚKOWSKI, op. cit., p. 21n; Compare: BRZEZIŃSKI, NYKIEL, 2000, op. cit., p. 111n; BRZEZIŃSKI, NYKIEL, 2006, op. cit., p. 103n; BRZEZIŃSKI, NYKIEL, 2011, op. cit., p. 61n; Compare: BRZEZIŃSKI, Bogumił. Relacje między administracją podatkową a podatnikami – od konfrontacji do współpracy. In: BORZYSZKOWSKI, P., A. HUCHLA and E. RUTKOWSKA-TOMASZEWSKA (red.). *Podatnik versus organ podatkowy. Studia Finansowoprawne*. Wrocław, 2011, no. 2, p. 35n.

55 Ibid.

Another negative and quite common phenomenon in the creation of tax law in Poland is making changes in tax laws as if "by the way" of amending other laws, often having nothing to do with tax law. Such practice of law-making violates the principle of certainty and stability of tax law, because it causes confusion of taxpayers in the tax law regulations, which, due to their frequent changes, are difficult to recognize. In addition, this is in contradiction with the principles of legislative technique[56], according to which changes to specific acts should be made by means of acts indicated in the title of the amending act, and not by changing another law.

An example of this is the Tax Ordinance Act[57], which since its entry into force[58], has nearly 150[59] laws and amending regulations[60], with the majority of changes including changes that include entire packages of amending regulations. Only from January 2015 to November 2017 it has been changed by over 30 amending acts, with only 9 of them being titled as an act amending the Tax Ordinance Act, the remaining acts concerned the content of other legal acts, often not related to taxes at all[61].The Personal Income Tax Act, in 2017 alone, was amended 19 times, of which only 6 amendments amending the Act in their titles indicated an amendment to this Act, the remaining ones concerned the contents of other legal acts[62]. A similar situation applies to the act on income tax from legal persons or the act on tax on goods and services.

56 Regulation of the President of the Council of Ministers of 20 June 2002 on the principles of legislative technique (consolidated text: Journal of Laws of 2016, item 283). Pursuant to § 18 (1) of the Regulation *the subject of the Act should be defined as succinctly as possible, but in a way adequately informing about its content*. In accordance with paragraph 2, *specifying the subject matter of the Act, the titles of other acts, with the exception of the amending Act and the Act introducing another Act, in which only the subject of the amended Act or the Introductory Act are referred respectively, are not referred to.*

57 Ustawa z dnia 27 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (t.j. Dz. U. z 2017 r., poz. 201 z późn. zm.).

58 Consolidated text since 1 January 1998.

59 As on 6 November 2017.

60 These regulations concerned the amounts listed in Article 41 § 1, art. 112 § 1 point 3 and art. 262 § 1 point 3 of the Act of 27 August 1997 Tax Ordinance.

61 For example: the Act of 31 March 2016 amending the act on investment funds and some other acts (Journal of Laws of 2016, item 615) – amending Tax Ordinance. pursuant to art. 12; Act of 25 September 2015 amending the act on associations and certain other acts (Journal of Laws of 2015, item 1923) – amending Tax Ordinance pursuant to art. 5; Act of 10 July 2015 amending the Civil Code, the Act of November 17, 1964 – the Code of Civil Procedure and some other acts (Journal of Laws of 2015, item 1311) – amending Tax Ordinance pursuant to art. 9.

62 As on 6 November 2017.

Irregularities in the process and mechanisms of tax law creation directly translate into difficulties in the process of its application, which is confirmed, among others, by the results of the audit of the Supreme Audit Office (NIK) covering the activities of tax administration bodies. In the opinion of the Supreme Audit Office, the application of tax law in Poland is subject to a number of irregularities, resulting from, among others, the complexity and instability of Polish tax law. As pointed out by the Supreme Audit Office, numerous changes to the regulations, exclusion and referral to the proper application of provisions contained in other acts cause that they become illegible and increase the risk of making errors by taxpayers[63].

Also in the opinion of entrepreneurs, the lack of stability of tax law is the weakest element of the Polish tax system. This is confirmed by the research conducted by KPMG in Poland[64], the results of which, in relation to the problem under examination, are presented in the table below.

Table 1: Stability of Polish tax law in the opinion of entrepreneurs[65]

	Stability assessment of Polish tax law in 2013–2017 (on a scale from 1 to 5)				
Year	2013	2014	2015	2016	2017
Average grade	1,9	1,9	2,1	1,9	1,8

Key: 1 – very poor; 2 – poor; 3 – medium; 4 – good; 5 – very good

63 Informacja o wynikach kontroli prowadzenia przez organy skarbowe postępowań podatkowych i kontrolnych, Najwyższa Izba Kontroli. Departament Budżetu i Finansów. Warszawa, 2004, p. 14; Informacja o wynikach kontroli poboru podatku dochodowego od osób fizycznych, Najwyższa Izba Kontroli. Departament Budżetu i Finansów. Warszawa, 2010, s. 12; Informacja o wynikach kontroli prawidłowości postępowań kontrolnych i podatkowych prowadzonych przez organy podatkowe i organy kontroli skarbowej, Najwyższa Izba Kontroli. Departament Budżetu i Finansów. Warszawa, 2011, s. 9.

64 KPMG Ltd. Company is a Polish limited liability company and a member of the KPMG network consisting of independent member companies associated within KPMG International Cooperative („KPMG International"), a Swiss law entity.

65 KPMG w Polsce, Polski system podatkowy w ocenie uczestników Kongresu Podatków i Rachunkowości KPMG, za lata, 2013, 2014, 2015, 2016, 2017. Available at:
- http://www.ksiegowosc.org/download/artykuly/52928/Polski_system_podatkowy_%20styczen_2014.pdf;
- http://www.pit.pl/polski-system-podatkowy-wymaga-gruntownych-reform—patronat-pitpl-14471/;
- https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/pdf/2016/03/pl-raport-KPMG--polski-system-podatkowy-2016.pdf;
- https://home.kpmg.com/pl/pl/home/insights/2017/02/raport-polski-system-podatkowy-wedlug-uczestnikow-vii-kongresu-podatkow-i-rachunkowosci-kpmg.html.

5 Summary

In the light of the considerations outlined above and regarding the essence of the principle of tax stability and security, as well as the quality of tax law and application, the question arises whether in a situation where tax law is unstable, non-transparent, making it unclear or completely illegible to its recipient – taxpayer – when its application by tax authorities and fiscal control authorities is burdened with many irregularities, proper protection of the taxpayer's right to good tax law resulting from the constitution and tax bills is ensured.

In a situation where the basis for shaping legal relations of a taxpayer and a public-law entity is the law that is created in violation of the principle of certainty and stability, the law that does not meet the requirements of proper legislation, and the application of tax law is subject to numerous irregularities, when the taxpayer is not convinced that the tax administration acts in a fair and reliable manner, and its actions are predictable[66], it is difficult not to notice the threat of the taxpayer's rights. This is justified in particular due to the nature of tax law, directly interfering with the freedom and ownership of the taxpayer, the essence and the manner of establishing tax and legal relations, and also due to the taxpayer's special responsibility (tax, penal and criminal) that they bear for the fulfilment of duties imposed on them by tax law.

In the case of frequent changes in tax law, high inconsistency, casuistry and lack of precision of legal regulations, which lead to difficulties in reconstructing the elements of the tax and legal factual status, the taxpayer is exposed to the risk of arbitrary actions on the part of the tax administration[67]. For this reason, the need to strive to improve the quality of tax law, reduce the frequency of its changes and stabilize becomes prominent. Ensuring appropriate transparency and comprehensibility of tax law, introducing tax law while maintaining proper *vacatio legis* and ensuring protection of the taxpayer's interests in progress, will allow the taxpayer to properly reconstruct the tax and legal factual state, and thus proper fulfilment

66 BRZEZIŃSKI, Bogusław. Deklaracja praw podatnika (propozycja systematyzacji tez). In: *Kwartalnik Prawa Podatkowego*, 2008, no. 2, p. 111.

67 KMIECIAK, op. cit., s. 21.

of tax obligations and payment tax in the correct amount (neither lower nor higher than it results from the provisions of tax law). This ensures legal and economic security of the taxpayer.

In addition, it seems that in order to ensure the taxpayer's right to good tax law, it is necessary that changes to tax law were preceded by detailed analyzes of current solutions, including assessments of achieving the intended goals.

Literature

BOĆ, Jan. *Prawo administracyjne*. Wrocław, 2000.

BRZEZIŃSKI, Bogumił. *Wprowadzenie do prawa podatkowego.* Toruń, 2008.

BRZEZIŃSKI, Bogumił. Deklaracja Praw Podatnika (propozycja systematyzacji tez). *Kwartalnik Prawa Podatkowego,* 2008, no. 2.

BRZEZIŃSKI, Bogumił. Koncepcja praw podatnika i ich ochrony jako przedmiot badań naukowych. *Kwartalnik Prawa Podatkowego,* 2005, no. 1.

BRZEZIŃSKI, Bogumił. Relacje między administracją podatkową a podatnikami – od konfrontacji do współpracy. In: BORZYSZKOWSKI, P., A. HUCHLA and E. RUTKOWSKA-TOMASZEWSKA (red.). *Podatnik versus organ podatkowy. Studia Finansowoprawne.* Wrocław, 2011, no. 2.

BRZEZIŃSKI, Bogumił and Włodzimierz NYKIEL. Stan prawa podatkowego w Polsce. Raport 2000. *Kwartalnik Prawa Podatkowego,* 2000, no. 1.

BRZEZIŃSKI, Bogumił and Włodzimierz NYKIEL. Stan prawa podatkowego w Polsce. Raport 2005. *Kwartalnik Prawa Podatkowego,* 2006, no. 1.

BRZEZIŃSKI, Bogumił and Włodzimierz NYKIEL. Stan prawa podatkowego w Polsce. Raport 2010. *Kwartalnik Prawa Podatkowego,* 2011, no. 1.

Deklaracja Praw Podatnika, podpisana w Warszawie, dnia 18 maja 2011 r. Avaliable at: http://www.hfhrpol.waw.pl/precedens/aktualnosci/konferencja-dzien-ochrony-praw-podatnika.html [cit. 11. 10. 2017] or https://krdp.pl/files/newsall/1643.doc [cit. 11. 10. 2017].

ETEL, Leonard (red.). *Prawo podatkowe.* Warszawa, 2008.

ETEL, Leonard (red.). *System prawa finansowego. Tom III – Prawo daniowe.* Warszawa, 2010.

ETEL, Leonard, Cezary KOSIKOWSKI and EUgeniusz RUŚKOWSKI. *Kontrola tworzenia i stosowania prawa podatkowego pod rządami Konstytucji RP*. Warszawa, 2006.

GARLICKI, Lech. *Polskie prawo konstytucyjne*. Warszawa, 2002.

GOMUŁOWICZ, Andrzej. *Aspekt prawotwórczy sądownictwa administracyjnego*. Warszawa, 2008.

GOMUŁOWICZ, Andrzej and Jerzy MAŁECKI. *Podatki i prawo podatkowe*. Warszawa, 2002.

Informacja o wynikach kontroli prowadzenia przez organy skarbowe postępowań podatkowych i kontrolnych, Najwyższa Izba Kontroli. Departament Budżetu i Finansów. Warszawa, 2004.

Informacja o wynikach kontroli poboru podatku dochodowego od osób fizycznych, Najwyższa Izba Kontroli. Departament Budżetu i Finansów. Warszawa, 2010.

Informacja o wynikach kontroli prawidłowości postępowań kontrolnych i podatkowych prowadzonych przez organy podatkowe i organy kontroli skarbowej, Najwyższa Izba Kontroli. Departament Budżetu i Finansów. Warszawa, 2011.

KARCZYŃSKI, Łukasz. Podstawowe zasady materialnego prawa podatkowego. *Przegląd Naukowy*, Wyższej Szkoły Społeczno-Ekonomicznej w Gdańsku, 2007, no. 6.

KMIECIAK, Zbigniew. Procesowe gwarancje ochrony interesu podatnika *Kwartalnik Prawa Podatkowego*, 2000, no. 1.

Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. Nr 78, poz. 483 z późn. zm.).

KPMG w Polsce, Polski system podatkowy w ocenie uczestników Kongresu Podatków i Rachunkowości KPMG, za lata, 2013, 2014, 2015, 2016, 2017. Available at:

- http://www.ksiegowosc.org/download/artykuly/52928/Polski_system_podatkowy_%20styczen_2014.pdf
- http://www.pit.pl/polski-system-podatkowy-wymaga-gruntownych--reform—patronat-pitpl-14471/

- https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/pdf/2016/03/pl-raport-KPMG-polski-system-podatkowy-2016.pdf
- https://home.kpmg.com/pl/pl/home/insights/2017/02/raport-polski-system-podatkowy-wedlug-uczestnikow-vii-kongresu--podatkow-i-rachunkowosci-kpmg.html.

LESZCZYŃSKI, Leszek and Grzegorz MAROŃ. Pojęcie i treść zasad prawa oraz generalnych klauzul odsyłających. Uwagi porównawcze. *Annales Universitatis Mariae Curie-Skłodowska*, 2013, Vol. LX, 1, Sectio G, p. 82n.

MASTALSKI, Ryszard. *Prawo podatkowe*. Warszawa, 2014.

ONISZCZUK, Jan. *Wolności i prawa socjalne oraz orzecznictwo konstytucyjne*. Warszawa, 2005.

ONISZCZUK, Jan. Prawo daniowe w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego. *Glosa,* 1996, no. 10.

Orzeczenie TK z dnia 30 listopada 1988 r., sygn. K 1/88, OTK w 1988 r., poz. 6.

Orzeczenie TK z dnia 2 marca 1992 r., sygn. K 9/92, OTK ZU 1993, poz. 6.

Orzeczenie TK z dnia 15 lipca 1996 r., sygn. K 5/96, OTK ZU nr 4/96, poz. 30.

Postanowienie TK z 17 lutego 1999 r., sygn. Ts 154/98, OTK ZU nr 2/1999, poz. 34.

Rozporządzenie Prezesa Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2002 r. w sprawie zasad techniki prawodawczej (t.j. Dz. U. z 2016 r., poz. 283).

SKRZYDŁO, Wiesław. *Polskie prawo konstytucyjne*. Lublin, 2003.

STAWECKI, Tomasz and Piotr WINCZOREK. *Wstęp do prawoznawstwa*. Warszawa, 1996.

SZCZUREK, Bożena. *Koncepcja ochrony praw podatnika*. Warszawa, 2008.

TULEJA, Piotr (red.). *Prawo konstytucyjne*. Warszawa, 1997.

Ustawa z dnia 31 marca 2016 r. o zmianie ustawy o funduszach inwestycyjnych oraz niektórych innych ustaw (Dz. U z 2016 r., poz. 615).

Ustawa z dnia 25 września 2015 r. o zmianie ustawy o stowarzyszeniach oraz niektórych innych ustaw (Dz. U z 2015 r., poz. 1923).

Ustawa z dnia 10 lipca 2015 r. o zmianie ustawy Kodeks cywilny, ustawy z dnia 17 listopada 1964 r. – Kodeks postępowania cywilnego oraz niektórych innych ustaw (Dz. U z 2015 r., poz. 1311).

Ustawa z dnia 27 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (t.j. Dz. U. z 2017 r., poz. 201 z późn. zm.).

WRONKOWSKA, Sławomira. Zmiany w systemie prawnym. *Państwo i Prawo*, 1991, z. 8.

Wyrok TK z dnia 13 kwietnia 1999 r., sygn. K 36/98, OTK ZU nr 1/1999, poz. 40.

Wyrok TK z dnia 4 stycznia 2000 r., sygn. K 18/99, OTK ZU nr 1/2000, poz. 1.

Wyrok TK z dnia 14 czerwca 2000 r., sygn. P 3/00, OTK ZU nr 5/2000, poz. 138.

Wyrok TK z dnia 15 czerwca 2000 r., sygn. P. 3/00, OTK ZU nr 5/2000, s. 690–691.

Wyrok TK z dnia 10 lipca 2000 r., sygn. SK 21/99, OTK ZU nr 5/2000, poz. 144.

Wyrok TK z 25 września 2000 r., sygn. K 26/99, OTK ZU nr 6/2000, poz. 186.

Wyrok TK z dnia 7 maja 2001 r, sygn. K 19/00, OTK ZU nr 4/2001, poz. 82.

Wyrok TK z dnia 30 października 2001 r., sygn. K 33/00, OTK ZU nr 7/2001, poz. 217.

Wyrok TK z dnia 27 lutego 2002 r., sygn. K. 47/01, OTK ZU nr 1 A/2002, poz. 6.

Wyrok TK z dnia 9 czerwca 2003 r., sygn. OTK ZU nr 6 A/2003, poz. 51.

Wyrok TK z dnia 29 października 2003 r., sygn. K 53/2002, OTK ZU nr 8 A/2003, poz. 83.

Wyrok TK z dnia 10 kwietnia 2006 r., sygn. SK 30/04, OKT ZU nr 4 A/2006, poz. 42.

Wyrok TK z dnia17 maja 2006 r., sygn. K 33/05, OTK ZU nr 5 A/2006, poz. 57.

Wyrok TK z dnia 19 marca 2007 r., sygn. K 47/05, OTK ZU nr 3 A/2007, poz. 27.

Wyrok TK z dnia 2 kwietnia 2007 r., sygn. SK 19/06, OTK ZU nr 4 A/2007, poz. 37.

Wyrok TK z dnia 27 listopada 2007 r., sygn. SK 39/06, LEX 318047.

Wyrok TK z dnia 19 grudnia 2008 r., sygn. K 19/07, OTK ZU nr 10 A/2008, poz. 182

ZIMMERMANN, Jan. *Prawo administracyjne*. Warszawa, 2016.

Contact – e-mail

elzbieta.ambrozej@gmail.com

Vliv daní na stabilitu podnikatelského prostředí

Milan Bakeš, Jakub Vojtěch

Právnická fakulta, Univerzita Karlova, Česká republika

Abstract in original language

Předmětem tohoto příspěvku je poukázat na některé příčiny a průvodní jevy daňověprávní nestability v České republice. Autoři se nejprve zaobírají samotným institutem daní z pohledu finančněprávní teorie a představují stručný popis daňové soustavy České republiky s vysvětlením toho, co lze považovat za daně v užším a širším smyslu. Následuje pojednání o současné ekonomické situaci a hlavních problémech, které v době ekonomické prosperity sužují podnikatelské prostředí. Mezi ně lze řadit zejména komplikovanost a nestabilitu daňověprávního rámce. Po zhodnocení současného stavu je předložen popis stávajících řešení a návrh možností de lege ferenda, která zahrnují konkrétní opatření v daňově-legislativní strategii a úpravu daňového systému.

Keywords in original language

Daně; podnikání; stabilita; daňový systém; reforma.

Abstract

The subject of this paper is to point out certain causes of tax law instability in the Czech Republic and its related effects. The authors first deal with the concept of taxes in terms of financial law theory and present a brief description of the tax system of the Czech Republic accompanied by an explanation of what can be regarded as taxes in a narrower and broader sense. This is followed by a discussion of the current economic situation and the main problems that, in times of economic prosperity, are making troubles to the business environment. These problems include in particular the complexity and instability of the tax law framework. After evaluating the current situation, a description of the existing solutions and suggestions de lege ferenda is presented. The suggestions include specific measures in the tax-legislative strategy and an adjustment of the tax system.

Keywords

Taxes; Business, Stability; Tax System; Reform.

1 Úvod[1]

Známé rčení praví, že jedinými jistotami jsou pouze daně a smrt. Ačkoliv rozumný občan uváží nutnost existence daní vzhledem k potřebě financovat soudy, školství, justici a další funkce státu a veřejné moci, často právě nepopulární daně historicky způsobovaly pád vlád, nepokoje a dokonce i revoluce. V rámci politické soutěže se pak přirozeně profilují různé politické názory na to, jak by daňová soustava či daňový systém jako takový měly být parametricky nastaveny. Prostorem, ve kterém se rozhoduje o těchto otázkách a zejména o druhu a výši jednotlivých daní, je fiskální politika.

Právní povinnost spočívající v placení daní zasahuje do mnoha sfér lidského života, vždy dle konkrétního typu zdanění (příjem, věc, majetek apod.). Pro daně a daňovou oblast je totiž příznačné, že se zde více než v jiných oborech právem požadované chování pojí s jasnými ekonomickými dopady na chování adresátů práva, nevyhnutelně proto rovněž na podnikatelskou sféru. Daně jsou pro podnikání – izolovaně posuzováno – regulatorní zátěží, ekonomickým nákladem.

Přední český národohospodář a politik K. Engliš dovozoval, že *„souhrn hospodářství na území státu [je] nejen pozorován jako celek, nýbrž i ovládán jednotnou vůlí zákonodárce a vlády, aby se vyvíjel k určitým cílům kultury a blahobytu[,] s tohoto stanoviska mluvíme pak o hospodářství národním nebo politickém, nebo též sociálním.“*[2] Vlády v demokratických zemích s tržní ekonomikou, jakou je i Česká republika, nicméně neřídí a ani nemohou řídit národní hospodářství přímo a na každodenní bázi, jsou nicméně způsobilé pomocí určitých nástrojů ovlivňovat některé ekonomické faktory nebo podporovat či tlumit národohospodářské procesy v rámci hospodářské politiky, jejíž součástí je politika finanční, resp. fiskální. Kromě toho vláda a potažmo orgány veřejné moci obecně (zejména

---

1 Tento text byl zpracován v rámci projektu studentského vědeckého výzkumu *„Finance a informační technologie jako hybatelé právní regulace v zemích Evropské unie a jejich trestněprávní aspekty“* realizovaného v letech 2017–2019 na Právnické fakultě Univerzity Karlovy, SVV 260 360/2017, a v rámci programu *„PROGRES Q02 – Publicizace práva v evropském a mezinárodním srovnání“* realizovaného v roce 2018 na Právnické fakultě Univerzity Karlovy.

2 ENGLIŠ, Karel. *Národní hospodářství (příručka)*. 2. vyd. Praha: Nakladatelství Fr. Borový v Praze, 1928, s. 1.

v podobě zákonodárného sboru) jsou příslušné k nastavování regulatorního rámce pro fungování podnikatelského prostředí.

V České republice se potýkáme s tím, že se změnou vlády a obměnou zákonodárného sboru se často zcela mění i orientace fiskální politiky a daňové legislativy. To je samo o sobě přirozené, neboť určováním veřejných příjmů a výdajů, tedy množstvím peněžní masy, která má být přerozdělena ve veřejných rozpočtech, projevují vláda a zákonodárce svou politickou vůli a ideově-hodnotovou orientaci, kterou se zavázali prosazovat jako reprezentanti občanů. Zásahy do právního řádu a daňového systému by se ovšem měly odehrávat v určitých mantinelech, respektovat dlouhodobější logiku a strategii a vyznačovat se určitou vizí, jak mají v konečném důsledku právní řád a daňový systém vypadat. Patrně největší slabinou české daňové legislativy je však absence dlouhodobého směřování[3] a její celková nestabilita, pro níž je příznačný značný počet právních předpisů novelizujících právní předpisy stávající, stejně jako přijímání právních předpisů přinášejících zcela nové povinnosti (z poslední doby lze jen ve vztahu k podnikatelům zmínit v daňové oblasti např. kontrolní hlášení nebo elektronickou evidenci tržeb).

Předmětem tohoto článku je nejprve stručně rozebrat, co lze považovat v České republice za daně. V návaznosti na to následuje prozkoumání toho, co stojí v prvopočátku nestabilní daňověprávní legislativy, která bývá často kritizována podnikateli. Cílem je též popsat některé její průvodní jevy a rovněž to, jak je tento stav doposud řešen a jak je možné si počínat v budoucnu *de lege ferenda*. Nastolený problém bude rozebrán rovněž v širším kontextu prosperující tuzemské ekonomiky a v mezinárodním srovnání při poukazu na hodnocení celkového stavu daňového systému České republiky. Úvahy budou rozvedeny pouze z právního hlediska, tj. ve středu zájmu stojí problémy spojené s častými změnami daňové legislativy a obtížnou predikovatelností jejího vývoje pro podnikání v tuzemsku. Převážně ekonomické aspekty (zejména ohledně výše daňového zatížení podnikatelů a jiných subjektů, stejně jako případné úvahy související s reformou v tomto smyslu) nebudou podrobněji rozváděny.

3 HOLÉCIOVÁ, Vlasta. Firmám chybí jistota, stabilita a předvídatelnost, říká expert na daně. *businessinfo.cz* [online]. 16. 1. 2016 [cit. 2. 1. 2018]. Dostupné z: http://www.businessinfo.cz/cs/clanky/firmam-chybi-jistota-stabilita-a-predvidatelnost-rika-expert-na-dane-72983.html.

2 Pojem daní a jejich právní úprava v České republice

Vymezit právně pojem „daň“, ačkoli je toto slovo běžně používáno a jeho význam je jasný i laikovi, není vůbec snadné. Dle právnického slovníku D. Hendrycha se pod označením daně rozumí *„platební povinnost, která je stanovena veřejným právem (zákonem) k získání příjmů pro úhradu celospolečenských potřeb, aniž je přitom zdaňovaným subjektům poskytnuto ekvivalentní protiplnění“*[4]. Z historického hlediska se totiž daně vyvinuly z tzv. regálů, kdy z původního úzkého rámce panovníkových oprávnění zcizovaných za úplatu začaly vybočovat ty nároky panovníka (státní moci), za které nebylo poskytováno žádné protiplnění. Veřejná moc tak započala vyžadovat platby pouze z toho důvodu, že potřebovala prostředky ke krytí nákladů spojených s výkonem státoprávních funkcí.

Ústavní soud České republiky rozumí pod zkoumaným pojmem *„veřejnoprávní povinná peněžitá plnění jednotlivcem státu“*[5]. V dalším svém rozhodnutí v podstatě vychází ze systematického zařazení ustanovení o daních a poplatcích v Listině základních práv a svobod[6], když pojímá ustanovení čl. 11 odst. 5 jako *„ústavní zmocnění pro Parlament k legitimnímu omezení vlastnického práva skrze jím přijatý zákon“*[7]. Legitimita zdaňování a tím zásahu do autonomní sféry jednotlivce se přitom dle posledně citovaného rozhodnutí opírá o *„ústavně aprobovaný veřejný zájem, jehož podstata v případě daní spočívá ve shromažďování finančních prostředků na zabezpečování různých typů veřejných statků“*[8].

Na rozdíl od právníků, kteří jsou zaměřeni na formální stránku věcí a spíše jejich popis, resp. aplikaci obecného, tedy toho, co býti má, na to, co jest, pokládají si ekonomové častěji otázky mířící na efektivitu, účelnost a hospodárnost v chování lidí. Jednou z takových otázek je patrně i ta, proč vůbec

---

4 HENDRYCH, Dušan a kol. *Právnický slovník*. 2. rozš. vyd. Praha: C. H. Beck, 2003, s. 79. ISBN 80-7179-740-5.

5 Nález Ústavního soudu ze dne 18. 8. 2004, sp. zn. Pl. ÚS 7/03, ve věci změny sazeb zákonného pojištění odpovědnosti zaměstnavatele za škodu. Tento nález byl publikován ve Sbírce zákonů pod č. 512/2004 Sb.

6 Usnesení předsednictva České národní rady ze dne 16. prosince 1992 č. 2/1993 Sb., o vyhlášení LISTINY ZÁKLADNÍCH PRÁV A SVOBOD jako součásti ústavního pořádku České republiky, ve znění ústavního zákona č. 162/1998 Sb.

7 Nález Ústavního soudu ze dne 21. 4. 2009, sp. zn. Pl. ÚS 29/08, ve věci ústavnosti daně z převodu nemovitostí. Tento nález byl publikován ve Sbírce zákonů pod č. 181/2009 Sb.

8 Tamtéž.

existují daně, poplatky a obdobná peněžitá plnění. Z hlediska práva je totiž téměř irelevantní, co a proč má být daní zatíženo.[9] Teorie národního hospodářství v daních shledává základní mechanismus redistribuce bohatství v národním hospodářství. Zároveň představují stěžejní část příjmové stránky veřejných rozpočtů, a tedy symbolizují příspěvek na chod veřejných institucí. Smysl a účel daní kupříkladu poměrně výjimečně výslovně normuje portugalská ústava, když stanoví, že cílem fiskálního systému je *„uspokojit finanční potřeby státu a dalších veřejných orgánů a zajistit spravedlivé rozdělení příjmů a bohatství"*[10].

Ať už jsou však daně chápány jakkoli, vždy bývá akcentována jejich charakteristika jako masy peněz, která proudí od občanů ke státu,[11] a to za účelem shromáždění prostředků ve veřejných rozpočtech k zabezpečení veřejných statků a veřejných úkolů.[12] Jedná se tedy o přispění na veřejné výdaje či lépe řečeno transferované prostředky na financování veřejného sektoru, zejména funkce státu a veřejné správy.

2.1 Hlavní východiska teorie finančního práva

Daň je hlavním pojmem daňového práva. Je užíván celou řadou českých právních předpisů, aniž by v nich byl ovšem definován. Daňový řád[13] nevymezuje daň jako legislativní zkratku, ale jako širokou legální definici pouze pro své vlastní účely,[14] přičemž pojem daň použitý v jiném právním předpise automaticky neznamená, že se jedná o daň ve smyslu daňového řádu.[15]

---

9 Jisté meze, dané zejména ústavním právem, tu však samozřejmě jsou. Kupř. Ústavní soud České a Slovenské Federativní Republiky vyslovil ve vztahu k daňové oblasti názor, že *„je třeba požadovat, aby zákonodárný orgán podložil svoje rozhodnutí objektivními a racionálními kritérii"*. Blíže viz nález Ústavního soudu České a Slovenské Federativní Republiky ze dne 8. 10. 1992, sp. zn. Pl. ÚS 22/92.

10 Viz Constitution of the Portuguese Republic from April 25, 1976. Seventh revision. *wipo.int* [online]. čl. 103, odst. 1. [cit. 8. 1. 2018]. Dostupné z: http://www.wipo.int/wipolex/en/text.jsp?file_id=206670

11 JURČÍK, Radek. *Daňové systémy v České republice a v mezinárodním srovnání se zaměřením na aktuální trendy*. Ostrava: Key Publishing, 2015, s. 11. ISBN 978-80-7418-176-4.

12 BOHÁČ, Radim. *Daňové příjmy veřejných rozpočtů v České republice*. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2013, s. 67. ISBN 978-80-7478-045-5.

13 Zákon č. 280/2004 Sb., daňový řád, v platném znění.

14 A to jako a) peněžité plnění, které zákon označuje jako daň, clo nebo poplatek, b) peněžité plnění, pokud zákon stanoví, že se při jeho správě postupuje podle tohoto zákona, c) peněžité plnění v rámci dělené správy. Viz § 2 odst. 3 daňového řádu.

15 BOHÁČ, R., op. cit, sub 12, s. 103–104.

Lepší definici, která se blíží doktrinálnímu pojetí daně skrze deskripci jejích prvků, nabízí ustanovení § 3 odst. 1 německého daňového řádu, který daně normuje jako *„peněžitá plnění, za která není poskytováno protiplnění a která jsou všem ukládána veřejnoprávní korporací k získání příjmů, při kterých zákon váže na určitou skutečnost povinnost k plnění"*[16].

Zdařile vystihuje v analytické rovině institut daně, resp. obecně plnění daňového charakteru (tj. daní, poplatků a jiných obdobných povinných peněžitých plnění neboli daní v širokém smyslu) R. Boháč[17], který jimi chápe nenávratná (neexistuje právní povinnost vrátit daň, ledaže se jedná o přeplatek), nedobrovolná (tedy povinná), nesankční (nejsou ukládána za porušení právní povinnosti) peněžitá plnění (což vyplývá v České republice i *de lege lata* z § 2 odst. 3 daňového řádu, resp. z § 163 daňového řádu), která jsou veřejnými příjmy (upravovány normami veřejného práva, konkrétně práva finančního, resp. daňového) veřejných rozpočtů, a to příjmy zpravidla řádnými, pravidelnými (tj. periodicky se opakujícími) a plánovanými (příslušný veřejný rozpočet s výnosem z tohoto plnění předem počítá), přičemž mohou být takové příjmy charakteru místního, státního či dokonce nadstátního (typicky rozpočet Evropské unie).[18]

2.2 Právní úprava daní v užším smyslu

Daňovou soustavu *stricto sensu* vytváří v České republice šestnáct peněžitých plnění označených jako daň, která jsou upravena v dílčích (převážně hmotněprávních) daňových zákonech. Tato jednotlivá peněžitá plnění označená jako daně, která jsou obsažena v českém právním řádu *de lege lata*, lze

16 *„Steuern sind Geldleistungen, die nicht eine Gegenleistung für eine besondere Leistung darstellen und von einem öffentlich-rechtlichen Gemeinwesen zur Erzielung von Einnahmen allen auferlegt werden, bei denen der Tatbestand zutrifft, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft."* Viz Abgabenordnung in der Fassung der Bekanntmachung vom 1. Oktober 2002 (BGBl. I S. 3866; 2003 I S. 61), die zuletzt durch Artikel 6 des Gesetzes vom 18. Juli 2017 (BGBl. I S. 2745) geändert worden ist. *bmjv.de* [online]. [cit. 8. 1. 2018]. Dostupné z: http://www.gesetze-im-internet.de/ao_1977/BJNR006130976.html

17 BOHÁČ, op. cit., sub 12, s. 38–41, s. 299.

18 Podobná doktrinální definice je obsažena též v pražské finančněprávní učebnici, podle níž se jedná o povinné, nenávratné a neúčelové platby, které stát stanoví zákonem k získávání příjmů pro úhradu celospolečenských potřeb, tj. pro veřejné rozpočty, aniž přitom poskytuje zdaňovaným subjektům ekvivalentní protiplnění. BAKEŠ, Milan, Marie KARFÍKOVÁ, Petr KOTÁB, Hana MARKOVÁ a kol. *Finanční právo*. 6., upr. vyd. Praha: C. H. Beck, 2012, s. 154. ISBN 978-80-7400-440-7.

podle závěrů finančněprávní vědy považovat zároveň za daně z teoretického hlediska,[19] tzn. formálně i materiálně se jedná o daně. Tyto daně lze dělit na (a) přímé a (b) nepřímé. Přímé daně lze pak členit na (i) důchodové, (ii) majetkové a (iii) ostatní. Nepřímé daně třídí daňověprávní teorie tradičně na (i) všeobecné a (ii) selektivní.

Mezi přímé daně důchodové, které zakotvuje české pozitivní právo, lze řadit daň z příjmů fyzických osob a daň z příjmů právnických osob, jež upravuje zákon o daních z příjmů[20]. Přímou majetkovou daní je v České republice daň z nemovitých věcí[21]. Daň z nabytí nemovitých věcí[22], daň silniční[23] a daň z hazardních her[24] patří do třetí skupiny přímých daní, mezi tzv. ostatní daně.

Všeobecnou nepřímou daní je v České republice daň z přidané hodnoty[25]. Do nepřímých daní dále podle platného české práva patří devět nepřímých daní selektivních, mezi které se řadí daně spotřební (daň z minerálních olejů, daň z lihu, daň z piva, daň z vína a meziproduktů, daň z tabákových výrobků a daň ze surového tabáku)[26] a daně energetické (daň ze zemního plynu a některých dalších plynů, daň z pevných paliv a daň z elektřiny)[27].

2.3 Právní úprava daní v širším smyslu: daně, poplatky a jiná obdobná povinná peněžitá plnění

Kromě toho, že je na daně možné pohlížet v užším smyslu pouze jako na peněžitá plnění formálně (svým označením) naplňující pojem daně,[28] lze v materiální rovině označení „daň“ vztahovat v širším smyslu i na další povinná plnění peněžního charakteru, která jsou daním velmi podobná svými znaky, ovšem nejsou tak výslovně pozitivním právem označena (důvodem může být jak legislativní nedůslednost, tak politická snaha vyvarovat se alespoň opticky

19 BOHÁČ, op. cit., sub 12, s. 88.
20 Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění.
21 Zákon č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitých věcí, v platném znění.
22 Zákonné opatření Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí, v platném znění.
23 Zákon č. 16/1993 Sb., o dani silniční, v platném znění.
24 Zákon č. 187/2016 Sb., o dani z hazardních her, v platném znění.
25 Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v platném znění.
26 Zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, v platném znění.
27 Část čtyřicátá pátá až čtyřicátá sedmá zákona č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, v platném znění.
28 Jak však uvedeno výše, všechny českým právem upravené daně definičně naplňují pojem „daně“ i v materiální rovině (svými znaky).

zavádění nových „daní"). Tato plnění lze označovat spolu s daněmi v užším smyslu jako daně v širším smyslu, tvoří proto daňovou soustavu *largo sensu*.

Daňová soustava *largo sensu* proto zahrnuje veškerá plnění daňového charakteru (tj. nejenom daně *stricto sensu*, ale i peněžitá plnění naplňující definici poplatků, a dále jiná peněžitá plnění obdobná daním a poplatkům, která jsou v českém právním řádu označena jako cla, pojistné, odvody, dávky apod.[29]). Sousloví „daně, poplatky a jiná obdobná povinná peněžitá plnění", prosazované R. Boháčem[30], se pro označení daní v širším smyslu jeví v českém prostředí jako patrně nejvhodnější[31], přestože čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod vychází toliko z dichotomie pojmů daň a poplatek, neboť hovoří výslovně právě pouze o daních a poplatcích, stejně tak i občanský zákoník[32]. Protože však v současném právním řádu existují i další peněžitá plnění obdobná daním a poplatkům, bylo by slovní spojení „daně a poplatky" značně zužující.[33]

Dominantní rozlišovací prvek mezi poplatky a daněmi lze z pohledu teorie shledat v tom, že zatímco daň jako nenávratné a neekvivalentní peněžité plnění se vyznačuje svou periodicitou, poplatky jsou spíše vybírány *ad hoc*, často jsou ekvivalentní poskytnutému protiplnění (službě) a zpravidla jsou účelové.

Clo lze chápat jako zvláštní druh nepřímé spotřební daně, která se stává součástí ceny zboží,[34] jak jej ostatně pojímá i judikatura Ústavního soudu[35], resp. jde

29 Tyto jednotlivé typy daní v širším smyslu se v tuzemském právním řádu vyznačují značnou roztříštěností a terminologickou nejednotností.

30 BOHÁČ, op. cit., sub 12, s. 38 a násl.

31 Brněnská škola finančněprávní teorie používá pro označení daní v širším smyslu staročeský termín „berně" a danou výseč práva proto označují jako „berní právo" (k tomu blíže: JÁNOŠÍKOVÁ, Petra a Petr MRKÝVKA. *Finanční a daňové právo*. 2. aktualizované a doplněné vyd. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2016, s. 294–295, s. 416–419. ISBN 9788073806392). Označení „berně" bylo v českém právu používáno přibližně do roku 1948, od kdy došlo k jeho důslednému nahrazení pojmem daně. Tento termín pak přímo znal např. císařský patent č. 946/1811 ř. z. nebo všeobecný občanský zákoník, promítl se i do názvu orgánů berně spravujících, jejichž soustava byla zrušena po 2. sv. válce, kdy pravomoc a působnost přešla na finanční odbory národních výborů. Pozoruhodná je skutečnost, že zatímco pojem berně z obecného jazyka prakticky naprosto vymizel, nadále přežívá „berňák" jako výraz s lehce pejorativním zbarvením pro označení soudobého finančního úřadu.

32 Viz § 1811 odst. 2 písm. c), § 1820 odst. 1 písm. e) a navazující § 1821 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, v platném znění.

33 BOHÁČ, op. cit., sub 12, s. 38.

34 BOHÁČ, op. cit., sub 12, s. 186, s. 302.

35 Viz nález Ústavního soudu ze dne 13. 9. 2007, sp. zn. I. ÚS 643/06.

o povinnou platbu *sui generis*, vybíranou v přímé souvislosti s přechodem zboží přes celní hranici od osob, které zboží dovážejí či vyvážejí, nebo od osob, pro které je toto zboží dováženo či vyváženo (clo importní, exportní či tranzitní). Český zákonodárce jej ovšem za druh daně nepovažuje, neboť termín „clo" je zvlášť uveden kupříkladu v § 2 odst. 3 písm. a) daňového řádu.

Z teoretického hlediska lze rovněž veřejné pojistné chápat jako peněžitou platbu daňového charakteru, daním velmi podobnou a blížící se.[36] Ostatní peněžitá plnění obsažená v českém právu *de lege lata* (např. dávky, odvody, příspěvky, úhrady) často nejsou obdobnými veřejnoprávními povinným plněními, neboť nezřídka vůbec nenaplňují znaky daní či poplatků. Jedná se mnohdy o plnění soukromoprávního charakteru (či uskutečňovaná na základě norem veřejného práva, leč stále soukromoprávního charakteru a neplynoucí do některého z veřejných rozpočtů), případně stojící naopak na výdajové straně veřejných rozpočtů, a proto je soudobá finančněprávní literatura až na výjimky příliš nereflektuje. Přesto některá taková peněžitá plnění znaky daní či poplatků naplňují.[37]

3 Ekonomická prosperita, podnikatelské prostředí a daňová (ne)stabilita

Uplynulý rok 2017 byl ve znamení rychlého ekonomického růstu, posilující koruny, klesající nezaměstnanosti, zvyšující se exportní poptávky a životní úrovně, navyšování mezd a všeobecně panujícího pozitivního vnímání nastalé konjunktury v podnikatelském prostředí. Dařilo se většině odvětví, podnikatelé měli dostatek zakázek a rovněž investovali, domácnosti ve zvýšené míře utrácely,[38] stát pak vybral miliardy navíc na daních a půjčoval si za záporný úrok.[39] České hospodářství tak zažívá zlaté časy a patří mezi nejlépe prosperující v celé Evropské unii.[40]

36 BOHÁČ, op. cit., sub 12, s. 192.

37 Jedná se právě o různé dávky, odvody, příspěvky, úhrady apod., přezkum těchto jednotlivých peněžitých plnění s posouzení naplnění znaků daní nebo poplatků provádí např. R. Boháč ve své publikaci, k tomu blíže: BOHÁČ, op. cit., sub 12, s. 192 a násl., s. 303–304.

38 KREJČÍ, Jaroslav. Česká ekonomika jede. *Hospodářské noviny,* 29.–31. 12. 2017, s. 2–3. Dostupné též z: http://archiv.ihned.cz/c1-66000340-ceska-ekonomika-jede

39 BUSTA, David. Ekonomika 2017. *davidbusta.atavist.com* [online]. [cit. 2. 1. 2018]. Dostupné z: https://davidbusta.atavist.com/untitled-project-vkd9z

40 KREJČÍ, op. cit., sub 38.

Ekonomičtí analytici, veřejné instituce i samotní podnikatelé jsou rovněž optimističtí v prognózách pro rok 2018. Ten by proto měl být též z ekonomického hlediska nadprůměrný a nést se ve znamení zrychleného hospodářského růstu.[41] Uvedená očekávání potvrzují rovněž data Českého statistického úřadu, dle nichž byla v posledním měsíci uplynulého roku celková důvěra podnikatelů v ekonomiku dokonce nejvyšší od roku 2008.[42] Z pohledu kritéria vytváření podmínek k podnikání pak Česká republika patří dle žebříčku *Doing Business*, sestaveného Světovou bankou a mezinárodní poradenskou společností *PwC*, spíše k lépe hodnoceným zemím, přičemž za posledních několik let vykazuje stále příznivější výsledky. V roce 2015 byla řazena na 44. místo,[43] pro rok 2018 je vyhodnocena již jako 30. země mezi 190 srovnávanými ekonomikami.[44]

Přesto však lze z dlouhodobého hlediska shledávat určité ekonomicko-právní nedostatky, na které nemá vliv konjukturální vývoj, ale jsou spíše trvalejšího rázu. Například dle již uvedeného srovnání provedeného Světovou bankou se Česká republika v jednom z jedenácti dílčích ukazatelů nazvaném „placení daní" (*paying taxes*) umístila až na 53. místě.[45] Toto kritérium zahrnuje zejména celkovou daňovou zátěž, čas vynaložený pro splnění veškerých daňových povinností, počet plateb nutných k úhradě daňových povinností včetně samotného provedení platební povinnosti a řízení před správcem daně.[46] Při prostudování detailní analýzy má Česká republika neuspokojivé hodnocení zejména času stráveného pro splnění všech daňových povinností (*time to comply*) a celkového daňového zatížení (*total tax & contribution rate*), vyjadřujícího podíl daní a veškerých povinných odvodů a příspěvků

41 SOBÍŠEK, Pavel. 2018: Optimismus s trochou výhrad. *Hospodářské noviny,* 29.–31. 12. 2017, s. 9. Dostupné též z: https://archiv.ihned.cz/c1-66003220-ceska-ekonomika-2018-optimismus-s-trochou-vyhrad

42 ČESKÝ STATISTICKÝ ÚŘAD. Konjunkturální průzkum - prosinec 2017: Celková důvěra v ekonomiku mírně vzrostla. *czso.cz* [online]. 27. 12. 2017 [cit. 2. 1. 2018]. Dostupné z: https://www.czso.cz/csu/czso/cri/konjunkturalni-pruzkum-prosinec-2017

43 International Bank for Reconstruction and Development / The World Bank. Doing Business 2015. *doingbusiness.org* [online]. 2014, s. 4 [cit. 2. 1. 2018]. Dostupné z: http://www.doingbusiness.org/~/media/WBG/DoingBusiness/Documents/Annual-Reports/English/DB15-Full-Report.pdf

44 Ibid.

45 Ibid., sub 44, s. 156.

46 Ibid., sub 44, s. 96 a násl.

placených podniky na jejich zisku, neboť se v těchto kritériích umísťuje až ve druhé stovce mezi hodnocenými ekonomikami.[47]

Čistě z hlediska srozumitelnosti daňového systému a výše daňové zátěže proto má Česká republika stále co zlepšovat. Zatímco však výše zdanění je navýsost politickou otázkou, pro jejíž zodpovězení je nutno vycházet z podrobných ekonomických dat a ekonomicko-politických preferencí té které vlády a jí podporující parlamentní většiny, komplikovanost daňového systému, potažmo celého právního řádu, je problematikou řešitelnou bez ohledu na konkrétní ideově-politický názor.

Přestože by podnikatelé jistě uvítali daňové zatížení co nejnižší, hlavním problémem je pro ně nestabilita daňového prostředí, resp. právního prostředí obecně. To potvrzují i aktuální data získaná na základě průzkumu provedeného mezinárodní poradenskou společností *KPMG*, dle něhož představitelé významných tuzemských korporací sice považují vysoké zdanění (zejména v podobě zatížení mzdových nákladů) za výrazné břemeno, největším problémem jsou však z jejich pohledu časté legislativní změny a měnící se přístup správce daně.[48] Podnikatelé v České republice tak v prvé řadě postrádají stabilitu a předvídatelnost budoucího daňověprávního vývoje.[49]

4 Komplexnost a dynamika daňověprávního prostředí: nestabilita jako právní problém

Český právní řád a zvláště pak oblast veřejného práva, do níž lze zahrnout rovněž oblast práva finančního, resp. daňového, představuje velmi

47 Paying Taxes 2018. Overall ranking and data tables. *pwc.com* [online]. [cit. 2. 1. 2018]. Dostupné z: https://www.pwc.com/gx/en/services/tax/publications/paying-taxes-2018/overall-ranking-and-data-tables.html?WT.mc_id=CT13-PL1300-DM2-TR2--LS1-ND30-TTA4-CN_payingtaxes-2018-ranking-data-table-button; Srov. též: Paying Taxes 2018. *pwc.com* [online]. [cit. 2. 1. 2018]. Dostupné z: https://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes/pdf/pwc_paying_taxes_2018_full_report.pdf

48 Průzkum: Čeští top manažeři volají po jednodušších daních a podpoře inovací. *home.kpmg.com* [online]. 22. 11. 2017 [cit. 2. 1. 2018]. Dostupné z: https://home.kpmg.com/cz/cs/home/pro-media/tiskove-zpravy/2017/11/pruzkum-manazeri-dane-inovace.html; Srov. též např.: Topmanažeři chtějí jednoduší daně a podporu inovací. *Právní rádce,* 2017, č. 12, s. 59.

49 Srov. též: HOLÉCIOVÁ, Vlasta. Firmám chybí jistota, stabilita a předvídatelnost, říká expert na daně. *businessinfo.cz* [online]. 16. 1. 2016 [cit. 2. 1. 2018]. Dostupné z: http://www.businessinfo.cz/cs/clanky/firmam-chybi-jistota-stabilita-a-predvidatelnost-rika--expert-na-dane-72983.html

nesourodý a stále se měnící množinu předpisů. Jen v posledním volebním období Poslanecké sněmovny v letech 2013 – 2017 bylo přijato celkem 357 zákonů a 4 zákonná opatření Senátu.[50] To je v průměru 90 předpisů s právní silou zákona každý rok, neboli téměř dva každý týden.

Na palčivý problém spočívající ve stále se zvyšujícím počtu právních norem soustavně poukazuje celá řada odborníků včetně představitelů české justice. Například podle místopředsedy Nejvyššího soudu České republiky R. Fialy je právní systém dokonce už tak složitý a nepřehledný, že pomalu přestává fungovat.[51] Dlouhodobě chaotický vývoj a nekvalitu právních předpisů kritizuje též předseda Nejvyššího správního soudu J. Baxa. Podle něho by dokonce politici měli přestat přijímat nové zákony, ale naopak učinit inventuru stávajících právních předpisů a některé zrušit.[52] Apeluje také proto na legislativce, že *„ten, kdo sedne ke stroji a začne psát nějaký text, by měl být veden velkou zdrženlivostí a odpovědností, že zasahuje do systému, který se vyznačuje jednotou, bezrozporností, racionalitou a to, že do něj zasahuje, je velmi vážná věc“*[53].

Kritizovanou nestabilitu právního prostředí lze doložit typicky na úseku daňového práva. Jen zákon o daních z příjmů, který upravuje dvě z hlavních daní naší daňové soustavy (daň z příjmů fyzických osob a daň

50 Viz vyhledávání na stránkách Poslanecké sněmovny Parlamentu České republiky po nastavení celkového přehledu sněmovních tisků – návrhů zákonů, které byly schváleny v 7. volební období a vyšly ve Sbírce zákonů. Poslanecká sněmovna Parlamentu České republiky. Sněmovní tisky. 7. volební období (2013–2017). *psp.cz* [online]. 8. 1. 2018 [cit. 8. 1. 2018]. Dostupné z: https://www.psp.cz/sqw/sntisk.sqw

51 PRAVEC, Josef. Právo je v jedné zemi jen jedno. Pokud by to neplatilo, tak západní demokracie v Evropě končí, říká místopředseda Nejvyššího soudu ČR Roman Fiala. *www.ihned.cz* [online]. 1. 3. 2017 [cit. 8. 1. 2018]. Dostupné z: http://www.ihned.cz/ekonom/c1-65642720-pravo-je-v-jedne-zemi-jen-jedno-pokud-by-to-neplatilo-tak-zapadni-demokracie-v-evrope-konci-rika-mistopredseda-nejvyssiho-soudu-cr-roman-fiala

52 POKORNÝ, Marek. Politici už by neměli přijímat další zákony. Je čas udělat inventuru a proškrtat je, říká předseda Nejvyššího správního soudu Baxa. *www.ihned.cz* [online]. 27. 12. 2017 [cit. 8. 1. 2018]. Dostupné z: http://www.ihned.cz/c1-66000560-politici-uz-by-nemeli-prijimat-dalsi-zakony-je-cas-udelat-inventuru-a-proskrtat-je-rika-predseda-nejvyssiho-spravniho-soudu-baxa

53 PASEKOVÁ, Eva. Josef Baxa navrhuje vyčistit legislativu: Právo odrazuje a nikdo se nevyzná v předpisech pro každodenní použití. *ceska-justice.cz* [online]. 10. 9. 2016 [cit. 8. 1. 2018]. Dostupné z: http://www.ceska-justice.cz/2016/09/josef-baxa-navrhuje-vycistit-legislativu-pravo-odrazuje-nikdo-se-nevyzna-v-predpisech-pro-kazdodenni-pouziti/

z příjmů právnických osob), byl v roce 2016 novelizován celkem devětkrát[54] a jednou do jeho textace derogačně zasáhl nález Ústavního soudu[55], v roce 2017 pak byl pozměně celkem šestkrát[56]. Alarmující je nejen počet novelizací za tak krátké období, ale rovněž skutečnost, že změny daného předpisu probíhaly často v průběhu zdaňovacího období, a to u zákona, který se týká podstatné části populace. Dalším příkladem může být pro podnikatelskou praxi velice důležitý zákon o dani z přidaného hodnoty, do jehož znění bylo v průběhu roku 2016 zasaženo celkem pětkrát[57],

54 Jednalo se o tyto novelizační zákony: zákon č. 221/2015 Sb., kterým se mění zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony; zákon č. 375/2015 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím zákona o ozdravných postupech a řešení krize na finančním trhu a v souvislosti s úpravou systému pojištění vkladů; zákon č. 377/2015 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím zákona o ukončení důchodového spoření; zákon č. 105/2016 Sb., kterým se mění některé zákony v oblasti mezinárodní spolupráce při správě daní a zrušuje se zákon č. 330/2014 Sb., o výměně informací o finančních účtech se Spojenými státy americkými pro účely správy daní; zákon č. 125/2016 Sb., kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů; zákon č. 148/2016 Sb., kterým se mění zákon č. 256/2004 Sb., o podnikání na kapitálovém trhu, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony; zákon č. 47/2016 Sb., kterým se mění zákon č. 585/2004 Sb., o branné povinnosti a jejím zajišťování (branný zákon), ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony; zákon č. 113/2016 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím zákona o evidenci tržeb; zákon č. 321/2016 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s prokazováním původu majetku.

55 Nález Ústavního soudu ze dne 28. 6. 2016, sp. zn. Pl. ÚS 18/15, ve věci návrhu na zrušení § 4 odst. 3 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. Tento nález byl publikován ve Sbírce zákonů pod č. 271/2016 Sb.

56 Jednalo se o tyto novelizační zákony: zákon č. 377/2015 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím zákona o ukončení důchodového spoření; zákon č. 188/2016 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím zákona o hazardních hrách a zákona o dani z hazardních her; zákon č. 454/2016 Sb., kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů; zákon č. 170/2017 Sb., kterým se mění některé zákony v oblasti daní; zákon č. 246/2017 Sb., o evropských politických stranách a evropských politických nadacích a o změně některých zákonů; zákon č. 254/2017 Sb., kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

57 Jednalo se o tyto novelizační zákony: zákon č. 360/2014 Sb., kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony; zákon č. 113/2016 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím zákona o evidenci tržeb; zákon č. 243/2016 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím celního zákona; zákon č. 298/2016 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím zákona o službách vytvářejících důvěru pro elektronické transakce, zákon č. 106/1999 Sb., o svobodném přístupu k informacím, ve znění pozdějších předpisů, a zákon č. 121/2000 Sb., o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů (autorský zákon), ve znění pozdějších předpisů; zákon č. 113/2016 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím zákona o evidenci tržeb.

v roce 2017 byl daný předpis změněn čtyřikrát[58] a jednou bylo jeho znění dotčeno nálezem Ústavního soudu[59]. Obdobná, resp. dokonce horší byla situace v oblasti poplatkového práva. Zákon o správních poplatcích[60] doznal v průběhu roku 2016 celkového počtu deseti novelizací[61],

58 Jednalo se o tyto novelizační zákony: zákon č. 377/2015 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím zákona o ukončení důchodového spoření; zákon č. 188/2016 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím zákona o hazardních hrách a zákona o dani z hazardních her; zákon č. 33/2017 Sb., kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů; zákon č. 170/2017 Sb., kterým se mění některé zákony v oblasti daní.

59 Nález Ústavního soudu ze dne 6. 12. 2016, sp. zn. Pl. ÚS 32/15, ve věci návrhu na zrušení některých ustanovení zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů. Tento nález byl publikován ve Sbírce zákonů pod č. 40/2017 Sb.

60 Zákon č. 634/2004 Sb., o správních poplatcích, v platném znění.

61 Jednalo se o tyto novelizační zákony: zákon č. 318/2015 Sb., kterým se mění zákon č. 133/2000 Sb., o evidenci obyvatel a rodných číslech a o změně některých zákonů (zákon o evidenci obyvatel), ve znění pozdějších předpisů, zákon č. 328/1999 Sb., o občanských průkazech, ve znění pozdějších předpisů, zákon č. 329/1999 Sb., o cestovních dokladech, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony; zákon č. 148/2016 Sb., kterým se mění zákon č. 256/2004 Sb., o podnikání na kapitálovém trhu, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony; zákon č. 188/2016 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím zákona o hazardních hrách a zákona o dani z hazardních her; zákon č. 243/2016 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím celního zákona; zákon č. 113/2016 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím zákona o evidenci tržeb; zákon č. 126/2016 Sb., kterým se mění zákon č. 18/2004 Sb., o uznávání odborné kvalifikace a jiné způsobilosti státních příslušníků členských států Evropské unie a některých příslušníků jiných států a o změně některých zákonů (zákon o uznávání odborné kvalifikace), ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony; zákon č. 137/2016 Sb., kterým se mění zákon č. 111/1998 Sb., o vysokých školách a o změně a doplnění dalších zákonů (zákon o vysokých školách), ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony; zákon č. 298/2016 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím zákona o službách vytvářejících důvěru pro elektronické transakce, zákon č. 106/1999 Sb., o svobodném přístupu k informacím, ve znění pozdějších předpisů, a zákon č. 121/2000 Sb., o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů (autorský zákon), ve znění pozdějších předpisů; zákon č. 324/2016 Sb., o biocidních přípravcích a účinných látkách a o změně některých souvisejících zákonů (zákon o biocidech); zákon č. 258/2016 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím zákona o spotřebitelském úvěru.

v roce 2017 dokonce šestnácti[62]. Je pochopitelné, že zákon o správních poplatcích není obvykle měněn sám o sobě, ale spíše v návaznosti na změnu či přijetí jiného zákona, přesto tento počet dobře ilustruje právě množství jiných právních předpisů, které též samy o sobě doznaly v průběhu posledních dvou let změn, jež často měly znatelný dopad i na podnikatele.

4.1 Příčiny a řešení daňověprávní nestability

Jednou z příčin nestability právního rámce a obtížné predikovatelnosti budoucího daňověprávního vývoje pro podnikatelské prostředí je nekonzistence při koncipování právní úpravy. Na politickém poli chybí jasná vize či strategie pro sjednocení nekompaktních právních norem a odbourání

62 Jednalo se o tyto novelizační zákony: zákon č. 264/2016 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím atomového zákona; zákon č. 369/2016 Sb., kterým se mění zákon č. 201/2012 Sb., o ochraně ovzduší, ve znění pozdějších předpisů, a zákon č. 634/2004 Sb., o správních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů; zákon č. 319/2016 Sb., kterým se mění zákon č. 266/1994 Sb., o dráhách, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony; zákon č. 63/2017 Sb., kterým se mění zákon č. 56/2001 Sb., o podmínkách provozu vozidel na pozemních komunikacích a o změně zákona č. 168/1999 Sb., o pojištění odpovědnosti za škodu způsobenou provozem vozidla a o změně některých souvisejících zákonů (zákon o pojištění odpovědnosti z provozu vozidla), ve znění zákona č. 307/1999 Sb., ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony; zákon č. 170/2017 Sb., kterým se mění některé zákony v oblasti daní; zákon č. 194/2017 Sb., o opatřeních ke snížení nákladů na zavádění vysokorychlostních sítí elektronických komunikací a o změně některých souvisejících zákonů; zákon č. 206/2017 Sb., kterým se mění zákon č. 435/2004 Sb., o zaměstnanosti, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony; zákon č. 229/2016 Sb., kterým se mění zákon č. 119/2002 Sb., o střelných zbraních a střelivu (zákon o zbraních), ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony; zákon č. 222/2017 Sb., kterým se mění zákon č. 326/1999 Sb., o pobytu cizinců na území České republiky a o změně některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony; zákon č. 289/2017 Sb., kterým se mění zákon č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání (živnostenský zákon), ve znění pozdějších předpisů, a zákon č. 634/2004 Sb., o správních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů; zákon č. 304/2017 Sb., kterým se mění zákon č. 111/1994 Sb., o silniční dopravě, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony; zákon č. 202/2017 Sb., kterým se mění zákon č. 373/2011 Sb., o specifických zdravotních službách, ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony; zákon č. 295/2017 Sb., kterým se mění zákon č. 219/2003 Sb., o uvádění do oběhu osiva a sadby pěstovaných rostlin a o změně některých zákonů (zákon o oběhu osiva a sadby), ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony; zákon č. 302/2017 Sb., kterým se mění zákon č. 166/1999 Sb., o veterinární péči a o změně některých souvisejících zákonů (veterinární zákon), ve znění pozdějších předpisů, a některé související zákony; zákon č. 261/2017 Sb., kterým se mění zákon č. 49/1997 Sb., o civilním letectví a o změně a doplnění zákona č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání (živnostenský zákon), ve znění pozdějších předpisů, ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony; zákon č. 299/2017 Sb., kterým se mění zákon č. 326/2004 Sb., o rostlinolékařské péči a o změně některých souvisejících zákonů, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony.

přebujelé regulace, stejně jako určitá uměřenost při přijímání nových právních předpisů a stanovení jasných pravidel pro novelizace právních předpisů stávajících. Naopak je možno pozorovat, že se někteří politici často spíše předhání v tom, kolik právních předpisů předložili ke schválení.[63]

Jedním ze způsobů zvyšování podnikatelské a investorské atraktivity České republiky by mělo být právě odbourávání byrokratické zátěže, zpřehledňování právního řádu a daňového systému. Jenom tak nebude Česká republika zaostávat v hodnocení svého daňověprávního prostředí o desítky příček za jinými zeměmi. Kultivace institucionálního prostředí a zajištění stability právně-ekonomického rámce však není úkolem na jedno volební období.[64] Jak připomíná J. Baxa, úkolem budoucích vlád by mělo být zaobírat se celkovým stavem právního prostředí, od čehož se ostatně odvíjí i stav institucí a důvěra v právo a stát.[65]

4.2 Aktuální právní řešení daňověprávní nestability

Výstižnou ukázkou toho, jak si aplikační praxe posledních několika let poradila s výkladem často novelizovaných, a proto ne vždy vnitřně sourodých právních předpisů, je doktrína *in dubio contra fiscum*. Tato zásada, tradovaná též jako *in dubio mitius*, *in dubio in favorem* nebo *in dubio pro libertate*, byla dovozena Nejvyšším správním soudem. Spočívá v tom, že při existenci dvou či více rovnocenných konkurenčních výkladů práva nelze při aplikaci určité normy volit automaticky ten výklad, který je výhodnější z hlediska fiskálních zájmů státu. S ohledem na nutnost šetřit při výkladu veřejnoprávních norem

63 Blíže např. zde: Výrok dne: já mám nejvíc zákonů, vy domluvených dotazů, říká Babiš Sobotkovi. *respekt.cz* [online]. 16. 2. 2017 [cit. 2. 1. 2018]. Dostupné z: https://www.respekt.cz/denni-menu/vyrok-dne-ja-mam-nejvic-zakonu-vy-domluvenych-dotazu-rika-babis-sobotkovi

64 SOBÍŠEK, op. cit., sub 41.

65 POKORNÝ, op. cit., sub 52.

adresáty veřejné správy je totiž nutné aplikovat ten z možných obhajitelných výkladů konkrétního ustanovení hmotněprávního daňového předpisu, který je pro poplatníka příznivější.[66]

Tato zásada byla nejnověji potvrzena též v hojně diskutovaném případu fotbalisty D. Lafaty, který se před správními soudy bránil proti třem platebním výměrům správce daně. Nejvyšší správní soud v rozsudku řešícím zdanění profesionálních sportovců v kolektivních sportech poukázal právě na skutečnost, že je pro *„neujasněnost právní úpravy"*[67] v zásadě možné vykonávat samostatnou činnost profesionálního sportovce dle § 7 zákona o daních z příjmů buďto jako nezávislé povolání, nebo jako živnostenské podnikání (což je pro poplatníka výhodnější, neboť může využít paušální odpočet výdajů ve zvýšené výši). Není přitom možné, aby byl poplatník povinen postupovat podle výkladu sice příznivějšího z hlediska veřejných rozpočtů, ovšem méně výhodného pro poplatníka samotného.[68]

4.3 Řešení daňověprávní nestability de lege ferenda

Výše popsaný princip je spíše aplikační berličkou, kterou si *ad hoc* vypomáhá judikatura správních soudů. Dle našeho názoru by však do budoucna měly být učiněny konkrétní systémové kroky, které umožní koncipovat daňověprávní úpravu přehlednější a z pohledu daňových poplatníků rovněž uživatelsky přívětivější, což platí zvláště v dnešní době, kdy je veřejná správa pojímána jako služba občanům. Níže jsou proto uvedeny některé z možností, které zahrnují konkrétní opatření v daňově-legislativní strategii a úpravu daňového systému.

66 Blíže např.: rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 11. 2011, sp. zn. 2 Afs 16/2011-78; rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 7. 2013, sp. zn. 2 Afs 57/2013-34; rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 4. 2015, sp. zn. 6 Afs 84/2014-39; rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 9. 2015, sp. zn. 2 Afs 193/2015-70; rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 10. 2016, sp. zn. 5 Afs 13/2016-76, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 7. 2017, sp. zn. 6 Afs 278/2016-54.

67 Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 7. 2017, sp. zn. 6 Afs 278/2016-54.

68 Ibid. V reakci na citovaný rozsudek vydalo Generální finanční ředitelství dne 25. 7. 2017 „Sdělení ve věci zdaňování příjmů profesionálních sportovců", jímž svou praxi přizpůsobilo uvedenému rozhodnutí. Blíže viz Finanční správa České republiky. Sdělení GFŘ k rozsudku NSS ve věci zdaňování příjmů profesionálních sportovců. *financnisprava.cz* [online]. 25. 7. 2017 [cit. 7. 1. 2018]. Dostupné z: http://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane/dan-z-prijmu/informace-stanoviska-a-sdeleni/2017/Sdeleni-GFR-k-rozsudku-nejvyssiho-spravniho-soudu-ke-zdanovani-profi-sportovcu-8678

V prvé řadě považujeme za vhodné, aby byly daňové předpisy měněny vždy na roční, resp. nejvýše půlroční bázi. Jinými slovy jejich účinnost by měla být stanovena vždy k 1. 1. nebo 1. 7. příslušného roku. Tím by došlo k vyhnutí se nyní pozorovaném stavu, kdy se poplatníci musí přizpůsobovat nové daňověprávní úpravě několikrát v průběhu započatého zdaňovacího období.

Druhá poznámka směřuje přímo k samotnému počtu přijímaných změn daňových zákonů. Vzhledem ke shora doloženým údajům o množství nových právních předpisů a přijatých novelizacích za několik posledních let je nutné do budoucna zvážit, zda musí být určitý právní předpis měněn pěti, deseti či dokonce více novelami v průběhu krátkého časového úseku jakým je, jak uvedeno výše, často i jeden jediný rok. Kromě toho, že orientace v neustálých změnách jistě neusnadňuje život podnikatelům[69] ani jiným daňovým poplatníkům, lze se též domnívat, že takovouto frekvencí trpí kvalita jak novelizovaných právních předpisů, tak novelizací samotných.

V souvislosti s výše uvedeným je dále více než vhodné se vážně zamyslet nad celkovou úpravou daňového systému. Tato úprava může spočívat jak v zásahu do hmotněprávních daňových předpisů, tj. zejména do soustavy daní, tak rovněž do oblasti jejich správy. V prvé řadě by všechna (přinejmenším v budoucnu) nově zaváděná peněžitá plnění, která naplňují definiční znaky daně, měla být takto rovněž označena.[70] Dalším krokem by mohlo být v době evropského trendu posilování nepřímých daní zrušení některých

69 Jedním z návrhů řešení, jak podnikatelům usnadnit orientaci v právním řádu, byl v poslední době návrh skupiny poslanců na novelizaci zákona č. 301/1992 Sb., o Hospodářské komoře České republiky a Agrární komoře České republiky. Jeho cílem bylo vytvořit právní elektronický systém pro podnikatele a zákonem stanovit, že v samostatné příloze každého právního předpisu (aktuálně i v budoucnu účinného, v to počítaje též právní předpisy krajů a obcí) bude uveden přehled povinností, které z něj podnikatelům vyplývají. Povinnostmi se zde přitom rozuměly veškeré povinnosti, jejichž plnění je vymáháno ze strany veřejné moci, vyjma těch obsažených v ratifikovaných mezinárodních smlouvách a unijních nařízeních. Uvedený návrh nakonec Parlamentem přijat nebyl. Přestože byl veden chvályhodnou snahou zpřehlednit pro podnikatele regulatorní prostředí, jeho realizace by neúměrně ztížila legislativní proces na všech úrovních. Návrh též vykazoval značné ústavněprávní nedostatky, zejména s ohledem na ústavní zásadu rovnosti před zákonem. K tomu blíže např.: Dobrý úmysl, špatné provedení. *Právní rozhledy,* 2017, č. 20, s. II.

70 Z tohoto terminologického hlediska lze uvítat, že nejnovější daň v české daňové soustavě, kterou zavedl počínaje 1. 1. 2017 zákon č. 187/2016 Sb., o dani z hazardních her, ve znění pozdějších předpisů, je právě označena jako „daň“. Nahradila dřívější odvod z loterií a jiných podobných her.

přímých daní, resp. některých daní klasifikovaných jako tzv. „ostatní", a to s přihlédnutím k jejich výnosu na celkovém podílu vybraných daní v České republice. V tomto ohledu se zdají být zejména daň silniční (zvláště zatěžující právě podnikatele) a daň z nabytí nemovitých věcí vhodnými adepty do debaty o reformě české daňové soustavy. Jejich výnos je v porovnání s výnosem plynoucím z nepřímých daní (a zvláště pak DPH) nebo daní z příjmů relativně zanedbatelný, pohybující se v jednotkách miliard korun.[71] Některé daňové předpisy by pak s ohledem na dosud provedený počet novelizací a oslabení jejich původní koncepce měly být nahrazeny zcela novou právní úpravou. V tomto smyslu lze shledat jako pozitivní přípravu nového zákona o dani z příjmů Ministerstvem financí.[72]

V oblasti správy daní lze do budoucna uvažovat zejména o omezení byrokracie a prosazování větší elektronizace ve styku se správcem daně. Cílem těchto snah a opatření by mělo být zajištění toho, že správa daní nebude pro podnikatele a další daňové poplatníky představovat zatěžující, administrativní břemeno, ale bude vnímána skutečně v právem slova smyslu jako služba občanům, tedy jako veřejná správa 21. století, která je moderní a efektivní součástí řízení státu, při níž stát jednoduchým a pro všechny osoby zúčastněné na správě daní předvídatelným postupem získává prostředky pro financování svých funkcí a veřejných služeb. Pozitivním krokem v tomto směru bylo například v roce 2011 schválení zákona o tzv. jednom inkasním místě[73], které mělo umožnit placení velké části plnění daňového charakteru (daní, cel, sociálního a zdravotního pojištění) pouze jednomu úřadu a daňové povinnosti též snáze vykazovat.[74] Tento ambiciózní projekt byl však ještě před svým plánovaným zavedením (počínaje rokem 2015) zrušen pozdější vládou s jinou politickou orientací.

---

71 FINANČNÍ SPRÁVA ČESKÉ REPUBLIKY. Údaje z výběru daní: Vývoj inkasa vybraných daní v ČR v letech 1993–2016. *financnisprava.cz* [online]. [cit. 7. 1. 2018]. Dostupné z: http://www.financnisprava.cz/cs/dane/analyzy-a-statistiky/udaje-z-vyberu-dani

72 MINISTERSTVO FINANCÍ ČESKÉ REPUBLIKY. Veřejná konzultace k prvním řešením pro připravovaný nový zákon o daních z příjmů. *mfcr.cz* [online]. 24. 10. 2016 [cit. 7. 1. 2018]. Dostupné z: http://www.mfcr.cz/cs/o-ministerstvu/verejne-diskuze/2016/verejna-konzultace-k-prvnim-resenim-pro-26405

73 Zákon č. 458/2011 Sb., o změně zákonů související se zřízením jednoho inkasního místa a dalších změnách daňových a pojistných zákonů.

74 MINISTERSTVO FINANCÍ ČESKÉ REPUBLIKY. *Jedno inkasní místo*. *mfcr.cz* [online]. [cit. 7. 1. 2018]. Dostupné z: http://www.mfcr.cz/cs/archiv/jedno-inkasni-misto

Od zavedení a následného zrušení projektu jednoho inkasního místa se bohužel žádný podobně ambiciózní program směřující ke snížení administrativní zátěže a celkovému zjednodušení systému správy daní neprosadil. V poslední době nicméně Ministerstvo financí představilo projet „MOJE daně“, v jehož názvu se skrývají přívlastky „moderní“ a „jednoduché“.[75] Je však nutno teprve vyčkat, zda se skutečně proklamované záměry zejména v podobě tzv. samovyměření nebo virtuálního daňového úřadu („daňového kiosku“)[76] převedou do daňové legislativy a praxe, stejně tak jaké bude jejich konkrétní provedení.

Přestože se i étos mnoha posledních vlád nesl právě v duchu omezení administrativní a daňové zátěže podnikatelů a domácností, mnoho konkrétních kroků v této oblasti doposud podniknuto nebylo. Stávající situace a neustávající tvorba nových daňověprávních předpisů, které nikterak neulehčují orientaci v předpisech stávajících, však neudržitelně vyžaduje daňovou reformu, jejímž cílem by mělo být zejména zjednodušení daňového systému a větší důraz na elektronizaci. Samostatnou kapitolou budoucího daňově-legislativního vývoje jsou pak normy, které připraví nová vláda a noví zákonodárci, kteří vzešli z voleb v říjnu roku 2017.

5 Závěr

Daně a oblast daňového práva mají ze své podstaty jasné ekonomické dopady, nevyhnutelně též na podnikatelskou sféru. Spočívají totiž v právní povinnosti vedoucí k majetkovému prospěchu na straně veřejné moci. Jejich smyslem je redistribuce části bohatství vytvořeného v národním hospodářství, a to za účelem financování veřejných statků, funkcí státu a veřejné moci obecně. České právo *de lege lata* v současné době zakotvuje šestnáct daní, ovšem zahrnuje celou řadu dalších povinných peněžitých plnění (neboli daní v širokém smyslu), která často naplňují definiční znaky daní, resp. poplatků.

Bez ohledu na konkrétní parametrické nastavení daňové soustavy a daňového systému jako celku, by mělo být zlepšování efektivity v řízení státu

75 MINISTERSTVO FINANCÍ ČESKÉ REPUBLIKY. Ministerstvo financí představilo projekt MOJE daně. *mfcr.cz* [online]. [cit. 7. 1. 2018]. Dostupné z: http://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2016/ministerstvo-financi-predstavilo-projekt-25248

76 K tomu blíže např.: TREZZIOVÁ, Dana a Lucie KOUBOVÁ. Daňové aktuality. Projekt MOJE daně. *Práce a mzda*, 2016, č. 9, s. 10. ISSN 0032-6208.

a stabilizace podmínek pro soukromý sektor jedním z hlavních úkolů všech vlád demokratických zemí s tržní ekonomikou. Minimalizace povinné administrativy a odbourávaní regulatorních překážek je jednou z cest, jak usnadnit rozvoj české ekonomiky a zajistit její konkurenceschopnost v regionálním a globálním měřítku.

Česká republika má však stále určité rezervy v oblasti stabilizace a zjednodušování daňového systému, a to i v mezinárodním srovnání. Do budoucna je ve vztahu k dílčím změnám daňověprávních předpisů nutné prosazovat jistou legislativní umírněnost. Celkově je pak možné uvažovat o daňové reformě, která by spočívala zejména ve zjednodušení daňového systému, větším důrazu na terminologickou harmonii, srozumitelnost, elektronizaci a uživatelský přístup ve vztahu k daňovým poplatníkům, stejně jako ve snížení povinné administrativy spojené s podnikatelskou činností. To vše by mohlo napomoci zajistit tolik potřebnou přehlednost a stabilitu právního a daňového rámce, po němž volají podnikatelé.

Literature

BAKEŠ, Milan, Marie KARFÍKOVÁ, Petr KOTÁB, Hana MARKOVÁ a kol. *Finanční právo*. 6., upr. vyd. Praha: C. H. Beck, 2012. ISBN 978-80-7400-440-7.

BOHÁČ, Radim. *Daňové příjmy veřejných rozpočtů v České republice*. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2013. ISBN 978-80-7478-045-5.

ENGLIŠ, Karel. *Národní hospodářství (příručka)*. 2. vyd. Praha: Nakladatelství Fr. Borový v Praze, 1928.

HENDRYCH, Dušan a kol. *Právnický slovník*. 2. rozš. vyd. Praha: C. H. Beck, 2003. ISBN 80-7179-740-5.

International Bank for Reconstruction and Development / The World Bank. Doing Business 2015. *doing-business.org* [online]. 2014. Dostupné z: http://www.doingbusiness.org/~/media/WBG/DoingBusiness/Documents/Annual-Reports/English/DB15-Full-Report.pdf

International Bank for Reconstruction and Development / The World Bank. Doing Business 2018. *doing-business.org* [online]. 2018. Dostupné z: http://www.doingbusiness.org/~/media/WBG/DoingBusiness/Documents/Annual-Reports/English/DB2018-Full-Report.pdf

JÁNOŠÍKOVÁ, Petra; MRKÝVKA, Petr. *Finanční a daňové právo*. 2. aktualizované a doplněné vyd. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2016. ISBN 9788073806392.

JURČÍK, Radek. *Daňové systémy v České republice a v mezinárodním srovnání se zaměřením na aktuální trendy*. Ostrava: Key Publishing, 2015. ISBN 978-80-7418-176-4.

Paying Taxes 2018. Overall ranking and data tables. *pwc.com* [online]. Dostupné z: https://www.pwc.com/gx/en/services/tax/publications/paying-taxes-2018/overall-ranking-and-data-tables.html?WT.mc_id=CT13-PL1300-DM2-TR2-LS1-ND30-TTA4-CN_payingtaxes-2018-ranking-data-table-button

Contact – e-mail

bakes@prf.cuni.cz
vojtechj@prf.cuni.cz

Francouzský koncept veřejného účetnictví

Richard Bartes

Právnická fakulta, Masarykova univerzita, Česká republika

Abstract in original language

Příspěvek pojednává o francouzském modelu veřejného účetnictví. V příspěvku je tudíž věnována pozornost vysvětlení tohoto pojmu, jeho legální úpravě, stěžejním zásadám, fungování v praxi a představení základních subjektů tohoto modelu. V příspěvku je však obsaženo také kritické zhodnocení tohoto modelu, jakož i jeho historická geneze. Autor vychází z francouzských publikací především profesora Michela Bouvier a jím vytvořené asociace FONDAFIP. Autor také vychází z dalších odborných publikací věnujících se francouzskému veřejnému účetnictví.

Keywords in original language

Francouzské pojetí veřejných financí; veřejný sektor; veřejné účetnictví.

Abstract

The paper deals with the French concept of public accounting. In this paper, the attention is paid to the explanation of this concept, its legislation, crucial principles, working in the practice and the introduction of fundamental entities of this concept. The paper also includes a critical assessment of this model as well as its historical genesis. The author works on French works of Professor Michel Bouvier and the association of FONDAFIP which was created by him. The author also works on another publications dedicating to the French public accounting.

Keywords

French Conception of Public Finance; Public Sector; Public Accounting.

1 Úvod

Veřejné účetnictví (tj. francouzsky *la comptabilité public*) by mohlo být na první pohled přirovnáváno k oblasti upravující rozpočtové právo či finance

(v širším slova smyslu) ve veřejné sféře. Tato nepřesnost se však nevyhýbá ani francouzské veřejnosti, resp. společnosti, která v předmětném termínu nemá stále vždy zcela jasno. Ve skutečnosti výraz „veřejné účetnictví" je druhovým termínem, který je používaný pro označení souboru ustanovení týkajících se finanční a účetní struktury veřejných subjektů.

Pokud jde o systematické zařazení veřejného účetnictví ve francouzském finančním právu (přesněji vyjádřeno veřejném finančním právu), je nutné uvést, že veřejné účetnictví je právní pododvětví francouzského veřejného finančního práva (jehož objektem dle francouzské právní teorie jsou velmi přísně vymezené veřejné finance), a je tudíž postaveno na úroveň dalších pododvětví, jako jsou právo rozpočtové, popř. právo daňové.[1]

Přesto nelze nijak veřejnému účetnictví upřít významnou souvislost s rozpočtovým právem, resp. rozpočtováním, které lze ve Francii od r. 2006[2] charakterizovat jako:

1. účelové,
2. programové,
3. víceleté.

Oproti tuzemskému státnímu rozpočtu lze v souvislosti s francouzským státním rozpočtem hovořit o jeho diverzifikaci na:

1. 1 hlavní účet,
2. 2 vedlejší účty,
3. 32 tzv. zvláštních účtů státní pokladny (z toho 11 účelově vázaných účtů, 7 účtů pro poskytování finanční pomoci, 11 účtů pro obchod, 3 účty pro monetární operace).[3]

Veřejné účetnictví se na úrovni státního rozpočtu nejvíce projevuje právě v rámci tzv. hlavního účtu státu.

Veřejné účetnictví je především financováno veřejnými povinnými dávkami, které jsou přísně určeným předmětem regulace. Veřejné účetnictví je určené

1 BOUVIER, Michel. *Finances publiques*. 16. éd. Paříž: LGDJ, 2017, s. 20. ISBN 978-2-275-04928-1.

2 Tj. od doby účinnosti Loi organique n° 2001-692 du 1 août 2001 relative aux lois de finances (tj. česky organický zákon č. 2001-692 z 1. srpna 2001, o finančních zákonech), blíže kapitola 2.

3 CATTEAU, Damien. *La LOLF et la modernisation de la gestion publique: la performance, fondement d'un droit public financier rénové*. Paříž: Dalloz, 2007, s. 42. ISBN 978-2-247-07420-4.

pro další správu veřejných prostředků osobami k tomu příslušnými. Jedná se o systém, který je prostoupen napříč celým francouzským veřejným sektorem, a který přirozeně reflektuje decentralizovanou organizaci francouzské veřejné správy počínaje úrovní státu, pokračujíce přes francouzské územní samosprávné celky (tj. regiony, departementy, obce) a francouzskými veřejnými institucemi konče (včetně např. veřejných nemocnic). Specifikem francouzského konceptu veřejného účetnictví je skutečnost, že tento je v podstatě převzat ze soukromé sféry.

Jistým způsobem se jedná o francouzskou zvláštnost, neboť nikde jinde na světě tento systém s identickým pojetím nelze najít. Výjimkou jsou pouze země, s nimiž má Francii silné historické vazby (především bývalé kolonie). Francie je tak se svým specifickým modelem v podstatě izolovaná od zbytku světa, a to i se všemi důsledky, které z jejího modelu vyplývají a který je poměrně vzdálený od převládajícího anglosaského pojetí. Ve světě převažující anglosaské pojetí je často málo slučitelné s fungováním většiny podnikových modelů finančního výkaznictví. Ač se jedná z historického pohledu o tradiční francouzské pododvětví francouzského finančního práva, jež má své kořeny již v první polovině 19. století, tak právě díky jeho neutuchající kritice (mířící na jeho těžkopádnost, neefektivnost či na jeho nedostatečnou transparentnost) se mohlo ještě donedávna zdát, že francouzské veřejné účetnictví (v tomto svém tradičním pojetí) bude ve střednědobém horizontu doslova svádět boj o přežití.

Cílem příspěvku je představit nedílnou a tradiční součást francouzského pojetí veřejných financí, a to veřejné účetnictví. V příspěvku je proto představen legální rámec uvedeného pododvětví veřejného finančního práva, jeho stěžejní zásady, podstata jeho fungování a jeho komparace s účetnictvím ze soukromého sektoru. Za tím účelem je použito především metody deskriptivní, jež je dále proložena metodou analýzy a komparace.

Pokud jde o odbornou literaturu, z důvodu absence jakékoliv tuzemské literatury v dané oblasti je nutné vyjít z odborné literatury zahraniční. V tomto směru se přirozeně nabízí francouzská literatura a tvorba předních francouzských teoretiků i praktiků zastoupených mimo jiné profesorem Bouvier nebo bývalým ministrem financi či později senátorem Alainem Lambertem. Nelze však opomenout ani odbornou literaturu polskou, jež je nám blízká

a současně v mnoha případech čerpá z francouzské školy veřejných financí. V daném směru lze zmínit vysoce přínosnou tvorbu, o niž se zasluhuje především profesor Ruskowśki[4] z katedry veřejných financí a finančního práva v Białystoku či profesorka Lemonnier z katedry finančního práva v Olsztyně.[5]

2 Legální rámec francouzského veřejného účetnictví

Ač byly (i výše naznačené) výtky, resp. kritika veřejného účetnictví zmíněné v úvodu příspěvku oprávněné či nikoliv, tak nebyly dostatečně silné (či zde nebyla natolik potřebná vůle) k tomu, aby bylo zabráněno znovuobnovení francouzského modelu veřejného účetnictví, a to tím nejlegitimnějším možným způsobem. Byly přijaty dva kardinální zákony (o právní síle organického a ústavního zákona)[6] a jeden dekret,[7] které výrazným způsobem posílily francouzský systém veřejného účetnictví a poskytly mu nové vyhlídky do budoucna.

První ze stěžejních zákonů *Loi organique relative aux lois de finances* (tj. česky Organický zákon o finančních zákonech, dále jen „LOLF“), současně také označovaný jako francouzská finanční ústava (v tomto smyslu lze hovořit o vzdálenější a současně mnohem širší podobě českého zákona o rozpočtových pravidlech), reformoval původní organické nařízení z r. 1959. LOLF zcela vyhradil jednu ze svých kapitol (kapitola V.) vedení účtů státu

4 Např. RUŚKOWSKI, EUgeniusz. O potrzebie prowadzenia badań porównawczych w zakresie reformy zarządzania finansami publicznymi w Unii Europejskiej, ze szczególnym uwzględnieniem reform planowania finansowego. In: RUŚKOWSKI, EUgeniusz. *Instrumenty nowego zarządzania finansami publicznymi w wybranych krajach Unii Europejskiej*. Białystok: Temida 2, 2011, s. 177–200. ISBN 978-83-62813-03-2.

5 Např. LEMONNIER, Mariola. *Europejskie modele instrumentów finansowych*. 2. vyd. Warszawa: Wolters Kluwer Polska, 2017, 412 s. ISBN 978-83-8107-724-8.

6 Ve Francii lze rozlišovat mezi následujícími druhy zákonů:
- Ústavní zákony (zákony nejvyšší právní síly);
- Organické zákony (právní síla nedosahuje úrovně ústavního zákona, avšak jsou z tohoto pohledu postaveny nad zákony ordinérní; jejich účelem je ústavu více precizovat či rozvést);
- Finanční zákony (zvláštnost francouzského pojetí veřejných financí; řadíme k nim zákon o státním rozpočtu, zákon, který v průběhu rozpočtového roku mění zákon o státním rozpočtu, zákon o státním závěrečném účtu, zákon o financování sociálního zabezpečení);
- Ordinérní zákony

7 Organický zákon (LOLF) a ústavní zákon z 23. července 2008, dekret o rozpočtové správě a veřejném účetnictví ze 7. listopadu 2012 (viz dále).

(resp. veřejnému účetnictví), kdy v čl. 31 svěřuje veřejnému účetnímu monopol na vedení účtů. Dle čl. 27 LOLFu „účty státu musí být přesné, pravdivé a musí podávat věrný obraz o majetku a finanční situaci státu" a dále že veřejný účetní je „*odpovědný za sestavení účtů státu a zajistí soulad se zásadami veřejného účetnictví.*" LOLF na první místo řadí „výkonnost", a to skrze celý veřejný sektor (ať již v rámci jeho řízení nebo jeho hospodaření). Výkonnost jakožto schopnost dosáhnout očekávaných výsledků je samotnou podstatou nového francouzského rozpočtového rámce. Je tedy dbáno jednak o efektivní činnost veřejné správy a zároveň i o její transparentnost. Právě transparentnost se stala novou motivací modifikovaného modelu francouzského veřejného účetnictví. Snad více než daňoví poplatníci v jiných zemích jsou francouzští daňoví poplatníci značně citliví na způsob nakládání s veřejnými penězi, resp. s peněžní masou, kterou skrze plnění své daňové povinnosti spoluvytváří. V takovém případě se jeví požadavek na větší transparentnost s nakládáním veřejných prostředků jako zcela legitimní. Navíc veřejná správa sama cítí nátlak vyvíjený ze strany občanů, kteří chtějí vědět, jak je s veřejnými penězi nakládáno. Z toho důvodu francouzský státní rozpočet v režimu LOLFu již není předkládán dle povahy výdajů (tj. např. výdaje na zaměstnance či na provoz veřejného subjektu, výdaje na investice atd.), nýbrž od r. 2006 dle tzv. veřejných politik (*les politiques publiques*, tzn. např. kultura, spravedlnost, zdravotnictví). Pokud jde o zmíněnou výkonnost, francouzská vláda každý rok vypracuje tzv. roční návrh výkonnosti (*le projet annuel de performance*), který spočívá v jejím záměru, jak plánuje využívat finanční prostředky. Tyto roční návrhy výkonnosti jsou připojeny k návrhu finančního zákona (tj. zákona o státním rozpočtu) v říjnu předcházejícího roku, na který je rozpočet sestavován. Vláda následně představí tzv. výroční zprávu o výkonnosti (*le rapport annuel de performance*) v červnu roku následujícím po roce, na který je daná zpráva připravena. Výroční zpráva o výkonnosti prezentuje a objasňuje skutečné výsledky týkající se činnosti vlády za dané období. Jedná se tak o prostředek porovnání nejenom prognózy (návrhu výkonnosti), ale také i zhodnocení plnění rozpočtu, posouzení ukazatelů výkonnosti a skutečných celkových nákladů státu za předešlý rok.

Druhým klíčovým zákonem při renesanci francouzského veřejného účetnictví byl ústavní zákon z 23. července 2008[8] označovaný jako „modernizace institucí V. republiky". V jeho důsledku byla do francouzské Ústavy vepsána nová zásada spojená s finanční, jakož i účetní transparentností: „Účty veřejné správy jsou přesné a *pravdivé. Podávají věrný obraz o výsledcích hospodaření, majetku a finanční situaci veřejné správy.*"[9] Jinými slovy došlo k modifikaci francouzské Ústavy tak, že tato byla doplněna *de facto* stejnými termíny, se kterými operuje LOLF. To přirozeně podnítilo další zájem na finanční, jakož i účetní transparentnosti do budoucna.

Jediným dekretem mezi právními předpisy týkající se oblasti veřejného účetnictví byl Dekret ze 7. listopadu 2012, o rozpočtové správě a veřejném účetnictví (dále jen „Dekret GBCP"),[10] který nahradil Dekret z 29. prosince 1962, o obecné úpravě veřejného účetnictví (dále jen „Dekret RGCP")[11] a díky svému čl. 53 se zasloužil především o definování pojmu veřejné účetnictví, které vymezil následovně:

„*Veřejné účetnictví je systém uspořádání finančního výkaznictví, který umožňuje:*
1) *porozumět, třídit, zaevidovat a kontrolovat údaje o rozpočtových, účetních operacích, jakož i o operacích státní pokladny, za účelem zajištění přesného a pravdivého vedení účtů;*
2) předkládat finanční výkazy zobrazující věrný obraz majetku, finanční situace a výsledku hospodaření k datu uzavření rozpočtového roku;
3) přispět k výpočtu nákladů činností nebo služeb, jakož i k hodnocení jejich výkonnosti. Veřejné účetnictví je rovněž uspořádáno způsobem, který umožňuje zpracování těchto operací prostřednictvím národních účtů."

Dekret GBCP rozšířil ustanovení LOLFu na všechny veřejné subjekty a současně se stal výchozím právním základem pro úpravu postavení dvou základních aktérů veřejného účetnictví, tj. příkazce operace (*l'ordonnateur*) a veřejného účetního (*le comptable public*).

8 Loi constitutionnelle no. 2008-724 du 23 juillet 2008 de modernisation des institutions de la Ve République (tj. česky ústaní zákon č. 2008-724, z 23. července 2008, o modernizaci institucí V. Republiky).

9 Čl. 47 odst. 2 Ústavy V. Republiky z r. 1958.

10 Décret n° 2012-1246 du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et à la comptabilité publique (tj. česky Dekret č. 2012-1246 ze 7. listopadu 2012, o rozpočtové správě a veřejném účetnictví), „Décret GBCP".

11 Décret n°62-1587 du 29 décembre 1962 portant règlement général sur la comptabilité publique (tj. česky Dekret č. 62-1587 z 29. prosince 1962, o obecné úpravě veřejného účetnictví), „Décret RGCP".

Právě dekret GBCP poskytl právní rámec poskytování přesných informací o majetkové situaci veřejných subjektů, o jejich finančních závazcích a v neposlední řadě i o jejich solventnosti.

3 Fungování francouzského systému veřejného účetnictví

Ač francouzské veřejné účetnictví má již dlouhou historii, jeho úkolem byla od počátku spíše kontrola veřejných subjektů, než podávání informací o jejich činnosti. To v podstatě vyplývalo i z čl. 49 tehdejšího Dekretu RGCP, který definoval cíl účetnictví veřejných subjektů jako: „*popis a kontrolu operací, jakož i informací o orgánech kontroly a správy*". Primárním zájmem byla kontrola příslušného veřejného subjektů, nikoliv podávání informací, potažmo transparentnost jejich činnosti, což se však s účinností LOLFu změnilo.

Zmíněný dekret GBCP potvrdil řadu ustanovení, která se do té doby aplikovala pouze pokusně. I proto byl dekret zásadním posunem. To také znamenalo vyvrcholení dlouhodobé snahy, která cílila na poskytování stále více přesných informací o majetkové situaci veřejných subjektů, o jejich finančních závazcích, jakož i o jejich solventnosti.

Tyto potřeby informací jsou přímo spojené s financováním veřejných subjektů a dále s rostoucím využíváním finančních trhů nebo bankovního systému. Proto v průběhu let došlo k zavedení této nové koncepce pocházející přímo ze soukromého sektoru coby výchozího modelu pro francouzské veřejné subjekty.

V důsledku přiblížení veřejného účetnictví podnikovému účetnictví došlo také i k souladu účetních norem. Rada pro standardizaci veřejných účtů[12] stanovila účetní pravidla použitelná pro veřejné subjekty. V této oblasti byly vydány tři sbírky předpisů účetních norem. První sbírka předpisů se týká účtů státu, druhá sbírka účtů veřejných institucí a třetí sbírka z r. 2016 se týká účetních standardů územních samosprávných celků.[13]

LOLF zavedl model akruálního účetnictví ve veřejné správě s „*pravidly, která se liší od pravidel používaných v soukromém sektoru pouze specifičností veřejné činnosti*".[14]

12 *Le Conseil de normalisation des comptes publics.*

13 ANDRÉ, Michèl. Comptabilité générale de l'État: quels comptes pour demain? In: BOUVIER, Michel a Marie-Christine ESCLASSAN. *Revue Française de Finances Publiques.* Paříž: LGDJ, 2016, no. 136, s. 66. ISBN 978-2-275-05039-3.

14 Čl. 30 LOLFu.

Jinými slovy, hlavní účet státu je zřízen podle nového konceptu účetnictví, který je značně inspirován praxí podniků, popř. dalšími mezinárodními veřejnými koncepty účetnictví, které současně berou v úvahu specifičnost státu. Pojetí LOLFu umožňuje jasné a stručné čtení účtů státu. Proto lze tvrdit, že tato reforma účetnictví obohatila francouzskou společnost a současně navrátila pochopitelnost finančních informací ve veřejném sektoru.

Bylo již uvedeno, že veřejné účetnictví ve Francii dopadá na rozpočty celého veřejného sektoru, na státní úrovni pak zejména ovlivňuje tzv. hlavní účet státu. Od r. 2006 se v souvislosti s hlavním účtem státu každý rok sestavuje účetní závěrka mající následující finanční výkazy:

1. bilance (nebo-li rozvaha státu): ukazuje rozdíl mezi aktivy a pasivy. Aktiva představují majetkové hodnoty státu, pasiva představují závazky státu vůči třetím osobám.
2. výkaz zisku a ztráty: tvořen třemi přehledy, které ukazují celkové náklady a výnosy účetního období.
3. výkaz peněžních toků: tradiční přehled peněžních toků, jež jsou rozděleny do tří kategorií - peněžní toky spojené s činností státu, peněžní toky spojené s investičními operacemi, peněžní toky spojené s finančními operacemi.
4. příloha: poskytuje doplňující informace pro pochopení účtů státu. Obsahuje zejména vysvětlení a vyčíslení podrozvahových závazků. V tomto směru zde např. nalezneme hodnocení důchodových závazků státních úředníků.

Uvedené účetní závěrky stanovené v tzv. hlavním účetnictví (tj. účetnictví tzv. hlavního účtu státu) přispívají k lepšímu porozumění finanční a majetkové situace státu. Výše zmíněné účetní závěrky navíc poskytují další podklad pro hodnocení tzv. veřejných politik a vhodně tak doplňují vládní výroční zprávy o výkonnosti (viz kapitola 2), které jsou předkládány francouzskému Parlamentu. Současně jsou tyto finanční dokumenty nezbytné pro tvorbu vládního návrhu finančního zákona (tj. zákona o státním rozpočtu). Připomenuté účetní závěrky jsou přínosné i pro jednotlivá ministerstva, neboť jim dávají lepší možnost analyzovat jednotlivé náklady spojené s jejich resorty a současně mají lepší přehled o majetku, se kterým nakládají. Přínosné jsou i pro občany, neboť tito vědí, jak a na co se používají veřejné

prostředky z jejich daní a zároveň mají možnost se přesvědčit, že jsou tyto prostředky použity efektivně.

Veřejné účetnictví ve Francii je založeno na dvou stěžejních zásadách, a to jednak na oddělení funkcí veřejného účetního a příkazce operace v rámci finančního sektoru a dále na osobní a finanční odpovědnosti veřejného účetního.

Francouzské veřejné účetnictví svěřuje monopol na operace týkající se veřejných příjmů a veřejných výdajů dvěma základním subjektům: příkazci operace a veřejnému účetnímu. Jejich úkoly se vzájemně doplňují a současně jsou na sobě nezávislé. Jejich úkoly musí být zároveň uspořádány tak, aby umožnily vzájemné a neustálé kontroly mezi těmito subjekty.

Příkazce operace je v podstatě zákonným zástupcem příslušného veřejného subjektu, u kterého vykonává svou funkci. Má výlučnou pravomoc v oblasti týkající se přijímání a vhodnosti rozhodnutí, která mají finanční dopady. Proto je také jediným subjektem, který může v rámci příslušného veřejného subjektu vydat do oběhu příkazy k výdajům (de facto souhlas se závazky) a podepsat nároky na příjmy (pohledávky). Příkazy k výdajům, resp. nároky na příjmy představují jednotlivá pořadí úhrady potřeb, resp. získání prostředků, které jsou dány k dispozici veřejnému účetnímu.

Operace, které veřejný účetní považuje za stižené formální vadou, jsou zamítnuty a vráceny příkazci operace s tím, aby tento přikročil k potřebné nápravě. Ostatní operace jsou předmětem „náplně činnosti“ veřejného účetního. Vyjádření „náplň činnosti“ znamená, že veřejný účetní po provedení kontroly schválí zaevidování příkazů k výdajům a nároků na příjmy ve svém účetnictví; účetní náplň činnosti je východiskem finanční odpovědnosti veřejného účetního. Veřejný účetní se de facto dostává do funkce pokladníka, neboť skrze něj je realizováno hrazení výdajů a vybírání příjmů. Výdaje musí být zaplaceny tzv. „opravdovým“ věřitelům, aby se veřejný subjekt definitivně zprostil svých dluhů. U příjmů je třeba zahájit proces vybírání prostředků, co nejdříve je to možné.

Druhý významný princip veřejného účetnictví je osobní a finanční odpovědnost veřejného účetního, charakteristický pro francouzské veřejné účetnictví. Tato odpovědnost je stanovena čl. 17 dekretu GBCP, který stanoví,

že všichni veřejní účetní po ustanovení do své funkce jsou „*osobně a finančně odpovědni za své jednání a dohled, který jim přísluší dle čl. 18, 19 a 20*“ téhož dekretu. Veškeré porušení těchto ustanovení z jejich strany nebo ze strany osob spadajících pod jejich pravomoc je způsobilé mít za následek jejich osobní a finanční odpovědnost, a to za podmínek stanovených čl. 60 uvedeného dekretu.

Ve vztahu příkazce operace - veřejný účetní je nutné zmínit další významný subjekt, a to osobu tzv. soudce účtů. V praxi se jedná o francouzský Účetní dvůr a regionální komory účtů, kdy tyto konkrétní subjekty jsou garanty správnosti operací s veřejnými příjmy a veřejnými výdaji.

Úkolem soudce účtů je pomocí přezkoumání příslušné dokumentace konstatovat, zda veřejný účetní při plnění svých úkolů pochybil či nikoliv. V případě, že veřejný účetní pochybil, soudce účtů autoritativně konstatuje existenci dluhu, čímž dojde k aktivaci účetní odpovědnosti a veřejný účetní je požádán, aby svými osobními finančními prostředky napravil způsobené finanční škody.

3.1 Otázka odstranění zásady oddělení funkcí

Ve Francii existuje nikoliv bezvýznamná skupina zastánců odstranění zásady oddělení funkcí příkazce operace a veřejného účetního, jejichž argumenty jsou poměrně známé. Mezi tyto argumenty se řadí nadměrný formalismus, těžkopádnost postupů těchto dvou subjektů, nadbytečnost úkolů a kontrol či zbytečné využívání zaměstnanců. Tyto negativní hlasy dále uvádí, že tento (dle jejich názoru) zastaralý charakter stávajícího systému ze soukromého sektoru zmizel již dávno.

Dle těchto kritiků dnes nejvíce negativní prvek spojený s oddělením funkcí spočívá ve skutečnosti, jež vede příkazce operace a jeho spolupracovníky k tomu, že ztrácí zájem o samotné účetnictví. Z toho důvodu lze sledovat různá zpoždění ze strany manažerů ve veřejném sektoru v porovnání s jejich kolegy ze soukromého sektoru při využívání informací, které z účetnictví mohou čerpat.[15]

15 LAMBERT, Alain. Quel bilan 10 ans après? In: BOUVIER, Michel a Marie-Christine ESCLASSAN. *Revue Française de Finances Publiques*. Paříž: LGDJ, 2016, no. 136, s. 22. ISBN 978-2-275-05039-3.

Nicméně navzdory těmto argumentům se jeví těžko představitelné zpochybnění oddělení funkcí mezi osobou, která rozhoduje o veřejných prostředcích a osobou, která veřejné prostředky vyplácí, resp. přijímá. Povaha činností veřejných subjektů a jejich financování znamená, že pojmy obrat, marže a výsledek nemají příliš význam a nemohou sloužit jako tzv. varovné prvky (na rozdíl od subjektů ze soukromého sektoru). Vzájemné kontroly příkazce operace a veřejného účetního, spojené s přesným vymezením jejich úkolů, nejsou dle mého názoru nelogické. Kontroly naopak zaručují dodržování zákonů a řádné zacházení s veřejnými prostředky. Rovněž umožňují sice nikoliv zcela potlačit, ale přinejmenším omezit zneužívání veřejných prostředků, jakož i případy zpronevěry ve veřejném sektoru.

Toto oddělení funkcí dnes získává vzrůstající význam, neboť umožňuje veřejnému účetnímu převzít novou roli v podobě garanta dodržování účetních pravidel a zásad.[16]

Nakonec by neměla být opomenuta ani ta skutečnost, že zásada oddělení funkcí je součástí „genetického dědictví" francouzského finančního práva a že její odstranění by bylo zvláště špatně pochopeno francouzským veřejným míněním, které je již tak velmi nedůvěřivé a zejména puntičkářské, pokud jde o využití daní.

4 Akruální účetnictví ve veřejné správě

Patrně nikdo nepochybuje, že existují podstatné rozdíly mezi hospodářským modelem soukromého a veřejného sektoru. Přesto dle francouzského přesvědčení, které stálo na začátku formování aktuálního konceptu veřejného účetnictví, může být mnoho účetních praktik převzato z účetnictví podnikatelských subjektů. To je prokázáno řadou příkladů, na kterých veřejné subjekty demonstrují svůj zájem na tom, aby skutečně docházelo k transferu praktik účetnictví soukromého sektoru do účetnictví sektoru veřejného. Jde např. o následující body:

- dohled nad výdaji;
- samotná úhrada dluhů;
- znalost (poznání) veřejného subjektu a jeho vztahů s dalšími orgány;

16 Viz čl. 31 LOLFu, převzatý články 77 nebo 191 GBCP: „*veřejný účetní dbá na dodržování zásad a pravidel účetnictví*".

- ovládání a kontrola majetku;
- předcházení obtížím a rizikům (pro posouzení rozpočtové udržitelnosti veřejného subjektu, jakož i pro potenciální veřejnou intervenci, popř. pro volbu příslušného režimu řízení).

Stejně jako podnikatelský subjekt, tak i veřejný subjekt je schopen využít účetnictví při plnění svých funkcí a dále naplnit význam, který podnikatelský subjekt přisuzuje finančnímu výkaznictví. Translokace účetnictví soukromého subjektu do veřejné správy má však přirozeně své meze.

Ačkoliv jsou (nejenom) francouzské veřejné subjekty svým pojetím zaměřené spíše na rozpočtovou problematiku, je nezbytné si povšimnout rychlosti, se kterou se tyto přizpůsobily účetnictví podnikatelských subjektů a během několika let uskutečnily značný pokrok v sepisování a v průběžném sledování své majetkové situace.

Všechny tyto příznivé posuny přesto nedokážou zcela zastínit pochybovačné, až téměř nevraživé reakce řady veřejných subjektů, které stále nevidí, zvláště pak v kontextu značného snižování veřejných prostředků, kterému jsou stále více vystaveny, jak by pro ně mohlo být zavedení akruálního účetnictví v každodenním životě užitečné.

Navzdory zdání a řadě oficiálních prohlášení, přisvojení účetnictví podnikatelských subjektů francouzskými veřejnými subjekty bude při praktickém použití rozdílné od účetnictví, jež je používáno v soukromé sféře, a to z důvodů, které souvisí s pojetím veřejné správy a s povahou činností, kterou vykonává, jakož i s jejím financováním.

Prvním rozdílem francouzského veřejného účetnictví od účetnictví podnikatelských subjektů je jeho duální účetní struktura. Na jedné straně hovoříme o tzv. „administrativním účetnictví“, což je výhradní oblast příkazce operace. Tato oblast je tvořena účetnictvím závazků, účetnictvím spotřeby rozpočtových prostředků a účetnictvím použitelných veřejných prostředků. Na druhé straně se nalézá „obecné účetnictví“, tj. oblast vedená veřejným účetním, disponující tradičně výkazem zisků a ztrát, bilancí a přílohou. Tato duálnost však vedla k roztříštění informačního systému veřejných subjektů a co hůř, tato duálnost vedla k „nepropustnosti“ těchto dvou oblastí. Takže zatímco u podnikatelského subjektu jeho účetnictví funguje jako koherentní

systém pro zaznamenávání, sledování a vykazování finančních informací, u francouzského veřejného subjektu pak úsek příkazce operace, resp. úsek veřejného účetního disponují každý vlastními pravidly upravující jejich specifické úkoly, což však znemožňuje veškerou syntézu francouzského modelu veřejného účetnictví.

Další odlišností účetnictví ve veřejném sektoru je skutečnost, že hospodářský model veřejného orgánu je značně odlišný od hospodářského modelu podnikatelského subjektu. Podnikatelské subjekty vynakládají náklady, aby tvořily výnosy, a jejich výkonnost se posuzuje relativně jednoduše pomocí zisku, který stoupá s maximalizací obratu a který se snižuje od chvíle, kdy se náklady zvyšují rychleji než výnosy. Avšak podstata většiny veřejných subjektů spočívá ve zcela opačném fungování, neboť veřejné subjekty byly vytvořeny, aby spotřebovávaly nebo distribuovaly veřejné prostředky určené k uspokojení poptávky po veřejných službách (*services publics*). Za těchto podmínek se jejich výkonnost postupně zvyšuje a zůstatek na jejich účtu se stává nulovým ba dokonce záporným.

Obdobně je to s investováním těchto subjektů. U podnikatelských subjektů je kapitál určen k dosažení dalších výnosů, popř. ke snížení výrobních nákladů. U veřejných subjektů je investování naopak určeno ke zvýšení jejich potenciálů plnit příslušnou veřejnou službu. S tím souvisí další skutečnost, a to, že investice u veřejných subjektů často vedou k vytváření budoucích nákladových toků, a tudíž budoucím výdajům, které budou muset být financovány.

Absence vztahu mezi výnosy a náklady znamená, že výkaz zisků a ztrát většiny veřejných subjektů se jeví jako nedostatečný pro zhodnocení jejich výkonnosti. Následkem toho jejich finanční výkazy zřídka poskytují relevantní a využitelné informace o jejich přidané hodnotě, kterou vytváří nebo o službách, které poskytují.

Dle mého názoru povinnost veřejných subjektů vytvářet přesné, pravdivé a věrné finanční výkazy může pouze zlepšit řádné využívání veřejných prostředků. Navíc ve chvíli, kdy účetnictví veřejných subjektů dosáhne úrovně požadované kvality a vytvoří tak kostru informačního systému, nic

veřejným subjektům již dále nebrání, aby použily nástroje řízení, které jim nejlépe umožní uspokojit jejich potřeby, a to přirozeně s ohledem na veřejný zájem, který je (nebo by alespoň měl být) jejich primárním zájmem.

4.1 Pohled kritiků veřejného účetnictví

V příspěvku již byla zmíněna těžkopádnost, resp. neefektivnost tohoto systému. Jako nejzávažnější projev uvedeného se v očích kritiků veřejného účetnictví jeví skutečnost, že navzdory své formálnosti a přesnosti, veřejné účetnictví nikdy nezabránilo plýtvání veřejnými penězi, ani neefektivní správě, což je každý rok také kritizováno tzv. soudcem účtů (třetí aktér ve veřejném účetnictví, viz kapitola 3).

Dle kritiků francouzského modelu veřejného účetnictví nejsou jeho pravidla, ač koncipovaná tak, aby omezila výši veřejných výdajů v rámci odhlasovaných prostředků, a která jsou zaměřená na kontrolu formální správnosti operací, schopna splnit požadavky moderní pečlivé veřejné správy, její požadované účinnosti a transparentnosti. Navíc oddělení funkcí příkazce operace a veřejného účetního, resp. monopol veřejného účetního v oblasti vedení účtů, vedly příkazce operace a jejich úsek k tomu, že se přestali zajímat o účetní záležitosti a vše, co s tím souvisí (např. znalost nákladů veřejného subjektu, následně jeho majetku či nezájem o kontrolu a předvídání rizik) z toho důvodu, že tyto údaje souvisí výhradně s oblastí veřejného účetního a k příkazci operace dojdou až velmi opožděně.

Nabízí se však řečnická otázka, zda existuje lepší či efektivnější systém, resp. model? Pakliže ano, proč již nebyl zaveden? Je snad takový model přehlížen z úcty k této „francouzské tradici“ anebo že není napříč francouzským politickým spektrem dostatečného konsenzu (či dokonce vůle) k jeho zavedení?

5 Závěr

Příspěvek se zabýval jedním z právních pododvětví francouzského finančního práva, resp. přesněji řečeno francouzského veřejného finančního práva, a to veřejným účetnictvím. Bylo poukázáno na historicky tradiční úlohu veřejného účetnictví v systému francouzských veřejných financí a na jeho blízkou

souvislost, resp. propojenost s rozpočtovým právem, jakož i na systematiku zařazení veřejného účetnictví v rámci francouzského veřejného finančního práva.

V rámci druhé kapitoly věnující se právní úpravě veřejného účetnictví ve Francii byla zmíněná kardinální reforma z r. 2006, která, vyjma rozpočtového práva ve Francii, také notně ovlivnila veřejné účetnictví. Tato reforma plynule navazovala na celkovou reformu státní správy („*Révision générale des politiques publiques*", tj. česky Celková revize veřejných politik), která byla úspěšně realizována o rok dříve. V souvislosti se zmíněnou reformou rozpočtového práva, resp. veřejného účetnictví byly zmíněny platné a účinné právní předpisy, které lze označit za stěžejní v dané oblasti.

Ve třetí kapitole bylo popsáno fungování veřejného účetnictví, a to včetně jeho dvou stěžejních zásad, na kterých je veřejné účetnictví ve Francii již drahnou dobu postaveno. Byla představena, ač z našeho pohledu možná nezvyklá, zásada osobní a finanční odpovědnosti veřejného účetního, jakož i zásada oddělení funkcí příkazce operace a veřejného účetního. Je to však právě druhá z uvedených zásad, která je ve Francii stále podrobována kritice. Avšak s ohledem mimo jiné na již proběhnuvší reformu veřejného účetnictví se nedomnívám, že by se tato zásada, která je již pevně spjata s tradičním francouzským modelem veřejného účetnictví, zásadním způsobem měnila.

Po reformě z r. 2006, resp. se zavedením LOLFu se ústředním motivem státní správy stala výkonnost jejího řízení s ohledem na co nejefektivnější výsledky veřejného hospodaření. V této snaze svou nezastupitelnou úlohu hraje právě veřejné účetnictví, u kterého lze sledovat odklon od pojetí kontroly činnosti příslušného veřejného subjektu (vyplývajícího z původního Dekretu o obecné úpravě veřejného účetnictví z r. 1962) k pojetí finančního výkaznictví, resp. finanční transparentnosti veřejného subjektu v režimu LOLFu. Dále byla uvedena role a činnost hlavních aktérů (a to včetně orgánu kontroly), kteří aplikují právní normy upravující veřejné účetnictví ve Francii. V neposlední řadě byla věnována pozornost také akruálnímu systému účetnictví (jež je převzatý ze soukromého sektoru), na kterém je francouzský koncept veřejného účetnictví založen. Bylo demonstrováno, jak se tento koncept projevuje na úrovni státního rozpočtu, konkrétně v rámci tzv. hlavního účtu státu.

V rámci čtvrté kapitoly bylo nejprve upozorněno na přirozené rozdíly v hospodaření subjektů ze soukromého a z veřejného sektoru, jakož i na rozdílné úkoly těchto subjektů s ohledem na oblast svého hospodaření. Dále byly analyzovány faktické odlišnosti francouzského konceptu veřejného účetnictví s ohledem na účetnictví subjektů v podnikatelském sektoru.

Z obsahu příspěvku lze dedukovat, že francouzská odborná ani laická veřejnost není ani z daleka jednotná v tom, zda veřejné účetnictví je maximálně efektivním instrumentem pro správu veřejných prostředků, resp. pro efektivní nakládání s nimi. To se může do jisté míry jevit jako paradoxní, neboť právě francouzská finanční ústava (LOLF) zavedla na první místo, a to skrze celý veřejný sektor, hledisko „výkonnosti" veřejné správy. Ať je to již výkonnost, posuzovaná jakožto efektivita nakládání s veřejnými prostředky, nebo efektivita veřejné správy v širším slova smyslu, tato výkonnost je vždy následně evaluována na základě konkrétních výsledků. Tento systém je však terčem kritiky, neboť výkonnost a dosažené výsledky jsou pro francouzský systém tím nejdůležitějším hlediskem. Následná evaluace se pouze zajímá o dosažení výsledků a jsou již upozaděny způsoby, jakými těchto výsledků bylo dosaženo, popř. jsou upozaděny vedlejší účinky, které byly, popř. teprve v budoucnu budou zvolenými způsoby vyvolány. Tento systém tak dává značně široké pole působnosti především ekonomům, analytikům a statistikům, kteří zmíněné výsledky hodnotí a posuzují.

Vzhledem k rozpolcenosti názorů na francouzský koncept veřejného účetnictví, kdy na jedné straně lze sledovat vztah k mnohaleté tradici tohoto pododvětví veřejného finančního práva, jakož i jeho faktickou potřebnost s ohledem na tolik žádanou transparentnost, resp. informovanost ze strany francouzských daňových poplatníků, a na straně druhé pochybovačné až silně kritické hlasy napadající francouzský koncept veřejného účetnictví, lze tuto problematiku, samozřejmě s jistou nadsázkou a včetně zohlednění francouzského společenského a odborného kontextu, přirovnat k Churchillovu výroku o demokracii, který ji považoval za nejhorší způsob vlády s tím, že žádný lepší způsob však neexistuje.

Literature

ANDRÉ, Michèl. Comptabilité générale de l'État: quels comptes pour demain? In: BOUVIER, Michel a Marie-Christine ESCLASSAN. *Revue Française de Finances Publiques*. Paříž: LGDJ, 2016, no. 136, s. 63–68. ISBN 978-2-275-05039-3.

BOUVIER, Michel. *Finances publiques*. 16. éd. Paříž: LGDJ, 2017, 943 s. ISBN 978-2-275-04928-1.

CATTEAU, Damien. *La LOLF et la modernisation de la gestion publique: la performance, fondement d'un droit public financier rénové*. Paříž: Dalloz, 2007, 556 s. ISBN 978-2-247-07420-4.

LAMBERT, Alain. Quel bilan 10 ans après? In: BOUVIER, Michel a Marie-Christine ESCLASSAN. *Revue Française de Finances Publiques*. Paříž: LGDJ, 2016, no. 136, s. 19–25. ISBN 978-2-275-05039-3.

LEMONNIER, Mariola. *Europejskie modele instrumentów finansowych*. 2. vyd. Warszawa: Wolters Kluwer Polska, 2017, 412 s. ISBN 978-83-8107-724-8.

RUŚKOWSKI, EUgeniusz. O potrzebie prowadzenia badań porównawczych w zakresie reformy zarządzania finansami publicznymi w Unii Europejskiej, ze szczególnym uwzględnieniem reform planowania finansowego. In: RUŚKOWSKI, EUgeniusz. *Instrumenty nowego zarządzania finansami publicznymi w wybranych krajach Unii Europejskiej*. Białystok: Temida 2, 2011, s. 177–200. ISBN 978-83-62813-03-2.

Contact – e-mail

391896@mail.muni.cz

Stabilita vs. zložité vzťahy v spoločnosti s ručením obmedzeným

Jaroslav Bič

Právnická fakulta, Univerzita Mateja Bela v Banskej Bystrici, Slovenská republika

Abstract in original language

Príspevok poukazuje na zložitú štruktúru vzťahov medzi spoločníkmi a spoločnosťou, ako aj medzi spoločníkmi navzájom. Tieto majú nielen vplyv na vnútornú stabilitu v spoločnosti, ale aj na stabilitu podnikateľského prostredia. Hlavným cieľom článku je poukázať prostredníctvom vybraných práv a povinností spoločníka spoločnosti s ručením obmedzeným v podmienkach Slovenskej republiky, že „osobný" prvok v nich obsiahnutý, je nevyhnutným determinantom pre stabilitu a efektívne fungovanie spoločnosti s ručením obmedzeným.

Keywords in original language

Spoločnosť s ručením obmedzeným; Spoločník; Právo zúčastňovať sa na správe a riadení spoločnosti; Právo na výkon kontroly a informácie o záležitostiach spoločnosti.

Abstract

The contribution points to the complex structure of relations between the partners and the company as well as between the partners. These not only affect the internal stability of the company, but also the stability of the business environment. The main aim of the article is to point out through certain rights and duties of the partner of the limited company in the Slovak Republic that the „personal" element included in them is an essential determinant for the stability and an effective functioning of the limited company.

Keywords

Limited Company; Partner; The Right to Participate in Managing and Administrating Processes of the Company; The Right to Supervise and to Receive Information on the Affairs of the Company.

1 Úvod

Spoločnosť s ručením obmedzeným je mnohými autormi považovaná za kapitálovú spoločnosť. Predstavuje však účelné skĺbenie kapitálu a osobných schopností spoločníkov, obmedzené ručenie jej spoločníkov s relatívne nízkou výškou základného kapitálu potrebného na jej založenie. Preto niektorí autori, argumentujúc existenciou konkrétnych prvkov osobnej spoločnosti v právnej úprave spoločnosti s ručením obmedzeným, tak túto obchodnú spoločnosť zaraďujú medzi tzv. „zmiešané" obchodné spoločnosti. Uvádzajú najmä spravidla osobnú účasť spoločníkov na činnosti spoločnosti, na ktorú ich môže zaviazať priamo spoločenská zmluva a tiež ďalšie nezanedbateľné prvky, ktoré nás nútia uznať, že spoločnosť s ručením obmedzeným sa skutočne nachádza na pomedzí obchodných spoločností osobných a kapitálových.[1] *„Spoločnosť s ručením obmedzeným ako združenie fyzických a právnických osôb sa vyznačuje svojim osobným substrátom, ktorý spočíva na účasti osôb, ktoré spoločnosť založili. Medzi spoločníkmi a spoločnosťou a medzi spoločníkmi navzájom existuje zložitá štruktúra záväzkových vzťahov, ktorých obsahom sú práva a povinnosti."*[2] *„Pritom sa spoločnosť s ručením obmedzeným považuje za tzv. „uzavretú korporáciu", pretože pri zmene prvkov jej osobného substrátu sa spravidla musia prekonať určité formálne prekážky, čo ju odlišuje od korporácií otvoreného typu, ako sú napr. akciové spoločnosti, ale aj družstvá a spolky."*[3] V praxi sa uzavretosť spoločnosti s ručením obmedzeným prejavuje v tom, že po jej založení do nej spoločníci nemôžu svojvoľne vstupovať, či opustiť ju, pretože tieto ich úkony sú viazané na splnenie zákonom stanovených alebo spoločenskou zmluvou vopred určených podmienok.

Jedným z ústredných pojmov problematiky spoločnosti s ručením obmedzeným je právny pojem spoločník. Spoločníkmi môžu byť fyzické i právnické osoby, a to tak slovenské, ako aj zahraničné. Podľa § 24 Obchodného zákonníka sa zahraničné osoby môžu bez osobitných povolení podieľať

1 Pozn.: Osobný prvok sa prejavuje napríklad aj určitou mierou obmedzenia prevoditeľnosti obchodného podielu spravidla so súhlasom valného zhromaždenia spoločnosti, možnosťou vylúčiť dedenie obchodného podielu spoločníka v spoločnosti, osobným ručením spoločníka za záväzky spoločnosti do výšky zapísaného nesplateného vkladu spoločníka.

2 FEKETE, I. *Obchodná spoločnosť s ručením obmedzeným: Komplexná príručka.* Bratislava: Epos, 2004, s. 31.

3 ELIÁŠ, K. *Společnost s ručením omezeným.* Praha: Prosprektrum, 1997.

na založení slovenskej právnickej osoby alebo sa môžu zúčastňovať ako jej spoločníci, dokonca môžu sami založiť slovenskú právnickú osobu alebo sa stať jej jediným spoločníkom. Ako právnické osoby môžu byť spoločníkmi aj subjekty ako občianske združenia, obce, samosprávne územné celky, či iné inštitúcie. Podmienkou je spôsobilosť na práva a povinnosti ako aj spôsobilosť na právne úkony. Obchodný zákonník v § 105 ods. 3 limituje počet spoločníkov hornou hranicou na maximálne päťdesiat, inak súd môže rozhodnúť o zrušení spoločnosti s ručením obmedzeným.

2 Právo podieľať sa na správe a riadení spoločnosti

Právo spoločníka zúčastňovať sa na riadení a správe spoločnosti spočíva v práve priamej kontroly a nepriameho riadenia spoločnosti prostredníctvom účasti na valnom zhromaždení t. j. v práve zúčastňovať sa a hlasovať na valnom zhromaždení (§ 122 ods. 1 Obchodného zákonníka), ako aj v práve prijímať rozhodnutia mimo valného zhromaždenia tzv. rozhodnutia „per rollam“ (§ 130 Obchodného zákonníka), ktoré predstavujú určitú flexibilitu pre rozhodovanie spoločníkov, pričom najčastejšie pôjde o veci, ktoré neznesú odklad a je nutné operatívne rozhodovanie.

Spoločník sa teda nepodieľa na správe a riadení spoločnosti priamo, ale len nepriamo, a to najmä účasťou na valnom zhromaždení, na ktorom predkladá návrhy, ktoré sa týkajú riadenia spoločnosti a hlasuje o daných návrhoch, okrem v zákone taxatívne uvedených obmedzení.[4] Skutočnosť, že spoločníkovi je v niektorých taxatívne vymedzených prípadoch odňatá možnosť hlasovať na valnom zhromaždení však nemá vplyv na jeho oprávnenie zúčastniť sa na hlasovaní o týchto otázkach. Prihliadať na obmedzenie hlasovacieho práva je však potrebné aj v súvislosti so zisťovaním uznášaniaschopnosti valného zhromaždenia a stanovovaní počtu hlasov, ktoré sú potrebné na platné prijatie uznesenia. Podľa § 122 ods. 1 Obchodného zákonníka spoločníci vykonávajú svoje práva týkajúce sa riadenia spoločnosti a kontroly jej činnosti na valnom zhromaždení v rozsahu a spôsobom uvedeným v spoločenskej zmluve, prípadne v stanovách.

4 Tieto obmedzenia sú taxatívne vymedzené v § 127 ods. 5 Obchodného zákonníka (kogentné ustanovenie), v zmysle ktorého sa spoločníkovi nepriznáva právo hlasovať na valnom zhromaždení v prípade, ak sa rozhoduje o jeho nepeňažnom vklade, jeho vylúčení alebo podaní návrhu na jeho vylúčenie zo spoločnosti.

Účasť na valnom zhromaždení je kolektívnym právom, ktoré patrí všetkým spoločníkom. Z ustanovenia § 126 Obchodného zákonníka vyplýva, že spoločník (fyzická alebo právnická osoba) sa na zasadnutí valného zhromaždenia zúčastňuje buď osobne (v prípade spoločníka – právnickej osoby sa za jeho osobnú účasť pokladá prítomnosť členov štatutárneho orgánu tejto právnickej osoby t.j. konateľ resp. konatelia spoločnosti) alebo prostredníctvom splnomocnenca na základe písomného splnomocnenia. Splnomocnenou osobou môže byť fyzická alebo iná právnická osoba, avšak nesmie ním byť konateľ alebo člen dozornej rady spoločnosti, ktorej valné zhromaždenie sa koná. Spoločník sa môže nechať zastúpiť na rokovaní valného zhromaždenia aj iným spoločníkom, v súlade s § 22 ods. 2 Občianskeho zákonníka alebo osobou stojacou mimo spoločnosti. *„Spoločník, samozrejme, môže v prospech akejkoľvek osoby vystaviť plnú moc na účasť a hlasovanie na valnom zhromaždení namiesto neho, ale ak sa tak stane, spoločník nemôže byť na zasadnutí prítomný spolu so svojím splnomocnencom. To znamená, že výkon práv vyplývajúcich z jedného obchodného podielu môže byť na zasadnutí valného zhromaždenia spoločnosti vykonávaný len jednou osobou (to platí aj vtedy, ak má jeden obchodný podiel viacerých spolumajiteľov).“*[5] Ide o spoločníkovo zákonom priznané právo zúčastňovať sa na rokovaní valného zhromaždenia a nie o jeho povinnosť, ktorú by bolo možné zo strany spoločnosti vynucovať, prípadne spoločníka za neúčasť na zasadnutí určitým spôsobom sankcionovať. V zmysle ZSR 58/2004 neúčasť spoločníka obchodnej spoločnosti s ručením obmedzeným na valnom zhromaždení, na ktoré bol riadne pozvaný, nemôže sa považovať za porušenie povinnosti spoločníka podľa ustanovenia § 149 OBZ, pričom *„prípadná fyzická absencia spoločníka nemusí byť zdôvodnená“*.[6]

Ak sa však spoločníci spoločnosti dohodli na osobnej účasti každého spoločníka na podnikaní spoločnosti, takáto ich dohoda je v súlade so zásadou zmluvnej voľnosti v obchodných záväzkových vzťahoch, ako aj v súlade s charakterom tohto typu obchodnej spoločnosti, ktorú nemožno charakterizovať ako rýdzo kapitálovú spoločnosť. Dohoda spoločníkov v spoločenskej zmluve o povinnosti osobnej účasti každého spoločníka na podnikaní

5 MAMOJKA, M. a M. MAMOJKA ml. *Teória a prax v obchodnom práve*. Bratislava: Fakulta práva Janka Jesenského v Sládkovičove, Bratislava, 2012, s. 95–96.

6 MAMOJKA, M. *Ekvivalencia práv a povinností spoločníka v spoločnosti s ručením obmedzeným*. Bratislava: VEDA vydavateľstvo SAV, 2008, s. 63.

spoločnosti je platným a prípustným dojednaním spoločníkov spoločnosti v dokumente, ktorým títo spoločníci spoločnosť založili, resp. k takejto spoločenskej zmluve pristúpili. Ak sa spoločník stane spoločníkom spoločnosti a pristúpi k spoločenskej zmluve, pričom tento právny úkon je základnou náležitosťou pri prevode obchodného podielu spoločnosti, oboznámil sa tak s obsahom spoločenskej zmluvy a súhlasil s ním, teda súhlasil aj s prevzatím povinnosti osobne sa zúčastňovať na podnikaní spoločnosti. Tvorba zisku spoločnosti a rozvoj podnikania je cieľom nielen každej spoločnosti založenej na účely podnikania, ale aj jej spoločníkov. Pokiaľ spoločník spoločnosti v rozpore so svojim záväzkom, ktorý prevzal v spoločenskej zmluve, nerealizoval žiadnu formu osobnej účasti na podnikaní spoločnosti, porušenie týchto povinností má vplyv aj na jeho účasť v spoločnosti.[7] Porušenie tejto povinnosti spoločníka môže teda viesť až k vylúčeniu spoločníka zo spoločnosti podľa § 149 Obchodného zákonníka.

3 Právo na výkon kontroly a informácie o záležitostiach spoločnosti

S právom podieľať sa na správe a riadení spoločnosti veľmi úzko súvisí aj právo na výkon kontroly a informácie o záležitostiach spoločnosti, ktoré sú nevyhnutné pre osobnú participáciu spoločníka na chode spoločnosti. Podľa Hanesa je právo na kontrolu spoločnosti spolu s právom na riadenie spoločnosti viazané na zasadnutie valného zhromaždenia, zatiaľ čo právo na informácie je možné uplatniť aj mimo valného zhromaždenia.[8] S uvedeným tvrdením je možné čiastočne súhlasiť, pokiaľ ide o uplatnenie práva na informácie aj mimo valného zhromaždenia, nakoľko aj v súčasnej „rýchlej“ dobe elektronických komunikačných prostriedkov by bolo maximálne neefektívne čakať na zvolanie a zasadnutie valného zhromaždenia v prípade uplatnenia práva spoločníka na informácie o spoločnosti. Avšak minimálne v zákonom stanovených prípadoch, kedy sa spoločník môže podieľať na správe a riadení spoločnosti aj mimo valného zhromaždenia, by analogicky mal mať spoločník obdobne aj právo na výkon kontroly a informácie mimo valného zhromaždenia.

7 Rozsudok Krajského súdu v Bratislave zo 16. januára 2014, sp. zn. 1 Cob/223/2012.

8 HANES, D. *Spoločnosť s ručením obmedzeným v novej právnej úprave*. Bratislava: IURA EDITION, 2002, s. 197–198.

Právo spoločníka na výkon kontroly a informácie o záležitostiach spoločnosti vyplýva z § 122 ods. 2 OBZ, v zmysle ktorého spoločníci majú právo požadovať od konateľov informácie o záležitostiach spoločnosti a nahliadať do dokladov spoločnosti. Uvedené ustanovenie je však príliš všeobecné, čo môže mať v aplikačnej praxi za následok niekoľko problémov. Bližšie nekonkretizuje napríklad rozsah a najmä formu využitia práva spoločníka na kontrolu a informácie. *„Ide o ďalšie z ustanovení, ktoré nie sú v praxi plnohodnotne nápomocné, pretože v prípade vôle spoločníka vykonať kontrolu napr. znenia zmlúv uzatvorených za posledný mesiac, prípadne faktúr vystavených v súvislosti s realizáciou určitého obchodu, bude spoločník logicky vyžadovať dočasné fyzické odovzdanie žiadaných materiálov alebo aspoň vyhotovenie ich kópií. Ak však spoločenská zmluva spoločnosti neobsahuje špeciálnu úpravu o takýchto povinnostiach, je konateľ spoločníkovi povinný umožniť len vizuálne nahliadnutie do dokladov spoločnosti – t. z., že konateľ nemusí spoločníkovi odovzdať žiadny z týchto dokladov ani na dočasnú fyzickú manipuláciu.“*[9] Fyzické odovzdanie týchto podkladov spoločníkovi, aj keď iba na dočasnú manipuláciu, naozaj môže predstavovať určité riziko možného zneužitia týchto dokladov. Avšak minimálne možnosť vyhotovenia kópii týchto dokladov by mala byť spoločníkovi daná, nakoľko takéto množstvo dôležitých dokladov týkajúcich sa riadenia a správy spoločnosti si nepochybne vyžaduje dlhší čas na dôkladné preštudovanie, verifikáciu či posúdenie aj inými odborne spôsobilými osobami, akými sú napríklad advokát či účtovník. Ďalší problém pre aplikačnú prax predstavuje absencia vymedzenia druhu informácii či chýbajúca špecifikácia otázky možnosti udelenia plnomocenstva iným odborne spôsobilým osobám (napr. audítor, daňový poradca, advokát) nahliadať do dokladov spoločnosti. V zmysle aplikačného výkladu je v našich podmienkach síce možnosť splnomocnenia iných osôb nahliadať do dokladov spoločnosti odobrená, avšak bez nejakých ucelených jednotných pravidiel. Mamojka napríklad upozorňuje na potrebu určenia kvalifikačnej úrovne splnomocnencov a na povinnosť konateľa spoločnosti v rámci odbornej starostlivosti požadovať dôveryhodné preukázanie zápisu týchto osôb v príslušnej komore.[10] Opatrnosť v danom prípade je určite

9 MAMOJKA, M. a M. MAMOJKA ml. *Teória a prax v obchodnom práve*. Bratislava: Fakulta práva Janka Jesenského v Sládkovičove, Bratislava, 2012, s. 93.

10 MAMOJKA, M. *Ekvivalencia práv a povinností spoločníka v spoločnosti s ručením obmedzeným*. Bratislava: VEDA vydavateľstvo SAV 2008, s. 143.

namieste, nakoľko dané právo veľmi úzko súvisí aj s povinnosťou ochrany obchodného tajomstva v zmysle § 17 a nasl. Obchodného zákonníka. Český zákon o obchodních společnostech a družstvech (zákon o obchodních korporacích) napríklad vo svojom predmetnom ustanovení § 155 už jasne v danej veci špecifikuje možnosť udelenia plnomcenstva a to za predpokladu, že splnomocnenec bude zaviazaný k rovnakej povinnosti mlčanlivosti ako spoločník, pričom spoločnosti túto skutočnosť aj doloží. Ďalej v ustanovení § 156 ods. 1 zároveň aj taxatívne vymedzuje okolností, za ktorých môže konateľ úplne alebo iba z časti odmietnuť poskytnúť dané informácie splnomocnencovi a to ak ide o utajovanú informáciu podľa iného právneho predpisu alebo je táto informácia verejne dostupná. V nasledujúcich ustanoveniach § 156 ods. 2 a 3 navyše upravuje aj prípadný súdny spor, o ktorom rozhodne súd na návrh spoločníka, pričom počas daného súdneho konania premlčacia lehota na uplatnenie práv, ktoré sú na požadovaných vysvetleniach závislé, neplynie.

V našich podmienkach vzhľadom na chýbajúcu konkrétnejšiu právnu úpravu sa momentálne najlepším riešením javí zatiaľ len štandardné jasné vymedzenie daných práv spoločníka na informácie a možnosti nahliadať do dokladov spoločnosti (najmä pokiaľ ide o rozsah, formu, spôsob príp. presné vymedzenie iných osôb na daný úkon splnomocnených) priamo v spoločenskej zmluve príp. aspoň zabezpečiť schválenie daných podmienok valným zhromaždením. Rovnako tiež si môžu spoločníci v spoločenskej zmluve dohodnúť, že takéto údaje získané nahliadnutím do dokladov spoločnosti neposkytnú tretím osobám. Podľa uznesenia Najvyššieho súdu ČR sa však za porušenie takto dohodnutej povinnosti spoločníkov nebude považovať prípad, ak treťou osobou bude odborne spôsobilá osoba viazaná povinnosťou mlčanlivosti, ktorej boli tieto informácie poskytnuté za účelom ich odborného posúdenia.[11] Dané konštatovanie je logické, nakoľko nie každý spoločník disponuje dostatočnými odbornými vedomosťami postačujúcimi na korektné posúdenie rôznych dokladov spoločnosti (účtovných, právnych, atď.). Tým sa nielen zvyšuje účelovosť kontroly spoločníka v spoločnosti, ale zároveň aj chráni výška hodnoty jeho obchodného podielu či podielu na zisku pred napríklad znevýhodňujúcim konaním konateľa

11 Uznesenie Najvyššieho súdu ČR zo dňa 20. 3. 2003 sp. zn. 29 Odo 396/2002.

voči jednému spoločníkovi na úkor iného spoločníka. Právo spoločníka nahliadať do dokladov spoločnosti je väčšinou spojené s osobným nahliadnutím do dokladov spoločnosti (ak na takéto nahliadnutie do dokladov spoločnosti nebola splnomocnená iná osoba ako už bolo spomenuté vyššie), pričom sa predpokladá, že sa tak udeje väčšinou v sídle spoločnosti. Vstup spoločníka do sídla spoločnosti, ak nie je konateľom či zamestnancom svojej spoločnosti, však nie je automaticky neobmedzený, aj napriek tomu, že je spoločníkom danej spoločnosti.[12]

4 Právo uplatňovať nároky spoločnosti – žaloba spoločníka

S právom na kontrolu je v zmysle § 122 ods. 3 Obchodného zákonníka spojené aj právo spoločníka v mene spoločnosti uplatniť nároky na náhradu škody alebo iné nároky, ktoré má spoločnosť voči konateľovi (napr. z dôvodu porušenia zákazu konkurencie), alebo uplatniť nároky na splatenie vkladu proti spoločníkovi, ktorý je v omeškaní so splatením vkladu, prípadne nároky na vrátenie plnenia vyplateného spoločníkovi v rozpore so zákonom príp. spoločenskou zmluvou (napr. z dôvodu porušenia zákazu konkurencie, ak bol rozšírený aj na spoločníkov). Iná osoba ako spoločník, ktorý žalobu podal, alebo ním splnomocnená osoba už následne nemôže v súdnom konaní robiť úkony v mene spoločnosti. Touto novelou Obchodného zákonníka zákona č. 500/2001 Z. z. s účinnosťou od 1. 1. 2002 zákonodarca umožnil aj priamo samotným spoločníkom efektívne uplatňovať svoje práva a právom chránené záujmy spoločnosti a to tak voči konateľom ako aj ostatným spoločníkom. Zároveň však právnou úpravou v nasledujúcom ustanovení § 122 ods. 4 zaistil, aby dané právo nebolo spoločníkom zneužívané, nakoľko ustanovil, že spoločník, ktorý uplatní v mene spoločnosti vyššie uvedené nároky, je povinný znášať trovy súdneho konania (tie sa mu vrátia až keď je spoločnosti priznaná náhrada trov konania). Samozrejme spoločník si nemôže takéto nároky uplatniť, ak už sú tieto nároky uplatnené spoločnosťou.[13]

12 Uznesenie Najvyššieho súdu SR, sp. zn. 4 Obo 122/2000.

13 Pozn. autora: Mám za to, že to však neplatí, ak spoločnosť si tieto nároky neuplatňuje súdnou žalobou, ale iba vyzvala spoločníka či konateľa na ich plnenie.

5 Normatívne periférne povinnosti spoločníka

Spoločník spoločnosti s ručením obmedzeným má isté povinnosti, ktoré nie sú explicitne uvedené v Obchodnom zákonníku a ani nie sú veľmi často v odbornej literatúre skúmané. Ide o povinnosti, ktoré súvisia s istými „zásadami" či dobrými mravmi. Najvýznamnejším príkladom je princíp lojality.

Najvyšší súd ČR vo svojom rozhodnutí[14] ustanovil, že povinnosti spoločníka v zmysle § 149 Obchodného zákonníka nemusia vyplývať zo zákona, spoločenskej zmluvy či iných „listín". Takéto povinnosti môžu vyplývať tiež zo zásad, na ktorých je postavený Obchodný zákonník, z iných než písomných záväzkov prevzatých spoločníkom voči spoločnosti, poprípade z iných právnych skutočností. Najvyšší súd ČR vo svojom rozhodnutí tak vlastne judikoval povinnú lojalitu spoločníka voči záujmom spoločnosti. Spoločenská zmluva okrem povinnosti splatiť vklad a povinnosti ručenia môže stanoviť aj iné povinnosti. Ak sa tak stane, spoločník svojím podpisom v spoločenskej zmluve vyjadruje súhlas s podnikaním spoločnosti. Zvyšovanie zisku a znižovanie strát a možnosť podnikateľského rozvoja je cieľom nielen spoločnosti, ale aj spoločníkov ako takých. Je ich povinnosťou prispievať k vzrastu obchodnej spoločnosti. Spoločník má teda podľa právnej vedy aj ďalšie „nepísané" povinnosti vyplývajúce z oddanosti k spoločnosti a z dobrých mravov. Aj samotné pristúpenie k zakladateľskému dokumentu je prejavom zaviazanosti a vernosti k záujmom, kvôli ktorým bola spoločnosť založená. Spoločníci musia konať ohľaduplne a pritom prihliadať aj na záujmy ostatných spoločníkov, ktorí vystupujú ako ich zmluvní partneri.[15] Najvyšší súd ČR navyše potvrdil, že porušenie povinnej „vernosti a oddanosti" spoločníka voči spoločnosti môže byť pokutované až jeho vylúčením zo spoločnosti súdom podľa § 149 Obchodného zákonníka.

V spoločnosti s ručením obmedzeným sa tak čoraz viac dostávajú do popredia aj tie povinnosti, ktoré Obchodný zákonník explicitne neupravuje resp. nie sú v odbornej spisbe frekventovane pertraktované (najmä princíp lojality).

---

14 Uznesenie Najvyššieho súdu Českej republiky, sp. zn. 29 Odo 1007/2005.

15 ČECH, P. K (nepsaným) povinnostem společníka společnosti s ručením omezeným aneb potvrzení existence povinnosti loajality společníka v českém právu. In: *Jurisprudence,* 2006, roč. XV, č. 3, s. 67–70.

6 Právo žiadať súd o zrušenie jeho účasti v spoločnosti

V zmysle § 148 ods. 1 Obchodného zákonníka spoločník nemôže zo spoločnosti vystúpiť, avšak môže navrhnúť, aby súd zrušil jeho účasť v spoločnosti, ak nemožno od neho spravodlivo požadovať, aby v spoločnosti zotrval. Zložitosť vzájomných vzťahov medzi spoločníkmi, ktorá často vyúsťuje až do takýchto súdnych sporov medzi spoločníkmi, môžeme pozorovať aj v pomerne rozsiahlej judikatúre súdov. Môžeme napríklad spomenúť zrušenie účasti spoločníka v spoločnosti vyhovením žalobe v súlade s § 148 ods. 1 Obchodného zákonníka kvôli znevýhodňujúcemu konaniu jedného spoločníka voči druhému spoločníkovi (§ 56a Obchodného zákonníka), kde aj pretrvávajúca vzájomná nedôvera (ako aj absencia produktívnej komunikácie) je dôvodom, na základe ktorého nemožno od žalobkyne ako spoločníčky spravodlivo požadovať, aby v spoločnosti zotrvala. Súd vzal do úvahy aj fakty, že rozpory spoločníkov, ktorí boli zároveň aj konateľmi spoločnosti, dosiahli takú mieru, že v budúcnosti už nemožno očakávať vytvorenie takého vzťahu medzi žalobkyňou a druhým spoločníkom, ktorý by prispel ku kontrole a riadnemu riadeniu žalovanej spoločnosti na účely výkonu podnikateľskej činnosti osôb zúčastnených v tejto spoločnosti. Odvolací súd na zdôraznenie správnosti rozhodnutia prvostupňového súdu poukazuje aj na to, že nie sú predpoklady na to, aby spoločnosť mohla riadne fungovať, aj vzhľadom na to, že už dve po sebe nasledujúce účtovné obdobia spoločnosť nemá v zbierke listín založenú individuálnu účtovnú závierku (údajne žalobkyňa nechcela spoločnosti vydať účtovné doklady) a vyhovením návrhu žalobkyne nedôjde k neúmernému zásahu do práv spoločnosti ani do práv zostávajúceho spoločníka.[16]

7 Záver

*„Spoločnosť s ručením obmedzeným sa po roku 1989 stala pre malých a stredných podnikateľ*ov základnou platformou pre vykonávanie väčšiny podnikateľských činností. Zo štyroch *právnych foriem obchodných spoločností upravených v Obchodnom zákonníku je jednoznačne najpreferovanejšia.“*[17] Nakoľko vnútorné usporiadanie

16 Rozsudok Krajského súdu v Trnave z 30. júna 2013, sp. zn. 21 Cob/1/2013, pozri tiež rozsudok Krajského súdu v Nitre zo 6. februára 2013, sp. zn. 15 Cob/255/2012.

17 MAMOJKA, M. a M. MAMOJKA ml. *Teória a prax v obchodnom práve*. Bratislava: Fakulta práva Janka Jesenského VSŠ v Sládkovičove, 2012, s. 10.

spoločnosti s ručením obmedzeným predpokladá tiež aktívnu účasť spoločníkov na obchodnom vedení spoločnosti, na formulovaní cieľov podnikania a na voľbe uskutočňovania obchodných zámerov, konanie spoločníkov preto musí byť pre efektívne fungovanie spoločnosti v zhode. To sa však pomerne dosť často už nestáva a nastávajú spory, ktoré môžu často krát vyústiť až napríklad aj do konania o zrušení účasti spoločníka súdom. To spôsobuje značnú mieru právnej neistoty na jednej strane medzi spoločníkmi navzájom, ako aj medzi samotnou spoločnosťou s ručením obmedzeným a obchodnými partnermi, veriteľmi na strane druhej. Vyvoláva tak prostredie právnej nestability a do popredia sa tak stále viac dostáva judikatúra súdov a otázka ďalšieho možného vývoja v oblasti práva obchodných spoločností, v danom prípade spoločnosti s ručením obmedzeným.

Literature

ČECH, Peter. K (nepsaným) povinnostem společníka společnosti s ručením omezeným aneb potvrzeni existence povinnosti loajality společníka v českém právu. In: *Jurisprudence,* 2006, roč. XV, č. 3, s. 67–70.

ĎURICA, M. Zrušenie, likvidácia a zánik obchodných spoločností – (3. časť). In. *Justičná revue,* 2004, roč. 56, č. 1. ISSN 1335-6461

ELIÁŠ, K. *Společnost s ručením omezeným.* Praha: PROSPEKTRUM, spol. s r. o., 1997, 254 s. ISBN 80-7175-047-6

FEKETE, I. *Obchodná spoločnosť s ručením obmedzeným: Komplexná príručka.* 1. vyd. Bratislava: EPOS, 2004, 688 s. ISBN 80-8057-584-3

HANES, D. *Spoločnosť s ručením obmedzeným v novej právnej úprave.* 4. vyd. Bratislava: IURA EDITION, 2002. ISBN 80-89047-34-3

KUBÍČEK, P., M. MAMOJKA a M. PATAKYOVÁ. *Obchodné právo.* Bratislava: Univerzita Komenského v Bratislave, Právnická fakulta, 2010, 390 s. ISBN 978-80-7160-225-5

MAMOJKA, M. *Ekvivalencia práv a povinností spoločníka v spoločnosti s ručením obmedzeným.* Bratislava: VEDA vydavateľstvo SAV, 2008, 208 s. ISBN 978-80-224-1004-5

MAMOJKA, M. a M. MAMOJKA ml. *Teória a prax v obchodnom práve.* Bratislava: Fakulta práva Janka Jesenského v Sládkovičove, 2012, 252 s. ISBN 978-80-85717-28-0.

OVEČKOVÁ, O. a kol. *Obchodný zákonník. Komentár*. 3., doplnené a prepracované vyd. Bratislava: IURA EDITION, 2012. ISBN 978-80-8078-434-8

PATAKYOVÁ, M. a kol. *Obchodný zákonník*. 4. vyd. Praha: C. H. Beck, 2013, 1667 s. ISBN 978-80-89603-12-1

SEMANČÍKOVÁ, G. *Základy slovenského práva obchodných spoločností*. Bratislava: Janpa, 2014. ISBN 80-969249-0-7

SUCHOŽA J., J. HUSÁR a kol. *Obchodné právo*. Bratislava: IURA EDITION, 2009. ISBN 978-80-8078-290-0

ŠTENGLOVÁ, I., S. PLÍVA, M. TOMSA a kol. *Obchodní zákoník*. 12. vyd. Praha: C. H. Beck, 2009. ISBN 978-80-7400-055

ŽITŇANSKÁ, L., O. OVEČKOVÁ a kol. *Obchodného právo 1: obchodné spoločnosti*. 2. dopl. a preprac. vyd. Bratislava: IURIS LIBRI, 2013, 419 s. ISBN 978-8089635-05-4

ŽITŇANSKÁ, L., O. OVEČKOVÁ a kol. *Obchodného prá*vo 2. Doplnené a prepracované vyd. Bratislava: IURA EDITION, 2013. ISBN 978-80-89635-05-4

Rozsudok Krajského súdu v Bratislave zo 16. januára 2014, sp. zn. 1 Cob/223/2012.

Rozsudok Krajského súdu v Trnave z 30. júna 2013, sp. zn. 21 Cob/1/2013.

Rozsudok Krajského súdu v Nitre zo 6. februára 2013, sp. zn. 15 Cob/255/2012.

Rozsudok Najvyššieho súdu SR, sp. zn. Obz 29/94.

Uznesenie Najvyššieho súdu ČR, sp. zn. 29 Cdo 1007/2005.

Uznesenie Najvyššieho súdu SR, sp. zn. 4 Obo 122/2000.

Uznesenie Najvyššieho súdu ČR zo dňa 20. 3. 2003 sp. zn. 29 Odo 396/2002.

Zákon č. 513/1991 Z. z. Obchodný zákonník v znení neskorších právnych predpisov.

Zákon č. 90/2012 Sb. o obchodních společnostech a družstvech (zákon o obchodních korporacích).

Contact – e-mail

jarobic@yahoo.com

Novelizácia Daňového poriadku účinná od roku 2018 (Na ceste za lepším podnikateľským prostredím)?[1]

František Bonk, Ivana Štieberová

Právnická fakulta, Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, Slovenská republika

Abstract in original language

Autori sa v príspevku venujú vybraným aktuálnym zmenám právnej úpravy pod vplyvom novelizácie zákona č. 267/2017, ktorým sa menil a dopĺňal zákon č. 563/2009 Z. z. o správe daní (Daňový poriadok) v znení neskorších predpisov s ohľadom na tie zmeny právnej úpravy, ktoré majú najvýznamnejší dopad na podnikateľské prostredie. Záver príspevku predstavuje syntézu poznatkov a vlastné názory autorov vo vzťahu k povahe zmien, ktoré v aplikačnej praxi zasiahnu podnikateľské prostredie.

Keywords in original language

Daňový poriadok; správa daní; podnikateľské prostredie; jednotlivé opatrenia daňovej politiky.

Abstract

Authors in this article deal with selected current legislative changes of legal regulation under amendment of the law n. 267/2017 Coll., as amends the law n. 563/2009 Coll. on administration of taxes (Tax Procedure Act) as amended with respect to those legislative changes that are of the most importance with regard to Slovak business environment. The synthesis of the knowledge and the own opinions on the nature of legislative changes with respect to the business environment are brought in the conclusion of the article.

[1] Príspevok predstavuje čiastkový výstup v rámci výskumného projektu APVV-16-0160: „*Daňové úniky a vyhýbanie sa daňovým povinnostiam (motivačné faktory, vznik a eliminácia)*“, ako aj v rámci výskumného projektu VEGA: 1/0846/17: „*Implementácia iniciatív inštitúcií EÚ v oblasti priamych a nepriamych daní a ich rozpočtovo-právne dopady*“.

Keywords

Tax Procedure Act; Administration of Taxes; Business Environment; Particular Measures of Tax Policy.

1 Úvod

Daňové právo je už dlhodobo jedným z právnych odvetví, ktoré majú najvýznamnejší dopad na podnikateľské prostredie, a to môže platiť ako v negatívnom, tak aj v pozitívnom zmysle. Normatívny mechanizmus daňovo-právnej (a finančno-právnej) regulácie významne participuje v procese vytvárania „ekonomického ovzdušia" pre rozvoj obchodovania.[2] Bez toho, aby sme opakovane uvádzali to, čo je predstaviteľmi vedy o daňovom práve už dlhodobo zdôrazňované, nestabilita daňového práva a permanentné zmeny právnej úpravy, nevynímajúc procesné daňovo-právne normy, predstavujú problém, ktorý negatívne vplýva na podnikateľské prostredie a podrýva autoritu daňového práva nielen v očiach odbornej verejnosti.[3]

Tieto zmeny nie sú však ničím iným, než len výrazom daňovej politiky, ktorá napriek rôznym doterajším koncepciám a programom za obdobie posledných rokov nenadobudla kompaktnejší a dlhodobejšie pôsobiaci charakter. Aj keď je zároveň nevyhnutné uviesť, že daňová politika Slovenskej republiky ešte nikdy nebola pod tak intenzívnym vplyvom medzinárodných iniciatív a osobitne úniovej politiky, čo dokladuje nielen „harmonizovaná" oblasť nepriameho zdaňovania, ale aj priechodnosť iniciatív v oblasti priameho zdaňovania.[4]

2 SUCHOŽA, J. In: SUCHOŽA, J., J. HUSÁR a kol. *Obchodné právo*. Bratislava: Iura edition, 2009, s. 71.

3 BABČÁK, V. Daňové právo ako forma a nástroj pôsobenia štátu na ekonomické vzťahy. In: P*ráv*o-*Obchod-Ekonomika IV*. Košice: UPJŠ, 2014, s. 19.

4 Aktuálne dobrým príkladom je rozsiahla novela spočívajúca v implementácii opatrení boja proti daňovým únikom a agresívnemu daňovému plánovaniu v rámci zákona o dani z príjmov, ktorá je výrazom implementácie smernice proti vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam, pričom jednotlivé opatrenia nadobúdajú v slovenskom zákone o dani z príjmov účinnosť od januára 2018 (resp. januára 2019). Pozri napr. KORONCZIOVÁ, A. Harmonizácia právnych predpisov v oblasti boja proti vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam. In: *Bratislavské právnické fórum 2016*. Bratislava: UK, 2016, s. 68 a nasl.

Naproti tomu je oblasť procesného daňového práva priestorom, kde je ponechaná širšia autonómia v súvislosti s realizáciou národnej daňovej politiky (v širšom rámci hospodárskej politiky), ktorá má dopad na každodenný život daňovníkov a na vytváranie podmienok podnikateľského prostredia.

V príspevku načrtneme a analyzujeme aktuálne vybrané zmeny právnej úpravy v Daňovom poriadku, ku ktorým došlo pod vplyvom novelizácie Daňového poriadku s účinnosťou od roku 2018. Jednotlivé zmeny a otázka ich pozitívneho alebo negatívneho vplyvu budú prezentované na základe subjektívneho názoru autorov, sledujúc potvrdenie alebo vyvrátenie stanovenej hypotézy: „*Zmeny právnej úpravy sú takého charakteru, že budú mať pozitívny vplyv na podnikateľské prostredie na Slovensku*".

2 Opatrenia pozitívnej stimulácie podnikateľského prostredia

Daňová motivácia ako významná súčasť upevňovania daňovej disciplíny[5] je, ako to ukazuje aj aktuálna novelizácia Daňového poriadku čoraz väčšmi presadzovaným opatrením zlepšovania podnikateľského prostredia. Preto z hľadiska štruktúry príspevku navrhujeme začať pozitívne - poukážeme teda na tie zmeny právnej úpravy, ktoré so sebou prinášajú určitý fiskálny alebo aj nefiskálny benefit spočívajúci v snahe o ústretovejší prístup správcu dane vo vzťahu k daňovníkom.

Jedným práve z takýchto opatrení realizovaných novelizáciou Daňového poriadku je aj ***zníženie úhrady za vydanie záväzného stanoviska***. Inštitút záväzného stanoviska spočíva v poskytnutí záväzného stanoviska k uplatňovaniu daňových predpisov finančným riaditeľstvom na základe písomnej žiadosti daňového subjektu.[6] Zákonná možnosť požiadať o vydanie záväzného stanoviska k uplatňovaniu daňových predpisov je pre daňové subjekty uplatniteľná od 1. septembra 2014, kedy nadobudol inštitút účinnosť,[7] avšak

5 BABČÁK, V. *Daňové právo na Slovensku*. Bratislava: EPOS, 2015, s. 149; Bližšie k otázkam vzťahu daňového práva a motivácie podnikateľských subjektov pozri: BABČÁK, V. Úvahy o možnostiach daňového práva ovplyvňovať podnikateľské vzťahy najmä pri zdaňovaní príjmov. In: *Právo-Obchod-Ekonomika VI*. Košice: UPJŠ, 2016, s. 25 a nasl.

6 Ustanovenia § 53a) a 53 b) Daňového poriadku precizujú podrobne ďalšie náležitosti, akými sú lehoty na vydanie záväzného stanoviska či účinky záväzného stanoviska.

7 Pozri k tomu bližšie: BABČÁK, V. Tax Code in Slovakia. In: *Tax Codes Concepts in the Countries of Central and Eastern Europe*. Bialystok: Temida 2, 2016, s. 51 a nasl.

pod vplyvom novelizácie Daňového poriadku s účinnosťou od januára 2018 dochádza k zníženiu zákonom stanovenej úhrady až (alebo len) o polovicu zákonnej sumy.[8] Zámerom novej právnej úpravy je, ako to uvádza text dôvodovej správy, zvýšiť záujem najmä menších daňových subjektov podávať žiadosti o vydanie záväzných stanovísk a teda umožniť, aby sa inštitút stal v podnikateľskom prostredí ekonomicky dostupnejším.[9] Ostáva však otvorenou otázkou, či sa práve v dôsledku uvádzanej zmeny právnej úpravy uspokojivo dosiahne cieľ zamýšľaný zákonodarcom.

Ďalšou novinkou v podobe novozavádzaného inštitútu, ktorý ma svedčiť o ústretovejšom prístupe finančnej správy vo vzťahu k daňovníkovi, je reprezentovaný inštitútom ***indexu daňovej spoľahlivosti***. Index daňovej spoľahlivosti je od januára 2018 legálne definovaný v ustanovení § 2 písm. h) ako *hodnotenie daňového subjektu na základe plnenia jeho povinností voči finančnej správe podľa tohto zákona alebo osobitných predpisov*.[10] „Hodnotenie" daňových subjektov v rámci zavádzaného inštitútu však nemá plniť len informatívnu funkciu vo vzťahu k správcovi dane, ale má mať, v súlade s tým, čo uvádza text dôvodovej správy, predovšetkým motivačný a preventívny charakter a zároveň má umožniť poskytnutie osobitných daňových režimov pre spoľahlivé daňové subjekty. Od čoho sa zároveň sľubuje zlepšenie výberu daní a má prispieť k zlepšovaniu podnikateľského prostredia.[11] Index daňovej spoľahlivosti má v tomto zmysle predstavovať motivačné hodnotenie daňových subjektov, pričom „tí najspoľahlivejší" majú mať nárok na osobitné daňové režimy (ktoré majú ukývať viacero predovšetkým nefiskálnych výhod). Osobitné daňové režimy pritom majú byť verejne známe - finančná správa má takto daňovníkom zasielať informáciu o tom, na aké výhody bude mať nárok podľa vopred zverejnených kritérií

8 Tento nový inštitút je doteraz v rámci správy daní málo využívaný, čo dokladuje skutočnosť, že od 1. septembra 2014 do 31. augusta 2017 Finančné riaditeľstvo SR prijalo iba tri žiadosti o vydanie záväzného stanoviska. Dostupné z: https://www.podnikajte.sk/dane-a-uctovnictvo/c/3381/category/dane/article/zavazne-stanoviska-1-1-2018.xhtml

9 K bodom 15 a 16 dôvodovej správy. Dostupné z: http://www.nrsr.sk/web/Default.aspx?sid=zakony/zakon & MasterID=6495

10 Napríklad zákon č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov, zákon č. 105/2004 Z. z. v znení neskorších predpisov.

11 Bližšie pozri dôvodovú správu k zákonu- „K bodom 1 a 19 [§ 2 písm. h); § 53d]". Dostupné z: http://www.nrsr.sk/web/Default.aspx?sid=zakony/zakon & MasterID=6495

(ktorých má byť približne 40–50).[12] Samotná váha zverejnených kritérií však už má byť utajená.[13] Výhody, ktoré majú „spoľahliví daňovníci" na základe zavádzaného inštitútu požívať, majú spočívať napr. v tom, že daňovníkovi bude vrátený nadmerný odpočet v skoršom časovom období, alebo bude požívať ústretovejší prístup pokiaľ ide o povolenie platiť daň v splátkach, alebo môže ísť aj o ďalšie „proklientske kroky" finančnej správy, ako je napr. otvorenie miestneho zisťovania oproti daňovej kontrole atď.[14] V každom prípade má byť inštitút indexu daňovej spoľahlivosti, napriek jeho zatiaľ neustálenému rozmeru a ďalším podrobnostiam, stimulačným opatrením finančnej správy vo vzťahu k daňovníkom.[15]

Rozhodne možno ako o ďalšom propodnikateľskom opatrení nefiskálneho charakteru v rámci novelizácie Daňového poriadku uvažovať aj o ***predĺžení súčasnej 15-dňovej lehoty na podanie odvolania na lehotu 30-tich dní***, čo možno z pohľadu každodennej aplikačnej praxe, považovať za prínosné. Je však nevyhnutné uviesť, že táto zmena právnej úpravy sa bude vzťahovať len na tie rozhodnutia, ktoré budú v rámci správy daní vydané po 31. decembri 2017.[16]

3 Opatrenia zakladajúce zmenu povinností pre podnikateľov

Spomedzi ďalších zmien v Daňovom poriadku sú niektoré zmeny právnej úpravy takého charakteru, že zakladajú nové povinnosti pre podnikateľov, čo sa týka bezvýhradnej ***povinnosti komunikovať so správcom dane elektronicky*** s účinnosťou od 1. januára 2018 vo vzťahu k všetkým právnickým

12 Ods. 1 doplneného ustanovenia § 53d) Daňového poriadku.

13 Konkrétne kritériá, podmienky fungovania a benefity pre podnikateľov, ktoré súvisia s Indexom daňovej spoľahlivosti, predstaví finančná správa v roku 2018. Pozri: https://www.financnasprava.sk/sk/pre-media/novinky/archiv-noviniek/detail-novinky/_index-dan-spolahl-ts/bc

14 Pridelenie prvých indexov je plánované po podaní daňových priznaní za zdaňovacie obdobie roka 2017, t.j. od začiatku 2. štvrťroka 2018. Dostupné z: https://www.leitnerleitner.com/mailing_bmb_11_2017_de.pdf

15 Podrobnosti ohľadne inštitútu majú byť spresňované v najbližšom časovom období, čo bližšie dokladuje napr. aj zápis Konzultačnej rady prezidenta finančnej správy z 8. decembra 2017. Dostupné z: https://www.skdp.sk/webnew/main.nsf/0/F95337252CF7AC75C12582040030EDA7

16 Na rozhodnutia vydané do 31. decembra 2017 sa vzťahuje 15dňová zákonná lehota na podanie odvolania.

osobám a aj vo vzťahu k fyzickým osobám – podnikateľom.[17] Fyzická osoba – podnikateľ registrovaná pre daň z príjmov, je však povinná podľa § 14 v znení účinnom od 1. januára 2018 postupovať až od 1. júla 2018.[18]

Taktiež v zmysle väčšej transparentnosti podnikateľského prostredia a snahy o eliminovanie daňových únikov vypracúva a zverejňuje finančné riaditeľstvo ďalšie zoznamy už popri existujúcich zoznamoch, čo odôvodňuje tým, že zverejňovanie týchto informácií môže zúžiť priestor pre podvody.[19] Uvedené zoznamy nebudú časovo obmedzené (ani údaje v nich uvedené), pričom údaje zverejňované Finančným riaditeľstvom SR v zoznamoch sa budú zverejňovať v štruktúrovanej forme, ktorá bude prehľadnejšia a umožní lepšie vyhľadávanie a ďalšie automatizované spracovanie týchto údajov. K doteraz zverejňovaným zoznamom tak budú pribúdať aj nasledovné zoznamy:

- zoznam daňových subjektov s výškou vyrubenej dane z príjmov právnickej osoby alebo dodatočne vyrubenej dane z príjmov právnickej osoby alebo daňovej straty právnickej osoby;[20]
- zoznam daňových subjektov s výškou uplatneného nadmerného odpočtu a s výškou priznanej vlastnej daňovej povinnosti;
- zoznam vybraných finančných inštitúcií a zoznam regulovaných osôb spolu so sumou osobitného odvodu.

Napriek tomu, že rozsah zverejňovaných zoznamov sa na portáli finančnej správy značne rozširuje, podnikatelia zrejme nebudú „nadšení" zo zverejňovania ďalších daňovo-relevantných skutočností týkajúcich sa ich podnikateľskej činnosti. Zdá sa však, že v záujme o čo najvyššiu transparentnosť finančnej správy a prehľad o finančno-ekonomických údajoch o daňových

17 Podľa novelizovaného znenia ustanovenia § 14a) povinnosť doručovať podania elektronickými prostriedkami podľa § 13 ods. 5 finančnej správe má *daňový subjekt, ktorý je platiteľom dane z pridanej hodnoty alebo právnickou osobou zapísanou v obchodnom registri, alebo fyzickou osobou-podnikateľom registrovanou pre daň z príjmov.*

18 Ustanovenie § 165 g) Daňového poriadku. K problematike elektronickej komunikácie a k zákonu o eGovernmente pozri bližšie: ROMÁNOVÁ, A. a K. ČERVENÁ. Implementation of e-Government in the Slovak Republic at the Level of Local self-Government. In: *Proceedings of the 17th European Conference on Digital Government*. Lisabon: ACPI, 2017, s. 170 a nasl.

19 Má platiť rovnaký princíp ako pri zverejňovaní zmlúv – tam, kde je možná verejná kontrola, je obava z odhalenia protiprávneho konania jednoznačne vyššia.

20 A to do konca každého štvrťroka bežného roka na základe daňových priznaní k dani z príjmov právnických osôb podaných v predchádzajúcom štvrťroku bežného roka.

subjektoch predstavuje aktuálne rozširovanie zverejňovaných zoznamov finančnou správou trend, ktorý nemožno zvrátiť.

4 Opatrenia sprísňujúce podnikateľské prostredie

Medzi opatreniami zavedenými novelizáciou Daňového poriadku možno nájsť aj také, ktoré vedú k sprísneniu podnikateľského prostredia, aspoň s ohľadom na ich interpretačnú stránku. Takým opatrením je zákonné všeobecné pravidlo proti zneužívaniu - GAAR, ktorého legislatívna modifikácia v Daňovom poriadku s účinnosťou od 1. januára 2018 je výrazom implementácie čl. 6 smernice proti vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam.[21] Zákonné GAAR v slovenskom daňovom systéme však už nie je novinkou, keďže je súčasťou Daňového poriadku s účinnosťou už od roku 2014 (k jeho implementácii došlo pod vplyvom Odporúčania komisie v súvislosti s agresívnym daňovým plánovaním). Práve v rámci novelizácie Daňového poriadku s účinnosťou od januára 2018 došlo k lingvistickej korekcii ustanovenia § 3 ods. 6 druhej vety Daňového poriadku, ktorého text spočíva na nasledovnom znení: „*Na právny úkon, viacero právnych úkonov alebo iné skutočnosti uskutočnené bez riadneho podnikateľského dôvodu alebo iného dôvodu, ktorý odráža ekonomickú realitu, a ktorých najmenej jedným z účelov je obchádzanie daňovej povinnosti alebo získanie takého daňového zvýhodnenia, na ktoré by inak nebol daňový subjekt oprávnený, sa pri správe daní neprihliada*“. Oproti legislatívnemu zneniu GAAR účinnému do konca roka 2017[22] tak zmena legislatívnej konštrukcie spočíva,

21 V zmysle dôvodovej správy k vládnemu návrhu zákona predstavuje novelizácia druhej vety v ustanovení § 3 ods. 6 Daňového poriadku transpozíciu čl. 6 (Všeobecné pravidlo proti zneužívaniu) Smernice Rady (EÚ) 2016/1164 z 12. júla 2016, ktorou sa stanovujú pravidlá proti praktikám vyhýbania sa daňovým povinnostiam, ktoré majú priamy vplyv na fungovanie vnútorného trhu. Dostupné z: https://www.nrsr.sk/web/Default.aspx?sid=zakony/zakon & MasterID=6495

22 Znenie predchádzajúceho GAAR je nasledovné: „*Na právny úkon alebo inú skutočnosť rozhodujúcu pre zistenie, vyrubenie alebo vybratie dane, ktoré nemajú ekonomické opodstatnenie a ktorých výsledkom je účelové obchádzanie daňovej povinnosti alebo získanie takého daňového zvýhodnenia, na ktoré by inak nebol daňový subjekt oprávnený, alebo ktorých výsledkom je účelové zníženie daňovej povinnosti, sa pri správe daní neprihliada*“. Pozri bližšie k problematike napr.: BONK, F. *Zásada zákazu zneužitia daňového práva v Európskej únii (Súdny a zákonný rozmer GAARs vo vybraných členských štátoch EÚ)*. Dizertačná práca. Košice: UPJŠ, 2017; Tiež: PRIEVOZNÍKOVÁ, K. Implementácia zákazu zneužitia práva do daňového poriadku. In: *Daňové právo vs. daňové podvody a daňové úniky (nekonferenčný zborník vedeckých prác, II. diel)*. Košice: UPJŠ, 2015, s. 168; alebo ROMÁNOVÁ, A. The New Anti Abuse Rule in Slovak Tax Law: Strengthening of the Legal Certainty? In: *System of financial law*. Brno: MUNI, 2014, s. 212 a nasl.

v súlade s textom čl. 6 smernice proti vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam, v precizovaní konceptu ekonomickej podstaty konceptom riadnych podnikateľských dôvodov, ktoré odrážajú ekonomickú realitu. Taktiež pokiaľ ide o vyjadrenie stupňa účelovosti v jeho vynovenom legislatívnom znení, podľa aktuálneho právneho stavu na preukázanie existencie zneužitia daňového práva postačí, že obchádzanie daňovej povinnosti alebo získanie daňového zvýhodnenia bude predstavovať len jeden z účelov právneho úkonu/transakcie, čo v rámci preukazovania len posilňuje rozhodovacie právomoci správcu dane. Zároveň ide z lingvistického hľadiska o nie súladnú implementáciu ustanovenia nielen vo vzťahu k smernici, ale aj vo vzťahu k silne rozvinutej judikatúre Súdneho dvora EÚ, ktorou sa formoval inštitút zásady zákazu zneužitia daňového práva, ktorej aplikovateľnosť nie je viazaná na vnútroštátny (zákonný alebo iný) podklad.[23] Je však potrebné uviesť, že doba účinnosti od prvej implementácie zákonného GAAR, prevyšujúca obdobie štyroch rokov, zatiaľ nepreukázala širokú aplikovateľnosť ustanovenia orgánmi daňovej správy a súdmi. V súlade s rozvinutou judikatúrou Súdneho dvora EÚ a postupne sa rozvíjajúcou rozhodovacou praxou národných súdnych autorít však, možno zvýšenie aplikovateľnosti zákonného ustanovenia v blízkej budúcnosti očakávať. V každom ohľade je ustanovenie vo svojej podobe zákonnou hrozbou pre daňovníkov v úsilí o získanie daňovej výhody rozpornej s ustanoveniami daňovo-právnej normy. Zmena právnej úpravy interpretačne napomôže správcovi dane jednoduchšie takéto konania daňovníkov preukazovať.

5 Namiesto záveru

Záverom k nášmu príspevku by sme sa mohli priblížiť k odpovedi na hypotézu uvádzanú v úvode. Čo teda prináša novelizácia Daňového poriadku?[24] Novelizácia Daňového poriadku je, samozrejme, realizáciou úloh vyplývajúcich z Programového vyhlásenia vlády SR (Plánu legislatívnych úloh vlády SR na rok 2017) a Akčného plánu boja proti daňovým podvodom

23 Pozri bod 44 (resp. aj bod 81) rozsudku C-251/16 *Cussens* z 22. novembra 2017.

24 Chceme však zdôrazniť, že rozsah príspevku neponúkol priestor zaoberať sa komplexne všetkým zmenám právnej úpravy v Daňovom poriadku v rámci jeho novelizácie. Napr. inštitútu daňového tajomstva, ktorý poznačilo „politické zasahovanie“ sa autori nevenujú aj z dôvodu, že z hľadiska rozsahu by bol predmetom samostatného príspevku.

2017 – 2018 a má za cieľ zefektívnenie správy daní ako celku na základe jednotlivých zavádzaných opatrení. *Hlavným cieľom je* v súlade s tým, čo uvádza dôvodová správa k zákonu, *reforma daňového tajomstva, zabezpečenie riadneho výkonu správy daní a vytvorenie objektívneho, nezávislého a legálne aplikovateľného hodnotenia daňových subjektov*. Je potrebné uviesť, že aktuálne zmeny v Daňovom poriadku nie sú takého charakteru, že by spôsobili podstatné „otrasy" či reformu právnej úpravy, ako je tomu s účinnosťou od roku 2018 v oblasti príjmového zdaňovania. Nie je zároveň ani potrebné uvádzať, že pre vytváranie podnikateľského prostredia sú primárne hmotno-právne úpravy, a procesné daňovo-právne normy iba zabezpečujú ich realizáciu. Na druhej strane má procesno-právna úprava v Daňovom poriadku význam v tom, že predstavuje kontakt daňovníka a správcu dane a formuje tak prostredníctvom jednotlivých procesných postupov vzťah a vnímanie daňovníka k daňovej správe. Na základe vyššie prezentovaných úprav je teda zreteľné, že zákonodarca sa vybral cestou zvyšovania motivácie daňových subjektov platiť dane a väčšmi využívať zákonné inštitúty predchádzania neplneniu daňových povinností. Najmä pokiaľ ide zavedenie indexu daňovej spoľahlivosti, s ktorým je spojené množstvo nádeje na zlepšenie podnikateľského prostredia motivovaním a zároveň odlíšením spoľahlivých daňovníkov od tých nespoľahlivých poskytnutím určitých výhod spoľahlivým daňovníkom. Napriek zavádzaniu inštitútu nie je ešte množstvo skutočností bližšie konkretizovaných. Z dostupných informácii finančnej správy a odbornej verejnosti má byť dopracovaniu podrobných náležitostí venovaný priestor v najbližšom časovom období (1. štvrťrok 2018, resp. 2. štvrťrok roka) s tým, že inštitút má byť v čo najskoršom čase zavedený do praxe, aby boli hodnotenia prostredníctvom komunikácie so správcom dane daňovníkom čo najskôr známe. Ak sa finančnej správe podarí zabezpečiť dostatočnú vážnosť inštitútu, tak aj jeho postupná aplikácia môže byť spojená s rozsiahlejšími následkami. Spoľahlivosť daňového subjektu, preukázaná „vysokým indexom spoľahlivosti" môže byť nápomocným svedectvom – aj v rámci ďalších podnikateľských aktivít daňového subjektu zvýšením kredibility a dôvery vo vzťahoch s obchodnými partnermi. Daňový poriadok smeruje po realizovanej novelizácii právnej úpravy k snahe o širšiu transparentnosť správy daní, napr. aj formou ďalších zoznamov, ktoré bude

zverejňovať finančná správa a proces stransparentňovania sa ukazuje byť v posledných rokoch nezvratný, a to ako v negatívnom tak aj pozitívnom slova zmysle. V rámci novelizácie však došlo aj k prijatiu takých opatrení, ktoré zostrujú interpretačné nazeranie na konania daňovníkov v rámci správy daní – takýmto opatrením je zmenené GAAR v Daňovom poriadku – čo prispieva k „vyvažovaniu" podnikateľsky priaznivých i nepriaznivých opatrení v rámci novelizácie právnej úpravy. Záverom preto zastávame názor, že je vhodnejšie sa skôr zdržať kladnej odpovede na v úvode nastolenú hypotézu. Jej preukázanie (resp. nepreukázanie) by však mohlo byť zodpovedané každodennou praxou orgánov daňovej správy v nadchádzajúcom časovom období.

Literature

BABČÁK, V. *Daňové právo na Slovensku*. Bratislava: EPOS, 2015, 752 s. ISBN 978-80-562-0091-9.

BABČÁK, V. Tax Code in Slovakia. In: *Tax Codes Concepts in the Countries of Central and Eastern Europe*. Bialystok: Temida 2, 2016, s. 51–70.

BABČÁK, V. Daňové právo ako forma a nástroj pôsobenia štátu na ekonomické vzťahy. In: *Právo-Obchod-Ekonomika IV*. Košice: UPJŠ, 2014, s. 9–26. ISBN 978-80-8152-164-5.

BABČÁK, V. Úvahy o možnostiach daňového práva ovplyvňovať podnikateľské vzťahy najmä pri zdaňovaní príjmov. In: *Právo-Obchod-Ekonomika VI*. Košice: UPJŠ, 2016, s. 8–34. ISBN 978-80-8152-443-1.

BONK, F. *Zásada zákazu zneužitia daňového práva v Európskej únii (Súdny a zákonný rozmer GAARs vo vybraných členských štátoch EÚ)*. Dizertačná práca. Košice: UPJŠ, 2017. 221 s.

BUJŇÁKOVÁ, M. Maxims and Principles of Tax Proceedings. In: *Tax Codes Concepts in the Countries of Central and Eastern Europe*. Bialystok: Temida 2, 2016, s. 213–228. ISBN 9788362813889.

KARFÍKOVÁ, M. Daňové předpisy a podnikatelské prostředí. In: *Právo-Obchod-Ekonomika VII*. Košice: UPJŠ, 2017, s. 94–104.

KORONCZIOVÁ, A. Harmonizácia právnych predpisov v oblasti boja proti vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam. In: *Bratislavské právnické fórum 2016*. Bratislava: UK, 2016, s. 68–74. ISBN 978-80-7160-424-2.

PRIEVOZNÍKOVÁ, K. Implementácia zákazu zneužitia práva do daňového poriadku. In: *Daňové právo vs. daňové podvody a daňové úniky (nekonferenčný zborník vedeckých prác, II. diel)*. Košice: UPJŠ, 2015, s. 161–168. ISBN 978-80-8152-304-5.

ROMÁNOVÁ, A. The New Anti Abuse Rule in Slovak Tax Law: Strengthening of the Legal Certainty? In: *System of financial law (System of tax law)*. Brno: Masarykova univerzita, 2015, s. 212–228. ISBN 978-80-210-7827-7.

ROMÁNOVÁ, A. a K. ČERVENÁ. Nová úprava zásady skutočného obsahu právneho úkonu v Daňovom poriadku. In: *Marketing, manažment, obchod a sociálne aspekty podnikania*. Košice: EUBA, 2014, s. 198–203. ISBN 9788022539821.

ROMÁNOVÁ, A. a K. ČERVENÁ. Implementation of e-Government in the Slovak Republic at the Level of Local self-Government. In: *Proceedings of the 17th European Conference on Digital Government*. Lisabon: ACPI, 2017, s. 170–178. ISBN 97819111218388.

ROMÁNOVÁ, A. a K. ČERVENÁ. Elektronická komunikácia podnikateľov s verejnou správou (právne aspekty). In: *Aktuálne problémy podnikovej sféry 2016*. Bratislava: Ekonóm, 2016, s. 865–875. ISBN 9788022542456.

SUCHOŽA, J. a J. HUSÁR a kol. *Obchodné právo*. Bratislava: Iura edition, 2009, 1100 s. ISBN 978-80-8078-290-0.

https://www.podnikajte.sk/dane-a-uctovnictvo/c/3381/category/dane/article/zavazne-stanoviska-1-1-2018.xhtml

http://www.nrsr.sk/web/Default.aspx?sid=zakony/zakon&MasterID=6495

https://www.financnasprava.sk/sk/pre-media/novinky/archiv-noviniek/detail-novinky/_index-dan-spolahl-ts/bc

https://www.leitnerleitner.com/mailing_bmb_11_2017_de.pdf

https://www.skdp.sk/webnew/main.nsf/0/F95337252CF7AC75C12582040030EDA7

Contact – e-mail

ivana.strakova1@student.upjs.sk; frantisek.bonk@upjs.sk

General Tax Annulment as a Source of Stability[1]

Piotr Buława

Wydział Prawa i Administracji, Uniwersytet Śląski w Katowicach, Polska

Abstract in original language

Tax annulment may be a source of instability because it leads to decrease in tax receipts. To minimize the decrease in tax receipts lawmakers should give priority to general tax annulment which allows to annul a tax only together with other debts. Single tax annulment is available under Polish Tax Ordinance. In the Czech Republic single tax annulment has been gradually limited since 2011. General tax annulment is possible in both countries in a form of discharge from debts.

Keywords in original language

Tax Annulment; Insolvency; Tax Receipts; Discharge from Debts; Tax Ordinance.

1 Introduction

Following J. Snape's opinion stability has to be understood in two different ways. For taxpayers and everyone engaged in economic activity, it is just avoidance of frequent legislative adjustment in tax law. From the point of view of state's budget, it is a device to mitigate the effects of sharp rises and falls in tax receipts.[2] It is obvious that in short term tax annulment always leads to falls in tax receipts, so tax annulment should be recognized in fact as a source of budget instability. However, as far as the author is concerned, the factor of instability may be minimized by taking advantage of general tax

1 The article was prepared in frame of project Annulment of tax obligations – comparative study. The project is realised at the Faculty of Law and Administration, Silesia University in Katowice, Poland. I am manager and sole performer of the project, its research supervisor is dr hab. Marek Zdebel. The project is financed by the National Science Centre (Poland) under decision no. 2016/23/N/HS5/00157.

2 SNAPE, J. Stability and its Significance in UK Tax Policy and Legislation. *British Tax Review*, 2015, no. 4, p. 562.

annulment as an alternative form of tax annulment to single tax annulment. It is especially important in the Czech Republic where there is a discussion held whether tax annulment should be introduced once again.[3]

For the purpose of the article tax annulment should be understood as an operative rule, not as a specific institution of national tax law. It is required, because the article contains comparative elements between the Czech Republic and Poland. Essentially, the operative rule is a case when countries develop tax mechanisms that turn out to have the same or a similar effect,[4] like there is in case of tax annulment. Therefore, tax annulment (pol. umorzenie zobowiązania podatkowego or cz. prominutí daně) should be understood as a tool to redeem a tax or not collect a tax even though it shall be collected under tax statutory.

What is important for the article, the author differentiates between the two types of tax annulment. First, taxes may be annulled independently of other taxpayer's debts (single annulment). Typically, tax authorities or Minister of Finance annul a tax unilaterally on the of grounds of Tax Ordinance on taxpayer's request. A tax may be also annulled together with other debts, especially with debts under private law (general annulment). In practice, general annulment is possible under provisions of insolvency law which is the subject of the article.

2 Single annulment in Poland

In Poland, it is possible to annul taxes by single or general annulment. Single annulment is characteristic for the Polish Tax Ordinance[5]. According to article 67a of the Polish Tax Ordinance a tax may be unilaterally annulled by tax authority if it is substantiated by important interest of a taxpayer or public interest. Tax authority's decision is directed to a specific person. The decision has substantive effect, i.e. a tax extinguishes, however, the tax may be altered in the future.[6]

3 KRATOCHVÍL, J. Je potřebný a možný návrat individuálního prominutí do daňového řadu. *Daňe a právo v praxi*, 2014, no. 4, pp. 21–24.

4 GARBARINO, C. An Evolutionary Approach to Comparative Taxation: Methods and Agenda for Research. *The American Journal of Comparative Law*, vol. 57, no. 3, p. 688.

5 Ustawa Ordynacja Podatkowa of 29 August 1997, Dz.U. (Polish Journal of Law) from 2017, no. 201, as amended.

6 DZWONKOWSKI, H. *Ordynacja podatkowa*. Warszawa: C. H. Beck, pp. 464, 466.

Additionally, a tax may be annulled also by a decree of Minister of Finance. In accordance with article 22 § 1 point 1 of the Polish Tax Ordinance Minister of Finance may unilaterally annul tax if it is substantiated by important interest of a taxpayer or public interest (singular tax annulment). The decree has proceedings effect, i.e. it suspends immutable enforcement of future tax. The decree should define: the type of tax, period wherein tax shall be annulled and a taxpayer group who tax annulment concerns. Therefore, the decree cannot be directed to a specific person, but to a group of people. In practice Minister of Finance issues regularly decrees regarding tax annulment. Minister of Finance issued 13 decrees in 2014 and 2 decrees in 2016. The decrees concern many issues from lotteries to realization offset agreements.

The key point of tax annulment based on article 22 or article 67a of the Polish Tax Ordinance is a definition of important interest of a taxpayer and definition of public interest. It is required to fulfil one of the abovementioned conditions to annul a tax. However, the definitions are very broad comprehensive clauses which require using extrajudicial concepts.[7] The meaning of the definitions is under strong influence of concept of fairness.[8] In practice, it is difficult to define important interest of a taxpayer or public interest, because administrative courts define them repeatedly *ad casum*. According to H. Dzwonkowski there is no settled case law about meaning of those institutions. Moreover, there are signs that administrative courts try to avoid settling cases about tax annulment.[9]

Fulfilment of prerequisite of public interest or important interest of taxpayer do not prejudge tax annulment, because the possible tax annulment depends on discretionary power of tax authority. Tax authority may annul a tax, however, it does not have to be carried out. It is up to tax

7 DZWONKOWSKI, op. cit., pp. 461–462.

8 ZDEBEL, M. Warunki stosowania w Polsce umorzeń płatności należności budżetowych In: *Prawo finansowe po transformacji ustrojowej: międzynarodowe i europejskie prawo podatkowe: Zjazd Katedr Prawa Finansowego i Podatkowego: Łódź, 5-6 czerwca 2012 r. – Łódź*. Łódź: Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, 2013, pp. 494–495.

9 DZWONKOWSKI, op. cit., p. 462.

authority to annul a tax, if prerequisites are fulfilled.[10] Of course, the discretionary power of tax authority is not unlimited. If decisions of tax authorities are clearly irrational or contrary to basic constitutional principles, they shall be cancelled by administrative courts.[11]

Polish institution of single tax annulment shows it may be a source of decrease in tax receipts. On the other hand, single tax annulment depends on discretionary power of tax authority, so it should minimize the effect of sharp rises and falls in tax receipts. As far as the author is concerned single tax annulment has a negative influence on budget receipts because unilaterally tax annulment *de facto* helps other taxpayer's creditors at the cost of a state budget. If the tax authority annulled a tax, the taxpayer would have more money to pay to other creditors. It is always arguable, if the state should help a taxpayer by tax annulment. However, in opinion of the author the state should always avoid unilateral help and try to involve therein other creditors.

3 Single annulment in the Czech Republic

Czech law is very different from Polish regulations regarding singular tax annulment. With the entry into force of the Czech Tax Ordinance[12] in 2011 a possibility to annul taxes was significantly limited. In accordance with the Czech Tax Ordinance tax annulment was possible only, if it was provided by another statute or under a decree of Minister of Finance directed to a specific group of taxpayers. In practice, there is no statute now where tax annulment is stipulated.

Regarding the subject of the article, it is worth emphasizing what the purpose to limit a possibility to annul a tax was. According to justification to a draft of the Czech Tax Ordinance the aim thereof was: reduction of corruption risk, avoiding inequality and non-transparency, reduction of workload

10 BARTOSIEWICZ A. and R. KUBACKI. Ulgi płatnicze w świetle wartości konstytucyjnych. Gloss to judgement of the Polish Supreme Administrative Court of 16 January 2007, no. I FSK 477/06. In: *Monitor Podatkowy*, 2007, no. 12, p. 46.

11 Judgment of the Polish Supreme Administrative Court of 2 March 2016, no. II FSK 2474/15.

12 Zákon daňový řád of 22 July 2009 Sb. (Collection of Law) no. 280/2009, as amended.

in tax administration regarding tax annulment proceedings, motivation of taxpayers to pay taxes correctly and on time, elimination of a possible conflict between EU state aid law and tax annulment.[13]

A possibility to annul a tax was once again introduced into the Czech Tax Ordinance in 2015, but it was restricted only to late payment interests. Moreover, annulment is restricted also by further necessary conditions under § 259b and 259c of the Czech Tax Ordinance. First, instalments may be annulled only if the tax has been paid fully. Second, the taxpayer and his member of board of directors should not have perpetrated any serious violation of taxpayer's duties for three years. Serious violation of taxpayer's duties is defined in internal administration guide no. GFŘ-D-21[14].

Fulfilment of necessary conditions is not enough to annul instalments or even to determine amount of annulment – instalments may be annulled up to 100%. Annulment depends on discretionary power of tax authority. Additionally, if the tax authority decides to annul a tax, it shall take into account following issues determining amount of annulment: (i) economic and social situation of a taxpayer, (ii) frequency of violation of taxpayer's obligations, and (iii) whether late payment was justified. Just as serious violation of taxpayer's duties abovementioned terms were defined in the internal administration guide no. GFŘ-D-21 with tables based on percentage points. The internal administration guide no. GFŘ-D-21 is very precise and it allows to settle unequivocally motions for instalment annulment. On the other hand, tax authority shall break guidelines included therein and use the Czech Tax Ordinance directly, if there is an atypical case.[15] It guaranties a transparent way to annul tax instalments. It is worth emphasizing that the decision shall be taken by a commission of three members according to article 3.3 of the Internal Anticorruption Program for Finance Administration of the Czech Republic of 29 April 2014.[16]

---

13 Důvodová správa, Sněmovný tisk no. 252/0 of 3 July 2014. *www.psp.cz* [online]. point 11.28.1.

14 Pokyn Generálního finančního ředitelství k promíjení příslušenství daně of 16 February, no. č. j. 4260/15/7100-40123. *www.financnisprava.cz* [online].

15 Judgment of the Supreme Administrative Court of the Czech Republic of 7 September 2012, no. 2 Afs 55/2012-24.

16 Interní protikorupční program Finanční správy České republiky of 29 April 2014, no. č. j. 19086/14//7000-01200. *www.financnisprava.cz* [online].

The second available form of tax annulment in the Czech Republic is the decision of Minister of Finance. Tax annulment based on the decision of Minister of Finance shall apply to all taxpayers who are connected with the cause of tax annulment. Therefore, it is called a group decision on tax annulment. However, the possibility to annul a tax under the decision of Minister of Finance is limited by its subject. Minister of Finance may annul tax only if application of tax law drives to inequalities or in case of extraordinary events especially natural disasters like floods. During a period 2010–2013 the Minister of Finance published 10 decrees about tax annulment. He has not published the decrees since 2014, so it is definitely rare used institution.

It may be shortly summed up that single tax annulment is not a source of decrease in tax receipts in the Czech Republic, because it is almost not used institution. Annulment of late pay interest from already paid taxes is hard to recognize as real institution of tax annulment. Moreover, justification to a draft of the Czech Tax Ordinance shows that it is not perfect institution. In such a situation, the author suggests that the institution of general tax annulment should be a good alternative to already not-use single tax annulment in the Czech Republic.

4 General tax annulment in Poland

Discharge of debts (pl. oddłużenie) is a form of general tax annulment, which allows under court's control to annul all taxpayer's debts. Discharge from debts is regulated in article 369-370f and article 491^{1}-491^{21} of the Polish Insolvency Law Act[17] and it is strongly connected with winding up proceedings (pl. postępowanie konkursowe). Discharge from debts is available for all natural persons. Legal persons may not take advantage of discharge from debts. Discharge from debts is regulated separately for consumers and people running business activities and that is a special feature of Polish insolvency law. The division has dichotomous character, because consumer proceedings are available for all natural persons which is not allowed to be applied for proceedings for people running business activities.[18] Since 2016 the division

17 Ustawa prawo upadłościowe of 28 February 2003, Dz.U. (Polish Journal of Law) from 2017, no. 2344, as amended.

18 LEWANDOWSKI, R. a P. WOŁOWSKI. *Prawo upadłościowej i naprawcze*. Warszawa: C. H. Beck Wydawnictwo Polska, p. 266.

has not been so deep (consumer proceedings involve some simplifications) so the proceedings are elaborated together.

In frame of winding up proceedings insolvency (preceding discharge from debts) a receiver embraces bankrupt's assets and carries out liquidation. Funds collected during assets liquidation are handed over to creditors after distribution plan has been adopted.[19] Discharge from debts begins *sensu stricte* with issuing and adopting by a court the repayment plan which determines amount of debts to repayment. The plan should take into account partially repayment of debts during winding up proceedings. Moreover, the plan should determine which part of bankrupt's debts shall be annulled if the plan is fulfilled. The plan should be fulfilled within the period of 36 months.

Tax authority has negligible influence on the contents of the repayment plan and as a consequence they cannot decide about conditions of the tax annulment. The court sets conditions of the discharge of obligations, including taxes. Setting conditions of the discharge should be taken into consideration in following issues: bankrupt's earnings opportunities, obligation to provide financial support for family or the third person, amount of obligations and possibility of their fulfilment in the future. It is no minimal or maximal limits for amount of discharge. In some cases, discharge of debts may not be determined by obligation to fulfil a repayment plan. If bankrupt's personal circumstances show unequivocally that the bankrupt is not able to repay debts in full, court may discharge the bankrupt from all debts without any payment in frame of the repayment plan. Such court's decision may be justified by: age, disease, disability or handicap which on one side limit earnings opportunities and on other side increase the cost of life.[20]

If the bankrupt fulfils obligations from repayment plan, the court will state in form of order that the plan was fulfilled and debts are discharged. The discharge means that debts arisen before insolvency including taxes shall extinguish.[21]

19 ADAMUS, R. *Nowa upadłość konsumencka*. Warszawa: Wydawnictwo Difin, 2015, p. 17.
20 WITOSZ, A. J. (red.). *Prawo upadłościowe. Komentarz*. Warszawa: Wolters Kluwer Polska, 2017, p. 1181.
21 Ibid., p. 1202.

Discharge from debts is not unconditionally available for all natural persons. The court shall check so called "payment morality" of the bankrupt at the beginning of discharge proceedings.[22] If the court states that the bankrupt caused alone his insolvency or significant increase his insolvency intentionally or with gross negligence, the court dismisses motion for discharge. However, discharge is allowed in case of bankrupt's recklessness or negligence.[23]

Moreover, the discharge may not be allowed, if it has fulfilled one of conditions stipulated in article 491[4] point 2-4 of the Polish Insolvency Law Act. An example is running discharge proceeding in favour of the bankrupt within period of the last 10 years or acting by the bankrupt to detriment creditors within period of the last 10 years. However, the court shall allow discharge in all cases, if it is supported by fairness or humanitarianism,[24] which makes discharge possible in many critical situations.

Institution of discharge from debts shows that it is possible to annul a tax with help of other creditors (private law creditors). Moreover, it is a much more effective institution that annulment under the Polish Tax Ordinance because after annulment the taxpayer is not only free of tax debts but also free of other debts.

5 General tax annulment in the Czech Republic

The discharge from debts was regulated in § 389–418 of the Czech Insolvency Law Act[25] as alternative proceedings to winding up proceedings.[26] However, the court settles motions for winding up and discharge together, if the bankrupt files a motion for discharge.

Discharge proceedings is in principle not available for entrepreneurs who shall take advantage of restructuring proceedings according to lawmaker.[27]

---

22 MACHOWSKA, A. *Prawo restrukturyzacyjne i upadłościowe. Zagadnienia praktyczne.* Warszawa: Wolters Kluwer Polska, 2016, p. 479.

23 WITOSZ, A. J. Przesłanki ogłoszenia upadłości konsumenckiej. *Przegląd prawa handlowego,* 2015, no. 2, p. 27.

24 Judgement of Polish District Court for Capital City Warsaw of 18 May 2015, no. X GU 461/15.

25 Zákon o úpadku a způsobech jeho řešení (insolvenční zákon) of 30 March 2006 Sb. (Collection of Law) no. 182/2006, as amended.

26 HÁSOVÁ, J. *Insolvenční zákon. Komentář.* Praha: Nakladatelství C. H. Beck, 2014, p. 1209.

27 SMOLÍK, P. *Oddlužení v právním řádu. ČR.* Praha: Nakladatelství C. H. Beck, 2016, p. 17.

Therefore, discharge proceedings is often called consumer insolvency.[28] However, discharge is available for entrepreneurs in some cases, if (i) business creditors accept it, (ii) debts from business activity have been already the subject of finished winding-up proceedings[29] or (iii) debts from business activity are secured.

Precisely, discharge is available for persons which have discharge capacity and there are following groups of people: (i) legal persons which are not recognized as entrepreneurs and do not have debts from business activity and (ii) natural persons which do not have debts from business activity. The following legal persons may be discharged: associations, public benefit companies, housing communities or foundations. Discharge is not available for housing cooperatives or for other cooperatives what is criticized in doctrine.[30]

Commencement of insolvency proceedings is a necessary condition of discharge.[31] The discharging proceedings may be divided into three stages.[32] In the first stage, a court allows to commence discharge proceeding (cz. povolení oddlužení). In the second stage, creditors committee or a court decide on a way of discharging (cz. způsob oddlužení).[33] In the third stage, discharge shall be fulfilled, i.e. the bankrupt shall repay part of the debts in the way determined for his discharge.

Motion for discharge may be filed only by the bankrupt, which can be done only together with filling a motion for insolvency or within period of 30 days after filling a motion for insolvency by the third person. If the motion is filled late, it shall be rejected. Additionally, motion shall be signed by a chartered lawyer (e.g. advocate) and it is subjected to a fee in amount of 4 000 CZK.

28 RICHTER, T. *Insolvenční právo*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2017, p. 527.

29 KOZÁK, J. In: KOZÁK, J., P. BUDÍM, A. DADAM a L. PACHL. *Insolvenční zákon a přepisy související: nařízení Rady (ES) o úpadkovém řízení. Komentář*. Praha: Wolters Kluver ČR, 2016, p. 695.

30 SMOLÍK, op. cit., p. 139.

31 SMOLÍK, op. cit., p. 60.

32 SMOLÍK, op. cit., p. 8.

33 Judgement of the Czech Supreme Court of 29 September 2010, no. KSBR 31 INS 156/2008.

Settling a motion the court shall have any doubts settled in favour of the bankrupt.[34] The court shall dismiss the motion, if under all circumstances it is obvious that the motion was filled with dishonest intention (cz. nepoctivý záměr) or the debts would be repaid only in amount under 30 %. Minimal repayment in amount of 30 % should guarantee active participation of the bankrupt in discharge proceedings and honest compromise between creditors' and bankrupt's interests.[35]

Abovementioned criterion of 30 % is strictly interpreted by courts what was shown in judgment of High Court in Olomouc of 25 February 2014.[36] In the case the bankrupt had debts in amount of 1 938 399,12 CZK and monthly income in amount of 3 900 CZK from small labour contract (cz. dohoda o provedení práce) and in amount of 7 300 CZK from private pension from the third person. The court stated that 30% of debts amounted to 581 519,73 CZK and possible amount of repayment within period of 5 years amounted to 483 000 CZK. It was impossible for the bankrupt to repay 30 % of debts. Therefore, the court dismissed the motion for discharge. Similarly, the High Court in Olomouc dismissed motion for discharge, when the bankrupt was able to repay only 24,79 % of debts.[37]

As opposed to criterion of repayment percentage, dishonest intention was not precisely defined by the lawmaker. It is a vague term which shall be defined depending on a particular case.[38] According to judgement of the Supreme Court of 28 July 2011[39] dishonest intention is an independent legal clause with relatively an indefinite hypothesis. Moreover, a dishonest hypothesis should not be defined by act of filling of motion, but all circumstances related to the bankrupt's behaviour and his relations to creditors and his assets and incomes.[40]

34 SMOLÍK, op. cit., p. 135.
35 SMOLÍK, op. cit., p. 29, 165.
36 Judgement of the High Court in Olomouc of 25 February 2014, no. 3 VSOL 1148/2013-A-11.
37 Judgement of the High Court in Olomouc of 21 September 2010, no. 3 VSOL 310/2010-A-22.
38 POLIČENSKÁ, P. a R. FEBEROVÁ. *Musíš znát… Exekuční a insolvenční právo.* Praha, Wolters Kluwer ČR, 2016, p. 108.
39 Judgement of the Czech Supreme Court of 28 July 2011, no. 29 NSCR 14/2009-B-65.
40 JIRMÁSEK, T. S poctivostí oddlužení dojdeš. *Právní rozhledy*, Praha: Nakladatelství C. H. Beck, 2015, no. 23–24, p. 812.

The motion for discharge shall be also dismissed, if previous results of proceedings showed recklessness or inattention of the bankrupt to his debts therein. An example of recklessness is admission by the bankrupt of not taking post or losing orientation about his debts.[41]

To sum up the bankrupt needs to fulfil 5 following conditions to commence a discharge from debts:

1. have discharge capacity,
2. file motion for a discharge,
3. not to have dishonest intention,
4. have ability to repay 30% of debts,
5. lack of recklessness or inattention of the bankrupt to his discharge.[42]

Discharge may be provided in one of the form: (i) by selling the bankrupt's assets or (ii) by fulfilling repayment schedule (cz. splátkový kalendář). The bankrupt has no. power to choose the form of discharge. He has only a right to propose a form of discharge. Form of discharge is chosen by creditors' meeting by simply majority of non-secured creditors or by court, if the creditors' meeting does not decide about it.[43] Votes are accounted on the basis of value of the creditors' debts.

If case of choosing repayment plan the bankrupt is obliged to pay monthly instalments. Five-year period may be shortened only if the bankrupt pays all debts. The bankrupt has to also hand overall extraordinary incomes like inheritance or gifts to creditors.

In some cases, the bankrupt does not have to fulfil all obligations to be discharged. The court may discharge the bankrupt if the bankrupt did not pay debts without his fault and debts were paid in higher amount than in winding-up proceedings. According to the doctrine, the bankrupt did not pay debts without his fault, if he had lost his assets in a natural disaster or lost his income because of his state of health or elimination of job position[44]

41 Judgement of High Court in Prague of 2 August 2010, no. 3 VSPH 494/2010-B-19.
42 SMOLIK, op. cit., p. 113.
43 Decision of the Czech Supreme Court of 30 January 2014, no. 29 NSČR 91/2013.
44 HÁSOVÁ, op. cit., p. 1410.

After fulfilling all obligations from repayment plan by the bankrupt the court shall formally acknowledge it in a form of a decision. There is no possibility to appeal against the decision. Separately, the court may decide only on the bankrupt's request that the bankrupt is not obliged to pay debts, if they were enlisted in repayment plan and were not paid in full. The bankrupt should file a request together with insolvency receiver's report about discharge. The bankrupt's right to file a request for discharge expires after three years.[45]

The Czech Supreme Court stated that debts with discharge transform themselves into natural obligations and their status is similar to obligations after limitation period. However, the discharge does not have influence on rights and obligations of third parties like guarantor.[46]

Institution of discharge from debts in the Czech Republic is comparable to a Polish equivalent, nonetheless, it is distinctly more restrictive what is also expressed in the Czech legal doctrine,[47] what should be altered in future in favour of debtors. In author's opinion, natural persons running a business activity should have broader access to discharge from debts. Contemporary restricted access for entrepreneurs makes it difficult to recognize institution of discharge from debts as an alternative to single tax annulment.

6 Summary

Discharge from debts in both countries should be recognized as a real alternative to tax annulment. Considering reintroducing tax annulment into the Czech Tax Ordinance, the Czech lawmaker should think of liberalisation of discharge from debts as an alternative solution. In justification to a draft of the Czech Tax Ordinance there were enlisted substantive objections against tax annulment under the Tax Ordinance. In light of these objections the Czech lawmaker should concentrate on reform of the discharge of debts, e.g. to open this institution for natural person running business activity or to minimize the restriction of minimal repayment in amount 30 % of debts.

In author's opinion tax authorities should try to redirect motions for tax annulment into discharge proceedings to protect budget's receipts. Such

45 SMOLÍK, op. cit., p. 239.
46 Judgement of the Czech Supreme Court of 24 November 2010, no. 29 Cdo 3509/2010.
47 SMOLÍK, op. cit., p. 46.

redirection should be stipulated by lawmaker in article 67a of the Polish Tax Ordinance. Alternatively, the lawmaker should implement some provision from discharge from debts into article 67a thereof, e.g. about repayment plan. Contemporary one-shot tax annulment does not protect adequately budget's receipts.

Literature

ADAMUS, R. *Nowa upadłość konsumencka*. Warszawa: Wydawnictwo Difin, 2015. ISBN 978-83-7930-614-5.

BARTOSIEWICZ A. and R. KUBACKI. Ulgi płatnicze w świetle wartości konstytucyjnych. Gloss to judgement of the Polish Supreme Administrative Court of 16 January 2007, no. I FSK 477/06. *Monitor Podatkowy*, 2007, no. 12, p. 46. ISSN 1231-1855.

DZWONKOWSKI, H. *Ordynacja podatkowa*. Warszawa: Wydawnictwo C. H. Beck. ISBN 978-83-812-8000-6.

GARBARINO, C. An Evolutionary Approach to Comparative Taxation: Methods and Agenda for Research. *The American Journal of Comparative Law*, vol. 57, no. 3, p. 688. ISSN 0002-919X.

HÁSOVÁ, J. *Insolvenční zákon. Komentář*. Praha: Nakladatelství C. H. Beck, 2014. ISBN 978-80-7400-555-8.

JIRMÁSEK, T. S poctivostí oddlužení dojdeš. *Právní rozhledy*, Praha: Nakladatelství C. H. Beck, 2015, no. 23–24, p. 812. ISSN 1210-6410.

KOZÁK, J. In: KOZÁK, J., P. BUDÍM, A. DADAM a L. PACHL. *Insolvenční zákon a přepisy související: nařízení Rady (ES) o úpadkovém řízení. Komentář*. Praha: Wolters Kluver ČR, 2016. ISBN 978-80-7357-243-3.

KRATOCHVÍL, J. Je potřebný a možný návrat individuálního prominutí do daňového řadu. *Daňe a právo v praxi*, 2014, no. 4, pp. 21–24. ISSN 2464-6873.

LEWANDOWSKI, R. and P. WOŁOWSKI. *Prawo upadłościowej i naprawcze. Warszawa*. C. H. Beck Wydawnictwo Polska, p. 266. ISBN 9788325566487.

MACHOWSKA, A. *Prawo restrukturyzacyjne i upadłościowe. Zagadnienia praktyczne*. Warszawa: Wolters Kluwer Polska, 2016. ISBN 978-83-264-8635-7.

POLIČENSKÁ, P. and R. FEBEROVÁ. *Musíš znát… Exekuční a insolvenční právo.* Praha: Wolters Kluwer ČR, 2016. ISBN 978-80-7552-395-2.

RICHTER, T. *Insolvenční právo*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2017. ISBN 978-80-7552-444-7.

SMOLIK, P. *Oddlužení v právním řádu ČR*. Praha: Nakladatelství C. H. Beck, 2016. ISBN 978-80-7400-617-3.

SNAPE, J. Stability and its Significance in UK Tax Policy and Legislation. *British Tax Review*, 2015, no. 4, p. 562. ISSN 0007-1870.

WITOSZ, A. J. (red.). *Prawo upadłościowe. Komentarz*. Warszawa: Wolters Kluwer Polska, 2017. ISBN 978-83-8092-313-3.

WITOSZ, A. J. Przesłanki ogłoszenia upadłości konsumenckiej. *Przegląd prawa handlowego,* 2015, no. 2, p. 27. ISSN 1230-2996.

ZDEBEL, M. Warunki stosowania w Polsce umorzeń płatności należności budżetowych. In: *Prawo finansowe po transformacji ustrojowej: międzynarodowe i europejskie prawo podatkowe: Zjazd Katedr Prawa Finansowego i Podatkowego: Łódź, 5-6 czerwca 2012 r. – Łódź*. Łódź: Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, 2013, pp. 494–495. ISBN 978-83-7969-015-2.

Contact – e-mail

piotr@bulawa.com.pl

Daňová politika a jej vplyv na kreovanie podnikateľského prostredia (teoretické východiská)[1]

Karolína Červená, Karin Cakoci

Právnická fakulta, Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, Slovenská republika

Abstract in original language

V 21. storočí je potrebná nová paradigma smerovania daňovej politiky (ako súčasti hospodárskej politiky) nie len Slovenka, ale všetkých členských štátov Európskej únie, ktorá bude integrovať ekonomickú racionalitu budúcej existencie ľudstva. Finančný profit historicky vládol a vládne svetom - keďže zatiaľ ešte stále pre svoje prežitie potrebujú finančné prostriedky nielen jednotlivci (občania, podnikatelia), ale aj štát ako celok (financovanie potrieb štátu sa v čase tendenčne zvyšuje) a práve preto za permanentný problém považujeme nastavenie kompatibilného a zároveň flexibilného daňového systému, ktorý by smeroval k podpore rozvoja podnikateľského prostredia smerujúceho k dlhodobému ekonomickému rastu. Cieľom príspevku je načrtnúť možné budúce smerovanie daňovej politiky SR v kontexte jej vplyvu na podnikateľské prostredie.

Keywords in original language

Zdaňovanie; Daňová politika; Podnikateľské prostredie.

Abstract

In the 21st century, a new paradigm of tax policy direction (as part of economic policy), not only for Slovakia, but that for all the Member States of the European Union, that will integrate the economic rationality of the future existence of humanity, is needed. Financial gain has historically and is currently governing the world – as there is still a need for financial

1 Príspevok predstavuje čiastkový výstup v rámci riešenia grantovej úlohy APVV 16-0160 a projektu VEGA č. 1/0375/15.

resources not only for individuals (citizens, entrepreneurs) but also for the state as a whole (financing of state needs tends to increase) and that is the reason why we consider setting up of a compatible and flexible tax system aiming at support of the development of business environment leading a to long-term economic growth as a permanent problem. The aim of the paper is to outline the possible future direction of Slovak tax policy in the context of its influence on the business environment.

Keywords

Taxation; Tax policy; Business Environment.

1 Úvod

Daňovú politiku považujeme za dôležitý politicko-ekonomický prvok fungovania hospodárstva, keďže dane sú jedným zo základných nástrojov vlády na ovplyvňovanie súkromnej (podnikateľskej) ako aj verejnej ekonomickej činnosti. Dane sú dnes už štandardne považované za najvýznamnejší zdroj príjmov verejných rozpočtov[2] v ekonomikách zmiešaného typu a teda predstavujú kľúčový nástroj hospodárskej politiky. Vplyvom zdaňovania resp. daňovej politiky na mikro a makro ekonomiku sa zaoberali a stále zoberajú rôzne skupiny odborníkov nie len ekonomického zamerania (napríklad francúzsky ekonóm Piketty[3] nepovažuje zdanenie za technickú záležitosť, z jeho pohľadu dane predstavujú predovšetkým politickú a filozofickú problematiku). Čo dnes ale v praxi znamená dobrá daňová politika? Hľadanie odpovede na túto otázku je zložitým a dlhodobým procesom s neistým výsledkom, keďže už teoretické východiská zdaňovania ponúkajú viaceré možné prístupy (v diferencovanej škále názorov na zdaňovanie sa ako

2 Daňové príjmy v súčasnosti predstavujú pre štátne rozpočty hlavný zdroj finančného krytia výdavkov, keďže dane tvoria rozhodujúcu zložku celkového príjmu štátneho rozpočtu (napr. na Slovensku v zmysle zákona č. 357/2016 Zb. o štátnom rozpočte na rok 2017 plánované daňové príjmy by mali dosiahnuť cca 75 % z celkových príjmov). Ročné prehľady plnenia štátneho rozpočtu Slovenskej republiky sú dostupné na web stránke Ministerstva financií Slovenskej republiky (http://www.finance.gov.sk/).

3 PIKETTY, T. *Le capital au XXI siécle.* Editions du Seuil, 2013. Preklad FRIDNER, P. a J. MINÁRIK. Bratislava: Ikar, a. s., 2015.

teoretické východisko pre aplikačnú prax objavujú negatívne,[4] ako aj pozitívne[5] názory).

Daňová politika v krajinách EÚ bola vždy symbolom národnej suverenity štátu. Avšak proces Európskej integrácie vyžaduje pre potreby fungovania jednotného trhu od členských krajín spoluprácu aj v daňovej oblasti, či už formou výmeny informácií, harmonizácie alebo koordinácie daňových systémov, čo vedie k postupnej eliminácii daňovej konkurencie. Schultzová uvádza, že síce daňová politika členských štátov Európskej únie sa riadi spoločnými princípmi, ale jednotlivé národné daňové sústavy sa zároveň vyznačujú vlastnými odlišnosťami a to predovšetkým vo výške daňových sadzieb, v uznávaní, resp. neuznávaní rôznych výdavkov na daňové účely, v úprave základu dane o pripočítateľné, odpočítateľné daňové položky, v odpisovaní, ale aj v samotnom prerozdeľovacom procese.[6]

2 Daňová politika EÚ (vybrané aspekty)

S postupujúcou integráciou a globalizáciou je stále viac v jednotlivých krajinách EÚ viditeľný vplyv daňovej politiky[7] na nadnárodnej úrovni, v tejto

4 Predstavitelia *Ekonómie strany ponuky* konštatujú, že daňová politika brzdí aktivitu jednotlivých hospodárskych subjektov k práci, úsporám a investíciám. Monetaristi zásadne odmietajú progresívne zdaňovanie dôchodkov. Epstein konštatuje, že zdanenie predstavuje jasný príklad skonfiškovania súkromného vlastníctva s jeho účinkom na status súkromného vlastníctva a uplatnením práva s ním spojeného (EPSTEIN, R. A. *Právo, ekonomie a politika*. Praha: Wolters Kluwer ČR, Cevro Institut a Liberální institut, 2010). Podľa Rahna vládne regulácie takmer vždy spôsobujú náklady, vrátane nákladov straty slobody a ak prínosy z regulácie neprevyšujú náklady, ktoré boli na ňu vynaložené, občanom sa v dôsledku takejto regulácie zhorší situácia – keď vláda vytvára podnikaniu nákladné a časovo náročné prekážky (napr. aj v podobe zvýšenia daní), znižuje sa v konečnom dôsledku počet nových podnikateľských subjektov, pracovných miest a inovácií. (RAHN, W. R. Kľúče na ceste k ekonomickému rastu a slobode a úloha vlády. In: *Na obranu slobodného trhu*. Bratislava: Konzervatívny inštitút M. R. Štefánika, 2007, s. 228–230).

5 Napríklad postkeynesovci H. Wallich a S. Weintraub sú zástancami daňami ovplyvňovanej dôchodkovej politiky, a to v zmysle, že ak súkromné ekonomické subjekty zaťažujú spoločnosť externými nákladmi má vláda právo ich zaťažiť daňami.

6 Podľa SCHULTZOVÁ, A. *Daňové sústavy štátov Európskej únie*. Bratislava: Ekonóm, 2010, s. 9 a nasl.

7 K tomu pozri BUJŇÁKOVÁ, M. a kol. *Dane a ich právna úprava v Slovenskej republike v kontexte daňovej politiky EÚ*. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2015, 408 s; ROMÁNOVÁ, A. Tax policy of the European Union and its influence on national legislation. In: *Zasada pomocniczości wymiar Europejski, narodowy, regionalny i lokalny*. Rzeszów: Wydawnictwo Universyetu Rzeszowskiego, 2011, s. 114–121.

súvislosti Široký konštatuje, že všetky štáty, ktoré sa aktívne zapájajú do medzinárodných ekonomických aktivít, napriek tomu, že majú vybudované vlastné daňové systémy odvodené od svojich vlastných tradícií, špecifických podmienok, politických konsenzov, musia dnes reagovať na existenciu daňových systémov iných krajín.[8] Na začiatku Európskeho integračného procesu bola prezentovaná vízia spoločného trhu, čo by znamenalo odstránenie národných bariér pri výmene tovarov (pozn. v tom čase sa nikto nezaoberal problematikou ochrany vlastníckych práv), následne pribudla vízia spoločného trhu výrobných faktorov (trh práce, trh s kapitálom, trh s pôdou). Politický predstavitelia Európskej únie postupom času zrejme dospeli k záveru, že „*konkurencia bude spravodlivá a životaschopná iba vtedy, ak budú všetci výrobcovia fungovať v rovnakých podmienkach*“[9].

Daňová harmonizácia v rámci EÚ sa považuje za úplne zásadnú a má zabrániť tomu, aby sa niektorí výrobcovia ocitli v znevýhodnenej konkurenčnej situácii, napr. vďaka odlišnej sadzbe DPH. Aký je skutočný dôvod pre harmonizáciu DPH, harmonizáciu dane z príjmu, atď.?[10] Budú harmonizované daňové systémy menej ekonomicky zaťažujúce vďaka tomu, že sa harmonizujú? Stane sa daňový systém po harmonizácii ekonomicky výhodný pre podnikateľa, zamestnanca a pre spoločnosť ako celok? Zdá sa, že posudzovanie daňového systému by nemalo závisieť od jeho

8 Podľa ŠIROKÝ, J. *Daně v Evropské unii.* Praha: Linde, a. s., 2010.

9 „*Politika konkurencie Európskej únie je politikou, ktorá je v skutočnosti antikonkurenčnou, keďže neumožňuje zmluvnú slobodu*“ (podľa SALIN, P. Vlastnická práva, konkurence a Evropská unie. In: *Na obranu slobodného trhu*. Bratislava: Konzervatívny inštitút M. R. Štefánika, 2007, s. 70 a 72).

10 V minulosti Brusel energicky uskutočňoval politiku harmonizácie Európskych noriem a pravidiel, ktoré obmedzujú schopnosť Európskych krajín vzájomne ponúkať investorom lepšie podmienky na podnikanie. Daňové sadzby, ktoré sa naďalej určujú na vnútroštátnej úrovni, sa tak stali jedným z najdôležitejších strategických nástrojov, ktorý používajú Európske krajiny na prilákanie investícií. Stredoeurópske a východoeurópske krajiny boli pri napĺňaní tejto konkrétnej rozvojovej stratégie najagresívnejšie (napr. Estónsko ponúklo nulovú daň z príjmov právnických osôb, keď bude zisk reinvestovaný alebo nerozdelený; Litva a Lotyšsko prijali 15 % daň z príjmov právnických osôb; Maďarsko 16 %; Poľsko a Slovensko 19 %). Daňové sadzby v stredoeurópskych a východoeurópskych krajinách boli dostatočne nízke na to, aby ovplyvnili vývoj daňových sadzieb v ďalších členských krajinách EÚ (napr. čiastočne aj v dôsledku zníženia daní na Slovensku bola maximálna sadzba dane z príjmov právnických osôb v Rakúsku znížená z 34 na 25 %), ale krajiny EÚ, ktoré si nemôžu dovoliť znižovanie daní kvôli nadmerným rozpočtovým záväzkom, by zrejme privítali harmonizáciu daňových sadzieb čím skôr a smerom nahor.

harmonizácie, ale skôr od samotnej kvality dotknutých daňových systémov[11] (ak sú daňové systémy neefektívne, resp. neoptimálne, tak ani harmonizácia nezabezpečí opak). Klaus konštatuje, že harmonizácia (až centralizácia) vedie k eliminácii komparatívnych výhod jednotlivých krajín a je jedným z najznepokojujúcejších prvkov celého Európskeho integračného procesu.[12] Na jednej strane v dobe integračných a globalizačných procesov vnímame tendencie harmonizácie v oblasti daňovej politiky ako potrebné, ale mnohé krajiny majú svoje špecifické ekonomické, kultúrne a politické podmienky (napr. stratégia voľného trhu v podobe „rovnej dane"[13] pomohla Slovensku uspieť v získavaní zahraničných investícií). Ako konštatoval aj Brdlík výška daní a poplatkov je obmedzená únosnosťou daňovníkov – dane a poplatky sa presúvajú, či už priamo alebo aj nepriamo (v podobe spotrebných daní) do výroby a zaťažujú a teda obmedzujú súťaživosť s cudzinou.[14] Harmonizácia daní je obvykle spojená s vyšším fiskálnym zaťažením. Podľa tvrdenia Mitchella daňová harmonizácia znamená vyššie sadzby daní a napokon aj dvojité zdanenie príjmov (môže sa vyskytovať ako explicitná[15] a implicitná,[16] pričom obe formy majú kontraproduktívne ekonomické

11 Pozri bližšie SALIN, P. Vlastnická práva, konkurence a Evropská unie. In: *Na obranu slobodného trhu*. Bratislava: Konzervatívny inštitút M. R. Štefánika, 2007, s. 76.

12 KLAUS, V. The Future of the Euro: An Outsider's View. In: *Cato Journal,* 2014, Vol. 24, no. 1–2 (Spring/Summer 2004), s. 171–177.

13 Tento pojem vyjadruje v podstate stanovenie jednotnej daňovej sadzby pri zdaňovaní (napr. príjmov).

14 In KNESPL, J. *Reforma daní přímých v zemědelství*. Praha: Zemědělský ústav účetnicko-spravovědný Č. S. R., 1928, s. 6–7.

15 K explicitnej daňovej harmonizácii dochádza v situácii ak sa predstavitelia krajín dohodnú, že stanovia minimálne alebo rovnaké daňové sadzby (napr. EÚ vyžadovala, aby jej členské krajiny uplatňovali jednotnú minimálnu úroveň základnej sadzby DPH 15 %, harmonizovala aj spotrebné dane z palív, liehu a tabaku a pokračujú snahy o harmonizáciu daní z príjmov fyzických i právnických osôb). Je zrejmé, že „pri takejto priamej forme daňovej harmonizácie nedokážu daňoví platitelia profitovať z lepšej daňovej politiky v iných krajinách a vlády nie sú pod tlakom konkurenčnej disciplíny na trhu" (podľa MITCHELL, J. D. Daňová harmonizácia verzus konkurencia v Európskej únii. In: *Na obranu slobodného trhu*. Bratislava: Konzervatívny inštitút M. R. Štefánika, 2007, s. 130).

16 K implicitnej harmonizácii dochádza, ak vlády zdaňujú príjmy, ktoré občania nadobudli v iných daňových územiach (napr. v EÚ existuje „smernica o zdaňovaní úspor", ktorá údajne od vlád požaduje zber finančných informácií o investoroch so sídlom mimo krajiny a ich poskytovanie daňovým orgánom cudzích štátov, pričom systém „výmeny informácií" neumožňuje v konečnom dôsledku daňovým platiteľom profitovať z lepšej daňovej politiky v iných krajinách" (podľa MITCHELL, J. D. Daňová harmonizácia verzus konkurencia v Európskej únii. In: *Na obranu slobodného trhu*. Bratislava: Konzervatívny inštitút M. R. Štefánika, 2007, s. 130).

dôsledky – primárne dochádza k oslabovaniu daňovej konkurencie a daňový vývoj smeruje k vysokým daňovým sadzbám, čo následne predstavuje prekážku pre efektívnu alokáciu kapitálu a práce, čoho následkom je brzdenie rozvoja podnikateľských aktivít a tým aj celkovej výkonnosti ekonomiky).

Daňová konkurencia[17] podporuje ekonomický rast[18] a to v tom zmysle, že podnecuje tvorcov politických programov, aby robili účelnú daňovú politiku, predovšetkým by mala viesť tvorcov a realizátorov daňovej politiky k znižovaniu nadmerného zdanenie príjmov, ktoré sa usporia a investujú, teda snaha o znižovanie sadzieb dane z príjmov právnických osôb a zdanenia kapitálových výnosov. Pozitívny príklad pôsobenia daňovej konkurencie predstavuje pokles daňových sadzieb (popri znížení sadzieb dane z príjmov fyzických osôb došlo aj k zníženiu dane z príjmov právnických osôb) v USA, počas vlády prezidenta Ronalda Regana, kedy sadzby dane z príjmov právnických osôb od roku 1986 výrazne znížili (najvyššia sadzba v USA bola 70 % a klesla na 28 %)[19] a taktiež aj Margaret Thatcherová, ako premiérka Spojeného kráľovstva, v roku 1979 dosiahla zníženie najvyššej sadzby dane z príjmov fyzických osôb z 83 % na 40 %, pričom v tom čase obe stagnujúce ekonomiky, sa podarilo práve trhovo orientovanými reformami stimulovať k zvýšeniu ekonomickej výkonnosti.

Ak podrobíme reflexii daňovú konkurenciu (diferenciáciu) a daňovú harmonizáciu (homogenizáciu) v kontexte súčasnej hospodárskej situácie EÚ, ponúkajú sa nám dve východiskové úvahy vedúce k dvom cieľom: 1. vytvorenie jednej spoločnej krajiny v Európe, čo súvisí s úplnou harmonizáciou

17 Zástancovia daňovej konkurencie vychádzajú z prác ekonomickej teórie Verejnej voľby, prezentujú, že reálny svet inštitúcií má takisto vplyv na politické správanie. Z tejto perspektívy slúži daňová konkurencia ako cenný kontrolný mechanizmus voči schopnosti záujmových skupín "poškodzovať" ekonomiku vytváraním koalícií, ktoré často likvidačným daňovým zaťažením presadzujú svoje záujmy na úkor trhovej efektívnosti.

18 Aj keď treba podotknúť, že nižšie dane sú zdrojom rýchlejšieho ekonomického rastu, aj keď predovšetkým v ekonomicky silných hospodárstvach.

19 Rovná daň, v zmysle jednotnej daňovej sadzby, našla svoje uplatnenie najmä v krajinách stredovýchodnej Európy, v roku 2001 prijalo rovnú daň s daňovou sadzbou 13% daň aj Rusko, postupne tento spôsob zdaňovania prijalo cca 30 krajín, včítane Slovenska (19%, 2004, ktoré ju od roku 2013 opustilo). Otázkou je prečo sa tento spôsob zdaňovania neujal práve v krajinách západnej Európy a v USA? Američania napríklad namietali, že vo veľkej krajine to nemôže fungovať, alebo je celkom možné, že politicky vplyvné záujmové skupiny presadili početné výnimky pri výpočte daňového základu, neprehľadný daňový systém im zrejme viac vyhovuje. (Pozri viac Krivošík, L.: Strieľte si do nohy. In: *Týždeň*, roč. IX, 2012, č. 43, Bratislava: W PRESS, a. s., s. 30).

(je potrebné, aby všade platili rovnaké predpisy, rovnaké dane, atď.), 2. integrácia krajín v rámci EÚ, ktorá si harmonizáciu nevyžaduje a kde súčasťou integrácie je konkurencia („*uskutočniť integráciu nejakej ľudskej spoločnosti znamená jednoducho poskytnúť zmluvnú slobodu bez toho, aby sme vedeli, kam nás to dovedie*“[20]). Vzniká teda otázka, či proces harmonizácie daní[21] je v zásadnom rozpore s optimálnou a korektnou daňovou politikou? Uvedená skutočnosť vyvoláva obavy krajín s vysokým daňovým zaťažením zo straty finančných zdrojov plynúcich v podobe daňových príjmov, z tohto dôvodu je nimi daňová konkurenciu často odmietaná a radi by ju potlačili, resp. eliminovali. Zaujímavým príkladom daňovej polemiky je Írsko – pred 20 rokmi bolo írske hospodárstvo poznačené vysokou mierou nezamestnanosti a nízkou ekonomickou výkonnosťou, írska ekonomika ale počas 90-tych rokov 20-teho storočia zažila najrýchlejší ekonomický rast (s priemerným ročným reálnym prírastkom 7,7 %) spomedzi všetkých vyspelých západných krajín, koncom 90-tych rokov dosahovala ročný rast vyšší ako 9 % a dosiahla druhú najvyššiu životnú úroveň v rámci krajín EÚ, pričom v roku 1984 v Írsku dosahovala horná sadzba dane z príjmov fyzických osôb 65 %, daň z kapitálových výnosov mala maximálnu sadzbu 6 % a daňová sadzba z príjmov právnických osôb bola 50 %. V roku 2007 sadzba dane z príjmov fyzických osôb klesla na 42 %, sadzba dane z kapitálových výnosov na 20 % a sadzba dane z príjmov právnických osôb 12,5 % (pozn. daň z príjmov právnických osôb 12,5 % priniesla v tom čase írskej vláde príjmy na úrovni takmer 4 % HDP. Írska daňová politika motivovala aj niektoré ďalšie krajiny[22] k zníženiu daňových sadzieb. Prínos daňovej konkurencie je možné oceniť (najmä z hľadiska neoliberálneho) pri pohľade na zmenu daňovej politiky, ktorá

20 SALIN, P. Vlastnická práva, konkurence a Evropská unie. In: *Na obranu slobodného trhu*. Bratislava: Konzervatívny inštitút M. R. Štefánika, 2007, s. 69–70.

21 Pozri viac napríklad BUJŇÁKOVÁ, M. Je v Európe potrebná harmonizácia daní? In: *Vybrané otázky daňovej politiky Európskej únie a jej členských štátov*. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2013, s. 27–47; ROMÁNOVÁ, A. Aktuálne predstavy a snahy EÚ v oblasti daňovej normotvorby. In: *Právo, obchod, ekonomika II*. Praha: Leges, 2012, s. 522–533.

22 Predovšetkým schválenie rovnej dane v krajinách bývalého sovietskeho bloku – Estónsko (1994), Lotyšsko a Litva, ktoré schválili v 90. rokoch rovnú daň. Nasledovalo ich Rusko s 13 % rovnou daňou (2001), ktorá spôsobila dramatické zmeny – od jej prijatia sa ekonomická výkonnosť Ruska zvyšovala rýchlejšie ako americká. Ukrajina prijala taktiež 13 % rovnú daň, Slovensko 19 % rovnú daň, aj Srbsko, ktoré má variant rovnej dane.

nastala vo svete za uplynulých 30 rokov. Boli to skúsenosti z praxe: znižovanie daní za vlády Margaret Thatcherovej a Ronalda Reagana, znižovanie daní v Írsku, ale aj v strednej a východnej Európe.

Napriek doteraz všeobecne uznávanej a nespochybňovanej potrebnosti daňovej spolupráce v rámci EÚ, ktorá navyše môže prispieť k riešeniu v súčasnosti vznikajúcich problémov (ako je zdanenie elektronických obchodov, nutnosť reformy penzijných systémov a pod.), existujú aj názory vedúce k zachovaniu daňovej konkurencie, so zdôvodnením, že daňová koordinácia, príp. harmonizácia musí mať svoje limity, prekročenie ktorých znamená neefektívnosť celého systému a zbytočne vynaložené prostriedky. V zmysle neoliberálnych teórií sú nadmerné zásahy vlády (ktoré daňová harmonizácia predpokladá) považované za zbytočné a taktiež poukazujú (ako sme vyššie uviedli) na možný prínos „slobodnej" súťaže daňových systémov pre zvýšenie ekonomických (a teda aj podnikateľských, investičných) stimulov jednotlivých daní, čo v konečnom dôsledku znamená úsporu prostriedkov z verejných rozpočtov. Daňová konkurencia by nemala byť vnímaná ako jediný determinant vedúci k následným iba pozitívnym zmenám v daniach. Daňovú konkurenciu nemusíme vždy chápať ako jednoznačný protiklad daňovej harmonizácie v kontexte EÚ. Európska komisia zatiaľ pripúšťala pozitíva, ktoré môže priniesť diferencovaná výška daňovej kvóty v jednotlivých členských krajinách EÚ. Aké sú ale potom východiská pre riešenie súčasnej nadnárodnej a zároveň aj národnej daňovej problematiky? Vzniká potreba rozsiahlej a úplnej právnej regulácie? A neprinesie intervencia obhajcov štátnych zásahov ešte horšie výsledky? Mnohé krajiny západnej Európy majú vlastné ekonomické problémy už mnoho rokov - ich vážnym problémom je nízky ekonomický rast, vysoká nezamestnanosť a veľa sociálnej odkázaných občanov. Väčšina vlád zrejme radšej realizuje populistické reformy, ktoré sú vnímané pozitívne z krátkodobého hľadiska, namiesto toho, aby sa pozreli na krajiny, ktoré urobili radikálne reformy s pozitívnym výsledkom v budúcnosti. Je potrebné sa permanentne pýtať kompetentných predstaviteľov členských krajín EÚ prečo neuskutočňujú radikálne reformy s dlhodobým pozitívnym efektom? Zrejme existuje veľa prekážok takýchto reforiem (ide o to, v prospech koho sú tie reformy – pre

zisky nadnárodných korporácií alebo občanov daného národného štátu, ktorého mnohé funkcie aj vďaka globalizačným procesom pomaly zanikajú a plnenie ostávajúcich voči občanom vlastnej krajiny je často iba formálne).

Národné podnikateľské prostredie členských krajín Európskej únie je determinované ich vlastným členstvom a záväzkami, ktoré z členstva v EÚ vyplývajú. Dane, ich výška, spôsob platenia, daňové zvýhodnenie či znevýhodnenie ovplyvňuje aj rozhodovanie podnikateľských subjektov o ich súčasných a budúcich podnikateľských aktivitách. Účinkom daňovej politiky môže byť vytvorenie priaznivého prostredia pre rozvoj podnikateľských aktivít, ale taktiež ho môže negatívne ovplyvňovať, dokonca utlmovať (daňové zákonodarstvo ako súčasť realizácie daňovej politiky ovplyvňuje aktuálne a budúce podnikateľské aktivity priamo aj nepriamo)[23].

Je zrejmé, že výraznejšie zmeny v daňových systémoch viacerých členských štátov Európskej únie sa realizovali v druhej polovici 80-tych rokov 20-teho storočia, a to v zmysle reformy daní dôchodkového typu. Piketty uvádza, že jednou z najvýznamnejších inovácií 20-teho storočia v oblasti daní bolo vytvorenie a zavedenie progresívnej dane z príjmu,[24] pričom konštatuje, že táto inštitúcia zohrala kľúčovú úlohu v znižovaní nerovností v minulom storočí, dnes je ale ohrozená daňovou súťažou medzi jednotlivými krajinami a taktiež konštatuje, že v 21. storočí by sa úloha zdanenia mala viac posúvať smerom k zdaňovaniu finančného kapitálu, a to v podobe globálnej dane z kapitálu, pričom globálnu daň z kapitálu považuje za ideálnu formu regulácie, pri ktorej sa zachová ekonomická otvorenosť a zároveň sa spravodlivo rozdelí úžitok medzi jednotlivé štáty.[25]

Spätnú väzbu účinkov daňovej politiky je možné pozorovať predovšetkým v reakcii podnikateľských subjektov – napr. podľa realizovaného prieskumu poradenskej spoločnosti PricewaterhouseCoopers vyplýva, že 57 %

23 K tomu pozri napr. ROMÁNOVÁ, A. Daňová politika ako regulačný mechanizmus štátu vplývajúci na podnikateľské prostredie. In: *Právo – obchod – ekonomika*. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2011, s. 437–451; BUJŇÁKOVÁ, M. Daňové právo ako nástroj stimulovania ekonomiky. In: *W kręgu zagadnień konstitucjonalizmu oraz współczesnego państwa*. Rzeszów: RS DRUK, 2015, s. 77–85.

24 Progresívna daň z príjmu ako aj progresívna daň z dedičstva bola pôvodne zavedená do hospodárskeho systému ako riešenie v stave núdze (krízy).

25 Podľa PIKETTY, T. *Le capital au XXI siécle*. Editions du Seuil, 2013. Preklad FRIDNER, P. a J. MINÁRIK. Bratislava: Ikar, a. s., 2015, s. 540, 556–567.

podnikateľských subjektov na Slovensku už dlhodobo očakáva výrazný až kritický dosah zmien daňovej a odvodovej legislatívy.[26] Podnikateľské subjekty sa vedia pripraviť na zmeny a to najmä znižovaním nákladov na tvorbu pracovných miest, na vzdelanie. Viac ako štvrtina slovenských podnikateľov plánuje rušiť pracovné miesta, niektorí aj zdražovať svoje produkty. Rast daňového zaťaženia (spolu so zmenou ceny práce a prijatím nového Zákonníka práce, s prijatím tzv. konsolidačného balíka vlády od roku 2013) je negatívnou motiváciou pre podnikateľov, ktorý uvažujú o presunutí výroby do „lacnejších" krajín (pozn. súčasná vláda SR takýto negatívny scenár nepripúšťa, a to s odôvodnením, že výška daní nie je rozhodujúcim faktorom pre investorov). Ak ale vláda permanentne vytvára podnikaniu nákladné a časovo náročné prekážky (aj v podobe zvýšenia daní) znižuje sa v konečnom dôsledku počet nových podnikateľských subjektov, pracovných miest a inovácií.[27]

3 Záver

Nastavenie optimálnej miery zdanenia by rozhodne malo vychádzať a korešpondovať s reálnymi cieľmi hospodárskej politiky z dlhodobého hľadiska – cieľom daňovej politiky nemá byť maximalizácia príjmov do štátneho rozpočtu, ale maximalizácia agregátnej ponuky. Možnosti fiskálneho regulovania ekonomiky, pôsobením nástrojov diskrétnej daňovej politiky, ktorá reguluje dôchodky obyvateľov, čím reguluje disponibilné zdroje investícií, sa v poslednom období ukazujú ako nepostačujúce, resp. málo efektívne, napriek tomu presadzovanie záujmov v podnikaní a predovšetkým v politike by malo byť v súlade s etickou zodpovednosťou[28] jednotlivca ako aj celej spoločnosti, a to aj napriek tomu, že v situácii dnešného konkurenčného

26 In ŠÁTEK, L. Ficov úsporný balík tvrdo zasiahne firmy. In: *Hospodárske noviny*, 2.–4. novembra 2012, č. 212, s. 1.

27 Podľa RAHN, W. R. Kľúče na ceste k ekonomickému rastu a slobode a úloha vlády. In: *Na obranu slobodného trhu*. Bratislava: Konzervatívny inštitút M. R. Štefánika, 2007, s. 228–230.

28 Nemeckí teoretici v podnikateľskej etike (Karl Homann, Horst Steinmann, Albert Lohr) sa zhodujú v tom, že nedávajú zisk absolútne k dispozícii etike - za určitých podmienok dovoľujú uprednostniť zisk (na úkor krátenia daní, neplatenia daní), avšak je to otázka každého jedinca, subjektu, jeho morálky a svedomia – v tom je jeho sloboda prejavu, podnikania, za čo ale nesie osobnú zodpovednosť) pred etickými požiadavkami.

tlaku je to náročná požiadavka. Výsledný efekt optimálneho nastavenia zdanenia v praxi ovplyvňujú viaceré skutočnosti, ktoré skresľujú reálny dosiahnutý ekonomický stav.

Otázkou ostáva aký model daňovej politiky, resp. zdaňovania, by priviedol krajiny EÚ k ideálom hospodárskej vyspelosti (teda rastu vo všetkých oblastiach života spoločnosti ako celku)? Je vôbec možné, aby krajiny EÚ s rôznymi východiskovými podmienkami dosahovali rovnakú životnú úroveň? Napríklad hospodársky model[29] existujúci v severských krajinách je spojený s vysokými daňami, reguláciami a monopolmi v sociálnom systéme – to všetko je ale zároveň zdrojom problémov (upozorňuje Munkhammar[30]), z viacerých ekonomických štúdií totiž vyplýva, že vysoké dane spôsobujú nízky ekonomický rast a sú brzdou tvorby pracovných miest (je možné, že vysoké dávky pre nezamestnaných a práceneschopných vedú k demotivácii pracovať). Severské krajiny (Fínsko, Švédsko, Island, Dánsko)[31] boli úspešné vtedy, keď sa výrazne orientovali na trhovú ekonomiku s nízkymi daňami a minimalizáciou štátnych zásahov.

Konkrétna podoba daňovej politiky suverénnej krajiny by mala byť v súlade s jej vlastnými hospodárskymi podmienkami, pričom podstatné je aby daňová politika 21. storočia, na národnej ako aj nadnárodnej úrovni, fungovala v súčinnosti s opatreniami na zabezpečenie eliminácie neželateľných ekonomických činností jednotlivých subjektov, politikov nevynímajúc a taktiež aby sa daňoví poplatníci nezaujímali len o to, ktoré a v akej výške dane platia, ale súčasne aj na aké účely sú daňové príjmy používané a možno je už načase vrátiť sa k uplatňovaniu klasických princípov

29 Tento model sa vyvinul najmä v rokoch 1950 až 1980, kedy viacerí politici na Západe verili centrálne plánovanému hospodárstvu, pričom monopol by mal byť najlepším spôsobom efektívneho využívania zdrojov a tým sa stal štát. A výsledok? Priemerný Američan je o 35 % bohatší ako Európan (podľa údajov Eurostatu).

30 MUNKHAMMAR, J. Kopírujte severské riešenia, nie problémy. In: *obranu slobodného trhu*. Bratislava: Konzervatívny inštitút M. R. Štefánika, 2007, s. 233–251. ISBN 978-80-89121-11-3.

31 Fínsko bolo úspešné v telekomunikáciách, Dánsko na trhu práce, Island v bankovníctve, Švédsko v súkromných dôchodkoch – čo bolo platné ešte v roku 2006. Otázkou je dokedy bude tento vývoj udržateľný? Severské krajiny si do veľkej miery ponechali svoje sociálne štáty, ale mnohé veci museli zlepšiť, aby kompenzovali problémy, ktoré tento systém prináša. (Podľa MUNKHAMMAR, J. Kopírujte severské riešenia, nie problémy. In: *obranu slobodného trhu*. Bratislava: Konzervatívny inštitút M. R. Štefánika, 2007, s. 248. ISBN 978-80-89121-11-3).

zdaňovania ako je spravodlivosť (horizontálna spravodlivosť - znamená, že subjekty s rovnakým celkovým príjmom, musia byť zdanené rovnako; vertikálna spravodlivosť – subjekty s vyššími celkovými príjmami, musia platiť vyššiu daň), neutrálnosť (zdanenie nesmie skresľovať hospodárske procesy, nesmie ovplyvňovať rozhodnutia subjektov o výkone ekonomickej činnosti, o výbere právnej formy podnikateľského subjektu a o aký druh príjmu alebo činnosti sa jedná), jednoduchosť (zrozumiteľné pravidlá, právne normy, postupy, čím menej byrokracie) a účinnosť (daňový systém nemá poskytovať možnosti ako sa vyhnúť plateniu daní a „amnestovať" nelegálne daňové správanie sa subjektov, ale aj nezaťažovať daňovníkov nesplniteľnými a nelogickými požiadavkami). K uvedeným princípom ako základným východiskom pre nastavenie optimálneho zdanenia je potrebné vziať do úvahy aj pomer medzi nákladmi na výber daní a daňovými výnosmi. Optimálny daňový systém, ktorý má viesť k podpore ekonomickej činnosti daňovníkov (predovšetkým podnikateľov) s cieľom zabezpečiť dlhodobý ekonomický rast, by mal rešpektovať uvedené princípy zdaňovania – teda by to mal byť spôsob zdanenia, ktorý zdaňuje všetky subjekty, všetky druhy príjmov a všetky výšky príjmov jednou jedinou sadzbou a to iba raz (bez duplicitného zdanenia) s ohľadom na uvedené princípy a teda za optimálnu daňovú politiku považujeme takú, kedy prostredníctvom daňového systému dokáže štát osloviť väčšinu daňovníkov (nie len podnikateľov) a to nie donútením (povinnosťou a sankciami), ale najmä presvedčením (motiváciou, že platiť dane je vzájomne výhodné).

Literature

BUJŇÁKOVÁ, M. a kol. *Dane a ich právna úprava v Slovenskej republike v kontexte daňovej politiky EÚ*. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2015, 408 s. ISBN 978-80-8152-246-8.

BUJŇÁKOVÁ, M. Daňové právo ako nástroj stimulovania ekonomiky. In: *W kregu zagadnień konstitucjonalizmu oraz współczesnego państwa*. Rzeszów: RS DRUK, 2015, s. 77–85. ISBN 9788363666552.

BUJŇÁKOVÁ, M. Miestne rozpočty v čase krízy - problémy v čase krízy. In: *Studia Prawnicze i Administracyjne*. Warszawa: Wyzsza Szkola Menedzerska, 2012, s. 27–34. ISSN 2081-8025.

BUJŇÁKOVÁ, M. Je v Európe potrebná harmonizácia daní? In: *Vybrané otázky daňovej politiky Európskej únie a jej členských štátov*. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2013, s. 27–47. ISBN 9788070979990.

ČERVENÁ, K. Vplyv hospodárskej krízy na podnikanie. In: *Aktuálne otázky ekonomických a humanitných vied*. Bratislava: STU, 2011, s. 65–71. ISBN 9788022734479.

ČERVENÁ, K. Vybrané aspekty účinkov regulačných mechanizmov v období hospodárskych kríz – teória a prax. In: *Právo – obchod – ekonomika*. Košice: Univerzita P. J. Šafárika v Košiciach, 2011, s. 246–253. ISBN 978-80-7097-903-7.

ČERVENÁ, K. a J. ČIPKÁR. Etické a ekonomické aspekty hospodárskej politiky s akcentom na zdaňovanie v modernej dobe. In: *Dny práva 2016 – část III. Karel Engliš - zdroj inspirace pro rozvoj práva i národního hospodářství*. Brno: Masarykova univerzita, 2017, s. 38–50. ISBN 9788021085541.

ČIPKÁR, J. Daňová harmonizácia a daňová konkurencia (mýty a realita). In: *Vybrané otázky daňovej politiky EÚ a jej členských štátov*. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2013, s. 67–85. ISBN 9788070979990.

ENGLIŠ, K. *Věčné ideály lidstva*. Praha: Vyšehrad, 1992, 168 s. ISBN 80-7021-113-X.

EPSTEIN, R. A. *Právo, ekonomie a politika*. Praha: Wolters Kluwer ČR, a. s., CEVRO Institut a Liberální institut, 2010, 288 s. ISBN 978-80-7357-529-8.

EUCKEN, W. *Grundsätze der Wirtschaftspolitik. Sechste Ausgabe*. Tübingen: J. C. B. Mohr, 1990. Prekl. KVASNIČKOVÁ, A. Praha: Liberální institut, 2004, 500 s. ISBN 80-86389-32-4.

KLAUS, V. The Future of the Euro: An Outsider's View. In: *Cato Journal,* 2014, Vol. 24, no. 1–2 (Spring/Summer 2004), s. 171–177.

KNESPL, J. *Reforma daní přímých v zemědelství*. Praha: Zemědělský ústav účetnicko-spravovědný Č. S. R., 1928, 191 s.

KRIVOŠÍK, L. Strieľte si do nohy. In: *Týždeň*, Bratislava: W PRESS, a. s., roč. IX, 2012, č. 43, s. 30. ISSN:1336-653X.

MITCHELL, J. D. Daňová harmonizácia verzus konkurencia v Európskej únii. In *Na obranu slobodného trhu*. Bratislava: Konzervatívny inštitút M. R. Štefánika, 2007, s. 127–141. ISBN 978-80-89121-11-3.

MUNKHAMMAR, J. Kopírujte severské riešenia, nie problémy. In: *Na obranu slobodného trhu*. Bratislava: Konzervatívny inštitút M. R. Štefánika, 2007, s. 233–251. ISBN 978-80-89121-11-3.

PIKETTY, T. *Le capital au XXI siécle*. Editions du Seuil, 2013. Preklad FRIDNER, P. a J. MINÁRIK. Bratislava: Ikar, a. s., 2015, 749 s. ISBN 978-80-551-4248-7.

RAHN, W. R. Kľúče na ceste k ekonomickému rastu a slobode a úloha vlády. In: *Na obranu slobodného trhu*. Bratislava: Konzervatívny inštitút M. R. Štefánika, 2007, s. 225–231. ISBN 978-80-89121-11-3.

ROMÁNOVÁ, A. Význam miestnych daní pre rozpočty územnej samosprávy. In *Humanum: Miedzynarodowe Studia Spoleczno-Humanistyczne*, 2010, Vol. 4, no. 1, s. 289–295. ISSN 1898-8431.

ROMÁNOVÁ, A. Miestne dane ako zdroj príjmov rozpočtov územnej samosprávy. In: *Verejné financie Slovenskej republiky - vybrané aspekty a tendencie vývoja*. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2011, s. 63–68. ISBN 9788070978545.

ROMÁNOVÁ. A. Daňová politika ako regulačný mechanizmus štátu vplývajúci na podnikateľské prostredie. In: *Právo – obchod – ekonomika*. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2011, s. 437–451. ISBN 9788070979037.

ROMÁNOVÁ, A. Tax policy of the European Union and its influence on national legislation. In: *Zasada pomocniczości wymiar Europejski, narodowy, regionalny i lokalny*. Rzeszów: Wydawnictwo Universyetu Rzeszowskiego, 2011, s. 114–121. ISBN 9788373387072.

ROMÁNOVÁ, A. Aktuálne predstavy a snahy EÚ v oblasti daňovej normotvorby. In: *Právo, obchod, ekonomika II*. Praha: Leges, 2012, s. 522–533. ISBN 9788087576335.

SALIN, P. Vlastnická práva, konkurence a Evropská unie. In: *Na obranu slobodného trhu*. Bratislava: Konzervatívny inštitút M. R. Štefánika, 2007, 320 s. ISBN 978-80-89121-11-3.

SCHULTZOVÁ, A. *Daňové sústavy štátov Európskej únie*. Bratislava: Ekonóm, 2010, 224 s. ISBN 978-80-225-3059-0.

SUCHOŽA, J. a kol. *Účinnosť vybraných právnych inštitútov a ekonomicko-finančných nástrojov v systéme regulácie ekonomiky*. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2013, 208 s. ISBN 9788081520655.

ŠÁTEK, L. Ficov úsporný balík tvrdo zasiahne firmy. In: *Hospodárske noviny*, piatok-nedeľa 2.–4. novembra 2012, č. 212, s. 1.

ŠIROKÝ, J. *Daně v Evropské unii*. 4. vyd. Praha: Linde, a. s., 2010, 350 s. ISBN 978-80-72001-799-7.

WALLERSTEIN, I. *European Universalism. The Rhetoric of Power*. New York & London: The New Press, 2006. Preklad PŘEVRÁTIL, R. Praha: Slon, 2008, 93 s. ISBN 978-80-86429-81-6.

Contact – e-mail

karolina.cervena@upjs.sk; karin.cakoci@upjs.sk

Poskytovatelé investičních služeb po účinnosti směrnice MIFID II

Pavel Datinský

Právnická fakulta, Masarykova univerzita, Česká republika

Abstract in original language

Příspěvek se zabývá některými vybranými změnami v regulaci poskytovatelů investičních služeb v České republice, které přinesla novela zákona č. 256/2004 Sb., o podnikání na kapitálovém trhu, vycházející z novelizace evropské směrnice o trzích finančních nástrojů. Autor se zaměří zejména na vybrané změny v činnosti obchodníka s cennými papíry a investičního zprostředkovatele a nová pravidla pro jejich podnikání, včetně poskytovaných investičních služeb.

Keywords in original language

Investiční služby; poskytovatel investičních služeb; obchodník s cennými papíry; investiční zprostředkovatel; MIFID; MIFID II; kapitálový trh; regulace kapitálového trhu

Abstract

Article deals with some new rules in regulation of the investment services providers in Czech republic, determined by novel of Act no. 256/2004 Sb., which raises from novel of Europe Markets in financial instruments directive. Author will focus especially to changes in conduct of securities dealer and investment broker and new rules for their business, including providing investment services by them.

Keywords

Investment Services; Investment Services Provider; Securities Dealer; Investment Broker; MIFID; MIFID II; Capital Market; Regulation of Capital Market.

1 Úvod

3. 1. 2018 nabude účinnosti zásadní, již 42. novela zákona č. 256/2004 Sb., o podnikání na kapitálovém trhu (dále jen „ZPKT"), která do českého právního řádu implementuje mimo jiné směrnici Evropského parlamentu a Rady č. 2014/65/ES o trzích finančních nástrojů (dále jen „MIFID 2"), jež nahradila původní směrnici 2004/39/ES o trzích finančních nástrojů z roku 2004 (dále jen „MIFID"), která byla v českém právním řádu implementována v původní verzi ZPKT a souvisejících předpisech.

Přestože oblast poskytování investičních služeb je velmi přísně a obsáhle regulována, tak vlivem vývoje nových technologií, vznikem nových investičních nástrojů i čím dál větší participaci široké veřejnosti na finančním trhu bylo nutné provést zásadní novelu unijní úpravy poskytování investičních služeb, která by lépe harmonizovala jejich poskytování na území celé Evropské unie.

Konkrétních důvodů pro přijetí MIFID 2 byla celá řada, nicméně většina z nich má společné jmenovatele, kterými jsou (i) zvýšení transparentnosti fungování finančních trhů[1] a (ii) ochrana investorů[2]. K zajištění těchto cílů již nepostačovala původní směrnice MIFID z roku 2004, neboť od jejího přijetí prošel finanční i kapitálový trh velmi dynamickým vývojem. Vznikly zcela nové platformy obchodování, kde de facto docházelo k poskytování investičních služeb, nicméně tyto platformy nespadaly do definice regulovaného trhu dle MIFID, tudíž na ně unijní úprava nedopadala, viz např. rozvoj FINTECH technologií a dnes velmi oblíbený crowfunding, rozvoj OTF a další.

Mimo obchodní platformy se na finančních trzích vyvinuly, resp. začaly více obchodovat i tehdy méně známé investiční nástroje, které sice např. byly za investiční nástroje označeny původní směrnicí MIFID i MIFID 2, nicméně pro jejich „exotičnost" nebyly zařazeny mezi investiční nástroje v původním ZPKT a nebyly tak na našem území regulovány[3].

S výše uvedeným je spojen i nárůst investorů, a to jak drobných, neprofesionálních, tak i těch profesionálních. Tento trend je příznačný zejména v zemích východní Evropy, kde nejsou zkušenosti s investováním příliš

1 Např. odst. 4 a 125 preambule MIFID 2.
2 Např. odst. 3, 86, 164 preambule MIFID 2.
3 Viz § 3, odst. 1, písm. l) novelizovaného ZPKT.

valné a s příchodem nových poskytovatelů investičních služeb a zpřístupněním nových investičních možností se investoři stále častěji rozhodují k využívání investičních služeb ke zhodnocení svého kapitálu. Spolu s tím je však mnohdy spojena nedostatečná, zastaralá regulace s neodpovídajícími sankčními systémy k zajištění řádného, transparentního a obezřetného fungování tamějších finančních trhů, obdobně jako tomu bylo v 90. letech a na přelomu milénia na našem území[4].

Rizika na finančním trhu však nehrozí pouze drobným investorům, ale též investorům profesionálním, kteří bývali považováni za kvalifikované osoby, které dokáží dostatečně vyhodnotit rizika spojená s využitím té které investiční služby a o jejím případném využití se kvalifikovaně rozhodnout, úvěrová krize však odhalila, že tomu tak ve skutečnosti zdaleka není a i profesionální investoři často nejsou dostatečně kvalifikovaní k učinění investičního rozhodnutí[5].

Je-li tedy cílem MIFID 2 ochrana investorů a zvýšení transparentnosti finančních trhů, je k dosažení tohoto cíle efektivním řešením regulovat subjekty na finančním trhu působící (poskytovatele investičních služeb) a nastavit jasná a relativně přísná pravidla pro výkon jejich činnosti. V rámci této činnosti je nezbytné se zaměřit se na (i) jednání subjektů vůči samotným investorům a toto jednání podrobit specifické úpravě, která bude investorům zaručovat minimální standard kvality jimi poptávaných služeb a též na (ii) požadavky na výkon činnosti poskytovatelů investičních a jejich vstup do tohoto odvětví.

Tento příspěvek se bude zabývat některými novými pravidly pro výkon činnosti poskytovatelů investičních služeb, kterými se budou poskytovatelé nuceni od 3. 1. 2018 řídit a vybranými změnami, s novou úpravou související. Přestože se tento příspěvek má zabývat poskytovateli investičních služeb po účinnosti směrnice MIFID 2, bude pracovat převážně s novelizovaným ZPKT, který změny v MIFID 2 do našeho právního řádu implementuje, neboť považuji národní přímou zákonnou úpravu za relevantní a konkrétní pasáže MIFID 2 použiji pouze jako případné výkladové vodítko české úpravy.

4 HUSTÁK, Zdeněk a Aleš SMUTNÝ. *Investiční služby a nástroje po rekodifikaci*. Praha: C. H. Beck, Právní praxe, 2016, s. 41–50.

5 Viz odst. 104 preambule MIFID 2.

2 Změny dle ZPKT

Jednou z významných změn v novém ZPKT je nová systematika a vymezení základních pojmů, která sice nepřináší žádné překvapivé novinky, nicméně systematicky a poměrně logicky zapracovává a zpřesňuje pojmy, které souvisí se základními cíli směrnice MIFID 2, viz výše, a jsou tedy pro účely zákona relevantní. Důležitou a novou definicí je dle mého názoru explicitní vymezení zákazníka jako osoby, které je poskytována investiční služba[6], s tím související explicitní vymezení způsobilé protistrany a výslovné určení základních povinností, které musí poskytovatel investiční služby vůči všem typům zákazníků dodržet. Nově jsou též vymezeny pojmy „derivát" a „depozitní poukázka", které ve starém ZPKT chyběly a které jsou v současnosti hojně obchodovány.

Pro účely tohoto příspěvku jsou ale zajímavější změny, které se týkají poskytovatelů investičních služeb, tedy obchodníka s cennými papíry, investičního zprostředkovatele a vázaného zástupce, neboť pakliže má být dosaženo maximální transparentnosti fungování finančního trhu a ochrany investorů, je logicky třeba zvýšit nároky na fungování těchto subjektů, jako základních hybných činitelů finančního trhu.

Stran obchodníka s cennými papíry (dále jen „OCP"), jako základního poskytovatele investičních služeb, přináší ZPKT hned několik změn. V nové úpravě je OCP již explicitně rozdělen na OCP bankovního a nebankovního, kdy bankovní OCP již nežádá o povolení k poskytování hlavních investičních služeb dle ZPKT, nicméně dle zákona o bankách a příslušné investiční služby bude oprávněn poskytovat na základě jemu udělené bankovní licence, tedy mimo režim ZPKT[7].

Zajímavou změnou prošla úprava osob, které fakticky řídí činnost OCP, tedy statutárních orgánů či jejich členů, označované starým ZPKT jako vedoucí osoby. Ve staré úpravě bylo třeba takové osoby předem nechat schválit ČNB a až po vydání povolení bylo možno tyto osoby jmenovat do funkce[8]. ČNB

6 Dříve toto explicitní vymezení chybělo a byly pouze taxativně vymezeny subjekty, které se považují za zákazníky profesionální a dále eventuální subjekty, které po splnění daných podmínek mohou být považovány za profesionální zákazníky, pokud o to požádají.

7 Požadavky na získání bankovní licence jsou však náročnější než k získání povolení k činnosti OCP.

8 § 10, odst. 1 starého ZPKT, v režimu vyhlášky ČNB č. 233/2009 Sb.

u těchto osob při povolovacím řízení zkoumala mimo jiné zejména důvěryhodnost a odbornou způsobilost, nutnou k řízení OCP. Pojem odborná způsobilost je pojmem těžko konkrétně specifikovatelným a prováděcí vyhláška ČNB[9] k jejímu posouzení vyžadovala toliko životopis s uvedením dosaženého vzdělání a doklad o absolvované odborné praxi. Konkrétní vyhodnocení poté bylo zcela v diskreci ČNB, s ohledem na rozsah pravomocí spojených s výkonem funkce vedoucí osoby, organizační uspořádání OCP a jeho celkové personální vybavení[10].

Dle úpravy nové byla vedoucí osoba nahrazena pojmem vedoucí orgán a stanoveno jeho povinné složení[11]. Nově již nebude probíhat předchozí schválení členů vedoucího orgánu ČNB, nicméně je uloženo každému OCP, aby sám zajistil, že členové vedoucího orgánu budou důvěryhodní, budou mít dostatek odborných znalostí, dovedností a zkušeností, aby dostatečně rozuměli činnosti OCP a souvisejícím rizikům jeho činnosti[12]. Tímto se jistě značně sníží administrativní zatížení ČNB při dohledové činnosti nad OCP a zároveň se zvýší míra odpovědnosti OCP za výběr a dosazení členů jeho vedoucích orgánů, včetně odpovědnosti za samotné fungování vedoucího orgánu, což bylo jedním z cílů MIFID 2[13]. OCP tedy musí dosadit natolik schopné a kvalifikované osoby, které budou schopny skutečně efektivně a operativně řídit jeho činnost a z této být též přímo odpovědní, a to nejen v rámci korporátních pravidel samotného OCP, ale též dohledovému orgánu. V zájmu předcházení individuálnímu myšlení či formulování obchodních rozhodnutí vedoucího orgánu samotný MIFID 2 předpokládá, že by vedoucí orgán měl být co nejvíce rozmanitý, a to věkem, vzděláním, pohlavím i profesními zkušenostmi.

S tímto jsou spojeny též nově vymezená pravidla jednání OCP, který již nejedná obecně s odbornou péčí[14], ale obecně jedná řádně

9 Vyhláška ČNB č. 233/2009 Sb.

10 § 10, odst. 3 starého ZPKT.

11 Dle vnitřní struktury alespoň 2 členové představenstva, 3 členové správní rady, anebo 2 jednatelé.

12 § 10, odst. 3, písm. a) nového ZPKT.

13 Viz odst. 53–55 preambule MIFID 2.

14 Obecným jednáním je v tomto kontextu myšleno jednání ve vztahu ke 3. osobám, mimo investory či potenciální investory.

a obezřetně[15] a odborná péče je poté uložena ve vztahu k poskytování investičních služeb zákazníkům[16].

Při poskytování investičních služeb zákazníkům je OCP stále zastoupen svým zaměstnancem, investičním zprostředkovatelem či vázaným zástupcem, tak jako tomu je dle stávající úpravy. Beze změny též zůstává, že OCP je povinen zajistit, aby tyto osoby splňovaly podmínky odborné způsobilosti a důvěryhodnosti. Významnou změnou však je, že nový ZPKT již neodkazuje na prováděcí vyhlášku ČNB, která má stanovit rozsah a způsob prokazování odborné způsobilosti[17], ale přímo specifikuje konkrétní požadavky k prokázání odborné způsobilosti a konstituuje institut akreditované osoby, která bude nově provádět zkoušky k prokázání požadované odborné způsobilosti pro jednání se zákazníky, kdy zkouškové otázky budou vypracovány Ministerstvem financí ve spolupráci s ČNB. Průběh zkoušení se musí řídit zkouškovým řádem, který schvaluje ČNB ještě před tím, než udělí příslušnou akreditaci a samotné zkoušení by mělo probíhat před komisí, která musí mít lichý počet členů[18].

Doposud probíhalo zkoušení bez pevných pravidel a předem stanovených okruhů zkouškových otázek, často v sídle OCP před jeho pověřeným pracovníkem, kdy nebyl žádný zájem na neudělení příslušného osvědčení a takové zkoušení bylo ryze formálním úkonem, zcela neodpovídajícím důležitosti pozice, jež je na jeho základě možno vykonávat.

Tento krok, vedoucí k novému modelu prokazování odborné způsobilosti považuji za jeden z velmi významných a zdařilých kroků, směřujících k vyšší míře ochrany investorů na finančním trhu, neboť téměř každému investičnímu rozhodnutí jednotlivého investora předchází investiční doporučení osoby, jež s investorem osobně jedná a poskytuje mu investiční službu[19]. Kvalita tohoto jednání se zákazníkem a jemu poskytnutých informací je tedy

15 Řádné a obezřetné fungování představuje zejména vedení efektivního řídícího a kontrolního systému, a to způsobem, který je ku prospěchu stabilitě a fungování trhu a v zájmu jeho zákazníků a též obchodování v mezích obezřetnostních požadavků ve smyslu nařízení Evropského parlamentu a Rady č. 575/2013.

16 Srovnej § 11a starého ZPKT a § 12 a § 15 nového ZPKT.

17 Viz § 14, odst. 3 starý ZPKT.

18 Bohužel z dikce nového ZPKT nevyplývá, že komise nemůže být pouze jednočlenná, což bude v praxi zřejmě častým pravidlem.

19 HUSTÁK, SMUTNÝ, op. cit., s. 88–89.

elementárním předpokladem pro správné, nezavádějící a úplné vyhodnocení dané transakce a učinění odpovídajícího a kvalifikovaného investičního rozhodnutí ze strany zákazníka. Pokud osobní jednání se zákazníkem proběhne řádně a budou mu poskytnuty skutečně relevantní informace dostatečně kvalifikovanou osobou, velmi významně se sníží počet nespokojených investorů, kteří nevhodně vyhodnotili danou investiční službu či nabízený investiční nástroj a mohla se tak snížit jejich důvěra v trh jako celek.

Poměrně zásadní změny se budou týkat investičních zprostředkovatelů (dále jen „IZ"), kteří doposud byli oprávněni na základě registrace u ČNB poskytovat všechny vedlejší investiční služby, hlavní investiční službu přijímání a předávání pokynů zákazníka a poskytování investičního poradenství. Uvedené hlavní investiční služby mohli IZ poskytovat ve vztahu ke všem investičním cenným papírům a cenným papírům kolektivního investování, avšak s tou podmínkou, že předávají pokyny pouze bance, OCP, obhospodařovateli investičního fondu, případně zahraničním alternativám výše uvedeného[20].

Nová úprava však možnosti IZ k poskytování investičních služeb značně zkrátila, a to jak ve vztahu k investičním nástrojům, tak k subjektům, kterým může předávat pokyny zákazníků. Dle nové úpravy smí IZ poskytovat investiční služby pouze ve vztahu k investičním cenným papírům kolektivního investování, vydanými fondy kolektivního investování či fondy pro kvalifikované investory, k zahraničním alternativám těchto subjektů, dále ke dluhopisům, vydanými Českou republikou, hypotečním zástavním listům anebo ke dluhopisům, ke kterým byl vyhotoven prospekt či obdobný srovnatelný dokument, tedy k investičním cenným papírům, představující relativně nižší míru investičního rizika pro investory, které zároveň vyžadují relativně nižší úroveň kvalifikovanosti investora ke správnému pochopení funkce a souvisejících konsekvencí u těchto investičních nástrojů[21].

Pokyny, týkající se uvedených investičních nástrojů nově smí IZ předávat pouze OCP, bance, investiční společnosti nebo obhospodařovateli fondu

20 Viz § 29, odst. 1 starý ZPKT.

21 Složitější investiční nástroje v podobě derivátů a nejrůznějších hybridních nástrojů nebyli IZ oprávněni poskytovat ani dle dřívější právní úpravy.

kolektivního investování či srovnatelného zahraničního fondu, který tento fond obhospodařuje na základě povolení ČNB, tedy registrovaným a dohlíženým dle českého práva a nikoli subjektům zahraničním, byť působícím na našem území na základě jednotné licence. To všechno však při zachování relativně vysoké míry povinností, kladených na jednání IZ, viz výše, a též nově stanovenou povinností být po celou dobu své činnosti pojištěn pro případ povinnosti nahradit svým zákazníkům škodu, a to až do výše 13.500.000 Kč na jednu pojistnou událost[22]. Tato omezení pravděpodobně povedou ke snížení počtu IZ na trhu působících, neboť pro menší IZ bude výhodnější transformovat se na vázaného zástupce, který pro zastoupeného OCP bude moci vykonávat investiční služby stejné jako IZ, nicméně ve vztahu ke všem investičním nástrojům, ke kterým je oprávněn poskytovat investiční služby zastoupený OCP a bude oprávněn též propagovat veškeré investiční služby, které je OCP oprávněn poskytovat, a to s výrazně nižší administrativní a compliance zátěží a nižší mírou odpovědnosti, než IZ.

Pro větší IZ bude teoreticky výhodnější si omezené obchodní možnosti kompenzovat naopak transformací na OCP, což jim otevře podstatně více možností poskytovaných investičních služeb ve vztahu ke všem investičním nástrojům dle ZPKT, avšak logicky s vyšší mírou administrativní a compliance zátěže a odpovědnosti za své jednání[23].

Méně jednoduchým bude dle nové úpravy též vstup do odvětví novým IZ, na které se od 3. 1. 2018 již neuplatní registrovací princip, kdy postačilo podat ČNB žádost s předepsanými dokumenty, a ta následně IZ zapsala do registru, ale nově princip povolovací jako u OCP. V takovém případě musí IZ podat žádost spolu s dokumenty, ČNB zahájí správní řízení, jehož výsledkem bude rozhodnutí o povolení či nepovolení k činnosti a IZ bude povinen zaplatit správní poplatek. Tento správní poplatek bude navíc IZ povinen platit opakovaně, neboť při jeho nezaplacení povolení k činnosti IZ zanikne koncem roku následujícího po roce, kdy mu povolení bylo ČNB uděleno[24].

---

22 Pojistné za takto vysokou pojistnou částku pravděpodobně bude i nemalou finanční zátěží pro pojistníka – IZ.

23 SCHEJBAL, Lumír. Transformace investičního zprostředkovatele na obchodníka s cennými papíry. *Akschejbal.cz*. [online] SCHEJBAL & PARTNERS s.r.o., advokátní kancelář, publikováno 2. 1. 2017 [cit. 8. 11. 2017].

24 § 30 b nového ZPKT.

Stran IZ ZPKT nově explicitně stanovuje přičitatelnost protiprávních činů, kterých se IZ dopustí při výkonu své činnosti za zastoupeného OCP[25] vůči zákazníkům, a to jak při osobním výkonu činnosti, tak prostřednictvím svého vázaného zástupce. Dle staré úpravy byl OCP odpovědný za jednání IZ, který mu předával pokyny a při protiprávním jednání IZ byl odpovědný svým zákazníkům. Dle úpravy nové je již zcela odpovědný sám IZ a pouze v případě, kdy by bylo prokázáno, že OCP vybral svého IZ nepečlivě nebo na něj nedostatečně dohlížel, bude ručit za náhradu škody, kterou IZ takovým jednáním zákazníkům způsobil[26].

3 Závěrem

Technický vývoj, kterým od roku 2004 prošly finanční trhy napříč celou Evropskou unií, zapříčinil, že vznikla potřeba novelizovat zastaralé harmonizační předpisy, které na některé oblasti finančních trhů již nedopadaly a neodpovídaly aktuálnímu stavu poskytovaných investičních služeb a obchodovaných investičních nástrojů. Výsledkem bylo přijetí nové směrnice o trzích finančních nástrojů, zkráceně nazývané MIFID 2, která bude do českého právního řádu implementována 43. novelou zákona o podnikání na kapitálovém trhu, který nabude účinnosti 3. 1. 2018.

Nový ZPKT obsahuje řadu významných změn, z nichž ty relevantní dopadají na poskytovatele investičních služeb, zejména obchodníky s cennými papíry a investiční zprostředkovatele, kterým ukládá nové povinnosti a stanovuje nová pravidla pro výkon jejich činnosti, čímž se snaží naplnit základní cíle MIFID 2, tedy zvýšení ochrany investorů a zvýšení transparentnosti finančních trhů.

Tato pravidla jsou poměrně přísná pro investiční zprostředkovatele, kterým omezila možnosti při poskytování investičních služeb a zároveň učinila obtížnější přístup do odvětví a udržení se v něm zavedením povinných poplatků a pojištění odpovědnosti, což bude mít pravděpodobně vliv na snížení počtu těchto subjektů na trhu, nicméně to v závěru povede ke zvýšení kvality jimi poskytovaných služeb.

25 Či jiný subjekt dle § 29, odst. 4 nového ZPKT.
26 § 30c nového ZPKT.

Literature

HUSTÁK, Zdeněk a Aleš SMUTNÝ. *Investiční služby a nástroje po rekodifikaci*. Praha: C. H. Beck, Právní praxe, 2016, 297 s. ISBN 978-80-7400-533-6.

SCHEJBAL, Lumír. Transformace investičního zprostředkovatele na obchodníka s cennými papíry. *Akschejbal.cz*. [online] SCHEJBAL & PARTNERS, s. r. o., advokátní kancelář, publikováno 2. 1. 2017 [cit. 8. 11. 2017]. Dostupné z: https://akschejbal.cz/transformace-investicniho-zprostredkovatele-na-obchodnika-s-cennymi-papiry

Zákon č. 256/2004 Sb., o podnikání na kapitálovém trhu, ve znění pozdějších předpisů. In: *Beck online* [právní informační systém]. Nakladatelství C. H. Beck [cit. 8. 11. 2017].

Vyhláška ČNB č. 233/2009 Sb. In: *Beck online* [právní informační systém]. Nakladatelství C. H. Beck [cit. 8. 11. 2017].

Směrnice evropského parlamentu a Rady č. 2004/39/es, o trzích finančních nástrojů, o změně směrnice Rady 85/611/EHS a 93/6/EHS a směrnice Evropského parlamentu a Rady 2000/12/ES a o zrušení směrnice Rady 93/22/EHS (MIFID). In: *EUR-Lex* [právní informační systém]. Úřad pro publikace Evropské unie [cit. 8. 11. 2017].

Směrnice evropského parlamentu a Rady č. 2014/65/EU, o trzích finančních nástrojů, o změně směrnic 2002/92/ES a 2001/61/EU (MIFID 2). In: *EUR-Lex* [právní informační systém]. Úřad pro publikace Evropské unie [cit. 8. 11. 2017].

Contact – e-mail

378759@mail.muni.cz

Discrimination on the Labour Market – New Frontiers

Jácint Ferencz

Faculty of Law and Political Sciences, Széchenyi István University, Hungary

Abstract

Discrimination on the field of labor law relations has a long scientific history, but focusing basically on women, disabled persons or children. But when it comes to the point family matters, in the 21st century it is justifiable to examine the question with regards to male employees, the family men. However, the labour law position of family men does not change so sharply with starting a family, though more studies have revealed the fact a kind of change – together with its several positive and negative factors. In this study I examine whether family men's social position is changing with becoming a father, whether they are more satisfied and happy after having started a family, and I also study the how starting a family affects their labour relations.

Keywords

Flexibility Stigma; Labour Law Discrimination; Family Men.

1 Introduction[1]

Several articles are dealing recently with the men's changing part in the society: the defined need for work-life balance effects men just as it effects women – however, the latter issue is much more documented than the earlier one. For hundreds of years in developed countries men were the ultimate money-makers in the family, no. one would raise the question of taking part in dealing with the laundry or childcare. But in the second half of the 20th century the situation has begun to change.

1 The work was created in commission of the National University of Public Service under the priority project KÖFOP-2.1.2-VEKOP-15-2016-00001 titled „Public Service Development Establishing Good Governance" in the „Az állam gazdasági szerepvállalásának hatásvizsgálata egyes ágazatokban" Projekt.

Can family policies change gender relations in a society? According to national[2] and international[3] researches, it can. Not only the gender relations, but overall health of family men as well.[4] But we canot expect miracles: when in Sweden the government introduced the so-called "Daddy-Month" reform, a lot of young fathers lived with the opportunity, but an empirical study showed no. behavioral effects in the household: fathers in the investigated group do not take larger shares of the leave taken for care of sick children.[5]

This study was inspired by an article published in the 2017 June/July issue of the periodical called Economist 1843. Emily BOBROW, the author of the article discusses the situation of family men in the changing word of labour law.[6] She analyzes it in details that while in the case of women falling out of work when starting a family, as well as consequences originating from this (holiday, looking after the child) are socially accepted, even more, result in an acknowledged status, the same event in the case of men though results in a higher salary, it is also accompanied with an increased level of stress. Referring to several American researches she expresses that male employees get into a so called „trap"; though the birth of their child is undoubtedly a happy event, it apparently means a disadvantage at their workplace if they go on a holiday because of this or simply spend more time with their family. In my study I deal with this slightly researched area in details: can we talk about a so called negative discrimination in the case of male employees with small children? If yes, can it be remedied with legal tools?

2 Eg: KOTSADAM, Andreas and Henning FINSERAA. The state intervenes in the battle of the sexes: Causal effects of paternity leave. *Social Science Research*, 2011, no. 6, pp. 1611–1622.

3 Eg: SULLIVAN, Oriel, Scott COLTRANE, Linda McANNALLY and Evrim ALTINTAS. Fathering across Diversity and Adversity: International Perspectives and Policy Interventions. *The Annals of the American Academy of Political and Social Science,* 2009, Vol. 624, Jul./2009, pp. 234–254.

4 See eg.: MÅNSDOTTER, Anna and Andreas LUNDIN. How do masculinity, paternity leave, and mortality associate? A study of fathers in the Swedish parental & child cohort of 1988/89. *Social Science & Medicine*, 2010, no. 3, pp. 576–583.

5 EKBERG, John, Rickard ERIKSSON and Guido FRIEBEL. Parental leave — A policy evaluation of the Swedish "Daddy-Month" reform. *Journal of Public Economics*, 2013, no. 97, pp. 131–143.

6 BOBROW, Emily. The Man Trap. *Economist 1843*, 2017, no. June–July, pp. 90–95.

2 Stigma on the family men?

A wide range of scientific literature has been dealing with the topic of equal opportunities and equal treatment at workplaces, primarily with regards to vulnerable employees like woman or disabled person. Therefore, we can find a great deal of special literature if we would like to get more information on these groups' rights and their emergence, as well as on the equality of women[7], minorities and underprivileged people. More and more studies have emerged dealing with how the effects of equality and connected employee preconceptions affect work ethic and the quality and efficiency of the work performed. It has been demonstrated that if employees find their salary fair, they are willing to put more effort into their job.[8] In connection with the relationship of fair wage conditions and health, a 2016 German study presented that there is a connection between fair wage conditions - fair understood from the point of view of employees – and the frequency of cardiovascular diseases.[9]

Coltrane and his co-authors published quite interesting research results concerning male employees: they established that after starting a family, male employees spend more time at their workplace as before, however, if they resort to paid time off work or holiday, a so called „*flexibility stigma*" sticks to them, which results in a significantly (!) lower salary and less chance to be promoted in the long run.[10] Further researching "flexibility stigma", Cech and Blair-Loy, members of the expressly highest ranked American university sphere established that stigmatized employees are less persistent, the balance between their job and private life is worse, they are less satisfied with their job as well, moreover, these negative circumstances undoubtedly derive from the gender and the parental status.[11] Seeing a bigger picture,

7 The topic of female rights has been dealt with by mane periodicals, such as the Australian Feminist Law Journal or Feminist Legal Studies.

8 Such as: FEHR, Ernst, Georg KIRCHSTEIGER and Arno RIEDL. Does Fairness Prevent Market Clearing? An Experimental Investigation. *The Quarterly Journal of Economics*, Vol. 1993, no. 2, pp. 437–459.

9 FALK, Armin, Kosse FABIAN, Menrath INGO, Pablo E. VERDE and Johannes SIEGRIST. Unfair Pay and Health. SOEP — The German Socio-Economic Panel. *SOEP papers on Multidisciplinary Panel Data Research at DIW Berlin*, 2016, no. 870, p. 3.

10 COLTRANE, Scott, Elizabeth C. MILLER, Tracy DeHAAN and Lauren STEWARD. Fathers and the Flexibility Stigma. *Journal of Social Issues*, 2013, no. 2, pp. 279–302.

11 CECH, Erin A. and Mary BLAIR-LAY. Consequences of Flexibility Stigma Among Academic Scientists and Engineers. *Work and Occupations*, 2014, no. 1, pp. 86–110.

Williams, Bair-Loy and Berdahl summarized from several studies, that many of the so-called flexibility programs of the USE appeared to be merely "shelf paper": in 80 top U.S. companies with access to flexibility mere 2 % of workers used telecommuting, job-sharing and part-time schedules.[12] As the result of empirical studies, Thébaud and Pedulla revealed an interesting connection regarding the topic of the balance of work and private life. It seems to be a generally accepted fact that female employees leave their well-paid jobs themselves in order to have part-time jobs or be housewives, that is, they are the ones who choose the predominance of private life; research data, on the other hand, do not support this perception: according to it, it is rather the work environment and the constraint that form the bases of their decision. Researches among young employees before starting a family have revealed that the initial preference for both genders is the equal family status: that is, men and women plan to participate in the family life as wage earners and do family chores equally. However, as work environment, legislature and company policy forces them to choose, plan 'B' in most cases is that men spend more time at their workplace as this is what results in higher salary and promotion in most companies.[13] This fact has been confirmed by more studies, too. In spite of that the difference between the salary of male and female employees gradually tends to decrease, overtime and connected company policy results in the increase of the difference again. While in the 1980 s less than 9% of employees (13 % in the case of male and 3 % in the case of female) worked more than 50 hours per week in the USA, by the millennium this ratio was already 14% (19 % male and 7 % female).[14] Research results of the American Gallup from 2014 show that 58 % of grown-ups in the USA worked more than 40 hours per week, while 39 % more than 50 hours per week.[15] Based on empirical studies, Cha and

12 WILLIAMS, Joan C., Mary BLAIR-LOY and Jennifer L. BERHAHL. Cultural Schemas, Social Class and the Flexibility Stigma. *Journal of Social Issues*, 2013, no. 2, p. 210.

13 PEDULLA, David S. and Sarah THÉBAUD. Can We Finish the Revolution? Gender, Work-Family Ideals, and Institutional Constraint. *Paper submission for Population Association of America 2014 Annual Meeting* [cit. 20. 7. 2017]. Available at: http://paa2014.princeton.edu/papers/140240

14 CHA, Youngjoo and Kim A. WEEDEN. Overwork and the Slow Convergence in the Gender Gap in Wages. *American Sociological Review*, 2014, no. 3, pp. 457–484 [cit. 20. 7. 2017]. Available at: http://mypage.iu.edu/~cha5/Youngjoo_Cha_files/Cha_weeden.pdf

15 SAAD, Lydia. The „40-Hour" Workweek Is Actually Longer — by Seven Hours. *Gallup*, 29 August 2014 [cit. 20. 7. 2017]. Available at: http://www.gallup.com/poll/175286/hour-workweek-actually-longer-seven-hours.aspx

Weeden established that company culture and inner rules are highly responsible for this over-time ratio: the ideal (male) employee is fully committed to his employer and is basically available 7/24, which availability is highly supported by today's technology. At the same time, this commitment and constant availability are the bases of promotion.[16]

A wide scale research has been conducted in Germany with family men employees; the results highly resemble the ones in the USA. Based on the result of the representative research published in November 2016, more than half of the German family men wish to spend less time at work; this ratio is 69 % among young men aged 18–25. However, men participating in the research generally found German workplaces father friendly (*väterfreundlich)*: on a scale of 1–4 they ranked them as 3.15. As for the future, the most interesting part of the study is that the participating family men listed some factors that make a workplace father friendly. The most important factor is the way of company communication – as the article in Economist also expressed. Moreover, flexible working hours, motivating promotion system and predictable payment are also significant factors that make a workplace father friendly according to German fathers.[17] In parallel with this, another German study also found similar results: primarily flexible working hours, exchange facility between full- and part-time jobs and better adaptation to family needs (such as the planning of holidays) were the main factors.[18]

With regards to our topic, a relevant question is that among the above mentioned factors which can be supported by legislature. As far as I am concerned, the answer lies in non-standard employment together with some parts of social and support policy.

Compared to the above mentioned, in the countries of the European Union statistical data projects a much more promising picture. According to the

16 CHA, WEEDEN, op. cit., p. 5.

17 Bundesministerium für Familie, Senioren, Frauen und Jugend: Ergebnisse des 2. Väter-Barometer. *Programm „Vereinbarkeit von Familie und Beruf gestalten"*. 25. 11. 2016 [cit. 26. 7. 2017]. Available at: https://www.erfolgsfaktor-familie.de/fileadmin/ef/Wissenplattformfuer_die_Praxis/Ergebnisse_Vaeter-Barometer_2016.pdf

18 Die NEUE Vereinbarkeit – Erwartungen der Bevölkerung. *Bundesministerium für Familie, Senioren, Frauen und Jugend* [online]. Berlin, 2016 [cit. 26. 7. 2017]. Available at: https://www.bmfsfj.de/blob/75876/427470763d967566b32624f0597bebfb/memorandum--neue-vereinbarkeit-allensbach-charts-data.pdf

statement of the Hungarian Central Statistical Office issued in 2014, female employees working full time generally worked 40,2 hours per week in 2013, while men worked 41,1 hours. In the 28 EU member states the standard deviation is quite small: the differences mainly depend on the ratio of self-employed people: where their ratio is high (such as in Greece), the weekly working hours exceed the Union standard. The usual weekly working hour in the case of men is 6.1 (Danish men worked for the shortest period for 39,5 hours in 2013, Greek men worked the most, 45,6 hours), as for women, the number is 4,3 hours (41,8 hours in Austria and Greece and 37,5 hours in Ireland).[19] However, if we investigate the question more closely and we examine the data of the questionnaire and not the officially reported one, the results are not so good. Even in the case of Germany – where many people wish to have work –, family men with small children are said to have worked higher hours than what was reported in the statistical data. According to the 2015 data, 34 % of German family men with small children said to have worked for more than 50 hours per week.[20]

However, overtime has numerous health risks. An American study cited by many, demonstrated that longer working hours or overtime highly increases the risk of accidents or diseases suffered in connection with work.[21] A Canadian study from 2000 established that old, young, male and female employees listed the exact same stress factors at workplaces: exaggerated expectations and overtime.[22] Compensating the above mentioned, with regards to European Union member states, *Council Directive 93/104/EC of 23 November 1993 concerning certain aspects of the organization of working time* established the minimal safety and health requirements connected

19 HUNGARIAN CENTRAL STATISTICAL OFFICE. Munkaidő, munkaidő-kiesés, műszakrend. [Working hours, time loss, work schedule]. *Statisztikai tükör* [Statistical mirror], 2014, no. 69, p. 1.

20 Väterreport 2016. Vater sein in Deutschland heute. *Bundesministerium für Familie, Senioren, Frauen und Jugend* [online]. Berlin, 2016 [cit. 26. 7. 2017]. Available at: https://www.bmfsfj.de/blob/112720/2d7af062c2bc70c8166f5bca1b2a331e/vaeterreport-2016-data.pdf

21 DEMBE, Alex E., J. B. ERICKSON, R. G. DELBOS and S. M. BANKS. The impact of overtime and long work hours on occupational injuries and illnesses: new evidence from the United States. *Occupational and Environmental Medicine*, 2005, no. 9, pp. 588–597 [cit. 20. 7. 2017]. Available at: http://oem.bmj.com/content/62/9/588

22 WILLIAMS, Cara. Sources of workplace stress. *Perspectives on Labour and Income*, 2003, no. 6 [cit. 20. 7. 2017]. Available at: http://www.statcan.gc.ca/pub/75-001-x/00603/6533--eng.html

to the organization of working time with regards to the aspects of daily rest period, brakes, weekly rest period, maximum weekly hours, number of annual holidays, night shift, shift work and work schedule. According to the directive, general working hours, including overtime must not exceed 48 hours in seven-day periods.[23]

According to the previously cited report of the Hungarian Central Statistical Office, the two main reasons of losing a whole week of working time – as of absence in general as well - is holiday and illness; these two were the reasons of absence in 84,8 % in the case of women and 82,7 % in the case of men. According to statistical data, almost exclusively women resort to holiday in order to take care of their sick child. 4,8 % of their total absence can be led back to the reasons of maternity leave and taking care of sick children.

3 Concluding remarks

Modern labour law cannot ignore the fact that if the aim is quality employment, then employers have to ensure workers that their workplace is not a stress factor but a potential area of self-realization – at least with regards to the majority of labour relations. Having regard to that half of the employees are men and the majority of them is family men with children, their potential expectations and needs have to be taken into consideration in order to employ satisfied, committed employees. The unique situation of employees with family responsibilities is investigated by several studies, however, for a long time family relations have been mainly researched from the point of view of women. At the same time, the situation of family men as the only wage-earners in families often has an increased effect on the family as a whole itself as families' existential security depends on the profit-making circumstance of the father.

As for the formation of family friendly workplaces in Germany, the Federal Ministry for Family Affairs has issued special support programs starting from 2006. The aim of the programs entitled Family Success factor (*Erfolgsfaktor Familie*) and Company Childcare (*Betriebliche Kinderbetrenung*) is especially

23 Article 6 of Directive 2003/88/EC of the European Parliament and of the Council of 4 November 2003 concerning certain aspects of the organization of working time, which modified the directive of 1993, contains the same regulation.

to incent the formation of family friendly workplaces. In Germany, the Federal Ministry for Family Affairs, Senior Citizens, Women and Youth (*Bundesministerium für Familie, Senioren, Frauen und Jugend*) comprehensively examines the situation of family men in the society. They have discovered that 57% of German fathers (62% of mothers) feel the pressure of time; furthermore, it is also interesting that they published such statistical data that confirm the previous statements in connection with the acceptance of part-time jobs and paid time off work after giving birth, or rather with their unacceptance with regards to men.[24] As for supporting the formation of family friendly workplaces, more activities have been urged by the German government: besides flexible working hours and part-time jobs the formation of childcare places is supported (besides also providing 400 € maternity support per month). If we strictly investigate the efficiency of the latter one with regards to men, then another German study has revealed that this type of childcare support mainly increases the satisfaction of women, while its effect on men's well-being is marginal.[25]

The flexibility of working hours and the frames of employment are obvious worker needs based on the research results mentioned above. One group that can benefits from the spread of non-standard forms of employment – in which subject the author has already published more studies – can be the fathers themselves, who would like to spend more time with their family. Upon what was mentioned before, the number of such employees is very high. An American research has revealed that flexible working hours as a motivational factor has overtaken higher salary, option for shares or training opportunities when talking about employee loyalty.[26] Therefore, this solution can simultaneously serve the interest of employers and employees – and together with it, the increase of society's well-being.

---

24 Väterreport 2016. Vater sein in Deutschland heute. *Bundesministerium für Familie, Senioren, Frauen und Jugend* [online]. Berlin, 2016, p. 30 [cit. 26. 7. 2017]. Available at: https://www.bmfsfj.de/blob/112720/2d7af062c2bc70c8166f5bca1b2a331e/vaeterreport-2016-data.pdf

25 LAUBER, Verena and Johanna STORCK. Helping with the Kids? How Family-Friendly Workplaces Affect Parental Well-Being and Behaviour. SOEP – The German Socio-Economic Panel study at DIW Berlin. *SOEP papers on Multidisciplinary Panel Data Research*, 2016, no. 883, p. 17.

26 Social Outcomes of Family Friendly Policies and Practices in the Workplace. *Bureau of Business & Economic Research, University of New Mexico* [cit. 26. 7. 2017]. Available at: http://bber.unm.edu/media/presentations/Social_Outcomes_Matrix_9.28.11.pdf

Literature

CHA, Youngjoo and Kim A. WEEDEN. Overwork and the Slow Convergence in the Gender Gap in Wages. *American Sociological Review*, 2014, no. 3, pp. 457–484. Available at: http://mypage.iu.edu/~cha5/Youngjoo_Cha_files/Cha_weeden.pdf

CECH, Erin A. and Mary BLAIR-LAY. Consequences of Flexibility Stigma Among Academic Scientists and Engineers. *Work and Occupations*, 2014/1. pp. 86-110

COLTRANE, Scott, Elizabeth C. MILLER, Tracy DeHAAN and Lauren STEWARD. Fathers and the Flexibility Stigma. *Journal of Social Issues*, 2013, no. 2, pp. 279–302.

DEMBE, Alex E., J. B. ERICKSON, R. G. DELBOS and S. M. BANKS. The impact of overtime and long work hours on occupational injuries and illnesses: new evidence from the United States. *Occupational and Environmental Medicine*, 2005, no. 9, pp. 588–597. Available at: http://oem.bmj.com/content/62/9/588

EKBERG, John, Rickard ERIKSSON and Guido FRIEBEL. Parental leave — A policy evaluation of the Swedish "Daddy-Month" reform. *Journal of Public Economics*, 2013, no. 97, pp. 131–143.

FALK, Armin, Kosse FABIAN, Menrath INGO, Pablo E. VERDE and Johannes SIEGRIST. Unfair Pay and Health. SOEP — The German Socio-Economic Panel. *SOEP papers on Multidisciplinary Panel Data Research at DIW Berlin*, 2016, no. 870.

FEHR, Ernst, Georg KIRCHSTEIGER and Arno RIEDL. Does Fairness Prevent Market Clearing? An Experimental Investigation. *The Quarterly Journal of Economics*, 1993, no. 2, pp. 437–459.

FULTZ, Elaine, Marcus RUCK and Silke STEINHILBER (eds.). *The Gender Dimensions of Social Security Reform in Central and Eastern Europe: Case Studies of the Czech Republic, Hungary and Poland*. ILO, 2003, 9. p.

KOTSADAM, Andreas and Henning FINSERAA. The state intervenes in the battle of the sexes: Causal effects of paternity leave. *Social Science Research*, 2011, no. 6, pp. 1611–1622.

KUN, Ágota. Munkahelyi jóllét és elköteleződés [Well-being and commitment at workplaces]. *Munkaügyi Szemle* [Labour Law Review], 2010, no. 2, p. 35–41.

MÅNSDOTTER, Anna and Andreas LUNDIN. How do masculinity, paternity leave, and mortality associate? – A study of fathers in the Swedish parental & child cohort of 1988/89. *Social Science & Medicine*, 2010, no. 3, pp. 576–583.

LAUBER, Verena and Johanna STORCK. Helping with the Kids? How Family-Friendly Workplaces Affect Parental Well-Being and Behaviour. SOEP – The German Socio-Economic Panel study at DIW Berlin. *SOEP papers on Multidisciplinary Panel Data Research*, 2016, no. 883.

PEDULLA, David S. and Sarah THÉBAUD. Can We Finish the Revolution? Gender, Work-Family Ideals, and Institutional Constraint. *Paper submission for Population Association of America 2014 Annual Meeting*. Available at: http://paa2014.princeton.edu/papers/140240

SULLIVAN, Oriel, Scott COLTRANE, Linda McANNALLY and Evrim ALTINTAS. Fathering across Diversity and Adversity: International Perspectives and Policy Interventions. *The Annals of the American Academy of Political and Social Science,* Vol. 624, pp. 234-254.

WILLIAMS, Cara. Sources of workplace stress. *Perspectives on Labour and Income*, 2003, no. 6. Available at: http://www.statcan.gc.ca/pub/75-001-x/00603/6533-eng.html

WILLIAMS, Joan C., Mary BLAIR-LOY and Jennifer L. BERHAHL. Cultural Schemas, Social Class and the Flexibility Stigma. Journal of Social Issues, 2013/2. pp. 209-234.

ZÁVECZ, Szilvia: A népességfogyástól a gyermekszegénységig: A hazai családtámogatási rendszer dilemmái. [From the decrease of population to child poverty: dilemmas of the domestic system of family support]. *E-CONOM,* 2012, no. 1, pp. 104–116. p. 106. Available at: http://epa.oszk.hu/02300/02301/00001/pdf/EPA-02301-10_ZaveczSz_econom_2012_1.pdf

Contact – e-mail

ferencz@sze.hu

Environmental and Financial Aspects of Public Procurement

Judit Glavanits

Faculty of Law and Political Sciences, Széchenyi István University, Hungary

Abstract

According to EU statistics governments and other public authorities are spending about 16% of the GDP through public procurement contracts. This way the regulation of the public procurement process highly effects the business environment, and can work as a catalysis for sustainable, eco-friendly and financially rational supply. In the paper presented on the conference I analyse the new directives of the EU on public procurement and their implementation in the national legal systems, and introduce some international "best practices" of sustainable public procurement, and how they could work as a role model for private businesses.

Keywords

Public Procurement; Sustainability; Green Public Procurement.

1 Introduction[1]

Public procurement refers to the process by which public authorities, such as government departments or local authorities, purchase work, goods or services from companies. A substantial part of public investment is spent through public procurement (around € 2 trillion per year, representing 14 % of EU GDP)[2], and high quality public services depend on modern,

1 The work was created in commission of the National University of Public Service under the priority project KÖFOP-2.1.2-VEKOP-15-2016-00001 titled „Public Service Development Establishing Good Governance" in the „Az állam gazdasági szerepvállalásának hatásvizsgálata egyes ágazatokban" Projekt.

2 Increasing the impact of public investment through efficient and professional procurement. *European Commission* [online]. Press release, published 3. 10. 2017 [cit. 1. 3. 2018]. Available: http://ec.europa.eu/growth/content/increasing-impact-public-investment--through-efficient-and-professional-procurement-0_en

well-managed and efficient procurement. In 2014, the EU adopted 3 new directives on public procurement regulation.[3] The core principles of these directives are transparency, equal treatment, open competition, and sound procedural management. These new directives however contain a lot more on environmental and financial sustainability than just principles – they are forming the world of sustainable procurement. We define sustainable procurement as the pursuit of sustainable development objectives through the purchasing and supply process, incorporating social, environmental and economic aspects.[4]

The social and environmental issues has history in the EU regulation:[5] in the previous directive (enacted in 2004)[6] also contained important details on these among the awarding criteria and contracting. According the (45) preamble Article, in order to guarantee equal treatment, the criteria for the award of the contract should enable tenders to be compared and assessed objectively. If these conditions are fulfilled, economic and qualitative criteria for the award of the contract, such as meeting environmental and social requirements (in response in particular to the needs – defined in the specifications of the contract – of particularly disadvantaged groups of people to which those receiving/using the works) may enable the contracting authority to meet the needs of the public concerned, as expressed in the specifications of the contract. According to Article 26, contracting authorities may lay down special conditions relating to the performance of a contract, provided that these are compatible with Community law and are indicated in the contract notice or in the specifications. The conditions governing the performance of a contract may, in particular, concern social and environmental considerations.

3 Directive 2014/24/EU on public procurement, Directive 2014/25/EU on procurement by entities operating in the water, energy, transport and postal services sectors, Directive 2014/23/EU on the award of concession contracts.

4 WALKER, Helen and Stephen BRAMMER. The relationship between sustainable procurement and e-procurement in the public sector. *International Journal of Production Economics*, 2012, Vol. 140, 257 p.

5 See in details: EUROPEAN COMMISSION: Impact and Effectiveness of EU Public Procurement Legislation – Evaluation Report. *Commission Staff Working Paper*, SEC, 2011, 853 final, Brussels, 27. 6. 2011, p. IX.

6 Directive 2004/18/EC of the European Parliament and of the Council of 31 March 2004 on the coordination of procedures for the award of public works contracts, public supply contracts and public service contracts.

The 2014/24/EC Directive[7] has gone further: in the (47) preamble article the Directive called the Member States and the public authorities to buy innovative products, works and services, as they are playing a key role in improving the efficiency and quality of public services while addressing major societal challenges. There has been development even in the practical side of this issue: if the public authorities wish to purchase works, supplies or services with specific environmental, social or other characteristics should be able to refer to particular labels, such as the European Eco-label, (multi-)national eco-labels or any other label provided that the requirements for the label are linked to the subject-matter of the contract.[8] There has been several development in this area in the last years as well, not only in the EU, but globally.

2 Sustainable procurement as strategic issue

The European Commission's public procurement strategy focuses on six strategic policy priorities. Among these, these first one is: "*Ensuring wider uptake of innovative, green, and social procurement*". The Commission summarizes, that 55% of procurement procedures use lowest price as the only award criteria for public contracts, which indicates that public buyers are probably not paying enough attention to quality, sustainability and innovation.[9] To support the further development of strategic procurement, the Commission is issuing new guidance documents on the use of innovative[10], green[11] and social criteria.

2.1 Green procurement

The awareness on the role of green public procurement in supporting sustainable consumption and production patterns is strongly increasing and

7 Directive 2014/24/EU of the European Parliament and of the Council of 26 February 2014 on public procurement and repealing Directive 2004/18/EC.

8 See: preamble (75) of the Directive.

9 EUROPEAN COMMISSION. *Public procurement strategy* [cit. 30. 12. 2017]. Available at: http://ec.europa.eu/growth/single-market/public-procurement/strategy_hu

10 See eg. the guidance supported by the Commission: SEMPLE, Abby. *Guidance for Public Authorities on Public Procurement of Innovation, Procurement of Innovation Platform ICLEI – Local Governments for Sustainability, Druckerei Kesselring GmbH*. Emmendingen [cit. 30. 12. 2017]. Available at: https://www.innovation-procurement.org/fileadmin/editor-content/Guides/PPI-Platform_Guide_new-final_download.pdf

11 Eg: EUROPEAN COMMISSION. *EU GPP Criteria for Office Building Design, Construction and Management*. Brussels, 20. 5. 2016, SWD(2016) 180 final.

spreading through the public authorities both as a policy instrument and as a technical tool.[12] One of the most known tool is eco-labels. Following the Rio Earth Summit, Agenda 21 identified eco-labelling as a way to encourage consumers to adopt more sustainable consumption patterns through the purchase of products that are more resource and energy efficient.[13] In this field, the public authorities can act as role models. Overall, purchasers increasingly need formal contracts with accurate information about the environmental, social and economic dimensions of products and services along the overall supply chain, from conception to recycling.[14]

"Greening" public procurement used to have a connecting phenomenon of being more expensive, than the "not-so-green" version of the same product or service. But if we examine the subject of the procurement from a different aspect, the result is different, and the turning point is the calculation of the life-long-costs. Functional and performance-related requirements are – according to the Directive[15] as well as it is agreed in the academic literature[16] – appropriate means to favour innovation in public procurement and should be used as widely as possible.

2.2 Socially responsible procurement

In practice the development of socially responsible public procurement may include a wide range of policy issues such as employment opportunities, decent work, compliance with social and labour rights, social inclusion,

12 TESTA, Francesco, Fabio IRALDO, Marco FREY, Tiberio DADDI. What factors influence the uptake of GPP (Green Public Procurement) practices? New evidence from an Italian survey. *Working Paper*, Istituto di Management, Scuola Superiore Sant'Anna di Pisa, 2011, no. 6, p. 5.

13 HORNE, Ralph E. Limits to labels: The role of eco-labels in the assessment of product sustainability and routes to sustainable consumption. *International Journal of Consumer Studies*, 2009, no. 33, p. 175.

14 ORUEZABALA, Gwenaëlle and Jean-Charles RICO. The impact of sustainable public procurement on supplier management — The case of French public hospitals. *Industrial Marketing Management,* 2012, no. 41, p. 578.

15 See (74) preamble Article.

16 See e.g. DRAGOS, Dacian and Bogdana NEAMTU. Sustainable Public Procurement: Life Cycle Costing (LCC) in the New EU Directive Proposal. *European Public Procurement and PPP Law Review,* 2013, no. 1, pp. 19–30.

and equal opportunities.[17] The Article 18 2. of the Directive says that the Member States shall take appropriate measures to ensure that in the performance of public contracts economic operators comply with applicable obligations in the fields of environmental, social and labour law established by Union law, national law, collective agreements or by the international environmental, social and labour law provisions listed in Annex X. However, while interpreting this provision, we should take into consideration two recent judgements of the European Court of Justice. In case C-549/13[18] the city of Dortmund had a procurement process, where the city applied a provision to guarantee payment of a minimum wage to the employees of subcontractors of tenderers, provided for by legislation of the Land to which the public contracting authority belongs, even in the case where the subcontractor concerned is established in another Member State and all of the services relating to the performance of the contract concerned are to be carried out in that other Member State. One of the bidders stated that it will fulfil the contractual obligations totally in Poland, and rejected to pay the fixed minimum wage for the subcontractors. The Court find that a tenderer intends to carry out a public contract by having recourse exclusively to workers employed by a subcontractor established in a Member State other than that to which the contracting authority belongs, Article 56 TFEU precludes the application of legislation of the Member State to which that contracting authority belongs which requires that subcontractor to pay those workers a minimum wage fixed by that legislation. In case C-115/14[19] the city of Landau started a procurement process on postal services. The conctract notice contained the following: "*the successful tenderer shall comply with the provisions of [the LTTG]*". LTTG is for "*Landesgesetz zur Gewährleistung von Tariftreue und Mindestentgelt bei öffentlichen Auftragsvergaben*". The documentation also contained a model statement for guaranteeing the minimum

17 SCHULTEN, Thorsten, Kristin ALSOS, Pete BURGESS and Klaus PEDERSEN. *Pay and other social clauses in European public procurement - An overview on regulation and practices with a focus on Denmark, Germany, Norway, Switzerland and the United Kingdom. Study on behalf of the European Federation of Public Service Unions (EPSU).* Düsseldorf, December 2012. Available at: https://pdfs.semanticscholar.org/94e8/9b651b07b7e78600226263bc6bd-facb3e847.pdf

18 C-549/13 *Bundesdruckerei GmbH v Stadt Dortmund*, 18 September 2014.

19 C-115/14 *RegioPost GmbH & Co. KG v Stadt Landau in der Pfalz*, intervening parties: PostCon Deutschland GmbH, Deutsche Post AG, 17 November 2015.

wages. It is important, that at the time of the facts in the main proceedings, there was no. collective agreement setting a minimum wage and binding the undertakings in the postal services sector under the national law, nor were the undertakings subject, at that time, to the obligation to pay the general minimum wage. One bidder, the RegioPost complained that the declarations relating to the minimum wage referred to in Paragraph 3 of the LTTG were contrary to public procurement law. It enclosed with its tender, which was submitted within the prescribed period, declarations by its subcontractors, which it had itself drawn up. It did not, however, submit a minimum wage compliance declaration for itself. The Court of Koblenz asked the European Court of Justice if TFEU 56 Article is precluding a national provision which makes it mandatory for a contracting authority to award contracts only to undertakings which undertake, and whose subcontractors undertake, in writing, at the time of submitting the tender, to pay their employees who perform the contract a minimum wage fixed by the State for public contracts only but not for private ones, where there is neither a general statutory minimum wage nor a universally binding collective agreement that binds potential contractors and possible subcontractors? Similarly to the previous case, the European Court of Justice decided that a contractual term binding a party to pay a minimum wage for subcontractors from a different Member State is an economical burden surplus, which can have the effect of excluding economic operators from the proceeding.

2.3 Innovative procurement

Public procurement of innovative solutions happens when the public sector uses its purchasing power to act as early adopter of innovative solutions which are not yet available on large scale commercial basis. According to the (47) preamble article of the 2014/24/EU Directive, public authorities should make the best strategic use of public procurement to spur innovation by buying innovative products, works and services, as they are playing a key role in improving the efficiency and quality of public services while addressing major societal challenges.

Examining the USA's strategic public procurement system in 2005, Darin Matthiews states that "*Innovation and possibly creativity tend to be limited when*

government agencies follow uniform and routine standards".[20] Helen Walker and Steve Brammer also found, that non-routine purchasing is a key factor of sustainable procurement. They state that "*communication is positively related to environmental supply practices and labour, health and safety*". Those public sector organisations that communicate more with suppliers may have greater impacts on these aspects of sustainable procurement.[21] But how is this connection between the purchaser and the supplier in line with the rigorous regulation on the freedom of competition and limitations on the exchange of information during or before the public procurement process. It is not easy to define whether a meeting with a potential supplier is a legal preparatory action before a concrete procurement is started, or the information exchanged here is optionally against the free competition. In the Hungarian public procurement law there is an institution called "*preliminary market consultation*" in the Public Procurement Act, which is a valid tool for the purchaser that before launching a public procurement procedure it may "*conduct preliminary market consultations with independent experts or authorities, or market participants with a view to preparing the procurement and informing economic operators of their procurement plans and requirements*". During this process, the contracting authorities shall take all measures deemed necessary - including the communication of relevant information and the fixing of adequate time limits for the receipt of tenders – so as to ensure the fairness of competition and to enforce the principles of equal treatment and non-discrimination of economic operators involved in the procedure.[22] We found similar regulation in the 2014/24/EU Directive, where in the (45) preamble Article it is highlighted, that in the competitive procedure the negotiations may concern all characteristics of the purchased works, supplies and services including, for instance, quality, quantities, commercial clauses as well as social, environmental and innovative aspects, in so far as they do not constitute minimum requirements.

20 MATTHIEWS, Darin. Strategic procurement in the public sector: A mask for financial and administrative policy. *Journal of Public Procurement*, 2005, no. 3, p. 397.

21 WALKER, BRAMMER, 2012, op. cit., p. 266.

22 Act CXLIII of 2015 on public procurement, 28. § (4).

3 International best practices

There are several great examples of sustainable procurement strategies in practice. The EU Commission itself collects those best practices through different programs and publications, like the Green Public Procurement brochure[23]. In the international literature we also find important publications or analyses on the success stories of regions or countries[24]. Here I would only like to highlight my personal favourites that may influence other public authorities the most.

3.1 "Ökokauf Wien"

One of the most successful program is the "ÖkoKauf Wien" started in 1999, which makes an essential contribution to the international reputation of Vienna as an exemplary model of an environmental city. The program has won several prices: in 2010, the International Dubai Award for Best Practices in Improving the Living Environment[25], the ESPA-award in 2011, and the Guangzhou International Award for Urban Innovation in 2012, and also the Austrian FAIRTRADE@work award in 2015. The EU has documented "ÖkoKauf Wien" as a role model with film in which the EU Commission recommends that all EU members following the example of the City of Vienna.[26] Thanks to "ÖkoKauf Wien", the Vienna City Administration has applied ecological criteria to procurement procedures for more than ten years now, thus cutting annual carbon dioxide emissions by about 15,000 tons and saving approximately EUR 1,5 million per year.[27] The program is divided by 3 main parts:

1. "**eco-friendly working**" is a balanced combination of ecological, social and economic aspects. Main ecological impacts are resource efficiency and reduction of damage to the environment. Important

23 EUROPEAN COMMISSION. *Green Public Procurement – A collection of good practices*. Brussels, 2012 [cit. 28. 12. 2017]. Available at: http://ec.europa.eu/environment/gpp/pdf/GPP_Good_Practices_Brochure.pdf

24 See eg: OECD: *Going Green: Best Practices for Sustainable Procurement*. OECD, Paris, 2015.

25 „ÖkoKauf Wien" mit Dubai-Award ausgezeichnet [cit. 28. 12. 2017]. Available: https://www.wien.gv.at/umwelt/natuerlich/dubai-award.html

26 "ÖkokaufWien – a better plan…" [cit. 28. 12. 2017]. Available at: https://www.wien.gv.at/english/environment/protection/pdf/oekokauf-engl.pdf

27 „ÖkoKauf Wien" - programme for sustainable public procurement [cit. 28. 12. 2017]. Available at: https://www.wien.gv.at/english/environment/protection/oekokauf/

social impact potential lies in the fact that with the procurement of environmentally sound working tools employees of the Vienna City Administration typically adjust their user behaviour (from "double-sided printing" to turning off electronic devices outside office hours to training for cleaning staff and drivers). Adopting working routines for private consumer behaviour is an important contribution towards raising environmental awareness among people.

2. "**eco-friendly building**" impacts on establishing an environmentally friendly working and living environment are limited due to the focus on building products and services. The adoption of the "ÖkoKauf Wien" compliant products into other market segments support the expansion of the market supply of environmentally friendly building products and building services.
3. "**eco-friendly living**" program activities effected food, events, nanotechnology and PVC. The procurement of organic food accounts for a big share of the overall impact on climate change mitigation due to the "ÖkoKauf Wien" programme. Another important impact in this respect is the fact that the implementation of the programme counteracts the "killer argument" that organic food is too expensive.[28]

The lesson we should learn about "Ökokauf Wien" program is the complex thinking: it is not enough to fix or regulate some aspects of the public purchase, the governance should see the whole picture.

3.2 Sustainable city of Barcelona

The City Council of Barcelona has increasingly included sustainability considerations in its purchasing practices since 2001. These practices have been driven by and form part of the City's Local Agenda 21 policy and goals (Barcelona+Sostenible) defined in the Citizen Commitment to Sustainability (2012–2022), the document that defined broadly agreed principles, objectives and lines of action to move towards a better city[29], and the Sustainable City's Roadmap, which in 2016 formed of a network of over 800 organisations.

28 See the impact analysis in details: CITY OF VIENNA. *Ökokauf Wien - Green Public Procurement in the City of Vienna, Impact Analysis.* 30 April 2014.

29 AJUNTAMENT DE BARCELONA (City of Barcelona). *Compromís Ciutadà per la Sostenibilitat* (Citizen Commitment ot Sustainability 2012–2022). 2. ed. October 2015 [cit. 28. 12. 2017]. Available at: http://lameva.barcelona.cat/barcelonasostenible/sites/default/files/compromis_22_redicio.pdf

In 2013 the enactment of the Municipal Decree for Responsible Public Procurement was a next big step, where integrating sustainability requirements became compulsory for all contracting bodies in the city. Furthermore, in 2015 the adoption of the 12 Technical Instructions for the Application of Sustainability Criteria established procurement requirements for 12 high priority procurement categories.[30] These criteria can be easily applied in many Member States, even in middle or large cities, so they are forming a great "best practice". In the followings I detail the Criteria with some comments on the international practice.

- The purchase of work uniforms respecting the conventions of the International Labour Organisation (ILO) and with restricted presence of chemicals, according to OekoTex; [see also: Article 18. 2. of 2014/24/EU Directive]
- The acquisition of certified sustainable wood; [see: upper mentioned on eco-labels]
- 100% of electricity supplies stemming from renewable energy sources or high-efficient cogeneration;
- All school catering services including food from ecological agriculture; [see also the Innovative Public Organic food Procurement for Youth program with significant research details[31]]
- All computers complying with at least the Energy Star standard, and respecting the conventions of the ILO; [see also the IT program of Stockholm County[32]]
- 100% of recycled paper;
- Priority for acquiring electric vehicles;
- Public events organised following a greening plan;
- Communication products include eco-publishing criteria and more sustainable materials and practices;

30 AJUNTAMENT DE BARCELONA. *Technical Instructions for the Application of Sustainability Criteria* [cit. 28. 12. 2017]. Available at: http://www.ajsosteniblebcn.cat/file-68251_68251.pdf

31 LØES, Anne-Kristin et al. *Final report for 1881 Innovative Public Organic food Procurement for Youth (iPOPY).* CORE Organic, 2010 [cit. 28. 12. 2017]. The whole report is available at: http://orgprints.org/31199/

32 In Sweedish language: http://www.sankterik.se/pagefiles/1514/miljosteg5.pdf [cit. 28. 12. 2017].

- Public buildings and public spaces with the highest energy, water and environmental self-sufficiency; [probably this is the most documented area in the EU, as the Commission has several materia for supporting this kind of procurement[33], and the international literature is quite in favour of this area[34]]
- Eco-designed or eco-labelled office furniture: Produced using recycled or sustainable raw materials, free of toxic substances, durable, etc;
- Selective waste collection and the use of green cleaning products and other materials.

4 Concluding remarks

Organizing and regulating public spending is always a current topic as it is a role model for private companies. When it comes to the point of innovation and spending in an environmentally and socially responsible way, money and financial issues are not the first ones to consider. The EU has made several efforts for motivating the public authorities to change their ways of thinking on public procurement. Not only with the Directives, but also with the judgements of the European Court of Justice the Member States are getting closer to a more responsible spending. Examining the international best practices has several advantages, here I would like to highlight only two: (1) the fear of being the first one in a changing paradigm is always an issue. But we can see from the collections of the European Commission and the OECD that there are many counties who gained an advantage on the long run (!) by applying new award or contractual criteria in favour of sustainable procurement. For this, Vienna is a great example. (2) there are many products and services which are similar in every country: constructing, vehicles, recycling, IT-services, this way if a new procurement method is working in one country, almost for sure it would work in another. This "spillover" effect makes it possible to use the tools and criteria of another country

33 See: EU GPP Criteria Toolkits and guidance documents at: http://ec.europa.eu/environment/gpp/eu_gpp_criteria_en.htm [cit. 28. 12. 2017].

34 See eg: VARNAS, Annika, Berit BALFORS and Charlotta FAITH-ELL. Environmental consideration in procurement of construction contracts: current practice, problems and opportunities in green procurement in the Swedish construction industry. *Journal of Cleaner Production*, 2009, no. 17, pp. 1214–1222.

without the need to spend many working hours on figuring out the maths: somebody else (or the European Commission) has already did it. The public authorities should just do not be afraid (or not be too lazy) to use it!

Literature

AJUNTAMENT DE BARCELONA. *Compromís Ciutadà per la Sostenibilitat*. 2nd Edition. October 2015.

CITY OF VIENNA. *Ökokauf Wien - Green Public Procurement in the City of Vienna, Impact Analysis*. 30 April 2014.

DRAGOS, Dacian and Bogdana NEAMTU. Sustainable Public Procurement: Life Cycle Costing (LCC) in the New EU Directive Proposal. *European Public Procurement and PPP Law Review,* 2013, no. 1, pp. 19–30.

EUROPEAN COMMISSION. Impact and Effectiveness of EU Public Procurement Legislation – Evaluation Report. *Commission Staff Working Paper*, SEC, 2011, 853 final, Brussels.

EUROPEAN COMMISSION. *Green Public Procurement – A collection of good practices*. Brussels, 2012.

HORNE, Ralph E. Limits to labels: The role of eco-labels in the assessment of product sustainability and routes to sustainable consumption. *International Journal of Consumer Studies*, 2009, no. 33, pp. 175–182.

MATTHIEWS, Darin. Strategic procurement in the public sector: A mask for financial and administrative policy. *Journal of Public Procurement*, 2005, no. 3, pp. 388–399.

OECD. *Going Green: Best Practices for Sustainable Procurement*. Paris: OECD, 2015.

ORUEZABALA, Gwenaëlle and Jean-Charles RICO. The impact of sustainable public procurement on supplier management — The case of French public hospitals. *Industrial Marketing Management,* 2012, no. 41, pp. 573–580.

SEMPLE, Abby. *Guidance for Public Authorities on Public Procurement of Innovation, Procurement of Innovation Platform, ICLEI – Local Governments for Sustainability*. Druckerei Kesselring GmbH, Emmendingen. s.a.

SCHULTEN, Thorsten, Kristin ALSOS, Pete Burgess and Klaus PEDERSEN. Pay and other social clauses in European public procurement – An overview on regulation and practices with a focus on Denmark, Germany, Norway, Switzerland and the United Kingdom. *Study on behalf of the European Federation of Public Service Unions (EPSU)* Düsseldorf: December 2012.

TESTA, Francesco, Fabio IRALDO, Marco FREY and Tiberio DADDI. What factors influence the uptake of GPP (Green Public Procurement) practices? New evidence from an Italian survey. *Working Paper,* Istituto di Management, Scuola Superiore Sant'Anna di Pisa, 2011, no. 6.

VARNAS, Annika, Berit BALFORS and Charlotta FAITH-ELL. Environmental consideration in procurement of construction contracts: current practice, problems and opportunities in green procurement in the Swedish construction industry. *Journal of Cleaner Production*, 2009, no. 17, pp. 1214–1222.

WALKER, Helen and Stephen BRAMMER. The relationship between sustainable procurement and e-procurement in the public sector. *International Journal of Production Economics*, 2012, Vol. 140, pp. 256–268.

Contact – e-mail

gjudit@sze.hu

Codification of Tax Norms as a Stabilization Factor for the Area of Entrepreneurial Activity

Yulia Gorosh[1]

Department of Financial Law and Economics, Faculty of Law, Masaryk University, Czech Republic

Abstract

In the given article the author states that tax law should be considered a dynamic system that is susceptible to frequent and numerous changes. On the one hand, this kind of character of the given system is a stabilization factor for the economy, as it keeps adjusting to the existing economic conditions and its subjects' needs. On the other hand, being changeable and dynamic, tax law is a system where there often arises the problem of 'legal uncertainty', which is a destabilization factor for the area of entrepreneurial activity. Based on the given statement the author analyses such a method of systematization of law as codification, using the Tax Code of Russia as an example of a codified source of tax law. Based on the results of this analysis the author draws a conclusion that codification can be considered to be an instrument that to a certain extent allows one to cope with the problem of 'legal uncertainty' in dynamic systems, to rationalize law and make it more accessible for the end 'consumer'. In the author's opinion, these characteristics of codification allow one to consider it a factor that is capable of stabilizing economy and the activity of its subjects.

Keywords

Consistency of Law; Legislative System; Systematization of Law; Codification; Consolidation; Incorporation; Tax Law; Tax Law Codification; Legal Uncertainty; Crisis of the Sources of Law; Stabilization Factor of Entrepreneurial Activity; Legal Regulation of Tax Relations.

1 Candidate of Legal Sciences, Doctoral student for Financial Law, Department of Financial Law and Economics, Faculty of Law, Masaryk University, Czech Republic.

1 Introduction

One of the prerequisites that may ensure the stability of entrepreneurial activity is stability of taxes. The more stable the system of taxes is, the more confident the entrepreneur can feel, being able to asses the effect of a certain economic decision, a transaction or a financial operation.

At the same time, there are no. 'congealed' tax systems and there can't be such, as any tax system reflects the state of economy of a country. It has to meet the objective conditions of economic development and facilitate it. Due to this fact tax systems on the whole or their separate elements (rates, preferences, etc.) can and should be subject to changes that will contribute to the economic growth of the county on the whole and to the development of its subjects in particular.

Taking into account the fact that a tax system has such features as both stability and mobility, the legal rules that regulate tax relations have the given features, too. From this point of view to ensure the stability of entrepreneurial activity tax law should be mobile and dynamic, i.e. it should meet the objective economic situation.

At the same time tax legislation as a dynamic system that has to change and readjust frequently due to objective economic reasons, can be characterized by higher risks related to the occurrence of 'legal uncertainty'. One of the reasons for the occurrence of 'legal uncertainty' can be a large number of rules of law, scattered in different sources of law; 'the imperfection of legal texts proliferating with incredible speed, colliding with each other and getting more and more tangled in the contradictions[2]; overthrow of the principle of hierarchic design of legal norms[3].

The occurrence of 'legal uncertainty' of tax law is a factor that destabilizes the activity of economic entities. As it is rightly noted by P. Roubier, 'when the main benefit which is legal certainty disappears, all other benefits disappear with it, too, the word 'progress' becomes a mockery and together

2 BADINTER, R. Les désillusions du ministre-législateur. *Le Monde des débatas*, 2000, no. 27, p. 25. ISSN 1240-2052.

3 For a wonderful example see: PUIG, P. Hiérarchie des normes: du systéme au principe.*Revue trimestrielle de droit civil*, 2001, p. 749n. ISBN 0397-9873. Available at: http://www.etudier.com/dissertations/Hi%C3%A9rarchie-Des-Normes-Du-Syst%C3%A8me/73718.html

with chaos the most frightening injustices proliferate'[4]. G.Braibant has the following opinion: '*all this confusion of legal acts may become quite a particular reason for an enterprise to change its location or move investments abroad*'[5]. Thus, lack of 'legal certainty' in dynamic systems destroys all the potential of the undertaken economic reforms, destabilizes the economic sphere and the activity of its subjects.

One should also pay attention to the fact that negative consequences of 'legal uncertainty' affect mainly private persons that are 'end users' of law, and only after that they become perceptible for professionals (lawyers who have relevant special knowledge). As R. Cabrillac puts it '*lack of access to the text of legal norms and, therefore lack of opportunity to prove their existence, the growth of the number of legal acts and, what's more, a pile-up of prescriptions of different legal nature – all of this leads to legal uncertainty, which is firstly faced by private persons who get in the orbit of court proceedings and become victims of injustice, and then by the executors of law, practitioners, namely judges and lawyers who are no. longer capable of unravelling the tangle of legal norms in order to find those that are to be applied in a particular case*'[6].

In the course of regulation of tax relations that has to keep tax legislation mobile, dynamic and easily re-adjustable in order to perform the stabilization function, one cannot avoid the occurrence of the issue of 'legal uncertainty' of the norms regulating the given relations. Due to this dualism of the situation, a question arises how to minimize the given risk.

According to the author of the given article, codification can become one of the ways to solve the problem of 'legal uncertainty' occurring in the process of legal regulation of tax relations completely or partly.

One should note here that the author bases these conclusions on the examples and approaches to codification that had developed in the countries of Romano-Germanic (or continental) legal system. As the basis of classification of legal systems, American theory of legal systems classification

4 ROUBIER, P. *Théorie générale du droit*. 5 éd. Paris: Dalloz, 2005, 334 s., p. 197. ISBN 978-2-247-05102-1.

5 BRAIBANT, G. La problématique de la codification. *Revue française d'administration publique (RFAP)*. 1997, no. 82, p. 167.

6 CABRILLAC, R. *Codifications*. / КАБРИЯК, Р. *Кодификации./ Пер. с фр. Л.В.Головка.* Москва: СТАТУТ, 2007, 476 p., p. 115–116. ISBN 5-8354-0378-X.

is taken[7], in accordance with which legal systems are classified at three levels and by different criteria.[8] The given classification is described in the book by C. Osakwe "*Comparative Legal Traditions in a Nutshell*".[9]

---

7 The essence of the American theory of classification of modern legal systems can be found in two joint works of three American comparativists, Mary Ann Glendon, Michael Gordon and Christopher Osakwe. See GLENDON M., M. GORDON and C. OSAKWE. Comparative Legal Traditions; GLENDON M., M. GORDON and C. OSAKWE. Comparative Legal Traditions in a Nutshell.

8 According to C. Osakwe, this approach to the classification of modern legal systems is based on the *multi-criteria principle and on the set of objective and subjective factors*. The classification of modern legal systems is correspondingly carried out at three level, i.e. two levels of *macroclassification* by legal traditions and one level of microclassification by legal systems. *At the first level* of the dichotomous macroclassification legal systems are divided by the religious orientation (*into religious and non-religious ones*), and *at the second level* – by legal consciousness and the role of law in the society (*into Western and non-Western ones*). A more detailed classification of legal systems that are part of the Western legal tradition refers to microclassification. At this level, as C. Osakwe puts it, there are five criteria of classification of legal systems: legal style; philosophy of procedural law; infrastructure of law; architecture of the judicial system; legal ideology. OSAKWE, C. *Comparative Legal Traditions in a Nutshell.* / ОСАКВЕ, К. *Сравнительное правоведение в схемах. Общая и особенная части/ Учеб.-практ. пособие.* 2-е изд., перераб. и доп.: Москва: Дело, 2002, 464 p., p. 31, 33, 57. ISBN 5-7749-0192-0.

9 '*At the first level* of macroclassification by the religious criterion the main religious legal systems are: Muslim (Islamic) law; Jewish (Judaic) law; canon law of the Catholic Church; Hindu law. *At the second level* of macroclassification non-religious legal systems are divided by the criteria of 'legal consciousness' and 'the role of law in the society' into *two main legal traditions – Western and non-Western*. At the level microclassification the Western legal tradition (i.e. Western law) is divided into *three legal systems*, namely: Romano-Germanic, Anglo-American and Scandinavian (North European). The Romano-Germanic legal system unites two subgroups – Romanic (France, Italy, Spain, Portugal, Belgium, Luxemburg, Holland, Monaco, Turkey, Sengal, Mali, etc.) and Germanic (Germany, Switzerland, Austria). The Anglo-American system also falls into two branches – English (England, Ireland, Canada, Australia, New Zealand, India, Nigeria, Ghana, Gambia, Sierra Leone, Pakistan, Bangladesh, etc.) and American (the USA, except the state of Louisiana and Porto Rico). Between the Romano-Germanic and Angol-American laws there's a mixed law, i.e. a hybrid legal system combining the elements of Romano-Germanic and Anglo-American laws but not considered to be an independent legal system. The concept of *non-Western legal tradition unites the Southeast Asian law and African customary law*. In the context of the given legal situation the socialist law that still exists after the breakup of the Soviet Union in the post-socialist countries (Laos, Kampuchea, North Korea, Cuba, Angola, Ethiopia, Mozambique) is an independent legal system and can be referred to the category of *quasi-Western law*, as it contans some typological features of Romano-Germanic legal system, but does not have many of the critical attributes of Western law.
According to C. Osakwe, '*by some features the countries of the CIS, the Baltic countries and former Eastern Europe can be referred to continental law, while some of them still preserve particular features of the legal ideology of the socialist law. But each of them strives to join either the Romanic (e.g. Poland, Kazakhstan) or Germanic (e.g. Russia, the Czech Republic) branches of civil law, and they don't have any common, unifying peculiarities that would allow one to be considered a separate, subgroups in the system of civil law or a separate legal system*'. OSAKWE, C. *Comparative Legal Traditions in a Nutshell.* / ОСАКВЕ, К. *Сравнительное правоведение в схемах. Общая и особенная части/ Учеб.-практ. пособие.* 2-е изд., перераб. и доп.: Москва: Дело, 2002, 464 p., p. 30, 57, 67, 68. ISBN 5-7749-0192-0.

The author's approach is determined by the fact that, firstly, continental law is different from Anglo-American common law by all the five criteria for microclassification, including such a criterion as 'legal style', which includes the following factors distinguishing legal systems: heritage and historical development;[10] structure of law;[11] form of legal thinking;[12] forms and hierarchy of sources of law;[13] legal fictions; legal engineering (which covers legal terminology, the structure of judicial decision, the attitude to codification, attitude to legal formalism,[14] the technique of legal norms interpretation). Secondly, the approach to codification in the countries

10 The peculiarity of the Romano-Germanic legal system is its deep rooting in Roman private law and the fat that it developed under its influence and has preserved man of its attributes. As opposed to Romano-Germanic law the influence of Roman private law on Anglo-American law is relatively insignificant, particularly in terms of the structure of substantive law.

11 Being under a great influence of Roman law, Romano-Germanic law divides the substantive law into the public and private ones, and the internal private law – into the civil and commercial ones; the international private law is the third component of private law. In short, this system does not only divide substantive law into the public and private ones, but also acknowledges the principle of dualism of private law. As a comparison one should note that English law does not acknowledge either the division of substantive law into the public and private ones or the division of private law into the civil and commercial ones. The key subdivisions or parts of English substantive law are common law and equity.

12 Romano-Germanic legal tradition is characterised by a specific from of legal thinking, i.e. deductive and abstract thinking (from the general to the specific). This is what makes the Romano-Germanic law different from the system of inductive reasoning in the countries of Anglo-American law (from the specific to the general).

13 One of the peculiarities of Romano-Germanic law is that legislation is considered to be the supreme source of law, i.e. there's a principle of primacy of legislation (rule of law) and secondariness of judicial practice. As legislation expresses the will of the legislator as the supreme authority, its position is above the judicial decision, which is considered to be a non-normative source of law in the continental law, but just a supportive one. As opposed to the principle of the rule of law in Romano-Germanic law, in traditional general law a judicial precedent was above the legislation and played a superior role. One should note here that with time the position of both Romano-Germanic and Anglo-American general law on the given issue has softened.
Another peculiarity of the Romano-Germanic law is that substantive law was believed to be more important than the procedural law, i.e. there was a principle of primacy of substantive law and secondariness of the procedural one. As opposed to this position, in the systems of general law there was a principle of primacy of procedural law over the substantive one. In this relation it is common to say that substantive law is secreted in the interstices of procedure. In the systems of general law material law develops and improves on the basis of procedural law development in accordance with the principle ‚Where there's means, there's law'. So in the systems of general law the supreme form of protection is in the norms of procedural law.

14 Anti-formalism of law, i.e. intolerance to excessive formality of law, opposes Romano-Germanic law to Anglo-American one.

of Romano-Germanic law is significantly different from the one existing in the countries of Anglo-American common law.[15]

2 Code and codification

2.1 On the theory of codes and codification

In the author's opinion the definition of the code given by J. Vanderlinden is quite interesting. One of the latest comprehensive studies devoted to the notion of the code in the historical perspective is his monograph "*The Concept of the Code in Western Europe from 13 to 19 centuries: an attempt at the definition*".[16] The author analyses both the sources of law named the

15 A pathological inclination to use codification as a form of ordering law can be considered a peculiarity of the Romano-Germanic law. In all countries of the Romano-Germanic the main branches of substantive private law and of procedural law are codified, and only some branches of substantive public law. *In the continental legal literature one can come across the following five arguments ‚for' the codification of law*: the code facilitates long--term planning and large-scale reforms of legislation; the code contributes to the accessibility of law to an ordinary citizen and, therefore, to the legal awareness of the society on the whole; the code contributes to the consistency, clarity and precision of law; the code provides judges with the necessary guidelines and therefore serves as a guide for the judges; the code simplifies the search for a law for legal practitioners and students. The given mindset is illustrated by the quote of a famous developer of the Civil Code of France, Portalis: "The goal of legislation is to establish general axioms of law based on the wide approach to the issue. It is to determine the principles equipped with different meanings and not to go down to the details of each issue that may occur". *In Anglo-American literature the opponents of codification of law provide five arguments ‚against' codification:* the code freezes the natural development of law and hampers it; it cannot foresee all possible cases that may occur in real life; the code is based on the logic and requires thoughtless subordination, but natural development of law depends on life experience and not on the logic; the code exaggerates the role of parliament in legislation; it does not contribute to judicial law-making and therefore turns the court into an obedient (passive) executor of legislative recipes contained in the code. For these reasons Anglo-American general law is not particularly fond of codification. England, for instance, rejected the idea of codification to such an extent that up to now there has not been a single code in England. In the countries of Anglo-American law where there're codes (e.g. in the USA) they are not similar to continental analogues at all, being more of consolidation of laws and judicial decisions. A famous American judge Holmes provides good reasons for the given position: '*general suppositions may not solve specific problems*' and '*the viability of law is not determined by the logic, but by life experience*'. OSAKWE, C. *Comparative Legal Traditions in a Nutshell.* / ОСАКВЕ, К. *Сравнительное правоведение в схемах. Общая и особенная части/ Учеб.-практ. пособие.* 2-е изд., перераб. и доп.: Москва: Дело, 2002, 464 p., p. 35, 36, 66. ISBN 5-7749-0192-0.

16 VANDERLINDEN, J. *Le concept de code en Europe occidentale du XIIIe au XIXe siècle: essai de définition.* Bruxelles: Éd. de l'Institut de sociologie, Université libre de Bruxelles, impr. 1967, 500 p.

code and the sources of law that are formally not named so. He set the goal of formulating the concept of the code on the basis of the analysis of legal acts that are called the 'code' and then supplements the received concept with the historical examples where the idea of the code is hidden under a different name. Eventually he draws the conclusion that the concept of the 'code' is characterized by three key elements related to its form, content and attributes. From the viewpoint of the form, the code is a 'particular set, totality, i.e. a result of integration of a number of parts that supposedly used to be absolutely disintegrated'.[17] 'The content of the code is either law on the whole or an important part of its sources or its branches'.[18] The attributes of the code 'facilitate getting to know its content' and, according to J. Vanderlinden, these attributes 'are very, very diverse, just as their possible correlation is diverse', which, according to different authors, must be inevitably characteristic of the code'.[19]

Based on the works of different historians of law, including J. Vanderlinden, R. Cabrillac suggests defining the foundation, a certain framework of the concept of the code in the following way: 'it's a set of isolated legal norms brought to the form of unified whole'. In this context codification is, in his opinion, 'an activity aimed at forming legal norms in such a way that they become a unified whole'.[20] At the same time R. Cabrillac acknowledges that the definitions of the code and codification that he suggests are quite vague, but, however, in his opinion, such general definitions 'allow one to determine the typical features of codification'.[21]

In the general theory of Russian law there are a few similar approaches to the interpretation of codification and codes.

Professor Vengerov A.B. and professor Lazarev V.V. consider codification to be one of the ways (kinds) of systematization of legislation and single out three ways (kinds) of systematization of legislation, namely: incorporation,

17 VANDERLINDEN, J. *Le concept de code en Europe occidentale du XIIIe au XIXe siècle: essai de définition*. Bruxelles: Éd. de l'Institut de sociologie, Université libre de Bruxelles, impr. 1967, 500 p., p. 237.

18 Ibid., p. 238.

19 Ibid. p. 239.

20 CABRILLAC, R. *Codifications*. / КАБРИЯК, Р. *Кодификации./ Пер. с фр. Л.В.Головка.* Москва: СТАТУТ, 2007, 476 p., p. 108. ISBN 5-8354-0378-X.

21 Ibid., p. 109.

consolidation and codification. According to their opinion, the given division is determined by the existing differences in the very process of ordering legal material.[22]

The Big Dictionary of Law edited by A.V. Malko defines the systematization of legislation as ordering regulatory acts, arranging them in a certain system in order to provide accessibility of legislation, convenience of its application, elimination of out-dated and inefficient norms of law, filling the gaps in law. It also identifies three kinds of systematization and gives them the following definitions:[23]

1. incorporation is a form of systematization by means of uniting legal acts without changing their content into a collection where each of the acts preserves its individual legal significance. The principles of incorporation are chronological (by the time of the adoption of the acts), topical (by the topic), etc. It is divided into the official (Collected Acts of the Russian Federation) and the unofficial (collections of legal acts by branches of law published for the training goals, to raise population's awareness, etc.);
2. consolidation is a form of systematization by means of uniting legal acts without changing their content into a single act, where each of the acts loses its individual legal significance. Here legal acts are united by their relation to one kind of activity (environmental protection, education, etc.) The peculiarity of consolidation is that it is a 'compromise' systematization combining the features of incorporation and codification. Consolidation is often used as an intermediary stage, when codification is not possible;
3. codification is a form of systematization by means of uniting legal acts into a single, logically whole act where their content is changed. In the course of codification out-dated legal material and contradictions are eliminated, new rules of conduct are created, ensuring their alignment and consistency. Codification is a way of law-making, the

22 VENGEROV, A. B. *Theory of State and Law.* / ВЕНГЕРОВ, А. Б. *Теория государства и права/ Учебник для юридических вузов.* 3-е изд. Москва: Юриспруденция, 2000, 528 s. ISBN 5-8401-0071-4.

23 МАЛЬКО, А. В. (Под ред.). *Big Dictionary of Law / Большой юридический словарь.* Москва: Проспект, 2009, 704 p., p. 108. ISBN 978-5-392-00675-5. Available at: https://studfiles.net/preview/5269345/

> most complicated and painstaking kind of systematization; only special bodies have the right to work on it. As a result a new legal act appears – the code that becomes the main among other acts effective in the given sphere. Codification of legislation may be full (when a considerable part of legislation is reviewed), branch (when the norms of a particular branch of legislation are revised), special (when the norms of a particular legal institute are revised).[24]

A number of authors put codification outside the forms of systematization of legislation. Thus, V. K. Babayev thinks that 'codification is outside the frames of systematization and is an independent and substantial form of legislation improvement'.[25]

According to A. S. Pigolkin, 'codification is a form of law-making'.[26]

In the works of Russian scientists V. M. Baranov and V. N. Kartashov there's a view on codification as an absolutely special substantial form of organization of the normative material that is not part of the category of legal systematization. 'Codification is a kind of legal practice (systematizing law-making), aimed at issuing statutes, radical revision and ordering of the existing legislation, the result of which is the adoption of a single, internally and externally congruent legal act (constitution, code, charter, fundamentals of legislation)'.[27]

According to the author of the given article, professor S.S. Alekseyev carried out the most thorough and consistent analysis of such an event

---

24 MALЬKO, A. B. (Под ред.). *Big Dictionary of Law / Большой юридический словарь*. Москва: Проспект, 2009, 704 p.. ISBN 978-5-392-00675-5. Available at: https://studfiles.net/preview/5269345/

25 BABAYEV, V. K. *Codification and systematization of legal acts.* / БАБАЕВ, В. К. *Кодификация и систематизация нормативно-правовых актов / Общая теория права: Курс лекций*. Нижний Новгород: издательство Нижегородской Высшей школы МВД РФ, 1993, 544 p., p. 331–332.

26 PIGLOKIN, A. S. and Y. A. DMITRIEVA (eds.). *Theory of State and Law: Textbook for the Academic Bachelor's Degree.* 4th edition, updated and revised. Moscow: Yurait, 2017, 516 p., p. 314–316. ISBN 978-5-534-01323-8.

27 BARANOV, V. M. and V. N. KARTASHOV. Legal Principles of Codification of Law. / БАРАНОВ, В. М. and В. Н. КАРТАШОВ. Юридические принципы технологии правовой кодификации / Кодификация законодательства: Теория, практика, техника: материалы Международной научно-практической конференции (Нижний Новгород, 25–26 сентября 2008 г.). In: БАРАНОВА В. М., Д.Г. КРАСНОВА and Н. НОВГОРОД (под ред.). *Нижегородская академия МВД России*, 2009, 1099 s., ББК 67, К57, p. 60–61.

as codification in the Russian general theory of law.[28] The approach to the study of the legal phenomenon of codification that he suggested included and united all the Russian scientists' approaches to the issue of codification that had existed before and still exist. In particular, professor S.S. Alekseyev considers the issue of codification through the lens of three (united and interdependent) phenomena, namely: systematicity of law, system of legislation and systematization in law.

According to S. S. Alekseyev, *systematicity of law* is its objective feature that developed under the influence of economic and other social needs and at the same time requires (for its support and development) purposeful law-making work. At the same time law-making work touches upon the normative material formed in the process of law-making, i.e. the rule as such, and secondly, ordering the system of legislation.

As opposed to the system of law, *the system of legislation is characterized by mobility. Regulatory acts are issued at different times and by the legislative bodies that are sometimes not subordinated.* Many acts are adopted due to specific events or goals of the state and its bodies. Sometimes acts turn out to be incongruent and even contradictory. So the development of legislation is expressed not only in issuing new, consistent acts (including those that fill in the gaps in law), but also the activity aimed at ordering the system of legislation. The most general term for this activity in both perspectives is denoted by the idea of systematization in law.

According to professor S. S. Alekseyev, the main kinds of systematization are of contradictory nature. Law-making (when considered in relation to the whole system of law) is not confined to issuing acts that establish, change or abrogate legal normal: it also includes the activity aimed at ensuring the consistency of law, ordering the system of existing legislation.

According to S. S. Alekseyev, *systematization in law* is achieved in two main and different in terms of legal nature ways: a) codification of law, b) incorporation of effective legal acts. In addition to these two ways there are others aimed at making law more consistent, at maintaining legislation in order (in particular, it refers to issuing consolidated acts, reference work, etc.)

28 ALEKSEYEV, S, s. *General Theory of Law.* / АЛЕКСЕЕВ, С. С. *Общая теория права. В двух томах. Т. II.* Москва: Юридическая литература, 1982, 360 p., p. 257.

Codification and incorporation are not phenomena of the same category. Codification is not a 'form' of systematization of effective acts: it's a kind of law-making, in the course of which the goals of systematization are achieved. At the same time S. S. Alekseyev notes that there are forms of ordering legal acts, including incorporation, reference work.

Therefore it seems to us that by forms of systematization one should understand ways to achieve the goals of systematization, which on the one hand include codification of law and on the other – forms of ordering legal acts (incorporation).

According to S. S. Alekseyev, *codification of law* is a kind of law-making which ensures consistent legal regulation of the given kind of social relations by means of issuing a single, logically whole and internally congruent legal act (the Basics, the code), expressing the content and legal specifics of a structurally isolated system of law.

The key feature of codification (as a means of systematization) is that ordering legal material is achieved as part of special, highest kind of law-making – system law-making.

The object of ordering in the course of codification is not normative acts, but legal norms. So under certain conditions a codified act may be issued 'from scratch', i.e. when there are no. numerous previously issued acts (e.g. Civil Code of RSFSR 1922, Tax Code of Russia) or with such significant changes that it is dramatically different from them.

Summing up the above mentioned approaches to the interpretation of such phenomena as code and codification, one can state that all the scientists unanimously agree that systematization of law (particularly in the form of codification) facilitates the solution of the problem of 'legal uncertainty' via bringing the isolated legal material together in a whole, consistent and logical form. This is a way of stabilization of a dynamic system of legislation in the period of crisis of 'sources of law'. Due to the stabilization of the system of legislation economic rules of conduct get stabilized, fixed and become accessible (due to their unification in one codified act) and for a certain period permanent – and therefore clear – for the 'consumers' of law. The players get a clear idea of the rules of the game, which allows

them to feel more confident. It is one of the conditions of stability of their economic activity and, therefore, of the economic space where they work.

The author is not going to dwell on the issues related to the assessment of the content of codified legal norms here, as it is obvious that the content of the norms (regardless of their codification) may be of destabilizing character.

3 Codified legal act as a stabilization factor for the legal and economic space (as exemplified by the Tax Code of the Russian Federation).

The history of reforms of the tax law of Russia is largely the history of its codification.

Being a codified act of direct effect, the Tax Code of Russia occupies a special place among the sources of tax law. Its key task is structuring tax law as a branch, forming the legal framework for the tax system of Russia. The codification of tax legislation begun in 1999 is still in progress. The adoption of the Tax Code of Russia has become the most significant and crucial point in the history of national taxation that determined the trajectory of tax legislation development for years.

Certainly one cannot overestimate the capabilities of codification. At the very beginning of the process many authors warned of unjustified 'fetishization' of codification work. A.V. Bryzgalin was right to note that the Tax Code should not be considered to be a 'panacea for all tax, budgetary and economic woes'.[29]

However the intermediary results of codification of tax legislation proved its considerable benefits:

1. Before the adoption of the Tax Code, tax legislation consisted of various legal acts that often contradicted each other. Introduction of a new tax or levy inevitably meant issuing a separate law.

   The adoption of the Tax Code contributed to the consolidation of all tax laws within one single normative act. In the course of codification

[29] BRYZGALIN, A. V. The System of Tax Legislation and the Problem of its Codification. / БРЫЗГАЛИН, А. В. Система налогового законодательства и проблемы его кодификации. In: *Вестник гуманитарного университета. Серия „Право“*. 2007, no. 1, p. 76. ISSN 2308-8117.

instead of numerous isolated normative acts, where the specific weight of tax laws was far from being the first, we got a single normative act with a logically consistent structure and content. Firstly, this became convenient for the immediate participants of tax laws, as it facilitated search and application of tax norms and allowed one to get rid of the excessive number of blanket rules referring the executor to other normative acts. The key idea of codification was to make the Tax Code a source of direct effect that does not imply numerous bylaws, specifying and supplementing it.

At the initial stage of the development of tax law in Russia, from 1991 and up to the adoption of the Tax Code of Russia secondary law-making was predominant. Pitifully, out of over a thousand legal acts regulating tax relations there were only twenty laws. Apart from numerous presidential edicts and rulings of the Government of Russia, there were departmental regulations of the State Tax Service of Russia, explaining and supplementing the tax laws that were too general and too laconic. This situation allowed one to draw conclusions that the main role in the system of Russian tax legislation was played by the normative acts of the State Tax Service and the Ministry of Finance of Russia. One of the reasons for undertaking Codification was to restrict and gradually drive departmental law-making out of the sphere of taxation.

2. One of the most important requirements both for law on the whole and for its separate segments is consistency. From the very start the Tax Code had been (and still is) perceived as a systemic act for the tax law of Russia. One should note here that haphazard pile-up of legal acts contradicting each other is not capable of being an adequate regulator of social relations and may only evoke people's antipathy for law and a wish to live without connecting one's behaviour with its commands. First of all, codification means structural orderliness of normative acts related to taxation, which increases the regulatory capabilities of tax norms immensely. Moreover, it's codification that allowed one to form the general part of tax law, including industry-wide principles and terminology, the concept and content of the elements of taxation, the legal status of the subjects of tax

law, procedural basis of tax control and responsibility, etc. It is well known that the general part plays the integrating role in the formation of branches of Romano-Germanic legal family. Therefore codification is a most important step to the establishment of tax law as an independent branch. It is the first time that there's been an opportunity to formulate and enshrine legally the general concept of taxation, which would be impossible under isolated and often-chaotic tax legislation. The general part reflects the homogeneity of the subject of industry regulation, serves as the unifying principle for all industry norms, expresses the commonness of their legal content and exists in any industry.

Besides, codification work became a powerful driver for the development of tax legal science. At present one can speak of a surge of interest in tax issues. It's hard to find another sphere of humanities that attracts equally close attention of the scientists of different directions (lawyers, economists, philosophers, political scientists, etc.) An important role here is played by the activity of the legislator in the course of a tax reform, as well as the novelty, complexity and practical importance of the majority of issues under consideration. The law-making work on the Code, its discussion, criticism and practical approval contributed to the fact that the doctrinal foundations of the tax law had been formed in such a short period of time, and a considerable amount of judicial practice on tax disputes almost from scratch had been developed.

3. Codification laid the foundations for the development of the tax process as a special, independent institute of tax law. Before the adoption of the Tax Code of Russia legal tax procedures were in their infancy. Instead of a clearly structured institute we had a few isolated and poorly congruent regulatory directions. Tax control and tax liability were gradually turning into the area of 'legal gaps'. Often there was a need to use the procedural norms of other branches by analogy, mainly the administrative law, which hampered further development of tax legislation and created considerable difficulty for the judicial and law enforcement practice. According to many authors, it was codification of tax law and the achievement of a necessary level of legal regulation of tax relations that allowed one to speak

of the appearance of relatively new institutes in tax law, namely the 'tax process' which included 'tax control proceedings' and 'proceedings on tax offences'.

4. Codification contributed to the unification of tax legislation, its certainty, uniform interpretation and application. As it's been rightly noted by S.G. Pepelyayev, 'the adoption of the Tax Code enabled significant systematization of the current norms and statutes, regulating the process of taxation and bringing them to one, logically whole and congruent system. In particular, such drawbacks of the tax system that had existed before the adoption were removed as lack of single legal and normative framework for taxation, numerous and contradictory normative documents, lack of sufficient legal safeguards for the participants of tax relations'.[30]

   It is obvious that the higher the level of systematization and orderliness of legislation is, the fewer opportunities there are for its voluntary interpretation and, therefore, for legal disputes and conflicts. The increase of the level of certainty of tax law decreased the possibility of discrete judgements for officials and, eventually, the danger of state arbitrary power. Codification reinforced the safeguards of private persons – citizens and organizations – dramatically. As a result it increased the security level of all subjects of tax law, strengthened legality in the sphere of taxation. All of this contributed to the stabilization of the economic activity of its subjects.

   One should also not forget about legal engineering. In the course of codification discrepancies, gaps, ambiguity are eliminated, the wording of tax norms is clarified, and the style and language of law are enhanced. Codification of tax legislation allowed one to carry out a kind of 'inventory' of tax law, to get rid of obsolete, ineffective and dead tax norms. Undoubtedly codification raised the quality of tax legislation from the viewpoint of legal engineering considerably.

5. Codification enabled the development of a rigid hierarchy of sources of tax law, necessary for any system of normative acts. The Tax Code of Russia contains the proposition of its priority over other normative

30 ПЕПЕЛЯЕВА, С.Г. (Под ред.). *Tax Law. Textbook / Налоговое право: Учеб. пособие.* Москва: Издательство ФБК-ПРЕСС, 2007, 608 p., p. 78. ISBN 5-88103-018-4.

legal acts on taxes and levies. In Article 6 of the Tax Code of Russia defines the attributes by which a certain legal act may be found non-compliant with it. Thus, the Tax Code of Russia is not just a law, but it is 'first among equals' in the system of tax laws, which emphasized particular significant of a codified act within the system of sector-specific legislation.

By enshrining the proposition that federal acts shall comply with the Tax Code (Art. 1, 3, 5), the legislator established the priority of the Tax Code over other federal acts on taxes and levies regardless of the date of their adoption. M.P. Kochkin[31] rightly notes that in accordance with point 2 Article 1 of the Tax Code of Russia 'in the hierarchy of Russian tax system the Tax Code of the Russian Federation has priority over all other legislative and normative acts, both federal and regional. In addition to that other federal acts are adopted on the basis of the Tax Code and may apply only to the issues that are not regulated by it to a sufficient extent'.

6. Codification contributed to the establishment and strengthening of tax federalism, as it provided clear reference points for regional and local legislators in terms of tax law-making. Besides that, the existence of the Tax Code of Russia reinforced the principle of unanimity of the tax system of the Russian Federation that follows logically from the constitutional principles of unity of financial policy and unity of the economic space of Russia.

According to Article 8 of the Constitution of Russia in the Russian Federation guarantees shall be provided for the integrity of economic space, a free flow of goods, services and financial resources, support for competition, and the freedom of economic activity. The constitutional norms on the integrity of economic space got its further development in point 4 Article 3 of the Tax Code, according to which it shall not be permissible to establish taxes and levies which violate the single economic space of the Russian Federation and, in particular, which directly or indirectly restrict the free movement of goods (work and services) or financial resources within

31 KOCHKIN, M. P. *Commentary on the Tax Code of the Russian Federation, part 1.* / КОЧКИН, М. П. *Комментарий к Налоговому кодексу Российской Федерации, части первой.* Москва: Вер-шина: Изд. Дом „Главбух", 2007, 221 s., p. 8. ISBN 5-94696-048-2.

the territory of the Russian Federation, or otherwise to restrict or create hindrances to economic activities of physical persons and organizations which are not prohibited by law.

Prior to that the Constitutional Court of Russia pointed out that it is prohibited to establish taxes that violate the single economic space of the Russian Federation. From this point of view it is not permissible to introduce regional taxes that may directly or indirectly restrict the free movement of goods, services, financial resources within the territory of the single economic space, as well as introduce regional taxes which will allow to form the budgets of some territorial units at the expense of others or transfer the payment of taxes to the taxpayers of other regions.[32] According to S. G. Pepelyaev[33] the essence of this principle is not about concentration of financial authorities in the federal centre, but creation of unified compulsory standards of financial activity ensuring the balance of rights and interests of all participants of financial relations.

Codification stabilizes sector-specific legislation and the economic relations that it regulates, as the code adoption is long term oriented and is more stable compared to other acts.

Unfortunately the national legislator often does not comply with the requirement for the stability of tax legislation. Part 1 of the Tax Code came into effect on 1 January 1999, and just half a year later this codified act was dramatically revised. With the Federal Act of 9. 7. 99 N 154-FZ amendments and additions were made to over 120 articles of part 1 of the Tax Code, and the changes were of conceptual nature. Another example: on 19 July 2000 the State Duma adopted part 2 of the Tax Code, but it had hardly come into effect, when with the Federal Act of 29. 12. 2000 N 166-FZ a large number of changes were made to it and over 90 articles of the given act were revised.

It is obvious that regular revisions of a codified act do not facilitate efficient reformation of social and economic relations. It is true that the key factor

32 Ruling of the Constitutional Court of Russia of 21. 03. 97 N 5-П / Постановление Конституционного Суда РФ от 21. 03. 97 N 5-П СПС КонсультантПлюс. Available at: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_13876/

33 ПЕПЕЛЯЕВА, С. Г. (Под ред.). *Tax Law. Textbook / Налоговое право: Учеб. пособие.* Москва: Издательство ФБК-ПРЕСС, 2007, 608 p., p. 78. ISBN 5-88103-018-4.

scaring foreign investors is lack of political and economic stability in Russia. '*In a democratic society tax laws cannot change often and arbitrarily, as it threatens the stability of the economic system and hampers healthy economic development*'.[34]

Pointing out at the stability of tax legislation, one should not make the given principle absolute and ask which is better: a changing law with gaps or a full law that requires constant clarification. It should be emphasized here that by stability of tax legislation one should understand its solid, sustainable state, but not a stagnant one. However, when characterizing tax law as constantly developing one should note that the additions made by the legislator should not change the fundamental principles of tax law, which may lead to unfavourable consequences for the social relations it regulates. Thus, stability of tax law implies a combination of inviolability of fundamental principles of tax law and innovations that meet modern requirements of the modern stage of development.

4 Conclusion

The functions of codification are far beyond the boundaries of systematization. It is the main and most natural trajectory for a highly developed legal legislative system, for increasing its level, culture and efficiency. With the help of codification law achieves higher level of perfection.

In many cases the issue of a code shows qualitative renewal of legal regulation, a kind of legal reform. P. I. Lublinsky wrote that '*codification is a kind of legislation fertilized with legal science and creating new law, and for this reason often being the starting point for new development in a relevant area of law*'.[35]

The true confirmation of the fact that codification is the highest level of law-making is that the normative generalization formulated in codified acts are of highest level – such general norms that allow one to legally unite all the normative material. A codified act enshrines the principles that cement all the normative material. It is in the codified acts where specialization of law takes place: general, definitive, protective and specialized norms are singled out.

---

34 KASHIN, V. A. Tax Doctrine and Tax Law. / КАШИН, В. А. Налоговая доктрина и налоговое право. In: *Финансы*. 2007, no. 7, p. 11. ISSN 0869-446X.

35 Lublinsky P.I. as quoted in "*Theoretical Issues in Systematization of Soviet Legislation*" edited by S.N. Bratus. Moscow: Gosyurizdar, 1962. p. 11.

The adoption of the Tax Code of Russia was a good example of codification being a stabilization factor for the legal and economic space. All of the results achieved in the course of tax law codification, namely:

- Consistent and structured consolidation of all tax laws in one single normative act;
- Development of rigid hierarchy of sources of tax law necessary for any system of normative acts;
- Formation and normative enshrinement of the general concept of taxation;
- Formation of the general part of tax law, including sector-wide principles and terminology, concept and content of elements of taxation, legal status of subjects f tax law, procedural foundations of tax control and liability, etc.;
- Foundation has been laid for the development of administrative tax process;
- Tax federalism principles have been formulated, regional and local legislators have received clear reference points for tax law-making;
- The principle of tax system integrity following from the constitutional principles of integrity of financial policy and economic space of Russia has been reinforced;
- Doctrinal foundations of tax legislation have been formed; a considerable volume of judicial practice in tax disputes has been elaborated almost from scratch.

have led to an increase of certainty of tax law and a decrease of the possibility of discrete judgements for officials and, eventually, less danger of state arbitrary power. Codification has reinforced the safeguards of private persons – citizens and organizations – dramatically. As a result it increased the security level of all subjects of tax law, strengthened legality in the sphere of taxation. All of this contributed to the stabilization of the economic activity of its subjects.

Literature

ALEKSEYEV, S. S. *General Theory of Law.* / АЛЕКСЕЕВ, С. С. *Общая теория права. В двух томах. Т. II.* Москва: Юридическая литература. 1982, 360 p.

BABAYEV, V. K. *Codification and systematization of legal acts*. / БАБАЕВ, В. К. *Кодификация и систематизация нормативно-правовых актов / Общая теория права: Курс лекций*. Нижний Новгород: издательство Нижегородской Высшей школы МВД РФ. 1993, 544 p.

BADINTER, R. Les désillusions du ministre-législateur. *Le Monde des débatas,* 2000, no. 27. ISSN 1240-2052.

BARANOV, V.M. and V. N. KARTASHOV. Legal Principles of Codification of Law. / БАРАНОВ, В. М. and В. Н. КАРТАШОВ. Юридические принципы технологии правовой кодификации. In: БАРАНОВА, В. М. Д. Г. КРАСНОВА and Н. НОВГОРОД (под ред.). *Кодифи-кация законодательства: Теория, практика, техника: материалы Международной научно-практической конференции (Нижний Новгород, 25–26 сентября 2008 г.)*. Нижегородская академия МВД России, 2009, 1099 p., ББК 67, К57.

BRAIBANT, G. La problématique de la codification. *Revue française d'administration publique (RFAP)*, 1997, no. 82.

BRYZGALIN, A. V. System of Tax Legislation and the Problems of Its Codification. / БРЫЗГАЛИН, А. В. Система налогового законодательства и проблемы его кодификации. In: *Вестник гуманитарного университета. Серия "Право"*, 2007, no. 1. ISSN 2308-8117.

CABRILLAC, R. *Codifications*. / КАБРИЯК, Р. *Кодификации./ Пер. с фр. Л.В.Головка*. Москва: СТАТУТ, 2007, 476 p. ISBN 5-8354-0378-X.

KASHIN, V. A. Tax Docrine and Tax Law. / КАШИН, В. А. Налоговая доктрина и налоговое право. In: *Финансы*, 2007, no. 7. ISSN 0869-446X.

KOCHKIN, M. P. *Commentary on the Tax Code of the Russian Federation, part 1*. // КОЧКИН, М. П. *Комментарий к Налоговому кодексу Российской Федерации, части первой*. Москва: Вер-шина: Изд. Дом "Главбух", 2007, 221 p. ISBN 5-94696-048-2.

МАЛЬКО, А. В. (Под ред.). *Big Dictionary of Law / Большой юридический словарь*. Москва: Проспект, 2009, 704 p. ISBN 978-5-392-00675-5. Available at: https://studfiles.net/preview/5269345/

PUIG P. Hiérarchie des normes: du systéme au principe. *Revue trimestrielle de droit civil*, 2001. ISSN 0397-9873. Available at: http://www.etudier.com/dissertations/Hi%C3%A9rarchie-Des-Normes-Du-Syst%C3%A8me/73718.html

ROUBIER, P. *Théorie générale du droit*. 5 éd. Paris: Dalloz, 2005, 334 p. ISBN 978-2-247-05102-1.

OSAKWE, C. *Comparative Legal Traditions in a Nutshell.* / ОСАКВЕ, К. *Сравнительно правоведение в схемах. Общая и Особенная части/ Учеб.-практ. пособие*. 2-е изд., перераб. и доп.: Москва: Дело, 2002, 464 p. ISBN 5-7749-0192-0.

VANDERLINDEN, J. *Le concept de code en Europe occidentale du XIIIe au XIXe siècle: essai de définition.* Bruxelles: Éd. de l'Institut de sociologie, Université libre de Bruxelles, impr. 1967, 500 p.

VENGEROV, A. B. *Theory of State and Law.* / ВЕНГЕРОВ, А. Б. *Теория государства и права/ Учебник для юридических вузов*. 3-е изд. Москва: Юриспру-денция, 2000, 528 p. ISBN 5-8401-0071-4.

Theory of law and state / Теория права и государства/Учебник по ред. В.В. Лазарева. 3-е изд., перераб. и доп. Москва: Юристъ, 2001, 520 p. ISBN 5-7357-0123-1.

ПИГЛОКИНА, А. С. and Ю. А. ДМИТРИЕВА (под. ред.). *Theory of State and Law: Textbook for the Academic Bachelor's Degree / Теория государства и права: учебник для академического бакалавриата.* 4-е изд., перераб. и доп. Москва: Издательство Юрайт, 2017, 516 s. ISBN 978-5-534-01323-8.

ПЕПЕЛЯЕВА, С. Г. (Под ред.). *Tax Law. Textbook / Налоговое право: Учеб. пособие.* Москва: Издательство ФБК-ПРЕСС, 2007, 608 p., p. 78. ISBN 5-88103-018-4.

Ruling of the Constitutional Court of Russia of 21. 03. 97 N 5-П / Постановление Конституционного Суда РФ от 21. 03. 97 N 5-П. In: *СПС КонсультантПлюс.* Available at: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_13876/

Lublinsky P.I. as quoted by "Theoretical Issues of Systematization of Soviet Legislation" edited by Bratus S.N. // Люблинский П.И. Цитируется по кн.: Теоретические вопросы систематизации советского законодатель-ства под ред.: Братусь С.Н. Москва.: Госюриздат, 1962.

Contact – e-mail

450824@mail.muni.cz

International Business Environment and the EU Trade Agreements – Changing Landscape after the CJEU Opinion 2/15?[1]

Balázs Horváthy

Faculty of Law and Political Sciences, Széchenyi István University, Hungary

Abstract

The Opinion 2/15 of the Court of Justice of the European Union on EU-Singapore Free Trade Agreement has slightly recast the scene of the competence allocation between the Union and its Member States in the area of the external trade policy. The scope of the EU competence covers also the foreign direct investments, however the founding treaty provisions were not fully accurate and left crucial questions unanswered that triggered constantly competence struggles between the EU and the Member States. As the legal regulation on foreign investments are regarded as element of the international business environment, the Opinion might have wider implications and determines which actors: the EU or the Member States are capable to shape this environment.

Keywords

International business environment; investment law; common commercial policy; CJEU.

1 Introduction – The international business environment for foreign investments

The importance of foreign investments and their implications on the international trade relations moved into the centre of attention of international economic law not long ago. As the globalization has increased the foreign

1 The work was created in commission of the National University of Public Service under the priority project KÖFOP-2.1.2-VEKOP-15-2016-00001 titled „Public Service Development Establishing Good Governance" in the „Az állam gazdasági szerepvállalásának hatásvizsgálata egyes ágazatokban projekt.".

direct investments (FDI) and expanded significantly the cross-border capital movement since the 1990 s, the foreign investments slightly became an issue of importance also for the legal scholarship. Moreover the legal regulation on foreign investments – as cross-border transactions – are also considered by the economics as element of the international business environment.[2]

The dynamic growth of the foreign investments is reflected by the numbers even today. Despite the temporary post-crisis decrease, the capital movement of FDI has been growing again in the last years and reached a level of 1750 billion USD in 2016.[3] Moreover it is worth highlighting that the European Union has been the major actor in terms of both in- and outflow of foreign direct investments.[4] The increase in FDI related capital flow logically impedes the demand for a clear international regulation that might establish a level playing field for businesses. However, not only the entrepreneurs, but also the countries – in this sense, also the European Union – are interested in a stable environment, since the foreign direct investments improve their competitiveness.[5] The advantageous effects well explain why the EU and the Member States make steady efforts to attract domestic investments and promote foreign direct investments.

---

2 The 'international business environment' is meant as the "[…] *sum of the governmental, intergovernmental, and systemic factors that (1) govern or influence the conduct of international business, and (2) are not present in domestic business environments* […]", where the 'international business' refers to the cross-border commercial activities. See DAVIES, Warnock. *The International Business Environment*. London: CRC Press – Taylor & Francis, 2016, no. 3.

3 The predictions for 2017 and 2018 are showing 1800 billion USD and 1850 billion USD subsequently. See UNCTAD. *World Investment Report*. 2017, pp. X–XIII. Available at: http://unctad.org/en/PublicationsLibrary/wir2017_en.pdf

4 In 2016, the inward FDI overtook 566 billion USD, and the outward FDI reached 470 billion USD See UNCTAD, op. cit., pp. 222–225.

5 Investments may increase EU competitiveness and "[…] *thus contributes to the objectives of smart, sustainable and inclusive growth, as set out in the Europe 2020 Strategy*". See EUROPEAN COMMISSION. *EUROPE 2020 – A strategy for smart, sustainable and in-clusive growth*. COM (2010) 2020, final 2. Passing over a substantial analysis, we can make mention of other beneficial effects as well. In the European Union, the outward FDI flow contributes considerably to productivity of the European industries and therefore enhances their competitiveness. On the other hand, the inflow of FDI to the EU plays a crucial role in creating new jobs, optimizing resource allocations, generating technology and knowledge transfers, fostering competition and enhancing trade in the internal market. For detailed analysis, see: TREBILCOCK, Michael J. *Understanding Trade Law*. Cheltenham: Edwar Elgar, 2011, pp. 125–127.

The most prominent instruments that govern the inward and outward flow of FDI have been the bilateral investment treaties (BITs), and the EU level trade agreements ('new generation trade agreements')[6] concluded with third countries. These 'new generation agreements' dates back to the European Union's Global Europe strategy adopted in 2006[7] that paved the way to an ambitious trade agenda and a new approach to the negotiations of trade agreements. The 'new generation', bilateral agreements encompass a comprehensive set of objectives that includes not only the standard free trade issues (trade liberalization in goods, agricultural products; tackling non-tariff barriers etc.), but also provisions concerning the investments. The investment chapter of these 'new generation agreements' lays down, substantive rules with regard to the investment activities, such as investment protection, obligations and regulatory leeway of the host states, principles of appropriation etc.; and also procedural rules that facilitate the enforcement of the investment provisions of the agreement and help to reconcile the disputes between the contracting parties (e.g. provisions on investor-states dispute settlement – ISDS). In other words, the objective of these agreements is to provide legal certainty to the investors operating in the EU or in the third countries concerned.

For that reason the agreements are well shaping the international business environment, therefore it is a key question, which actors, the EU or the Members States (or both) are able to influence the negotiation and the conclusion of the future agreements. The EU level, 'new generation agreements' are becoming more and more important and gradually take over the function of the Member States' BITs, as the founding treaty provides the European Union with exclusive competence in the field of foreign direct investments. The founding treaty provisions, however, are not fully accurate and left crucial questions unanswered that triggered constantly competence struggles between the institutional actors of the EU trade policy and the Member States. The Opinion 2/15 of the Court of Justice of the European Union addressed these concerns and strictly delimited the EU exclusive

6 For a comprehensive analysis of the new generation agreements, see ZELAZNA, Ewa. New Generation of EU Regional Trade Agreements. *Lund Student EU Law Review*, 2012, Vol. 1., no. 1, pp. 95–105.

7 European Commission: Global Europe: Competing in the world. COM(2006) 567 final.

competence from the subjects in which the EU Member States retained their power to act. Consequently the CJEU clears the way for answering the question of 'Who sets the scene of the international business environment for investments'. The paper examines the background of the Opinion 2/15 and makes attempt to analyse its future implications.

2 The competence allocation for conclusion of trade and investment agreements

The foreign direct investment is relatively new subject in the debate over the EU competences.[8] Until the 1990's it was commonly argued that the Member States retained their competences in the field of investment protection, for that reason there was no. obstacle to conclusion of bilateral investment treaties by the Member States with third countries.[9] In the 1990 s,

8 For the stages of this 'competence debate', and the evolution of the EU competence, specifically see: BUNGENBERG, Marc. Außenbeziehungen und Außenhandelspoliti. *Europarecht Beiheft*, 2009, no. 1, pp. 195–215; BARTHA, Ildikó. Hungary's international agreements in the light of its EU member-ship. In: VARJU, Márton and Ernő VÁRNAY (eds.). *The law of the European Union in Hungary: Institutions, processes and the law.* Budapest: HVG-ORAC, 2014, pp. 320–360; BARTHA, Ildikó. The External Side of Parliamentary Democracy – Comment on the Case C-658/11 European Parliament v. Council of the European Union. *Hungarian Yearbook of International and European Law*, 2017. pp. 449–473; CEYSSENS, Jan. Towards a Common Foreign Investment Policy? – Foreign Invest-ment in the European Constitution. *Legal Issues of Economic Integration*, 2005, Vol. 32., no. 3, pp. 259–291; HERRMANN, Christoph, Horst Günter KRENZLER and Rudolf STREINZ. *Die Außen-wirtschaftspolitik der Europäischen Union nach dem Verfassungsvertrag.* Baden-Baden: Nomos. 2006; HERRMANN, Christoph. Die Zukunft der mitgliedstaatlichen Investitionspolitik nach dem Vertrag von Lissabon. In: *Europäische Zeitschrift für Wirtschaftsrecht*, 2010, Vol. 21, no. 6, pp. 207–212; HINDELANG, Steffen and Niklas MAYDELL. Die Gemeinsame Europäische Investitionspolitik – Alter Wein in neuen Schläuchen? In: BUNGENBERG, Marc, Joern GRIEBEL and Steffen HINDELANG (eds.). *Internationaler Investitionsschutz und Europarecht.* Baden-Baden: Nomos, 2010, pp. 11–80; KARL, Joachim. The Competence for Foreign Direct Investment – New Powers for the EU. *Journal of World Investment & Trade*, 2004, Vol. 5, p. 413–448; KRAJEWSKI, Markus. External Trade Law and the Constitutional Treaty. *Common Market Law Review*, 2005, Vol. 42, no. 1, pp. 91–127.

9 The first BIT has been concluded by Federal Republic of Germany with Pakistan in 1959. Today, approximately 1200 BITs exist that have been concluded by one EU member state with third countries (all Members States – except Ireland – have BITs with third countries in force), see European Commission: Towards a comprehensive European international investment policy, COM (2010) 343 final. The UNCTAD reports on 3324 bilateral investment agreements at global level (it includes the former EU-third country agreements as well), see UNCTAD, op. cit., p. 111.

as a result of an intense liberalization of the capital markets, the attention has been drawn to the relevance of inward and outward flow of foreign investments for the common commercial policy, however the competence question regarding the FDI has been resolved much later: the Lisbon Treaty extended the scope the common commercial policy to the foreign direct investments and enabled the EU to take part in negotiations on agreements covering investment issues.[10] This treaty amendment has been justified also by practical considerations. Indeed, the BITs concluded by the Member States could lead to different market conditions, namely, companies acting under a BIT of certain Member State might enjoy more favourable advantages, than the others, distorting the competition within the internal market.

The current treaty provisions makes explicit, that the EU has exclusive competence in the area of common commercial policy.[11] The objectives of the common commercial policy refers also to the FDIs, laying down that the EU has to contribute "[…] *in the common interest, to the harmonious development of world trade, the progressive abolition of restrictions on international trade and on foreign direct investment, and the lowering of customs and other barriers*."[12] Moreover the treaty mentions also the foreign direct investments as subject covered by the common commercial policy.[13] As a consequence the exclusive competence empowers the EU to regulate certain aspects of the capital markets *vis-à-vis* third countries and to take steps to liberalize the markets in international level.

Nevertheless the TFEU applies the term of 'foreign direct investment' without any definition. This notion obviously differs from the term established in the WTO terminology, which uses the 'trade related investment

10 Not mentioning here, that despite the lack of competence the Commission made attempts to have the support of the Member States to include investment provisions already before the Treaty of Lisbon, see: MAYDELL, Niklas. The European Community's Minimum Platform on Investment or the Trojan Horse of Investment Competence. In: REINISCH, August and Christina KAHR (eds.). *International Investment Law in Context*. Den Haag: Boom Eleven International, 2008, pp. 73–92.

11 Article 3 (1) (e) TFEU. In addition to the explicit competence, the EU holds also 'implied powers', see below the 'ERTA-doctrine' and Article 3 (2) TFEU ("*The Union shall also have exclusive competence for the conclusion of an international agreement when its conclusion is provided for in a legislative act of the Union or is necessary to enable the Union to exercise its internal competence, or in so far as its conclusion may affect common rules or alter their scope.*").

12 Article 206 TFEU.

13 Article 207 (1) TFEU.

measures.'[14] Compared to this, the standard interpretation of the 'foreign direct investment' implies a much wider term covering not only the trade related aspects, but the whole concept of the direct investment activities conducted by EU investors in third countries or conversely, by third country investors in the European Union.[15] The FDI indicates also a terminological restriction as well; specifically it involves only the 'direct' investments that poses the question, which factors can determine whether an investment activity is 'direct' or not. The notion can be traced back to the internal market provisions regarding the free movement of capital[16] and also the CJEU has applied the distinction between indirect and direct investments in a number of cases.[17] According to these interpretations, the 'direct investment' covers all cross-border investment transactions conducted by natural or legal person investors, where the investor makes capital available to an undertaking in order to establish or maintain lasting and direct economic ties with this undertaking. If the investment is carried out by acquisition of shares from an undertaking (company), only transactions can be regarded as 'direct investment', in which the shares enable the investor to participate effectively in the management of that undertaking or in its control.[18] Following

14 Agreement on Trade-Related Investment Measures (TRIMs) has been adopted as a part of the Marrakesh Agreements. The EU was already empowered for topics that are covered by the TRIMs agreement even before the Lisbon amendment, see KRAJEWSKI, op. cit., p. 114; and Article 207 in GRABITZ, Eberhardt, Meinhard HILF and Martin NETTESHEIM. *Das Recht der EU-ropäischen Union*. München: C. H. Beck, 2011. (43. revision, via Beck Online).

15 According to Article 207 (1) TFEU are not to be regarded as 'foreign' investments the transactions carried out by EU investors in the EU internal market. These investments fall within the internal market competence. For further analysis, see: HERRMANN, 2000, op. cit.; and HINDELANG, MAYDELL, op. cit.

16 Council 88/361/EEC Directive of 24 June 1988 for the implementation of Article 67 of the Treaty.

17 The term 'direct investments' is also applied by the provisions on the free movement of capital in Articles 63–66 TFEU. The Court of Justice interpreted and defined this term in a number of cases, see for instance: Test Claimants in the *FII Group Litigation v. Commissioners of Inland Revenue*, C-446/04, ECLI:EU:C:2006:774; *Holböck v. Finanzamt Salzburg-Land*, C-157/05, ECLI:EU:C:2007:297, para. 34.; *Commission v. Germany*, C-112/05., ECLI:EU:C:2007:623, para. 18; *Skatteverket v. A.*, C-101/05., ECLI:EU:C:2007:804, para. 46; *Staatssecretaris van Financiën v. Orange European Smallcap Fund NV*.; C-194/06., ECLI:EU:C:2008:289, para. 100; *Commission v. Spain*; C-274/06.; ECLI:EU:C:2008:86; para. 18.; *Commission v. Italy*, C-326/07, ECLI:EU:C:2009:193, para. 35.

18 See the above cited case law, specifically: C-446/04 (para. 182), C-157/05 (para. 35.), C-112/05 (para. 18); C-194/06 (para. 101); C-326/07 (para. 35).

these lines of arguments, it is plausible that the 'foreign direct investments' do not cover the so-called portfolio investments, when the investors want to get shares in a company only for the reason of making short-term profits without any intention to control or manage it.[19] It means that the difference between the direct and indirect investments lays in the intention of control of the undertaking, however also objective criteria are applied for making the distinction easier. The Court's case law followed the method elaborated by the IMF that considered all acquisitions in a company below 10% of shares necessarily as portfolio investment,[20] although from the very outset, the Court applied additional criteria as well. Accordingly the CJEU highlighted that not only the proportion of the shares can presume the nature of a transaction, but also other factors, e.g. special forms of participation in the management, or particular provisions of the domestic company law might be decisive.[21]

In addition to the above concerns regarding the interpretation, other questions have been also raised with respect to the nature and scope of the EU competence. First, it was also unclear how the trade policy competence in the area of the investments relates to the free movement of capital provisions,[22] which lays down the framework of the competence allocation for the internal market related issues of the investment policy. The distinction is not only of theoretical nature, because the latter areas fall within the shared competence between the EU and Member States, contrary to the trade policy competence, which provides the EU level exclusive competence. Second, it was much disputed concerning the scope of the common commercial policy, whether Article 207 TFEU covers also the procedural

19 See the Court's definition to the 'portfolio investments': "[…] *acquisition of shares on the capital market solely with the intention of making a financial investment without any intention to influence the management and control of the undertaking ('portfolio' investments).*" *Commission v. Netherlands*, Joined Cases C-282/04 and C-283/04, ECLI:EU:C:2006:608, para. 19.

20 See IMF (1993). *Balance of Payments Manual.* 5th ed., Washington: IMF. 86–87.: "[…] *a direct investment enterprise is defined […] as an incorporated or unincorporated enterprise in which a direct investor, who is resident in another economy, owns 10 percent or more of the ordinary shares or voting power (for an incorporated enterprise) or the equivalent (for an unincorporated enterprise).* […]" This requirement can give guidance also for the interpretation of the treaty, however it can be established only as a presumption (i.e., in certain cases, also portion below 10% can be also understood as direct investment).

21 See the above cited case law, C-446/04 (para. 182).

22 Articles 63–64 TFEU.

aspects of the investment protection, i.e. the exclusive competence empowers the EU to participate in dispute settlement procedures established under the agreements or not. This issue implies also practical concerns, knowing that the investor-state dispute settlement (ISDS) mechanisms are *sine qua non* instruments of the investment protection, therefore it was open to discussion, whether the EU might be capable at all to be involved in procedures, e.g., before the ICSID[23] or other prominent fora that are competent for settling investment disputes.[24] These questions have been finally addressed by the Court's Opinion 2/15.

3 Shaping the business environment – Opinion 2/1[25]

The opinion procedure 2/15 has been initiated upon the request of the European Commission on the allocation of competences between the EU and the Member States concerning the conclusion of the Free Trade Agreement negotiated with the Republic of Singapore (EUSFTA). The Commission sought guidance from the CJEU on whether the EUSFTA has to be concluded as an agreement between the EU and Singapore, without participation of the Member States, or as a mixed agreement that requires ratification on behalf of the Member States as well.[26] The EUSFTA dates back several years. The EU started to negotiate a free trade agreement with countries of the Association of Southeast Asian Nations (ASEAN) in 2007, however, due to difficulties arising from the high number of participants,

23 Only hypothetical examples. At this time the ICSID is functioning on basis of an international convention (Washington Convention), which can be concluded only by states (Members of the World Bank, or parties of the International Court's Statute) and not by international organizations. Therefore the EU could only join the ICSID, if the Convention would be amended.

24 E.g. UNCITRAL ad hoc arbitration etc.

25 Opinion of the Court 2/15, ECLI:EU:C:2017:376.

26 The opinion procedure related only to the issue of whether the EU has exclusive competence and the Court did not examine whether the content of the agreement is compatible with EU law. The Commission submitted the following four questions: Does the Union have the requisite competence to sign and conclude alone the Free Trade Agreement with Singapore? More specifically, which provisions of the agreement fall within the Union's exclusive competence? Which provisions of the agreement fall within the Union's shared competence?; and Is there any provision of the agreement that falls within the exclusive competence of the Member States? For the category of mixed agreements, see: KNAPP, László. Mixed Agreements and the Treaty of Lisbon. In: ROZEHNALOVÁ, Nadezda and Roman ONDERKA (eds.). *COFOLA 2010: The conference proceedings*. Brno: Masaryk University. 2010, pp. 1539–1553.

a region-to-region agreement became unrealistic, and therefore the negotiations were suspended. Instead of a regional agreement, the EU has given place to bilateral approach and the Commission proposed to conclude separate free trade agreements with relevant ASEAN countries. In line with this intention, negotiations commenced with Singapore in 2010.

The EUSFTA is a complex, 'new generation trade agreement', which seeks to pursue not only 'classical' trade objectives, such as liberalization, but it is also set to reconcile these standard objectives with non-trade concerns, e.g. with environmental or social considerations. Therefore the EUSFTA, on the one hand, lays down specific provisions on topics covered by the WTO,[27] on the other hand, the agreement also extends the scope and covers matters that are not part of the WTO.[28] Originally the Commission intended to negotiate an agreement without investment provisions, but later its mandate has been extended to an investment chapter covering wide range of issues, e.g. provisions concerning the property and expropriation, dispute settlement and indirect investments.[29] The negotiations on the investment chapter were concluded in 2014. As the Commission and the Member States could not find any compromise on the competence character of the agreement, the Commission initiated opinion procedure before the Court in 2015.

27 So called WTO+ (WTO plus) provisions: all commitments building on those already agreed to at the multilateral level, see HORN, Henrik, Petros C. MAVROIDIS and André SAPIR. *Beyond the WTO? An anatomy of EU and US preferential trade agreements*. Brussels: Bruegel, 2009, p. 10.

28 WTO-x (WTO extra) commitments dealing with issues going beyond the current WTO mandate altogether, e.g. on labour standards. See HORN, MAVROIDIS, SAPIROP, op. cit., p. 10.

29 Chapter Nine of EFSFTA consists of two sections and lays down the relevant provisions for the investments. Section A of the Chapter encompasses the provisions on investment protection, lays down the definition of investment (it is every kind of asset which has the characteristics of an investment, including such characteristics as the commitment of capital or other resources, the expectation of gain or profit, the assumption of risk, or a certain duration), requirements concern national treatment, fair and equitable treatment and full protection and security as well as compensation for losses suffered owing to war or other armed conflict, revolution, a state of national emergency, revolt, insurrection or riot in the territory of the other Party. This Part of the EUFSTA also provides that neither Party is directly or indirectly to nationalise, expropriate or subject to measures having an effect equivalent to nationalisation or expropriation the investments of investors of the other Party covered by that section except when certain conditions are satisfied. Each Party must, in addition, allow all transfers relating to an investment covered by Chapter Nine to be made in a freely convertible currency without restriction or delay. Section B sets the rules on the ISDS mechanism.

The Commission's main position was that the EU has exclusive competence to conclude solely the EUSFTA and argued, first, that most part of that agreement comes within exclusive competence under Article 207 TFEU. Second, the competence covering other provisions not falling within the scope of Article 207 TFEU is also of exclusive nature resulting partly from a legislative act giving authority for that,[30] or from the fact that conclusion of the EUSFTA may affect common rules or alter their scope.[31] Similarly, the European Parliament shared the view that the agreement should be concluded by the EU on its own. However the Council and the Member States[32] submitted observations in order to claim, that the Member States should also be a contracting party to the agreement for the reason that certain topics of the agreement fall within the shared competence of the EU and the Member States, and some parts remained even in the (exclusive) competence of the Member States.

Advocate General Sharpston submitted an analytical and fully detailed opinion to the procedure on 21 December 2016.[33] Ms Sharpston took the view that the EUSFTA can be concluded only by the European Union and the Member States acting jointly. Even though the major part of the agreement fell into the exclusive competence of the European Union, the Advocate General found that the European Union's external competence was shared on several topics, including the provisions on types of investment other than foreign direct investment.[34]

The Court delivered its opinion on 16 May 2017 and held that EUSFTA cannot be concluded by the European Union alone, without the participation of the Member States. Lining up with the arguments of the Commission as well as the Advocate General, also the Court was of the opinion that

30 See the first ground under Article 3 (2) TFEU.

31 See the third ground under Article 3 (2) TFEU.

32 All Member States submitted written observations with the exception of Belgium, Croatia, Estonia and Sweden.

33 Opinion of Advocate General Sharpston in Opinion procedure 2/15, ECLI:EU:C:2016:992.

34 See para. 346–349 of Opinion of Advocate General Sharpston. Moreover it was also highlighted that the EU has no. external competence to agree to be bound by Chapter Nine of EUSFTA terminating bilateral agreements concluded between certain Member States and Singapore, since that competence belongs exclusively to those Member States, see para. 563. of Opinion of Advocate General Sharpston.

the most part of the issues can be covered by the exclusive competence of the European Union. These issues encompassed the standard areas, where the EU is explicitly empowered to act on its own competence, *vis-á-vis* the provisions concerning protection of direct foreign investments of EU investors in Singapore, and *vice versa*, the FDI of Singapore nationals in the European Union, or the state-state dispute settlement (SSDS), unless the provisions relate to the area of indirect foreign investments. Moreover the Court's opinion implied also areas, in which the 'ERTA doctrine' could establish the Union's exclusive competence, however regarding two main topics – and both areas were of importance for the investment policy –, the exclusive competence was not confirmed. Accordingly, the Court held that neither the above defined category of indirect foreign investments,[35] nor the dispute settlement mechanism for settling the disputes between investors and states (ISDS)[36] did not fell into the EU exclusive competence.[37]

Therefore both areas were found as shared competence between the EU and the Member States and for this reason, the EUSFTA could be concluded only as a mixed agreement. Consequently, the investment provisions of the future 'new generation trade agreements' – regarded as factor of the international business environment in trade relations established with third countries – can be shaped only by the EU and the Member States acting together.

35 As for the definition of the indirect (non-direct) investments, the Court recalled the terminology elaborated in its former case law, namely, "[…] *non-direct foreign investment may, inter alia, take place in the form of the acquisition of company securities with the intention of making a financial investment without any intention to influence the management and control of the undertaking ('portfolio' investments), and that such investments constitute movements of capital for the purposes of Article 63 TFEU* […]." See para. 227 of Opinion of the Court 2/15.

36 As it removes disputes from the jurisdiction of the Member States' courts, cannot be established without the Member States' consent, see para. 292 of Opinion of the Court 2/15.

37 It was, however, surprising, that the Court – disagreeing with the Advaocate General – held, that the EU can oblige the member states to terminate their bilateral investment treaties, see: "*When the European Union negotiates and concludes with a third State an agreement relating to a field in respect of which it has acquired exclusive competence, it takes the place of its Member States. It has been undisputed* […], *that the European Union can succeed the Member States in their international commitments when the Member States have transferred to it, by one of its founding Treaties, their competences relating to those commitments and it exercises those competences.*"

4 Concluding remarks

The Opinion 2/15 raises questions concerning the possible future of the EU 'new generation' trade agreements. In light of the current dispute it is already well seen, that despite the exclusive competence character of the common commercial policy, these agreements are not fully covered by the EU power. The indirect foreign investments and the ISDS provisions are necessarily topics on the agenda of the negotiations; therefore the future agreements will require usually the participation of the Members States. This requirement, on the one hand, can improve the legitimacy of the future agreements (e.g. due to the domestic ratifications by the Member States' parliaments), on the other hand, the conclusion of the agreements will consume definitely more time, therefore EU's ability to conclude trade and investment agreements in an efficient way will be hindered. This also means, that conclusion of new agreements will be slowed up; consequently the Members States will maintain their current bilateral investment agreements and shaping the international business environment for a long time.

Literature

BARTHA, Ildikó. Hungary's international agreements in the light of its EU membership. In: VARJU, Márton and Ernő VÁRNAY (eds.). *The law of the European Union in Hungary: Institutions, processes and the law*. Budapest: HVG-ORAC, 2014, p. 320–360.

BARTHA, Ildikó. The External Side of Parliamentary Democracy – Comment on the Case C-658/11 European Parliament v. Council of the European Union. *Hungarian Yearbook of International and European Law*, 2017, p. 449–473.

BUNGENBERG, Marc. Außenbeziehungen und Außenhandelspolitik. *Eur oparecht Beiheft,* 2009, no. 1, p. 195–215.

CEYSSENS, Jan. Towards a Common Foreign Investment Policy? – Foreign Investment in the European Constitution. *Legal Issues of Economic Integration*, 2005, Vol. 32, no. 3, p. 259–291.

DAVIES, Warnock. *The International Business Environment*. London: CRC Press – Taylor & Francis, 2016.

EUROPEAN COMMISSION. *EUROPE 2020 - A strategy for smart, sustainable and inclusive growth*. COM (2010) 2020 final.

EUROPEAN COMMISSION. Minimum platform on investment for EU FTAs – Provisions on establishment in template for a Title on "Establishment, trade in services and e-commerce. *European Commission 38/06*. Available at: http://www.iisd.org/pdf/2006/itn_ecom.pdf

EUROPEAN COMMISSION. *Towards a comprehensive European international investment policy*, COM (2010) 343 final.

GRABITZ, Eberhardt, Meinhard HILF and Martin NETTESHEIM. *Das Recht der Europäischen Union*. München: C. H. Beck, 2011 (43. revision, via Beck Online).

HERRMANN, Christoph, Horst Günter KRENZLER and Rudolf STREINZ. *Die Außenwirtschaftspolitik der Europäischen Union nach dem Verfassungsvertrag*. Baden-Baden: Nomos, 2006.

HERRMANN, Christoph. Die Zukunft der mitgliedstaatlichen Investitionspolitik nach dem Vertrag von Lissabon. In: *Europäische Zeitschrift für Wirtschaftsrecht*, 2010, Vol. 21, No. 6, p. 207–212.

HINDELANG, Steffen and Niklas MAYDELL. Die Gemeinsame Europäische Investitionspolitik – Alter Wein in neuen Schläuchen? In: BUNGENBERG, Marc, Joern GRIEBEL and Steffen HINDELANG (eds.). *Internationaler Investitionsschutz und Europarecht*. Baden-Baden: Nomos, 2010, p. 11–80.

HORN, Henrik, Petros C. MAVROIDIS and André SAPIR. *Beyond the WTO? An anatomy of EU and US preferential trade agreements*. Brussels: Bruegel, 2009, p. 10.

IMF. *Balance of Payments Manual*. 5th ed., Washington, IMF. Available at: http://www.imf.org/external/np/sta/bop/bopman.pdf

KARL, Joachim. The Competence for Foreign Direct Investment – New Powers for the EU. *Journal of World Investment & Trade*, 2004, Vol. 5, p. 413–448.

KNAPP, László. Mixed Agreements and the Treaty of Lisbon. In: ROZEHNALOVÁ, Nadezda and Roman ONDERKA (eds.). *COFOLA 2010: The conference proceedings*. Brno: Masaryk University, 2010, p. 1539–1553.

KRAJEWSKI, Markus. External Trade Law and the Constitutional Treaty. *Common Market Law Review*, 2005, Vol. 42, no. 1, p. 91–127.

MAYDELL, Niklas. The European Community's Minimum Platform on Investment or the Trojan Horse of Investment Competence. In: REINISCH, August and Christina KAHR (eds.). *International Investment Law in Context*. Den Haag: Boom Eleven International, 2008, p. 73–92.

TREBILCOCK, Michael J. *Understanding Trade Law*. Cheltenham: Edwar Elgar, 2011.

UNCTAD. *World Investment Report*, 2017, p. X–XIII. Available at: http://unctad.org/en/PublicationsLibrary/wir2017_en.pdf

ZELAZNA, Ewa. New Generation of EU Regional Trade Agreements. *Lund Student EU Law Review*, 2012, Vol. 1, no. 1, p. 95–105.

Contact – e-mail

horvb@ga.sze.hu

Nakládání s informacemi přijatými v rámci mezinárodní spolupráce při správě daní

Lukáš Hrdlička
Právnická fakulta, Univerzita Karlova, Česká republika

Abstrakt

Cílem příspěvku je analyzovat právní úpravu nakládání s informacemi přijatými v rámci mezinárodní spolupráce při správě daní. V posledních několika letech zažívá mezinárodní spolupráce při správě daní zásadní posun spočívající především v automatické výměně informací o daňových subjektech. Vzniká proto otázka, jakým způsobem se s těmito informacemi zachází, jaká práva a povinnosti se k takto poskytnutým informacím váží a zda je tato právní úprava v souladu s cíli mezinárodní spolupráce.

Klíčová slova

Mezinárodní spolupráce; správa daní; daně; mezinárodní daňové právo.

Abstract

The aim of the article is to analyse the legal regulation of dealing with information received through international co-operation in tax administration. The international co-operation in tax administration has recently made a big leap forward and this move forward consists particularly of automatic exchange of information about taxpayers. There is, therefore, a question how tax administrators deal with such information, what legal rights and duties are connected to this information and whether this legal regulation is in accordance with goals of the international co-operation.

Keywords

International Co-operation; Tax Administration; Taxes; International Tax Law.

1 Úvod[1]

Mezinárodní spolupráce při správě daní v současnosti zažívá intenzivní rozvoj, který je podporován snahou politiků a finančních správ o vytvoření

1 Tento článek vznikl v rámci projektu „Mezinárodní spolupráce při správě daní v kontextu práva Evropské unie a mezinárodního práva“ č. 798217 řešeného v roce 2017 na Právnické fakultě Univerzity Karlovy z prostředků Grantové agentury UK.

spravedlivějšího systému zdanění, který by neumožňoval daňovým subjektům vyhýbat se daňovým povinnostem přesouváním majetku do zahraničí.[2]

Tento rozvoj s sebou přináší intenzivní používání nástrojů, které dávají správci daně větší šanci objevit majetek daňového subjektu umístěný v zahraničí a na základě těchto informací správně stanovit daňovou povinnost daňového subjektu. Jedním z těchto nástrojů, který je v poslední době předmětem překotných změn, je výměna informací v daňových záležitostech.[3] V rámci takové výměny informací pak dochází k tomu, že správci daně a spolupracující subjekty (např. finanční instituce) nakládají v rámci této spolupráce s informacemi, které mohou mít citlivý charakter a zároveň mohou být určitým způsobem použity.[4]

Vzhledem k citlivosti takto předávaných informací a specifickému způsobu použití těchto informací vzniká otázka, jakým způsobem je právně regulováno nakládání s takovými informacemi? V obecné rovině je možné toto nakládání rozdělit na nakládání s informacemi před jejich poskytnutím druhé straně a na nakládání s informacemi po jejich přijetí v rámci mezinárodní spolupráce, přičemž právě nakládání s přijatými informacemi při správě daní je předmětem příspěvku.

Cílem tohoto příspěvku je analyzovat, jakým způsobem je nakládání s přijatými informacemi regulováno právem a jestli tato právní úprava odpovídá svému cíli. Na základě takto provedené analýzy by pak měly být dovozen praktické i teoretické závěry pro tuto právní úpravu.

S ohledem na cíle příspěvku je struktura příspěvku následující. Informace v daňových záležitostech se předávají v rámci více systémů, které jsou si však často podobné svými obecnými cíli. Z toho důvodu jsou nejprve tyto systémy výměny informací popsány a stejně tak jsou uvedeny jejich cíle[5]. Díky vymezení těchto systémů jsou pak uvedeny relevantní prameny práva, které se na analyzovanou problematiku vztahují, a to z pohledu právního

2 OBERSON, Xavier. *International exchange of information in tax matters: towards global transparency*. Cheltenham, UK: Edward Elgar Publishing, 2015, s. 1–3. ISBN 978-1-78471-471-0.

3 Ibid., s. 4–13.

4 Ibid., s. 209–210.

5 Ačkoli se tyto cíle obecně jeví blízké, nebo dokonce shodné, v praktických detailech se obvykle liší, což samo o sobě vede k otázce, co je vlastně opravdu cílem takového systému.

řádu České republiky jakožto členského státu Evropské unie[6]. Tyto prameny práva jsou následně analyzovány. Na základě jejich analýzy jsou pak předestřeny závěry týkající se této právní úpravy.

2 Systémy výměny informací při správě daní a jejich cíle

V této kapitole bude stručně představena výměna informací při správě daní jako nástroj mezinárodní spolupráce v daňových záležitostech[7]. Tento nástroj je využit v mezinárodních systémech, které budou dále v základech popsány společně s právní úpravou, ve které jsou tyto systémy obsaženy. Z takto vymezené právní úpravy jsou identifikována ta ustanovení, která se použijí při nakládání s přijatými informacemi při mezinárodní spolupráci v daňových záležitostech. Z dalších zdrojů jsou pak dovozeny cíle systémů.

2.1 Výměna informací jako nástroj mezinárodní spolupráce v daňových záležitostech

Výměna informací v daňových záležitostech má za cíl pomoci správcům daně překonat omezující teritorialitu jejich pravomocí při správě daní. Teritoriální omezení při správě daní vyplývají z teritoriálních omezení výkonu státní moci, kdy stát sice může v daňovém právu stanovit pravidla, která po daňovém subjektu požadují např. podrobit mezinárodní příjmy zdanění, nicméně bez předávání informací mezi jednotlivými jurisdikcemi[8] (státy) by správce daně takřka neměl možnost zjistit, zda daňový subjekt

6 U nečlenských států Evropské unie se tak tato právní úprava bude zpravidla lišit, a to jak z pohledu mezinárodního práva, tak z pohledu práva vnitrostátního.

7 V angličtině se obvykle používá *international co-operation in tax matters*, zatímco v češtině je (i s ohledem na platné právo) častější pojem mezinárodní spolupráce při správě daní. Pojmově lze vycházet z toho, že mezinárodní spolupráce při správě daní je užším pojmem, a tedy *international co-operation in tax matters* ji v sobě obsahuje. V příspěvku je proto použit pojem mezinárodní spolupráce v daňových záležitostech jako obecný pojem a pojem mezinárodní spolupráce při správě daní je vyhrazen popisu současné právní úpravy obsažené v právním řádu České republiky.

8 Vzhledem k tomu, že v právní úpravě mezinárodní spolupráce v daňových záležitostech je potřeba zohlednit specifika jednotlivých právních řádů, která vyplývají z toho, že tyto právní řády spadají do různých právních systémů, snaží se tomuto přizpůsobit i pojmy používané v pramenech práva, jejichž předmětem je mezinárodní spolupráce v daňových záležitostech. Tomu odpovídá i použití pojmu *jurisdikce* nebo *stát*. Protože ne každý stát má jednotnou právní úpravu pro všechna svá území, případně ne na všech územích je vykonávána státní moc, jeví se jako vhodnější používat pojem *jurisdikce*.

v zahraničí dosahuje příjmů, případně zda daňový subjekt má v zahraničí majetek, ze kterého by bylo možné na takové příjmy vůbec usuzovat.[9]

Formy výměny informací v daňových záležitostech lze rozlišovat tyto[10]

1. výměna informací na žádost,
2. automatická výměna informací,
3. spontánní výměna informací (*ad hoc*, z vlastního podnětu[11]).

Výměna informací na žádost spočívá v tom, že správce daně požádá zahraničního správce daně o poskytnutí informací vztahujících se ke správě daní.[12] Automatická výměna informací znamená, že se pravidelně poskytují předem určené informace správcem daně zahraničnímu správci daně bez nutnosti o tyto informace zažádat.[13] Spontánní výměna informací pak spočívá v tom, že správce daně poskytne zahraničnímu správci daně informace, o kterých má za to, že mohou být relevantní pro správu daně zahraničním správcem daně.[14]

Výhodou výměny informací na žádost oproti automatické výměně informací je, že z hlediska jejího sjednávání a provádění nezasahuje tolik do suverenity státu a zároveň nemá tak vysoké nepřímé náklady na provádění.[15] Nevýhodou této formy výměny informací je skutečnost, že správce daně sám o sobě nemá informaci o zahraničním majetku či příjmu daňového subjektu a tuto informaci získá až díky automatické nebo spontánní výměně informací. Ačkoli se tedy již v roce 1927 objevil návrh mezinárodní smlouvy, který v sobě obsahoval jak výměnu informací na žádost, tak automatickou výměnu informací, po dlouhou dobu bylo ohnisko mezinárodní spolupráce v daňových záležitostech v poskytování informací na žádost.[16] Až vývoj posledních let vedl jednotlivé jurisdikce a mezinárodní organizace k tomu,

9 OBERSON, Xavier. *International exchange of information in tax matters: towards global transparency*. Cheltenham, UK: Edward Elgar Publishing, 2015, s. 1. ISBN 978-1-78471-471-0.

10 TULÁČEK, Michal. Nakládání s informacemi vyměňovanými při mezinárodní spolupráci při správě daní. *Acta Universitatis Carolinae Iuridica*, 2018, s. 104. ISSN 0323-0619.

11 Ustanovení § 1 odst. 2 písm. c) zák. č. 164/2013 Sb., o mezinárodní spolupráci při správě daní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZMSSD“).

12 Např. ustanovení § 9 odst. 1 ZMSSD.

13 Např. ustanovení § 12a ZMSSD.

14 Např. ustanovení § 14 ZMSSD.

15 VANČUROVÁ, Alena. *Zdanění osobních příjmů*. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2013, 428 s., s. 33. ISBN 978-80-7478-388-3.

16 OBERSON, Xavier. *International exchange of information in tax matters: towards global transparency*. Cheltenham, UK: Edward Elgar Publishing, 2015, s. 15. ISBN 978-1-78471-471-0.

aby se ohniskem stala automatická výměna informací v daňových věcech, protože výměna informací na žádost nedovoluje spanilé jízdy[17]. Automatická výměna informací tak vede k tomu, že jednotlivé jurisdikce mají mnoho systematicky shromážděných dat o svých daňových subjektech ze zahraničí.

2.2 Systémy výměny informací v mezinárodní spolupráci v daňových záležitostech

Aby bylo možné využít výměny informací v daňových záležitostech, je nezbytné tento nástroj upravit právem, protože výměna informací zasahuje do práv a povinností nejen daňových poplatníků a správců daně, ale také do suverenity jednotlivých států. Z tohoto důvodu bylo nutné pro zakotvení těchto nástrojů především prameny mezinárodního práva veřejného, ve kterém pro tuto oblast, jak bude uvedeno dále, dominují mezinárodní smlouvy. Ty jsou obvykle dále prováděny vnitrostátními právními předpisy.

Systémy výměny informací[18], kterých v současnosti Česká republika účastní, jsou tyto

1. systém výměny informací na základě mezinárodních smluv o zamezení dvojímu zdanění,
2. systém výměny informací na základě Úmluvy o vzájemné správní pomoci v daňových záležitostech,
3. systém výměny informací na základě Foreign Account Tax Compliance Act (systém FATCA),
4. systém výměny informací na základě dohod o výměně informací v daňových záležitostech[19] a systém výměny informací na základě právních předpisů Evropské unie a mezinárodních smluv, které uzavřela Evropská unie.

---

17 V angličtině *fishing expedition*, ale žádný z překladů, které znám, mi nepřišel vhodný, tak dávám vlastní návrh. Za zajímavý považuji i pojem „střílení na slepo“, který uvádí Tuláček. Tento pojem označuje skutečnost, kdy správce daně podává žádost o poskytnutí informace ze zahraničí, aniž by měl dostatečné informace o tom, že daňový subjekt v zahraničí vlastní majetek a vyhýbá se plnění daňové povinnosti. TULÁČEK, Michal. *Nakládání s informacemi vyměňovanými při mezinárodní spolupráci při správě daní*. Acta Universitatis Carolinae Iuridica [v tisku], 2018, s. 105. ISSN 0323-0619.

18 Obecně k těmto systémům srov. např. OBERSON, Xavier. *International exchange of information in tax matters: towards global transparency*. Cheltenham, UK: Edward Elgar Publishing, 2015. ISBN 978-1-78471-471-0.

19 V angličtině *Tax Information Exchange Agreement*, případně zkráceně „TIEA“.

K prvnímu systému výměny informací lze obecně podotknout, že je historicky nejstarší a s největším počtem participujících jurisdikcí. Celý tento systém stojí na mezinárodních smlouvách o zamezení dvojímu zdanění, které jsou sjednávány mezi státy obvykle na bilaterální bázi a s ohledem na modelovou smlouvu o zamezení dvojímu zdanění. Modely těchto smluv existují dva, a to model Organizace spojených národů a model Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj. Na základě těchto modelových smluv je pak obvykle vytvořena vzorová smlouva, kterou stát uzavírá s jinými státy, ale s ohledem na vyjednávací proces se jednotlivé smlouvy mohou lišit. Obě modelové smlouvy obsahují článek 26, který obsahuje pravidla pro výměnu informací mezi stranami smlouvy.[20]

Druhý systém vznikl historicky později, ale lze říci, že v jistém smyslu předběhl svou dobu. Původní Štrasburská úmluva o vzájemné správní pomoc v daňových záležitostech, která později byla změněna protokolem pro ty státy, které tento protokol přijaly, v sobě ve velmi obecné rovině zakotvuje možnost smluvních stran vyměňovat informace spontánně, automaticky i na žádost. Vzhledem k tomu, že je Štrasburská úmluva velmi obecná, byly vytvořeny nástroje, které tuto úmluvu dále provádějí, a to především pro oblast automatické výměny informací.[21]

Vznik třetího systému je pomyslným mezníkem pro zahájení přesunu z důrazu na výměnu informací na žádost na automatickou výměnu informací. Tento systém je vytvořen s pomocí vnitrostátního právního předpisu Foreign Account Tax Compliance Act a mezivládních dohod, které existují ve dvou modelech.[22]

Čtvrtý systém je spojen se zintenzivněním snahy dovést státy s preferenčním daňovým režimem ke spolupráci s mezinárodním společenstvím tak, aby tyto státy poskytovaly informace jiným státům, které preferenční daňový režim nemají. Tyto mezinárodní dohody jsou inspirovány modelovou dohodou TIEA.[23]

Poslední systém výměny informací má k ostatním systémům zvláštní vztah. Některých systémů se nedotýká, ale naopak v jiných případech se tyto systémy takřka překrývají (např. systém automatické výměny informací založený

20 OBERSON, Xavier. *International exchange of information in tax matters: towards global transparency*. Cheltenham, UK: Edward Elgar Publishing, 2015, s. 14. ISBN 978-1-78471-471-0.
21 Ibid., s. 67–68.
22 Ibid., s. 156–160.
23 Ibid., s. 59–66.

Štrasburskou úmluvou). V tomto systému je obvyklé užití směrnic pro přímé daně, které pak vedou státy k tomu, aby ve svém vnitrostátním právu zakotvily požadavky uvedené ve směrnici, případně nařízení pro nepřímé daně. Samostatný podsystém pak tvoří výměna informací na základě mezinárodních smluv, které uzavřela Evropská unie s třetími zeměmi.[24]

Prameny práva výše uvedených systémů samy o sobě obvykle nestačí k tomu, aby bylo možné určitým způsobem naložit s přijatými informacemi, protože správce daně při správě daní musí postupovat v souladu se zásadou legality a bylo by obtížné v případě absence vnitrostátní právní úpravy dovozovat takové postupy. V České republice jsou takové právní normy vyjádřeny v ZMSSD, který právní úpravu výše uvedených systémů sjednocuje do jednoho vnitrostátního právního předpisu.

Z výše uvedeného tedy plyne, že relevantní ustanovení týkající se nakládání s informacemi přijatými v rámci mezinárodní spolupráce při správě daní jsou tyto:

1. Čl. 26 Modelové smlouvy o zamezení dvojímu zdanění,
2. Čl. 22 Úmluvy o vzájemné správní pomoci v daňových záležitostech,
3. Čl. 3 odst. 7 Dohody mezi Českou republikou a Spojenými státy americkými o zlepšení dodržování daňových předpisů v mezinárodním měřítku a s ohledem na právní předpisy Spojených států amerických o informacích a jejich oznamování obecně známé jako Foreign Account Tax Compliance Act,
4. Čl. 8 Modelové dohody o výměně informací v daňových záležitostech a
5. Čl. 16 směrnice DAC[25] a čl. 55 a 56 nařízení o správní spolupráci v oblasti daně z přidané hodnoty[26] a čl. 28 nařízení o správní spolupráci v oblasti spotřebních daní[27].[28]

24 OBERSON, Xavier. *International exchange of information in tax matters: towards global transparency*. Cheltenham, UK: Edward Elgar Publishing, 2015, s. 80–142. ISBN 978-1-78471-471-0.

25 Směrnice Rady 2011/16/EU ze dne 15. února 2011 o správní spolupráci v oblasti daní a o zrušení směrnice 77/799/EHS, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „směrnice DAC“).

26 Nařízení Rady (EU) č. 904/2010 ze dne 7. října 2010 o správní spolupráci a boji proti podvodům v oblasti daně z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „nařízení o správní spolupráci v oblasti daně z přidané hodnoty“).

27 Nařízení Rady (EU) č. 389/2012 ze dne 2. května 2012 o správní spolupráci v oblasti spotřebních daní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „nařízení o správní spolupráci v oblasti spotřebních daní“).

28 Mezinárodní smlouvy uzavřené mezi Evropskou unií a třetími zeměmi nejsou dále rozebírány, protože jejich ustanovení jsou specifická a vyžadovala by samostatnou analýzu.

Z hlediska vnitrostátního práva jsou pro nakládání s informacemi v rámci mezinárodní spolupráce při správě daní zásadní ustanovení § 22 až 24 ZMSSD.

Cíle těchto systémů jsou v zásadě shodné. Jednotlivé systémy mají za cíl předcházení daňovým únikům, resp. daňovým podvodům, i vyhýbání se daňovým povinnostem, a to zejm. nadnárodními entitami.[29]

3 Analýza právní úpravy nakládání s přijatými informacemi

Vzrůstající komplexnost mezinárodní spolupráce v daňových záležitostech vlivem více na sobě nezávislých systémů vede k tomu, že je obtížné identifikovat v konkrétním případě, jaké všechny právní předpisy se na konkrétní výměnu informací vztahují. Proto je postupováno systematicky tak, že jsou analyzovány prameny mezinárodního práva veřejného, příp. prameny práva Evropské unie a následně vnitrostátní právní úprava, která je obsažena především v ZMSSD, příp. podle zákona č. 280/2008 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, který se použije subsidiárně podle § 3 ZMSSD.

3.1 Právní úprava nakládání s přijatými informacemi v rámci systémů výměny informací v daňových záležitostech

Z ustanovení čl. 26 modelové smlouvy o zamezení dvojímu zdanění v odst. 1 vyplývá omezení možnosti užití informací, a to v tom smyslu, že informace je možné použít za účelem správy daní (nalézací i platební rovina). Modelová smlouva dále požaduje, aby s každou takto nabytou informací bylo zacházeno jako s informací získanou v rámci správy daní podle vnitrostátních právních předpisů, tj. aby byla zachována mlčenlivost, která je zachovávána v rámci správy daní podle daňového řádu. Informace může být zpřístupněna pouze těm osobám nebo orgánům (soudům i orgánům moci výkonné), pro které je tato informace z hlediska stanovení a zaplacení daně nebo z hlediska vymáhání či trestního stíhání relevantní. To platí i pro případy, kdy soud nebo orgán moci výkonné rozhoduje o opravném prostředku nebo vykonává dozor (dohled) v souvislosti s daňovou povinností, se kterou souvisí přijatá informace. Tyto informace mohou být použity

29 OBERSON, Xavier. *International exchange of information in tax matters: towards global transparency*. Cheltenham, UK: Edward Elgar Publishing, 2015, s. 1. ISBN 978-1-78471-471-0.

pouze k těmto účelům a je možné prolomit mlčenlivost pro účely soudního řízení. Informace je dále použitelná i pro jiné účely než pro ty související s prováděním smlouvy o zamezení dvojímu zdanění, pokud je takové použití přijaté informace umožněno právními řády obou smluvních států a zároveň s tímto použitím předávající orgán souhlasí.[30]

Čl. 22 Úmluvy o vzájemné správní pomoci stanoví obdobnou ochranu, jaká je zakotvena ve smlouvách o zamezení dvojímu zdanění. S přijatou informací musí správce daně nakládat stejně, jako by nakládal s jinou informací v rámci správy daní. V případě, že předávající strana požaduje v souladu se svým právním řádem o zachování další ochrany, pak je správce daně, který informaci přijal, povinen dodržet i tyto požadavky na ochranu takové informace. Subjektivní omezení spočívající v tom, kdo a jakým způsobem může nakládat s přijatou informací je vymezeno obdobně, jako je tomu v mezinárodní smlouvě o zamezení dvojího zdanění. Obdobným způsobem jako u smluv o zamezení dvojímu zdanění je upraveno zacházení s informací pro jiné účely než pro daňové, a to v případě, že je možné toto zacházení i podle právního řádu státu, který informaci předal.[31]

Nakládání s informacemi v rámci systému FATCA je také primárně vymezeno mezinárodní smlouvou, a to konkrétně čl. 3 odst. 7 Dohody mezi Českou republikou a Spojenými státy americkými. Tento článek odkazuje na mezinárodní smlouvu o zamezení dvojího zdanění mezi Českou republikou a Spojenými státy americkými z roku 1993, takže na nakládání s informacemi v rámci systému FATCA je obecně možné nahlížet jako na systém výměny informací podle smluv o zamezení dvojího zdanění.[32]

---

30 OECD. Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017. *OECD publishing* [online]. Paris, 2017 [cit. 14. 1. 2017]. ISBN 978-92-64-28795-1. Dostupné z: http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income--and-on-capital-condensed-version-2017_mtc_cond-2017-en

31 Sdělení č. 2/2014 Sb. m. s., Sdělení Ministerstva zahraničních věcí o sjednání Úmluvy o vzájemné správní pomoci v daňových záležitostech ve znění Protokolu z roku 2010, kterým se mění Úmluva o vzájemné správní pomoci v daňových záležitostech.

32 Sdělení č. 72/2014 Sb. m. s., Ministerstva zahraničních věcí o sjednání Dohody mezi Českou republikou a Spojenými státy americkými o zlepšení dodržování daňových předpisů v mezinárodním měřítku a s ohledem na právní předpisy Spojených států amerických o informacích a jejich oznamování obecně známé jako Foreign Account Tax Compliance Act.

Nakládání s informacemi v rámci systému dohod o výměně informací vymezuje čl. 8, který obsahuje obdobnou úpravu, jakou je možno najít v modelové smlouvě o zamezení dvojího zdanění.[33]

Nakládání s informacemi v rámci práva Evropské unie je vymezeno, jak bylo uvedeno výše, ve směrnici DAC, v nařízení o správní spolupráci v oblasti daně z přidané hodnoty a v nařízení o správní spolupráci v oblasti spotřebních daní. Tato ustanovení jsou si podobná a podle nich předané informace jsou služebním tajemstvím. Tyto informace je možné použít pouze v rozsahu daní vymezených právním předpisem. Směrnice DAC obsahuje specifické ustanovení, které říká, že je možné tyto informace použít také pro vyměření a vymáhání daní a cel, které spadají do čl. 2 směrnice Rady 2010/24/EU ze dne 16. března 2010 o vzájemné pomoci při vymáhání pohledávek vyplývajících z daní, poplatků, cel a jiných opatření a pro vyměření a vymáhání povinných příspěvků na sociální zabezpečení. Se souhlasem příslušného orgánu jiného členského státu pak tyto informace mohou být využity i jiným způsobem. S takto předanými informacemi, zprávami, výkazy a jinými dokumenty nebo jejich ověřenými opisy nebo výpisy je pak možné zacházet jako s důkazy, které by byly získány podle vnitrostátního práva členského státu, která tyto informace (a jiné) dožádal.

3.2 Vnitrostátní právní úprava nakládání s informacemi přijatými v rámci mezinárodní spolupráce při správě daní

ZMSSD upravuje nakládání s přijatými informacemi v Hlavě V Podmínky provádění mezinárodní spolupráce Dílu 2 Nakládání s přijatými informacemi. Ustanovení § 22 se věnuje použití přijatých informací, ustanovení § 23 předání informací mezi členskými státy a ustanovení § 24 předání informací se smluvními státy.

Možné použití informací získaných v rámci mezinárodní spolupráce při správě daní je poměrně široké, což vyplývá i z mezinárodněprávních pramenů jednotlivých systémů. V souladu s tímto umožňuje ZMSSD použít získané informace pro zjištění, stanovení nebo zabezpečení úhrady[34] daní,

33 Tax Information Exchange Agreements (TIEAs). *Oecd.org* [online]. France: OECD, 2018 [cit. 14. 01. 2018]. Dostupné z: http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/2082215.pdf

34 Tedy v souladu s cílem správy daní, což odpovídá § 1 odst. 2 daňového řádu, který obsahuje vymezení správy daní.

finančních pohledávek nebo pojistného na sociální zabezpečení a pojistného na veřejné zdravotní pojištění.[35] Toto vymezení odpovídá účelu mezinárodní spolupráce při správě daní, protože všechny tři tyto pojmy spadají do oblasti příjmů veřejných rozpočtů, na které se tato mezinárodní spolupráce zaměřuje.

Informace získané v rámci mezinárodní spolupráce při správě daní však mohou být použity také pro účely správního řízení, soudního řízení, nebo v souvislosti s trestním řízením, pokud se týkají porušení daňových předpisů.[36] Vzniká otázka, co přesně se rozumí pod pojmem soudní řízení, nicméně lze se i s ohledem na důvodovou zprávu domnívat, že se tím rozumí jakékoli řízení před soudem, přičemž zvláštní úprava se pak vztahuje na trestní řízení, a to zejména s ohledem na skutečnost, že použití takto získaných informací jako důkazních prostředků je možné pouze se souhlasem zahraničního soudu nebo obdobného orgánu, který má pravomoc tento souhlas udělit.[37] Kontaktní místo[38] je povinno udělit na žádost kontaktního místa jiného státu souhlas s užitím poskytnutých informací i jiným způsobem, než je uveden v ZMSSD, pokud jsou použity k obdobnému účelu v souladu s právními předpisy České republiky.[39] Zrcadlově obdobné platí i pro kontaktní místo nebo jiný orgán veřejné moci, který může využívat obdobné informace v souladu s právními předpisy České republiky, než jaké jsou uvedeny v § 22 odst. 1 a 2 ZMSSD.[40] Poslední odstavec § 22 je transpoziční úprava, která v souladu s výše uvedeným umožňuje to, aby důkazní prostředek získaný v rámci mezinárodní spolupráce mohly být využit i jako důkazní prostředek v rámci správy daní.

Předáním informací mezi členskými státy se ve smyslu rozumí situace, kdy kontaktní místo získá informace, které mohou mít význam pro účely vymezené v § 22 odst. 1 a 2 ZMSSD jiného členského státu.[41]

---

35 Ustanovení § 22 odst. 1 ZMSSD.
36 Ustanovení § 22 odst. 2 ZMSSD.
37 Důvodová zpráva k vládnímu návrhu zákona o mezinárodní spolupráci při správě daní (sněmovní tisk č. 768). *Poslanecká sněmovna.* 6. volební období, 2010–2013, s. 42–43.
38 Ustanovení § 5 ZMSSD.
39 Ustanovení § 22 odst. 3 ZMSSD.
40 Ustanovení § 22 odst. 4 ZMSSD.
41 Ustanovení § 23 ZMSSD.

Předáním informací se smluvními a dalšími státy je obdobné předání informací mezi členskými státy, akorát se jedná o vztahy se státy, na které se použije mezinárodní smlouva na místo právního předpisu Evropské unie.[42]

4 Závěr

Z výše uvedeného vyplývá, že právní úprava nakládání s přijatými informacemi v rámci mezinárodní spolupráce při správě daní je v souladu s cíli této mezinárodní spolupráce nastavena tak, aby bylo možné nejen daň, finanční pohledávku nebo pojistné na sociální zabezpečení a pojistné na veřejné zdravotní pojištění zjistit, stanovit a případně zabezpečit jeho úhradu, ale zároveň použít i jiných prostředků k zajištění toho, aby byly dodrženy další povinnosti související s daňovými povinnostmi, resp. mohla být vymáhána i jiná pravidla (např. v rámci trestního práva). Institut předávání informací je pak vhodný z důvodu posílení mezinárodní spolupráce, který ovšem klade větší nároky na jednotlivá kontaktní místa.

Literature

OBERSON, Xavier. *International exchange of information in tax matters: towards global transparency*. Cheltenham, UK: Edward Elgar Publishing, 2015. ISBN 978-1-78471-471-0.

OECD. Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017. *OECD publishing* [online]. Paris, 2017 [cit. 14. 01. 2017]. ISBN 978-92-64-28795-1. Dostupné z: http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017_mtc_cond-2017-en

Sdělení č. 2/2014 Sb. m. s., Sdělení Ministerstva zahraničních věcí o sjednání Úmluvy o vzájemné správní pomoci v daňových záležitostech ve znění Protokolu z roku 2010, kterým se mění Úmluva o vzájemné správní pomoci v daňových záležitostech.

Sdělení č. 72/2014 Sb. m. s., Ministerstva zahraničních věcí o sjednání Dohody mezi Českou republikou a Spojenými státy americkými o zlepšení dodržování daňových předpisů v mezinárodním měřítku a s ohledem na právní předpisy Spojených států amerických o informacích a jejich oznamování obecně známé jako Foreign Account Tax Compliance Act.

42 Ustanovení § 24 ZMSSD.

Tax Information Exchange Agreements (TIEAs). *Oecd.org* [online]. France: OECD, 2018 [cit. 14. 01. 2018]. Dostupné z: http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/2082215.pdf

TULÁČEK, Michal. Nakládání s informacemi vyměňovanými při mezinárodní spolupráci při správě daní. *Acta Universitatis Carolinae Iuridica*, 2018. ISSN 0323-0619.

VANČUROVÁ, Alena. *Zdanění osobních příjmů*. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2013, 428 s. ISBN 978-80-7478-388-3.

Kontakt – e-mail

hrdlicl@prf.cuni.cz

Porušení rozpočtové kázně

Michal Liška

Právnická fakulta, Masarykova univerzita, Česká republika

Abstract in original language

Porušení rozpočtové kázně je velmi aktuálním problémem nejenom moci výkonné, ale také soudní. V aplikační praxi se na odvody, které nejsou ničím jiným než daní dle daňového řádu hledí velmi odlišně než na daně ostatní. Zvláště pak je patrné judikaturní odlišování poskytování výhody v podobě odečitatelné položky na vědu a výzkum a dotací ze strukturálních fondů či státního rozpočtu. Hypotézou tohoto článku tedy bude otázka: Proč soudnictví přistupuje k dotacím v podobě výzkumu a vývoje způsobem odlišným než k dotacím v režimu § 44 zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „velká rozpočtová pravidla“)?

Keywords in original language

Porušení rozpočtové kázně; Proporcionalita; Strukturální fondy.

Abstract

Violation of budgetary discipline is a very hot issue not only in the executive but also in the judiciary. In application practice - levies that are nothing but taxes under the Tax Code look very differently to other taxes. In particular, it is clear that the granting of an advantage in the form of tax aid for the science and research and subsidies from the Structural Funds or the state budget is obvious. The hypothesis of this article will therefore be the question: Why does the judiciary approach subsidies in the form of research and development in a way different from the subsidies under § 44 of Act No. 218/2000 Coll., on budgetary rules, as amended (hereinafter “velká rozpočtová pravidla”)?

Keywords

Breach of Budgetary Discipline; Proportionality; Structural funds.

1 Úvod

Sluší se, zprvu vymezit pojem dotace, který se line napříč celou statí, přičemž dotací se ve smyslu § 3 písm. a) zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla), ve znění pozdějších předpisů, rozumí „*peněžní prostředky poskytované ze státního rozpočtu, státních finančních aktiv nebo Národního fondu právnickým nebo fyzickým osobám na určitý stanovený účel*“[1]. Odborná právní veřejnost pak pojímá dotace spíše jako všeobecné, bez stanoveného účelu.[2]

Krom dotací rozpočtová pravidla v § 3 písm. b) hovoří o institutu obdobného ražení – návratné finanční výpomoci. Touto se se rozumí prostředky státního rozpočtu, státních finančních aktiv nebo Národního fondu poskytnuté, nestanoví-li zvláštní zákon jinak, bezúročně právnickým nebo fyzickým osobám na stanovený účel, které je povinen jejich příjemce vrátit do státního rozpočtu, státních finančních aktiv nebo Národního fondu.

Zásadní rozdíl ve variabilitě vlastnictví těchto veřejných finančních prostředků vystihuje Havlan.[3]

Pohled na podporu v podobě dotací (státní subvence) se napříč způsoby smýšlení liší. Spotřebitelé je vnímají jako faktor snižování/zvyšování cen, ekonomové na ně v tradičním pojetí nahlížejí jako na státní intervenci keynesiánského charakteru[4], právníci jako na jednání státu, které může být dovolené či nedovolené[5] apod. Právnický pohled, o kterém pojednává tento článek, velmi vhodně ekonomicky vystihuje autorský kolektiv kolem Jurčíka[6] slovy: „*Základním principem fungování jednotného trhu je hodnocení jakékoliv veřejné podpory ze strany státu jako narušující soutěž a konkurenční prostředí,*

1 GROSSOVÁ, Marie Emilie. *Finanční právo se zaměřením na daňové právo*. 1. vyd. Ostrava: KEY Publishing, s. r. o., Brno, 2008, 177 s., s. 14. ISBN 978-80-87071-77-9.

2 Srov. BAKEŠ, Milan, Marie KARFÍKOVÁ, Petr KOTÁB a Hana MARKOVÁ. *Finanční právo*. 6. vyd. Praha: C. H. Beck, 2012, 519 s., s. 113. ISBN 978-80-7400-440-7.

3 Srov. HAVLAN, Petr. *Veřejný majetek*. 3. vyd. Brno: Masarykova univerzita, 2016, Učebnice Právnické fakulty MU, s. 39. ISBN 978-80-210-8333-2.

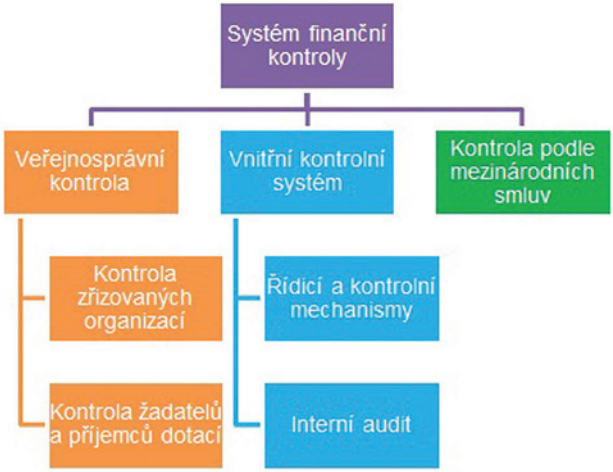
4 Srov. JUREČKA, Václav a kol. *Makroekonomie*. Praha: Grada, 2010, Expert (Grada), s. 53. ISBN 978-80-247-3258-9.

5 Například čl. 174 an. či 107 až 109 Smlouvy o fungování Evropské unie (bývalé čl. 87–89 Smlouvy o Evropském společenství).

6 JURČÍK, Radek a kol. *Právní úprava veřejné podpory v České republice včetně úplného znění zákona o veřejné podpoře s komentářem a související judikatury*. 1. vyd. Praha: LINDE nakladatelství, s. r. o., 2001, s. 88.

a tedy v zásadě je poskytování veřejné podpory zakázáno. Za slučitelnou je považována pouze veřejná podpora napomáhající realizaci některých cílů Společenství, pokud její pozitivní dopady převýší negativní dopad na tržní prostředí."

Přerozdělování finančních prostředků ze státního rozpočtu podléhá v České republice jednotnému systému nastavenému zákonem č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole ve veřejné správě a o změně některých zákonů (zákon o finanční kontrole), ve znění pozdějších předpisů[7]. Jedná se o systém finanční kontroly:



Zdroj: http://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/kontrola-verejnych-financi/zakladni-informace [cit. 14. 01. 2018].

7 Autor pouze na okraj připomíná, že se připravuje zbrusu nový zákon, který by měl přinést především větší flexibilitu v rámci vnitřní kontroly. Kromě velkých rozpočtových pravidel (zákon č. 218/2000 Sb.) spadá do legislativního rámce kontroly rozpočetnictví v Čechách, na Moravě a ve Slezsku především: kontrolní řád (zákon č. 255/2012 Sb.), malá rozpočtová pravidla (zákon č. 250/2000 Sb.) či zákon o NKÚ (zákon č. 166/1993 Sb.).

Finanční prostředky čerpané a přerozdělované ze „strukturálních fondů“[8] podléhají taktéž auditu a kontrole, avšak od těch státních se značně liší. Zásadní odlišnost spočívá v následcích porušení rozpočtové kázně na státní rozpočet. Správní soudnictví pak problém různých nuancí v porušování rozpočtové kázně ad hoc rozsekává jako příslovečný Gordický uzel.[9]

2 Porušení rozpočtové kázně

Porušení rozpočtové kázně je vymezeno v ustanovení § 44 velkých rozpočtových pravidel. Jedná se o variaci situací, přičemž především jde o neoprávněné použití či zadržení veřejných peněžních prostředků či porušení povinností stanovených při nakládání s nimi (jde i o povinnosti smluvní).

2.1 Následky porušení podmínek pro čerpání dotace

Teoreticky je možné vydělit tři následky zjištění pochybení – nevyplacení dotace, odnětí dotace a porušení rozpočtové kázně včetně penále. Z hlediska času můžeme následky porušení dotačních pravidel na následky ex-ante a ex-post vyplacení dotace.

Výše uvedené má velký význam pro státní rozpočet České republiky, neboť zjištění nesrovnalosti[10] u dotace vyplácené (poskytované) z evropských fondů zpětně dojde k zastavení procesu a ke spoludotování či dotování konkrétní věci z unijních peněz nedojde. Státnímu rozpočtu, který „hájí“ finanční správa, tak nezůstane, než si neposkytnuté peněžní prostředky „vybrat“ na příjemci dotace především formou odvodu.

2.2 Evropský dotační systém v ČR

„Evropské peněžní prostředky“ se poskytují skrze dosti komplikovaný systém s množstvím kontrolních prvků.

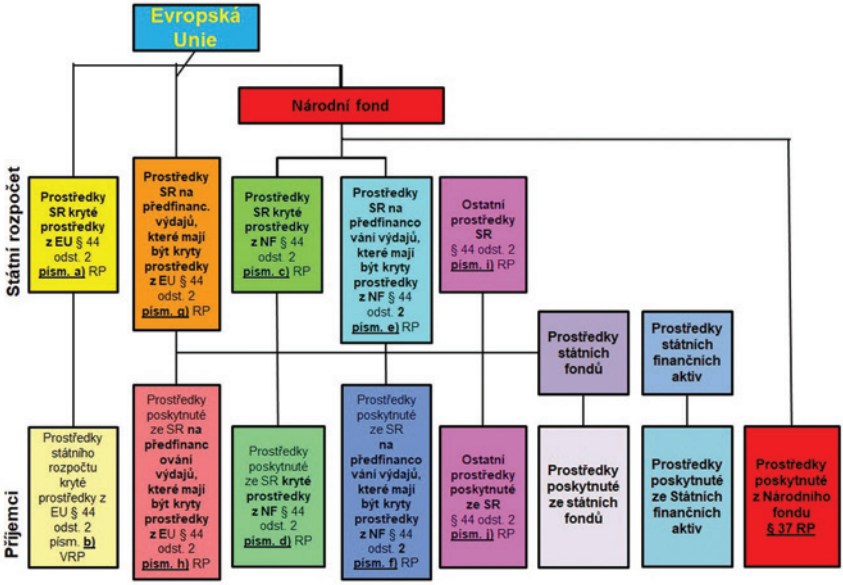
---

8 Blíže MARKOVÁ, Hana a Radim BOHÁČ. *Rozpočtové právo*. 1. vyd. Praha: C. H. Beck, 2007, s. 159.

9 Řešení ohledně proporcionality ukládání odvodu za porušení rozpočtové kázně již začátkem roku našlo své místo ve spisových značkách počínajících písmeny RS [cit. 14. 1. 2018]. Dostupné z: http://nssoud.cz/main2col.aspx?cls=RozsirenySenat & ros_id=260 & menu=268

10 Srov. Metodický pokyn finančních toků Metodický pokyn finančních toků programů spolufinancovaných z Evropských strukturálních fondů, Fondu soudržnosti a Evropského námořního a rybářského fondu na programové období 2014–2020 (vydaný odborem Národní fond MF).

Graficky lze tento systém znázornit takto:



Zdroj: Finanční správa ČR.

Takto spletitý systém si vyžaduje i poněkud obsáhlejší kontrolní legislativu. Tuto lze demonstrovat i tímto neúplným výčtem: nařízení Evropského parlamentu a Rady č. 966/2012; nařízení Evropského parlamentu a Rady č. 1303/2013; nařízení Evropského parlamentu a Rady č. 1299/2013; nařízení Evropského parlamentu a Rady č. 1300/2013; nařízení Evropského parlamentu a Rady č. 1301/2013; nařízení Evropského parlamentu a Rady č. 1302/2013; nařízení Evropského parlamentu a Rady č. 1304/2013; nařízení Evropského parlamentu a Rady č. 1305/2013; nařízení Evropského parlamentu a Rady č. 1306/2013; nařízení Evropského parlamentu a Rady č. 508/2014; nařízení Komise č. 1407/2013; nařízení Komise č. 1408/2013; nařízení Komise č. 360/2012; rozhodnutí Komise ze dne 20. 12. 2011 o použití čl. 106 odst. 2 Smlouvy o fungování EU na státní podporu ve formě vyrovnávací platby za závazek veřejné služby udělené určitým podnikům pověřeným poskytováním služeb obecného hospodářského

zájmu; nařízení Komise č. 651/2014; nařízení Komise č. 480/2014; nařízení Komise č. 215/2014; nařízení Komise č. 809/2014; nařízení Komise č. 640/2014; nařízení Komise č. 908/2014; nařízení Komise č. 907/2014.

2.3 Nesrovnalosti

Kontrola nesrovnalostí se děje v rámci výše uvedených systému a navíc ve všech fázích poskytování dotace, tedy od Evropské Komise přes platební a certifikační orgány do řídících orgánů či organizačních složek státu až k příjemci dotace, případně ještě skrze zprostředkovatele.

V takto rozvitém a víceúrovňovém systému s desítkami kontrolních institucí/orgánů může nesrovnalost vzniknout snadno. K profinancování dotace do státního rozpočtu však nedojde rozhodnutím pravomocným, ale toliko na základě předběžné ohlášky výskytu nesrovnalosti, která může být i čistě formálního charakteru.

Státní rozpočet tak vždy přijde o „peníze z EU", přičemž o osudu daňového subjektu (žadatele dotace) se rozhodne až v rámci řízení před finanční správou a případně soudem.

Právě na tomto místě si autor dovolí lehkou odbočku k hodnotám, které chrání daňové subjekty (účastníky řízení) stejně jako základ práva samotného – formálním hodnotám práva.

2.4 Formální hodnoty práva

„*Každý ví co je to právo, uspokojivě to definovat však nedokáže nikdo*"[11]. Na myšlenku svatého Augustina reaguje, pro současnou společnost příznačně, R. Zippelius v úvodu svého díla Das Wesen des Rechts, kde proklamuje, že „[k] *tomu aby ve svém světě objevil právo, vůbec nepotřebuje znát a priori určený pojem práva.*"[12] Není však správné, aby systém vůli všech nutící k určitým krokům byl nejenom objevitelný, ale také definovatelný, resp. pochopitelný? Lidský život je z velké části, ne-li celý, prostoupen a ovládán právem. Právo je dle klasiků zmítáno nekonečnou válkou mezi třemi veličina – účely práva – spravedlností, právní jistotou a účelností[13]. Fakticky se hlavní boj vede mezi individuálními zájmy spravedlnosti jednotlivce a obecným blahem reprezentovaným účelností

11 KNAPP, Viktor. *Teorie práva.* 1. vyd. Praha: C. H. Beck, 1995, s. 42.
12 Zippelius, Reinhold, *Das Wesen des Rechts.* 2. ed. Munchen: C. H. Beck, 1969.
13 Blíže RADBRUCH, Gustav. *O napětí mezi účely práva.* Praha: Wolters Kluwer, 2012, s. 31.

v podobě efektivního a rozumného uspořádání věcí pro dosažení obecného blaha[14]. Právní jistota v ruku v ruce s testem proporcionality v ad hoc případech vyvažují tento boj.

Test proporcionality se v daňovém právu použije pouze velice omezeně[15] a tak hlavním rozhodčím v klání mezi spravedlností zájmy jednotlivce a obecným zájmem zůstává právní jistota. Ta vychází z praktické možnosti plánovat a předvídat následky svých budoucích činů.[16] Předvídatelnost v této nejčistší podobě nachází místo v právu již od nepaměti, přesto je samotná právní jistota je spojena až s právním státem.[17] Německá právní filosofie a teorie 19. století stavící pevné budoucí základy pro Rechstaat, tedy reálně aplikovatelné a prakticky vynutitelné právo, klade důraz na formální kvalitu práva, ze které mohlo být dosaženo spravedlnosti obsahu práva.

Pro účely této eseje poslouží Jheringovo pojetí dodržování formálních hodnot práva. Formální hodnoty práva shledával za neoddělitelnou součást demokratického právního státu, neboť bez těchto by nebyla zaručena samotná existenci práva, především pak jeho akceptace a aplikovatelnost.[18] Právo pro vlastní bytí (právem) obsahuje určité imanentní (se svou povahou nezbytně svázané) hodnoty: řádu, předvídatelnosti, svobody od arbitrárnosti, právní rovnosti či právní jistoty.[19]

Tyto hodnoty v aplikačním (živém) právu okrajově zmiňuje kupříkladu Ústavní soud ve svém posledním „daňovém nálezu" (nález ÚS ze dne 8. 8. 2017, sp. zn. Pl. ÚS 9/15), konkrétně v myšlenkové sekvenci věnované řádné podobě daňových předpisů. Daňové předpisy „*by totiž zároveň měly být dostatečně* **určité, srozumitelné a uplatnitelné v praxi** *(a to jak daňovými poplatníky, tak i orgány finanční správy). Potřeba praktické uplatnitelnosti těchto předpisů se projevuje v tom, že znaky jednotlivých konstrukčních prvků daně může zákonodárce přiměřeně typizovat a paušalizovat.*" Požadavky na právo jsou v nálezu

14 RADBRUCH, Gustav. *Rechtsphilosophie, Studienausgabe, herausgegeben von Ralf Dreier und Stanley L. Paulson*. 2. ed. Heidelberg: C. F. Müller, 2003, s. 216.

15 Srov. plenární nález Ústavního soudu ze dne 21. 4. 2009, sp. zn. Pl. ÚS 29/08.

16 Viz RAZ, Joseph. *The Morality of Freedom Clarendon*. Clarendon Press, 1986, 434 s.

17 Ještě císař Ferdinand I používal latinské úsloví „Fiat iustitia, pereat mundus" v neironickém hávu.

18 Srov. JHERING, Rudolph von. *Der Zweck im Recht*. 2. ed. Leipzig Breitkopf & Härtel, 1883.

19 SUMMERS, Robert Samuel. *Essays in Legal Theory*. Dordrecht - Boston - London: Kluwer Publishing, 2013, s. 30.

Ústavního soudu inspirovány prakticitou práva.[20] Určitost práva daňového naráží na jeho nemožnost dotvoření jinak, než formou zákona či na základě zákona. Srozumitelnost[21] práva je v právu daňovém střežena zejména principem in dubio pro mitius. Poslední požadavek je dosti neurčitý a právní praxí spíše neprobádaný, přestože stojí na stejných základech jako samotná vykonatelnost práva.[22]

2.5 Základní povinnosti při hospodaření s veřejným majetkem

Organizační složky státu, jakož i jiné subjekty spadající do režimu zákona č. 219/2000 Sb., o majetku České republiky a jejím vystupování v právních vztazích, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o majetku státu"), jsou při hospodaření se svěřeným veřejným majetkem povinny dodržovat základní povinnosti, které někteří autoři přímo označují za zásady[23].

Porušení rozpočtových pravidel, však nesouvisí, resp. se vůbec neodvíjí od porušení některé ze základních povinností při hospodaření s veřejným majetkem. Ať již ve věci *ALEMA Lanškroun* ze dne 30. 3. 2017, č. j. 2 Afs 142/2016-32 či ve věci *obec Vojníkov* ze dne 14. 7. 2017, č. j. 2 Afs 208/2016-52 Nejvyšší správní soud napětí mezi řádným hospodařením s veřejným majetkem a porušením rozpočtové kázně vyhodnotil ve prospěch řádnosti hospodaření, bohužel v rozporu se zákonem[24].

20 O této se mnohé pojednává v polské právní teorii.

21 V angloamerickém světě se kritérium srozumitelnosti dlouhodobě přímo spojuje s porozuměním právního textu a toho co vlastně zákonodárce daným myslel občanem označeným jako „person of common or ordinary understanding". Blíže případ ve věci *Merrill v. Everett*, 38 Conn. 40, Connecticut Supreme Court (1871).

22 Uplatnitelnost práva v praxi vychází z podmínky právního státu formovaného vůli většiny. Pokud by právo nebylo uplatnitelné v praxi, nejenom pro nemožnost reálného výkonu zakotvených povinností, ale především pro společenskou neakceptovatelnost svého obsahu, nejednalo by se vůbec o právo, kromě případů obsoletních norem.

23 Vesecká hovoří o těchto 5 zásadách: 1. zásada hospodárného a účelného využívání majetku státu k plnění funkcí státu a k výkonu stanovených činností, 2. zásada vedení majetku v účetnictví a provádění jeho inventarizace, 3. zásada péče o zachování majetku a jeho údržba, 4. zásada ochrany majetku a uplatňování všech právních prostředků k hájení práv státu jako vlastníka, 5. zásada rozhodnout o nepotřebnosti majetku a naložit s ním způsoby a za podmínek stanovených zákonem. Blíže VESECKÁ, Renata. K některým otázkám finanční správy organizační složky státu – demonstrováno na příkladu státního zastupitelství. In: *Dny práva – 2009 – Days of Law: the Conference Proceedings*, 1. vyd. Brno: Masarykova univerzita, 2009. ISBN 978-80-210-4990-1.

24 Autor má za to, že i formální pochybení je porušením rozpočtové kázně, přičemž až výše odvodu za toto porušení je projevem proporcionality zohledňující všechny skutkové okolnosti případu a jeho dopady.

2.6 Judikaturní pojetí

Je známou skutečností, že posuzování porušení zákonných podmínek pro poskytnutí odčitatelné položky na vědu a výzkum ve smyslu § 34 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů"), ze strany soudu je velmi striktní, ostatně jako posuzování ostatních daňových zvýhodnění. I menší formální pochybení končí nemožností uplatnit si tuto daňovou výhodu.[25] Na daňové zvýhodnění není nárok, obdobně jako i na přiznání dotace.

V případě porušení rozpočtové kázně však soudy od striktního odnímání plné výše dotace odcházejí. V rozsudku ze dne 12. 3. 2015, č. j. 9 As 122/2014-34 dokonce Nejvyšší správní soud navázal na svou judikaturu a dospěl k závěru, že „*jakékoli porušení příslušné povinnosti související s poskytnutím dotace ještě bez dalšího nepředstavuje neoprávněné použití prostředků dotace, které musí být vráceno zpět do veřejného rozpočtu, přičemž při hodnocen tohoto porušení je třeba vždy přihlížet k účelu dotace a smyslu právní úpravy poskytování dotací z veřejných rozpočtů, viz bod [56] rozsudku ze dne 10. 10. 2014, č. j. 4 As 117/2014-39. V citovaném rozsudku Nejvyšší správní soud shledal, že v tehdy řešeném případě došlo k porušení podmínek, za nichž byla dotace poskytnuta (viz body [38] až [41] daného rozsudku), nicméně povaha tohoto porušení neumožňovala, aby za ně byl uložen odvod za porušení rozpočtové kázně.*" Je tomu tak, neboť je-li již dotace poskytnuta, hledí se na ní spíše právě jako na veřejný majetek, který podléhá pravidlům pro hospodaření s ním.

Zásadní odlišností mezi oběma „podporami" je i rozsah zákonné úpravy. Odčitatelná položka na vědu a výzkum je normována pár ustanoveními zákona o daních z příjmů, kdežto porušení rozpočtové kázně a všechny souvislosti poskytování dotací jsou obsaženy na desítkách tisíc stran závazných právních textů.

3 Evropský rozměr problému

Neposkytování finančních prostředků Evropskou unii bez toho aniž by se vyčkalo pravomocného či alespoň předběžného řešení ze strany finanční správy, bohužel pouze směřuje k tomu, že soud bude správně trvat

25 Srov. SNOPKOVÁ Petra. In: RADVAN, Michal a Petr MRKÝVKA. *Důchodové daně*. Brno: Masarykova univerzita, 2016, Spisy Právnické fakulty Masarykovy univerzity. ISBN 978-80-210-8395-0. Dostupné také z: https://science.law.muni.cz/knihy/monografie/Radvan_Duchodove_dane.pdf

na odvodu v proporcionální výši[26], ale finanční správa bude stále vedena snahou trestat za ztrátu státního rozpočtu ve výši 100 % poskytnuté dotace. Ačkoliv je dodržen cíl, kterého se má odčitatelnou položkou na podporu výzkumu a vývoje dosáhnout, státním rozpočtem, ze kterého se finanční prostředky odeberou, aniž by záleželo na charakteru pochybení, je právě rozpočet daňového subjektu.[27] Právě v tomto spatřuje fiskus důvod k tomu, aby k porušení rozpočtové kázně přistupoval stejně jako k posouzení oprávněnosti odčitatelné položky od základu daně. Soud se proto snaží chránit daňový subjekt před přenesením přímých důsledků ohlášení nesrovnalostí ze státního rozpočtu na daňový subjekt, neboť se v řadě případů jedná o naprosto marginální pochybení, která jsou s důsledky neposkytnutí dotace, na které jsou subjekty často existenčně závislé, nesouměřitelná.

4 Závěr

Řešení daného problému není v moci soudní ani finanční správy, problémem je striktně preventivní řešení Evropské komise u zjištění nepotvrzených nesrovnalosti v rámci poskytování dotací. Judikatura Nejvyššího správního soudu přistupuje k dotacím a daňovým výhodám dosti odlišně, určitý racionální základ pro toto chování zde je – finanční správa se snaží zhojit na daňových subjektech a ohlášené nesrovnalosti dotáhnout do konce. Soud zde v řadě případů proto musí zatáhnout za záchrannou brzdu, poukázat na formální hodnoty práva, které chrání lidské bytosti před neracionálním bobtnáním a složitostí právní úpravy. V systému multiúrovňových kontrol nemůže být poslední článek ten, kdo nese odpovědnost za formální nedostatky celého systému – rozpočetnictví slouží věcem veřejným, nejedná se o daň z přidané hodnoty[28].

Autor proto navrhuje, aby se do budoucna poskytování dělo buďto až ex post, a nedocházelo tím k předfinancování daných projektů. Výsledný návrh sice nepovede k stoprocentnímu výsledku – odvody budou vyměřovány i nadále, ale sníží se riziko nacházení nesrovnalostí formálního charakteru související s počátkem čerpání dotace, při níž hraje roli i nezkušenost jednotlivých řešitelů.

26 Srov. usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 11. 2017, č. j. 1 Afs 291/2017-23.

27 Judikatura Nejvyššího správního soudu je přesto trochu méně formalistická nežli postup Evropské komise při zjištění nesrovnalosti. Přesto srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2014, č. j. 7 Afs 39/2014-48 (následně potvrzeného nálezem Ústavního soudu ze dne 11. 8. 2015, sp. zn. I. ÚS 3566/2014).

28 U daně z přidané hodnoty konečné navýšení ceny vždy zaplatí poslední článek – spotřebitel.

Literature

HAVLAN, Petr. *Veřejný majetek*. 3. vyd. Brno: Masarykova univerzita, 2016, Učebnice Právnické fakulty MU, 162 s. ISBN 978-80-210-8333-2.

Von JHERING, Rudolph. *Der Zweck im Recht*. 2. ed. Leipzig: Breitkopf & Härtel, 1883.

JURČÍK, Radek a kol. *Právní úprava veřejné podpory v České republice včetně úplného znění zákona o veřejné podpoře s komentářem a související judikatury*. 1. vyd. Praha: LINDE nakladatelství, s. r. o., 2001, 210 s. ISBN 80-86131-28-9.

JUREČKA, Václav a kol. *Makroekonomie*. Praha: Grada, 2010, Expert (Grada), 332 s. ISBN 978-80-247-3258-9.

KNAPP, Viktor. *Teorie práva*. 1. vyd. Praha: C. H. Beck, 1995, 247 s.

MARKOVÁ, Hana a Radim BOHÁČ. *Rozpočtové právo*. 1. vyd. Praha: C. H. Beck, 2007, 264 s. ISBN 978-80-7179-551-3.

MATUŠKOVÁ, Tereza. *Praktické problémy čerpání dotací se zaměřením na kontrolu, postih a obranu příjemce dotace*. 2016. Dostupné také z: http://is.muni.cz/th/322244/pravf_r/

RADBRUCH, Gustav. *O napětí mezi účely práva*. Praha: Wolters Kluwer, 2012. ISBN 978-80-7357-919-7.

RADBRUCH, Gustav. *Rechtsphilosophie, Studienausgabe, herausgegeben von Ralf Dreier und Stanley L. Paulson*. 2. ed. Heidelberg: C. F. Müller, 2003, s. 216. ISBN 978-3-8114-5349-4.

RAZ, Joseph. *The Morality of Freedom Clarendon*. Clarendon Press, 1986, 434 s. ISBN 978-01-9151-996-3.

SNOPKOVÁ Petra. In: RADVAN, Michal a Petr MRKÝVKA. *Důchodové daně*. Brno: Masarykova univerzita, 2016, Spisy Právnické fakulty Masarykovy univerzity. ISBN 978-80-210-8395-0. Dostupné také z: https://science.law.muni.cz/knihy/monografie/Radvan_Duchodove_dane.pdf

SUMMERS, Robert Samuel. *Essays in Legal Theory*. Dordrecht - Boston - London: Kluwer Publishing, 2013, 445 s.

ZIPPELIUS, Reinhold. *Das Wesen des Rechts*. 2. ed. Munchen: C. H. Beck, 1969.

Contact – e-mail

Michal.Liska@law.muni.cz

Vplyv kolaboratívnej ekonomiky na podnikateľské prostredie

Hana Magurová, Andrea Slezáková

Obchodná fakulta, Ekonomická univerzita v Bratislave, Slovenská republika

Abstract in original language

Kolaboratívna ekonomika zmenila zaužívaný spôsob poskytovania tovarov a služieb. Ide o obchodný model, ktorý využíva online (digitálne) platformy pre dočasné zdieľanie tovarov a služieb. Tie sú poskytované najmä nepodnikateľmi (súkromnými osobami). Autorky článku charakterizujú kolaboratívnu ekonomiku a zamýšľajú sa nad vplyvom kolaboratívnej ekonomiky na podnikateľské prostredie a právo v cestovnom ruchu.

Keywords in original language

Kolaboratívna ekonomika; hospodárska súťaž; platforma; právo v cestovnom ruchu.

Abstract

Collaborative economy has changed casual form of providing goods and services. It is a business model, which uses online (digital) platforms for temporary sharing of goods and services. They are usually provided by non-businessmen (private individuals). The authors characterise collaborative economy and thinking on the influence of collaborative economy to business's background and travel law.

Keywords

Collaborative Economy; Business Competition; Platform; Travel Law.

1 Úvod

Podľa článku 55 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky[1] **sa hospodárstvo** Slovenskej republiky **zakladá na princípoch sociálne a ekologicky orien-**

[1] Zákon č. 460/1992 Zb. Ústava Slovenskej republiky v znení neskorších predpisov.

tovanej trhovej ekonomiky. Článok 55 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky zakotvuje **ochranu a podporu hospodárskej súťaže**, ktorú podrobnejšie upravuje Obchodný zákonník[2] a zákon o ochrane hospodárskej súťaže[3].

V rámci práva v cestovnom ruchu sme sa pri využívaní určitých zmluvných typov v praxi (napr. zmluvy o ubytovaní, zmluvy o preprave osôb a pod.) stretli s globálnym fenoménom – kolaboratívnou ekonomikou. Tá predstavuje **osobitný obchodný model, ktorý narúša stereotyp spotrebiteľsko-dodávateľských vzťahov**. V súvislosti s kolaboratívnou ekonomikou **sa vynárajú otázky** o hraniciach zdravej hospodárskej súťaže, ako aj iné súvisiace otázky, a to nielen na národnej, ale aj európskej úrovni. Ide najmä o hľadanie rovnováhy medzi slobodu podnikania, ochranou spotrebiteľa, inováciami a kreativitou, pričom právna regulácia de facto „dobieha" aktuálny stav v spoločnosti.

2 Pojem kolaboratívna ekonomika

Kolaboratívna ekonomika je relatívne **novu ekonomikou, resp. novou ekonomickou paradigmou**. Americký časopis The Time už v roku 2011 proklamoval, že ide o rýchlo a neustále sa **rozrastajúci fenomén**, ktorý zmení svet.[4] S daným tvrdením sa stotožnila aj Európska komisia, keďže ním obhajovala skutočnosť, že univerzálne používaná definícia kolaboratívnej ekonomiky v rámci Európskej únie neexistuje. **Definícia kolaboratívnej ekonomiky sa totiž vyvíja tak, ako aj samotná kolaboratívna ekonomika**.

Fenomén kolaboratívnej ekonomiky reflektuje skutočnosť, že v dnešnej dobe ľudia nepotrebujú vlastniť, postačuje im tovary a služby zdieľať. Rozvinul sa najmä po ekonomickej kríze v roku 2008, nakoľko ponúkol možnosť „privyrobiť si".

Kolaboratívna ekonomika je **založená na využívaní online (digitálnych) platforiem pre dočasné** zdieľanie, prenájom alebo výmenu **tovaru** (napr. motorové vozidlá, ošatenie) **alebo služieb** (napr. ubytovanie, doprava,

2 Zákon č. 513/1991 Zb. Obchodný zákonník v znení neskorších predpisov.

3 Zákon č. 136/2001 Z.z. o ochrane hospodárskej súťaže a o zmene a doplnení zákona Slovenskej národnej rady č. 347/1990 Zb. o organizácii ministerstiev a ostatných ústredných orgánov štátnej správy Slovenskej republiky v znení neskorších predpisov.

4 CAUFFMAN, C. a J. SMITS. The Sharing Economy and the Law: Food for European Lawyers. In: *Maastricht Journal of European and Comparative Law,* 2016, Vol. 23, pp. 903–907 [cit. 14. 1. 2018]. Dostupné na https://ssrn.com/abstract=2925779

kancelárske priestory, finančné služby, pracovná sila). Tým dochádza ku narušeniu tradičného vzťahu medzi dodávateľom a spotrebiteľom. V „čistej" kolaboratívnej ekonomike totiž **vzniká vzťah medzi spotrebiteľmi navzájom (peer-to-peer)**. Predstavuje obchodný model, v rámci ktorého sú „*obchodné činnosti podporené kolaboratívnymi platformami vytvárajúcimi otvorený trh pre dočasné využívanie tovarov a služieb, ktoré sú často poskytované súkromnými osobami*."[5] Zahŕňa tri kategórie subjektov, a to:

a) **poskytovateľov tovarov a služieb**,
b) **používateľov tovarov a služieb**,
c) **online (digitálne) platformy**, ktoré sú sprostredkovateľmi tovarov a služieb medzi poskytovateľmi a používateľmi tovarov a služieb, pretože online spájajú poskytovateľov a používateľov tovarov a služieb. Poskytujú tak priestor na ich stretnutie a zjednodušujú ich vzájomné transakcie. Ako typický príklad platforiem sa zvykne uvádzať alternatíva taxislužieb Uber[6], prenajímanie ubytovacích zariadení prostredníctvom Airbnb (ktorá ale nehnuteľnosti nevlastní)[7], alebo osobné pôžičky prostredníctvom Lendingclub[8].

Podľa nášho názoru **nie každá z vyššie uvedených platforiem predstavuje príklad „čistej" kolaboratívnej ekonomiky**, pretože je splnená legálna definícia podnikania.[9] Ide napr. o alternatívu taxislužieb Uber, ktorá vzbudila (najmä opakovanými protestami taxikárov) nemalú mieru pozornosti a posudzovaním činnosti ktorej sa už niektoré súdy členských krajín Európskej únie zaoberali.[10]

---

5 JURČOVÁ, M. Zdieľaná ekonomika a platformy. In: LENGYELOVÁ, D. *Právny pluralizmus a pojem práva.* Bratislava: Ústav štátu a práva Slovenskej akadémie vied, 2017, s. 246.

6 Bližšie pozri https://www.uber.com/sk [cit. 14. 1. 2018].

7 Bližšie pozri https://cs.airbnb.com/c/dunaj [cit. 14. 1. 2018].

8 Bližšie pozri https://www.lendingclub.com/ [cit. 14. 1. 2018].

9 Podľa § 2 ods. 1 zákona č. 513/1991 Zb. Obchodný zákonník v znení neskorších predpisov sa podnikaním rozumie sústavná činnosť vykonávaná samostatne podnikateľom vo vlastnom mene a na vlastnú zodpovednosť za účelom dosiahnutia zisku.

10 Uber vznikol v roku 2009, oficiálne bol predstavený v roku 2011, kedy ešte mnohí používatelia tovarov a služieb nepoužívali tzv. chytré telefóny (smartphone). Predstavuje alternatívu taxislužby, ale vodiči (v prevažnej väčšine prípadov) nemajú koncesiu, evidované autá, taxametre a skúšky tak, ako „bežní taxikári" podľa príslušnej právnej regulácie (pozri najmä § 27 a nasl. Zákona č. 56/2012 Z.z. o cestnej doprave v znení neskorších predpisov). Z daného dôvodu je „tŕňom v oku" bežných taxikárov, a to nielen na Slovensku, ale aj v ostatných krajinách (napr. Česká republika, Spojené kráľovstvo a pod.).

Typickým príkladom „čistej" kolaboratívnej ekonomiky je podľa nás napr. situácia, keď cez online (digitálnu) platformu ponúkneme dvom záujemcom prepravu osobným motorovým vozidlom z Bratislavy do Brna za 8 €, pretože v Brne sa koná konferencia Dny práva 2017, ktorej sa chceme zúčastniť. Sme si vedomé, že motorové vozidlo použijeme a vynaložíme náklady na benzín a diaľničnú známku. Prostredníctvom online (digitálnej) platformy[11] ale získame dvoch spolucestujúcich, ktorí pokryjú časť našich cestovných nákladov, ktoré nám vznikli (a ktoré by nám vznikli aj vtedy, ak by sme cestovali samé dve).

S „čistou" kolaboratívnou ekonomikou sa stretávame neustále, aj keď si to neuvedomujeme. Ide napr. aj o prípad, keď pracovne na tri mesiace cestujeme mimo Slovenskej republiky a naše kancelárske priestory cez online (digitálnu) platformu dočasne prenajmeme.[12]

Pre kolaboratívnu ekonomiku sa v anglickom jazyku **používa názov collaborative economy alebo sharing economy**. Pretože preklad anglického slova economy je ekonomika alebo hospodárstvo, častokrát sa môžeme stretnúť nielen s označením kolaboratívna ekonomika (prípadne **zdieľaná ekonomika**), ale aj **kolaboratívne hospodárstvo**, prípadne **hospodárstvo spoločného využívania zdrojov**.

Nakoľko kolaboratívna ekonomika neoddeliteľne súvisí s informatizáciou spoločnosti, rozvojom moderných technológií a online (digitálnych) platforiem, využívajú sa aj pomenovania **digitálna ekonomika** (digital economy) alebo **platformová ekonomika** (platform economy). Rôzne pomenovania kolaboratívnej ekonomiky používajú nielen jednotlivé členské štáty Európskej únie, ale nejednotnosť v pojmosloví panuje aj napr. medzi Európskou komisiou a Európskym parlamentom. **Rôzne pomenovania tak môžeme nájsť aj v oficiálnych jazykových prekladoch** napr. odporúčaní a smerníc. To ale predstavuje klasický problém právneho jazyka. Pre účely tohto článku používame pojem kolaboratívna ekonomika.

Na kolaboratívnu ekonomiku existujú rozdielne názory. Podľa niektorých **narúša doteraz fungujúce hospodárske modely najmä v tom, kto a ako**

11 Napr. https://www.sk.blablacar.com

12 Môže ísť napr. aj o online vzdelávanie, prenájom bytu alebo bicyklov, stráženie detí, venčenie a stráženie psov, zdieľanie internetového pripojenia, upratovanie bytu a pod.

poskytuje tovary a služby. Iní v nej vidia pozitíva, **pre spotrebiteľov najmä väčší výber za nižšie ceny** a pre novovznik**nutých podnikateľov (vrátane start-upov** a **scale-upov) príležitosť pre rýchly rast**. Posúdenie vplyvu kolaboratívnej ekonomiky na podnikateľské prostredie nie je jednoduchou záležitosťou.

3 Kolaboratívna ekonomika a Európska únia

Európska komisia si uvedomila, že internet umožňuje novovzniknutým poskytovateľom tovarov a služieb zabezpečiť (a to najmä v priebehu prvých mesiacov podnikania) tovary a služby užívateľom služieb (spotrebiteľom). **Neharmonizované regulačné prostredie v** Európskej únii **je primárnym dôvodom, prečo len 17 % lídrov z oblasti digitálnej ekonomiky vzniká v Európskej únii a 52 % v Spojených štátoch amerických**.

„Hrubý príjem zo zdieľanej ekonomiky dosiahol v Európe v roku 2015 28 miliárd EUR. Podľa niektorých odhadov by v budúcnosti mohol do hospodárstva Európskej únie priniesť viac ako 500 miliárd EUR.“[13] Z prieskumu Eurobarometra vyplýva, že v roku 2015 využilo služby v rámci kolaboratívneho hospodárstva 17% občanov Európskej únie.[14]

Európska komisia preto v októbri 2015 vydala **stratégiu „Prehĺbený a spravodlivejší jednotný trh: Komisia podporuje príležitosti pre občanov a podniky“**[15], v ktorej sa zaviazala vypracovať agendu v oblasti kolaboratívnej ekonomiky. Požadovala, aby 28 členských štátov Európskej únie vytvorilo, resp. zjednotilo spoločné pravidlá, pričom **vymedzila päť základných okruhov**, a to:

prístup na trh, v rámci ktorého odporučila rovnaké podmienky pre vstup na trh osobám, ktoré poskytujú tovary a služby len príležitostne (súkromným osobám), ako aj podnikateľom (profesionálom). Zároveň ale zdôraznila potrebu rozlišovať obe skupiny stanovením prahových hodnôt na základe úrovne činnosti (napr. určením počtu dní v roku, počas ktorých možno poskytovať prepravné služby, prenajať nehnuteľnosť a pod.),

13 Https://euractiv.sk/clanky/podnikanie-a-praca/slovenske-predsednictvo-prebera-iniciativu-v-otazke-zdielanej-ekonomiky [cit. 14. 1. 2018].

14 Ibid.

15 Https://euractiv.sk/clanky/podnikanie-a-praca/slovenske-predsednictvo-prebera-iniciativu-v-otazke-zdielanej-ekonomiky [cit. 14. 1. 2018].

udeľovanie výnimiek pre online (digitálne) platformy v prípade vzniku zodpovednosti. Online (digitálne) platformy by nemali byť zodpovedné za informácie, ktoré uchovávajú v mene poskytovateľov tovarov a služieb (napr. o cene dopravy, cene prenájmu a pod.). Mali by ale zodpovedať za služby, ktoré samy poskytujú. Zároveň by používateľov tovarov a služieb mali informovať o zneužití účasti na hospodárskej súťaži (t. j. o nekalej súťaži a nedovolenom obmedzovaní hospodárskej súťaže),

ochrana používateľov tovarov a služieb, t. j. garancia ochrany spotrebiteľov (subjektov, ktoré nekonajú v rámci predmetu svojej podnikateľskej činnosti) a zároveň neukladanie neprimeraných povinností príležitostným poskytovateľom tovarov a služieb (t. j. oslobodiť ich od prílišnej administratívnej záťaže),

práva zamestnancov, najmä ich sociálne práva (napr. právo na odpočinok),

daňové povinnosti, t. j. predísť situáciám, kedy sa subjekty vyhýbajú úhrade dani z príjmu fyzických osôb, právnických osôb alebo dane z pridanej hodnoty. Vyzdvihla Estónsku republiku, v ktorej online (digitálne) platformy vedú záznamy o transakciách, medzi poskytovateľmi a používateľmi tovarov a služieb. Príslušným úradom zasielajú len údaje potrebné na zdanenie. Daňovníkovi je doručený predvyplnený formulár na odvedenie dane. Estónska republika spolu napr. s Litvou a Portugalskom zvolila cestu pokrokovej regulácie, podporujúcej inovácie, avšak ochraňujúcej používateľov tovarov a služieb.

Európska komisia tak uznala veľký ekonomický, sociálny a environmentálny potenciál kolaboratívnej ekonomiky.

4 Kolaboratívna ekonomika a Slovenská republika

Kolaboratívna ekonomika funguje v Slovenskej republike viac-menej spontánne. Podľa vyjadrenia podpredsedu vlády Slovenskej republiky pre investície a informatizáciu **Slovenská republika kolaboratívnu ekonomiku podporuje**.[16]

16 Bližšie pozri http://www3.teraz.sk/slovensko/ppellegrini-kolaborativnej-ekonomike/229394-clanok.html [cit. 14. 1. 2018].

V súlade s Programovým vyhlásením vlády Slovenskej republiky na roky 2016-2020 bol 30. 01. 2017 do medzirezortného pripomienkového konania predložený **„Akčný plán pre jednotný digitálny trh – Príležitosť pre Slovensko na roky 2017–2020 (Digital single market SK)“** z dielne Úradu podpredsedu vlády Slovenskej republiky pre investície a informatizáciu, ktorý už vo svojom úvode upozorňuje na skutočnosť, že „v Európskej únii sa formuje jednotný digitálny trh, v rámci ktorého môžu jednotlivci a podniky bezproblémovo využívať elektronické služby a venovať sa svojim aktivitám online.“[17] Materiál, ktorý nadväzuje na oznámenie Európskej komisie „Stratégia pre jednotný digitálny trh v Európe“, má predstavovať jednu z reakcií na prichádzajúcu novú éru, ktorá si v rámci jednotného trhu v Európskej únii (popri voľnom pohybe osôb, tovaru, služieb a kapitálu) vyžaduje voľný pohyb dát. Uvádza, že digitálna ekonomika môže časom tvoriť významný podiel hrubého domáceho produktu a prispieť tým k zvýšeniu životnej úrovne. V súčasnosti totiž digitálna ekonomika predstavuje len približne štvorpercentný podiel na celkovom hrubom domácom produkte Slovenskej republiky. Zároveň **vytýčil 5 prioritných tém**, ktorými sú:

a) budovanie dátového hospodárstva pre lepšie využitie dát,
b) digitalizácia verejných služieb pre inkluzívnu informačnú spoločnosť (e-society),
c) **online platformy pre podporu digitálnej ekonomiky a Smart Industry**, ktorej ambíciou je zvýšenie flexibility pracovného trhu a využívanie platforiem. Preto je potrebné definovať exaktné pravidlá pre digitálnu ekonomiku. Úlohu uskutočniť analýzu kolaboratívnej ekonomiky určil Ministerstvu hospodárstva Slovenskej republiky,
d) moderné nástroje pre rozvoj digitálneho kreatívneho priemyslu,
e) vzdelávanie a digitálne zručnosti pre modernú dobu.

Predmetný materiál sa momentálne nachádza **v štádiu vyhodnotenia medzirezortného pripomienkového konania**, keďže k nemu bolo vznesených 174 pripomienok, z toho 95 zásadných. Pripomienky okrem iných vzniesli aj Ministerstvo financií Slovenskej republiky (ktoré sa problematike kolaboratívnej ekonomiky venuje najviac), Ministerstvo hospodárstva

17 Bližšie pozri https://www.slov-lex.sk/legislativne-procesy/-/SK/dokumenty/LP-2017-53 [cit. 14. 1. 2018].

Slovenskej republiky, Ministerstvo spravodlivosti Slovenskej republiky alebo Ministerstvo dopravy, výstavby a regionálneho rozvoja.

Regulácia podnikania v oblasti online (digitálnych) platforiem totiž vyžaduje úpravu celého radu právnych predpisov, vzťahujúcich sa na podnikateľské prostredie (napr. zákonník práce[18], živnostenský zákon[19], zákon o sociálnom poistení[20], zákon o zdravotnom poistení[21], zákon o dani z príjmov[22] a pod.). Otáznou je aj možnosť prijatia samostatného zákona o kolaboratívnej ekonomike, ktorý súvisí už s klasickou dilemou, či kolaboratívnu ekonomiku regulovať, alebo deregulovať.

Téma kolaboratívnej ekonomiky neuniká ani pozornosti Českej republiky. Hospodárska komora Česk**ej republiky** pracuje na odporúčaniach byznysu pre vládu Českej republiky v oblasti digitálnej ekonomiky.[23]

5 Negatívny a pozitívny vplyv kolaboratívnej ekonomiky

Kolaboratívna ekonomika vyvoláva **obavy pred negatívnymi vplyvmi najmä na**:

a) garanciu zdravej hospodárskej súťaže poskytovateľov tovarov a služieb,
b) garanciu autorských práv,
c) náležitú mieru ochrany používateľov tovarov a služieb, vrátane spôsobu využívania informácií, ktoré online (digitálne) platformy získajú a uchovajú,
d) mieru zamestnanosti a úroveň pracovných podmienok,
e) zdaňovanie a príjem do štátneho rozpočtu z daní z príjmov fyzických a právnických osôb.

18 Zákon č. 311/2001 Z.z. Zákonník práce v znení neskorších predpisov.
19 Zákon č. 455/1991 Zb. o živnostenskom podnikaní (živnostenský zákon) v znení neskorších predpisov.
20 Zákon č. 461/2003 Z.z. o sociálnom poistení v znení neskorších predpisov.
21 Zákon č. 580/2004 Z.z. o zdravotnom poistení a o zmene a doplnení zákona č. 95/2002 Z.z. o poisťovníctve a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov.
22 Zákon č. 595/2003 Z.z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov.
23 Bližšie pozri https://www.komora.cz/tiskova_zprava/hospodarska-komora-cr-pracuje--doporucenich-byznysu-novou-vladu-oblasti-digitalni-ekonomiky-potrebujeme-nova--pravidla-moderni-zemi/ [cit. 14. 1. 2018].

Zároveň ale **ponúka mnohé pozitíva, napr.:**

a) nízke počiatočné náklady (typické pre start-upy a scale-upy),
b) tvorbu pracovných miest a hospodársky rast,
c) väčší výber tovarov a služieb,
d) bezpečné (neanonymné) online (digitálne) objednávky, vrátane zdieľania GPS polohy,
e) bezpečné online (digitálne) platby, ako aj zhodnotenia kvality tovaru alebo služby,
f) efektívnejšie využívanie základných surovín a pozitívny vplyv na životné prostredie.

6 Záver

Kolaboratívna ekonomika predstavuje **tému výsostne aktuálnu**, o čom svedčia aj plánované konferencie.[24]

V súčasnosti sa diskutuje najmä tom, čo vlastne do **kolaboratívnej ekonomiky patrí a čo nie**. Či je model kolaboratívnej ekonomiky konkurencieschopný pre tradičnú ekonomiku, resp. či tradičnú ekonomiku ohrozí, alebo naopak, bude prínosom.

Sme toho názoru, že je potrebné zjednotiť pravidlá v rámci jednotného trhu Európskej únie tak, aby boli spravodlivé, pričom by v dostatočnej miere regulovali vzťahy medzi poskytovateľmi tovarov a služieb, online (digitálnymi) platformami a používateľmi tovarov a služieb. Zároveň je potrebné rozlišovať medzi subjektmi, ktoré priamo dosahujú zisk a je otázne, či ich za subjekty kolaboratívnej ekonomiky možno označovať a tie, ktoré nedosahujú zisk, ale iba čiastočné pokrytie nákladov. Považujeme za potrebné vytvoriť funkčný mechanizmus na vymáhanie sankcií za porušenie pravidiel, najmä rozšírením právomocí regulačných orgánov a koordináciou medzi zúčastnenými subjektmi.

Domnievame sa, že príslušné orgány (napr. Ministerstvo dopravy, výstavby a regionálneho rozvoja Slovenskej republiky alebo Ministerstva spravodlivosti Slovenskej republiky) by malo vyššou mierou participovať na riešení

24 Napr. Sharetechsummit, ktorý sa uskutoční 15. 3. 2018 v Bratislave. Bližšie pozri http://sharetechsummit.sk/?gclid=EAIaIQobChMIpc2H__fc2AIVTBgbCh2RCgUHEAAYASAAEgJXtfD_BwE [cit. 14. 1. 2018].

predmetnej problematiky. Nevyhnutné je sústredit' sa na právnu reguláciu, vrátane transformácie trhu práce a systému sociálneho poistenia, ako aj úpravu zodpovednosti poskytovateľov tovarov a služieb.

Literature

CAUFFMAN, C. a J. SMITS. The Sharing Economy and the Law: Food for European Lawyers. In: *Maastricht Journal of European and Comparative Law,* 2016, č. 23, s. 903–907. Dostupné z: https://ssrn.com/abstract=2925779 [cit. 14. 1. 2018].

INTERIAN, J. Up in the air: Harmonizing the Sharing Economy Through Airbnb Regulations. In: *Boston ColLege International and Comparative Law Review,* 2016, č. 39, s. 129–161. Dostupné z: http://lawdigitalcommons.bc.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1757 & context=iclr [cit. 14. 1. 2018].

JURČOVÁ, M. Zdieľaná ekonomika a platformy. In LENGYELOVÁ, D. *Právny pluralizmus a pojem práva*. Bratislava: Ústav štátu a práva Slovenskej akadémie vied, 2017, s. 245–253. ISBN 978-80-89607-57-0.

KATZ, V. Regulating the Sharing Economy. In: *Berkeley Technology Law Journal,* 2015, č. 30, s. 1067–1126. Dostupné na https://scholarship.law.berkeley.edu/cgi/viewcontent.cgi?referer=https://www.google.sk/&httpsredir=1 & article=2083 & context=btlj [cit. 14. 1. 2018]

Tourism and the sharing economy [cit. 14. 1. 2018]. Dostupné z: http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/BRIE/2017/595897/EPRS_BRI(2017)595897_EN.pdf

Contact – e-mail

hana.magurova@euba.sk
andrea.slezakova@euba.sk

Nejvyšší správní soud a jeho vliv na stabilitu a stabilizaci podnikatelského prostředí[1]

Zuzana Marethová
Právnická fakulta, Masarykova univerzita, Česká republika

Abstract in original language

Předkládaný příspěvek si klade za cíl popsat vliv Nejvyššího správního soudu na stabilitu a stabilizaci podnikatelského prostředí, resp. právního prostředí obecně. Z právních institutů soužících ke zmiňované stabilitě a stabilizaci bude rozebráno rozhodování Nejvyššího správního sodu o kasačních stížnostech a rozhodování rozšířeného senátu citovaného soudu. Po stručném teoretickém vymezení předmětných právních institutů bude v příspěvku pojednáno o dvou recentních rozhodnutích Nejvyššího správního soudu majících potenci ovlivnit stabilitu podnikatelského prostředí.

Keywords in original language

Nejvyšší správní soud; správní soudnictví; stabilita judikatury; závaznost judikatury; daňové právo procesní.

Abstract

The present paper aims to describe the influence of the Supreme Administrative Court on the stability and stabilization of the business environment, respectively the legal environment in general. The legal institutes involved in the mentioned stability and stabilization will discuss the decision of the Supreme Administrative Court on cassation complaints and the decision of the extended senate of the cited court. After a brief theoretical definition of the relevant legal institutes, the paper will discuss two recent decisions of the Supreme Administrative Court with the potential to influence the stability of the business environment.

Keywords

The Supreme Administrative Court; Administrative Justice; Stability of Case-Law; Gravity of Case Law; Tax Procedural Law.

1 Příspěvek byl zpracován jako výstup v rámci výzkumného projektu MUNI/A/1387/2016 (Stabilizace ve finančním a daňovém právu).

1 Úvod

Nejvyšší správní soud jako vrcholná soudní instituce správního soudnictví hraje nezpochybnitelnou roli v českém právním prostředí. Z této pozice ovlivňuje mimo jiné právě i podnikatelské prostředí. K tomuto ovlivňování dochází zejména pomocí rozhodovací praxe (judikatury) předmětné soudní instance. Soudní rozhodnutí (zejména, tvoří-li ustálenou rozhodovací praxi) hrají v právním prostředí nezpochybnitelnou roli, neboť významným způsobem formují právní praxi, tj. mimo jiné i podnikatelské prostředí, a to i přes fakt, že v kontinentálním systému práva judikatura není nadále považována za formální pramen práva (v tomto systému tudíž nadále platí zásada *iudex ius dicit inter partes*, podle které soudce rozhoduje o právu mezi stranami sporu a nevytváří obecnou právní normu)[2]. Právní nauka ovšem i přes uvedené v rámci současného evropského prostředí považuje za nesporné, že kontinentální soudy tvoří právo.[3]

V této souvislosti nutno dodat, že soudnímu výkladu právních předpisů je v současné době věnován v rámci právního prostředí čím dál tím širší prostor – někteří autoři přiléhavě uvádí, že tomu tak je z důvodu hypertrofie psaného práva, kdy zákonodárce neustále produkuje vysoký počet právních předpisů, které nadto neoplývají vysokou kvalitou (obsahují velký počet neurčitých ustanovení, přebírají zahraniční předlohy bez nutného přizpůsobení atd.).[4]

Pokud se zaměříme na vliv judikatury na stabilitu (stabilizaci) podnikatelského prostředí, lze po určitém zjednodušení říci, že podnikatelské prostředí je stabilní do té míry, do jaké je stabilní, jednotná a konzistentní judikatura soudů.

---

2 HANUŠ, Libor. K míře závaznosti soudní judikatury. In: HAMUĽÁK, Ondrej. *Fenomén judikatury v právu: povaha, význam a specifika judikatury: judikatura evropských soudů a evropské otázky v judikatuře národních soudů: vybraná odvětvová judikatura: sborník z konference Olomoucké debaty mladých právníků 2009*. Praha: Leges, 2010, Teoretik, s. 24. ISBN 978-80-87212-29-5.

3 KÜHN, Zdeněk, Michal BOBEK a Radim POLČÁK. *Judikatura a právní argumentace: teoretické a praktické aspekty práce s judikaturou*. Praha: Auditorium, 2006, s. 6. ISBN 80-903786-0-9.

4 KÜHN, Zdeněk. *Postavení soudní moci v Evropě na počátku 21. století a výhledy do budoucnosti*. In: ŠIMÍČEK, Vojtěch. *Role nejvyšších soudů v evropských ústavních systémech - čas pro změnu?* Brno: Masarykova univerzita, 2007, s. 79 a s. 145–146. ISBN 978-80-210-4262-9; HOLLÄNDER, Pavel. *Fantom justiční reformy a původní intence české procesualistiky*. In: Ibid.

Co se týče správního soudnictví (které bude vzhledem k zařazení příspěvku do sekce Katedry finančního práva a národního hospodářství předmětem tohoto příspěvku), není jistě překvapením, že zásadní pozici ve směru stability a jednotnosti rozhodovací praxe soudů hraje Nejvyšší správní soud. Tento vrcholný soudní orgán ve věcech patřících do pravomoci soudů ve správním soudnictví totiž dle výslovné dikce zákona zajišťuje jednotu a zákonnost rozhodování [§ 12 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „soudní řád správní")]. Při výkonu této své sjednocovací funkce je Nejvyšší správní soud ve výhodném postavení, neboť je soudem přímo nadřízeným soudům prvního stupně, což mu zaručuje poměrně těsný vztah k rozhodnutím krajských soudů a tím také efektivnější možnost sjednocování jejich rozhodovací praxe.[5] Pouze na okraj nutno dodat, že Nejvyšší správní soud ze své pozice neovlivňuje pouze stabilitu rozhodování krajských soudů, ale velkou měrou zasahuje i do vlastní rozhodovací činnosti správních orgánů, neboť Nejvyšší správní soud představuje vrchol soudního systému kontrolujícího dodržování zákonnosti v rámci veřejné správy.[6]

Akcentované jednoty rozhodování soudů ve správním soudnictví Nejvyšší správní soud dosahuje pomocí právních institutů zakotvených v soudním řádu správním, či v dalších dokumentech (např. Jednacím řádu Nejvyššího správního soudu[7]). Jedná se příkladmo o rozhodování o kasačních stížnostech; rozhodování rozšířeného senátu; vyhodnocování pravomocných rozhodnutí soudů ve správním soudnictví a související správa elektronické databáze judikatury a vydávání Sbírky rozhodnutí Nejvyššího správního soudu; pravomoc vydávat stanoviska k rozhodovací činnosti soudů ve věcech určitého druhu a pravomoc usnášet se na zásadních usneseních. V tomto příspěvku bude pojednáno o institutech, při kterých soud realizuje svoji vlastní rozhodovací pravomoc, tj. o rozhodování o kasačních stížnos-

5 KÜHN, Zdeněk, Michal BOBEK a Radim POLČÁK. *Judikatura a právní argumentace: teoretické a praktické aspekty práce s judikaturou*. Praha: Auditorium, 2006, s. 204. ISBN 80-903786-0-9.

6 BAXA, Josef a kol. *Daňový řád: komentář*. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011, s. 473. ISBN 978-80-7357-564-9. Dostupné z: *ASPI* [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [cit. 25. 12. 2017].

7 V tomto ohledu lze odkázat na Část třetí Jednací ho řádu Nejvyššího správního soudu nazvanou „*Zajišťování jednoty a zákonnosti rozhodování*".

tech a o rozhodování rozšířeného senátu. O obou těchto právních institutech bude nejdříve stručně pojednáno v teoretické rovině se zaměřením na jejich sjednocovací, stabilizační charakter a následně budou stručně rozebrána recentní rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, která vzešla z popisovaných právních institutů a současně nějakým způsobem ovlivnila stabilitu podnikatelského prostředí.

2 Vliv rozhodování Nejvyššího správního soudu o kasačních stížnostech na stabilitu podnikatelského prostředí

2.1 Stručná teoretická východiska

První uvedené, tj. rozhodování Nejvyššího správního soudu o kasačních stížnostech (tj. o mimořádných opravných prostředcích proti pravomocným rozhodnutím krajských soudů), cílí v prvé řadě na poskytování ochrany veřejných subjektivních práv fyzických a právnických osob (§ 2 soudního řádu správního) - je to tedy rozhodování o kasačních stížnostech, v rámci kterého Nejvyšší správní soud nalézá právo mezi stranami sporu. Mohlo by se tudíž zdát, že je zaměřeno na jiné cíle, než je sjednocování judikatury a stabilizace právního prostředí. Opak je ovšem pravdou. Ačkoli jsou rozhodnutí Nejvyššího správního soudu o kasačních stížnostech rozhodnutími vydanými na skutkových základech projednávané věci, z teoretických východisek, jakož i z rozhodovací praxe soudů (srov. např. nálezy Ústavního soudu sp. zn. III. ÚS 252/04 a IV. ÚS 200/96) plyne, že tato rozhodnutí mají jistou normativní sílu.[8] Pro teoretické účely pak lze tuto závaznost rozčlenit na tzv. kasační a precedenční závaznost.[9]

Vázanost rozhodnutími Nejvyššího správního soudu ve smyslu kasačním je imanentní součástí kasačního principu rozhodování Nejvyššího správního soudu a explicitně plyne ze zákona, konkrétně z § 110 odst. 4 soudního řádu správního, podle kterého zruší-li Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského soudu a vrátí-li mu věc k dalšímu řízení, je krajský soud vázán

8 SMEJKALOVÁ, Terezie. K otázce normativity judikatury v České republice. In: *Dny práva – 2008 – Days of Law. Brno*: Masarykova univerzita, 2008, s. 1302–1311. ISBN 978-80-210-4733-4.

9 BAXA, Josef a kol. *Daňový řád: komentář*. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011, s. 473. ISBN 978-80-7357-564-9. Dostupné z: *ASPI* [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [cit. 25. 12. 2017].

právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem ve zrušovacím rozhodnutí. Tento základní princip kasační pravomoci Nejvyššího správního soudu upevňuje jednotnost judikatury správních soudů, neboť pokud krajský soud vysloví závěr, se kterým se Nejvyšší správní soud neztotožní, a zruší rozhodnutí krajského soudu, krajský soud je výslovnou dikcí zákona zavázán respektovat názor Nejvyššího správního soudu. Uvedená vázanost krajského soudu dle § 110 odst. 4 soudního řádu správního je natolik silná, že krajský soud není oprávněn odchýlit se od závazného právního názoru Nejvyššího správního soudu ani v případech, kdy dospěje k závěru, že předmětný názor není správný. Poruší-li krajský soud ustanovení § 110 odst. 4 soudního řádu správního, založí tím důvod pro opětovné zrušení svého rozhodnutí.[10] Nutno dodat, že kasační závaznost neplatí bezvýjimečně. Zjistí-li instančně nižší soud nové okolnosti odlišující věc od podoby, ve které byla předložena kasačnímu soudu, je oprávněn se od názoru kasačního soudu odchýlit.[11] Takovou situaci si lze představit zejména, doplňuje-li krajský soud po zrušení jeho rozhodnutí kasačním soudem dokazování.

Vázanost ve smyslu precedenčním pak lze pro teoretické účely definovat jako obecnou vázanost krajských soudů právními názory Nejvyššího správního soudu. Na rozdíl od předešle popsané vázanosti kasační tedy vázanost precedenční nepůsobí pouze v hierarchickém vztahu krajský soud - Nejvyšší správní soud v jednom soudním řízení týkajícím se totožné právní věci. Jinými slovy, precedenční závaznost judikatury Nejvyššího správního soudu lze definovat jako všeobecnou závaznost všech krajských soudů rozhodujících ve správním soudnictví judikaturními závěry zmíněného soudu. Takovýto druh právní povinnosti není (na rozdíl od povinnosti krajského

10 V tomto smyslu viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 3. 2016, č. j. 9 As 53/2013-24: „*Nerespektování závazného právního názoru Nejvyššího správního soudu v konkrétní věci je porušením ustanovení § 110 odst. 4 s. ř. s. a samo o sobě plně postačuje ke zrušení napadeného rozsudku. Krajský soud je v konkrétní věci právním názorem Nejvyššího správního soudu vázán a nemůže se jím neřídit. To platí* i *za situace, kdy je přesvědčen o tom, že právní posouzení Nejvyššího správního soudu není správné. Neztotožní-li se krajský soud se závěry zdejšího soudu, což je jistě legitimní postoj, a nepochybně to nemusí být pouze případ právě projednávané věci, je jediným zákonným postupem, kterým se krajský soud může odchýlit od judikatury Nejvyššího správního soudu, postup, kdy svůj odlišný právní názor krajský soud prezentuje v jiné, avšak právně a skutkově obdobné věci.*“

11 KÜHN, Zdeněk, Michal BOBEK a Radim POLČÁK. *Judikatura a právní argumentace: teoretické a praktické aspekty práce s judikaturou*. Praha: Auditorium, 2006, s. 38. ISBN 80-903786-0-9.

soudu respektovat názor Nejvyššího správního soudu vyjádřený v kasačním rozhodnutí) v soudním řádu správním explicitně zakotven. Nicméně je konstantně dovozován judikaturou ze znění § 12 soudního řádu správního.[12] Precedenční závaznost rozhodnutí Nejvyššího správního soudu je pak současně akceptována i právní teorií.[13]

Další, a to naprosto zásadní, odlišností od kasační závaznosti je skutečnost, že jakkoli lze dovodit obecnou povinnost krajských soudů znát judikaturu Nejvyššího správního soudu a řídit se jí, precedenční závaznost rozhodovací praxe Nejvyššího správního soudu nejsou krajské soudy povinny následovat „slepě". Naopak, dospějí-li k odlišnému závěru, jsou oprávněny se od názoru Nejvyššího správního soudu odchýlit; takový postup jsou však povinny důkladně argumentačně podepřít.[14] Někteří autoři v této souvislosti uvádí, že judikatura českých nejvyšších soudů není sice formálně závazná, nicméně má normativní sílu, která se projevuje tak, že soudce zvažuje aplikovatelnost relevantní judikatury vyšších soudů se zřetelem na jiné faktory, jako jsou právní principy, ekonomické a obdobné dopady judikatury, vývoj společenských podmínek, event. může zvážit správnost interpretace práva v judikatuře obsažené z jiných důvodů. Pokud pak soudce tímto postupem dovodí aplikovatelnost judikatury vyššího soudu, je povinen právní názor uvedený v této judikatuře použít.[15]

---

12 V tomto smyslu viz právní větu rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 8. 2006, č. j. 1 Aps 2/2006-68: „*Zajišťování jednoty judikatury je úkolem nejen pro samotný Nejvyšší správní soud, ale též pro krajské soudy, byť se každý z nich na dosahování tohoto cíle podílí jiným způsobem: zatímco Nejvyšší správní soud případné rozpory v rozhodovací činnosti krajských soudů svou judikaturou odstraňuje, krajské soudy jsou povinny tuto judikaturu znát a řídit se jí; v žádném případě nemohou zaujímáním protichůdných názorů zakládat nové rozpory v judikatuře a zvyšovat tím pr*ávní nejistotu. Ze *samotného § 12 s. ř. s. tedy lze dovodit, že je v něm implicitně vyjádřena povinnost krajského soudu řídit se právním názorem Nejvyššího správního soudu též v obdobných věcech.*"

13 GERLOCH, Aleš a Jan TRYZNA. Několik úvah nad rolí nejvyšších soudů v podmínkách demokratického právního státu. In: ŠIMÍČEK, Vojtěch. *Role nejvyšších soudů v evropských ústavních systémech - čas pro změnu?* Brno: Masarykova univerzita, 2007, s. 79. ISBN 978-80-210-4262-9.

14 Ostatně vyjádření silných a relevantních konkurujících názorů zvyšuje pravděpodobnost toho, že odchylný názor krajského soudu bude nakonec přijat i Nejvyšším správním soudem (rozhodujícím o kasační stížnosti proti rozhodnutí krajského soudu), a to za nutné aktivace rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu (viz § 17 soudního řádu správního).

15 KÜHN, Zdeněk, Michal BOBEK a Radim POLČÁK. *Judikatura a právní argumentace: teoretické a praktické aspekty práce s judikaturou*. Praha: Auditorium, 2006, s. 41. ISBN 80-903786-0-9.

2.2 Recentní rozhodnutí Nejvyššího správního soudu o kasační stížnosti s vlivem na stabilitu podnikatelského prostředí (rozsudek COMMTEL)

Jak již bylo naznačeno v úvodu, tento příspěvek si klade za cíl kromě teoretického vymezení vlivu Nejvyššího správního soudu na stabilitu právního (podnikatelského) prostředí i praktické nalezení a popsání recentní judikatury předmětného soudu mající vliv na stabilitu právního prostředí. V této části proto bude uvedeno a krátce rozebráno jedno z aktuálních rozhodnutí soudu o kasační stížnosti, které dle názoru autorky nějakým způsobem ovlivnilo stabilitu právní praxe. Vzhledem k zařazení článku do výše uvedené sekce konference a vzhledem k zaměření autorky na daňové právo procesní, půjde o rozhodnutí týkající se právě daňového práva procesního.

Mezi rozhodnutí Nejvyššího správního soudu o kasačních stížnostech, která jsou s to ovlivnit stabilitu právních vztahů, je nutno zařadit ta, která změnila dosavadně zastávaný právní názor. Nutno dodat, že tříčlenný senát Nejvyššího správního soudu se bez aktivace rozšířeného senátu může odchýlit od názoru vyjádřeného v předešlém rozhodnutí tříčlenného senátu pouze za omezených podmínek. Bude tomu tak například v případě, kdy dochází k výkladu stejných právních norem, avšak v jiném znění.[16]

Příkladem rozhodnutí Nejvyššího správního soudu o kasační stížnosti, které změnilo dosavadní judikaturní linii bez nutné aktivace rozšířeného senátu z důvodu změny právní úpravy, je rozsudek ze dne 22. 8. 2017, č. j. 7 Afs 68/2017-36, týkající se obchodní společnosti COMMTEL CZ, a. s. v likvidaci (dále jen „r*ozsudek COMMTEL*“). V tomto rozsudku Nejvyšší správní soud řešil právní otázku, zda lze stanovení termínu k projednání zprávy o daňové kontrole považovat za určení lhůty ve smyslu zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“).

Jakkoli by se na první pohled mohlo zdát, že právní otázka, zda je určitý časový úsek lhůtou či nikoliv, má pouze teoretický význam, není tomu tak. Je-li totiž určitý časový úsek lhůtou ve smyslu daňového řádu, vztahují se na něj návazně veškerá zákonná pravidla pro lhůty. Jedním z těchto

16 Viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 5. 2008, č. j. 2 Azs 17/2008-61, publ. pod č. 1689/2008 Sb. NSS.

pravidel je i zákonná fikce prodloužení lhůty v případech, kdy správce daně nerozhodne v daných časových intervalech o žádosti o prodloužení lhůty. Vzhledem k tomu, že k ukončování daňové kontroly (a návazně i k určování termínu projednání zprávy o daňové kontrole) dochází nezřídka až při samotném konci běhu lhůty ke stanovení daně, mají legální důsledky procesu při určování termínu projednání zprávy o daňové kontrole zásadní význam (příkladem budiž samotná věc *COMMTEL*, v rámci které otázka právní povahy určení data pojednání zprávy o daňové kontrole rozhodovala o tom, zda správce daně stihl stanovit daň v prekluzivní lhůtě ke stanovení daně či nikoliv).

Z judikatury týkající se předchozí právní úpravy (tj. zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků) přitom jednoznačně plynulo, že stanovení termínu projednání zprávy o daňové kontroly je určením lhůty, a to se všemi zákonnými důsledky.[17] Sedmému senátu tak připadlo posoudit, zda tento právní závěr obstojí i za účinnosti daňového řádu. S poukazem na odlišnosti ukončování daňové kontroly podle zákona o správě daní a poplatků a podle daňového řádu (Nejvyšší správní soud zejména poukázal na nově zavedenou zásadu koncentrace dle § 88 odst. 3 věta druhá daňového řádu; blíž viz předmětný rozsudek), sedmý senát dospěl k závěru, že stanovení termínu k projednání zprávy o daňové kontrole nelze považovat za určení lhůty ve smyslu daňového řádu.

Se závěrem předmětného rozsudku podle názoru autorky příspěvku nelze, než souhlasit. Příčí se totiž již samotné logice věci a obvyklému jazykovému smyslu daných pojmů, aby bylo stanovení jednoho konkrétního termínu (data) považováno za stanovení lhůty, kterážto je chápána jako časový úsek určený počátkem a koncem. Nadto se jako nekoncepční jeví, aby daňový subjekt při samotném ukončování daňové kontroly disponoval dvěma

17 Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 1. 2006, č. j. 1 Afs 19/2005-78: „*Stanovení termínu projednání zprávy o kontrole představuje časový úsek, který má daňový subjekt na to, aby soustředil své případné výhrady k výsledkům zjištění, která správní orgán ve zprávě soustředil a při projednání zprávy vůči správci daně uplatnil. Na stanovení termínu projednání zprávy o daňové kontrole tak je nutno nahlížet jako na lhůtu určenou rozhodnutím správce daně, tedy lhůtu správcovskou (byť nezakládá právo daňovému subjektu na projednání zprávy kdykoliv v průběhu této 7 Afs 68/2017 lhůty), na kterou se vztahují požadavky stanovené v § 14 odst. 1 daňového řádu a jíž lze také rozhodnutím správce daně měnit. Požádá-li daňový subjekt před uplynutím této lhůty o její prodloužení, je na správci daně, aby o takové žádosti rozhodl; nerozhodne-li o ní před uplynutím žádané lhůty, nastupuje fikce povolení prodloužení předvídaná v § 14 odst. 4 daňového řádu.*“

lhůtami (daňový řád daňovému subjektu explicitně přiznává právo na stanovení lhůty k vyjádření se k výsledku kontrolního zjištění), a to v situaci, kdy při určování termínu projednání zprávy o daňové kontrole již daňový subjekt nedisponuje právem zpochybňovat vlastní kontrolní zjištění správce daně (jak plyne ze současné koncepce ukončování daňové kontroly podle daňového řádu)[18]. Kvitovat lze i fakt, že soud při tvorbě předmětného rozsudku zvažoval faktické dopady svých závěrů, když správně poukázal na skutečnost, že smyslem stanovení termínu je určení data, které bude vyhovovat oběma stranám, a současně bude možné jej operativně měnit. Dopadala-li by však na stanovení termínu projednání zprávy o daňové kontrole právní úprava lhůt, došlo by k popření tohoto smyslu. Lhůtu totiž lze podle znění zákona prodloužit (nikoliv zkrátit!) pouze formálním postupem zakončeným vydáním rozhodnutí. Na lhůty se nadto aplikují fikce jejich prodloužení podle § 36 odst. 3 daňového řádu.

Vzhledem k tomu, že rozsudek *COMMTEL* otočil dosavadní judikaturní náhled na právní povahu stanovení data projednání zprávy o daňové kontrole o 180 stupňů, je nesporné, že současně ovlivnil stabilitu a právní jistotu v této oblasti práva, nicméně odklon od dosavadního výkladu byl podepřen změnou rozhodné právní úpravy (zejména změnou procesu ukončování daňové kontroly) a byl soudem adekvátně a podrobně odůvodněn.

Vzhledem k uvedenému (tj. k faktu, že rozsudek *COMMTEL* změnil dosavadní interpretaci stran povahy termínu projednání zprávy o daňové kontrole provedenou Nejvyšším správním soudem) bylo by lze si klást otázku, zda byl sedmý senát oprávněn o věci rozhodnout bez aktivace rozšířeného senátu. Jak již ovšem bylo výše nastíněno, sedmý senát svůj postup důkladně odůvodnil a rozhodoval za účinnosti jiného procesního předpisu, který podstatným způsobem změnil postup při ukončování daňové kontroly. Nebylo tudíž namístě postupovat podle § 17 odst. 1 soudního řádu správního a předložit věc rozšířenému senátu Nejvyššího správního soudu (o němž bude pojednáno v následující části příspěvku).

---

18 Nejvyšší správní soud explicitně uvedl, že projednání zprávy o daňové kontrole „[p]*řichází totiž na řadu ve fázi daňové kontroly, ve které daňový subjekt již nemá právo dále zpochybňovat výsledek kontrolního zjištění. K projednání zprávy o daňové kontrole dochází až v situaci, kdy vyjádření daňového subjektu nevedlo ke změně výsledku kontrolního zjištění (v opačném případě by muselo nastoupit opakované seznámení s upraveným výsledkem kontrolního zjištění).*“

3 Vliv rozhodování rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu na stabilitu podnikatelského prostředí

3.1 Stručná teoretická východiska

Ačkoliv lze stabilitu judikatury považovat za vysoce žádoucí, nelze odhlédnout od skutečnosti, že i judikatura se v čase musí nutně vyvíjet, měnit. Případná změna judikatury provedená na úrovni krajských soudů není na zákonné úrovni jakkoli upravena. Jinak je tomu ovšem u Nejvyššího správního soudu. Podle Hanuše u této vrcholné soudní instituce zákonodárce s přihlédnutím k zásadním dopadům, jakož i smyslu a účelu jeho rozhodovací činnosti zakotvil pro případy odchýlení se od dosud zastávaného právního názoru požadavek kvalifikované procedury. „*Ratio této úpravy přitom vyhází z toho, že kvalifikovaná a argumentačně korektně prezentovaná výměna pluralitních názorů, tj. disputace realizovaná za účasti širšího okruhu soudců a z ní vzešlé rozhodnutí vyjímající jako napříště právně relevantní toliko jeden z nich, je v demokratické společnosti (v ideálním případě) zárukou právně konformně a argumentačně racionálně akceptovatelnějšího výsledku rozhodnutí.*“[19]

Tato kvalifikovaná procedura změny právního názoru je zakotvena v § 17 odst. 1 soudního řádu správního, podle kterého: *Dospěl-li senát Nejvyššího správního soudu při svém rozhodování k právnímu názoru, který je odlišný od právního názoru již vyjádřeného v rozhodnutí* Nejvyššího správního soudu, *postoupí věc k rozhodnutí rozšířenému senátu. Při postoupení svůj odlišný právní názor zdůvodní.*

Z citovaného ustanovení tedy jasně plyne, že chce-li „malý“ senát Nejvyššího správního soudu v rámci svého rozhodování zaujmout jiný právní názor, než který plyne z dosavadní judikatury Nejvyššího správního soudu, nemůže tak učinit sám, nýbrž je povinen věc předložit rozšířenému senátu (§ 68 odst. 2 Jednacího řádu Nejvyššího správního soudu v této souvislosti normuje, že každý soudce je povinen ve vnitřní evidenci judikatury ověřovat, zda nejsou splněny podmínky k předložení věci rozšířenému senátu). Nedodrží-li senát Nejvyššího správního soudu povinnost

19 HANUŠ, Libor. K míře závaznosti soudní judikatury. In: HAMUĽÁK, Ondrej. *Fenomén judikatury v právu: povaha, význam a specifika judikatury: judikatura evropských soudů a evropské otázky v judikatuře národních soudů: vybraná odvětvová judikatura: sborník z konference Olomoucké debaty mladých právníků 2009*. Praha: Leges, 2010, Teoretik, s. 24. ISBN 978-80-87212-29-5.

předložit věc rozšířenému senátu, zatíží řízení vadou nesprávně obsazeného soudu, jež v rovině ústavněprávní představuje porušení ústavního práva na zákonného soudce (nález Ústavního soudu ze dne 14. 3. 2016, sp. zn. I. ÚS 2866/15).

Rozšířený senát následně (shledá-li svoji pravomoc) spornou právní otázku posoudí (rozšířený senát buď usnesením posoudí pouze spornou právní otázku, či rozsudkem rozhodne o věci samé) a *pro futuro* bude relevantní jeho právní závěr. Rozhodnutím rozšířeného senátu jsou „malé" senáty Nejvyššího správního soudu vázány; nevzali-li by jej při svém rozhodování v úvahu, jednalo by se o exces z povinnosti respektovat rozhodnutí rozšířeného senátu (§ 17 odst. 1 soudního řádu správního *a contrario*, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 9. 2010, č. j. 1 As 77/2010-95, a nález Ústavního soudu ze dne 14. 3. 2016, sp. zn. I. ÚS 2866/15). Rozhodování rozšířeného senátu tudíž hraje zásadní roli při sjednocování judikaturní linie správního soudnictví a návazně i při stabilizování podnikatelského prostředí.

3.2 Recentní rozhodnutí rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu s vlivem na stabilitu podnikatelského prostředí (rozsudek *HOPR TRADE*)

Stejně jako v kapitole věnující se rozhodnutím o kasačních stížnostech i v této části příspěvku bude pojednáno o jednom recentním rozhodnutí rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu majícím vliv na stabilitu právního prostředí v oblasti daňového práva procesního. Tímto rozhodnutím je rozsudek ze dne 5. 12. 2017, č. j. 1 Afs 58/2017-41, vydaný ve věci stěžovatele HOPR TRADE CZ, s. r. o. (dále jen „*rozsudek HOPR TRADE*").

První právní otázka řešená v uvedené věci se týkala běhu dvouměsíční subjektivní lhůty k podání tzv. deklaratorní zásahové žaloby (tj. žaloby, kterou se žalobce domáhá „pouze" určení, že již ukončený zásah byl nezákonný). Přípustnost tohoto typu žaloby není podmíněna vyčerpáním jiných právních prostředků ochrany nebo nápravy ve správním řízení (§ 85 soudního řádu správního). Nejvyšší správní soud v této souvislosti v rozsudku ze dne 26. 3. 2015, č. j. 10 Afs 16/2015-27, ovšem dovodil, že využil-li přesto žalobce tyto jiné prostředky ochrany, nelze mu to klást k tíži, a je proto nutné

počátek subjektivní lhůty k podání předmětné žaloby[20] počítat až ode dne, kdy se dozvěděl o jejich vyřízení. Senát předkládající věc rozšířenému senátu s tímto názorem ovšem nesouhlasil, neboť podle jeho názoru uplatnění jiných právních prostředků ochrany nebo nápravy v řízení před správním orgánem nemá vliv na počátek běhu subjektivní lhůty pro podání deklaratorní zásahové žaloby. Rozšířený senát se přiklonil k výkladu předkládajícího senátu a počátek běhu subjektivní lhůty k podání deklaratorní zásahové žaloby navázal dle pozitivní právní úpravy na okamžik, kdy se žalobce dozvěděl o skutečnostech, v nichž spatřuje nezákonný zásah. Data vyřízení případně uplatněných prostředků ochrany ve správním řízení se tak pro tento druh žaloby stala irelevantními. Na tomto místě záhodno poznamenat, že uvedený závěr by se mohl jevit jako ohrožující právní jistotu adresátů právních norem, když jejich snaha o využití správních prostředků ochrany by mohla vést ke zmeškání lhůty k podání zásahové žaloby. Rozšířený senát nicméně v této souvislosti pregnantně poukázal na skutečnost, že v případě již ukončeného zásahu nemohou prostředky ochrany ve správním řízení vést k jakékoliv reálné nápravě. Bylo by tudíž přehnaně formalistické oddalovat přístup subjektu k soudu.

V další části rozsudku *HOPR TRADE* se rozšířený senát věnoval tomu, zda lze stížnost a žádost o prošetření způsobu vyřízení stížnosti podle § 261 daňového řádu považovat za takový právní prostředek ochrany nebo nápravy, který je nutno vyčerpat před podáním zápůrčí zásahové žaloby (žaloby směřující proti trvajícímu zásahu). Dosavadní judikatura dospěla k jednoznačnému právnímu závěru, že tomu tak je – poprvé v rozsudku ze dne 7. 11. 2013, č. j. 9 Aps 4/2013-25, Nejvyšší správní soud explicitně vyslovil, že jak stížnost, tak žádost o prošetření způsobu vyřízení stížnosti je potřeba vyčerpat před podáním zásahové žaloby. Rozšířený senát však šel proti tomuto dosavadnímu judikaturnímu proudu, když dospěl k jednoznačnému závěru, že stížnost ani žádost o prošetření způsobu vyřízení stížnosti dle § 261 daňového řádu nelze považovat za jiný právní prostředek ochrany nebo nápravy ve smyslu § 85 soudního řádu správního, který by bylo nutno vyčerpat před podáním žaloby na ochranu před nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením správce daně.

20 Podle § 84 odst. 1 soudního řádu správního žaloba musí být podána do dvou měsíců ode dne, kdy se žalobce dozvěděl o nezákonném zásahu. Nejpozději lze žalobu podat do dvou let od okamžiku, kdy k němu došlo.

Je naprosto zřejmé, že citované závěry rozšířeného senátu jistým způsobem ovlivnily stabilitu právního prostředí, když v obou zkoumaných právních otázkách došlo k přehodnocení dosavadních judikaturních závěrů. Současně nutno dodat, že rozšířený senát přinesl citovaným rozhodnutím do aplikační praxe jistou dávku stability, neboť skutečnost, že „*judikatura byla sjednocena rozšířeným senátem, přináší zvlášť významné argumenty ve prospěch setrvání na takto vytvořeném právním názoru*“.[21]

Výše uvedené závěry rozšířeného senátu pak současně vedou k zajištění stability právního prostředí tím, že sjednocují právní výklad týkající se povahy stížnosti podle daňového řádu a podle správního řádu (zákon č. 500/2004 Sb., správní řád ve znění pozdějších předpisů). Podle konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu totiž stížnost podle § 175 správního řádu není nutné vyčerpat před podáním zásahové žaloby (viz zejména rozsudek ze dne 7. 11. 2010, č. j. 4 Aps 2/2010-44, č. 2339/2011 Sb. NSS). U stížnosti podle daňového řádu však před vydáním rozsudku *HOPR TRADE* judikatura zastávala zcela opačný názor (to přitom za stavu, kdy právní úpravy obou právních institutů nesou zcela shodné rysy).

4 Závěr

Z výše uvedeného plyne, že rozhodování Nejvyššího správního soudu o kasačních stížnostech i rozhodování rozšířeného senátu předmětného soudu ovlivňuje stabilitu podnikatelského prostředí. Rozhodnutí vydaná soudem v rámci těchto procesních postupů mají nezpochybnitelný praktický dopad, neb jistým způsobem modifikují právní výklad předložené právní otázky (někteří autoři dokonce změnu výkladu provedenou vrcholnou soudní instancí označují za materiální změnu normy nedoprovázenou však odpovídající změnou formální[22]).

Krajské soudy jsou následně rozhodnutími Nejvyššího správního soudu při rozhodování totožných věcí zásadně vázány; chtějí-li se od těchto odchýlit, musejí svůj postup důkladně odůvodnit. V některých případech

21 Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 1. 2009, č. j. 1 Afs 140/2008-77, publ. pod č. 1792/2009 Sb. NSS.

22 GERLOCH, Aleš a Jan TRYZNA. Několik úvah nad rolí nejvyšších soudů v podmínkách demokratického právního státu. In: ŠIMÍČEK, Vojtěch. *Role nejvyšších soudů v evropských ústavních systémech – čas pro změnu?* Brno: Masarykova univerzita, 2007, s. 98. ISBN 978-80-210-4262-9.

nejsou dokonce krajské soudy vůbec oprávněny názor Nejvyššího správního soudu nerespektovat (§ 110 odst. 4 soudního řádu správního).

Popsaná „sjednocující" funkce Nejvyššího správního soudu je pro řádné fungování správního soudnictví esenciální. Jejím prostřednictvím dochází k naplňování zásady předvídatelnosti soudních rozhodnutí, kterážto je neodmyslitelně spojena s právní jistotou adresátů právních norem.

Nejvyšší správní soud vědom si svého postavení vrcholného soudního orgánu sjednocujícího rozhodovací praxi krajských soudů (a nepřímo pak i správní praxi správních orgánů) klade vysoké nároky na kvalitu odůvodnění svých rozhodnutí, která současně v celém rozsahu a objemu zpřístupňuje na svých webových stránkách. Vybraná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu (a krajských soudů) jsou potom z důvodu jejich významnosti a argumentační přesvědčivosti publikována ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu (přístupné široké veřejnosti na internetových stránkách http://sbirka.nssoud.cz/).

Vliv Nejvyššího správního soudu na právní, resp. podnikatelské prostředí reprezentují dvě v příspěvku rozebraná aktuální rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, která změnila dosavadní právní výklad několika institutů daňového práva procesního.

Literature

BAXA, Josef a kol. *Daňový řád: komentář*. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011, s. 473. ISBN 978-80-7357-564-9. Dostupné z: *ASPI* [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR.

KÜHN, Zdeněk, Michal BOBEK a Radim POLČÁK. *Judikatura a právní argumentace: teoretické a praktické aspekty práce s judikaturou*. Praha: Auditorium, 2006, 234 s. ISBN 80-903786-0-9.

HAMUĽÁK, Ondrej. *Fenomén judikatury v právu: povaha, význam a specifika judikatury: judikatura evropských soudů a evropské otázky v judikatuře národních soudů: vybraná odvětvová judikatura: sborník z konference Olomoucké debaty mladých právníků 2009*. Praha: Leges, 2010, Teoretik, 457 s. ISBN 978-80-87212-29-5.

SMEJKALOVÁ, Terezie. K otázce normativity judikatury v České republice. In: *Dny práva – 2008 – Days of Law. Brno*: Masarykova univerzita, 2008, s. 1302–1311. ISBN 978-80-210-4733-4.

ŠIMÍČEK, Vojtěch. *Role nejvyšších soudů v evropských ústavních systémech – čas pro změnu?* Brno: Masarykova univerzita, 2007, 245 s. ISBN 978-80-210-4262-9.

nález Ústavního soudu ze dne 25. 1. 2005, sp. zn. III. ÚS 252/04. *Ústavní soud* [online]. Ústavní soud, © 2006 [cit. 27. 11. 2017]. Dostupné z: https://nalus.usoud.cz/Search/ResultDetail.aspx?id=21562 & pos=1 & cnt=1 & typ=result

nález Ústavního soudu ze dne 21. 11. 1996, sp. zn. IV. ÚS 200/96. *Ústavní soud* [online]. Ústavní soud, © 2006 [cit. 27. 11. 2017]. Dostupné z: https://nalus.usoud.cz/Search/ResultDetail.aspx?id=29004 & pos=1 & cnt=1 & typ=result

nález Ústavního soudu ze dne 14. 3. 2016, sp. zn. I. ÚS 2866/15. *Ústavní soud* [online]. Ústavní soud, © 2006 [cit. 27. 11. 2017]. Dostupné z: https://nalus.usoud.cz/Search/ResultDetail.aspx?id=91967 & pos=1 & cnt=1 & typ=result

rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 3. 2016, č. j. 9 As 53/2013-24. *Nejvyšší správní soud* [online]. © 2003–2010 [cit. 27. 11. 2017]. Dostupné z: http://nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2013/0053_9As__13_20130701143001_prevedeno.pdf

rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 8. 2006, č. j. 1 Aps 2/2006-68. *Nejvyšší správní soud* [online]. © 2003–2010 [cit. 25. 12. 2017]. Dostupné z: http://nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2006/0002_1Aps_0600068A_prevedeno.pdf

rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 8. 2017, č. j. 7 Afs 68/2017-36. *Nejvyšší správní soud* [online]. © 2003–2010 [cit. 25. 12. 2017]. Dostupné z: http://nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2017/0068_7Afs_1700036_20170824155300_prevedeno.pdf

rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 5. 2008, č. j. 2 Azs 17/2008-61. *Nejvyšší správní soud* [online]. © 2003–2010 [cit. 25. 12. 2017]. Dostupné z: http://nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2008/0017_2Azs_0800061A_prevedeno.pdf

rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 1. 2006, č. j. 1 Afs 19/2005-78. *Nejvyšší správní soud* [online]. © 2003–2010 [cit. 25. 12. 2017]. Dostupné z: http://nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2005/0019_1Afs_0500078A_prevedeno.pdf

rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 9. 2010, č. j. 1 As 77/2010-95. *Nejvyšší správní soud* [online]. © 2003–2010 [cit. 25. 12. 2017]. Dostupné z: http://nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2010/0146_8As__1400001_prevedeno.pdf

rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 12. 2017, č. j. 1 Afs 58/2017-41. *Nejvyšší správní soud* [online]. © 2003–2010 [cit. 25. 12. 2017]. Dostupné z: http://nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2017/0058_1Afs_1700042_20171218131015_20171219090027_prevedeno.pdf

rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 3. 2015, č. j. 10 Afs 16/2015-27. *Nejvyšší správní soud* [online]. © 2003–2010 [cit. 25. 12. 2017]. Dostupné z: http://nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2015/001610Afs_1500027_20150401143650_prevedeno.pdf

rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 11. 2013, č. j. 9 Aps 4/2013-25. *Nejvyšší správní soud* [online]. © 2003–2010 [cit. 25. 12. 2017]. Dostupné z: http://nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2013/0004_9Aps_13_20131107165434_prevedeno.pdf

rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 11. 2010, č. j. 4 Aps 2/2010-44. *Nejvyšší správní soud* [online]. © 2003–2010 [cit. 25. 12. 2017]. Dostupné z: http://nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2010/0002_4Aps_100_20110105124443_prevedeno.pdf

rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 1. 2009, č. j. 1 Afs 140/2008-77. *Nejvyšší správní soud* [online]. © 2003–2010 [cit. 25. 12. 2017]. Dostupné z: http://nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2008/0140_1Afs_0800077A_prevedeno.pdf

Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů. In: *ASPI* [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR.

Zákon č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů. In: *ASPI* [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR.

Jednací řád Nejvyššího správního soudu [online]. Dostupné z: http://www.nssoud.cz/dokumenty/jednaci_rad_2014.pdf

Contact – e-mail

344107@mail.muni.cz

Veřejné rozpočty a jejich stabilita[1]

Hana Marková

Právnická fakulta, Katedra finančního práva a finanční vědy, Univerzita Karlova, Česká republika

Abstract in original language

Každá vláda se staví rozpočtovým otázkám tak, že za cestu ke stabilizaci považuje vždy to řešení, které považuje ona za správné. Volba cesty se odráží fakticky v zákonech, které mají dopad na veřejné finance a jsou v určitém období přijímány. Důraz evropských institucí na regulaci zadlužení v jednotlivých členských státech EU vedl k tomu, že i v ČR bylo předloženo postupně několik variant zákonů k omezení zadlužení. Vláda v roce 2007 s dluhovou brzdou spojovala snahu minimalizovat veřejný sektor. Přijetí zákona o rozpočtové odpovědnosti nastalo až v době fungování další vlády (účinnost tohoto zákona je stanovena na rok 2018) a snahou bylo ukázat odpovědnost vlády směrem ke stabilitě veřejných rozpočtů.

Keywords in original language

veřejný rozpočet; rozpočtová odpovědnost; stabilita veřejných rozpočtů; stabilizace veřejných rozpočtů; zadlužení

Abstract

Each government faces budgetary issues in the way which they consider correct as the solution for stabilisation. The choice of way is reflected in the laws that have impact on public finances and are adopted in certain periods of time. The emphasis of the European institutions on debt regulation in the individual member states of the EU has led to the introduction of several variants of debt reduction laws in the Czech Republic. In 2007, the government linked the debt-reduction with the effort to minimise the public sector. The adoption of the Budgetary Responsibility Act occurred

1 Tento text byl zpracován v rámci programu „PROGRES Q02 – Publicizace práva v evropském a mezinárodním srovnání" realizovaného v roce 2018 na Právnické fakultě Univerzity Karlovy. ORCID autora: 0000-0002-0204-4571

in the period of the next government (the applicability of this law is set for the year 2018) and its effort was to show the government's responsibility towards the stability of public budgets.

Keywords

Public Budget; Budgetary Responsibility; Public Budgets Stability; Stabilisation of Public Budget; Debt (Indebtedness).

1 Jsou veřejné rozpočty stabilní či stabilizované?

Nejprve připomenu obsah slov – slovo stabilita dle mého názoru vyjadřuje určitý stav – pevnost, stálost, rovnováhu a slovo stabilizace znamená proces upevnění, ustálení, dosahování rovnováhy. Je tedy na zvážení, zda jsou naše rozpočty stabilní či stabilizované či se snaží o dosahování rovnováhy či jsou stálé, rovnovážné. Druhou otázkou je zda ke stanovenému cíli přispívají naše zákony. To jsou otázky, na které je třeba hledat odpověď a zde je jeden pokus o odpověď.

Naše legislativa učinila pokus dostat termín stabilizace rozpočtů do zákona – a to již před 10 lety, kdy byl přijat zákon s názvem – zákon o stabilizaci veřejných rozpočtů – zákon č. 261/2007 Sb. Jeho hlavním cílem bylo řešení otázky zadlužení státu a snížení státního dluhu.

Zákon si svým pojetím kladl za cíl najít cestu k řešení problému zadlužení cestou využití různých finančních nástrojů. Bylo to období, kdy došlo k významnému prohlubování veřejného dluhu a ke zvyšování schodku státního rozpočtu. Jako závažný problém fungování státu i české ekonomiky uváděl navrhovatel zákona značný nárůst sociálních výdajů. Vláda si proto stanovila cíl (i předložením návrhu tohoto zákona) snížit podíl celkových mandatorních výdajů do roku 2010 na částku nižší než 50 % státního rozpočtu. Vycházela při tom i ze závazků České republiky jako členského státu Evropské unie v rámci fiskální strategie. V každoročně aktualizovaném Konvergenčním programu je stanovena strategie, která má vládě umožnit v souladu se Smlouvou o založení ES, vytvoření podmínek pro společnou měnu. V roce 2004 (rok vstupu do EU) se vláda ČR zavázala snižovat deficit veřejných financí tak, aby od roku 2008 bylo zajištěno transparentní a udržitelné plnění Maastrichtského konvergenčního kritéria fiskální udržitelnosti

pro deficit vládních financí. Tím se zavázala k určitému tempu fiskální konsolidace, které jí mělo umožnit dosažení střednědobého fiskálního cíle, který byl vymezen pro ČR Paktem stability a růstu – ve výši 1 % HDP již v roce 2012.

V důvodové zprávě k návrhu zákona o stabilizaci veřejných rozpočtů se uvádělo[2], že ze státního rozpočtu na rok 2007 a z rozpočtového výhledu a rozpočtových rámců na léta 2008 až 2009 se – vlivem zvýšení sociálních výdajů – posouvá strategie fiskální konsolidace odsouhlasená v roce 2004 do dalšího období. Přijetím výše zmíněného zákona došlo zároveň ke změnám řady zákonů dotýkajících se sociální oblasti, zdravotnictví či úpravě daňových nástrojů. Měnila se významným způsobem jak výdajová stránka veřejného rozpočtu, tak také jeho příjmová stránka.

2 Oblast výdajů státu

Není pochyb o tom, že zdravotnictví je oblastí, do které je určena značná část finančních prostředků. Platba zejména zdravotního pojištění, které je často označováno také jako zdravotní daň, však nestačila na úhradu rostoucích potřeb v oblasti zdravotnictví. Došlo proto k zavedení regulačních poplatků ve zdravotnických zařízeních či limitů na doplatky na léky, které měly vylepšit zdroje jednotlivých zdravotnických zařízení. Očekávané – s přijetím těchto opatření – bylo též naplnění dalšího vytyčeného cíle, kterým bylo snížení využívání zdravotnických služeb. Cesta regulačních poplatků, a tedy příspěvků od těch, kteří využívají zdravotnické služby, tak měla být dalším z nástrojů, od kterého vláda očekávala snížení tlaku na růst výdajů státu do oblasti zdravotnictví. Přijetím změny zákona o pojistném na veřejné zdravotní pojištění byla umožněna další úspora na straně státu, kterou bylo dočasné zmrazení platby státu za státní pojištěnce. Byl zároveň zaveden jednotný maximálního „roční“ vyměřovací základ zdravotního pojištění pro zaměstnance a pro osoby samostatně výdělečně činné, což mělo také svoje dopady. Zavedení maximálního vyměřovacího základu se negativně projevilo v příjmech z pojistného nejen z oblasti zdravotního pojištění. Stejný postup byl zvolen také v oblasti důchodového a nemocenského pojištění,

2 Důvodová zpráva k návrhu zákona č. 261/2007 Sb. Dostupné z: https://www.codexisonline.cz

příspěvku na státní politiku zaměstnanosti a dopad těchto kroků do státního rozpočtu byl značný na příjmové straně rozpočtu, protože výpadek příjmů jak státního rozpočtu, a také příjmů zdravotních pojišťoven nebyl nijak kompenzován.

Od změn v sociální oblasti se očekávalo, že budou mít pozitivní dopad na státní rozpočet, a to snížením mandatorních výdajů na sociální dávky. Vzhledem však k tomu, že jednotlivé sociální dávkové systémy jsou do určité míry vzájemně provázané, snížení příjmů z pojistných dávkových systémů a státní sociální podpory se projevilo tlakem na jiné výdaje např. dávky pomoci v hmotné nouzi. Také systém poskytování dotací do sociální oblasti byl označen za zcela nevyhovující. Z centrální úrovně se poskytovaly dotace, ale nebyl dostatečně zajištěn vztah mezi ministerstvem a jednotlivými poskytovateli služeb, a to zejména právě v oblasti sociálních služeb. Proto dalším z opatření ke stabilizaci rozpočtu tak bylo přenesení odpovědnosti ze státu (ve značné části) za zajištění potřebné sítě sociálních služeb na úroveň krajů s tím, že na zajištění této povinnosti v nezbytném rozsahu mělo Ministerstvo práce a sociálních věcí poskytovat krajům dotaci ze státního rozpočtu. Dotace byla postavena jako účelově vázaná na dofinancování sítě sociálních služeb na území kraje. S ohledem na fiskální výhled nešlo o „čistou“ úsporu, ale byl zde předpoklad, že o veřejných prostředcích bude možné v navrhovaném režimu rozhodovat s mnohem vyšší mírou objektivity a efektivity a současně mělo být umožněno sdružování veřejných prostředků, tj. prostředků státního rozpočtu a rozpočtů územních samospráv v dané oblasti. Změnou dotačních procedur a posílením kompetencí regionálních samospráv v oblasti financování služeb se očekávalo, že bude dosaženo vyšší efektivity a hospodárnosti využití veřejných prostředků, což se mělo pozitivně projevit ve zvýšené dostupnosti sociálních služeb v území. Ani tento cíl se však nepodařilo dosáhnout.

3 Oblast příjmů státního rozpočtu

Další oblastí, která se spojuje se stabilizací a tím, jak řešit veřejné finance, bylo zavedení tzv. ekologických či energetických daní. Jednalo se o ty oblasti, kde povinnost zdanění vyplývala již z předpisů EU. Povinnost zavést systém zdanění plynu s účinnosti od 1. ledna 2008, vyplynula České republice

z ustanovení směrnice Rady 2003/96/ES, ve znění směrnice Rady 2004/74/ES. Ani zdanění pevných paliv nebylo v českém právním řádu do této doby zakotveno, a tak bylo České republice poskytnuto přechodné období na zavedení také spotřebních daní z pevných paliv a to do 31. 12. 2007. Hlavní principy právní úpravy této oblasti byly vymezeny tak, aby odpovídaly požadavkům vyplývajícím ze směrnice Rady ES upravující problematiku zdanění energetických produktů a elektřiny. Základním rysem zdanění se tak stalo zdanění jejich spotřeby při dodání konečnému spotřebiteli.

Reforma veřejných rozpočtů zahrnula změny i ostatních daní naší daňové soustavy. Za zmínku stojí např. změna snížené sazby DPH, která byla odůvodněna zvýšením inkasa DPH s tím, že změna sice bude mít vliv na cenovou úroveň těch druhů zboží a služeb, které podléhají snížené sazbě daně, ale při projednávání návrhu bylo vyjádřeno očekávání, že snížení rozdílu mezi oběma sazbami daně z přidané hodnoty pozitivně přispěje ke snížení motivace plátců daně k daňovým únikům, resp. obcházení zákon o DPH. Ani tento cíl dosažen nebyl.

4 Zákon o rozpočtové odpovědnosti

Dalším krokem k zabezpečení stabilizace veřejných rozpočtů bylo přijetí zákona o rozpočtové odpovědnosti. K tomuto kroku však došlo až v roce 2017 – deset let po přijetí zákona o stabilizaci veřejných rozpočtů. Zákon[3] (podle důvodové zprávy k návrhu zákona) má představovat hlavní nástroj k postupnému dosažení udržitelnosti veřejných financí České republiky, k němuž je nezbytný silný, konzistentní, komplexní a zejména stabilní národní fiskální rámec. Musí to být rámec vymezující institucionální pokrytí, číselná fiskální pravidla, sledování jejich dodržování zajištěné zřízením nezávislé Národní rozpočtové rady a další opatření posilující transparentnost veřejných financí a umožňující naplnění požadavků na rozpočtové rámce vyplývající z práva EU. Zároveň se má aplikací tohoto zákona řešit rozpor mezi odpovědností vlády za dodržování mezinárodních závazků vyplývajících ze Smlouvy

3 Zákon č. 23/2017 Sb., o pravidlech rozpočtové odpovědnosti. Dostupné z: https://www.codexisonline.cz

o Evropské unii (zejména ustanovení k ní připojeného Protokolu (č. 12) o postupu při nadměrném schodku) a Smlouvy o fungování Evropské unie (dále jen „Smlouva“) v oblasti fiskální disciplíny a nástroji, kterými disponuje.

Vláda v České republice má pod přímou kontrolou pouze vybrané ústřední vládní instituce, přičemž rozpočtová politika je realizována všemi úrovněmi vlády v nejširším slova smyslu, tedy i územními samosprávnými celky, zdravotními pojišťovnami a dalšími veřejnými institucemi.

Současný národní rámec je založen na fiskálním cílení, víceletých výdajových rámcích a fiskální decentralizaci. Jeho koncepce vychází z reformy veřejných financí připravené již v roce 2003, jejímž hlavním cílem bylo posílit střednědobou dimenzi veřejných rozpočtů. Zákon si klade za cíl odstranit nedostatky českého fiskálního rámce – zejména sklon k deficitnímu hospodaření, měl by vést k zavedení mechanismů zabezpečujících proticyklický charakter fiskální politiky a prvků omezujících informační asymetrii, podporujících kredibilitu, flexibilitu a transparentnost hospodaření vládního sektoru.[4]

Za pravidla rozpočtové odpovědnosti jsou považovány zásady, principy, postupy a instituce a jejich fungování. Na rozpočtovou odpovědnost je nahlíženo ve dvou základních ekonomických rovinách.

Z makroekonomického úhlu pohledu jde zejména o zavedení nových pravidel fungujících jak na úrovni celého sektoru veřejných institucí (výdajové pravidlo, dluhové pravidlo), tak i jeho dílčích segmentů (zásada rozpočtové odpovědnosti pro územní samosprávné celky) a zajištění sledování jejich dodržování. V mikroekonomické rovině se rozpočtovou odpovědností rozumí transparentnost, účelnost, hospodárnost a efektivnost vynakládání veřejných prostředků. Pravidla rozpočtové odpovědnosti by tak měla vést k stabilizaci rozpočtového hospodaření, avšak jejich účinnost a realizace – s ohledem na termín přijetí zákona, se bude moci posoudit až s odstupem, po uplynutí nějaké doby.

5 Závěr

Jaká může být odpověď na otázku, zda jsou naše rozpočty stabilní či stabilizované či se o to vláda jenom snaží? Můžeme odpovědět, že se vláda staví

4 Důvodová zpráva k návrhu zákona č. 23/2017 Sb. Dostupné z: https://www.codexisonline.cz

k těmto rozpočtovým otázkám vždy tak, že za cestu ke stabilizaci považuje vždy to řešení, které považuje ona za správné. Volba cesty se odráží fakticky v zákonech, které jsou pro tuto oblast přijímány, a tak jde zároveň o odpověď na druhou otázku položenou úvodem, je zda ke stanovenému cíli přispívají naše zákony. Porovnáním dvou zákonů, mezi kterými uplynulo deset od jejich přijetí, je možné konstatovat, že zákon přijatý v roce 2007 obsahoval pro veřejné finance velmi výrazné prvky, které měly být stabilizující, jak na straně příjmové, tak výdajové, ale neznamenal stabilní rozpočet – dluh státu narůstal. Důraz evropských institucí na regulaci zadlužení v jednotlivých členských státech EU vedl k tomu, že i v ČR bylo předloženo postupně několik variant zákonů k omezení zadlužení. Snaha zahrnout tato ustanovení do Ústavy a tím zavázat budoucí vlády k určitému stylu hospodaření nevedla ke zvolenému cíli místo ústavního zákona byl přijat pouze zákon obyčejný, který sice obsahuje prvky, které by měly zajistit stabilitu veřejných rozpočtů, ale v řadě ustanovení je natolik rozporný, že zejména rozpočty územních samospráv se s touto formou stability neztotožňují, což může být problém s jeho aplikací do budoucna. Už v počátečních debatách o návrhu zákona o rozpočtové odpovědnosti bylo zřejmé, že vláda v té době s dluhovou brzdou spojovala hlavně snahu minimalizovat veřejný sektor. Opozice upozorňovala, že pouze restriktivní konsolidace veřejných financí může omezit rozvojový potenciál – okamžitý nulový deficit by znamenal výrazné rozpočtové škrty. K přijetí zákona o rozpočtové odpovědnosti, který měl ukázat, jak odpovědně vláda přistupuje ke stabilitě veřejných rozpočtů, došlo až za další vlády, která převzala základ návrhu zákona a částečně jej upravila.

Literature

MARKOVÁ, H. a R. BOHÁČ. *Rozpočtové právo*. 1. vyd. Praha: C. H. Beck, 2007. ISBN 978-80-7179-598-8.

NETOLICKÝ, M. *Vztahy mezi články rozpočtové soustavy*. Brno: Tribun EU, 2010. ISBN 978-80-7399-978-0.

Contact – e-mail

markova@prf.cuni.cz

Nestabilita interpretace daňového práva – je vždy špatná pro podnikatele?[1]

Wojciech Morawski

Wydział Prawa i Administracji, UMK w Toruniu, Polska

Abstract in original language

Stabilita výkladu daňového práva je obvykle dobrým řešením pro daňové poplatníky. Autor článku chce dokázat, že někdy rovněž nestabilita (pouze omezená) může být dobrým řešením. Ukazuje příklady problémů v oblasti polského daňového práva.

Keywords in original language

Daň; výklad; právní principy.

Abstract

The stability of the interpretation of tax law is usually a good solution for taxpayers. The author of the article wants to prove that sometimes instability (only limited) can be a good solution. He shows examples of problems in Polish tax law.

Keywords

Tax; Interpretation; Principles of Law.

1 Stabilita interpretace

Text Stabilita právního prostředí je pro podnikatele velmi důležitá. Ekonomická aktivita zahrnuje mnoho rizik vyplývajících z omezené znalosti o budoucí situaci na trhu. Je logické, aby stát zaručil podnikateli alespoň stabilitu právního prostředí. Samozřejmě, stabilita právního předpisu je pro podnikatele nedostatečná. Významnější je pro něj stabilita interpretace práva, tedy skutečnost, že předpis bude interpretován stejně dnes i do budoucna.

1 Article prepared under a grant funded by the National Science Center (Poland) No. 2016/21/B/HS5/00187 – "Acts of interpretation in tax law - between aid, flexibility and disintegration of system of tax law".

Titul mého článku může naznačovat, že jsem chtěl prokázat, že stabilita výkladu daňového práva nemusí být dobrým řešením pro daňové poplatníky. To by však bylo zavádějící. Nechci dokázat, že vždycky je nestabilita lepší, ale jen, že někdy nestabilita může být dobrým řešením.

Na začátku je třeba vymezit terminologii. Článek se netýká interpretace daňového práva jako myšlenkového procesu, ale pojednává o specifickém a formalizovaném důsledku tohoto myšlenkového procesu. V angličtině používáme pojem „advance tax ruling" nebo „ruling"[2], v českém daňovém řádu existuje pojem: „závazné posouzení". Dokumenty Evropské unie daný pojem vymezují jako „daňové rozhodnutí"[3]. V Polsku používáme termín „indywidualne interpretacje przepisów prawa podatkowego", který můžeme přeložit jako: „individuální interpretace předpisů daňového práva" a „ogólne intepretacje przepisów prawa podatkowego", což v češtině znamená: „obecné interpretace předpisů daňového práva" (to je interpretace podobná českým D-pokynům). Jedná se o velmi formalizované úkony, vydávané po správním šetření. Jednotlivec se může odvolat (podat správní žalobu) ke správnímu soudu.

V teorii se setkáváme s mnoha pokusy o definování pojmu „advance tax ruling".

Během semináře IFA v Cancúnu v roce 1992 účastníci navrhovali následnou definici pojmu ATR: rozhodnutí o fiskálních důsledcích transakce, přijaté příslušnými orgány a pro ně závazné[4].

V roce 1999 byl publikován materiál z kongresu IFA v Eilatu, ve kterém definice byla formulována jinak, jako „více či méně závazné stanovisko (názor) daňového orgánu, které bylo vydané na dobrovolnou žádost soukromé osoby, tykající se zacházení a důsledků jedné nebo série uvažovaných budoucích akcí nebo transakcí".[5]

---

2 *International Tax Glossary*, 3. ed. IBFD, 1996, s. 260.

3 Směrnice Rady (EU) 2015/2376 ze dne 8. prosince 2015, kterou se mění směrnice 2011/16/EU, pokud jde o povinnou automatickou výměnu informací v oblasti daní Úřední věstník Evropské unie ze dne 18. 12. 2015, L 332/1.

4 RIVIER, J.-M. Introduction. In: *Advance Ruling: Practice and Legality. Proceeding of a Seminar held in Cancun, Mexico, in 1992 during the 46th Congress of the International Fiscal Association*. vol. 17a, Deventer–Boston, 1994, s. 3.

5 ELLIS, M. J. General Report. In: *Advance rulings*. Cahier de Droit Fiscal International, vol. VLXXXIVb, The Hague, 1999, s. 22.

V polštině je také docela běžně používán výraz „ruling“, ve francouzštině se používá výraz *réscrit* (ve Francii) nebo *décision préalable*.

2 Zavázání daňového orgánu interpretací - intepretace je důležitější než zákon?

Zavázání daňového orgánu interpretací se zdá být nejjednodušším řešením, které vede ke stabilizaci právní situace daňového poplatníka. Zavázání se rozumí jako úplné určení právní situace jednotlivce v kontextu intepretace daňového práva. Pokud jednáme v souladu s individuální interpretací, která je vydávána - jako v Polsku - na základě faktů předložených daňovým poplatníkem, její vlastnictví poskytuje podnikateli naprosté pohodlí. Neexistuje, nebo přinejmenším je drasticky sníženo, riziko takového řešení daňových orgánů, kterého důsledkem by bylo rozhodnutí v rozporu s interpretací.

Zavázání daňového orgánu by mělo být chápáno jako jednoznačné řešení základního konfliktu mezi principem důvěry a principem legality ve prospěch prvního z nich.

Princip důvěry lze chápat jako ekvivalent zásady ochrany legitimního očekávání (ang. *the principle of legitimate expectation*, franc. *le principe de confiance legitime*) nebo zásady legitimní důvěry (*le principe de la croyance légitime*)[6]. Tyto dva principy jsou často považovány za totožné. Tato pravidla jsou obecně považována v zahraniční literatuře za součásti zásady právní jistoty (princip právní jistoty). Tato koncepce se příliš neliší od francouzské *la sécurité juridiques* (právní bezpečnosti)[7].

Někdy jsou ty principy zmíněny v souvislosti se zásadou řádné správy. Tato zásada je chápána jako pozitivní povinnost dodržovat důvěru, kterou poplatník může dát zřetelně formulovanému stanovisku autority nebo rozhodnutí autority. Musíme si být vědom širokého rozsahu těchto pravidel a jejich dvojznačnosti.

Jádrem problému závaznosti interpretace je nezávislost rozhodnutí správce daně na daňovém zákoně. Intepretace je důležitější než zákon.

6 ROMANO, C. *Advance Tax Rulings and Principles of Law Towards a European Tax Rulings System?* Amsterdam, 2002, s. 331; Michel, 2009: 286 - neznámá citace

7 AUBY, J. B. a D. DERO-BUGNY. Les principes de sécurité uridiques et de confiance légitime. In: AUBY, J. B. a J. DUTHEIL DE LA ROCHÈRE (eds.). *Droit administratif Européen*, Bruxelles, 2007, s. 473–492.

V tomto řešení existuje nebezpečí pro podnikatele. Zajištění právní jistoty daňovému poplatníkovi může být hodnocené jako řešení, které je v rozporu s ústavním právem.

V Polsku jsme měli (v roce 2004) problém týkající se obecné interpretace předpisů daňového práva (to jsou interpretace stejné jako české D-pokyny). V čem byl problém? Tyto byly závazné pro správce daně.

V Polsku existuje ústavní princip legality, kterého právním základem je článek 2 Ústavy týkající se principu právního státu, a také byl on vyjádřen v článku 7 Ústavy, který stanoví, že orgány veřejné správy působí na základě a v rámci mezí zákona. Je pro mě překvapivé, že polský ústavní soud v rozsudku ze dne 11. května 2004 r.[8] shledal tuto regulaci v rozporu z jinými články Ústavy. Zaprvé podle názoru Ústavního soudu tato regulace byla v rozporu se zásadou dvou řízení (článek 78 Ústavy Polské republiky), protože podnikatel nemohl doopravdy podat účinné odvolání. Teoreticky mohl podat odvolání, ale správce daně druhého stupně nemohl vydat rozhodnutí v rozporu s intepretací, která byla závazná i pro něj. Za druhé – důsledkem této regulace byl zánik demarkační linie mezi zákonodárstvím a výkladem práva. Závazná obecná interpretace měla z hlediska správce daně charakter obecné a abstraktní normy, čímž získávala charakteristiku příslušné právní normy.

Analýza rozsudku ústavního soudu vede k paradoxu.

Jménem ochrany práv jednotlivců Ústavní soud zhoršil právní situaci subjektů, které jednaly důvěrně v souladu s interpretací vydanou ministrem financí. Po rozsudku Ústavního soudu intepretace už nebyla závazná a pouze zásada, že jednání v souladu s intepretací nemůže škodit, měla chránit daňové poplatníky. V důsledku toho neexistovala žádná výjimka z povinnosti platby daně, když intepretace byla nesprávná. Poplatník neměl jen povinnost platit úroky a byl osvobozen od trestní odpovědnosti.

Ústavní soud chtěl chránit poplatníkova práva a principy Ústavy, ale důsledkem toho byla situace, že poplatník nebyl chráněn, když jednal v souladu s nesprávnou interpretací.

8 K 4/03.

3 Absolutní stabilita výkladu a ochrana práv třetích osob

Obvykle když analyzujeme oficiální daňové interpretace, myslíme jen na ochranu daňového poplatníka, který získal ochranu prostřednictvím této interpretace. Zatímco, plná ochrana poplatníka, který je podnikatelem, hrozí narušením, vůči jiným podnikatelům, principu spravedlivé konkurence. Je zřejmé, že podnikatel, který má ochranu na základě interpretace, a platí nižší daň, má lepší konkurenční postavení.

Podle mého názoru by se měla interpretace změnit, a to v souladu se změnou judikatury soudů tykající se výkladu daňového práva. Nepřípustnost změny interpretace - při současné změně judikatury soudů – působí to, že podnikatel získal nesprávnou intepretací privilegium (které může být v rozporu se zákonem).

V Polsku může interpretační orgán vždy měnit svou interpretaci, pokud se domnívá, že je nesprávná[9]. Změna je platná pouze do budoucna.

Před několika lety „dostal" daňový poplatník do vínku interpretaci, která byla pro něho nepříznivá, ale apeloval na správní soud. Rozsudek byl pro něho příznivý, což přinutilo úřad, aby výklad sladil s výkladem daňového poplatníka. Problémem bylo, že všechny pozdější rozsudky byly už pro jiné podnikatele nepříznivé. V důsledku toho pouze jeden daňový poplatník, který měl příznivou interpretaci, mohl zaplatit nižší daň. To znamenalo, že jeho zboží bylo mnohem levnější.

Vznikl problém. V Polsku interpretující úřad může zpravidla vždy změnit vadnou interpretaci. Může to však provést po rozsudku správního soudu (ve skutečnosti v rozporu s rozsudkem)? To by znamenalo, že správní orgán není vázán rozsudkem soudu. Naštěstí Nejvyšší správní soud vydal rozsudek[10], podle kterého správní orgán, i když je interpretace výsledkem rozsudku správního soudu, může interpretaci změnit, pokud se domnívá, že je vadná. Je to velmi moudré řešení, i když se zdá být hloupé. Podle mého

9 Čl. 14e zákona ze dne 26. 08. 1997 Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2017 r., poz. 201 ve znění pozdějších předpisů; citováno dál: „O.p."). Je to zákon, který obsahuje záležitosti, jež v České republice obsahuje Daňový řád.

10 Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. září 2015, I FSK 563/14. Dostupné z: http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/06D0DE1AF0

názoru nemůže interpretace poškozovat jiné daňové poplatníky. Nemůže být příliš trvalá, protože se stává důležitější než zákon. *Summa ius summa iniuria*.

4 Stabilita interpretace - prokletím pro jejího držitele?

Názor, že stabilita interpretace může být prokletím pro jejího držitele, se zdá být docela zvláštní (a možná i hloupý). Může se stát, že daňový poplatník dostane interpretaci, ale ta bude nepříznivá. Může se odvolat k soudu, předpokládejme, že neúspěšně. Ale judikatura se může později změnit. Jiní daňoví poplatníci (jeho konkurenti) mohou později dostat příznivé interpretace. Tyto interpretace je ochrání. Daňový poplatník, který má starou, nepříznivou interpretaci, riskuje spor se správním orgánem, pokud se bude řídit novou (příznivou) judikaturou.

Změna interpretace je bohužel obtížná. Daňový poplatník ji může podat k soudu, ale jen měsíc po vydání. Později ji může změnit pouze ředitel daňové správy (dříve ministr financí), není to pro něho však prospěšné.

Řešení problému je docela zvláštní. Daňový poplatník může požádat o novou interpretaci. Žádné ustanovení polského zákona to nezakazuje. Dokonce i tehdy, když mu orgán zase vydá nepříznivou interpretaci, bude ji moct podat k soudu. Tentokrát rozsudek soudu již může být pro daňového poplatníka příznivý. Tímto způsobem bude moct získat novou, příznivou interpretaci. A co stará interpretace? Nic, bude nadále existovat, ale žádná interpretace není závazná pro daňového poplatníka. Poplatník ji bude moct ignorovat. V téhle situaci nestabilita intepretace je dobrá pro podnikatele.

5 Závěr

Stabilita daňových interpretací je samozřejmě důležitá. Je to jejich dobrá vlastnost. Ale nic se nesmí přehánět.

Literature

RIVIER, J.-M. Introduction. In: *Advance Ruling: Practice and Legality. Proceeding of a Seminar held in Cancun, Mexico, in 1992 during the 46th Congress of the International Fiscal Association*. vol. 17a, Deventer–Boston, 1994.

ELLIS, M. J. General Report. In: *Advance rulings*. Cahier de Droit Fiscal International, vol. VLXXXIVb, The Hague, 1999.

ROMANO, C. *Advance Tax Rulings and Principles of Law Towards a European Tax Rulings System?* Amsterdam, 2002.

AUBY, J. B. a D. DERO-BUGNY. Les principes de sécurité uridiques et de confiance légitime. In: AUBY, J. B. a J. DUTHEIL DE LA ROCHÈRE (eds.). Droit administratif Européen, Bruxelles, 2007, s. 473–492

Contact – e-mail

wojciechmorawski.torun@gmail.com

Compliance jako jeden ze základních atributů stabilní finanční instituce[1]

Sabina Pazderová

Právnická fakulta, Masarykova univerzita, Česká republika

Abstract in original language

Finanční instituce, ať už banky, pojišťovny, obchodníci s cennými papíry či jiné jsou bezesporu nedílnou součástí českého podnikatelského prostředí. Všechny tyto instituce zároveň představují významné subjekty účastnící se finančního trhu. Ten podléhá velkému množství veřejnoprávní regulace, a to jak na úrovni evropské, tak i na úrovni národní legislativy. Na subjekty finančního trhu jsou prostřednictvím této regulace kladeny velmi vysoké požadavky týkající se vstupu subjektu do odvětví i výkonu samotné finanční činnosti. Pro činnost spočívající v zajišťování souladu s těmito regulatorními požadavky se již vžil pojem compliance. Tento příspěvek si klade za cíl čtenáře seznámit blíže s tímto institutem, který se vzrůstajícími regulatorními požadavky a rovněž se zakotvením trestní odpovědnosti právnických osob do českého právního řádu, nabývá na významu.

Keywords in original language

Compliance; Finanční instituce; Banka; Soulad; Regulace.

Abstract

Financial institutions, whether banks, insurance companies, securities brokers or others, are undoubtedly an integral part of the Czech business environment. These institutions are also significant entities involved in the financial market. Financial market is subject to a large amount of regulation, both at European and national level. Financial institutions are subject to very high requirements regarding the entry of the entity into the sector and the performance of the financial activity itself. For the activity consisting

1 Tento článek byl napsán v rámci projektu MUNI/A/1387/2016 Stabilizace ve finančním a daňovém právu.

in ensuring business behaviour in accordance with law is commonly used the term "compliance". This paper aims to introduce the reader this institute, which is becoming more and more important with the increasing regulatory requirements and with the criminal liability of legal entities in the Czech law.

Keywords

Compliance; Financial institution; Bank; Regulation.

1 Úvod

Compliance, to je pojem, který se v posledních letech skloňuje čím dál častěji. Stejně tak často se však rovněž setkávám s dotazy, a to nejen od laické veřejnosti, nýbrž i od kolegů z oboru, co tento pojem znamená, co si pod ním představit a také, co je hlavní pracovní náplní odborníka, který je za naplnění požadavku compliance zodpovědný. Compliance v doslovném překladu znamená vyhovění, dodržování či soulad. V praxi právníka zodpovědného za plnění požadavku compliance v obchodní společnosti jde tedy především o soulad činnosti této společnosti s regulatorními požadavky, přičemž tyto regulatorní požadavky mohou vycházet jak z evropské, tak i národní legislativy. Zapomínat by se však nemělo ani na soulad s etickými hodnotami či na tzv. společenskou odpovědnost[2].

Požadavek compliance hraje zajisté důležitou roli v existenci a fungování každého podnikatelského subjektu. Čím větší subjekt je, tím většího významu tento pojem nabývá. Je jasné, že malý podnikatel nebude na zajištění compliance vynakládat takové finanční a personální prostředky, jako například významná obchodní společnost s přeshraničním působením. Dále

2 CSR – Corporate social responsibility neboli tzv. společensky odpovědné chování podnikatelských subjektů, které jde nad rámec regulatorních požadavků a cílí především na oblast ekologie, zaměstnaneckých vztahů, pomoci potřebným či aktivit v oblasti rozvojových zemí. Jde o podporu skloubení podnikatelských aktivit v silném konkurenčním prostředí za současného udržení „dobrého jména" společnosti tak, aby se maximalizace zisku nedostala do popředí za každou cenu, třeba i za cenu neodpovědného chování společnosti vůči jejímu okolí (konkurenčnímu, životnímu, společenskému). V ČR mezi největší platformu společenské odpovědnosti patří Asociace společenské odpovědnosti, jejímž členy je více než 200 národních či nadnárodních společností, působících na českém podnikatelském trhu a dále také subjekty z neziskového či veřejného sektoru. Více viz www.spolecenskaodpovednostfirem.cz

se, a to nejen na českém podnikatelském trhu, nýbrž i na zahraničích trzích, setkáváme s obory či oblastmi podnikání, které již ze své samotné podstaty společenského významu podléhají přísnější a četnější regulaci než jiné. Mezi tato odvětví patří například podnikání na poli energetiky, telekomunikací, zdravotnictví či v oblasti finančních trhů.

Již při mém magisterském studiu na právnické fakultě se mi naskytla pracovní příležitost v oblasti bankovnictví, která mne společně s celou oblastí finančního práva zaujala natolik, že jsem se jí rozhodla profesně a dále i studijně věnovat. Díky této příležitosti jsem měla možnost nahlédnou „pod pokličku" fungování úspěšné bankovní instituce a seznámit se tak téměř se všemi oblastmi regulace a právních problémů, se kterými se tento podnikatelský subjekt při své každodenní činnosti potýká.

2 Specifičnost finančního sektoru

Jak jsem již uvedla výše, některé oblasti podnikání podléhají silnější (především veřejnoprávní) regulaci než subjekty jiné. Je to dáno především jejich společenskou významností a dopadem jejich činnosti na okolní prostředí. Mezi tato odvětví patří právě i oblast finančních trhů. Subjekty působící podnikatelským způsobem na poli finančním mohou být velmi rozličné (od bank, přes obchodníky s cennými papíry až po poskytovatele spotřebitelských úvěrů či pojišťovny) jedno však mají společné – velmi silnou a přísnou veřejnoprávní regulaci. Tato regulace je navíc značně ovlivněna

regulací evropskou. S těmito přísnými požadavky se navíc finanční instituce[3] setkávají nejen **při vstupu do odvětví** (jde o požadavky spojené se získáním licence/oprávnění – já mám ve zvyku nazývat je jako požadavky ex ante)

---

3 Finanční instituce je pojem běžně používaný pro subjekty působící na finančních trzích. Z legislativního hlediska můžeme vypozorovat různé vymezení pojmu:

- **Zákon č. 253/2008 Sb. O některých opatřeních proti legalizaci výnosů z trestné činnosti a financování terorismu** rozlišuje mezi úvěrovými institucemi (bankami) a finančními institucemi, mezi které řadí např. centrální depozitář, organizátora trhu s investičními nástroji, osobu s povolením k poskytování investičních služeb, investiční společnost, samosprávný investiční fond, platební instituce, poskytovatele platebních služeb malého rozsahu, instituce elektronických peněz a vydavatel elektronických peněz malého rozsahu, osoby, které vykupují dluhy a pohledávky a obchodují s nimi, osoby oprávněné k poskytování poštovních služeb, osoby oprávněné k poskytování leasingu, záruk, úvěrů nebo peněžních půjček anebo k obchodování s nimi, osoby oprávněné ke zprostředkování spoření, leasingu, úvěrů nebo peněžních půjček, pojišťovnu, zajišťovnu, pojišťovací zprostředkovatele a samostatného likvidátora pojistných událostí při výkonu činností souvisejících s provozováním životního pojištění, osoby oprávněné ke směnárenské činnosti podle zákona o směnárenské činnosti, osoby poskytující službu úschovy cenností a další.
- **Zákon č. 21/1992 o bankách** přímo odkazuje na evropskou legislativu, když v § 17 odst. 2 stanoví že: „*finanční institucí se pro účely tohoto zákona rozumí finanční instituce podle čl. 4 odst. 1 bodu 26 nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 575/2013*." Jedná se o nařízení upravující obezřetnostní požadavky na úvěrové instituce a investiční podniky. Toto nařízení v bodě 26 stanoví, že finanční institucí je „*podnik jiný než instituce, jehož hlavní činností je nabývání účastí nebo výkon jedné nebo více činností uvedených v bodech 2 až 12 a v bodě 15 přílohy I směrnice 2013/36/EU, včetně finanční holdingové společnosti, smíšené finanční holdingové společnosti, platební instituce ve smyslu směrnice Evropského parlamentu a Rady 2007/64/ES ze dne 13. listopadu 2007 o platebních službách na vnitřním trhu a společnosti spravující aktiva, avšak nezahrnuje pojišťovací holdingové společnosti a pojišťovací holdingové společnosti se smíšenou činností ve smyslu čl. 212 odst. 1 písm. g) směrnice 2009/138/ES*";
- Toto nařízení v bodě 27 rovněž definuje pojem *subjekt finančního sektoru*, kterým rozumí kromě samotné finanční instituce též například pojišťovny a zajišťovny. Je tedy zřejmé, že toto nařízení chápe pojem finanční instituce rozdílně než výše uvedený zákon o některých opatřeních proti legalizaci výnosů z trestné činnosti.
- Stejné vymezení pojmu s odkazem na definici v nařízení o obezřetnostních požadavcích pak používá i **zákon č. 256/2004 Sb. O podnikání na kapitálovém trhu či zákon č. 374/2015 Sb. O ozdravných postupech a řešení krize na finančním trhu**.
- S pojmem finanční instituce operuje například i **zákon č. 182/2006 Sb. O úpadku a způsobu jeho řešení**, ten za finanční instituci označuje *banku, spořitelní a úvěrní družstvo, obchodníka s cennými papíry, který je investičním podnikem podle čl. 4 odstavce 1 bodu 2 nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 575/2013 o obezřetnostních požadavcích na úvěrové instituce a investiční podniky, pojišťovny a zajišťovny*.

Já ve svém příspěvku budu používat pojem finanční instituce pro ty subjekty působící podnikatelsky na finančním trhu, jež podléhající dohledu ČNB, mezi které od roku 2016 nově spadají i nebankovní poskytovatelé spotřebitelských úvěrů, kteří až do účinnosti zákona č. 257/2016 Sb. O spotřebitelském úvěru spadali pod dozor vykonávaný Českou obchodní inspekcí.

ale rovněž též **po vstupu instituce do odvětí** v době trvání její existence (tedy v průběhu výkonu její podnikatelské činnosti v závislosti na získané licenci/oprávnění) a v poslední řadě také v průběhu **ukončení** podnikatelské činnosti v oblasti finančních služeb, které nemusí být nutně spojeny se zrušením a zánikem instituce (souhrnně nazývám jako požadavky ex post).

Proč jsou právě finanční instituce natolik svázány a ovlivňovány regulatorními požadavky? Protože důvěryhodnost a stabilita finančního trhu je jednou ze základních podmínek pro fungování ekonomiky. Negativní ekonomická situace státu může velmi nepříznivě ovlivnit zdraví a stabilitu finančních institucí v něm usazených a stejně tak to platí i naopak – nezdravá a nestabilní finanční instituce může negativně ovlivnit ekonomiku daného státu. Finanční trhy v Evropské Unii jsou velmi integrované a vzájemně provázané, přičemž mnohé instituce působí též za hranicemi domovského státu. Z toho vyplývá, že selhání přeshraničně působící instituce může ovlivnit stabilitu finančních trhů nejen „doma", ale i v jiných členských státech, v nichž tato instituce působí. Vzpomeňme na nedávnou finanční krizi vzniklou na americkém hypotečním trhu, která zasáhla celý finanční systém a šířila se jako lavina i do evropských států. Tyto nedávné finanční otřesy zdůraznily i význam zajištění účinné ochrany investorů a klientů (spotřebitele nevyjímaje), a to ve všech finančních odvětvích. Z tohoto důvodu se Evropská Unie už delší dobu snaží o nastavení společného regulatorního rámce pro přístup institucí k výkonu činnosti, jednotného výkonu dohledu nad výkonem činnosti, obezřetnostních požadavků na finanční instituce[4], jednotnou úroveň a pravidla pro poskytování různých finančních služeb a produktů[5] či pravidel pro řešení krizí a platebních neschopností finančních institucí[6]. Mezi nejvíce regulované subjekty v oblasti finančních

4 Například Nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 575/2013 o obezřetnostních požadavcích na úvěrové instituce a investiční podniky, pojišťovny a zajišťovny (tzv. CRR), Směrnice Evropského parlamentu a Rady 2009/138/ES ze dne 25. listopadu 2009 o přístupu k pojišťovací a zajišťovací činnosti a jejím výkonu (Solventnost II).

5 Směrnice 2014/17/EU o smlouvách o spotřebitelském úvěru na nemovitosti určené k bydlení (MCD), Směrnice (EU) 2015/2366 o platebních službách na vnitřním trhu (PSD II), Směrnice 2014/65/EU o trzích finančních nástrojů (MiFID II), směrnice (EU) 2016/97 o distribuci pojištění (IDD).

6 Směrnice 2014/59/EU, kterou se stanoví rámec pro ozdravné postupy a řešení krize úvěrových institucí a investičních podniků.

trhů pak patří bankovní instituce, a to ze zcela prostého důvodu, kdy banky představují ve společnosti monopol na přijímaní penězích vkladů o široké veřejnosti.

3 Funkce Compliance

Jak už jsem nastínila výše při definici pojmu compliance, je za jednu z hlavních funkcí považována funkce zajištění souladu činnosti finanční instituce s regulatorními požadavky. Tato funkce však není a ani nemůže být vnímána jako jediná či izolovaná. Do jisté míry by se dalo tvrdit, že *soulad činnosti finanční instituce s regulatorními požadavky* je spíše až oním výsledným stavem (v ideálním případě). Výsledkem toho, že útvar compliance dané finanční instituce plní řádně své jednotlivé úkoly a funguje tak, jak má.

3.1 Funkce implementační

Implementační funkci považuji za jednu ze stěžejních funkcí útvaru compliance ve finanční instituci. V podstatě se jedná o přizpůsobení činností, procesů, smluvní dokumentace a následně také interních předpisů společnosti novým nebo novelizovaným legislativním požadavkům. Úspěšné naplnění této funkce však předpokládá neustálé a pravidelné sledování, monitoring právních předpisů. Jelikož finanční sektor podléhá silné harmonizaci či unifikaci ze strany Evropské Unie, je zcela nezbytné, aby pozornosti odpovědných pracovníků neunikly právě evropské právní předpisy. Stejně tak je důležité sledovat například rozhodovací činnost či stanoviska, příručky a jiné relevantní dokumenty dohledových či dozorových orgánů[7], do jejichž působnosti jednotlivé činnosti finanční instituce spadají. Tyto dokumenty sice nejsou právně závazné, nicméně není žádnou výjimkou, že názory, doporučení či stanoviska v nich obsažená

7 Nejde pouze o ČNB, jako orgán sjednoceného dohledu nad finančním trhem, nýbrž také o Úřad pro ochranu osobních údajů, Českou obchodní inspekci, Úřad pro ochranu hospodářské soutěže, Finanční úřad, Inspekci práce či Finanční analytický úřad, případně též o rozhodnutí soudů a Finančního arbitra, který sice nedisponuje žádnými dohledovými pravomocemi, ale je dle zákona č. 634/1992 Sb. o ochraně spotřebitele ve spojení se zákonem č. 229/2002 Sb. O finančním arbitrovi jednou z institucí příslušnou pro řešení spotřebitelských sporů v oblasti finančních služeb, přičemž aktuálně připravované znění zákona o distribuci pojištění, který by měl reflektovat požadavky směrnice o distribuci pojištění (IDD) a měl by rovněž plně nahradit zákon č. 38/2004 Sb. o pojišťovacích zprostředkovatelích a likvidátorech pojistných událostí, rozšíří pravomoc finančního arbitra o spory ze všech typů pojištění (v současnosti je příslušný pouze pro řešení sporů vyplývajících z nabízení, poskytování či zprostředkování životního pojištění).

finanční instituce reflektují a berou v potaz, jelikož představují postoje příslušného orgánu k dané problematice. K řádnému naplnění této funkce neodmyslitelně patří, mimo úzké spolupráce útvaru zodpovědného za plnění funkce compliance a útvarů dotčených změnami, také funkce informační.

3.2 Funkce informační

Povinnost informovat u některých institucí vyplývá z předpisu, například u banky či obchodníka s cennými papíry, a to konkrétně z vyhlášky č. 163/2004 Sb. O výkonu činnosti bank, spořitelních a úvěrových družstev a obchodníků s cennými papíry, která v § 48 odst. 3 písmene c) výslovně stanovuje povinnost informovat osoby ve vrcholném vedení společnosti o připravovaných nebo nových právních předpisech a uznávaných standardech týkajících se činností společnosti. Z povahy věci je však zcela nezbytné, aby byly informovány i další osoby zodpovědné ve společnosti za danou oblast, jíž se legislativní změna dotýká. Bez dostatečné informovanosti a vzájemné spolupráce napříč všemi dotčenými oblastmi dané společnosti není pravděpodobné, že by ke včasnému naplnění požadavku compliance mohlo dojít. Vedle méně rozsáhlých změn, projevujících se například jen ve změně textace smluvní dokumentace, může totiž v souvislosti s implementací nového požadavku vyvstat potřeba kompletní změny celého procesu/procesů společnosti, nastavení software, bez kterého se činnost společnosti neobejde, včasného informování klientů dané instituce o chystaných změnách, potřeba změny v personálních požadavcích na zaměstnance jako je například prokázání odborné způsobilosti[8] či dostání požadavku na průběžné vzdělávání zaměstnanců[9] a mnohé další.

3.3 Funkce kontrolní a nápravná

Celé působení útvaru zodpovědného za naplnění požadavku compliance by však ztrácelo na významu a efektivitě, kdyby nedocházelo k následné kontrole dodržování legislativních požadavků a nastavených procesů a pravidel společnosti. Kontrolní činnost může být pravidelná, kdy dochází k provádění kontrol na základě předem schváleného kontrolního plánu nebo se můžeme setkat s kontrolami, jejichž nutnost provedení vyvstane

8 Pro naplnění požadavků např. směrnice MCD, IDD, MiFID.
9 Pro naplnění požadavků např. směrnice MCD, IDD.

až v průběhu činnosti, takzvaně ad hoc. Každá kontrola je pak ukončena výstupem z provedené kontroly, dokumentem, obsahujícím, mimo jiné, závěry z kontroly pojednávající o zjištěných pochybeních a doporučených nápravných krocích, a to i s termíny, do kdy je třeba se nápravným krokům podrobit a uvést procesy, činnosti a dokumenty společnosti do souladu.

3.4 Funkce vzdělávací

Mezi další dílčí funkce útvaru odpovědného za splnění požadavků compliance je možno řadit také činnost vzdělávací. Vzhledem k obecně uznávanému principu neznalost (zákona) neomlouvá, je nezbytně nutné, aby daná instituce investovala dostatek svých zdrojů (jak personálních, tak finančních) na vzdělávací akce pro své zaměstnance. Tyto akce mohou probíhat různými formami, od školení, workshopů, odborných přednášek či seminářů, online či prezenční formou, interně či externě. Rovněž mohou být pořádány pravidelně (například každoročně) či mohou reagovat na aktuální změnu relevantní legislativy. Mohou být institucí zařazeny do programu vzdělávání dobrovolně nebo povinnost jejich zajištění může vyplývat z právních předpisů. Obecnou úpravu průběžného vzdělávání a zvyšování kvalifikace nalezneme už v zákoníku práce[10]. Specifické požadavky pak nalezneme v daných sektorových zákonech, vztahujících se k výkonu té které činnosti.[11]

4 Důsledky nenaplnění požadavku compliance

Stejně tak, jak je široký okruh regulatorních požadavků, které na činnost finanční instituce dopadají, je široká i škála negativních důsledků, plynoucích pro dotčenou instituci z non-compliance. V obecném pojetí se negativní dopady dají rozdělit do dvou skupin, a to na *právní* a *mimoprávní* důsledky.

4.1 Právní důsledky

Porušení legislativních požadavků, ať už se jedná o porušení trvající (či opakující se) nebo o porušení jednorázového charakteru, které je obvykle

10 Např. § 231 odst. 2 zákona č. 262/2006 Sb. Zákoník práce.

11 Např. složení odborné zkoušky dle vyhlášky ČNB č. 384/2016 Sb. O odborné způsobilosti pro distribuci spotřebitelského úvěru, složení odborné zkoušky dle připravovaného zákona o distribuci pojištění, který vyžaduje také povinnost průběžného vzdělávání, povinné školení dle § 23 zákona č. 253/2008 Sb. O některých opatřeních proti legalizaci výnosů z trestné činnosti a financování terorismu aj.

považováno za méně závažné, může mít pro finanční instituci následky v podobě negativního postihu veřejnoprávního i soukromoprávního.

Veřejnoprávní postih bude předně představován sankcemi z oblasti správně právní, pod které spadají například opatření k nápravě, správní pokuty, odebrání licence či povolení k výkonu dané regulované činnosti. V případě, že činnost či případně nečinnost finanční instituce naplní skutkovou podstatu trestného činu, je od roku 2012 možno postihnout v trestním řízení trestní sankcí také tuto právnickou osobu.[12] O tom, jak důležitá je funkce compliance u právnické osoby ostatně svědčí také dokument Nejvyššího státního zastupitelství, ve kterém se požadavku compliance věnoval[13] a to konkrétně v souvislosti s možností vyvinění se právnické osoby. K exkulpaci právnické osoby totiž dojde, prokáže-li, že vynaložila veškeré úsilí, které na ní bylo možno spravedlivě požadovat, aby spáchání protiprávního činu zabránila. Ze zmíněného materiálu vyplývá, že k tomu, aby se právnická osoba trestní odpovědnosti vyhnula, musí dostát požadavkům a opatřením, které jsou na ni kladeny. Orgány činné v trestním řízení by se při zkoumání toho, zda právnická osoba vynaložila veškeré úsilí, které se na ni dalo spravedlivě požadovat, měly zaměřit především na soulad interních předpisů společnosti se zákony, na účinnost vzdělávacích akcí a školení pořádaných společností pro své zaměstnance a také na to, jak je účinnost těchto akcí ověřována. Dále by pozornosti orgánů činných v trestním řízení neměl uniknout obsah etického kodexu, má-li jej společnost sepsán. Prověřovány by měly být zásady, stanovené v kodexu, kontrolní mechanizmy a způsob, jakým dochází k identifikaci rizik a k nápravě zjištěných pochybení v činnosti či procesech společnosti. Má-li společnost zavedenou funkci ombudsmana (či jakýkoliv jiný orgán/instrument plnící ve společnosti obdobnou roli) je zkoumáno, zdali a jak je zajištěna jeho nestrannost a nezávislost, jakým způsobem je nastaven proces ohlašování incidentů a v neposlední řadě také to, jak k samotnému řešení incidentů dochází[14].

---

12 Zákon č. 418/2011 Sb. O trestní odpovědnosti právnických osob a řízení proti nim byl v roce 2016 podstatně novelizován a okruh trestných činů, kterých se může právnická osoba dopustit, se oproti původnímu znění zákona rozšířil..

13 NEJVYŠŠÍ STÁTNÍ ZASTUPITELSTVÍ. Aplikace § 8 odst. 5 zákona o trestní odpovědnosti právnických osob a řízení proti nim, Průvodce novou právní úpravou pro státní zástupce. *Svaz průmyslu ČR* [online]. Brno, 29. 11. 2016 [cit. 16. 12. 2017]. Dostupné z: http://www.spcr.cz/images/Aplikace__8_odst__5_TOPO.pdf

14 Ibid., s. 17–18.

Okruh trestných činů, jichž se může finanční instituce jako právnická osoba dopustit, je velice široký - od trestných činů proti pořádku ve věcech veřejných, jako je podplácení, nepřímé úplatkářství; trestných činů proti závazným pravidlům tržní ekonomiky – porušení předpisů o pravidlech hospodářské soutěže, manipulace s kurzem investičního nástroje, neoprávněné podnikání, poškození spotřebitele, zkreslování údajů o stavu hospodaření a jmění, poškození finančních zájmů EU; přes trestné činy majetkové jako je podvod, úvěrový či pojistný podvod, legalizace výnosů z trestné činnosti či poškození věřitele, daňové trestné činy a mnohé další.

Trestně právní sankce je pak pro právnickou osobu představována, vedle uložení ochranného opatření, postihem finančním v podobě uložení peněžitého trestu, trestem propadnutí věci či majetku, zákazem činnosti, zákazem plnění veřejných zakázek nebo přijímání dotací či, v nejhorším možném případě, zrušením právnické osoby. Všechny tyto tresty a ochranná opatření lze navíc uložit za současného uložení trestu uveřejnění rozsudku.

Jako typický negativní následek spadající do oblasti soukromoprávní je považována především povinnost k náhradě způsobené škody či újmy. Za zmínku jistě stojí i možnost vyloučení společnosti z veřejných zakázek ze strany zadavatele. K tomu může dojít například v případě, že se účastník zadávacího řízení dopustil v posledních 3 letech od zahájení zadávacího řízení závažných nebo dlouhodobých pochybení při plnění dřívějšího smluvního vztahu se zadavatelem zadávané veřejné zakázky, nebo s jiným veřejným zadavatelem, která vedla ke vzniku škody, předčasnému ukončení smluvního vztahu nebo jiným srovnatelným sankcím, nebo se účastník zadávacího řízení pokusil neoprávněně ovlivnit rozhodnutí zadavatele v zadávacím řízení nebo se neoprávněně pokusil o získání neveřejných informací, nebo se účastník zadávacího řízení dopustil v posledních 3 letech před zahájením zadávacího řízení nebo po zahájení zadávacího řízení závažného profesního pochybení, které zpochybňuje jeho důvěryhodnost.[15]

4.2 Mimoprávní důsledky

Při výkonu podnikatelské činnosti finanční instituce však může dojít nejen k újmě právního charakteru, nýbrž obcházení zákona, ignorace legislativních

15 § 48 zákona č. 134/2016 Sb. O zadávání veřejných zakázek.

požadavků či neřízení se etickými a morálními zásadami může ve výsledku vyústit i v další dopady, mající na společnost neblahý vliv. Zvýšené náklady společnosti (finanční i časové) spojené s šetřením pochybení, úhradou soudních nákladů a nápravnými kroky tvoří jen část dopadů, se kterými musí „provinivší se" společnosti počítat. Mezi další osobně řadím například ztrátu obchodních partnerů a klientů, zhoršení postavení dané společnosti na trhu a ztrátu konkurenční výhody, poškození dobrého jména a pověsti společnosti – tzv. reputační riziko.

5 Právní zakotvení požadavku compliance

To, zda se společnost rozhodne pro zřízení útvaru zodpovědného za plnění požadavku compliance a pro zavedení compliance programů, postupů a kontrol je pro velkou část podnikatelských subjektů více méně otázkou dobrovolnosti a vhodnosti. Tento požadavek však může vyplývat i z právních či regulatorních předpisů. Tak tomu je právě v oblasti finanční. Za první dokument, který pojednával o funkci compliance je považován dokument Basilejského výboru pro bankovní dohled.[16] Ten se blíže zabýval problematikou compliance rizika, compliance funkcí a jednotlivými principy fungování a doporučeními pro efektivní výkon compliance u bank. Jde o poměrně stručný dokument, nastiňující především základní pravidla fungování či pojetí funkce compliance. Role a funkce compliance jsou rovněž upraveny například ve směrnici o trzích finančních nástrojů[17] (dále jen MiFID II) a blíže jsou pak pravidla výkonu této funkce upravena v její prováděcí směrnici, upravující organizační požadavky a provozní podmínky investičních podniků.[18] Principy uvedené v těchto dokumentech pak byly do českého právního řádu transponovány a promítnuty do znění zákona o bankách[19], zákona o podnikání na kapitálovém trhu[20] a rovněž také

16 Compliance and the compliance function in banks, Basel Comittee on Banking supervision. *Bank for International settlement* [online] April 2005 [cit. 3. 1. 2018]. Dostupné z: https://www.bis.org/publ/bcbs113.pdf

17 Směrnice 2014/65/EU o trzích finančních nástrojů (MiFID II).

18 Nařízení (EU) 2017/565 kterým se doplňuje směrnice Evropského parlamentu a Rady 2014/65/EU, pokud jde o organizační požadavky a provozní podmínky investičních podniků a o vymezení pojmů pro účely zmíněné směrnice.

19 Zákon č. 21/1992 Sb. O bankách.

20 Zákon č. 256/2004 Sb. O podnikání na kapitálovém trhu.

do prováděcí vyhlášky o výkonu činnosti bank, spořitelních a úvěrových družstev a obchodníků s cennými papíry[21].

Podle směrnice MiFID II musí každý investiční podnik zavést vhodné strategie a postupy umožňující zajistit, že on sám i jeho řídící pracovníci, zaměstnanci a smluvní zástupci budou plnit povinnosti stanovené touto směrnicí.[22] Prováděcí směrnice upravující organizační požadavky a provozní podmínky pak výslovně stanoví, že výkon funkce compliance musí být *nezávislý* a předmětem jeho hlavní činnosti pak má být sledování a pravidelné vyhodnocování přiměřenost a účinnost opatření a postupů přijatých za účelem odhalování rizika, že podnik nesplní své povinnosti, vyplývající mu ze směrnice MiFID II, a dále poskytování rad a pomoci příslušným osobám, které odpovídají za výkon investičních služeb a činností, v plnění povinností podniku podle směrnice MiFID II.[23] Ona nezávislost funkce compliance má pak být zajištěna tím, že osoba vykonávající tuto funkci musí mít nezbytnou autoritu, zdroje, odborné znalosti a přístup ke všem příslušným informacím a dále musí být jmenována a musí být odpovědná za výkon funkce compliance. Osoby pověřené výkonem funkce compliance v daném podniku se nesmí účastnit výkonu služeb či činností, jejichž sledováním a kontrolou jsou pověřeni. Poslední z požadavků směrnice se vztahuje ke způsobu odměňování osob pověřených funkcí compliance, kdy způsob určování odměny nesmí ani pravděpodobně být na újmu objektivity osob pověřených funkcí compliance.[24]

Vyhláška o činnosti bank, spořitelních a úvěrových družstev a obchodníků s cennými papíry pak za compliance označuje činnost spočívající ve vyhodnocování souladu vnitřních předpisů s právními předpisy, vzájemného souladu vnitřních předpisů a souladu činností s právními a vnitřními

21 Vyhláška č, 163/2014 Sb. O výkonu činnosti bank, spořitelních a úvěrových družstev a obchodníků s cennými papíry.

22 Čl. 16 odst. 2 směrnice MiFID II.

23 Čl. 22 nařízení (EU) 2017/565 ze dne 25. dubna 2016, kterým se doplňuje směrnice Evropského parlamentu a Rady 2014/65/EU, pokud jde o organizační požadavky a provozní podmínky investičních podniků a o vymezení pojmů pro účely zmíněné směrnice.

24 Čl. 22 odst. 3 nařízení (EU) 2017/565 ze dne 25. dubna 2016, kterým se doplňuje směrnice Evropského parlamentu a Rady 2014/65/EU, pokud jde o organizační požadavky a provozní podmínky investičních podniků a o vymezení pojmů pro účely zmíněné směrnice.

předpisy.[25] I tato vyhláška se pak vyjadřuje k povinnosti zajištění nezávislosti výkonu funkce compliance, a to tak že povinná osoba dle této vyhlášky, tedy banka, spořitelní či úvěrové družstvo a obchodník s cennými papíry jsou povinni zamezit střetu zájmů, zajistit nezávislost pracovníků ve vnitřních kontrolních funkcích na těch orgánech, které podléhají jejich kontrole a rovněž jsou povinni zajistit oddělený výkon funkce řízení rizik a funkce compliance[26][27].

6 Nástroje zajištění funkce compliance

Pro efektivní zajištění všech dílčích funkcí compliance ve finanční instituci může daná společnost využívat různých prostředků. Domnívám se, že pro zvolení těch nejvhodnějších a tzv. šitých na míru společnosti, pomocí nichž bude společnost schopná dosáhnout zamýšleného cíle, je nutné vzít v úvahu více faktorů od velikosti dané instituce přes organizační uspořádání, personální složení, předmět podnikání a podobně. Za zcela stěžejní považuji existenci *vnitřních předpisů* společnosti upravujících její chod. Tyto předpisy by měly být logicky hierarchicky uspořádány, měly by být vnitřně bezrozporné a v souladu nejen s legislativními požadavky, ale také vzájemně mezi sebou. Není výjimkou, že mnoho společností vedle propracované struktury vnitřních předpisů, přijímá také *etické kodexy*. Ty obsahují zpravidla základní etická a morální pravidla, kterými se společnost hodlá řídit a k jejichž dodržování mnohdy zavazuje nejen své vlastní zaměstnance, nýbrž i své obchodní partnery. Etický kodex tak představuje jakýsi standard chování společnosti, v jehož duchu by se měly nést nejen činnosti společnosti navenek (vůči zákazníkům, obchodním partnerům, orgánům státní správy, regulátorům či konkurenci) ale také dovnitř společnosti vůči zaměstnancům navzájem[28].

25 § 13 odst. 3 písmene c) vyhlášky č. 163/2014 Sb. O výkonu činnosti bank, spořitelních a úvěrových družstev a obchodníků s cennými papíry.

26 Další z povinných funkcí v bance, úvěrovém a spořitelním družstvu a obchodníka s cennými papíry je také funkce vnitřního auditu, viz § 47 odst. 1 vyhlášky č. 163/2014 Sb. O výkonu činnosti bank, spořitelních a úvěrových družstev a obchodníků s cennými papíry.

27 § 21 vyhlášky č. 163/2014 Sb. O výkonu činnosti bank, spořitelních a úvěrových družstev a obchodníků s cennými papíry.

28 Například pro zamezení nebo snížení rizika výskytu nevhodného chování na pracovišti, představovaného například v podobě bossingu, diskriminace, sexuálního obtěžování a podobně..

Vhodné je například také zavedení interních pravidel pro ohlašování porušování právních či regulatorních požadavků, ke kterému může v prostředí a při činnosti dané společnosti docházet. Pro činnost, kdy dochází k upozornění na nelegální či neetické chování ve společnosti se již vžil pojem *whistleblowing*. Ačkoliv může být tato činnost chápána spíše jako udavačství, domnívám se, že jde o podstatnou součást tzv. firemní kultury každé společnosti, které není lhostejná její reputace a možné právní důsledky. Whistleblowerem neboli oznamovatelem onoho škodlivého jednání nemusejí být nutně jen zaměstnanci, případně bývalí zaměstnanci, ale může jít i o zákazníky, dodavatele, stakeholdery a další osoby, které mohou být neetickým či nelegálním jednáním dotčeny.[29] Vezmeme-li v úvahu, že u mnoha trestných činů je trestné i jejich neoznámení (byť ne za předpokladu, že by tím oznamovatel uvedl sebe nebo osobu blízkou v nebezpečí např. smrti či jiné vážné újmy[30]), jeví se jako vhodné a účelné mít obdobný mechanizmus ve společnosti zaveden a to za současného zajištění anonymity a ochrany osoby oznamovatele[31]. V poslanecké sněmovně v současné době leží vládní návrh zákona o ochraně oznamovatelů[32], který má poskytovat ochranu oznamovatelům trestných činů v pracovním i služebním poměru. Zákon například zavádí statut *chráněného oznamovatele* či mění zákoník práce v tom smyslu, že je-li osoba uznána za chráněného oznamovatele, nesmí být v této době převedena na jinou práci či s ní nesmí zaměstnavatel okamžitě zrušit pracovní poměr, pokud k tomu nedá předem souhlas příslušná krajská pobočka Úřadu práce. Bude-li zákon schválen, stane se jednotnou právní úpravou ochrany oznamovatelů před postihem zaměstnavatele v České republice, v případě oznámení v zákoně taxativně vymezených trestných činů. Podobným institutem pak může být společností zřízení zaměstnanecký či zákaznický *ombudsman* (případně jiný, za stejným účelem zřízený orgán – individuální či kolektivní), který působí jako nestranný orgán k přijímání podnětů a stížností zaměstnanců či zákaz-

29 SCHENKOVÁ, K., J. LASÁK a kol. *Compliance v podnikové praxi.* 1. vyd. Praha: C. H. Beck, 2017, s. 51.

30 § 368 odst. 2 zákona č. 40/2009 Sb. Trestní zákoník.

31 SCHENKOVÁ, K., J. LASÁK a kol. *Compliance v podnikové praxi.* 1. vyd. Praha: C. H. Beck, 2017, s. 64–65.

32 Vládní návrh zákona o ochraně oznamovatelů trestných činů před neoprávněným postihem ze strany zaměstnavatele a o změně dalších souvisejících zákonů. Dostupné z: http://www.psp.cz/doc/00/12/64/00126454.pdf

níků na porušování právních, regulatorních a interních předpisů, postupů a pravidel či etických norem. Tedy se širším okruhem působnosti než jen na oznamování činností, které mohou naplňovat skutkovou podstatu trestného činu. Tento orgán by pak měl být v rámci své činnosti oprávněn navrhovat nápravná opatření a možné preventivní kroky, které by obdobným pochybením mohly pro futuro zabránit.

7 Závěr

Compliance je sice pojmem cizího původu, nicméně se stává pevnou součástí českého právního i podnikatelského prostředí. Pro naplnění požadavku compliance vynakládají podnikatelské subjekty velké finanční, personální a časové náklady, aby se dokázaly úspěšně vyrovnat a včas přizpůsobit stále rostoucím legislativním a regulatorním požadavkům, jejichž nedodržení je může vystavit negativním postihům jak soukromoprávního, tak veřejnoprávního charakteru – trestněprávního nevyjímaje. Jsou-li podnikatelské subjekty činné v regulovaném odvětví, případně, působí-li rovněž prostřednictvím dceřiných společností či poboček také v zahraničí, nebo je-li jejich působení představováno členstvím v podnikatelském uskupení (koncernu), je jejich úkol, spočívající v zajištění souladu s veškerými požadavky za současného udržení konkurenceschopného postavení na trhu, o to těžší.

Příspěvek si kladl za cíl seznámit čtenáře s tímto pojmem, základními funkcemi a činností útvaru zodpovědného za naplnění požadavku compliance i s právními a regulatorními požadavky, které více či méně fungování a podobu compliance ovlivňují. Compliance určitě nelze vnímat jen jako požadavek na zajištění souladu s právními předpisy nebo jen jako útvar či oddělení, působící v dané společnosti. Compliance je třeba vnímat velmi komplexně, jako souhrn veškerých opatření a činností, které mají přispět k zajištění určitého standardu a úrovně řízení obchodní společnosti jakožto subjektu práva a v případě finanční instituce také jako významného účastníka finančního trhu, ovlivňujícího ekonomiku státu. Tento příspěvek rozhodně není schopen obsáhnout problematiku compliance vyčerpávajícím způsobem. Měl by představovat jakýsi základní vhled do problematiky s možností dalšího hlubšího zkoumání. Vzhledem ke stále se vyvíjející

legislativě a zpřísňujícím se požadavkům jak ze strany národních zákonodárců, tak ze strany Evropské unie se dá očekávat, že téma compliance bude i v následujících letech stále aktuální.

Literature

Online zdroje

NEJVYŠŠÍ STÁTNÍ ZASTUPITELSTVÍ. Aplikace § 8 odst. 5 zákona o trestní odpovědnosti právnických osob a řízení proti nim, Průvodce novou právní úpravou pro státní zástupce. *Svaz průmyslu ČR* [online]. Brno, 2016. Dostupné z http://www.spcr.cz/images/Aplikace__8_odst__5_TOPO.pdf

Compliance and the compliance function in banks, Basel Comittee on Banking supervision. *Bank for International settlement* [online] April 2005 [cit. 3. 1. 2018]. Dostupné z: https://www.bis.org/publ/bcbs113.pdf

SCHENKOVÁ, K., J. LASÁK a kol. *Compliance v podnikové praxi*. 1. vyd. Praha: C. H. Beck, 2017, 460 s.

www.spolecenskaodpovednostfirem.cz

České právní předpisy

Vládní návrh zákona o ochraně oznamovatelů trestných činů před neoprávněným postihem ze strany zaměstnavatele a o změně dalších souvisejících zákonů, dostupné z http://www.psp.cz/doc/00/12/64/00126454.pdf

Vyhláška č, 163/2014 Sb. O výkonu činnosti bank, spořitelních a úvěrových družstev a obchodníků s cennými papíry.

Zákon č. 21/1992 o bankách.

Zákone č. 229/2002 Sb. O finančním arbitrovi.

Zákon č. 253/2008 Sb. O některých opatřeních proti legalizaci výnosů z trestné činnosti a financování terorismu.

Zákon č. 634/1992 Sb. O ochraně spotřebitele.

Zákon č. 374/2015 Sb. O ozdravných postupech a řešení krize na finančním trhu.

Zákon č. 256/2004 Sb. O podnikání na kapitálovém trhu.

Zákon č. 257/2016 Sb. O spotřebitelském úvěru.

Zákon č. 418/2011 Sb. O trestní odpovědnosti právnických osob a řízení proti nim.

Zákon č. 182/2006 Sb. O úpadku a způsobu jeho řešení.

Zákon č. 134/2016 Sb. O zadávání veřejných zakázek.

Zákon č. 40/2009 Sb. Trestní zákoník.

Zákon č. 262/2006 Sb. Zákoník práce.

Evropské právní předpisy

Nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 575/2013 o obezřetnostních požadavcích na úvěrové instituce a investiční podniky, pojišťovny a zajišťovny. Dostupné z: http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?uri=celex%3A32013R0575

Nařízení Komise v přenesené pravomoci (EU) 2017/565 ze dne 25. dubna 2016, kterým se doplňuje směrnice Evropského parlamentu a Rady 2014/65/EU, pokud jde o organizační požadavky a provozní podmínky investičních podniků a o vymezení pojmů pro účely zmíněné směrnice. Dostupné z: http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?uri=uriserv:OJ.L_.2017.087. 01. 0001.01.CES & toc=OJ:L:2017:087:TOC

Směrnice Evropského parlamentu a Rady 2009/138/ES ze dne 25. listopadu 2009 o přístupu k pojišťovací a zajišťovací činnosti a jejím výkonu (Solventnost II). Dostupné z: http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/ALL/?uri=celex:32009L0138

Směrnice Evropského parlamentu a Rady 2014/17/EU ze dne 4. února 2014 o smlouvách o spotřebitelském úvěru na nemovitosti určené k bydlení. Dostupné z: http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?uri=CELEX%3A32014L0017

Směrnice Evropského parlamentu a Rady (EU) 2015/2366 ze dne 25. listopadu 2015 (EU) 2015/2366 o platebních službách na vnitřním trhu. Dostupné z: http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?uri=CELEX%3A32015L2366

Směrnice Evropského parlamentu a Rady 2014/65/EU ze dne 15. května 2014 o trzích finančních nástrojů. Dostupné z: http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?uri=CELEX%3A32014L0065

Směrnice Evropského Parlamentu A Rady (EU) 2016/97 ze dne 20. ledna 2016 o distribuci pojištění. Dostupné z: http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?uri=CELEX%3A32016L0097

Směrnice Evropského Parlamentu A Rady 2014/59/EU ze dne 15. května 2014, kterou se stanoví rámec pro ozdravné postupy a řešení krize úvěrových institucí a investičních podniků. Dostupné z: http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?uri=CELEX%3A32014L0059

Contact – e-mail

sabinapazderova@seznam.cz

„Exit Tax“ po novom už aj v slovenskom zákone o dani z príjmov[1]

Anna Románová

Právnická fakulta, Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, Slovenská republika

Abstract in original language

Príspevok sa venuje novo-zavedenému inštitútu „zdanenia pri odchode“ (exit taxation) do slovenského zákona o dani z príjmov, ako výsledku povinnej transpozície smernice Rady EÚ 2016/1164 z 12. júla 2016, ktorou sa ustanovujú pravidlá proti praktikám vyhýbania sa daňovým povinnostiam, ktoré majú priamy vplyv na fungovanie vnútorného trhu (anti-tax avoidance directive – ATAD).

Keywords in original language

Zdanenie pri odchode; smernica ATAD; daň z príjmov právnických osôb.

Abstract

The paper deals with a newly adopted institute of exit taxation implemented into Slovak Income Tax Act, as the result of obligatory transposition of Council Directive (EU) 2016/1164 of 12 July 2016 laying down rules against tax avoidance practices that directly affect the functioning of the internal market (ATAD).

Keywords

Exit Tax; ATAD; Corporate Income Tax.

1 Úvod

Je veľmi zaujímavé sledovať trend presúvania pozornosti EÚ i celého sveta v oblasti boja proti daňovým únikom do oblasti priamych daní, ktorý je v posledných rokoch čoraz citeľnejší. Tento trend sa zvýraznil najmä

1 Tento príspevok predstavuje čiastkový výstup z riešenia grantového projektu APVV č. 16-0160.

po prijatí Akčného plánu EÚ na posilnenie boja proti daňovým podvodom a daňovým únikom v roku 2012, ale predovšetkým iniciatívou OECD v podobe Akčného plánu proti erózii základu dane a presúvaniu ziskov v roku 2015. Tento výrazný medzník, na ktorý priamo nadviazala i EU doslova potvrdil tendenciu nezanedbávať a nepodceňovať rozsah daňovej medzery v oblasti priamych, najmä korporátnych daní. Ďalším výrazným medzníkom sa stalo prijatie Smernice Rady EÚ 2016/1164 z 12. júla 2016, ktorou sa ustanovujú pravidlá proti praktikám vyhýbania sa daňovým povinnostiam, ktoré majú priamy vplyv na fungovanie vnútorného trhu (smernica ATAD), ktorá je súčasťou komplexnejšieho Balíčka proti vyhýbaniu sa plateniu daní.

Obdobný trend výrazných úprav vnútroštátneho práva s cieľom boja proti daňovým únikom a obchádzaniu daňových povinností pri priamych daniach je citeľný aj na vnútroštátnej úrovni, kde boli v posledných rokoch zavedené do právnej úpravy predovšetkým priamych daní rôzne opatrenia a inštitúty[2], ktoré predtým v našom právnom poriadku absentovali, do značnej miery ovplyvnené práve iniciatívami EÚ, ako sú pravidlá transferového oceňovania a ich sústavné rozširovanie, pravidlá nízkej kapitalizácie[3], všeobecné či osobitné pravidlá proti zneužívaniu zákona[4], a pod. Obzvlášť podstatné zmeny vo vyššie naznačenom duchu sú obsiahnuté aj v poslednej novele zákona č. 595/2003 Z. z., o dani z príjmov v znení neskorších predpisov (ďalej len „ZDP“), ktorá bola schválená dňa 7. decembra 2018[5]. Tá zavádza viaceré zmeny ako napr. zrušenie daňových licencií, úpravu pravidiel stanovovania

2 Pozri bližšie. ROMÁNOVÁ, A. Boj proti obchádzaniu zákona pri priamych daniach v SR. In: *Dny práva 2016 – Days of Law 2016: část II. Rekodifikace daní z příjmů (90 let od Englišovy daňové reformy)*. Brno: Masarykova univerzita, 2017, s. 239–250.

3 Bližšie pozri: ŠTRKOLEC, M. a F. BONK. Thin Capitalization Rules in the Current Slovak Income Tax Law. In: *Publičnyje financy i nalogovoje pravo: ežegodnik: Anti-tax Avooidance Rules in the Countries of the Central and Eastern Europe*, 2016, č. 6, s. 51–59.

4 Pozri bližšie: BONK, F. Zneužitie daňového práva v slovenskej a rakúskej právnej úprave. In: *Zneužitie a iné formy obchádzania práva*. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2016, s. 11–24; ROMÁNOVÁ, A. The new anti abuse rule in Slovak tax law: Strengtening of legal certainty? In: *System of Financial law: System of Tax Law*. Brno: Masarykova univerzita, 2015, s. 212–228; PRIEVOZNÍKOVÁ. K. Implementácia zákazu zneužitia práva do daňového poriadku. In: *Daňové právo vs. daňové podvody a daňové úniky II*. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2015, s. 161–168.

5 Zákon č. 344/2017 Z. z., ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov a ktorým sa mení zákon č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov.

daňovej rezidencia, riešenie hybridných nesúladov, pravidlá pre kontrolované zahraničné spoločnosti**,** úpravu pravidiel pre komerčné využívanie nehmotných aktív a iné[6]. Na tomto mieste sa však predovšetkým chceme venovať zavedeniu tzv. „exit taxation", ktoré podľa schváleného textu novely nesie označenie „zdanenie pri presune majetku daňovníka, odchode daňovníka alebo presune podnikateľskej činnosti daňovníka do zahraničia" (upravené v § 17f a 17 g ZDP)[7] a ktoré predstavuje jedno z opatrení zavedených smernicou ATAD. Pre praktické účely budeme ďalej v texte príspevku na tento inštitút pre všetky jeho alternatívy používať pojem „zdanenie pri odchode".

2 Zdanenie pri presune majetku daňovníka, odchode daňovníka a presune podnikateľskej činnosti daňovníka do zahraničia v ZDP

Ako uvádza dôvodová správa k novele ZDP vo vzťahu k zdaneniu pri presune majetku a odchode, cieľom zdanenia pri odchode je zaistiť, aby v prípade, že daňovník presúva majetok alebo mení svoju daňovú rezidenciu mimo územia SR, zdanil na území SR ekonomickú hodnotu všetkých kapitálových ziskov vytvorených na území SR, hoci tento zisk ešte nebol v čase odchodu realizovaný. Nevzťahuje sa na situácie keď dochádza k skutočnej realizácii ziskov napr. pri predaji podniku alebo jeho časti, keď daňovník reálne dosiahne príjem z predaja a zároveň dochádza k zmene vlastníctva k majetku z titulu tohto predaja a obdobne pri vklade podniku ako nepeňažného vkladu kde vkladateľ nepeňažného vkladu získava ako protihodnotu účasť na spoločnosti – teda nový majetok, ktorý u neho bude predmetom dane a štát nestráca právo zdaňovať tento majetok.

6 Pozri viac: KAČALJAK, M. Vybrané súvislosti transpozície smernice ATAD do slovenského právneho poriadku. In: BABČÁK, V., A. POPOVIČ, A. ROMÁNOVÁ a I. ŠTIEBEROVÁ (eds.). *I. SLOVENSKO-ČESKÉ DNI DAŇOVÉHO PRÁVA: Daňové úniky a vyhýbanie sa daňovým povinnostiam*, Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2017, s. 195–206; DURAČINSKÁ, J. a M. DURAČINSKÁ. Vyhýbanie sa daňovým povinnostiam a pravidlá EÚ týkajúce sa kontrolovanej zahraničnej spoločnosti. In: BABČÁK, V., A. POPOVIČ, A. ROMÁNOVÁ a I. ŠTIEBEROVÁ (eds.). *I. SLOVENSKO-ČESKÉ DNI DAŇOVÉHO PRÁVA: Daňové úniky a vyhýbanie sa daňovým povinnostiam*, Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2017, s. 121–132.

7 I keď v pôvodnom znení novely obsahovalo takmer identickú skratku „zdanenie pri odchode". Pozri: NRSR. *Detaily návrhu zákona*. Dostupné z: https://www.nrsr.sk/web/Default.aspx?sid=zakony/zakon & MasterID=6491.

Zdanenie ekonomickej hodnoty kapitálových ziskov vytvorených na území SR sa uskutoční tak, že táto sa vyčísli a zahrnie do osobitného základu dane. Tu sa rozlišujú dva prípady – presun majetku a odchod, resp. presun podnikateľskej činnosti do zahraničia.

V prvom prípade, teda v prípade slovenskej právnickej osoby (daňového rezidenta) ktorá presúva majetok z ústredia na území SR do stálej prevádzkarne v zahraničí, resp. zahraničnej právnickej osoby (daňového nerezidenta), ktorá má v SR stálu prevádzkareň a ktorá presúva majetok zo stálej prevádzkarne umiestnenej na území SR do svojho ústredia[8] v zahraničí alebo do svojej stálej prevádzkarne v zahraničí bude súčasťou osobitného základu dane rozdiel medzi reálnou hodnotou presunutého majetku v čase presunu majetku do zahraničia a daňovými výdavkami podľa § 19 ods. 2 písm. f) alebo písm. g), § 19 ods. 3 písm. b), e) a h), § 21 ods. 2 písm. k) ZDP a hodnotou zásob v zdaňovacom období presunu.

V druhom prípade, teda ak slovenská právnická osoba prestane byť daňovým rezidentom v SR alebo presúva podnikateľskú činnosť alebo jej časť do zahraničia, resp. ak zahraničná právnická osoba so stálou prevádzkarňou v SR presúva podnikateľskú činnosť alebo jej časť vykonávanú stálou prevádzkarňou na území Slovenskej republiky do zahraničia, bude súčasťou osobitného základu dane reálna hodnota presunutého majetku a záväzkov v čase presunu podnikateľskej činnosti alebo odchodu daňovníka do zahraničia, pričom pri vyčíslení osobitného základu dane sa postupuje primerane podľa § 17a a § 17 ods. 13 písm. a) ZDP. Do ocenenia a do osobitného základu dane sa nezahrnie len ten majetok a záväzky, ktoré zostávajú funkčne spojené so stálou prevádzkarňou umiestnenou na území Slovenskej republiky pokiaľ odídenej slovenskej právnickej osobe vznikne (ostane) na území SR stála prevádzkareň, resp. ktoré zostávajú funkčne spojené s ústredím alebo so stálou prevádzkarňou umiestnenou na území SR v prípade presunu (časti) podnikateľskej činnosť slovenskej právnickej osoby do zahraničia, resp. presunu (časti) podnikateľskej činnosti vykonávanej stálou prevádzkarňou zahraničnej osoby na území SR do zahraničia. Presunom podnikateľskej činnosti vykonávanej stálou prevádzkarňou

8 Ústredím sa rozumie právnická osoba, ktorá je zriaďovateľom stálej prevádzkarne (§ 2 písm. ae) ZDP).

sa rozumie operácia, kedy daňovník už nebude príjmy stálej prevádzkarne zdaňovať na území SR, ale v inom členskom štáte alebo tretej krajine bez toho, aby sa daňovník aj stal rezidentom tohto iného členskom štáte alebo tretej krajiny. Celkový osobitný základ dane nesmie mať zápornú hodnotu.

Výnimkou, kedy sa tieto pravidlá neuplatnia sú presuny majetku spojené s financovaním cenných papierov, majetku poskytnutého ako zábezpeka, presun majetku s cieľom splniť prudenciálne kapitálové požiadavky, presun majetku na účely riadenia likvidity, ktorý bol presunutý do zahraničia a súčasne sa očakáva jeho návrat do 12 mesiacov od presunu. Ak by však uvedený majetok nebol presunutý späť na územie SR do 12 mesiacov odo dňa presunu, daňovník je povinný podať dodatočné daňové priznanie za zdaňovacie obdobie, v ktorom došlo k presunu tohto majetku a jeho hodnotu v zmysle ustanovení o zdanení pri odchode a odchode dodaniť.

Skutočnosť, či daňovníkovi, ktorý prestáva byť rezidentom v SR po zmene sídla alebo miesta skutočného vedenia vznikne stála prevádzkareň na území SR ovplyvňuje aj to, či sa pôvodne začaté zdaňovacie obdobie zmenou sídla/miesta skutočného vedenia skončí (a to dňom predchádzajúcim dňu, ku ktorému došlo k zmene sídla alebo miesta skutočného vedenia pokiaľ nevznikne stála prevádzkareň) alebo zachová a skončí posledným dňom pôvodného zdaňovacieho obdobia daňovníka, ktoré mal pred touto zmenou (pokiaľ prevádzkareň vznikne).

Pre osobitný základ dane sa uplatňuje sadzba dane vo výške 21%. Daň z osobitného základu dane podľa nového § 17f ZDP, ktorá sa vzťahuje na presun majetku, podnikateľskej činnosti alebo jej časti alebo na zmenu daňovníka z režimu daňovníka z neobmedzenou daňovou povinnosťou na daňovníka s obmedzenou daňovou povinnosťou sa platí jednorazovo a je splatná v lehote na podanie daňového priznania, ale v prípade, že dochádza k presunu do členského štátu EÚ alebo do štátu, ktorý je zmluvnou stranou Dohody o Európskom hospodárskom priestore, ak so Slovenskou republikou alebo Európskou úniou tento štát, uzavrel dohodu o vzájomnej pomoci pri vymáhaní daňových pohľadávok, je možné zaplatiť ju i v splátkach počas piatich rokov počnúc rokom, v ktorom bola daň vyrubená – podľa rozhodnutia daňovníka. Podľa niektorých názorov, v závislosti od uplatneného výkladu, takéto rozlišovanie prístupu k členským

a nečlenským štátom z hľadiska umožnenia splátok je spôsobilé viesť k obmedzeniu slobody pohybu kapitálu.[9] O možnosť platenia v splátkach však musí daňovník požiadať, a to v daňovom priznaní. Zákon však ukladá správcovi dane povinnosť povoliť platenie v splátkach na žiadosť daňovníka, avšak najskôr po uplynutí lehoty na podanie daňového priznania, pričom výšku splátky dane a lehotu splatnosti splátok správca dane určí v rozhodnutí, proti ktorému sa nemožno odvolať. Lehotu určenú v rozhodnutí o povolení platenia dane v splátkach ZDP zaradil k tým, ktoré nemožno predĺžiť ani odpustiť ich zmeškanie. Za dobu povoleného platenia dane v splátkach zaplatí daňovník úrok zo sumy povolenej splátky podľa ust. § 57 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z., o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov, vo výške trojnásobku základnej úrokovej sadzby Európskej centrálnej banky, resp. minimálne 10 %.

Pri implementácii čl. 5 smernice ATAD boli výnimky ustanovené smernicou ATAD zapracované a dobrovoľné ustanovenia vzaté do úvahy. Slovenská republika tak využila jednak možnosť požadovať úrok a záruku v podobe zriadenia záložného práva za podmienok ustanovených v smernici, čím sa proces splatenia dane pri odchode priblížil súčasnému režimu platenia dane v splátkach, ktorý umožňuje Daňový poriadok.[10] Ak existuje preukázateľné riziko alebo skutočné riziko, že daňová povinnosť nebude prostredníctvom splátok uhradená, správca dane môže zabezpečiť dlžnú sumu záložným právom podľa Daňového poriadku alebo Občianskeho zákonníka pokiaľ výška dane zodpovedajúca zdaneniu pri presune majetku/odchode daňovníka dosiahne aspoň 3 000 €.

Ak daňovník opakovane nezaplatí splátku dane vo výške a v lehote určenej správcom dane v rozhodnutí[11], stáva sa splatnou celá suma neuhradenej dane dňom pôvodnej splatnosti splátky dane a správca dane vyrubí zo sumy

9 Pozri napr. BIZIOLI, G. Taking EU Fundamental Freedoms Seriously: Does the Anti-Tax Avoidance Directive Take Precedence over the Single Market? In: *EC Tax Review,* 2017, č. 3, s. 172; a PEETERS, S. Exit Taxation: From an Interal Market Barrier to a Tax Avoidance Prevention Tool. In: *EC Tax Review*, 2017, č. 3, s. 130.

10 Pozri Dôvodovú správu k zákonu č. 344/2017 Z. z.

11 Smernica ATAD zakotvuje zosplatnenie, pokiaľ dôjde k porušeniu splátkového kalendára, ktoré nebude napravene v rozumnom čase nepresahujúcom 12 mesiacov (čl. 5 ods. 4 písm. e) smernice ATAD).

neuhradenej dane úrok z omeškania. Správca dane je povinný začať daňové exekučné konanie do 30 dní odo dňa, keď mala byť splátka dane zaplatená. V prípade platenia dane v splátkach dochádza k zosplatneniu celej sumy dane i v prípadoch, keď daňovník majetok alebo podnikateľskú činnosť vykonávanú prostredníctvom stálej prevádzkarne predal alebo iným spôsobom previedol, majetok následne presunul do iného štátu, než pre ktorý ZDP umožňuje platenie tejto dane v splátkach, daňovník sa stal daňovníkom s neobmedzenou daňovou povinnosťou v takomto inom štáte, podnikateľská činnosť vykonávaná stálou prevádzkarňou daňovníka sa následne presunula do takéhoto iného štátu a keď bol na daňovníka vyhlásený konkurz alebo sa daňovník zrušuje s likvidáciou. Tieto skutočnosti je daňovník povinný oznámiť správcovi dane do konca kalendárneho mesiaca nasledujúceho po uplynutí mesiaca, v ktorom k nim došlo.

Zákon stanovuje, že pri presune majetku sa tento oceňuje reálnou hodnotu a ten istý princíp platí v prípade presunu zahraničného daňovníka do SR tak, že sa tento stáva v SR daňovníkom s neobmedzenou daňovou povinnosťou, čím sa ma zabrániť dvojitému zdaneniu. Pri jej určení má SR vychádzať prioritne z hodnoty, ktorou bol jeho majetok a záväzky ocenené na účely zdanenia pri presune majetku daňovníka, odchode daňovníka alebo presune podnikateľskej činnosti daňovníka v štáte jeho bývalej rezidencie, najviac však do výšky reálnej hodnoty (resp. z hodnoty na daňové účely, ktorou boli majetok a záväzky ocenené v zahraničí, ak tento iný štát neuplatňuje zdanenie pri presune/odchode, taktiež najviac do výšky reálnej hodnoty).

Nová právna úprava zdanenia pri odchode sa prvýkrát použije pri presune majetku daňovníka, odchode daňovníka alebo presune podnikateľskej činnosti daňovníka do zahraničia po 31. decembri 2017. Slovenská republika teda stihla implementovať ustanovenia čl. 5 smernice ATAD a uviesť účinnosť tejto regulácie s dvojročným predstihom oproti tomu, čo vyžaduje samotná smernica (implementácia do konca roku 2019 a účinnosť od 1. 1. 2020).

3 Namiesto záveru: Smernica ATAD – a tak ďalej

Novoprijaté ustanovenie, ako i väčšina zmien obsiahnutých vo vyššie uvedenej novele ZDP vyplýva z povinnej transpozície smernice ATAD,

ktorá potvrdzuje trend sprísňovania pravidiel zdanenia z dôvodu snahy o zamedzenie vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam a obchádzaniu ustanovení daňových predpisov i v oblasti priameho zdanenia, ku ktorému dochádza vo veľkej miere „erodovaním" základu dane. V rámci práva EÚ je na tomto poli zvýšená aktivita, ktorá v posledných rokoch práve takýmito zmenami, ako je prijatie smernice ATAD svojim spôsobom mení prístup k situácii. Ako veľmi trefne konštatuje S. Peeters, úprava zdanenia pri odchode do značnej miery „sumarizuje" judikatúru Súdneho dvora EÚ, pričom však kým pôvodne v jednotlivých prípadoch sa Súdny dvor zaoberal otázkou kedy a za akých podmienok je členský štát oprávnený uplatňovať zdanenie pri odchode vo vzťahu k základným slobodám, ktoré ochraňujú právo spoločností uskutočňovať cezhraničné presídlenie, smernica ATAD naopak ukladá členským štátom povinnosť zdaniť nezrealizované kapitálové zisky takouto daňou. Je pritom pozoruhodné, že v podstate tie isté ospravedlniteľné dôvody, ktoré používali členské štáty na obranu vnútroštátnych úprav zdanenia pri odchode, sú teraz zdôvodnením ich zaviazania k povinnej aplikácii takejto dane.[12] Vo vzťahu konkrétne k zdaneniu pri odchode nie je ničím neznámym, že takýto režim uplatňovalo a stále uplatňuje viacero členských štátov[13], čoho dôsledkom Komisia v roku 2006 vyzvala členské štáty k lepšej koordinácii ich vnútroštátnych pravidiel zdaňovania pri odchode[14], nasledujúc Uznesením Rady z 2. decembra 2008 o koordinácii zdanenia pri odchode.[15] Následne v rámci smernice ATAD k takémuto skoordinovaniu reálne došlo. Úplne analogicky prebehla koordinácia pravidiel pre zahraničné závislé spoločnosti a sčasti uplatňovania úrokov do daňových výdavkov.[16] Vyznieva mierne „podozrivo", že takéto inštitúty sa cez prizmu boja proti daňovým únikom povinne implementujú do právnych poriadkov štátov, ktoré ich nepoznali (ale aj zosúlaďujú

12 PEETERS, S. Exit Taxation: From an Internal Market Barrier to a Tax Avoidance Prevention Tool. In: *EC Tax Review*, 2017, č.3, s. 128 a 123.

13 Napríklad Dánsko, Francúzsko, Holandsko, Nemecko, Portugalsko, Španielsko, a i.

14 Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the European Economic and Social Committee - Exit taxation and the need for co-ordination of Member States' tax policies [COM(2006) 825 final.

15 2008/C 323/01.

16 Uznesenie Rady z 8. júna 2010 o koordinácii pravidiel o kontrolovaných zahraničných podnikoch (CFC) a podkapitalizácii v rámci Európskej únie 2010/C 156/01.

tam, kde už mali svoje miesto[17]). Zároveň sa však zamýšľame nad otázkou, či v súčasnom stave nepadá pôvodná myšlienka odstraňovania prekážok vnútorného trhu tak trochu za obeť veľmi silne tlačenému boju s daňovými únikmi[18]. Nemáme na mysli podceňovanie problematiky daňových únikov a potreby koordinovaného prístupu k nej, ide nám skôr o to, či sa pod rúškom boja s daňovými únikmi nenúti členským štátom viac, než pôvodne zamýšľali. Prikláňame sa k názoru F. Bonka, že na príklade smernice proti vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam môžeme pozorovať, že koordinácia daňových systémov cez opatrenia boja proti daňovým únikom a daňovým podvodom sa stáva argumentačným základom aj pre zosúladenie, resp. vytváranie jednotného spoločného systému korporatívneho zdaňovania právnických osôb v EÚ.[19] Práve boj s daňovými únikmi vnímame ako faktor dostatočne silný na to, aby v konečnom dôsledku v budúcnosti viedol k skutočnej harmonizácii i v oblasti priamych daní.

Literature

BIZIOLI, G. Taking EU Fundamental Freedoms Seriously: Does the Anti-Tax Avoidance Directive Take Precedence over the Single Market? In: *EC Tax Review*, 2017, č. 3, s. 167–175.

BONK, F. Smernica proti vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam a nevyhnutnosť jej implementácie (Krok bližšie k harmonizácii priameho zdaňovania v Európskej únii)? In: *Justičná revue: časopis pre právnu teóriu a prax*, 2017, roč. 69, č. 6–7, s. 868–880. ISSN 1335-6461.

17 I toto zosúlaďovanie však nie je úplné bezproblémové, nakoľko ako poznamenávajú de Graaf a Visser, tam kde smernica ATAD zakotvuje relatívne cielené opatrenia ako je „exit taxation" by nemali vznikať problémy, keďže znenie opatrenia sa veľmi nelíši od tých vnútroštátnych, avšak pri všeobecnejších pravidlách, ako je všeobecné pravidlo proti zneužívaniu či pravidlá pre kontrolované zahraničné spoločnosti, je voľba smernice pri zosúlaďovaní otázna z dôvodu výraznejších rozdielov v jednotlivých vnútroštátnych zneniach regulácie oproti zneniu v smernici a skutočné zosúladenie by bolo lepšie dosiahnuté nariadením. (De GRAAF, A. a K.-J. VISSER. ATA Directive: Some Observations Regarding Formal Aspects. In: *EC Tax Review*, 2016, č. 4, s. 204).

18 Obdobne pozri: BIZIOLI, G. Taking EU Fundamental Freedoms Seriously: Does the Anti-Tax Avoidance Directive Take Precedence over the Single Market? In: *EC Tax Review,* 2017, č. 3, s. 175.

19 BONK, F. Smernica proti vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam a nevyhnutnosť jej implementácie (Krok bližšie k harmonizácii priameho zdaňovania v EÚ)? In: *Justičná revue*, 2017, roč. 69, č. 6-7, s. 880.

BONK, F. Zneužitie daňového práva v slovenskej a rakúskej právnej úprave. In: *Zneužitie a iné formy obchádzania práva*. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2016, s. 11–24. ISBN 9788081524318.

BUJŇÁKOVÁ, M. Daňové úniky – môžeme im predchádzať alebo ich tolerovať? In: BABČÁK, V., A. POPOVIČ, A. ROMÁNOVÁ a I. ŠTIEBEROVÁ (eds.). *I. SLOVENSKO-ČESKÉ DNI DAŇOVÉHO PRÁVA: Daňové úniky a vyhýbanie sa daňovým povinnostiam*. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2017, s. 77–86. ISBN 978-80-8152-584-1.

ČERVENÁ, K. Ekonomicko-politické pohľady na vznik a existenciu daňových únikov. In: BABČÁK, V., A. POPOVIČ, A. ROMÁNOVÁ a I. ŠTIEBEROVÁ (eds.). I. SLOVENSKO-ČESKÉ DNI DAŇOVÉHO PRÁVA: *Daňové úniky a vyhýbanie sa daňovým povinnostiam*. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2017, s. 107–120. ISBN 978-80-8152-584-1.

DURAČINSKÁ, J. a M. DURAČINSKÁ. Vyhýbanie sa daňovým povinnostiam a pravidlá EÚ týkajúce sa kontrolovanej zahraničnej spoločnosti. In: BABČÁK, V., A. POPOVIČ, A. ROMÁNOVÁ a I. ŠTIEBEROVÁ (eds.). *I. SLOVENSKO-ČESKÉ DNI DAŇOVÉHO PRÁVA: Daňové úniky a vyhýbanie sa daňovým povinnostiam*. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2017, s. 121–132. ISBN 978-80-8152-584-1.

HUBA, P., J. SÁBO a M. ŠTRKOLEC. *Medzinárodné daňové úniky a metódy ich predchádzania*. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2016, 188 s. ISBN 978-80-8152-403-5.

KAČALJAK, M. Vybrané súvislosti transpozície smernice ATAD do slovenského právneho poriadku. In: BABČÁK, V., A. POPOVIČ, A. ROMÁNOVÁ a I. ŠTIEBEROVÁ (eds.). *I. SLOVENSKO-ČESKÉ DNI DAŇOVÉHO PRÁVA: Daňové úniky a vyhýbanie sa daňovým povinnostiam*. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2017, s. 195–206.

PEETERS, S. Exit Taxation: From an Internal Market Barrier to a Tax Avoidance Prevention Tool. In: *EC Tax Review,* 2017, č. 3, s. 122–132.

ROMÁNOVÁ, A. Boj proti obchádzaniu zákona pri priamych daniach v SR. In: *Dny práva 2016 – Days of Law 2016: část II. Rekodifikace daní z příjmů (90 let od Englišovy daňové reformy)*. Brno: Masarykova univerzita, 2017, s. 239–250. ISBN 9788021085596.

PRIEVOZNÍKOVÁ. K. Implementácia zákazu zneužitia práva do daňového poriadku. In: *Daňové právo vs. daňové podvody a daňové úniky II*. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2015, s. 161–168. ISBN 9788081523045.

ROMÁNOVÁ, A. The new anti abuse rule in Slovak tax law: Strengtening of legal certainty? In: *System of Financial law: System of Tax Law*. Brno: Masaryk University, 2015, s. 212–228. ISBN 9788021078277.

ŠTRKOLEC, M. a F. BONK. Thin Capitalization Rules in the Current Slovak Income Tax Law. In: *Publičnyje financy i nalogovoje pravo: ežegodnik: Anti-tax Avooidance Rules in the Countries of the Central and Eastern Europe*. 2016, č. 6, s. 51–59. ISBN 9785927323340.

Contact – e-mail

anna.romanova@upjs.sk

Osobný rozsah smernice o materských a dcérskych spoločnostiach[1]

Jozef Sábo

Právnická fakulta, Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, Slovenská republika

Abstract in original language

Tento článok sa zaoberá Smernicou Rady č. 2011/96/EÚ z 30. novembra 2011 o spoločnom systéme zdaňovania uplatňovanom v prípade materských spoločností a dcérskych spoločností v rozličných členských štátoch. Článok ponúka historický prehľad vývoja harmonizácie zdaňovania prerozdelenia zisku medzi združenými obchodnými spoločnosťami. Ďalej článok podrobne analyzuje osobný rozsah Smernice o materských a dcérskych spoločnostiach. Výklad príslušných ustanovení Smernice je založený na rozhodovacej činnosti Súdneho dvora Európskej Únie medzi iným vo veciach C-247/08 – *Gaz de France*, C-6/16 – *Eqiom and Enka* and C-448/15 – *Wereldhave Belgium*.

Keywords in original language

Daňové právo; zdanenie prerozdelenia zisku v práve Európskej Únie; osobný rozsah Smernica o materských a dcérskych spoločnostiach.

Abstract

The article deals with Council Directive 2011/96/EU of 30 November 2011 on the common system of taxation applicable in the case of parent companies and subsidiaries of different Member States. The article presents historical development of harmonization of taxation concerning distributions of profits between grouped companies in the law of European Union. Furthermore, the article closely analyzes personal scope of the Directive. Interpretation of the relevant provisions of the Directive is based

1 Tento článok vznikol ako čiastkový výstup riešenia projektov: *Daňové úniky a vyhýbanie sa daňovým povinnostiam (motivačné faktory, vznik a eliminácia)* Evidenčné číslo: APVV-16-0160; VEGA: 1/0846/17: *Implementácia iniciatív inštitúcií EÚ v oblasti priamych a nepriamych daní a ich rozpočtovo-právne dopady*.

on decisions of Court of Justice of the European Union presented among others in cases C-247/08 – *Gaz de France*, C-6/16 – *Eqiom and Enka* and C-448/15 – *Wereldhave Belgium*.

Keywords

Tax Law; Taxation Concerning Distributions of Profits in the Law of European Union; Personal Scope of the Parent-subsidiary Directive.

1 Úvod

Na stabilitu podnikateľského prostredia má výrazný vplyv daňový režim zdaňovania cezhraničných transakcií resp. cezhraničných právnych vzťahov. Európska integrácia si vyžiadala potrebu riešenia rizík dvojitého zdanenia pri tzv. zoskupených spoločnostiach. Harmonizácia daňových aspektov právnych vzťahov združených spoločností je potrebná na to, aby sa v rámci Európskej Únie (ďalej len „EÚ“) vytvorili podmienky analogické s podmienkami vnútorného trhu a aby sa tak zabezpečilo efektívne fungovanie takéhoto vnútorného trhu.[2] Na dosiahnutie tohto cieľa bola prijatá Smernica Rady č. 90/435/EHS z 23. júla 1990 o spoločnom systéme zdaňovania uplatňovanom v prípade materských spoločností a dcérskych spoločností v rozličných členských štátoch (ďalej len „Smernica č. 90/435/EHS“)[3].

Pred prijatím Smernice č. 90/435/EHS bolo zdaňovanie materských a dcérskych spoločností menej výhodné pri materských a dcérskych spoločnostiach situovaných v rozdielnych členských štátoch ako v prípade spoločností z toho istého členského štátu EÚ. Jedným z dôvodov bolo aj dvojité zdanenie cezhranične vyplácaného rozdelenia ziskov pri združených spoločnostiach.

Pôvodný návrh Smernice č. 90/435/EHS bol predstavený už v roku 1969[4]. Prijatie Smernice č. 90/435/EHS je teda možné považovať za úspech

2 Návrh SMERNICA RADY o spoločnom systéme zdaňovania uplatňovanom v prípade materských spoločností a dcérskych spoločností v rozličných členských štátoch /* KOM/2010/0784 v konečnom znení - CNS 2010/0387 */,bod 3.

3 BABČÁK, V. *Daňové právo na Slovensku*. Bratislava: EPOS, 2015, s. 290.

4 COM/1969/6/FINAL: PROPOSAL FOR A COUNCIL DIRECTIVE ON THE COMMON SYSTEM OF TAXATION APPLICABLE TO PARENT COMPANIES AND THEIR SUBSIDIARIES OF DIFFERENT MEMBER STATES.

harmonizačných snáh priameho zdaňovania na úrovni EÚ.[5] Samotná smernica č. 90/435/EHS bola opakovane menená. Dôvodom bola predovšetkým snaha o rozšírenie okruhu subjektov, ktoré by spadali do osobného rozsahu a taktiež snaha o odstránenie ekonomického dvojitého zdanenia v reťazci prepojených právnických osôb. Prvý pokus o zásadnú zmenu Smernice č. 90/435/EHS predstavoval návrh Komisie pre Radu COM(93) 293 final[6] (ďalej len „návrh Smernice z roku 1993").

Výraznej novelizácie sa dočkala Smernica č. 90/435/EHS až v roku 2003, a to po prijatí Smernice Rady 2003/123/ES z 22. decembra 2003, ktorou sa mení a dopĺňa smernica 90/435/EHS o spoločnom systéme zdanenia uplatniteľnom v prípade materských a dcérskych spoločností rôznych členských štátov (ďalej len „Smernica č. 2003/123/ES"). Keďže návrh Smernice č. 2003/123/ES smeroval k odstráneniu nedostatkov fungovania Smernice č. 90/435/ES, na ktoré bol cielený návrh Smernice z roku 1993, tento skorší návrh bol Komisiou stiahnutý. Tento posun v daňovej politike EÚ smerom k úspešnému dosiahnutiu zmien v Smernici č. 90/435/EHS sa udial na poklade viacerých odborných štúdií.[7]

Následne mala Komisia za cieľ prijatie kodifikácie viacerých právnych aktov vzťahujúcich sa k Smernici č. 90/435/EHS. Z dôvodu potreby vecnej zmeny Smernice č. 90/435/EHS namiesto kodifikácie pristúpila Komisia k transformovaniu pôvodnej Smernice 90/435/EHS na prepracované znenie. Z uvedeného dôvodu bola prijatá Smernica Rady č. 2011/96/EÚ z 30. novembra 2011 o spoločnom systéme zdaňovania uplatňovanom v prípade materských spoločností a dcérskych spoločností v rozličných členských štátoch (prepracované znenie) (ďalej len „Smernica o materských

5 Rada v roku 1985 prijala revidovanú podobu pôvodného návrhu uvedenú v dokumente COM/1985/0360 final: FISCAL MEASURES AIMED AT ENCOURAGING COOPERATION BETWEEN UNDERTAKINGS OF DIFFERENT MEMBER STATES Communication from the Commission to the Council.

6 COM(93) 293 final: Proposal for a council Directive amending Dilrectlv~ 90/434/EEC of 23 July 1990 on the common system of taxation applicable to mergers. divisions. transfers of assets and exchanges of shares concerning companies of different Member States.

7 Commission staff working paper „Company taxation in the internal market" SEC (2001) 1681 a dokumente Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the Economic and Social Committee, „Towards an Internal Market without tax obstacles. A strategy for providing companies with a consolidated corporate tax base for their EU-wide activities", COM (2001) 582 final.

a dcérskych spoločnostiach"), ktorá zrušila a nahradila Smernicu č. 90/435/EHS.[8] Oproti novelizovanému zneniu Smernice č. 90/435/EHS však Smernica o materských a dcérskych spoločnostiach nepriniesla zásadnú zmenu daňového režimu prerozdeľovania ziskov medzi materskými a dcérskymi spoločnosťami[9]. Interpretačný rámec, prezentovaný v rozhodovacej činnosti Súdneho dvora Európskej únie (ďalej len „SD EÚ") pri Smernici č. 90/435/EHS, je preto možné vzťahovať aj na výklad ustanovení Smernice o materských a dcérskych spoločnostiach.

Tento článok približuje osobný rozsah Smernice o materských a dcérskych spoločnostiach.

2 Všeobecné vymedzenie osobného rozsahu podľa Smernice o materských a dcérskych spoločnostiach.

Z hľadiska osobného rozsahu, Smernica o materských a dcérskych spoločnostiach rozlišuje medzi pojmom „spoločnosť členského štátu" a pojmom „stála prevádzkareň." Pojem „spoločnosť členského štátu" sa viaže na obchodné spoločnosti resp. entity s vlastnou právnou subjektivitou.

Vymedzenie kritérií, ktoré musí spĺňať právna entita na to, aby bola kvalifikovaná ako spoločnosť členského štátu obsahuje čl. 2 písm. a) Smernice o materských a dcérskych spoločnostiach. Takáto obchodná spoločnosť musí kumulatívne spĺňať nasledujúce tri kritériá: a) musí mať jednu z predpísaných foriem uvedených v časti A prílohy I, b) zároveň podľa daňového práva členského štátu sa považuje na daňové účely za sídliacu v tomto členskom štáte a podľa podmienok dohody o dvojitom zdanení uzavretej s tretím štátom sa na daňové účely nepovažuje za sídliacu mimo EÚ, a ďalej c) podlieha jednej z daní vymenovaných v časti B prílohy I bez možnosti voľby alebo vyňatia, alebo akejkoľvek inej dani, ktorá môže ktorúkoľvek z uvedených daní nahradiť.

---

8 KOM/2010/0784 v konečnom znení: Návrh SMERNICA RADY o spoločnom systéme zdaňovania uplatňovanom v prípade materských spoločností a dcérskych spoločností v rozličných členských štátoch, bod 3.

9 Dôvodom bola potreba vloženia do článku 4 ods. 5 slov objasňujúcich, že pravidlá uvedené v tomto ustanovení prijíma Rada v súlade s postupom stanoveným v zmluve (k uvedenému pozri tiež rozhodnutie SD EÚ vo veci C-133/06 - Parliament v Council, ECLI:EU:C:2007:551).

V pôvodnom texte Smernice č. 90/435/EHS len právne vzťahy rozdelenia zisku medzi spoločnosťami členského štátu spadali do vecného rozsahu ochrany pred dvojitým zdanením. Uvedené sa zmenilo po prijatí Smernice č. 2003/123/ES, ktorá rozšírila osobný rozsah Smernice č. 90/435/EHS aj na „stále prevádzkarne." Rozšírenie osobného rozsahu Smernice o materských a dcérskych spoločnostiach na „stále prevádzkarne" bolo motivované snahou o predchádzanie rizika diskriminácie v prípadoch, ak k rozdeleniu zisku dochádza práve prostredníctvom stálej prevádzkarne.[10]

Legálnu definíciu pojmu „stála prevádzkareň" uvádza čl. 2 písm. b) Smernice o materských a dcérskych spoločnostiach. Stála prevádzkareň *znamená trvalé miesto na podnikanie, ktoré sa nachádza v členskom štáte, v ktorom sa úplne alebo čiastočne vykonáva činnosť spoločnosti z iného členského štátu, pričom zisky tohto miesta na podnikanie sú predmetom dane v členskom štáte, v ktorom sa miesto nachádza na základe príslušnej bilaterálnej daňovej zmluvy, alebo pri absencii takejto zmluvy na základe vnútroštátneho práva*. Na rozdiel od spoločnosti členského štátu „stála prevádzkareň" nie je entitou s vlastnou právnou subjektivitou. Podmienkou rovnako ako v prípade spoločnosti členského štátu je, aby príjem dosahovaný prostredníctvom stálej prevádzkarne podliehal zdaneniu v niektorom členskom štáte. Rozhodujúca teda nie je súkromno-právna povaha stálej prevádzkarne v národných právnych poriadkoch, ale jej daňový režim.

V práve Slovenskej republiky pojmu „stála prevádzkareň" zodpovedá vnútroštátny synonymický pojem *stála prevádzkareň*. Stála prevádzkareň je vymedzená v ust. § 16 ods. 2 zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov (ďalej len „zákon o dani z príjmov") ako *trvalé miesto alebo zariadenie na výkon činnosti, prostredníctvom ktorého daňovník s obmedzenou daňovou povinnosťou vykonáva úplne alebo sčasti svoju činnosť na území Slovenskej republiky, a to najmä miesto, z ktorého je činnosť daňovníka organizovaná, pobočka, kancelária, dielňa, pracovisko, miesto predaja, technické zariadenie alebo miesto prieskumu a ťažby prírodných zdrojov*. Do osobného rozsahu Smernice o materských a dcérskych spoločnostiach budú spadať iba také stále prevádzkarne na území Slovenskej republiky, ktoré patria

10 COM/2003/0462 final: Proposal for a Council Directive amending Directive 90/435/EEC on the common system of taxation applicable in the case of parent companies and subsidiaries of different Member States, bod 19.

spoločnosti členského štátu. Z osobného rozsahu Smernice o materských a dcérskych spoločnostiach sú vylúčené stále prevádzkarne entít z tretích krajín a stále prevádzkarne patriace fyzickej osobe - podnikateľom.

Právne vzťahy, ktoré sú regulované Smernicou a materských a dcérskych spoločnostiach sú teda podľa čl. 1 ods. 1 nasledovné[11]:

- rozdeľovanie zisku prijatého spoločnosťami tohto členského štátu, ktorý pochádza od dcérskych spoločností iných členských štátov;
- rozdeľovanie zisku dcérskymi spoločnosťami z tohto členského štátu svojim materským spoločnostiam v iných členských štátoch;
- rozdeľovanie zisku prijatého stálymi prevádzkarňami, ktoré sa nachádzajú v tomto členskom štáte, spoločností iných členských štátov, ktorý pochádza z ich dcérskych spoločností členského štátu, iného ako ten, kde sa nachádza stála prevádzkareň;
- rozdeľovanie zisku spoločnosťami tohto členského štátu stálym prevádzkarniam, ktoré sa nachádzajú v inom členskom štáte, spoločnosti toho istého členského štátu, ktorého sú dcérskymi spoločnosťami.

Smernica o materských a dcérskych spoločnostiach ďalej rozlišuje spoločnosti členského štátu na materské a dcérske spoločnosti. Dcérskou spoločnosťou je spoločnosť členského štátu, v ktorej má iná spoločnosť členského štátu tzv. materská spoločnosť predpísanú mieru účasti. Všeobecným kritériom predpísaného podielu kapitálu dcérskej spoločnosti (čl. 3 ods. 1 písm. a) bod I. Smernice o materských a dcérskych spoločnostiach).

Slovenská jazyková verzia Smernice o materských a dcérskych spoločnostiach hovorí o „podiele kapitálu". Takýto výraz nie je celkom určitý a je ho potrebné interpretovať v nadväznosti na ostatné jazykové verzie Smernice o materských a dcérskych spoločnostiach. Napríklad česká jazyková verzia Smernice o materských a dcérskych spoločnostiach presnejšie hovorí, že materská spoločnosť *drží na základním kapitálu některé společnosti jiného členského státu splňující stejné podmínky podíl* (pre porovnanie anglická jazyková verzia: *holding of 10 % in the capital of a company of another Member State*). Z uvedeného vyplýva, že tento pojem je možné interpretovať ako podiel na základnom imaní (ust. § 58 zákona č. 513/1991 Zb. Obchodný zákonník).

11 HELMINEN, M. *EU Tax Law – Direct taxation*. Amsterdam: IBFD. 2013, s. 152.

Smernica o materských a dcérskych spoločnostiach vyžaduje pre vzťah materskej-dcérskej spoločnosti, aby materská spoločnosť, aby *mala minimálne 10 % podiel kapitálu spoločnosti iného členského štátu* alebo *mala minimálne 10 % podiel kapitálu spoločnosti toho istého členského štátu vlastnený ako celok alebo čiastkovo stálou prevádzkarňou prvej spoločnosti, ktorá sa nachádza v inom členskom štáte*. Alternatívne môžu členské štáty na základe vzájomnej bilaterálnej dohody nahradiť prostredníctvom dvojstrannej dohody kritérium podielu na kapitále kritériom podielu na hlasovacích právach (čl. 3 ods. 2 písm. a) Smernice o materských a dcérskych spoločnostiach).

V prípade, že spoločnosti členského štátu spĺňajú kritérium vzťahu materskej a dcérskej spoločnosti, musí členský štát zabezpečiť, aby zisky, ktoré dcérska spoločnosť prerozdeľuje svojej materskej spoločnosti/stálej prevádzkarni materskej spoločnosti, boli oslobodené od zrážkovej dane (čl. 5 Smernice o materských a dcérskych spoločnostiach). Zároveň je povinnosťou členského štátu materskej spoločnosti/stálej prevádzkarne zabezpečiť daňovú neutralitu takto dosiahnutého príjmu (čl. 4 Smernice o materských a dcérskych spoločnostiach)[12].

3 Predpísaná forma spoločností členského štátu podľa Smernice o materských a dcérskych spoločnostiach

Spoločnosť členského štátu je teda obchodnou spoločnosťou s právnou subjektivitou (slovenská jazyková verzia Smernice o materských a dcérskych spoločnostiach v bode 11 recitálu hovorí o „korporátnych skupinách"). Zároveň obchodná spoločnosť, ktorá má byť kvalifikovaná ako spoločnosť členského štátu musí mať niektorú z foriem vymenovaných v časti A prílohy I Smernice o materských a dcérskych spoločnostiach.

Za spoločnosti členského štátu sa považujú spoločnosti, podľa slovenského práva, označované ako „akciová spoločnosť", „spoločnosť s ručením obmedzeným" a „komanditná spoločnosť." Pri spoločnostiach podľa českého práva sa jedná o „akciovú společnosť", „společnost s ručením omezeným". Pre porovnanie osobný rozsah Smernice o materských a dcérskych spoločnostiach je užší ako osobný rozsah Smernice Rady 2003/49/ES

12 TENORE, M. The Parent-Subsidiary Directive. In: *Introduction to European Tax Law on Direct Taxation*. Wien: Linde, 2010, s. 117 a nasl.

z 3. júna 2003 o spoločnom systéme zdaňovania uplatňovanom na výplaty úrokov a licenčných poplatkov medzi združenými spoločnosťami členských štátov Európskej Únie (ďalej len „Smernica o úrokoch a licenčných poplatkoch"). Smernica o úrokoch a licenčných poplatkoch za spoločnosti členského štátu považuje aj spoločnosti podľa slovenského práva označované ako „verejná obchodná spoločnosť" a „družstvo." Okrem uvedeného, Smernica o materských a dcérskych spoločnostiach priznáva status spoločnosti členského štátu taktiež pre spoločnosti zriadené podľa práva EÚ, a to európska spoločnosť (ES)[13] a európske družstvo (SCE).[14]

Z hľadiska použitia výpočtu predpísaných právnych foriem sa ponúka otázka vhodnosti takejto legislatívnej techniky použitej v Smernici o materských a dcérskych spoločnostiach. Ako poukazuje vo svojich návrhoch generálny advokát Mazák vo veci C-247/08 *Gaz de France* „legislatívna technika výpočtu neposkytuje právnej úprave Spoločenstva dostatočný prognostický rozmer. Nie je dostatočne orientovaná smerom do budúcnosti, pretože neumožňuje právnej úprave Spoločenstva prispôsobiť sa zmenám, ktorým podlieha vnútroštátna právna úprava."[15]

Návrh Smernice z roku 1993 obsahoval odlišný spôsob vymedzenia „spoločnosti členského štátu." Za tieto mali byť považované všetky obchodné spoločnosti, ktoré by spĺňali ostatné z vyššie uvedených kritérií, bez ohľadu na ich právnu formu[16]. Avšak tento návrh nebol prijatý. Ani po následnom prepracovaní a nahradení Smernice 90/435/EHS do podoby Smernice o materských a dcérskych spoločnostiach nedošlo k upusteniu od enumeratívneho výpočtu prípustnej právnej formy pre spoločnosti členského štátu.

Po prijatí Smernice č. 2003/123/ES došlo k čiastočnému prelomeniu uzatvoreného výpočtu predpísaných právnych foriem. Pre niektoré

13 Nariadenie Rady (ES) z 8. októbra 2001, č. 2157/2001, o stanovách Európskej spoločnosti (SE).

14 Nariadenia Rady (ES) z 22. júla 2003, č. 1435/2003, o stanovách Európskeho družstva (SCE).

15 Návrhy generálneho advokáta Ján Mazák prednesené 25. júna 2009 vo veci C-247/08 - *Gaz de France – Berliner Investissement*; ECLI:EU:C:2009:399, bod 32.

16 COM(93) 293 final: Proposal for a council Directive amending Dlrectlv~ 90/434/EEC of 23 July 1990 on the common system of taxation applicable to mergers. divisions. transfers of assets and exchanges of shares concerning companies of different Member States, art. 2.

členské štáty stanovuje Smernica o materských a dcérskych spoločnostiach, že sa v prípade spoločnosti členského štátu môže jednať o akékoľvek *priemyselné a obchodné verejné organizácie a podniky a iné spoločnosti zriadené podľa práva členského štátu*. Zavedenie tejto dodatočnej podmienky znamená, že výpočet právnych foriem obchodných spoločností pri týchto členských štátoch je demonštratívny. V takom prípade obchodná spoločnosť môže byť považovaná za spoločnosť členského štátu, ak je inkorporovaná podľa vnútroštátneho práva takéhoto členského štátu (bez ohľadu na jej špecifickú právnu formu). Príkladom členských štátov, pri ktorých Smernica o materských a dcérskych spoločnostiach zaviedla demonštratívne vymedzenie právnej formy je Francúzsko, Španielsko alebo Belgicko.

Takto z hľadiska určenia právnej formy nastala duálna situácia. Pre niektoré členské štáty ponechala Smernica o materských a dcérskych spoločnostiach *numerus clausus* právnych foriem obchodných spoločností, ktoré je možné považovať za spoločnosti členského štátu. Do tejto kategórie spadá napríklad Slovenská republika, Česká republika a ďalšie členské štáty. S uvedeným súvisí otázka, či je možné v takom prípade do osobného rozsahu Smernice o materských a dcérskych spoločnostiach zahrnúť aj tie spoločnosti, ktoré majú inú právnu formu ako tá, na ktorú pamätá Smernica o materských a dcérskych spoločnostiach.

SD EÚ sa pri výklade Smernice č. 90/435/EHS obdobnou otázkou zaoberal vo veci C-247/08 *Gaz de France*.[17] Jednalo sa o prípad francúzskej spoločnosti „société par actions simplifiée" (*zjednodušená akciovej spoločnosti*), ktorú ako právnu formu spoločnosti členského štátu v danom čase Smernica č. 90/435/EHS neuvádzala (pozn. konanie sa dotýkalo situácie pred prijatím Smernice č. 2003/123/ES teda obdobia, kedy ani pri obchodných spoločnostiach inkorporovaných podľa francúzskeho práva sa neuplatňoval demonštratívny výpočet právnych foriem obchodných spoločností).

SD EÚ v tomto konaní odmietol pripustenie rozširujúceho výkladu Smernice o materských a dcérskych spoločnostiach. SD EÚ rozhodol, že Smernica o materských a dcérskych spoločnostiach sa má *vykladať v tom zmysle, že spoločnosť podľa francúzskeho práva s formou zjednodušenej akciovej spoločnosti nemožno považovať za „spoločnosť členského štátu."* Uvedeným rozhodnutím

17 Vec C-247/08 - *Gaz de France - Berliner Investissement*; ECLI:EU:C:2009:600.

SD EÚ akceptoval závery generálneho advokáta Mazáka, ktorý upozornil na to, že „*nedokonalosť legislatívnej techniky výpočtu, ktorá sa použila v smernici 90/435, nemožno podľa môjho názoru vyvážiť prostredníctvom výkladu, dokonca ani analógie. Každá zmena príslušných pravidiel vnútroštátneho práva musí byť sprevádzaná zmenou pravidiel Spoločenstva. Pripustiť opak by, podľa môjho názoru znamenalo, že sa legislatívny postup nahrádza metódami výkladu.*“[18]

Po tom, čo bol text prílohy Smernice č. 90/435/EHS doplnený a zmenený na demonštratívny výpočet jednotlivých právnych foriem obchodných spoločností, odpadol v prípade Francúzka vyššie načrtnutý problém rozdielu medzi „akciovou spoločnosťou“ a „zjednodušenou akciovou spoločnosťou“.

Ak Smernica o materských a dcérskych spoločnostiach uvádza pre niektorý z členských štátov v texte prílohy I, časť A *numerus clausus* právnych foriem, nie je možné rozšíriť jej osobný rozsah aj na iné právne formy tam neuvedené. Takýto právny stav môže zakladať aplikačné problémy, ak členský štát zavedie do svojho vnútroštátneho právneho poriadku nové právne formy obchodných spoločností (na ktoré v prípade tohto členského štátu časť A, prílohy I Smernice o materských a dcérskych spoločnostiach nepamätá). K týmto štátom je možné zaradiť aj Slovenskú republiku. Slovenská republika popri akciovej spoločnosti zaviedla novú formu obchodnej spoločností a to: *jednoduchú spoločnosť na akcie.* Smernica o materských a dcérskych spoločnostiach jednoduchú spoločnosť na akcie v prílohe I, časť A neuvádza – preto právna klasifikácia tejto formy obchodnej spoločnosti ako spoločností členského štátu je otázna.

4 Daňová rezidencia podľa Smernice o materských a dcérskych spoločnostiach

Druhé kritérium pre zaradenie obchodnej spoločnosti do osobného rozsahu Smernice o materských a dcérskych spoločnostiach je to, aby sa spoločnosť *podľa daňového práva členského štátu, považovala na daňové účely za sídliacu v tomto členskom štáte.* Pojem „sídliaca pre daňové účely“ sa vzťahuje na daňovú rezidenciu entity a vyžaduje, aby spoločnosť členského štátu bola daňovým rezidentom v niektorom členskom štáte.

18 Návrhy generálneho advokáta Ján Mazák prednesené 25. júna 2009 vo veci C-247/08 - *Gaz de France - Berliner Investissement;* ECLI:EU:C:2009:399, bod 34.

Daňová rezidencia je inštitút daňového práva rozhraničujúca daňovú jurisdikciu pri medzinárodnom zdanení. V prípade, že určitá osoba je rezidentom v určitom štáte, takýto štát môže zdaniť takúto entitu daňou z príjmu, bez ohľadu na to, či sa zdroj príjmu nachádza alebo nenachádza na území tohto štátu. Štát daňovej rezidencie teda má možnosť svojho daňového rezidenta zdaňovať ako z príjmov dosiahnutých na území tohto štátu, tak aj z prímov, ktorých zdroj sa nachádza v zahraničí (v takom prípade hovoríme o systéme tzv. celosvetového zdanenia daňou z príjmu (*world-wide taxation*). Obdobne zákon o dani z príjmov rozlišuje medzi daňovníkom s obmedzenou daňovou povinnosťou (t.j. daňový nerezidentom v zmysle ust. § 2 písm. e) zákona o dane z príjmov) a daňovníkom s neobmedzenou daňovou povinnosťou (t.j. daňový rezidentom v zmysel ust. § 2 písm. d) zákona o dani z príjmov)[19].

Pri výklade pojmu daňovej rezidencie[20] je možné poukázať na čl. 4 Vzorovej zmluvy OECD, podľa ktorej za daňového rezidenta sa považuje *osoba, ktorá podľa právnych predpisov tohto zmluvného štátu podlieha zdaneniu v tomto zmluvnom štáte z dôvodu svojho trvalého pobytu, sídla, miesta vedenia alebo akéhokoľvek iného podobného kritéria, pričom zahŕňa samotný zmluvný štát a každý jeho nižší správny útvar alebo samosprávu*. Sídlo právnickej osoby nie je teda jediným kritériom pre určenie daňovej rezidencie. Popri tomto kritériu (najmä v zmluvách o zamedzení dvojitého zdanenia) je determinujúcim miesto skutočného vedenia určitej entity. „*V tejto súvislosti môže byť nápomocným Komentár k Vzorovej zmluve OECD* (ďalej iba „Komentár"), *ktorý od svojej verzie z roku 2000, v novom paragrafe 24 k výkladu pojmu skutočného vedenia uvádza, že skutočným vedením je miesto, kde sú kľúčové manažérske a obchodné rozhodnutia vykonávané. Miesto skutočného vedenia je napríklad miesto, kde sa nachádza najstaršia osoba zo skupiny osôb, alebo miesto, ktoré podmieňuje konanie spoločnosti ako celku. V zmysle citovaného paragrafu Komentára zároveň platí, že žiadne definitívne pravidlá pre určenie miesta skutočného vedenia nemôžu byť dané a vždy musia byť posudzované konkrétne okolnosti prípadu.*"[21]

19 BABČÁK, V. *Daňové právo na Slovensku*. Bratislava: EPOS, 2015, s. 296.

20 BAKEŠ, M., M. KARFÍKOVÁ, P. KOTÁB, H. MARKOVÁ a kol. *Finanční právo*. 6. upravené vyd. Praha: C. H, Beck, 2012, s. 286.

21 HUBA, P., J. ŠÁBO a M. ŠTRKOLEC. *Medzinárodné daňové úniky a metódy ich predchádzania*. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2016, s. 57.

V prípade, že obchodná spoločnosť resp. entita je klasifikovaná ako spoločnosť členského štátu pre účely Smernice o materských a dcérskych spoločnostiach, nemôže členský štát zbaviť túto spoločnosť výhod podľa Smernice o materských a dcérskych spoločnostiach iba z dôvodu, že spoločnosť je prostredníctvom reťazca podielov priamo alebo nepriamo riadená rezidentmi tretích štátov[22].

Na druhú stranu smernica o materských a dcérskych spoločnostiach umožňuje členským štátom predchádzať situáciám, kedy hlavným alebo jediným cieľom zreťazenia resp. združenia spoločností je získanie daňovej výhody[23]. Podľa čl. 1 ods. 2 Smernice o materských a dcérskych spoločnostiach *členské štáty nepriznajú výhody podľa tejto smernice v prípade opatrení alebo súboru opatrení, ktoré so zreteľom na všetky relevantné skutočnosti a okolnosti nie sú skutočné, keďže hlavným účelom alebo jedným z hlavných účelov ich zavedenia je získanie daňovej výhody, ktorá je v rozpore s predmetom alebo účelom tejto smernice*. Každé opatrenie prijaté na základe čl. 1 ods. 1 Smernice o materských a dcérskych spoločnostiach „*možno posudzovať nielen z hľadiska ustanovení tejto smernice, ale aj z hľadiska relevantných ustanovení primárneho práva*."[24] Preto, ak sa rozhodnú členské štáty takéto oprávnenie využiť, nesmú prijať „*opatrenia všeobecnej povahy, ktoré automaticky vylučuje niektoré kategórie daňových poplatníkov z uplatnenia daňovej výhody, a to bez toho, aby sa od daňového úradu vyžadoval aspoň počiatočný dôkaz či preukázanie existencie daňového úniku a zneužívania daňového režimu, ide nad rámec toho, čo je nevyhnutné na zamedzenie daňového úniku a zneužívania daňového režimu*."[25]

22 K zákazu účelového zneužitia práva v slovenskom daňovom práve pozri ŠTRKOLEC, M. *Zabezpečovacie inštitúty pri správe daní*. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2017, s. 28 a nasl.; k princípom správy daní na Slovensku pozri BUJŇÁKOVÁ, M. Maxims and Principles of Tax Proceedings. In: *Tax Codes Concepts in the Countries of Central and Eastern Europe*. Bialystok: Temida 2, 2016, s. 213 a nasl.

23 K tomu viac pozri PRIEVOZNÍKOVÁ, K. Implementácia zákazu zneužitia práva do daňového poriadku. In: *Daňové právo vs. daňové podvody a daňové úniky (nekonferenčný zborník vedeckých prác, II. diel)*. Košice: UPJŠ, 2015, s. 161.

24 Vec C-6/16 - *Eqiom and Enka*; ECLI:EU:C:2017:641, bod 18.

25 Vec C-6/16 - *Eqiom and Enka*; ECLI:EU:C:2017:641, bod 32; k tomu pozri taktiež rozhodutie SD EÚ v spojených veciach C-504/16 a C-613/16 *Deister Holding*; ECLI:EU:C:2017:1009.

5 Podliehanie dani podľa Smernice o materských a dcérskych spoločnostiach

Tretím kritériom, ktoré musí spĺňať spoločnosť členského štátu je to, aby „podlieha jednej z daní vymenovaných v časti B prílohy I Smernice o materských a dcérskych spoločnostiach bez možnosti voľby alebo vyňatia, alebo akejkoľvek inej dani, ktorá môže ktorúkoľvek z uvedených daní nahradiť". Pre Slovenskú republiku sa jedná o *daň z príjmov právnických osôb*.

SD EÚ sa zoberal otázkou výkladu pojmu „podliehať dani" vo veci C-448/15 *Wereldhave Belgium*.[26] Konanie o prejudiciálnej otázke sa týkalo dividend vyplatených Belgickou spoločnosťou pre dve Holandské spoločnosti. Obe spoločnosti spĺňali požadovanú úroveň prepojenia a ako materské spoločnosti sa domáhali oslobodenia od zrážkovej dane z dividend vyplatených dcérskou spoločnosťou v Belgicku. Holandské spoločností podliehali v Holandsku ako akciové spoločnosti dani *vennootschapsbelasting* (t.j. dani z príjmov právnických osôb). Belgicko odmietlo poskytnúť požadované oslobodenie od zrážkovej dane, keďže u holandských spoločností sa jednalo o tzv. holandské daňové subjekty kolektívneho investovania (ďalej len „DSKI"). Podľa vnútroštátneho práva v Holandsku môžu DSKI uplatniť nulovú sadzbu dane z príjmov právnických osôb, pod podmienkou, že svoj zisk úplne vyplatí svojim akcionárom.

Holandské subjekty tvrdili, že spĺňajú kvalifikačné kritériá ako spoločnosti členského štátu, keďže „*na to, aby subjekt podliehal dani, sa podľa žalovaných vo veci samej nevyžaduje skutočný výber dane, keďže toto zdanenie môže byť jednoducho subjektívne*."[27] Generálny advokát Manuel Campos Sánchez-Bordon vo svojich návrhoch poukázal na to, že podmienka vyjadrená v Smernici o materských a dcérskych spoločnostiach má dve časti: „pozitívnu podmienku (aby spoločnosť podliehala dani) a tiež negatívnu podmienku (aby sa na ňu nevzťahovalo nijaké oslobodenie od dane), pričom obe tieto podmienky musia byť nevyhnutne a súčasne splnené."[28] Zo skutkovej situácie vo veci vyplýva, že „*Nulová sadzba" dane z príjmov právnických osôb sa logicky*

26 Vec C-448/15 - *Wereldhave Belgium and Others*; ECLI:EU:C:2017:180.
27 Vec C-448/15 - *Wereldhave Belgium and Others*; ECLI:EU:C:2017:180, bod 19.
28 Návrhy generálneho advokáta Manuel Campos Sánchez-Bordon prednesené 26. októbra 2016 vo veci C-448/15 - *Wereldhave Belgium and Others*; ECLI:EU:C:2016:808, bod 42.

rovná nulovej daňovej povinnosti, a teda úplnému oslobodeniu od dane. Ak tento výsledok vyplynie z výslovného zákonného ustanovenia, ktoré to stanovilo vopred a trvale pre určitú kategóriu subjektov bez ohľadu na zisky, ktoré dosiahli, podľa môjho názoru nemožno poprieť, že ide o skutočné oslobodenie od tejto dane v zmysle článku 2 písm. c) smernice 90/435."[29] SD EÚ akceptoval vyššie citované závery generálneho advokáta a rozhodol, že zrážková daň z hnuteľného majetku sa uplatňuje na dividendy vyplatené Belgickou dcérskou spoločnosťou, keďže holandské spoločnosti nie sú „spoločnosťou členského štátu" v zmysle Smernice o materských a dcérskych spoločnostiach.

Na základe uvedeného je zrejmé, že status spoločnosti členského štátu nemôžu získať také formy obchodných spoločností, ktoré nepodliehajú v krajine svojej daňovej rezidencie z povahy svojho daňovo-právnemu statusu žiadnemu zdaneniu.

6 Záver

V úvode článku sme opísali historický vývoj harmonizácie daňového režimu prerozdelenia zisku medzi združenými osobami. Ďalej sme načrtli mechanizmus fungovania Smernice o materských a dcérskych spoločnostiach. Následne sme sa podrobne zaoberali jednotlivými kritériami, ktoré musí splniť určitá entita pre získanie statusu spoločnosti členského štátu. Najmä stanovenie prípustných foriem pre spoločnosť členského štátu v prílohe I, časť A Smernice o materských a dcérskych spoločnostiach sa pri niektorých štátoch javí problematické. Smernica o materských a dcérskych spoločnostiach nerozpoznáva ako prípustnú právnu formu *jednoduchú spoločnosť na akcie*, čo môže v prostredí Slovenskej republiky vyvolať aplikačné problémy

V článku sme ďalej upozornili na podmienky, ktoré musia členské štáty dodržať, v prípade odmietnutia daňovej výhody na základe Smernice o materských a dcérskych spoločnostiach pri boji proti daňovým únikom. Záverom môžeme konštatovať, že aj keď právny rámec harmonizovaný v Smernici o materských a dcérskych spoločnostiach existuje v práve EÚ už dlhší čas naďalej ponúka viacero otvorených aplikačných a interpretačných otázok.

29 Návrhy generálneho advokáta Manuel Campos Sánchez-Bordon prednesené 26. októbra 2016 vo veci C-448/15 - *Wereldhave Belgium and Others*; ECLI:EU:C:2016:808, bod 44.

Literature

BABČÁK, V. *Daňové právo na Slovensku*. Bratislava: EPOS, 2015, 752 s. ISBN 978-80-562-0091-9.

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

BUJŇÁKOVÁ, M. Maxims and Principles of Tax Proceedings. In: *Tax Codes Concepts in the Countries of Central and Eastern Europe*. Bialystok: Temida 2, 2016, s. 213–228. ISBN 9788362813889.

HELMINEN, M. *EU Tax Law – Direct taxation*. Amsterdam: IBFD, 2013, 467 s. ISBN 978-90-8722-208-6.

HUBA, P., J. SÁBO a M. ŠTRKOLEC. *Medzinárodné daňové úniky a metódy ich predchádzania*. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2016, 188 s. ISBN 978-80-8152-403-5.

PRIEVOZNÍKOVÁ, K. Implementácia zákazu zneužitia práva do daňového poriadku. In: *Daňové právo vs. daňové podvody a daňové úniky (nekonferenčný zborník vedeckých prác, II. diel)*. Košice: UPJŠ, 2015, s. 161–168. ISBN 978-80-8152-304-5.

ROMÁNOVÁ, A. The New Anti Abuse Rule in Slovak Tax Law: Strengthening of the Legal Certainty? In: *System of financial law (System of tax law)*. Brno: Masarykova univerzita, 2015, s. 212–228. ISBN 978-80-210-7827-7.

TENORE, M. The Parent-Subsidiary Directive. In: *Introduction to European Tax Law on Direct Taxation*. Wien: Linde, 2010, s. 111–131. ISBN 978-3-7073-1764-0.

VIBÍRAL, R. Current Instruments for Combrating Tax Evasion in the Czech Republic. In: *Tax Codes Concepts in the Countries of Central and Eastern Europe*. Bialystok: Temida 2, 2016, s. 515–527. ISBN 978-80-8152-403-5.

ŠTRKOLEC, M. *Zabezpečovacie inštitúty pri správe daní*. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2017, 163 s. ISBN 978-90-8152-537-7

Contact – e-mail

jozef.sabo@upjs.sk

Evidence tržeb jako prvek stabilizace a kontroly

Petra Snopková

Právnická fakulta, Masarykova univerzita, Česká republika

Abstract in original language

Tento příspěvek se zaměřuje na evidenci tržeb jakožto jeden z možných nástrojů kontroly a stabilizace oblasti daní z příjmů. Pozornost bude zejména věnována možnostem Finanční správy při kontrole údajů uváděných v daňových tvrzeních a využití údajů evidence tržeb k těmto kontrolám. Na závěr budou stručně shrnuty také závěry pléna Ústavního soudu uvedené v nedávném nálezu ze dne 12. 12. 2017, sp. zn. Pl. ÚS 26/16.

Keywords in original language

Daň; daň z příjmů; evidence tržeb; nález Ústavního soudu.

Abstract

This contribution focuses on Registration of Sales as one of the possible instruments for controlling and stabilizing the field of income tax. Particular attention will be paid to the possibilities of Financial Administration to control the data reported in tax assessment and to use data from the Registration of Sales for these controls. Finally, the conclusions of the plenum of the Constitutional Court set out in the recent judgment of 12 December 2017, file No. Pl. ÚS 26/16.

Keywords

Tax; Income Tax; Registration of Sales; Judgment of Constitutional Court.

1 Úvod

Evidence tržeb, která byla lehce nepřesně mediálně prezentována jako „elektronická evidence tržeb“, byla jako institut do českého právního řádu zavedena s účinností od 01. 12. 2016 zákonem č. 112/2016 Sb., o evidenci tržeb, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o evidenci tržeb“).

Evidence tržeb, jejíž zavedení bylo vedeno především snahou zabránit daňovým únikům založeným na krácení tržeb (a to především přijímaných v hotovosti), je jednou z forem kontroly dodržování daňových povinností daňových subjektů. Nežádoucí krácení tržeb standardně spočívá v tom, že do povinných evidencí je zanesena tržba v nižší výši, než je tržba skutečná, přičemž následná kontrola, prováděná s odstupem několika měsíců či let, toto zkrácení tržeb často není způsobilá odhalit. Za účelem zabránění takové nežádoucí manipulaci byla zavedena povinnost každou přijatou tržbu hlásit online (prostřednictvím internetu) Finanční správě České republiky (dále jen „Finanční správa").[1]

Evidenci tržeb lze blíže vymezit jako systém, v rámci něhož podnikatel při přijetí tržby (nejčastěji v hotovosti) zašle v reálném čase údaje o proběhnuvší platbě datovou zprávou prostřednictvím zařízení připojeného k internetu Finanční správě, od níž dostane potvrzení o přijetí s unikátním kódem, kterým je tzv. fiskální identifikační kód (dále jen „FIK"). Následně podnikatel vystaví zákazníkovi účtenku, na které bude kromě dalších zákonných náležitostí[2] uveden právě i FIK. Tuto účtenku je podnikatel povinen nabídnout zákazníkovi, který si následně může zadáním FIK na internetovém portále Finanční správy ověřit, zda podnikatel platbu zaevidoval. Tržby zaevidované na své jméno si pak na webovém rozhraní může ověřit i sám podnikatel.[3]

Jedním z hlavních důvodů, který si vybrala autorka pro potřeby tohoto článku (vedle narovnání hospodářského prostředí), je zacílení kontrol a tím pádem také méně administrativy ze strany Finanční správy. Znamená to zejména nezatěžování poctivých podnikatelů namátkovými daňovými kontrolami, omezení administrativy spojené s daňovými kontrolami, či možnost využití evidovaných dat k dalším účelům podnikatele (získání lepšího přehledu o vstupech a výstupech, zboží, zlepšení možnosti kontroly případného podvodného jednání ze strany zaměstnanců apod.).[4]

---

1 HAJDUŠEK, Tomáš a Milan VODIČKA. První zkušenosti s EET – elektronickou evidencí tržeb. In: *ASPI* [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR, 2017.

2 K tomu blíže ustanovení § 20 zákona o evidenci tržeb.

3 Způsoby evidence a účtenka. *etrzby.cz* [online]. Dostupné z: http://www.etrzby.cz/cs/zpusoby-evidence-a-uctenka

4 Proč evidence tržeb? *etrzby.cz* [online]. Dostupné z: http://www.etrzby.cz/cs/proc-e-trzby

Cílem tohoto příspěvku bude nalézt odpověď na hypotézu, zda je evidence tržeb efektivním a legálním nástrojem kontroly i ve stínu nedávného plenárního nálezu Ústavního soudu ze dne 12. 12. 2017, sp. zn. Pl. ÚS 26/16 (dále jen „předmětný plenární nález“)[5].

2 Možnosti kontroly Finanční správy

S ohledem na vytyčený cíl je zapotřebí nejprve vymezit možnosti Finanční správy v oblasti kontroly daňových tvrzení daňových subjektů. V poslední době je často v souvislosti s daněmi omílán pojem „daňový únik“, který působí starosti nejen českému zákonodárci. Také orgány Evropské unie přicházely (a stále tak činí) postupně s dalšími a dalšími nástroji, které mají efektivně bojovat proti daňovým únikům. Většina z těchto nástrojů však byla zaměřena zejména na jednu oblast, a to daň z přidané hodnoty. Zde je možné zmínit například tzv. reverse charge, ručení, kratší zdaňovací období než jeden rok, nespolehlivý plátce či nespolehlivá osoba, registr plátců, systém VIES atd.[6] Své místo na slunci si mezi těmito všemi nástroji kontroly (a mnoha dalšími) v České republice vydobylo kontrolní hlášení. Také tento nástroj kontroly byl podroben kontrole ústavnosti ze strany Ústavního soudu, jež podrobil tento institut jako takový testu proporcionality, jimž „úspěšně prošel“.[7]

V oblasti daně z příjmů fyzických či právnických osob (souhrnně jen „daň z příjmů“) však účinné nástroje kontroly (a potažmo také nástroje boje proti daňovým únikům na těchto daních) chyběly[8], a to navzdory skutečnosti, že inkaso z těchto daní za rok 2016 je v podstatě srovnatelné s inkasem na dani z přidané hodnoty za stejné období.[9] U daně z přidané hodnoty

5 Plenární nález Ústavního soudu ze dne 12. 12. 2017, sp. zn. Pl. ÚS 26/16. *Ústavní soud* [online]. Dostupné z: https://www.usoud.cz/fileadmin/user_upload/Tiskova_mluvci/Publikovane_nalezy/2017/Pl._US_26_16_na_web_vcetne_vsech_disentu.pdf

6 V této oblasti je důležité zmínit také tzv. Akční plán Evropské komise, který se otázkou daňových úniků také hojně zabývá. K tomu blíže EU podle oblastí: Daně. *Europa.eu* [online]. Dostupné z: https://europa.eu/european-union/topics/taxation_cs

7 V podrobnostech viz LIŠKA, Michal a Petra SNOPKOVÁ. Vybrané problémy institutu kontrolního hlášení. *Daně a právo v praxi*, Praha: Wolters Kluwer ČR, a. s., 2017, XXII, č. 11, s. 8–15. ISSN 1211-7293.

8 Jednou z mála aktivit na úrovni Evropské unie je pozornost věnována spravedlivému zdanění společností, a to zejména prostřednictvím intenzivní koordinace a sdílení informací mezi daňovými správami jednotlivých členských států.

9 Výroční zpráva Finanční správy 2016. *Finanční správa České republiky* [online]. Publikováno dne 25. 10. 2017. Dostupné z: http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/fs-vysledky-cinnosti/VZ_FS_2016.pdf

proto měla Finanční správa k dispozici stále více efektivních nástrojů na kontrolu především nároků na odpočet daně dle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“).

Obecně využívá Finanční správa ke kontrole daňových tvrzení daňových subjektů především instituty zakotvené v zákoně č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), mezi které lze zařadit místní šetření, postup k odstranění pochybností a daňovou kontrolu. Tyto instituty spadající do tzv. vyhledávací činnosti správce daně umožňují Finanční správě shromáždit dostatečné množství podkladů, na základě kterých je možné ověřit údaje uváděné v daňových tvrzeních. Následně pak „padne verdikt“, zda daňový subjekt unesl břemeno tvrzení (potažmo i důkazní) a uvedl v daňovém tvrzení údaje odpovídající skutečnosti. Jak vyplývá z dat uveřejněných Finanční správou, jsou uvedené instituty hojně využívány, avšak také z kapacitních důvodů je stále zapotřebí více zefektivnit plán kontrol a kontroly samotné. K tomu by mělo napomoci taktéž přijetí evidence tržeb a její zavedení do praxe. Samotný zákon o evidenci tržeb nabyl účinností dne 01. 12. 2016, což je datum, o něhož mohou být data získaná od poplatníků využívaná Finanční správou, čemuž bude věnována následující kapitola.

3 Kontrola pomocí evidence tržeb

Jak již bylo řečeno výše, díky fungování evidence tržeb má Finanční správa v reálném čase přístup k údajům odeslaným poplatníky na její datový server, kde jsou ukládány zákonem stanovené údaje o každé proběhnuvší (resp. každé poplatníky zaevidované) tržbě[10], která splňuje dva základní znaky:

1. Materiální znak, a zároveň
2. Formální znak.[11]

---

10 V souvislosti s tímto je však zapotřebí zmínit, že ustanovení § 12 zákona o evidenci tržeb vymezuje tržby, které evidenci nepodléhají (tržby státu, územních samosprávných celků, bank, pojišťoven, jízdné v prostředcích hromadné dopravy, tržby na palubě letadel, či tržby z provozování veřejných toalet).

11 Důvodová zpráva k vládnímu návrhu zákona o evidenci tržeb. *Poslanecká sněmovna Parlamentu České republiky* [online]. Sněmovní tisk č. 513. Dostupné z: http://www.psp.cz/sqw/historie.sqw?o=7 & T=513

Formální znak, který znamená, že tržba (platba) proběhla stanoveným způsobem, bude dle dikce zákona o evidenci tržeb naplněn v případech, kdy je platba uskutečněna v hotovosti, prostřednictvím karetních transakcí (kreditní karta)[12], šekem, směnkou, či jinou obdobnou formou (virtuální měny, stravenky, dárkové karty). Evidenci tudíž nepodléhá platba provedená přímo z účtu na účet.

V případě materiálního znaku, tj. že k tržbě došlo za zákonem stanovených okolností, byl využit zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů"). Evidenční povinnosti totiž podléhá po určitém zjednodušení příjem z podnikání, který je předmětem daně z příjmů. Evidenci tudíž nepodléhají např. příjmy ze závislé činnosti, či příjmy z nájmu. Stejně tak není nutné evidovat tržbu, která je z hlediska obvykle přijímaných tržeb ojedinělá.

Na základě toho lze konstatovat, že pokud by evidence tržeb fungovala stoprocentně u všech povinných poplatníků, měl by správce daně komplexní přehled o výši příjmů podléhajících evidenci tržeb u každého z těchto poplatníků.

Vzhledem k blížícímu se termínu pro podání řádných daňových tvrzení u daní z příjmů za zdaňovací období roku 2017 přichází ke slovu plnohodnotné využití údajů z evidence tržeb. Zejména u subjektů podléhajících evidenci tržeb od 1. fáze (od 01. 12. 2016), tj. podnikatelé v ubytovacích a stravovacích službách, může Finanční správa následně při kontrole podaných daňových tvrzeních využít údaje jednotlivých subjektů a porovnat je s údaji o dosažených příjmech uvedených v těchto tvrzeních. Jak již bylo

12 K otázce evidování tržeb uhrazených tímto způsobem se v předmětném plenárním nálezu vyjádřil také Ústavní soud, který v podstatě shrnul, že: *„Účelem zákona je lepší dohledatelnost hotovostních i jim obdobných plateb. To se může týkat zejména těch forem, kdy platba nemá (resp. nemusí mít) žádnou stopu v elektronické podobě. Uvedené však neplatí pro platby uskutečněné bezhotovostním převodem, k němuž dává příkaz zákazník jednak prostřednictvím provozovatele systému platebních karet či své banky, a jednak prostřednictvím obchodníka, který je poplatníkem a který má tržbu v souladu s nyní posuzovaným zákonem zaevidovat. Ústavní soud proto přistoupil ke zrušení § 5 písm. b) zákona, neboť tržby plynoucí z bezhotovostních převodů jsou poměrně dobře dohledatelné a není tedy dostatečně silný a legitimní zájem státu na jejich plošné evidenci.".* K tomu blíže Ústavní soud zrušil „náběh" třetí a čtvrté etapy elektronické evidence tržeb, ale samotnou evidenci neshledal protiústavní. *Ústavní soud* [online]. Tisková zpráva č. TZ 141/17. Publikováno dne 15. 12. 2017. Dostupné z: https://www.usoud.cz/aktualne/ustavni-soud-zrusil-nabeh-treti-a-ctvrte-etapy-elektronicke-evidence-trzeb-ale-sam/

řečeno, příjem z podnikání, který je předmětem daně z příjmů dle ustanovení § 7 zákona o daních z příjmů podléhá evidenční povinnosti, proto lze také přijatá data využít ke kontrole její výsledné výše uvedené v daňovém tvrzení. Tohoto lze v podstatě využít také u subjektů spadajících do 2. fáze evidence tržeb, tj. od 01. 03. 2017, avšak zde lze brát údaje z evidence tržeb pouze jako podpůrný podklad, jelikož mapuje „pouze" deset měsíců uplynuvšího zdaňovacího období daně z příjmů.

Jako další možná alternativa přichází v úvahu využití údajů z evidence tržeb k porovnání „přiznaných" příjmů z roku 2017 (prostřednictvím evidence tržeb) a údajů uvedených poplatníkem v daňových tvrzeních v dřívějších zdaňovacích obdobích. Ve chvíli, kdy po započetí plnění povinností dle zákona o evidenci tržeb dojde u daného poplatníka k výraznému nárůstu „přiznaných" příjmů (tj. zaevidovaných tržeb), může být tato situace podnětem pro Finanční správu k případné kontrole tohoto poplatníka. Kontrola může být provedena k aktuálnímu datu, tedy úřední osoby správce daně provedou místní šetření, v rámci něhož zkontrolují, zda si poplatník plní své povinnosti stanovené zákonem o evidenci tržeb. Na druhou stranu je otázkou, zda může správce daně překontrolovat údaje za dřívější zdaňovací období. Ustanovení § 143 daňového řádu umožňují doměření daně také z moci úřední, přičemž právní moc dosavadních rozhodnutí o stanovení daně není jejímu doměření na překážku. K doměření z moci úřední však může dojít pouze na základě výsledku daňové kontroly, proto když správce daně zjistí nové skutečnosti nebo důkazy mimo daňovou kontrolu (jak by tomu bylo také v tomto případě), na jejichž základě lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, postupuje podle ustanovení § 145 odst. 2 daňového řádu.[13] Ten uvádí, že: *„Pokud lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, může správce daně vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení a stanovit náhradní lhůtu. Nevyhoví-li daňový subjekt této výzvě ve stanovené lhůtě, může správce daně doměřit daň podle pomůcek."* Správce daně tedy může i na základě údajů z evidence tržeb vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového přiznání.

Nesrovnalosti v samotných údajích zasílaných poplatníky v rámci evidence tržeb či při porovnání s podanými daňovými tvrzeními může dojít k aplikaci

13 Ustanovení § 143 odst. 3 daňového řádu.

také v úvodu zmíněného jednoho z hlavních cílů přijetí evidence tržeb, a to zacílení kontrol. Finanční správa může údajů z evidence tržeb využít k eliminaci kontrol u poplatníků, u nichž nedochází k žádným výkyvům či nesrovnalostem při evidenci tržeb, data uváděná v daňových tvrzeních souhlasí s údaji z evidence tržeb apod. Na základě toho pak může Finanční správa věnovat více úsilí kontrole poplatníků, u nichž lze mít za to, že není úplně vše v pořádku. K tomuto pak lze využít buď nástroje kontroly zavedené samotných zákonem o evidenci tržeb (například prověřování plnění povinností dle tohoto zákona prostřednictvím tzv. kontrolního nákupu), či výše uvedených institutů daňového řádu (například daňová kontrola, kde budou údaje z evidence tržeb využity jako jeden z podkladů pro správné stanovení daně).

4 Předmětný plenární nález

Plénum Ústavního soudu rozhodovalo v předmětném plenárním nálezu o návrhu skupiny 41 poslanců Poslanecké sněmovny Parlamentu České republiky na zrušení zákona evidenci tržeb jako celku, eventuálně některých jeho ustanovení, a rozhodlo tak, že částečně návrhu poslanců vyhovělo, když zrušilo některá ustanovení zákona o evidenci tržeb s účinností ke dni 28. 2. 2018, resp. 31. 12. 2018, a nařízení vlády č. 376/2017 Sb., o vyloučení některých tržeb z evidence tržeb taktéž k datu 31. 12. 2018. Ve zbývající části byl návrh zamítnut.

Ústavní soud dospěl v předmětném plenárním nálezu k závěru, že v procesu přijímání zákona o evidenci tržeb došlo k procedurálnímu pochybení, to však nedosáhlo intenzity protiústavnosti, a proto ke zrušení zákona z tohoto důvodu nepřistoupil. Ústavní soud také konfrontoval samotný systém evidence tržeb s namítaným porušením základních práv (zejména právo na informační sebeurčení zakotvené v čl. 10 odst. 3 usnesení č. 2/1993 Sb., o vyhlášení Listiny základních práv a svobod jako součástí ústavního pořádku České republiky [dále jen „Listina“], právo na ochranu vlastnictví v čl. 11 Listiny a právo podnikat v čl. 26 Listiny) a v tomto směru dospěl k závěru, že zákon o evidenci tržeb jako celek není protiústavní. Jako protiústavní však shledal Ústavní soud některá dílčí ustanovení tohoto zákona.

Zajímavým pak je dle autorky odlišné stanovisko soudců Vojtěcha Šimíčka, Jaromíra Jirsy, Tomáše Lichovníka, Kateřiny Šimáčkové a Davida Uhlíře k výroku IV. (tj. zamítnutí návrhu ve zbývající části), jelikož mají za to, že návrhu mělo být vyhověno a zákon o evidenci tržeb měl být jako protiústavní zrušen. Soudci ve svém disentu upozornili na to, že stát by měl vždy dobře vážit zavedení každé nové povinnosti, která podnikatelům ztěžuje jejich činnost, a při tomto zavádění by měl zákonodárce velmi bedlivě hodnotit, zda tato další povinnost je skutečně nezbytná a zda nepřiměřeně nezhoršuje podnikatelské prostředí, kdy tato opatření by přitom neměl posuzovat izolovaně, nýbrž v kontextu omezení již stávajících. S tímto tvrzením se dá v obecném smyslu souhlasit, kdy stát by opravdu neměl přijímat nová opatření, aniž by se je snažil začlenit do již existujícího systému takovým způsobem, aby nová povinnost jen neznamenala pro podnikatele větší administrativní zátěž. Kdyby například existoval jeden centrální orgán, který by nejen novým podnikatelům shrnul všechny jejich povinnosti (kdy, co a komu podat), dalo by se setrvat na současném stavu přijímání nových opatření a pouhé přidání k již existujícím. V opačném případě je však v současné době pro podnikatele téměř nemožné se v právním řádu a všech povinnostech, které pro něj z podnikání plynou. S čím však autorka nesouhlasí je ta skutečnost, že by jen kvůli tomu, že byla evidence tržeb přijata jako dalším nástroj, měl být zrušen zákon o evidenci tržeb jako celek. V praxi nedošlo k abnormálnímu nárůstu administrativy s evidencí tržeb spojenou, jelikož poplatníci mohou využít již stávajících zařízení, která měli k dispozici, a „pouze“ si do nich nahrát software umožňující evidovat přijaté tržby.

Autorka se proto přiklání k většinovému rozhodnutí pléna Ústavního soudu, který dle jejího návrhu správně zrušil některá ustanovení zákona o evidenci tržeb (například povinnost uvádět na účtenkách daňové identifikační číslo poplatníka, který je fyzickou osobou, jelikož se jedná o jeho rodné číslo, či povinnost evidovat tržby uhrazené karetní transakcí). Také lze souhlasit s tím, že Ústavní soud neshledal zákon o evidenci tržeb jako celek protiústavní.

5 Závěr

Lze tedy shrnout, že evidence tržeb je efektivním nástrojem kontroly zejména u daní z příjmů, které díky ní mohou být efektivněji kontrolovány ze strany Finanční správy a tím a dopomáhá ke stabilizaci daňového systému. Dále lze i přes disent některých ústavních soudců, s nímž lze v určité míře souhlasit, konstatovat, že je evidence tržeb také legálním nástrojem, jelikož „uspěla" v testu proporcionality aplikované Ústavním soudem, kdy tento zdůraznil, že zákon o evidenci tržeb jako celek není protiústavní. Hypotéza stanovená v úvodu tohoto příspěvku tak byla potvrzena.

Autorka si zde dovoluje upozornit, že dle jejího názoru bylo přijetí a zavedení evidence tržeb do právního řádu České republiky správným krokem, a to kromě samotného systému jejího fungování také s ohledem na proklamované dva hlavní cíle – zacílení kontrol a narovnání podnikatelského prostředí. Jen čas však může ukázat, nakolik efektivním nástrojem se může evidence tržeb stát.

Literature

Důvodová zpráva k vládnímu návrhu zákona o evidenci tržeb. *Poslanecká sněmovna Parlamentu České republiky* [online]. Sněmovní tisk č. 513. Dostupné z: http://www.psp.cz/sqw/historie.sqw?o=7 & T=513

EU podle oblastí: Daně. *Europa.eu* [online]. Dostupné z: https://europa.eu/european-union/topics/taxation_cs

HAJDUŠEK, Tomáš a Milan VODIČKA. První zkušenosti s EET – elektronickou evidencí tržeb. In: *ASPI* [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR, 2017.

LIŠKA, Michal a Petra SNOPKOVÁ. Vybrané problémy institutu kontrolního hlášení. *Daně a právo v praxi*, Praha: Wolters Kluwer ČR, a. s., 2017, XXII, č. 11, s. 8–15. ISSN 1211-7293.

Plenární nález Ústavního soudu ze dne 12. 12. 2017, sp. zn. Pl. ÚS 26/16. *Ústavní soud* [online]. Dostupné z: https://www.usoud.cz/fileadmin/user_upload/Tiskova_mluvci/Publikovane_nalezy/2017/Pl._US_26_16_na_web_vcetne_vsech_disentu.pdf

Proč evidence tržeb? *etrzby.cz* [online]. Dostupné z: http://www.etrzby.cz/cs/proc-e-trzby

Ústavní soud zrušil „náběh“ třetí a čtvrté etapy elektronické evidence tržeb, ale samotnou evidenci neshledal protiústavní. *Ústavní soud* [online]. Tisková zpráva č. TZ 141/17. Publikováno dne 15. 12. 2017. Dostupné z: https://www.usoud.cz/aktualne/ustavni-soud-zrusil-nabeh-treti-a-ctvrte-etapy-elektronicke-evidence-trzeb-ale-sam/

Výroční zpráva Finanční správy 2016. *Finanční správa České republiky* [online]. Publikováno dne 25. 10. 2017. Dostupné z: http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/fs-vysledky-cinnosti/VZ_FS_2016.pdf

Způsoby evidence a účtenka. *etrzby.cz* [online]. Dostupné z: http://www.etrzby.cz/cs/zpusoby-evidence-a-uctenka.

Contact – e-mail

snopkova@mail.muni.cz

Vliv předběžných tržních konzultací na spolupráci mezi zadavateli a dodavateli

Ivana Stehlíková

Právnická fakulta, Masarykova univerzita, Česká republika

Abstract in original language

Tento článek pojímá předběžné tržní konzultace z praktického hlediska, tj. jakým způsobem postupovat od vyhlášení záměru vést s dodavateli předběžné tržní konzultace po jejich samotnou realizaci včetně souvisejících postřehů a doporučení ze zahraniční praxe. Zadavatelé jsou oprávněni před zahájením zadávacího řízení vést s dodavateli předběžné tržní konzultace zejména za účelem analýzy možností trhu. Vzhledem k tomu, že jsou předběžné tržní konzultace upraveny pouze jedním ustanovením, je zadavatelům ponechána relativně velká volnost ve využívání tohoto institutu.

Keywords in original language

Veřejné zakázky; předběžné tržní konzultace; zadavatel; dodavatel.

Abstract

This article deals with preliminary market consultations from a practical point of view, i.e. how it is proceeding from the announcement of the intention of the contracting authority to conduct the preliminary market consultations to the their realization, including related foreign practice. Before launching a procurement procedure, contracting authority may engage with suppliers in a preliminary market consultation as part of a wider market analysis process. Given that the preliminary market consultation is only covered by one provision, it has relatively wide discretion for contracting authorities to use.

Keywords

Public Procurement; Preliminary Market Consultations; Contracting Authority; Supplier.

1 Úvod

V tomto článku se budu zabývat předběžnými tržními konzultacemi se zaměřením na praxi, tj. jakým způsobem postupovat od vyhlášení záměru vést s dodavateli předběžné tržní konzultace po jejich samotnou realizaci včetně souvisejících postřehů a doporučení ze zahraniční praxe. Vzhledem k tomu, že jsou předběžné tržní konzultace upraveny pouze jedním ustanovením, zadavatelům je ponechána relativní volnost ve využívání tohoto institutu. Vedením předběžných tržních konzultací zadavatel může projevit otevřenost ve vztahu k dodavatelům a zájem navázat spolupráce a partnerský vztah s dodavateli již před samotnou realizací veřejné zakázky. Bez konzultace a spolupráce s dodavateli zadavatelé nikdy nemohou dosahovat účelů veřejných zakázek, tak efektivně jako ve spolupráci s dodavatelským prostředím. Ze zahraničních zkušeností a literatury[1] vyplývá, že pro úspěšnou realizaci veřejných zakázek je nastavení partnerského vztahu a spolupráce s dodavatelem zcela zásadní.

2 Právní úprava

Ustanovení § 33 zákona č. 134/2016 Sb., o zadávání veřejných zakázek, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZZVZ“), zavádí institut předběžných tržních konzultací. Zadavatel je oprávněn vést tržní konzultace s odborníky a dodavateli za účelem definování předmětu veřejné zakázky, přípravy zadávacích podmínek a informovanosti dodavatelů o svých záměrech a požadavcích.

Zadavatel však vedením předběžných tržních konzultací nesmí narušit hospodářskou soutěž, a současně je vázán ustanovením § 211 odst. 1 ZZVZ, které stanovuje, že komunikace mezi zadavatelem a dodavatelem v zadávacím řízení a při zvláštních postupech podle části šesté probíhá písemně a není-li v ZZVZ stanoveno jinak, lze použít i ústní komunikaci, je-li obsah v dostatečné míře zdokumentován, zejména zápisy, zvukovými nahrávkami nebo souhrny hlavních prvků komunikace. V případě narušení hospodářské soutěže má zadavatel možnost vyloučit účastníka řízení, který se účastnil předběžných tržních konzultací, pokud by takový účastník neprokázal,

1 Např. KASHIWAGI, D. T. *2016 Best Value Approach*. Arizona: Kashiwagi Solution Model (KSM), 2016, s. 2–6.

že k narušení hospodářské soutěže nedošlo a zároveň zadavatel nemůže přijmout žádné jiné nápravné opatření. Zadavatel však nemůže a priori vyloučit účastníka pouze z důvodu jeho účasti na předběžné tržní konzultaci. Účastník musí mít vždy možnost prokázat, že jeho účast na předběžných tržních konzultacích nenarušila hospodářskou soutěž.[2] V praxi ovšem k takovému vylučování téměř nedochází, neboť zadavatel, který se rozhodne vést předběžné tržní konzultace si je vědom povinnosti nenarušit hospodářskou soutěž, a proto vždy přijme opatření, aby nedocházelo ani k narušení hospodářské soutěže ani k vyloučení účastníka.

Další povinnost ve vztahu k předběžným tržním konzultacím je povinnost zadavatele označit v zadávací dokumentaci informace, které jsou výsledkem předběžné tržní konzultace, včetně identifikace osob, které se na předběžné tržní konzultaci podílely, a uvést do zadávací dokumentace všechny podstatné informace, které byly obsahem předběžné tržní konzultace. Pokud se předběžných tržních konzultací účastní budoucí účastník zadávacího řízení, tak je zadavatel povinen přijmout opatření, aby nedošlo k narušení hospodářské soutěže; je zcela zřejmé, že se jich účastní právě budoucí účastníci, a proto se doporučuje v zadávací dokumentaci řádně a srozumitelně označit veškeré informace, které zadavatel získal od dodavatelů. V této souvislosti je vhodné uvést, že zadavatel musí zohlednit vedení předběžných tržních konzultací i ve lhůtě pro podání nabídek, tak aby i dodavatelé, kteří se předběžných tržních konzultací neúčastnili, měli dostatečný čas pro přípravu nabídky.

Dle důvodové zprávy k ZZVZ: „*toto poradenství může zadavatel využít zejména v případech, kdy nedisponuje dostatečnými, veřejně dostupnými informacemi o předmětu veřejné zakázky, případně má obavu, aby nedefinoval předmět veřejné zakázky diskriminačním způsobem s ohledem na svou omezenou znalost způsobů řešení požadovaných potřeb.*“ V praxi je však možné využít předběžné tržní konzultace kdykoli, protože zadavatel není nikdy odborníkem v oblasti, ve které zvažuje nákup zboží, služeb či stavebních prací, ale tímto odborníkem je vždy dodavatel, který zná trh a jeho možnosti včetně alternativních řešení mnohem lépe,

2 Viz Rozsudek Soudního dvora ze dne 3. 3. 2005, *Fabricom SA proti Belgickému státu*, spojené věci C–21/03 a C–34/03.

a proto je nutné stále upozorňovat na nutnost spolupráce mezi zadavateli a dodavateli, tak aby bylo účelu veřejné zakázky dosaženo co nejlépe za nejlepší hodnotu (to ovšem neznamená, za nejnižší hodnotu).[3]

3 Záměr vedení předběžných tržních konzultací

Jak již bylo zmíněno v úvodu, tak zadavatel je oprávněn vést předběžné tržní konzultace k definování předmětu veřejné zakázky či stanovení její specifikace. Při definici a specifikaci předmětu veřejné zakázky je vždy potřeba zvážit aktuální možnosti a trendy na trhu, které zadavatel bez spolupráce s dodavateli není nikdy schopen sám určit. Nezřídka se stává, že požadavky zadavatelů např. v oblasti ICT jsou zastaralé či neaktuální, ale zadavatel se tuto skutečnost dozví až v rámci žádostí o vysvětlení zadávací dokumentace, což ovšem zadávací řízení neúměrně prodlužuje. Tomuto by se dalo předejít konzultací předmětu veřejné zakázky v rámci předběžných tržních konzultací.

Dalšími důvody, kdy vést předběžné tržní konzultace je nalezení alternativních způsobů splnění potřeb zadavatele a účelu veřejné zakázky a rozšíření informovanosti o záměrech zadavatele o aktuálních možnostech trhu či o různých specifikách veřejné zakázky. Zadavatel může na předběžných tržních konzultacích informovat dodavatele i o svých plánovaných projektech na následující rok, či představit svá kvalifikační a hodnotící kritéria. Při této formě předběžných tržních konzultací zadavatel vede dialog s více dodavateli současně. Taková forma předběžných tržních konzultací je v zahraničí běžně využívána a nazývána „Meet the buyer".[4] Jedná se o způsob, kdy zadavatel vyzve neomezený okruh dodavatelů (i z různých oborů) a představuje zejména svoje zadávací podmínky, záměry na následující období a smluvní podmínky. Při této formě je hlavním záměrem zadavatele především jeho prezentace a představení zájmu o spolupráci s dodavateli. Vedení předběžných tržních konzultací současně s více dodavateli je doporučováno i v komentářové literatuře k ZZVZ[5].

3 Srov. KASHIWAGI, D. T. *2016 Best Value Approach*. Arizona: Kashiwagi Solution Model (KSM), 2016, s. 2–5.

4 CAIRNS, S. *Společensky odpovědné veřejné zakázky na stavební práce* [přednáška].

5 KRUTÁK, T., L. KRUTÁKOVÁ a J. GERYCH. *Zákon o zadávání veřejných zakázek s komentářem k 1. 10. 2016*, s. 130; HERMAN, P., V. FIDLER a kol. *Komentář k zákonu o zadávání veřejných zakázek*, s. 84.

4 Fáze předběžných tržních konzultací

4.1 Vymezení předběžné tržní konzultace

Před vyhlášením či uveřejněním záměru vést předběžné tržní konzultace si zadavatel musí ujasnit, jaké informace potřebuje od dodavatelů či odborníků získat. Nejvhodnější je vymezit čeho chce zadavatel dosáhnout podrobně, aby měli dodavatelé možnost zvolit svého zástupce, který se zúčastní předběžných tržních konzultací; pokud zadavatel plánuje konzultovat obchodní a smluvní podmínky, tak dodavatelé z největší pravděpodobností delegují někoho jiného, než když zadavatel bude připravovat odbornou technickou specifikaci v oblasti ICT atd. K efektivnímu využití tohoto nové institutu musí mít dodavatelé možnost se účastnit předběžných tržních konzultací dostatečně připravení.

Zadavatel tak má možnost vymezit předmět předběžné tržní konzultace jedním z následujících způsobů:

- formulovat konkrétní otázky, na něž chce znát odpověď, vytvořit dotazníky či formuláře nebo
- popsat problém (např. popis potřeb, které potřebuje zajistit, popis specifického stavebního prostředí, kam potřebuje umístiti stavbu) s žádostí o návrh řešení nebo
- předložit návrh připravované zadávací dokumentace či její části s žádostí o určité komentáře, návrhy či alternativní úpravy[6] nebo
- v případě opakování veřejné zakázky předložit kompletní technickou specifikaci s žádostí o vyznačení návrhů na změny a doplnění.

4.2 Účastníci předběžných tržních konzultací

ZZVZ umožňuje vést předběžné tržní konzultace s odborníky a dodavateli. Zadavatel je oprávněn vyzvat neomezený okruh účastníků nebo vyzvat konkrétní dodavatele a odborníky. Při výzvě konkrétním dodavatelům je vždy nutné myslet na nenarušení hospodářské soutěže a na postup v souladu se zásadami zadávání veřejných zakázek. Zadavatel je oprávněn

6 *Metodika Ministerstva pro místní rozvoj ČR k předběžným tržním konzultacím.* Dostupné z: https://www.portal-vz.cz/cs/Jak-na-zadavani-verejnych-zakazek/Metodiky-stanoviska/Metodiky-k-zakonu-c-134-2016-Sb-,-o-zadavani-verejnych-zakazek/Metodiky-specialni-k-zadavacim-rizenim

vyzvat k předběžné tržní konzultaci i pouze jeden subjekt, avšak v takovém případě musí být připraven takový postup řádně odůvodnit[7].

Z praxe lze doporučit využívat oba tyto postupy současně tak, aby se předběžných tržních konzultací mohlo zúčastnit co nejvíce subjektů, ale zároveň oslovit i konkrétní subjekty, aby zadavatel zvýšil předpoklad, že se někdo z dodavatelů skutečně zúčastní. Vzhledem k tomu, že předchozí právní úprava neumožňovala oficiální konzultace s trhem, tak mnoho dodavatelů se zatím této formy komunikace se zadavatelem obává. Ale zkušenosti s praxe zcela jasně ukazují mnohé výhody vedení předběžných tržních konzultací.

Výhody předběžných tržních konzultací

- *získání odpovědí na otázky od více dodavatelů, které zadavatel může porovnat a dále zkoumat;*
- *získání výsledků průzkumu již před zahájením zadávacího řízení;*
- *průkaznost „péče řádného hospodáře" při vynakládání veřejných prostředků;*
- *účinný způsob dosažení základního cíle – „value for money";*
- *možnost zjistit alternativní či inovativní řešení nebo nové výrobky či služby, o nichž nemusí mít zadavatel povědomí;*
- *omezení žádostí o vysvětlení zadávací dokumentace a případných námitek díky zpětné vazbě od samotných dodavatelů;*
- *zadavatel věcně a procesně správně provedenou předběžnou tržní konzultací může doložit, že vynaložil úsilí k zjištění přiměřenosti zadávacích podmínek, které byly předmětem předběžné tržní konzultace.*[8]

4.3 Způsob oslovení účastníků

Metodika Ministerstva pro místní rozvoj ČR na prvním místě doporučuje adresné vyzvání účastníků (např. e-mailem či datovou zprávou), tak aby byla komunikace zdokumentována v souladu s § 211 odst. 1 ZZVZ. Pakliže zadavatelovým záměrem je oslovení neomezeného okruhu účastníků, tak se doporučuje vyzývat prostřednictvím:

- Věstníku veřejných zakázek v rámci formuláře F01 Předběžné oznámení;
- profilu zadavatele;

7 Metodika Ministerstva pro místní rozvoj ČR k předběžným tržním konzultacím.
8 Ibid.

- internetových stránek zadavatele;
- odborné asociace či sdružení působícím pro daný segment trhu;
- tiskovou zprávou.

Fakticky, jak již bylo naznačeno výše, tak se nejvíce osvědčuje vyzývat současně určitý okruh dodavatelů adresně (např. účastníky předešlých zadávacích řízení nebo dodavatele, se kterými má zadavatel předchozí pozitivní zkušenosti), a zároveň i uveřejnit veřejné oznámení pro širší okruh dodavatelů. Tímto způsobem zadavatel zajistí, že každý kdo bude mít zájem se předběžných tržních konzultací účastnit, tak k tomu bude mít možnost a nikdo nebude diskriminován.

Vzhledem k tomu, že ZZVZ již nestanovuje povinnost zveřejňovat předběžná oznámení, ale jedná se pouze o dobrovolné uveřejnění záměru zadavatele, se kterým je spojena např. možnost následně zkrátit lhůty pro podání nabídek, tak se zdá vhodnější uveřejnit předběžné tržní konzultace ve veřejných dokumentech na profilu či internetových stránkách zadavatele[9].

Aby zadavatel získal z předběžných tržních konzultací největší užitek, musí mít dodavatelé dostatečný čas na přípravu, a proto se doporučuje zasílat či uveřejňovat výzvu alespoň 14 dní před plánovaným konáním. Rovněž se osvědčuje požadovat od dodavatelů, aby se k účasti přihlásili, aby měl zadavatel přehled o počtu účastníků.

4.4 Forma vedení

Zadavatel může zvolit z více forem vedení předběžných tržních konzultací, příp. i jejich kombinaci. Např. pokud již má zadavatel zpracovány zadávací podmínky, tak může využít písemnou komunikaci s účastníky, kdy jim tyto zadávací podmínky zašle z žádostí o vyjádření či komentáře. Písemnou formu zadavatel může využít i v případě, že má konkrétní dotazy k veřejné zakázce, které si potřebuje ujasnit, příp. pokud potřebuje dodavatelům zaslat dotazníky či formuláře.

Další formou je osobní jednání; v současné době se jedná o nejčastější způsob vedení předběžných tržních konzultací, díky nimž zadavatel může získat komplexní a aktuální přehled o možnostech týkajících se veřejné

9 Např. elektronický nástroj Masarykovy univerzity E-ZAK. Dostupné z: https://zakazky.muni.cz/document_public.html

zakázky. „*Platí, že u písemných forem předběžné tržní konzultace bude komunikace méně operativní (na obdržené informace nelze ze strany zadavatele okamžitě reagovat doplňujícími dotazy), ale administrativní zajištění (zdokumentování) výrazně jednodušší (záznam průběhu bude zachycen ve vlastní komunikaci).*“[10]

V neposlední řadě má zadavatel možnost využít k vedení předběžných tržních konzultací formu konferenčního hovoru, který však musí být zdokumentován stejným způsobem jako osobní jednání.

4.5 Průběh předběžné tržní konzultace – osobní jednání

Na začátku předběžné tržní konzultace je nezbytné představit účastníkům předběžnou tržní konzultaci a upozornit na zákonné požadavky zdokumentování jejího obsahu a označení informací v zadávací dokumentaci (zadavatel má tuto povinnost bez ohledu na to, zda vede individuální jednání s jednotlivými dodavateli nebo s více dodavateli současně, tzn. „Meet the buyer“).

Z praxe mohu doporučit pořídit z předběžné tržní konzultace audio či video záznam; k jeho pořízení je však nutné mít souhlas všech účastníků, a proto na tuto skutečnost musí být předem upozorněni a teprve poté může být nahráváno (účastníci mohou souhlas s pořízením záznamu udělit např. na protokolu o předběžné tržní konzultaci, jehož přílohou následně bude i audio či video záznam). Na začátku konzultace je vhodné vysvětlit účastníkům, že záznam bude sloužit pouze pro účely veřejné zakázky a nebude uveřejňován; zadavatel nemá povinnost záznam nikde uveřejňovat ani žádné s tím související další povinnosti.

Dále mohu doporučit všem účastníkům následně audio záznam zaslat, aby jej měli k dispozici. Protokol může současně sloužit jako prezenční listina a zadavatel z něj následně získá informace o účastnících, které je povinen uvést v zadávací dokumentaci.

5 Označení informací v zadávací dokumentaci

Aby nedocházelo k narušení hospodářské soutěže, tak je zadavatel povinen v zadávací dokumentaci označit identifikační údaje osob podílející se na předběžných tržních konzultacích, výsledek předběžných tržních

10 Metodika Ministerstva pro místní rozvoj ČR k předběžným tržním konzultacím.

konzultací a všechny podstatné informace, které byly obsahem tržní konzultace. „*Co se týče povinnosti identifikovat informace, které jsou výsledkem předběžné tržní konzultace, doporučujeme označit tyto např. ve zvláštní kapitole zadávací dokumentace (nebo zvlášť v rámci uvedené konkrétní informace v případě, kdy je těchto informací méně), případně v oznámení o veřejné zakázce, a to minimálně označením článků/odkazů zadávací dokumentace.*“[11]

Podstatnými informacemi mohou být veškeré informace, které zadavatel v rámci předběžných tržních konzultací účastníkům sdělil, ale které nejsou v zadávacích podmínkách přímo obsaženy. K označení těchto informací nebo výsledku předběžných tržních konzultací může zadavatel využít např. samostatný odstavec v zadávací dokumentaci, ustanovení ve smlouvě nebo jejich přímé označení v technické specifikaci.

6 Závěr

Předběžné tržní konzultace jsou zcela novým institutem, a proto je nutné ponechat zadavatelům a dodavatelům prostor pro jejich aplikaci. Vzhledem k tomu, že právní úprava tohoto institutu není nijak podrobná, tak mají zadavatelé mnoho možností jakým způsobem je využívat. Ministerstvo pro místní rozvoj ČR se pokouší o doplnění právní úpravy ve své metodice, ve které nabízí zadavatelům možnosti, jakým způsobem předběžné tržní konzultace vést od vymezení předmětu po označení souvisejících povinností zadavatele v rámci následného zadávacího řízení. Momentálně neexistuje žádná rozhodovací praxe Úřadu pro ochranu hospodářské soutěže ani správních soudů v této oblasti, takže zadavatelé skutečně nejsou ničím limitováni.

Považuji za důležité, aby se tento institut stal běžnou součástí veřejného zadávání, což by mohlo vést k nastavení partnerského prostředí mezi zadavateli a dodavateli. Dalším krokem po navázání spolupráce je společná snaha o přechod na kvalitativní hodnocení nabídek.

Literature

CAIRNS, S. *Společensky odpovědné veřejné zakázky na stavební práce [přednáška]*. Praha: Workshop společensky odpovědného veřejného zadávání, 16. a 17. 8. 2017.

[11] Metodika Ministerstva pro místní rozvoj ČR k předběžným tržním konzultacím.

HERMAN, P., V. FIDLER a kol. *Komentář k zákonu o zadávání veřejných zakázek*. 1. vyd. Plzeň: Aleš Čeněk, s. r. o., 2016, 592 s. ISBN 978-80-7380-595-1.

KASHIWAGI, D. T. *2016 Best Value Approach*. Arizona: Kashiwagi Solution Model (KSM), 2016, 313 s. ISBN 978-0-9850496-9-0.

KRUTÁK, T., L. KRUTÁKOVÁ a J. GERYCH. *Zákon o zadávání veřejných zakázek s komentářem k 1. 10. 2016*. 1. vyd. Praha: ANAG, spol. s r. o., 2016, 944 s. ISBN 978-80-7554-040-9.

Rozsudek Soudního dvora ze dne 3. 3. 2005, *Fabricom SA proti Belgickému státu*, spojené věci C–21/03 a C–34/03. In: *EUR-Lex* [právní informační systém]. Úřad pro publikace Evropské unie [cit. 14. 1. 2018]. Dostupné z: http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?uri=CELEX%3A62003CJ0021

Důvodová zpráva k zákonu č. 134/2016 Sb., o zadávání veřejných zakázek [cit. 14. 1. 2018]. Dostupné z: https://is.muni.cz/el/1422/jaro2017/MVV202K/um/Duvodova_Zprava_ZZVZ.pdf

Metodika Ministerstva pro místní rozvoj ČR. Předběžná tržní konzultace. [cit. 14. 1. 2018]. Dostupné z: https://www.portal-vz.cz/cs/Jak-na-zadavani-verejnych-zakazek/Metodiky-stanoviska/Metodiky-k-zakonu-c-134-2016-Sb-,-o-zadavani-verejnych-zakazek/Metodiky-specialni-k-zadavacim-rizenim

Contact – e-mail

stehlikova@rect.muni.cz

Zavádzanie a vplyv antidumpingových ciel na podnikateľské prostredie[1]

Monika Stojáková[2]

Právnická fakulta, Univerzita Pavla Jozefa Šafárika, Slovenská republika

Abstract in original language

Autor sa v príspevku zameral na zavádzanie a vplyv antidumpingových ciel na stabilitu podnikateľského prostredia. Vo svojej podstate zhrnul, že dumpingové ceny môžu byť tiež využité ako nekalá obchodná praktika pre likvidáciu lokálnych firiem. Aj keď sa jedná o jednu z nekalých praktík, dumping ako taký v žiadnom právnom predpise zakázaný nie je. Vo všeobecnosti vymedzil pojem dumping a následne sa venoval zavádzaniu a vplyvu antidumpingových ciel na podnikateľské prostredie a na obchod v dovážajúcej krajine.

Keywords in original language

Dumping; antidumping; clo; podnikateľské prostredie; stabilita; vývoz; dovoz; nekalá praktika.

Abstract

The author focused on the introduction and impact of anti-dumping duties on the stability of the business environment. In essence, it summarized that the dumped prices can also be used as an unfair business practice for liquidating local companies. Although this is one of the unfair practices, dumping as such is not prohibited in any law. In general, it defined the concept of dumping and subsequently dealt with the imposition and impact of anti-dumping duties on the business environment and on trade in the importing country.

1 Tento príspevok bol spracovaný v rámci projektu VEGA 1/0846/17: *„Implementácia iniciatív inštitúcií EÚ v oblasti priamych a nepriamych daní a ich rozpočtovo- právne dopady"*.

2 Autorka je internou doktorandkou na Právnickej fakulte Univerzity P. J. Šafárika v Košiciach, kde pôsobí na Katedre finančného práva, daňového práva a ekonómie.

Keywords

Dumping; Antidumping; Duty; Business Environment; Stability; Exports; Imports; Unfair Practices.

1 Úvod

Keď sa spomenie pojem podnikanie každý z nás si predstaví určitú činnosť, za ktorou sa skrýva dosahovanie zisku. Podnikanie podľa § 2 ods. 1 Obchodného zákonníka (z. č. 513/1991 Zb.) chápeme ako sústavnú činnosť vykonávanú samostatne podnikateľom vo vlastnom mene a na vlastnú zodpovednosť za účelom dosiahnutia zisku. Zisk podnikatelia v súčasnosti pomerne vysoko dosahujú podľa môjho názoru aj neférovo. Pokiaľ ide o podnikateľské prostredie tento pojem nemáme jasne definovaný. Jednotliví autori však charakterizujú pojem podnikateľské prostredie rozdielne a predsa vo svojej podstate rovnako. Podnikateľské prostredie je všetko, čo obklopuje podnik. Podnikateľské prostredie tak zastrešuje hospodárske, politické, inštitucionálne, právne, technologické, etické, kultúrne podmienky, v ktorých sa uskutočňuje podnikateľský proces, t. j. proces formovania podnikov, ako aj realizácia ich podnikateľských aktivít.[3] Iní autori podnikateľské prostredie definujú ako okolie obklopujúce podnikateľský subjekt a ovplyvňujúce jeho podnikateľskú aktivitu. Tvrdia, že podnikateľské prostredie je úzko späté s prostredím konkurenčným.[4] S podnikaním ako už bolo spomenuté súvisí v nemalej miere konkurencia. Ako sa hovorí konkurencia nikdy nespí. Podnikanie súviselo, súvisí a aj bude súvisieť s globalizáciou, pretože väčšina podnikateľov sa rozrastá na úrovni medzinárodného obchodu s čím súvisí vývoz a dovoz tovaru cez hranice.

Čo sa týka ukladania antidumpingových ciel ako sankcie za neférové konanie pri podnikaní zahraničných podnikateľov podľa článku VI Všeobecnej dohody o clách a obchode (GATT), členské krajiny Svetovej obchodnej organizácie (WTO) môžu jednostranne uplatňovať antidumpingové opatrenia s cieľom chrániť svoj domáci priemysel pred dovozom tovaru, ktorý

3 JUŘÍČKOVÁ, V. *Podnikateľské prostredie a firemné stratégie*. Bratislava: Ekonomický ústav SAV, 2006, 11 s.

4 STRÁŽOVSKÁ, E., Ľ. STRÁŽOVSKÁ a A. PAVLÍK. *Malé a stredné podniky*. Bratislava: Sprint, 2007, 183 s.

je predávaný za nižšiu cenu ako sú výrobné náklady takéhoto výrobku a nahrádzať materiálne škody spôsobené týmito dovozmi. Je celkom logické, že štáty sa snažia a vždy sa budú snažiť chrániť svoje podnikateľské prostredie, svoj obchod pred nie tak celkom férovými praktikami zo strany zahraničných podnikateľov. Tak ako všetko v súčasnosti má svoje výhody, aj zavádzanie a následne vyrubenie antidumpingového cla musí mať aspoň jednu nevýhodu, ktorá bude spomenutá nižšie.

2 Všeobecne o dumpingu

S dumpingom ako takým sa stretávame pomerne často predovšetkým v medzinárodnom obchodnom práve, pričom dumping považujeme sa jednu z nekalých praktík v hospodárskej súťaži. Zákon č. 513/1991 Zb. Obchodný zákonník v § 44 definuje nekalú súťaž ako konanie v hospodárskej súťaži, ktorá je v rozpore s dobrými mravmi súťaže a je spôsobilé privodiť ujmu iným súťažiteľom alebo spotrebiteľom. V Obchodnom zákonníku však dumping ako taký vymedzený nemáme a nevymedzuje ho ani žiaden iný právny predpis. Dumping vedie k ohrozovaniu životaschopnosti výrobcov alebo výrobcov výrobku v dovážajúcej krajine. Podľa čl. 1 ods. 2 Nariadenia Európskeho parlamentu a Rady (EÚ) č. 2016/1036 o ochrane pred dumpingovými dovozmi z krajín, ktoré nie sú členmi Európskej únie sa výrobok považuje za dumpingový, ak je jeho vývozná cena do Únie nižšia ako porovnateľná cena podobného výrobku v bežnom obchode, stanovená pre krajinu vývozu.[5] V záujme ochrany miestnych podnikov a trhov mnohé krajiny zavádzajú prísne clá na výrobky, o ktorých sa domnievajú, že sú dumpingové na svojom národnom trhu, pričom dochádza k narušaniu podnikateľského prostredia v štáte, do ktorého je takýto výrobok dovezený. Avšak hlavnou výhodou obchodného dumpingu je schopnosť preniknúť na trh s cenami výrobkov, ktoré sa často považujú za nespravodlivé. Vyvážajúca krajina môže ponúknuť výrobcovi subvenciu na vyváženie strát, ktoré môžu vzniknúť najmä, ak sa výrobky predávajú za cenu nižšiu ako sú náklady spojené s výrobou.

5 Čl. 1 ods. 2 Nariadenie Európskeho parlamentu a Rady (EÚ) č. 2016/1036 z 8. júna 2016 o ochrane pred dumpingovými dovozmi z krajín, ktoré nie sú členmi Európskej únie.

Na ochranu pred dumpingom pri dovoze tovaru možno rozhodnúť o:

- prijatí záväzku vývozcu tovaru tak, že tento upraví vývoznú cenu dumpingového tovaru alebo prestane dumpingový tovar vyvážať,
- uložení dočasného antidumpingového cla,
- uložení konečného antidumpingového cla.

Takéto opatrenia však možno uplatniť vtedy, ak sa preukáže, že tovar bol dovezený za nižšiu cenu, ako je cena tovaru v bežnom obchode v krajine vývozu tovaru, a ak takto uskutočneným dovozom vznikla dumpingová ujma alebo hrozí jej vznik, pričom táto skutočnosť sa dokazuje zložitým spôsobom, pretože je náročné preukázať, že došlo k deformácií medzi predajnou cenou výrobku a jeho výrobnými nákladmi.[6]

3 Zavádzanie a vplyv antidumpingových opatrení (ciel)

Pokiaľ ide o udržanie stability podnikateľského prostredia, samotného podnikania domácich výrobcov a obchodu na úrovni EÚ ako aj v jej členských štátoch sa štáty chránia zavádzaním tzv. antidumpingových ciel. Názory na zavádzanie antidumpingových ciel sa líšia, pričom väčšina vlád členských štátov EÚ bojuje proti dumpingu s cieľom udržať stabilitu svojho podnikateľského prostredia a ochrániť tak svoje domáce odvetvia. Colná hodnota patrí medzi frekventované pojmy colného práva[7] a ide v podstate o hodnotu dovážaného tovaru, ktorá je podľa colných predpisov dovoznej krajiny základom pre vymeranie cla.[8] Všeobecná dohoda o clách a obchode (GATT) vo svojom článku VI umožňuje krajinám využívať spôsoby ochrany pred dumpingom, hoci aj proti princípom, na ktorých je postavená GATT, a to viazaním colnej sadzby a nediskriminácie medzi podnikateľmi. Podstatou antidumpingu je zaúčtovanie dodatočného dovozného cla na konkrétny výrobok z príslušnej vyvážajúcej krajiny v takej výške, aby sa vyrovnala

6 *Dumping (dumpingová cena)* [online]. [cit. 8. 1. 2018]. Dostupné z: https://totalmoney.sk/slovnik/D/dumping-dumpingova-cena/

7 Bližšie k colnému právu pozri: PRIEVOZNÍKOVÁ, Karin. *Colné právo.* Žilina: Knižné centrum, 2008, s. 148. ISBN 978-80-8064319-5.

8 GRÚŇ, Ľ. *Finanční právo a jeho instituty*. Praha: LINDE PRAHA, 2004, 192 s.

normálnej hodnote výrobku[9], poprípade aby sa odstránila ujma domácemu odvetviu v dovážajúcej krajine, ktorá bola spôsobená dovozom dumpingového výrobku.[10] Antidumpingové clá ako prvé zaviedli Kanada, Nový Zéland, Austrália, dnešná Juhoafrická republika, Veľká Británia a v neposlednom rade aj USA. Už spomínaný článok VI GATT vymedzuje antidumping a podmienky pre uvalenie vyrovnávacích a antidumpingových ciel. Čo sa týka uvalenia antidumpingového cla na dumpingový výrobok, takéto uvalenie je podmienené tromi skutočnosťami a to: po prvé predajná cena dovozcu musí byť nižšia ako normálna cena, po druhé domáci výrobcovia musia preukázať, že im dumpingovým produktom vznikla ujma alebo určitá forma poškodenia a po tretie sa musí preukázať existencia príčinnej súvislosti, ktorou sa preukáže, že ujma vznikla dovozom a nespôsobili ju iné faktory. V nariadení EÚ sa za vážne poškodenie domácich výrobcov totiž považuje zníženie odbytu, zisku, trhového podielu a produktivity z dôvodu dumpingu. Pre vyhodnotenie dosahu dumpingových dovozov, ktoré majú dopad na výrobné odvetvie Únie možno zahrnúť: vyhodnotenie všetkých relevantných hospodárskych faktorov a ukazovateľov, ktoré majú vplyv na stav výrobného odvetvia, vrátane skutočnosti, že výrobné odvetvie je ešte stále v procese zotavovania sa z účinkov minulého dumpingu alebo subvencovania, veľkosti skutočného dumpingového rozpätia, skutočného alebo potenciálneho poklesu odbytu, ziskov, výroby, podielu na trhu, produktivity, návratnosti investícií a využitia kapacít; faktorov ovplyvňujúcich ceny v Únii, skutočných a potenciálnych negatívnych vplyvov na peňažný tok, zásoby, zamestnanosť, mzdy, rast, schopnosť navýšenia kapitálu alebo investícií.[11] Výrobné odvetvie utrpí ujmu, ak sa zhorší jeho hospodárska situácia. Ujma sa stanovuje prostredníctvom objektívneho preskúmania všetkých príslušných hospodárskych faktorov, ako je napríklad výroba, predaj, podiel na trhu, zisky, produktivita, kapacita, využitie kapacity, atď. Toto je však len

9 Normálna hodnota podľa čl. 2 ods. 1 Nariadenia Európskeho parlamentu a Rady (EÚ) 2016/1036 z 8. júna 2016 o ochrane pred dumpingovými dovozmi z krajín, ktoré nie sú členmi Európskej únie je založená na cenách zaplatených alebo obvykle platených v bežnom obchode nezávislými zákazníkmi v krajine vývozu.

10 *Anti-dumping, subsidies, safeguards: contingencies, etc.* [online]. [cit. 8. 1. 2018]. Dostupné z: https://www.wto.org/english/thewto_e/whatis_e/tif_e/agrm8_e.htm

11 Čl. 3 ods. 5 Nariadenie Európskeho parlamentu a Rady (EÚ) z 8. júna 2016 o ochrane pred dumpingovými dovozmi z krajín, ktoré nie sú členmi Európskej únie.

demonštratívny výpočet. Treba uviesť, že v prípade ochranných opatrení sa musí stanoviť vážna ujma. Je to vyššia úroveň ujmy ako značná ujma, ktorá sa vyžaduje v antidumpingových konaniach.[12]

Keď sa pozrieme na dumping z pohľadu odporcov antidumpingových ciel, prostredníctvom dumpingu sa lacnejšie výrobky dostávajú do krajiny dovozu, pričom núti domácich výrobcov ísť s cenou dole, ale zároveň pre konečných spotrebiteľov má takýto dumpingový výrobok len výhody. Položme si otázku, kto z nás by nechcel nakupovať lacnejšie? Na druhej strane však takéto konanie zo strany spoločnosti v dovážajúcej krajine by malo negatívny dopad na podnikateľské prostredie a samotný obchod a v konečnom dôsledku aj na domáce odvetvia. Ako by vyzerala Slovenská republika, ak by všetci konkurenti z dôvodu dumpingových výrobkov opustili trh? Opäť keď sa na to pozrieme očami druhej strany, tak pre zahraničných podnikateľov má antidumpingové právo taktiež negatívne dopady, z dôvodu, že pokiaľ nemôžu do dovážajúcej krajiny dovážať takýto dumpingový výrobok dochádza k porušovaniu zásady slobody cenovej politiky.

Takže možno konštatovať, že dumping má dopad na:

- domáci priemysel a domácich výrobcov,
- objemy predaja jednotlivých výrobcov,
- pokles ziskovosti výroby,
- zamestnanosť,
- produktivitu práce.

Predovšetkým kvôli týmto dopadom vlády štátov zaviedli tzv. antidumpingové právo, v rámci ktorého sa zavádzajú antidumpingové clá.[13] Vlády jednotlivých štátov majú v záujme predovšetkým vytvárať spravodlivé podmienky pre podnikateľov tak, aby bez obmedzení mohli podnikať na zahraničných trhoch a zúčastniť sa tak na hospodárskej súťaži. Aj z tohto dôvodu sa vytvárajú obranné/ochranné prostriedky, ktoré majú v záujme

12 *Príručka pre vývozcov EÚ. Nástroje na ochranu obchodu.* [online]. [cit. 12. 01. 2018]. Dostupné z: http://trade.ec.europa.eu/doclib/docs/2010/november/tradoc_146857.pdf

13 Antidumpingovým clom sa rozumie protekcionistická tarifa, ktorú uplatňuje krajina importéra pri dovoze výrobkov, ktoré sú ocenené pod trhovú hodnotu alebo hodnotu nižšiu ako je hodnota výrobných nákladov na rovnaký výrobok domácej výroby. Jeho fundamentálnou úlohou je ochrana domácich výrobkov.

udržať stabilné podnikateľské prostredie a zabezpečujú, aby sa podnikatelia mohli brániť proti nekalému obchodu, ktorý im v konečnom dôsledku spôsobuje alebo má za cieľ spôsobiť určitú formu poškodenia. Existencia antidumpingového práva má však za dôsledok aj skutočnosť, že domáci producenti si tak môžu udržiavať vysoké ceny bez obavy z cenového útoku zahraničnej konkurencie. Toto všetko sa však deje na úkor konečného spotrebiteľa, ktorý musí odrobiť viac hodín, aby si mohol dovoliť kúpu daného výrobku, ktorého cena je vyššia.

Rada Európskej Únie 4.decembra 2017 schválila nové pravidlá, ktoré majú pomôcť chrániť EÚ pred nekalými obchodnými praktikami. K novým pravidlám sa vyjadrila estónska ministerka Urve Palo pre obchodné záležitosti Estónska, ktoré v súčasnosti predsedá Rade takto: „*Dnes sme posilnili naše antidumpingové nástroje na zabezpečenie spravodlivého obchodného prostredia pre výrobcov v EÚ. Nové pravidlá budú zohrávať kľúčovú úlohu pri zabezpečovaní toho, aby všetci naši obchodní partneri predávali svoje výrobky za nedeformované ceny a aby sa dodržiavali zásady spravodlivej hospodárskej súťaže na trhu*". Taktiež uviedla, že prijaté pravidlá zabezpečia ochranu obchodu prostredníctvom zvýšenia transparentnosti a predvídateľnosti. Článok 2 už spomínaného nariadenia sa mení tak, že sa do neho vkladá odsek, ktorý upravuje „výrazné deformácie", pod ktorými sa chápu deformácie ku ktorým dochádza vtedy, keď vykazované ceny alebo náklady vrátane nákladov na suroviny a energiu nie sú výsledkom voľného pôsobenia trhových síl, pretože sú ovplyvnené značným zasahovaním vlády.[14] Navrhované nariadenie má za cieľ predovšetkým:

- Zvýšiť transparentnosť a predvídateľnosť, pokiaľ ide o ukladanie dočasných antidumpingových a antisubvenčných opatrení. To zahŕňa obdobie predbežného poskytovania informácií v trvaní troch týždňov od ich zverejnenia, počas ktorého sa dočasné clá ešte nebudú uplatňovať, ako aj ďalšie bezpečnostné siete na riešenie otázky skladovania.
- Umožniť začať prešetrovanie bez oficiálnej žiadosti odvetvia v prípade, že existuje hrozba odvetných opatrení zo strany tretích krajín.

14 Čl. 1 Nariadenia Európskeho parlamentu a Rady (EÚ) 2017/2321 z 12. decembra 2017 ktorým sa mení nariadenie (EÚ) 2016/1036 o ochrane pred dumpingovými dovozmi z krajín, ktoré nie sú členmi Európskej únie, a nariadenie (EÚ) 2016/1037 o ochrane pred subvencovanými dovozmi z krajín, ktoré nie sú členmi Európskej únie.

- Umožniť odborovým zväzom predkladať sťažnosti spolu s odvetvím a stať sa zainteresovanými stranami v konaniach.
- Skrátiť obdobie prešetrovania na obvyklé obdobie 7 mesiacov, najviac však na obdobie 8 mesiacov. Konečné clá sa budú musieť uložiť do 14 mesiacov.
- Umožniť uloženie vyšších ciel v prípade narušení na trhu so surovinami, ak tieto suroviny vrátane energie predstavujú viac ako 17 % nákladov znášaných individuálne. To by umožnilo prispôsobiť úroveň ciel uložených podľa, pravidla nižšieho cla", ak je to v záujme EÚ. Uloženie vyšších ciel bude zahŕňať cieľový zisk stanovený na minimálne 6 %.
- Umožniť, aby sa dovozcom vrátili clá vybrané počas revízneho prešetrovania pred uplynutím platnosti v prípade, že sa opatrenia na ochranu obchodu nezachovajú.
- Zohľadňovať sociálne a environmentálne normy pri posudzovaní prijateľnosti záväzku a pri stanovovaní rozpätia odstránenia ujmy.[15]

4 Záver

Na záver je potrebné podotknúť, že navrhovaným nariadením sa menia existujúce základné antidumpingové a antisubvenčné nariadenia tak, aby mohli lepšie reagovať na nekalé obchodné praktiky s cieľom udržať stabilné podnikateľské prostredie. Cieľom je taktiež vytvárať rovnaké podnikateľské podmienky pre všetkých podnikateľov tak, aby nedochádzalo k diskriminácii. Je pravda, že zavedením antidumpingového práva dochádza k porušovaniu zásady voľnosti cenovej stability, ale je to úkor domáceho podnikateľského prostredia, domácich odvetví, domáceho obchodu. Zároveň antidumpingové clá obmedzujú slobodu voľby spotrebiteľa, keďže ho nútia platiť vysokú cenu. Nepriamo mu tak berú výsledky jeho práce, pretože spotrebiteľ vlastne musí pracovať viac hodín, aby zarobil peniaze na drahšie výrobky. Hoci sú s antidumpingovým právom spojené negatíva (s čím vlastne nie sú),

15 Nástroje na ochranu obchodu: veľvyslanci pri EÚ potvrdili výsledok posledného politického trialógu s Európskym parlamentom. Tlačová správa z 20. decembra 2017. [online]. [cit. 12. 01. 2018]. Dostupné z: http://www.consilium.europa.eu/sk/press/press-releases/2017/12/20/trade-defence-instruments-eu-ambassadors--confirm-the-outcome-of-the-final-political-trilogue-with-european-parliament/pdf

podľa môjho názoru musí byť niečo také v krajinách zavedené a aplikované, aby podnikatelia nemali v značnom rozsahu otvorené možnosti konať neférovo a využívať nekalé praktiky obchodovania.

Literature

GRÚŇ, Ľ. *Finanční právo a jeho instituty*. Praha: LINDE PRAHA, 2006, 336 s. ISBN 978-80-72017-45-4.

JUŘÍČKOVÁ, V. a kol. *Podnikateľské prostredie a firemné stratégie*. Bratislava: Ekonomický ústav SAV, 2006, 193 s. ISBN 80-7144-154-6.

PRIEVOZNÍKOVÁ, Karin. *Colné právo*. Žilina: Knižné centrum, 2008, s. 148. ISBN 978-80-8064319-5.

STRÁŽOVSKÁ, E., Ľ. STRÁŽOVSKÁ a A. PAVLÍK. *Malé a stredné podniky*. Bratislava: Sprint, 2007, 327 s. ISBN 80-8908-564-4.

Internetové zdroje

Agreement on Implementation of Article VI of the General Agreement on Tariffs and Trade 1994 [online]. [cit. 11. 1. 2018]. Dostupné z: https://www.wto.org/english/docs_e/legal_e/19-adp_01_e.ht

Anti-dumping, subsidies, safeguards: contingencies, etc. [online]. [cit. 8. 1. 2018]. Dostupné z: <https://www.wto.org/english/thewto_e/whatis_e/tif_e/agrm8_e.htm>.

Dumping (dumpingová cena) [online]. [cit. 8. 1. 2018]. Dostupné z: https://total-money.sk/slovnik/D/dumping-dumpingova-cena/

JANOŠKA, J., K. ČIKOVSKÝ a kol. *Antidumpingové právo ochraňuje domáce firmy a odrádza exportéra* [online]. [cit. 11. 01. 2018]. Dostupné z: https://www.etrend.sk/trend-archiv/rok-/cislo-November/antidumpingove-pravo-ochranuje-domace-firmy-a-odradza-exportera.html

Nástroje na ochranu obchodu: veľvyslanci pri EÚ potvrdili výsledok posledného politického trialógu s Európskym parlamentom. Tlačová správa z 20. decembra 2017. [online]. [cit. 12. 01. 2018]. Dostupné z: http://www.consilium.europa.eu/sk/press/press-releases/2017/12/20/trade-defence-instruments-eu-ambassadors-confirm-the-outcome-of-the-final-political-trilogue-with-european-parliament/pdf

Príručka pre vývozcov EÚ. Nástroje na ochranu obchodu [online]. [cit. 12. 01. 2018]. Dostupné z: http://trade.ec.europa.eu/doclib/docs/2010/november/tradoc_146857.pdf

Legislatívne dokumenty

Nariadenie Európskeho parlamentu a Rady (EÚ) 2016/1036 z 8. júna 2016 o ochrane pred dumpingovými dovozmi z krajín, ktoré nie sú členmi Európskej únie [online]. [cit. 12. 01. 2018]. Dostupné z: http://eur-lex.europa.eu/legal-content/SK/TXT/PDF/?uri=CELEX:32016R1036 & from=EN

Nariadenia Európskeho parlamentu a Rady (EÚ) 2017/2321 z 12. decembra 2017 ktorým sa mení nariadenie (EÚ) 2016/1036 o ochrane pred dumpingovými dovozmi z krajín, ktoré nie sú členmi Európskej únie, a nariadenie (EÚ) 2016/1037 o ochrane pred subvencovanými dovozmi z krajín, ktoré nie sú členmi Európskej únie [online]. [cit. 12. 01. 2018]. Dostupné z: http://eur-lex.europa.eu/legal-content/SK/TXT/?qid=1515746807255 & uri=CELEX:32017R2321

Contact – e-mail

monika.stojakova@student.upjs.sk

Ochrana inkasa DPH pomocí EET

Michael Šefčík

Právnická fakulta, Masarykova univerzita, Česká republika

Abstract in original language

Boj proti podvodům na DPH je bezesporu jedním z často diskutovaných témat mezi odbornou veřejností a také politickou reprezentací. Zavedení elektronické evidence tržeb v České republice vyvolalo rozporuplné reakce. I když je toto opatření zaměřeno spíše proti krácení daní z příjmů, dá se předpokládat, že je způsobilé omezit též krácení DPH, a to zejména v maloobchodu, kde absentuje kontrola párování faktur pomocí kontrolního hlášení. Cílem tohoto příspěvku je ověřit hypotézu, že EET přispívá ke stabilitě podnikatelského prostředí tím, že odstraňuje rozdíly mezi plátci DPH, kteří příjmy přiznávají (a DPH tedy nekrátí), a plátci DPH, kteří příjmy zatajují (a DPH tím krátí). Za účelem dosažení cíle je nutno zabývat se otázkou, zda EET alespoň ztěžuje zatajování příjmů. Pracuje se zde s využitím metody analýzy.

Keywords in original language

Elektronická evidence tržeb; podvody na DPH; zatajování tržeb; DPH; maloobchod.

Abstract

Tackling VAT frauds is undisputedly one of the often-discussed topics among experts and political representation as well. Introducing of registration of sales evoked controversial reactions in the Czech Republic. Although this measure is predominantly aimed against income tax evasion, it is possible to presume that this measure is able to limit VAT evasion, mostly in retail, where control of invoice pairing through VAT control statement is absent. The goal of this article is to check the hypothesis that registration of sales contributes to stability of entrepreneurial environment because it erases the differences between VAT payers who report incomes (and thus do not evade VAT) and VAT payers who conceal incomes (and thus evade VAT).

To meet this goal, it is necessary to deal with the question whether registration of sales at least partly hardens misreporting of sales. This article works with the method of analysis.

Keywords

Registration of Sales; VAT Frauds; Concealing Sales; VAT; Retail.

1 Úvod

Prakticky již od doby svého zavedení je elektronická evidence tržeb v popředí zájmu laické i odborné veřejnosti. Toto téma vyvolalo ve společnosti mnoho kontroverzí. Zásadní otázkou je v této souvislosti to, zda převáží zájem na řádném výběru daní (tj. argument pro EET), nebo zda je třeba dát přednost ušetření podnikatelů dalších povinností, ochraně soukromí apod. (tj. argument proti EET).

Tento příspěvek se svým zaměřením od výše nastíněné otázky liší a řeší otázky související. Cílem tohoto příspěvku je ověřit hypotézu, že EET přispívá ke stabilitě podnikatelského prostředí tím, že odstraňuje rozdíly mezi plátci DPH, kteří příjmy přiznávají (a DPH tedy nekrátí), a plátci DPH, kteří příjmy zatajují (a DPH tím krátí). Tato hypotéza vychází z premisy, že při prodeji zboží koncovým spotřebitelům (neplátcům DPH) za hotovost nemohou být aplikovány kontrolní mechanismy související s párováním faktur (dnes zejména kontrolní hlášení), a proto je nutné hledat kontrolní mechanismy jiné, mezi které lze řadit také elektronickou evidenci tržeb.

Motivace pro řešení výše nastolené otázky je potom představována tím, že za účelem dosažení co nejstabilnějšího podnikatelského prostředí je nutné přijmout takovou právní úpravu, která znemožní, aby nepoctiví podnikatelé mohli získat konkurenční výhodu nad ostatními podnikateli tak, že začnou krátit daně, resp. porušovat své daňové povinnosti. Proto má smysl podrobit EET zkoumání, zda se jedná o efektivní nástroj, který bude bránit krácení DPH na výstupu.

Za účelem dosažení cíle příspěvku je nutné nejprve zrekapitulovat důvody, pro které byl vlastně zákon o evidenci tržeb přijat. Dále budou uvedeny dva modelové příklady, na kterých bude demonstrován rozdíl, který mezi podnikateli může vzniknout jen v důsledku toho, že jeden z nich úmyslně

neplní své daňové povinnosti. K tomu, aby skutečně mohl být naplněn cíl tohoto příspěvku je zapotřebí zkoumat, jakým způsobem lze EET obcházet. Pokud by totiž bylo možno snadno se vyhnout povinnostem vyplývající ze zákona o evidenci tržeb, ukázala by se EET jako zcela neúčinné opatření. Na druhou stranu by EET nemohla být aplikována ani v případě, kdyby se ukázala jako zcela protiústavní nástroj. Zjevně se totiž nelze spokojit s tezí, že v zájmu eliminace šedé ekonomiky lze přijímat i opatření, která významným způsobem zasahují do lidských práv a základních svobod. Proto se v závěrečné části tohoto příspěvku v krátkosti vyjádřím také k EET z pohledu recentní judikatury Ústavního soudu.

Z hlediska terminologického úvodem ještě poznamenávám, že v tomto příspěvku budou termíny daňový subjekt, podnikatel i poplatník používány synonymně (ačkoliv v různých oblastech právního řády tyto termíny mohou nabývat odlišného významu). Těmito termíny se vždy myslí subjekt, který samostatně vyvíjí hospodářskou činnost a je adresátem zde rozebíraných norem.

2 Důvody přijetí zákona o evidenci tržeb

Již z důvodové zprávy k zákonu o evidenci tržeb se podává, že *„hlavním cílem evidence tržeb je získání informací, které zabezpečí lepší správu daní (zejména daní z příjmů a daně z přidané hodnoty).“*[1] Ačkoliv to v důvodové zprávě není výslovně uvedeno, dá se předpokládat, že evidence tržeb více posílí ochranu daní z příjmů nežli daně z přidané hodnoty. Daně z příjmů se totiž týkají mnohem širšího okruhu daňových subjektů (tj. i těch, kteří nejsou plátci DPH). Navíc DPH již disponuje, resp. v době vstupu zákona o evidenci tržeb v účinnost již disponovala, specifickými kontrolními mechanismy, které mohou přispět navýšení jejího výběru. V současné době je takový kontrolní mechanismus představován zejména institutem kontrolního hlášení zavedeného s účinností od 1. 1. 2016,[2] které umožnilo automatizaci párování faktur.

1 Sněmovní tisk č. 513/0. Vládní návrh zákona o evidenci tržeb. In: *Poslanecká sněmovna Parlamentu České republiky* [online]. Publikováno 4. 6. 2015 [cit. 28. 10. 2017], s. 15.

2 Zákon č. 360/2014 Sb., kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony. In: *ASPI* [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR. [cit. 28. 10. 2017].

Při prodeji zboží či služeb koncovým zákazníkům však kontrolní hlášení bude pro zamezení daňovým únikům neúčinným, resp. částečně neúčinným opatřením. U plátce DPH, který se zaměřuje na maloobchod, správce daně z povahy věci nemůže porovnat uskutečněná zdanitelná plnění s přijatými fakturami, které by případně vykázali jiní plátci DPH ve svých kontrolních hlášeních. Zkracuje-li tedy plátce DPH svoji daňovou povinnost tak, že část svých příjmů zatajuje, nemůže správce daně daňové úniky tohoto charakteru snadno odhalovat snad s výjimkou případů, kdy by dlouhodobý nesoulad mezi přijatými zdanitelnými plněními a uskutečněnými zdanitelnými plněními napovídal, že provoz podniku je nerentabilní, ačkoliv by to neodpovídalo pozorované realitě (podnik by byl nepoctivým plátcem DPH provozován dál, nevykazoval by vnější znaky upadajícího podniku apod.).

Nastupuje tedy institut evidence tržeb, který má chránit mj. i správu DPH a v maximální možné míře usnadnit eliminaci daňových úniků nejen na úseku DPH. Dle záměru zákonodárce má být zvolené řešení, kdy jsou údaje potřebné pro správu daní zasílány online správci daně, který jejich přijetí potvrzuje kódem, jenž je pak zobrazen na účtence, odolnější vůči různým daňovým podvodům, resp. obcházení zákona.[3]

3 Nerovnost v konkurenci způsobená krácením tržeb

Lze si představit dva podnikatele – konkurenty, kteří provozují stejnou ekonomickou činnost, mají stejné obraty a stejné skutečné výdaje. Oba přijímají platby od koncových spotřebitelů převážně v hotovosti. Jeden z podnikatelů však příjmy přiznává a druhý nikoliv. Za účelem uvedení konkrétních numerických příkladů předpokládejme, že oba podnikatelé jsou fyzickými osobami.

Výše obratu (příjmů) obou podnikatelů činí za kalendářní rok (tj. zdaňovací období daně z příjmů fyzických osob) 1 100 000 Kč. Oba podnikatelé pro určení základu daně z příjmů fyzických osob používají 60% výdajový paušál, který lze uplatnit maximálně do částky 600 000 Kč.[4] Jejich skutečné výdaje jsou přitom 500 000 Kč (vč. DPH). První podnikatel žádné příjmy

3 Sněmovní tisk č. 513/0. Vládní návrh zákona o evidenci tržeb, op. cit., s. 17–18.

4 § 7 odst. 7 písm. b) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. In: *ASPI* [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR. [cit. 25. 12. 2017].

nezatajuje. Pro jednoduchost předpokládejme, že tento podnikatel byl po celý kalendářní rok kvartálním plátcem DPH, přičemž za každé čtvrtletí byly jeho příjmy i výdaje totožné (tedy 275 000 Kč příjmy a 125 000 Kč výdaje). Zároveň příjmy jsou zde uvedeny vč. DPH. Na DPH tedy tento podnikatel odvede každé čtvrtletí 31 500 Kč (z přijatých plateb ve výši 275 000 Kč vč. DPH je povinen odvést 57 250 Kč, zároveň si však může uplatnit odpočet DPH na vstupu ve výši 26 250 Kč). Za celý rok tedy tento podnikatel na DPH odvede částku 126 000 Kč. Pro pořádek lze ještě dopočítat kolik poctivý podnikatel v uvedeném případě zaplatí na dani z příjmů fyzických osob. Pro účely daně z příjmů fyzických osob se příjmy počítají bez DPH, což v případě zmíněného plátce DPH činí částku 869 000 Kč. Od takovýchto příjmů odečte paušální výdaje ve výši 521 400 Kč, přičemž získá dílčí základ daně ve výši 347 600 Kč. Pro jednoduchost předpokládejme, že tento podnikatel žádné další příjmy nemá, a tak je takto zjištěný dílčí základ daně zároveň základem daně z příjmů fyzických osob.[5] Po vynásobení 15% sazbou daně[6] je vypočtena daň ve výši 52 140 Kč, přičemž výsledná daň činí po odečtení základní slevy na poplatníka ve výši 24 840 Kč[7] částku 27 300 Kč. Celkem tedy podnikatel, který nekrátil daně, odvedl na DPH a dani z příjmů fyzických osob 153 300 Kč.

Druhý podnikatel má úplně stejný obrat (1 100 000 Kč), avšak každý rok z tohoto obratu nepřizná 200 000 Kč. To mj. způsobí, že se nestane plátcem DPH.[8] Na DPH tedy neodvede nic. Na daních z příjmů fyzických osob odvede částku 29 160 Kč. Ta se vypočítá tak, že ze sumy přiznaných příjmů (900 000 Kč) odečte 60% paušální výdaje (540 000 Kč) a z takto zjištěného dílčího základu daně, který je stejně jako v předchozím případě základem daně, vypočítá daň ve výši 54 000 Kč, od které odečte základní slevu na poplatníka (24 840 Kč). Ačkoliv v tomto modelovém případě odvede podnikatel, který tržby krátí, na dani z příjmů fyzických osob o něco více, výsledný efekt je, že finanční správa na daních inkasuje o 124 140 Kč méně, než by měla.

5 Srov. § 7 odst. 3 a § 5 odst. 2 zákona o daních z příjmů.
6 Srov. § 16 zákona o daních z příjmů.
7 Srov. § 35ba ods.t 1 písm. a) zákona o daních z příjmů.
8 Srov. § 6 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů. In: *ASPI* [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR. [cit. 25. 12. 2017].

Je sice pravdou, že rozdíl je dán tím, že oba podnikatelé se pohybují kolem hranice, kdy se osoba povinná k dani stává plátcem DPH, nicméně na obdobném principu může fungovat i celá řada jiných podnikatelů srovnatelné velikosti, z nichž jedni daně krátí a jiní ne. Má tedy smysl hledat nástroj, který by krácení tržeb zabránil, resp. ho významně ztížil. Za situace, kdy tržby nejsou elektronicky evidovány tak může podnikatel, který přijímá hotovostní platby, tyto evidovat odděleně. Do evidence příjmů tak zanese např. jen ty, od nichž si vzal zákazník doklad (a které jsou tak zdokumentovány). Naproti tomu v případech, kdy si zákazník účtenku nevezme, má podnikatel jistotu, že nikdo kromě něj o uskutečněné platbě neví, a proto ji může „vyřadit z účetnictví". Takové aktivity však může finanční správa odhalit jen sporadicky, neboť i v případě daňové kontroly by jen těžko měla k dispozici podklady, které by prokazovaly krácení tržeb podnikatelem. Na první pohled navíc podnikatelovy aktivity nevzbuzují nic podezřelého, neboť daně pravidelně platí.

Výsledným efektem popsaného, prakticky jen těžko odhalitelného, krácení tržeb je pokřivení podnikatelského prostředí spočívající v tom, že podnikatel, který tržby nekrátí je proti podnikateli nepoctivému neoprávněně znevýhodněn. Takto může nepoctivý podnikatel získat konkurenční výhodu, přičemž si může dovolit svoje zboží či služby prodávat zákazníkům za nižší ceny. To může v krajním případě vést až k ukončení ekonomické činnosti poctivého podnikatele (popř. jeho přechodu do šedé ekonomiky za účelem, aby konkurenční rozdíl setřel). V každém případě však veřejné rozpočty tratí na daňovém výnosu.

4 EET a možnosti jejího obcházení

Výše popsanou situaci krácení tržeb je nutno komparovat se současným stavem, kdy tržby jsou evidovány elektronicky. Mezi klíčové povinnosti daňového subjektu, které slouží k zabránění krácení tržeb, patří povinnost nejpozději při přijetí tržby zaslat správci daně datovou zprávu o této tržbě a tomu, od koho tržba plyne, vystavit účtenku, na které je kromě jiných náležitostí uveden i fiskální identifikační kód (FIK), jejž daňový subjekt obdrží od správce daně bezprostředně poté, co správci daně zašle datovou zprávu

o tržbě.[9] Pokud by tedy chtěl daňový subjekt tržbu zastřít tak, aby takové zastření nebylo pro správce daně později zjistitelné, nesměl by správci daně odesílat datovou zprávu o tržbě. To by však zapříčinilo, že by daňový subjekt neměl k dispozici FIK, který by nemohl uvést na účtence. V takové situaci buď daňový subjekt účtenku vůbec nevystaví, anebo ji vystaví avšak s falešným nebo chybějícím FIK. Ve všech případech daňovému subjektu hrozí odhalení krácení tržeb. Pokud poplatník vystavuje účtenku s falešným FIK, může se stát, že tato skutečnost bude některým ze zákazníků oznámena správci daně (každý zákazník totiž může účtenku ověřit na internetu),[10] nebo že taková účtenka bude vydána přímo úřední osobě při tzv. kontrolním nákupu.[11] Pokud poplatník účtenky vůbec nevystavuje, nebo na nich pravidelně neuvádí FIK, je takové pochybení na první pohled zjistitelné, ať už při kontrolním nákupu, nebo kterýmkoliv zákazníkem, který opět může podat podnět správci daně k prověření dodržování zákona o evidenci tržeb u konkrétního daňového subjektu.

Další možností, jak se vyhnout EET, je využít (či spíše zneužít) právní úpravy postupu při překročení mezní doby odezvy. Mezní dobou odezvy se rozumí maximální čas mezi pokusem o odeslání datové zprávy o tržbě a přijetím FIK.[12] Při překročení mezní doby odezvy není poplatník povinen na účtence uvádět FIK a je povinen bezodkladně po pominutí příčiny, která vedla k překročení mezní doby odezvy (tj. zejména výpadek internetového připojení), nejpozději však do 48 hodin zaslat správci daně datovou zprávu o uskutečněné tržbě.[13] Nabízí se tedy možnost výpadky internetu fingovat a část tržeb takto nepřiznávat (tj. nesplnit povinnost odeslat správci daně dodatečně datovou zprávu o tržbě). I v tomto případě se však poplatník vystavuje riziku odhalení, neboť správce daně díky údajům o tržbách od ostatních poplatníků disponuje mj. i údaji o tom, jak často v obdobných místech, kde se nachází poplatník, dochází k výpadkům internetu, přesněji řečeno o tom, jak často je ostatními poplatníky v daném místě využíván

9 Srov. § 18 odst. 1, § 20 odst. 1 písm. a), § 21 odst. 1 zákona o evidenci tržeb.

10 Konkrétně prostřednictvím služby Ověření účtenky. *Daňový portál: Elektronické služby Finanční správy České republiky* [online]. Publikováno 8. 12. 2017 [vid. 28. 12. 2017].

11 § 24 odst. 1 zákona o evidenci tržeb.

12 Srov. § 21 zákona o evidenci tržeb.

13 § 22 zákona o evidenci tržeb.

postup při překročení mezní doby odezvy.[14] Protože však poplatník, který neuvede na účtence FIK, a snaží se tak fingovat postup při překročení mezní doby odezvy, ve skutečnosti žádný pokus o odeslání datové zprávy o tržbě nečiní, porušuje tím svou povinnost odeslat datovou zprávu o tržbě.[15] Skutečnost, že daný poplatník neuvedl na účtence FIK, bude opět na první pohled zjistitelná ať už ze strany zákazníka, který může podat správci daně podnět ke kontrole, nebo přímo správcem daně při kontrolním nákupu. Správce daně pak při kontrolním nákupu zpochybní, že z objektivní příčiny nebylo možno zaslat datovou zprávu o tržbě. Potom důkazní břemeno leží na poplatníkovi, který v dané situaci např. výpadek internetu prokázat nemůže, neboť jej pouze fingoval. Takové jednání pak zakládá jeho odpovědnost za přestupek.[16]

Poslední možností je pozměnit software pokladny tak, aby tržby snižoval (např. nahrazoval dražší položky levnějšími). Potom by u správce daně byla zaevidována tržba v nižší výši, než v jaké byla uskutečněna. I toto jednání lze však odhalit v momentě, kdy se ověří účtenka v Daňovém portálu.[17]

Výše uvedené možnosti obcházení EET jsou tedy ne příliš účinné (dříve či později hrozí odhalení a s tím spojená sankce), a to zejména ve srovnání s výše popsaným stavem, kdy nejsou tržby elektronicky evidovány a správce daně prakticky nemá možnost jejich krácení odhalit. Na okraj lze připomenout, že za porušení povinnosti odeslat správci daně datovou zprávu o tržbě nebo vystavit zákazníkovi účtenku hrozí pokuta do výše 500 000 Kč.[18] Lze tedy uzavřít, že EET v současné době přispívá ke stabilitě podnikatelského prostředí tím, že do značné míry znemožňuje krácení tržeb, které může vést k nerovné konkurenci, resp. získání neoprávněných konkurenčních výhod prostřednictvím porušování daňových povinností. Je však třeba si uvědomit, že funkčnost EET je založena na tom, že zákazníci budou nesrovnalosti na účtenkách (zejm. chybějící FIK) kontrolovat prostřednictvím Daňového portálu a především takové nesrovnalosti oznamovat správci daně. Pokud

14 Shodně viz 5 způsobů, jak obejít e-tržby. Nenaleťte na ně!. *Jak na e-tržby* [online]. Publikováno 25. 8. 2016 [cit. 28. 12. 2017].

15 § 18 odst. 1 písm. a) zákona o evidenci tržeb.

16 Srov. § 29 odst. 1 písm. a) zákona o evidenci tržeb.

17 5 způsobů, jak obejít e-tržby. Nenaleťte na ně!. *Jak na e-tržby* [online]. Publikováno 25. 8. 2016 [cit. 28. 12. 2017].

18 § 29 odst. 1 písm. a) a b), odst. 2 písm. b) zákona o evidenci tržeb.

by nikdo nečinil oznámení správci daně, byl by tento odkázán pouze na kontroly prováděné z vlastní iniciativy. Není ovšem zřejmé, jakým způsobem by správce daně měl vybírat subjekty, které má kontrolovat, tak, aby byly kontrolovány ty subjekty, u nichž je podezření na porušování zákona o evidenci tržeb. A proto je vhodné, když tuto činnost finanční správě ulehčí zákazníci tím, že budou účtenky kontrolovat a případné nesrovnalosti hlásit správci daně. EET bude také do určité míry tím účinnější, čím častěji bude správce daně provádět kontrolní nákupy (náklady na kontrolní nákupy však nesmí přesáhnout jejich reálný přínos).

Konečně je nutno doplnit, že EET brání krácení tržeb. Krácení tržeb může tedy v zásadě ohrožovat výběr daní z příjmů i DPH, a to obě daně stejným způsobem. Daňový subjekt, který se snaží vzbudit dojem, že jeho tržby jsou nižší než ve skutečnosti, tak činí hlavně za účelem zkrácení své daňové povinnosti, ať už na DPH nebo na daních z příjmů.

5 EET v judikatuře Ústavního soudu

Nelze však přehlédnout, že zákon o evidenci tržeb narazil na ústavní limity, když byl nedávno podroben přezkumu ze strany Ústavního soudu. Některá ustanovení zákona o evidenci tak byla zrušena.

Předně šlo o zrušení povinnosti elektronicky evidovat tržby inkasované při platbě kartou. Za jeden z hlavních důvodů, o který opřel Ústavní soud své rozhodnutí, lze označit skutečnost, že platby kartou jsou (na rozdíl od hotovostních) běžně dohledatelné, a tak povinnost evidovat platby kartou neobstojí v testu proporcionality, neboť negativní důsledky takové úpravy (zásah do práva na ochranu soukromí způsobený tím, že stát shromažďuje údaje, které nutně nepotřebuje) převáží důsledky pozitivní.[19] V tomto směru lze připustit, že podnikatel je motivován k tomu, aby nezatajoval tržby, hrozbou případné daňové kontroly ze strany správce daně, kdy si tento může vyžádat výpis z účtu a jednoduše tak zjistit nesrovnalosti. To je rozdíl oproti hotovostním platbám ve stavu, kdy by tyto nepodléhaly EET, neboť takové platby jsou fakticky nedohledatelné. Na druhou stranu je třeba podotknout, že zákazník nemá možnost si na Daňovém portálu ověřit, zda tržba

19 Nález Ústavního soudu ze dne 12. 12. 2017 sp. zn. Pl. ÚS 26/16. In: Ústavní soud [online], s. 30–31.

byla řádně zaevidována (účtenka, která nepodléhá EET, nebude obsahovat FIK). Motivace daně nekrátit je potom nižší, neboť se zrušením povinnosti evidovat platby kartou se vytrácí „kontrola" ze strany zákazníků a je zřejmé, že není v silách správce daně prověřit dodržování daňových povinností každého daňového subjektu.

Dále Ústavní soud zrušil i povinnost uvádět na účtenkách DIČ, neboť v případě, že se jedná o fyzickou osobu, obsahuje DIČ rodné číslo, což zasahuje do práva na ochranu před neoprávněným shromažďováním, zveřejňováním nebo jiným zneužíváním osobních údajů. Ústavní soud správně připomněl, že účtenka musí obsahovat také další údaj, který poplatníka jednoznačně identifikuje (konkrétně IČ), takže uvádění DIČ není nutné.[20] S ohledem na skutečnost, že funkčnost EET nikterak nemůže být ovlivněna tím, zda je na účtence uvedeno i DIČ (zvláště tehdy, je-li tam již IČ), nezbývá, než se se závěry Ústavního soudu ztotožnit.

Ústavní soud také odebral vládě pravomoc stanovit nařízením dočasné nebo trvalé výjimky z EET, popř. umožnit nařízením použití zjednodušeného režimu. Jedním z nejdůležitějších důvodů zrušení tohoto zákonného zmocnění vlády byla skutečnost, že se jednalo o nepřípustné přenesení zákonodárné pravomoci na moc výkonnou. Kromě toho zákon o evidenci tržeb sám o sobě neobsahuje žádné ustanovení bránící jeho absurdnímu výkladu.[21] Je pravdou, že EET nemá smysl tam, kde by vstupní ale i další náklady související s EET převýšily její přínosy v podobě kultivace podnikatelského prostředí spočívající v zabránění krácení daní. Jedná se zejména o příležitostné činnosti malého rozsahu (jako je např. právě v nálezu zmiňovaný příležitostný prodej čerstvých ryb před Vánoci). Je zapotřebí přijmout takovou právní úpravu, která by v maximální možné míře pamatovala na případy, kde by povinnost evidovat tržby vedla k likvidaci podnikání jako takového. Z pohledu ochrany DPH však tento problém má zanedbatelný význam. Plátcem DPH se totiž obecně stane ten, kdo za nejvýše 12 po sobě bezprostředně následujících měsíců přesáhne obrat 1 000 000 Kč.[22] Toto obratové kritérium tak samo o sobě eliminuje drobné činnosti, kde by aplikace EET vedla k jejich ukončení.

20 Nález Ústavního soudu ze dne 12. 12. 2017 sp. zn. Pl. ÚS 26/16. In: Ústavní soud [online], s. 31–32.

21 Ibid., s. 34–36.

22 § 6 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty.

Konečně Ústavní soud zrušil i náběh tzv. třetí a čtvrté vlny EET, a to zejména kvůli vadám v legislativním procesu, kdy zákonodárce dostatečně nezvážil dopady regulace na různé skupiny poplatníků. Na druhou stranu Ústavní soud neoznačil zavedení povinnosti evidovat tržby pro poplatníky patřící do třetí a čtvrté vlny EET za neústavní jako celek.[23] Z toho vyplývá, že zákonodárce může povinnost evidovat tržby podle zákona o evidenci tržeb ještě rozšířit, nicméně je třeba pečlivě zvážit, zda by některé ekonomické činnosti neměly mít trvalou výjimku z EET. Jako příklad lze jmenovat výkon svobodných povolání, kde může být vyšší zájem na ochraně informací (např. ve vztahu advokát-klient či lékař-pacient) než na ochraně výběru daní. Tyto úvahy nicméně nejsou předmětem tohoto příspěvku.

Není bez zajímavosti ani disent několika soudců Ústavního soudu, kteří navrhovali zrušit zákon o evidenci tržeb jako celek. Jeden z důvodů takového stanoviska byla skutečnost, že takové opatření je nepřiměřené (neprojde testem proporcionality), neboť legitimního cíle sledovaného zákonem o evidenci tržeb lze dosáhnout i šetrnějšími metodami (např. tak, že by úřednici, které stát musel navíc zaměstnat v souvislosti s EET, mohli být využití k daňovým kontrolám, jež by měly vést ke zvýšenému výběru daní).[24] Je sice pravdou, že častější daňové kontroly by zřejmě vedly k častějšímu odhalení nedodržování daňových předpisů a tedy i ke zvýšení výběru daní. Nicméně toto opatření nemůže být nikdy tak účinné jako EET, která sama o sobě značně ztěžuje krácení DPH i daní z příjmů. V současné době po mém soudu není známo opatření, které by chránilo výběr DPH od plátců činných v maloobchodě a také výběr daní z příjmů stejně, jako to činí EET.

6 Závěr

V tomto příspěvku jsem dospěl k závěru, že EET je v současné době asi nejlepším známým nástrojem, který může zabránit krácení zejména hotovostních tržeb. Je tomu tak z toho důvodu, že daňovému subjektu, který nedodržuje povinnosti pro něj vyplývající ze zákona o evidenci tržeb, prakticky kdykoliv hrozí postih ze strany příslušného kontrolního orgánu. Daňový subjekt totiž neví, který ze zákazníků může ohlásit jeho pochybení

23 Nález Ústavního soudu ze dne 12. 12. 2017 sp. zn. Pl. ÚS 26/16, s. 36–39.
24 Ibid., s. 50.

příslušnému správci daně, popř. který ze zákazníků je ve skutečnosti úřední osobu provádějící tzv. kontrolní nákup. EET proto nelze snadno obejít, a tak stírá rozdíly mezi podnikateli, kteří dosud těžili z nedodržování svých daňových povinností na úkor svých konkurentů, kteří tyto povinnosti dodržovali. Z tohoto důvodu se tedy domnívám, EET přispívá ke stabilitě podnikatelského prostředí tím, že odstraňuje rozdíly mezi podnikateli, kteří příjmy přiznávají (a DPH ale i daně z příjmů tedy nekrátí), a podnikateli, kteří příjmy zatajují (a DPH ale i daně z příjmů tím krátí).

Účinnost EET však nelze přeceňovat. Pokud by žádný ze zákazníků nikdy neučinil podnět správci daně k provedení kontroly u podnikatele, u něhož se domnívá, že se snaží obcházet EET, byl by správce daně odkázán výhradně na svou vlastní činnost. Správce daně však bez této pomoci veřejnosti nemůže být ve svých kontrolách nikdy tak efektivní, jako je tomu v momentě, kdy dostává podněty k provádění kontrol. Nelze ani přejít fakt, že EET může v některých ohledech učinit protiústavní zásah do práv a svobod jednotlivců, resp. že se v rozsahu zrušených ustanovení zákona o evidenci tržeb již tak stalo. De lege ferenda tedy bude třeba uvážit, zda některé okruhy činností vyjmout z EET, ať už z důvodu, že na ochraně výběru daní souvisejících s těmito činnostmi není ekonomický zájem státu, nebo z důvodů jiných (např. ochrany informací, když by se informace získané v souvislosti s EET mohly v rukou státu stát příliš nebezpečným a snadno zneužitelným nástrojem). Proto je třeba přijmout takovou úpravu EET, která bude po všech výše uvedených směrech vyvážená.

Literatura

5 způsobů, jak obejíte tržby. Nenalet' te na ně!. *Jaknae-tržby* [online]. Publikováno 25. 8. 2016 [cit. 28. 12. 2017]. Dostupné z: http://www.jaknaetrzby.cz/eet/o-cem-se-mluvi/5-zpusobu-jak-obejit-e-trzby.-nenalette-na-ne/

Sněmovní tisk č. 513/0. Vládní návrh zákona o evidenci tržeb. In: *Poslanecká sněmovna Parlamentu České republiky* [online]. Publikováno 4. 6. 2015 [cit. 28. 10. 2017], 68 s. Dostupné z: http://www.psp.cz/sqw/text/tiskt.sqw?O=7 & CT=513 & CT1=0

Ověření účtenky. *Daňový portál: Elektronické služby Finanční správy České republiky* [online]. Publikováno 8. 12. 2017 [vid. 28. 12. 2017]. Dostupné z: https://adisspr.mfcr.cz/adistc/adis/idpr_pub/eet/uct/overeni.faces

Zákon č. 112/2016 Sb., o evidenci tržeb. In: *ASPI* [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR. [cit. 28. 10. 2017].

Zákon č. 360/2014 Sb., kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony. In: *ASPI* [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR. [cit. 28. 10. 2017].

Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. In: *ASPI* [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR. [cit. 25. 12. 2017].

Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů. In: *ASPI* [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR. [cit. 25. 12. 2017].

Nález Ústavního soudu ze dne 12. 12. 2017 sp. zn. Pl. ÚS 26/16. In: Ústavní soud [online]. Dostupné z: https://www.usoud.cz/fileadmin/user_upload/Tiskova_mluvci/Publikovane_nalezy/2017/Pl._US_26_16_na_web_vcetne_vsech_disentu.pdf

Seznam zkratek

DIČ daňové identifikační číslo

DPH daň z přidané hodnoty

EET elektronická evidence tržeb

FIK fiskální identifikační kód

IČ identifikační číslo

Kč koruny české

Kontakt – e-mail

348141@mail.muni.cz

Zmeny daňovej legislatívy a ich vplyv na stabilitu podnikateľského prostredia[1]

Miroslav Štrkolec

Právnická fakulta, Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, Slovenská republika

Abstract in original language

Daňové právo ako jedno z odvetví verejného práva patrí medzi najdynamickejšie sa rozvíjaúce právne odvetvia. Zmeny daňovej normotvorby ovplyvňuje množstvo faktorov, pričom nie vždy možno konštatovať, že ide o objektívne potrebné a spoločensko-ekonomickými podmienkami vyžadované kroky. Príspevok najskôr vo všeobecnej rovine definuje príčiny a faktory zmien daňovej legislatívy. Následne sa príspevok zaoberá dopadmi zmien daňovej legislatívy na stabilitu podnikateľského prostredia, pričom zohľadňuje aj recentnú judikatúru Ústavného súdu Slovenskej republiky.

Keywords in original language

Daňové právo; stabilita; právna istota.

Abstract

Tax law as a part of the public law is one of the most dynamically developing field of law. Changes in tax norms are influenced by a number of factors, and it is not always possible to say that they are required by the objectively socio-economic conditions. Firstly, the paper defines the causes and factors of changes in tax legislation. Subsequently, the paper deals with the impact of changes in tax legislation on the stability of the business environment, taking into account the recent case law of the Constitutional Court of the Slovak Republic.

Keywords

Tax Law; Stability; Legal Certainty.

1 Príspevok vznikol ako čiastočný výstup z riešenia grantovej úlohy APVV č. 16-0160 „Daňové úniky a vyhýbanie sa daňovým povinnostiam (motivačné faktory, vznik a eliminácia)“.

1 Východiskové úvahy

Pôsobenie práva v spoločnosti sa všeobecne vyznačuje vnútorným bojom medzi požadovanou stabilitou práva (právneho poriadku), a dynamickým vývojom spoločnosti, ktorý sa nevyhnutne prejavuje aj v častých zmenách právnych noriem. Daňové právo, resp. právne predpisy patriace do jeho štruktúry, patria v tomto smere na vrchol rebríčka nielen z hľadiska počtu, ale rovnako aj z hľadiska rozsahu zmien a doplnkov. Kvalitatívne a kvantitatívne zmeny daňového práva, ktoré nastali po zmene spoločensko-ekonomických pomerov v roku 1989, pritom neboli dôsledkom len týchto zmien, ale vplývalo na nich množstvo iných faktorov.

Ak sa len trochu bližšie pozrieme na aktuálny stav daňovej normotvorby, môžeme konštatovať, že tak procesné ako aj hmotnoprávne predpisy daňového práva sú spravidla novelizované viackrát v priebehu každého roka ich účinnosti. Na ilustráciu uvádzame nasledovný prehľad:

- Zákon č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len, daňový poriadok"), účinný od 1. 1. 2012 bol doposiaľ novelizovaný 25 krát, pričom 4 novely boli schválené ešte pred nadobudnutím jeho účinnosti,
- zákon č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov (ďalej len, zákon o dani z príjmov"), účinný od 1. 1. 2004 bol doposiaľ novelizovaný 67 krát,
- zákon č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len, zákon o DPH"), účinný od 1. 5. 2004 bol doposiaľ novelizovaný 26 krát.

Aj keď ide, len o čísla", tieto nesporne signalizujú absenciu stability daňového práva, a rovnako indikujú možný zásah do princípu právnej istoty účastníkov daňovo-právnych vzťahov, ktorá je so stabilitou práva bezprostredne spätá[2]. Právna stabilita v oblasti daňového práva je teda v súčasnosti skôr ilúziou, než realitou[3]. Tento jav je pritom prítomný nielen v Slovenskej republike, ale taktiež v historicky blízkom a porovnateľnom právnom

2 BUJŇÁKOVÁ, M. Opodstatnenos**ť** da**ň**ového práva ako samostatného odvetvia práva v právnom poriadku Slovenskej republiky. In: *Mezinárodní a srovnávací právní revue,* 2005, č. 14, s. 10.

3 BABČÁK, V. *Daňové právo na Slovensku.* Bratislava: Epos, 2015, s. 153.

prostredí v Českej republike[4]. Právni teoretici si pritom v tejto situácii kladú legitímne otázky, či nová právna úprava je vždy objektívne nevyhnutná, či obstojí oproti požiadavke na stabilitu práva a či vyváži nedostatky spojené s labilitou práva[5]. Tieto otázky si pritom kladieme aj v oblasti daňového práva, a to najmä pri zohľadnení skutočnosti, že efekty a účinky novej právnej úpravy sa vždy celkom prirodzene prejavia až v období niekoľko mesiacov, či rokov po jej používaní.

2 Príčiny a faktory zmien daňovej legislatívy

Skúmať príčiny a faktory zmien daňovej legislatívy nie je vôbec jednoduché. Aj napriek tomu sa pokúsime formulovať niektoré z nich, ktoré podľa nášho názoru majú určujúci vplyv na dynamický vývoj daňovej normotvorby. Ide o politické faktory, fiskálne záujmy, boj s daňovými podvodmi a daňovými únikmi, Europeizáciu a internacionalizáciu daňového práva, podporu podnikateľského prostredia a elektronizáciu. Tieto príčiny síce môžu pôsobiť aj izolovane, spravidla však možno konštatovať ich súbežné pôsobenie vedúce k zmene daňových zákonov.

Politické faktory možno zaradiť medzi dôležité determinanty zmien daňovej legislatívy nielen v celoštátnom, ale často aj v lokálnom meradle. Ako sme boli často v minulosti svedkami, politické strany vo svojich volebných programoch formulujú často svoje vízie aj v oblasti daňového práva, pričom ich vízie môžu byť vzájomne konkurujúce (napr. lineárna vs. progresívna sadzba dane z príjmov, zdanenie dividend vs. ich vyňatie z predmetu dane, rozsah nezdaniteľnej časti základu dane a pod.). Politické strany s účasťou na vláde následne pretavia svoje volebné programy do programového vyhlásenia vlády a neskôr do legislatívneho procesu, čím sa politika stáva výrazným – a doplňme že legitímnym - faktorom zmien daňovej legislatívy. Aj keď vo výrazne menšom meradle, s týmto pôsobením sa stretávame aj v komunálnej politike, kde predvolebné diskusie sa často týkajú aj rozdielnych názorov kandidátov na miestne dane, ich sadzby, oslobodenia a zníženia, teda tých otázok, ktoré spadajú do právomoci obcí a miest.

4 Porovnaj napr. KARFÍKOVÁ, M. CZECH TAX PROCEDURE CODE. In: *Tax Codes Concepts in the Countries of Central and Eastern Europe*. Bialystok, Temida 2, 2016, s. 128.

5 GERLOCH, A. *Teorie práva*, 3. rozšířené vyd. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, s. r. o., 2004, s. 298.

Fiskálne záujmy. Moderné trhové ekonomiky, na princípoch ktorých sú vybudované hospodárske systémy súčasných vyspelých štátov zvýrazňujú najmä fiskálnu funkciu daní. Priorizovanie fiskálnej funkcie daní je dané skutočnosťou, že daňové príjmy predstavujú v trhovej ekonomike rozhodujúcu skupinu príjmov verejných rozpočtov[6]. Pomer daňových príjmov k nedaňovým príjmom, je osobitne vo vzťahu k štátnemu rozpočtu skôr nepomerom, hovoriacim jasnou rečou v ich prospech. Na ilustráciu, v rámci štátneho rozpočtu platného a účinného v SR v rokoch 2015 a 2016 predstavovalo percentuálne vyjadrenie daňových príjmov štátneho rozpočtu k celkovým príjmom 69 %, resp. 77 %. Ak by sme však z celkových príjmov štátneho rozpočtu vyňali prostriedky z rozpočtu EÚ, podiel daňových príjmov k celkovým príjmom štátneho rozpočtu by osciloval na úrovni 90 %. Financovanie úloh a funkcií štátu z rozpočtových prostriedkov, je takto ďalším určujúcim determinantom zmien daňovej legislatívy.

Účinný a efektívny **boj s daňovými podvodmi a daňovými únikmi** možno považovať za fenomén doby. Rozsah daňových únikov a daňových podvodov si vyžiadali prijatie množstva legislatívnych opatrení, ktorých cieľom bola ich elimin**ácia**. Najmä od roku 2012, keď bol prijatý, Akčný plán boja proti daňovým podvodom"[7], ktorý predstavila vláda Slovenskej republiky[8], došlo k viacerým zmenám daňových predpisov, ktoré boli vedené snahou o účinné predchádzanie týmto negatívnym javom. V tejto súvislosti však treba poznamenať, že hypertrofia legislatívnej aktivity v oblasti daňového práva môže viesť aj k nezrozumiteľnosti, nejednoznačnosti, ba až zmätočnosti vyjadrenia práv a povinností, čo rozhodne neprispieva k stabilite daňového práva a tiež môže viesť k daňovým únikom[9].

---

6 Pozri aj MARKOVÁ, H. a R. BOHÁČ. *Rozpočtové právo*. 1. vyd. Praha: C. H. Beck, 2007, s. 102 a s. 118 a nasl.

7 Uznesenie vlády SR č. 235 z 31. 5. 2012 Akčný plán boja proti daňovým podvodom na roky 2012 až 2016.

8 Vlastný akčný plán predstavila v obdobnom čase aj Európska komisia pod názvom Akčný plán na posilnenie boja proti daňovým podvodom a daňovým únikom COM(2012) 722 final. Dostupné z: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/tax_fraud_evasion/com_2012_722_sk.pdf

9 KUBINCOVÁ, S. Daňové úniky verzus právna istota. In: *Daňové právo vs. daňové podvody a daňové úniky, I. diel*. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2015, s. 332; obdobne KRÁLIK, J. a D. JAKUBOVIČ. *Finančné právo*. Bratislava: VEDA, 2004, s. 449.

Europeizácia a internacionalizácia daňového práva prebieha permanentne už takmer dve dekády. Harmonizácia nepriamych daní, implementácia právne záväzných aktov EÚ, zohľadnenie judikatúry Súdneho dvora EÚ[10]; to všetko sú faktory zásadne vplývajúce na daňovú normotvorbu v Slovenskej republike. Aj keď pozornosť v oblasti harmonizácie bola venovaná najmä DPH a spotrebným daniam, v posledných rokoch sa objavujú zásadné iniciatívy aj v oblasti danej z príjmov (napr. CCCTB), či dane z finančných transakcií. Rovnako sa na úrovni Európskeho ale aj svetového spoločenstva intenzívne hľadajú spôsoby na účinný boj so snahami o obchádzanie a vyhýbanie sa daňovej povinnosti cestou daňových rajov.

Podpora podnikateľského prostredia sa síce menej často, ale predsa objavuje v dôvodových správach, ako dôvod prijatia zmeny právnej úpravy. Typicky možno poukázať napr. na zavedenie lineárnej sadzby dane z príjmov v roku 2004, či výrazné rozšírenie možnosti uplatňovania paušálnych výdavkov fyzických osôb od roku 2017. V tejto súvislosti však nemožno neuviesť, že viaceré novely daňových zákonov pôsobili presne naopak. Išlo napr. o výrazné predĺženie doby odpisovania stavieb, či zavedenie daňových licencií pri dani z príjmov právnických osôb.

Elektronizácia verejnej správy sa celkom prirodzene prejavila aj v oblasti daňového práva. Zavedenie, a postupné rozširovanie obligatórnej formy elektronickej komunikácie vybraných daňových subjektov so správcom dane, spis v elektronickej forme, elektronický výpis z účtu daňového subjektu, to sú len niektoré zmeny, ktoré boli výsledkom elektronizácie.

10 Vplyv judikatúry Súdneho dvora EÚ na daňovú normotvorbu sa zreteľne prejavil napr. v podobe reakcie zákonodarcu na uznesenie Súdneho dvora EÚ vo veci C120/15 Kovozber z 21. 10. 2015, ktorým tento rozhodol o návrhu na začatie prejudiciálneho konania týkajúceho sa výpočtu úrokov z omeškania pri vrátení nadmerného odpočtu DPH až od uplynutia lehoty 10 dní po skončení daňovej kontroly. Zákonom č. 297/2016 Z. z. účinným od 1. 1. 2017 došlo u zakotveniu náhrady za zadržanie nadmerného odpočtu (legislatívnou skratkou označená ako úrok z nadmerného odpočtu) počas daňovej kontroly, ktorý je jedným z najmladších inštitútov v daňovom práve. Paradoxne potom vyznieva, že aj keď súvislosť predmetného uznesenia s uzákonením úroku z nadmerného odpočtu je *prima facie* zjavná, v dôvodovej správe sa uvádza, že táto problematika nie je obsiahnutá v judikatúre SD EÚ.

3 Stabilita daňového práva *in concreto*

Nadväzujúc na uvedené všeobecné východiská, zameriame našu pozornosť na dopady zmien daňovej legislatívy na podnikateľskú sféru. Zrejme nám podnikatelia/manažéri dajú za pravdu, ak uvedieme, že jedným z faktorov úspechu v podnikaní je aj plánovanie. Podnikateľ vykonávajúci podnikanie za účelom dosiahnutia zisku prirodzene plánuje svoje príjmy, výdavky ale aj investície, ktoré sú často realizované cestou úverového zaťaženia. Strednodobé a dlhodobé investície majú prirodzene aj významné daňové dopady, ktoré súvisia s možnosťou odpisovania majetku. Pozrieme sa preto bližšie na jednu novelu zákona o dani z príjmov, ktorá zásadným spôsobom zmenila odpisovanie stavieb.

Zákonom č. 333/2014 Z.z., ktorým sa menil a dopĺňal zákon o dani z príjmov došlo s účinnosťou od 1. 1. 2015 k zmene doby odpisovania stavieb z 20 rokov na 40 rokov. Inak povedané, kým do roku 2014 sa odpisy stavieb zahrnuli do daňových výdavkov za 20 rokov, od roku 2015 sa odpisy stavieb (s malými výnimkami) budú zahŕňať do daňových výdavkov postupne až 40 rokov. Nie je podľa nášho názoru v žiadnom prípade sporné, že takáto zmena právnej úpravy (i) neprispieva k stabilite daňového práva a súčasne (ii) pôsobí významne protipodnikateľsky.

Za najproblematickejšie miesto predmetnej zmeny však považujeme prechodné ustanovenie (§ 52zd ods. 6), podľa ktorého: „***Pri zmene*** *metódy odpisovania, pri zmene* **odpisovej skupiny, pri zmene doby odpisovania,** *ročnej odpisovej sadzby alebo koeficientu* **je daňovník povinný vykonať <u>zmeny aj pri tom majetku, ktorý odpisoval podľa predpisu účinného do 31. decembra 2014</u>, pričom už uplatnené odpisy sa spätne neupravujú**.“ Zmena právnej úpravy sa takto podľa prechodného ustanovenia vzťahuje aj na odpisovanie stavieb, s ktorým sa začalo pred nadobudnutím účinnosti novely.

Keďže predmetná zmena vykazovala aj možný zásah do ústavného poriadku, skupina (v tom čase opozičných) poslancov podala na Ústavnom súde Slovenskej republiky (ďalej len, ústavný súd“) návrh na začatie konania o súlade právnych predpisov. Konanie bolo vedené pod sp. zn. PL. ÚS 38/2015. Navrhovatelia v návrhu namietali nesúlad (i) predĺženia doby

odpisovania a (ii) prechodného ustanovenia s Ústavou Slovenskej republiky (ďalej len, ústava") vo vzťahu k právnej istote, proporcionalite a právu na podnikanie. Argumentácia skupiny poslancov bola postavená na definovaní skutočných dopadov predmetnej novely (budova zatiaľ odpisovaná 1 rok, nebude ďalej odpisovaná 19 rokov, ale až 39 rokov), a tvrdenom vážnom zásahu do predvídateľnosti práva v kontexte rozhodovania sa podnikateľa. Vo vzťahu k prechodnému ustanoveniu bola namietaná jeho spätná účinnosť (retroaktivita).

Národná rada Slovenskej republiky predložila ústavnému súdu nesúhlasné stanovisko k návrhu skupiny poslancov, ktoré zrhnula tak, že predĺžením lehoty na odpisovanie uvedenej skupiny majetku z 20 rokov na 40 rokov síce dôjde u dotknutých daňovníkov prechodne k zvýšeniu daňovej povinnosti, avšak pri súčasnom akceptovaní možnosti odpisu celej nadobúdacej hodnoty dlhodobého hmotného majetku.

Združenie podnikateľov Slovenska, ktoré sa k návrhu tiež vyjadrilo, naopak uviedlo, že posudzovaná právna úprava predlžuje dobu odpisovania nehnuteľného majetku až o 100 %, čo významne ovplyvňuje právnu istotu dotknutých podnikateľských subjektov, ktoré takýto majetok nadobudli pred 1. januárom 2015. Narušenie právnej istoty spočívajúcej v dôvere podnikateľov v predvídateľný právny poriadok je pritom podľa združenia v značnom nesúlade so základnými princípmi právneho štátu, a teda v rozpore s čl. 1 ods. 1 ústavy.

Ústavný súd vo veci rozhodol nálezom sp. zn. PL. ÚS 38/2015 z 1. 2. 2017 tak, že návrhu skupiny poslancov nevyhovel, pričom v odôvodnení nálezu konštatoval ústavnú konformitu napadnutých ustanovení zákona o dani príjmov. Rozhodnutie ústavného súdu a jeho odôvodnenie však pre odbornú verejnosť neboli neočakávané, keďže ústavnou konformitou daňových zákonov sa ústavný súd v posledných rokoch zaoberal opakovane. Išlo o konania vedené pod sp. zn. PL. ÚS 9/2014, kde ústavný súd posudzoval zmeny pravidiel odpočítavania daňovej straty, PL. ÚS 14/2014, kde ústavný súd posudzoval ústavnosť daňových licencií právnických osôb a PL. ÚS 5/2012, kde sa zaoberal limitmi sadzieb miestnych daní. Už v týchto nálezoch totiž ústavný súd formuloval viaceré východiská k ústavnému prieskumu daní nasledovne: „*Sféra daní (resp. poplatkov) patrí*

do okruhu „politických otázok“, vo vzťahu ku ktorým treba rešpektovať vyššiu mieru autonómie zákonodarcu, príp. iného orgánu verejnej moci, ktorému je na základe zákona zverená právomoc ukladať dane, príp. poplatky. Táto skutočnosť sa objektívne musí prejaviť v intenzite (rozsahu), vecnom zameraní a metodike ústavného prieskumu, ktorý by mal zahŕňať preskúmanie

a) *rešpektovania princípu legality, t. j. či bola preskúmavaná daň uložená zákonom, resp. „na základe zákona“ (čl. 59 ústavy), teda k tomu zákonom splnomocneným orgánom verejnej moci a v medziach tohto (zákonného) splnomocnenia,*

b) *či uloženie predmetnej dane sleduje legitímny cieľ a má racionálny základ,*

c) *či predmetná daň nepredstavuje pre daňovníkov (skupiny daňovníkov) zjavne nadmernú záťaž, t. j. či nie je z hľadiska vzťahu medzi sledovaným verejným záujmom a legitímnymi individuálnymi záujmami daňovníkov (skupín daňovníkov) extrémne disproporčná (zákaz extrémnej disproporcionality),*

d) *či uloženie predmetnej dane (vrátane jej náležitostí) nie je prejavom zjavného, resp. svojvoľného porušenia ústavného princípu rovnosti pri rozlišovaní medzi jednotlivými skupinami daňovníkov (neakcesorická rovnosť), resp. jeho porušenia v spojení s neprimeraným zásahom do niektorého základného práva alebo slobody, s osobitným zreteľom na ochranu vlastníctva (akcesorická rovnosť).“*

Pokiaľ ide o konkrétne závery ústavného súdu vo vzťahu k zmenám v dobe odpisovania stavieb a ich možnej retroaktivite, ústavný súd konštatoval, že subjekty vstupujúce do prostredia podnikateľského si musia byť vedomé skutočnosti, že zákonodarca má k dispozícii prostriedky zdaňovania týchto subjektov v zmysle čl. 59 ústavy. V spojení s čl. 35 ústavy, a teda právom podnikať, ktoré je hospodárskym právom, a s čl. 51 ústavy nemožno tvrdiť, že podnikanie nemôže byť zaťažené daňovou povinnosťou alebo že by z čl. 35 ods. 1 ústavy vyplývalo právo na zníženie si daňovej povinnosti daňovými odpismi. Ďalej ústavný súd dodal, že zo žiadneho ústavou garantovaného základného práva nemožno vyvodiť právo podnikateľského subjektu na daňové odpisy alebo právo na zníženie si daňového základu určitým odpisovaním majetku. Ide o dobrodenie zákonodarcu v prospech daňovníkov.

Náhla zmena podmienok odpisovania majetku na účely daňových povinností by mohla obmedziť základné právo vlastniť majetok (ktoré však nebolo skupinou poslancov ako referenčná ústavná norma označená, a preto

sa ústavný súd týmto nezaoberal) a príp. aj základné právo na podnikanie. Zákonodarca však nezrušil možnosť odpisovania majetku pre účely splnenia si daňových povinností daňovníkov, táto zostala aj po prijatí napadnutých ustanovení zachovaná. Zmena sa týka doby odpisovania majetku, ktorá sa napadnutými ustanoveniami predĺžila z 20 rokov na 40 rokov, čo možno podľa ústavného súdu **považovať za riziko** (riziko zmeny spôsobu znižovania daňového základu napr. zmenou doby/dĺžky odpisovania majetku, ktorá nemusí byť po celý čas výkonu podnikateľskej činnosti konštantná), **s ktorým musia podnikateľské subjekty aj vzhľadom na vyššiu mieru diskrécie zákonodarcu pri legislatívnom nastavení daňovej politiky štátu pri vstupe na trh počítať.**

K namietanej retroaktivite napadnutých ustanovení ústavný súd uviedol, že nová právna úprava je síce aplikovaná na platné právne vzťahy založené za účinnosti predchádzajúceho (rušeného) právneho predpisu, avšak reguluje správanie sa subjektov týchto právnych vzťahov do budúcna bez toho, aby negovala nadobudnuté práva v minulosti za účinnosti predchádzajúcej právnej úpravy (definícia nepravej retroaktivity).

4 Záver: Ústavná konformita nemusí znamenať súčasne stabilitu podnikateľského prostredia

Ústavný súd teda konštatoval ústavnú konformitu napadnutých ustanovení zákona o dani z príjmov, ktoré sa týkali zmeny doby odpisovania stavieb, a tiež ústavnú konformitu aplikovateľnosti tejto zmeny aj na odpisovanie, s ktorým sa začalo pred nadobudnutím ich účinnosti. Uvedené teda znamená, že orgán ochrany ústavnosti nevidel kolíziu týchto ustanovení s relevantnými ústavnými normami.

Pri nastolení otázky dopadu týchto zmien na stabilitu podnikateľského prostredia nás však napadá vlastný záver, ktorý možno vyjadriť slovami, Nič nie je isté“. Podnikateľ vstupujúci, resp. už pôsobiaci na trhu (bez ohľadu na oblasť pôsobenia), si totiž v zásade nemôže byť istý, že predpoklady vzniku a najmä výška jeho daňovej povinnosti ostanú nemenné. Odpisovanie hmotného majetku, ktorého zmeny boli vyššie definované, zásadným spôsobom ovplyvňuje výšku základu dane, a tým aj výšku daňovej povinnosti. Skutočnosť, že takáto zmena je ústavne konformná prirodzene

neznamená, že táto neovplyvňuje stabilitu podnikateľského prostredia. Stabilita podnikateľského prostredia vo väzbe na nestabilitu daňového zákonodarstva teda musela z pohľadu ústavného súdu ustúpiť fiskálnym záujmom štátu, to všetko v zásade pod rúškom podnikateľského rizika, s, *ktorým podnikateľ pri vstupe na trh musí počítať."* Aj keď sa osobne s takýmto záverom ústavného súdu nestotožňujeme, pretože podľa nášho názoru koliduje s princípom právnej istoty ako prvku právneho štátu (čl. 1 ods. 1 ústavy), konzistentnosť rozhodovacej činnosti ústavného súdu, *pro futuro* nedáva veľkú nádej na zmenu v prístupe zákonodarcu k obdobným zmenám daňovej legislatívy.

Literature

BABČÁK, V. *Daňové právo na Slovensku*. Bratislava: Epos, 2015.

BUJŇÁKOVÁ, M. Opodstatnenosť daňového práva ako samostatného odvetvia práva v právnom poriadku Slovenskej republiky. In: *Mezinárodní a srovnávací právní revue,* 2005, č. 14.

GERLOCH, A. *Teorie práva.* 3. rozšířené vyd. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, s. r. o., 2004.

KARFÍKOVÁ, M. CZECH TAX PROCEDURE CODE. In: *Tax Codes Concepts in the Countries of Central and Eastern Europe.* Bialystok, Temida 2, 2016.

KRÁLIK, J. a D. JAKUBOVIČ. *Finančné právo.* Bratislava: VEDA, 2004.

KUBINCOVÁ, S. Daňové úniky verzus právna istota. In: *Daňové právo vs. daňové podvody a daňové úniky, I. diel.* Košice, Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2015, s. 332.

MARKOVÁ, H. a R. BOHÁČ. *Rozpočtové právo.* 1. vyd. Praha: C. H. Beck, 2007.

Contact – e-mail

miroslav.strkolec@upjs.sk

Zveřejňování informací správcem daně jako zdroj nejistoty v podnikatelském prostředí

Michal Tuláček[1]

Právnická fakulta, Univerzita Karlova, Česká republika

Abstract in original language

Daňový řád stanoví, že správce daně může stanovit právně závazný akt *sui generis*, který však není právním předpisem. Tento akt se následně zpravidla zveřejní pouze prostřednictvím sítě Internet. Příspěvek se zabývá různými způsoby, kterými se podle daňových zákonů zveřejňují informace, a dopady těchto způsobů na právní jistotu jejich adresátů. Zároveň příspěvek reaguje na aktuální judikaturu Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu, která se týká této problematiky. Na závěr jsou formulována doporučení *de lege ferenda*, která mají zvýšit právní jistotu adresátů daňových zákonů.

Keywords in original language

Zveřejňování informací; správa daně; právní jistota; technické standardy.

Abstract

The Tax Code states that the tax administrator may issue a legally binding sui generis act, which, however, is not a statute. Usually, such an act is afterwards published only on the Internet. The article deals with different ways of publishing information under tax law and how these ways impact the legal certainty of their addressees. Simultaneously, the article responds to the current case law of the Constitutional Court and the Supreme Administrative Court centred around this topic. Finally, the de lege ferenda recommendations are formulated. These recommendations shall increase the legal certainty of addressees of the tax laws.

1 Tento text byl zpracován s finanční podporou a v rámci projektu „Právní aspekty elektronizace správy daní“, GA UK č. 544217/2017, realizovaného na Právnické fakultě Univerzity Karlovy v letech 2017 a 2018. Autor je interním doktorandem na katedře finančního práva a finanční vědy Právnické fakulty Univerzity Karlovy. orcid.org/0000-0001-9385-6104.

Keywords

Publishing of Information; Tax Administration; Legal Certainty; Technical Standards.

1 Úvod

Motivací pro tento příspěvek je v současné době čím dál tím populárnější volnočasová aktivita jeho autora, a sice domácí vaření piva. Uvařit si doma pivo je poměrně jednoduché, v zásadě potřebujete pouze slad, chmel, kvasnice, vodu, několik nádob, velký hrnec a zdroj tepla. Z právního hlediska je však ještě zásadnější učinit oznámení celnímu úřadu,[2] protože pivo podléhá dani z piva a jeho výrobce je zásadně plátcem této daně.[3] Tzv. domovarník, tedy osoba, která vyrábí pivo spolu s osobami tvořícími s ní společně hospodařící domácnost v zařízení pro domácí výrobu piva, pro vlastní spotřebu, pro spotřebu členů její společně hospodařící domácnosti, osob jí blízkých nebo jejích hostů,[4] je povinen učinit o svém záměru vařit pivo oznámení celnímu úřadu,[5] jinak se vystavuje hrozbě uložení pokuty za nesplnění povinnosti nepeněžité povahy ve výši až do 500 000 Kč.[6]

Autor příspěvku oznámení samozřejmě učinil, první vaření piva tak bylo doprovázeno i sepsáním oznámení a jeho podáním prostřednictvím datové schránky. Od té doby však autor již několikrát změnil adresu místa trvalého pobytu, aniž by celnímu úřadu jako správci spotřebních daní tuto skutečnost ohlašoval. Proč by také měl, údaje o místu trvalého pobytu patří mezi referenční údaje registru obyvatel,[7] a tedy by si jejich změny měl správce daně být schopen opatřit sám. Proto také daňový řád stanoví, že není nutné ohlašovat změnu v registračních údajích, jejichž změnu může správce daně automatizovaným způsobem zjistit z rejstříků či evidencí, do nichž má zřízen

2 § 80 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o spotřebních daních“).

3 § 4 zákona o spotřebních daních.

4 § 80 odst. 1 zákona o spotřebních daních.

5 § 80 odst. 2 zákona o spotřebních daních.

6 § 247a zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“).

7 § 18 odst. 1 písm. c) zákona č. 111/2009 Sb., o základních registrech, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o základních registrech“).

automatizovaný přístup.[8] Při bližším zkoumání ale vyplyne, že se toto ustanovení použije pouze v mezích vyhlášeného okruhu údajů zveřejněných na úřední desce a způsobem umožňujícím dálkový přístup, tedy prostřednictvím sítě Internet.

Nalézt uvedený seznam na internetových stránkách Celní správy České republiky[9] však vůbec není jednoduchým úkolem. To samé ale platí i pro další informace zveřejňované správcem daně, které mají právní účinky. Například seznam podání, u kterých se uplatní tzv. „elektropokuta",[10] se také vyhlašuje způsobem umožňujícím dálkový přístup, ale už nikoliv na úřední desce správce daně.[11] Nalézt tento seznam je netriviální jak na internetových stránkách Finanční správy České republiky,[12] tak na internetových stránkách Celní správy České republiky.

Tento článek se proto zaměřuje na jednotlivé způsoby, jakými správce daně zveřejňuje informace podle daňového řádu. Některé tyto informace mají i právní dopady pro daňové subjekty, protože jde vlastně o akty *sui generis*. Nejde však o podzákonné právní předpisy vydané na základě zákona a v jeho mezích. Proto ani nepodléhají soudní kontrole.

2 Zveřejňování informací při správě daní

Daňový řád a další daňové předpisy[13] zakotvují různé způsoby zveřejňování informací při správě daní. V tomto příspěvku není věnována pozornost zveřejňování individuálních finančněprávních aktů, jako například doručování, včetně doručování veřejnou vyhláškou,[14] a proto se jimi nebudu dále zabývat.

---

8 Pro uvedený motivační příklad je nerozhodné, že se ustanovení o registračním řízení podle daňového řádu nakonec patrně na uvedenou ohlašovací povinnost nepoužije. Lze však konstatovat, že i z prvotního právního omylu může vzniknout idea pro další právní zkoumání.

9 Https://www.celnisprava.cz/

10 Pokuta za nesplnění povinnosti nepeněžité povahy podle § 247a odst. 2 daňového řádu spočívající v podání vymezeného podání jiným způsobem než elektronicky.

11 § 74 odst. 4 daňového řádu.

12 Http://www.financnisprava.cz/

13 Například zákon č. 164/2013 Sb., o mezinárodní spolupráci při správě daní a o změně dalších souvisejících zákonů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o mezinárodní spolupráci při správě daní").

14 § 49 daňového řádu.

Daňový řád obsahuje obecnou informační povinnost správce daně, která stíhá každého správce bez ohledu na to, o jaký orgán veřejné moci jde.[15] V rámci plnění informační povinnosti je správce daně povinen uveřejnit předepsané informace,[16] a to na úřední desce a současně způsobem umožňujícím dálkový přístup, tedy zpravidla prostřednictvím sítě Internet.[17] Druhým způsobem zveřejňování informací je jejich zveřejnění způsobem umožňujícím dálkový přístup, aniž by byla současně stanovena povinnost uveřejnit tyto informace i na úřední desce.[18] Třetím způsobem zveřejňování, který předepisují daňové zákony, je zveřejňování na internetové stránce.[19] Čtvrtým způsobem zveřejňování informací je jejich zveřejňování ve Finančním zpravodaji.[20] Konečně pátým způsobem je pak zveřejňování bez předepsaného informačního kanálu. Daňový řád pouze stanoví, že musí jít o vhodný způsob zveřejnění.[21]

2.1 Zveřejnění na úřední desce

Zveřejnění na úřední desce má z uvedených způsobů zveřejňování nejpodrobnější právní úpravu a poskytuje nejvyšší jistotu, pokud jde o doložení toho, jaká informace byla zveřejněna a k jakému dni se tak stalo. Na rozdíl od správního řádu, který obsahuje relativně podrobnou úpravu toho, jak má zveřejňování informací na úřední desce probíhat,[22] daňový řád takovou právní úpravu postrádá.[23] Přitom platí, že se správní řád při správě daní nepoužije.[24] V této souvislosti nelze souhlasit s Šimkem, podle kterého se při správě daní použije právní úprava úřední desky podle správního řádu,[25] a to právě proto, že se použití správního řádu explicitně daňovým

15 § 56 daňového řádu.
16 § 56 odst. 1 daňového řádu.
17 § 56 odst. 2 daňového řádu.
18 Například § 71 odst. 4 daňového řádu.
19 § 195 odst. 4 písm. b) daňového řádu.
20 Například § 13e odst. 7 zákona o mezinárodní spolupráci při správě daní.
21 § 56 odst. 3 daňového řádu.
22 § 26 zákona č. 500/2004 Sb., správní řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „správní řád“).
23 Daňový řád upravuje pouze některé náležitosti v souvislosti s doručováním veřejnou vyhláškou. Srov. § 49 daňového řádu.
24 § 262 daňového řádu.
25 ŠIMEK, Karel. § 49 Doručování veřejnou vyhláškou. In: BAXA, Josef, Ondřej DRÁB, Lenka KANIOVÁ, Petr LAVICKÝ, Alena SCHILLEROVÁ, Karel ŠIMEK a Marie ŽIŠKOVÁ. *Daňový řád: Komentář.*

řádem vylučuje. To však neznamená, že by bylo zveřejňování na úřední desce v rámci správy daní ponecháno zcela na uvážení správce daně. Obecnou úpravu vyvěšování dokumentů na úřední desce upravuje zákon o archivnictví a spisové službě, podle kterého se vyvěšuje stejnopis zveřejňovaného dokumentu opatřený datem vyvěšení. Po svěšení z úřední desky se pak dokument opatří datem svěšení a zařadí se do spisu.[26]

Je tak patrné, že při zveřejnění informace na úřední desce po takovém zveřejnění zůstane dohledatelná stopa o tom, v jakém období byla vyvěšena jaká informace.

2.2 Zveřejnění způsobem umožňujícím dálkový přístup

Pod pojmem zveřejnění způsobem umožňujícím dálkový přístup rozumí jak správní řád, tak daňový řád, zejména zveřejnění prostřednictvím sítě Internet.[27] Jde však o formulaci, která je technologicky neutrální, zveřejnění prostřednictvím sítě Internet může zásadně probíhat více způsoby, než pouhým zveřejněním na internetových stránkách. Může tak být provedeno i pomocí jiné služby Internetu než služby WWW.[28] Pro zveřejňování informací prostřednictvím sítě Internet nejsou obecně stanovena pravidla obdobného typu jako pro vyvěšování na úřední desce. Zejména tak není upraven způsob archivace takto zveřejněných informací spolu s uchováváním údajů o tom, kdy byla informace zveřejněna a kdy byla odstraněna. Zásadně tak lze zjistit pouze to, že informace je zveřejněna v současné chvíli, ale jen těžko lze prokázat, jakou podobu tato informace měla v minulosti, a to i kdyby šlo o okamžik, který nastal pouze před několika minutami.

Na druhou stranu zveřejňování informací způsobem umožňujícím dálkový přístup do značné míry usnadňuje běžný život adresátům právní regulace. Na rozdíl od úřední desky, která je ve své klasické podobě realizována doslova jako deska, na které se vyvěšují jednotlivé listiny, takže je nutné za touto deskou cestovat, umožnuje přístup prostřednictvím sítě Internet pohodlné

26 § 65 odst. 3 zákona č. 499/2004 Sb., o archivnictví a spisové službě a o změně některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů.

27 HRABÁK, Jan a Tomáš NAHODIL. § 26 Úřední deska. In: HRABÁK, Jan a Tomáš NAHODIL. *Správní řád: Výkladové poznámky*; ŠIMEK, op. cit.

28 Blíže k tomu In: TULÁČEK, Michal. Elektronická dražba podle daňového řádu. *Daně a finance*, s. 35.

zobrazení informací odkudkoliv. I proto povinnost zveřejnit určitou informaci na úřední desce zpravidla provází povinnost zveřejnit ji také způsobem umožňujícím dálkový přístup.[29]

2.3 Zveřejnění na internetové stránce

Zatímco zveřejnění způsobem umožňujícím dálkový přístup požaduje daňový řád na více místech, zveřejnění na internetové stránce předepisuje pouze v případě elektronické dražby.[30] Tato terminologická odchylka není technologicky neutrální a vede k tomu, že správce daně musí zvolit pouze určitou konkrétní službu Internetu, a sice službu WWW, i když Internet nabízí služeb více.[31] Patrně tak například nelze elektronickou dražbu provozovat prostřednictvím mobilní aplikace a informovat o ní výhradně v této aplikaci.[32]

Mám za to, že tato terminologická odchylka není dostatečně odůvodněna[33] a měla by být nahrazena spojením „zveřejnění způsobem umožňujícím dálkový přístup". Pro účely tohoto příspěvku však lze shrnout, že to, co platí pro zveřejnění způsobem umožňujícím dálkový přístup, platí i pro zveřejnění na internetové stránce, a proto se tomuto zvláštnímu způsobu zveřejňování není třeba věnovat zvlášť dopodrobna.

2.4 Zveřejnění ve Finančním zpravodaji

Finanční zpravodaj je věstník vydávaný Ministerstvem financí. Žádný právní předpis neupravuje vydávání Finančního zpravodaje. Přesto různé právní předpisy s jeho existencí počítají a předepisují, aby v něm byly zveřejňovány informace.[34] Finanční zpravodaj vychází pouze elektronicky[35] v číslovaných

29 Srov. např. § 49 odst. 2 a § 56 odst. 2 daňového řádu nebo § 26 odst. 1 správního řádu.

30 § 195 odst. 4 daňového řádu.

31 PETERKA, Jiří. Co nabízí Internet?: Služby Internetu. In: *eArchiv.cz: Archiv článků a přednášek Jiřího Peterky*. 1997.

32 TULÁČEK, op. cit., s. 38.

33 Důvodová zpráva k zákonnému opatření Senátu č. 344/2013 Sb., o změně daňových zákonů v souvislosti s rekodifikací soukromého práva a o změně některých zákonů, se této odchylce nevěnovala. In: Vládní návrh zákonného opatření Senátu o změně daňových zákonů v souvislosti s rekodifikací soukromého práva a o změně některých zákonů. *Senátní tisk,* 184, 9. funkční období, s. 520.

34 Např. § 149 odst. 3 daňového řádu nebo § 13 b odst. 2 zákona č. 164/2013 Sb., o mezinárodní spolupráci při správě daní a o změně dalších souvisejících zákonů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o mezinárodní spolupráci při správě daní").

35 Od 1. ledna 2016 je vydáván pouze na adrese http://www.mfcr.cz/cs/legislativa/financni-zpravodaj, starší vydání jsou pak archivována například v Národní knihovně.

částkách opatřených datem vydání. Lze tak i zpětně dohledat, které informace byly zveřejněny a k jakému dni se tak stalo.

Za vadu však považuji to, že přesto že existence Finančního zpravodaje je sice zákony předvídána, ale jinak není zákonem nebo alespoň jiným předpisem blíže upraven. Není tak přímo stanovena zákonná povinnost jeho archivace, zpřístupňování jeho starších vydání a podobně.

2.5 Zveřejnění jiným vhodným způsobem

Posledním druhem zveřejňování informací při správě daní, které upravuje daňový řád, je zveřejnění jiným vhodným způsobem. Tento zcela volný a neformální způsob zveřejňování je vyhrazen zveřejňování informací o právních předpisech vztahujících se k působnosti správce daně a o jejich změnách.[36] Tyto informace jsou již autoritativně zveřejněny ve Sbírce zákonů, proto postačí jejich neformální, čistě informativní zveřejnění bez předepsané formy.

3 Právní (ne)jistota spojená s jednotlivými způsoby zveřejňování

Jak bylo popsáno výše, jednotlivé způsoby zveřejňování s sebou nesou i různou míru prokazatelnosti toho, jaká informace byla zveřejněna a jakou měla k určitému datu podobu. Přes technologickou pokročilost zveřejňování informací způsobem umožňujícím dálkový přístup má zároveň tento způsob zveřejňování bohužel nespornou nevýhodou v tom, že jde o zveřejnění „teď a tady“. Informace se tak mohou bez varování objevit, zmizet nebo dokonce změnit svůj obsah.

Takováto proměnlivost je však v přímém rozporu s tím, že některé takto zveřejněné informace mají mít právní účinky vynucované pod hrozbou sankcí, jako například již zmíněný seznam podání, která je nutné učinit elektronicky,[37] protože jinak hrozí uložení pokuty za nesplnění povinnosti nepeněžité povahy.[38]

36 § 56 odst. 3 daňového řádu.
37 § 74 odst. 4 daňového řádu.
38 § 247a odst. 2 daňového řádu.

Nejvyšší právní jistotu o dnu zveřejnění informace a o jejím obsahu ke dni zveřejnění představuje zveřejňování na úřední desce.[39] Zveřejňování na úřední desce je však méně atraktivní pro uživatele, který nepotřebuje přístup k archivním informacím, protože není bez dalšího k dispozici vzdáleně.[40] Navíc jsou některé informace s ohledem na svůj rozsah nebo na nutnost trvalého zveřejnění pro uveřejňování na fyzické úřední desce nevhodné, protože má úřední deska pouze omezenou kapacitu. Typickým příkladem takovýchto trvalých a rozsáhlých informací je struktura podání zveřejňovaná podle daňového řádu správcem daně.[41] K lednu 2018 takto orgány Finanční správy zveřejnily strukturu pro 48 druhů podání.[42] Je zjevné, že zveřejňování těchto informací na úřední desce není efektivní, a proto patrně zákonodárce stanoví pouze jejich zveřejňování způsobem umožňujícím dálkový přístup.

Jak bylo diskutováno výše, Finanční zpravodaj v sobě kombinuje výhodu zachycení obsahu zveřejněné informace k určitému datu při zachování efektivity jejího sdělení. Informace jednou zveřejněná ve Finančním zpravodaji takto zůstane zveřejněná zásadně navždy. Finanční zpravodaj je přitom schopen pojmout zásadně neomezené množství informací. Jde tak o ideální způsob zveřejňování obsáhlých informací s trvalou platností. To také reflektoval zákonodárce při poslední novele zákona o mezinárodní spolupráci při správě daní,[43] když změnil model zveřejňování údajů podle tohoto zákona a výslovně tento důvod uvedl v důvodové zprávě k této novele.[44]

Zjevnou nevýhodou však je ale právní neukotvenost Finančního zpravodaje. Zákon nestanoví ani tak elementární skutečnosti, jako například to,

39 V rámci celého příspěvku presumujeme dodržování právních předpisů, a tedy i to, že nedojde k neoprávněné manipulaci se zveřejněnými či archivovanými informacemi.

40 Obsah úřední desky je sice možné zveřejňovat prostřednictvím sítě Internet, ale daňový řád to předepisuje pouze při doručování veřejnou vyhláškou.

41 § 72 odst. 3 daňového řádu. Srov. např. strukturu pro podání kontrolního hlášení, kterou tvoří následující tři dokumenty: http://adisepo.mfcr.cz/adistc/adis/idpr_pub/epo2_info/PodatelnaEPO.pdf, http://adisepo.mfcr.cz/adistc/adis/idpr_pub/epo2_info/popis_struktury_detail.faces?zkratka=DPHKH1 a http://adisepo.mfcr.cz/adis/jepo/schema/dphkh1_epo2.xsd

42 Http://adisepo.mfcr.cz/adistc/adis/idpr_pub/epo2_info/popis_struktury_seznam.faces

43 Zákon č. 305/2017 Sb., kterým se mění zákon č. 164/2013 Sb., o mezinárodní spolupráci při správě daní a o změně dalších souvisejících zákonů, ve znění pozdějších předpisů.

44 Důvodová zpráva k vládnímu návrhu zákona, kterým se mění zákon č. 164/2013 Sb., o mezinárodní spolupráci při správě daní a o změně dalších souvisejících zákonů, ve znění pozdějších předpisů. *Sněmovní tisk,* 999/0, 7. volební období, s. 27.

kdo má Finanční zpravodaj vydávat. Navíc tím, že bylo ukončeno vydávání Finančního zpravodaje v tištěné podobě, bylo ukončeno i jeho archivování v různých knihovnách. Elektronická podoba Finančního zpravodaje je tak zásadně dostupná pouze prostřednictvím internetových stránek Ministerstva financí, kde je Finanční zpravodaj zveřejňován ve formátu PDF. Jednotlivé částky Finančního zpravodaje ale nejsou elektronicky podepsány nebo elektronicky zapečetěny a nejsou opatřeny časovým razítkem,[45] tedy ani není zajištěna jejich autenticita,[46] integrita,[47] nepopiratelnost[48] a časové ukotvení.[49] Tím se Finanční zpravodaj liší například od Úředního věstníku Evropské unie, který je také vydáván elektronicky, ale každé jeho vydání musí být opatřeno zaručeným elektronickým podpisem založeným na kvalifikovaných osvědčeních,[50] přičemž pokud toho není možné dosáhnout, vydá se takové vydání v tištěné podobě, která se výjimečně stane právně závaznou.[51] V případě soudního sporu by tak mohlo být obtížné prokázat skutečný obsah Finančního zpravodaje, pokud by tato skutečnost byla rozporována.

Pokud jde o zveřejňování jiným vhodným způsobem, u něj závisí vždy na konkrétní realizaci.

V poslední době se ke zveřejňování informací, které mají mít obecné právní účinky, vyjádřil i Nejvyšší správní soud, byť pouze v rámci *obiter dictum*.[52] Podle něj by měl zákonodárce ukládat povinnosti pouze Ústavou předvídanými formami podzákonných předpisů, tedy ve formě nařízení vlády,

45 Čl. 3 nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 910/2014 ze dne 23. července 2014 o elektronické identifikaci a službách vytvářejících důvěru pro elektronické transakce na vnitřním trhu a o zrušení směrnice 1999/93/ES. K principům elektronického podpisu a elektronické pečetě srov. BROOKSHEAR, J. Glenn, David T. SMITH a Dennis BRYLOW. *Informatika*, s. 188.

46 Skutečnost, že dokument byl opatřen podpisem tvrzeného původce, zde Ministerstva financí.

47 Skutečnost, že dokument nebyl od svého vydání pozměněn.

48 Skutečnost, že dokument podpisem skutečně opatřil tvrzený původce, a nikoliv někdo jiný.

49 Skutečnost, že dokument byl vydán k tvrzenému okamžiku.

50 Čl. 2 odst. 1 nařízení Rady (EU) č. 216/2013 ze dne 7. března 2013 o elektronickém vydávání Úředního věstníku Evropské unie (dále jen „nařízení o elektronickém vydávání Úředního věstníku“).

51 Čl. 3 nařízení o elektronickém vydávání Úředního věstníku. I v tomto případě musí být toto tištěné vydání následně zveřejněno i elektronicky, ale již pouze v právně nezávazné informativní podobě.

52 Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. ledna 2018, č. j. 2Afs 25/2015-38.

nebo jiného podzákonného předpisu, ke kterému je zmocní zákon. Tyto předpisy navíc podle soudu před svým přijetím prochází procesem, který umožňuje vést o jejich obsahu odbornou diskusi.[53] S Nejvyšším správním soudem lze souhlasit do té míry, že povinnosti by opravdu měly být stanoveny právním předpisem a to buď přímo zákonem nebo na základě zákona a v jeho mezích. Daňový řád tak ale dnes nečiní, protože nepředepisuje, aby stanovení formátu a struktury podání, stanovení seznamu podání, která je nutné učinit elektronicky, či stanovení podobných dalších povinností bylo uvedeno v nějakém právním předpise.

Na uvedenou problematiku lze vztáhnout i námitky Ústavního soudu proti nepřezkoumatelnosti obsahu formuláře kontrolního hlášení.[54] Zákon předepisoval povinnost podat kontrolní hlášení na formuláři, jehož obsah ale sám nestanovil. Samotný obsah povinnosti tvrdit údaje správci daně tak vyplýval až z formuláře vydaného Ministerstvem financí. I když Ústavní soud shledal, že rozsah požadovaných údajů je ústavně konformní, vyslovil zároveň obavu, že tomu tak nemusí být v budoucnu vždy. Požadované údaje totiž nestanovoval právní předpis, ale formulář vydaný aktem *sui generis* Ministerstva financí, a tedy ani není dána pravomoc Ústavního soudu (či jiného soudu) tento akt přezkoumávat. To ale platí i pro akty, kterými se stanoví formát a struktura podání a další výše uvedené okruhy informací.

4 Závěr

Mám za to, že stávající praxe stanovování povinností aktem *sui generis*, který není právním předpisem, a který se pouze zveřejní způsobem umožňujícím dálkový přístup, není dlouhodobě udržitelná. Ozývají se proti ní jak daňové subjekty, tak se proti ní staví i judikatura. Určité okruhy informací by bylo možné bez větších problémů stanovit ve vyhlášce Ministerstva financí.

Mám však zároveň za to, že publikace ve formě vyhlášky není vhodná pro stanovení formátu a struktury podání, a to jak z důvodu jejich vnitřní stavby, tak z toho důvodu, že jde zásadně o technické, neprávní dokumenty. Tyto dokumenty jsou navíc často velmi podrobné a je otázkou, kde končí

53 Čl. 78 a čl. 80 odst. 3 ústavního zákona č. 1/1993 Sb., Ústava České republiky, ve znění pozdějších předpisů.

54 Nález Ústavního soudu ze dne 6. prosince 2016, sp. zn. Pl. ÚS 32/15.

stanovování povinností a kde začínají ryzí „technikálie". Tato hranice je velmi neostrá, zejména proto, že i v rámci technických detailů může být předepsáno uvádění nové povinné položky vyplývající z konkrétního technického řešení. Proto je bezpečnější nedělit tyto technické požadavky na tu část, kterou je ještě únosné vyhlásit ve vyhlášce a na zbytek, který by se stanovil jiným aktem a vyhlásil by se méně formálně. Naopak si proto myslím, že by bylo vhodné *de lege ferenda* zavést nový druh právního předpisu vydávaného správcem daně, zde jej nazývejme například *technický standard*. Ústava umožňuje vydávat podzákonné právní předpisy nejen vládě, ale i ministerstvům a jiným správním úřadům. Nestanoví pak, že takovýmto předpisem může být pouze nařízení vlády nebo vyhláška. Stejně tak nestanoví, že je musí vydávat pouze ústřední orgány státní správy. Zavedení technických standardů jako zvláštního druhu právních předpisů vydávaných správcem daně by tak nebylo v rozporu s ústavním pořádkem. Technické standardy by před svým vydáním mohly procházet připomínkovým řízením před odbornou veřejností, čímž by byl naplněn další požadavek Nejvyššího správního soudu obsažený v jeho judikatuře. Zejména by se však, na rozdíl od dnešního stavu, vyhlašovaly v odpovídajícím periodiku, ať by již šlo o Finanční zpravodaj nebo o zvláštní věstník technických standardů správců daně. Toto periodikum by pak mělo mít zákonné zakotvení tak, aby se odstranily nedostatky vytýkané výše Finančnímu zpravodaji, tedy to, že není řešena odpovědnost za jeho vydávání a že není uspokojivě vyřešeno jeho zpřístupňování a archivace. Toto řešení by podle mého názoru bylo jak v souladu s judikatorními požadavky, protože by se tím umožnil soudní přezkum technických standardů, tak by jejich vydávání nevedlo k zaplevelování Sbírky zákonů rozsáhlými neprávními texty. Konečně by pak mohlo odstranit právní nejistotu plynoucí z toho, že se dnes mohou požadavky na formát a strukturu změnit nečekaně doslova ze dne na den.

Literature

ŠIMEK, Karel. § 49 Doručování veřejnou vyhláškou. In: BAXA, Josef, Ondřej DRÁB, Lenka KANIOVÁ, Petr LAVICKÝ, Alena SCHILLEROVÁ, Karel ŠIMEK a Marie ŽIŠKOVÁ. *Daňový řád: Komentář* [Systém ASPI]. Wolters Kluwer [cit. 12. 1. 2018]. ASPI_ID KO280_2009CZ. Dostupné v Systému ASPI. ISSN 2336-517X.

HRABÁK, Jan a Tomáš NAHODIL. § 26 Úřední deska. In: HRABÁK, Jan a Tomáš NAHODIL. *Správní řád: Výkladové poznámky* [Systém ASPI]. Wolters Kluwer [cit. 12. 1. 2018]. ASPI_ID KO500_2004CZ. Dostupné v Systému ASPI. ISSN 2336-517X.

TULÁČEK, Michal. Elektronická dražba podle daňového řádu. *Daně a finance*. 2017, roč. 25, č. 4, s. 33-40. ISSN 1801-6006.

PETERKA, Jiří. Co nabízí Internet?: Služby Internetu. In: *eArchiv.cz: Archiv článků a přednášek Jiřího Peterky* [online]. 1997 [cit. 12. 01. 2018]. Dostupné z: http://www.earchiv.cz/a704t200/a704t204.php3

BROOKSHEAR, J. Glenn, David T. SMITH a Dennis BRYLOW. *Informatika*. Brno: Computer Press, 2013. ISBN 978-80-251-3805-2.

Vládní návrh zákonného opatření Senátu o změně daňových zákonů v souvislosti s rekodifikací soukromého práva a o změně některých zákonů Senátní tisk 184, 9. funkční období.

Důvodová zpráva k vládnímu návrhu zákona, kterým se mění zákon č. 164/2013 Sb., o mezinárodní spolupráci při správě daní a o změně dalších souvisejících zákonů, ve znění pozdějších předpisů Sněmovní tisk 999/0, 7. volební období.

Ústavní zákon č. 1/1993 Sb., Ústava České republiky, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 499/2004 Sb., o archivnictví a spisové službě a o změně některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů.

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

Zákon č. 111/2009 Sb., o základních registrech, ve znění pozdějších předpisů.

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

Zákon č. 164/2013 Sb., o mezinárodní spolupráci při správě daní a o změně dalších souvisejících zákonů, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 305/2017 Sb., kterým se mění zákon č. 164/2013 Sb., o mezinárodní spolupráci při správě daní a o změně dalších souvisejících zákonů, ve znění pozdějších předpisů.

Nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) ze dne 23. července 2014 č. 910/2014 o elektronické identifikaci a službách vytvářejících důvěru pro elektronické transakce na vnitřním trhu a o zrušení směrnice 1999/93/ES.

Nařízení Rady (EU) č. 216/2013 ze dne 7. března 2013 o elektronickém vydávání Úředního věstníku Evropské unie.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. ledna 2018, č. j. 2Afs 25/2015-38.

Nález Ústavního soudu ze dne 6. prosince 2016, sp. zn. Pl. ÚS 32/15.

Contact – e-mail

michal@tulacek.eu

Vis Maior in the International Sales Contracts

Barna Bence Wellmann

Faculty of Law and Political Sciences, Széchenyi István University, Hungary

Abstract

In the center of the research is basically the paragraph (1) of article 79 of the Vienna Convention, which article is about the unforeseeable and unavoidable obstacles, and its effects in breach of international sales contracts. The main legal effect of 'vis maior' is, that it could exempt from the liability of breach of international sales contract, if the conditions stated by the legislature are set. The main question of the examined problem is: Is it possible to set up such categories, which can surely show us in advance the content of the judgement, that the acting court how will evaluate the referred obstacles? Will it deny the argument based on the force majeure; or in the contrary: will it accept the alleged circumstances, and exempt the defendant from the breach of contract?

Keywords

Force Majeure; Breach of the Contract; Exemption Under Liability.

1 Introduction[1]

Nowadays we face new challenges both in domestic and cross-border sales contracts. The newscasts are filled with events that can substantially influence the performance of a contract. As an example, we can remember on the extremely intense hurricane period in the North and Central American continent during 2017, which storms were more devastating than ever before. Or just think of the unexpected money market operation of the Swiss National Bank in 2015, which, when resolving the exchange rate gap,

1 The work was created in commission of the National University of Public Service under the priority project KÖFOP-2.1.2-VEKOP-15-2016-00001 titled „Public Service Development Establishing Good Governance" in the „Az állam gazdasági szerepvállalásának hatásvizsgálata egyes ágazatokban" Projekt.

has triggered such a global economic process that is uncomfortable with the Hungarian economy.[2] The Hungarian currency, the Forint, suddenly lost a lot of its value against the Swiss franc, which is understandably caused financial problems to many households, businesses, or even to major financial service providers too. Such circumstances may easily create those kinds of obstacles, which may render the contractual obligations of a party to the contract of sale disproportionately worse or, where appropriate, render them impossible.

The focus of my study is on the paragraphs (1)–(3) of Article 79 of the United Nations Convention on Contracts for the International Sale of Goods, hereinafter referred to as "CISG". These paragraphs are stating the following:

„(1) A party is not liable for a failure to perform any of its obligations if he proves that the failure was due to an impediment beyond his control and that he could not reasonably be expected to have taken the impediment into account at the time of the conclusion of the contract or to have avoided or overcome it or its consequences.

(2) If the party's failure is due to the failure by a third person whom he has engaged to perform the whole or a part of the contract, that party is exempt from liability only if:

(a) He is exempt under the preceding paragraph; and

(b) The person whom he has so engaged would be so exempt if the provisions of that paragraph were applied to him.

(3) The exemption provided by this article has effect for the period during which the impediment exists." [3]

While examining this topic, therefore, the question may arise: Is it possible to set up such categories, which can surely show us in advance the content of the judgement, that the acting court how will evaluate the referred

2 See more: GLAVANITS Judit and László MILASSIN. Anlegerschutz am Ungarischen Kapitalmarkt In: WELSER (szerk.). *Haftung bei Wertpapierveräusserung: Ausgewählte Fragen zu Rechtsnatur der Veräusserung, Anlegerschutz, Prospekthaftung und Verjährung nach dem Recht der CEE-Staaten*. Wien: Manzsche Verlag, 2017, pp. 129–142.

3 Http://www.uncitral.org/pdf/english/texts/sales/cisg/V1056997-CISG-e-book.pdf [cit. 19. 10. 2017].

obstacles? Will it deny the argument based on the force majeure; or in the contrary: will it accept the alleged circumstances, and exempt the defendant from the breach of contract?[4]

2 The meaning of force majeure

Force majeure circumstances are that kind of objection-inducing reasons, which are „extraordinary, exceptional and unforeseeable, unavoidable, unmanageable, uncontrollable external circumstances and events that are not part of the normal business risk of a party referring to force majeure."[5] This definition contains all the key concepts that give the specific exemption nature of this legal institution. Thus, it can be concluded from the foregoing that the three conditions, the three conjunctive circumstances, the coexistence of which can result the failing party's discharge, are as follows:

1. The obstacle must arise outside the party's control;
2. This obstacle shall not be foreseeable at the moment of conclusion of the contract; as well as
3. From the breaching party shall not reasonably be expected to avoid such a circumstance or to overcome the consequences.

Those three conditions may be matched by the conceptual requirements of force majeure, so it is by no means coincidental that Article 79 (1) CISG is also called as force majeure clause. This exemption reference also includes the general civil law rule, that that party must demonstrate the existence of the exempting circumstances, that is interested in of be exempted from liability for breach of contract. However, deciding whether or not these circumstances are actually sufficient for the exemption is clearly entrusted to judicial consideration.[6]

---

4 For more information about the Hungarian judicial practice, see: GLAVANITS Judit. A Bécsi Egyezmény magyar és nemzetközi joggyakorlata – kérdések és kétségek között. In: GLAVANITS, Judit (szerk.). *A nemzetközi adásvételi szerződések joggyakorlatának aktuális kérdései,* Győr: Széchenyi István Egyetem Deák Ferenc Állam- és Jogtudományi Kar, 2017, p. 15.

5 The vis maior code of the Hungarian Chamber of Commerce and Industry [cit. 27. 10. 2017]. Available at: http://www.mkik.hu/hu/letoltes/3605/e38a5

6 WELLMANN György (szerk.). *Kötelmi jog – Első és Második Rész.* Az új Ptk. magyarázata V/VI., HVG-ORAC Lap-és Könyvkiadó Kft., Budapest, 2014, p. 276.

The circumstance outside the control of a party can be determined as, that basically every circumstance falls within the scope of the party's control, that he can have a substantial effect on them by his own actions. This is most often, but not necessarily some kind of natural disasters, however, circumstances that can be attributed to human actions, such as the so-called political-social events, wars and revolutions may also be considered outside the scope of control. Some governmental measures, which are usually trade-related decisions, such as import or export bans and embargoes, but some kind of serious malfunctions at industrial facilities or radical changes in the global economic market that make the contractual performance virtually impossible are also included here.[7]

The second condition, which must be established in relation to breach of contract, is the lack of the foreseeability of the obstacle. To sum up, this requirement therefore means, that the circumstance that later made the fulfilment of the contractual obligation impossible, have to be unforeseeable at the time of the conclusion of the agreement. However, it is a difficulty that this condition should be applied objectively, but anyhow, if the debtor have known or should have been aware of the existence of the obstacle at the time the contract was concluded, it would have been obliged to draw the attention of the other party.[8] In this respect, therefore, there is a parallel to the requirement of good faith in civil law.[9]

The last requirement or condition is "the absence of expectations". This condition requires by the breaching party, that he shall not reasonably be expected to avoid the obstacle or to overcome its consequences. As can be seen from this definition, this is basically a subjective circumstance, where the legislature takes into account, whether or not the obstruction was to be avoided by the defendant. Of course, this condition must be met at the moment of breach of the contract.[10]

---

7 FUGLINSZKY, Ádám. *Kártérítési jog*. Budapest: HVG-ORAC Lap-és Könyvkiadó Kft., 2015, pp. 112–113.

8 SÁNDOR Tamás. *A nemzetközi adásvétel*. Budapest: Napra-forgó kiadó, 1990, p. 298.

9 For the interpretation of Article 25, see also: GLAVANITS Judit and Diána RÁCZ. Szerződésszegő magatartások a Bécsi Vételi Egyezményben és az új Ptk-ban. *Külgazdaság Jogi Melléklete*, 2014, no. 5-6, szám, pp. 39–60.

10 FUGLINSZKY, Ádám. *Kártérítési jog*. Budapest: HVG-ORAC Lap-és Könyvkiadó Kft., 2015, 116. p.

3 The Case Law of the CISG

Unforeseen circumstances are likely to be one of the major problems that may be faced by international parties, particularly in permanent legal relations. However, the above mentioned facts and the provisions of the article are would merely be empty clauses and theoretical considerations if the case law of the Vienna Convention was not behind them. Although, like the continental legal system, there is no case law system related to CISG, the unique judgements have a paramount importance in making subsequent decisions.

3.1 Power of Nature

In cases related breaches of contract due to natural disasters, the centre of the dispute is most likely to be a question of meeting the obligation to reduce the level of damages. The category of natural disasters for the first sight is could be seen as an absolute exemption category, since weather conditions and elemental disasters, alongside to the level of our current technical development, are generally considered as outside of the control.[11] Ordinary people are tend to think about these circumstances as a synonym for force majeure. However, this idea is not only denied by the other exempting categories, but also specific domestic law rules relating to natural disasters could be set against with this belief. A good example for this radically different domestic regulation is New Zealand, where earthquakes are inherent to the country's natural features and they are rather common phenomenon. This means, that these obstacles and the caused damages should be included in the wider category of business risk. On that basis, the court dismissed the claim for exemption based on such a circumstance in the referred case.[12]

In the case No. 8790 of 2000. according to the contract of the parties, the buyer was to supply the seller with various equipment and materials and the seller was to deliver the buyer 440 tons of processed food in periodic

11 See more e.g.: DECLERCQ, P. J. M. Modern Analysis of the Legal Effect of Force Majeure Clauses in Situations of Commercial Impracticability. *Journal of Law and Commerce*, 1995, Vol 15, pp. 213–255; or KATSIVELA, Marel. Contracts. Force Majeure Concept or Force Majeure Clauses? *Uniform Law Review*, 2007, no. 1, p. 105.

12 Case No. N.Z.L.R. 873., *Hawke's Bay Electric-Power Board v. Thomas Borthwick & Sons (Australia) Ltd.* (1933).

shipments. Due to drought and a diminution in the supply of needed raw materials, the seller could not fulfil it's contractual obligations, and because of this circumstance the buyer failed to pay and it even claimed that the quality of the products were poor. A dispute arose between the parties, where the arbitrator held that the seller due to force majeure was entitled to suspend the deliveries of the products. It was noted too, that the seller had provided the buyer with a certificate which proved that the climatic conditions beyond the seller's control prevented it from fulfilling its obligations under the contract, which means the seller was exempted under the liability of breach of the contract and even the bother party was therefore not justified in its non-payment of the purchase price of the already delivered products.

In the CLOUT Case 1497.[13] a contract was concluded between a Belgian seller and a Spanish buyer. The cause of the dispute was that the buyer's refusal, due to a fire at its premises, to receive more goods and to pay the corresponding price, on the ground that the said fire constituted a force majeure circumstance which results an exemption from the liability for non-performance. The seller, not accepting the buyer's refusal to perform that which had been agreed, demanded payment for the products, including those that, following the fire, it had not wished to receive. As a result of a series of judgements, the Courts decisions can be summarized as the fire at the buyer's premises constituted an event that impeded the performance of the buyer's obligations, in the meaning of article 79 of the Convention. But on the other hand, the debtor had to pay the prices of the products already delivered.

3.2 Changes of the global economic environment

Undoubtedly, the significant changes in economic conditions and changes in global monetary and market conditions are also important in the fulfilment of the international trade agreements. It is really important for the parties of the international sales contracts, that what the state of the financial sector is, what the size and solvency of the outlets market, how flexible

13 Case No. 271/2014 [JUR\2014\187171].

the legal regulations affecting the performance of the contract etc. In order to summarize the above cases I created the so called "changes of the global economic environment" category.

In the next dispute[14] a Chinese buyer contracted to purchase alumina from a Hong Kong seller. The seller alleged that buyer breached the contract by failing to issue the required letters of credit (L/Cs), and as a result, the seller had to resell the goods at reduced prices.[15] The seller claimed the loss caused by the buyer's breach. The buyer, in its defence claimed, that it was unable to issue the L/Cs due to a change of regulations and a restriction of alumina imports to China, which means, it should be exempted from liability. The tribunal denied the claims of the debtor, noting that the new regulation of alumina imports to China did not fully prohibit this kind of economic activity. Therefore, this regulation did not render the buyer unable to perform its duty under the contract: it could still have taken delivery of the goods. In its judgement, the tribunal ruled that, the seller was entitled to avoid the contract and claim for damages, including the loss of anticipated profits.

In the Case No. 255/1994. the dispute between the Russian seller and the German buyer arose from the grounds of the buyer's claim that, owing to the lack of demand for the goods delivered, it had asked for deliveries to be discontinued did not constitute grounds for underpayment for the goods supplied. The buyer argued that since supply had exceeded demand for this type of goods on the Western European market, buyer requested to stop the shipments of the goods, but anyhow, this cannot serve as a ground for buyer not to pay for the goods delivered. For the above reasons and pursuant to the terms of the contracts the Court has reached the conclusion that the buyer is obligated to pay to the seller the sums, which are the unpaid price of the goods under the contracts.

14 Case No. CISG/2003/10.

15 See more: CISG-AC Opinion No. 9, Consequences of Avoidance of the Contract, Rapporteur: Professor Michael Bridge, London School of Economics, London, United Kingdom. Adopted by the CISG-AC following its 12th meeting in Tokyo, Japan on 15 November 2008.

3.3 Liability for third parties' actions

It is necessary to note, that in the international sales contracts often affects non-parties too. With respect to these persons, most commentators[16] make three categories of subject: 1) persons in employment or other relationship with the contractor (e.g. employees); 2) those, who provide or implement a precondition of fulfilling a contractual obligation (e.g. manufacturer or supplier); and finally 3) those who are required to fulfil the whole or just a part of the contract, as described in Article 79 (2) CISG.[17]

In the following dispute[18] an English buyer and a German seller, concluded a contract for the supply of iron-molybdenum from China. The goods were never delivered to the buyer, as the seller did not itself receive them from its own supplier. Pursuant to this obstacle, the buyer had to buy the required iron-molybdenum from an other party and thus it sued the seller for the difference between the price paid and the price under the contract. The court held that the seller was not exempt from liability, neither under a force majeure clause of the contract, nor under Article 79 (1) of the CISG. Since the debtor has contracted them at his own discretion, it has to assume responsibility for its partners, which means, that the seller bears the risks of receiving the goods from its own supplier. Only if these kind of goods were no. longer available on the global market would the seller be exempted from liability.

In the CLOUT Case No. 861/1997, the Swiss buyer and the Chinese seller signed a sale contract for the supply of aluminium oxide. Under the contract, the payment was to be made by irrevocable letters of credit (L/C) issued by the buyer, while the delivery of the goods had to be completed in three instalments. Due to problems with the bank, the buyer did not issue the first L/C, so the seller therefore resold the first instalment to another company. It then went on to purchase aluminium oxide for the second instalment. However, the buyer failed again to issue an L/C, so the seller was forced to resell the current portion of the goods too and at the same

16 See: ENDERLEIN, Fritz and Dietrich MASKOW. *International Sales Law: United Nations Convention on Contracts for the International Sale of Goods*. Oceana Publications, 1992.

17 LIU, Chengwei. *Force Majeure - Perspectives from the CISG, UNIDROIT Principles, PECL and Case Law*. 2nd edition: Case annotated., Pace Law School, 2005.

18 Case No. 1 U 167/95.

time, he initiated arbitration proceedings to enforce his claims. Referring to article 79 CISG, the buyer argued that the bank's refusal to issue the L/C was beyond its control and therefore it could not be held responsible. The arbitral tribunal found that the rejection of the bank's L/C was due to the buyer's previous, failed business transactions. The rejection of the bank was therefore clearly foreseeable and there was no. force majeure circumstance.

In the Case No. 152/1996.[19], the buyer, a Russian company transferred a pre-determined sum of roubles for the seller, a German company to an account specified by the seller at a Russian bank as prepayment for the goods to be delivered. The dispute arose from that circumstance, that the seller did not deliver the goods, on the grounds that it had not received the pre-determined sum of money transferred to its account by the buyer. This failure was due owing to the bankruptcy of the bank which held the account and the consequent freezing of the account. According to the seller, these circumstances constituted force majeure obstacle, releasing it from liability for non-performance of its obligations under the contract. The buyer provided proof that it had prepaid the value of the goods in full, submitting a copy of the authorization for payment. The seller acknowledged the transfer of the sum and did not dispute the fact that it had not fulfilled its obligation of delivery to the buyer of the goods which had been paid for. The tribunal did not accept the buyer's claim that the bank's bankruptcy constituted a force majeure circumstance, releasing it from liability for non-performance of the contract, since those circumstances had no. direct effects on the non-delivery of the goods. As far as the buyer had performed its obligations, the tribunal allowed the buyer's claim.

3.4 Regulatory changes affecting foreign trade

Except the obstacles, set by the international treaties and by the customary norms of international law, in the cases, where the contracting party is the state itself, or even in those cases, where the state is unilaterally constitutes obligations to itself, it can not refer to the constraints and obstacles created by the domestic law, as an unavoidable force majeure circumstance. However, in connection with the judicial practice related to the changes

19 CLOUT Case No. 466.

of the domestic regulations, it is necessary to examine all underlying circumstances, which could be the background of the governmental regulatory aspirations. To give a well-grounded decision, the tribunal have to examine the nature of the economic decisions and objectives behind the changes and to decide, whether under the new conditions it is actually impossible to fulfil the contractual obligations or, on the contrary, this is only apparent, and the fulfilment is in fact only got more difficult, so there's only hardship in the case.[20]

The subject of the following case[21] was that a Swiss buyer commenced an arbitration against a Ukrainian seller for a breach of contractual obligations to supply corn. According to its contractual obligation, the seller should have deliver the corn in five shipments. In conformity with the contract the seller supplied the first shipment, but after that it failed to deliver the remaining four shipments. Pursuant to the seller's defenses, this breach was due to a change in domestic legislation that made it impossible to obtain the license needed to export corn. In it's judgement, having examined the provisions of the contract and the regulations, the tribunal concluded, that the failure of delivery the remaining four shipments of corn was due to a force majeure circumstance as envisaged, in any case, both in the contract and Article 79 CISG, so the seller was exempted under the liability.

The last case[22] was solved by the Arbitration Court of the Hungarian Chamber of Commerce and Industry. A Yugoslav company as the seller, exported caviar to a Hungarian company, but the buyer failed to pay for the delivered products after the delivery. The seller asked the buyer to pay the price to four beneficiaries. According to their agreement, the buyer attempted twice to pay and gave orders to its bank to effect payment to the Cyprus beneficiaries, but failed as the payments were not effected due to the UN sanctions against Yugoslavia. On December 26, 1994, a new creditor paid to earlier creditors the amount of the price of the caviar delivered.

20 See more: RIMKE, Joern. Force majeure and hardship: Application in international trade practice with specific regard to the CISG and the UNIDROIT Principles of International Commercial Contracts. In: PACE INTERNATIONAL LAW REVIEW (szerk.). *Pace Review of the Convention on Contracts for the International Sale of Goods*. Kluwer, 1999–2000, pp. 197–243.

21 Ukraine 23 January 2012 Arbitration proceeding; Case no. 218y/2011.

22 Case No. Vb/96074.

According to the Hungarian company's defense, the UN sanctions prevented the payment, but even after the UN sanctions were lifted, it did not fulfiled its obligations. According to the buyer, the caviar was about to be re-exported, so it's responsibility extended only to the protection of the goods which was met securing and payment of temporary cold storage. In his decision, the Court of Arbitration took into account the agreement is dated to May 21, 1992, and the Article 53 of the CISG foresees, that the buyer must pay the price for the goods and take delivery of them as required. As a result, the Court of Arbitration concluded that the damage caused by force majeure has to be borne by the party, where the risk is at the moment when the force majeure circumstance occurs. According to the judgement of the Court, the buyer became responsible for the goods before the UN sanctions became effective in Hungary, since they became effective on June 3, 1992. Pursuant to the Purchase Agreement of May 21, 1992, the Hungarian company was supposed to pay a down-payment, while the remaining amount was due „within two weeks after delivery". This means that the buyer could have and should have paid at a date when payment was possible.

4 Conclusion

In my research I analysed most of the cases connected with international sales contract breaches caused by impediments beyond control. As a result, I found that it is not possible to set up such categories, which can surely show us in advance the content of the judgement, that the acting court how will evaluate the referred obstacles. The decision and of course the evaluation of the court depends on every circumstances of every single case. But there's a possibility of creating such categories, that could give us guidelines to determine approximately how the acting court will decide.

There is a positive side, which contains those obstacles that are potentially can result an exemption from the liability of breach of the contract. We can put three main obstacles into this category, namely

The obstacles and impediments created by natural forces and disasters (e.g. floods, droughts, conflagrations etc.), except in case of a radically different domestic law.

The second one is the change in the domestic regulations, but only in the cases where the debtor is not a state-owned enterprise or the state itself. In most cases the change of the regulation is quite foreseeable, as long as its normally adjusts to changes in social needs and economical environment. But the exact content and the obstacles made by the new law, can't be foreseen, so this can't be assessed against the debtor.

Thirdly, the embargo imposed on the state of the eligible party is clearly to be included here, as such an international law decision virtually completely excludes the possibility of performing an international sales contract towards this country's market

On the other hand, there's the negative side. In these cases, the acting court will likely reject the facts cited, affected the following circumstances:

The case of breaches of contract due to those obstacles, where the debtor's financial institution is experiencing financial problems, since almost all of the referred obstacles in connection with banks has been rejected by the courts. The most extreme example of this is that even the bankruptcy of a financial institution can not justify the release.

Secondly, and in connection with the preceding point, the case of breaches caused by third parties, in particular the suppliers, since the debtor has contracted them at his own discretion, it has to assume responsibility for it's partners.

If the state itself or a state-owned company is the obligated party, it is virtually impossible to exonerate its liability when it grounds its exemption claims on the basis of internal legal obstacles falling within its competence. The reason for this is very trivial as long as it is logical that the state can not rely on the obstacles created by the law it has created under its own powers. Because the only one who can break these obstacles is the state itself.

In other cases, this categorization is not really possible, as in the case of obstacles other than the above, the case-law is explicitly case-specific. However, it must be noticed, that the final and right decision is always reached after examining the substance of the case. This includes all the

relevant circumstances, which means that there are no. two identical case, every case is different, so it is possible to decide about the exemption only on the basis of an individual assessment of all the circumstances of the case.

In my point of view, this topic is getting more and more significant in everyday life, because as we look around in the world, we can see radical climate changes or financial and economical crises everywhere. So, I think we should prepare to that those times will come, when there's going to be a big risk in the fulfilment of every sales contract. To be prepared, It would therefore be expedient to create a consensual, universally applicable conceptual and content-based framework for global trade law in these cases, which would facilitate certification of legitimate conduct and the predictability of procedures.

Literature

DECLERCQ, P. J. M. Modern Analysis of the Legal Effect of Force Majeure Clauses in Situations of Commercial Impracticability. *Journal of Law and Commerce*, 1995, Vol 15, pp. 213–255.

ENDERLEIN, Fritz and Dietrich MASKOW. *International Sales Law: United Nations Convention on Contracts for the International Sale of Goods.* Oceana Publications, 1992. Available at: http://www.cisg.law.pace.edu/cisg/biblio/enderlein.html#art79

FUGLINSZKY, Ádám. *Kártérítési jog.* Budapest: HVG-ORAC Lap-és Könyvkiadó Kft., 2015.

GLAVANITS Judit and László MILASSIN. Anlegerschutz am Ungarischen Kapitalmarkt In: WELSER (szerk.). *Haftung bei Wertpapierveräusserung: Ausgewählte Fragen zu Rechtsnatur der Veräusserung, Anlegerschutz, Prospekthaftung und Verjährung nach dem Recht der CEE-Staaten.* Wien: Manzsche Verlag, 2017, pp. 129–142.

GLAVANITS Judit. A Bécsi Egyezmény magyar és nemzetközi joggyakorlata – kérdések és kétségek között. In: GLAVANITS, Judit (szerk.). *A nemzetközi adásvételi szerződések joggyakorlatának aktuális kérdései,* Győr: Széchenyi István Egyetem Deák Ferenc Állam- és Jogtudományi Kar, 2017, pp. 7–26.

GLAVANITS Judit and Diána RÁCZ. Szerződésszegő magatartások a Bécsi Vételi Egyezményben és az új Ptk-ban. *Külgazdaság Jogi Melléklete*, 2014, no. 5-6, szám, pp. 39–60.

KATSIVELA, Marel. Contracts. Force Majeure Concept or Force Majeure Clauses? *Uniform Law Review*, 2007, no. 1, pp. 101–119.

LIU, Chengwei. *Force Majeure - Perspectives from the CISG, UNIDROIT Principles, PECL and Case Law*. 2nd edition: Case annotated., Pace Law School, 2005. Available at: http://www.cisg.law.pace.edu/cisg/biblio/liu6.html

RIMKE, Joern. Force majeure and hardship: Application in international trade practice with specific regard to the CISG and the UNIDROIT Principles of International Commercial Contracts. In: PACE INTERNATIONAL LAW REVIEW (szerk.). *Pace Review of the Convention on Contracts for the International Sale of Goods*. Kluwer, 1999–2000, pp. 197–243.

SÁNDOR Tamás. *A nemzetközi adásvétel*. Budapest: Napra-forgó kiadó, 1990.

WELLMANN György (szerk.). *Kötelmi jog – Első és Második Rész*. Az új Ptk. magyarázata V/VI., HVG-ORAC Lap-és Könyvkiadó Kft., Budapest, 2014.

Contact – e-mail

wellmannbarna@gmail.com

Participatory Budgeting under the Pressure of Fiscal Austerity in three Polish Cities

Urszula K. Zawadzka-Pąk, Ewa Lotko
Faculty of Law, University of Bialystok, Poland

Abstract

The aim of the paper is to analyse the consequences of the austerity policy in respect of the changes in significance of public values reflected in the practice of participatory budgeting (PB) in three Polish cities. The paper is based on the desk-research and the qualitative methods (online surveys and in-deep interviews). The presented research enables the rejection of the main research hypothesis according thereof the excessive attention of local governments paid to one public value (i.e. economy) has particularly negative consequences for the other public values significant for PB.

Keywords

Participatory budgeting; economy; public values; Poland.

1 Theoretical framework

Local governance that – in contrast to the previously dominant concept of local government – includes the citizens and the residents of local communities to decision-making process without limitation of their role (as so far the concept of local government) at most to the choosing their representatives in the local elections. Participatory budgeting (PB) is a part of the concept of public governance which assumes the citizens' participation in the decision--making process. This concept constitutes the extension of the New Public Management which began to dominate in the public administration in the eighties of the previous century as the result of the final collapse of belief in the effectiveness of the Weber's model of bureaucratic administration.

Nowadays, the citizens' activity is mainly limited to the participation in the elections. Using Tocquivile's[1] words each individual endures being bound,

1 DE TOCQUEVILLE, Alexis. *Democracy in America*. Indianapolis: Liberty Fund, Inc. Literature, 2010, 425 p.

because he sees that it is not a man or a class, but the citizens emerge for a moment from dependency in order to indicate their master, and return to it. There are many men today who accommodate themselves very easily to this type of compromise between administrative despotism and sovereignty of the people, and who think that they deliver that liberty. They will soon become incapable of properly exercising the great and sole privilege of voting remaining them. In consequence, contemporary societies are struggling with *a participation pathology* (i.e. the lack of citizens' conviction that participation can help to solve public problems) and with *a representation pathology* (i.e. the reduced citizens' sense of being represented by those they had elected).This dual pathology can be solved thanks to a *participation by invitation* appearing when public institution officially opens social dialogue and "admits" the presence of citizens in moments of public debate and decision-making[2].

All over the world, one of the most successfully implemented instrument of *participation by invitation* is *participatory budgeting,* PB, originating from Brazil. It means a year-long decision-making process through which citizens negotiate among themselves and with local government officials in organized meeting and then vote over the allocation of local spending[3]. The decisions taken in such a way are incorporated to the local budgets. The introduction of PB to the traditional local budgetary procedure reduces (but does not eliminate until covering all local government expenditures by BP) the discretional decisions of bureaucrats and officials about the allocation of public expenditures.

Even if there are some BP models, distinguished on the basis different practices observation[4], there is no standardized approach to PB as the instrument strengthening the local democracy. Damgaard and Lewis[5] argue

2 ALLEGRETTI, Joseph G. Paying Attention To The Participants' Perceptions in Order to Trigger A Virtuous Circle. In: *Hope For Democracy – 25 Years of Participatory Budgeting*. São Brás De Alportel: Nelson Dias (org), 2014, pp. 47-64.

3 WAMPLER, Brian. When Does Participatory Democracy Deepen the Quality of Democracy. *Comparative Politics*, 2008, Vol. 41, no. 1, pp. 61–81.

4 SINTOMER, Yves, Carsten HERZBERG and Anja ROCKE. Transnational Models of Citizen Participation: The Case of Participatory Budgeting. In: *Hope For Democracy – 25 Years of Participatory Budgeting*. São Brás De Alportel: Nelson Dias (org), 2014, pp. 28–46.

5 DAMGAARD, Bodil and Jenny M. LEWIS. Accountability and Citizen Participation. In: BOVENS, Mark, Robert E. GOODIN and Thomas SCHILLEMANS (eds.). *The Oxford Handbook of Public Accountability*. Oxford University Press, 2014, pp. 258–272.

that research should yield evidence about whether the citizens' participation is over-stretching the concept of accountability, or an essential step to take if the idea of citizen participation is to be taken seriously.

The existence of civil society is crucial to ensure the stabilization of the democracy and to limit the authoritarian aspirations. Murray[6] has noticed that the condition of formation of the tendril of the community and in consequence of the civil society is the real possibility and the need of filling functions by this community. The execution of some tasks or services by public institutions is the factor limiting citizens' involvement. For instance, existence of social assistance reduce the citizens' sense of accountability of helping people in need. Similarly, if the decisions at the local and central level are taken by politicians, the citizens do not see the need of participation in decision-making process. In consequence, the functions' centralization cause the atomization of modern, urban societies. However it does not means that this centralization is indispensably linked with the modernization process, it is rather results from the political choice[7]. The lack of tendrils' community weaken the civil society, essential guarantee for democracy. Thus, we would like that the citizens' active participation in PB was an significant "function" to fulfil, and in consequence an important instrument for shaping the civil society.

The public values are numerous and differently classified[8], at least some of them conflict in any attempts to achieve them, being incompatible and incommensurable[9]. Such conflict exists for instance between the effectiveness and the efficiency[10], or between the effectiveness and the moral claims[11]. As, using the words of Beck Jørgensen and Bozeman[12], *"There is no more important topic in Public Administration and Policy than public values",* in the paper

6 MURRAY, Charles. The Tendrils of Community. In: BOAZ, David (ed.). *The Libertarian Reader*. New York: The Free Press, 1998, p. 108–111.

7 MURRAY, op. cit.

8 HUBERTS, Leo. *The Integrity of Governance, What it is, What We Know, What is Done, and Where to Go*. London: Palgrave Macmillan, 2014, p. 229.

9 DE GRAAF, Gjalt The bright future of value pluralism in public administration. *Administration and Society*, 2015, Vol. 47, no. 9, pp. 1094–1102.

10 ROTHSTEIN, Bo and Jan TEORELL. What Is Quality of Government? A Theory of Impartial Government Institutions. *Governance,* 2008, Vol. 21, no. 2, pp. 165–190.

11 BEVIR, Mark. *Democratic governance*. Princeton and Oxford: Princeton University Press, 2010, 320 p.

12 JØRGENSEN Torben B. and Barry BOZEMAN. Public values: An inventory. *Administration & Society*, 2007, Vol. 39, no. 3, pp. 354–381.

we analyse the relations between the economy and the other public values significant for PB.

2 Methodology and Data

The aim of the paper is to analyse the consequences of the austerity policy in respect of the changes in significance of public values reflected in the practice of PB in Poland. The research question is to know how PB responds to the changing role of the local governments in Poland in the period of austerity. Is this instrument helping improving local governance during austerity times (allocating money for the citizens' needs) or rather suffering from the scarcity of resources (facing budget cuts and being used to legitimize austerity budgets' or even to justify the reduction of public expenditure)?

According to the main research hypothesis of the paper the excessive attention of local governments paid to one public value (i.e. economy) has particularly negative consequences for the other public values significant for PB. The main hypothesis will be verified using specific research hypothesis corresponding to particular public values, significant for development of PB (compare below).

The paper is based on multiple research methods. Apart the desk-research, the qualitative method was applied. Firstly, the online surveys containing six general open questions among Polish participants of PB and local administration were carried out (ca. 50 surveys returned). These surveys have enabled to determine those public values that seem to be significant for development of PB as instrument of enhancing the participatory democracy. This catalogue comprises: effectiveness, participation, transparency, democracy, dialogue, representativeness, fairness and justice, accountability, and innovation.

Second, twelve in-deep interviews were carried out in three Polish cities (Bialystok, Opole, and Wroclaw) with a municipal councillor and a high-level civil servant responsible for PB and twelve interviews with: the municipal (or districts) councillors, the high-level civil servants responsible for PB, the members of municipal teams for PB, and applicants for PB. The interviews lasted between one and two hours, were recorded and transcript. Each interview was analysed by two different persons in seeking the links between austerity measures (economy) and the other public values.

3 Participatory budgeting in Poland

The first PBs in Poland emerged in 2012, so already during the austerity times, thus the PB principles and the procedures were at least partially influenced by the pressure for economies (i.e. lack of stage of the discussion among the citizens that would bring more profound discussion about the local problems requiring financing). Table 1 presents the general characteristics of the analysed in the paper cities and their PB.

Table 1 General characteristic of the analysed cities and their PB

City	Bialystok	Opole	Wroclaw
Number of inhabitants (2017)	296 628	128 043	637 683
Ranking position by population (2017)	11	28	4
First PB Edition*	2014	2015	2013
Percentage of local budget destined for*:			
PB Edition 2014**	0.66%	0.31%	0.51%
PB Edition 2015	0.81%	0.31%	0.48%
PB Edition 2016	1.35%	0.36%	0.64%
PB Edition 2017	0.48%	0.28%	0.60%
Number of voters*** (in parentheses percentage of inhabitants) in:			
PB Edition 2015	48 960 (16.58%)	18 034 (15%)	153 366 (24.3%)
PB Edition 2016	50 191 (17%)	30 631 (25.6%)	168 278 (26.52%)
PB Edition 2017	26 323 (8.9%)	26 119 (22%)	104 884 (16.5%)

* Calculated on the basis of total amount of budget expenditure planned in a municipal budget acts.

** The year of PB Edition indicates a budgetary year for which funds of PB are inscribed in the municipal budget (voting for particular PB edition takes place in the previous year).

*** Particular cities decide themselves about the age of citizens entitled to vote in PB. In Opole and Wroclaw it is 16, in Bialystok there is no age restrictions. The percentage given in Table 1 were calculated in relation to number of all citizens registered in a city in a year of voting.

4 Impact of economy on public values significant for participatory budgeting

4.1 Moderated effectiveness of PB projects

The situation in Poland in the analysed cities is different, as the project chosen in PB are in principle on a regular basis executed, even if some delays in realization of PB projects take place. As funds for PB projects are guaranteed in local budget acts, the delays do not result in the lack of the financial resources but result mainly in the municipal bureaucratic procedures. The general obligation of finishing the PB project within one budgetary year, even if there are some exceptions, constitutes important factor motivating to the realization of PB project within one budgetary year.

However, the limited funds allocated to PB restrict in some sense the effectiveness of the realized projects as some of them need to be divided into several stages financed from several PB Editions. For instance it was a case of the investment project in Wroclaw comprising of several spheres for children, youngsters, seniors etc. Such division into stages make the PB projects' realization longer, especially taking into consideration the bureaucratic procedures as mentioned-above. On the other hand, the majority of chosen projects is executed, even if the preliminary costs, if underestimated by the citizens and not improved in time by the municipal officials, costs, are covered from the "traditional" local budget.

4.2 Reduction in funds for PB resulting in decrease in attendance (participation)

The social activity of the Poles indicates that they do not believe that the citizen can change a lot in public policies. The Polish history but also the current situation have shown that citizens are able to unify and organize well but only when something dangerous happens, when something needs to be blocked or opposed. As one of respondent said *"PB breaks the conviction that everything in politics has been already predetermined by public authorities. It offers to the citizens the feeling of power to decide on their own, although public money, as paid from taxes, and allows gradually to increase social activity of inhabitants of Polish cities"*. In PB procedure, the informal groups of inhabitants proposing a project has

a power to change the city, thus PB empower the citizens, even if, the society as a whole has limited sources destined to PB. However, as it results from Table 1. still only not important percentage of them is capable to scarify their free time to use the power of PB.

What is more, decrease in attendance in PB seems to be connected with the local economies. Par example, in Bialystok city the attendance in voting has lately decreased by half (from 17 % in 2016 PB Edition to 8.8 % in 2017 PB Edition) what at least partially should be explained by the reduction by more than half funds destined for that PB edition (from 1.35 % of the total expenditure planned in local budget act in 2016 PB Edition to 0.48% in 2017 PB Edition). This reduction get closer the PB funds of Bialystok to the average percentage of funds destined for PB in all regional capitals in 2015 that was 0.53 % of total local budget expenditures[13]. However, as one of the councillors said *"the economies if needed should be sought in PB funds only in extreme situations, especially that PB funds constitute small percentage of local budget as such decisions discourage the citizens to participate"*.

Even if, the economies influence on the participation, it is probable that the breach of other public values also results in decrease in attendance, as one of the citizens said that *"people would accept the need of economy if they knew that they are just and fair. However often the economies touch the most needed expenses, whereas the cases of wastefulness are visible"*

4.3 PB as a "dummy" of the participatory democracy?

As a Polish district councillor said *"some people think that PB is a dummy (understood as an imitation or likeness of used as a substitute) of the participatory democracy because it enable to decide only about part of local budget, about not important expenditure, whereas the most important decisions are taken elsewhere"*. This view is not shared by one of the municipal officials who argued that *"even if the PB participants would like more funds for PB, the officials do not see such need. The amount can*

13 KOŚCIUK Dominik, Justyna E. KULIKOWSKA-KULESZA, Urszula K. ZAWADZKA-PĄK and Ewa LOTKO. Budżet partycypacyjny jako instrument wspierania realizacji lokalnych zadań publicznych - analiza administracyjno–finansowa miast wojewódzkich. In: DOLNICKI, B. (ed.). *Sposoby realizacji zadań publicznych*. Warszawa: Wolters Kluwers, 2017, pp. 360–361.

be increased indefinitely but I really think that the citizens should give propositions and discuss about the smaller tasks, whereas the big investments tasks should be decided by the municipal council elected to this aim in the direct elections. It seems logic".

If PB in the Polish cities should be considered in terms of the illusion of participatory democracy, an another feature should be rather taken into consideration. The illusion may results from that *"PB became a plebiscite of projects, not the real way of building local community. So the idea of PB is no realization of investments, the idea is to build the civil society – that's the basic thing for it, and we've all forgotten about it"*. Another councillor has added that such *"a plebiscite has less common with the citizenship and more with voting in Eurovision (…) the basis problem is civic education, the education of being the mature citizen"*.

The lack of this education leads to the great difficulties in encouraging people to come personally and to discuss the citizens' needs and priorities. This is one of the reason why the PB procedure in the analysed cities (and in the vast majority of other Polish cities) does not provide the discussion meetings that have become symbol of PB in Brazil. On the other hand, one respondent expressed the idea that "*the local authorities do not organize such meeting because they do not want to share more power with the citizens; the dummy of participation is safer"*. Effectively, the discussion could provide solid arguments justifying the need of particular financial decisions, not always convergent with the local authorities' point of view. The discussion in frame of PB procedure in the analysed Polish cities unfortunately takes place only between the small groups of people supporting a project proposal and then between the officials and the applicant of the projects chosen to realization. Lack of wider discussions testifies about the illusion of participatory democracy in Poland what should not be explained however by the limited financial resources allocated to PB.

4.4 Transparency rather not endangered in the austerity times

Transparency of PB in the analysed Polish cities should be in principle assessed positively. The websites of particular cities comprise all needed information concerning PB procedure, deadlines, regulations, formulas, or even booklet with costs of particular public services facilitating proper preparation of a proposal for PB. The municipal websites also contain the

information on the different stages of projects implementation, in some cities also in form of transparent and interactive maps. Even if finding the information on some of these websites is more complicated than on the other ones, all the information is in general available. Moreover, the investments implemented from PB funds possess the information board about the source of financing.

Some citizens are complaining about the lack of sufficient promotional activities that would inform on the PB idea and encourage to participate much more people. However, the local authorities explain it by the limited financial funds for PB, that they prefer allocated for PB projects to realize as many projects as possible.

The situation is somewhat less clear from the point of view of the project' applicants who are interested in the future stages of their projects, and in particular the reasons for delays of starting of the realization of their projects. In majority of cases such delays are not due to lack of funds or bad intentions of the municipal officials but to the objective reasons such as the long lasting public procurement, the other bureaucratic procedures, or unforeseeable additional project costs.

4.5 The municipal officials wanting to decide instead of promote the dialog with (and among) the citizens

Especially in first Polish PB editions, the biggest objections of the applicants concerned the preliminary evaluation of projects that is made by local civil servants of different specializations. There is a common accord that the officials should control the costs calculation, the compliance with urban development plan, the ownership of landscape where the project is proposed to be built, however the citizens were against the officials' objections having the substantive grounds (as not necessarily needed or contrary to the city's undefined precisely priorities). For instance, in the analysed cities, the officials were against one more park in the district and the bus passes in the city. In this way they tried to deny the idea of PB thinking that they know better than the inhabitants what is really needed. However, as the increasing role in PB procedure is fulfilled by the PB teams composing of not only municipal officials but also the municipal councillors and members

of non-governmental organizations with voting right, the unjustified objections at least partially are rejected. However, as the financial sources, especially in times of austerity, are limited the attempts to reject projects that do not fulfil the basic needs of community still appear.

4.6 The general accessibility (representativeness) to PB projects not endangered

The local governments in Poland try to ensure representativeness of PB projects even disposing the scared funds for this initiatives. Thus, the local regulations in the majority of the Polish cities provide that the realized projects should be accessible for every inhabitant.

The initial problems of the general accessibility concerned mainly the PB projects built on the school grounds (e.g. educational playgrounds or gyms) as the pupils mobilised by the teachers can relatively easy gather a significant number of votes for their project. However, the local authorities rather effectively have been solved this problem, even if the means to achieve this aim are different. In Wroclaw a school director is obliged to make such infrastructure available, at least outside the school hours, for other citizens. That make the PB projects available not only for pupils, thus the representativeness of interests of all inhabitants even of scholar PB project is not in doubt. In turn, in Bialystok, the other solutions was introduced: the investments projects (the "hard" ones) located in the educational institutions cannot be any more proposed for PB.

Territorial representativeness of PB is the Polish cities is ensured by the division of PB projects for the city-wide projects and the district ones, by the introduction of ceiling limits for particular projects, or by the combination of these two solutions. Such actions are taken to ensure the chances of winning for more inhabitants, especially those who had not believed that their project can win or those who would like realise a small project, e.g. picnic or training. *"People proposing projects think rather about their own neighbourhood than about the general interest but it is not so bad because it is the starting point for thinking about the general interest"* as a local councillor explained. As one of the municipal officials said *"Especially the peripheral districts of a city are neglected, thus*

it is understandable that they try to get more money for their needs". The other officials has added that *"PB allows for a given district to make an investment that would not normally chances to be financed from the general local budget"*.

4.7 Abuses in voting danger for justice and fairness

In first editions of PB of some Polish cities, the participation seemed illusory because of abuses in voting procedure. To promote the idea of PB, apart the electronic vote (that still is generally less popular than the paper one) it is/was (depending on the city) possible to print voting cards, distribute them among friends or members of family, then put all voting cards gathered by one person into the ballot box located in different districts of the city within two or three (depending on the city) weeks of voting. All these solutions aim to encourage more inhabitants to take part.

However, the big organizations, especially schools, see PB as the way of financing their less or more basic needs, as they do not have other sources of financing. In consequence, they promote behaviours ethically dubious encouraging the pupils to gather the signatures not only in their families but also in their districts, knocking to unknown people living in their districts (in some schools, the classes that gathered the most votes were even gratified by e.g. the tickets to the cinema). Moreover, the inhabitants sometimes do not take the conscious and knowledge-based decisions, especially when they are voting for a particular project because somebody having exited from the church or entered to the local shop was asked to vote. It can be more difficult to refuse when somebody proposes you instead of signature a can of a tasty drink or when it is your doctor in local health centre. As such non-formalized procedures *"do not teach participation but rather manipulation"*, and moreover discourage other citizens, the honest ones, to engage in PB, some important changes in local regulations are being made. In some cities the paper voting has become similar to the elections in elections of public authorities (personal voting, sealed ballots). Also the online voting is developed or even totally replaced the traditional voting. In yet other cities the authorisation of ID number via SMS is required. All these modifications result, even if not without difficulties, in the transition from the illusion of participation to the modern ways of voting.

4.8 The perverse effect: empowering the representative bodies instead of progressive strengthening of the citizens' accountability

As it results from Table 1, among the analysed Polish cities, the lowest percentage of funds for PB every year is destined in Opole. In this city, 0.28 % of total expenditures was destined for 2017 PB Edition. The citizens would like to progressively increase funds for PB to achieve "the ideal" of 1% of the local expenditures. What is worrisome, instead of that, the city increasing the number of districts (from 9 to 29) decided to allocate them relatively important financial resources. Let's explain that in the Polish legal system, the subsidiary bodies of municipalities (the district councils) may but do not have to obtain funds for investments, the renovations or the current expenditures, as e.g. the organization of cultural activities for the district citizens. According to the preliminary calculations, the district councils will receive in 2018 ca. 0.42 % of the total local expenditure, thus more than total amount of PB for current year. Unfortunately these funds are not the citizens' decision but for the decision of the districts councillors. Some district councillors supporting this idea argued that some decisions of the citizens taken via PB were not responsible and contributed to waste of public money. We see here, the perverse effect as in the era of attempts of the strengthening the citizens' participation by PB, the wrong decisions taken in frame of BP procedure provide arguments for opponents of BP and supporters of strengthening the accountability and financial powers of the representative bodies, the districts ones, having much weaker electoral mandate than the municipal council (the attendance in elections of the Opole's municipal councillors in 2014 was 38.81%, whereas the attendance in district councillors' election in 2017, depending on the district was between 5.5 % and 20 %).

One of the respondents tried to explain this situation saying that *"the citizens would like that more money were destined for PB (at least 1 %), however Opole is specific as every district obtain additional money from local money, as well NGOs. Funds from these three sources return directly to citizens"*. However, the important difference between money transferred from the city's budget via PB and via the other

ways (the districts councils or NGOs) consists in the possibility of real decision making and in consequence the accountability of citizens only in the first case.

This difference is especially visible in the Polish PB terminology, where two terms for "participatory budgeting" are used: the first one is the exact translation of PB, the second one is "the civic budgeting". Even if the question of name may seem secondary, the common use of the second one (that seems for majority of inhabitants much more easier not only to pronounce but also to understand, as they do not really know what the participation in public policies is) strengthen the way of thinking about the municipal (traditional) budget as about "the city's budget", whereas "the civic budget" remains the only one being for the real disposition of the citizens.

The citizens' accountability consists in co-deciding and taking better or worst decisions on the allocation of the public money. If a project realized from PB proves not to be useful, the citizens see the effect and the consequences of their decisions, and may learn for the future from their mistakes. If a PB project turns out to be an excellent idea, the inhabitants seeing or using it, see the effects as well and learn how to take the appropriate and accountable decisions. However, this process of becoming accountable for the decision on local money requires these money to co-decide and cannot concern the traditional local budget fully decided by the executive and representative bodies, even if it serves for the satisfaction of the citizens' need.

4.9 Cheap but innovative projects

The Participatory Budgeting for Youngsters is also organized in the Polish cities: in Wroclaw and Opole till 2014. It constitutes, not significant, but separated pool of resources for only "soft" projects that group of young citizens can use for the organization of a tour or a sport competition. For example it enabled to realize such projects as *the Children's Day by the river of Oder* or *Picnic for seniors from University of the Third Age,* the second one connected with lessons of rowing on dragon boats promoting the idea that physical activity can be safe. Participatory Budgeting for Youngsters is not expensive program but it fulfil important educational function teaching the participation and the citizenship not by theory but by practice.

Even if funds for PB in Polish cities are restricted, some innovative projects, in particular in ecology are realized. For instance, the "nestling islands" project financed from PB 2016 in Opole has won the nationwide competition "I live here" promoting the smart solutions in cities. Another innovative project in Opole's PB 2017 consists in getting rid of mosquitos (even if not dangerous but annoying in Poland) by building of birds houses in city. As the director of municipal department responsible for civic dialogue said *"a lot can be realized without money and, contrary to appearances, money does not constitute the most important problem and not the most important success because sometimes we can have a lot of money and spend it a little bit thoughtlessly, without social diagnosis or negotiations, or we can have quite a little and realize also fantastic things"*.

5 Conclusions

Even if the financial situation does not obliged the local authorities to suspend the PB procedure, however in some cities, as in Bialystok, the total amount of funds for PB was reduced by half, in other as in Opole, this amount being one of the lowest among the Polish cities has not been increased. The austerity measures do not facilitate in particular enhancing the accountability, fairness and justice. However, the most important problem of PB in the Polish cities results from its character of plebiscite limiting the PB to proposals submission and voting deprived of discussion, dialogue, and in consequence deeper transparency.

The opinion of a municipal councillor who said that *"malicious people say that PB is good instrument for bad financial situation of the city. A city cannot fulfil all needs so it propose PB, inhabitants get engaged so they have the illusory hope that maybe they achieve something in their neighbourhood"* confirms the importance of the issues investigated in this paper, as its aim was to analyse the consequences of the austerity policy and thus the economies for the changes in significance of the public values, i.e. effectiveness, participation, transparency, democracy, dialogue, representativeness, fairness and justice, accountability, and innovation reflected in the practice of BP in the Polish cities. The analysis have shown that despite the positive influence of PB on the strengthening of the local democracy in certain extend, more or less significant infringements of public values take place in functioning of PB.

Even if not all infringements of public values described in the paper are due to the need of the economy, the majority of them is the result of the austerity measures being a consequence of the financial crisis, but also existing fiscal restraints, and in consequence the failure to satisfy some of the basic needs of local communities. In consequence, the public value of the economy is difficulty commensurable with the other public values significant for development of PB. This should be taken into consideration during the reflection on the content of the legal provisions on PB, both the local and the central ones.[14]

Literature

ALLEGRETTI, Joseph G. Paying Attention To The Participants' Perceptions in Order to Trigger A Virtuous Circle. In: *Hope For Democracy – 25 Years of Participatory Budgeting*. São Brás De Alportel: Nelson Dias (org), 2014, pp. 47–64.

BEVIR, Mark. *Democratic governance*. Princeton and Oxford: Princeton University Press, 2010, 320 p.

DE GRAAF, Gjalt. The bright future of value pluralism in public administration. *Administration and Society*, 2015, Vol. 47, no. 9, pp. 1094–1102.

DE TOCQUEVILLE, Alexis. *Democracy in America*. Indianapolis: Liberty Fund, Inc. Literature, 2010, 425 p.

HUBERTS, Leo. *The Integrity of Governance, What it is, What We Know, What is Done, and Where to Go*. London: Palgrave Macmillan, 2014, p. 229.

JØRGENSEN Torben B. and Barry BOZEMAN. Public values: An inventory. *Administration & Society*, 2007, Vol. 39, no. 3, pp. 354–381.

KOŚCIUK Dominik, Justyna E. KULIKOWSKA-KULESZA, Urszula K. ZAWADZKA-PĄK and Ewa LOTKO. Budżet partycypacyjny jako instrument wspierania realizacji lokalnych zadań publicznych - analiza administracyjno–finansowa miast wojewódzkich. In: DOLNICKI, B. (ed.). *Sposoby realizacji zadań publicznych*. Warszawa: Wolters Kluwers, 2017, pp. 347–363.

14 The paper is financed by the Polish National Centre for Science, decision no. UMO-2014/15/D/HS5/02684.

MURRAY, Charles. The Tendrils of Community. In: BOAZ, David (ed.). *The Libertarian Reader*. New York: The Free Press, 1998, pp. 108–111.

ROTHSTEIN, Bo and Jan TEORELL. What Is Quality of Government? A Theory of Impartial Government Institutions. *Governance,* 2008, Vol. 21, no. 2, pp. 165–190.

DAMGAARD, Bodil and Jenny M. LEWIS. Accountability and Citizen Participation. In: BOVENS, Mark, Robert E. GOODIN and Thomas SCHILLEMANS (eds.). The Oxford Handbook of Public Accountability, Oxford University Press, 2014, pp. 258–272.

SINTOMER, Yves, Carsten HERZBERG and Anja ROCKE. Transnational Models of Citizen Participation: The Case of Participatory Budgeting. In: *Hope For Democracy – 25 Years of Participatory Budgeting*. São Brás De Alportel: Nelson Dias (org), 2014, pp. 28–46.

WAMPLER, Brian. When Does Participatory Democracy Deepen the Quality of Democracy. *Comparative Politics*, 2008, Vol. 41, no. 1, pp. 61–81.

Contact – e-mails:

u.zawadzka@uwb.edu.pl
ewa.lotko@uwb.edu.pl

Vědecká redakce MU
prof. Ing. Petr Dvořák, CSc.; PhDr. Jan Cacek, Ph.D.;
Mgr. Tereza Fojtová; Mgr. Michaela Hanousková;
prof. MUDr. Lydie Izakovičová Hollá, Ph.D.; doc. RNDr. Petr Holub, Ph.D.;
doc. Mgr. Jana Horáková, Ph.D.; doc. PhDr. Mgr. Tomáš Janík, Ph.D.;
doc. JUDr. Josef Kotásek, Ph.D.; prof. PhDr. Tomáš Kubíček, Ph.D.;
doc. RNDr. Jaromír Leichmann, Dr.; PhDr. Alena Mizerová;
doc. Ing. Petr Pirožek, Ph.D.; doc. RNDr. Lubomír Popelínský, Ph.D.;
Mgr. Kateřina Sedláčková, Ph.D.; doc. RNDr. Ondřej Slabý, Ph.D.;
prof. PhDr. Jiří Trávníček, M.A.; doc. PhDr. Martin Vaculík, Ph.D.

Ediční rada PrF MU
doc. JUDr. Josef Kotásek, Ph.D. (předseda);
prof. JUDr. Josef Bejček, CSc.; prof. JUDr. Jan Hurdík, DrSc.;
prof. JUDr. Věra Kalvodová, Dr.; prof. JUDr. Vladimír Kratochvíl, CSc.;
doc. JUDr. Petr Mrkývka, Ph.D.; doc. JUDr. Radim Polčák, Ph.D.;
prof. JUDr. Petr Průcha, CSc.; doc. JUDr. Markéta Selucká, Ph.D.

DNY PRÁVA 2017 – DAYS OF LAW 2017
Část III. – Stabilita a stabilizace podnikatelského prostředí

Eds.: JUDr. Dana Šramková, Ph.D., MBA,
JUDr. Michal Janovec, Ph.D., JUDr. Jiří Valdhans, Ph.D.

Vydala Masarykova univerzita, Žerotínovo nám. 617/9, 601 77 Brno

Spisy Právnické fakulty MU č. 614 (řada teoretická)

1. vydání, 2018

ISBN 978-80-210-8974-7