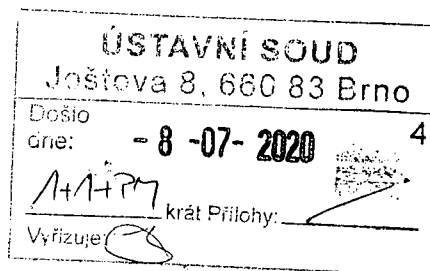




US20042091

Potvrzení o doručení dokumentu

Organizace: Ústavní soud



Základní údaje

Číslo podání: US CKDP 0009136/20

Odesílatel: Advokát Zdeněk Koudelka

Věc: Návrh na zrušení zákona skupiny poslanců (Benda)

Doručeno: 8. 7. 2020 20:13:30

K Rukám:

ID zprávy: DZ-115425

Do vlastních rukou: Ne

Email/DS: sjic8ry

Spisová značka:

SP. Zn. Odesílatele:

Nepředchází

Seznam validací

Výsledek	Soubor	Subjekt certifikátu	Vystavitel
Příloha je validní	200708-Návrh-na-zrušení-zákona-daňového.docx		
Příloha je validní	Plná-moc-advokáta-poslanci-Daně.pdf		
Neobsahuje žádné podpisy	Plná-moc-advokáta-poslanci-Daně.pdf		
Příloha je validní	Podpisová-listina-poslanců-Daně.pdf		
Neobsahuje žádné podpisy	Podpisová-listina-poslanců-Daně.pdf		
Podpis je platný	PrijataDZ.zfo	SERIALNUMBER=S91490, CN=Informační systém datových schránek - produkční prostředí, O=Ministerstvo vnitra České republiky [IČ 00007064], OID.2.5.4.97=NTRCZ-00007064, C=CZ	CN=PostSignum Qualified CA 3, O="Česká pošta, s.p. [IČ 47114983]", C=CZ

Advokát Doc. JUDr. Zdeněk Koudelka, Ph.D.

Adresa: Optátova 46, 637 00 Brno
mobil: 774 915 919, e-mail: advokat@zdenekkoudelka.cz, www.zdenekkoudelka.cz
IČO: 63389096, evidenční číslo advokátní komory 04176

8. 7. 2020

ÚSTAVNÍ SOUD	
Joštova 8, 660 83 Brno	
Došlo dne:	- 8 -07- 2020 4
_____ krát Přílohy: _____	
Vyřizuje:	

Ústavní soud
Joštova 8
660 83 Brno

Návrh na zrušení zákona
Žádost o přednostní projednání

Nepředchází

Navrhovatel: Skupina 41 poslanců
Sněmovní 4, 118 26 Praha

Za skupinu jedná poslanec Marek Benda, Truhlářská 9, 110 00 Praha
Zastoupen: Advokát Zdeněk Koudelka, Optátova 46, 637 00 Brno

Účastník řízení: 1. Poslanecká sněmovna Parlamentu
Sněmovní 4, 118 26 Praha

2. Senát Parlamentu
Valdštejnské n. 4, 118 01 Praha

Přílohy:

1. Podpisová listina poslanců 5x
2. Plná moc

A. Úvodní část

1. Předmět návrhu

1. Navrhovatel navrhuje zrušení zákona č. 364/2019 Sb., kterým se mění některé zákony v oblasti daní v souvislosti se zvyšováním příjmů veřejných rozpočtů, z důvodu procesních vad při přijímání zákona. I když je obvyklé, že v případě zákona měnícího jiný zákon ruší Ústavní soud jednotlivá změněná ustanovení v původním zákoně, nikoliv v novelizujícím zákoně, tak tento postup se užívá, jde-li o rozpor obsahu daných ustanovení s ústavním pořádkem. Zde se však neústavnost též spatřuje v procesu přijetí zákona č. 364/2019 Sb., nikoliv tedy jen z důvodu věcného.
2. Navrhovatel zde odkazuje na náleze Ústavního soudu č. 283/2005 Sb., který zrušil zákon č. 96/2005 Sb. (novela zákona o střetu zájmů) s účinky *ex tunc*, aniž by rušil jednotlivá novelizovaná ustanovení v zákoně č. 96/2005 Sb., o střetu zájmů ve znění zákona č. 96/2005 Sb. Důvodem tohoto odlišného a menšinového postupu Ústavního soudu ke zrušení novelizujícího zákona a ne novelizovaných ustanovení v původním zákoně bylo právě, že neústavnost byla spatřována v procesu přijetí zákona č. 96/2005 Sb. V důvěru v tento judikát a ve víře v požadavek předvídatelnosti práva a princip právní jistoty navrhovatel navrhuje petit tak, jak Ústavní soud určil v roce 2005.
3. Dále navrhovatel navrhuje i z důvodu věcného rozporu s ústavním pořádkem zrušení některých ustanovení novelizovaných částí zákonů s tím, že i na tato ustanovení se kromě věcného rozporu s ústavním pořádkem uplatňuje procesní vada přijímání novelizujícího zákona č. 364/2019 Sb.

2. Obživení právního předpisu

4. Navrhovatel navrhuje zrušení zákona č. 364/2019 Sb., případně jeho vybraných ustanovení čl. III body 12, 13, 14 a 15 a čl. IV bod 3 části druhé a čl. V s účinkem obživení předchozí právní úpravy. Navrhovatel má za to, že jinak nelze zajistit odstranění neústavních důsledků nového zdanění rezerv v pojišťovnictví, neboť nejsou pochybnosti o ústavnosti předchozí právní úpravy a s ohledem na časové hledisko nelze očekávat, že by zákonodárce mohl na derogační náleze Ústavního soudu reagovat dostatečně rychle natolik, aby podle nové právní úpravy bylo možné postupovat již při plnění daňových povinností za rok 2020. Lze spíše tvrdit, že možnost včasné reakce zákonodárce je i přes jeho sebelepší vůli legislativně technicky vyloučena. Je současně nepřijatelné, aby v důsledku zrušení příslušných ustanovení novelizovaných zákonů ve znění napadeného zákona došlo k vytvoření legislativního vakua. Vzhledem k tomu nelze v daném případě postupovat jinak než tak, aby v důsledku derogačního nálezu Ústavního soudu došlo k „obživení“ – *rehabilitaci* – předchozí (tj. účinné k 31. 12. 2019), ústavně konformní právní úpravy. Ústavní soud přitom k tomuto opatření za svého působení již několikrát přikročil a dříve novelizované, resp. zrušené ustanovení zákona nechal zpětně „obživit“.¹
5. Právní věda² ani judikatura Ústavního soudu nemá jednotné stanovisko k věci. Lze přijmout argumenty, že byl-li zrušen právní předpis, měl by se právní stav od okamžiku vykonatelnosti nálezu Ústavního soudu vrátit do stavu před vydáním vadného právního předpisu. Tento přístup má oporu v tom, že v opačném případě daná oblast

¹ Srov. náleze Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 5/94 ze dne 30. 11. 1994, anebo náleze Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 2/02 ze dne 9. 3. 2004.

² ZDENĚK KOUDELKA: Obživení zrušeného právního předpisu. *Jurisprudence* 4/2013, ISSN 1802-2843, s. 8-14.

společenských vztahů zůstane bez právní regulace.³ Problematické je, pokud zrušený právní předpis jiný výslovně nerušil, ale pouze změnil jeho některá ustanovení. Pokud bychom přistoupili na to, že nové znění je zrušeno Ústavním soudem a původní se neobnovuje, může vzniklá mezera v právním předpisu z původního právního předpisu učinit nepoužitelný logický nesmysl. Zpětnou působnost nálezu Ústavního soudu lze připustit, pokud budeme považovat vyhlášené právní předpisy za akty, jejichž platnost je podmíněna ústavností a které mají pouhou presumpci správnosti (ústavnosti u zákonů a dále ještě zákonnosti u podzákonných právních předpisů). Bude-li následně autoritativně proklamována jejich vadnost a nepravost, tuto presumpci ztratí. Protože jde jen o vyvratitelnou domněnku, která byla vyvrácena, je možné účinky autoritativního rozhodnutí o nepravosti právního předpisu vztáhnout na předpis zpětně (*ex tunc*). V takovém případě nový právní předpis de iure neexistoval, tedy neměl žádné právní účinky zrušující či měnící předchozí právní předpisy. V takovém případě se však nejedná o obžिवnutí, ale jen nepřihlédnutí k něčemu, co *de iure* neexistovalo.

6. Československý ústavní soudce František Zikán ve své zpravodajské zprávě z 19. 5. 1938 ve věci ústavnosti zákona o změně zmocňovacích zákonů stál na stanovisku, že nález československého Ústavního soudu je deklaratorním aktem o platnosti daného předpisu, protože ústavnost zákona je podmínkou jeho platnosti s tím, že až do vyhlášení nálezu Ústavního soudu je dána presumpce právní správnosti i platnosti zákona: „[A]ž do vyhlášení nálezu Ústavního soudu musí být předpokládáno, že objektivně platnou právní normou je, že však tato pro zákonodárné sbory, vládu, všechny úřady a soudy závazná presumpce jeho ústavní platnosti pomijí, jakmile ve Sbírce zákonů a nařízení byl uveřejněn nález, že předpis ten je v rozporu s ústavním zákonem a tudíž neplatný.“⁴
7. Zikán zde navázal na právní názory prvního tajemníka a druhého předsedy Ústavního soudu Jaroslav Krejčího,⁵ který s odkazem na uvozovací zákon k Ústavní listině uvedl, že ústavnost je podmínkou platnosti zákona⁶ a pokud Ústavní soud autoritativně konstatuje jeho neústavnost, důsledkem je prostá zmatečnost zákona s účinky *ex tunc*. Problémem bylo, že některými právními teoretiky⁷ byla s poukazem na § 20 zákona č. 162/1920 Sb., o Ústavním soudě prohlášována jen zničitelnost takového zákona a jeho zrušení rozhodnutím Ústavního soudu s účinky do budoucna *ex nunc*.⁸ Takovýto výklad § 20 obvyčejného zákona č. 162/1920 Sb., o Ústavním soudě je podle Krejčího neústavní a tedy neplatný. Krejčí poukazuje, že nejen Ústavní soud, ale z důvodu vadného

³ Tento přístup je používán částečně na Slovensku vůči měněným zákonům a v Rakousku, kdy podle čl. 140 odst. 6 Ústavy Rakouské republiky nabývají po zrušení protiústavního zákona opět účinnost zákonná ustanovení, která byla zrušena zákonem prohlášeným Ústavním soudním dvorem za zrušený.

⁴ TOMÁŠ LANGÁŠEK: *Ústavní soud Československé republiky a jeho osudy v letech 1920-1948*. Praha 2011, ISBN 978-80-7380-347-6, s. 188.

Nález nebyl vydán, jelikož řízení o přezkumu nebylo skončeno nálezem z důvodu změny právních poměrů dle čl. III zmocňovacího ústavního zákona č. 330/1938 Sb., které ústavním zákonem prohlášovalo vládní nařízení vydaná podle zmocňovacích zákonů za právní předpisy s mocí zákona zpětně od počátku jejich účinnosti.

⁵ JAROSLAV KREJČÍ: *Principy soudcovského zkoumání zákonů v právu československém*. Praha 1932, s. 85-98.

⁶ Zákony odporující ústavní listině, jejím součástkám a zákonům ji měnícím a doplňujícím jsou neplatné. Čl. I odst. 1 uvozovacího zákona k Ústavní listině č. 121/1920 Sb.

⁷ JIŘÍ HOETZL: *Ústavní listina Československé republiky*. Zvláštní otisk ze Slovníku národohospodářského, sociálního a politického, Praha 1928, s. 6. FRANTIŠEK WEYR, ZDENĚK NEUBAUER: *Ústavní listina Československé republiky*. Praha, Brno 1931, s. 10. FRITZ SANDER: Zur Frage der Verfassungsgerichtsbarkeit in d. Tchechoslowakischen Republik. *Prager Juristische Zeitschrift* 7-8/1930, sl. 279.

⁸ Uveřejnění nálezu ve Sbírce zákonů a nařízení má ten účinek, že ode dne uveřejnění zákonodárné sbory, vláda, všechny úřady a soudy jsou nálezem vázány. § 20 zákona č. 162/1920 Sb., o Ústavním soudě.

vyhlášení může každý soud prohlásit zákon za neplatný⁹ také s účinky *ex tunc*: „*Prohlásí-li soudce zákon (třeba jen pro vadné vyhlášení) nebo nařízení za neplatné, znamená to, že se zákonem nebo nařízením nakládá tak, jako kdyby nikdy nebylo vydáno, tj. považuje se za bezúčinné.*“¹⁰ Nejvyšší správní soud vidí rozdíl mezi rušením právního předpisu ze strany normotvůrce a rušením ze strany Ústavního soudu.¹¹

Příklady z praxe

Transformace práva trvalého užívání pozemku na vlastnictví a rozhodování o přerazení vězně ve věznici dle trestního řádu

8. Ústavní soud v nálezu č. 35/2004 Sbírky nálezů a usnesení Ústavního soudu (278/2004 Sb., Pl. ÚS 2/02) uvedl: *“V řízení o kontrole norem vystupuje Ústavní soud jako tzv. negativní zákonodárce, oprávněný v případě vyhovění návrhu napadený právní předpis toliko derogovat (viz nález ze dne 12. 2. 2002 sp. zn. Pl. ÚS 21/01, vyhlášený pod č. 95/2002 Sb. a uveřejněný ve Sbírce rozhodnutí, svazek 25, nález č. 14). Proto také zrušením napadeného předpisu může dojít výhradně k jeho „vyřazení“ z právního řádu České republiky, a nikoliv k faktickému konstituování nové úpravy formou „oživání“ předpisu již dříve zrušeného.*

V konkrétním případě se ovšem jedná o zrušení derogačního ustanovení zákona č. 229/2001 Sb. V této souvislosti Ústavní soud poukazuje na svůj nález ze dne 30. 11. 1994 sp. zn. Pl. ÚS 5/94, vyhlášený pod č. 8/1995 Sb. a uveřejněný ve Sbírce rozhodnutí, svazek 2, nález č. 59. V uvedeném nálezu Ústavní soud zrušil bod 198 zákona č. 292/1993 Sb., kterým byl změněn a doplněn zákon č. 141/1961 Sb., o trestním řízení soudním (trestní řád). Bod 198 uvedeného zákona vypustil z trestního řádu ustanovení § 324, který upravoval rozhodování o změně způsobu výkonu trestu. Zmíněná derogace derogačního ustanovení bodu 198 zákona č. 292/1993 Sb. měla za následek „rehabilitaci“ ustanovení § 324 trestního řádu, které je jeho součástí až do těchto dnů. Lze tedy přisvědčit názoru navrhovatele, že zrušením části druhé čl. II zákona č. 229/2001 Sb. se obnoví stav založený ustanoveními § 879c, 879d a 879e ObčZ.

Tato skutečnost by ovšem měla za následek vznik značné právní nejistoty nejenom v právech subjektů, na které se vztahoval režim § 879c až 879e ObčZ, ale i u práv třetích osob. Proto Ústavní soud odložil účinnost zrušení napadeného ustanovení zákona č. 229/2001 Sb. do 31. prosince 2004, aby tak poskytl Parlamentu České republiky dostatečně dlouhou dobu k přijetí přiměřené právní úpravy.“

9. Ve vztahu k transformaci práva trvalého užívání pozemků zákonodárce novou úpravu nepřijal, byť mu na to poskytl Ústavní soud lhůtu do 31. 12. 2004. Nejvyšší soud pak judikoval¹² že, zrušením derogačního ustanovení se obnovil právní stav derogačním ustanovením zrušený. Proti rozsudkům, které vycházely z právního názoru Nejvyššího soudu o obživnutí předchozí právní úpravy, podal stát zastoupený Úřadem pro zastupování státu ve věcech majetkových ústavní stížnosti, které byly odmítnuty, neboť Ústavní soud tento názor potvrdil.¹³

⁹ § 102 Ústavní listiny uvozené zákonem č. 121/1920 Sb. JAROSLAV KREJČÍ: *Principy soudcovského zkoumání zákonů v právu československém*, Praha 1932, s. 93-98.

¹⁰ JAROSLAV KREJČÍ: *Principy soudcovského zkoumání zákonů v právu československém*. Praha 1932, s. 91.

¹¹ Bod 25 části IV.C odůvodnění rozsudku Nejvyššího správního soudu ze 14. 5. 2009, I Afs 26/2009 – 114.

¹² Rozsudek Nejvyššího soudu z 28. 8. 2006, 22 Cdo 2205/2005.

¹³ Usnesení Ústavního soudu z 3. 12. 2007 IV. ÚS 914/07, z 20. 11. 2007 II. ÚS 755/06 a další.

Zákon o úsporných opatřeních

10. Ústavní soud ve svém nálezu, jehož vykonatelnost odložil a kterým rušil zákon č. 347/2010 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s úspornými opatřeními v působnosti Ministerstva práce a sociálních věcí, jenž sám novelizoval jiný zákon, uvedl: „...pokud nebude do okamžiku nabytí účinnosti derogačního výroku tohoto nálezu přijata nová úprava, obživne dnem 1. ledna 2012 úprava obsažená v právním řádu přede dnem účinnosti zákona č. 347/2010 Sb., zrušeného tímto nálezem.“¹⁴ V daném případě zákonodárce přijal novou úpravu.¹⁵

Slovenská situace

11. Na Slovensku je účinek zrušení právního předpisu na jím rušené či měněné zákony upraven přímo zákonem o Ústavním soudu. Podle něj ztrátou účinnosti či platnosti právního předpisu na základě nálezu Ústavního soudu se neobnovuje platnost právních předpisů, které byly zrušeny předpisem zrušeným slovenským Ústavním soudem. Pokud však šlo o změnu či doplnění, platí měněný právní předpis ve znění před změnou zrušeným právním předpisem.¹⁶ Řešení je tedy dáno zákonnou direktivou.

¹⁴ Bod 107 části VII Výroková část nálezu a odklad vykonatelnosti odůvodnění nálezu č. 80/2011 Sb. (Pl.ÚS 55/10).

¹⁵ Zákon č. 364/2011 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s úspornými opatřeními v působnosti Ministerstva práce a sociálních věcí

¹⁶ § 41a odst. 3 zákona č. 38/1993 Z.z., o organizaci Ústavního soudu SR, řízení před ním a o postavení jeho soudců ve znění zákona č. 293/1995 Z.z.

B. Část o vadném procesu přijetí zákona

1. Vady v procesu přijetí zákona

13. Navrhovatel spatřuje vadu v těchto aktech a jednáních při přijímání zákona Poslaneckou sněmovnou
- a. procesním usnesením Poslanecké sněmovny z 1. 11. 2019 navrhnutého předsedou vládního poslaneckého klubu ANO a schváleného hlasováním č. 9 na 36. schůzi,¹⁷ bylo pevně zařazeno hlasování o návrhu napadeného zákona ve třetím čtení na 6. 11. 2019 od 10 h bez zohlednění, zda budou vyčerpány všechny přihlášky poslanců do rozpravy. Pro usnesení byli jen vládní poslanci ANO a ČSSD a vládu podporující KSČM (89), opoziční byli proti (63),
 - b. procesním usnesením Poslanecké sněmovny z 6. 11. 2019 schváleného hlasováním č. 14 na 36. schůzi,¹⁸ kterým byla ukončena rozprava ve třetím čtení vládního návrhu napadeného zákona, aniž mohl dokončit své vystoupení poslanec Miroslav Kalousek a vystoupit další přihlášení poslanci v počtu 25, pro byli jen vládní poslanci ANO a ČSSD a vládu podporující KSČM (103), opoziční byli proti (84),
 - c. usnesení Poslanecké sněmovny ze dne 6. 11. 2019 č. 770 na 35. schůzi,¹⁹ kterým vyslovila souhlas s vládním návrhem napadeného zákona ve znění schváleném Poslaneckou sněmovnou,
 - d. v zásahu státní moci spočívajícím v postupu místopředsedy Poslanecké sněmovny Vojtěcha Filipa dne 6. 11. 2019, který v rámci svého předsedání Poslanecké sněmovně jednal tak, že zabránil některým poslancům vystoupit ve třetím čtení k vládnímu návrhu napadeného zákona, ukončil rozpravu a umožnil hlasování o pozměňovacích návrzích.
14. Tyto vady se týkají přijetí zákona jako celku. Proto je navrhováno jeho zrušení jako celku.

Důkaz: Stenozáznam z jednání Poslanecké sněmovny z 36. schůze 1. a 6. 11. 2019 a 35. schůze 6. 11. 2019 – www.psp.cz

2. Dotčené ústavní předpisy

15. Navrhovatel namítá, že napadenými usneseními a napadeným postupem předsedy Poslanecké sněmovny byly porušeny
- a. čl. 1 Ústavy č. 1/1993 Sb., který stanoví, že ČR je demokratický právní stát,
 - b. čl. 2 odst. 3 Ústavy a čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod, které stanoví, že státní moc lze uplatnit jen v případech, v mezích a způsoby, které stanoví zákon,
 - c. čl. 6 Ústavy, který stanoví, že rozhodování většiny dbá ochrany menšin,
 - d. čl. 21 odst. 1 Listiny, podle něž mají občané právo podílet se na správě věcí veřejných skrze své zástupce-poslance a z toho plyne právo poslanců vykonávat svůj mandát při správě věcí veřejných, tedy i vystupovat ve třetím čtení jakéhokoliv návrhu zákona a podávat návrhy k hlasování.

¹⁷ <https://www.psp.cz/sqw/hlasy.sqw?g=71312>

¹⁸ <https://www.psp.cz/sqw/hlasy.sqw?G=71343>

¹⁹ <https://www.psp.cz/sqw/text/tiskt.sqw?o=8&v=US&ct=770>

3. Shrnutí skutkového stavu

16. Napadený zákon byl projednán ve třetím čtení na 35. a 36. schůzi. Přitom vládní většina (ANO, ČSSD a podporující KSČM) zvolila způsob projednání tak, aby bylo projednání ukončeno a prosazeno schválení napadeného zákona v Poslanecké sněmovně i za cenu omezení práv opozice a jednotlivých poslanců vystoupit ve třetím čtení.
17. Usnesením Poslanecké sněmovny z 1. 11. 2019 navrhnutého předsedou vládního poslaneckého klubu ANO a schváleného hlasováním č. 9 na 36. schůzi,²⁰ bylo pevně zařazeno hlasování o návrhu napadeného zákona ve třetím čtení na 6. 11. 2019 bez zohlednění, zda budou vyčerpány všechny přihlášky poslanců do rozpravy, pro usnesení byli jen vládní poslanci ANO a ČSSD a vládu podporující KSČM (89), opoziční byli proti (63). Následně usnesení Poslanecké sněmovny z 6. 11. 2019, schválené hlasováním č. 14 na 36. schůzi,²¹ ukončilo rozpravu ve třetím čtení vládního návrhu napadeného zákona, aniž mohl dokončit své vystoupení poslanec Miroslav Kalousek (TOP 09) a vystoupit další přihlášení poslanci v počtu 25 (např. opoziční poslanci ODS - Marek Benda, Jan Skopec, Vojtěch Munzar, Ivan Adamec). Tento počet přihlášených poslanců do rozpravy je uveden v stenozáznamu jednání Poslanecké sněmovny. Pro ukončení rozpravy byli jen vládní poslanci ANO a ČSSD a vládu podporující KSČM (103), opoziční byli proti (84). Tento postup realizoval místopředseda Poslanecké sněmovny Vojtěch Filip, který jednání sněmovny řídil. Usnesením Poslanecké sněmovny ze dne 6. 11. 2019 č. 770,²² byl vysloven souhlas s vládním návrhem napadeného zákona ve znění schváleném Poslaneckou sněmovnou.

Důkaz: Stenozáznam z jednání Poslanecké sněmovny z 35. a 36. schůze.

4. Odlišnost od situace při schválení zákona o evidenci tržeb

18. Navrhovateli je známo, že Ústavní soud se obdobnou situací zabýval při posuzování zákona o evidenci tržeb. Přitom došel k názoru, že byl porušen zákon o jednacím řádu Poslanecké sněmovny, ale samo o sobě to nebylo důvodem pro zrušení zákona z důvodu neústavnosti jeho přijetí.²³ Navrhovatel však považuje současnou situaci za významně odlišnou od zákona o evidenci tržeb.
19. Jednak již bylo vládní většině známo, že daným postupem porušuje zákona o jednacím řádu Poslanecké sněmovny, jelikož byl znám závěr Ústavního soudu v této věci nálezem ve věci zákona o evidenci tržeb.²⁴ Zatímco v době přijetí zákona o evidenci tržeb si mohla vládní většina namlouvat, že její postup je v souladu s právem. Na nesprávnost, protiústavnost a předchozí nález Ústavního soudu ve věci zákona o evidenci tržeb výslovně poukázali opoziční poslanci při rozpravě 1. 11. (Miroslav Kalousek) a 6. 11. (Jakub Michálek, Jan Bartošek a další).
20. Nyní tak jednala vládní většina znovu, tedy vědomě a úmyslně porušila zákon o jednacím řádu Poslanecké sněmovny. Zde uvádíme, že i Ústavní soud jinak posuzuje chybu státních orgánů, jedná-li vadně, ale v nejasné právní situaci, a tvrdí ji posuzuje, pokud své jednání nezmění, přestože již znají stanovisko Ústavního soudu. Lze zde odkázat na původní úpravu občanského soudního řádu, která umožnila bez

²⁰ <https://www.psp.cz/sqw/hlasy.sqw?g=71312>

²¹ <https://www.psp.cz/sqw/hlasy.sqw?G=71343>

²² <https://www.psp.cz/sqw/text/tiskt.sqw?o=8&v=US&ct=770>

²³ Část VIb nálezů Ústavního soudu z 12. 12. 2017, Pl.ÚS 26/16.

²⁴ Bod 58 odůvodnění nálezů Ústavního soudu z 12. 12. 2017, Pl.ÚS 26/16.

jednání v jednoduchých případech rozhodovat ve správním soudnictví.²⁵ Ústavní soud nejdříve napravoval zneužití tohoto ustanovení formou ústavních stížností proti konkrétním soudním rozsudkům. Protože však soudní praxe neopustila zneužívání tohoto ustanovení k popření práva stran sporu se vyjádřit ústně před soudem, nezbylo nakonec Ústavnímu soudu než toto ustanovení zrušit.²⁶ Tedy Ústavní soud se snažil změnit aplikaci daného ustanovení a teprve, když obecné soudy byly hluché k jeho rozhodnutím, přistoupil k razantnějšímu opatření - kasaci. Obdobně Ústavní soud ve svých rozhodnutích opakovaně poukazoval na ústavní deficit neexistence Nejvyššího správního soudu, na což zákonodárce též nereagoval. Proto Ústavní soud přistoupil k razantní reakci a zrušil celou část pátou občanského soudního řádu upravující správní soudnictví.²⁷ Tedy Ústavní soud může v obdobných případech dospět k razantnějšímu zásahu, když jeho původní upozornění na nesprávný postup nevede k nápravě.

21. Navrhovatel se domnívá, že i když původně neuplatnil Ústavní soud kasaci vadně přijatého zákona, pak v situaci opakované musí zvážit to, že vládní většina i v budoucnu je připravena nerespektovat zákon o jednacím řádu Poslanecké sněmovny. Přitom princip zákonnosti v činnosti státních orgánů je principem ústavním (čl. 1 odst. 1 a čl. 2 odst. 3 Ústavy). Bude-li Ústavní soud benevolentní, tím spíše bude pravidla zákonodárského procesu daná jednacím řádem obcházet vládní většina, protože ji nezákonnost, která nemůže být sankcionovaná zrušením nezákonně přijatého zákona, nebude vadit. Přitom je v jejich možnostech, změnit zákon o jednacím řádu Poslanecké sněmovny a omezit rozpravu ve třetím čtení, ale to pokrytecky učinit nechce. Navenek ponechává zdání, že se práva opozice respektují i ve třetím čtení, ale fakticky je nebude dodržovat, pokud to bude považovat ze svého pohledu vládní většiny za potřebné. Jediná možnost nápravy je zrušení takového vadně přijatého zákona. Konečně se takto Ústavní soud postavil proti zneužívání stavu legislativní nouze vládní většinou,²⁸ což mělo razantní preventivní dopad a nyní již k zneužívání tohoto institutu nedochází.
22. Další odlišností je, že v případě zákona o evidenci tržeb byl zákon projednáván delší dobu (návrh podán 4. 6. 2015, schválen Poslaneckou sněmovnou 10. 2. 2016). Zatímco v případě nyní napadeného zákona jde o dobu podstatně kratší (návrh podán 13. 6. 2019 jako tisk 509, schválen 6. 11. 2019). Tedy práva opozice nemohla být materiálně využita ve stejném rozsahu jako v případě přijímání zákona o evidenci tržeb.
23. Vláda předložila zákon až 13. 6. 2019, přičemž od počátku zamýšlela jeho účinnost od 1. 1. 2020. Přitom je ve funkci od poloviny roku 2018 a měla tedy dost času na to, aby zákon předložila s takovým předstihem, který by umožnil jeho projednání podle jednacího řádu Poslanecké sněmovny, aniž by musel být tento jednací řád porušen.
24. Dále mohla vládní většina urychlit projednávání zákona v souladu s jednacím řádem, ale tyto právně korektní možnosti urychlení legislativního procesu nevyužila, ale použila možnost nezákonnou. První čtení se konalo 9.-10. 7. 2019, ale druhé čtení až 25. 9. 2019. Vládní většina vůbec neprojevila žádnou snahu zkrátit projednání ve výborech anebo po uplynutí lhůty pro jednání výborů zařadit druhé čtení na schůzi Poslanecké sněmovny či využít i možnost svolání mimořádné schůze. Přitom disponovala většinou, která by jí umožnila tyto instituty využít i proti vůli opozice.
25. Samotné třetí čtení - rozprava bez hlasování trvalo celkem asi 15 hodin ve třech dnech (18.10. na 35. schůzi, 1.11. na 36. schůzi a 6.11. na 35. i 36. schůzi, dne 8.11. již

²⁵ § 250f občanského soudního řádu č. 99/1963 Sb. ve znění do nálezů Ústavního soudu č. 269/1996 Sb.

²⁶ Nález Ústavního soudu č. 269/1996 Sb.

²⁷ Nález Ústavního soudu č. 276/2001 Sb.

²⁸ Nález Ústavního soudu č. 80/2011 Sb.

proběhlo závěrečné hlasování bez rozpravy). Přitom však napadený zákon v sobě obsahuje novely 7 různých zákonů (zákon o dani z nemovitých věcí, zákon o daních z příjmů, zákon o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, zákon o spotřebních daních, zákon o správních poplatcích, zákon o hazardních hrách, zákon o dani z hazardních her). Tedy připadlo na jeden novelizovaný zákon asi 2 hodiny rozpravy, což lze považovat za přiměřené, ne nadměrně rozsáhlé a obstrukční a nebyl důvod pro razantní zásah vládní většiny ve formě ukončení rozpravy. Přitom šlo většinou o složité daňové zákony (např. nová úprava zdanění rezerv pojišťoven).

5. Porušení ústavního pořádku

26. Napadenými usneseními a postupem předsedajícího došlo k porušení ústavního pořádku i subjektivních ústavních práv poslanců na řádný a nerušený výkon jejich veřejné funkce. Moderní demokratický právní stát respektuje práva politické menšiny. Tato práva jsou upravena státem, který řídí politická většina. Je pochopitelné, že vládnoucí většině se nelíbí kritika opozice a její jednání, kterým opozice odmítá přijímat vládní návrhy, pokud dojde k přesvědčení, že jsou škodlivé pro lid i stát. Tento politický boj probíhá i v Parlamentu a zde je regulován jednacími řády sněmoven. Pokud se vládní většině nelíbí určité jednání opozice, má moc změnit zákon o jednacím řádu příslušné sněmovny. Musí však takovou změnu učinit postupem stanoveným právním řádem, zejména ústavou, pro změnu zákona, ne svévolně ohýbáním a nedodržováním pravidel stávajících.
27. Jestliže je náš stát demokracií parlamentní a ne vládní, je logické, že zákony přijímá Parlament a vláda nemá právní nárok na přijetí zákona v jí určeném čase. Leda by jej spojila s hlasováním o důvěře. Parlament není jen vyprázdňeným demokratickým přívěškem vládní moci, který poslušně schvaluje vládní návrhy zákonů, jak je typické pro parlamenty totalitních států. Současná vládní většina si musí uvědomit, že již nejsme v období 1948-89 a nelze zastrašit vládě neposlušné poslance k určitému hlasování. Parlament je suverénním tělesem a jen jemu přísluší moc přijímat zákony. Vláda má jen oprávnění zákon navrhnout, nikoliv si vynucovat jeho přijetí. Jestliže jí skutečně na návrhu zákona záleží, může žádat, aby Poslanecká sněmovna skončila projednávání vládního návrhu zákona do tří měsíců od jeho předložení, pokud s tím vláda spojí žádost o vyslovení důvěry,²⁹ což v případě návrhu napadeného zákona neučinila. Poslanecká sněmovna by v případě neprojednání zákona ve lhůtě 3 měsíců mohla být postižena rozpuštěním.³⁰ Z toho lze vyvozovat, že vládě na přijetí zákona ve skutečnosti až tak moc nezáleželo, jinak by se nebála spojit s ním svou důvěru. Tedy vláda může donutit Poslaneckou sněmovnu k rychlému přijetí zákona, ale musí mít odvahu s ním spojit svou důvěru. To je ústavně konformní cesta.
28. Jednací řád umožňuje předsedajícímu ukončit rozpravu, nejsou-li do ní přihlášení další řečníci.³¹ Jednací řád umožňuje Poslanecké sněmovně jen hlasovat o opětovném otevření rozpravy,³² nikoliv o jejím ukončení. Tato ustanovení je nutno vykládat ve spojení s ústavním principem, že státní moc může jen to, co umožňuje zákon,³³ jako normy kogentní (příkazující). Jestliže zákon výslovně nedává právo státnímu orgánu – Poslanecké sněmovně, ukončit rozpravu bez ohledu na přihlášené poslance do rozpravy,

²⁹ Čl. 35 odst. 1 písm. b) a čl. 44 odst. 3 Ústavy č. 1/1993 Sb.

³⁰ Čl. 35 odst. 1 písm. b) Ústavy.

³¹ § 66 odst. 1 jednacího řádu Poslanecké sněmovny č. 90/1995 Sb.

³² § 66 odst. 3 jednacího řádu.

³³ Čl. 2 odst. 3 Ústavy. Čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod.

nemůže si takové právo sněmovna sama pro sebe uzurpovat. Šlo by totiž o vytvoření nové pravomoci a rozšíření věcné působnosti, což je bez zákonného podkladu u státního orgánu nemožné. Pro vytvoření nové pravomoci nelze užít analogie. Navíc má Poslanecká sněmovna, respektive vládě poslušná nadpoloviční většina poslanců, možnost si pravidla sama změnit změnou jednacího řádu s tím, že může přehlasovat veto prezidenta republiky i Senátu vůči svému jednacímu řádu Poslanecké sněmovny. Nelze tedy připustit její svévoli při aplikaci tohoto jednacího řádu, když není schopna či ochotna přistoupit k jeho řádné novelizaci.

29. Pokud Ústavní soud nezasáhne proti přijetí zákona v rozporu s řádným legislativním procesem, umožní do budoucna stav, kdy se většina ve sněmovně může v kterékoli chvíli uchýlit k ukončení rozpravy hlasováním. Nejen v omezených rozpravách ve stavu legislativní nouze³⁴ nebo za stavu ohrožení státu či válečného stavu. Ovšem i za válečného stavu a stavu ohrožení státu má každý poslanec právo vystoupit alespoň jednou ve třetím čtení.³⁵ Proto je evidentním zneužitím moci a omezením práv opozice, že při projednávání návrhu napadeného zákona nebylo umožněno vystoupit v době míru a pokojného stavu státu některým poslancům ve třetím čtení ani jednou. Náš parlamentarismus je postaven na individuálním postavení jednotlivých poslanců (právo podávat samostatně návrhy zákonů, samostatně interpelovat atd.) a nikdy nedošlo k situaci, že by práva jednotlivého poslance se vyjádřit byla subsumována pod práva jeho politické frakce. Rozhodnutí Ústavního soudu je mimořádně důležité pro určení, zda zůstaneme parlamentní demokracií či se staneme demokracií vládní.
30. Navrhovatel upozorňuje na to, že porušení práv poslance je závažnou věcí. Ústavní soud ji využil v kauze Melčák v nálezu č. 318/2009 Sb., kdy si na základě ústavní stížnosti poslance Miloše Melčáka přisvojil v Ústavě neobsaženou pravomoc rušit ústavní zákony. Pokud se přistoupí na stanovisko tehdejšího Ústavního soudu, které však část odborné literatury odmítá,³⁶ pak takový zásadní zásah proti ústavní většině demokraticky zvoleného Parlamentu je možné odůvodnit jen vážnými důvody. Takovými důvody nemůže být prostě to, že poslanec Melčák měl dostávat ještě více než půl roku poslanecký plat. Takovým vážným důvodem může být jen to, že poslanec Melčák měl právo ještě půl roku zastupovat své voliče aktivním jednáním v Poslanecké sněmovně. Pokud však byla respektována práva poslance Melčáka, musí být respektována i práva opozičních poslanců, když opoziční poslanec v zásadě může svou politickou činnost v Parlamentu realizovat právě vystupováním v Poslanecké sněmovně a předkládáním návrhů k hlasování. Pokud mu toto vládní většina zamezí, vyprazdňuje se opoziční zastoupení v parlamentu na pouhou pseudodemokratickou dekoraci k vládní parlamentní většině, jakou byly nekomunistické strany v rámci Národní fronty v době totalitního státu 1948-89.
31. Pokud vládní většina přistoupila k likvidaci práva poslanců opozice vystoupit při projednávání zákona, tak to bylo nedůvodné. Takové počínání by snad bylo pochopitelné, pokud by šlo o návrh nutného zákona v době války nebo živelné pohromy. Nic takového se však nekonalo. jednání vládní většiny by nepřekvapilo, pokud by šlo o postup vládní moci v německém Říšském sněmu při projednávání zmocňovacího zákona navrženého kancléřem Adolfem Hitlerem v roce 1933.³⁷ Proč

³⁴ § 99 odst. 3 jednacího řádu Poslanecké sněmovny.

³⁵ § 100a odst. 4 jednacího řádu Poslanecké sněmovny.

³⁶ ZDENĚK KOUDELKA. Zrušení ústavního zákona Ústavním soudem. *Státní zastupitelství* 11/2011, ISSN 1214-3758, s. 9-23. BOLESŁAW BANASKIEWICZ: Demokracja pod specjalnym nadzorem. *Forum prawnicze* 1/2011, Warszawa, Wydawnictwo Szkolne PWN Sp. z o.o, ISSN 2081-688X, s. 56-68.

³⁷ Zákon pro nápravu nouze národa a Říše z 24. 3. 1933, Reichsgesetzblatt č. 25/1933.

však takové metody používat pro vládu Andreje Babiše? Je to opravdu nutné a důvodné?

32. Nelze akceptovat postoj vládní většiny prosadit zákon i za cenu porušení zákonné procedury jeho přijetí. Jde o prosazení zásady „řídít stát jako firmu“ bez ohledu na ústavní zásady. Zákonnost je požadavkem ústavním a porušení zákonných pravidel při přijímání zákona je i porušením ústavy.³⁸ Zákonnost je základním právním principem v demokratickém právním státě parlamentní formy pro jakoukoliv činnost veřejné moci, včetně moci zákonodárné. Podstatou zákonodárné činnosti je i to, že přijímání zákonů nemá být unáhlené a že je pro ně nutno získat souhlas Parlamentu jako demokraticky zvoleného tělesa lidem, coby zdroje veškeré moci ve státě.³⁹ Takový postup je ochranou před zneužitím moci. Vládní většina se fakticky vrací k praktikám před listopadem 1989, kdy řada ústavních principů a procesních pravidel sice formálně odpovídala demokratickým standardům, ale mocenské orgány státu samy porušovaly beztrestně právo, které vytvářely. Taková praxe byla po zásluze kritizována jako praxe hluboce protidemokratická a nerespektující zásady aplikace práva v právním státě.

6. Judikatura Ústavního soudu ve věci práv parlamentní menšiny

33. Ústavní soud při posuzování parlamentních procedur uvedl:⁴⁰ „...Úcta k právům a svobodám jedince je proto také jedním z principů konceptu právního státu, který přijala Ústava České republiky, resp. je účelem fungování státu a státní moci. Respekt ke stejnému účelu se odráží i v čl. 2 odst. 3 Ústavy České republiky, podle něhož lze státní moc uplatňovat jen v případech, v mezích a způsoby, které stanoví zákon. Z uvedeného plyne, že ani Parlament, resp. jeho obě komory nemohou při přijímání zákonů postupovat libovolně, nýbrž jsou vázány právem....Ústavní soud opakovaně vyložil zásady, pro které - mimo jiné též jako požadavek plynoucí z konceptu právního státu - je respekt k procesním (procedurálním) pravidlům nezbytný: "jen v procesně bezchybném procesu (ústavně souladném řízení) lze dospět k zákonnému a ústavně souladnému výsledku (rozhodnutí), a proto procesní čistotě rozhodovacího procesu (řízení) je nezbytné věnovat zvýšenou pozornost a poskytnout jí důraznou ochranu. Jestliže takto připomenuté zásady vztahují se k ústavnosti řízení před orgány veřejné moci a k jejich v něm vydaným rozhodnutím (ke stanovenému postupu ve smyslu čl. 36 odst. 1 Listiny základních práv a svobod), není nijakého rozumného důvodu se od těchto zásad odchýlit ve věcech kontroly zákonodárného procesu a v něm přijatých aktů (právních norem), neboť, byť se rozhodovací proces v zákonodárné činnosti do jisté míry liší od rozhodovacích procesů v řízeních před jinými orgány veřejné moci - a v tomto smyslu jej lze chápat jako rozhodovací proces sui generis - vůdčí zásady rozhodování, v němž se dospěje ke konečnému výsledku, jsou v obou případech identické; nadto nelze ztrácet ze zřetele, že důsledky plynoucí ze zákonodárných aktů jsou pro svůj celospolečenský dopad zajisté významnější, než je tomu v případech jednotlivých (vadných) rozhodnutí jiných orgánů veřejné moci. Vystupuje tedy - v zákonodárném procesu - do popředí požadavek stálosti, přesvědčivosti a nezbytnosti právních aktů, na nichž právní stát, a souvztažně také život občanů v něm, spočívá; takovýchto aktů a také dosažení potřebné autority zákonodárných sborů nelze však dosáhnout jinak než respektem k pravidlům (zásadám legislativní činnosti), která si ostatně Poslanecká sněmovna jako významný nositel zákonodárné moci pro tuto svou činnost zákonem sama stanovila.".

³⁸ Čl. 2 odst. 3 Ústavy č. 1/1993 Sb. Čl. 2 odst. 2 Listiny.

³⁹ Čl. 2 odst. 1 Ústavy č. 1/1993 Sb.

⁴⁰ Nález Ústavního soudu Pl.ÚS 55/10, bod 62-75 odůvodnění.

....Tak může získat parlamentní autonomie oproti dřívějším ústavním epochám novou aktuálnost skrze tu okolnost, že již proti sobě nestojí parlament a vláda, jak předpokládá klasická teorie, nýbrž hranice probíhá napříč parlamentním plénem, přičemž vláda a ji podporující parlamentní většina tvoří oproti opozici politickou jednotu. Parlament také musí reagovat na vzrůstající komplexitu regulačních potřeb. Proto musí moderní parlament rozvíjet strategie práci rozdělujícího spolupůsobení a koordinace politické tvorby vůle, nechce-li přijít o svou akceschopnost.

Zásadní ústavněprávní východiska parlamentních a legislativních procedur Ústavní soud zformuloval zejména v navrhovateli hojně citovaném nálezu sp. zn. Pl. ÚS 77/06, kde Ústavní soud opětovně zdůraznil nutnost dodržování pravidel legislativního procesu, neboť elementárním požadavkem i jen formálně chápaného právního státu je vyloučení libovůle z rozhodování orgánů veřejné moci, kdy nedodržení pravidel může vést nejen ke zpochybnění legitimacy přijatého rozhodnutí (zákona), nýbrž i jeho legality, což v daném případě skutečně vedlo ke zrušení napadených ustanovení zákona, a to pro rozpor procedury jejich přijetí s ústavními zásadami demokratického právního státu. "Dodržování procedurálních pravidel obsažených v uvedených pramenech práva je třeba vyžadovat proto, že ač adresátem těchto norem nejsou soukromé osoby, jejich nedodržení se v konečném důsledku může významně dotknout jejich základních práv." (viz bod 38).

Ústavní soud tak nejen důrazně apeloval na Parlament České republiky ve smyslu nutnosti dodržování principů tvorby souladného, přehledného a předvídatelného práva jako jednoho z atributů materiálně chápaného právního státu, nýbrž ústavně odůvodnil nutnost respektování demokratických principů v legislativním procesu (s oporou v čl. 1 odst. 1 Ústavy České republiky), které je třeba zohledňovat jak při úpravě, tak i při samotném výkonu procedury přijímání zákonů. Jinými slovy - z těchto principů plynou jisté nároky na podobu a interpretaci především jednacích řádů parlamentních komor. Tyto principy je třeba nalézat ve spojení principu dělby moci s principy a funkcemi moci zákonodárné, a to zejména v ústavně zakotveném principu reprezentativní demokracie, založené na svobodném výkonu mandátu členů Parlamentu, na rovnosti členů Parlamentu jako reprezentantů lidu, ve svobodě projevu a ve svobodné parlamentní rozpravě (čl. 15, čl. 23 odst. 3 a čl. 26 Ústavy České republiky).

Ústavní soud v citovaném nálezu sp. zn. Pl. ÚS 77/06 označil za základní princip parlamentního rozhodování i princip pluralismu, který dovodil z principu svobodné soutěže politických sil (čl. 22 Listiny) a který jako charakteristika a znak každé svobodné společnosti tvoří jednu z podstatných náležitostí demokratického právního státu ve smyslu čl. 9 odst. 2 Ústavy České republiky. "Adresáti právních norem mají nepochybně právo legitimně očekávat, že případná omezení jejich základních práv provedená zákonem jsou výsledkem diskursu vedeného napříč politickým spektrem, a to diskursu, v němž všichni zúčastnění dostali příležitost se s projednávanou materií podrobně seznámit a informovaně se k ní vyjádřit. Náležitým je tak takový proces, který umožňuje otevřenou diskusi mezi zastánci konkurenčních názorů, včetně názorů menšinových. Proto vystupují do popředí procedury zajišťující jednak slyšení stranám, jednak formální kvalitu zákonodárného díla. Zákonodárna procedura se v této optice stává "skutečným zdrojem legitimacy zákona."".

Podobně jako v soudním rozhodování i v parlamentním rozhodování vyžaduje idea "spravedlivého rozhodnutí", která je imanentní právnímu státu, dodržení přirozenoprávní zásady slyšet všechny strany. Transparentní slyšení stran reprezentujících veřejnost přispívá k její identifikaci s produktem rozhodovacího procesu, v tomto případě se zákonem. Za určující charakteristiku parlamentního

rozhodování je tak rovněž třeba považovat princip veřejnosti zásadně uplatňovaný při projednávání zákonů, který směřuje jak dovnitř, tak i vně parlamentní komory. Působení směrem dovnitř slouží ke svobodné tvorbě názorů členů parlamentní komory, působení směrem ven slouží k informování veřejnosti.

V neposlední řadě je třeba mezi demokratické principy legislativního procesu zahrnout i princip většinového rozhodování a od něj neoddělitelný princip ochrany menšin (čl. 6 Ústavy České republiky), jež jsou na parlamentní půdě představovány parlamentní opozicí. Mezi její základní funkce patří zejména artikulace menšinových názorů, předkládání alternativních návrhů k většinovým stanoviskům a rozhodnutím a kontrola vládnoucí většiny, to vše před zraky veřejnosti, tedy občanské společnosti, která si i tímto způsobem tvoří a upřesňuje svůj názor. Tyto charakteristiky se upínají k základním znakům demokratického právního státu.

Uvedený výčet demokratických principů legislativního procesu a s nimi související nároky na férovost používání pravidel upravujících proces tvorby politické vůle lze podřadit pod podstatné náležitosti demokratického právního státu, resp. samotnou jeho esenci a ve svém souhrnu vykreslují obraz "parlamentarismu nazíraného materiálně, tj. chápaného jako institucionalizovaná výměna názorů mezi reprezentanty názorově si konkurujících uskupení přítomných ve společnosti s cílem nalézt kompromis, který by uspokojil většinu původně názorově fragmentarizované společnosti."

C. Část o zdanění rezerv pojišťoven

1. Úvod

33. Pojišťovny (nebo zajišťovny, dále společně jen „**pojišťovny**“) jsou povinny vytvářet technické rezervy s ohledem na celý rozsah své činnosti a v dostatečné výši tak, aby byly schopny v kterémkoli okamžiku dostát svým závazkům vůči jejich klientům.
34. V minulém roce byl nicméně přijat napadený zákon (též Novela), který do úpravy daňové relevance těchto rezerv zasahuje ústavně nepřipustným způsobem.

Novela pak konkrétně způsobuje

- **retroaktivní skokové zdanění** těchto rezerv, čímž dojde k enormnímu nárůstu daňové zátěže pojišťoven, v některých případech ústící v tzv. rdousící efekt; **diskriminaci** pojišťoven, a to
 - o jako odvětví proti ostatním poplatníkům z ostatních odvětví;
 - o či v rámci tohoto odvětví mezi jednotlivými pojišťovnami;
 - zásah do práva pojišťoven na **ochranu vlastnictví**.
35. Navrhovatel tímto s ohledem na uvedené podává návrh na zrušení:
- celého, případně pouze vybraných ustanovení, zákona č. 364/2019 Sb., kterým se mění některé zákony v oblasti daní v souvislosti se zvyšováním příjmů veřejných rozpočtů („**Novela**“);
 - a případně některých ustanovení zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění Novely („**zákon o rezervách**“);
 - a některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění Novely („**zákon o daních z příjmů**“).
36. Novela mění s účinností k 1. 1. 2020 mimo jiné zákon o daních z příjmů a zákon o rezervách. Relevantní ustanovení Novely a relevantní Novelou dotčená ustanovení zákona o rezervách a zákona o daních z příjmů znějí takto:

	Čl. 4 bod 3 Novely
	<i>V prvních 2 zdaňovacích obdobích započatých ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona se výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji zvyšuje vždy o jednu polovinu záporného rozdílu mezi výší upravených rezerv v pojišťovnictví podle zákona č. 593/1992 Sb., ve znění účinném ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona, na začátku prvního zdaňovacího období započatého ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona a zůstatkem rezerv v pojišťovnictví podle zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, s výjimkou rezerv k vyrovnání závazků z pojišťovací nebo zajišťovací činnosti provozované ve státě, se kterým má Česká republika uzavřenu mezinárodní</i>

	<p>smlouvu upravující zamezení dvojímu zdanění všech druhů příjmů, která je prováděna a podle které se dvojitě zdanění příjmů vylučuje metodou vynětí, k začátku prvního zdaňovacího období započatého ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona, nebo se v prvním zdaňovacím období započatém ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona snižuje o kladný rozdíl mezi těmito veličinami.</p> <p>(„Přechodné ustanovení“)</p>
§ 6 zákona o rezervách (ve znění před Novelou)	§ 6 zákona o rezervách (ve znění Novelu)
<p>(1) Rezervou v pojišťovnictví, která je výdajem (nákladem) na dosažení, zajištění a udržení příjmů, je technická rezerva s výjimkou jiné technické rezervy vytvořená podle právních předpisů upravujících účetnictví ve výši, ve které je zaúčtována podle těchto právních předpisů.</p> <p>(2) U poplatníka se sídlem mimo území České republiky je tvorba technických rezerv výdajem (nákladem) na dosažení, zajištění a udržení příjmů maximálně do výše, kterou by mohl uplatnit poplatník se sídlem na území České republiky.</p>	<p>(1) Rezervami v pojišťovnictví se pro účely daní z příjmů rozumí technické rezervy vytvořené podle zákona upravujícího pojišťovnictví.</p> <p>(2) U poplatníka se sídlem na území jiného členského státu Evropské unie nebo státu tvořícího Evropský hospodářský prostor než Česká republika, který provozuje pojišťovací nebo zajišťovací činnost na území České republiky, se rezervami v pojišťovnictví pro účely daní z příjmů rozumí technické rezervy k vyrovnání závazků z této činnosti vytvořené v souladu s právními předpisy státu jeho sídla, které upravují přístup k pojišťovací a zajišťovací činnosti a její výkon v souladu s předpisem Evropské unie²⁷).</p> <p>(3) U poplatníka se sídlem na území státu, který není členským státem Evropské unie ani státem tvořícím Evropský hospodářský prostor a se kterým má Česká republika uzavřenu mezinárodní smlouvu upravující tvorbu a výši technických rezerv v pojišťovací a zajišťovací činnosti, která je prováděna, provozujícího pojišťovací nebo zajišťovací činnost na území České republiky se rezervami v pojišťovnictví pro účely daní z příjmů rozumí technické rezervy k vyrovnání závazků z této činnosti vytvořené v souladu s touto mezinárodní smlouvou.</p> <p>(4) Upravenými rezervami v pojišťovnictví se pro účely daní z příjmů rozumí rezervy v pojišťovnictví</p>

	<p>(5) <i>snížené o částky vymahatelné ze zajišťovacích smluv podle přímo použitelného předpisu Evropské unie²⁸⁾ a</i></p> <p>a) <i>zvýšené o zůstatek odložených pořizovacích nákladů na pojistné smlouvy podle právních předpisů upravujících účetnictví.</i></p> <p>b) <i>Přírůstkem rezerv v pojišťovnictví se rozumí kladný rozdíl mezi výší upravených rezerv v pojišťovnictví na konci zdaňovacího období a výší upravených rezerv v pojišťovnictví na začátku zdaňovacího období.</i></p> <p>(6) <i>Úbytkem rezerv v pojišťovnictví se rozumí záporný rozdíl mezi výší upravených rezerv v pojišťovnictví na konci zdaňovacího období a výší upravených rezerv v pojišťovnictví na začátku zdaňovacího období.</i></p> <p>(7) <i>Pro účely určení přírůstku rezerv v pojišťovnictví a úbytku rezerv v pojišťovnictví se za zdaňovací období považuje i období, za které se podává daňové přiznání.</i></p> <p>(8) <i>Rezervami v pojišťovnictví pro účely daní z příjmů nejsou technické rezervy k vyrovnání závazků z pojišťovací nebo zajišťovací činnosti provozované ve státě, se kterým má Česká republika uzavřenu mezinárodní smlouvu upravující zamezení dvojímu zdanění všech druhů příjmů, která je prováděna a podle které se dvoji zdanění příjmů vylučuje metodou vynětí.</i></p> <p>²⁷⁾ <i>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), v platném znění.</i></p> <p>²⁸⁾ <i>Narižení Komise v přenesené pravomoci (EU) 2015/35 ze dne 10. října 2014, kterým se doplňuje směrnice Evropského parlamentu a Rady 2009/138/ES o přístupu k pojišťovací a zajišťovací činnosti a jejím výkonu (Solventnost II), v platném znění.</i></p>
--	--

§ 23 zákona o daních z příjmů (ve znění před Novelou)	§ 23 zákona o daních z příjmů (ve znění Novelu)
<p>(3) Výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji podle odstavce 2</p> <p>a) se zvyšuje o</p> <p>19. úbytek rezerv v pojišťovnictví podle zákona upravujícího rezervy pro zjištění základu daně z příjmů,</p> <p>c) lze snížit o</p> <p>11. přírůstek rezerv v pojišťovnictví podle zákona upravujícího rezervy pro zjištění základu daně z příjmů.</p> <p>(9) U poplatníků, kteří vedou účetnictví, se výsledek hospodaření neupravuje o oceňovací rozdíl ze změny reálné hodnoty podle zvláštního právního předpisu²⁰⁾</p> <p>d) finančního umístění a technických rezerv u poplatníků, kteří mají povolení k provozování pojišťovací nebo zajišťovací činnosti podle zvláštního právního předpisu.</p>	<p>(3) Výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji podle odstavce 2</p> <p>a) se zvyšuje o</p> <p>19. úbytek rezerv v pojišťovnictví podle zákona upravujícího rezervy pro zjištění základu daně z příjmů,</p> <p>c) lze snížit o</p> <p>11. přírůstek rezerv v pojišťovnictví podle zákona upravujícího rezervy pro zjištění základu daně z příjmů.</p> <p>(9) U poplatníků, kteří vedou účetnictví, se výsledek hospodaření neupravuje o oceňovací rozdíl ze změny reálné hodnoty podle zvláštního právního předpisu²⁰⁾</p> <p>d) finančního umístění a technických rezerv u poplatníků, kteří mají povolení k provozování pojišťovací nebo zajišťovací činnosti podle zvláštního právního předpisu.</p>
§ 24 zákona o daních z příjmů (ve znění před Novelou)	§ 24 zákona o daních z příjmů (ve znění Novelu)
<p>(2) Výdaji (náklady) podle odstavce 1 jsou také</p> <p>i) rezervy a opravné položky, jejichž způsob tvorby a výši pro daňové účely stanoví zvláštní zákon^{22a)} a odstavec 9 pro případy, kdy pohledávka byla nabyta přeměnou¹³¹⁾ s výjimkou rezerv vytvářených poplatníky v souvislosti s dosahováním příjmů plynoucích jim podle § 10 a s výjimkou rezervy na nakládání s elektroodpadem ze solárních panelů podle zákona upravujícího rezervy pro zjištění základu daně z příjmů,</p>	<p>(2) Výdaji (náklady) podle odstavce 1 jsou také</p> <p>i) rezervy a opravné položky, jejichž způsob tvorby a výši pro daňové účely stanoví zvláštní zákon^{22a)} a odstavec 9 pro případy, kdy pohledávka byla nabyta přeměnou¹³¹⁾, s výjimkou rezerv vytvářených poplatníky v souvislosti s dosahováním příjmů plynoucích jim podle § 10 a s, s výjimkou rezervy na nakládání s elektroodpadem ze solárních panelů podle zákona upravujícího rezervy pro zjištění základu daně z příjmů a s výjimkou rezervy v pojišťovnictví podle zákona upravujícího rezervy pro</p>

37. Novela tak prostřednictvím Přechodného ustanovení ve spojení s novou podobou § 6 zákona o rezervách přináší skokové zdanění rezerv pojišťoven, které spočívá v 19%-ní dani z příjmů právnických osob („**daň**“) ze záporného rozdílu mezi:
- *technickými rezervami v pojišťovnictví* podle zákona č. 277/2009 Sb., o pojišťovnictví, ve znění pozdějších předpisů („**zákon o pojišťovnictví**“), resp. směrnice Evropského parlamentu a Rady 2009/138/ES o přístupu k pojišťovací a zajišťovací činnosti a jejím výkonu („**Solventnost II**“, „**Rezervy podle Solventnosti II**“) a
 - *technickými rezervami v pojišťovnictví* podle zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů („**zákon o účetnictví**“, „**Technické rezervy**“).
38. Podle právního stavu do 1. 1. 2020 představovaly Technické rezervy výdaj na dosažení, zajištění a udržení příjmů pojišťoven ve výši, v jaké pojišťovna tento výdaj zachytila v souladu s § 27 odst. 1 písm. c) Zákona o účetnictví. Taková úprava navozovala stav, kdy nebylo de facto třeba příslušnou úpravou předpisů reagovat na skutečnost, že pojem technické rezervy, užívaný v účetních předpisech pro pojišťovny, zahrnuje širší a obsahově z větší části i odlišnou skupinu ekonomických kategorií, než pojem rezervy, kterým operují účetní předpisy, zákon o daních z příjmů a zákon o rezervách v případě subjektů, které nejsou pojišťovny. Tato asymetrie je patrna zejména z ustanovení § 16 odst. 2, 3, 7 vyhlášky č. 502/2002 Sb. v porovnání s úpravou rezerv v § 16 vyhlášky č. 500/2002 Sb. Novelou je však na technické rezervy pojišťoven aplikován paušální přístup, kterým se implicitní řešení odlišnosti podstaty technických rezerv a rezerv dle dosavadní úpravy ruší bez náhrady.
39. Hodnota technických rezerv zjištěná z účetnictví byla brána v potaz i při zjišťování solventnosti pojišťoven podle předpisů upravujících podnikání v pojišťovnictví účinných do 23. 9. 2016. Od tohoto data nabyly účinnosti nové předpisy upravující podnikání v pojišťovnictví (Zákon o pojišťovnictví), kterými bylo, mezi jinými, upraveno i zjišťování a oceňování hodnoty závazků z pojištění pro účely zjištění solventnosti pojišťoven. Pojišťovny tak kromě Technických rezerv ještě „paralelně“ oceňují hodnoty závazků (rezerv) z uzavřených pojistných smluv pro potřeby zjištění solventnosti a podle postupů upravených předpisy v pojišťovnictví, souhrnně dále označovaných jako Solventnost II. Tyto rezervy se nepromítají do účetnictví a neměly pro zjišťování základu daně *žádnou relevanci*. Postup stanovení těchto Rezerv podle Solventnosti II je regulován přímo proveditelnými předpisy vydávanými European Insurance and Occupational Pensions Authority (EIOPA) z pověření Evropské komise a Evropského parlamentu a hlavním cílem je zjistit, jakou minimální hodnotu kapitálu musí pojišťovna držet, aby vyhověla požadavkům zákona na kapitálovou vybavenost.
40. Novela stávající koncepci ruší. Nově jsou tak pro pojišťovny daňově uznatelné právě Rezervy podle Solventnosti II a v základu daně z příjmů právnických osob jsou tak Technické rezervy v podstatě nahrazeny Rezervami dle Solventnosti II.
41. Důvodová zpráva k Novele pak ke sledovaným cílům navrhované úpravy uvádí, že důvodem pro změnu je:
- zvýšení inkasa daně a
 - skutečnost, že Solventnost II upravuje tvorbu rezerv způsobem, který je „objektivnější“.

42. Ministerstvo financí od Novely očekává zvýšení daňových příjmů pro veřejné rozpočty ve výši 10,5 mld. Kč. V roce 2021 by mělo jít konkrétně o 7,9 mld. Kč (státní rozpočet: + 5,3 mld. Kč, rozpočet obce: +1,9 mld. Kč, rozpočet kraje: + 0,7 mld. Kč) a 2,6 mld. Kč v roce 2022 (státní rozpočet: +1,8 mld. Kč, rozpočet obce: + 0,6 mld. Kč, rozpočet kraje: + 0,2 miliardy Kč).
43. Zároveň by dle Ministerstva financí měla být tato nová úprava stabilnější a odolnější vůči „účelové“ úpravě výše daňově uznatelných rezerv.
44. **Důvodová zpráva k Novele ovšem nijak nezakrývá významný dopad Novely na pojišťovny působící na tuzemském trhu.** Výslovně konstatuje, že u nich „*dojde k zvýšení jejich daňového zatížení během prvních dvou zdaňovacích období, na které se nová právní úprava použije, z důvodu zohlednění změn ve způsobu stanovení rezerv v pojišťovnictví v základu daně, a to ve výši odpovídající vyčísleným dopadům na veřejné rozpočty.*“ Dodává pak, že dopad na jednotlivé pojišťovny může být rozdílný, protože poměr mezi výší Rezerv podle Solventnosti II a Technických rezerv se může u každé pojišťovny odlišovat. Jinými slovy, v konečném důsledku budou více postiženy – sankcionovány – pojišťovny, **kteřé v důsledku kvalitnějšího řízení rizik, případně v důsledku nastavení parametrů pro ocenění závazků z pojištění dané přímo proveditelnými předpisy, budou mít nižší požadavky na postačitelny kapitál (solventnost) a tím i hodnotu Rezerv podle Solventnosti II, než je hodnota Technických rezerv vytvořených v souladu s účetními předpisy.**

2. Shrnutí důvodů protiústavnosti napadené právní úpravy

45. Je nesporné, že otázka, co má být předmětem zdanění a v jaké výši, je obecně v kompetenci Parlamentu. Zákonodárce tak nicméně musí učinit ústavně konformním způsobem. V případě Novely tomu tak nebylo, neboť z hlediska obsahového:
- Novela působí retroaktivně, čímž extrémně disproporcionálním způsobem zasahuje do principů právní jistoty a legitimního očekávání chráněných čl. 1 odst. 1 Ústavy, a to nejen z pohledu pojišťoven jako primárních adresátů napadené právní úpravy, nýbrž také jejich klientů a dalších osob, které s nimi vstupují do právních vztahů;
 - ustanovení § 6 zákona o rezervách a § 23 a 24 zákona o daních z příjmů ve znění Novely nerespektují ústavní princip rovnosti osob, a to jak rovnosti akcesorické v rozsahu dle čl. 3 odst. 1 Listiny základních práv a svobod („**Listina**“) ve spojení s právem vlastnit majetek ve smyslu čl. 11 Listiny, tak i neakcesorické dle čl. 1 Listiny, resp. porušují zákaz diskriminace ve smyslu čl. 14 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod („**Úmluva**“) ve spojení s právem na ochranu vlastnictví ve smyslu čl. 1 Protokolu č. 1 k Úmluvě;
 - Novela nepřiměřeným způsobem zasahuje do práva vlastnit majetek podle čl. 11 Listiny, resp. práva na ochranu vlastnictví podle čl. 1 Protokolu č. 1 k Úmluvě.
46. Výše uvedené nedostatky ve svých důsledcích nepřipustným způsobem zasahují i do práva podnikat zaručeného v čl. 26 Listiny.

3. Podrobné odůvodnění protiústavnosti napadené právní úpravy

a. Nová regulace zdanění rezerv pojišťoven představuje v demokratickém právním státu nepřipustnou retroaktivitu

47. Novela resp. nový § 6 zákona o rezervách, přináší změnu, podle níž pro pojišťovny již nadále **nejsou** daňově uznatelné Technické rezervy, jako tomu bylo dosud, ale naopak Rezervy podle Solventnosti II, které byly do 31. 12. 2019 daňově irelevantní.
48. Z pohledu zpětného – retroaktivního – působení tohoto novelizačního zákona pak hraje zcela zásadní roli výše citované Přechodné ustanovení. Tato norma *de facto* stanovuje nucené a skokové (jakkoli rozložené do dvou období) „rozpuštění“ zůstatku Technických rezerv do základu daně (přestože pro účetní, tj. nikoli daňové, účely zůstanou tyto rezervy zachovány), snížené o zůstatek Rezerv „vrácený zpět“ do základu daně, ovšem již jen ve formě (nižších) Rezerv podle Solventnosti II.
49. Příklad: natvořené Technické rezervy (do účinnosti Novelu daňově uznatelné) jsou 100, kdy „životnost“ pro jejich zdanitelné rozpouštění do výnosů (tj. proti nákladům na úhrady klientům za příslušné pojistné události) je 10 let, tj. 10 ročně x 10 let. Natvořené Rezervy podle Solventnosti II jsou jen 40. Podle Přechodného ustanovení dochází tedy ke skokovému zdanění částky 60 (rozdíl 100 a 40), tj. **30** v roce 2020 a **30** v roce 2021 (60 ve dvou letech), namísto aby došlo ke zdanění postupného „rozpuštění“ vždy **10** v následujících 10-ti letech. **Tím jsou zcela nepřiměřeně zasaženy právní vztahy a poměry založené před 1. 1. 2020, neboť jsou tak popřena legitimní očekávání daňových dopadů na straně pojišťoven, která měly v době tvorby Technických rezerv⁴¹.**
50. Tento stav je neústavní, neboť vyvolává retroaktivitu. Přitom Ústavní soud k související otázce právní jistoty několikrát zdůraznil, že „[v] demokratickém právním státě (čl. 1 odst. 1 Ústavy) musí mít adresáti právních norem reálnou možnost seznámit se předem s jejich obsahem a poznat tak rozsah svých práv a povinností. Jen v takovém případě jim totiž mohou přizpůsobit své jednání a nést za něj odpovědnost. Právní norma, která se stává účinnou teprve poté, co nastaly skutečnosti, ve vztahu k nimž se má uplatnit, již na toto jednání nemůže mít vliv [...]. Protože však jednotlivec obsah takovéto právní normy nemohl v minulosti znát, je zásadně ústavně nepřipustné, aby bylo jeho původně dovolené jednání zpětně učiněno protiprávním, nebo aby s ním byly dodatečně spojeny právní následky, jež jdou k jeho tíži. Přednost zde musí dostat jeho právní jistota a důvěra v právo.“⁴²
51. Výkon státní moci, a tedy také činnost zákonodárce by tudíž primárně měly směřovat do budoucna. Tedy nikoli retroaktivně spojovat nové právní účinky s právními vztahy vzniklými v minulosti způsobem, jakým to činí Novela. V tomto směru tedy Důvodová zpráva, K části třetí, K článku VI zmatečně uvádí, že toto přechodné ustanovení (tj. k zákonu o rezervách) „zajišťuje zamezení nepravé retroaktivitě“: nepochybně totiž v důsledku neústavní konstrukce Přechodného ustanovení (článku IV bodu 3 Novelu, tj. k zákonu o daních z příjmů) dochází přinejmenším právě k retroaktivitě nepravé, přičemž se pak dokonce jedná spíše o retroaktivitu pravou (viz dále).

⁴¹ Přičemž retroaktivitu v kontextu rezerv pro účely daně z příjmů bez dalšího odmítl jako v rozporu s principy nabytých práv a legitimního očekávání Nejvyšší správní soud v rozsudku sp. zn. 7 Afs 151/2006 ze dne 21. 12. 2006.

⁴² Viz nálezn Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 18/14 ze dne 15. 9. 2015, bod 29

52. Dle právní teorie i praxe, „[p]ravé zpětné působení nového zákona jest tu jen tehdy, když působí i pro dobu minulou [...]. Nepravé zpětné působení [...] tu jest, když nový zákon nařizuje, že ho má být užito i na staré právní poměry již založené, ale teprve od doby, kdy počíná působnost nového zákona anebo od doby ještě pozdější.“⁴³ V rámci retroaktivity nepravé tudíž bude zákonná úprava vyvolávat právní účinky *pro futuro* nejdříve k okamžiku své účinnosti; v případě retroaktivity pravé pak tyto účinky bude zákonná úprava působit též před tímto datem.
53. Prává retroaktivita právní normy je tudíž, s ohledem na právní jistotu a předvídatelnost práva, v právním státě **obecně nepřipustná**. Situace, v nichž je tato myslitelná, jsou tudíž výjimkami, pro jejichž aplikaci v řešené situaci není dán prostor.^{44,45}
54. Jinými slovy, „[p]oté, co účastník splnil podmínky pro vznik nároku na státní podporu za určitý kalendářní rok, mohl legitimně očekávat, že právě ze strany státu nedojde dodatečně k jejich změně, resp. ke změně samotného nároku. Jedná se přitom o očekávání, jemuž náleží ochrana jak z hlediska principu právní jistoty a ochrany důvěry v právo, resp. ochrany nabytých práv podle čl. 1 odst. 1 Ústavy, tak s ohledem na majetkovou povahu nároku podle čl. 11 odst. 1 Listiny a čl. 1 Dodatkového protokolu. Toto ustanovení se totiž nevztahuje jen na již nabytý (existující) majetek, nýbrž poskytuje též ochranu legitimnímu očekávání nabytí takového majetku.“⁴⁶ Přestože je si Navrhovatel vědom odlišných skutkových okolností věci, v jejímž rámci byl citovaný nálezn vydán, jsou přesvědčeni, že uvedené závěry ve vztahu k legitimnímu očekávání ohledně jednání státu jsou aplikovatelné také v nyní projednávaném případě. Ústavní soud přitom sám uvádí, že „[t]akto vymezenou důvěru v právo neboli legitimní očekávání na straně účastníků přitom považuje za ekvivalentní té, jež je určující i pro posouzení přípustnosti retroaktivních účinků právní normy.“⁴⁷
55. **Konstrukce Přechodného ustanovení vykazuje znaky nepřipustné pravé retroaktivity**, a to z následujících důvodů.
56. Přechodné ustanovení předně zasahuje minulá daňově relevantní jednání daňových poplatníků, která učinili s předpokladem, že Technické rezervy v pojišťovnictví jsou daňově relevantní. Zakládá tak právní následky na právních skutečnostech, které sice nastaly v minulosti, ale *ex post* byly překvalifikovány: nároky založené původní právní úpravou (nárok na daňovou uznatelnost Technických rezerv) se tudíž řídí novou právní úpravou.
57. Předmět zdanění byl tedy definován teprve nyní, a má jím být záporný rozdíl mezi Rezervami podle Solventnosti II a Technickými rezervami spočítaný za minulá

⁴³ TILSCH, Emanuel. *Občanské právo: Obecná část*. Praha, Wolters Kluwer, 1925. s. 75-78.

⁴⁴ Dle Ústavního soudu je prává retroaktivita přípustná např. „v případě, kdy právní subjekt musí, resp. musel s retroaktivní regulací počítat. Za takovou situaci označil působení právní normy stojící v příkrém rozporu se zásadními, obecně uznanými principy humanity a morálky. Odkázal ale i na právní názor, že "zpětnou působnost zákona na občanskoprávní poměry by bylo možno odůvodnit též veřejným pořádkem (*ordre public*), především jestliže by byly dotčeny předpisy absolutně kogentní, jež byly vydány v důsledku určité mezní situace přerodu hodnot ve společnosti" (Tichý, L. cit. podle bodu 144, s. 1102).“ (Viz nálezn Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 53/10 ze dne 19. 4. 2011, bod 146; obdobně pak též nálezn Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 21/96 ze dne 4. 2. 1997)

⁴⁵ Oprávněné důvěry v právo, resp. stálosti právního řádu se však též nelze s úspěchem dovolávat v situaci neaplikování právního předpisu na skutečnosti, které nastaly v době jeho účinnosti, konstatoval-li by Ústavní soud rozpor takového právního předpisu s ústavním pořádkem, přičemž aplikace tohoto právního předpisu ve vztahu mezi státem a jednotlivcem (a výjimečně ve vztazích horizontálních) by vedla k porušení základního práva jednotlivce. (Srov. nálezn Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 1777/07 ze dne 18. 12. 2007, bod 19; či sp. zn. Pl. ÚS 15/09 ze dne 8. 7. 2010, body 53 a 54)

⁴⁶ Viz nálezn Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 53/10 ze dne 19. 4. 2011, bod 182

⁴⁷ Tamtéž, bod 183

zdaňovací období. Přitom, jak bylo uvedeno výše, Rezervy podle Solventnosti II nebyly v minulosti daňově relevantní. Ustanoveními nového právního předpisu – Novelou – se tedy mají řídit i právní vztahy vzniklé před jeho, resp. její účinností. Vznik těchto právních vztahů, jakož i nároky z nich vzniklé před účinností Novel, se tedy posuzují podle nového, a nikoliv podle dosavadního právního předpisu. Daňovým subjektům tak zakládají povinnost vztahující se k v minulosti vytvořeným rezervám, když rozdíl mezi Rezervami podle Solventnosti II a Technickými rezervami je v tomto ohledu třeba chápat jako minulé příjmy.

58. Přičemž, jak uvedl Ústavní soud „[p]odstatou pravé zpětné působnosti je, že podle určité současné právní normy je možno posoudit právní skutečnosti, či právní vztahy, které se uskutečnily dříve, než právní norma nabyla účinnosti, resp. to, že nová právní norma může změnit právní následky, které podle práva nastaly přede dnem její účinnosti. [...] [Přitom] pravá retroaktivita nemá v právním státu místo tam, kde se zákonodárce již dříve mohl "dostat ke slovu", nicméně tak neučinil.“⁴⁸
59. Dle požadavku zákonodárce v Novele nicméně musí být právní vztahy v minulosti vzniklé, tj. rezervy vytvořené a tehdy daňově uznatelné (Technické rezervy), nyní „překvalifikovány.“ To konkrétně v podobě rozdílu mezi Technickými rezervami a Rezervami podle Solventnosti II, což právní úprava platná v době tvorby Technických rezerv vůbec nepožadovala. Tento rozdíl je nyní z režimu daňové uznatelnosti zpětně vyňat a *de facto* dodatečně zdaněn. Jinými slovy, právní poměry založené před účinností zákona se tedy posuzují podle zákona nového, resp. vznik daňové povinnosti se odvíjí od právních skutečností nastalých před účinností zákona, kterým byla stanovena.
60. Zákonodárce zde tak vytvořil fiktivní stav, jaký by reálně nastal, kdyby Novela platila již v minulosti. Tedy v situaci, kdy by daňově relevantní byly Rezervy podle Solventnosti II, resp. daňově nerelevantní by byly Technické rezervy, a to ve svém důsledku nejen pro dobu po účinnosti Novel, ale také pro minulost.
61. Lze také odkázat na konkrétní části odůvodnění nálezu sp. zn. Pl. ÚS 17/11, který se týkal zdanění elektřiny z fotovoltaických (solárních) elektráren. Zde neshledal porušení zákazu pravé retroaktivity ve vztahu ke zdanění elektřiny,⁴⁹ přičemž hlavním důvodem byla skutečnost, že předmětem odvodu v dané věci vůbec **nebyla** elektřina vyrobená **před účinností** napadeného zákona.⁵⁰ V řešeném případě však **jsou** předmětem změny (tj. skokového zdanění) Technické rezervy vytvořené pojišťovny **před účinností** Novel, a proto lze ve vztahu k výše naznačené *de facto* negativní definici pravé retroaktivity u přechodného ustanovení její znaky spatřovat.
62. Pojišťovny přitom měly legitimní očekávání, že jejich situace pro účely výpočtu daně z příjmu bude posuzována dle právní úpravy platné a účinné v okamžiku, kdy se pro tvorbu příslušných rezerv rozhodly v souladu s § 27 odst. 1 písm. c) Zákona o účetnictví.⁵¹ Technické rezervy tedy byly v minulosti vytvořeny s tím, že u nich poplatník legitimně očekával, že je bude čerpat v návaznosti na skutečné výdaje na úhradu předmětných závazků vůči svým klientům krytých těmito rezervami. Přechodné

⁴⁸ Viz nálezy Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 33/01 ze dne 12. 3. 2002; obdobně pak též nálezy Ústavního soudu sp. zn. III. ÚS 558/06 ze dne 31. 1. 2007

⁴⁹ Posuzoval jen nepravou retroaktivitu právní úpravy z hlediska patnáctileté doby trvání garancí ve smyslu § 6 odst. 1 písm. b) bodu 1 zákona č. 180/2005 Sb., o podpoře výroby elektřiny z obnovitelných zdrojů energie a o změně některých zákonů (zákon o podpoře využívání obnovitelných zdrojů), v tehdy platném znění.

⁵⁰ Srov. nálezy Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 17/11 ze dne 3. 5. 2012, bod 46 *in fine*

⁵¹ Obdobně pak též rozsudek ESLP ve věci *Pressos Compania Naviera*, č. 17849/91, ze dne 20. 11. 1995, § 30-32

ustanovení tedy zpětně zbavuje daňové relevance v minulosti vytvořené daňové uznatelné Technické rezervy. A přestože bude daňový poplatník nucen Technické rezervy zdanit až za účinnosti Novely, byla mu upřena možnost přizpůsobit řízení peněžních toků tak, aby dopad zdanění rozdílů mezi Technickými rezervami a Rezervami podle Solventnosti II nepůsobil takové ztráty.

63. Přitom dle Ústavního soudu je v této souvislosti nutno zohlednit taktéž požadavek předvídatelnosti zákona, které mimo jiné předpokládá, že „rozhodne-li se zákonodárce za situace, kdy má jednotlivec podle dosavadního zákona možnost jednat určitým způsobem, toto jednání regulovat jinak, pak musí takto dotčenému jednotlivci poskytnout dostatečný časový prostor k tomu, aby mohl nové regulaci přizpůsobit své chování. Tento nezbytný časový prostor bude vždy záviset na konkrétních okolnostech, tedy zejména na tom, čeho se daná právní úprava týká, kdo jsou její adresáti a zda je respektováno jejich legitimní očekávání.“⁵² Uvedenému zákonodárce nevyhověl.
64. **Pokud by se nicméně Ústavní soud s výše uvedeným neztotožnil, je třeba posoudit naplnění podmínek přípustnosti retroaktivity nepravé.** Přestože je nepravá retroaktivita obecně přípustná a na výběru daní pro *fiscus* existuje relevantní veřejný zájem, nemůže taková nová právní úprava zasahovat do právního postavení daňových subjektů „způsobem, který zcela popírá jejich důvěru v právo. Jako příklad lze uvést změny zákonné úpravy v průběhu účetního a zdaňovacího období, v jejichž důsledku by ještě v jeho rámci došlo k odlišnému hodnocení povahy daňově relevantních skutečností, jemuž by se daňový subjekt nemohl přizpůsobit.“⁵³
65. Podle judikatury Ústavního soudu **nepravá retroaktivita nepřipustně porušuje zásadu ochrany důvěry v právo tehdy, nejsou-li v kontextu řešení časové působnosti (intertemporality) dané právní úpravy naplněna hlediska testu proporcionality.** „Rozhodnutí zákonodárce o způsobu řešení časového střetu staré a nové právní úpravy [tak] není z ústavního hlediska věcí nahodilou nebo věcí libovůle, nýbrž věcí zvažování v kolizi stojících hodnot.“⁵⁴
66. **Současná úprava ve znění Novely v testu proporcionality neobstojí.**
67. Pro naplnění obecné přípustnosti nepravé retroaktivity, resp. testu proporcionality (tj. přiměřenosti v širším smyslu), musí posuzovaná právní úprava v konkrétním případě, naplnit tři kritéria:⁵⁵
- i. *kritérium vhodnosti;*
 - ii. *kritérium potřebnosti; a*
 - iii. *kritérium přiměřenosti v užším smyslu* (v případě daňové legislativy posuzováno v kontextu disproporcionality extrémní, vyvolávající pro adresáty této úpravy tzv. „rdousící“ účinek).

i. *Kritérium vhodnosti*

68. Při zkoumání kritéria vhodnosti je třeba posoudit, zda je Novelou zvolené řešení jako takové vůbec způsobilé sledovaných cílů dosáhnout.⁵⁶ Jak již bylo uvedeno výše, dle

⁵² Viz náleží Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 31/13 ze dne 10. 7. 2014, bod 47

⁵³ Viz náleží Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 18/14 ze dne 15. 9. 2015, bod 38; obdobně pak též náleží Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 9/08 ze dne 12. 7. 2011, bod 16

⁵⁴ Viz náleží Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 53/10 ze dne 19. 4. 2011, bod 149

⁵⁵ Viz např. náleží Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 4/94 ze dne 12. 10. 1994; sp. zn. Pl. ÚS 3/02 ze dne 13. 8. 2002; sp. zn. Pl. ÚS 24/11 ze dne 20. 12. 2011; či sp. zn. II. ÚS 1774/14 ze dne 9. 12. 2014 aj.

důvodové zprávy k Novele je (bez jakéhokoli bližšího vysvětlení) „[d]ůvodem pro změnu metody tvorby [daňově uznatelných] rezerv kromě zvýšení inkasa dále skutečnost, že jejich stanovení dle metody Solventnosti II je objektivnější a více odpovídající hodnotě nutné k vyrovnání závazků z veškeré provozované pojišťovací nebo zajišťovací činnosti než současný postup podle předpisů upravujících účetnictví.“

69. Novela je problematická hned při posouzení naplnění prvního kritéria uvedeného testu. Novela totiž ve vztahu k jejímu prvnímu cíli – tj. zvýšení inkasa daně – vyvolává toliko časovou kompresi toho, co by se v konečném důsledku v rámci odvodu z daně příjmů pojištěven do veřejného rozpočtu tak jako tak vybralo. Jinými slovy, namísto časového horizontu sledujícího materializaci závazků krytých Technickými rezervami (který bude dle jednotlivých typů pojištění/situací velmi různý, ale v praxi může jít až o 35 let) bude příslušný daňový odvod vybrán zrychleně (skokově) v rámci následujících dvou zdaňovacích období. Novela tudíž *de facto* nepovede ke skutečnému zvýšení inkasa daně, jak je proklamováno v důvodové zprávě, čímž není způsobilá posuzovaného cíle dosáhnout.
70. Vláda tímto způsobem pouze vyvolá dojem zvýšení objemu výběru daní, k čemuž ovšem dojde pouze opticky (klamně). Skoro se zdá, že tento postup vlády, resp. na její popud Ministerstva financí, zcela svévolně slouží jen k tomu, aby byl urychlen výběr daní, a účelově tak byl koncentrován do jejího funkčního období; nutno zdůraznit, že však o to méně bude k výběru daně v obdobích dalších.
71. Pokud tak zákonodárce nesledoval legitimní veřejný zájem, který by „*nadto musel být vyšší intenzity, než jsou [principy] chráněné článkem 1 odst. 1 Ústavy, článkem 11 odst. 1 Listiny a článkem 1 Dodatkového protokolu k Úmluvě, aby mohl zamýšlený zásah do ústavně chráněného legitimního očekávání dotčených církví a náboženských společností ospravedlnit, postupoval svévolně, čímž porušil rovněž zákaz retroaktivity (viz body 39–42 [citovaného nálezu]).*“⁵⁷
72. Vystává zde tak relevantní otázka, zda současná vláda skutečně jedná ve veřejném zájmu, anebo sleduje toliko své krátkodobé, resp. krátkozraké cíle, a to na úkor – újmu – vlád následujících. V této souvislosti je tak zcela přiléhavá pasáž recentního nálezu Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 4/17 ze dne 18. 2. 2020, bod 89: „*Povinností demokratického právního státu (čl. 1 odst. 1 Ústavy) je však nejen vytvořit veřejnému funkcionáři podmínky pro řádný výkon veřejné funkce spojený s povinností jednat ve veřejném zájmu, ale také zamezit tomu, aby svěřenou moc mohl využívat k prosazování vlastních (osobních) zájmů na úkor zájmu veřejného, ale i ostatních účastníků politické či hospodářské soutěže, stejně jako důvěry veřejnosti.*“⁵⁸
73. Popsaná svévole zákonodárce přitom spočívá právě v kombinaci různých porušení ústavních principů a kautel na úkor zájmu veřejného, resp. zájmů ostatních účastníků – pojištěven – politické či hospodářské soutěže: vláda pro pojišťovny nastavuje diskriminační režim, který ale, aby „splnil službu“, kterou od něj vláda očekává (tj. nárazové urychlení výběru daně), musí být **ještě** a **právě** aplikován retroaktivně (tj. musí skokově „dodanit“ v minulosti natvořené Technické rezervy).
74. Přitom však Novela není způsobilá dosáhnout ani druhého z uvedených cílů, tj. vyšší „objektivnosti“ systému tvorby daňově uznatelných rezerv pojištěven. Důvodová zpráva totiž nijak blíže nerozvádí, v čem by současná právní úprava měla být

⁵⁶ Tamtéž

⁵⁷ Viz náleze Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 5/19 ze dne 1. 10. 2019, bod 74

⁵⁸ Zvýraznění přidáno

neobjektivní, resp. nijak nevysvětluje, jakým způsobem nová právní úprava zhojuje domnělou neobjektivnost systému tvorby rezerv dle právní úpravy účinné do 1. 1. 2020. Nevysvětluje ostatně ani, co se v daném kontextu objektivitou vůbec myslí. Z těchto důvodů se tak deklarovaný dílčí cíl Novely „vyšší objektivnosti“ stává přinejmenším nepřezkoumatelným. Lze navíc odkázat na body 102-103 tohoto návrhu, kde je demonstrováno, že pokud by již některý systém rezerv měl být vůbec „měřen“, zda je „objektivnější“ než jiný, jsou to v řešeném kontextu Technické rezervy oproti Rezervám dle Solventnosti II, a nikoli naopak. Ve prospěch „vyšší objektivnosti“ Technických rezerv ostatně svědčí i jednoduchý fakt, že tyto u pojišťoven samozřejmě podléhají statutárnímu auditu, zatímco Rezervy podle Solventnosti II nikoli. (Pokud se Rezervy podle Solventnosti II v důsledku Novely staly relevantními pro stanovení daně, budou tyto rezervy podrobeny auditu jen velmi nepřímo, jen z hlediska tvorby tzv. rezervy na splatnou daň (jejíž výši budou tedy nově ovlivňovat), tj. nikoli obsahově jako takové.)

75. Přestože **Novela nenaplnuje test proporcionality již v rámci prvního kritéria**, a posouzení zbylých kritérií je tak v zásadě nepotřebné, je rozvedena dále také evaluace předmětných cílů Novely prismatem druhého (potřebnost) a třetího (přiměřenost v užším smyslu) kritéria tohoto testu. Posouzení následujících kritérií bude nicméně vztaženo pouze k otázce zvýšení inkasa veřejných rozpočtů, a to s poukazem na výše uvedenou faktickou nepřezkoumatelnost cíle druhého (tj. dosažení vyšší „objektivnosti“ systému tvorby rezerv pojišťoven).

ii. Kritérium potřebnosti

76. V rámci kritéria potřebnosti je třeba posoudit, zda existuje jiné než Novelou konstruované řešení, které naplňuje sledovaný cíl – zvýšení inkasa veřejných rozpočtů – v podobné míře, ale je vůči dotčenému základnímu právu šetrnější.⁵⁹
77. Předně, jak již bylo vyloženo výše, v důsledku Novely v konečném důsledku vůbec nedojde ke zvýšení inkasa veřejných rozpočtů, neboť výše vybrané daně bude stejná; pouze bude vybrána v kratším časovém horizontu. Hledisko rychlejšího výběru daně přitom není ani deklarovaným cílem sporné právní úpravy. Zákodárce přesto zvolil skokovou úpravu základu daně.
78. V této souvislosti je třeba zdůraznit, že alespoň dle veřejně dostupných informačních zdrojů se Česká republika nepotýká s okamžitým nedostatkem finančních zdrojů pro veřejný rozpočet. Ani v nejmenším tak není dán veřejný zájem na tomto zrychleném – toliko individuálním zájmem současné vlády motivovaném – výběru daně.
79. Pouze dvě navržená zdaňovací období jsou tudíž (s ohledem na zájmy již výše popsané) svou povahou čistě účelová a naprosto nedostatečná. To konkrétně vzhledem k tomu, že „dorozpouštění“ zůstatku Technických rezerv natvořených před účinností Novely by podle předchozí právní úpravy standardně probíhalo dle časového horizontu sledujícího materializaci závazků krytých těmito Technickými rezervami (a který bude dle jednotlivých typů pojištění/situací velmi různý, ale jak již bylo uvedeno výše, v praxi může jít až o 35 let). Důvodem pro toto řešení je snaha vlády dodanit příslušné rezervy během jejího funkčního období do konce roku 2021 a tak si jednorázovým příjmem vylepšit bilanci státního rozpočtu.
80. Důvodem pro odmítnutí ústavně konformního řešení (tj. eliminujícího retroaktivitu) nemůže být snaha o co nejrychlejší naplnění inkasa daně plynoucího z tohoto opatření.

⁵⁹ Viz např. nálezy Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 4/94 ze dne 12. 10. 1994; sp. zn. Pl. ÚS 3/02 ze dne 13. 8. 2002; sp. zn. Pl. ÚS 24/11 ze dne 20. 12. 2011; či sp. zn. II. ÚS 1774/14 ze dne 9. 12. 2014 aj.

Je přirozené, že ústavně šetrnější právní úprava bude mít vůči jejímu soukromoprávnímu adresátovi příznivější dopad (než by měla ústavně nekonformní úprava), kterému bude korelovat naopak méně příznivý dopad pro stát (zde pomalejší inkaso daně). Samotná tato skutečnost však nemůže eliminovat či „přebít“ diskutované ústavní principy. V opačném případě by je bylo možné odmítnout v podstatě vždy, kdy by „beneficientem“ příslušného opatření byl stát.

81. **Evidentně zde přitom byla k dispozici jiná opatření, tj.**

- **neretroaktivní ponechání úpravy účinné před Novelou aplikovatelné na zůstatek Technických rezerv mající svůj původ v čase před Novelou, a tím umožnění jeho „dožití“ dle této původní úpravy, dle které byl i vytvořen (tj. v podstatě aplikace článku VI Novely bez jeho retroaktivního narušení článkem IV bodem 3 Novely), nebo**
- **rozložení zdanění rozdílů jednotlivých typů rezerv do podstatně delšího časového úseku než jsou pouze dvě zdaňovací období, který by tak lépe vyjadřoval skutečný časový horizont materializace závazků krytých Technickými rezervami majícími svůj původ v čase před Novelou,**

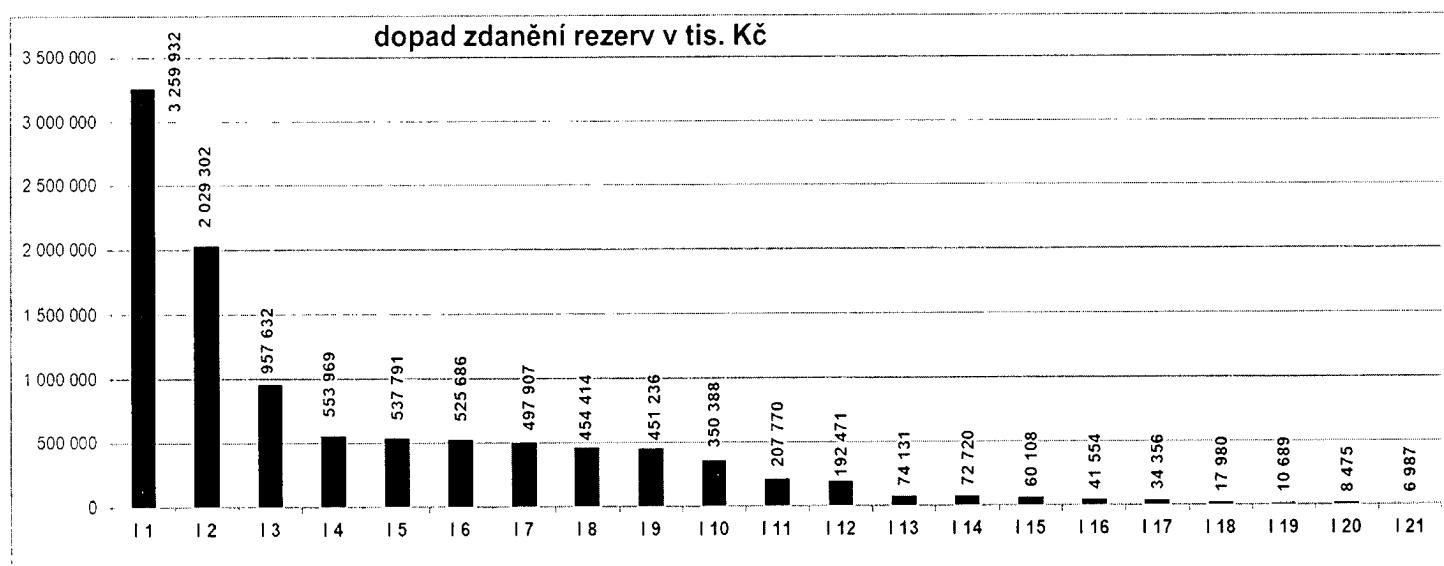
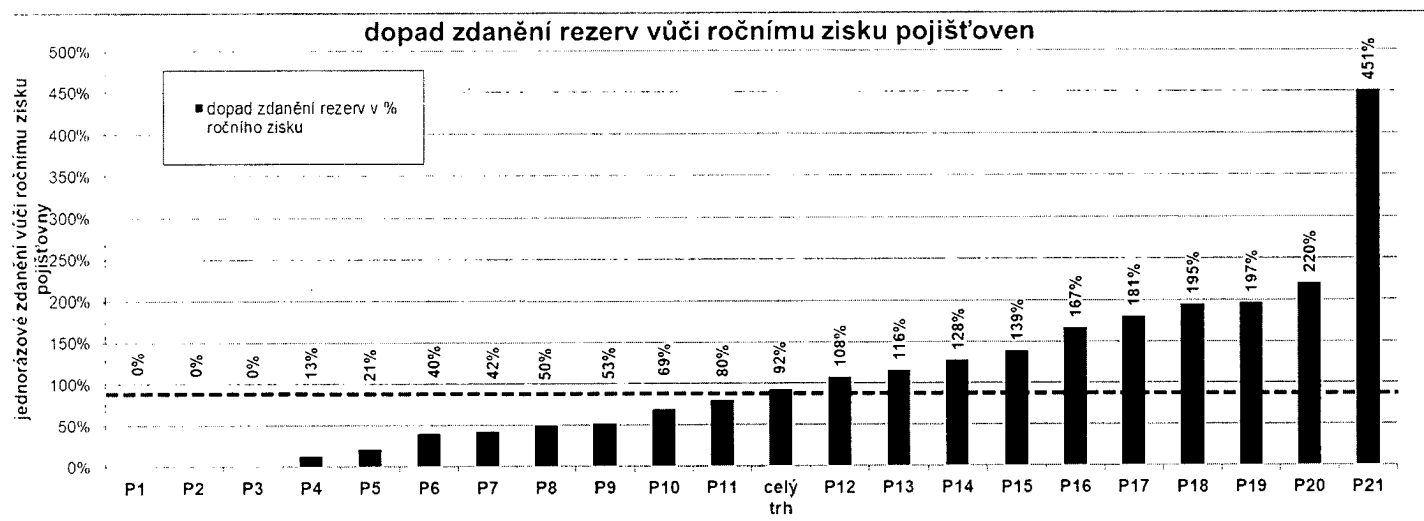
která by byla způsobilá zajistit výběr daní ve stejné míře, ale která by byla k dotčeným subjektům šetrnější (jakkoli by ani taková úprava samozřejmě neeliminovala ostatní protiústavní elementy Novely, jsoucí mimo retroaktivní působení Novely).

iii. Kritérium přiměřenosti v užším smyslu

82. I kdyby bylo možné – pro účely další argumentace – tvrdit, že retroaktivní aplikace Novely je opatřením potřebným a nezbytným k dosažení deklarovaných cílů Novely, jde o opatření nepřiměřené v užším slova smyslu, způsobující tzv. „rdousící“ účinek.
83. Uvedené kritérium porovnává závažnost obou v kolizi stojících práv, a to při celkovém poměrování „zklamané“ důvěry a významu a naléhavosti důvodů právní změny.⁶⁰ Je tedy nutné posoudit, zda míře zásahu do „zklamané“ důvěry pojišťoven v dlouhodobý předchozí právní stav odpovídá i význam a naléhavost důvodů právní změny, kterou Novela zákonů v oblasti daní přináší, tj. zda nastoluje spravedlivou rovnováhu.
84. **Zájem na tvrzeném naplnění cílů zvýšení inkasa pro veřejné rozpočty a stanovení daňové relevance tvorby Rezerv podle Solventnosti II nedosahuje takové společenské naléhavosti, aby odůvodňoval tak invazivní zásah do ochrany důvěry pojišťoven v právo a do jejich ústavně chráněných majetkových práv.**
85. U řady pojišťoven na našem trhu bude mít Přejícné ustanovení za následek skokové zvýšení jejich daňového zatížení. S ohledem na časové rozložení tohoto zatížení (tj. v následujících dvou zdaňovacích obdobích) ve vztahu k jeho celkové výši se přitom potenciálně jedná o *extrémně disproportcionální daňový dopad* na jeho adresáty – pojišťovny. Podle dostupných údajů bude téměř u poloviny pojišťoven působících na trhu představovat dodatečné daňové zatížení v důsledku Přejícného ustanovení vyšší částku než jejich celkový roční zisk; v některých případech půjde o dvojnásobek a v jednom případě dokonce o čtyř a půl násobek ročního zisku, což nepochybně není účinek akceptovatelný z hlediska principu proporcionality.

⁶⁰ Srov. např. nález Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 53/10 ze dne 19. 4. 2011, bod 147; či rozhodnutí Spolkového ústavního soudu sp. zn. 2 BvL 14/02 ze dne 7. 7. 2010, bod 58

86. Tyto dopady (tj. jednak v % zisku, jednak v absolutních částkách) jsou demonstrovány následujícími grafy (kde P resp. I jsou konkrétní pojišťovny):



Zdroj: Česká asociace pojišťoven (čísla k 31. 12. 2018)

87. Z těchto grafů tedy vyplývá, že zvýšené daňové zatížení plynoucí z Přejícného ustanovení může mít v některých případech až **konfiskační povahu**. Podle relevantní judikatury německého Spolkového ústavního soudu, kterou Ústavní soud ve svých rozhodnutích souvisejících s daňovou legislativou zmiňuje, je nicméně nutné „respektovat příkaz, dle kterého nesmí majetková daň vést k plíživé konfiskaci majetku a nesmí zasahovat do majetkové substance.“⁶¹ Zdaněním takovéto intenzity napadená právní úprava do majetkové substance pojišťoven nepochybně zasahuje.

88. Jako možné řešení případné extrémní disproportionality (tj. rdousícího účinku resp. až konfiskační povahy Novely) zmiňuje vláda v důvodové zprávě **možnost využít institut posečkáni ve formě rozložení úhrady daně na splátky** podle § 156-157 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů („daňový řád“). Uvedené „řešení“ však **nijak neeliminuje protiústavnost Novely**. Jde pouze o možné zákonem

⁶¹ Viz náleží Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 29/08 ze dne 21. 4. 2009, bod 45

nabízené procesní řešení, jehož aplikace v praxi povede jen k zahájení určitého řízení s nezaručenými výsledky, závisujícími zcela na volném uvážení správce daně. Bude totiž otázkou, jak bude ze strany správce daně posuzována „odůvodněnost“ případu konkrétních pojišťoven poukazujících na „rdousící“ dopady Přejícného ustanovení, obzvláště bude-li jich, jak lze očekávat, větší počet. Nemluvě již o tom, že posečkání je zatíženo úroky z předmětné částky, jejichž výše významně překračuje úroky na peněžním trhu, z čehož plyne, že toto řešení je pro pojišťovny i prakticky nevyužitelné.

89. Navíc, a to je třeba zdůraznit, pokud důvodová zpráva specificky uvádí, jaké příjmy si správce daně, resp. stát, od přijetí sporného opatření slibuje, nelze ani očekávat, že by snad žádostem o posečkání mohlo být (ve významnější míře) obecně vyhověno. Zcela by tak byl popřen skutečný účel Novely, tedy dosáhnout – ovšem pouze opticky (viz body 69-70) – vyššího výběru daní.
90. Jinými slovy, **adresáti Novely tak nejen nemají po hmotněprávní stránce jistotu, ale ani reálnou naději na to, že k extrémně disproportčním dopadům nedojde**, zejména pokud Ministerstvo financí se skokovým navýšením daňového zatížení pro pojišťovny počítá a zahrnuje jej do odhadované výše a načasování příjmu pro veřejné rozpočty.
91. Pojišťovny, které budou pocítovat extrémně disproportční dopady Novely, se proto o institut posečkání daně nebudou moci legitimně oprít, ačkoli současně pro mnohé z nich se s ohledem na výše uvedené jedná o takový zásah, že pro ně bude mít rdousící účinek.
92. V návaznosti na uvedené tak **nejsou naplněny ani předpoklady třetího kritéria testu proporcionality, čímž nebyly naplněny ani podmínky obecné přípustnosti nepravé retroaktivity** (pokud by vůbec byla Novela považována za nepravě retroaktivní, jakože se jeví spíše jako pravě retroaktivní).
93. Přejícné ustanovení tak svou konstrukcí porušuje ústavní princip právní jistoty a legitimního očekávání jeho adresátů, a již jako takové je protiústavní. Navíc, jak bude dále rozvedeno, i kdyby Přejícné ustanovení nepřípustně retroaktivní nebylo, existují i další samostatné důvody svědčící o neústavnosti Novely.

b. Nová regulace zdanění rezerv pojišťoven porušuje ústavní princip rovnosti a zákaz diskriminace

94. Dle konstantní judikatury Ústavního soudu zahrnuje metodologie přezkumu ústavnosti zákonné úpravy daně či poplatku taktéž „*posouzení z pohledu dodržení kautel plynoucích z ústavního principu rovnosti, a to jak neakcesorické (čl. 1 Listiny), tj. plynoucí z požadavku vyloučení svévole při odlišování subjektů a práv, tak i akcesorické v rozsahu vymezeném v čl. 3 odst. 1 Listiny.*“⁶² Daňová legislativa, mimo výše uvedenou otázku extrémní disproportcionality, tudíž kumulativně nesmí zakládat nepřípustné nerovné postavení jednotlivých subjektů. „*Tyto ústavní nároky na právní úpravu daní, dle názoru Ústavního soudu, zcela zajišťují (v kontextu ústavního zmocnění uvalovat daně), aby přezkoumávaná ustanovení, v případě, že v naznačeném testu ob stojí, bylo možno označit za legitimní.*“⁶³ Novela zákonů v oblasti daní a § 6 zákona o rezervách však tyto ústavní požadavky nenaplnuje.
95. Jak bylo uvedeno výše, Novela zákonů v oblasti daní může mít pro některé pojišťovny likvidační, resp. rdousící účinek. Protiústavnost, resp. nerovnost ale není jen ve směru

⁶² Viz náleží Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 7/03 ze dne 18. 8. 2004; obdobně pak též např. náleží Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 29/08 ze dne 21. 4. 2009, bod 43

⁶³ Viz náleží Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 29/08 ze dne 21. 4. 2009, bod 49 *in fine*

konfiskačních dopadů, ale také v nezohlednění specifík vlastních odvětví pojišťovnictví a činnosti pojišťoven. Ustanovení § 6 zákona o rezervách a příslušné části § 23 a § 24 zákona o daních z příjmů totiž ve svém důsledku zakládají (některým) pojišťovnám vyšší daňovou povinnost než jiným daňovým poplatníkům. **Dochází tak k nerovnému zacházení s:**

- **pojišťovnami obecně jako specifickým odvětvím podnikání** (viz níže oddíl i);
- **některými pojišťovnami se sídlem v ČR podnikajícími v zahraničí prostřednictvím pobočky** (viz níže oddíl ii);
- **pobočkami v ČR zahraničních pojišťoven** (viz níže oddíl iii).

96. Dochází **jak k porušení ústavního principu neakcesorické rovnosti, tak k porušení principu rovnosti akcesorické**, a to ve vztahu k právu vlastnit majetek ve smyslu čl. 11 Listiny a k právu podnikat ve smyslu čl. 26 Listiny, resp. k **porušení zákazu diskriminace** ve smyslu čl. 14 Úmluvy ve spojení s právem na ochranu vlastnictví ve smyslu čl. 1 Protokolu č. 1 k Úmluvě.

i. Diskriminace pojišťoven jako odvětví

97. V první řadě je třeba zdůraznit, že v případě pojišťovnictví položky označované jako „Technické rezervy“ jsou svou ekonomickou podstatou širší kategorií nežli rezervy ve smyslu této veličiny u ostatních poplatníků, a především vazba této položky na hlavní předmět činnosti má zcela jinou povahu, než rezervy u ostatních subjektů (kde se jedná v podstatě o *ad hoc* položky, které nepředstavují samotnou substanci podnikání takových subjektů). Naproti tomu pojišťovny ze své definice **„obchodují se závazkem plnit v případě smlouvou definované nahodilé události na straně pojištěného“**, nastane-li určitá nejistá událost, a odpovídající „Technické rezervy“ jsou tedy inherentní složkou podstaty podnikání pojišťoven.
98. Samotné Technické rezervy, jako *terminus technicus*, nepředstavují vnitřně homogenní skupinu ekonomických kategorií. Pod termín Technické rezervy se zahrnují nejen závazky z pojištění, ale i položky plynoucí z uplatnění *akruálního principu* zachycení výnosů z hlavní činnosti, což jsou u ostatních daňových poplatníků položky vykazované jako tzv. přechodné účty a jejich účetní hodnota je beze zbytku daňově relevantní. Hlavní část položek náležejících pod termín Technické rezervy představují závazky plnit, které mají v tomto směru mnohem blíže k „běžnému“ závazku, dluhu poplatníka, kdy je znám věřitel, okamžik vzniku závazku a je nejistá výše plnění, tedy v podstatě k tzv. dohadné položce pasivní (která zachycuje již existující dluh, u něhož ale ještě není známa přesná částka, a kterou by účtoval „běžný“ poplatník). Zaúčtování dluhu, resp. dohadné položky pasivní, vůči nákladům, např. tedy dluh zaplatit penězi za přijatou službu, kde ještě není částka přesně vyčíslena, je přitom v rámci podnikatelské činnosti poplatníka nepochybně daňově uznatelný náklad [srov. § 23 odst. 2 písm. a) a § 24 dost. 1 zákona o daních z příjmů], když základ daně vychází z účetního výsledku hospodaření. Z tohoto pohledu tedy **není žádný důvod takto pro pojišťovny diskriminačně měnit daňová pravidla a vylučovat daňovou uznatelnost zaúčtovaných položek** – tj. té části Technických rezerv, která by u ostatních daňových poplatníků byla považována za daňově relevantní v takové výši, v jaké byla zaúčtována.
99. **V Novele lze navíc k výše uvedenému identifikovat řadu mezer plynoucích zejména ze skutečnosti, že Technické rezervy a Rezervy podle Solventnosti II nejsou co do své koncepce souměřitelné.** Některé konstrukční prvky/faktory Rezerv podle Solventnosti II jsou pak v účetnictví promítnuty do jiných položek, než jsou Technické

rezervy jako takové. To pak znamená, že „mechanické“ převzetí Rezerv dle Solventnosti II a jejich „výměna“ za Technické rezervy „jedna k jedné“, tj. bez detailní analýzy této odborné a složité problematiky a jejího relevantního zohlednění v právní úpravě, nutně vede k distorzím. Ty ve svém důsledku znamenají v některých případech dvojnásobné zdanění a navíc i zdanění budoucích zisků pojišťoven. Děje se tak konkrétně např. následujícími způsoby.

100. *Zaprvé*, účetní i daňové předpisy obecně a shodně vyžadují, aby náklady a výnosy byly přiřazovány období (tj. účetnímu či zdaňovacímu), se kterým časově a věcně souvisí (tzv. akruální princip). U výnosů to znamená, že výnos či příjem peněz, je primárně zaevidován v okamžiku, kdy nastane. Souvisí-li ale zčásti (případně zcela) věcně a časově i s následujícími účetními (a tedy i zdaňovacími) obdobími (tj. jakési přijaté „předplatné“), je z účetního (a daňového) pohledu „odložen“ až do těchto následujících období, se kterými souvisí. Prakticky se tato zásada realizuje v tzv. časovém rozlišení (viz § 19 odstavce 2 a 4 vyhlášky č. 502/2002 Sb.), přičemž změny stavu tohoto časového rozlišení se promítají stejnou měrou jak do účetního výsledku, tak do základu daně. Tato symetrie však díky Novele již neplatí pro pojišťovny, protože pojišťovny jsou povinny požadavky plynoucí z uplatnění akruálního principu realizovat prostřednictvím Technických rezerv (viz zejména § 16 odstavec 2 vyhlášky č. 502/2002 Sb.), čímž se teď stav i změna stavu časového rozlišení výnosů z hlavní činnosti stává v důsledku Novely pro pojišťovny daňově irelevantní položkou. **Pokud je tedy tzv. rezerva na nezasloužené pojistné (která je pouze vyjádřením časového rozlišení výnosů pojišťoven) nově daňově neuznatelná, dochází nejen k diskriminaci pojišťoven, ale také k porušení zásady, že výnosy mají být zdaněny v období, se kterým věcně a časově souvisí.**
101. *Zadruhé*, obdobně jako v předchozím bodě, lze uvést režim té části rezervy na pojistná plnění z nevyřízených pojistných událostí, která je tvořena závazky nahlášených událostí (tj. opět v oblasti neživotního pojištění), které nebyly ke konci účetního (zdaňovacího) období uhrazeny (viz ustanovení § 16 odst. 4 vyhlášky č. 502/2002 Sb.), čímž se tento závazek stává daňově irelevantním. V případě ostatních subjektů by se tyto závazky posuzovaly jako položky časového rozlišení v pasivech (viz ustanovení § 19 odst. 3 vyhlášky č. 500/2002 Sb.). **Pokud je tedy tato část Technických rezerv nově daňově neuznatelná, dochází tak k diskriminaci pojišťoven i z tohoto důvodu.**
102. *Zatřetí*, jako jiný příklad lze uvést (zejména v případě odvětví životního pojištění) skutečnost, že do výpočtu Rezervy podle Solventnosti II (viz ustanovení článku 28 písmeno d) Nařízení Komise v přenesené pravomoci (EU) 2015/35 ze dne 10. října 2014, kterým se doplňuje směrnice Evropského parlamentu a Rady 2009/138/ES o přístupu k pojišťovací a zajišťovací činnosti a jejím výkonu), která má být dle Novely daňově uznatelná, vstupují očekávané budoucí zisky pojišťovny, tj. rezerva je o ně snižována. To ovšem v důsledku neznamena nic jiného, než že pojišťovna **zdaní tyto budoucí zisky okamžitě v roce natvoření takovéto nižší rezervy**. Byl-li by takový přístup aplikován i na jiné daňové poplatníky, pak by například společnost vyrábějící (stavějící) tzv. investiční celky musela již v průběhu výstavby odvádět daň, jejímž základem by byla plánovaná zisková marže odvozená z přírůstku hodnoty rozestavěného (nedokončeného) celku za dané zdaňovací období. U pojišťoven tak dle Novely dochází ke zdanění předpokládaného (kalkulovaného) zisku z hlavní činnosti dříve než ve zdaňovacím období, ve kterém je tento zisk realizován, kdežto u ostatních subjektů je to až ve zdaňovacím období, ve kterém byl zisk realizován. **Pokud je tedy přijata tato daňová úprava dle Novely, dochází k diskriminaci pojišťoven i z tohoto důvodu.**

103. Na těchto příkladech lze tedy ukázat, jak nekoncepční a ve svém důsledku diskriminační je nová právní úprava zavedená Novelou, resp. jak zákonodárce vůbec neporozuměl ekonomické podstatě podnikání v pojišťovnictví a nebyl tak s to aplikovat v případě pojišťoven na kategorie se stejnou ekonomickou podstatou stejný přístup, jaký aplikuje v případě jiných daňových poplatníků. Pokud by totiž k takovému porozumění dospěl, nemohl by s kategorií Technických rezerv a Rezerv podle Solventnosti II nakládat jako s homogenním celkem, ale **musely by být detailně zmapovány a v daňovém předpisu pak přesně popsány korekce Rezerv podle Solventnosti II pro daňové účely, aby bylo diskriminačním** (a v některých jiných aspektech až protismyslným či zmatečným) **dopadům Novelu předejito**. Výše uvedené jsou pouze tři příklady diskriminační distorze, které nová právní úprava působí. Znovu také připomínají, že rezervy (tj. **Technické rezervy**, neboť jen ty jsou koherentně provázané s ostatními položkami z účetnictví, tj. je to výhradně vzájemný komplex všech těchto účetních veličin, který je určující pro základ daně pojišťoven) **představují vyjádření samotné substance podnikání pojišťoven**.
104. Dle judikatury Evropského soudu pro lidská práva („ESLP“) se za nedovolenou diskriminaci považuje nejen situace, kde je s osobami ve srovnatelném postavení zacházeno bezdůvodně odlišně, **ale taktéž situace, kde je s osobami v objektivně rozdílném postavení zacházeno stejně**.⁶⁴ „Vyjádřeno lidově, všechny subjekty jsou „hozeny do stejného (regulatorního) pytle“, a to včetně těch, které by tam zjevně patřit neměly [...].“⁶⁵ Právě k takové situaci v daném případě dochází, neboť napadená právní úprava zcela paušálně vylučuje z daňové uznanosti Technické rezervy jako účetní kategorii, aniž by byla vzata v potaz specifika podnikání pojišťoven v porovnání s jinými poplatníky, a tedy odlišný obsah byť totožně nazvané účetní kategorie u pojišťoven na jedné a u ostatních poplatníků na druhé straně.
- ii. Diskriminace některých pojišťoven se sídlem v ČR podnikajících v zahraničí prostřednictvím pobočky*
105. **Pojišťovny se zahraniční pobočkou** (tj. z pohledu daně z příjmů tzv. stálou provozovnou v zahraničí) **jsou navíc k výše uvedenému stíženy dalším typem diskriminace, pokud příslušná smlouva o zamezení dvojího zdanění stanoví jako metodu zamezení dvojímu zdanění tzv. prostý zápočet**.
106. Metoda zamezení dvojímu zdanění prostým zápočtem (§ 38f odst. 2 zákona o daních z příjmů) ve své podstatě znamená, že pokud je příjem poplatníka v ČR, generovaný prostřednictvím jeho stálé provozovny v zahraničí, v tomto zahraničí zdaněn, snižuje se daň v ČR o odpovídající zahraniční daň, maximálně však do částky daně v ČR (tj. nikdy nemůže vzniknout vratitelný přeplatek). Ve výsledku tedy pak bude daň zaplácena jen ve státě umístění stálé provozovny, tj. bude zaplácena jen zahraniční daň.
107. Na tomto místě je třeba připomenout, že skokový rozdíl zdanitelný dle Přejídného ustanovení v letech 2020 a 2021 je v tomto směru zdanitelný příjem. To ovšem v případě pojišťoven se sídlem v ČR, které podnikají v zahraničí prostřednictvím pobočky – a aplikuje se metoda zamezení dvojího zdanění ve formě prostého zápočtu – znamená, že takoví poplatníci budou podrobeni dvojímu zdanění. To proto, že se v čase „nepotkají“ příjmy zdanitelné v ČR (tj. při metodě zápočtu veškeré příjmy, i ty ze

⁶⁴ Srov. rozsudek velkého senátu ve věci *Thlimmenos proti Řecku*, č. 34369/97, ze dne 6. 4. 2000, § 44

⁶⁵ BOBEK, Michal. Zákaz diskriminace (čl. 14 EÚLP a Protokol č. 12). In: KMEC, Jiří, KOSÁŘ, David, KRATOCHVÍL, Jan, BOBEK, Michal. *Evropská úmluva o lidských právech. Komentář*. 1. vydání. Praha, C. H. Beck, 2012. s. 1211 - 1212.

zahraničí) a příjmy zdanitelné v zahraničí; tím se „nepotkají“ ani příslušné daně (tuzemská a zahraniční) k zápočtu v ČR: v letech 2020 a 2021 bude v ČR zdanitelný příjem „příliš velký“ (dodanění rozdílu dle Přejížděného ustanovení) a později naopak „příliš malý“ (celý rozdíl v ČR již bude daňově vyčerpán, „předzdaněn“ v letech 2020 a 2021), tj. již proti němu nebude možné započítat žádnou (nebo jen malou) zahraniční daň.

108. To znamená, že taková pojišťovna utrpí oproti ostatním poplatníkům (jiným pojišťovnám i poplatníkům z jiných odvětví) v důsledku kombinace daní v obou státech a nemožnosti zápočtu velmi významné dvojí zdanění. Lze připustit, že metoda zamezení dvojímu zdanění prostým zápočtem může – vzhledem k určitým rozdílům v konstrukci základů daně v každém státě – vyústit v situaci, kdy se systémy z obou států v čase beze zbytku „nepotkají“ a k určitému dvojímu zdanění pak z toho důvodu i tak může dojít. **Nicméně v případě Přejížděného ustanovení k této distorzi dochází, jak již bylo ilustrováno výše, ohledně inherentní složky vůbec podstaty podnikání pojišťoven; tj. distorze je tak významná a navíc kombinovaná se všemi ostatními distorzemi, že je již nutné považovat ji za rozpornou s principem neakcesorické rovnosti (čl. 1 Listiny).**

iii. Diskriminace poboček v ČR zahraničních pojišťoven

109. Jakkoli **vtažení zahraničního práva do našeho daňového práva** (které pro zahraniční pojišťovny z EU a EHP provádí § 6 odst. 2 zákona o rezervách) není zcela vyloučené, je nutné jej považovat za **zcela netransparentní a právní jistotu narušující** v situaci, kdy:

- Rezervy podle Solventnosti II v příslušném státě zahraniční pojišťovny zpravidla vůbec nebudou měřítkem pro daňově uznatelné rezervy; a
- v praxi se bude jednat buď o jen velmi obtížně (z)kontrolovatelnou (nebo i naprosto ne(z)kontrolovatelnou) veličinu, neboť rezervy zachycené v zahraničí ve výši dle tamních předpisů a jejich „alokace“ (pokud vůbec bude provedena) na pobočku (tj. na aktivitu) v ČR opět podle tamních předpisů může již z definice vyvolávat spory, už jen proto,
 - o že takové rezervy mohou být nižší, ale i vyšší, než by jinak byly v ČR;
 - o že segmentace Rezerv podle Solventnosti II vůbec nemusí sledovat státní hranice, když tato segmentace bude primárně prováděna podle měn a podle typů rezervami krytých rizik, a tedy nikoli nutně podle jednotlivých zemí;
 - o že některé (i zahraniční) pojišťovny mohou pro Rezervy podle Solventnosti II uplatňovat tzv. interní model, který musí být schválen „jejich“ regulátorem (v případě zahraničních pojišťoven tedy zahraničním regulátorem); přitom pro správce daně v ČR bude opět taková veličina, resp. na ní založené zahraniční rezervy, z hlediska schopnosti správného stanovení daně (§ 1 odst. 1 a 2 daňového řádu) zcela nedostatečně uchopitelná;
 - o že pobočka v ČR může být pro některé zahraniční pojišťovny v konkrétním případě pod hranicí tzv. materiality, kdy pak právo státu zahraniční pojišťovny (na které § 6 odst. 2 zákona o rezervách odkazuje) nebude vyžadovat „alokaci“ Rezerv podle Solventnosti II na takovouto pobočku dokonce vůbec.

Výše uvedené body znamenají, že § 6 odst. 2 zákona o rezervách ve znění Novely je imperfectní a v některých situacích může být dokonce zcela neaplikovatelný. Tyto body

tak také zcela podlamují Důvodovou zprávou proklamovanou větší „objektivitu“ Rezerv podle Solventnosti II, ba dokonce tento argument, tvrzený původcem Novelou, zcela převrací: jak vyplývá z výše uvedeného, budou to právě Rezervy podle Solventnosti II, které budou v řešeném kontextu méně objektivní kategorií než kategorie Technických rezerv, a nikoli naopak. V případě Technických rezerv jako daňově uznatelných (tj. dle znění § 6 zákona o rezervách před Novelou) žádný z výše uvedených problémů nevzniká.

110. **Obdobná situace může nastat i ve vztahu k pojišťovnám ze třetích zemí**, kde je odkazováno na mezinárodní smlouvu (§ 6 odst. 3 zákona o rezervách).
111. V tomto případě navíc nastává další možný typ diskriminace: zákon o pojišťovnictví (konkrétně jeho § 32) totiž nevyžaduje, aby ohledně činnosti pojišťovny ze třetího státu na území České republiky byla uzavřena mezinárodní smlouva. Ustanovení § 6 odst. 3 zákona o rezervách však daňovou uznatelnost rezerv váže právě výhradně na položky vytvořené v souladu s mezinárodní smlouvou. **Může tak dojít k situaci, že pobočka zahraniční pojišťovny ze třetího státu nebude mít daňově uznatelné žádné rezervy.**
112. V tomto směru je tedy nutné považovat za diskriminační režim Novelou stanovený pro pobočky v ČR (stále provozovny) zahraničních – mimounijních – pojišťoven, které budou vystaveny této úpravě.

iv. Shrnutí

113. Výše uvedené tedy dokládá, že Novela diskriminuje:
 - pojišťovny jako odvětví proti ostatním odvětvím;
 - pojišťovny se sídlem v ČR se zahraniční pobočkou, pokud příslušná smlouva o zamezení dvojího zdanění stanoví jako metodu zamezení dvojímu zdanění tzv. prostý zápočet, oproti ostatním pojišťovnám a též ostatním poplatníkům;
 - pobočky v ČR zahraničních pojišťoven oproti ostatním pojišťovnám a též ostatním poplatníkům.
114. Je vhodné vzpomenout též reflexi Ústavního soudu ve vztahu k judikatuře německého Spolkového ústavního soudu, který se vyjádřil k interpretaci a aplikaci zásady rovnosti v oblasti daňového práva: „*Tato zásada vyžaduje, aby daňový zákon zatěžoval daňové poplatníky – právně i fakticky – rovnoměrně (srov. rozhodnutí Spolkového ústavního soudu ze dne 9. března 2004, 2 BvL 17/02). [Dle Ústavního soudu pak] [z]ásada rovnosti vyžaduje, aby každý tuzemec byl zapojen podle své způsobilosti rovnoměrně do financování státních úkolů.*“⁶⁶

c. Nová regulace zdanění rezerv pojišťoven porušuje ústavním pořádkem České republiky uznané právo na ochranu vlastnictví

115. Zákonodárce prostřednictvím nové konstrukce zdanění rezerv pojišťoven zavedené Novelou protiústavně zasáhl rovněž do práva pojišťoven vlastnit majetek podle čl. 11 Listiny, resp. práva na ochranu vlastnictví podle čl. 1 Protokolu č. 1 k Úmluvě, a ve svém důsledku tak i tímto způsobem do jejich práva podnikat zaručeného v čl. 26 Listiny.
116. Jak bylo výše prokázáno (viz body 85-86), zvýšené daňové zatížení plynoucí z Přechodného ustanovení může mít v některých případech již konfiskační povahu.

⁶⁶ Viz nálezy Ústavního soudu Pl. ÚS 29/08 ze dne 21. 4. 2009, bod 45

Přestože ESLP pojem „*zbavení majetku*“ ve své judikatuře vykládá poměrně široce,⁶⁷ byl toho názoru, že ztráta vlastnického práva v souvislosti s daňovou povinností představuje spíše pouhou „*úpravu užívání majetku*“, a nikoli uvedené vyvlastnění.⁶⁸ Navzdory přesvědčení, že se ze strany ESLP jedná o výklad nepřiměřeně zužující, nemění to nic na skutečnosti, že Novela představuje zásah do práva pojištěven na pokojné užívání majetku ve smyslu čl. 1 Protokolu č. 1 Úmluvy.

117. V této souvislosti ESLP stanovil tři základní zásady, které by měly při zhodnocení legality a legitimacy případného zásahu do práva na majetek, resp. při poměřování – spravedlivé – rovnováhy mezi zájmy jednotlivce a celku, být reflektovány. Konkrétně tedy, (i) **zásadu zákonnosti**, (ii) **zásadu legitimního cíle v obecném zájmu**, a (iii) **zásadu spravedlivé rovnováhy**.⁶⁹ Jinými slovy, omezení či jiný zásah do práva na pokojné užívání majetku je obecně ospravedlnitelné tehdy, „*pokud k němu došlo na základě zákona (princip legality); pokud sledoval legitimní cíl v podobě veřejného/obecného zájmu (princip legitimacy); a konečně pokud bylo při realizaci zásahu dosaženo spravedlivé rovnováhy mezi zájmem na ochraně majetku jednotlivce a širšími společenskými zájmy. Vyjádřeno také jinak, jednotlivci nesmí být s odkazem na veřejný či obecný zájem uloženo nést nadměrné či nepřiměřené břemeno.*“⁷⁰

i. Zásada zákonnosti

118. **Porušení zásady zákonnosti je spatřována v popsáných nedostatcích procesu přijetí Novely.**

ii. Zásada legitimacy

119. Nebyla **splněna existence legitimního cíle v obecném zájmu**, kterými by bylo možno zásah do práva vlastnit majetek ospravedlnit. Jak již bylo výše uvedeno, vláda v důvodové zprávě deklaruje dva cíle, které má napadená právní úprava sledovat, z nichž ovšem ani jeden ve skutečnosti není danou právní úpravou naplňován (viz body 68-75).
120. Jak bylo vysvětleno výše, sektor pojišťovnictví je založený na obchodu s přísliby určitého budoucího plnění v návaznosti na konkrétní, avšak těžko předvídatelnou pojistnou událost. Současně je velmi obtížné předvídat, v jaké výši bude příslušné pojistné plnění případně vyplaceno. Tím je na pojišťovny kladena povinnost chovat se více opatrně a rozvážlivě, než v případě ostatních subjektů. Je zde tudíž veřejný zájem na tom, aby pojišťovny byly schopny v patřičný okamžik dostát svým závazkům, přičemž Novela do značné míry tuto schopnost pojištěven neguje. *De facto* tak popsána Novela jde spíše proti zájmu veřejnosti, neboť podryvá stabilní postavení téměř jediného odvětví ekonomiky, které nepotřebovalo v době (nedávných) hospodářských turbulencí vypomoci ze strany státu.

⁶⁷ Viz v této souvislosti otázku tzv. *de facto zbavení majetku* (srov. např. rozsudek ESLP ve věci *Papamichalopoulos a další proti Řecku*, č. 14556/89, ze dne 24. 6. 1993, § 45)

⁶⁸ Srov. rozsudek ESLP ve věci *Gasus Dosier - und Fördertechnik GmbH proti Nizozemí*, č. 15375/89, ze dne 23. 2. 1995, § 59 al. 2

⁶⁹ Srov. rozsudek velkého senátu ESLP ve věci *Hutten-Czapska proti Polsku*, č. 35014/97, ze dne 19. 6. 2006, § 162-168

⁷⁰ BOBEK, Michal. Ochrana majetku (čl. 1. Protokolu č. 1). In: KMEC, Jiří, KOSÁŘ, David, KRATOCHVÍL, Jan, BOBEK, Michal. *Evropská úmluva o lidských právech. Komentář*. 1. vydání. Praha, C. H. Beck, 2012. s. 1270.

121. V návaznosti na výše uvedené tak lze absenci veřejného zájmu doložit ve dvou rovinách. *Zaprvé*, ve vztahu ke svévolné a specifika praktického života nezohledňující časové kompresi příslušného daňového odvodu, Naplněn je zde toliko individuální zájem současné vlády vybrat v rámci jejího funkčního období co nejvíce prostředků pro své politické přísliby; uvedené však nelze považovat za veřejný zájem v ústavněprávní rovině. *A zadruhé* pak jako deficit veřejného zájmu s ohledem na poškození, resp. podryvání stability sektoru pojištění v České republice s odkazem na nutnost vydat v extrémně nepřiměřeně krátkém časovém úseku vysokou část majetku pojišťoven; v této rovině tak Novela působí spíše proti veřejnému zájmu klientů na řádném fungování odvětví pojišťovnictví.
122. V zásadě lze však bez dalšího uzavřít, že Novela v žádném případě požadavku veřejného zájmu není způsobilá vyhovět.

iii. Zásada spravedlivé rovnováhy

123. Jak již bylo vyloženo výše v rámci testu proporcionality při dovození existence (přínejmenším) nepravé retroaktivity předmětné Novely, každý zásah do některého ze zaručených základních práv musí být přiměřený. Jinými slovy, „každý zásah do práva na pokojné užívání majetku musí zachovávat „spravedlivou rovnováhu“ mezi potřebami obecného zájmu společnosti a požadavky ochrany základních práv jednotlivce. Především musí existovat vztah rozumné přiměřenosti mezi použitými prostředky a cílem, kterého má být opatřením zasahujícím do majetkových práv dosaženo [...]. Podle judikatury [ESLP] mezi hlavní kritéria při posuzování, zda napadené opatření zachovalo požadovanou spravedlivou rovnováhu a zejména zda jím není na stěžovatele kladeno nepřiměřené břemeno, patří charakter zásahu, sledovaný cíl, povaha dotčených majetkových práv a chování stěžovatele i orgánů zasahujícího smluvního státu.“⁷¹
124. Přitom již pouze s ohledem na časové rozložení zdanění dříve vytvořených Technických rezerv je patrné, že se jedná o břemeno pro pojišťovny mimořádně tíživé, a s ohledem na proklamovaný sledovaný cíl zcela nepřiměřené. V souvislosti s povahou dotčených majetkových práv je současně třeba upozornit, že přestože formálně tato náleží pojišťovnám, má jejich osud výrazný dopad do majetkové sféry klientů těchto pojišťoven (viz bod 120).
125. Téměř u poloviny pojišťoven působících na trhu ČR bude dodatečné daňové zatížení v důsledku Přejícného ustanovení představovat vyšší částku než jejich celkový roční zisk, někdy mnohonásobně. Zároveň zde ovšem neexistuje žádný prostředek, který by dotčeným pojišťovnám dával reálnou naději na rozložení daňové zátěže v čase.
126. S ohledem na výše uvedené je třeba mít za to, že bez ohledu na otázku (ne)respektování zásady zákonnosti a zásady legitimacy **nebyl naplněn ani požadavek existence spravedlivé rovnováhy mezi soukromým zájmem na ochraně majetku a obecnými zájmy, které má napadená právní úprava podle vlády sledovat, neboť pojišťovny v jejím důsledku budou nuceny nést nepřiměřené břemeno.** Novela tak zavádí opatření, které nepřijatelným způsobem zasahuje do práva na ochranu majetku ve smyslu čl. 1 Protokolu č. 1.
127. Ze stejného důvodu je Novela v rozporu rovněž s právem vlastnit majetek zaručeným v čl. 11 Listiny. S ohledem na až konfiskační dopady Novely do majetkové sféry minimálně některých pojišťoven je třeba připomenout, že podle čl. 11 odst. 4 Listiny

⁷¹ Viz rozsudek ESLP ve věci *Forminster enterprises limited proti České republice*, č. 38238/04, ze dne 9. 10. 2008, § 73

„[v]yvláštění nebo nucené omezení vlastnického práva je možné [pouze] ve veřejném zájmu, a to na základě zákona a za náhradu.“ Také z judikatury ESLP přitom plyne, že opatření, jímž dochází ke zbavení majetku, „musí zachovávat spravedlivou rovnováhu mezi požadavky obecného zájmu společenství a imperativy ochrany základních práv jednotlivce, čemuž musí odpovídat i výše a podmínky odškodnění.“⁷²

128. Pojišťovně nicméně žádná adekvátní náhrada poskytnuta nebude. ESLP je sice ochoten akceptovat zbavení majetku bez poskytnutí jakékoli náhrady, to však jen za zcela výjimečných okolností, „jake vznikají pouze v případě zásadních systémových změn, jako jsou kupříkladu změny celkového společenského uspořádání při přechodu od komunismu k demokracii.“⁷³ Netřeba dodávat, že takové okolnosti nejsou v současnosti dány.

⁷² ŠIMÁČKOVÁ, Kateřina. Čl. 11 (Ochrana Vlastnictví). In: WAGNEROVÁ, Eliška, ŠIMÍČEK, Vojtěch, LANGÁŠEK, Tomáš, POSPÍŠIL, Ivo a kol. *Listina základních práv a svobod. Komentář* [systém ASPI]. Wolters Kluwer, Praha, 2012 [2020-14-2]. Dostupné v systému ASPI. ASPI_ID KO2_1993CZ.

⁷³ BOBEK, Michal. Ochrana majetku (čl. 1. Protokolu č. 1). In: KMEC, Jiří, KOSÁŘ, David, KRATOCHVÍL, Jan, BOBEK, Michal. *Evropská úmluva o lidských právech. Komentář*. 1. vydání. Praha, C. H. Beck, 2012. s. 1281-1282.

D. Část o zdanění loterií

1. Napadené ustanovení zákona o daních z příjmů

129. Napadený zákon vytváří nedůvodnou nerovnost ve zdanění příjmů - výher z hazardních her v neprospěch loterií a tombol, když v případě příjmů z těchto hazardních her je zdaňován jednorázově celý příjem z každé výhry nad 1 000 000 Kč, zatímco v případě všech jiných her je možno od daňového základu odečíst vklady do těchto her v rámci zdaňovacího období. Tímto dvojitým režimem zdanění výher z hazardních her je nepřipustně zatížen výherce loterie a tomboly vůči výherci jiné hazardní hry. Na rozdíl od hráčů živých her, nebo kursových sázek, kde se též milionové výhry vyskytují, si výherci u loterií a tombol nemohou započíst své náklady na hru (sázky), ale daň z výhry nad 1 000 000 Kč je jim automaticky strhávána (je provedena provozovatelem loterie či tomboly jako plátcem za poplatníka srážkou z příjmu). Není důvod proč by se výhercům jiných her měla danit čistá výhra a hráčům loterií a tombol "hrubá" výhra bez ohledu na náklady. Např. u číselných loterií nebo stíracích losů (tzv. okamžitých loterií) je řada sázejících, kteří sází pravidelně celý rok a ti by se mohli po započtení sázek přesunout do režimu osvobození.
130. Dotčené ustanovení § 10 odst. 3 písm. b) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění zákona č. 364/2019 Sb. zní:
"b) výhry z
~~1. loterie a tomboly, pokud výše výhry nepřesahuje 1 000 000 Kč,~~
~~2. hazardních her, které jsou jednotlivým druhem příjmu podle odstavce 1 písm. h) bodů~~
~~2 až 6, pokud rozdíl mezi úhrnem výher spadajících do tohoto druhu příjmu a úhrnem~~
~~vkladů do hazardních her v rámci tohoto druhu příjmu za zdaňovací období~~
~~nepřesahuje 1 000 000 Kč,".~~
Přitom navrhovatel požaduje zrušení bodu 1, zrušení označení následujícího bodu 2. číslem a v tomto zrušení slov "bodů 2 až 6". Dále je v petitu navrženo i zrušení souvisejících ustanovení v § 10 odst. 8, § 24 odst. 2 písm. u) a § 36 odst. 2 písm. i) a odst. 7 zákona o daních z příjmů.
Tímto zrušením speciální úpravy zdanění výher z loterií a tombol se budou tyto výhry zdaňovat jednotně a stejným způsobem (příznání daně) se všemi jinými hrami, čímž nastane rovnost zdanění všech příjmů z hazardních her stejným způsobem, tedy u všech umožní odečet výdajů na jejich dosažení - vkladů.

2. Neústavnost ustanovení zákona o daních z příjmů

131. Napadené ustanovení je v rozporu s principem rovnosti dle čl. 3 odst. 1 Listiny základních práv a svobod a zásadou rovného omezení a zásadou šetrnosti při omezení základních práv a svobod dle čl. 4 odst. 3 Listiny. Daně narušují vlastnického právo daňových subjektů. Jsou však nezbytné pro fungování státu. Pakliže stát zdaňuje výhry z hazardních her, je jeho povinností zdaňovat tyto příjmy stejným způsobem a ve stejném rozsahu, leda by existoval důvod pro odlišný (přísnější zdanění) postup v případě loterii a tombol. Takový rozumný důvod však stát nemá.
132. Dle odborníků je loterie nejméně rizikovým druhem hazardu. Loterie je již od Rakousko-Uherska tradiční hrou a nikdy nevedla k zásadním negativním vlivům ve společnosti. Diskriminace při zdanění výher z loterií popírá smysl a účel regulace – hlavním kritériem pro stanovení výše sazby daně má být především škodlivost konkrétního druhu hry (Důvodová zpráva k zdanění hazardních her). *Loterie se na vzniku patologického hráčství prakticky nepodílejí* (Výroční zpráva o hazardním hraní v

České republice v roce 2018). Tento přístup je i v rozporu s tzv. Antverpskou deklarací vydanou v květnu 2019 asociací European Lotteries, která apeluje na státy EU, aby přistupovali k regulaci hazardních her individuálně, vždy s ohledem na míru negativních dopadů na společnost každé jednotlivé hry. V kontextu primárně nepřípustné diskriminace určité skupiny výherců se tak navíc jeví zvláště absurdní, že se jedná o výherce u nejméně nebezpečné hazardní hry, která nezpůsobuje patologické hráčství, a proto ani státu nevznikají náklady související s řešením tohoto problému.

133. Samotná diskriminace hráčů loterií spočívá v tom, že na rozdíl od hráčů živých her nebo kurzových sázek, kde se též milionové výhry vyskytují, si sázející u loterií nemohou odečíst své náklady na hru (sázky) a daň z výhry nad 1 milion Kč je jim automaticky strhávána provozovatelem. To je diskriminace těchto poplatníků daně vůči poplatníkům daně z výher z jiných hazardních her. U všech ostatních her (tedy mimo loterie a tomboly) si sázející pro účely výpočtu základu daně může od výher za rok odečíst hodnotu sázek za rok.

3. Napadené ustanovení zákona o dani z hazardních her

134. Změnou § 4 písm. a) zákona č. 187/2016 Sb., o dani z hazardních her ve znění zákona č. 364/2019 Sb. došlo k zvýšení daně z loterií z 23% na 35%. Prvotně je napadána výše sazby, ovšem navrhuje se zrušení celého písmene a), jelikož bez číselného vyjádření sazby nemá zbytek písmene a) schopnost právního života jako samostatné právní normy. Je následně na zákonodárci, aby případně znovu upravil písmeno a) ústavně konformním způsobem.

4. Neústavnost ustanovení zákona o dani z hazardních her

135. Daň z hazardních her je konstruována jako speciální daň, kde základem daně je částka, o kterou úhrn přijatých vkladů převyšuje součet úhrnu vyplacených výher a úhrnu vrácených vkladů.⁷⁴ Tedy základ daně je konstruován bez ohledu na ostatní výdaje provozovatele hry, které s provozem dané hry souvisejí. Změna sazby je tedy podstatnou změnou, která tvrději zasáhne podnikatele, než když se změní sazba daně z příjmu, kde se do základu daně nezahrnují celé příjmy, ale příjmy po odečtu výdajů, nebo i daně z přidané hodnoty, kdy si poplatník může nárokovat odpočet daně z přidané hodnoty zaplacené na vstupu.
136. Napadené ustanovení je v rozporu s principem rovnosti dle čl. 3 odst. 1 Listiny základních práv a svobod a zásadou rovného omezení a zásadou šetrnosti při omezení základních práv a svobod dle čl. 4 odst. 3 Listiny. Daně narušují vlastnického právo daňových subjektů. Jsou však nezbytné pro fungování státu. Pakliže stát zdaňuje hazardní hry, je jeho povinností zdaňovat tyto stejným způsobem a ve stejném rozsahu, leda by existoval důvod pro odlišný (přísnější zdanění) postup v případě jednotlivých her. Takový rozumný důvod však stát u loterií nemá.
137. Změna daně je náhlá a razantní. Pokud byla dříve daň 23% a nyní je 35%, jde o zvýšení na 152% původní výše daně, tedy o 52%. Takováto změna, která nezohledňuje náklady, je zásadní a může mít i důsledky likvidační. Provozovatel loterie vstupoval na trh za určité daňové situace. Stát sice může měnit daně, ale je nutné zde zachovat princip

⁷⁴ § 3 zákona o dani z hazardních her.

přiměřenosti. Zvýšení daně o 52% přiměřené není.

138. Rovněž zvyšuje ústavní problematičnost změny to, že zákonná změna se tváří jako obecná norma, ale v konkrétní situaci v Čechách, na Moravě a ve Slezsku je to fakticky individuální akt, protože absolutní většinu trhu tradičních loterií pokrývá společnost Sazka a.s. Přitom původní společnost Sazka se v roce 2011 dostala do konkurzu a byla prodána insolvenčním správcem a následně bylo převedeno vlastnictví. Je zřejmé, že kupec učinil návrh insolvenčnímu správci a následně byly dále uzavřeny další dohody týkající se vlastnictví tohoto podniku s ohledem na očekávané příjmy v daném odvětví, přičemž se zohledňuje i daňové zatížení. Razantní změna daňového zatížení vůči určitému odvětví podnikání, kde absolutní většinu celostátního trhu pokrývá jediná společnost, je pak razantním zásahem státu do vlastnického práva a práva podnikat dané společnosti a jejich vlastníků (akcionářů).
139. Aby takový zásah byl ústavně konformní, musí být pro takový postup legitimní důvod. Takový legitimní důvod (např. zvýšení příjmů státu v době války či živelné pohromy velkého rozsahu) nebyl a není. Naopak se může při opakovaném prezentování politiky premiéra Andreje Babiše, že chce stát řídit jako firmu, jednat o pokus Andreje Babiše skrze daně likvidovat své případné konkurenty.

5. Důvody neústavnosti

140. Vláda v důvodové zprávě k zákonu o dani z hazardních her deklarovala, že výše sazeb hazardní daně musí: „...reflektovat hlavní cíl nové právní úpravy, a to zajištění opatření k předcházení a potírání sociálně patologických jevů spojených s provozováním hazardních her a ochranu hráčů...“ a dále že „... Rozdílnost sazeb je odůvodněna zejména různou mírou rizikovosti jednotlivých her, a to při zohlednění dalších faktorů, jako je ziskovost dané hazardní hry nebo mezinárodní srovnání...“.
141. Loterie jsou nejméně rizikovým druhem hazardu. Loterie nejsou obecně odbornou i laickou veřejností považovány za společensky škodlivou hru zejména z toho důvodu, že drtivá většina sázejících vsadí jednou za několik dní či týdnů částku, která je obvykle maximálně v řádu stokorun. V žádném případě toto sázení nelze srovnávat s hraním technických her – povětšinou válcových automatů, kde řada patologických hráčů ztrácí obrovské částky. To samé však platí i u živých her, zvláště her typu ruleta nebo blackjack, tedy rychlých her bez jakékoli možnosti ovlivnění dlouhodobého výsledku hry ze strany hráče. Zmíněné hry jsou v současnosti nabízeny též na internetu a objem sázek u nich stoupá. To potvrzuje i Výroční zpráva o hazardním hraní v ČR v roce 2018.⁷⁵ Nelze nezmínit ani kursové sázky. Široká nabídka sázkových příležitostí, rozvoj živého kursového sázení v průběhu sportovních událostí a možnost sázení na internetu prakticky nepřetržitě též generuje řadu patologických hráčů. Živé kursové sázky (tzv. “live sázky“) jsou dokonce v rámci zmíněné důvodové zprávy s odkazem na odbornou studii řazeny do nejnebezpečnější kategorie hazardu spolu s technickou hrou
142. Z pohledu ziskovosti her, pak nelze brát v potaz pouze poměr vyplacených výher k přijatým sázkám, ale i povahu provozu, a především pak reálnou ziskovost daných her. Dle Výroční zprávy o hazardním hraní v ČR za rok 2018 je loterie až na 3. místě

⁷⁵ Dle údajů zveřejněných ve Výroční zprávě o hazardním hraní v České republice v roce 2018, je patrný neustálý zvyšující se příjem („zisk“) kursové sázky na internetu, který v roce 2018 tvořil 20,3 % trhu. Internetové technické hry za první 2 roky své legální existence obsáhly v rámci příjmů provozovatelů 6,1 % trhu a v rámci sázek 17,3 % trhu.

v ziskovosti, když ziskovost kurzových sázek byla v roce 2018 o zhruba 1 miliardu vyšší než u loterií a u technických her dokonce o zhruba 8 miliard vyšší. Sázející v roce 2018 utratili nejvíce peněz v nejrizikovějším segmentu hazardních her, na technických hrách 144,4 miliard Kč. Na kurzových sázkách pak 69,4 miliard, na živé hře 18,7 miliard a na nejméně rizikových loteriích pouze 14,4 miliard. To je dáno zejména povahou kurzových sázek (zvláště tzv. „live sázek“) a technických her. Tyto hry jsou konstruovány tak, aby hráče motivovaly sázet v kratší době větší objem sázek. I když je tedy u předmětných her procento sázek vrácených sázejícím vyšší, je vyšší i jejich reálná ziskovost. Tím je zároveň i dána vyšší rizikovost těchto her z pohledu vzniku závislosti.

143. Razantní zdanění loterií je popřením smyslu a účelu regulace – hlavním kritériem pro stanovení výše sazby daně má být především škodlivost konkrétního druhu hry (zdroj Důvodová zpráva k napadenému zákonu). Loterie se na vzniku patologického hráčství prakticky nepodílejí (Výroční zpráva o hazardním hraní v ČR v roce 2018). Není důvod, aby provozovatelé loterií měli financovat nápravu patologických jevů, které způsobilo hraní jiných her. Tímto přístupem dává stát najevo, že mu nezáleží na tom, jaké hazardní hry (bez ohledu na jejich rizikovost) jsou jeho občanům provozovateli nabízeny..

144.

tabulka 2-9: Celkový objem peněz vložených do hry a vyplacených na výhrách podle typu hry v r. 2018

Typ hazardní hry	Vloženo		Vyplaceno		Příjmy ze hry		Výherní podíl* (%)
	mil. Kč	podíl (%)	mil. Kč	podíl (%)	mil. Kč	podíl (%)	
Technická hra land-based	101 390	40,6	88 497	40,6	12 894	41,2	87,3
Kurzová sázka on-line	63 160	25,3	56 789	26,0	6 371	20,3	89,9
Loterie land-based	13 052	5,2	7 054	3,2	5 997	19,2	54,0
Živá hra land-based	15 490	6,2	13 385	6,1	2 106	6,7	86,4
Technická hra on-line	43 080	17,3	41 175	18,9	1 905	6,1	95,6
Kurzová sázka land-based	6 313	2,5	5 132	2,4	1 183	3,8	81,3
Loterie on-line	1 411	0,6	740	0,3	671	2,1	52,5
Živá hra on-line	5 589	2,2	5 414	2,5	175	0,6	96,9
Bingo land-based	29	0,0	22	0,0	7	0,0	75,0
Totalizátorová hra land-based	10	0,0	6	0,0	5	0,0	54,7
Tombola land-based	0	0,0	0	0,0	0	0,0	0,0
Malý turnaj land-based	0	0,0	0	0,0	0	0,0	95,0
Totalizátorová hra on-line	-	-	-	-	-	-	-
Bingo on-line	-	-	-	-	-	-	-
Technická hra celkem	144 470	57,9	129 672	59,4	14 799	47,3	89,8
Kurzová sázka celkem	69 473	27,8	61 921	28,4	7 553	24,1	89,1
Loterie celkem	14 462	5,8	7 794	3,6	6 668	21,3	53,9
Živá hra celkem	21 079	8,4	18 798	8,6	2 281	7,3	89,2
Land-based celkem	136 285	54,6	114 095	52,3	22 192	70,9	83,7
On-line celkem	113 239	45,4	104 118	47,7	9 121	29,1	91,9
Celkem	249 524	100,0	218 213	100,0	31 313	100,0	87,5

Zdroj: Ministerstvo financí ČR (2019c)

E. Část závěrečná - petit a přednostní projednání

1. Návrh

S ohledem na výše uvedené navrhuje, aby Ústavní soud vydal tento nálezh:

A:

Zrušuje se zákon č. 364/2019 Sb., kterým se mění některé zákony v oblasti daní v souvislosti se zvyšováním příjmů veřejných rozpočtů.

Zrušení navrhuje s účinky *ex tunc*.

B:

Nebude-li zrušen napadený zákon jako celek s účinky *ex tunc*, navrhuje, tento nálezh:

Zrušuje se čl. III body 12, 13, 14 a 15 a čl. IV bod 3 části druhé a čl. V částí třetí zákona č. 364/2019 Sb., kterým se mění některé zákony v oblasti daní v souvislosti se zvyšováním příjmů veřejných rozpočtů.

Zrušení navrhuje s účinkem obživenutí původní právní úpravy.

C:

Nebude-li zrušen zákon jako celek s účinky *ex tunc* dle části A petitu, ani vybraná ustanovení zákona č. 364/2019 Sb. dle části B petitu s účinkem obživenutí původní právní úpravy, navrhuje tento nálezh:

- 1. Zrušuje se čl. IV bod 3 části druhé zákona č. 364/2019 Sb., kterým se mění některé zákony v oblasti daní v souvislosti se zvyšováním příjmů veřejných rozpočtů.**
- 2. Zrušuje se § 6 zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění zákona č. 364/2019 Sb., kterým se mění některé zákony v oblasti daní v souvislosti se zvyšováním příjmů veřejných rozpočtů.**
- 3. Zrušuje se § 23 odst. 3 písm. a) bod 19, písm. c) bod 11 a § 24 odst. 2 písm. i) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění zákona č. 364/2019 Sb., kterým se mění některé zákony v oblasti daní v souvislosti se zvyšováním příjmů veřejných rozpočtů.**

D:

Dále nezávisle na předchozích částech petitu navrhuje:

- 1. V zákonu č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění zákona č. 364/2019 Sb.:**
 - se zrušuje v § 10 odst. 3 písm. b) bod 1., který zní: "*1. loterie a tomboly, pokud výše výhry nepřesahuje 1 000 000 Kč,*", označení bodu 2 a v dosavadním bodu 2 se zrušují slova: "*bodů 2 až 6*",
 - v § 10 odst. 5 se za slovy "*odstavce 1 písm. h)*" zrušují slova "*bodů 2 až 6*",
 - v § 10 odst. 8 se zrušují slova "*h) bodu 1*",
 - v § 24 odst. 2 se v písm. u) zrušují slova "*písm. h) bodu 1 nebo*",

- v § 36 odst. 2 písm. i) se zrušují slova "*a z příjmů v podobě výhry z loterie a tomboly*",
- v § 36 odst. 7 se zrušují slova "*nebo veškeré příjmy uvedené v § 10 odst. 1 písm. h) bodě 1*".

2. Zrušuje se § 4 písm. a) zákona č. 187/2016 Sb., o dani z hazardních her ve znění zákona č. 364/2019 Sb.

2. Přednostní projednání

Navrhovatel žádá Ústavní soud, aby s ohledem na naléhavost dle § 39 zákona č. 182/1993 Sb., o Ústavním soudu, předkládanou věc projednal a rozhodl přednostně. To z důvodu, že pokud by Ústavní soud o tomto návrhu rozhodl tak, že účinky zrušení napadeného zákona nastanou až po 1. 7. 2021, kdy budou pojišťovny nuceny odvést správci daně první polovinu výše řešeného neústavního odvodu daně, vznikla by jim tímto vážná a následně již s odkazem na § 71 odst. 4 zákona o Ústavním soudu neodstranitelná újma. Rovněž v případě akceptování neústavnosti nové sazby zdanění loterií, které je již v účinnosti, se délkou řízení zvyšuje negativní dopad na poplatníka daně.

Navrhovatel poukazuje i na zdanění církevních restitucí, které Ústavní soud zrušil,⁷⁶ přičemž řízení o nich trvalo asi 4 měsíce. I bez výslovného rozhodnutí o přednostním projednání zde Ústavní soud vyšel z faktu, že je správné zrušit zákonnou úpravu tohoto zdanění ještě před účinností, což platí obecně, ale v případě daňového zákona tím spíše. V případě napadeného zákona je již tento sice účinný, ale s plynutím času narůstají negativní důsledky pro dotčené osoby.

Advokát Zdeněk Koudelka

⁷⁶ Nález Ústavního soudu č. 303/2019 Sb. z 1. 10. 2019. Řízení zahájeno 24. 5. 2019.