



# SBÍRKA ZÁKONŮ

## ČESKÁ REPUBLIKA

---

Částka 26

Rozeslána dne 12. března 2008

Cena Kč 46,-

---

O B S A H:

88. Nález Ústavního soudu ze dne 31. ledna 2008 ve věci návrhu na zrušení některých částí zákona č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, a na zrušení některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů
89. Úplné znění zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, jak vyplývá z pozdějších změn
-

**88****N Á L E Z****Ústavního soudu****Jménem republiky**

Ústavní soud rozhodl dne 31. ledna 2008 v plénu ve složení Stanislav Balík, František Duchoň, Vlasta Formánková, Vojen Güttler, Pavel Holländer, Ivana Janů, Vladimír Kůrka, Dagmar Lastovecká, Jiří Mucha, Jan Musil, Jiří Nykodým, Pavel Rychetský, Miloslav Výborný, Eliška Wagnerová a Michaela Židlická o návrhu 1. skupiny 67 poslanců Parlamentu České republiky, zastoupené poslancem Mgr. Michalem Haškem, 2. skupiny 43 poslanců Parlamentu České republiky, zastoupené poslancem JUDr. Vojtěchem Filipem, a 3. skupiny 19 senátorů Parlamentu České republiky, zastoupené JUDr. Kateřinou Šimáčkovou, advokátkou se sídlem Mojžíšova 17, 612 00 Brno, na zrušení části první, části druhé, části třetí, části čtvrté, části páté, části šesté, části sedmé, části osmé, části deváté, bodu 1 v čl. XVII části desáté, části jedenácté, části dvanácté, části třinácté, části čtrnácté, části čtyřicáté páté, části čtyřicáté šesté, části čtyřicáté sedmé, části padesáté, části padesáté první a části padesáté druhé zákona č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, a na zrušení ustanovení § 6 odst. 4 věty první, § 6 odst. 13 a 14, § 7 odst. 8 věty první, § 16, § 21 odst. 1 a § 38h odst. 1 písm. b) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, za účasti A) Poslanecké sněmovny Parlamentu České republiky a B) Senátu Parlamentu České republiky jako účastníků řízení a C) skupiny 43 poslanců Parlamentu České republiky, zastoupené poslancem JUDr. Vojtěchem Filipem, a D) skupiny 19 senátorů Parlamentu České republiky, zastoupené JUDr. Kateřinou Šimáčkovou, advokátkou, jako vedlejších účastníků řízení,

takto:

**Návrh se zamítá.****Odůvodnění****I.****Předmět řízení v této věci**

Skupina 67 poslanců Poslanecké sněmovny Parlamentu České republiky, zastoupená poslancem Mgr. Michalem Haškem, se návrhem, podaným Ústavnímu soudu dne 22. října 2007, domáhá podle čl. 87 odst. 1 písm. a) Ústavy České republiky (dále jen „Ústava“) a podle § 64 odst. 1 písm. b) zákona č. 182/1993 Sb., o Ústavním soudu, zrušení celého zákona č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, popřípadě jeho jednotlivých v návrhu blíže konkretizovaných ustanovení.

Kromě toho se tato skupina 67 poslanců týmž návrhem domáhala zrušení některých, v návrhu blíže konkretizovaných ustanovení těchto zákonů, novelizovaných zákonem č. 261/2007 Sb.:

- zákona č. 48/1997 Sb., o veřejném zdravotním pojištění a o změně a doplnění některých souvisejících zákonů, ve znění pozdějších předpisů,
- zákona č. 551/1991 Sb., o Všeobecné zdravotní pojišťovně České republiky, ve znění pozdějších předpisů,
- zákona České národní rady č. 280/1992 Sb., o resortních, oborových, podnikových a dalších zdravotních pojišťovnách, ve znění pozdějších předpisů,
- zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

Usnesením pléna Ústavního soudu ze dne 8. ledna 2008 č. j. Pl. ÚS 24/07-147 byly vyloučeny k samostatnému řízení návrhy na zrušení těch částí zákona č. 261/2007 Sb. a s tím související eventuální návrhy, které se týkají obsahově samostatné problematiky financování zdravotní péče z veřejného zdravotního pojištění a návrhy na zrušení těch částí zákona č. 261/2007 Sb., které se týkají obsahově samostatné problematiky sociálního zabezpečení. O těchto vyloučených částech návrhů jsou vedena samostatná řízení pod sp. zn. Pl. ÚS 1/08 a sp. zn. Pl. ÚS 2/08.

Pod spisovou značkou Pl. ÚS 24/07 tak je vedeno řízení o zbývajících částí návrhů, tj. o návrhu na zrušení části první (změna zákona o daních z příjmů), části druhé (změna zákona o změně zákonů souvisejících s přijetím zákona o úrazovém pojištění zaměstnanců), části třetí (změna zákona o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů), části čtvrté (změna zákona o dani z přidané hodnoty), části páté (změna zákona o dani z nemovitosti), části šesté (změna zákona o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitosti), části sedmé (změna zákona o registračních pokladnách), části osmé (změna zákona o správě daní a poplatků), části deváté (změna zákona č. 545/2005 Sb.), bodu 1 v čl. XVII části desáté (změna zákona o správních poplatcích), části jedenácté (změna zákona o spotřebních daních), části dvanácté (změna zákona o životním a existenčním minimu), části třinácté (změna zákona o ocenění účastníků boje za vznik a osvobození Československa a některých pozůstalých po nich, o zvláštním příspěvku k důchodu některým osobám, o jednorázové peněžní částce některým účastníkům národního boje za osvobození v letech 1939 až 1945 a o změně některých zákonů), části čtrnácté (změna zákona o registrovaném partnerství a o změně některých souvisejících zákonů), části čtyřicáté páté (daň ze zemního plynu a některých dalších plynů), části čtyřicáté šesté (daň z pevných paliv), části čtyřicáté sedmé (daň z elektřiny), části padesáté (změna zákona o účetnictví), části padesáté první (zrušovací ustanovení), části padesáté druhé (účinnost) zákona č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, o návrzích vedlejších účastníků řízení na zrušení v tomto odstavci uvedených částí zákona č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, a o návrhu na zrušení ustanovení § 6 odst. 4 věty první, § 6 odst. 13 a 14, § 7 odst. 8 věty první, § 16, § 21 odst. 1 a § 38h odst. 1 písm. b) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

## II.

### Účastenství a vedlejší účastenství

Účastníkem – navrhovatelem tohoto řízení je skupina 67 poslanců Poslanecké sněmovny Parlamentu České republiky, zastoupená poslancem Mgr. Michalem Haškem. Ústavní soud shledal, že podaný návrh splňuje všechny zákonné procesní náležitosti a předpoklady, a že tedy nic nebrání projednání a rozhodnutí věci samé. Ve smyslu ustanovení § 69 odst. 1 zákona o Ústavním soudu jsou účastníky tohoto řízení také 1. Poslanecká sněmovna a 2. Senát Parlamentu České republiky.

Návrhem, Ústavnímu soudu doručeným dne 19. listopadu 2007, se domáhala zrušení zákona č. 261/2007 Sb., popřípadě jeho jednotlivých, v návrhu blíže konkretizovaných ustanovení, rovněž skupina 43 poslanců, zastoupená poslancem JUDr. Vojtěchem Filipem. Tento návrh Ústavní soud svým usnesením ze dne 23. 11. 2007 sp. zn. Pl. ÚS 28/07 dle § 43 odst. 2 písm. b) ve spojení s § 43 odst. 1 písm. e) zákona o Ústavním soudu odmítl z důvodu překážky litispendence. Ústavní soud přibral tuto skupinu 43 poslanců ve smyslu ustanovení § 35 odst. 2 zákona o Ústavním soudu jako vedlejšího účastníka nynějšího, dříve zahájeného řízení o návrhu skupiny 67 poslanců. Vedlejší účastník má v řízení stejná práva a povinnosti jako účastníci (§ 28 odst. 2 zákona o Ústavním soudu).

Návrhem, Ústavnímu soudu doručeným dne 7. prosince 2007, se domáhala zrušení částí zákona č. 261/2007 Sb., v návrhu blíže konkretizovaných, rovněž skupina 19 senátorů Parlamentu České republiky, zastoupená advokátkou JUDr. Kateřinou Šimáčkovou. Tento návrh Ústavní soud svým usnesením ze dne 12. 12. 2007 sp. zn. Pl. ÚS 29/07 dle § 43 odst. 2 písm. b) ve spojení s § 43 odst. 1 písm. e) zákona o Ústavním soudu odmítl z důvodu překážky litispendence. Ústavní soud přibral tuto skupinu 19 senátorů ve smyslu ustanovení § 35 odst. 2 zákona o Ústavním soudu jako vedlejšího účastníka nynějšího, dříve zahájeného řízení o návrhu skupiny 67 poslanců. Vedlejší účastník má v řízení stejná práva a povinnosti jako účastníci (§ 28 odst. 2 zákona o Ústavním soudu).

Podáním ze dne 21. 11. 2007 označeným jako „Oznámení Městského soudu v Brně o vstupu do již zahájeného řízení jako vedlejší účastník“ se Městský soud v Brně domáhal, aby s ním bylo dle § 35 odst. 2 zákona o Ústavním soudu nakládáno jako s vedlejším účastníkem, neboť jeho předchozí návrh ze dne 12. 11. 2007 byl usnesením Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 27/07 ze dne 21. 11. 2007 odmítnut pro překážku litispendence.

S Městským soudem v Brně však nemohlo být v tomto řízení jako s vedlejším účastníkem jednáno, a to z následujících důvodů: Vedlejší účastenství vzniká v případě, že Ústavní soud již v téže věci jedná, podal-li pozdější návrh oprávněný navrhovatel. Tímto oprávněným navrhovatelem by mohl být v obecné rovině i soud, a to na základě čl. 95 odst. 2 Ústavy. Tento článek uvádí, že dojde-li soud k závěru, že zákon, jehož má být při řešení věci použito, je v rozporu s ústavním pořádkem, předloží věc Ústavnímu soudu. Stěžejní otázkou v projednávaném případě je, jak pohlížet na podmínku, že se musí jednat o zákon, „jehož má být při řešení věci použito“. Není sporu o tom, že tato podmínka je splněna vždy, jedná-li se o zákon, resp. jeho jednotlivé ustanovení, jehož aplikace má být bezprostřední, má-li tedy být takové ustanovení užito při rozhodnutí ve věci samé. Ústavní soud ve své judikatuře dovodil, že k tomu, aby soud mohl zpochybnit ústavnost právního předpisu, je nezbytná jeho nevyhnutelná aplikace v dané věci, a nikoli jen hypotetické použití, resp. jiné širší souvislosti [srov. usnesení sp. zn. Pl. ÚS 39/2000, Sbírka nálezů a usnesení Ústavního soudu (dále jen „Sbírka rozhodnutí“), svazek 20, usn. č. 39, str. 353; usnesení sp. zn. Pl. ÚS 20/02, Sbírka rozhodnutí, svazek 28, usn. č. 42, str. 477].

Ve věci Městského soudu v Brně sp. zn. 50 C 259/2007, z níž vzešel shora uvedený návrh městského soudu, byla podána dne 5. 11. 2007 soudcem Městského soudu v Brně JUDr. M. V. žaloba, kterou se vůči České republice – Městskému soudu v Brně domáhá zaplacení částky ve výši 2 600 Kč, o kterou mu bude za měsíc leden 2008 zkrácen plat a paušální náhrada výdajů, na které by měl nárok, nebýt zmrazení platu provedeného ustanoveními čl. XLVIII části třicáté zákona č. 261/2007 Sb.

Dle ustálené soudní praxe i doktríny lze uplatnit své právo u soudu ve chvíli, kdy se stane nárokem, neboli actio nata. Tímto nárokem se stává poté, co měl dlužník poprvé splnit svůj závazek. V projednávaném případě však jde o nedospělou pohledávku, neboť vůbec není jisté, zda a v jaké výši bude skutečně žalobci újma způsobena. Městský soud se tedy vůbec neměl dostat k úvahám o případné protiústavnosti zákona č. 261/2007 Sb., neboť měl žalobu zamítnout jako předčasnou. Z ustanovení čl. 95 odst. 2 Ústavy vyplývá pro obecný soud právo i povinnost předložit věc Ústavnímu soudu pouze při existenci reálného sporu, a nikoliv za účelem zjištění názoru Ústavního soudu na určité právní otázky. Na základě výše uvedeného dospěl Ústavní soud k závěru, že Městský soud v Brně nebyl oprávněným navrhovatelem ve smyslu § 35 odst. 2 zákona o Ústavním soudu. Usnesením ze dne 15. 1. 2008 č. j. Pl. ÚS 24/07-158 Ústavní soud rozhodl, že Městský soud v Brně není vedlejším účastníkem řízení.

### III.

Argumentace navrhovatelů a vedlejších účastníků  
zpochybňující ústavně předepsaný způsob přijetí a vydání zákona č. 261/2007 Sb.

#### III/a

Argumentace skupiny 67 poslanců Parlamentu České republiky  
zpochybňující ústavně předepsaný způsob přijetí a vydání zákona č. 261/2007 Sb.

Skupina 67 poslanců Parlamentu České republiky, zastoupená poslancem Mgr. Michalem Haškem, se domáhá zrušení celého zákona č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů. Navrhovatelé tvrdí, že napadený zákon č. 261/2007 Sb. byl přijat neústavním způsobem, a dostal se tím do rozporu s ústavním pořádkem. Důvody protiústavnosti spatřují v porušení principu souladného, přehledného a předvídatelného práva, v porušení principu dělby moci a v porušení principu demokratičnosti, kteréžto principy tvoří atributy demokratického právního státu podle čl. 1 odst. 1 Ústavy. Poukazují na dosavadní judikaturu Ústavního soudu, který se ústavními požadavky na legislativní proces zabýval již v několika svých rozhodnutích, zejména v nálezech sp. zn. Pl. ÚS 21/01 (Sbírka rozhodnutí, svazek 25, nálezh. č. 14, vyhlášen pod č. 95/2002 Sb.), sp. zn. Pl. ÚS 5/02 (Sbírka rozhod-

nutí, svazek 28, nález č. 117, vyhlášen pod č. 476/2002 Sb.) a sp. zn. Pl. ÚS 77/06 (vyhlášen pod č. 37/2007 Sb.), a zdůrazňují, že při přijímání zákona č. 261/2007 Sb. byly tyto požadavky porušeny.

Konkrétní výtky navrhovatelů, dovozující porušení ústavních pravidel zákonodárného procesu (pomineme-li prozatím argumenty směřující proti obsahovému rozporu konkrétních ustanovení předmětného zákona s ústavním pořádkem), lze stručně shrnout zejména do těchto tvrzení:

1. Základní vadou předmětného zákona je to, že v jediném novelizujícím zákoně došlo ke spojení mnoha novel různých zákonů, které spolu bezprostředně nesouvisejí, čímž jsou porušeny zásady tvorby souladného, předvídatelného a přehledného práva, jimiž mají být poměřovány nejen pozměňovací návrhy, ale i návrhy zákonů.

2. Pojítka komplexu norem – stabilizace veřejných rozpočtů – je příliš neurčitá, srovnatelné např. se „zákonem o změnách v právním řádu“.

3. Úprava obsažená v mnoha z dotčených zákonů se vůbec netýká stabilizace veřejných rozpočtů – např. ustavování orgánů Všeobecné zdravotní pojišťovny či sítě smluvních zdravotnických zařízení. Navrhovatelé by proto z různých důvodů po formální stránce akceptovali jen části první, druhou, třetí, čtvrtou, pátou, šestou, osmou, zčásti desátou, jedenáctou, třináctou, čtrnáctou, dvacátou třetí a dvacátou čtvrtou napadeného zákona.

4. V zákoně jsou vedle novel zákonů stávajících obsaženy i tři nové zákony o ekologických daních, což odporuje mj. legislativním pravidlům vlády.

5. Formou pozměňovacích návrhů se součástí zákona staly tzv. „přílepy“, jež neobstojí při posuzování obsahu a účelu původního návrhu zákona a návrhů pozměňovacích: nový systém cen regulace léčiv, zákon o účetnictví a zákon o cenách. Pozměňovacím návrhům lze vytýkat krátkost času ke studiu na straně poslanců i k informování veřejnosti. Limitována tím byla i parlamentní diskuse jako forma transparentního vládnutí a jeho kontroly opozicí a veřejností. Za tzv. „přílepy“ jsou dále výslovně považovány: 1. v části čtvrté (změna zákona o dani z přidané hodnoty) v čl. VIII – body 1, 3, 4, 5 a 15 až 21; 2. v části desáté (změna zákona o správních poplatcích) v čl. XVII – body 3 a 4; 3. v části dvacáté druhé (změna zákona o organizaci a provádění sociálního zabezpečení) v čl. XXXV – body 1, 2 a 12; 4. v části dvacáté čtvrté (změna zákona o důchodovém pojištění) v čl. XXXVIII – body 1, 2, 3 a 5; 5. v části čtyřicáté (změna zákona o veřejném zdravotním pojištění) v čl. LXIV – body 1 až 9, 14 až 17, 24 až 26, 29, 30 a čl. LXV (přechodná ustanovení); 6. v části čtyřicáté osmé (změna zákona o působnosti orgánů České republiky v oblasti cen) – čl. LXXV a LXXVI; 7. v části čtyřicáté deváté (změna zákona o cenách) – čl. LXXVII; 8. v části padesáté (změna zákona o účetnictví) – čl. LXXVIII. Navrhovatelé upozorňují zejména na Ústavním soudem vyslovený požadavek „... aby pozměňovací návrh skutečně toliko pozměňoval předkládanou právní úpravu, tzn. v souladu s požadavky tzv. pravidla úzkého vztahu, podle kterého se pozměňovací návrh musí týkat téhož předmětu návrhu, který je v legislativním procesu právě projednáván, by daný pozměňovací návrh neměl vybočit z omezeného prostoru vyhrazeného pozměňovacím návrhům v podobě extenzivního překročení předmětu projednáváného návrhu zákona.“. Navrhovatelé připomínají názor Ústavního soudu, že nesplněním tohoto požadavku dochází „... k porušení dělby moci, s důsledky pro principy tvorby souladného, přehledného a předvídatelného práva, které Ústavní soud již dříve spojil s atributy demokratického právního státu, dále k obcházení institutu zákonodárné iniciativy podle čl. 41 Ústavy a porušení práva vlády vyjádřit se k návrhu zákona podle čl. 44 Ústavy.“ (nález Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 77/06, vyhlášen pod č. 37/2007 Sb., bod 73).

6. Pozměňovací návrhy nebyly projednány ve výborech Poslanecké sněmovny, chybí jim odůvodnění. Předseda vlády Mirek Topolánek je podal jako poslanec na základě koaličních jednání, jež však nemohou nahrazovat rozhodnutí vlády jako navrhovatele zákona.

7. V Senátu došlo přijetím usnesení, jímž vyjádřil vůli návrhem zákona se nezabývat, k umlčení opozice.

8. Zákonodárny proces nedostal nejen požadavkům tvorby souladného, předvídatelného a přehledného práva, ale ani požadavku demokratičnosti. Z čl. 6 Ústavy totiž vyplývá, že za každým zásadním politickým rozhodnutím má stát vůle většiny. Jelikož je předmětný zákon souhrnem četných roz-

hodnutí, určených však k jedinému výslednému hlasování, nemohla být existence většiny relevantně testována.

9. Zákonodárná moc jako moc stanovit obsah zákona, která náleží podle čl. 15 Ústavy Parlamentu, se nemohla projevit a přesunula se na stranu vlády, resp. jejího předsedu. Vládu by však bylo možné legitimně posílit jen rozhodnutím ústavodárce, což se nestalo.

10. Zákon nabytí platnosti dnem vyhlášení, u některých ustanovení se to týká i účinnosti. Vzhledem ke způsobu rozesílání částek Sbírky zákonů se tak měli adresáti práva chovat nově stanoveným způsobem, který však po nejméně dva dny neměli možnost seznat. Dotčen je tak problém faktické retroaktivity zákona.

11. Po technické stránce došlo ke vzniku mezer v právním řádu, protože stanoví-li více bodů úpravu s různým datem nabytí účinnosti, platí ten poslední bod podle zásady *lex posterior derogat legi priori*. Tím však byla pro období od 1. ledna 2008 zrušena sazba daně z příjmů.

12. Záměrem vlády bylo dostat Parlament pod tlak, krom toho tu je krátká legisvakance.

Navrhovatelé dále podrobně popisují zákonodárnou proceduru při přijímání napadeného zákona a vytýkají jí mnoho pochybení. Tvrdí, že již ve stadiu přípravy zákona – nejpozději v okamžiku schválení jeho návrhu vládou – vznikl návrh obsahově nekonzistentní, takže již pro samotné zákonodárce byl návrh nepředvídatelný, překvapivý, nepřístupný, nesrozumitelný a nepřehledný. Čas věnovaný tvorbě tak obsáhlé a komplikované normy byl příliš krátký a neposkytující dostatečný prostor pro seznámení se s obsahem normy, promyšlení všech souvislostí a pro demokratickou diskusi.

V legislativním procesu bylo prý vzneseno velké množství nesouvisajících pozměňovacích návrhů, některé z nich až v závěrečných fázích projednávání v Poslanecké sněmovně, bez řádného zdůvodnění. To vše mělo mít negativní dopady na možnost a kvalitu parlamentní rozpravy, a tím i na možnost a kvalitu veřejné diskuse, na právo zájmových skupin, aby jejich názor byl slyšen, a konečně i na informování veřejnosti o probíhajících politických rozhodnutích.

Narušení principů dělby moci a demokratičnosti bylo dle navrhovatelů zesíleno tím, že nesouvisající pozměňovací návrhy vyšly z kruhů vlády. Předseda vlády (v pozici poslance) podstatně změnil vládní návrh zákona několik dnů před závěrečným hlasováním, aniž dal poslancům k dispozici důvody nové právní úpravy, čas k jejímu prostudování a projednání, natož reálnou možnost k ní předkládat další pozměňovací návrhy. Předseda vlády, respektive vláda se svým rozsáhlým úřednickým aparátem pak naprosto dominovali nad zákonodárným sborem, který nemá ani dostatečné odborné zázemí k tomu, aby překvapivému vládnímu návrhu mohl ve vytvořené časové tísní účinně argumentačně čelit. Vliv členů zákonodárného sboru (a to jak opozičních, tak i vládních) na konkrétní podobu zákona tak byl účinně minimalizován.

Tím, že Senát Parlamentu České republiky, který je ovládán toutéž politickou většinou jako Poslanecká sněmovna, vyjádřil vůli nezabývat se návrhem zákona (čl. 48 Ústavy), znemožnil rozpravu v plénu Senátu; opoziční názory pak nemohly účinně zaznít ani v Poslanecké sněmovně ani v Senátu.

Navrhovatelé shrnují, že navržení a přijetí *de facto* vládního (přesněji: „premiérského“) pozměňovacího návrhu, který obsahově nesouvisel s předlohou, je v rozporu s čl. 1 odst. 1, čl. 2 odst. 1, čl. 6 a čl. 15 odst. 1 Ústavy, je obcházením institutu zákonodárné iniciativy podle čl. 41 Ústavy a odporuje i čl. 44 odst. 1 a čl. 76 Ústavy. Tím, že Parlament nevzal na zřetel dosavadní judikaturu Ústavního soudu, nadto přijatou nedlouho před přijetím zákona č. 261/2007 Sb., byl porušen též čl. 89 odst. 2 Ústavy.

Navrhovatelé vyslovují názor, že postup, zvolený vládou při projednávání napadeného zákona, pokud by byl akceptován, by mohl vést k absurdním důsledkům: „... v extrémním případě by mohla vláda soustředit jednou ročně veškeré své legislativní záměry do návrhu zákona »o úpravě právních poměrů v České republice« či dokonce do zákona »o zlepšení osudu občanů České republiky« a vynutit si politickým tlakem, aby vládní většina schválila návrh zákona právě v tomto znění. Tím by byl faktický vliv poslanců na obsah zákonů zcela marginalizován a Parlament by se stal takřka zbytečným. Vláda by Parlament v podstatě potřebovala jen pro formální stvrzení své paušálně vyjádřené vůle a mohla by znemožnit jakoukoli veřejnou parlamentní diskusi tím, že by sněmovní většina odmítala

připustit jiné body na pořad jednání. Takový parlament by byl již jen fasádou zcela popírající principy demokratičnosti a dělby moci.“.

Navrhovatelé tedy uzavírají, že předložení a přijetí rozsáhlého, obsahově nekonzistentního a nesrozumitelného vládního návrhu zákona odporuje preambuli Ústavy (vyjadřující odhodlání občanů řídit se všemi osvědčenými principy právního státu), jakož i čl. 1 odst. 1, čl. 2 odst. 1, čl. 6 a čl. 15 odst. 1 Ústavy.

Z těchto důvodů petit návrhu skupiny 67 poslanců obsahuje na prvním místě požadavek, aby Ústavní soud zrušil celý zákon č. 261/2007 Sb.

Pokud by Ústavním soudem nebyl zrušen celý zákon č. 261/2007 Sb., potom skupina 67 poslanců navrhuje v alternativním petitu pod bodem E) zrušit ty části tohoto zákona, které nesouvisí s jeho základním předmětem, případně účelem zákona. V rámci nyní projednávaného řízení, vedeného pod sp. zn. Pl. ÚS 24/07, jsou navrhovány ke zrušení tyto části zákona č. 261/2007 Sb.:

- část sedmá (změna zákona o registračních pokladnách) – čl. XIV,
- část devátá (změna zákona č. 545/2005 Sb.) – čl. XVI,
- část dvanáctá (změna zákona o životním a existenčním minimu) – čl. XX,
- část čtyřicátá pátá (daň ze zemního plynu a některých dalších plynů) – čl. LXXII,
- část čtyřicátá šestá (daň z pevných paliv) – čl. LXXIII,
- část čtyřicátá sedmá (daň z elektřiny) – čl. LXXIV,
- část padesátá (změna zákona o účetnictví) – čl. LXXVIII a LXXIX,
- část padesátá první (zrušovací ustanovení) – čl. LXXX,
- část padesátá druhá (účinnost), a to v čl. LXXXI v bodu 1 v písmenu a) slova „čl. XXVIII bodů 37 a 38, 40 až 49, 51, čl. XXIX bodu 1, čl. XXXV bodu 7 a“, písmeno b), v písmenu c) slova „čl. XX bodů 4 a 7, čl. XXIII bodů 4, 11 a 27, čl. XXV bodu 13, čl. XXXV bodů 3, 6 a 17, XLII bodu 2, XLIX bodu 6, čl. L bodu 2 a čl. LII až LVIII“ a písmeno d).

O všech těchto částech zákona navrhovatelé tvrdí, že nesouvisí s předmětem a účelem zákona a jejich přijetí by vyžadovalo formu zvláštního zákona. Platné legislativní řešení je nepřehledné a legislativně chybné.

Pokud by Ústavním soudem nebyl zrušen celý zákon č. 261/2007 Sb. ani ty části zákona, které jsou navrhovány ke zrušení v alternativním petitu pod bodem E), potom skupina 67 poslanců navrhuje v alternativním petitu pod bodem F) zrušit ty části tohoto zákona, které se do zákona dostaly cestou pozměňovacích návrhů a mají povahu tzv. „přílepků“, tj. nesplňují kritéria úzkého vztahu k předmětu zákona, nýbrž jde de facto o zcela jiný zákon, s legislativní předlohou nesouvisějící. V rámci nyní projednávaného řízení, vedeného pod sp. zn. Pl. ÚS 24/07, jsou navrhovány ke zrušení tyto části zákona č. 261/2007 Sb.:

- část čtvrtá (změna zákona o dani z přidané hodnoty) – v čl. VIII body 1, 3, 4, 5 a 15 až 21,
- část padesátá (změna zákona o účetnictví) – čl. LXXVIII.

### III/b

Argumentace skupiny 43 poslanců Parlamentu České republiky  
zpochybnující ústavně předepsaný způsob přijetí a vydání zákona č. 261/2007 Sb.

Jedna z alternativ petitu návrhu skupiny 43 poslanců obsahuje rovněž (stejně jako v případě návrhu skupiny 69 poslanců) požadavek na zrušení celého zákona č. 261/2007 Sb. pro ústavněprávní vady legislativního procesu. Argumentace skupiny 43 poslanců v té části návrhu, která namítá protiústavnost způsobu přijetí a vydání zákona č. 261/2007 Sb., je z velké části stejná jako argumentace obsažená v návrhu skupiny 67 poslanců.

Navrhovatelé vytykají přijatému zákonu závažné legislativní chyby. Zdůrazňují, že zákon není obvyklou novelou nebo právní normou, ale souborem dílčích úprav, představujících jednak novely několika desítek zákonů, jednak úpravy, které by obstály jako samostatné zákony. Jsou jimi např. změny v oblasti právní úpravy daní, včetně zavedení tzv. ekologických daní, právní úpravy téměř všech sociálních systémů, především systému státní sociální podpory, životního a existenčního minima, systému nemocenského pojištění, úpravy platové základny pro stanovení výše platu ústavních činitelů a státních zástupců, zaměstnanosti a právní úpravy veřejného zdravotního pojištění, pojistného na toto zdravotní pojištění, změn působnosti ministerstev aj.

Nesrozumitelnost zákona je podle navrhovatelů způsobena např. tím, že byla zrušena toliko ustanovení novelizujícího zákona bez předchozího navázání na novelizovaný zákon; tak došlo např. k novelizaci zákona č. 218/2007 Sb. (změna zákona o úrazovém pojištění zaměstnanců a změny dalších zákonů) přesto, že zákon č. 218/2007 Sb. v době projednávání zákona č. 261/2007 Sb. ještě nena- byl účinnosti.

Projednávání zákona v Poslanecké sněmovně bylo podle navrhovatelů poznamenáno časovým tlakem, poslanci neměli dostatek času na prostudování tak rozsáhlého návrhu zákona měnícího 46 právních norem. Projednávání navíc bylo zkomplikováno mnoha pozměňovacími návrhy, z nichž je zmiňován zejména pozměňovací návrh premiéra Topolánka, který se dotkl osmnácti stávajících částí vládního návrhu zákona a nadto rozšířil vládní návrh o změny dalších tří zákonů. Opakující se návrhy více opozičních poslanců na prodloužení lhůty k projednání zákona nebo na jeho vrácení k dopracování byly vždy zamítnuty. Senát se návrhem zákona, přes odpor opozice, nezabýval.

Navrhovatelé namítají rozpor zákonodárného procesu při přijímání tohoto zákona s legislativními pravidly vlády (např. s čl. 2 odst. 2, který ukládá dbát na to, aby právní předpis byl v souladu s právními předpisy vyšší právní síly a s nálezy Ústavního soudu a stal se organickou součástí celého právního řádu a aby byl koncipován přehledně a formulován jednoznačně, srozumitelně a jazykově a stylisticky bezvadně).

Legislativní proces v tomto případě nerespektoval nález Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 77/06. Za tzv. „přílepkou“ pokládají navrhovatelé ustanovení o vedení Všeobecné zdravotní pojišťovny, doplnění úpravy systému tvorby úhrad a cen léčivých přípravků a potravin pro zvláštní lékařské účely o regulaci cen léků, zavedení tzv. ekologických daní, jakož i změnu právní úpravy téměř všech sociálních systémů apod.

Protiústavnost způsobu přijetí a vydání zákona je v návrhu dovozována z porušení zákazu svévole při legislativní proceduře, vyplývajícího z ustanovení čl. 1 odst. 1 a z čl. 2 odst. 3 Ústavy. Dále je namítáno také porušení čl. 23 odst. 3 Ústavy o slibu poslance a čl. 44 Ústavy o kompetencích vlády při projednávání návrhů zákonů.

### III/c

Argumentace skupiny 19 senátorů Parlamentu České republiky  
zpochybňující ústavně předepsaný způsob přijetí a vydání některých částí zákona č. 261/2007 Sb.

Navrhovatelé zdůrazňují, že svým návrhem nezpochybňují obsahový soulad napadeného zákona s ústavním pořádkem, nýbrž toliko způsob jeho schválení, který považují za protiústavní.

V té části návrhu, jež je předmětem tohoto řízení, vedeného pod sp. zn. Pl. ÚS 24/07, je požadováno zrušení části padesáté (čl. LXXVIII a čl. LXXIX – změna zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů) zákona č. 261/2007 Sb.

Námítky se v první řadě zaměřují proti rozhodnutí Senátu nezabývat se návrhem zákona. Toto rozhodnutí je podle názoru navrhovatelů v rozporu s ústavní rolí Senátu a s obsahem § 63, 101 a 102 zákona o jednacím řádu Senátu. Je také v rozporu s dosavadní parlamentní praxí a s účelem tohoto institutu.

Argumentace této skupiny 19 senátorů se shoduje s argumentací skupiny 67 poslanců a skupiny 43 poslanců v těch částech návrhu, kde jsou legislativní proceduře vytykány vady spočívající v tzv. „přílepcích“, obsažených v doplňovacích návrzích poslance Mirka Topolánka.



Ty části zákona, které skupina senátorů navrhuje ke zrušení, byly podle názoru navrhovatelů přijaty v rozporu s Ústavou a se zákonem stanovenou legislativní procedurou. Konkrétně je vytýkáno porušení zásady srozumitelnosti, přehlednosti a jasnosti právního řádu a zásady respektování demokratických principů v legislativním procesu, porušení zákazu svévole při legislativní proceduře a porušení principu ochrany politické menšiny – tedy porušení čl. 1, čl. 2 odst. 3, čl. 6, čl. 37 odst. 2, čl. 41 a 44 Ústavy a čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod (dále jen „Listina“). Došlo prý rovněž k obcházení institutu zákonodárné iniciativy podle čl. 41 Ústavy a k porušení práv senátorů podle čl. 46 a 48 Ústavy. Vytýkáno je dále porušení několika ustanovení zákona o jednacím řádu Poslanecké sněmovny a zákona o jednacím řádu Senátu.

Navrhovatelé odkazují na několik nálezů Ústavního soudu, v nichž je zdůrazňován význam dodržování ústavně předepsaného způsobu přijímání zákonů, např. na nálezy sp. zn. Pl. ÚS 33/97 (Sbírka rozhodnutí, svazek 9, nález č. 163, vyhlášen pod č. 30/1998 Sb.), sp. zn. Pl. ÚS 5/02, sp. zn. Pl. ÚS 21/01 a zejména na nález sp. zn. Pl. ÚS 77/06 (viz výše). Zásady vyslovené v těchto nálezech Ústavního soudu nebyly prý při přijímání zákona č. 261/2007 Sb. respektovány. Posledně uvedený nález Ústavního soudu podle názoru navrhovatelů otevřel důležité otázky též před Senátem, který by měl být mj. též pojistkou ústavnosti a kvality zákonodárství.

Proces přijímání zákona č. 261/2007 Sb. podle názoru navrhovatelů znovu akcentuje nutnost dodržování principu, „že parlamentní většina nemůže vše, co jí jednacím řádem výslovně nezakazuje“. Navrhovatelé vyslovují očekávání, že Ústavní soud ve svém rozhodnutí napomůže kultivaci parlamentního legislativního procesu a určí hranice, kde se jedná pouze o porušení právní kultury a kde porušení pravidel legislativního procesu získává ústavně sankcionovanou podobu.

#### IV.

Argumentace navrhovatelů zpochybňující soulad obsahu zákona s ústavními zákony  
(pokud se týká předmětu řízení ve věci sp. zn. Pl. ÚS 24/07)

#### IV/a

Argumentace skupiny 67 poslanců Parlamentu České republiky proti obsahu zákona

Petit návrhu skupiny 67 poslanců požaduje z důvodu obsahových protiústavních vad zrušení ustanovení § 6 odst. 4 věty první, § 6 odst. 13 a 14, § 7 odst. 8 věty první a § 38h odst. 1 písm. b) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů; vytýkané vady způsobila dle navrhovatelů novelizace provedená zákonem č. 261/2007 Sb.

Podstata těchto změn, zavedených zákonem č. 261/2007 Sb., spočívá v tom, že nově mají být od 1. ledna 2008 zdaněny nejenom povinné odvody do systémů zdravotního a sociálního pojištění, ale také platby, které jsou uloženy zaměstnavateli [§ 6 odst. 13 a 14, § 38h odst. 1 písm. b) zákona ČNR č. 586/1992 Sb.]. Daň z příjmů ze závislé činnosti a funkčních požitků (a zálohu na tuto daň) má z těchto částek platit příslušná fyzická osoba-zaměstnanec. Zákon tedy do příjmu fyzické osoby pro účely zdanění nově započítává jak odváděné pojistné, tak platby uložené zaměstnavatelům. Ačkoliv zákon hovoří o dani z příjmů, v případě výpočtu daňové povinnosti zaměstnanců mají být do jejich příjmů započteny, a tedy i zdaněny, také odvody uložené zaměstnavatelům zvláštními zákony. Tyto odvody ale nemají s příjmem zaměstnance nic společného a nejsou předmětem jeho pracovní smlouvy. Ve skutečnosti jde věcně o veřejnoprávní povinnost uloženou zaměstnavateli zákonem, jejímž prostřednictvím se zaměstnavatel podílí na udržování systémů veřejného pojištění. Navrhovatelé soudí, že napadená zákonná úprava neodpovídá svou terminologií skutečnosti a odporuje jiným platným ustanovením zákona č. 589/1992 Sb. a vyvolává nerovné postavení, neboť daň je nucen platit subjekt, který není žádným způsobem spojen s předmětem zdanění. Porušena je tak nejenom zásada rovnosti, ale také zásada alespoň minimální racionality a spravedlnosti právních předpisů, která je dalším z předpokladů existence právního státu. Tím má být porušen čl. 1 odst. 1 Ústavy a čl. 3 odst. 1 Listiny ve spojení s čl. 11 odst. 5, čl. 30 odst. 1 a 3 a čl. 31 Listiny.

Protiústavnost napadených ustanovení zákona spočívá podle názoru navrhovatelů v jejich rozporu s principy právního státu, mezi které patří také srozumitelnost a seznatelnost práva, racionalita

a spravedlnost zákonné úpravy. Zákon užívá terminologii, která nejenže neodpovídá skutečnému stavu, ale dokonce jej účelově zastírá, když dosavadní ujasněné pojmosloví znejasňuje a zamlžuje. Tam, kde hovoří v případě odvodů pojistného do systému zdravotního a sociálního pojištění o zdanění příjmu, jde ve skutečnosti o daň ze zdravotního a sociálního pojištění. Tím se však naprosto stírá zásadní rozdíl mezi systémem daní a poplatků, který má svůj ústavní základ v čl. 11 odst. 5 Listiny, a systémy veřejného sociálního a zdravotního pojištění, jež se opírají o čl. 30 a 31 Listiny.

Další v návrhu vytykaná obsahová vada se týká části čtvrté zákona č. 261/2007 Sb. (změna zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů). Vládní návrh zákona č. 261/2007 Sb. vůbec nepočítal se zcela nově doplněnou právní úpravou nového subjektu – skupiny spojených osob registrovaných k dani jako plátce prostřednictvím skupinové registrace (nové § 5a až 5c, § 28 odst. 11, § 93a, § 95a, § 99 odst. 11, § 100 odst. 5, § 105 odst. 2, § 106a, § 107 odst. 3 zákona č. 235/2004 Sb.). Jde o zcela nový, zákonu o dani z přidané hodnoty dosud neznámý právní institut, který nebyl projednán ve výborech Poslanecké sněmovny a nebyl nijak odůvodněn. Tento nový právní institut s sebou podle navrhovatelů přináší řadu nevyřešených otázek, zejména otázku, jakou povahu má „skupina“ ve smyslu platného právního řádu (zda jde o osobu fyzickou či právnickou) a jaké má postavení v daňovém řízení.

Souhrnně jsou návrhem napadány změny v sociálních dávkách a v procesním právu sociálního zabezpečení. V té části předmětu řízení, která je projednávána v této věci sp. zn. Pl. ÚS 24/07, je napadána část dvanáctá zákona č. 261/2007 Sb. (změna zákona č. 110/2006 Sb., o životním a existenčním minimu, ve znění pozdějších předpisů). Navrhovatelé vyslovují názor, že tato významná a rozsáhlá proměna celého systému sociálního zabezpečení, obsažená v souhrnné novele, by měla být z důvodů předvídatelnosti práva i demokratické legitimacy tvorby práva provedena v odděleném zákoně či spíše ve více zákonech. Právo sociálního zabezpečení je právním odvětvím odlišným od finančního práva a jejich propojení v této zákonné předloze nedává smysl.

Výslovně je návrhem zpochybnována skutečnost, že zákonem č. 261/2007 Sb. došlo (v části sedmé, deváté a padesáté první) de facto ke zrušení zákona č. 215/2005 Sb., o registračních pokladnách, ve znění pozdějších předpisů, ačkoliv zákonodárce v nadpisu části sedmé klamavě předstírá, že jde toliko o „změnu zákona“. Způsob evidování daňových dokladů prostřednictvím registrační pokladny sice vzdáleně souvisí s daňovým právem, avšak nikoli se stabilizací veřejných rozpočtů. Zrušení de facto celého zákona o registračních pokladnách by vyžadovalo zřetelné politické rozhodnutí parlamentní většiny, vyjádřené svobodným hlasováním (čl. 6 Ústavy). Derogace tohoto zákona, jenž byl v minulých letech předmětem ostrých politických střetů, by měla být provedena transparentně, nikoli být skryta uprostřed obrovského zákona měnícího desítky jiných zákonů.

Navrhovatelé kritizují jako závažnou vadu legislativního procesu skutečnost, že do rámce souhrnného novelizačního „balíku“ byla pojata materiálně zcela samostatná úprava nových daní k ochraně životního prostředí (část čtyřicátá pátá – daň ze zemního plynu a některých dalších plynů, část čtyřicátá šestá – daň z pevných paliv, část čtyřicátá sedmá – daň z elektřiny). Úprava ekologických daní sice obecně souvisí s problematikou zdanění a má svůj shodný ústavněprávní základ v čl. 11 odst. 5 Listiny, tato oblast finančního práva však měla být upravena když ne samostatnými zákony (pro každou tuto daň zvlášť), tak alespoň v jednom samostatném zákoně týkajícím se daného druhu daní. Přijaté legislativní řešení je dle názoru navrhovatelů nepřehledné a legislativně chybné.

Stejně vadná je dle navrhovatelů část padesátá zákona č. 261/2007 Sb. (změna zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů). Problematika účetnictví souvisí se stabilizací veřejných rozpočtů jen velmi nepřímo. Této změně lze z hlediska principů demokratického právního státu přičíst k tíži i okolnost, že se do napadeného zákona dostala až cestou nesouvisejícího pozměňovacího návrhu (tzv. „přílepku“).

Konečně navrhovatelé napadají část padesátou první (zrušovací ustanovení) a v petitu blíže vymezená ustanovení části padesáté druhé (účinnost). Těmto částem vytykají, že nesouvisejí s předmětem a účelem zákona č. 261/2007 Sb.

## IV/b

## Argumentace skupiny 43 poslanců Parlamentu České republiky proti obsahu zákona

Petit návrhu skupiny 43 poslanců, vztahující se k obsahovým vadám zákona č. 261/2007 Sb., je formulován velmi neurčitě a požaduje (vedle zrušení celého zákona z důvodu protiústavnosti procedury přijetí a vydání zákona) „zrušení těch částí ... zákona, jejichž protiústavnost bude shledána“. Konkrétní části zákona, jimž jsou vytýkány obsahové vady, jsou proto seznatelné nikoli z petitu, nýbrž toliko z odůvodnění návrhu (v části III. odůvodnění). Konkrétní obsahové výtky v té části předmětu řízení, která je projednávána ve věci sp. zn. Pl. ÚS 24/07, se týkají těchto částí zákona č. 261/2007 Sb.:

V části první napadeného zákona (týkající se novelizace zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů) v čl. I jsou napadány body 16, 69 a 58; v čl. II je napadán bod 18. Je kritizována nově zaváděná konstrukce tzv. „superhrubé mzdy“, spočívající v tom, že základ daně zaměstnance se navyšuje o částky, které za zaměstnance platí zaměstnavatel a které platí zaměstnanec sám za sebe na veřejné pojištění. Je namítáno, že tyto částky nejsou ve skutečnosti součástí příjmu zaměstnance, a proto mu nemohou být ani zdaňovány. Protiústavnost je spatřována také v tom, že u osob samostatně výdělečně činných přestalo být jimi placené pojistné na sociální a zdravotní pojištění pokládáno za výdaj (náklad). Tím dochází k navýšení základu pro výpočet daně a pro výpočet zdravotního a důchodového pojištění, takže tyto osoby (podnikatelé) zaplatí některé částky dvakrát. Porušení principu zákazu retroaktivity spatřují navrhovatelé v tom, že podle nového ustanovení čl. II bodu 18 se novelizované znění § 38na zákona č. 586/1992 Sb. má zpětně použít i pro posouzení skutečností, které nastaly po 1. lednu 2004.

V části druhé (čl. IV) napadeného zákona (týkající se novelizace zákona č. 267/2006 Sb., o změně zákonů souvisejících s přijetím zákona o úrazovém pojištění zaměstnanců) je vytýkáno legislativně vadné zrušení části sedmé zákona č. 267/2006 Sb., která toliko doplnila dřívější znění § 4 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb. o písmeno zo); chyba prý spočívá v tom, že bylo zrušeno toliko novelizující ustanovení, aniž by to bylo promítnuto do „těla“ původně novelizovaného zákona o daních z příjmů.

V části čtvrté (čl. VIII) napadeného zákona (týkající se novelizace zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů) je napadán bod 4, vkládající do textu novelizovaného zákona nový § 5a a zavádějící zcela neznámý daňový subjekt zvaný „skupina“. Je nejasné, jakou právní povahu taková „skupina“ má, jak je to s její odpovědností, jaké je postavení členů skupiny. Celá tato konstrukce je prý pochybná a odporuje principům českého práva.

Navrhovatelé vyjadřují názor, že obsahem zákona č. 261/2007 Sb. byl porušen čl. 1, čl. 2 odst. 2, čl. 4, čl. 26 odst. 3 a čl. 31 Listiny, dále čl. 10 Ústavy a čl. 14 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod (dále jen „Úmluva“). Namítají také, že napadený zákon nerespektuje judikaturu Ústavního soudu, např. nálezy sp. zn. Pl. ÚS 77/06 (viz výše) a sp. zn. IV. ÚS 167/05 (Sbírka rozhodnutí, svazek 37, nález č. 94).

## V.

## Vyjádření účastníků řízení

Ústavní soud podle ustanovení § 42 odst. 4 a § 69 zákona o Ústavním soudu zaslal předmětný návrh na zrušení napadených ustanovení Poslanecké sněmovně a Senátu Parlamentu České republiky.

## V/a

## Vyjádření Poslanecké sněmovny Parlamentu České republiky

Poslanecká sněmovna Parlamentu České republiky ve svém vyjádření ze dne 30. 11. 2007, podepsaném předsedou Ing. Miloslavem Vlčkem, rekapituluje námitky navrhovatelů a vyslovuje s nimi nesouhlas.

Navrhovatelé prý nesprávně argumentují nálezem Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 77/06 (týkajícím se tzv. „přílepků“) a zvolili jeho chybný rozšiřující výklad, přičemž právní závěry vyjádřené Ústavním soudem vztáhli nejen na způsob předkládání a přijímání pozměňovacích návrhů v Parlamentu, nýbrž i na způsob zpracování samotného návrhu zákona. Navrhovatelé prý využili toho, že odůvodnění citovaného nálezu Ústavního soudu „je natolik argumentačně bohaté, že se nabízí zásadně rozdílné interpretace toho, co chtěl Ústavní soud tímto nálezem vyjádřit“. Ve vyjádření se zastává názor, že citovaný nálezu Ústavního soudu je nutno vykládat restriktivně v tom smyslu, že se týká „především problematiky pozměňování podaného návrhu zákona v průběhu zákonodárného procesu, tj. v komorách Parlamentu“.

Vyjádření polemizuje též s některými dalšími závěry, vyslovenými v nález Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 77/06 ohledně požadavku předvídatelnosti, souladnosti a přehlednosti práva, na něž poukazují navrhovatelé. Pokud by prý Ústavní soud důsledně vycházel z jím vyslovených názorů, „... tak by musel zrušovat zákony tak dlouho, dokud by se právní řád České republiky nestal přístupným i bez pomoci právního informačního systému, což by bylo v současné legislativní situaci nejen nerealistické, nýbrž by to představovalo závažné překročení kompetencí Ústavního soudu. ... Pokud by v širokém smyslu chápáná nepředvídatelnost, rozpornost a nepřehlednost zákona měla být důvodem pro zrušení zákona Ústavním soudem (jakožto porušení pomyslného abstraktního »práva na dobré zákony«), znamenalo by to, že bychom dovozovali kompetenci Ústavního soudu zrušit jakýkoli zákon, aniž by se musel při hledání důvodů pro zrušení zákona omezovat na znění konkrétních ustanovení Ústavy. Ústavní soud by tak současně formuloval legislativní politiku státu. Tvorba politiky však přísluší reprezentaci, kterou si lid v demokratických volbách zvolil a která je také lidu ze své činnosti odpovědná.“ Ústavní soud prý nemůže být „garantem kvality právních předpisů“ posuzované podle kritérií předvídatelnosti, souladnosti a přehlednosti práva, protože se to prý „... příčí ústavnímu vymezení postavení tohoto soudu“.

Ve vyjádření se vyslovuje nesouhlas s tvrzením navrhovatelů, že vládní návrh zákona a zákon sám je obsahově nekonzistentní. Předmět návrhu zákona byl prý určen „... jednotlivým záměrem vlády, kterým podle důvodové zprávy byla optimalizace příjmů státního rozpočtu, jejímž prostřednictvím měl být současně podpořen hospodářský růst a ochrana životního prostředí“. Z rámce vymezeného předmětem návrhu zákona prý nevybočily ani předložené pozměňovací návrhy přijaté ve třetím čtení.

Vyjádření obsahuje nesouhlasné stanovisko také k návrhu na zrušení jednotlivých ustanovení napadeného zákona nebo novelizovaných zákonů pro nesoulad jejich obsahu s ústavními předpisy. Předmětu tohoto řízení se týká polemika s navrhovateli, pokud jde o jejich námitky proti změně konstrukce daně z příjmů fyzických osob podle tzv. „superhrubé mzdy“, kterou přinesla novelizace zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. Vyjádření Poslanecké sněmovny v polemice s navrhovateli vyslovuje přesvědčení, že nová úprava, která rozšiřuje základ daně o sociální a zdravotní pojistné placené zaměstnancem i zaměstnavatelem, je správná, protože uvedené výdaje prý jsou příjmem fyzické osoby. Nová úprava je prý srozumitelná a seznatelná a transparentně ozřejmuje, jaké jsou skutečné mzdové náklady osob platících daně ze závislé činnosti.

Závěrem je vyjádřeno souhrnné stanovisko, že Poslanecká sněmovna jednala v přesvědčení, že přijatý zákon je v souladu s Ústavou, ústavním pořádkem a právním řádem.

V/b

Vyjádření Senátu Parlamentu České republiky

Senát Parlamentu České republiky, zastoupený předsedou MUDr. Přemyslem Sobotkou, ve vyjádření ze dne 28. 11. 2007 popsal zejména proceduru posouzení zákona č. 261/2007 Sb. Senátem.

Uvedl, že návrh zákona schválený Poslaneckou sněmovnou byl po jeho postoupení Senátu přikázán k projednání třem výborům – výboru pro hospodářství, zemědělství a dopravu (který vystupoval jako garanční výbor), výboru pro územní rozvoj, veřejnou správu a životní prostředí a výboru pro zdravotnictví a sociální politiku. Všechny tři výbory doporučily návrh zákona schválit ve znění postoupeném Poslaneckou sněmovnou. Senát jednal o návrhu zákona na své 8. schůzi dne 19. 9. 2007.

Ve vyjádření se uvádí, že v plénu Senátu neproběhla „klasická“ rozprava ve smyslu jednacího řádu Senátu. Před hlasováním o návrhu, aby se Senát návrhem zákona nezabýval, však využili svého práva na tzv. přednostní udělení slova (§ 69 zákona o jednacím řádu Senátu) někteří funkcionáři Senátu a předsedové klubů.

Předseda Senátu ve vyjádření uvádí, že na schůzi Senátu, stejně jako předtím v senátních výborech, zazněly názory, že návrh zákona představuje rozsáhlou, nepřehlednou a v našem právním řádu ojedinělou právní normu. Kritizován byl postup, jímž byly při projednávání v Poslanecké sněmovně doplněny do vládního návrhu zákona některé nové části, vznášeny byly i některé další námítky.

Senát prý tím, že svým usnesením č. 192 ze dne 19. 9. 2007 většinově schválil návrh vyjadřující vůli návrhem zákona se nezabývat, jednal v přesvědčení, že tato norma je v souladu s Ústavou a s Listinou. Ačkoliv zákon prý „..., na první pohled může připomínat soubor spolu nesouvisejících samostatných dílčích právních úprav shrnutých jen do jednoho komplexního zákona“, přesto „..., obsahuje nosnou jednotící ideu ... stabilizace veřejných rozpočtů“. Analogický postup prý není v českém legislativním procesu novinkou, stejně bylo postupováno též např. při zřizování krajů (zákon č. 132/2000 Sb., o změně a zrušení některých zákonů souvisejících se zákonem o krajích, zákonem o obcích, zákonem o okresních úřadech a zákonem o hlavním městě Praze, ve znění pozdějších předpisů) nebo při ukončování činnosti okresních úřadů (zákon č. 320/2002 Sb., o změně a zrušení některých zákonů v souvislosti s ukončením činnosti okresních úřadů, ve znění pozdějších předpisů). Prizmatem jednotící ideje návrhu zákona Senát akceptoval i komplex pozměňovacích návrhů (poslanců Topolánka, Tluchoře a Rovana) přijatých Poslaneckou sněmovnou.

Vyjádření Senátu také obsahuje některá nesouhlasná stanoviska k návrhu na zrušení jednotlivých ustanovení napadeného zákona nebo novelizovaných zákonů pro nesoulad jejich obsahu s ústavními předpisy. Předmětu tohoto řízení se týká polemika s navrhovateli, pokud jde o jejich námítky proti změně konstrukce daně z příjmů fyzických osob podle tzv. „superhrubé mzdy“. Vyslovuje se podiv nad tím, proč navrhovatelé napadají neústavnost navýšení základu daně o výdaje na veřejné pojištění toliko v případě ustanovení věty první § 7 odst. 8 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, a nikoli též v případě ustanovení § 25 odst. 1 písm. g) téhož zákona, v němž je obsažena stejná konstrukce základu daně. Pokud by se vyhovělo návrhu, došlo by prý k nerovnému přístupu k druhově shodným skupinám podnikatelů.

Senát nechává na Ústavním soudu, aby posoudil ústavnost přijatého zákona a rozhodl.

V/c

#### Vyjádření Ministerstva zdravotnictví

Dne 27. 12. 2007 obdržel Ústavní soud (aniž by o ně žádal) vyjádření Ministerstva zdravotnictví ze dne 19. 12. 2007, podepsané ministrem zdravotnictví MUDr. Tomášem Julínkem. Ministerstvo zdravotnictví v něm sděluje, že jako ústřední orgán státní správy pro zdravotní péči, povinný respektovat veřejný zájem, předkládá své stanovisko k návrhu skupiny poslanců a senátorů jako *amicus curiae*.

Ve stanovisku Ministerstva zdravotnictví je vysloven ostrý nesouhlas s předloženým návrhem. Ministerstvo zastává názor, že navrhovatelé se pokoušejí prostřednictvím svého návrhu realizovat vlastní politický program, pro nějž nenalezli dostatečnou podporu v Parlamentu. Převážná část vyjádření Ministerstva zdravotnictví obhajuje ústavní konformitu zavedených regulačních poplatků za poskytovanou zdravotní péči. Protože tato problematika není předmětem v nynějším řízení, vedeném Ústavním soudem pod sp. zn. Pl. ÚS 24/07, nebudou zde tato stanoviska Ministerstva zdravotnictví blíže rozebírána.

Ministerstvo zdravotnictví ve svém stanovisku vyjadřuje názor, že také legislativní proces přijetí zákona č. 261/2007 Sb. byl v souladu s ústavními předpisy. Námítky vznášené navrhovateli proti části čtyřicáté zákona č. 261/2007 Sb. (změna zákona o veřejném zdravotním pojištění), které spočívají v tom, že obsah nové úpravy obsažené v hlavě čtyřicáté nesouvisí se základním předmětem, případně účelem zákona, kterým má být „stabilizace veřejných rozpočtů“, označuje Ministerstvo zdravotnictví za liché. Ministerstvo naopak tvrdí, že nová regulace stanovování úhrad a cen léčivých přípravků

má shodný předmět úpravy jako celý zákon, který prý má jasnou „jednotící ideu“, tj. „optimalizaci příjmů státního rozpočtu“. Ministerstvo zdravotnictví dále tvrdí, že neobstojí ani námitky vznášené proti proceduře předložení a přijetí pozměňovacích návrhů poslance Tluchoře (týkajících se stanovení úhrad a cen léčivých přípravků), protože i tyto pozměňovací návrhy prý souvisely s předmětem úpravy celého zákona.

## VI.

### Repliky navrhovatelů k vyjádření

Navrhovatelé – skupina 67 poslanců zaslali dne 18. 12. 2007 k vyjádřením předsedy Poslanecké sněmovny a předsedy Senátu svou nesouhlasnou repliku. Poukazují především na skutečnost, že účastníky řízení před Ústavním soudem jsou komory Parlamentu, nikoli jejich předsedové – ti jen zastupují komoru navenek. Předsedové komor nejsou podle repliky oprávněni samostatně tvořit vůli komory, jíž předsedají, ale mohou tuto vůli – vytvořenou podle pravidel stanovených Ústavou a zákonem – toliko navenek sdělovat a projevovat. Pokud předseda komory Parlamentu nepředloží návrh vyjádření účastníka řízení ke schválení komoře, může Ústavnímu soudu z titulu své funkce sdělit jen faktické a nesporné okolnosti projednávání návrhu zákona. Hodnocení schváleného zákona i návrhu na jeho zrušení Ústavním soudem nad tuto mez není relevantním vyjádřením komory, ale jen osobním názorem jejího předsedy.

Navrhovatelé vytykají vyjádření poskytnutému předsedou Senátu Přemyslem Sobotkou to, že v něm předseda interpretuje postoj Senátu k napadenému zákonu, ačkoli v plénu Senátu se o něm nekonala ani rozprava, neboť Senát se usnesl, že se návrhem zákona nebude zabývat.

Navrhovatelé zpochybňují relevanci vyjádření předsedy Poslanecké sněmovny Miloslava Vlčka i z důvodu jeho příslušnosti ke skupině poslanců, která návrh na zrušení zákona č. 261/2007 Sb. předložila. Jedna a tatáž osoba tak vystupuje na straně dvou účastníků řízení – navrhovatele a současně i orgánu, který napadený předpis vydal. Miloslav Vlček tedy jako poslanec tvrdí protiústavnost napadeného zákona č. 261/2007 Sb., kdežto jako předseda Poslanecké sněmovny žádné procedurální ani obsahové vady na schváleném zákonu neshledává.

Navrhovatelé ve své replice polemizují s vyjádřením předsedy Poslanecké sněmovny, který návrhu na zrušení zákona vytyká „vágní aplikaci principu předvídatelnosti práva“. Navrhovatelé naopak tvrdí, že namítají porušení konkrétních ustanovení Ústavy, zejména čl. 41 Ústavy (obcházení zákonodárné iniciativy), čl. 6 Ústavy (politická rozhodnutí vycházející z vůle většiny vyjádřené svobodným hlasováním), čl. 15 Ústavy (zákonodárná moc Parlamentu) a čl. 89 odst. 2 Ústavy (obecná závaznost vykonatelných rozhodnutí Ústavního soudu).

Navrhovatelé nesouhlasí s tím, že ve vyjádření předsedy Poslanecké sněmovny jsou bagatelizovány zásady legislativní techniky obsažené v legislativních pravidlech vlády. To je prý s podivem právě tehdy, pokud je předkladatelem návrhu zákona vláda, která legislativní pravidla sama stanovila. Navrhovatelé jsou přesvědčeni, že hrubé porušování těchto velmi tradičních a osvědčených zásad tvorby zákonů může mít devastující účinky na úroveň právní jistoty, a tím i na ústavně chráněné základy právního státu.

Replika reaguje také na vyjádření ke zdanění tzv. „superhrubé mzdy“, pokud předseda Poslanecké sněmovny hájí zdanění již odvedených plateb na sociální a zdravotní pojištění a pokud tvrdí, že tyto odvedené platby „jsou příjmem fyzické osoby“. Ztotožnění výdajů s příjmy v této větě prý jen dokládá, jak protismyslná a svévolná je nová konstrukce v napadeném zákoně.

K vyjádření předsedy Senátu, který obhajoval praxi přijímání komplexních zákonů, shrnujících soubor spolu nesouvisejících dílčích právních úprav spojených nosnou jednotící ideou, poukazem na podobné zákony přijímané v souvislosti se zřizováním krajů (zákony č. 132/2000 Sb., č. 320/2002 Sb.), replika namítá, že tyto zákony se liší výrazně intenzivnější tematickou i teleologickou sevřeností a jsou rozsahem daleko menší než zákon č. 261/2007 Sb.

Navrhovatelé – skupina 67 poslanců dodatečně zaslali dne 17. 1. 2008 Ústavnímu soudu své stanovisko k vyjádření Ministerstva zdravotnictví ze dne 19. 12. 2007, s nímž vyslovují zásadní neshodu. Převážná část tohoto stanoviska navrhovatelů je polemikou s argumenty Ministerstva zdravotnictví ohledně regulačních poplatků ve zdravotnictví a ohledně nové úpravy stanovování úhrad a cen léčiv. Protože tato problematika není součástí předmětu tohoto řízení před Ústavním soudem, nebude na tomto místě zmiňována. Navrhovatelé se však zároveň ostře ohrazují proti tvrzení Ministerstva zdravotnictví, že cílem jejich návrhu prý není přezkum ústavnosti, nýbrž pouze „přenesení politického boje ... na pole moci soudní“, jíž taková role nepřísluší. Navrhovatelé znovu připomínají, že svým návrhem směřují k ochraně ústavnosti a legitimacy zákonodárného procesu a k ochraně základních ústavních práv a svobod.

## VII.

### Důkazní materiály získané Ústavním soudem z veřejných zdrojů

Ústavní soud si jako podklad pro své rozhodnutí opatřil stenografické záznamy z jednání Poslanecké sněmovny, Senátu a jejich výborů, dále jejich usnesení a sněmovní tisky volně dostupné v digitální knihovně na webových stránkách Poslanecké sněmovny a Senátu Parlamentu České republiky na [www.psp.cz](http://www.psp.cz) a [www.senat.cz](http://www.senat.cz).

## VIII.

### Popis legislativní procedury přijímání zákona č. 261/2007 Sb.

Z vyjádření obou komor Parlamentu České republiky, připojených příloh a z dokumentů dostupných elektronickou cestou Ústavní soud zjistil:

- Vláda předložila Poslanecké sněmovně vládní návrh zákona dne 24. 5. 2007 (tisk 222/0). Návrh zákona byl rozeslán poslancům dne 25. 5. 2007. Organizační výbor Poslanecké sněmovny projednání návrhu zákona doporučil dne 24. 5. 2007. Určil zpravodaje Mgr. Bohuslava Sobotku a navrhl přikázat návrh k projednání třem výborům: 1. výboru pro zdravotnictví, 2. výboru pro sociální politiku, 3. rozpočtovému výboru.

- První čtení proběhlo ve dnech 6. a 7. června 2007 na 15. schůzi sněmovny. Návrh zákona byl přikázán k projednání shora uvedeným výborům (usnesení č. 335).

- Sněmovní výbor pro zdravotnictví projednal návrh zákona dne 20. června 2007, nepřijal žádné usnesení. Výbor pro sociální politiku projednal návrh zákona dne 2. 7. 2007 a ve svém usnesení doporučil návrh zamítnout. Rozpočtový výbor projednal návrh zákona dne 8. 8. 2007 a ve svém usnesení doporučil návrh zamítnout.

- Druhým čtením ve sněmovně prošel návrh zákona v obecné a podrobné rozpravě ve dnech 14. a 15. srpna 2007 na 18. schůzi. Podané pozměňovací návrhy byly zpracovány jako tisk 222/3, který byl rozeslán 16. 8. 2007.

- Třetí čtení ve sněmovně proběhlo 21. 8. 2007 na 18. schůzi. Návrh zákona byl schválen; z přítomných 200 poslanců hlasovalo pro přijetí 101 poslanců, 99 hlasů bylo proti.

- Poslanecká sněmovna postoupila dne 31. 8. 2007 návrh zákona Senátu jako tisk 106/0. Senát zařadil tisk na svou 8. schůzi a projednal jej dne 19. 9. 2007. Usnesením č. 192 Senát vyjádřil svou vůli návrhem zákona se nezabývat.

- Zákon byl doručen prezidentovi republiky k podepsání dne 25. 9. 2007 a prezident jej podepsal dne 5. 10. 2007.

- Zákon byl vyhlášen dne 16. 10. 2007 ve Sbírce zákonů v částce 85 pod číslem 261/2007 Sb.

## IX.

## Ústní jednání před Ústavním soudem

Při ústním jednání před Ústavním soudem, které se konalo dne 31. ledna 2008, účastníci i vedlejší účastníci řízení zopakovali argumenty obsažené v jejich návrzích, příp. vyjádřeních Ústavnímu soudu, a setrvali na svých stanoviscích, jakož i návrzích na rozhodnutí Ústavního soudu v předmětné věci. Nadto JUDr. Vojtěch Filip, v postavení osoby oprávněné jednat jménem vedlejšího účastníka – skupiny 43 poslanců Poslanecké sněmovny Parlamentu České republiky, uplatnil obsahovou námitku vůči zavedení nového subjektu daně z přidané hodnoty – skupiny osob registrovaných k dani jako plátce prostřednictvím skupinové registrace. Obsahem námitky byla skutečnost, že daný subjekt ne-disponuje právní subjektivitou.

Dále JUDr. Vojtěch Filip přednesl návrh na doplnění dokazování analytickým materiálem vypracovaným k návrhu zákona o stabilizaci veřejných rozpočtů legislativním odborem Kanceláře Senátu Parlamentu České republiky.

Ústavní soud dle § 48 odst. 1 zákona č. 182/1993 Sb. uvedený návrh na doplnění dokazování zamítl, jelikož z povahy věci vyplývá, že daný analytický materiál se týká právních, a nikoli skutkových okolností.

## X.

## Ústavní konformita kompetence a legislativního procesu

Dle ustanovení § 68 odst. 2 zákona č. 182/1993 Sb., ve znění pozdějších předpisů, Ústavní soud v rámci řízení o kontrole norem přezkoumává tři komponenty tvořící ve svém souhrnu problematiku souladu zákona s ústavním pořádkem, v případě jiného právního předpisu i se zákony. Těmito komponenty jsou kompetence orgánu, který napadený právní předpis vydal, procedura, kterou byl předpis vydán, a jeho obsah. Posloupnost přezkumu je dána přesným algoritmem: z povahy věci se Ústavní soud zabývá nejdříve kompetencí příslušného orgánu veřejné moci návrhem napadený právní předpis vydat, potom, a to v případě pozitivní odpovědi o existenci takové kompetence, dodržením ústavně předepsaného způsobu vydání napadeného právního předpisu, a nakonec, za podmínky konstatování dodržení procedury, posuzuje obsahový soulad napadeného předpisu s ústavním pořádkem, případně se zákony.

Při posuzování ústavnosti napadeného zákona Ústavní soud akceptoval procesní námitku navrhovatele, dle níž předsedové komor Parlamentu nejsou oprávněni samostatně tvořit vůli komory, pročež ve vyjádření účastníka řízení jsou oprávněni jménem komory Ústavnímu soudu sdělit jen faktické a nesporné okolnosti projednávání návrhu zákona. Hodnocení napadeného zákona a polemika s návrhem na jeho zrušení Ústavním soudem nad tuto mez není již vyjádřením komory, nýbrž osobním názorem jejího předsedy.

Předmětem přezkumu v rozhodované věci je ústavnost přesně označených částí zákona o stabilizaci veřejných rozpočtů a zákona o daních z příjmů. Kompetence Parlamentu České republiky, jenž tyto zákony přijal, plyne z čl. 15 odst. 1 Ústavy.

Ústavnost procedury přijímání zákona č. 261/2007 Sb. tvoří první skupinu námitek navrhovatele i vedlejších účastníků.

Návrh na zrušení uvedených částí zákona č. 261/2007 Sb. se opírá v první řadě o námitky dopadající na tvrzené porušení ústavnosti přijímání předmětného zákona jako celku. Jde o námitku nekonzistentnosti předmětného zákona a námitku druhého vedlejšího účastníka (skupiny senátorů) protiústavnosti rozhodnutí Senátu nezabývat se návrhem zákona na stabilizaci veřejných rozpočtů.

Z pohledu takto koncipovaných procedurálních námitek nutno připomenout maximum, jež v této souvislosti plyne pro petit rozhodované věci (nález Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 7/03, Sbírka rozhodnutí, svazek 34, nález č. 113, vyhlášen pod č. 512/2004 Sb.): „Je-li navrhovatelem v řízení o kontrole norem namítáno porušení ústavním pořádkem vymezených kautel kompetence a legislativ-



ního procesu (§ 68 odst. 2 zákona č. 182/1993 Sb.), je pak petit dán okruhem všech ustanovení tvořících právní předpis, na který vytykané deficity ústavnosti dopadají.“

Procedurální pochybení vztahující se k jednotlivým částem, příp. ustanovením zákona o stabilizaci veřejných rozpočtů jsou pak navrhovatelem a vedlejšími účastníky spatřována v absenci úzkého vztahu pozměňovacích návrhů s předmětem navrhovaného zákona, v překročení zákonného rámce pro podávání legislativně-technických návrhů ve třetím čtení návrhu zákona a v porušení legislativních pravidel vlády v těch částech předmětného zákona, jež představují původní novou (nenovelizující) právní úpravu.

X/a

#### K námitce nekonzistentnosti zákona

Nekonzistentnost, vnitřní nesouladnost, nepřehlednost zákona č. 261/2007 Sb. dle navrhovatele je jednak v rozporu s principem právního státu, a jednak tím, že má za následek omezení reálné možnosti Parlamentu takový zákon projednat, je v rozporu s principem parlamentní demokracie a dělby moci mezi exekutivou a legislativou.

Zákon č. 261/2007 Sb. je z hlediska legislativně-technického zákonem smíšeným. Obsahuje jednak novely přesně označených zákonů (části 1 až 36, 38 až 44, 48 až 50), dále původní novou zákonnou úpravu (části 37, 45, 46, 47) a konečně zrušovací ustanovení (část 51) a ustanovení o účinnosti (část 52). Jinými slovy vyjádřeno, jde o zákon, jenž je zčásti „sběrnou novelou“ a zčásti novou zákonnou úpravou.

Ústavní soud se k ústavnosti tzv. „sběrných novel“ vyslovil v nálezu sp. zn. Pl. ÚS 21/01 (Sbírka rozhodnutí, svazek 25, náleží č. 14, vyhlášen pod č. 95/2002 Sb.). Konstatoval, že „praxe, kdy jedním zákonem je současně novelizováno několik různých zákonů, je v legislativní praxi relativně častá ... tato praxe je v zásadě ústavně konformní, leč pouze tehdy, jestliže novelizované zákony vzájemně meritorně souvisí. Naopak za nežádoucí jev, nekorespondující se smyslem a zásadami legislativního procesu, je nutno označit situaci, kdy jedním zákonem jsou novelizovány zákony vzájemně obsahově bezprostředně nesouvisející, k čemuž dochází např. z důvodu urychlení legislativní procedury, a to začasté formou podaných pozměňovacích návrhů. Takový postup totiž neodpovídá základním principům právního státu, mezi které patří zásada předvídatelnosti zákona, jeho srozumitelnosti a zásada jeho vnitřní bezrozpornosti. Jestliže totiž jedním zákonem (ve formálním smyslu) je zasahováno do materie upravované několika zákony jinými a tyto zákony spolu nejsou obsahově a systematicky provázány, vzniká nezřídka značně nepřehledný právní stav, který princip předvídatelnosti, srozumitelnosti a vnitřní bezrozpornosti zákona již nerespektuje.“ Ústavní soud připomíná, že v dané věci rozhodl zamítavým výrokem, a tudíž požadavek vnitřní obsahové konzistentnosti „sběrné novely“ obsažený v předmětném nálezu nelze hodnotit ve smyslu k derogaci směřující argumentace.

Obdobně se vyslovil k praxi „sběrných novel“ v nálezu ze dne 16. března 2001 (G 150/00-12) Ústavní soud Rakouské republiky. Na adresu „běžné zákonodárné praxe přijímání sběrných novel“ uvedl, že je „nanejvýš škodlivá pro poznatelnost práva“. Nicméně i v tomto případě uvedená výtky nepředstavovala derogační důvod, nýbrž toliko obiter dictum.

V dosavadní judikatuře Ústavní soud rušil z důvodu neurčitosti, nesrozumitelnosti, nejasnosti toliko jednotlivá zákonná ustanovení, nikoli zákon ve svém celku. Tato skutečnost vyplynula i z chápání samotného pojmu neurčitosti zákona, jenž byl definován absencí stanovení jeho normativního obsahu pomocí obvyklých interpretačních postupů. Uvedené hledisko lze totiž transparentně a přesvědčivě uplatnit toliko ve vztahu ke konkrétnímu, testu určitosti podrobenému zákonnému ustanovení. V nálezu sp. zn. Pl. ÚS 10/06 (vyhlášen pod č. 163/2007 Sb.) Ústavní soud v této souvislosti výslovně uvedl: „Obecně lze konstatovat, že neurčitost některého ustanovení právního předpisu nutno považovat za rozpornou s požadavkem právní jistoty, a tudíž i právního státu (čl. 1 odst. 1 Ústavy), toliko tehdy, jestliže intenzita této neurčitosti vylučuje možnost stanovení jeho normativního obsahu pomocí obvyklých interpretačních postupů.“ [nálezy sp. zn. Pl. ÚS 4/95 (Sbírka rozhodnutí, svazek 3, náleží č. 29, vyhlášen pod č. 168/1995 Sb.), sp. zn. Pl. ÚS 9/95 (Sbírka rozhodnutí, svazek 5, náleží

č. 16, vyhlášen pod č. 107/1996 Sb.), sp. zn. Pl. ÚS 2/97 (Sbírka rozhodnutí, svazek 8, nález č. 91, vyhlášen pod č. 186/1997 Sb.), sp. zn. Pl. ÚS 23/02 (Sbírka rozhodnutí, svazek 33, nález č. 89, vyhlášen pod č. 476/2004 Sb.), sp. zn. Pl. ÚS 40/02 (Sbírka rozhodnutí, svazek 30, nález č. 88, vyhlášen pod č. 199/2003 Sb.), sp. zn. Pl. ÚS 44/02 (Sbírka rozhodnutí, svazek 30, nález č. 98, vyhlášen pod č. 210/2003 Sb.), sp. zn. Pl. ÚS 25/06 (vyhlášen pod č. 487/2006 Sb.).

Zrušení celého zákona, případně jeho kompaktních částí založil Ústavní soud ve své dosavadní judikatuře důvodem rozdílnosti ústavní a zákonné procedury přijímání zákona, rozdílnosti, jež dopadá na jeho jednotlivé strukturální části. V nálezu sp. zn. Pl. ÚS 21/01 (Sbírka rozhodnutí, svazek 25, nález č. 14, vyhlášen pod č. 95/2002 Sb.) vyslovil k tomu v návaznosti na přijímání zákona o státním rozpočtu následující tezi: „Protože Ústava ve vztahu k zákonu o státním rozpočtu neumožňuje ingerenci Senátu do legislativního procesu a tento zákon může být – na návrh vlády – projednáván a schvalován pouze Poslaneckou sněmovnou, je zřejmé, že jediný možný ústavně konformní postup je takový, kdy je tento zákon projednáván a schvalován zcela samostatně. Proto také jednací řád Poslanecké sněmovny (zákon č. 90/1995 Sb.) v ustanovení § 101 odst. 3 výslovně stanoví, že ‚Součástí zákona o státním rozpočtu nemohou být změny, doplnění nebo zrušení jiných zákonů.‘ (Poznámka: Zákon č. 10/1993 Sb., o státním rozpočtu na rok 1993, byl ovšem schválen ještě před nabytím účinnosti citovaného zákona č. 90/1995 Sb.) Podle názoru Ústavního soudu lze z této zákonné dikce dovodit, že ani součástí ‚běžného‘ zákona nemůže být změna, doplnění nebo zrušení zákona o státním rozpočtu. Situace, kdy společně s návrhem zákona o státním rozpočtu jsou navrhovány též zákony jiné, případně kdy jedním zákonem je novelizován zákon o státním rozpočtu i zákony další, je tedy – jak již bylo řečeno – stavem, který není v souladu ani s Ústavou ani se zákonem (viz citovaný zákon č. 90/1995 Sb.).“.

Argumentuje-li navrhovatel nekonzistentností zákona č. 261/2007 Sb., zakládající důvod jeho protiústavnosti, jde o argument lišící se od dosavadní argumentace neurčitostí zákonného ustanovení, příp. porušení procedury přijímání zákona vzhledem k jejím rozdílům ve vztahu k jednotlivým jeho částem.

Bylo již konstatováno, že zákon č. 261/2007 Sb. je z hlediska legislativně-technického zákonem smíšeným, tj. že obsahuje jednak novely přesně označených zákonů (části 1 až 36, 38 až 44, 48 až 50), dále původní novou zákonnou úpravu zákony (části 37, 45, 46, 47) a konečně zrušovací ustanovení (část 51) a ustanovení o účinnosti (část 52), že tedy jde o zákon, jenž je zčásti „sběrnou novelou“ a zčásti novou samostatnou (nenovelizující) úpravou.

V případě, byl-li by předmětný zákon přijat formou 50 samostatných zákonů, z toho 46 novel a 4 samostatných zákonů, argument nekonzistentnosti by ztratil svoje opodstatnění. Jeho obsahem tudíž není námitka nemožnosti rekonstrukce normativního obsahu zákonných ustanovení pomocí obvyklých argumentačních postupů, ani námitka nedodržení rozdílné procedury vzhledem k jednotlivým částem přijatého zákona. Připomeňme, že u „sběrné novely“ se novelizující ustanovení stávají součástí „úplných znění“ jednotlivých novelizovaných zákonů a jsou adresátům takto přístupná v automatizovaných právních informačních systémech, ustanovení nová, nenovelizující, jsou adresátům přístupná stejně, jak je tomu u jiných zákonných úprav.

Obsahem námítky protiústavnosti tedy je „nepřehlednost“ a „neurčitost“, jež je založena „masou“ nově přijatého práva, a to jednak pro adresáty zákona, a jednak z hlediska reálné způsobilosti Parlamentu takovou „masu“ práva projednat v rámci přijetí jednoho zákona, tj. z hlediska principů parlamentní demokracie a dělby moci. Uvedený obsah námítky „nekonzistentnosti“ je kromě jiného vyjádřen následujícím tvrzením navrhovatele: „V absurdním extrémním případě by mohla vláda soustředit jednou ročně veškeré své legislativní záměry do návrhu zákona ‚o úpravě právních poměrů v České republice‘, či dokonce do zákona ‚o zlepšení osudu občanů České republiky‘ a vynutit si politickým tlakem, aby vládní většina schválila návrh zákona právě v tomto znění. Tím by byl faktický vliv poslanců na obsah zákonů zcela marginalizován ... Takový parlament by byl již jen fasádou zcela popírající principy demokratičnosti a dělby moci.“.

Druhým komponentem navrhovatelem uplatněné námítky nekonzistentnosti je poukaz na ústavní meze platné pro zákonodárce při utváření systému práva koncipováním struktury a obsahu přijímaných zákonů.

Z pohledu ústavnosti nutno v této souvislosti chránit dvě ústavním pořádkem garantované hodnoty:

První je hodnota parlamentarismu a dělby moci, promítající se do procedury, jež musí i v takovýchto případech umožnit reálné posouzení a projednání předlohy parlamentem (a to zejména parlamentní opozicí).

Tou druhou je pak hodnota materiálního právního státu, promítající se do maximy, zformulované v nálezu Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 77/06: „Zákon ve formálním smyslu nelze v materiálním právním státu chápat jako pouhý nosič nejrůznějších změn prováděných napříč právním řádem. Materiálně nazíraný právní stát naopak vyžaduje, aby zákon byl jak z hlediska formy, tak co do obsahu předvídatelným konzistentním pramenem práva.“

Ad a) Vládní návrh zákona o stabilizaci veřejných rozpočtů byl Poslaneckou sněmovnou na její 18. schůzi konané dne 21. srpna 2007 přijat v hlasování pod pořadovým č. 23, v němž z 200 přítomných poslankyň a poslanců pro návrh hlasovalo 101, proti 99 (viz stenografický záznam z jednání Poslanecké sněmovny, digitální archiv Poslanecké sněmovny, [www.psp.cz](http://www.psp.cz)). Návrh byl dne 19. září 2007 projednán na 8. schůzi Senátu, ten přijatým usnesením č. 192 vyjádřil vůli se jím nezabývat, přičemž pro dané usnesení se z 80 přítomných senátorů a senátorek vyslovilo 49, proti hlasovalo 27 a hlasování se zdrželi 4 (viz záznam o hlasování Senátu, [www.senat.cz](http://www.senat.cz)). Po podepsání příslušnými ústavními činiteli byl zákon vyhlášen dne 16. října 2007 v částce 85 Sbírky zákonů pod číslem 261/2007 Sb.

Z pohledu ochrany hodnoty parlamentarismu a dělby moci promítající se do zákonodárné procedury nutno přezkoumat možnost reálného posouzení a projednání předlohy parlamentem (a to zejména parlamentní opozicí).

Jednací řád Poslanecké sněmovny zakotvuje pro jednotlivá čtení návrhu zákona lhůty, jejichž smyslem je vytvoření dostatečného časového prostoru k parlamentnímu projednání zákonné předlohy (§ 89, § 91 odst. 2, § 95 odst. 1 zákona č. 90/1995 Sb.). Jednu z těchto lhůt, lhůtu 60 dnů pro projednání návrhu zákona ve výboru, jako součást prvního čtení návrhu zákona, může Poslanecká sněmovna dle ustanovení § 91 odst. 3 zákona o jednacím řádu Poslanecké sněmovny prodloužit až o 20 dnů. Jde o zákonný nástroj sloužící k vytvoření většího časového rámce pro projednání rozsáhlejších zákonů předloh.

V průběhu prvního čtení návrhu zákona o stabilizaci veřejných rozpočtů dne 6. a 7. června 2007 (viz stenografický záznam z 15. schůze Poslanecké sněmovny, konané ve dnech 6. a 7. června 2007, [www.psp.cz](http://www.psp.cz)) poslanci Bohuslav Sobotka, Stanislav Křeček, Václav Votava, Zdeněk Jičínský a Jeroným Tejc poukázali na rozsah a vnitřní nejednotnost projednávané osnovy. Bohuslav Sobotka v této souvislosti učinil návrh na přikázání projednání předlohy předmětného zákona jednotlivým výborům po jednotlivých částech, Kosta Dimitrov navrhl zamítnutí vládního návrhu zákona o stabilizaci veřejných rozpočtů, v případě nepřijetí tohoto návrhu navrhl „prodloužení lhůty jeho projednání ve výboru o 30 dnů“. Jeroným Tejc pak předložil procedurální návrh na prodloužení lhůty pro projednání návrhu z důvodu jeho rozsahu o 20 dnů.

Jako reakci na návrh poslance Bohuslava Sobotky ministr financí Miroslav Kalousek dne 7. června 2007 předložil Poslanecké sněmovně návrh, aby „celý tento tisk 222 byl přikázán výboru rozpočtovému, sociálnímu a zdravotnímu. Nikoli po částech, ale aby byl celý tisk přikázán těmto třem výborům.“ V hlasování pod pořadovým číslem 60 z přítomných 197 se pro návrh ministra financí vyslovilo 113, proti hlasovalo 8 poslanců. Z uvedeného plyne, že se pro vyslovili i poslanci opozice, resp. nehlasovali proti.

Návrhy poslanců Dimitrova a Tejce, aniž by na ně obsahovou argumentací reagoval kdokoli z členů vlády, příp. poslanců vládní koalice, byly zamítnuty (z přítomných 198 poslankyň a poslanců pro jejich zamítnutí hlasovalo 97, proti 94).

Z pohledu dodržení v zákoně o jednacím řádu Poslanecké sněmovny vymezeného časového a procedurálního rámce projednání zákona, v němž se promítá ochrana ústavních garancí reálného fungování parlamentarismu, byly všechny lhůty i procedurální postupy v rámci projednávání vládního

návrhu zákona o stabilizaci veřejných rozpočtů dodrženy, v tom rámci i lhůta dle § 95 odst. 1 zákona č. 90/1995 Sb.

Nebyla-li prodloužena pro projednání návrhu zákona ve výborech, rovněž tím nedošlo k porušení kautel parlamentní procedury. V této souvislosti došlo ale k jevu, jenž sice dopadá „toliko“ do oblasti politické kultury, který ale nelze v posouzení průběhu projednávání návrhu zákona o stabilizaci veřejných rozpočtů obejít. Princip demokracie se nevyčerpává toliko vládou většiny, ale nalézá svůj obsah v demokratické konkurenci názorů, v demokratické diskusi. Stěží si lze představit zákonnou předlohu, u níž by návrh na prodloužení lhůty k jejímu projednání s ohledem na její rozsah a složitost mohl být opodstatněnější. Byl-li uvedený návrh opozice zamítnut, nota bene bez jakékoli věcné argumentace, nelze než tuto skutečnost hodnotit jako deficit demokratické politické kultury na straně vládní většiny. Stejná výtka dopadá i na okolnosti přednesení pozměňovacího návrhu zákona předsedou vlády dne 15. srpna 2007, návrhu čítajícího 37 stránek textu – jakkoli byla lhůta 72 hodin mezi druhým a třetím čtením návrhu zákona dodržena (§ 95 odst. 1 zákona č. 90/1995 Sb.), ze strany vládní většiny nebyl učiněn pokus vytvořit parlamentní menšině adekvátnější časový prostor pro posouzení takového rozsahu a významu navrhovaných změn.

Ad b) Hledání odpovědi na oba výše uvedené komponenty námitky nekonzistentnosti, tj. porušení principu parlamentarismu a dělby moci a nepřehlednost struktury přijímaného zákona a tím systému práva, lze spojit do jednoho tématu. To téma zní, lze-li „reformní“ záměry parlamentní většiny provést toliko metodou souladnou s tradičními představami o systému práva a legislativní technice, jak se vyvinuly od konce 19. století, anebo tomu tak není. Je-li tedy z pohledu principů parlamentarismu a dělby moci akceptovatelná reforma soukromého práva přijetím nového občanského zákoníku, čítajícího přes 2700 paragrafů, z jakých důvodů pak není ale přijatelná reforma veřejných financí ve formě rozsáhlého zákona zahrnujícího zčásti „sběrnou novelu“ a zčásti novou zákonnou úpravu. Některé kategorie se stávají totiž přirozenou součástí právního myšlení až s odstupem času, přičemž jejich původní spornost je již dávno zapomenuta. K nejslavnějším právníkům evropské právní historie patří spor Friedricha Carla von Savigny a Antona Friedricha Justuse Thibauta ze začátku 19. století o nutnosti, resp. naopak nepotřebě kodifikace občanského práva v Německu (viz Thibaut und Savigny. Ein programmatischer Rechtsstreit auf Grund ihrer Schriften. Hrsg. J. Stern, Darmstadt 1959) – nelze nepřipomenout, že to byl názor Savignyho, směřující proti kodifikačnímu úsilí v oboru soukromého práva, jenž v tehdejším Německu převládl a posunul tak přijetí civilního kodexu ve srovnání s Francií a Rakouskem o sto let později.

Podstatné změny právního řádu v oblasti veřejného i soukromého práva jsou nevyhnutelnou součástí společenského vývoje a je v dispozici demokratického zákonodárce určovat přitom strukturu práva a vymezovat předmět právní regulace jednotlivými zákony – v tom rámci rovněž zvážit míru uskutečnění podstatných změn určitého segmentu právního řádu zčásti provedením novelizace platných zákonů a zčásti přijetím nové zákonné úpravy. Reforma, ve smyslu zásadní změny určitého segmentu soukromého a veřejného práva v jednom zákoně, není ekvivalentní s kodifikací, nýbrž lze ji provést i jinou legislativně-technickou metodou. Na tomto místě je namísto empirický exkurs, poukazující na posun v metodách tvorby práva. Kvantitativní výzkum českého právního řádu ukazuje, že u zákonů a vyhlášek „produkce novelizací po roce 1990 nemá v historii českého právního řádu obdobu“, přičemž „v zásadě platí, že se novelizují především předpisy přijaté v minulém volebním období a předpisy stávajícího volebního období. Zásahy do vzdálenější minulosti jsou spíše výjimečné. Zdá se, že v současnosti, s jistou nadsázkou řečeno, se parlament soustředí na novelizování svých vlastních novel.“ (F. Cvrček, Základní kvantitativní parametry českého právního řádu. Právník, č. 4, 2006, s. 442 – 443).

Tato úvaha Ústavního soudu není ale filipikou ve prospěch přijímání „sběrných novel“. Je toliko poukazem na měnící se podobu právního systému i na rozdílnost legislativních účelů současnosti a minulých dob. Je výrazem zdrženlivého hodnocení, nikoli ale bezvýjimečné akceptace.

Má-li být maxima obsahové konzistentnosti zákona, vyslovená v nálezu sp. zn. Pl. ÚS 77/06, dle níž „zákon ve formálním smyslu nelze v materiálním právním státu chápat jako pouhý nosič nej-různějších změn prováděných napříč právním řádem“, chápána ve smyslu derogacího důvodu, pak toliko pro extrémní situace, jakou by byl např. navrhovatelem uváděný příklad, v němž by vláda soustředila „jednou ročně veškeré své legislativní záměry do návrhu zákona ,o úpravě právních poměrů

v České republice', či dokonce do zákona ‚o zlepšení osudu občanů České republiky‘. Navzdory všem možným doktrinárním pochybnostem o akceptovatelnosti a vhodnosti rozsáhlé kombinace sberné novely a původních zákonných úprav o takovýto případ v posuzované věci nejde.

Dle důvodové zprávy k návrhu zákona o stabilizaci veřejných rozpočtů ‚předložený soubor právních úprav se týká oblasti daní, včetně ekologických daní, téměř všech sociálních systémů (jde především o změny v systému státní sociální podpory, životního a existenčního minima, systému nemocenského pojištění, oblasti platové a oblasti zaměstnanosti) a v oblasti zdravotnictví veřejného zdravotního pojištění, pojistného na toto pojištění a činnosti zdravotních pojišťoven. Jeho účelem je optimalizací příjmů státního rozpočtu podpořit hospodářský růst a úpravou ekologických daní posílit ochranu životního prostředí, na straně výdajů navržená opatření sledují zastavit vzestup finančních prostředků vynakládaných v uvedených systémech, který je s ohledem na zvyšující se podíl těchto výdajů na vývoji deficitů veřejných rozpočtů neudržitelný.‘. Jinými slovy, resp. jiným ‚slovníkem‘ popsal účel návrhu zákona o stabilizaci veřejných rozpočtů ve svém vystoupení v Poslanecké sněmovně dne 6. června 2007 na její 15. schůzi při 1. čtení daného návrhu předseda vlády Mirek Topolánek, když uvedl: ‚Snažíme se zatáhnout za záchrannou brzdu v několika oblastech. A tady vůči oponentům, kteří tvrdí, že to je neústavní, chci říci, že ten ústavní rozbor existuje. To není žádný přílepek, to je nazváno stabilizace veřejných rozpočtů a všechny normy se týkají stabilizace veřejných rozpočtů. Tam žádný přílepek není.‘. Připomeňme, že termín ‚přílepek‘ předseda vlády nepoužil ve významu, jenž byl použit Ústavním soudem v nálezu sp. zn. Pl. ÚS 77/06 pro pozměňující návrh ve druhém čtení, u něhož absentuje úzký vztah s předmětem projednávané předlohy zákona, nýbrž ve významu odlišném, ve významu obsahové nekonzistentnosti částí původního návrhu zákona.

Zákon č. 261/2007 Sb. se skládá ze tří rozhodujících částí – úpravy daní, sociálního systému a veřejného zdravotního pojištění – jež mají obsahovou vazbu na oblast veřejných rozpočtů. Nelze v jeho případě tudíž dospět k závěru o extrémní systémové svévoli, jež by zakládala ve vztahu k němu jako celku derogační důvod pro porušení principů materiálního právního státu a parlamentní demokracie.

X/b

K námitce protiústavnosti rozhodnutí Senátu návrhem zákona se nezabývat

Kromě námítky nekonzistentnosti druhou obecnou námitkou dopadající na zákon č. 261/2007 Sb. jako celek je námitka protiústavnosti rozhodnutí Senátu nezabývat se návrhem zákona o stabilizaci veřejných rozpočtů.

Dle čl. 46 odst. 2 Ústavy jednou z forem projednání návrhu zákona je vyjádření jeho vůle se jím nezabývat. Podrobnější promítnutí nachází uvedené ústavní ustanovení v § 107 zákona č. 107/1999 Sb., o jednacím řádu Senátu, dle něhož ‚Po vystoupení zpravodaje, neobsahuje-li doporučení výboru návrh, aby Senát projevil vůli návrhem zákona se nezabývat, vyzve předsedající senátory, aby sdělili, zda takový návrh chtějí podat. Byl-li takový návrh obsažen v doporučení výboru nebo podán, hlasuje se o něm bez rozpravy. Byl-li tento návrh přijat, jednání Senátu o návrhu zákona končí.‘. Jestliže Senát vyjádří vůli nezabývat se návrhem zákona, je tímto usnesením ve smyslu čl. 48 Ústavy návrh zákona přijat.

V předmětné věci Poslanecká sněmovna postoupila návrh zákona Senátu dne 30. srpna 2007. Organizační výbor následujícího dne přikázal senátní tisk k projednání výborům, a to garančnímu výboru, jímž byl výbor pro hospodářství, zemědělství a dopravu, jenž návrh projednal dne 13. září 2007, a dále výboru pro zdravotnictví a sociální politiku, jenž návrh projednal dne 12. září 2007, a konečně výboru pro územní rozvoj, veřejnou správu a životní prostředí, jenž návrh projednal téhož dne, tj. 12. září 2007. Projednání návrhu zákona o stabilizaci veřejných rozpočtů dne 19. září 2007 bylo v plénu Senátu zahájeno obsáhlými zahajovacími projevy předsedy vlády a ministrů financí, práce a sociálních věcí a zdravotnictví. Jak bylo již uvedeno výše, na své 8. schůzi, konané dne 19. září 2007, Senát vyslovil svoji vůli návrhem se nezabývat, když se pro uvedený návrh přednesený senáto-

rem Jiřím Oberfalzerem z 80 přítomných senátorek a senátorů při kvoru 41 vyslovilo 49, proti bylo 27 (viz [www.senat.cz](http://www.senat.cz)).

Senátor Jiří Oberfalzer návrh nezabývat se návrhem zákona o stabilizaci veřejných rozpočtů odůvodnil takto: „Při předkládání tohoto návrhu zákona zde již padlo, že jeho současná podoba byla schválena Poslaneckou sněmovnou jen těsnou a křehkou politickou většinou. Jinými slovy řečeno, na vylepšování formou pozměňovacích návrhů a vracení do Sněmovny není politický prostor. Na vylepšování tohoto návrhu a jeho vracení do Poslanecké sněmovny není ani fyzikální čas. Platnost tohoto souboru zákonů je podmínkou stabilizační podoby rozpočtu, čili akceptovatelné výše jeho schodku. Taková podoba rozpočtu zas je nutná, aby Česká republika dodržela konvergenční program. A dodržení konvergenčního programu je nezbytnou podmínkou pro čerpání prostředků z evropských fondů. To si myslím, že samo o sobě jsou dostatečně pádné důvody, abychom co nejsnadněji umožnili tomuto návrhu projít Senátem. Tento tisk projednávaly tři výbory Senátu a všechny uzavřely své jednání stejným návrhem – doporučily plénu tento návrh schválit.“

V reakci na uvedený návrh vystoupili předsedové senátních klubů, příp. místopředsedové Senátu.

Část z nich návrh podrobila kritice z hlediska omezení principů parlamentní demokracie. Dle senátorky Aleny Gajdůškové „tento návrh nás skutečně velmi zaskočil, protože ho považujeme za směřování k autoritářským procesům, režimům. Protože jestliže není možné připustit ani diskusi, tak skutečně nejsme v demokratickém a právním státě. ... Skutečně považujeme tuto situaci za – v demokracii – velmi nestandardní. Premiér Topolánek řekl, že zákon, o kterém v této chvíli jednáme, je zásadní materie, která si zaslouží v Senátu obecnější debatu. V přímém rozporu s tím je návrh ze strany ODS na hlasování o tom, že se tímto zákonem nebudeme zabývat. Pokud si pamatují, za pět let, které zde v Senátu jsem, tento institut jsme používali vždycky zcela výjimečně a jenom tam, kde se jednalo o vysloveně technické záležitosti. U těch norem, které Senát nepovažoval za tak říkajíc hodné svého zájmu. Pokud tedy ODS v Senátu nepovažuje za hodnu svého zájmu tuto normu, pak upřímně nechápu orloj na počátku projednávání tohoto bodu, počínaje premiérem a pokračuje dalšími třemi ministry, a to v rozporu s jednacím řádem Senátu. Pokud Senát skutečně odhlasuje návrh nezabývat se, a zamezí tím obecné, případně podrobné rozpravě, pak to bude znamenat, že Česká republika dospěla opět k vládě jedné strany. A pak by se vážně všichni, kdo to myslí s demokracií a lidskými právy v této zemi vážně, měli rychle a vážně a velmi podrobně zabývat úrovní současné české demokracie.“ Dle senátora Josefa Novotného nutno „připomenout slova předsedy Senátu, který koncem srpna odmítl pokusy o zrychlenou formu projednávání této normy a slíbil, že se touto normou bude Senát vážně zabývat a že ji zodpovědně posoudí. Institut nezabývat se popírá zcela tento slib, daný předsedou Senátu. ... Já bych jenom chtěl podotknout, že pokud odhlasujeme nezabývat se, tak bychom na závěr jednání měli zde zhasnout.“ Místopředseda Senátu Jan Rakušan upozornil, „že v úvodu pan premiér řekl, že si tento zákon zaslouží v Senátu dostatečnou rozpravu a debatu. Bohužel tu už není, ale chápal jsem to tak, že má být slyšena i druhá strana. Před měsícem jsem četl, jak náš pan předseda Senátu, pan doktor Sobotka, kterého si velmi vážím, řekl, že Senát není hlasovací mašina a potřebuje alespoň měsíc na řádné projednání. Chápal jsem to tedy i tak, že nějakým způsobem to tady budeme projednávat. Tak jak já chápu § 107, možná se mýlím, to je zákon nezabývat se, považoval jsem to jako zrychlené ano, považoval jsem to jako účinnou metodu u marginálních zákonů s tím, aby nám zbylo dostatek času na zákony, které jsou velmi důležité. Možná, že si to vůbec neuvažujete, ale tím, že pokud odhlasujeme souhlas nezabývat se, vracíme se před rok 89, kdy režim a vláda se bály slov, vět a vyslovených názorů. Nezabývat se znamená v tomto případě konec svobody slova.“

Na straně druhé senátor Adolf Jílek konstatoval, „že bychom se měli dnes s tímto zákonem vypořádat. Jestliže někdo tvrdí, že tady není prostor, tak jsou to jenom ti, kteří ten prostor chtějí kvůli tomu, že jsou tady kamery a v noci naše jednání bude přenášet ČT na druhém programu někdy mezi třetí až šestou hodinou ranní a někteří jsou rádi, když se tam uvidí. Proto chtějí, aby měli možnost se tady objevit. Já bych chtěl připomenout, že tento zákon, který byl projednáván v Poslanecké sněmovně, všichni zpravodajové jak výborů, tak i klubů sledovali od jeho počátku. Byl tady u nás seminář na toto téma, pan ministr byl na výboru, byl na klubech, které ho o to požádaly. Takže těch diskusí si myslím, že už proběhlo hodně, a já nevidím cestu, jak z toho ven.“

Předsedové klubů přitom využili svých vystoupení nejen k vyjádření stanoviska k návrhu senátora Jiřího Oberfalzera nezabývat se návrhem zákona o stabilizaci veřejných rozpočtů, nýbrž i k přednesu svého stanoviska k meritu, tj. k samotnému návrhu zákona o stabilizaci veřejných rozpočtů, přičemž na jejich vystoupení věcně reagovali ministři financí M. Kalousek a zdravotnictví T. Julínek (viz těsnopisecká zpráva z 8. schůze Senátu Parlamentu České republiky, konané dne 19. září 2007, [www.senat.cz](http://www.senat.cz)).

Vztah obou komor Parlamentu České republiky není symetrický. Až na Ústavou stanovené výjimky přijímání ústavních zákonů a přesně určených zákonů jejich schválením oběma sněmovnami (čl. 39 odst. 4, čl. 40 Ústavy) pravidlem je postup, v němž Poslanecká sněmovna disponuje silnějším postavením, umožňujícím zvrátit nesouhlas Senátu s návrhem zákona (čl. 47 odst. 3 Ústavy). Takto ústavně vymezený vztah obou komor je nutným východiskem i pro interpretaci čl. 46 odst. 2 Ústavy. Čl. 46 Ústavy zakotvuje dvě formy postupu, v jejichž důsledku je návrh zákona přijat i bez jeho projednání v Senátě. Jde jednak o alternativu pasivity Senátu (čl. 46 odst. 3 Ústavy) a jednak o alternativu výslovně projevené vůle Senátu návrhem zákona se nezabývat. Původní intence ústavodárce je v této souvislosti spjata s představou výběru návrhů zákonů, jimiž se Senát v zákonodárném procesu bude zabývat [viz J. Syllová, Ústavní charakteristika Parlamentu ČR a její naplňování. In: J. Kysela (ed.), *Deset let Ústavy České republiky: východiska, stav, perspektivy*. Praha 2003, s. 263 a násl.]. Dle J. Kysely ale „není možné vysledovat jasnou koncepci v užívání institutu ‚nezabývání se návrhem zákona‘, neboť vedle dokonale korektního důvodu spočívajícího v absenci námitek (zrychlené schválení) bývají v rozpravě formulovány i důvody jiné (zákon špatný, ale potřebný), případně je možné spekulovat o důvodech nevyslovených (znemožnit rozpravu způsobitou ovlivnit nerozhodnuté, zabránit kritice pravděpodobné hlasovací koalice menšinou, zrychlit průběh schůze v jejích závěrečných fázích apod.). V některých případech tak jsou touto cestou ‚schvalovány‘ návrhy zákonů prosté věcných i legislativně-technických nedostatků, jindy sice nikoli zcela dokonalé, leč povytce ‚technické‘ novely zákonů. Nelze ale mluvit o zřetelném vyhranění zájmu Senátu o určitý typ zákonů, jimž by se usnesení o ‚nezabývání se‘ vyhýbalo.“ (J. Kysela, *Dvoukomorové systémy. Teorie, historie a srovnání dvoukomorových parlamentů*. Praha 2004, s. 552 – 553.) Jinými slovy vyjádřeno, z pohledu dosavadní legislativní praxe nelze formulovat zřetelnou ústavní zvyklost v postupu Senátu dle čl. 46 odst. 2 Ústavy a § 107 zákona č. 107/1999 Sb., o jednacím řádu Senátu. K interpretaci čl. 46 Ústavy nadto nutno poznamenat, že v situaci, kdy ústavodárce neomezil okruh zákonů, na jejichž přijímání se vztahuje možnost rozhodnutí Senátu se jejich návrhy nezabývat, je interpretace tohoto okruhu výsledkem procedury, tj. hlasování Senátu v jednotlivých případech. Pakliže by se obsah tohoto okruhu utvářel následně (ex post) judikaturou Ústavního soudu v řízení o kontrole norem, znamenalo by to pro zákonodárný proces značnou míru nejistoty v otázce platnosti přijímaných zákonů.

Rozdíl v postupu Senátu, kterým schválí návrh zákona a kterým vyjádří vůli se jím nezabývat, se promítá do skutečnosti, že v případě druhém možnost plenární rozpravy a tím i možnost kritického opozičního hodnocení návrhu dána není. Na tomto místě nutno zodpovědět základní otázku, zdali situace, v níž většina ve druhé sněmovně Parlamentu může svým rozhodnutím znemožnit veřejné projednání návrhu zákona, a tím zabránit svobodnému parlamentnímu projevu menšiny, je anebo není v souladu s principy parlamentarismu. V kolizi s takto formulovaným znakem demokratického fungování parlamentu, tj. právem parlamentní menšiny svobodně v rámci projednávání zákonů se k jejich obsahu vyjadřovat, stojí v posuzovaném případě principy vzájemného vztahu obou komor v ústavní konstrukci Parlamentu České republiky.

Nelze na tomto místě nepřipomenout, že dvoukomorová struktura Parlamentu České republiky je výrazem principu dělby moci i uvnitř moci zákonodárné. Za účelem zajištění reálnosti jejího fungování Ústava v čl. 18 odst. 1 a 2 zakotvila pro volby do obou sněmoven rozdílný volební systém s cílem dosáhnout tak jejich odlišné politické struktury, tj. stavu, ve kterém by se Senát nestal toliko politickou kopií Poslanecké sněmovny, a byl tudíž s to reálně funkci kontrolní brzdy a protiváhy uvnitř moci zákonodárné plnit. V takto koncipovaném ústavním modelu nejeví se aktuální eventualita zneužití institutu nezabývání se návrhem zákona při jeho projednání v Senátě. Odlišná situace ale nastává tehdy, pokud se původní intence ústavodárce nenaplnila a Senát je z pohledu své politické struktury toliko kopií Poslanecké sněmovny. Jakkoli se tato poznámka jeví spíše úvahou de constitutione ferenda, v případech extrémních (tj. v případech opakování a nadužívání tohoto postupu, směřujících ve svých důsledcích k vyřazení druhé komory Parlamentu z její reálné participace na přijímání zákonů) může se

stát i interpretačním východiskem příslušných ustanovení Ústavy a založit derogační důvod pro porušení ústavních kautel přijímání zákonů.

V systému, v němž Poslanecká sněmovna v zákonodárném procesu disponuje dominantním postavením, přičemž ústavní i zákonné kautely projednávání návrhů zákonů vylučují možnost zamezení parlamentní diskusi v Poslanecké sněmovně, dále za situace, kdy v dané věci byl návrh zákona projednán ve třech výborech Senátu a reálným obsahem rozpravy k návrhu nezabývat se zákonem o stabilizaci veřejných rozpočtů ze strany předsedů klubů byl z větší části obsah samotného zákona, a konečně za situace, v níž zatím nešlo o opakovaný postup signalizující snahu parlamentní většiny vyřadit druhou komoru Parlamentu z reálné participace na přijímání zákonů, nelze v postupu Senátu dle čl. 46 odst. 2 Ústavy a § 107 zákona č. 107/1999 Sb., o jednacím řádu Senátu, v předmětné věci spatřovat porušení principu parlamentní demokracie. Lze v něm spatřovat spíše projev dopadající do oblasti, jež z oblasti ústavního přezkumu již vykračuje, do oblasti úrovně demokratické politické kultury senátní většiny.

X/c

K námitkám absence úzkého vztahu pozměňovacích návrhů s předmětem zákona a překročení zákonného rámce pro podávání legislativně-technických návrhů ve třetím čtení návrhu zákona

Ve vztahu k následujícím ustanovením zákona č. 261/2007 Sb. navrhovatel namítá absenci úzkého vztahu pozměňovacích návrhů s obsahem návrhu samotného zákona u následujících ustanovení:

- v části čtvrté (změna zákona o dani z přidané hodnoty) v čl. VIII u bodů 1, 3, 4, 5 a 15 až 21,
- v části padesáté (změna zákona o účetnictví) u čl. LXXVIII a LXXIX.

V případě prvním navrhovatel na podporu své argumentace upozorňuje na skutečnost, že pozměňovací návrh přednesený ve druhém čtení návrhu zákona předsedou vlády M. Topolánkem obsahoval doplnění nového subjektu daně z přidané hodnoty – skupiny osob registrovaných k dani jako plátce prostřednictvím skupinové registrace (bod 4, 5, 15 až 21 čl. VIII zákona č. 261/2007 Sb., jímž byl změněn a doplněn zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, a to v ustanoveních § 5a až 5c, § 28 odst. 11, § 93a, § 95a, § 99 odst. 11, § 100 odst. 5, § 105 odst. 2, § 106a, § 107 odst. 3). V případě druhém pak druhý vedlejší účastník namítá, že dle jeho přesvědčení zákon o účetnictví není právním předpisem, který by se jakkoli dotýkal reformy veřejných financí, jde o zákon upravující zejména techniku účtování, nikoli o zákon zasahující do daňové soustavy či ovlivňující výdaje státního rozpočtu.

V nálezu sp. zn. Pl. ÚS 77/06 zformuloval Ústavní soud kautely ústavně konformního výkladu § 63 odst. 1 a 5 zákona č. 90/1995 Sb., o jednacím řádu Poslanecké sněmovny, jenž upravuje právo podávat pozměňovací návrhy k projednávanému návrhu zákona. Zdůraznil v této souvislosti podmínku úzkého vztahu mezi předmětem návrhu, který je v legislativním procesu právě projednáván, a pozměňovacím návrhem předneseným ve druhém čtení návrhu zákona. V rozhodované věci Poslanecká sněmovna projednávala návrh poslanců M. Haška, M. Krause a J. Dolejše na vydání zákona, kterým se mění zákon č. 178/2005 Sb., o zrušení Fondu národního majetku České republiky a o působnosti Ministerstva financí při privatizaci majetku České republiky (zákon o zrušení Fondu národního majetku), (sněmovní tisk č. 1222/0). Ve druhém čtení předmětného návrhu byl poslancem M. Doktorem přednesen pozměňovací návrh a zařazen do tisku č. 1222/3, jímž byl doplněn název původního návrhu zákona o slova „...a zákon č. 319/2001 Sb., kterým se mění zákon č. 21/1992 Sb., o bankách, ve znění pozdějších předpisů“, a jímž za čl. I návrhu zákona byla vložena nová část druhá, která včetně nadpisu zněla: „ČÁST DRUHÁ – Změna zákona č. 319/2001 Sb., o bankách,“ a která obsahovala ustanovení, jež mění a doplňují úpravu vyplácení dodatečných náhrad z Fondu pojištění vkladů. O tomto pozměňovacím návrhu pak bylo ve 3. čtení dne 23. května 2006 na 56. schůzi hlasováno pod pořadovým číslem 16, kdy se pro jeho přijetí vyslovilo ze 167 přítomných poslanců a poslankyň 142, proti 3. Nato byl takto pozměněný návrh zákona Poslaneckou sněmovnou schválen



(usnesení č. 2470). Důsledkem tohoto postupu byl vytvořen stav, kdy původní návrh zákona obsahoval změnu § 5 odst. 3 písm. j) zákona č. 178/2005 Sb., o zrušení Fondu národního majetku, dle níž majetek určený k privatizaci, výnosy z prodeje tohoto majetku a zisk z účasti státu v obchodních společnostech lze použít rovněž k převodu 2 mld. Kč Ministerstvu práce a sociálních věcí na podporu výstavby domovů důchodců, pozměňovací návrh obsahoval ale úpravu naprosto odlišné oblasti, a to úpravu vyplácení dodatečných náhrad z Fondu pojištění vkladů. Jinými slovy, předmětem návrhu zákona byla problematika účelů využití prostředků z Fondu národního majetku, předmětem pozměňovacího návrhu pak problematika naprosto odlišná, a to vyplácení náhrad z Fondu pojištění vkladů v bankách.

O případ takového vybočení z rámce předmětu vytyčeného původní předlohou návrhu zákona v rozhodované věci nejde.

Argumentuje-li v případě prvním navrhovatel skutečností, že pozměňovací návrh přednesený ve druhém čtení návrhu zákona předsedou vlády M. Topolánkem obsahoval doplnění nového subjektu daně z přidané hodnoty – skupiny osob registrovaných k dani jako plátce prostřednictvím skupinové registrace (bod 4, 5, 15 až 21 čl. VIII. zákona č. 261/2007 Sb., jímž byl změněn a doplněn zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, a to v ustanoveních § 5a až 5c, § 28 odst. 11, § 93a, § 95a, § 99 odst. 11, § 100 odst. 5, § 105 odst. 2, § 106a, § 107 odst. 3), šlo o případ ve srovnání s věcí posuzovanou v nálezu sp. zn. Pl. ÚS 77/06 odlišný. Pozměňovací návrh nevybočil z rámce projednávaného původního návrhu zákona, jímž byla změna a doplnění zákona o daních z příjmů.

Obdobné konstatování platí i ve vztahu k námitce druhého vedlejšího účastníka, dle níž zákon o účetnictví, jenž upravuje zejména techniku účtování a nezasahuje do daňové soustavy, resp. neovlivňuje výdaje státního rozpočtu, není právním předpisem, který by se jakkoli dotýkal reformy veřejných financí.

Na společné schůzi Sněmovny lidu a Sněmovny národů Federálního shromáždění, konané dne 12. prosince 1991, místopředseda vlády a ministr financí ČSFR Václav Klaus zformuloval účel a smysl zákona o účetnictví takto: „Zákon o účetnictví stanoví rozsah a způsob vedení účetnictví a jeho průkaznosti pro všechny právnické osoby a dále pro fyzické osoby, které provozují podnikatelskou nebo jinou výdělečnou činnost podle zvláštních předpisů, pokud pro daňové účely prokazují kromě svých příjmů i své výdaje založené na dosažení, zajištění a udržení těchto příjmů. Z fyzických osob, které provozují podnikatelskou nebo jinou výdělečnou činnost, se zákon nevztahuje na ty, jímž je stanovena daň z příjmů obyvatelstva paušální částkou nebo u nichž se daň stanoví odečtením výdajů stanoveným procentem příjmů podle daňového zákona. Tyto osoby tedy podléhají povinnostem, které jim ukládá pouze daňový orgán podle daňových předpisů.“ (viz digitální archiv Poslanecké sněmovny Parlamentu České republiky, [www.psp.cz](http://www.psp.cz)).

Obdobně vymezuje účel předmětného zákona i soudní judikatura: „Účetnictví daňovým subjektem řádně vedené a předložené v rámci daňového řízení správci daně je základním přímým důkazem pro vyměření daně z příjmů. Při neúplnosti účetnictví pak musí daňový subjekt v rámci svého důkazního břemene snést takové důkazy, které by takovou neúplnost nahradily a bezpochybně tak doložily veškeré příjmy a uznatelné výdaje daňového subjektu, které v daňovém přiznání uvedl. Je tomu tak proto, že skutečnosti týkající se výše zdanitelných příjmů prokazuje daňový subjekt svým účetnictvím, které je povinen vést, pokud pro daňové účely uplatňuje a prokazuje své výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů.“ (Rozhodnutí Krajského soudu v Hradci Králové sp. zn. Ca 25/2005 ze dne 31. října 2005.)

Je-li dle zákona řádně vedené účetnictví základním předpokladem plnění daňové povinnosti, a stanovila-li posuzovaná novela zákona o účetnictví definiční znak legální definice okruhu fyzických osob, které jsou podnikateli a nejsou zapsáni do obchodního rejstříku, pro účely vedení účetnictví dle zákona č. 563/1991 Sb., ve znění pozdějších předpisů, pak nelze v zákoně č. 261/2007 Sb. neuznat úzkou vazbu mezi daňovou zákonnou úpravou a zákonnou úpravou účetnictví.

K procedurálním pochybením vztahujícím se k jednotlivým částem, příp. ustanovením zákona o stabilizaci veřejných rozpočtů navrhovatel radí i překročení zákonného rámce pro podávání legislativně-technických návrhů ve třetím čtení návrhu zákona.

Dle ustanovení § 95 odst. 2 zákona č. 90/1995 Sb. se ve třetím čtení koná rozprava, ve které lze navrhnout pouze opravu legislativně-technických chyb, gramatických chyb, chyb písemných nebo tiskových, úpravy, které logicky vyplývají z přednesených pozměňovacích návrhů.

Ve třetím čtení návrhu vlády na přijetí zákona o stabilizaci veřejných rozpočtů (tisk 222), konaném dne 21. srpna 2007, poslanec Daniel Rován předložil k těm částem uvedeného zákona, přezkum ústavnosti kterých je předmětem tohoto řízení před Ústavním soudem, dle vlastního označení, „legislativně-technický pozměňovací návrh“, jenž „se týká upřesnění bodu 7 části šesté tisku 222. Bod 7 by správně měl znít – cituji: V § 13a odst. 2 písm. d) se za první slovo ‚daně‘ vkládají slova ‚jestliže tak obec stanoví obecně závaznou vyhláškou podle § 4 odst. 1 písm. v) nebo‘, čímž do stávajícího textu vkládáme slovo ‚první‘ vzhledem k tomu, že slovo daně se v textu vyskytuje celkem třikrát.“ (viz stenografický záznam z 18. schůze Poslanecké sněmovny Parlamentu České republiky, konané dne 21. srpna 2007, [www.psp.cz](http://www.psp.cz)).

Z hlediska jeho obsahu lze uvedený návrh hodnotit ve smyslu opravy legislativně-technických chyb, a tudíž jako návrh, jenž z mezí ustanovení § 95 odst. 2 zákona č. 90/1995 Sb. nevybočuje.

X/d

#### K námitce porušení legislativních pravidel vlády

Navrhovatel dále namítá porušení legislativních pravidel vlády v těch částech předmětného zákona, jež představují původní novou (nenovelizující) právní úpravu.

Hlediska posouzení tohoto typu procedurálních výtek v řízení o kontrole norem zformuloval Ústavní soud v nálezu sp. zn. Pl. ÚS 7/03 (Sbírka rozhodnutí, svazek 34, nález č. 113, vyhlášen pod č. 512/2004 Sb.). Konstatoval v něm, že porušení legislativních pravidel bez dalšího, tj. bez porušení Ústavou a zákonem stanovené kompetence, příp. bez porušení ústavně předepsaného způsobu přijetí a vydání zákona, příp. jiného právního předpisu, derogační důvod dle § 68 odst. 2 zákona č. 182/1993 Sb. pro nedodržení ústavně předepsaného způsobu přijetí zákona nebo jiného právního předpisu nezakládá.

Vybočení z metodických pravidel členění právních předpisů dle čl. 28 legislativních pravidel vlády, přijatých usnesením vlády ze dne 19. března 1998 č. 188, by zakládalo rozpor s ústavním principem právního státu toliko tehdy, neumožnilo-li by zákonodárcem použité označení právního předpisu (zákona) jeho přesnou identifikaci, odlišující jej od jiných právních předpisů (zákonů), resp. jiného právního předpisu (zákona).

O takovýto případ ale u části čtyřicáté páté až čtyřicáté sedmé (čl. LXXII až LXXIV) zákona č. 261/2007 Sb. nejde. Všechna zákonná ustanovení v nich obsažená jsou označena určitě a v systému právního řádu nezaměnitelně identifikovatelná.

XI.

#### Obsahový soulad napadených zákonných ustanovení s ústavním pořádkem

Ústavní soud ve své ustálené judikatuře konstatoval, že novela právního předpisu nemá samostatnou normativní existenci, nýbrž se stává součástí novelizovaného právního předpisu [nález sp. zn. Pl. ÚS 5/96 (Sbírka rozhodnutí, svazek 6, nález č. 98, vyhlášen pod č. 286/1996 Sb.), usnesení sp. zn. Pl. ÚS 25/2000 (Sbírka rozhodnutí, svazek 19, usn. č. 27), nálezy sp. zn. Pl. ÚS 21/01 (viz výše), sp. zn. Pl. ÚS 33/01 (Sbírka rozhodnutí, svazek 25, nález č. 28, vyhlášen pod č. 145/2002 Sb.)], a jako taková je posuzována i její ústavnost. Jsou-li v řízení o kontrole norem derogačními důvody absence normotvorné kompetence, resp. porušení ústavně předepsaného způsobu přijetí právního předpisu, je pak posuzována ústavnost samotné novely [viz nálezy sp. zn. Pl. ÚS 5/02, sp. zn. Pl. ÚS 7/03 (viz výše)].

Vycházeno z uvedené ustálené judikatury, je předmětem obsahového přezkumu v předmětné věci toliko:

- část čtyřicátá pátá (daň ze zemního plynu a některých dalších plynů),
- část čtyřicátá šestá (daň z pevných paliv),
- část čtyřicátá sedmá (daň z elektřiny) zákona č. 261/2007 Sb.
- ustanovení § 6 odst. 4 věty první, § 6 odst. 13 a 14, § 7 odst. 8 věty první, § 16, § 21 odst. 1 a § 38h odst. 1 písm. b) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění zákona č. 261/2007 Sb.

Uvedl-li u ústního jednání první vedlejší účastník skutečnost, že dle zákona č. 261/2007 Sb. nový subjekt daně z přidané hodnoty – skupina osob registrovaných k dani jako plátce prostřednictvím skupinové registrace – nedisponuje právní subjektivitou, nedošlo ale ze strany navrhovatele k rozšíření petitu návrhu, jež by danou argumentaci ve shodě s výše uvedenou maximou explicitně vyjádřil.

Jakkoli Ústavní soud opakovaně zdůraznil, že při posuzování rozporu zákona, příp. jeho jednotlivých ustanovení, s ústavním pořádkem je vázán pouze petitem, a nikoli jeho odůvodněním [nález sp. zn. Pl. ÚS 16/93 (Sbírka rozhodnutí, svazek 1, náleží č. 25, vyhlášen pod č. 131/1994 Sb.) a další], z uvedeného neplyne závěr, dle něhož navrhovatele v řízení o kontrole norem, argumentuje-li obsahovým nesouladem zákona s ústavním pořádkem, nezatěžuje břemeno tvrzení. Jinými slovy, brojí-li navrhovatel proti obsahovému nesouladu zákona s ústavním pořádkem, pro účely ústavního přezkumu nepostačuje toliko označení ke zrušení navrhovaného zákona, příp. jeho jednotlivých ustanovení, nýbrž je nezbytné z jeho strany i uvést důvod namítané protiústavnosti. Ústavní soud pak v rámci přezkumu není tímto důvodem vázán – je vázán toliko petitem, nikoli ale rozsahem přezkumu, daným důvody obsaženými v návrhu na kontrolu norem. Neunese-li navrhovatel v řízení o kontrole norem břemeno tvrzení protiústavnosti, nelze než považovat takový návrh za rozporný s ustanovením § 34 odst. 1 zákona č. 182/1993 Sb., a tedy nezpůsobilý meritorního projednání (viz náleží sp. zn. Pl. ÚS 7/03).

Důsledky uvedené maximy plně dopadají na ty části petitu, v nichž se navrhovatelé (vedlejší účastníci) domáhají zrušení částí čtyřicáté páté, části čtyřicáté šesté, části čtyřicáté sedmé zákona č. 261/2007 Sb. Kromě námitek procedurálních vůči těmto částem zákona totiž nebyly z jejich strany vzneseny žádné obsahové (materiální) výtky.

#### XI/a

##### Návrhové body vůči zákonu o daních z příjmů

Na rozdíl od částí čtyřicáté páté, části čtyřicáté šesté, části čtyřicáté sedmé zákona č. 261/2007 Sb. vůči ustanovení § 6 odst. 4 věty první, § 6 odst. 13 a 14, § 7 odst. 8 věty první a § 38h odst. 1 písm. b) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění zákona č. 261/2007 Sb., navrhovatel uvádí konkrétní námítky rozporu jejich obsahu s ústavním pořádkem.

Upozorňuje, že daň z příjmů byla doposud vypočítávána z příjmů jednotlivce, a to po odečtení pojistného na sociální zabezpečení, jež zahrnuje pojistné na důchodové pojištění, pojistné na nemoenské pojištění a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti (placené podle zákona č. 589/1992 Sb., o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti, ve znění pozdějších předpisů) a pojistného na veřejné zdravotní pojištění (placené podle zákona č. 592/1992 Sb., o pojistném na všeobecné zdravotní pojištění, ve znění pozdějších předpisů), přičemž tento princip se uplatňuje jak u příjmů ze závislé činnosti a funkčních požitků (§ 6 zákona č. 586/1992 Sb.), tak u příjmů z podnikání a z jiné samostatné výdělečné činnosti (§ 7 citovaného zákona). Zdaňován byl tedy pouze příjem, kterým může jednotlivec disponovat po odečtení pojistného odváděného povinně do veřejných systémů sociálního a zdravotního pojištění.

Dle navrhovatele bylo až do přijetí zákona č. 261/2007 Sb. na tato pojistná plnění nahlíženo tak, že nejde o součást základu pro výpočet daně z příjmů (§ 6 odst. 13, § 7 odst. 6, 7 a 10 zákona o daních z příjmů, ve znění do 31. prosince 2007), jelikož nejsou příjmem fyzické osoby, nýbrž jde o její podíl na udržování systémů veřejného pojištění, resp. systémů dávek garantovaných státem. Na-

padená zákonná úprava vytváří podle něj fikci, že placené pojistné je příjmem, resp. částí příjmů fyzické osoby v širším slova smyslu. Kromě rozporu s čl. 30 a 31 Listiny, s Úmluvou o minimální normě sociálního zabezpečení (č. 102) – (sdělení Federálního ministerstva zahraničních věcí č. 461/1991 Sb.), s Evropskou sociální chartou (sdělení Ministerstva zahraničních věcí č. 14/2000 Sb. m. s.) a Evropským zákoníkem sociálního zabezpečení (sdělení Ministerstva zahraničních věcí č. 90/2001 Sb. m. s.) namítá v této souvislosti i rozpor se zásadou srozumitelnosti a poznatelnosti práva, jejichž naplňování je jedním ze základních předpokladů existence právního státu.

Kromě odvodu pojistného hrazeného z příjmů fyzických osob, zvláště u daně z příjmů ze závislé činnosti a funkčních požitků, další platby do veřejných systémů sociálního a zdravotního pojištění odvádějí také zaměstnavatelé. Navrhovatel při popisu jejich právní povahy zdůrazňuje, že odvody zaměstnavatelů nejsou součástí příjmu zaměstnanců a souvisí s příjmy zaměstnance pouze zprostředkovaně. Za situace, kdy jsou od 1. ledna 2008 zdaněny nejenom povinné odvody do systémů zdravotního a sociálního pojištění, ale také platby, které jsou uloženy zaměstnavateli [§ 6 odst. 13 a 14, § 38h odst. 1 písm. b) zákona č. 586/1992 Sb.], nová zákonná úprava tedy do příjmu fyzické osoby pro účely zdanění započítává jak odváděné pojistné, tak platby uložené zaměstnavatelům. Odvody uložené zaměstnavatelům ale dle navrhovatele nemají s příjmem zaměstnance nic společného a nejsou předmětem jeho pracovní smlouvy, jelikož jde o veřejnoprávní povinnost uloženou zaměstnavateli zákonem, jejímž prostřednictvím se zaměstnavatel podílí na udržování systémů veřejného pojištění. Uvedené tvrzení navrhovatel opírá i o odkaz na ustanovení § 2 zákona č. 589/1992 Sb., o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti, v platném znění, dle kterého je pojistné příjmem státního rozpočtu, z čehož dovozuje, že v případě odvodů zaměstnavatelů jde o převod finančních prostředků přímo státu, a to z vlastních příjmů, nikoli z příjmů zaměstnance, protože v daném případě jde o zákonem založený dvoustranný veřejnoprávní vztah mezi zaměstnavatelem a státem, jehož zaměstnanec není účastníkem. Uvedenou právní konstrukci, jež dle něj vyvolává nerovné postavení, v němž je daň nucen platit subjekt, který není žádným způsobem spojen s předmětem zdanění, považuje za rozpornou se zásadou rovnosti (čl. 1 a 3 Listiny) a zásadou minimální racionality a spravedlnosti právních předpisů, jež je dalším z předpokladů existence právního státu (čl. 1 Ústavy).

Dle navrhovatele na zdanění pojistného hrazeného fyzickými osobami a odvodů hrazených zaměstnavateli nelze nahlížet jako na zdanění příjmů, jež vzniknou v budoucnu, jelikož mezi odvedeným pojistným a možným budoucím příjmem v podobě některého z důchodů, resp. zdravotní péče, zdravotních pomůcek, příp. léčivých přípravků, není „přímá souvislost co do vzájemné výše a doby odvádění“ (není ani zaručeno, že konkrétní pojištěné osobě nárok na vyplácení důchodů vůbec vznikne, a tedy zda získá v budoucnu příjem, který má být zdaněn v současné době). V této souvislosti je namítán i rozpor napadené zákonné konstrukce se základní zásadou zdanění příjmu, dle níž k tomuto dochází vždy v okamžiku jeho vzniku, a nikoli předem. Předmětná zákonná úprava tak dle navrhovatele užívá terminologii, která neodpovídá současnému stavu, dosavadní ujasnění pojmosloví znejasňuje, jelikož tam, kde hovoří v případě odvodů pojistného do systému zdravotního a sociálního pojištění o zdanění příjmů, jde ve skutečnosti o daň ze zdravotního a sociálního pojištění, čímž se dle něj stírá zásadní rozdíl mezi systémem daní a poplatků, který má svůj ústavní základ v čl. 11 odst. 5 Listiny, a systémy veřejného sociálního a zdravotního pojištění, jež se opírají o čl. 30 a 31 Listiny.

Nadto navrhovatel namítá protiústavnost § 16 a § 21 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění zákona č. 261/2007 Sb., a to z důvodu jejich neurčitosti, zakládající rozpor s principem právního státu.

Článek I zákona č. 261/2007 Sb. v bodech 49 a 50 novelizuje totéž ustanovení zákona o daních z příjmů (§ 16), přičemž jinak identický text obsahuje rozdílnou daňovou sazbu – bod 49 sazbu 15 % daňového základu, bod 50 pak sazbu 12,5 % daňového základu. Ve smyslu eventuálního postupu uvažuje navrhovatel o možnosti dát při interpretaci uvedených ustanovení bodu 50 přednost, a to vycházeje z argumentu *lex posterior derogat legi priori*.

Dle bodu 64 téhož článku se v § 21 odst. 1 zákona o daních z příjmů číslo „24“ nahrazuje číslem „21“, v bodě 65 v témže ustanovení zákona o daních z příjmů se číslo „21“ nahrazuje číslem „20“, a v bodě 66 se opět ve stejném ustanovení číslo „20“ nahrazuje číslem „19“. Dle čl. LXXXI bodu 1 písm. c) zákona č. 261/2007 Sb. pak čl. I bod 65 uvedeného zákona nabývá účinnosti dnem 1. ledna 2009, dle čl. LXXXI bodu 1 písm. e) zákona č. 261/2007 Sb. čl. I bod 66 uvedeného zákona nabývá

účinnosti dnem 1. ledna 2010. Důsledkem této úpravy, jak tvrdí navrhovatel, je neurčitost ve stanovení, podle jaké sazby budou právnické osoby zdaňovány po 1. lednu 2008, když k tomu zákon neobsahuje žádné výslovné ustanovení.

## XI/b

## Dikce napadených ustanovení v zákoně o daních z příjmů

Bylo již uvedeno, že navrhovatel se v petitu svého návrhu domáhá zrušení ustanovení § 6 odst. 4 věty první, § 6 odst. 13 a 14, § 7 odst. 8 věty první, § 16 a § 21 odst. 1 a § 38h odst. 1 písm. b) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění zákona č. 261/2007 Sb.

Dle věty první § 6 odst. 4 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění zákona č. 261/2007 Sb. „Příjmy zúčtované nebo vyplacené zaměstnavatelem se sídlem nebo bydlištěm na území České republiky a příjmy od plátců daně vymezených v § 38c jsou po zvýšení podle odstavce 13 samostatným základem daně pro zdanění daní vybíranou srážkou sazbou daně podle § 36 odst. 2, jedná-li se o příjmy podle odstavce 1 písm. a) a d) a podle odstavce 10, jejichž úhrnná výše před zvýšením podle odstavce 13 u téhož zaměstnavatele nepřesáhne za kalendářní měsíc částku 5 000 Kč.“.

Ustanovení § 6 odst. 13 a 14 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění zákona č. 261/2007 Sb., stanoví:

„(13) Základem daně (dílním základem daně) jsou příjmy ze závislé činnosti nebo funkční požitky, s výjimkou uvedenou v odstavcích 4 a 5, zvýšené o částku odpovídající pojistnému na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti a pojistnému na všeobecné zdravotní pojištění, které je z těchto příjmů podle zvláštních právních předpisů povinen platit zaměstnavatel sám za sebe, a u zaměstnance, na kterého se vztahuje povinné zahraniční pojištění stejného druhu, zvýšené o částku odpovídající příspěvkům zaměstnavatele na toto zahraniční pojištění.“

(14) Jedná-li se o příjem plynoucí ze zdrojů v zahraničí, je u poplatníka uvedeného v § 2 odst. 2 základem daně jeho příjem ze závislé činnosti vykonávané ve státě, s nímž Česká republika neuzavřela smlouvu o zamezení dvojího zdanění, zvýšený o částku odpovídající příspěvkům zaměstnavatele na pojištění povinně placené podle odstavce 13 a snížený o daň zaplacenou z tohoto příjmu v zahraničí. Je-li závislá činnost vykonávána ve státě, s nímž Česká republika uzavřela smlouvu o zamezení dvojího zdanění, je základem daně příjem ze závislé činnosti vykonávané v tomto státě zvýšený o částku odpovídající příspěvkům zaměstnavatele na pojištění povinně placené podle odstavce 13 a snížený o daň zaplacenou z tohoto příjmu v zahraničí, ale pouze v rozsahu, v němž nebyla tato daň započtena na daňovou povinnost v tuzemsku podle § 38f v předchozím zdaňovacím období.“

Dle věty první § 7 odst. 8 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění zákona č. 261/2007 Sb., „Uplatní-li poplatník výdaje podle odstavce 7, má se za to, že v částce výdajů jsou zahrnuty veškeré výdaje poplatníka vynaložené v souvislosti s dosahováním příjmů z podnikání a z jiné samostatné výdělečné činnosti.“.

Ustanovení § 16 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění zákona č. 261/2007 Sb., jež je dalším z napadených ustanovení daného zákona, stanoví: „Daň ze základu daně sníženého o nezdanitelnou část základu daně (§ 15) a o odčitatelné položky od základu daně (§ 34) zaokrouhleného na celá sta Kč dolů činí 12,5 %“. Dle § 21 odst. 1 téhož zákona pak platí: „Sazba daně činí 19 %, pokud v odstavcích 2 a 3 není stanoveno jinak. Tato sazba daně se vztahuje na základ daně snížený o položky podle § 34 a § 20 odst. 7 a 8, který se zaokrouhluje na celé tisícikoruny dolů.“.

Dikce posledního z napadených ustanovení – § 38h odst. 1 písm. b) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění zákona č. 261/2007 Sb., zní: „Plátce daně vypočte zálohu z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků ze základu pro výpočet zálohy. Základem pro výpočet zálohy je úhrn příjmů ze závislé činnosti a z funkčních požitků zúčtovaný nebo vyplacený poplatníkovi za kalendářní měsíc nebo za zdaňovací období, vyjma příjmů zdanitelných daní vybíranou srážkou sazbou daně podle § 36 a příjmů, které nejsou předmětem daně zvýšený o částku odpovídající pojistnému na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti a pojistnému na všeobecné zdravotní pojištění (dále jen ‚pojistné‘), které je podle zvláštních právních předpisů ze zúčtova-

ných nebo vyplacených příjmů povinen platit zaměstnavatel sám za sebe, a u zaměstnance, na kterého se vztahuje povinné zahraniční pojištění stejného druhu, zvýšený o částku odpovídající příspěvkům zaměstnavatele na toto zahraniční pojištění.“

#### XI/c

Předmět a základ daně u daně z příjmů ve vazbě na maximu určitosti a jasnosti právního řádu jako komponentu principu materiálního právního státu

První skupinu rozhodnutí Ústavního soudu k otázkám ústavnosti právní úpravy daní a poplatků tvoří judikatura k interpretaci a aplikaci ustanovení čl. 11 odst. 5 Listiny ve vazbě na ustanovení čl. 79 odst. 3 a čl. 104 odst. 3 Ústavy ve věcech mezi podzákoně právní úpravy daní a poplatků [viz zejména nálezy sp. zn. Pl. ÚS 3/95 (Sbírka rozhodnutí, svazek 4, nález č. 59, vyhlášen pod č. 265/1995 Sb.), sp. zn. Pl. ÚS 63/04 (Sbírka rozhodnutí, svazek 36, nález č. 61, vyhlášen pod č. 210/2005 Sb.), sp. zn. Pl. ÚS 20/06 (vyhlášen pod č. 164/2007 Sb.)].

Druhou skupinu tvoří přezkum ústavnosti zákonné úpravy daně, poplatku, příp. jiné obdobné zákonem stanovené povinné dávky (v tom rámci i zákonem stanoveného povinného pojištění), jakož i peněžních sankcí. Ústavní soud nastínil pro něj následující kautely [sp. zn. Pl. ÚS 3/02 (Sbírka rozhodnutí, svazek 27, nález č. 105, str. 177, vyhlášen pod č. 405/2002 Sb.), sp. zn. Pl. ÚS 12/03 (Sbírka rozhodnutí, svazek 32, nález č. 37, str. 367, vyhlášen pod č. 300/2004 Sb.), sp. zn. Pl. ÚS 7/03 (Sbírka rozhodnutí, svazek 34, nález č. 113, str. 184, vyhlášen pod č. 512/2004 Sb.)]: Z ústavního principu dělby moci (čl. 2 odst. 1 Ústavy), jakož i z ústavního vymezení zákonodárné moci (čl. 15 odst. 1 Ústavy) plyne pro zákonodárce široký prostor pro rozhodování o předmětu, míře a rozsahu daní, poplatků a peněžních sankcí. Zákonodárce přitom nese za důsledky tohoto rozhodování politickou odpovědnost. Jakkoli je daň, poplatek, příp. peněžité sankce veřejnoprávním povinným peněžitým plněním státu, a tedy zásahem do majetkového substrátu, a tudíž i vlastnického práva povinného subjektu, bez naplnění dalších podmínek nepředstavuje dotčení v ústavním pořádkem chráněné vlastnické pozici (čl. 11 Listiny, čl. 1 Dodatkového protokolu Úmluvy). Ústavní přezkum daně, poplatku a peněžité sankce zahrnuje posouzení z pohledu dodržení kautel plynoucích z ústavního principu rovnosti, a to jak akcesorické (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 (hypotetickou ilustrací porušení kautel akcesorické nerovnosti by byla úprava odlišující výši daní s ohledem na náboženské vyznání, jež by ve smyslu čl. 3 odst. 1 Listiny byla diskriminační a zároveň by zasáhla do základního práva plynoucího z čl. 15 odst. 1). Je-li předmětem posouzení ústavnost akcesorické nerovnosti vzhledem k vyloučení majetkové diskriminace, případně toliko posouzení skutečnosti, nepředstavuje-li daň, poplatek, příp. peněžité sankce případné dotčení v právu vlastnickém (čl. 11 Listiny, čl. 1 Dodatkového protokolu Úmluvy), je takový přezkum omezen na případy, v nichž hranice veřejnoprávního povinného peněžitého plnění jednotlivcem státu vůči majetkovému substrátu jednotlivce nabývá škrtícího (rdousícího) působení; jinými slovy vyjádřeno, má-li posuzovaná daň, poplatek, příp. peněžní sankce ve svých důsledcích konfiskační dopady ve vztahu k majetkové podstatě jednotlivce.

Konečně třetí skupinu rozhodnutí k otázkám ústavnosti právní úpravy daní, poplatků, příp. jiných obdobných zákonem stanovených dávek, představuje nález Ústavního soudu ČSFR sp. zn. Pl. ÚS 22/92 (Sbírka usnesení a nálezů Ústavního soudu ČSFR, č. 11, str. 37), jenž stanovil hlediska přezkumu daňové rovnosti, resp. daňové proporcionality. Uvedl, že „ani svrchovanost státu nezakládá pro stát možnost ukládání libovolných daní, třeba by se tak stalo na základě zákona ... V oblasti daňové je třeba požadovat, aby zákonodárny orgán podložil svoje rozhodnutí objektivními a racionálními kritérii. V zásadě nelze vyloučit, aby zákonodárce stanovil diferencované daně podle zásady, že výkonnější subjekt bude odvádět vyšší daně. Není však možno postupovat opačně a více zatížit hospodářsky a sociálně slabší subjekty. Je věcí státu, aby v zájmu zajištění svých funkcí rozhodl, že určité skupině poskytne méně výhod než jiné. Ani zde však nesmí postupovat libovolně.“ K závaznosti rozhodnutí Ústavního soudu ČSFR pro svoji judikaturu Ústavní soud České republiky pak v nálezu sp. zn. Pl. ÚS 9/01 (Sbírka rozhodnutí, svazek 24, nález č. 192, vyhlášen pod č. 35/2002 Sb.) konstatoval následující: „Za ‚Ústavní soud‘ ve smyslu § 35 odst. 1 zákona o Ústavním soudu nelze považovat

„Ústavní soud ČSFR“. Systematický výklad § 35 odst. 1 tohoto zákona vede k závěru, že uvedené ustanovení má na mysli pouze Ústavní soud ČR, neboť je součástí té části Ústavy ČR, kterou se zřizuje Ústavní soud ČR. ... I když nálezy Ústavního soudu ČSFR nevytvářejí pro Ústavní soud ČR formálně překážku rozhodnutí věci, představují pro něj reálnou autoritu založenou na tom, že Ústavní soud ČSFR byl „soudním orgánem ochrany ústavnosti“ s působností na území České republiky, jímž je nyní on sám. Postulát kontinuity poskytované ochrany, jenž je příznačný pro rozhodování soudního orgánu, který vstupuje na místo orgánu zaniklého nebo zrušeného, má dvě stránky. Na jedné straně novému soudu dovoluje odchýlit se od právního názoru soudu předchozího, pokud došlo ke změně okolností, za nichž tento předchozí soud rozhodoval, na straně druhé mu ukládá nepochybovat rozhodnutí předchozího soudu, jestliže k takové změně okolností nedošlo.“.

Žádný z návrhových bodů namítajících protiústavnost § 6 odst. 4 věty první, § 6 odst. 13 a 14, § 7 odst. 8 věty první a § 38h odst. 1 písm. b) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění zákona č. 261/2007 Sb., pod takto naznačený rámec přezkumu ústavnosti právní úpravy daně, poplatku, příp. jiné obdobné zákonem stanovené povinné dávky podřadit nelze. Nutno tudíž zodpovědět otázku, zdali nezakládá některý z těchto návrhových bodů další z derogačních důvodů ve věcech ústavnosti právní úpravy daně, poplatku, příp. jiné obdobné zákonem stanovené povinné dávky.

Právní teorie vymezuje kategorie předmětu a základu daně následujícím způsobem: „Objektem daně neboli předmětem daně je hospodářská skutečnost, na jejímž základě je možné uložit poplatníkovi daňovou povinnost. Může to být určitý příjem, věc, úkon nebo majetek. Objekt daně též rozhoduje o názvu daně (např. daň z příjmů, daň z pozemků, daň ze staveb). Určení daňového objektu je východiskem pro stanovení daňového základu. Základem daně je v penězích, eventuálně i jinak stanovený daňový objekt, z něhož se daň vyměřuje. Zatímco objekt daně nám říká, co je důvodem stanovení daňové povinnosti, daňový základ určuje, z čeho se daň vyměřuje. Cílem zjišťování základu daně je stanovení celkové částky zdanitelného objektu.“ (M. Bakeš a kol., Finanční právo, 4. vyd., Praha 2006, s. 194.)

Zákon o daních z příjmů ve znění zákona č. 261/2007 Sb. vymezuje tyto základní prvky konstrukce daní z příjmů legálními definicemi. Předmětem daně z příjmů fyzických osob jsou příjmy ze závislé činnosti a funkční požitky [§ 3 odst. 1 písm. a) uvedeného zákona], základem daně jsou příjmy ze závislé činnosti nebo funkční požitky, zvýšené o částku odpovídající pojistnému na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti a pojistnému na všeobecné zdravotní pojištění, které je z těchto příjmů podle zvláštních právních předpisů povinen platit zaměstnavatel sám za sebe (§ 6 odst. 13 daného zákona).

Vyměřovacím základem nemocenského pojištění, důchodového pojištění a odvodu na státní politiku zaměstnanosti, a to jak pro zaměstnance, tak i zaměstnavatele, je úhrn příjmů, které jsou předmětem daně z příjmů fyzických osob podle zákona o daních z příjmů [§ 5 odst. 1, § 5a písm. a) a b) zákona č. 589/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů], vyměřovacím základem veřejného zdravotního pojištění je obdobně úhrn příjmů ze závislé činnosti a funkčních požitků, které jsou předmětem daně z příjmů fyzických osob podle zákona o daních z příjmů (§ 3 odst. 1, § 5 odst. 1 zákona č. 592/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů, § 9 odst. 2 zákona č. 48/1997 Sb., o veřejném zdravotním pojištění).

Jinými slovy vyjádřeno, nemocenské pojištění, důchodové pojištění, odvod na státní politiku zaměstnanosti, jakož i veřejné zdravotní pojištění se vypočítává z tzv. „hrubé“ mzdy, daň z příjmů pak z odlišného předmětu, z tzv. „superhrubé“ mzdy, zahrnující kromě „hrubé“ mzdy i odvody zaměstnavatele i zaměstnance na nemocenské pojištění, důchodové pojištění, odvod na státní politiku zaměstnanosti i veřejné zdravotní pojištění. Základem výpočtu daně z příjmů je tedy i jiný objekt (předmět), než je zákonem stanovený předmět daní z příjmů, z hlediska skutečného předmětu je tedy daň upravená zákonem č. 592/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů, daní z příjmů ze závislé činnosti a z funkčních požitků a z odvodů na nemocenské pojištění, důchodové pojištění, odvodu na státní politiku zaměstnanosti i veřejného zdravotního pojištění. Nelze v této souvislosti přijmout protiargument, dle něhož odvody na nemocenské pojištění, důchodové pojištění, odvod na státní politiku zaměstnanosti i veřejné zdravotní pojištění představují eventuální příjem poplatníka daně v budoucnu. V případě akceptace takovéto konstrukce by, dovedeno do absurdních důsledků, pak bylo lze za příjem považo-

vat i daň (např. daň z příjmů), jelikož jejím prostřednictvím jsou financovány veřejné statky (veřejná dobra), na jejichž užívání se subjekt daně v budoucnu eventuálně bude podílet.

Nutno na tomto místě reagovat na námitku, dle níž uvedená svévole zákonodárce v nakládání a vymezování zákonných pojmů zakládá rozpor s principem materiálního právního státu z důvodu neurčitosti a nejasnosti.

Dle ustálené judikatury Ústavního soudu „neurčitost některého ustanovení právního předpisu nutno považovat za rozpornou s požadavkem právní jistoty, a tudíž i právního státu (čl. 1 odst. 1 Ústavy), toliko tehdy, jestliže intenzita této neurčitosti vylučuje možnost stanovení jeho normativního obsahu pomocí obvyklých interpretačních postupů.“ (nálezy sp. zn. Pl. ÚS 4/95, sp. zn. Pl. ÚS 9/95, sp. zn. Pl. ÚS 2/97, sp. zn. Pl. ÚS 23/02, sp. zn. Pl. ÚS 40/02, sp. zn. Pl. ÚS 44/02, sp. zn. Pl. ÚS 10/06, sp. zn. Pl. ÚS 25/06 – viz výše).

Požadavek určitosti daňové úpravy zákonem je obsažen i v ekonomické vědě. Dle Karla Engliše, „požaduje-li se, aby povinnosti daňové byly normovány zákonem, hledá se ochrana poplatníků proti libovůli veřejného svazku, a tudíž jest i samozřejmým požadavkem, aby tato povinnost byla normována určitě, způsobem vylučujícím libovůli, určité co do povinného subjektu, základu daňového i platební povinnosti, jejího rozsahu i doby“ (K. Engliš, *Soustava národního hospodářství*. Sv. II., Praha 1937, s. 193; tentýž, *Finanční věda. Nástin theorie hospodářství veřejných svazků*. Brno 1929, s. 196).

Jakkoli nelze než přisvědčit navrhovateli, že zákonodárce použil kategorie předmětu a základu daně v zákoně č. 592/1992 Sb., ve znění zákona č. 261/2007 Sb., svévolně, a v důsledku toho daný zákon zakotvuje daň, jejímž skutečným předmětem nejsou toliko příjmy ze závislé činnosti a z funkčních požitků, nýbrž i odvody na nemocenské pojištění, důchodové pojištění, na státní politiku zaměstnanosti a na veřejné zdravotní pojištění, navzdory této skutečnosti posuzovaná úprava nezakládá neurčitost, jež by vylučovala možnost stanovení jejího obsahu pomocí obvyklých interpretačních postupů (čili stanovení základu a sazeb daně).

Nutno tudíž reagovat na důsledek, jenž z předchozích úvah vyplývá. Je ústavně akceptovatelné zdanění jakéhokoli předmětu? Opouští-li zákonodárce v zákonné úpravě tradiční pojmové vymezení daně z příjmů, její rozpor s ústavním pořádkem by byl dán toliko tehdy, měla-li by tato konstrukce konfiskační dopady, byla-li by extrémně disproporcionální, resp. byla-li by neurčitá v té míře, jež by vylučovala stanovení jejího obsahu obvyklými interpretačními postupy. Žádná z těchto alternativ, zakládajících derogační důvod, v daném případě, a to zejména s ohledem na sazby daně z příjmů dle zákona č. 586/1992 Sb., ve znění zákona č. 261/2007 Sb., naplněna nebyla.

Zbývá toliko poznámka na okraj, aneb v řeči soudní obiter dictum. Zdanění daně, poplatku, příp. jiné obdobné zákonem stanovené povinné dávky je určitě myšlenka v současné době „originální“. Připomíná ale jednu v historii slavnou daň římského císaře Vespasiána, jenž v reakci na výtku svého syna Tita, týkající se její nedůstojnosti, pronesl slavnou větu: „Pecunia non olet.“.

#### XI/d

#### Námitka legislativně-technických vad

Namítá-li navrhovatel protiústavnost § 16 a § 21 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění zákona č. 261/2007 Sb., a to z důvodu jejich neurčitosti, zakládající rozpor s principem právního státu, nelze se s jeho argumenty ztotožnit.

Čl. I zákona č. 261/2007 Sb. v bodech 49 a 50 novelizuje totéž ustanovení zákona o daních z příjmů (§ 16) – jinak identický text obsahuje rozdílnou daňovou sazbu (bod 49 sazbu 15 % daňového základu, bod 50 pak sazbu 12,5 % daňového základu), přičemž dle čl. LXXXI odst. 1 zákona č. 261/2007 Sb. ustanovení § 16 zákona č. 586/1992 Sb. ve znění čl. I bodu 49 zákona č. 261/2007 Sb. nabývá účinnosti dnem 1. ledna 2008, dle čl. LXXXI odst. 1 písm. c) zákona č. 261/2007 Sb. ustanovení § 16 zákona č. 586/1992 Sb. ve znění čl. I bodu 50 zákona č. 261/2007 Sb. pak nabývá účinnosti



teprve dnem 1. ledna 2009. Pro uvedené žádná neurčitost mezi body 49 a 50 čl. I zákona č. 261/2007 Sb. nevzniká.

Jak bylo již uvedeno, dle bodu 64 téhož článku se v § 21 odst. 1 zákona o daních z příjmů číslo „24“ nahrazuje číslem „21“, v bodě 65 v témže ustanovení zákona o daních z příjmů se číslo „21“ nahrazuje číslem „20“ a v bodě 66 se opět ve stejném ustanovení číslo „20“ nahrazuje číslem „19“. Dle čl. LXXXI bodu 1 písm. c) zákona č. 261/2007 Sb. pak čl. I bod 65 uvedeného zákona nabývá účinnosti dnem 1. ledna 2009, dle čl. LXXXI bodu 1 písm. e) zákona č. 261/2007 Sb. čl. I bod 66 uvedeného zákona nabývá účinnosti dnem 1. ledna 2010. Sazba, jíž budou právnické osoby zdaňovány po 1. lednu 2008, je přitom určena čl. LXXXI odst. 1, dle něhož ustanovení § 21 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., ve znění čl. I bodu 64 zákona č. 261/2007 Sb., nabývá účinnosti dnem 1. ledna 2008, protože ani v daném případě nevzniká v zákonné úpravě ani neurčitost ani mezera ve stanovení data účinnosti.

## XII.

Vycházejí ze všech uvedených důvodů, Ústavní soud návrh na zrušení části první, části druhé, části třetí, části čtvrté, části páté, části šesté, části sedmé, části osmé, části deváté, bodu 1 v čl. XVII části desáté, části jedenácté, části dvanácté, části třinácté, části čtrnácté, části čtyřicáté páté, části čtyřicáté šesté, části čtyřicáté sedmé, části padesáté, části padesáté první a části padesáté druhé zákona č. 261/2007 Sb. a na zrušení ustanovení § 6 odst. 4 věty první, § 6 odst. 13 a 14, § 7 odst. 8 věty první, § 16, § 21 odst. 1 a § 38h odst. 1 písm. b) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, zamítl [§ 70 odst. 2 zákona č. 182/1993 Sb.].

Předseda Ústavního soudu:  
JUDr. Rychetský v. r.

Odlišná stanoviska podle § 14 zákona č. 182/1993 Sb., o Ústavním soudu, ve znění pozdějších předpisů, zaujali k rozhodnutí pléna soudci František Duchoň, Jan Musil, Pavel Rychetský a Eliška Wagnerová.

## 89

## PŘEDSEDA VLÁDY

vyhlašuje

úplné znění zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, jak vyplývá ze změn provedených zákonem č. 157/1993 Sb., zákonem č. 323/1993 Sb., zákonem č. 244/1994 Sb., zákonem č. 132/1995 Sb., zákonem č. 211/1997 Sb., zákonem č. 333/1998 Sb., zákonem č. 363/1999 Sb., zákonem č. 492/2000 Sb., zákonem č. 126/2002 Sb., zákonem č. 260/2002 Sb., zákonem č. 176/2003 Sb., zákonem č. 438/2003 Sb., zákonem č. 669/2004 Sb., zákonem č. 377/2005 Sb., zákonem č. 545/2005 Sb., zákonem č. 223/2006 Sb., zákonem č. 261/2007 Sb. a zákonem č. 296/2007 Sb.

## ZÁKON

## o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů

Česká národní rada se usnesla na tomto zákoně:

## § 1

Tento zákon upravuje pro účely zjištění základu daně z příjmů způsob tvorby a výši rezerv a opravných položek, které jsou výdajem (nákladem) vynaloženým na dosažení, zajištění a udržení příjmů<sup>1)</sup> u poplatníků daní z příjmů.

## § 2

(1) Rezervami podle § 1 se rozumí bankovní rezervy, rezervy v pojišťovnictví, rezerva na opravy hmotného majetku, rezerva na pěstební činnost a ostatní rezervy v rozsahu stanoveném tímto zákonem.

(2) Opravnými položkami podle § 1 se rozumí opravné položky vymezené v tomto zákoně, vytvořené k rozvahové hodnotě nepromlčených pohledávek splatných po 31. prosinci 1994 a zaúčtované podle zvláštního právního předpisu<sup>1a)</sup> nebo pohledávek vedených v prokazatelné evidenci podle § 3 odst. 3. Pro účely tohoto zákona se rozvahovou hodnotou pohledávky rozumí jmenovitá hodnota nebo pořizovací cena pohledávky zaúčtovaná na rozvahových účtech poplatníka bez vlivu změny reálné hodnoty (oceňovacího rozdílu)<sup>1a)</sup> nebo vedená v prokazatelné evidenci podle § 3 odst. 3. Není-li tímto zákonem výslovně stanoveno jinak, opravné položky lze tvořit pouze k pohledávkám,

o kterých bylo při jejich vzniku účtováno ve výnosech a takto vzniklý příjem nebyl podle zvláštního právního předpisu<sup>1d)</sup> příjmem osvobozeným od daně z příjmů nebo nezahrnovaným do základu daně z příjmů nebo zahrnovaným do samostatného základu daně z příjmů anebo základu daně pro zvláštní sazbu daně. Není-li tímto zákonem výslovně stanoveno jinak, opravné položky se netvoří k pohledávkám vzniklým z titulu cenových papírů a ostatních investičních nástrojů<sup>1b)</sup>, úvěrů, půjček, ručení, záloh, plnění ve prospěch vlastního kapitálu, úhrady ztráty společnosti, smluvních pokut a úroků z prodlení, poplatků z prodlení, penále a jiných sankcí ze závazkových vztahů, k pohledávkám nabytým bezúplatně a k souboru pohledávek.

(3) V případě nabytí pohledávky postoupením může postupník tvořit opravné položky k rozvahové hodnotě pohledávky, pokud uhradil její pořizovací cenu.

(4) Nepostupuje-li věřitel podle § 5 a 8, nesmí tvořit opravné položky k pohledávkám, jestliže má k dlužníkovi současně splatné závazky a neprovede vzájemný zápočet pohledávek a závazků.

(5) V případě zpochybnění pohledávky právním úkonem dlužníka se ustanovení odstavce 4 u věřitele nepoužije na tu část hodnoty pohledávek, která převyšuje hodnotu závazků dlužníkem zpochybněných, pokud věřitel postupuje podle § 8a odst. 2 a zápočet provede ke dni pravomocného ukončení řízení.

<sup>1)</sup> § 24 odst. 2 písm. i) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

<sup>1a)</sup> Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.

<sup>1d)</sup> Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

<sup>1b)</sup> Zákon č. 256/2004 Sb., o podnikání na kapitálovém trhu.

## § 3

(1) Rezervy a opravné položky se tvoří způsobem a k účelům stanoveným tímto zákonem a uplatňují se za zdaňovací období, není-li v dalších ustanoveních stanoveno jinak. Zdaňovacím obdobím pro účely tohoto zákona se u právnických osob rozumí zdaňovací období vymezené v zákoně o daních z příjmů<sup>1c)</sup>, pokud trvá nejméně 12 kalendářních měsíců nebo pokud je kratší než 12 měsíců, ale začíná rozhodným dnem fúze nebo přechodu jmění na společníka anebo rozdělení obchodní společnosti nebo družstva. Zdaňovacím obdobím pro účely tohoto zákona se u fyzických osob rozumí kalendářní rok.

(2) Poplatník je povinen v souvislosti s podáním daňového priznání prověřit odůvodněnost tvorby rezerv a opravných položek a jejich skutečný stav porovnat s výší, kterou může poplatník uplatnit podle tohoto zákona v základu daně z příjmů zjištěném podle zvláštního právního předpisu<sup>1d)</sup>.

(3) Tvorba opravných položek a rezerv uplatněná jako výdaj (náklad) na dosažení, zajištění a udržení příjmů<sup>1d)</sup> musí být vždy začítována podle zvláštního právního předpisu<sup>1a)</sup> nebo uvedena v daňové evidenci<sup>20)</sup>. Tvorbu opravných položek může jako výdaj (náklad) na dosažení, zajištění a udržení příjmů<sup>1d)</sup> uplatnit i poplatník, kterému je zvláštním právním předpisem<sup>1a)</sup> stanoveno použít pro účtování a sestavení účetní závěrky Mezinárodní účetní standardy upravené právem Evropských společenství, pokud současně vede prokazatelnou evidenci pohledávek, maximálně však ve výši stanovené touto prokazatelnou evidencí, a to pouze ve vztahu k pohledávkám, s nimiž související příjem nebyl podle zvláštního právního předpisu<sup>1d)</sup> příjmem osvobozeným od daně z příjmů nebo nezahrnovaným do základu daně z příjmů nebo nezahrnovaným do samostatného základu daně z příjmů anebo základu daně pro zvláštní sazbu daně, není-li tímto zákonem výslovně stanoveno jinak. Prokazatelnou evidenci pohledávek se v tomto případě rozumí soupis jednotlivých pohledávek a opravných položek tvořených k těmto jednotlivým pohledávkám podle tohoto zákona, sestavený způsobem a v rozsahu stanoveném pro tvorbu opravných položek zvláštním právním předpisem<sup>1a)</sup> bez vlivu Mezinárodních účetních standardů upravených právem Evropských společenství. Tvorbu rezerv může jako výdaj (náklad)

na dosažení, zajištění a udržení příjmů<sup>1d)</sup> při splnění podmínek tohoto zákona uplatnit i poplatník, kterému je zvláštním právním předpisem<sup>1a)</sup> stanoveno použít pro účtování a sestavení účetní závěrky Mezinárodní účetní standardy upravené právem Evropských společenství, pokud současně vede prokazatelnou evidenci těchto rezerv, a to maximálně ve výši stanovené touto prokazatelnou evidencí. Prokazatelnou evidencí rezerv se v tomto případě rozumí soupis jednotlivých rezerv dle účelu, ke kterému jsou tvořeny podle tohoto zákona, sestavený v rozsahu a způsobem stanoveným pro tvorbu rezerv zvláštním právním předpisem<sup>1a)</sup> bez vlivu Mezinárodních účetních standardů.

## § 4

(1) Výdaje (náklady), na jejichž úhradu se vytvořily rezervy a opravné položky, se musí přednostně uhradit z těchto rezerv a opravných položek; rezervy se zruší ve stejném období, kdy pominuly důvody, pro které byly vytvořeny. Rezervy a opravné položky se zruší vždy ke dni ukončení podnikatelské nebo jiné samostatné výdělečné činnosti nebo nájmu podniku nebo části podniku tvořící samostatnou organizační složku podle zvláštního zákona<sup>21)</sup> (dále jen „nájem podniku“), ke dni přerušeni podnikatelské nebo jiné samostatné výdělečné činnosti nebo nájmu podniku, pokud tato činnost nebo nájem podniku nejsou zahájeny do termínu pro podání daňového priznání za příslušné zdaňovací období, ve kterém došlo k přerušeni. Rezervy a opravné položky se zruší rovněž ke dni účinnosti nájemní smlouvy v případě nájmu podniku<sup>21)</sup>, ke dni předcházejícímu den zrušení stálé provozovny na území České republiky<sup>22)</sup>, ke dni předcházejícímu den vstupu do likvidace nebo ke dni předcházejícímu den účinnosti rozhodnutí o prohlášení konkursu. Rezervy se nezruší v případě, kdy peněžní prostředky ve výši rezerv tvořených podle § 9 a 10 budou uloženy na zvláštním vázaném účtu v bance podle § 10a, a v případě přeměny společnosti<sup>21)</sup>. Opravné položky se nezruší u pohledávek nabytých při přeměně společnosti<sup>21)</sup>. Při přeměně společnosti<sup>21)</sup> může pokračovat nástupnická společnost v tvorbě rezerv a opravných položek započaté rozdělovanou společností, a to za podmínek, které by platily pro rozdělovanou společnost, pokud by se přeměna neuskutečnila a pouze v rozsahu, v jakém souvisí s částí obchodního majetku<sup>21)</sup>, která přechází na tuto nástupnickou společnost.

<sup>1c)</sup> § 17a zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění zákona č. 492/2000 Sb.

<sup>20)</sup> § 7b zákona č. 586/1992 Sb., ve znění zákona č. 438/2003 Sb.

<sup>21)</sup> Obchodní zákoník.

<sup>22)</sup> § 22 odst. 2 zákona č. 586/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů.

(2) Rezervy se nesmějí vytvářet na výdaje (náklady) na pořízení hmotného a nehmotného majetku<sup>3)</sup>.

(3) Opravné položky slouží ke krytí ztrát z odpisu pohledávek, k nimž jsou vytvořeny, nebo ke krytí rozdílu mezi jmenovitou hodnotou pohledávky a její pořizovací cenou sjednanou při postoupení postupníkovi<sup>3a)</sup>. Opravné položky se zruší ve stejném období, kdy pomínuly důvody, pro které byly vytvořeny.

(4) Zůstatek rezerv a opravných položek zjištěný na konci období, za které se podává daňové přiznání, se převádí do následujícího období.

(5) Celková výše opravných položek u bank včetně bankovních rezerv nesmí přesáhnout celkovou výši pohledávek, k nimž se vytváří.

## § 5

### Bankovní rezervy a opravné položky

(1) Jako výdaje (náklady) na dosažení, zajištění a udržení příjmů<sup>1)</sup> mohou banky<sup>4)</sup> vytvářet ve zdaňovacím období

- a) opravné položky k nepromlčeným pohledávkám z úvěrů,
- b) rezervy na poskytnuté bankovní záruky za úvěry poskytnuté bankami.

(2) Celková výše tvorby za zdaňovací období

- a) opravných položek podle odstavce 1 písm. a) nesmí přesáhnout výši 2 % ze základu, kterým je průměrný stav rozvahové hodnoty nepromlčených pohledávek z úvěrů vzniklých z titulu jistiny a úroku v ocenění nesníženém o opravné položky a rezervy již vytvořené a sníženém o tu část průměrného stavu rozvahové hodnoty nepromlčených pohledávek z úvěrů, která je zajištěna přijatými bankovními zárukami,
- b) rezerv podle odstavce 1 písm. b) nesmí přesáhnout výši 2 % průměrného stavu poskytnutých bankovních záruk za úvěry poskytnuté bankami.

Opravné položky musí být vždy přiřazeny k jednotlivým pohledávkám, rezervy k jednotlivým zárukám. Průměrné stavy se počítají z měsíčních zůstatků k poslednímu dni v měsíci a zůstatku k 1. lednu příslušného zdaňovacího období.

(3) Pohledávkou z úvěru se pro účely tvorby opravných položek rozumí pohledávka z titulu jistiny a úroku, pokud vznikla z úvěru poskytnutého bankou<sup>4)</sup>

nebankovnímu subjektu nebo vznikla plněním z bankovní záruky, za subjektem se sídlem nebo bydlištěm na území členského státu Evropské unie a smlouva byla sjednána jako smlouva o úvěru nebo smlouva o bankovní záruce podle ustanovení obchodního zákoníku<sup>21)</sup> nebo podle srovnatelného právního předpisu členského státu Evropské unie, podle kterého se sjednává poskytování úvěrů, s výjimkou případu, kdy bude pro sjednání smlouvy o úvěru a jeho poskytnutí použito právo státu, který není členem Evropské unie, a to i přesto, že použití tohoto práva umožňuje právo příslušného členského státu Evropské unie.

(4) Bankovní zárukou se pro účely tvorby rezerv rozumí bankovní záruka, která byla poskytnuta subjektu se sídlem nebo bydlištěm na území členského státu Evropské unie v případě, bude-li použito pro její sjednání a poskytnutí právo státu, který je členem Evropské unie, s výjimkou případu, kdy bude v souvislosti s bankovní zárukou použito právo státu, který není členem Evropské unie, a to i přesto, že použití tohoto práva umožňuje právo příslušného členského státu Evropské unie.

(5) Pokud je sjednán nebo poskytnut úvěr nebo bankovní záruka prostřednictvím třetí osoby se sídlem mimo území členského státu Evropské unie, nebo ve smluvním vztahu s touto osobou je využito práva státu, který není členem Evropské unie, a to i přesto, že použití tohoto práva umožňuje právo příslušného členského státu Evropské unie, nejedná se o pohledávku z úvěru nebo bankovní záruku ve smyslu ustanovení odstavců 1 a 2.

(6) Pokud banka<sup>4)</sup> nikdy netvořila opravnou položku podle odstavce 2 písm. a) k pohledávce z úvěru vymezené v odstavci 3, může vytvořit opravnou položku až do výše 100 % neuhrazené rozvahové hodnoty pohledávky bez příslušenství, a to za splnění těchto podmínek

- a) rozvahová hodnota pohledávky bez příslušenství v okamžiku jejího vzniku nepřesahuje částku 30 000 Kč,
- b) od konce sjednané lhůty splatnosti pohledávky uplynulo nejméně 12 měsíců a
- c) ke dni tvorby opravné položky nepřesahuje u banky<sup>4)</sup> celková hodnota pohledávek bez příslušenství vzniklých vůči témuž dlužníkovi z úvěrů částku 30 000 Kč.

O pohledávce, k níž byla vytvořena opravná položka

<sup>3)</sup> § 25 písm. a) zákona č. 586/1992 Sb.

<sup>3a)</sup> § 524 a násl. občanského zákoníku, ve znění pozdějších předpisů.

<sup>4)</sup> Zákon č. 21/1992 Sb., o bankách.

podle tohoto ustanovení, je banka<sup>4)</sup> povinna vést samostatnou evidenci.

(7) Pokud banka prokáže na základě údajů obchodní dokumentace<sup>5)</sup> a účetnictví<sup>6)</sup> odůvodněnost vyšší tvorby opravných položek a rezerv, než je uvedeno v odstavci 2, může správce daně na základě žádosti banky tvorbu opravných položek a rezerv uznat v takto prokázané výši. Rozhodnutí o žádosti vydá správce daně podle zvláštního zákona upravujícího správu daní<sup>6)</sup>.

(8) Opravná položka podle odstavce 1 písm. a) se zruší, pokud pomínou důvody pro její existenci, nebo pokud pohledávka, k níž byla vytvořena, byla promlčena. Opravnou položku banka použije ke krytí ztrát z odpisu nebo postoupení pohledávky. Rezerva podle odstavce 1 písm. b) slouží ke krytí ztrát souvisejících s realizací poskytnutých bankovních záruk za úvěry.

### § 5a

(1) Jako výdaje (náklady) na dosažení, zajištění a udržení příjmů<sup>1)</sup> mohou spořitelní a úvěrní družstva<sup>6a)</sup> a ostatní finanční instituce vytvářet ve zdaňovacím období opravné položky k nepromlčeným pohledávkám vzniklým z úvěrů nebo půjček (dále jen „úvěry“), včetně souvisejícího příslušenství, poskytnutých těmito subjekty fyzickým osobám s bydlištěm na území členského státu Evropské unie na základě smlouvy o úvěru<sup>6b)</sup> nebo smlouvy o půjčce<sup>6b)</sup>. Opravné položky nelze vytvářet u

- a) pohledávek vzniklých mezi spojenými osobami vymezenými v zákoně o daních z příjmů<sup>13g)</sup>,
- b) pohledávek nabytých postoupením,
- c) pohledávek vzniklých na základě dohody o nahrazení dosavadního závazku závazkem novým<sup>6c)</sup> a dohody o narovnání<sup>6d)</sup>.

Opravné položky nelze vytvářet v tom zdaňovacím období, v němž dojde ke vstupu do likvidace nebo k pro-

hlášení konkursu, a dále v průběhu likvidace a v průběhu insolvenčního řízení v době trvání účinků prohlášení konkursu.

(2) Ostatními finančními institucemi se pro účely tohoto zákona rozumějí právnické osoby, které splňují všechny následující podmínky

- a) poskytují úvěry jako své podnikání<sup>6c)</sup> na základě živnostenského oprávnění<sup>6f)</sup> k této činnosti,
- b) výnosy, včetně úroků z prodlení, z poskytnutých úvěrů podle odstavce 1 u nich dosáhnou alespoň jedné poloviny celkových výnosů v příslušném zdaňovacím období,
- c) jejich základní kapitál k poslednímu dni zdaňovacího období činí alespoň 2 000 000 Kč.

Výnosy podle písmene b) se rozumí výnosy zaúčtované v souladu se zvláštním právním předpisem<sup>1a)</sup>. Ostatními finančními institucemi pro účely tohoto ustanovení nejsou banky<sup>4)</sup>.

(3) Opravné položky se tvoří k základu, kterým je průměrný stav rozvahové hodnoty nepromlčených pohledávek z úvěrů bez příslušenství v ocenění nesníženém o opravné položky již vytvořené. Do tohoto základu se nezapočítávají částky

- a) pohledávek přesahující 1 500 000 Kč u jednotlivého úvěru,
- b) pohledávek vzniklých mezi spojenými osobami vymezenými v zákoně o daních z příjmů<sup>13g)</sup>,
- c) pohledávek nabytých postoupením,
- d) pohledávek vzniklých na základě dohody o nahrazení dosavadního závazku závazkem novým<sup>6c)</sup> a dohody o narovnání<sup>6d)</sup>,
- e) pohledávek, k nimž byly ve zdaňovacím období vytvořeny opravné položky podle odstavce 5.

Průměrný stav se počítá z měsíčních zůstatků k poslednímu dni v měsíci a zůstatku k prvnímu dni příslušného zdaňovacího období.

<sup>5)</sup> § 24 odst. 1 zákona č. 21/1992 Sb.

<sup>6)</sup> § 21 odst. 1 zákona č. 21/1992 Sb.

<sup>1a)</sup> Zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů.

<sup>6a)</sup> § 1 zákona č. 87/1995 Sb., o spořitelních a úvěrních družstvech a některých opatření s tím souvisejících a o doplnění zákona České národní rady č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění zákona č. 100/2000 Sb.

<sup>6b)</sup> § 497 až 507 obchodního zákoníku.

<sup>6b)</sup> § 657 a 658 občanského zákoníku.

<sup>13g)</sup> § 23 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb.

<sup>6c)</sup> § 2 odst. 1 obchodního zákoníku.

<sup>6f)</sup> § 10 živnostenského zákona.

<sup>6c)</sup> § 570 až 574 občanského zákoníku.

<sup>6d)</sup> § 585 až 587 občanského zákoníku.

(4) Celková výše tvorby opravných položek podle odstavce 3 za zdaňovací období nesmí přesáhnout

- a) 1,5 % ze základu podle odstavce 3, a to u spořitelních a úvěrních družstev, a u těch ostatních finančních institucí, u nichž výše základního kapitálu k poslednímu dni zdaňovacího období činí alespoň 20 000 000 Kč,
- b) 0,6 % ze základu podle odstavce 3, a to u ostatních finančních institucí, u nichž výše základního kapitálu k poslednímu dni zdaňovacího období činí alespoň 10 000 000 Kč,
- c) 0,2 % ze základu podle odstavce 3, a to u ostatních finančních institucí, u nichž výše základního kapitálu k poslednímu dni zdaňovacího období činí alespoň 2 000 000 Kč.

(5) Opravné položky se tvoří také k nepromlčeným pohledávkám vzniklým z úvěrů až do výše 100 % neuhrazené rozvahové hodnoty pohledávky bez příslušenství, a to za splnění všech následujících podmínek

- a) rozvahová hodnota pohledávky bez příslušenství v okamžiku jejího vzniku nepřekročí částku 30 000 Kč,
- b) od konce sjednané lhůty splatnosti pohledávky uplynulo více jak 12 měsíců.

O pohledávkách, k nimž byly vytvořeny opravné položky podle tohoto odstavce, jsou subjekty povinny vést samostatnou evidenci. Opravné položky lze uplatnit jako výdaj (náklad) na dosažení, zajištění a udržení příjmů<sup>1d)</sup> za zdaňovací období, ve kterém byly vytvořeny, pokud pohledávka, ke které byly vytvořeny, je ke konci zdaňovacího období zaúčtována v účetnictví poplatníka podle zvláštního právního předpisu<sup>1a)</sup> a k poslednímu dni příslušného zdaňovacího období nepřesahuje celková hodnota pohledávek bez příslušenství zaúčtovaných v účetnictví poplatníka podle zvláštního právního předpisu<sup>1a)</sup> vzniklých vůči těmž dlužníkovi z úvěrů částku 30 000 Kč.

(6) Opravné položky se tvoří také k nepromlčeným pohledávkám z titulu příslušenství až do výše 100 % neuhrazené rozvahové hodnoty pohledávky, a to za splnění těchto podmínek

- a) příslušenství souvisí s pohledávkou, k níž lze vytvářet opravné položky podle tohoto ustanovení,
- b) částka příslušenství byla v příslušném zdaňovacím období nebo v předchozích zdaňovacích obdobích zaúčtována do výnosů a vzniklý příjem nebyl podle

zvláštního právního předpisu<sup>1d)</sup> příjmem osvobozeným od daně z příjmů nebo nezahrnovaným do základu daně z příjmů a

- c) celková hodnota pohledávek z titulu příslušenství splňujícího obě podmínky uvedené pod písmeny a) a b), které souvisejí s pohledávkami poplatníka vzniklými vůči těmž dlužníkovi z úvěrů, nepřesáhne částku 30 000 Kč.

O pohledávkách, k nimž byly vytvořeny opravné položky podle tohoto odstavce, jsou subjekty povinny vést samostatnou evidenci.

(7) Vytvořené opravné položky se použijí ke krytí ztrát z odpisu nebo postoupení pohledávek uvedených v odstavci 1, s výjimkou pohledávek podle odstavce 1 písm. a) až písm. c). Ztráty z odpisu nebo postoupení pohledávek do výše kryté použitím opravných položek vytvořených podle tohoto ustanovení jsou výdajem (nákladem) vynaloženým na dosažení, zajištění a udržení příjmů<sup>1d)</sup>.

(8) Opravné položky ve výši podle odstavce 4 je ostatní finanční instituce za příslušné zdaňovací období oprávněna vytvořit za podmínky, že v následujících dvou zdaňovacích obdobích nesníží základní kapitál na takovou výši, které odpovídá nižší tvorba opravných položek nebo která tvorbu opravných položek neumožňuje. Snížení základního kapitálu se pro účely tohoto ustanovení posuzuje k poslednímu dni příslušného zdaňovacího období. Za zdaňovací období, v němž dojde ke snížení základního kapitálu, se základ daně zvýší nebo daňová ztráta sníží nebo daňová povinnost ve výši nula upraví o rozdíl mezi výší vytvořených opravných položek a tvorbou opravných položek odpovídající výši základního kapitálu po jeho snížení.

## § 6

### Rezervy v pojišťovnictví

Z technických rezerv v pojišťovnictví podle zvláštních předpisů<sup>7)</sup> se pro účely zjištění základu daně z příjmů v období, za které se podává daňové přiznání, uznává tvorba rezerv, které jsou výdajem (nákladem) na dosažení, zajištění a udržení příjmů, a to tvorba

- a) technických rezerv na neživotní pojištění<sup>10)</sup> s výjimkou vyrovnávací rezervy<sup>10)</sup> a jiných technických rezerv<sup>10)</sup>,
- b) technických rezerv na životní pojištění<sup>11)</sup> s výjimkou jiných technických rezerv<sup>11)</sup>.

<sup>7)</sup> Zákon č. 363/1999 Sb., o pojišťovnictví a o změně některých souvisejících zákonů (zákon o pojišťovnictví).

<sup>10)</sup> § 13 odst. 3 zákona č. 363/1999 Sb.

<sup>11)</sup> § 13 odst. 2 zákona č. 363/1999 Sb.

## § 7

**Rezerva na opravy hmotného majetku**

(1) Rezervu na opravy hmotného majetku<sup>12)</sup>, která je výdajem (nákladem) na dosažení, zajištění a udržení příjmů<sup>1)</sup>, jehož doba odpisování stanovena zákonem o daních z příjmů je pět a více let, mohou vytvářet poplatníci daně z příjmů, kteří

- a) mají k hmotnému majetku právo vlastnické nebo jsou organizační složkou státu příslušnou hospodařit s majetkem státu<sup>12a)</sup> anebo jsou státní organizací příslušnou hospodařit s majetkem státu<sup>12a)</sup>, pokud tuto rezervu nevytváří nájemce podle písmena b),
- b) jsou nájemci hmotného majetku na základě smlouvy o nájmu podniku, přičemž k opravám tohoto majetku jsou smluvně písemně zavázáni,
- c) procházejí reorganizací nebo oddlužením podle zvláštního právního předpisu<sup>12b)</sup> a jejichž vlastnické právo ke hmotnému majetku, k němuž byla rezerva tvořena, nebylo průběhem insolvenčního řízení ani pravomocným ukončením insolvenčního řízení dotčeno.

(2) Za opravy podle tohoto zákona se nepovažuje technické zhodnocení podle zvláštního zákona<sup>13)</sup>.

(3) Rezerva podle odstavce 1 se nevytváří v případech hmotného majetku,

- a) který je určen k likvidaci,
- b) u něhož jde o opravy v důsledku škody či jiné nepředvídané nebo nahodilé události,
- c) u něhož jde o opravy, které se pravidelně opakují každý rok,
- d) k němuž má vlastnické právo poplatník, vůči jehož majetku trvají účinky prohlášení konkursu podle zvláštního právního předpisu<sup>12b)</sup>.

(4) Výše rezervy na opravy hmotného majetku se stanoví podle jednotlivého hmotného majetku určeného k opravě a charakteru této opravy. Výše rezervy ve zdaňovacím období je rovna podílu rozpočtu nákladů na opravu a počtu zdaňovacích období, která uplynou od zahájení tvorby rezervy do předpokládaného termínu zahájení opravy. Do počtu zdaňovacích období rozhodných pro účely výpočtu výše rezervy se zahrnuje zdaňovací období, kdy dojde k zahájení tvorby rezervy. Do tohoto počtu zdaňovacích období se nezahrnuje

předpokládané zdaňovací období, kdy dojde k zahájení opravy. U movitých věcí může být rezerva na opravu jednotlivého hmotného majetku tvořena ve vztahu k objemu jeho výkonu v technických jednotkách; v takovém případě je výše rezervy ve zdaňovacím období rovna součinu podílu rozpočtu nákladů na opravu na jednotku předpokládaného objemu výkonu a součtu objemů skutečných výkonů za zdaňovací období a za předcházející období, pokud nebylo zdaňovacím obdobím.

(5) Nebude-li oprava zahájena nejpozději ve zdaňovacím období následujícím po zdaňovacím období, ve kterém se při výpočtu výše rezervy předpokládalo zahájení opravy, rezerva se zruší v tomto následujícím zdaňovacím období. Rezerva nebo její zůstatek se zruší i tehdy, jestliže nebyla vyčerpána nejpozději ve zdaňovacím období, které následuje po zdaňovacím období, ve kterém byla oprava zahájena. Za zahájení opravy se pro účely tohoto zákona považuje termín, ve kterém se fyzicky začnou provádět práce přímo na věci, která je předmětem opravy; provádí-li se oprava mimo provozu poplatníka jinou osobou, rozumí se zahájením opravy převzetí věci do opravy touto osobou. Toto ustanovení se nevztahuje na poplatníky, kteří doloží, že k překročení těchto lhůt došlo zásahem orgánu státní správy nebo orgánů samosprávy.

(6) Zjistí-li poplatník daně z příjmů skutečnost odůvodňující změnu výše rezervy, musí provést úpravu její výše počínaje zdaňovacím obdobím, v němž tuto skutečnost zjistí.

(7) Rezerva na opravy u jednotlivého hmotného majetku nesmí být tvořena pouze jedno zdaňovací období.

(8) Maximální doba tvorby rezervy podle předchozích odstavců činí u hmotného majetku zaříděného

- a) ve 2. odpisové skupině 3 zdaňovací období
- b) ve 3. odpisové skupině 6 zdaňovacích období
- c) ve 4. odpisové skupině 8 zdaňovacích období
- d) v 5. a 6. odpisové skupině 10 zdaňovacích období

vymezených v zákoně o daních z příjmů<sup>1c)</sup> a po sobě jdoucích v každé odpisové skupině, přičemž k období, za které se podávalo daňové přiznání, ale zdaňovacím obdobím nebylo, se nepřihlíží.

(9) V započaté tvorbě rezervy může pokračovat poplatník daně z příjmů, který započal tvorbu rezervy

<sup>12)</sup> § 26 odst. 2 zákona ČNR č. 586/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů.

<sup>12a)</sup> Zákon č. 219/2000 Sb., o majetku České republiky a jejím vystupování v právních vztazích, ve znění zákona č. 492/2000 Sb.

<sup>12b)</sup> Zákon č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení (insolvenční zákon), ve znění pozdějších předpisů.

<sup>13)</sup> § 33 zákona ČNR č. 586/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů.

na opravy najatého hmotného majetku uvedeného v odstavci 1 písm. b) a v průběhu tvorby rezervy se stal vlastníkem tohoto majetku, bude-li dodržena odůvodněnost a účelovost k původnímu předmětu tvorby.

(10) Poplatník, který je plátcem daně z přidané hodnoty, vychází při stanovení výše rezervy z rozpočtu nákladů na opravu v ocenění bez daně z přidané hodnoty.

(11) V případě přeměny<sup>21)</sup> se za zdaňovací období pro účely tvorby rezervy podle odstavce 1 považuje i období, za které se podává daňové příznání.

## § 8

### Opravné položky k pohledávkám za dlužníky v insolvenčním řízení

(1) Opravné položky k pohledávkám za dlužníky v insolvenčním řízení, které jsou výdajem (nákladem) na dosažení, zajištění a udržení příjmů<sup>1)</sup>, mohou vytvořit poplatníci daně z příjmů, kteří vedou účetnictví, až do výše rozvahové hodnoty nepromlčených pohledávek přihlášených u soudu ve lhůtě stanovené usnesením soudu o úpadku, a to v období, za které se podává daňové příznání a v němž byly přihlášeny. Byla-li povolena reorganizace, namísto přihlášky pohledávky postačí, že dlužník věřitelovu pohledávku správně uvedl v seznamu svých závazků podle zvláštního právního předpisu<sup>12b)</sup>. K pohledávkám přihlášeným po uplynutí lhůty stanovené v rozhodnutí soudu o úpadku a k pohledávkám vyloučeným v § 2 odst. 2 nelze tvořit opravné položky, které jsou výdajem (nákladem) na dosažení, zajištění a udržení příjmů<sup>1)</sup> podle tohoto ustanovení.

(2) Opravné položky se zruší v návaznosti na výsledky insolvenčního řízení nebo v případě, že pohledávku účinně popřel insolvenční správce, věřitel nebo dlužník a zvláštní právní předpis<sup>12b)</sup> těmto osobám právo popřít pohledávku přiznává.

(3) Jestliže pominou důvody pro existenci opravné položky vytvořené podle tohoto ustanovení nebo na základě rozhodnutí poplatníka, je možné snížit vytvořenou opravnou položku na úroveň, která by mohla být vytvořena podle ustanovení § 8a. Poplatník pak pokračuje v tvorbě opravné položky podle § 8a.

## § 8a

### Opravné položky k nepromlčeným pohledávkám splatným po 31. prosinci 1994

(1) Opravné položky k nepromlčeným pohledávkám

splatným po 31. prosinci 1994, jejichž rozvahová hodnota v okamžiku vzniku nepřesáhne částku 200 000 Kč a jejichž tvorba je výdajem (nákladem) na dosažení, zajištění a udržení příjmů<sup>1)</sup>, mohou v období, za které se podává daňové příznání, vytvářet poplatníci daně z příjmů, kteří vedou účetnictví, pokud k těmto pohledávkám nevytvářejí opravné položky a rezervy podle § 5 a 5a, a od konce sjednané lhůty splatnosti pohledávky uplynulo více než 6 měsíců, až do výše 20 % neuhrazené rozvahové hodnoty pohledávky.

(2) Vyšší opravné položky, než je uvedeno v odstavci 1, lze vytvářet ke zde uvedeným pohledávkám jen v případě, bylo-li ohledně těchto pohledávek zahájeno rozhodčí řízení podle zvláštního právního předpisu<sup>13f)</sup> nebo soudní řízení a nebo správní řízení podle zvláštního právního předpisu<sup>13h)</sup>, jehož se poplatník daně z příjmů řádně účastní a řádně a včas činí úkony potřebné k uplatnění jeho práva a za podmínky, že od konce sjednané lhůty splatnosti pohledávky uplynulo více než

- a) 12 měsíců, až do výše 33 % neuhrazené rozvahové hodnoty pohledávky,
- b) 18 měsíců, až do výše 50 % neuhrazené rozvahové hodnoty pohledávky,
- c) 24 měsíců, až do výše 66 % neuhrazené rozvahové hodnoty pohledávky,
- d) 30 měsíců, až do výše 80 % neuhrazené rozvahové hodnoty pohledávky,
- e) 36 měsíců, až do výše 100 % neuhrazené rozvahové hodnoty pohledávky.

(3) Opravné položky k nepromlčeným pohledávkám splatným po 31. prosinci 1994, jejichž rozvahová hodnota v okamžiku vzniku je vyšší než 200 000 Kč a nejsou k nim vytvářeny opravné položky podle § 5 a 5a, mohou v období, za které se podává daňové příznání, vytvářet poplatníci daně z příjmů, kteří vedou účetnictví, jen v případě, bylo-li ohledně těchto pohledávek zahájeno rozhodčí řízení podle zvláštního právního předpisu<sup>13f)</sup> nebo soudní řízení a nebo správní řízení podle zvláštního právního předpisu<sup>13h)</sup>, jehož se poplatník daně z příjmů řádně účastní a řádně a včas činí úkony potřebné k uplatnění svého práva za podmínky, že od konce sjednané lhůty splatnosti pohledávky uplynulo více než

- a) 6 měsíců, až do výše 20 % neuhrazené rozvahové hodnoty pohledávky,
- b) 12 měsíců, až do výše 33 % neuhrazené rozvahové hodnoty pohledávky,

<sup>13f)</sup> § 14 zákona č. 216/1994 Sb., o rozhodčím řízení a o výkonu rozhodčích nálezů.

<sup>13h)</sup> Správní řád.



- c) 18 měsíců, až do výše 50 % neuhrazené rozvahové hodnoty pohledávky,
- d) 24 měsíců, až do výše 66 % neuhrazené rozvahové hodnoty pohledávky,
- e) 30 měsíců, až do výše 80 % neuhrazené rozvahové hodnoty pohledávky,
- f) 36 měsíců, až do výše 100 % neuhrazené rozvahové hodnoty pohledávky.

(4) Opravné položky podle odstavců 1 až 3 nelze uplatnit u pohledávek již odepsaných na vrub výsledku hospodaření a dále u pohledávek vzniklých

- a) za společníky, akcionáře, členy družstev za upsaný vlastní kapitál,
- b) mezi spojenými osobami vymezenými v zákoně o daních z příjmů<sup>13g</sup>).

(5) Opravné položky vytvořené podle odstavců 1 až 3 se zruší, pokud pominou důvody pro jejich existenci nebo pokud pohledávka, k níž byla opravná položka vytvořena, se promlčela, popřípadě nastaly důvody, za nichž se odpis pohledávky považuje za výdaj (náklad) na dosažení, zajištění a udržení příjmů podle ustanovení zákona o daních z příjmů.

#### § 8b

##### **Opravné položky k pohledávkám z titulu ručení za celní dluh**

(1) Opravné položky podle § 8 a 8a tohoto zákona mohou vytvářet poplatníci daně z příjmů, kteří vedou účetnictví a kteří podle celního zákona ručí za celní dluh, k pohledávkám vzniklým z titulu ručení za celní dluh (tj. zajištění celního dluhu) podle celního zákona.

(2) Opravné položky podle odstavce 1 lze vytvářet jen do výše hodnoty pohledávky odpovídající provedené úhradě celního dluhu.

(3) Opravné položky ručitel nemůže vytvářet ze splněné pohledávky z titulu ručení, pokud dluh za dlužníka nesplní v době splatnosti určené celními orgány.

#### § 8c

Nepostupuje-li poplatník u nepromlčené pohledávky podle § 5, 5a, 6, 8, 8a a 8b, může ve zdaňovacím období vytvořit opravnou položku až do výše 100 % její neuhrazené rozvahové hodnoty bez příslušenství pouze v případě, že

- a) se nejedná o pohledávku vymezenou v § 8a odst. 3,

- b) rozvahová hodnota pohledávky bez příslušenství v okamžiku jejího vzniku nepřesáhne částku 30 000 Kč,
- c) od konce sjednané lhůty splatnosti pohledávky uplynulo nejméně 12 měsíců, a
- d) celková hodnota pohledávek bez příslušenství vzniklých vůči témuž dlužníkovi, u nichž uplatňuje postup podle tohoto ustanovení, nepřesáhne za zdaňovací období částku 30 000 Kč.

O pohledávce, k níž byla vytvořena opravná položka podle tohoto ustanovení, je poplatník povinen vést samostatnou evidenci.

#### § 9

##### **Rezerva na pěstební činnost**

(1) Pěstební činností se pro účely tohoto zákona rozumí obnova lesa a veškeré výchovné činnosti prováděné v porostech do čtyřiceti let jejich věku, ochrana lesa a opatření k obnově porostů s nevhodnou nebo náhradní dřevinnou skladbou. Rezervu lze tvořit a čerpat jen na výkony uvedené v příloze tohoto zákona.

(2) Rezervu na pěstební činnost, která je výdajem (nákladem) na dosažení, zajištění a udržení příjmů<sup>14</sup>), mohou v období, za které se podává daňové přiznání, vytvářet poplatníci daně, kteří jsou povinni podle zvláštního zákona<sup>14</sup>) provádět obnovu, ochranu a výchovu lesních porostů.

(3) Rezerva na pěstební činnost se vytváří podle výše vytěženého objemu dřevní hmoty v m<sup>3</sup>. Výši této rezervy si poplatník stanoví sám v rozpočtu nákladů na pěstební činnost. Rezerva se čerpá při realizaci prací pěstební činnosti, a pokud tyto práce nejsou realizovány v rozpočtovaném objemu, rezerva se zruší.

#### § 10

##### **Ostatní rezervy**

(1) Pro účely zjištění základu daně z příjmů se uznává rezerva na odbahnění rybníka, kterým se rozumí odstraňování nánosů ze dna rybníka způsobených erozí okolních pozemků. Rezervu na odbahnění rybníka je možno tvořit maximálně 10 po sobě jdoucích zdaňovacích období; přitom pro způsob její tvorby, stanovení výše a použití se použijí obdobně ustanovení pro tvorbu rezervy na opravy podle tohoto zákona.

(2) Pro účely zjištění základu daně z příjmů se dále uznává rezerva finančních prostředků na sanaci pozemků dotčených těžbou, rezerva na vypořádání důlních škod<sup>15</sup>), a rezervy, u nichž zvláštní zákon uvede, že

<sup>14</sup>) Zákon č. 289/1995 Sb., o lesích a o změně a doplnění některých zákonů (lesní zákon).

<sup>15</sup>) Zákon č. 44/1988 Sb., o ochraně a využití nerostného bohatství (horní zákon), ve znění pozdějších předpisů.

jde o výdaj (náklad) na dosažení, zajištění a udržení příjmů<sup>1)</sup>).

### § 10a

(1) Peněžní prostředky ve výši rezerv tvořených podle § 9 a § 10 odst. 1 nebo rezerv vymezených v § 10 odst. 2 se ukládají na samostatný účet v bance se sídlem na území České republiky nebo v případě rezerv vymezených v § 10 odst. 2 se souhlasem příslušného obvodního báňského úřadu, příslušného krajského úřadu nebo Správy úložišť radioaktivního odpadu také na samostatný účet v bance se sídlem na území jiného členského státu Evropské unie, který je určen výhradně pro ukládání prostředků rezerv tvořených podle § 9 a § 10 odst. 1 nebo rezerv vymezených v § 10 odst. 2 příjmu z prodeje státních dluhopisů porízených z prostředků tohoto účtu a popřípadě výnosů z prostředků těchto rezerv<sup>24)</sup> (dále jen „zvláštní vázaný účet“). Výnosy z prostředků rezerv se pro účely tohoto ustanovení rozumí výnosy z peněžních prostředků vázaných na zvláštním vázaném účtu a úrokové výnosy ze státních dluhopisů porízených z prostředků zvláštního vázaného účtu. Peněžní prostředky zvláštního vázaného účtu mohou být čerpány pouze na účely, na které byly rezervy vytvořeny, s výjimkou uvedenou v odstavci 4. Poplatník zřídí pro jednotlivý účel tvorby rezervy vždy pouze jeden zvláštní vázaný účet, který je veden v českých korunách nebo v eurech.

(2) Ve zdaňovacím období nebo v období, za které se podává daňové přiznání, je zaúčtovaná tvorba rezerv vymezených v odstavci 1 výdajem (nákladem) na dosažení, zajištění a udržení příjmů, pokud

- a) budou peněžní prostředky ve výši zaúčtované tvorby rezerv převedeny na zvláštní vázaný účet nejpozději do termínu pro podání daňového přiznání; nebudou-li převedeny v plné výši, výdajem (nákladem) na dosažení, zajištění a udržení příjmů se stává pouze ta část zaúčtované tvorby rezerv, která byla na zvláštní vázaný účet převedena nejpozději do termínu pro podání daňového přiznání, a
- b) peněžní prostředky uložené na zvláštním vázaném účtu se nepoužijí na úhradu výdajů souvisejících s účely, na něž byly vytvořeny rezervy podle § 9 a § 10 odst. 1 nebo rezervy vymezené v § 10 odst. 2, a to do výše rezerv vytvořených do 31. prosince 2003 nebo do konce období, za které se podává daňové přiznání a které započalo v roce 2003, pokud nebyly uvedené rezervy následně zcela zrušeny nebo vyčerpány; pokud byly uvedené

rezervy následně zrušeny nebo čerpány pouze zčásti, platí uvedená podmínka pouze pro nezrušenou část uvedené výše rezerv. Tato podmínka se neuplatní v případě, kdy zvláštní právní předpis stanoví výslovně povinnost převést na zvláštní vázaný účet peněžní prostředky ve výši dříve vytvořených rezerv nebo jejich zvláštním právním předpisem vymezené části, které byly uplatněny jako výdaj (náklad) na dosažení, zajištění a udržení příjmů do 31. prosince 2003.

(3) Pokud poplatník použije peněžní prostředky uložené na zvláštním vázaném účtu v rozporu s podmínkou uvedenou v odstavci 2 písm. b), je oprávněn uplatnit zaúčtovanou tvorbu rezerv vymezených v odstavci 1 jako výdaj (náklad) na dosažení, zajištění a udržení příjmů podle odstavce 2 nejdříve ve zdaňovacím období nebo v období, za které se podává daňové přiznání, v němž součet výše peněžních prostředků uložených na zvláštním vázaném účtu podle odstavce 1 a hodnoty státních dluhopisů vedených na samostatném účtu u České národní banky, ve Středisku cenných papírů nebo v centrálním depozitáři, na který Česká republika jednajícím prostřednictvím Ministerstva financí převede evidence Střediska cenných papírů (dále jen „centrální depozitář“<sup>1b)</sup>), zachycené v účetnictví podle zvláštního právního předpisu<sup>1a)</sup> dosáhne alespoň výše rezerv podle § 9 a § 10 odst. 1 nebo rezerv vymezených v § 10 odst. 2 vykázané a zaúčtované podle zvláštního právního předpisu<sup>1a)</sup>).

(4) Peněžní prostředky rezerv uvedených v odstavci 1, které jsou uloženy na zvláštním vázaném účtu, mohou být použity i na porízení státních dluhopisů denominovaných výhradně v české koruně, a to u

- a) rezerv na sanaci pozemků dotčených těžbou a rezerv na vypořádání důlních škod<sup>15)</sup> pouze na základě souhlasu příslušného obvodního báňského úřadu,
- b) rezerv pro rekultivace a sanace skládek<sup>25)</sup> pouze na základě souhlasu příslušného krajského úřadu,
- c) rezerv na zajištění vyřazování jaderného zařízení nebo pracoviště III. nebo IV. kategorie z provozu<sup>26)</sup> pouze na základě souhlasu Správy úložišť radioaktivních odpadů.

(5) Státní dluhopisy podle odstavce 4 musí být vedeny na samostatném účtu u České národní banky, ve Středisku cenných papírů nebo v centrálním depozitáři a poplatník o nich musí vést samostatnou evidenci. Příjmy z prodeje těchto dluhopisů musí být vždy ne-

<sup>24)</sup> § 19 odst. 1 písm. l) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění zákona č. 223/2006 Sb.

<sup>25)</sup> Zákon č. 185/2001 Sb., o odpadech a o změně některých dalších zákonů, ve znění pozdějších předpisů.

<sup>26)</sup> § 18 zákona č. 18/1997 Sb., o mírovém využívání jaderné energie a ionizujícího záření (atomový zákon) a o změně a doplnění některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů.

prodleně převedeny na zvláštní vázaný účet, z jehož prostředků byly tyto dluhopisy pořízeny.

(6) Peněžní prostředky uložené na zvláštním vázaném účtu a státní dluhopisy vedené na samostatném účtu dle odstavce 5 nesmějí být předmětem zajištění, nesmějí být zahrnuty do majetkové podstaty poplatníka v insolvenčním řízení<sup>12b)</sup>, nepodléhají výkonu rozhodnutí<sup>27)</sup> ani exekuci<sup>27)</sup>.

#### § 11

(1) Zůstatky rezerv, které mají charakter rezerv podle tohoto zákona, zjištěné k 31. prosinci 1992 se

považují za rezervy podle tohoto zákona a převádějí se do roku 1993.

(2) Rezervy vytvořené podle platných účetních předpisů před 1. lednem 1993 a převedené do roku 1993, jakož i let následujících po roce 1993 se čerpají na úhradu výdajů (nákladů), pro něž byly vytvořeny. Pominou-li důvody, pro které byly vytvořeny, zruší se tyto rezervy v příslušném zdaňovacím období.

#### § 12

Tento zákon nabývá účinnosti dnem 1. ledna 1993.

### Příloha

## VÝKONY UZNANÉ JAKO VÝDAJ (NÁKLAD) PRO TVORBU REZERVY NA PĚSTEBNÍ ČINNOST

Za výkony podle § 9 odst. 1 tohoto zákona se považují:

1. Obnova lesa výsevem osiva
  - a) první výsev osiva
  - b) opakovaný výsev osiva.
2. Obnova lesa sadbou
  - a) první sadba
  - b) opakovaná sadba.
3. Příprava půdy pro obnovu lesa
  - a) příprava půdy pro přirozenou obnovu lesa
  - b) příprava půdy pro obnovu lesa výsevem osiva
  - c) příprava půdy pro obnovu lesa sadbou.
4. Ošetřování dřevin mladých lesních porostů.
5. Mechanická a chemická ochrana mladých lesních porostů proti zvěři.
6. Zřizování oplocenek při oplocování mladých lesních porostů.
7. Ochrana mladých lesních porostů ostatní
  - a) proti buření
  - b) proti hlodavcům
  - c) proti klikorohu borovému
  - d) výsek plevelných dřevin.
8. Prořezávky, prostřihávky a výkony spojené s vytvořením rozčleňovací linie.
9. Ochrana lesa proti zvěři mechanická, chemická, údržba a opravy oplocenek.
10. Ochrana lesa proti hmyzím škůdcům.
11. Hnojení lesních porostů.
12. Vyvívání lesních porostů.
13. Odstraňování klestu.
14. Probírky do 40 let věku lesních porostů.
15. Opatření k obnově porostů s nevhodnou nebo náhradní dřevinnou skladbou.

<sup>27)</sup> Zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 500/2004 Sb., správní řád.

Zákon č. 26/2000 Sb., o veřejných dražbách, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 120/2001 Sb., o soudních exekutorech a exekuční činnosti (exekuční řád) a o změně dalších zákonů, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve znění pozdějších předpisů.

\* \* \*

1. Zákon č. 157/1993 Sb., kterým se mění a doplňuje zákon České národní rady č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění zákona České národní rady č. 35/1993 Sb. a zákona č. 96/1993 Sb., zákon České národní rady č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění zákona České národní rady č. 35/1993 Sb., a zákon České národní rady č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, nabyt účinnosti dnem 1. června 1993.

2. Zákon č. 323/1993 Sb., kterým se mění a doplňuje zákon České národní rady č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění zákona České národní rady č. 3/1993 Sb., zákona č. 96/1993 Sb., zákona č. 157/1993 Sb. a zákona č. 196/1993 Sb., zákon České národní rady č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění zákona České národní rady č. 35/1991 Sb. a zákona č. 157/1993 Sb., a zákon České národní rady č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění zákona č. 157/1993 Sb., nabyt účinnosti dnem 1. ledna 1994.

3. Zákon č. 244/1994 Sb., kterým se mění a doplňuje zákon České národní rady č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, nabyt účinnosti dnem 30. prosince 1994.

4. Zákon č. 132/1995 Sb., kterým se mění a doplňuje zákon České národní rady č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, nabyt účinnosti dnem 1. srpna 1995.

5. Zákon č. 211/1997 Sb., kterým se mění a doplňuje zákon České národní rady č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, nabyt účinnosti dnem 1. ledna 1998.

6. Zákon č. 333/1998 Sb., kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, nabyt účinnosti dnem 28. prosince 1998.

7. Zákon č. 363/1999 Sb., o pojišťovnictví a o změně některých souvisejících zákonů (zákon o pojišťovnictví), nabyt účinnosti dnem 1. dubna 2000.

8. Zákon č. 492/2000 Sb., kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony, nabyt účinnosti dnem 1. ledna 2001.

9. Zákon č. 126/2002 Sb., kterým se mění zákon č. 21/1992 Sb., o bankách, ve znění pozdějších předpisů, zákon č. 219/1995 Sb., devizový zákon, ve znění

pozdějších předpisů, zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, zákon č. 239/2001 Sb., o České konsolidační agentuře a o změně některých zákonů (zákon o České konsolidační agentuře), ve znění zákona č. 15/2002 Sb., zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění pozdějších předpisů, a zákon č. 363/1999 Sb., o pojišťovnictví a o změně některých souvisejících zákonů (zákon o pojišťovnictví), ve znění pozdějších předpisů, nabyt účinnosti dnem 1. května 2002.

10. Zákon č. 260/2002 Sb., kterým se mění zákon č. 191/1999 Sb., o opatřeních týkajících se dovozu, vývozu a zpětného vývozu zboží porušujícího některá práva duševního vlastnictví a o změně některých dalších zákonů, ve znění zákona č. 121/2000 Sb., zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a zákon č. 569/1991 Sb., o Pozemkovém fondu České republiky, ve znění pozdějších předpisů, nabyt účinnosti dnem 1. září 2002.

11. Zákon č. 176/2003 Sb., kterým se mění zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, nabyt účinnosti dnem jeho vyhlášení (12. června 2003).

12. Zákon č. 438/2003 Sb., kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony, nabyt účinnosti dnem 1. ledna 2004.

13. Zákon č. 669/2004 Sb., kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony, nabyt účinnosti dnem 1. ledna 2005.

14. Zákon č. 377/2005 Sb., o doplňkovém dozoru nad bankami, spořitelními a úvěrními družstvy, institucemi elektronických peněz, pojišťovnami a obchodníky s cennými papíry ve finančních konglomerátech a o změně některých dalších zákonů (zákon o finančních konglomerátech), nabyt účinnosti dnem jeho vyhlášení (29. září 2005).

15. Zákon č. 545/2005 Sb., kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a některé související zákony, nabyt účinnosti prvním dnem kalendářního měsíce následujícího po měsíci, v němž byl tento zákon vyhlášen (1. ledna 2006).

16. Zákon č. 223/2006 Sb., kterým se mění zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a některé související zákony, nabyt účinnosti prvním dnem kalendářního měsíce následujícího po dni jeho vyhlášení (1. června 2006).

17. Zákon č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, nabyt účinnosti dnem 1. ledna 2008.
18. Zákon č. 296/2007 Sb., kterým se mění zákon č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení (insolvenční zákon), ve znění pozdějších předpisů, a některé zákony v souvislosti s jeho přijetím, nabyt účinnosti dnem 1. ledna 2008.

Předseda vlády:

Ing. **Topolánek** v. r.







**Vydává a tiskne:** Tiskárna Ministerstva vnitra, p. o., Bartůnkova 4, pošt. schr. 10, 149 01 Praha 415, telefon: 272 927 011, fax: 974 887 395 – **Redakce:** Ministerstvo vnitra, Nám. Hrdinů 1634/3, pošt. schr. 155/SB, 140 21 Praha 4, telefon: 974 817 287, fax: 974 816 871 – **Administrace:** písemné objednávky předplatného, změny adres a počtu odebíraných výtisků – MORAVIAPRESS, a. s., U Póny 3061, 690 02 Břeclav, fax: 519 321 417, e-mail: sbirky@moraviapress.cz. Objednávky ve Slovenské republice přijímá a titul distribuuje Magnet-Press Slovakia, s. r. o., Teslova 12, 821 02 Bratislava, tel.: 00421 2 44 45 46 28, fax: 00421 2 44 45 46 27. **Roční předplatné** se stanovuje za dodávku kompletního ročníku včetně rejstříku a je od předplatitelů vybíráno formou záloh ve výši oznámené ve Sbírce zákonů. Závěrečné vyúčtování se provádí po dodání kompletního ročníku na základě počtu skutečně vydaných částek (první záloha na rok 2008 činí 5 000,- Kč) – Vychází podle potřeby – **Distribuce:** MORAVIAPRESS, a. s., U Póny 3061, 690 02 Břeclav, celoroční předplatné – 516 205 176, 516 205 174, objednávky jednotlivých částek (dobírky) – 516 205 207, objednávky-knihkupci – 516 205 161, faxové objednávky – 519 321 417, e-mail – sbirky@moraviapress.cz, zelená linka – 800 100 314. **Internetová prodejna:** www.sbirkyzaku.cz – **Drobný prodej** – **Benešov:** Oldřich HAAGER, Masarykovo nám. 231; **Brno:** Ing. Jiří Hrazdil, Vranovská 16, SEVT, a. s., Česká 14; **České Budějovice:** SEVT, a. s., Česká 3, tel.: 387 319 045; **Cheb:** EFREX, s. r. o., Karlova 31; **Chomutov:** DDD Knihkupectví – Antikvariát, Ruská 85; **Kadaň:** Knihařství – Přibíková, J. Švermy 14; **Kladno:** eL VaN, Ke Stadionu 1953, tel.: 312 248 323; **Klatovy:** Krameriovo knihkupectví, nám. Míru 169; **Liberec:** Podještědské knihkupectví, Moskevská 28; **Litoměřice:** Jaroslav Tvrdík, Lidická 69, tel.: 416 732 135, fax: 416 734 875; **Most:** Knihkupectví „U Kniho-mila“, Ing. Romana Koptková, Moskevská 1999; **Olomouc:** ANAG, spol. s r. o., Denisova č. 2, Zdeněk Chumchal – Knihkupectví Tycho, Ostružnická 3, Knihkupectví SEVT, a. s., Ostružnická 10; **Ostrava:** LIBREX, Nádražní 14, Profesio, Hollarova 14, SEVT, a. s., Denisova 1; **Otrokovice:** Ing. Kučeřík, Jungmannova 1165; **Pardubice:** LEJHANEK, s. r. o., třída Míru 65; **Plzeň:** TYPOS, a. s., Úslavská 2, EDICUM, Vojanova 45, Technické normy, Na Roudné 5, Vydavatelství a naklad. Aleš Čeněk, nám. Českých bratří 8; **Praha 1:** NEOLUXOR, Na Poříčí 25, LINDE Praha, a. s., Opletalova 35, NEOLUXOR s. r. o., Václavské nám. 41; **Praha 2:** ANAG, spol. s r. o., nám. Míru 9 (Národní dům); **Praha 4:** SEVT, a. s., Jihlavská 405; **Praha 5:** SEVT, a. s., E. Peškové 14; **Praha 6:** PPP – Staňková Isabela, Puškinovo nám. 17; **Praha 8:** JASIPA, Zenklova 60, Specializovaná prodejna Sbírky zákonů, Sokolovská 35, tel.: 224 813 548; **Praha 9:** Abonentní tiskový servis-Ing. Urban, Jablonecká 362, po-pá 7-12 hod., tel.: 286 888 382, e-mail: tiskovy.servis@abonent.cz; **Praha 10:** BMSS START, s. r. o., Vinohradská 190, MONITOR CZ, s. r. o., Třebohostická 5, tel.: 283 872 605; **Přerov:** Odborné knihkupectví, Bartošova 9, Jana Honková-YAHO-i-centrum, Komenského 38; **Sokolov:** KAMA, Kalousek Milan, K. H. Borovského 22, tel./fax: 352 605 959; **Tábor:** Milada Šimonová – EMU, Zavadilská 786; **Teplice:** Knihkupectví L&N, Masarykova 15; **Ústí nad Labem:** PNS Grosso s. r. o., Havířská 327, tel.: 475 259 032, fax: 475 259 029, Kartoony, s. r. o., Solvayova 1597/3, Vazby a doplňování Sbírky zákonů včetně dopravy zdarma, tel.+fax: 475 501 773, www.kartoon.cz, e-mail: kartoon@kartoon.cz; **Zábřeh:** Mgr. Ivana Patková, Žižkova 45; **Zátec:** Prodejna U Pivovaru, Žižkovo nám. 76, Jindřich Procházka, Bezděkov 89 – Vazby Sbírek, tel.: 415 712 904. **Distribuční podmínky předplatného:** jednotlivé částky jsou expedovány neprodleně po dodání z tiskárny. Objednávky nového předplatného jsou vyřizovány do 15 dnů a pravidelné dodávky jsou zahajovány od nejbližší částky po ověření úhrady předplatného nebo jeho zálohy. Částky vyšlé v době od zaevizování předplatného do jeho úhrady jsou doposílány jednorázově. Změny adres a počtu odebíraných výtisků jsou prováděny do 15 dnů. **Reklamace:** informace na tel. čísle 516 205 207. V písemném styku vždy uvádějte IČO (právnícká osoba), rodné číslo (fyzická osoba). **Podávání novinových zásilek** povoleno Českou poštou, s. p., Odštěpný závod Jižní Morava Reditelství v Brně č. j. P/2-4463/95 ze dne 8. 11. 1995.