



SBÍRKA ZÁKONŮ

ČESKÁ REPUBLIKA

Částka 96

Rozeslána dne 17. června 2021

Cena Kč 98,–

O B S A H:

232. Nález Ústavního soudu ze dne 18. května 2021 sp. zn. Pl. ÚS 87/20 ve věci návrhu na zrušení zákona č. 364/2019 Sb., kterým se mění některé zákony v oblasti daní v souvislosti se zvyšováním příjmů veřejných rozpočtů, a některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a zákona č. 187/2016 Sb., o dani z hazardních her, ve znění pozdějších předpisů
-

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

Ústavní soud rozhodl pod sp. zn. Pl. ÚS 87/20 dne 18. května 2021 v plénu složeném z předsedy soudu Pavla Rychetského a soudců a soudkyň Ludvíka Davida, Jaroslava Fenyka, Josefa Fialy, Jana Filipa, Jaromíra Jirsy, Tomáše Lichovníka, Vladimíra Sládečka, Radovana Suchánka, Pavla Šámalu, Vojtěcha Šimíčka, Milady Tomkové (soudkyně zpravodajka), Davida Uhlíře a Jiřího Zemánka o návrhu skupiny 41 poslanců Poslanecké sněmovny Parlamentu České republiky, za kterou jedná poslanec Marek Benda, právně zastoupené advokátem doc. JUDr. Zdeňkem Koudelkou, Ph.D, sídlem Optátova 46, Brno, na zrušení 1) zákona č. 364/2019 Sb., kterým se mění některé zákony v oblasti daní v souvislosti se zvyšováním příjmů veřejných rozpočtů, eventuálně na zrušení 2) čl. III bodů 12, 13, 14 a 15 a čl. IV bodu 3 části druhé a čl. V části třetí zákona č. 364/2019 Sb., kterým se mění některé zákony v oblasti daní v souvislosti se zvyšováním příjmů veřejných rozpočtů, eventuálně na zrušení 3) čl. IV bodu 3 části druhé zákona č. 364/2019 Sb., kterým se mění některé zákony v oblasti daní v souvislosti se zvyšováním příjmů veřejných rozpočtů, § 6 zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění zákona č. 364/2019 Sb., a § 23 odst. 3 písm. a) bodu 19, písm. c) bodu 11 a § 24 odst. 2 písm. i) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění zákona č. 364/2019 Sb., jakož i na zrušení 4) § 10 odst. 3 písm. b) bodu 1, označení bodu 2 a bodu 2 ve slovech „bodů 2 až 6“, § 10 odst. 5 ve slovech „bodů 2 až 6“ následujících za slovy „odstavce 1 písm. h)“, § 10 odst. 8 ve slovech „h) bodu 1“, § 24 odst. 2 písm. u) ve slovech „písm. h) bodu 1 nebo“, § 36 odst. 2 písm. i) ve slovech „a z příjmu v podobě výhry z loterie a tomboly“, § 36 odst. 7 ve slovech „nebo veškeré příjmy uvedené v § 10 odst. 1 písm. h) bodě 1“ zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění zákona č. 364/2019 Sb., a na zrušení § 4 písm. a) zákona č. 187/2016 Sb., o dani z hazardních her, ve znění zákona č. 364/2019 Sb., za účasti Poslanecké sněmovny Parlamentu České republiky a Senátu Parlamentu České republiky jako účastníků řízení a vlády České republiky jako vedlejší účastnice řízení,

takto:

Návrh se zamítá.**Odůvodnění****I.****Vymezení věci**

1. Skupina 41 poslanců podala dne 8. 7. 2020 návrh na zrušení zákona č. 364/2019 Sb., kterým se mění některé zákony v oblasti daní v souvislosti se zvyšováním příjmů veřejných rozpočtů, (dále jen „zákon č. 364/2019 Sb.“) z důvodu namítané neústavnosti procesu jeho přijetí [shora část petitu sub 1)].

2. V případě, že by Ústavní soud uvedený zákon jako celek nezrušil, navrhuje zrušit jen některá, částí petitu shora sub 2) vymezená, ustanovení tohoto zákona.

3. V případě, že Ústavní soud nevyhoví ani druhému návrhu s důsledky obživení původní právní úpravy, navrhuje zrušit některá, částí petitu shora sub 3) vymezená, ustanovení zákona č. 364/2019 Sb., zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění zákona č. 364/2019 Sb., (dále jen „zákon o rezervách“) a zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění zákona č. 364/2019 Sb., (dále též jen „zákon o daních z příjmů“).

4. Nezávisle na předchozích částech petitu navrhovatelka požaduje zrušení shora částí petitu sub 4) vymezených ustanovení zákona o daních z příjmů a zákona č. 187/2016 Sb., o dani z hazardních her, ve znění zákona č. 364/2019 Sb., (dále jen „zákon o dani z hazardních her“).

5. Navrhovatelka žádá Ústavní soud, aby s ohledem na naléhavost věci dle § 39 zákona č. 182/1993 Sb., o Ústavním soudu, v platném znění, (dále jen „zákon o Ústavním soudu“) předkládanou věc projednal a rozhodl přednostně. Pokud by Ústavní soud o tomto návrhu rozhodl tak, že účinky zrušení napadeného zákona nastanou až po 1. 7. 2021, kdy budou pojišťovny nuceny odvést správci daně první část neústavního odvodu daně, vznikla by jim tímto vážná a následně neodstranitelná újma.

II.

Dikce napadených ustanovení

6. Navrhovatelka napadá (část petitu sub 2) následující ustanovení novelizujícího zákona č. 364/2019 Sb. (čl. III body 12, 13, 14 a 15 a čl. IV bod 3 části druhé a čl. V části třetí – v textu zvýrazněno):

„ČÁST DRUHÁ

Změna zákona o daních z příjmů

Čl. III

...

12. V § 23 odst. 3 písm. a) se doplňuje bod 19, který zní: "19. úbytek rezerv v pojišťovnictví podle zákona upravujícího rezervy pro zjištění základu daně z příjmů,".

13. V § 23 odst. 3 se na konci písmene c) tečka nahrazuje čárkou a doplňuje se bod 11, který zní: "11. přírůstek rezerv v pojišťovnictví podle zákona upravujícího rezervy pro zjištění základu daně z příjmů,".

14. V § 23 odst. 9 se na konci písmene c) čárka nahrazuje tečkou a písmeno d) se zrušuje.

15. V § 24 odst. 2 písm. i) se za slovo "přeměnou"¹³¹⁾ vkládá čárka, slova "a s" se nahrazují slovem ", s" a na konci textu písmene se doplňují slova "a s výjimkou rezervy v pojišťovnictví podle zákona upravujícího rezervy pro zjištění základu daně z příjmů".

...

Čl. IV

Přechodná ustanovení

...

3. V prvních 2 zdaňovacích obdobích započatých ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona se výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji zvyšuje vždy o jednu polovinu záporného rozdílu mezi výší upravených rezerv v pojišťovnictví podle zákona č. 593/1992 Sb., ve znění účinném ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona, na začátku prvního zdaňovacího období započatého ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona a zůstatkem rezerv v pojišťovnictví podle zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, s výjimkou rezerv k vyrovnání závazků z pojišťovací nebo zajišťovací činnosti provozované ve státě, se kterým má Česká republika uzavřenu mezinárodní smlouvu upravující zamezení dvojímu zdanění všech druhů příjmů, která je prováděna a podle které se dvojí zdanění příjmů vylučuje metodou vynětí, k začátku prvního zdaňovacího období započatého ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona, nebo se v prvním zdaňovacím období zapo-

čatém ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona snižuje o kladný rozdíl mezi těmito veličinami.

ČÁST TŘETÍ

Změna zákona o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů

Čl. V

V zákoně č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění zákona č. 157/1993 Sb., zákona č. 323/1993 Sb., zákona č. 244/1994 Sb., zákona č. 132/1995 Sb., zákona č. 211/1997 Sb., zákona č. 333/1998 Sb., zákona č. 363/1999 Sb., zákona č. 492/2000 Sb., zákona č. 126/2002 Sb., zákona č. 260/2002 Sb., zákona č. 176/2003 Sb., zákona č. 438/2003 Sb., zákona č. 669/2004 Sb., zákona č. 377/2005 Sb., zákona č. 545/2005 Sb., zákona č. 223/2006 Sb., zákona č. 261/2007 Sb., zákona č. 296/2007 Sb., zákona č. 126/2008 Sb., zákona č. 2/2009 Sb., zákona č. 216/2009 Sb., zákona č. 278/2009 Sb., zákona č. 346/2010 Sb., zákona č. 458/2011 Sb., zákonného opatření Senátu č. 344/2013 Sb., zákona č. 267/2014 Sb., zákona č. 221/2015 Sb., zákona č. 243/2016 Sb., zákona č. 304/2016 Sb., zákona č. 258/2016 Sb. a zákona č. 170/2017 Sb., § 6 včetně nadpisu a poznámek pod čarou č. 27 a 28 zní:

"§ 6

Rezervy v pojišťovnictví

(1) Rezervami v pojišťovnictví se pro účely daní z příjmů rozumí technické rezervy vytvořené podle zákona upravujícího pojišťovnictví.

(2) U poplatníka se sídlem na území jiného členského státu Evropské unie nebo státu tvořícího Evropský hospodářský prostor než Česká republika, který provozuje pojišťovací nebo zajišťovací činnost na území České republiky, se rezervami v pojišťovnictví pro účely daní z příjmů rozumí technické rezervy k vyrovnání závazků z této činnosti vytvořené v souladu s právními předpisy státu jeho sídla, které upravují přístup k pojišťovací a zajišťovací činnosti a její výkon v souladu s předpisem Evropské unie²⁷⁾.

(3) U poplatníka se sídlem na území státu, který není členským státem Evropské unie ani státem tvořícím Evropský hospodářský prostor a se kterým má Česká republika uzavřenu mezinárodní smlouvu upravující tvorbu a výši technických rezerv v pojišťovací a zajišťovací činnosti, která je prováděna, provozujícího pojišťovací nebo zajišťovací činnost na území České republiky se rezervami v pojišťovnictví pro účely daní z příjmů rozumí technické rezervy k vyrovnání závazků z této činnosti vytvořené v souladu s touto mezinárodní smlouvou.

(4) Upravenými rezervami v pojišťovnictví se pro účely daní z příjmů rozumí rezervy v pojišťovnictví

a) snížené o částky vymahatelné ze zajišťovacích smluv podle přímo použitelného předpisu Evropské unie²⁸⁾ a

b) zvýšené o zůstatek odložených pořizovacích nákladů na pojistné smlouvy podle právních předpisů upravujících účetnictví.

(5) Přírůstkem rezerv v pojišťovnictví se rozumí kladný rozdíl mezi výší upravených rezerv v pojišťovnictví na konci zdaňovacího období a výší upravených rezerv v pojišťovnictví na začátku zdaňovacího období.

(6) Úbytkem rezerv v pojišťovnictví se rozumí záporný rozdíl mezi výší upravených rezerv v pojišťovnictví na konci zdaňovacího období a výší upravených rezerv v pojišťovnictví na začátku zdaňovacího období.

(7) Pro účely určení přírůstku rezerv v pojišťovnictví a úbytku rezerv v pojišťovnictví se za zdaňovací období považuje i období, za které se podává daňové přiznání.

(8) Rezervami v pojišťovnictví pro účely daní z příjmů nejsou technické rezervy k vyrovnání závazků z pojišťovací nebo zajišťovací činnosti provozované ve státě, se kterým má Česká republika uzavřenu mezinárodní smlouvu upravující zamezení dvojímu zdanění všech druhů příjmů, která je prováděna a podle které se dvojí zdanění příjmů vylučuje metodou vynětí.

²⁷⁾ Směrnice Evropského parlamentu a Rady 2009/138/ES ze dne 25. listopadu 2009 o přístupu k pojišťovací a zajišťovací činnosti a jejím výkonu (Solventnost II), v platném znění.

²⁸⁾ Nařízení Komise v přenesené pravomoci (EU) 2015/35 ze dne 10. října 2014, kterým se doplňuje směrnice Evropského parlamentu a Rady 2009/138/ES o přístupu k pojišťovací a zajišťovací činnosti a jejím výkonu (Solventnost II), v platném znění.“

7. Dále jsou napadeny (část petitu sub 3) vedle již citovaného přechodného ustanovení čl. IV bodu 3 zákona č. 364/2019 Sb. též § 6 zákona o rezervách, § 23 odst. 3 písm. a) bod 19, písm. c) bod 11 a § 24 odst. 2 písm. i) zákona o daních z příjmů, které znějí (napadené části zvyrazněny):

Zákon o rezervách

„§ 6

Rezervy v pojišťovnictví

(1) Rezervami v pojišťovnictví se pro účely daní z příjmů rozumí technické rezervy vytvořené podle zákona upravujícího pojišťovnictví.

(2) U poplatníka se sídlem na území jiného členského státu Evropské unie nebo státu tvořícího Evropský hospodářský prostor než Česká republika, který provozuje pojišťovací nebo zajišťovací činnost na území České republiky, se rezervami v pojišťovnictví pro účely daní z příjmů rozumí technické rezervy k vyrovnání závazků z této činnosti vytvořené v souladu s právními předpisy státu jeho sídla, které upravují přístup k pojišťovací a zajišťovací činnosti a její výkon v souladu s předpisem Evropské unie²⁷⁾.

(3) U poplatníka se sídlem na území státu, který není členským státem Evropské unie ani státem tvořícím Evropský hospodářský prostor a se kterým má Česká republika uzavřenu mezinárodní smlouvu upravující tvorbu a výši technických rezerv v pojišťovací a zajišťovací činnosti, která je prováděna, provozujícího pojišťovací nebo zajišťovací činnost na území České republiky se rezervami v pojišťovnictví pro účely daní z příjmů rozumí technické rezervy k vyrovnání závazků z této činnosti vytvořené v souladu s touto mezinárodní smlouvou.

(4) Upravenými rezervami v pojišťovnictví se pro účely daní z příjmů rozumí rezervy v pojišťovnictví

a) snížené o částky vymahatelné ze zajišťovacích smluv podle přímo použitelného předpisu Evropské unie²⁸⁾ a

b) zvýšené o zůstatek odložených pořizovacích nákladů na pojistné smlouvy podle právních předpisů upravujících účetnictví.

(5) Přírůstkem rezerv v pojišťovnictví se rozumí kladný rozdíl mezi výší upravených rezerv v pojišťovnictví na konci zdaňovacího období a výší upravených rezerv v pojišťovnictví na začátku zdaňovacího období.

(6) Úbytkem rezerv v pojišťovnictví se rozumí záporný rozdíl mezi výší upravených rezerv v pojišťovnictví na konci zdaňovacího období a výší upravených rezerv v pojišťovnictví na začátku zdaňovacího období.

(7) Pro účely určení přírůstku rezerv v pojišťovnictví a úbytku rezerv v pojišťovnictví se za zdaňovací období považuje i období, za které se podává daňové přiznání.

(8) Rezervami v pojišťovnictví pro účely daní z příjmů nejsou technické rezervy k vyrovnání závazků z pojišťovací nebo zajišťovací činnosti provozované ve státě, se kterým má Česká republika uzavřenu mezinárodní smlouvu upravující zamezení dvojímu zdanění všech druhů příjmů, která je prováděna a podle které se dvojí zdanění příjmů vylučuje metodou vynětí.

²⁷⁾ Směrnice Evropského parlamentu a Rady 2009/138/ES ze dne 25. listopadu 2009 o přístupu k pojišťovací a zajišťovací činnosti a jejím výkonu (Solventnost II), v platném znění.

²⁸⁾ Nařízení Komise v přenesené pravomoci (EU) 2015/35 ze dne 10. října 2014, kterým se doplňuje směrnice Evropského parlamentu a Rady 2009/138/ES o přístupu k pojišťovací a zajišťovací činnosti a jejím výkonu (Solventnost II), v platném znění.“

Zákon o daních z příjmů

„§ 23

Základ daně

...

(3) Výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji podle odstavce 2

a) se zvyšuje o

...

19. úbytek rezerv v pojišťovnictví podle zákona upravujícího rezervy pro zjištění základu daně z příjmů,

...

c) lze snížit o

11. přírůstek rezerv v pojišťovnictví podle zákona upravujícího rezervy pro zjištění základu daně z příjmů.

...

§ 24

...

(1) Výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy.⁵⁾ Ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů nelze uplatnit výdaje, které již byly v předchozích zdaňovacích obdobích ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů uplatněny. Pokud poplatník účtuje v souladu se zvláštním právním předpisem²⁰⁾ některé účetní operace kompenzovaně, posuzují se náklady, jejichž uznatelnost je limitována výší příjmů s nimi souvisejících, obdobně jako by byly účtovány odděleně náklady a výnosy.

(2) Výdaji (náklady) podle odstavce 1 jsou také

...

i) rezervy a opravné položky, jejichž způsob tvorby a výši pro daňové účely stanoví zvláštní zákon^{22a)} a odstavec 9 pro případy, kdy pohledávka byla nabyta přeměnou¹³¹⁾, s výjimkou rezerv vytvářených poplatníky v souvislosti s dosahováním příjmů plynoucích jim podle § 10, s výjimkou rezervy na nakládání s elektroodpadem ze solárních panelů podle zákona upravujícího rezervy pro zjištění základu daně z příjmů a s výjimkou rezervy v pojišťovnictví podle zákona upravujícího rezervy pro zjištění základu daně z příjmů,“.

8. Navrhovatelka dále napadá (část petitu sub 4) následující ustanovení zákona o daních z příjmů (napadené znění zvýrazněno):

„§ 10

Ostatní příjmy

...

(3) Od daně jsou, kromě příjmů uvedených v § 4, osvobozeny

b) výhry z

1. loterie a tomboly, pokud výše výhry nepřesahuje 1 000 000 Kč,

2. hazardních her, které jsou jednotlivým druhem příjmu podle odstavce 1 písm. h) bodů 2 až 6, pokud rozdíl mezi úhrnem výher spadajících do tohoto druhu příjmu a úhrnem vkladů do hazardních her v rámci tohoto druhu příjmu za zdaňovací období nepřesahuje 1 000 000 Kč,

...

(5) U příjmů podle odstavce 1 písm. b) je výdajem cena, za kterou poplatník věc prokazatelně nabyt, a jde-li o věc nabytou bezúplatně, cena určená podle zvláštního právního předpisu o oceňování majetku^{1a)} ke dni nabytí. Jde-li o hmotný majetek odpisovaný podle § 26 a následujících, který byl zahrnut do obchodního majetku pro výkon činnosti, ze které plyne příjem ze samostatné činnosti, nebo sloužil k nájmu, je výdajem zůstatková cena podle § 29 odst. 2. Jde-li o věc získanou směnou nebo výhrou, vychází se z ceny podle zvláštního předpisu^{1a)} (§ 3 odst. 3). Výdajem jsou též částky prokazatelně vynaložené na technické zhodnocení, opravu a údržbu věci, včetně dalších výdajů souvisejících s uskutečněním prodeje s výjimkou výdajů

na osobní potřebu poplatníka. K hodnotě vlastní práce poplatníka na věci, kterou si sám vyrobil nebo vlastní prací zhodnotil, se při stanovení výdajů nepřihlíží. U příjmů z úplatného převodu cenných papírů lze kromě nabývací ceny akcie nebo kmenového listu a pořizovací ceny ostatních cenných papírů uplatnit i výdaje související s uskutečněním úplatného převodu a platby za obchodování na trhu s cennými papíry při pořízení cenných papírů. Výdaje, které převyšují příjmy podle odstavce 1 písm. b), c), f) a g) v tom zdaňovacím období, kdy poprvé plynou splátky nebo zálohy na prodej věcí, na budoucí prodej nemovité věci nebo na prodej účasti na společnosti s ručením omezeným, komanditní společnosti, podílu na základním kapitálu družstva nebo pohledávky podle § 33a zákona o úpravě vlastnických vztahů k půdě a jinému zemědělskému majetku, mohou být uplatněny v tomto zdaňovacím období až do výše tohoto příjmu. Jestliže příjem plyne i v dalších zdaňovacích obdobích, postupuje se obdobně, a to až do výše celkové částky, kterou lze podle tohoto ustanovení uplatnit. U příjmů podle odstavce 1 písm. b) je výdajem vrácená záloha, i když je vrácena v jiném zdaňovacím období. U příjmu plynoucího z odvolání daru je výdajem úhrada za zhodnocení daru. U příjmů podle odstavce 1 písm. h) **bodů 2 až 6** je výdajem pouze vklad do hazardní hry.

...

(8) Příjmem podle odstavce 1 písm. f) a g) je také kladný rozdíl mezi oceněním majetku podle zvláštního právního předpisu^{1a)} a výší jeho hodnoty zachycené v účetnictví obchodní korporace při zániku členství v obchodní korporaci, pokud je podíl na likvidačním zůstatku nebo vypořádací podíl vypořádáván v nepeněžní formě. Pokud členovi obchodní korporace při zániku jeho účasti v ní vznikne vedle práva na vypořádací podíl v nepeněžní formě současně i dluh vůči obchodní korporaci, sníží se tento kladný rozdíl o výši dluhu. Příjmy podle odstavce 1 písm. f), g), **h) bodu 1**, ch) a o) s výjimkou příjmů z podílu na likvidačním zůstatku a vypořádacího podílu u společníků veřejné obchodní společnosti a komplementářů komanditní společnosti plynoucí ze zdrojů na území České republiky jsou samostatným základem daně pro zdanění zvláštní sazbou daně (§ 36). Plynou-li tyto příjmy ze zdrojů v zahraničí, jsou základem daně (dílčím základem daně) podle § 5 odst. 2. Je-li v ceně z veřejné soutěže zahrnuta odměna za užití díla nebo výkonu, sníží se o částku připadající na tuto odměnu základ daně zdaňovaný zvláštní sazbou daně a tato částka se zahrne do příjmů uvedených v § 7. U poplatníků uvedených v § 2 odst. 2, u nichž je sportovní činnost činností, ze které plyne příjem ze samostatné činnosti, se považují přijaté ceny ze sportovních soutěží za příjmy podle § 7.

...

§ 24

(1) Výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy.⁵⁾ Ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů nelze uplatnit výdaje, které již byly v předchozích zdaňovacích obdobích ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů uplatněny. Pokud poplatník účtuje v souladu se zvláštním právním předpisem²⁰⁾ některé účetní operace kompenzovaně, posuzují se náklady, jejichž uznatelnost je limitována výší příjmů s nimi souvisejících, obdobně jako by byly účtovány odděleně náklady a výnosy.

(2) Výdaji (náklady) podle odstavce 1 jsou také

...

u) daň z příjmů fyzických osob zaplacená plátcem za poplatníka z příjmů uvedených v § 10 odst. 1 **písm. h) bodu 1** nebo písm. ch), u nichž se uplatňuje zvláštní sazba daně (§ 36), je-li výhra nebo cena v nepeněžním plnění, a silniční daň zaplacená jedním z manželů, který je zapsán jako držitel motorového vozidla v technickém průkazu, přičemž vozidlo je používáno pro činnost, ze které plyne příjem ze samostatné činnosti, druhým z manželů, který jako držitel v technickém průkazu zapsán není, a dále silniční daň zaplacená veřejnou obchodní společností za společníky veřejné obchodní společnosti nebo komanditní společnosti za komplementáře, kteří pro pracovní cesty používají vlastní vozidlo,

...

§ 36

Zvláštní sazba daně

(2) Zvláštní sazba daně z příjmů pro poplatníky uvedené v § 2 a 17, pokud není v odstavci 1 nebo 5 stanoveno jinak, činí 15 %, a to

i) z příjmu v podobě ceny z úctenkové loterie, z příjmů plynoucích fyzickým osobám z reklamních soutěží a reklamních slosování, z cen z veřejných soutěží, ze sportovních soutěží a ze soutěží, v nichž je okruh soutěžících omezen podmínkami soutěže a nebo jde o soutěžící vybrané pořadatelem soutěže [§ 10 odst. 1 písm. ch)] **a z příjmu v podobě výhry z loterie a tomboly,**

...

(6) Zahrne-li poplatník, který je daňovým rezidentem České republiky, veškeré příjmy uvedené v § 6 odst. 4 **nebo veškeré příjmy uvedené v § 10 odst. 1 písm. h) bodě 1,** které byly samostatným základem daně pro zdanění zvláštní sazbou daně podle § 36, nesnížené o výdaje do daňového přiznání za zdaňovací období, ve kterém byly příjmy vyplaceny, započte se daň sražená z těchto příjmů na jeho daň“ (v době podání návrhu šlo o odst. 7, ke změně číslování odstavců § 36 došlo v mezidobí bodem 70 zákona č. 609/2020 Sb. – pozn. Ústavního soudu).

9. V rámci čtvrté části petitu je konečně napadeno též následující ustanovení zákona o dani z hazardních her (napadené znění zvýrazněno):

„§ 4

Sazba daně

Sazba daně z hazardních her činí

- a) 35 % pro dílčí základ daně z loterií,**
- b) 23 % pro dílčí základ daně z kursových sázek,
- c) 23 % pro dílčí základ daně z totalizátorových her,
- d) 23 % pro dílčí základ daně z bing,
- e) 35 % pro dílčí základ daně z technických her,
- f) 23 % pro dílčí základ daně z živých her,
- g) 23 % pro dílčí základ daně z tombol a
- h) 23 % pro dílčí základ daně z turnajů malého rozsahu.“

III.

Tvrzení navrhovatelky

III. a)

Ke způsobu přijetí zákona

10. Navrhovatelka spatřuje vadu v procesu přijímání zákona č. 364/2019 Sb. Poslaneckou sněmovnou Parlamentu České republiky (dále též jen „Poslanecká sněmovna“), konkrétně v

- 1) usnesení Poslanecké sněmovny z 1. 11. 2019 č. 9 na 36. schůzi, kterým bylo pevně zařazeno hlasování o návrhu napadeného zákona ve třetím čtení na 6. 11. 2019 od 10 hodin bez zohlednění, zda budou vyčerpány všechny přihlášky poslanců do rozpravy,
- 2) usnesení Poslanecké sněmovny z 6. 11. 2019 č. 14 na 36. schůzi, kterým byla ukončena rozprava ve třetím čtení vládního návrhu napadeného zákona, aniž mohl dokončit své vystoupení poslanec Kalousek a vystoupit dalších 25 přihlášených poslanců,
- 3) usnesení Poslanecké sněmovny z 6. 11. 2019 č. 770 na 35. schůzi, kterým vyslovila souhlas s vládním návrhem napadeného zákona ve znění schváleném Poslaneckou sněmovnou,
- 4) zásahu státní moci spočívajícím v postupu místopředsedy Poslanecké sněmovny Vojtěcha Filipa dne 6. 11. 2019, který v rámci svého předsedání Poslanecké sněmovně jednal tak, že zabránil některým poslancům vystoupit ve třetím čtení k vládnímu návrhu napadeného zákona, ukončil rozpravu a umožnil hlasování o pozměňovacích návrzích.

11. Navrhovatelka tvrdí, že shora uvedeným postupem byl porušen čl. 1, čl. 2 odst. 3 a čl. 6 Ústavy České republiky (dále jen „Ústava“) a čl. 2 odst. 2 a čl. 21 odst. 1 Listiny základních práv a svobod (dále jen „Listina“). Uvedenými usneseními a postupem předsedajícího došlo jak k porušení ústavního pořádku, tak subjektivních ústavních práv poslanců na řádný a nerušený výkon jejich veřejné funkce. Je zneužitím moci a omezením práv opozice, že při projednávání návrhu napadeného zákona nebylo umožněno vystoupit některým poslancům ve třetím čtení ani jednou.

12. Navrhovatelce je známo, že Ústavní soud se obdobnou situací zabýval již v nálezu sp. zn. Pl. ÚS 26/16 ze dne 12. 12. 2017 (N 227/87 SbNU 597; 8/2018 Sb.) při posuzování návrhu na zrušení zákona č. 112/2016 Sb., o evidenci tržeb, a dospěl k závěru, že porušení zákona č. 90/1995 Sb., o jednacím řádu Poslanecké sněmovny, ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „jednací řád Poslanecké sněmovny“) nebylo samo o sobě důvodem pro zrušení napadeného zákona, má však za to, že současná situace je odlišná. Odlišnost spatřuje v tom, že vládní většině již byl znám názor Ústavního soudu, že daným postupem porušuje jednací řád Poslanecké sněmovny, dále v tom, že návrh zákona o evidenci tržeb byl projednáván delší dobu. Podle navrhovatelky mohla vládní většina schvalování návrhu zákona urychlit jinak, nikoli až ve třetím čtení.

13. Navrhovatelka požaduje, vzhledem k tomu, že napadený zákon je novelizačním předpisem, aby k jeho zrušení (popř. zrušení jeho vybraných ustanovení) došlo s účinkem *ex tunc*, a „obživla“ tak předchozí právní úprava. Podle navrhovatelky jinak nelze zajistit odstranění neústavních důsledků nového zdanění rezerv v pojišťovnictví, neboť nejsou pochybnosti o ústavnosti předchozí právní úpravy a s ohledem na časové hledisko nelze očekávat, že by zákonodárce mohl na případný derogační nález Ústavního soudu reagovat dostatečně rychle natolik, aby podle nové právní úpravy bylo možné postupovat již při plnění daňových povinností za rok 2020. Navrhovatelka pak argumentuje principem právní jistoty, zmiňuje prvorepublikovou literaturu a nálezy sp. zn. Pl. ÚS 5/94 ze dne 30. 11. 1994 (N 59/2 SbNU 155; 8/1995 Sb.), sp. zn. Pl. ÚS 2/02 ze dne 9. 3. 2004 (N 35/32 SbNU 331; 278/2004 Sb.) a sp. zn. Pl. ÚS 55/10 ze dne 1. 3. 2011 (N 27/60 SbNU 279; 80/2011 Sb.), z nichž možnost „obživnutí“ předchozí právní úpravy podle ní vyplývá.

III. b)

K obsahu napadených ustanovení

III. b) 1.

Ke zdanění rezerv pojišťoven

14. Navrhovatelka napadá novelizované znění § 6 zákona o rezervách, novelizované znění § 23 a 24 zákona o dani z příjmů a přechodné ustanovení čl. IV bodu 3 zákona č. 364/2019 Sb. s tvrzením, že jimi dochází k zásahu do práva na ochranu vlastnictví pojišťoven, k retroaktivnímu skokovému zdanění rezerv pojišťoven, v důsledku pak k enormnímu nárůstu daňové zátěže pojišťoven, v některých případech ústíci v tzv. rdousící efekt. Zároveň dochází k diskriminaci pojišťoven, a to jako odvětví proti ostatním poplatníkům z ostatních odvětví či v rámci tohoto odvětví mezi jednotlivými pojišťovnami.

15. Navrhovatelka připomíná, že pojišťovny nebo zajišťovny (dále jen „pojišťovny“) jsou povinny vytvářet technické rezervy s ohledem na celý rozsah své činnosti a v dostatečné výši tak, aby byly schopny v kterémkoli okamžiku dostát svým závazkům vůči klientům.

16. Zákon č. 364/2019 Sb. prostřednictvím napadeného přechodného ustanovení (čl. IV bod 3) ve spojení s novelizovanou podobou § 6 zákona o rezervách přináší skokové zdanění rezerv pojišťoven, které spočívá v dani z příjmů právnických osob ze záporného rozdílu mezi technickými rezervami v pojišťovnictví podle zákona č. 277/2009 Sb., o pojišťovnictví, ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „zákon o pojišťovnictví“), resp. směrnice Evropského parlamentu a Rady 2009/138/ES o přístupu k pojišťovací a zajišťovací činnosti a jejím výkonu (tzv. směrnice Solventnost II), na straně jedné (dále

též jen „rezervy podle Solventnosti II“ či „rezervy podle předpisů o pojišťovnictví“) a technickými rezervami podle zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „zákon o účetnictví“) na straně druhé (dále též jen „rezervy podle účetních předpisů“).

17. Podstatu svých výhrad shrnuje navrhovatelka tak, že podle právního stavu do 1. 1. 2020 (před nabytím účinnosti zákona č. 364/2019 Sb.) představovaly technické rezervy výdaj na dosažení, zajištění a udržení příjmů pojišťoven ve výši, v jaké pojišťovna tento výdaj zachytila v souladu s § 27 odst. 1 písm. c) zákona o účetnictví. Taková úprava navozovala stav, kdy nebylo de facto třeba příslušnou úpravou předpisů reagovat na skutečnost, že pojem technické rezervy, užívaný v účetních předpisech pro pojišťovny, zahrnuje širší a obsahově z větší části i odlišnou skupinu ekonomických kategorií než pojem rezervy, kterým operují účetní předpisy, zákon o daních z příjmů a zákon o rezervách v případě subjektů, které nejsou pojišťovny. V důsledku novelizace provedené zákonem č. 364/2019 Sb. je však na technické rezervy pojišťoven aplikován paušálně přístup, kterým se stírá specifikum technických rezerv u pojišťoven.

18. Hodnota technických rezerv zjištěná z účetnictví byla brána v potaz i při zjišťování solventnosti pojišťoven podle předpisů upravujících podnikání v pojišťovnictví účinných do 23. 9. 2016. Od tohoto data nabyly účinnosti nové předpisy upravující podnikání v pojišťovnictví, kterými bylo, mezi jinými, upraveno i zjišťování a oceňování hodnoty závazků z pojištění pro účely zjištění solventnosti pojišťoven. Pojišťovny tak kromě technických rezerv ještě „paralelně“ oceňují hodnoty závazků (rezerv) z uzavřených pojistných smluv pro potřeby zjištění solventnosti a podle postupů upravených předpisy v pojišťovnictví (Solventnost II). Tyto rezervy se nepromítají do účetnictví a neměly do doby přijetí napadené právní úpravy pro zjišťování základu daně žádnou relevanci. Postup stanovení těchto rezerv podle Solventnosti II je regulován přímo proveditelnými předpisy vydávanými European Insurance and Occupational Pensions Authority (EIOPA) z pověření Evropské komise a Evropského parlamentu a hlavním cílem je zjistit, jakou minimální hodnotu kapitálu musí pojišťovna držet, aby vyhověla požadavkům zákona na kapitálovou vybavenost.

19. Podle napadené právní úpravy jsou pro pojišťovny nově daňově uznatelné právě rezervy podle Solventnosti II, tudíž v základu daně z příjmů právnických osob jsou tak technické rezervy podle účetních předpisů nahrazeny rezervami podle Solventnosti II.

20. Dopad na jednotlivé pojišťovny bude rozdílný, protože poměr mezi výší rezerv podle Solventnosti II a technických rezerv podle účetních předpisů se může u každé pojišťovny odlišovat. Změnou zákona budou více postiženy pojišťovny, které v důsledku kvalitnějšího řízení rizik, případně v důsledku nastavení parametrů pro ocenění závazků z pojištění dané přímo proveditelnými předpisy, budou mít nižší požadavky na postačitelý kapitál (solventnost), a tím i hodnotu rezerv podle Solventnosti II, než je hodnota technických rezerv vytvořených v souladu s účetními předpisy.

21. Napadená ustanovení působí dle navrhovatelky retroaktivně. Na základě přechodného ustanovení čl. IV bodu 3 zákona č. 364/2019 Sb. dochází ke skokovému zdanění (jakkoli rozloženému do dvou období) podle nových pravidel, čímž jsou nepřiměřeně zasaženy právní vztahy a poměry založené před 1. 1. 2020 a je popřeno legitimní očekávání daňových dopadů na straně pojišťoven, které měly v době tvorby technických rezerv. Podle navrhovatelky došlo přinejmenším k retroaktivitě nepravé, přičemž argumentuje též pro retroaktivitu pravou. Přechodné ustanovení zasahuje minulá daňově relevantní jednání daňových poplatníků, která učinili s předpokladem, že technické rezervy, tak jak byly vytvářeny dosud, jsou daňově relevantní. Napadená právní úprava tak zakládá právní následky na právních skutečnostech, které sice nastaly v minulosti, ale *ex post* byly překvalifikovány tak, že nároky založené původní právní úpravou (nárok na daňovou uznatelnost technických rezerv) se řídí novou právní úpravou. Předmět zdanění byl tedy definován teprve nyní a má jím být záporný rozdíl mezi rezervami podle Solventnosti II a technickými rezervami podle účetních předpisů spočítaný za minulá zdaňovací období. Přitom rezervy podle Solventnosti II nebyly v minulosti daňově relevantní. Navrhovatelka připomíná závěry nálezu sp. zn. Pl. ÚS 53/10 ze dne 19. 4. 2011 (N 75/61 SbNU 137; 119/2011 Sb.) týkajícího se retroaktivního snížení a zdanění státní podpory stavebního spoření.

22. Právní vztahy v minulosti vzniklé, tj. rezervy vytvořené a tehdy daňově uznatelné (technické rezervy podle účetních předpisů), musejí být nyní „překvalifikovány“ v podobě rozdílu mezi technickými rezervami podle účetních předpisů a rezervami podle Solventnosti II, což právní úprava platná v době tvorby těchto rezerv vůbec nepožadovala. Tento rozdíl je nyní z režimu daňové uznatelnosti zpětně vyňat a *de facto* dodatečně zdaněn. Právní poměry založené před účinností zákona se tedy posuzují podle zákona nového, resp. vznik daňové povinnosti se odvíjí od právních skutečností nastalých před účinností zákona, kterým byla stanovena.

23. Navrhovatelka též odkazuje na nálezný sp. zn. Pl. ÚS 17/11 ze dne 15. 5. 2012 (N 102/65 SbNU 367; 220/2012 Sb.), který se týkal zdanění elektřiny z fotovoltaických (solárních) elektráren. Zde Ústavní soud neshledal porušení zákazu pravé retroaktivity ve vztahu ke zdanění elektřiny z důvodu, že předmětem odvodu v dané věci nebyla elektřina vyrobená před účinností napadeného zákona. V řešeném případě však jsou předmětem zdanění technické rezervy vytvořené pojišťovnami před účinností zákona, a proto navrhovatelka pravou retroaktivitu namítá. Pojišťovny měly legitimní očekávání, že jejich situace pro účely výpočtu daně z příjmu bude posuzována dle právní úpravy platné a účinné v okamžiku, kdy se pro tvorbu příslušných rezerv rozhodly v souladu s § 27 odst. 1 písm. c) zákona o účetnictví.

24. I pokud by šlo jen o retroaktivitu nepravou, nemůže dle navrhovatelky nová právní úprava zasahovat do právního postavení daňových subjektů způsobem, který popírá jejich důvěru v právo. Řešení střetu mezi novou a starou právní úpravou nemá být věcí nahodilou nebo věcí libovůle, nýbrž zvažováním v kolizi stojících hodnot a posouzením proporcionality. Podle navrhovatelky není naplněn již první krok vhodnosti, neboť z hlediska cíle zvýšení inkasa daní vyvolává toliko časovou kompresi toho, co by se v konečném důsledku v rámci odvodu daně z příjmů pojišťoven do veřejného rozpočtu tak jako tak vybralo. Namísto časového horizontu sledujícího materializaci závazků krytých technickými rezervami (který bude dle jednotlivých typů pojištění či situací velmi různý, ale v praxi může jít až o 35 let) bude příslušný daňový odvod vybrán zrychleně (skokově) v rámci následujících dvou zdaňovacích období. Změna není způsobila dosáhnout ani proklamovaného cíle vyšší „objektivnosti“ systému tvorby daňově uznatelných rezerv. Ani v kroku potřebnosti a přiměřenosti by změna právní úpravy neobstála ve vztahu k cíli zvýšení inkasa veřejných rozpočtů. Česká republika (dále též „ČR“) se nepotýká s okamžitým nedostatkem finančních zdrojů pro veřejný rozpočet, není dán veřejný zájem na tomto zrychleném, individuálním zájmem současné vlády motivovaném výběru daně. Podle navrhovatelky byla k dispozici jiná opatření, a to ponechání úpravy účinné před účinností zákona č. 364/2019 Sb. a aplikovatelné na zůstatek technických rezerv mající svůj původ v čase před účinností změny právní úpravy nebo rozložení zdanění rozdílu jednotlivých typů rezerv do delšího časového úseku, než jsou dvě zdaňovací období. I kdyby bylo shledáno, že retroaktivní aplikace novelizované právní úpravy je opatřením potřebným a nezbytným k dosažení deklarovaných cílů, jde o opatření způsobující tzv. „rdousící“ účinek. Podle navrhovatelky je nutno posoudit, zda míře zásahu do „zklamané“ důvěry pojišťoven v předchozí právní stav odpovídá i význam a naléhavost důvodů právní změny, kterou novela zákonů v oblasti daní přináší.

25. Podle navrhovatelky bude u řady pojišťoven důsledkem skokové zvýšení jejich daňového zatížení s potenciálně extrémně disproportionalním dopadem. Téměř u poloviny pojišťoven půjde o vyšší částku než jejich celkový roční zisk; v některých případech půjde o dvojnásobek a v jednom případě o čtyř a půl násobek ročního zisku, přičemž navrhovatelka dokládá údaje České asociace pojišťoven k datu 31. 12. 2018 znázorňující dopad jednorázového zdanění na pojišťovny. Navrhovatelka rozporuje argument důvodové zprávy spočívající v možnosti využití institutu posečkání ve formě rozložení úhrady daně na splátky podle § 156–157 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „daňový řád“). Tvrdí, že tím není eliminována protiústavnost, neboť výsledek daného řízení závisí na volném uvážení správce daně.

26. Podle navrhovatelky dále dochází k porušení principu rovnosti, a to jak rovnosti akcesorické dle čl. 3 odst. 1 Listiny ve spojení s právem vlastnit majetek ve smyslu čl. 11 Listiny, tak i neakcesorické dle čl. 1 Listiny, resp. k porušení zákazu diskriminace ve smyslu čl. 14 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod (dále jen „Úmluva“) ve spojení s právem na ochranu vlastnictví ve smyslu

čl. 1 Dodatkového protokolu k Úmluvě. Nejsou zohledněna specifika odvětví pojišťovnictví a dochází k nerovnému zacházení s pojišťovnami obecně jako specifickým odvětvím, dále s některými pojišťovnami se sídlem v ČR podnikajícími v zahraničí prostřednictvím pobočky a taktéž s pobočkami zahraničních pojišťoven v ČR.

27. Pokud jde o tvrzenou diskriminaci pojišťoven jako odvětví, uvádí navrhovatelka, že samotné technické rezervy u pojišťoven jsou svou ekonomickou podstatou širší kategorií a mají jinou povahu a vazbu na hlavní předmět činnosti než rezervy u ostatních poplatníků. Pojišťovny ze své definice obchodují se závazkem plnit v případě smlouvou definované nahodilé události, a rezervy jsou tedy inherentní složkou podstaty podnikání pojišťoven. Se subjekty v rozdílném postavení je tak zacházeno stejně, aniž by byla vzata v potaz specifika podnikání pojišťoven v porovnání s jinými poplatníky.

28. Podle navrhovatelky „mechanické“ převzetí rezerv podle Solventnosti II a jejich „výměna“ za technické rezervy podle dosavadní právní úpravy bez detailní analýzy znamenají v některých případech dvojí zdanění či zdanění budoucích zisků pojišťoven.

29. U pojišťoven se sídlem v ČR, ovšem se zahraniční pobočkou (tzv. stálou provozovnou v zahraničí) dochází dle navrhovatelky k diskriminaci tehdy, pokud příslušná smlouva o zamezení dvojímu zdanění stanoví jako metodu zamezení dvojímu zdanění tzv. prostý zápočet. Skokový rozdíl zdanitelný dle napadené právní úpravy v roce 2020 a 2021 představuje zdanitelný příjem, přičemž se v čase „nepotkají“ příjmy zdanitelné v ČR (tj. při metodě zápočtu veškeré příjmy, i ty ze zahraničí) a příjmy zdanitelné v zahraničí; tím se „nepotkají“ ani příslušné daně (tuzemská a zahraniční) k zápočtu v ČR. V letech 2020 a 2021 bude v ČR zdanitelný příjem „příliš velký“ (dodanění rozdílu dle napadeného přechodného ustanovení) a později naopak „příliš malý“.

30. Podle navrhovatelky dojde též k diskriminaci zahraničních pojišťoven s pobočkami (stálými provozovnami) v ČR, neboť rezervy podle Solventnosti II v příslušném státě zahraniční pojišťovny zpravidla vůbec nebudou měřítkem pro daňově uznatelné rezervy. V praxi se bude jednat o obtížně kontrolovatelnou či nekontrolovatelnou veličinu, neboť rezervy zachycené v zahraničí ve výši dle tamních předpisů a jejich „alokace“ (pokud vůbec bude provedena) na pobočku v ČR opět podle tamních předpisů mohou vyvolávat spory. U poboček zahraničních pojišťoven ze třetího státu (dle § 6 odst. 3 zákona o rezervách) může dojít k situaci, že pobočka nebude mít daňově uznatelné žádné rezervy.

31. Dochází též k nepřiměřenému zásahu do práva vlastnit majetek podle čl. 11 Listiny, resp. práva na ochranu vlastnictví podle čl. 1 Dodatkového protokolu k Úmluvě a v důsledku též k porušení práva podnikat zaručeného v čl. 26 Listiny. Navrhovatelka zpochybňuje zákonnost zásahu tím, že právní úprava nebyla přijata ústavně souladným způsobem, zpochybňuje existenci legitimního cíle daného zásahu, neboť má za to, že cíle deklarované v důvodové zprávě (vyšší inkaso příjmů a větší objektivita zvolené metody určení rezerv) nemůže napadená úprava naplnit. Zároveň považuje skokové zdanění rezerv pojišťoven za nadměrné a nepřiměřené břemeno, neboť téměř u poloviny pojišťoven působících na trhu ČR bude dodatečné daňové zatížení představovat vyšší částku než jejich celkový roční zisk, někdy mnohonásobně. Zároveň neexistuje žádný prostředek, který by dotčeným pojišťovnám dával reálnou naději na rozložení daňové zátěže v čase.

III. b) 2.

Ke zdanění loterií

32. Ustanovení napadená čtvrtou částí petitu vytváří dle navrhovatelky nedůvodnou nerovnost ve zdanění příjmů – výher z hazardních her. Zatímco u loterií a tombol je zdaňován jednorázově celý příjem z každé výhry nad 1 000 000 Kč bez možnosti odečíst vklad, v případě všech jiných her je možno od daňového základu odečíst vklady do těchto her v rámci zdaňovacího období. Tímto je nepřipustně zatížen výherce loterie a tomboly vůči výherci jiné hazardní hry. Navrhovatelka uvádí, že účelem navržené derogace je jednotné zdaňování, tj. umožnění odečtu výdajů na dosažení výhry, tj. vkladů u všech her.

33. Napadená úprava je podle navrhovatelky v rozporu s čl. 3 odst. 1 Listiny a čl. 4 odst. 3 Listiny. Stát je povinen zdaňovat příjmy z hazardních her stejným způsobem a ve stejném rozsahu, pokud neexistuje důvod pro odlišný postup. Takový rozumný důvod však podle navrhovatelky stát v případě loterií a tombol nemá. Loterie je nejméně rizikovým druhem hazardu.

34. Navrhovatelka napadá taktéž výši daňové sazby zakotvenou v § 4 písm. a) zákona o dani z hazardních her (zvýšení daně z loterií z 23% na 35%) pro rozpor s čl. 3 odst. 1 Listiny a čl. 4 odst. 3 Listiny. Podle navrhovatelky není pro odlišnou výši sazby důvod. Změna výše daňové sazby je náhlá a razantní, provozovatel loterie vstupoval na trh za určité daňové situace. Stát sice může měnit daň, ale zvýšení z 23 na 35 % je nepřiměřené. Změna se tváří jako obecná norma, ale je to fakticky individuální akt, protože absolutní většinu trhu tradičních loterií má obchodní společnost Sazka, a. s. Razantní zdanění loterií je popřením smyslu a účelu regulace, neboť hlavním kritériem pro stanovení výše sazby daně má být především škodlivost konkrétního druhu hry.

IV.

Vyjádření účastníků řízení a vedlejší účastnice řízení

35. Ústavní soud si vyžádal vyjádření obou komor Parlamentu České republiky, vlády a veřejného ochránce práv.

36. Veřejný ochránce práv JUDr. Stanislav Křeček sdělil, že nevyužije svého procesního práva podle § 69 odst. 3 zákona o Ústavním soudu a do řízení nevstoupí.

IV. a)

Vyjádření komor Parlamentu

37. Za Poslaneckou sněmovnu Parlamentu České republiky zaslal vyjádření její předseda Mgr. Radek Vondráček. Rekapituluje průběh legislativního procesu v Poslanecké sněmovně a uvádí, že při přijímání zákonů musí být garantována práva opozice, na straně druhé však musí být přihlédnuto k tomu, že politická rozhodnutí vycházejí z vůle většiny vzešlé z voleb. Postupem Poslanecké sněmovny ve třetím čtení, tj. ukončením rozpravy, přestože do ní byli přihlášení další poslanci, se Ústavní soud již zabýval v souvislosti s posuzováním návrhu na zrušení zákona o evidenci tržeb, z něhož je ve vyjádření citováno. Předseda Poslanecké sněmovny uvádí, že sněmovní většina nepřistoupila k omezení řečnické doby poslanců ani k omezení jejich vystoupení nejvýše na dvě vystoupení podle § 59 odst. 1 a 2 jednacího řádu Poslanecké sněmovny, neboť nechtěla tímto způsobem omezovat právo poslanců vyjádřit se k posuzovanému zákonu. Koaliční poslanci navrhovali opakovaně konání třetího čtení i v jiné jednací dny a jiné hodiny než jen ve středu a v pátek od 9 hod. do 14 hod., to bylo zástupci opozice vždy vetováno. Předsedající schůze upozorňoval opakovaně některé vystupující poslance na účel § 95 odst. 2 jednacího řádu Poslanecké sněmovny, podle něhož lze navrhopvat ve třetím čtení opravu legislativně technických chyb, gramatických a písemných chyb a úpravy, které logicky vyplývají z přednesených pozměňovacích návrhů. Na tato upozornění však poslanci opozice zpravidla nereagovali. Byl vytvořen dostatečný prostor jak pro případnou opravu chyb, tak i pro vyjádření k návrhu zákona v mezích třetího čtení. Podle předsedy Poslanecké sněmovny tak nedošlo k narušení elementárních předpokladů pro přijímání návrhů zákonů a bylo postupováno v souladu s principy ústavního pořádku a s hodnotami právního státu.

38. Za Senát Parlamentu České republiky (dále jen „Senát“) zaslal vyjádření jeho předseda Miloš Vystrčil. Rekapituluje průběh projednávání v Senátu, připomíná, že v průběhu projednávání se diskutovalo též o tématech, která jsou předmětem ústavní stížnosti, jakož i o způsobu projednávání v Poslanecké sněmovně. Cituje pak vyjádření některých senátorů kritizujících přijatou úpravu, jakož i těch, kteří ji hájili. Senát vrátil předlohu Poslanecké sněmovně ve znění schválených pozměňovacích návrhů, přičemž Poslanecká sněmovna následně setrvala na svém původním návrhu zákona. Senát podle jeho

předsedy projednal návrh zákona v mezích Ústavou stanovené kompetence a ústavně předepsaným způsobem.

IV. b) Vyjádření vlády

39. Vláda České republiky (dále jen „vláda“) schválila vstup do řízení, navrhla zamítnutí návrhu ve všech částech petitu, zmocnila ministryni spravedlnosti, aby ve spolupráci s místopředsdkyní vlády a ministryní financí vypracovaly podrobné vyjádření vlády a zmocnila místopředsdkyni vlády a ministryni financí k zastupování vlády v řízení před Ústavním soudem.

IV. b) 1.

K otázce zrušení novelizačního předpisu a možnosti „obživnutí“ původního ustanovení

40. Ve vyjádření vláda rozporuje možnost zrušení zákona č. 364/2019 Sb., neboť jde o novelu, která se nabytím účinnosti dne 1. 1. 2020 stala součástí novelizovaného předpisu a ztratila samostatnou normativní existenci. Rozporuje možnost „obživnutí“ původního předpisu i při případném zrušení předpisu novelizujícího. Navrhovatelkou prezentovaná teorie je v rozporu s charakterem právních aktů z pohledu teorie práva. Uvedený důsledek by odpovídal kategorii nicotnosti, používané u individuálních právních aktů, v případě právních předpisů však tato kategorie neexistuje, a i kdyby existovala, nebyly by v daném případě předpoklady nicotnosti naplněny. Odkazuje též na § 70 a 71 zákona o Ústavním soudu, jakož i na literaturu, z nichž plyne, že zrušení právního předpisu má účinek konstitutivní, nikoli deklaratorní, resp. že derogační pravomoc Ústavního soudu působí toliko *pro futuro*. V celkovém kontextu judikatury Ústavního soudu jsou rozhodnutí zrušující novelizující předpis zcela výjimečná.

VI. b) 2.

K procesu přijetí zákona č. 364/2019 Sb.

41. Vláda nesouhlasí s tím, že by okolnosti projednávání nyní posuzovaného zákona byly zásadně odlišné od projednávání zákona o evidenci tržeb, u něhož Ústavní soud v nálezu sp. zn. Pl. ÚS 26/16 důvod derogace neshledal. Podle vyjádření vlády ukončení rozpravy ve třetím čtení není vadou, která by měla ústavněprávní dimenzi a odůvodňovala zrušení takto přijatého zákona.

42. Skutečnost tvrzená navrhovatelkou, že vládní většina nevyužila možnosti zkrácení projednání návrhu ve výborech, by měla být posuzována jako důkaz toho, že vládní většina respektovala práva opozice a umožnila návrh řádně prodiskutovat. Vláda dále rozporuje tvrzení navrhovatelky, že vládní většina nevyužila možnosti svolat mimořádnou schůzi, neboť 36. schůze, kde byl návrh též projednáván, byla schůzí mimořádnou. Podle vlády navrhovatelka chybně uvádí i počet dnů a hodin projednávání návrhu ve 3. čtení, neboť návrh byl projednáván pět dnů, nikoli tři dny, a projednávání ve třetím čtení celkem netrvalo 15 hodin, ale více než 19 hodin. Celkově byl návrh projednáván na čtyřech schůzích v osmi dnech a celková doba projednávání přesáhla 27 hodin, přičemž do této doby není započítávána doba projednávání ve výborech. Poslanci tedy měli dostatek příležitosti se k návrhu vyjádřit. Upozorňuje dále na to, že např. opoziční poslanec Miroslav Kalousek strávil během projednávání návrhu ve třetím čtení více než 4 hodiny doslovným předčítáním evropských předpisů, a to přesto, že byl opakovaně upozorňován na smysl třetího čtení. Těžko obстоjí argument, že opoziční poslanci neměli dostatečný prostor pro diskusi nad návrhem. Opozici dostatečný prostor poskytnut byl v plénu i ve výborech, včetně možnosti podávání pozměňovacích i procedurálních návrhů.

43. Pokud jde o tvrzená porušení subjektivních práv jednotlivých poslanců, odkazuje vláda opět na nálezy sp. zn. Pl. ÚS 26/16, jakož i usnesení sp. zn. Pl. ÚS 11/16 ze dne 24. 5. 2016 (všechna rozhodnutí dostupná na <https://nalus.usoud.cz>), z nichž plyne, že poslanci v procesu přijímání zákona nevystupují jako nositelé základních práv, ale jako nositelé veřejné moci.

VI. b) 3.

K otázce tvrzené protiústavnosti zdanění rezerv pojišťoven

44. Podle vlády argumenty navrhovatelky svědčí o rozdílném přístupu pojišťoven k tvorbě technických rezerv podle účetních předpisů a podle systému směrnice Solventnost II. Z logiky věci by však plynulo, že pokud pojišťovna přistupuje k rizikům na základě jejich kvalitnějšího řízení, a má tudíž i nižší kapitálové požadavky, měla by mít i nižší požadavky na technické rezervy podle právních předpisů upravujících účetnictví, tj. hodnota obou typů rezerv by měla být v zásadě stejná. V důsledku toho by se stejný rozdíl v základu daně projevoval i v současnosti.

45. Vláda rozporuje argument, že by šlo o úpravu neočekávanou a překvapivou. Záměr realizovat tuto úpravu byl diskutován v rámci veřejné konzultace věcného řešení rekodifikace daní z příjmů na začátku roku 2017, v programovém prohlášení vlády schváleném v červnu 2018 je výslovně uvedeno, že „daňově uznatelné technické rezervy budou nově vázány na pravidla obsažená v evropské směrnici Solvency II“. Do mezirezortního připomínkového řízení byl návrh rozeslán v dubnu 2019, přičemž dopad na poplatníky se vzhledem ke lhůtě pro podání daňového přiznání projeví v polovině roku 2021.

46. Vláda popírá pravou retroaktivitu napadené úpravy, nová pravidla nepůsobí na minulé zdaňovací období, ale pouze na zdaňovací období započatá ode dne účinnosti zákona č. 364/2019 Sb., tj. od 1. 1. 2020. Jakkoli je přechodným ustanovením zakládána povinnost vztahující se k v minulosti vytvořeným rezervám, vzniká tato povinnost až prvním dnem zdaňovacího období započatého ode dne nabytí účinnosti novelizujícího zákona.

47. Navrhovatelka podle vlády nepřesně interpretuje nálezní sp. zn. Pl. ÚS 17/11, neboť Ústavní soud neshledal odvod v případě fotovoltaických elektráren retroaktivním. Nepravá retroaktivita byla shledána nikoli ve vztahu k zaváděnému odvodu jako takovému, ale jen v návaznosti na garance v podobě výkupních cen za elektřinu.

48. Nepravá retroaktivita je v oblasti daní a daňových zákonů typická. Nová právní úprava se vztahuje i na příjmy z právních vztahů založených již přede dnem nabytí účinnosti této nové úpravy.

49. Argumentu navrhovatelky, že cílem změny nebylo dlouhodobé zvýšení výběru daní, ale urychlení výběru tak, aby byl koncentrován do funkčního období současné vlády, vláda oponuje tím, že fiskálně se nová úprava začne projevovat od června 2021, přičemž volby se mají konat v říjnu 2021 a zvýšené příjmy státního rozpočtu budou moci využít zejména budoucí vlády.

50. Vláda obhajuje legitimní cíl nové právní úpravy, a to je zajištění vyšší objektivitu určení daňově uznatelných rezerv. Podle zákona o rezervách v původním znění (před novelizací zákonem č. 364/2019 Sb.) byly daňově uznatelné rezervy v pojišťovnictví vytvořené podle právních předpisů upravujících účetnictví. V účetnictví se však uplatňuje zásada opatrnosti, poplatníci mají při tvorbě rezerv podle právních předpisů upravujících účetnictví tendenci spíše nadhodnocovat, což se následně projevuje snižováním základu daně. Každý poplatník si navíc tvorbu rezerv v pojišťovnictví podle právních předpisů upravujících účetnictví upravuje vlastním postupem, což je sice v pořádku z pohledu účetnictví, ale zároveň je tak snižována objektivita stanovení celkového daňově uznatelného nákladu. V oblasti daní je přitom potřeba stanovit objektivní postup pro zjištění základu daně, tedy i daňově uznatelných výdajů. Vzhledem k chybějícímu objektivnímu kritériu výše tvorby rezerv podle účetních předpisů ji správce daně v zásadě ani nemůže dostatečně zkontrolovat. Rezervy v pojišťovnictví jsou přitom u poplatníků, kteří je tvoří, jednou ze zcela zásadních položek ovlivňujících základ daně, takže situace podle právní úpravy před napadenou novelizací byla dlouhodobě nevyhovující. Změna reagovala na značnou volnost v tvorbě technických rezerv pojišťoven, která z hlediska rovnosti pojišťovny zvýhodňuje a umožňuje jim s odkazem na obezřetnost optimalizaci výše jejich daně z příjmů.

51. Vláda připomíná, že pro činnost pojišťoven je typický princip obráceného výrobního cyklu, tj. nejprve je poskytnuta služba za „cenu“ (pojistné) odhadnutou na základě pojistně-matematických metod a teprve následně vznikají náklady s touto službou spojené (zejména pojistná plnění). Technické rezervy vytvářené podle systému Solventnost II lze podle vlády považovat za více odpovídající skutečnému vývoji pojistného rizika. Napadená změna určení základu daně nezasahuje do samotné tvorby technických rezerv podle účetních předpisů ani podle požadavků platných pro pojišťovnictví. Zákon o pojišťovnictví stanoví systém odolnější proti možnému nadhodnocování rezerv, neboť výše rezerv v tomto systému může být výrazně méně ovlivňována ze strany poplatníků. Takový přístup více vyhovuje daňovému právu. Smyslem uplatňování výdajů v základu daně z příjmů je uznat pouze výdaje nutné k dosažení, zajištění a udržení příjmů poplatníka, tedy v případě rezerv má jít o minimální rezervy, které poplatník potřebuje, nikoli takové, které si vytváří nad tento rámec.

52. Vláda dále uvádí, že v mezinárodním srovnání existují mezi jednotlivými státy významné rozdíly v daňové uznatelnosti tvorby technických rezerv, přičemž většinou podléhají účetní technické rezervy určité redukci nebo zvláštnímu peněžitému plnění daňového charakteru, popřípadě je jejich výpočet podrobován zvláštní kontrole. Některé státy omezují daňovou uznatelnost rezerv vytvořených podle účetních předpisů jen na určitou jejich část, jiné mají zavedenou pro pojišťovny sektorovou daň. Plná daňová uznatelnost rezerv je spíše výjimkou. Skutečnost, že rezervy podle směrnice Solventnost II nejsou pro daňové účely uznávány v jiných členských státech Evropské unie, je dána podle vlády tím, že jde o poměrně novou směrnici a ostatní členské státy ještě neměly příliš času na úpravu jejich daňové uznatelnosti. Vláda tedy má za to, že nová úprava zdanění rezerv je vhodná k dosažení vytyčených cílů.

53. Z hlediska existence stejně efektivního, leč méně zatěžujícího prostředku k naplnění cíle, kterým je získání příjmů státního rozpočtu, nelze daně v soudním řízení hodnotit, protože neexistuje vhodný komparátor. Jde o otázku politické povahy, jejíž řešení náleží zákonodárci.

54. Argument navrhovatelky, že novou úpravu je možno aplikovat až pro nově vznikající rezervy, vláda nepovažuje za možný, neboť nová právní úprava představuje zcela jiný systém výpočtu rezerv v pojišťovnictví, který se mění v čase. Rozdělení výpočtu mezi „staré“ a „nové“ rezervy by bylo pro poplatníky velice administrativně náročné (pro některé pojišťovny jde o změnu pozitivní a tento pozitivní dopad by byl zvýšenou administrativou téměř vymazán) a zároveň by byla znemožněna jakákoli kontrola správcem daně. Rezervy se tvoří en bloc podle celého kapitálu pojišťovny, a nelze je tedy rozdělit podle data nabytí účinnosti novely. Cílem nové právní úpravy je vycházet z jiného koncepčního rámce, a tudíž je nutné na počátku období „srovnat“ hodnoty rezerv v pojišťovnictví na stejnou úroveň, jinak by tuto změnu nebylo možné provést.

55. K argumentu navrhovatelky, že bylo možno rozložit zdanění rozdílů jednotlivých typů rezerv do podstatně delšího časového úseku, než jsou pouze dvě zdaňovací období, vláda uvádí, že takové řešení by prodloužilo dobu, po kterou základ daně z příjmů poplatníků ovlivňují rezervy podle právních předpisů upravujících účetnictví, které mohly být nadhodnoceny, a zároveň by trvala nerovnost mezi pojišťovnami a ostatními poplatníky, kteří takovou možnost vytváření rezerv nemají.

56. K otázce tvrzené extrémní nepřiměřenosti (resp. „rdousícího účinku“) nové právní úpravy vláda připomíná možnost využití institutu posečkání úhrady daně nebo jejího rozložení na splátky. Správce daně nemůže při posuzování žádostí o posečkání, jako ostatně v žádném řízení, postupovat libovolně. Posečkání je vhodným nástrojem k vyřešení případného „rdousícího efektu“ novely, neboť se jedná o nástroj k řešení individuálních případů. Vláda dále připomíná možnost prodloužení lhůty pro podání daňového přiznání, čímž se prodlouží i lhůta splatnosti, a dále stanovení výjimky z povinnosti platit zálohy na daň.

57. K argumentu nerovnosti vláda uvádí, že v projednávaném případě se nejedná o žádné podezřelé důvody rozlišování. Specifika odvětví pojišťovnictví byla důvodem přijetí nové právní úpravy. Pojišťovny byly před přijetím napadené právní úpravy ve výhodě, kdy si mohly daňově uznávat rezervy se značnou mírou volnosti. To je také důvodem, proč bylo zvoleno dvouleté přechodné období, kdy má

být rozdíl mezi původní právní úpravou a právní úpravou novou vyrovnán, a nikoli delší období, jak požaduje navrhovatelka, protože cílem je co nejrychlejší odstranění doposud existující nerovnosti mezi pojišťovníctvím a ostatními odvětvími. Není obecným pravidlem, že by rezervy vytvořené podle právních předpisů upravujících účetnictví byly daňově uznatelné. Pro poplatníky a odvětví fungující na principu tzv. „obráceného výrobního cyklu“ (tj. nejdříve převážně inkasují příjmy a následně vydávají většinu výdajů) stanovuje daňovou uznatelnost tvorby rezerv zákon o rezervách, který omezuje daňově uznatelnou výši jejich tvorby, a to administrativním způsobem, který vychází z určitého zákonem daného ukazatele (typicky minimální povinné rezervy), tj. výše není určena právními předpisy upravujícími účetnictví, ve kterých tvorba rezerv závisí na volbě metody poplatníkem. Jedinou výjimkou z toho principu byla daňově uznatelná tvorba rezerv pojišťoven. Odebrání tohoto režimu tudíž nemůže být diskriminační, režim před napadenou právní úpravou byl sám o sobě odlišný, a napadená právní úprava naopak zavedla režim, který je obecně principiálně postaven na tom, co platí pro jiné poplatníky, kteří fungují na principu tzv. „obráceného výrobního cyklu“. Touto úpravou se zároveň vedle dosahování vyšších příjmů veřejných rozpočtů naplňuje i snaha o efektivní a spravedlivou daňovou politiku.

58. K tvrzení navrhovatelky, že s pojišťovnami se zachází stejně, aniž by bylo zohledněno jejich specifické postavení, vláda uvádí, že naopak je využit specifický systém zavedený směrnicí Solventnost II právě pouze pro odvětví pojišťovníctví.

59. Ve vztahu k tvrzené diskriminaci pojišťoven se sídlem v ČR podnikajících v zahraničí prostřednictvím pobočky ve vztahu k jiným pojišťovnám či poplatníkům z jiných odvětví vláda uvádí, že ve srovnání těchto skupin vůbec nelze diskriminaci posuzovat, protože důvod diskriminace navrhovatelka spatřuje ve způsobu zdanění příjmů připadajících na zahraniční pobočku. Není zde srovnatelná právní úprava dopadající na pojišťovny, které takovou pobočku nemají. Napadená úprava se použije na všechny pojišťovny se sídlem v ČR a pobočkou v zahraničí. Pro všechny ostatní podnikající české poplatníky se stálou provozovnou v zahraničí (včetně pojišťoven samotných) platí stejná pravidla určující vyloučení dvojího zdanění, stanoví-li příslušná smlouva o zamezení dvojímu zdanění prostý zápočet jako metodu vyloučení dvojího zdanění. Okruh zdanitelných příjmů a způsob stanovení základu daně jsou v jednotlivých státech odlišné (neexistuje harmonizace), proto jsou naprosto běžné situace, kdy se daň zaplacená v zahraničí váže k jinému základu daně než daň zaplacená v ČR. Skutečnost, že se příjmy zdanitelné v ČR a příjmy zdanitelné v zahraničí „nepotkají v čase“, je standardním důsledkem rozdílné právní úpravy daní ve dvou státech, které se mohou lišit i v posouzení toho, co je vůbec zdanitelným příjmem, případně v jakém okamžiku takový příjem vzniká. Smyslem smluv o zamezení dvojímu zdanění není uvést systémy smluvních států do úplného souladu, ale právě pouze zamezit dvojímu zdanění; to se plně daří v případech, kdy příjem vzniká v obou státech ve stejném zdaňovacím období. Pro případy časového rozestupu je možno jako daňový výdaj uplatnit daň zaplacenou v zahraničí, která nemohla být započtena na daňovou povinnost v ČR. K třetí tvrzené diskriminované skupině (pobočky v ČR patřící zahraničním pojišťovnám) vláda připomíná, že navrhovatelka vůbec neuvádí, vůči komu a v jakém ohledu jsou tyto pobočky diskriminovány, a k otázce diskriminace se tedy nelze vyjádřit.

60. K argumentu, že rezervy podle směrnice Solventnost II vytvářené podle právních předpisů států sídla dané pojišťovny, které jsou uznatelné jako daňové výdaje v ČR, v daném státě zpravidla nebudou měřítkem pro daňově uznatelné rezervy, vláda uvádí, že skutečnost, jak je s danými rezervami daňově nakládáno ve státě sídla pojišťovny, je pro posouzení ústavnosti české právní úpravy irelevantní. Důvodem změny právní úpravy nebylo nutit zahraniční pojišťovny k výpočtu rezerv podle právních předpisů ČR. Pokud navrhovatelka uvádí, že zahraniční pojišťovny mohou pro tvorbu rezerv podle směrnice Solventnost II používat interní modely, které musí být schváleny regulátorem ve státě jejich sídla, není zřejmé, proč by tato skutečnost měla být překážkou identifikace takto vytvořených rezerv pro účely zdanění v ČR.

61. U tvrzené diskriminace poboček zahraničních pojišťoven ze třetích zemí (majících sídlo mimo Evropskou unii a Evropský hospodářský prostor) upozorňuje vláda na špatnou interpretaci zákona ze strany navrhovatelky. Pokud nebudou naplněny podmínky pro použití § 6 odst. 3 zákona o rezervách,

použije se § 6 odst. 1 jako obecné ustanovení a pojišťovna si bude moci daňově uznat rezervy ve výši podle českého zákona upravujícího pojišťovnictví.

62. K tvrzenému porušení práva na ochranu vlastnictví vláda odkazuje na již zmíněné legitimní cíle spočívající ve vyšší objektivitě stanovení výše rezerv a zvýšení daňových příjmů. Zároveň zpochybňuje, že by napadená právní úprava mohla ohrozit zajištění toho, aby byly pojišťovny schopny dostát svým závazkům. Naopak podle vlády tento cíl nijak ohrožen není, veřejný zájem na zajištění schopnosti pojišťoven dostát svým závazkům je zajišťován přísnými podmínkami činnosti pojišťoven a dohledem nad jejich dodržováním ze strany České národní banky jako dohledového orgánu. K tvrzené nepřiměřenosti zásahu do vlastnictví, resp. neúměrného břemene uloženého pojišťovnám odkazuje vláda na již vyslovené argumenty svědčící proti tvrzenému „rozdousíci účinku“ nové právní úpravy.

VI. b) 4.

Ke zdanění loterií

63. Ke zdanění loterií vláda uvádí, že smyslem změny v právní úpravě daně z příjmů fyzických osob bylo alespoň částečné narovnání nerovnosti mezi zdaněním příjmů z výher z hazardních her, které jsou zásadně od daně v plné míře osvobozeny, a zdaněním jiných druhů příjmů.

64. K tvrzenému zvýhodnění ostatních hazardních her oproti loteriím a tombolám v režimu zákona o daních z příjmů vláda připomíná, že sazba daně z příjmů je shodná a jiné rozdíly ve zdanění (způsob výpočtu základu daně, způsob určení, zda se jedná o osvobozený příjem, technika výběru daně) vychází přímo z povahy těchto her. „Rozdousíci efekt“ v případě zdanění loterií nevzniká.

65. Záměrem bylo dle vlády učinit zdanění výher pro poplatníky co nejjednodušším, proto je někdy aplikována srážková daň. Pak není možné si odečíst žádné související výdaje, protože ty většinou plátce daně nezná. Srážková daň je aplikována tam, kde lze technicky zajistit, aby plátce výhry (provozovatel hazardní hry) z každé výhry daň srazil a odvedl, a zároveň je výše vkladu do daného druhu hry velmi nízká v poměru k výhře, aby nemožnost odečíst vklad poplatníka nepoškozovala. Tomu dle vlády odpovídají loterie a tomboly. Nevýhoda spojená s nižší přesností výpočtu daně je vykompenzována větší administrativní jednoduchostí a lepším zajištěním výběru daně ze strany státu.

66. Úprava daně z příjmů fyzických osob by se měla řídit principem spočívajícím ve zdanění založeném na výši příjmu bez ohledu na jeho zdroj. Příjmy v podobě výher z hazardních her byly před změnou právní úpravy osvobozeny od daně z příjmů fyzických osob, což představovalo neodůvodněné zvýhodnění oproti jiným příjmům.

67. Ke změně zákona o dani z hazardních her (zvýšení sazby u loterií z 23 na 35 %) vláda uvádí, že pro odlišnou výši daňové sazby u provozování jednotlivých druhů hazardních her existují objektivní důvody.

68. Konkrétní výše sazby pro jednotlivé daně je výsledkem politického rozhodnutí, které zohledňuje odlišnou škodlivost (rizikovost) jednotlivých druhů hazardních her s přihlédnutím k jejich ziskovosti tak, aby daň plnila jak svou ochrannou a regulační funkci ve vztahu k sociálně patologickým následkům hazardního hraní, tak i svou fiskální funkci. Vláda zdůrazňuje, že u různých typů hazardních her existuje odlišná podoba tzv. Lafferovy křivky vyjadřující závislost výše daňového výnosu na sazbě daně, přičemž se liší i tzv. kritický bod, při kterém již zvýšení daní nevede ke zvýšení daňových výnosů, ale k jejich poklesu, ať již z důvodů, že určitá činnost přestane být rentabilní, či proto, že bude ekonomicky výhodnější obcházet daňové předpisy. I přes vyšší sazbu daně u loterií byla i nadále zachována myšlenka, že loterie je méně škodlivou hazardní hrou a může být zdaněna nižší sazbou, než která odpovídá kritickému bodu Lafferovy křivky, který se nachází při sazbě cca 60 %. Technická hra je sice zdaněna stejnou sazbou jako loterie, tedy sazbou ve výši 35 %, nicméně tato výše sazby představuje vzhledem k ziskovosti technické hry již kritický bod Lafferovy křivky.

69. Loterie se od jiných hazardních her liší mimo jiné svou ziskovostí, která je výrazně vyšší. Sazba v původní výši 23 % nedopadala stejně na provozování loterií jako na provozování jiných méně škodlivých druhů hazardních her, proto došlo ke zvýšení sazby daně. Loterie dosahují nejvyšší (procentuální) ziskovost, což je zohledněno i při volbě daňové sazby.

70. K argumentu, že napadená právní úprava je fakticky individuálním právním aktem dopadajícím na společnost Sazka, a. s., vláda uvádí, že trh hazardních her je plně otevřený, v případě loterie je vydáno základní povolení devíti subjektům, napadená sazba daně se týká všech.

V.

Replika navrhovatelky

71. V reakci na vyjádření předsedy Poslanecké sněmovny navrhovatelka připomíná, že situace nebyla shodná jako u přijímání zákona o evidenci tržeb, který posuzoval Ústavní soud v nálezu sp. zn. Pl. ÚS 26/16, neboť tehdy šlo o první takový sporný postup řešený Ústavním soudem, zatímco nyní postupovala vládní většina s vědomím závěrů Ústavního soudu. Navrhovatelka připomíná princip zákonnosti výkonu státní moci zakotvený v čl. 2 odst. 3 Ústavy, přičemž státní moc vykonává i Poslanecká sněmovna. Tvzení, že délka projednávání zákona ve třetím čtení byla delší, než uvádí navrhovatelka, považuje za marginální rozdíl. K argumentu vlády, že napadený postup zvolila Poslanecká sněmovna, nikoli vláda, navrhovatelka připomíná, že šlo o koordinovaný postup vládních stran. K možnosti „obživnutí“ právního předpisu navrhovatelka uznává, že v praxi Ústavního soudu jde o přístup menšinový, nikoli nemožný.

72. Navrhovatelka nesouhlasí s interpretací retroaktivity, jak ji provádí vláda, neboť vláda nesprávně zaměňuje probíhající právní vztah s jednorázovou daňově relevantní událostí z tohoto vztahu plynoucí. Navrhovatelka nerozporuje (z pohledu retroaktivity) možnost, aby byly „nové“ rezervy (tj. rezervy natvořené po účinnosti novely), byť tvořené ke „starým“ pojistným smlouvám, regulovány novou právní úpravou. Namítá ale, že z hlediska tohoto kritéria novou právní úpravou nemohou být dodaněny „staré“ rezervy (tj. rezervy natvořené do účinnosti novely), byť se tak děje až od účinnosti novely. Z hlediska předvídatelnosti je dle navrhovatelky podstatný až přijatý zákon, jehož legisvakance byla nepřiměřeně krátká. Dotčené subjekty se mohly připravit pouze na administrativní dopady novely, nikoli na její ekonomické dopady v podobě významného jednorázového zvýšení odvodu daně.

73. K problematice zdanění rezerv pojišťoven navrhovatelka uvádí, že se vláda snaží vytvořit dojem, že hodnota rezerv podle Solventnosti II je objektivní, kdežto hodnota technických rezerv stanovená v souladu s účetními předpisy je subjektivní odhad pojišťovny. Uvedené snahy považuje navrhovatelka za utilitární. Výpočet hodnoty závazků, které jsou obsahem technických rezerv, je v obou systémech (jak z pohledu účetnictví, tak z pohledu Solventnosti II) založen na pojistně-matematických postupech a na historických datech shromážděných pojišťovnou, případně na datech z externích zdrojů. Jak hodnota rezerv podle Solventnosti II, tak hodnota technických rezerv pro potřeby účetnictví je odhadem, který vychází ze stejných nebo obdobných datových zdrojů, jehož konstrukce stojí na pojistně-matematických metodách a jehož výsledná hodnota je ovlivněna především zásadami definovanými příslušnými předpisy (tj. buď pro Solventnost II, nebo účetními předpisy), přičemž tyto zásady si pojišťovna svobodně nevolí. Vláda se ve svém vyjádření snaží prokázat, že stanovení technických rezerv postupy upravenými v účetnictví umožňuje manipulovat základem daně. Navrhovatelka však připomíná existenci pravidel vedení účetnictví, jakož i povinnost tvořit postačitelé technické rezervy, přičemž libovůli vylučuje kontrola auditorem či finančním úřadem.

74. Téměř výhradně, s výjimkou situace, kdy pojišťovna netvoří postačitelé technické rezervy, budou postupy určenými pro stanovení hodnoty závazků z pojistných smluv podle Solventnosti II poskytovat nižší než účetní hodnoty technických rezerv. Proto samotný fakt, že rezervy podle Solventnosti II jsou typicky nižší než technické rezervy podle pravidel účetnictví, ještě neznamená manipulaci se základem daně.

75. Sama vláda konstatuje, že rezervy podle Solventnosti II „nejsou pro daňové účely uznávány v jiných členských státech Evropské unie“, přičemž dovětek, že se tak dosud nestalo, protože na to státy „ještě neměly příliš času“, považuje navrhovatelka za pouhou spekulaci. K otázce využití institutu posečkání navrhovatelka dodává, že důvodem žádosti o posečkání zpravidla není dopad novely daňové úpravy, která ještě navíc výslovně proklamuje cíl zvýšení daňových výnosů.

76. Navrhovatelka opětovně obhájí argument diskriminace pojišťoven jako odvětví a zdůrazňuje odlišnou funkci rezerv v pojišťovnictví a v jiných oborech. Rezervy podle Solventnosti II nezahrnují položky, které jsou u jiných poplatníků daňově uznatelné, jsou snižovány o budoucí výnosy atd. a jejich vtažením do daňové úpravy nevyhnutelně dochází k diskriminaci odvětví pojišťoven, jak byla popsána. Argumentace obráceným výrobním cyklem je podle navrhovatelky nepřiléhavá. Specifičnost postavení pojišťoven nemůže vyústit v odmítnutí daňové uznatelnosti určité kategorie jimi záúčtovaných nákladů už proto, že tato kategorie je inherentní složkou podstaty podnikání pojišťoven. Vláda si dle navrhovatelky protřečí, když tvrdí, že napadená ustanovení diskriminaci ve vztahu k pojišťovnám nepůsobí, jinde ale přiznává, že je zde pro pojišťovny zaveden zcela specifický režim ve vztahu k ostatním poplatníkům, který podle navrhovatelky vyvolává neblahé dopady, které jsou v návrhu popsány.

77. Navrhovatelka souhlasí, že v důsledku absence harmonizace základů daně může dojít k určitému dvojímu zdanění, v tomto případě jde o diskriminaci proto, že dvojí zdanění zasahuje substanci podnikání pojišťoven. Závažnost zásahu do samotné podstaty konstrukce základu daně pojišťoven je důvodem, pro který dochází k diskriminaci mezi pojišťovnami s pobočkou (stálou provozovnou) v zahraničí, kde se uplatňuje metoda prostého zápočtu, a ostatními pojišťovnami a poplatníky z jiných odvětví. Navrhovatelka upozorňuje, že právní úprava se může stát neaplikovatelnou, pokud rezervy podle Solventnosti II nebudou územně segmentované a nebude ani jinak zjistitelná část připadající na ČR. Hrozí, že poplatník nebude moci unést důkazní břemeno a neuplatní jako daňově uznatelné žádné rezervy.

78. Navrhovatelka netvrdí, že nebylo vydáno více povolení na provozování loterií, dominantní postavení při provozování loterií historicky měla a stále má společnost Sazka, a. s., a tedy jakákoliv úprava v této oblasti na zmíněnou společnost přímo doléhá podstatněji a intenzivněji než na jiné a lze hovořit o individuálním zacílení novely na konkrétní subjekt.

VI.

Upuštění od ústního jednání

79. Jelikož Ústavní soud neočekával od ústního jednání další objasnění věci, dle § 44 zákona o Ústavním soudu od ústního jednání upustil.

VII.

Přezkum procedury přijetí napadených ustanovení

80. Ústavní soud se v souladu s § 68 odst. 2 zákona o Ústavním soudu nejprve zabýval tím, zda napadená ustanovení byla přijata v mezích Ústavou stanovené kompetence a ústavně předepsaným způsobem.

81. Navrhovatelka napadá jak celý zákon č. 364/2019 Sb., tak jeho jednotlivá ustanovení, jakož i ustanovení jiných zákonů, která byla novelizována právě zákonem č. 364/2019 Sb. Ústavní soud tudíž musel posoudit, zda proces přijetí zákona č. 364/2019 Sb. byl ústavně konformní. Z ustálené judikatury Ústavního soudu plyne, že novela zákona nemá samostatnou existenci, neboť její obsah se stává součástí textu novelizovaného zákona. Napadnout lze proto v řízení podle čl. 87 odst. 1 písm. a) Ústavy zásadně pouze zákon novelizovaný; výjimku představují případy, kdy je namítána otázka legislativní pravomoci, kompetence nebo procedury přijetí novelizujícího zákona, jež je mimoběžná s obsa-

hovou stránkou zákona novelizovaného [nález sp. zn. Pl. ÚS 5/19 ze dne 1. 10. 2019 (303/2019 Sb.), bod 57].

82. Na základě vyjádření obou komor Parlamentu i příslušných stenoprotokolů ze schůzí komor (dostupných na www.psp.cz a www.senat.cz) Ústavní soud zjistil, že vládní návrh zákona byl (jako tisk č. 509/0) rozeslán poslancům dne 13. 6. 2019. Po projednání v prvním čtení ve dnech 9. a 10. 7. 2019 byl přikázán k projednání rozpočtovému výboru jako výboru garančnímu. Rozpočtový výbor projednal návrh zákona ve dnech 5. 9. 2019 a 19. 9. 2019. Druhé čtení proběhlo dne 25. 9. 2019 a pozměňovací návrhy přednesené ve druhém čtení byly zpracovány jako sněmovní tisk č. 509/3. Dne 11. 10. 2019 byl návrh opětovně projednán rozpočtovým výborem. Ve třetím čtení byl návrh zákona projednáván ve dnech 18. 10. 2019, 25. 10. 2019, 30. 10. 2019, 1. 11. 2019 a 6. 11. 2019, přičemž 6. 11. 2019 byl návrh schválen. Senátu byl návrh zákona doručen dne 8. 11. 2019.

83. Senát návrh zákona projednal dne 4. 12. 2019 a vrátil jej zpět Poslanecké sněmovně s pozměňovacími návrhy. O návrhu zákona vráceném Senátem Poslanecká sněmovna hlasovala dne 17. 12. 2019 a setrvala na původním návrhu zákona.

84. Prezident republiky zákon podepsal dne 19. 12. 2019. Zákon byl vyhlášen ve Sbírce zákonů dne 31. 12. 2019 pod číslem 364/2019 Sb.

85. Podstata námitek navrhovatelky vůči procesu přijetí zákona spočívá v tvrzeném omezení práv parlamentní opozice tím, že došlo k předčasnému ukončení třetího čtení, aniž by mohli vystoupit všichni přihlášení poslanci. Ze stenozáznamů diskuse v Poslanecké sněmovně je zřejmé, že k ukončení rozpravy ve třetím čtení došlo v rozporu s jednacím řádem Poslanecké sněmovny.

86. Ústavní soud v nálezu sp. zn. Pl. ÚS 77/06 ze dne 15. 2. 2007 (N 30/44 SbNU 349; 37/2007 Sb.) zdůraznil, že formální vady v legislativním procesu nemohou bez dalšího vést k derogaci jím posuzovaného právního předpisu, neboť takovýto případný zásah Ústavního soudu je třeba vždy poměřovat ve vazbě na princip oprávněné důvěry občanů v právo, princip právní jistoty a ochrany nabytých práv. Ústavní soud k derogaci zákona z důvodu vad v procesu jeho přijetí přistupuje tehdy, došlo-li v legislativním procesu přímo k porušení ústavního pořádku nebo k porušení některého z ustanovení tzv. podústavního práva (například jednacího řádu Poslanecké sněmovny) v případě, že porušení nabývá ústavněprávní dimenze [srov. nález sp. zn. Pl. ÚS 55/10 ze dne 1. 3. 2011 (N 27/60 SbNU 279; 80/2011 Sb.)].

87. Ústavněprávní relevanci má zejména ochrana principu volné soutěže politických stran (čl. 5 Ústavy), resp. politických sil (čl. 22 Listiny) a ochrana menšin, typicky parlamentní opozice (čl. 6 Ústavy). V nálezu sp. zn. Pl. ÚS 1/12 ze dne 27. 11. 2012 (N 195/67 SbNU 333; 437/2012 Sb.) Ústavní soud uvedl, že „nesoulad napadených zákonů s ústavním pořádkem může založit zejména takové omezení práv parlamentní opozice, jež se dotýká samotné její možnosti účastnit se zákonodárné procedury jako její plnohodnotný účastník, tedy ji zbavuje možnosti reálně se seznámit s návrhem zákona a vyjádřit k němu své stanovisko, a tím jí znemožňuje nebo podstatným způsobem ztěžuje možnost kontroly ve vztahu k vládě nebo parlamentní většině. Stejný důsledek by v závislosti na intenzitě takového omezení bylo možné přiznat i svévolnému postupu při projednávání těchto návrhů ... vedle zjištění, že došlo k takovému omezení, bude třeba vždy zkoumat i jeho význam, pokud jde o účast opozice na zákonodárném procesu. Rovněž bude podstatné, v jaké fázi zákonodárného procesu k tomuto omezení došlo a zda jeho případné negativní důsledky nebyly zmírněny v jeho předchozích nebo následujících fázích“ (bod 208).

88. Mezi účastníky řízení není sporu o tom, že tvrzené vady legislativního procesu, které navrhovatelka považuje za protiústavní zásah do práv parlamentní opozice, jsou obdobné vadám, které již posuzoval Ústavní soud v nálezu sp. zn. Pl. ÚS 26/16 ve věci zákona o evidenci tržeb.

89. Podle § 95 odst. 2 jednacího řádu Poslanecké sněmovny se ve třetím čtení koná rozprava, „ve které lze navrhnout pouze opravu data účinnosti návrhu zákona, legislativně technických chyb, gramatic-

kých chyb, chyb písemných nebo tiskových, úpravy, které logicky vyplývají z přednesených pozměňovacích návrhů, popřípadě podat návrh na opakování druhého čtení“. V nálezu sp. zn. Pl. ÚS 26/16 Ústavní soud vyšel z toho, že z hlediska limitů daných § 95 odst. 2 jednacího řádu Poslanecké sněmovny je eventuální zásah do ústavně chráněných hodnot a principů „poněkud hůře identifikovatelný, byť není zcela jistě úplně vyloučen“. Z délky rozpravy v rámci třetího čtení a jejího časového rozložení Ústavní soud v nálezu sp. zn. Pl. ÚS 26/16 dovodil, že naplnění smyslu a účelu § 95 odst. 2 jednacího řádu Poslanecké sněmovny bylo učiněno zadost a „byl vytvořen dostatečný prostor jak pro případnou korekci chyb (včetně možnosti reagovat na změny vyvolané pozměňovacími návrhy), tak pro podání návrhu na opakování druhého čtení“ (bod 59).

90. Je nutno připomenout, že projednání návrhu v obou komorách Parlamentu musí umožnit osobám na něm zúčastněným reálné posouzení a projednání předlohy Parlamentem, „přičemž jednotliví poslanci nebo senátoři musí mít skutečnou možnost seznámit se s obsahem předloženého návrhu zákona a zaujmout k němu stanovisko v rámci jeho projednávání v příslušné komoře Parlamentu nebo v jejích orgánech“ (sp. zn. Pl. ÚS 53/10, bod 106).

91. Ústavní soud vzal v nyní posuzované věci v potaz, že v průběhu projednávání předmětného návrhu nebyla nijak zkrácena fáze projednání návrhu ve výborech, resp. ve druhém čtení. Garanční rozpočtový výbor se návrhem zabýval opakovaně. Těžištěm legislativního procesu je právě projednání návrhu ve výborech a ve druhém čtení, účel třetího čtení je výrazně zúžen shora citovaným § 95 odst. 2 jednacího řádu Poslanecké sněmovny. Ústavní soud si ze stenozáznamů jednání Poslanecké sněmovny ověřil, že třetí čtení probíhalo v pěti dnech v průběhu měsíců října a listopadu 2019.

92. Představitelům opozice byl vytvořen časový prostor jak pro případnou korekci chyb (včetně možnosti reagovat na změny vyvolané pozměňovacími návrhy), tak pro podání návrhu na opakování druhého čtení. Ze stenozáznamů se podává, že v rámci diskuse ve třetím čtení byly spory mezi poslanci opozice a některými předsedajícími schůze, zda vystoupení některých poslanců směřovala k účelu, který stanovuje § 95 odst. 2 jednacího řádu Poslanecké sněmovny. Např. prakticky celé jednání v rámci třetího čtení dne 1. 11. 2019 a 6. 11. 2019 zabralo několikahodinové vystoupení poslance M. Kalouska předčítajícího evropskou směrnici, přičemž při rozpravě dne 1. 11. 2019 byl poslanec M. Kalousek upozorněn předsedajícím R. Vondráčkem takto: „Podle § 95 odst. 2 jednacího řádu je účelem třetího čtení zejména oprava legislativně technických chyb, a nikoli opakování rozpravy. To znamená, přihlásil jste se nikoli s přednostním právem, ale řádně do diskuse a váš projev by měl směřovat k určitému návrhu, což je oprava gramatických chyb, legislativně technických, případně návrh na opakování druhého čtení. To je smyslem třetího čtení“ (citace ze stenozáznamu jednání Poslanecké sněmovny dne 1. 11. 2019, dostupné na www.psp.cz). K podobnému upozornění téhož poslance došlo ještě několikrát jak na schůzi 1. 11. 2019 předsedajícím V. Filipem, tak na schůzi dne 6. 11. 2019 opět předsedajícím V. Filipem mj. též slovy: „Respektuji i nález Ústavního soudu, který upozornil, že předsedající má vést jednotlivé vystupující k věci podle jednotlivých částí projednávaného zákona. Tedy oddělená diskuse v prvním, ve druhém a ve třetím čtení. Proto jsem vás upozornil, že tato debata nepatří do třetího čtení“ (citace ze stenozáznamu jednání Poslanecké sněmovny dne 6. 11. 2019, dostupné na www.psp.cz). Dne 6. 11. 2019 na schůzi Poslanecké sněmovny poslanec J. Chvojka uvedl: „Já jsem v pátek navrhoval to, abychom jednali i v ten pátek mimo 14. hodinu, tzn. po 14. hodině do 19. hodiny v rámci těch třetích čtení, to bylo vetováno. Tam si myslím, že byl prostor pěti dalších hodin debatovat o tomto bodu. Navrhoval jsem také to, abychom o tomto tzv. daňovém balíčku hlasovali a jednali i v úterý, včera, také to opozice zamítla, takže tam byl také prostor od 14.00 do 19.00 nejméně tuto věc probrat. Také jste to zamítli, takže vy jste o tu diskusi zas tak nestáli.“ Poslanec P. Fiala na stejné schůzi odmítl nabízený postup jako porušení jednacího řádu Poslanecké sněmovny.

93. Ústavní soud na základě stenozáznamů z rozpravy z Poslanecké sněmovny týkající se přijímání napadeného zákona dospěl k závěru, že celý průběh legislativního procesu nevedl k omezení práv parlamentní opozice spočívajících v možnosti účastnit se zákonodárné procedury jako její plnohodnotný účastník, resp. že představitelé opozice nebyli z ústavního pohledu zbaveni možnosti reálně se seznámit s návrhem zákona a vyjádřit k němu své stanovisko.

94. Ústavní soud neshledal, že by namítané vady v zákonodárném procesu byly způsobilé porušit ústavní pořádek, přičemž od závěrů uvedených v nálezu sp. zn. Pl. ÚS 26/16 nemá důvod se odchýlovat.

95. Na nepřípadnost argumentu navrhovatelky v řízení o kontrole norem, že postupem předsedajícího schůze jakožto „zásahem státní moci“ došlo k porušení „subjektivních ústavních práv poslanců na řádný a nerušený výkon jejich veřejné funkce“, tedy k porušení čl. 21 Listiny, upozornil Ústavní soud již v nálezu sp. zn. Pl. ÚS 26/16 (body 51–52).

96. Ani z jiných důvodů Ústavní soud neshledal, že by v procesu přijímání zákona č. 364/2019 Sb. došlo k porušení ústavního pořádku. Ústavní soud tedy shrnuje, že zákon č. 364/2019 Sb. byl přijat v mezích Ústavou stanovené kompetence a ústavně předepsaným způsobem. Návrh v části vymezené petitem 1) považuje tedy Ústavní soud za nedůvodný.

97. Neshledal-li Ústavní soud důvod pro zrušení napadeného právního předpisu z důvodu procedury jeho přijetí, tím spíše nemůže ze stejného důvodu rušit pouze vybraná ustanovení téhož předpisu. Případná ústavní vada zákonodárného procesu se týká vždy zákona jako celku a nemůže být vztažena jen k některým jeho částem. Návrh v části vymezené petitem 2), v němž navrhovatelka požaduje zrušení jen některých ustanovení novelizačního zákona č. 364/2019 Sb. z důvodu tvrzené vadné procedury jeho přijetí, tak považuje Ústavní soud taktéž za nedůvodný.

98. Neshledal-li Ústavní soud důvod pro zrušení novelizačního předpisu jako celku, resp. jeho částí, kterými jsou měněny jiné zákony, není nutné se blíže zabývat důsledky případné derogace v podobě „obživení“ novelou změněných či zrušených ustanovení právních předpisů.

VIII.

Věcný přezkum napadených ustanovení

VIII. a)

Obecná východiska k přezkumu ústavnosti daňových zákonů

99. Východiska pro ústavní přezkum daňových zákonů shrnul Ústavní soud např. v nálezech sp. zn. Pl. ÚS 29/08 ze dne 21. 4. 2009 (N 89/53 SbNU 125; 181/2009 Sb.) či sp. zn. Pl. ÚS 18/15 ze dne 28. 6. 2016 (N 121/81 SbNU 889; 271/2016 Sb.). Ústavní soud opakuje, že stanovení daňového zatížení patří mezi nejkontroverznější otázky při soupeření politických stran a hnutí a hraje zásadní roli v preferencích voličů při volbách. Jde tedy o otázky, na jejichž řešení závisí skladba Parlamentu a jiných zastupitelských sborů všech stupňů a konečkonců též složení vlády (sp. zn. Pl. ÚS 18/15, bod 74).

100. Ústavní soud tak nemůže posuzovat optimálnost daňového systému, resp. posuzovat daňové zákony z pohledu naplnění základních funkcí daní, tedy funkce alokační, distribuční a stabilizační. Jak k tomu uvedl v nálezu sp. zn. Pl. ÚS 29/08, „posuzování daní z hlediska těchto kritérií náleží do kompetence demokraticky zvoleného zákonodárce. Pokud by k němu Ústavní soud přistoupil, vstupoval by do pole jednotlivých politik, jejichž racionalitu nelze z hlediska ústavnosti dost dobře hodnotit. Efektivitu daní Ústavní soud rovněž zpravidla nepřezkoumává s výhradou těch případů, kdy by neefektivita určité daně založila zřejmou nerovnost v daňovém zatížení jednotlivých tuzemců. Ústavnímu soudu přísluší jen přezkoumávat, zda daná daňová opatření nezasahují do ústavně garantovaného majetkového substrátu vlastníka, resp. zda je nelze považovat za bezdůvodně se přičítající principu rovnosti, tj. za svévolná“ (bod 58). Ústavní soud nehodlá přezkoumávat souladnost daňové politiky s ostatními politikami státu, neboť by se ocitl „na tenkém ledě“ ne vždy průkazných analýz, jejichž výsledky přísluší posoudit a vyvodit z nich politické konsekvence demokratickému zákonodárci, který musí zvážit, zda je daňová úprava vhodná a nezbytná. Ústavní soud ani nebude svým úsudkem o vhodnosti veřejných politik nahrazovat úsudek demokraticky zvoleného zákonodárce, který má ve sféře veřejných politik

široké možnosti uvážení, a také za případný neúspěch zvoleného řešení nese politickou odpovědnost (sp. zn. Pl. ÚS 29/08, bod 60).

101. Výše uvedená zdrženlivost neznamená absolutní vyloučení daňových otázek z přezkumných pravomocí Ústavního soudu, resp. rezignaci Ústavního soudu na přezkum daňových zákonů z pohledu jejich ústavní konformity, nýbrž pouze zachování nezbytné míry soudního sebeomezení při tomto přezkumu v zájmu zachování principu dělby moci (sp. zn. Pl. ÚS 18/15, bod 77).

102. Ustanovení čl. 11 odst. 5 Listiny vytváří prostor pro ústavně akceptovatelné omezení vlastnického práva z důvodu veřejného zájmu, kterým je zájem na shromažďování finančních prostředků na zabezpečování různých typů veřejných statků (sp. zn. Pl. ÚS 29/08, bod 40). Posuzování vhodnosti a nezbytnosti jednotlivých komponent daňové politiky je ponecháno v diskreci demokraticky zvoleného zákonodárce potud, pokud dopad daně na osoby nemá „rdousící efekt“ (není extrémně disproportionalní) a dále neporuší princip rovnosti (sp. zn. Pl. ÚS 29/08, bod 49). Jakékoli veřejnoprávní povinné peněžité plnění (daň, poplatek, peněžní sankce) tak nemůže mít ve svých důsledcích konfiskační dopady ve vztahu k majetkové podstatě jednotlivce [sp. zn. Pl. ÚS 7/03 ze dne 18. 8. 2004 (N 113/34 SbNU 165; 512/2004 Sb.), část VIII]. Zákonodárce tedy nesmí zasáhnout do vlastnických práv způsobem, který by vedl ke zmaření samé podstaty majetku, resp. ke zničení majetkové základny poplatníka [srov. též nálezy sp. zn. Pl. ÚS 3/02 ze dne 13. 8. 2002 (N 105/27 SbNU 177; 405/2002 Sb.), část III, či nálezy sp. zn. Pl. ÚS 29/08, bod 53].

103. Zdrženlivost Ústavního soudu v oblasti daňových zákonů se tak při posuzování míry zásahu do majetkových práv zdaňovaných subjektů projevuje v nižší intenzitě přezkumu daňových zákonů v podobě zkoumání pouze extrémní disproportionality daňové zátěže (resp. dopadu daně) namísto použití intenzity proporcionality v podobě příkazu k optimalizaci. Omezení vlastnického práva na základě čl. 11 odst. 5 Listiny ve formě zákonem uložené daně tak bude představovat protiústavní zásah do vlastnického práva teprve tehdy, pokud jeho intenzita dosáhne tzv. rdousícího účinku, tj. pokud bude mít svou extrémně nepřiměřenou výši konfiskační dopady.

104. Zároveň však nesmí být právní úprava zdaňování rozporná s principem rovnosti, ať již v podobě zákazu libovůle při stanovení povinností, resp. při odlišování subjektů a práv dle čl. 1 Listiny, či v podobě rovnosti při uplatňování základních práv a svobod dle čl. 3 odst. 1 Listiny. Ústavní soud konstantně vyžaduje, aby se zákonodárce při jakémkoli rozlišování mezi situacemi či subjekty (bez ohledu na to, zda předmětem právní úpravy jsou záležitosti týkající se základních práv, či nikoli) vyhnul libovůli, tj. nedůvodnému rozlišování. Jak Ústavní soud již mnohokrát uvedl, stát může rozhodnout, že jedné skupině poskytne méně výhod než jiné, nesmí však postupovat libovolně a z jeho rozhodnutí musí být patrné, že tak činí ve veřejném zájmu [srov. např. nálezy sp. zn. Pl. ÚS 17/99 ze dne 1. 12. 1999 (N 174/16 SbNU 267; 3/2000 Sb.), nálezy sp. zn. Pl. ÚS 2/02 ze dne 9. 3. 2004 (N 35/32 SbNU 331; 278/2004 Sb.), nálezy sp. zn. Pl. ÚS 31/13 ze dne 10. 7. 2014 (N 138/74 SbNU 141; 162/2014 Sb.)].

105. Při posuzování tvrzeného porušení principu rovnosti Ústavní soud vychází z toho [srov. nálezy sp. zn. Pl. ÚS 18/15, body 101–103, sp. zn. Pl. ÚS 5/19, bod 51, či sp. zn. Pl. ÚS 24/19 ze dne 24. 11. 2020 (7/2021 Sb.), body 54–55], že intenzita ústavního přezkumu není primárně závislá jen na skutečnosti, zda k nerovnému zacházení dochází ve vztahu k jinému ústavně zaručenému právu (akcesoricky), či nikoli (neakcesoricky). Klíčovým bude zejména důvod odlišného zacházení, tj. stanovený rozlišovací znak (např. rasa, pohlaví, národnost, původ) a zároveň konkrétní právo či statek, ve vztahu ke kterému je odlišně zacházeno. Tomu pak musí odpovídat nároky kladené Ústavním soudem na zdůvodnění legitimacy odlišného zacházení. Při rozlišování z důvodů tzv. podezřelých, resp. důvodů týkajících se osobních charakteristik jednotlivce majících úzký vztah k ochraně důstojnosti člověka, je potřeba klást na zdůvodnění odlišného zacházení velmi přísné nároky, byť by se odlišné zacházení netýkalo jiného základního práva. Naopak bude-li důvodem odlišného zacházení (rozlišujícím znakem) kritérium běžné a nezbytně používané v určité oblasti právní regulace, byť by se odlišné zacházení týkalo jiného základního práva, bude intenzita ústavního přezkumu nízká. Míře „podezřelosti“ rozlišovacího kritéria, kterou je nutno posuzovat v kontextu regulované právní oblasti, musí odpovídat

přísnost nároků kladených na zdůvodnění odlišného zacházení tak, aby bylo prokázáno, že odlišné zacházení zároveň nepředstavuje zacházení diskriminační, tedy protiústavní.

106. Nebude-li tedy důvodem rozlišení chráněná charakteristika uvedená či odvoditelná z čl. 3 odst. 1 Listiny (blíže srov. sp. zn. Pl. ÚS 18/15, bod 108, či sp. zn. Pl. ÚS 24/19, bod 57), bude ústavně souladná taková právní úprava, která není projevem libovůle, tj. postačí, že sleduje nějaký legitimní cíl a je s to jej dosáhnout [sp. zn. Pl. ÚS 32/17 ze dne 22. 1. 2019 (N 9/92 SbNU 86; 71/2019 Sb.), bod 69], resp. musí být v nějakém racionálním vztahu k účelu zákona, tj. může-li nějakým způsobem dosažení tohoto účelu ovlivnit či k jeho dosažení přispět [sp. zn. Pl. ÚS 7/03, sp. zn. Pl. ÚS 8/07 ze dne 23. 3. 2010 (N 61/56 SbNU 653; 135/2010 Sb.), bod 86], přičemž nemusí jít o řešení nutně nejlepší, nejvhodnější, neúčinnější či nejmoudřejší (sp. zn. Pl. ÚS 24/19, bod 59).

VIII. b)

Zdanění rezerv pojišťoven – k § 6 zákona o rezervách, § 23 odst. 3 písm. a) bodu 19, písm. c) bodu 11 a § 24 odst. 2 písm. i) zákona o daních z příjmů a čl. IV bodu 3 zákona č. 364/2019 Sb.

VIII. b) 1.

K možnosti zákonodárce určit podobu daňově uznatelných rezerv v pojišťovníctví

107. Ústavní soud v úvodu uvádí, že je nutno posoudit zvlášť právní úpravu samotné konstrukce výpočtu daňového základu pro daň z příjmu pojišťoven na straně jedné a tvrzený „skokový“ dopad zdanění v letech 2020 a 2021 založený přechodným ustanovením čl. IV bodu 3 zákona č. 364/2019 Sb. na straně druhé.

108. V samotném způsobu určení základu daně z příjmu pojišťoven, který vychází z hodnoty rezerv vypočtených dle pravidel zákona o pojišťovníctví, resp. směrnice Solventnost II, nikoli již z hodnoty rezerv vypočtených dle zákona o účetnictví, Ústavní soud neshledává protiústavní vadu.

109. Určení základu daně uvedeným způsobem není projevem libovůle, nýbrž vychází z předem daných postupů plynoucích z předpisů práva Evropské unie, resp. zákona o pojišťovníctví a výpočty výše rezerv podléhají dohledu České národní banky. Sama navrhovatelka v replice uvádí, že „výpočet hodnoty závazků, které jsou obsahem technických rezerv, je v obou systémech (jak z pohledu účetnictví, tak z pohledu Solventnosti II) založen na pojistně-matematických postupech a na historických datech shromážděných pojišťovnou, případně na datech z externích zdrojů. Jak hodnota rezerv podle Solventnosti II, tak hodnota technických rezerv pro potřeby účetnictví je odhadem, který vychází ze stejných nebo obdobných datových zdrojů, jehož konstrukce stojí na pojistně-matematických metodách a jehož výsledná hodnota je ovlivněna především zásadami definovanými příslušnými předpisy (tj. buď pro Solventnost II, nebo účetními předpisy), přičemž tyto zásady si pojišťovna svobodně nevolí“. Jakkoli se navrhovatelka snaží argumentovat primárně pro to, že změna právní úpravy nebyla nezbytná, neboť předchozí právní úprava neumožňovala libovolně navyšovat daňově uznatelné rezervy, podstatná z pohledu ústavního přezkumu není otázka, které řešení je pro praxi vhodnější, praktičtější či správnější, ani to, zda změna byla nezbytná, nýbrž pouze to, zda je zákonodárcem zvolená právní úprava taktéž principiálně možná, resp. zda není *a priori* ústavně vyloučena.

110. Jakkoli se liší postoje vlády a navrhovatelky k tomu, zda je pro daňové účely vhodnější použít hodnotu rezerv tvořených podle účetních předpisů či naopak hodnotu rezerv tvořených podle předpisů o pojišťovníctví (resp. směrnice Solventnost II), nejsou tyto úvahy relevantní pro závěr, zda by druhý z uvedených způsobů (nově zakotvený) mohl být protiústavní. Část argumentace navrhovatelky i vlády se odehrává pouze v rovině politické polemiky o tom, zda rezervy tvořené podle předpisů o účetnictví jsou vytvářeny dostatečně objektivně, resp. přezkoumatelně též z pohledu daňového, zda má mít pro daňové účely přednost účetní zásada obezřetnosti při tvorbě rezerv jako doposud či naopak princip limitace daňové uznatelnosti rezerv stanovením konkrétních kritérií vycházejících z požadavků na solventnost pojišťoven, zda je dosavadní právní úprava pro daňové účely dostačující či naopak, zda

nová právní úprava narovnává podnikatelské prostředí a může být pro přezkoumatelnost daňově uznatelných nákladů vhodnější. Ústavní soud však na tomto místě opakuje, že nemůže „svým úsudkem o vhodnosti veřejných politik nahrazovat úsudek demokraticky zvoleného zákonodárce, který má ve sféře veřejných politik široké možnosti uvážení, a také za případný neúspěch zvoleného řešení nese politickou odpovědnost“ (sp. zn. Pl. ÚS 29/08, bod 60). Ústavní soud není oprávněn v daňových otázkách hledat věcně správné, žádoucí či optimální řešení, nejen z pohledu samotné výše daně (sazby daně), tj. obecně daňové zátěže, ale též např. konstrukce daňového základu, formulace daňových úlev, způsobu určení daňové uznatelnosti konkrétního nákladu apod. Důvody uváděné pro potřeby změny právní úpravy však zjevně nejsou iracionální. Je nutno souhlasit s tím, že z pohledu daňového práva je možno uznávat pouze výdaje nutné k dosažení, zajištění a udržení příjmů poplatníka, což v případě rezerv mohou být rezervy minimální, které poplatník potřebuje, nikoli rezervy tvořené nad tento rámec, stejně tak je akceptovatelný argument, že tvorba rezerv podle předpisů o účetnictví vlastním postupem u každého z poplatníků je méně objektivní z daňového hlediska než vyčíslení nezbytných rezerv dle předem stanovených podrobných pravidel. Konečně je nutno vzít v potaz, že pojišťovnictví je specifickým oborem podnikání, kde právě výše rezerv zásadně ovlivňuje základ daně, přičemž v ostatních oblastech podnikání možnost plné daňové uznatelnosti vytvořených rezerv není umožněna.

111. Z hlediska kritérií relevantních pro přezkum daňových zákonů Ústavním soudem (tj. „rdousícího účinku“ daně a principu rovnosti) Ústavní soud neshledal, že by samotné určení způsobu výpočtu daňově uznatelných rezerv pojišťoven podle předpisů o pojišťovnictví, resp. směrnice Solventnost II, mohlo „rdousící“ (konfiskační) účinek daně způsobit, neboť procentní sazba daně z příjmu se nijak nemění, výše daňově uznatelných rezerv pouze modifikuje daňový základ, přičemž je určena exaktním způsobem na základě pojistně-matematických metod v souladu se zákonem o pojišťovnictví a přímo použitelnými předpisy Evropské unie. „Rdousící účinek“ by mohl být případně založen pouze namítanou „skokovou“ změnou spočívající v nárazovém promítnutí v minulosti dlouhodobě tvořených rezerv do daňového základu v letech 2020 a 2021 (k tomu srov. dále), nikoli přechodem na nový systém daňové uznatelnosti rezerv.

112. Taktéž z pohledu principu rovnosti, resp. zákazu diskriminace neshledává Ústavní soud v samotném způsobu určení daňového základu pomocí nově zakotvené daňové uznatelnosti rezerv pojišťoven protiústavní vadu. Zvolené pravidlo platí obecně pro všechny pojišťovny. Skutečnost, že jde o speciální právní úpravu týkající se pojišťoven, je založena právě na tom, že segment pojišťovnictví je z pohledu tvorby rezerv specifický, a oproti ostatním segmentům podnikání tudíž odlišný. Odlišná úprava tomu pak může korespondovat, jakkoli se mohou lišit způsoby, jak konkrétně z pohledu daňového k pojišťovnám přistupovat. Zákon o rezervách upravuje tvorbu rezerv též v dalších oblastech činnosti a pro všechny stanoví specifická pravidla, která odpovídají příslušné regulované oblasti činnosti.

113. Z hlediska argumentu rovnosti je nutno uvést, že přísný standard přezkumu není v této věci aplikovatelný, neboť rozlišení mezi daňovou uznatelností rezerv v pojišťovnictví a v jiných oblastech podnikání není založeno na jakémkoli podezřelém kritériu rozlišování vymezeném v čl. 3 odst. 1 Listiny, popř. kritériu obdobném („jiné postavení“). Ústavní soud tudíž nemůže napadenou právní úpravu zkoumat přísně kritériem přiměřenosti, nýbrž zdrženlivě optikou vyloučení libovůle při rozlišení subjektů a práv. Musí tedy posoudit, zda zákonodárce zcela bezdůvodně nestanovil rozdílnou právní úpravu pro situace obdobné. Specifika podnikání v pojišťovnictví včetně tvorby rezerv, která ostatně jak navrhovatelka, tak vláda opakovaně popisují, jsou sama o sobě dostatečným důvodem pro to, aby právní úprava určování daňového základu (tj. právní úprava daňové uznatelnosti rezerv v pojišťovnictví) byla pro daný segment podnikání upravena právě specifickými pravidly, tj. odkazem na předpisy týkající se tvorby nutných solventnostních rezerv v pojišťovnictví. Argument vlády, že v oblasti daní je nutno určit objektivní postup pro zjištění základu daně, tedy i jednotlivých daňově uznatelných výdajů, je argumentací racionální a lze ji jako legitimní cíl napadené právní úpravy akceptovat. Ústavní soud tedy v souladu se shora rekapitulovanými standardy přezkumu shledal, že vládou deklarovaný účel zákona (snaha o určitou objektivizaci určení daňového základu, jakož i obecná snaha o zvýšení příjmů veřejných rozpočtů) je cílem legitimním, zvolené řešení přitom může k tomuto cíli přispět a není úkolem Ústavního soudu, aby posuzoval, zda by ke stejnému cíli lépe přispěla řešení

jiná (např. sektorová daň, jiná forma daňových odvodů pro pojišťovny, jiná podoba limitování daňově uznatelných rezerv), tedy zda je zvolené řešení nejlepší, nejvhodnější či nejúčinnější. Zvolené řešení není výrazem libovůle, neboť určení daňového základu (resp. výše daňově uznatelných rezerv pojišťoven) vychází z exaktních matematicko-pojistných modelů určených pro zajištění solventnosti pojišťoven, přičemž tvorba rezerv v režimu Solventnost II je každý rok pojišťovnami předkládána České národní bance.

114. Pokud navrhovatelka tvrdí, že vláda si ve vyjádření protiřečí, když napadená ustanovení nepovažuje za diskriminační, ale zároveň přiznává, že je zde pro pojišťovny zaveden zcela specifický režim ve vztahu k ostatním poplatníkům, nejde o rozpor. Dosažení obdobného cíle (např. tvrzené narovnání prostředí v oblasti daňově uznatelných nákladů) nemusí být realizováno shodnou úpravou pro všechny, ale též odlišnou úpravou zohledňující právě specifika určité činnosti. Pokud způsob určení daňového základu, resp. daňové uznatelnosti rezerv v pojišťovníctví reaguje právě na specifikum podnikání pojišťoven, a stanovuje tak pro tuto oblast tvorby rezerv specifický režim, nepůjde bez dalšího o porušení principu rovnosti.

115. K argumentům týkajícím případných dopadů na sektor pojišťovníctví z hlediska možných změn v tvorbě rezerv (riziko snížení obezřetnosti při tvorbě rezerv) Ústavní soud uvádí, že přezkoumávaná právní úprava se týká pouze daňové uznatelnosti rezerv (či jejich části), nikoli samotné tvorby těchto rezerv. Samotná tvorba rezerv ze strany pojišťoven vázaná na míru obezřetnosti jednotlivých pojišťoven pro krytí budoucích rizik není nijak napadenou právní úpravou dotčena či limitována, pouze část z těchto rezerv nemusí být nově daňově uznatelná.

VIII. b) 2.

K tvrzené nepřipustné retroaktivitě změny a „rdousícímu efektu“ této změny

116. Další a klíčová část argumentace navrhovatelky se týká tvrzené nepřipustné retroaktivity změny, jakož i jejího „skokového“ efektu, který v důsledku působí „rdousící efekt“ nárazového daňového odvodu pojišťoven.

117. K argumentu retroaktivního působení napadené právní úpravy Ústavní soud úvodem rekapituluje, že součástí principů právního státu dle čl. 1 odst. 1 Ústavy je ochrana právní jistoty a z ní plynoucí princip ochrany důvěry občanů v právo a zákazu zpětné účinnosti právních norem (retroaktivity). Ústavní soud přitom rozlišuje pravou retroaktivitu, která je zásadně nepřipustná, a nepravou retroaktivitu (retrospektivu), která je zásadně přípustná. Podstata pravé retroaktivity spočívá v tom, že právní norma působí vznik právních vztahů před její účinností za podmínek, které teprve dodatečně stanovila, nebo na jejím základě dochází ke změně právních vztahů vzniklých podle staré právní úpravy, a to s účinky do období před účinností nového zákona. V případě nepravé retroaktivity sice nový zákon nezakládá právní následky pro minulost, v minulosti nastalé skutečnosti však právně kvalifikuje jako podmínku budoucího právního následku nebo pro budoucnost modifikuje právní následky založené podle dřívějších předpisů [nález sp. zn. Pl. ÚS 21/96 ze dne 4. 2. 1997 (N 13/7 SbNU 87; 63/1997 Sb.); nález sp. zn. Pl. ÚS 53/10 ze dne 19. 4. 2011 (N 75/61 SbNU 137; 119/2011 Sb.), bod 145 a násl., nález sp. zn. Pl. ÚS 24/19, bod 66].

118. Podstatou nepravé retroaktivity tedy je, že platnost právních skutečností, vznik právních vztahů a jejich následky, k nimž došlo před účinností nového zákona, se posoudí podle práva dřívějšího, ale trvá-li dříve vzniklý právní vztah i nadále, posoudí se ode dne účinnosti zákona nového již podle zákona nového a podle tohoto zákona se posoudí i právní následky dotyčného právního vztahu vzniklé po účinnosti nového zákona. V případě nepravé retroaktivity tak ve skutečnosti o zpětnou účinnost zákona ani nejde, neboť při ní dochází k úpravě právních vztahů až pro dobu přítomnou či budoucí; o zpětné působení práva by šlo, založil-li by předpis právní účinky pro minulost [nález sp. zn. Pl. ÚS 15/19 ze dne 4. 2. 2020 (54/2020 Sb.), bod 37].

119. Samo všeobecné očekávání, že platné právo zůstane nezměněno, není ústavně chráněno [srov. sp. zn. Pl. ÚS 8/09 ze dne 30. 10. 2012 (N 181/67 SbNU 185; 444/2012 Sb.), bod 53]. Jakkoli je nepravá retroaktivita obecně přípustná, může být shledána nepřipustnou tehdy, je-li právní úpravou „zasazeno do důvěry ve skutkovou podstatu a význam zákonodárných přání pro veřejnost nepřevyšuje zájem jednotlivce na další existenci dosavadního práva“ [nález sp. zn. Pl. ÚS 21/96; nález sp. zn. Pl. ÚS 53/10, bod 147; nález sp. zn. Pl. ÚS 5/19, bod 40].

120. Jak uvedl Ústavní soud v nálezu sp. zn. Pl. ÚS 21/96 či nálezu sp. zn. Pl. ÚS 53/10 (bod 149), rozhodnutí zákonodárce o způsobu řešení časového střetu staré a nové právní úpravy není z ústavního hlediska věcí nahodilou nebo věcí libovůle, nýbrž věcí zvažování v kolizi stojících hodnot. K závěru o druhu legislativního řešení časového střetu právních úprav by tak mělo vést posuzování uvedeného konfliktu hodnot hlediskem proporcionality s ohledem na intertemporalitu. Proportionalitu lze charakterizovat tak, že vyšší stupeň intenzity veřejného zájmu, resp. ochrany základních lidských práv a svobod odůvodňuje vyšší míru zásahu do principů rovnosti a ochrany důvěry občana v právo novou právní regulací. Omezení základního práva přitom musí ve smyslu čl. 4 odst. 4 Listiny šetřit jeho podstatu a smysl. Při posouzení způsobu legislativního řešení uvedeného časového střetu tak sehrává svou roli nejen míra odlišnosti staré a nové právní úpravy, nýbrž i další skutečnosti, jako společenská naléhavost zavedení posléze uvedené právní úpravy.

121. Ústavní soud nemůže přisvědčit navrhovatelce, že by napadená právní úprava byla přímo retroaktivní. Účinností zákona č. 364/2019 Sb., tj. od 1. 1. 2020 došlo ke změně způsobu určení daňového základu pro daň z příjmů pojišťoven. Tato změna se týká zdaňovacích období počínaje rokem 2020, přičemž daň se bude poprvé podle nově určeného způsobu základu daně platit v roce 2021. Ke změně tak nedošlo v průběhu zdaňovacího období. Stejně tak v případě napadené právní úpravy neplatí, že by napadená právní norma působila vznik právních vztahů před její účinností za podmínky, které teprve dodatečně stanovila, popř. že by na jejím základě došlo ke změně právních vztahů vzniklých podle staré právní úpravy s účinky do období před účinností nového zákona. Nový zákon tedy nezakládá právní následky pro minulost (pro období před 1. 1. 2020). Jinak řečeno, zpětně se nikdo nestává daňovým dlužníkem podle pravidel teprve později přijatých. Napadená právní úprava představuje retroaktivitu nepravou, tedy retrospektivní působení nově přijatých norem. Optikou shora shrnutých východisek jsou v minulosti nastalé skutečnosti (před 1. 1. 2020) novou právní úpravou právně kvalifikovány jako podmínka budoucího právního následku (tj. nového zdanění), resp. nová právní úprava pro budoucnost modifikuje právní následky založené podle dřívějších předpisů. Pro zdaňovací období počínaje rokem 2020 je tedy daňově relevantní aktuální výše a struktura existujících rezerv pojišťoven, byť tvořených v minulosti. Pokud Ústavní soud shledal protiústavním snížení podpory stavebního spoření (sp. zn. Pl. ÚS 53/10), jak uvádí navrhovatelka, bylo to v případě, kdy již daňovému subjektu vznikl na podporu právní nárok, byť mu podpora ještě nebyla formálně připsána. Jinak řečeno, pokud by zákonodárce namísto změny konstrukce základu daně z příjmu přijal speciální zákon daní přímo rezervy pojišťoven (v době zdanění existující, byť v minulosti tvořené) či jejich část, byl by důsledek stejný.

122. Nepravá retroaktivita je v zásadě přípustná, pokud změna nepřiměřeně nezasáhne do důvěry v právo. Tvzení navrhovatelky o protiústavnosti též v případě retroaktivity nepravé je založeno na tvrzení, že na základě přechodného ustanovení čl. IV bodu 3 zákona č. 364/2019 Sb. dochází ke skokovému zdanění (být rozloženému do dvou období) podle nových pravidel, čímž jsou nepřiměřeně zasaženy právní vztahy a poměry založené před 1. 1. 2020 a je popřeno legitimní očekávání daňových dopadů na straně pojišťoven, které měly v době tvorby technických rezerv.

123. Posouzení tvrzené nepřiměřenosti při zkoumání nepravé retroaktivity se kryje s posouzením tvrzené nepřiměřenosti při zkoumání zásahu do majetkových práv pojišťoven, neboť obě ústavní námitky (nepřipustná podoba nepravé retroaktivity i nepřiměřený zásah do vlastnického práva pojišťoven) jsou založeny na shodném argumentu spočívajícím v příliš zatěžující jednorázové (být do dvou let rozložené) daňové zátěži představující nepřiměřené břemeno ve vztahu k majetku poplatníka.

124. Ústavní soud úvodem uvádí, že přiměřenost zásahu do vlastnického práva pojišťoven chráněných čl. 11 Listiny, resp. čl. 1 Dodatkového protokolu k Úmluvě je nutno zkoumat již shora zmíněným kritériem vyloučení extrémní disproporcionality, neboť k zásahu do majetku dochází právě zdaňováním.

125. Stejným kritériem je ovšem nutno posuzovat též přípustnost nepravé retroaktivity v oblasti daní. Ústavní soud v nálezu sp. zn. Pl. ÚS 21/96 uvedl, že intertemporalitu při změně právní úpravy je nutno zkoumat „hlediskem proporcionality“ bez bližšího upřesnění. V rozhodovací praxi Ústavního soudu je uplatňována tato „intertemporální proporcionalita“ nikoli v podobě klasického tříkrokového testu proporcionality, nýbrž pouze v podobě vážení kolidujících hodnot, resp. zájmů mj. též s ohledem na předmět právní regulace, které se změna právní úpravy týká. V případě změny právní úpravy v oblasti daňové je nutno střet nové a staré právní úpravy, tedy posouzení tvrzené zklamané důvěry v právo, posoudit stejnými kritérii, která používá Ústavní soud pro přezkum právní úpravy zdaňování samotného, tj. optikou vyloučení extrémní disproporcionality („rdousícího účinku“) nové právní úpravy, nikoli testem proporcionality v podobě zkoumání vhodnosti, potřebnosti a přiměřenosti jako příkazu k optimalizaci. Ústavní soud totiž musí i v případě posuzování námitky „zklamané důvěry v právo“ v důsledku změny daňových předpisů zároveň dostát požadavkům zdrženlivosti při posuzování daňové politiky státu obecně (sp. zn. Pl. ÚS 29/08), a tedy vyloučit její hodnocení z hlediska věcné správnosti, potřebnosti, efektivity či volby nejlepšího možného řešení. Též v souvislosti s otázkou intertemporality je nutno připomenout, že úkolem Ústavního soudu je při přezkumu daňových zákonů (a jejich změn) pouze eliminovat excesy zákonodárce v podobě „rdousícího“ (konfiskačního) dopadu právní úpravy (tedy její extrémní disproporcionality) a její případné diskriminační povahy. Jinak řečeno, zdrženlivá přisnost přezkumu, která se týká posouzení ústavnosti právní úpravy jako takové, musí být aplikována též při posuzování ústavnosti změny právní úpravy, tedy při hodnocení přípustnosti nepravé retroaktivity, resp. tvrzené zklamané důvěry v právo plynoucí z odlišnosti staré a nové právní úpravy. V opačném případě by Ústavní soud při jakékoli změně právní úpravy v oblasti daní mohl optikou zkoumání vhodnosti, potřebnosti či přiměřenosti změny právní úpravy určovat jedinou možnou, resp. optimální daňovou politiku státu, což mu, jak opakovaně zdůraznil, nepřísluší.

126. Ve vztahu ke změně právní úpravy motivované fiskálními důvody Ústavní soud uvedl, že „princip právní jistoty nelze ztotožnit s požadavkem na absolutní neměnnost právní úpravy, ta podléhá mimo jiné sociálně-ekonomickým změnám a nárokům kladeným na stabilitu státního rozpočtu“ (sp. zn. Pl. ÚS 17/11, bod 85).

127. Ústavní soud v nyní posuzované situaci předně zohlednil, že tvrzený skokový daňový dopad právní úpravy v letech 2020 a 2021, který dle navrhovatelky může u některých subjektů vést až k „rdousícímu účinku“ daně, není založen samotnou konstrukcí daně, sazbou daně či obecným určením daňového základu vycházejícího z nově stanovené podoby daňově uznatelných rezerv [k tomu srov. výše VIII. b) 1.], nýbrž v principu tím, že dosavadní právní úprava byla odlišná, dochází ke změně a v krátkém časovém úseku se fakticky zdaňuje ta část existujících rezerv, která je nyní shledávána z hlediska daňového jako „nikoli nezbytná“, resp. přesahující z daňového pohledu „minimální potřebné“ rezervy. Ústavní soud nijak nezpochybňuje výrazné skokové (ovšem dočasné) zvýšení daňové zátěže u některých pojišťoven a nijak nerelativizuje argumenty namítající rychlost a razanci změny, to však ještě nemusí samo o sobě představovat protiústavní „rdousící účinek“ daně, neboť nejde o trvalou modifikaci daně z příjmu, ale specifickou dvouletou úpravu zakotvující fakticky zdanění části rezerv pojišťoven. Navrhovatelka sice dokládá důsledky zdanění procentuálním vyjádřením dopadu zdanění ve vztahu k ročnímu zisku pojišťoven, ovšem ve vztahu k celkové výši rezerv (které jsou fakticky zdaňovány) půjde již jen o jednotky procent, neboť stále jde o zdanění (běžnou sazbou daně z příjmu) části rezerv, která přesahuje výši rezerv nezbytných z pohledu pravidel Solventnost II. Ústavní soud na tomto místě opakuje východiska a limity pro možnost ingerence do daňové politiky státu spočívající v tom, že daň nemůže mít ve svých důsledcích konfiskační dopady ve vztahu k majetkové podstatě jednotlivce (sp. zn. Pl. ÚS 7/03), resp. zákonodárce nesmí zasáhnout do vlastnického práva způsobem, který by vedl ke zmaření samé podstaty majetku, resp. ke zničení majetkové základny poplatníka (sp. zn. Pl. ÚS 3/02 či sp. zn. Pl. ÚS 29/08). Pro úplnost je nutno též dodat, že navrhovatelka demonstruje důsledky vycházející z údajů České asociace pojišťoven z konce roku 2018 vztažených k původně navrhovanému jednorázovému (jednoletému) zdanění rezerv pojišťoven, které však bylo na

základě mezirezortního připomínkového řízení ve výsledném návrhu rozloženo do dvou let, čímž se skokový dopad změny rozkládá do dvou zdaňovacích období, a v důsledku tedy zmírňuje.

128. K samotnému způsobu zdanění části rezerv pojišťoven právě formou daně z příjmu (a specifickou úpravou daňového základu v letech 2020 a 2021) Ústavní soud dodává, že technika zdanění a předmět zdanění jsou primárně věcí zákonodárce, nepřekročí-li shora vymezené ústavní limity. Ústavní soud tak v minulosti neshledal jako protiústavní např. zdanění odvodů na zdravotní a sociální pojištění v rámci tzv. superhrubé mzdy [nález sp. zn. Pl. ÚS 24/07 ze dne 31. 1. 2008 (N 26/48 SbNU 303; 88/2008 Sb.), XI./C], neboť fakticky šlo jen o technikalii zvyšující daňový základ u daně z příjmů.

129. V minulosti tvořené rezervy a jejich struktura se u různých pojišťoven odlišují, což může vést k odlišným dopadům daně změny pro jednotlivé z nich, přičemž jak plyne z údajů doložených navrhovatelkou, u některých nebudou ekonomické dopady žádné a daňová zátěž v letech 2020 a 2021 se prakticky nezvýší, u jiných bude skokový dopad v daném přechodném období velmi výrazný, přesahující roční zisk pojišťovny. Rozdílný dopad plyne též z důvodové zprávy k návrhu zákona, která mj. uvádí, že „podle dostupných údajů lze očekávat, že individuální dopad na jednotlivé pojišťovny bude značně rozdílný, neboť, jak již bylo uvedeno výše, aktuálně používané účetní technické rezervy jsou subjektivnější, a proto poměr mezi výší technických rezerv tvořených podle zákona o pojišťovnictví a účetních technických rezerv může být u každé pojišťovny značně rozdílný. To však odpovídá záměru nastavit objektivnější daňové prostředí mezi poplatníky“. Je nutno vzít v potaz též to, že nižší zdanění rezerv v současnosti bude dáno u některých pojišťoven tím, že v minulosti netvořily daňově uznatelné rezervy v takové výši jako pojišťovny jiné, v důsledku však zároveň v minulosti odváděly vyšší daně. Naopak u pojišťoven, které vytvářely v minulosti vysoké daňově uznatelné rezervy, a „odsouvaly“ tak daňovou povinnost do budoucna, bude díky změně koncepce daňové uznatelnosti rezerv „narázová“ daňová zátěž vyšší. I z uvedeného pohledu nelze považovat napadené přechodné ustanovení za projev libovůle a lze akceptovat, že zdanění rozdílu mezi účetními rezervami a solventnostními rezervami sleduje nejen legitimní cíl fiskální povahy, ale též určitého přizpůsobení podmínek pro přechod na nový způsob určování daňově uznatelných rezerv. Jak uvádí též komentářová literatura (Děrgel, M. Zákon o rezervách. Wolters Kluwer, komentář k § 6, právní systém ASPI, právní stav k 1. 1. 2020), „změna metody tvorby technických rezerv měla dva důvody. Prvním je zvýšení daňových příjmů z nadprůměrně ziskového sektoru pojišťovnictví, ... druhým důvodem je daňová podpora objektivnějšího matematicko-pojistného systému rezerv více odpovídajících hodnotě nutné k vyrovnání závazků z veškeré provozované pojišťovací nebo zajišťovací činnosti – oproti dosavadnímu postupu dle účetních předpisů“. Jako akceptovatelný důvod přechodného ustanovení tak může být též určitá forma srovnání podmínek mezi pojišťovnami pro možnost aplikace jinak konstruovaných pravidel (zohledňování přírůstku a úbytku v rezervách) pro určování daňového základu. Podle citovaného komentáře bylo třeba zajistit, aby „přechod na nový systém byl daňově neutrální. A to si vyžádá úpravu základu daně tak, aby v něm již nadále nebyly zohledněny účetní technické rezervy, ale naopak v něm byly zohledněny i již dříve vytvořené rezervy podle směrnice Solventnost II. Přechod na nový systém daňového uznávání rezerv v pojišťovnictví přitom povede k dosti velkému dopadu na daňovou povinnost pojišťoven a zajišťoven ... Proto související přechodné ustanovení (napadený čl. IV bod 3 zákona č. 364/2019 Sb. – pozn. Ústavního soudu) rozkládá tento daňový dopad na dvě zdaňovací období“.

130. Tvrzený cíl zvýšení daňového inkasa je sám o sobě vždy v obecné rovině legitimní a Ústavnímu soudu nepřísluší polemizovat s tvrzením navrhovatelky, že se Česká republika „nepotýká s okamžitým nedostatkem finančních zdrojů pro veřejný rozpočet, není dán veřejný zájem na tomto zrychleném, individuálním zájmem současné vlády motivovaném, výběru daně“, neboť jde o věc politického hodnocení a rozhodnutí. Otázka koncepčnosti, vhodnosti či systémovosti změny zdaňování pojišťoven např. z pohledu toho, zda nemůže vést ke zdražení určité formy pojistného, je spíše otázkou ekonomické či věcné správnosti napadené právní úpravy, a tedy otázkou primárně politickou. Ekonomický dopad na konkrétní sektor vedoucí např. ke zdražení tam poskytovaných služeb není sám o sobě důvodem protiústavnosti daňové právní úpravy, a to ani optikou tvrzené zklamané důvěry v právo při změně právní úpravy, může jít totiž (v obecné rovině) jak o sledovaný regulační cíl daňové politiky v rámci konkrétního sektoru činnosti, tak o nechtěný důsledek špatně zvolené či nepromyšlené daňové politiky. V obou případech však není Ústavní soud oprávněn správnost či vhodnost daňové politiky

korigovat, neboť z pohledu správnosti či vhodnosti daňové politiky jde o odpovědnost momentální politické většiny vůči voličům.

131. Ústavní soud musel zároveň posoudit, zda právní řád nabízí možnost zmírnění dopadů zákona v případě, že by bylo v některém z individuálních případů prokázáno, že skokové (byť dočasné) daňové zatížení může vést k „rdousícímu efektu“ ohrožujícímu v důsledku např. podnikání příslušné pojišťovny, a zasahujícímu tak též do podstaty práva podnikat zaručeného čl. 26 Listiny. Je však nutno předeslat, že vždy bude záležet na konkrétní situaci daňového poplatníka, a to nejen z pohledu rozdílu mezi výší rezerv podle účetních předpisů a rezerv dle pravidel Solventnost II v každém jednotlivém případě, ale též např. z pohledu konkrétní podoby finančních aktiv dané pojišťovny, z pohledu možnosti „zlikvidnění“ části investic bez výrazných ztrát za účelem získání finančních prostředků, zjednodušeně řečeno bude klíčové, zda je v možnostech konkrétní pojišťovny zvýšenou skokovou daň bez zásadních ekonomických problémů uhradit.

132. Ačkoli Ústavní soud neshledal, že by napadená právní úprava obecně zavedla „rdousící“ daň ohrožující majetkovou podstatu daňových poplatníků (pojišťoven), připomíná nezbytnost posuzování jednotlivých případů ze strany správců daně vždy s ohledem na konkrétní a specifické okolnosti jejich ekonomické situace. V této souvislosti Ústavní soud připomíná závěry nálezu sp. zn. Pl. ÚS 17/11 týkající se výrobců elektřiny z fotovoltaických elektráren, u nichž došlo k „narázovému“ stanovení odvodové povinnosti. Zde Ústavní soud připustil, že při abstraktním přezkumu není možné objektivně prokázat nebo hypoteticky vymodelovat všechny myslitelné situace, které napadená ustanovení v individuálním případě mohou vyvolat, přičemž zdůraznil, že „považuje za samozřejmé a určující pro nalézáni práva, že vždy je nezbytné vycházet z individuálních rozměrů každého jednotlivého případu, které jsou založeny na zjištěných skutkových okolnostech“ (sp. zn. Pl. ÚS 17/11, bod 88). Ústavní soud při zamítnutí návrhu na zrušení napadené právní úpravy zdůraznil, že „zjevně nelze vyloučit, že v individuálních případech dolehne některé z napadených ustanovení na výrobce jako likvidační (rdousící efekt) či zasahující samotnou majetkovou podstatu výrobce v rozporu s čl. 11 Listiny – tedy protiústavně“ (sp. zn. Pl. ÚS 17/11, bod 88), přičemž jako možný nástroj pro korigování případného „rdousícího účinku“ odvodu zmínil individuální využití možností daňového řádu v závislosti na konkrétní situaci daňového poplatníka. Jak Ústavní soud konkrétně uvedl, „vzhledem k faktickým účinkům, které na regulovaném trhu se sluneční elektřinou odvod ... vyvolává, a to zejména s ohledem na nárazový charakter odvodu, který teoreticky může ... mít likvidační účinky projevující se neschopností výrobců dostát svým jinak průběžně plněným závazkům ..., které byly nastaveny ještě před účinností zákona, lze zároveň vyžadovat po zákonodárci zajištění mechanismu, jenž umožní individuální přístup k výrobcům, kteří, i kdyby při zvážení podnikatelského rizika předvíдали přijetí určitých restrikcí v budoucnu, nemohli předvídat jejich konkrétní podobu a okamžité účinky. Jestliže zákon č. 180/2005 Sb. sám takový zvláštní mechanismus neobsahuje, považuje Ústavní soud za nezbytné vykládat právní řád takovým způsobem, který by eventuálním likvidačním účinkům odvodu ... mohl předejít. Možnost takové interpretace skýtá například institut posečkání podle § 156 a násl. zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, který by při interpretaci zvažované Ústavním soudem umožnil ve výjimečných a odůvodněných případech na žádost daňového subjektu povolit posečkání úhrady odvodu plátcem, popřípadě rozložení jeho úhrady na splátky“.

133. I v nyní posuzované věci, podobně jako v případě sp. zn. Pl. ÚS 17/11, může u některých poplatníků docházet k jednorázově vysokému („narázovému“) odvodu daně. Při posuzování ústavnosti daňového předpisu je obecně nutno rozlišit případnou „rdousící povahu“ obecné a trvalé právní úpravy jako takové, kterou z povahy věci není možno „donekonečna“ zmírňovat využitím individualizovaných nástrojů poskytovaných daňovým řádem, na straně jedné a možný nárazový jednorázový účinek „skokového“ odvodu daně na straně druhé, který naopak zmírnit individualizovanými nástroji (posečkání, výjimky z povinnosti platit zálohy na daň, prodloužení lhůty pro podání daňového přiznání) v principu lze. Zároveň není možné, aby stát zakotvil plošně pro daňové poplatníky jednorázovou „rdousící“ daň a protiústavnost dané úpravy se snažil zhojit plošným využitím institutů daňového řádu. Zde však nejde o uvedenou situaci, neboť napadená právní úprava plošný „rdousící účinek“ nemá (bod 127). Z hlediska celkového daňového zatížení pojišťoven je nutno připomenout argument navrhovatelky, že „zvýšení inkasa daní vyvolává toliko časovou kompresi toho, co by se v konečném dů-

sledku v rámci odvodu daně z příjmů pojišťoven do veřejného rozpočtu tak jako tak vybralo“. Problémem tedy není (z hlediska širšího časového horizontu) daňová zátěž samotná, ale její kumulace (pro některé subjekty) do období roku 2020 a 2021 související s přechodem na odlišnou metodu daňové uznatelnosti rezerv v pojišťovnictví a snahou novou právní úpravou zpřísnit možnost „odsouvání“ daňové povinnosti tvorbou rezerv. Kritika uvedeného přístupu ze strany navrhovatelky jakožto účelového politického rozhodnutí momentální vládní většiny odčerpávající zrychleně ze sektoru pojišťovnictví přes 10 miliard Kč, které by mohly naopak využít budoucí vlády, je argumentem politickým, hodnotícím politickou a ekonomickou správnost uvedené změny, přičemž Ústavní soud nemůže do této politické debaty vstupovat, neboť uvedený argument ještě nesvědčí o protiústavnosti dané změny.

134. Ani z pohledu tvrzené zklamané důvěry v právo neshledal Ústavní soud, že by zdanění rozdílu mezi výší rezerv vymezených podle předpisů o účetnictví a podle pravidel Solventnosti II bylo protiústavní. Daňový poplatník nemohl optikou důvěry v právo automaticky počítat s tím, že se metoda určení daňově relevantních rezerv v pojišťovnictví v budoucnu nezmění. Zároveň je primárně věcí zákonodárce, co učiní předmětem zdanění, přičemž v nyní posuzovaném případě se fakticky zdaňuje ode dne účinnosti zákona část existujících rezerv pojišťoven (srov. bod 128). Nelze tedy mechanicky vyjít jen z toho, že nebyla-li v minulosti určitá část rezerv daňově relevantních, je automaticky *pro futuro* vyloučeno, aby se ode dne účinnosti zákona daňově relevantní stala. Jde o již zmíněnou retrospektivu (nepravou retroaktivitu) daňového práva, která je obecně přípustná, přičemž Ústavní soud neshledal, že by byly naplněny podmínky pro výjimečnou nepřípustnost retrospektivní působnosti daňových zákonů (srov. body 122–127).

135. Ústavní soud tedy shrnuje, že při zvažování akceptovatelnosti uvedené změny jak z pohledu samotné daňové zátěže pro poplatníky daně, tak z pohledu přípustnosti retrospektivy (nepravé retroaktivity) nové právní úpravy, resp. tvrzené zklamané důvěry v právo, zohlednil jednak to, že skokový dopad změny byl rozložen do dvou zdaňovacích období, a tedy zmírněn, zároveň vyšel z toho, že ve vztahu k celkové výši rezerv každé z pojišťoven je zdaněna vždy jen jejich část převyšující rezervy „nezbytné“ či „minimální“ z pohledu pravidel Solventnosti II, tudíž míra zdanění vztažená k celkovým rezervám (resp. obecně majetku) pojišťoven nemá konfiskační dopad, resp. není způsobila likvidovat majetkovou základnu, která je zdaňována. Z hlediska možného rizika pro způsobilost pojišťovny plnit své závazky jsou relevantní rezervy podle Solventnosti II, které slouží právě k zajištění solventnosti pojišťovny, přičemž tyto rezervy nijak daňově dotčeny nejsou. Zároveň Ústavní soud zohlednil, že intenzita ekonomického zatížení jednotlivých pojišťoven v rámci přechodného zdanění v letech 2020 a 2021 se může velmi lišit, a bude tak záviset až na konkrétní a v každém jednotlivém případě prokazované ekonomické situaci příslušného daňového poplatníka. Jednorázový ekonomický dopad tudíž není plošným důsledkem změny právní úpravy jako takové týkající se všech daňových poplatníků (všech pojišťoven), ale je naopak velmi individuální. Ústavní soud též vzal v potaz, že právní řád poskytuje nástroje pro možnost zmírnění individuálních důsledků skokového zdanění v letech 2020 a 2021 v podobě institutů posečkání úhrady daně, rozložení daně na splátky či možnosti požádat o prodloužení lhůty pro podání daňového přiznání spojené s prodloužením lhůty pro splatnost daně.

136. Nelze souhlasit s navrhovatelkou, že využití shora uvedených institutů je čistě věcí volné úvahy správce daně, a tudíž nejsou způsobitelné ekonomické důsledky jednorázového daňového zatížení zmírnit. Naopak, v zájmu zabránění možnému (v individuálním případě prokázanému) tíživému ekonomickému dopadu změny právní úpravy na konkrétního daňového poplatníka nemůže správce daně uvedené instituty odmítnout aplikovat.

137. K tvrzené diskriminaci založené rozdílným dopadem na různé typy subjektů (české pojišťovny s pobočkou v zahraničí, resp. zahraniční pojišťovny s pobočkou v ČR) Ústavní soud uvádí, že rozdílnost je dána právě oním faktem, že jde o rozdílné situace a rozdílné subjekty, přičemž rozdílností může být značné množství v závislosti na tom, v jaké zemi má pojišťovna s pobočkou v ČR sídlo, popř. v jaké zemi má naopak pojišťovna se sídlem v ČR pobočku. Kombinace různých právních řádů, resp. různých pravidel zdaňování může vést k celé řadě odlišností, které může český právní řád či mezinárodní smlouvy v určité míře zmírňovat, resp. prostředím harmonizovat, odlišné dopady však nelze z povahy věci vyloučit. Jak již bylo shora zmíněno, Ústavní soud nemůže z pohledu tvrzené

nerovnosti posuzovat přiměřenost odlišných dopadů na různé situace, tj. zkoumat výhodnost či nevýhodnost daňových dopadů na konkrétní organizační uspořádání jednotlivých subjektů, ale pouze vyložit libovůli právní regulace. Tu však neshledal, neboť změna sleduje legitimní cíl, je obecná a dopadá na všechny subjekty ve shodné situaci shodně. Odlišné dopady jsou pak založeny povahou věci, tj. odlišností posuzovaných situací. Pro úplnost lze dodat, že při tvrzeném „nepotkání se“ příjmů v ČR a v zahraničí pro účely metody zápočtu je možno důsledky zmírnit pomocí § 24 odst. 2 písm. ch) zákona o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, podle kterého lze jako daňový výdaj uplatnit daň zaplacenou v zahraničí, která nemohla být započtena na daňovou povinnost v ČR.

138. K argumentu nepředvídatelnosti a rychlosti změny musí Ústavní soud přisvědčit navrhovatelce, že legislativní zákon č. 364/2019 Sb. byla extrémně krátká a bylo zjevnou snahou zákonodárce stihnout provést změnu právní úpravy tak, aby byla pro daňové období 2020 již platná a účinná. To se sice podařilo, ovšem za cenu toho, že zákon s účinností 1. 1. 2020 vyšel ve Sbírce zákonů 31. 12. 2019 (srov. body 82–84 výše). Uvedená praxe je zvláště u daňových zákonů vysoce nežádoucí a znesnadňuje (nejen) daňovým poplatníkům se na řádnou aplikaci zákona připravit, resp. se vůbec s právní úpravou seznámit. Jakkoli vláda argumentuje tím, že uvedenou změnu avizovala již v roce 2018 ve svém programovém prohlášení, je nutné vycházet z toho, že daňové subjekty (adresáti právní úpravy obecně) nutně vychází vždy primárně z právní úpravy, která byla schválena a platí, neboť do té doby jde jen o politické cíle, nikoli závaznou právní úpravu.

139. Ústavní soud však vzal v potaz též skutečnost, že tvrzená nepředvídatelnost a rychlost změny právní úpravy v oblasti zdanění rezerv pojišťoven se týká specifického segmentu daňových poplatníků (pojišťoven), kteří byli k návrhu zákona (prostřednictvím České asociace pojišťoven) konzultováni v průběhu jeho přípravy, mohli být podrobně ozeznámeni s tím, jaká změna je připravována a čeho se týká, tudíž nejde v tomto ohledu o změnu zcela překvapivou. Ostatně některé korekce návrhu zákona byly provedeny na základě připomínek České asociace pojišťoven, jakkoli je navrhovatelka považuje za nedostatečné.

140. Zároveň Ústavní soud zohlednil, z pohledu tvrzené nemožnosti se na zdanění ekonomicky připravit, že konkrétní ekonomický dopad skokového zdanění se projevil až s odstupem roku a půl od účinnosti zákona, neboť daň za rok 2020 pojišťovny přiznávají do 30. 6. 2021, přičemž u záloh na daň je možno (v případě shora zmíněných individuálních případů) požádat o výjimku z povinnosti zálohy platit. Uvedené časové období roku a půl je pak možno navíc opět v individuálních případech prodloužit využitím institutů posečkání úhrady daně či žádosti o prodloužení lhůty pro podání daňového přiznání. Při zvážení této časové perspektivy Ústavní soud důvod k derogaci napadené právní úpravy pro tvrzenou nepředvídatelnost či rychlost změny právní úpravy neshledal.

VIII. c) Zdanění loterií

141. Navrhovatelka napadá § 10 odst. 3 písm. b) bod 1, označení bodu 2 a bod 2 ve slovech „bodů 2 až 6“, § 10 odst. 5 ve slovech „bodů 2 až 6“ následujících za slovy „odstavce 1 písm. h)“, § 10 odst. 8 ve slovech „h) bodu 1“, § 24 odst. 2 písm. u) ve slovech „písm. h) bodu 1 nebo“, § 36 odst. 2 písm. i) ve slovech „a z příjmu v podobě výhry z loterie a tomboly“ zákona o daních z příjmů, ve znění zákona č. 364/2019 Sb., a § 36 odst. 7 (nyní § 36 odst. 6) ve slovech „nebo veškeré příjmy uvedené v § 10 odst. 1 písm. h) bodě 1“ zákona o daních z příjmů, ve znění zákona č. 364/2019 Sb. (a nyní též zákona č. 609/2020 Sb.), s tím, že daná ustanovení zakládají nerovnost v neprospěch výherců loterie a tomboly oproti výhercům jiných hazardních her, neboť u loterií a tombol je zdaňován jednorázově celý příjem z každé výhry nad 1 milion Kč bez možnosti započíst své náklady na hru (sázku), zatímco v případě všech jiných her je možno od daňového základu odečíst vklady do těchto her v rámci zdaňovacího období.

142. Ústavní soud výše shrnul, že v situacích, kdy důvodem rozlišování, tj. tvrzeným diskriminačním důvodem není určitá podezřelá charakteristika jednotlivce odvoditelná z čl. 3 odst. 1 Listiny, posuzuje

Ústavní soud důvodnost odlišného zacházení zdrženlivě pouze optikou vyloučení libovůle. To je případ i shora rekapitulovaných ustanovení zákona o daních z příjmů týkajících se pravidel pro zdaňování formou srážkové daně.

143. Ústavní soud tedy musel posoudit, zda rozlišení týkající se loterií a tombol na straně jedné a ostatních hazardních her na straně druhé, plynoucí z napadené právní úpravy, není výrazem libovůle, a je tedy racionálně zdůvodnitelné.

144. Ústavní soud dospěl k závěru, že lze akceptovat vysvětlení vlády pro rozdílnost režimu zdanění u loterií a tombol spočívající v zájmu na tom, aby bylo zdanění pro poplatníka co nejjednodušší, k čemuž byla zvolena srážková daň. Ta byla zvolena u her, u nichž lze technicky zajistit, aby provozovatel hry z každé výhry daň srazil a odvedl, přičemž výše vkladu do daného druhu hry je velmi nízká v poměru k výhře. Jako důvod odlišné právní úpravy lze akceptovat též administrativní jednoduchost a v důsledku lepší zajištění výběru daně ze strany státu. V souvislosti s danou změnou došlo též k úpravě osvobození od daně z příjmů fyzických osob, přičemž u loterií a tombol je osvobozena od daně výhra, jejíž výše nepřesahuje 1 milion Kč, a osvobození se tedy zkoumá u každé výhry samostatně, bez ohledu na to, jaká je celková výše výher za dané zdaňovací období. Naopak u ostatních her jsou osvobozeny výhry, pouze pokud součet výher z určitého druhu hazardní hry za zdaňovací období po odečtení součtu vkladů do daných druhů hry za dané období nepřesáhne 1 milion Kč. Vláda ve vyjádření dokládá, že zdanění tak nemusí být vždy pro výherce v loteriích či tombolách méně výhodné. Jde o odlišnou techniku zdanění a s tím související odlišnou formu osvobození od daně z příjmu, které je racionálně zdůvodnitelné a není projevem libovůle.

145. Argument vlády, že záměrem bylo učinit zdanění výher z hazardních her pro poplatníky co nejjednodušším, lze jako racionální akceptovat. Srážková daň je odváděna provozovatelem hry, poplatníkovi je vyplacena jen část příjmu po odečtení daně, poplatník nemusí příjem uvádět v daňovém přiznání ani platit daň. Napadený rozdíl spočívající v tom, že není možné si odečíst od základu daně žádné související výdaje, protože plátcí daně (provozovateli) zpravidla nejsou známy, je tak jen logickým důsledkem změny.

146. Ústavní soud akceptuje, že odlišnost jednotlivých typů hazardních her umožňuje zákonodárci stanovit i odlišnou koncepci zdanění. Samotná výše daňové sazby se z pohledu zákona o daních z příjmů nijak neliší. Ústavní soud proto ve shora odkazovaných ustanoveních zákona o daních z příjmů týkajících se zdanění loterií a tombol neshledal porušení principu rovnosti, resp. zákazu libovůle, neboť rozdílnost je zdůvodnitelná.

147. Navrhovatelka dále napadá § 4 písm. a) zákona o dani z hazardních her, ve znění zákona č. 364/2019 Sb., kterým došlo ke zvýšení sazby daně z loterií a tombol z 23 % na 35 % opět z důvodu porušení principu rovnosti nezohledněním rizikovosti daného typu hazardní hry, jakož i z důvodu razantnosti a nepřiměřenosti změny, která může mít „likvidační důsledky“, neboť provozovatelé loterií vstupovali na trh „za určité daňové situace“.

148. Z pohledu možného „rdousícího efektu“ (či likvidačních důsledků) daně nelze navrhovatelce přisvědčit. Samotná výše daňové sazby 35 % není způsobilá dosáhnout konfiskačních či likvidačních účinků ve vztahu k provozovatelům hazardních her a navrhovatelka ani nic takového nedokládá. „Rdousící“, resp. konfiskační účinek daně je nutno posuzovat vždy mimo jiné vzhledem k předmětu zdanění, tj. např. stejná výše daňové sazby (35 %) u daně z nemovitostí by již konfiskační důsledky měla, neboť by během tří let byla poplatníkovi jeho nemovitost *de facto* daňově „zkonfiskována“. V případě daně z hazardní hry však jde o zdanění specifického (opakujícího se) příjmu provozovatele hazardní hry. Jakkoli je samotné zvýšení daně pro provozovatele loterií (z povahy věci) více zatěžující než před uvedenou změnou, nelze tvrzenou protiústavnost zvýšení daní zakládat na argumentu vstupu na trh „za určité daňové situace“, neboť v takovém případě by prakticky jakékoli zvýšení daní nebylo možné, neboť daňové zatížení se může v čase měnit, a to i zvyšovat. K tvrzení navrhovatelky, že samo „zvýšení daně o 52 % přiměřené není“, je nutno opět zopakovat, že Ústavní soud daňové zatížení ani jeho změny neposuzuje kritériem přiměřenosti, ale jen kritériem vyloučení extrémní disproportionality.

ty („rdousícího“, konfiskačního účinku) dopadu daně, jak bylo shrnuto výše. Jakkoli by tedy hypoteticky např. zvýšení určité daňové sazby z 1 % na 3 % představovalo zvýšení daně o 300 %, podstatná bude až případná extrémní disproporcionalita výsledného daňového zatížení, nikoli procentní vyjádření samotného růstu (navýšení) daňové sazby, které bez dalšího o „rdousícím“ (extrémně disproporčním) účinku daně ještě nic nevypovídá.

149. Pokud jde o zdůvodnění odlišné výše daňové sazby u různých druhů hazardních her, opět nemůže Ústavní soud hodnotit napadenou právní úpravou přísnými kritérii přezkumu spočívajícího v hledání přiměřené či optimální právní úpravy, konkrétně optimálního nastavení vzájemných daňových sazeb hazardních her, ale pouze vyloučením libovůle při uvedeném rozlišování. Ústavní soud akceptuje argumenty vlády zdůvodňující, že odlišnost daňových sazeb sice zohledňuje rizikovost té které hazardní hry v zájmu prevence sociálně patologických jevů souvisejících s hazardními hrami, ale zároveň zohledňuje též odlišnost jednotlivých her z hlediska jejich ziskovosti, resp. odlišnost kritického bodu tzv. Lafferovy křivky vyjadřující závislost mezi mírou zdanění (sazby daně) a daňovým výnosem. Stejně je racionálním zdůvodněním, které ostatně navrhovatelka nijak v replice nerozporuje, že stejná sazba daně může odlišně dopadat na provozování různých druhů hazardních her. Zdanění méně rizikové loterie a více rizikové technické hry stejnou daňovou sazbou (35 %) tak nemusí mít z hlediska regulačního účelu daně na oba typy hazardních her stejný dopad. Formálně shodná sazba může vést k odlišným regulačním důsledkům pro jednotlivé typy her v závislosti na ziskovosti té které hry, což nijak neodporuje principu vyloučení libovůle. Ve vyjádření vlády je doloženo, že sazba daně u loterií v původní výši 23 % nedopadala stejně na provozování loterií jako na provozování jiných taktéž méně škodlivých druhů hazardních her zdaněných stejnou sazbou: v letech 2017–2019 byla ziskovost loterií cca 45 %, ziskovost kursových sázek a živých her kolem 10 % a ziskovost technických her v rozmezí 6 % (2019) až 17 % (2017). Jako racionální lze tak akceptovat argument, že pokud provozováním určitého druhu hazardních her dosahují provozovatelé příjmů ve srovnatelné výši výrazně jednodušeji, než je tomu u jiných druhů hazardních her, je nutné tuto skutečnost zohlednit též při stanovení daňové sazby tak, aby byl dosažen srovnatelný ochranný a regulační efekt daňového zatížení.

150. Též v souvislosti s napadenou částí zákona o dani z hazardních her Ústavní soud připomíná, že jeho úkolem při přezkumu daňových předpisů není hledat přiměřená či optimální řešení, resp. zda nelze stejného cíle (ať již jde o fiskální zájmy státu, či regulace určité oblasti) dosáhnout i jinak. Tomuto zdrženlivému přístupu pak musí odpovídat nejen přezkum samotné výše daně, ale též přezkum tvrzeného porušení principu rovnosti v oblasti daní. Není tedy přípustné, aby Ústavní soud sice samotnou výši zdanění posuzoval pouze optikou vyloučení „rdousícího“, resp. konfiskačního účinku daně, ale poté vzájemný vztah daňových sazeb (tj. tvrzenou nerovnost) posuzoval přísněji než jen optikou vyloučení libovůle při zdůvodňování odlišností. Přísný přezkum je tak namístě pouze při využití podezřelého kritéria rozlišení, tedy např. při odlišném zdanění stejného typu příjmu jen v závislosti na osobních charakteristikách daňového poplatníka. To však není nyní posuzovaný případ.

151. Ústavní soud tak neshledal, že odlišná (vyšší) daňová sazba pro zdanění loterií je projevem libovůle. Jinak řečeno, zakotvení vyšší daňové sazby, byť pro méně rizikovou hazardní hru, je zdůvodnitelné, pokud stát při stanovení daňové sazby zohledňoval též jiné relevantní faktory, které mohou přispět ke splnění účelu zdanění.

152. Argument navrhovatelky, že napadená právní úprava se „tváří jako obecná norma, ale v konkrétní situaci v Čechách, na Moravě a ve Slezsku je to fakticky individuální akt“, nelze považovat za argument zdůvodňující protiústavnost napadené právní úpravy. Napadená právní úprava je obecná, má charakter právních norem (obecných pravidel chování), nikoli charakter individuálního rozhodnutí, dopadá zcela shodně na jakékoli společnosti provozující loterie. Těch je v současné době devět, ovšem i v případě, že by určitý typ hazardní hry v České republice provozoval jen jeden subjekt, nešlo by jen z daného důvodu u daňové regulace příslušné hazardní hry o nepřipustnou právní úpravu, je-li formulována obecně a v důsledku dopadající na kohokoli, kdo na trh vstoupí. Danou situaci je tak nutno odlišit od individualizované právní úpravy regulující konkrétní situaci, např. hypoteticky ukládající určitou daňovou povinnost výslovně konkrétnímu subjektu [podobně srov. též nálezy sp. zn. Pl. ÚS 4/17 ze dne 11. 2. 2020 (148/2020 Sb.), body 97–99].

153. Ústavní soud tak ani v případě ustanovení zákona o daních z příjmů a zákona o dani z hazardních her napadených v části 4) petitu jejich protiústavnost neshledal.

IX.
Závěr

154. Ústavní soud proto uzavírá, že podle § 70 odst. 2 zákona o Ústavním soudu návrh zamítl, neboť neshledal, že by v procesu přijímání zákona č. 364/2019 Sb. došlo k ústavně relevantním vadám, resp. že by napadená ustanovení zákona o daních z příjmů, zákona o rezervách a zákona o dani z hazardních her, jakož i přechodné ustanovení čl. IV bodu 3 zákona č. 364/2019 Sb. byly v rozporu s ústavním pořádkem.

Předseda Ústavního soudu:
JUDr. **Rychetský** v. r.



Vydává a tiskne: Tiskárna Ministerstva vnitra, p. o., Bartůňkova 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: 974 817 289, fax: 974 816 871 – **Administrace:** písemné objednávky předplatného, změny adres a počtu odebíraných výtisků – Walstead Moraviapress s.r.o., U Póny 3061, 690 02 Břeclav, tel.: 516 205 175, e-mail: sbirky@walstead-moraviapress.com. **Roční předplatné** se stanovuje za dodávku kompletního ročníku včetně rejstříku z předcházejícího roku 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 2021 činí 6 000,- Kč) – Vychází podle potřeby – **Distribuce:** Walstead Moraviapress s.r.o., U Póny 3061, 690 02 Břeclav, celoroční předplatné a objednávky jednotlivých částek (dobírky) – 516 205 175, objednávky – knihkupci – 516 205 175, e-mail – sbirky@walstead-moraviapress.com. **Internetová prodejna:** www.sbirkyzakonu.cz – **Drobný prodej – Brno:** Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, Obchodní galerie IBC (2. patro), Příkop 6; **Chb:** EFREX, s.r.o., Karlova 31; **Chomutov:** DDD Knihkupectví – Antikvariát, Ruská 85; **Kadaň:** Knihařství – Příbíkova, J. Švermy 14; **Liberec:** Podještědské knihkupectví, Moskevská 28; **Pardubice:** ABONO s.r.o., Sportovců 1121; **Plzeň:** Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, nám. Českých bratří 8; **Praha 3:** Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, Řipská 23, BMSS START, s.r.o., Olšanská 3; **Praha 4:** Tiskárna Ministerstva vnitra, Bartůňkova 4; **Praha 6:** DOVOZ TISKU SUWECO CZ, s.r.o., Sestupná 153/11; **Praha 10:** MONITOR CZ, s.r.o., Třebohostická 5, tel.: 283 872 605; **Ústí nad Labem:** KARTOON, s.r.o., Klášská 3392/37 – vazby sbírek tel. a fax: 475 501 773, e-mail: kartoon@kartoon.cz; **Zábřeh:** Mgr. Ivana Patková, Žižkova 45. **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 zařizování předplatného do jeho úhrady jsou doposílány jednorázově. Změny adres a počtu odebíraných výtisků jsou prováděny do 15 dnů. **Reklama:** informace na tel. číslo 516 205 175. **Podávání novinových zásilek** povoleno Českou poštou, s.p., Odštěpný závod Jižní Morava Ředitelství v Brně č. j. P/2-4463/95 ze dne 8. 11. 1995.