

„Legislativní přílepký“ a daňová legislativa

JUDr. Ondřej Trubač, LL.M.

Dne 15. února 2007 rozhodl Ústavní soud České republiky (dále jen „Ústavní soud“)¹ o návrhu skupiny senátorů Senátu Parlamentu České republiky o zrušení novely zákona o bankách. Tento náleží Ústavního soudu, který byl vyhlášen i ve Sbírce zákonů², lze bez nadsázky označit za přelomový. Ústavní soud novelu zákona o bankách zrušil, a to s odkazem na skutečnost, že zákon byl přijat jako tzv. přílepek, tzn. že byl přidán ke zcela nesouvisajícímu zákonu (právní věta tohoto mimořádně významného náleží je uvedena v přehledu judikatury v tomto čísle Daňového experta, s. 29).

Ústavní soud se v tomto náleží jasně vyjádřil k velkému a dlouholetému problému českého legislativního procesu, kdy se jednotliví poslanci v rámci své zákonodárné iniciativy snaží pomocí pozměňovacích návrhů připojit k návrhu projednávaného zákona úpravu zákona naprosto odlišného, která s projednávaným zákonem nijak nesouvisí. Ústavní soud považuje „přílepký“ (které ve svém náleží nazývá také „wild riders“, tzv. divokými jezdci) za nepřijatelné, a to především proto, že způsobují obtížnou orientaci v právních normách, což má za následek, že právo se tak stává pro své adresáty zcela nepředvídatelné.³ Dle názoru Ústavního soudu je v souvislosti s „přílepký“ také velmi problematická absence řádné rozpravy k předkládaným pozměňovacím návrhům, resp. omezené možnosti vlády se k pozměňovacím návrhům vyjádřit. Dalším velkým problémem je, že „přílepký“ zpravidla nejsou předkládatelům příliš odůvodňovány (a jejich odůvodnění nelze samozřejmě nalézt ani v důvodové zprávě k zákonu, ke kterému byly „přílepký“), a proto je velmi problematický následný výklad takovýchto ustanovení. Nehledě na skutečnost, že v takovém právní prostředí je velmi problematická i jedna ze základních obecných právních zásad ignorancia legis non excusat, tedy, že neznalost zákona neomlouvá.⁴

V souvislosti s daňovou legislativou je jistě zajímavý bod 48 citovaného náleží Ústavního soudu, kde se konstatuje, že:

„Velmi intenzivně je nedostatek součinnosti mezi vládou a parlamentem v průběhu legislativního procesu pocítován

v případě přijímání právních norem, které mají dopady na státní rozpočet. Je nepochybně odpovědností vlády dbát na dodržování státního rozpočtu jako klíčového nástroje vládnutí a má-li vláda této své povinnosti dostát, musí mít i účinné nástroje k tomu, aby zamezila subverzivnímu jednání parlamentu. Tento požadavek úzce souvisí právě s dělbou moci a s řádným výkonem funkcí jednotlivých ústavních orgánů v jejím rámci. Jen na okraj Ústavní soud zmiňuje, že v jiných státech je tento specifický požadavek řešen ústavami či jednacími řády tamních parlamentů. Jako příklad lze uvést SRN a Španělsko, kde ke všem návrhům zákona, které mají dopady na státní rozpočet, musí dávat souhlas vláda.“

Účelem ani smyslem tohoto článku není samotný výčet všech novel daňových zákonů, které byly na základě „přílepký“ přijaty – jedná se bezpochyby o desítky případů, ale zastavit se u významu tohoto náleží pro daňovou praxi. Za všechny daňové „přílepký“ lze uvést nedávno novelizované ustanovení § 15 odst. 3 ZSDP, a to zákonem č. 241/2006 Sb., kterým se mění zákon č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání (živnostenský zákon), ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony. V rámci druhého čtení byl v Poslanecké sněmovně České republiky (poslanecký tisk č. 1191/2) předložen pozměňovací návrh, který byl následně přijat, takže ustanovení § 15 odst. 3 nyní zní: „Pracovník správce daně má právo provést nebo si vyžádat z účetních písemností, záznamů nebo jiných informací bezúplatně výpis nebo kopii, a to i na technických nosičích dat. V rozsahu nezbytném k prověření údajů na technických nosičích dat má pracovník správce daně právo na informace o používaných

¹ Nález Ústavního soudu, sp. zn. Pl. ÚS 77/06.

² č. 37/2007 Sb.; náleží je dostupný také na: http://www.judikatura.cz/cgi-bin/jus/aspi_lit_4?WVCNC+2774+jus-1.

³ viz bod 39 citovaného náleží Ústavního soudu.

⁴ viz bod 39 citovaného náleží Ústavního soudu.

programech výpočetní techniky a je oprávněn využívat programové vybavení, ve kterém byly informace pořízeny.“ Jedná se o ustanovení, které má i široký dopad na provádění daňové kontroly (§ 16 odst. 2 písm. c/ ZSDP). Jak již bylo řečeno, „přílepky“ nejsou zpravidla nijak podrobně zdůvodňovány – to je příklad i tohoto návrhu (v záznamu z jednání 54. schůze, na které byl tento návrh přijat, lze dohledat jen názor ministra před hlasováním – „*ministr: Mírně pozitivní*“). Není zcela jasné, jak citované ustanovení vykládat. O tom, že bez řádné parlamentní diskuze a připomínkování tohoto „přílepku“ nemohla být s tímto návrhem konfrontována například příslušná licenční ustanovení Autorského zákona, ani nemluvě.

„Přílepky“ jsou často využívány například i samotnými ministerstvy, která takto obcházejí řádný legislativní proces, když se snaží jednotlivé novely zákonů prosadit pomocí „přílepků“ podaných spřízněnými poslanci. „Přílepky“ jako takové sice mohou obsahovat právní úpravu pro občana, resp. daňového poplatníka příznivější, přesto je však nutné je odmítnout, a to především z důvodu značného zneřehlednění právního řádu.

V souvislosti s problematikou „přílepků“ a jejich vztahu s předkládaným zákonem je přínosné zmínit také rozhodovací praxi Nejvyššího správního soudu České republiky (dále jen „NSS“), především pak rozsudek týkající se § 38r ZDP, tzn. prodloužení prekluzivních lhůt pro doměření daně⁵. V daném případě se sice nejednalo o „přílepek“, jelikož návrh novely ZDP byl předložen v rámci projednávaného zákona č. 72/2000 Sb., o investičních pobídkách přímo vládou, přesto s danou problematikou nepřímou souvisí. Když se totiž v souvislosti s kasační stížností NSS problematikou ustanovení § 38r ZDP zabýval, tak mimo jiné konstatoval, že *„...přistoupil k výkladu konformnímu s účelem a smyslem zákona a se zřetelem k relevantním právním principům a dospěl k názoru, že „prodloužení lhůty“ pro vyměření a doměření daně z příjmů u jiných daňových subjektů než těch, kterým byla poskytnuta investiční pobídka podle zákona č. 72/2000 Sb., nelze z ustanovení § 38r zákona o daních z příjmů dovodit.“*⁶ NSS zde – zjednodušeně řečeno – dospěl k závěru, že vzhledem k tomu, že novela, kterou bylo ustanovení § 38r ZDP schváleno, byla

přijata v rámci zmiňovaného zákona o investičních pobídkách, nelze toto ustanovení automaticky vztáhnout na ostatní lhůty v daňovém řízení, jelikož mezi nimi a ustanovením § 38r není žádný vztah. Obdobně klade Ústavní soud u pozměňovacích návrhů důraz na to, aby *„pozměňovací návrh skutečně toliko pozměňoval předkládanou právní úpravu, tzn. v souladu s požadavky tzv. pravidla úzkého vztahu, podle kterého se pozměňovací návrh musí týkat téhož předmětu návrhu, který je v legislativním procesu právě projednáván,“*⁷

Nález Ústavního soudu je – nejen pro daňovou praxi – velmi přínosný, a to především proto, že do budoucna přinutí všechny, kteří se na legislativním procesu podílejí, tento proces zkvalitnit, tak aby legislativa byla srozumitelná, předvídatelná a přesná. Pokud by tak neučinili, riskují, že Ústavní soud zákon zruší. Někteří senátoři se již nechali slyšet, že do budoucna nepodpoří žádný návrh zákona, který bude „přílepky“ obsahovat a pokud budou Poslaneckou sněmovnou přehlasováni, podají u každého takového zákona Ústavnímu soudu návrh na jeho zrušení. Ústavní soud také naznačil, jak bude v budoucnu ve srovnatelných případech postupovat, bude-li se jednat o právní předpisy přijaté po vyhlášení tohoto nálezu. Co se dříve přijatých právních předpisů týče, je situace samozřejmě komplikovanější. Ústavní soud si je vědom toho, že do současnosti byly pomocí „přílepků“ novelizovány pravděpodobně stovky předpisů a bylo by prakticky nemožné (a z praktických důvodů i nežádoucí) je všechny z výše uvedených důvodů postupně zrušit. Proto je velmi důležité ustanovení bodu 75 citovaného nálezu, kde se mimo jiné uvádí, že: *„Případné posuzování obdobných porušení zásad legislativního procesu v minulosti Ústavní soud spojí s testem proporcionality ve vazbě na principy ochrany oprávněné důvěry občanů v právo, právní jistoty a nabytých práv, případně ve vazbě na další ústavní pořádkem chráněné principy, základní práva, svobody a veřejné statky.“* Ústavní soud tedy a priori neříká, že se obdobnými případy z minulosti zabývat nebude, bude však zapotřebí důkladně zkoumat intenzitu, jakou v minulosti přijatý „přílepek“ zasahuje do ústavně zaručených základních práv nebo svobod. Není tedy vyloučeno, že v rámci rozhodování například o ústavní stížnosti daňového poplatníka budeme již brzy svědky zrušení dalšího zákona. **II**

⁵ Rozsudek NSS ze dne 31. 8. 2004, čj. 5 Afs 28/2003-69, www.nssoud.cz.

⁶ Podrobně viz Nesrovnal, J. – Sojka, V. Prekluze práva doměřit daň z příjmů v judikatuře Nejvyššího správního soudu České republiky. Prodlužuje skutečně § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů prekluzivní lhůty pro doměření daně? Daňový expert č. 2/2005, s. 2.

⁷ viz bod 52 citovaného nálezu Ústavního soudu.