

Zákonná opatření Senátu v daňové oblasti

Rizika spojená se způsobem jejich přijetí

Zápis ze semináře

Dne 20. listopadu 2013 se na půdě Právnické fakulty Univerzity Karlovy v Praze uskutečnil odborný seminář s názvem „Zákonná opatření Senátu v daňové oblasti – rizika spojená se způsobem jejich přijetí“, pořádaný katedrou finančního práva a finanční vědy PF UK. Účast na semináři dosáhla téměř stovky posluchačů, a to jak z řad akademických pracovníků Právnické fakulty UK, Právnické fakulty MU a Vysoké školy ekonomické, tak zástupců odborné veřejnosti, především daňových poradců a auditorů, a studentů pregraduálního i postgraduálního studijního programu.

Po úvodním slovu vedoucí katedry finančního práva a finanční vědy prof. JUDr. Marie Karfíkové, CSc. se vedení semináře prostřednictvím obsáhlé úvodní přednášky a následného moderování diskuse ujal JUDr. Radim Boháč, Ph.D., odborný asistent katedry finančního práva a finanční vědy Právnické fakulty UK, který je zároveň vedoucím oddělení Obecná daňová legislativa Ministerstva financí České republiky. Osnova úvodní přednášky, včetně základních otázek k diskusi, je dostupná online na internetových stránkách přednášejícího www.radimbohac.cz. V podrobnostech k jednotlivým bodům tohoto článku lze odkázat právě na uvedenou prezentaci.

V průběhu přednášky byli posluchači stručně seznámeni s klíčovými obsahovými prvky obou zákonných opatření Senátu v daňové oblasti, tedy jak zákonného opatření Senátu o dani z nabytí nemovitých věcí¹, tak především zákonného opatření Senátu o změně daňových zákonů v souvislosti s rekodifikací soukromého práva², jehož dopad na daňové právo je podstatně širší a potenciální důsledky jeho případné neratihabice závažnější. Po obsahové stránce přináší obě zákonná opatření kromě terminologických změn jak věcné změny související s rekodifikací, tak věcné změny s rekodifikací nesouvisející. Pro bližší charakteristiku obsahu obou zákonných opatření na tomto místě lze odkázat na prezentaci ze semináře, dostupnou online pod výše uvedeným odkazem.

Těžištěm semináře byla analýza rizik spojených se způsobem přijetí výše naznačených změn daňového práva, spolu s analýzou možných dopadů nepřijetí, neratihabice či zrušení zákonných opatření Ústavním soudem. Byly vymezeny a analyzovány následující rizikové okruhy:

- Nepřijetí návrhů zákonných opatření Senátem nebo vetování prezidentem;
- Neratihabice Senátem schválených zákonných opatření nově ustavenou Poslaneckou sněmovnou;
- Napadení zákonných opatření před Ústavním soudem pro nesplnění ústavních podmínek jejich přijetí;
- Ratihabice Poslaneckou sněmovnou mimo program ustavující schůze vlivem absence úpravy v jednacím řádu PS;
- Varianta ožívání/neožívání původních ustanovení v případě neratihabice;
- Otázka naplnění znaku neodkladnosti a zákazu přijetí zákonného opatření ve věcech státního rozpočtu jako ústavní podmínky přípustnosti použití tohoto pramene práva.

Ačkoli je v současné době³ již zřejmé, že některá z rizik v praxi pominula, jiná přetrvávají i nadále. Zákonné opatření Senátu je pramenem práva Ústavou sice předvídaným, avšak do dnešní doby doposud v praxi nevyužitým. Podmínky přípustnosti užití právní formy zákonného opatření Senátu, jak je stanoví článek 33 Ústavy, jsou v některých bodech vymezeny poměrně nejednoznačně a je otázkou, do jaké míry zákonná opatření Senátu v daňové oblasti naplňují všechny Ústavou stanovené požadavky, zejména pak neodkladnost a zákaz úpravy věcí státního rozpočtu.

¹ Zákonné opatření Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí.

² Zákonné opatření Senátu č. 344/2013 Sb., o změně daňových zákonů v souvislosti s rekodifikací soukromého práva a o změně některých zákonů.

³ Prosinec 2013.

K diskusi bylo postupně navrženo celkem sedm potenciálně problematických bodů, přičemž ke každému bodu diskutující bezprostředně směřovali svá vystoupení. Diskuse se aktivně zúčastnili jak představitelé právní nauky, tak několik daňových poradců a auditorů. Z průběhu diskuse lze dovodit relativně vysokou míru shody nad jednotlivými problematickými body a optimálními možnostmi jejich řešení napříč zástupci akademické sféry i představiteli praxe. Jednotlivé okruhy k diskusi spolu se stručným přepisem příspěvků účastníků (v zájmu přehlednosti bez uvedení akademických titulů) jsou uvedeny níže.

1. Existoval jiný způsob řešení situace než přijetí zákonných opatření Senátu?

Podle příspěvku Radima Boháče již od poloviny června 2013 byla Poslanecká sněmovna Parlamentu fakticky paralyzovaná, načež byla v srpnu 2013 rozpuštěna. V září 2013 došlo k zamítnutí vládních návrhů daňových zákonů Senátem, tedy v době, kdy nebylo nadále možno uplatnit standardní legislativní proces a v rámci takového procesu přijmout daňové zákony v pozměněné verzi. Bylo avizováno svolání zasedání nově ustavené Poslanecké sněmovny na konec listopadu 2013. Za daných okolností mělo přijetí zákonných opatření Senátu, zejména zákonného opatření č. 344/2013 Sb. ještě jednu alternativu: odložení účinnosti rekodifikačních právních předpisů.

O této variantě následně proběhlo hlasování mezi účastníky semináře, kdy se převážná většina vyslovila, že v září 2013, kdy byly zamítnuty návrhy daňových zákonů, by byla spíše pro odložení účinnosti rekodifikačních předpisů než pro zahájení přípravy zákonných opatření Senátu.

2. Do kterého okamžiku bylo možné přijímat zákonná opatření Senátu?

Podle Radima Boháče lze uvažovat o třech okamžicích, a to za prvé do okamžiku zvolení nových poslanců, za druhé do dne zasedání nové Poslanecké sněmovny a za třetí do dne zahájení ustavující schůze nové Poslanecké sněmovny. Sám se přiklonil ke druhé variantě.

Podle Marka Antoše (Katedra ústavního práva PF UK) lze zákonná opatření Senátu přijímat do dne zahájení ustavující schůze nové Poslanecké sněmovny, nicméně bylo by možné hájit všechny tři uvedené názory. V posledních okamžicích před ustavující schůzí nové Poslanecké sněmovny musí jít o „nejvíc neodkladné“ záležitosti, pro přípustnost přijetí zákonných opatření platí nepřímá úměra mezi zbývajícím časem do ustavení Poslanecké sněmovny a mírou neodkladnosti upravované problematiky.

Panuje shoda, že ohledně zákonných opatření Senátu v daňové oblasti jde o otázku spíše akademickou, bez významných praktických dopadů.

3. Jaký měl být obsah zákonných opatření Senátu?

Radim Boháč předeslal možné čtyři koncepce zákonných opatření z hlediska jejich obsahu. Za prvé mohla zákonná opatření obsahovat ustanovení reagující výlučně na rekodifikaci soukromého práva, tedy bez jakýchkoli věcných změn. Za druhé mohlo jít o zákonná opatření obsahově odpovídající zamítnutým návrhům daňových zákonů bez ustanovení, kvůli kterým byly tyto zákony zamítnuty. Za třetí se mohlo jednat o zákonná opatření přesně odpovídající zamítnutým návrhům daňových zákonů, tedy včetně „kontroverzních“ ustanovení. Konečně byla přirozeně přípustná i možnost kombinací výše uvedeného.

Podle Davida Hubala měla být zvolena první varianta. Tento názor našel podporu i u dalších posluchačů (Petr Couf). Podle Radima Boháče by byla tato varianta teoreticky nejčistší a nenapadnutelná, avšak vlivem časové tísně těžko proveditelná. V reakci na tento příspěvek David Hubal namítl, že není možné kvůli technickým obtížím potlačit ústavní konformnost právního předpisu a navrhl jako nejvhodnější řešení odložení účinnosti rekodifikace. Petr Toman následně vznesl dotaz, zdali by nebylo vhodné oddělit politickou a technickou, rekodifikační část zákonného opatření č. 344/2013 Sb. Podle Radima Boháče by však navržené řešení, tedy dělení materie na rekodifikační a politickou část, nebylo z věcného i legislativního hlediska možné. Diskusi k třetímu bodu uzavřel Jiří Nekovář, když jako nejvhodnější z pragmatického hlediska označil druhou výše zmíněnou koncepci, či případně posunutí účinnosti rekodifikace.

4. Jaké jsou důsledky neratihabice zákonných opatření Senátu?

V případě neratihabice zákonných opatření nově ustavenou Poslaneckou sněmovnou připadají v úvahu dvě varianty další existence původních ustanovení upravujících tu kterou konkrétní oblast. Ustanovení, která byla zrušena či změněna, buď neožívají a tedy se neuplatní, anebo ožívají, tedy uplatní se v původním znění, přičemž je podle Radima Boháče nutno zohlednit specifika daňového práva, například interpretační zásadu v pochybnostech ve prospěch daňového subjektu. Nad oběma variantami a jejich důsledky proběhla živá diskuse.

Jan Grinc upozornil, že podle jeho názoru není možné přeceňovat zásadu v pochybnostech ve prospěch. Zásada by se měla aplikovat pouze na výklad obsahu právního předpisu, nikoli formy. Pokud zákonná opatření nenabydou účinnosti, uplatní se stávající právní úprava. Podle Davida Hubala je zdanění násilnou formou odebrání vlastnictví a případná dočasná absence zdanění by byla možná nejefektivnějším prorůstovým opatřením. Domnívá se nicméně, že v případě neratihabice ožívají původní ustanovení. Podle Radima Boháče je nutno vnímat rozdíl mezi Ústavním soudem jako negativním zákonodárcem a novou Poslaneckou sněmovnou jako zákonodárcem pozitivním. Pokud poslanecká sněmovna neratihabuje zákonná opatření, měla by říct, že původní ustanovení ožívají.

Podle Petra Coufa jsou zákonná opatření zatím součástí právního řádu a jsou platná, v režimu obdobném zákonu. Ožívání či neožívání by bylo možné řešit rychle ve stavu legislativní nouze. Následky neratihabice budou jiné před 1. lednem 2014 a po 1. lednu 2014.

Podle některých by se měla uplatnit zásada interpretace dle smyslu a účelu zákona, resp. zákonného opatření, tedy upřednostnit teleologický výklad. Podle Radima Boháče však zásada v pochybnostech ve prospěch v daňovém právu převáží nad teleologickým výkladem (čl. 11 odst. 5. Listiny). Otázka souvisí s datem neratihabice před koncem roku 2013 a v roce 2014, kdy se novela stává integrální součástí novelizovaného právního předpisu. V případě neratihabice až v roce 2014 existují po část roku platná a účinná ustanovení zákonných opatření, a připustí-li se, že příslušná ustanovení jsou již nedílnou součástí právního předpisu, postrádala by ratihabice svůj smysl.

Marek Antoš v průběhu diskuse připomněl, že zákonná opatření musí být ratihabována na ustavující schůzi. Je pravděpodobné, že schůze bude trvat jen jeden den, i když v minulosti trvala i dva a půl měsíce. Výklad neožívání odmítnul jako nelogický a absurdní. Radim Boháč vyjádřil v této souvislosti obavu, že ustavující schůze může trvat i déle než jeden měsíc.

K účinkům novelizujících právních předpisů připomněl Petr Couf případ, kdy Ústavní soud rozhodoval o novele, která byla zkonsumována už tím, že změnila znění právního předpisu. Použitá argumentace Ústavního soudu by se měla vztahovat též na diskutovanou problematiku. Podle Marka Antoše řeší Ústavní soud situaci dvěma způsoby. Pokud jde o neústavní proceduru, původní právní úprava ožívá.

5. Bylo přijetí zákonných opatření Senátu neodkladné?

Důvodová zpráva k zákonným opatřením odůvodňuje v několika bodech neodkladnost jejich přijetí. Je však použitá argumentace podložená? Je zákonné opatření způsobilé zhojit negativní následky jeho nepřijetí, aniž by to vyvolalo obdobné nebo větší negativní následky? Podle Radima Boháče byla vždy možnost odložit účinnost rekonstrukce. Posuzování neodkladnosti je podle některých senátorů nutno chápat jako čistě politickou věc příslušející pouze Senátu.

6. Neobsahují zákonná opatření Senátu ustanovení „ve věcech státního rozpočtu“?

Jednou z podmínek ústavně-konformního přijetí zákonných opatření Senátu je absence úpravy věcí státního rozpočtu. Diskuse byla věnována především otázce, do jaké míry lze daňověprávní úpravu podřadit pod pojem věci státního rozpočtu.

Podle Radima Boháče jsou možné dva výklady uvedeného pojmu. Za prvé, věc státního rozpočtu je širší pojem než zákon o státním rozpočtu. Naproti tomu za druhé pojem věci státního rozpočtu lze chápat jako totožný s pojmem zákon o státním rozpočtu.

Podle příspěvku Petra Kotába (Katedra finančního práva a finanční vědy PF UK) dochází k terminologické novele zákona o rozpočtovém určení daní, a to je téma navýsost blízké pojmu věci státního rozpočtu. Otázku je třeba chápat v souvislostech.

Podle Jana Grince je třeba pojem věci státního rozpočtu vykládat restriktivně jako zákon o státním rozpočtu. Radim Boháč v této souvislosti poznamenal, že v zásadě každý zákon má rozpočtový dopad.

Marek Antoš upozornil na provázanost článku 33 odst. 2 a článku 33 odst. 1 Ústavy. Je třeba zastávat restriktivní hledisko.

Podle závěrečné poznámky Radima Boháče navýšení platby veřejného zdravotního pojištění má významný dopad na státní rozpočet. Jedná se proto o věc státního rozpočtu?

7. Je možné k zákonným opatřením Senátu vydávat prováděcí právní předpisy?

Radim Boháč uvedl, že podle Ústavy je možné vydávat vyhlášky k provedení zákona. Podle smyslu Ústavy by ale mělo být možné vydávat je též k zákonným opatřením Senátu. Je však možné vydat vyhlášku ještě před ratihabicí zákonných opatření? Jak se případně vyhláška zruší, když zmocňovací ustanovení je v zrušeném zákonném opatření?

Podle Marie Karfíkové ústava nepočítala s přijímáním zákonných opatření Senátu v daňové oblasti. Podle Hany Markové (Katedra finančního práva a finanční vědy PF UK) je řešení zařadit do vyhlášky zvláštní ustanovení o pozbytí platnosti v případě pozbytí platnosti zákonných opatření.

Obsáhlá diskuse k jednotlivým bodům dává tušit zvýšený zájem odborné veřejnosti o problematiku zákonných opatření Senátu obecně a v daňové oblasti zvláště. Zároveň však naznačuje existenci mnohých rizik s tímto pramenem práva spojených, z nichž některá přetrvávají i po ratihabici obou analyzovaných zákonných opatření. Seminář přinesl do předkládané oblasti nové poznatky a obohatil tak odbornou diskusi; lze předpokládat, že některé ze závěrů prezentovaných na semináři najdou uplatnění též při řešení praktických problémů, které mohou v souvislosti se specifickou povahou zákonných opatření Senátu v budoucnu vzniknout.

Zapsal: Mgr. Martin Hobza, 10. prosince 2013