

Česká republika
NÁLEZ
Ústavního soudu

Jménem republiky

Ústavní soud rozhodl v plénu složeném z předsedy Pavla Rychetského a soudců Ludvíka Davida, Jaroslava Fenyka, Josefa Fialy, Jana Filipa, Jaromíra Jirsy (soudce zpravodaje), Tomáše Lichovníka, Radovana Suchánka, Kateřiny Šimáčkové, Vojtěcha Šimíčka, Milady Tomkové, Davida Uhlíře a Jiřího Zemánka o návrhu **skupiny senátorů**, za kterou jedná senátor Ing. Petr Šilar, zastoupené JUDr. Jakubem Křížem, Ph.D., advokátem se sídlem v Praze 1, Týnská 633/12, na zrušení § 18a odst. 1 písm. f) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění zákonného opatření Senátu č. 344/2013 Sb. a zákona č. 125/2019 Sb., ve slovech „s výjimkou finanční náhrady“, *in eventum* na zrušení zákona č. 125/2019 Sb., kterým se mění zákon č. 428/2012 Sb., o majetkovém vyrovnání s církvemi a náboženskými společnostmi a o změně některých zákonů (zákon o majetkovém vyrovnání s církvemi a náboženskými společnostmi), a zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, za účasti **Poslanecké sněmovny Parlamentu České republiky a Senátu Parlamentu České republiky**, jako účastníků řízení, a dále **a) vlády, b) skupiny poslanců**, za kterou jedná poslanec Marek Benda, **c) skupiny senátorů**, za kterou jedná senátor Zdeněk Hraba, zastoupené JUDr. PhDr. Stanislavem Balíkem, Ph.D., advokátem se sídlem v Praze 3, Kolínská 1686/13, jako vedlejších účastnic řízení, takto:

I. V ustanovení § 18a odst. 1 písm. f) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění zákonného opatření Senátu č. 344/2013 Sb. a zákona č. 125/2019 Sb., se slova „s výjimkou finanční náhrady“ zrušují dnem vyhlášení nálezu ve Sbírce zákonů.

II. Návrh na zrušení zákona č. 125/2019 Sb., kterým se mění zákon č. 428/2012 Sb., o majetkovém vyrovnání s církvemi a náboženskými společnostmi a o změně některých zákonů (zákon o majetkovém vyrovnání s církvemi a náboženskými společnostmi) a zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, se odmítá.

Odůvodnění:

I. Předmět řízení

1. Dne 24. 5. 2019 byl Ústavnímu soudu doručen návrh skupiny 44 senátorů, za kterou jedná senátor Ing. Petr Šilar (dále jen „navrhovatelka“ nebo „skupina senátorů“), na zrušení § 18a odst. 1 písm. f) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění zákonného opatření Senátu č. 344/2013 Sb. a zákona č. 125/2019 Sb. (dále jen „zákon o daních z příjmů“), ve slovech „s výjimkou finanční náhrady“. Pro případ, že by Ústavní soud tomuto návrhu nevyhověl, domáhá se navrhovatelka zrušení zákona č. 125/2019 Sb., kterým se mění zákon č. 428/2012 Sb., o majetkovém vyrovnání s církvemi

a náboženskými společnostmi a o změně některých zákonů (zákon o majetkovém vyrovnání s církvemi a náboženskými společnostmi), a zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon č. 125/2019 Sb.“), který má nabýt účinnosti dne 1. 1. 2020.

2. Dne 6. 6. 2019 byl Ústavnímu soudu doručen návrh skupiny 62 poslanců, za kterou jedná poslanec Marek Benda (dále jen „skupina poslanců“), na zrušení: 1. zákona č. 125/2019 Sb.; 2. slov „s výjimkou finanční náhrady“ v § 18a odst. 1 písm. f) zákona o daních z příjmů. Návrhu byla přidělena spisová značka Pl. ÚS 9/19.

3. Dne 12. 6. 2019 byl Ústavnímu soudu doručen návrh další skupiny 19 senátorů, za kterou jedná senátor Zdeněk Hraba (dále jen „druhá skupina senátorů“), na zrušení stejných zákonných ustanovení, jaká jsou uvedena v bodech 1 a 2. Návrhu byla přidělena spisová značka Pl. ÚS 10/19.

4. Vzhledem k tomu, že bylo shora uvedeným návrhem skupiny senátorů ze dne 24. 5. 2019 zahájeno řízení o zrušení shora nadepsaných ustanovení, jehož se shodně domáhá též skupina poslanců i v předchozím bodě uvedená druhá skupina senátorů (dále společně též „další navrhovatelky“), Ústavní soud později podané návrhy usneseními sp. zn. Pl. ÚS 9/19 a sp. zn. Pl. ÚS 10/19 ze dne 18. 6. 2019 (všechna rozhodnutí Ústavního soudu jsou dostupná na <https://nalus.usoud.cz>) odmítl pro nepřipustnost z důvodu překážky věci zahájené (litispendence) podle § 35 odst. 2 zákona č. 182/1993 Sb., o Ústavním soudu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o Ústavním soudu“), čímž další navrhovatelky získaly postavení vedlejších účastnic v nejdříve zahájeném řízení, vedeném pod nadepsanou spisovou značkou Pl. ÚS 5/19.

II. Napadená právní úprava

5. Napadeným zákonem č. 125/2019 Sb. (čl. I) se zrušuje § 15 odst. 6 zákona č. 428/2012 Sb., o majetkovém vyrovnání s církvemi a náboženskými společnostmi a o změně některých zákonů (zákon o majetkovém vyrovnání s církvemi a náboženskými společnostmi), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o majetkovém vyrovnání“), tohoto znění:

§ 15

Finanční náhrada

(6) Finanční náhrada není předmětem daně, poplatku ani jiného obdobného peněžitého plnění.

Současně se zákonem č. 125/2019 Sb. (čl. II) vkládají do § 18a odst. 1 písm. f) zákona o daních z příjmů napadená slova „s výjimkou finanční náhrady“. Citované ustanovení ve znění uvedeného zákona tak s účinností od 1. 1. 2020 zní:

§ 18a

Zvláštní ustanovení o předmětu daně veřejně prospěšných poplatníků

(1) U veřejně prospěšného poplatníka nejsou předmětem daně [...]

f) příjmy z bezúplatného nabytí věci s výjimkou finanční náhrady podle zákona o majetkovém vyrovnání s církvemi a náboženskými společnostmi.

Konečně zákon č. 125/2019 Sb. (čl. III) stanoví svou účinnost ke dni 1. 1. 2020; jiná ustanovení neobsahuje.

6. Důsledkem provedené novelizace se roční splátky finanční náhrady, jež jsou dotčeným církvím a náboženským společnostem od roku 2013 vypláceny na základě § 15 a 16 zákona o majetkovém vyrovnání a následně uzavřených smluv o vypořádání, publikovaných ve sdělení Ministerstva kultury č. 55/2013 Sb., o uzavření smluv o vypořádání s dotčenými církvemi (dále jen „sdělení Ministerstva kultury č. 55/2013 Sb.“), stávají počínaje rokem 2020 předmětem daně z příjmů.

III. Aktivní procesní legitimace a podmínky řízení

7. Podle § 64 odst. 1 písm. b) zákona o Ústavním soudu má právo podat návrh na zrušení zákona nebo jeho jednotlivých ustanovení skupina nejméně 41 poslanců nebo nejméně 17 senátorů.

8. První návrh podala skupina 44 senátorů; v souladu s § 64 odst. 5 zákona o Ústavním soudu k němu připojila i podpisovou listinu, na které každý z nich jednotlivě potvrdil, že se k návrhu připojuje. Podmínku aktivní legitimace tedy navrhovatelka splňuje. Jelikož i další navrhovatelky (skupiny 62 poslanců a 19 senátorů, stvrzujících účast svými podpisy na podpisové listině) podmínky aktivní legitimace splňují, vzniká jim právo účastnit se řízení o projednávaném návrhu skupiny senátorů v postavení vedlejších účastnic a jejich podání jsou zahrnuta do předmětu řízení před Ústavním soudem.

9. Všechny tři návrhy podané Ústavnímu soudu v nadepsané věci obsahují veškeré zákonem požadované náležitosti, jsou přípustné ve smyslu ustanovení § 66 zákona o Ústavním soudu a současně neexistuje žádný z důvodů pro zastavení řízení podle § 67 téhož zákona. Ústavní soud tedy všechny tři návrhy společně meritorně projednal.

IV. Průběh řízení před Ústavním soudem

IV. 1 Argumentace navrhovatelky

10. Také v důsledku judikatury Ústavního soudu [srov. nález sp. zn. Pl. ÚS 9/07 ze dne 1. 7. 2010 (N 132/58 SbNU 3; č. 242/2010 Sb.)] byl po více než 20 letech složitých vyjednávání v rámci restitučního zákonodárství přijat zákon o majetkovém vyrovnání, jehož cílem byla podle důvodové zprávy zaprvé částečná náprava některých majetkových křivd spáchaných komunistickým režimem na církvích a náboženských společnostech, zadruhé vytvoření podmínek pro hospodářskou odstavku církve od státu. Součástí zákona bylo naplnění závazku státu chránit základní práva a svobody plynoucí z čl. 15 odst. 1 Listiny základních práv a svobod (dále jen „Listina“), zaručujícího právo svobodně vyjadřovat náboženství, a čl. 16 odst. 2 Listiny, podle něhož církev a náboženské společnosti spravují své záležitosti, zejména ustavují své orgány, ustanovují své duchovní a zřizují řeholní a jiné církevní instituce, a to nezávisle na státních orgánech. Citovaný zákon v mezích možností státu s přihlédnutím k principu minimalizace dopadů na třetí

subjekty kombinuje při nápravě křivd naturální restituci i finanční náhradu a komplementárně k tomu ukončuje financování „osobních požitků duchovních“ a jiných věcných nákladů spojených „s výkonem bohoslužeb a jiných náboženských úkonů i s církevní administrativou“ státem. Podle § 15 uvedeného zákona má být registrovaným církvím a náboženským společnostem v průběhu 30 let, počínaje rokem 2013, ve stanoveném poměru (80 % Církve římskokatolická, 20 % ostatní církve a náboženské společnosti) vyplaceno celkem 59 miliard Kč (před zohledněním inflačního vývoje).

11. Zákon o majetkovém vyrovnání byl jako celek podroben přezkumu Ústavního soudu [nález sp. zn. Pl. ÚS 10/13 ze dne 29. 5. 2013 (N 96/69 SbNU 465; č. 177/2013 Sb.)]; podle navrhovatelky Ústavní soud v citovaném nálezu vypořádal široké spektrum námitek i sporných tvrzení vyčerpávajícím způsobem. Tytéž námitky se znovu objevily ve sněmovní rozpravě na podporu přijetí napadeného zákona č. 125/2019 Sb., přestože právní ani skutkový stav nedoznal od doby posledního rozhodování Ústavního soudu ve věci žádných relevantních změn, pro které by měly vzniknout pochybnosti o platnosti závěrů Ústavního soudu a ústavnosti zákona o majetkovém vyrovnání.

12. Neústavnost zákona č. 125/2019 Sb. dovozuje navrhovatelka především ze skutečnosti, že ani jeho předkladatelé, ani vláda netvrdí, že by šlo o zákon daňový (v ústavněprávním smyslu); naopak nezasílají, že jediným cílem napadeného zákona je faktické snížení restituční finanční náhrady, jejíž výše je podle aktuálních vládních a některých nevládních stran nepřiměřeně vysoká (viz i důvodová zpráva k návrhu zákona č. 125/2019 Sb.). Ačkoli si je navrhovatelka vědoma skutečnosti, že úmysl zákonodárce sám o sobě neústavnost právního předpisu založit nemůže, jde o významné interpretační vodítko. Ústavní soud se již v minulosti vymezil proti uvalení toliko formální daně, jež ve skutečnosti sloužila k jednostrannému snížení existujícího nároku třetí osoby vůči státu [nález sp. zn. Pl. ÚS 53/10 ze dne 19. 4. 2011 (N 75/61 SbNU 137; č. 119/2011 Sb.) – podrobněji viz dále body 52 a 71]. Pouhá politická dohoda vládně odpovědných stran podle navrhovatelky ke zhojení uvedené protiústavnosti nepostačuje – nárok na finanční náhradu na základě zákona o majetkovém vyrovnání oprávněným subjektům je snižován retroaktivně v rozporu s čl. 1 odst. 1 Ústavy České republiky (dále jen „Ústava“) a čl. 11 odst. 1 Listiny a čl. 1 Dodatkového protokolu k Úmluvě o ochraně lidských práv a základních svobod (dále jen „Úmluva“) i principem právní jistoty.

13. Dalším zásadním nedostatkem napadeného zdanění předmětných finančních náhrad je zjevné založení nerovnosti mezi dotčenými subjekty a oprávněnými osobami podle jiných restitučních předpisů, jejichž náhrady žádné dani nepodléhaly. Tím zákonodárce porušuje čl. 3 odst. 1 Listiny a čl. 14 Úmluvy, i čl. 1 Listiny a čl. 26 Mezinárodního paktu o občanských a politických právech (dále jen „Pakt“) – viz např. nález sp. zn. Pl. ÚS 18/15 ze dne 28. 6. 2016 (N 121/81 SbNU 889; č. 271/2016 Sb.). Diskriminační je uvedené zdanění také proto, že je podmíněno kritériem náboženství. Zákonem č. 125/2019 Sb. zákonodárce zavádí neodůvodněnou nerovnost i mezi jednotlivými nároky plynoucími ze zákona o majetkovém vyrovnání, konkrétně mezi nezdaněnými naturálními obligacemi a finanční náhradou za majetek, který z různých důvodů naturálně vydat nelze. Poměr mezi jednotlivými plněními se přitom u dotčených církví liší. Zatímco například Církve římskokatolická získává zpět rozsáhlý majetek naturální formou, malé církve jsou v podstatně větším poměru odkázány na finanční náhradu. Zvolený model zdanění je proto bez zjevného důvodu disproportionální.

14. Navrhovatelka vyjadřuje přesvědčení, korespondující podle jejího názoru se závěry Ústavního soudu vyslovenými v nálezech sp. zn. Pl. ÚS 10/13 či sp. zn. III. ÚS 3397/17 ze dne 29. 1. 2019, že dotčeným církvím pohledávka za státem vznikla ve výši celé částky finanční náhrady okamžikem splnění podmínek stanovených v § 15 odst. 1 zákona o majetkovém vyrovnání, tj. projevením vůle uzavřít se státem smlouvu o vypořádání podle § 16 téhož zákona. Na této skutečnosti nic nemění § 15 odst. 3 zákona, rozkládající plnění státu do třiceti ročních splátek. Odložená splatnost existujícího nároku a ústavněprávně chráněného legitimního očekávání jeho nabytí ve smyslu čl. 11 odst. 1 Listiny a čl. 1 Dodatkového protokolu k Úmluvě na podstatě věci nic nemění.

15. Navrhovatelka dále odkazuje na sdělení Ministerstva kultury č. 55/2013 Sb. a vyzdvihuje princip *pacta sunt servanda* jako jeden z atributů právního státu ve smyslu čl. 1 odst. 1 Ústavy [nález sp. zn. I. ÚS 34/17 ze dne 25. 7. 2017 (N 132/86 SbNU 247)], který působí i vůči zákonodárci ve formě příkazu respektovat při normotvorné činnosti existující závazkové vztahy a právní nároky jimi založené. Oprávněné subjekty na sebe konsenzuálním jednáním vzaly rizika spojená s odloženými splátkami, aby vyšly vstříc potřebám státu a jeho rozpočtové zátěži. Uzavřením smluv bylo založeno legitimní očekávání spočívající v důvěře v právo, které by dlužník – stát mohl v budoucnu měnit (nález sp. zn. III. ÚS 3397/17, bod 37).

16. Změna provedená zákonem č. 125/2019 Sb. nese znaky pravé retroaktivity, jež je zásadně nepřijatelná; navrhovatelka vyjadřuje přesvědčení, že legislativně-technický charakter § 15 odst. 1 a 2 zákona o majetkovém vyrovnání (výjimečně odůvodněný individuální charakter zákonného ustanovení) vylučuje jeho přímou či nepřímou novelizaci, aniž by byl porušen zákaz retroaktivity. V případě zákona č. 125/2019 Sb. nejsou dány výjimečné důvody pro ústavní akceptaci jeho retroaktivního účinku (např. hospodářská krize státu, kontext součástí širších opatření ke zmírnění krize, nikoli osamoceného selektivního zásahu).

17. Skutečnost, že nárok na vyplacení finančních náhrad podle uzavřených smluv, vycházejících z § 15 a 16 zákona o majetkovém vyrovnání, vznikl jako celek v plné výši před účinností zákona č. 125/2019 Sb., lze bezpečně prokázat i daňovou a účetní praxí. Nárok na výplatu finančních náhrad v celkové výši 59 miliard Kč je veden v účetní rozvaze Ministerstva kultury jako „ostatní dlouhodobý závazek“ k roku 2012, kdy byl zákon o majetkovém vyrovnání schválen. Stejně se závazkem pracuje Český statistický úřad i Nejvyšší kontrolní úřad; také oprávněné církve uplatnily jim připadající část finanční náhrady v plné výši v daňovém přiznání za rok 2013 v souladu s § 18a odst. 1 písm. f) zákona o daních z příjmů, v tehdy platném znění, jako nezdanitelný příjem. Z daňového hlediska zákon č. 125/2019 Sb. dopadá na prázdnou množinu příjmů, neboť daňově a účetně již zdanitelný příjem finanční náhrady na straně církví nevznikne; ustanovení § 18a odst. 1 písm. f) zákona o daních z příjmů již v tuto chvíli (před ani po novelizaci) účinky nevyvolá.

18. Předmětnou daň uvalenou na finanční náhrady zákonem č. 125/2019 Sb. podle navrhovatelky z materiálního hlediska za daň považovat nelze (viz nález sp. zn. Pl. ÚS 53/10), což je podstatná skutečnost z hlediska rozsahu ústavněprávního přezkumu. Nejde o ústavně aprobovaný zásah do vlastnického práva (čl. 11 odst. 5 Listiny), nýbrž o právní jistotu oprávněné osoby o již vzniklém individualizovaném právním nároku; rozložená splatnost finanční náhrady přitom není rozhodná. Původně stanovená výše finančních náhrad byla výsledkem konsenzuálních dohod, stvrzených jak v § 15 zákona

o majetkovém vyrovnání, tak následným uzavřením smluv podle § 16 téhož zákona. Právě moment uzavření smluv, podložených zákonem o majetkovém vyrovnání, oprávněným církvím vytvořil legitimní očekávání, že ze strany státu nebude vzniklý nárok dodatečně měněn či zpochybňován.

19. Snížení stanovené výše finančních náhrad nelze obhájit ani z hlediska účelu jejich vyplacení – nelze přehlížet jejich restituční charakter. Ten není možné zpochybnit ani ve vztahu k církvím či náboženským společnostem, v jejichž případě převažovala vyrovnávací složka finanční náhrady nad složkou restituční, neboť jde o politickou dohodu státu a dotčených církví, působící vůči širšímu segmentu společnosti ve smyslu nálezu sp. zn. Pl. ÚS 9/07 (bod 101). Byl-li stát aktérem dohody předcházející přijetí zákona o majetkovém vyrovnání, podle které byla přerozdělena finanční náhrada náležející původně Církvi římskokatolické (za jejího souhlasu) mezi další církve, nemůže nyní namítat, že by tím finanční náhrada ve své části či celku „ztratila“ svůj restituční charakter.

20. V dalším textu návrhu se navrhovatelka obsáhle vyjadřuje k přiměřenosti výše finančních náhrad z hlediska kontextu zmírnění majetkových křivd, současných ekonomických podmínek i rozsahu původního majetku církví, neboť právě jejich „nepřiměřenost“ byla motivací zákonodárce k přijetí zákona č. 125/2019 Sb. Sama důvodová zpráva k návrhu zákona č. 125/2019 Sb. přitom cíle vlastní daňové legislativě ani neobsahuje, naopak výslovně zákon označuje za „krok vedoucí k tomu, aby finanční náhrada ve svém konečném důsledku byla přiměřená.“ Tentýž závěr opakuje souhlasné stanovisko vlády (sněmovní tisk č. 38/1) přiznáním, že záměrem je finanční náhradu dodatečně snížit o daňovou povinnost. Dotčení političtí aktéři v době projednávání návrhu zákona č. 125/2019 Sb. opírali své stanovisko o nepřiměřenosti finančních náhrad o existenci ekonomických analýz. Navrhovatelka v této souvislosti za účelem zjištění skutkového stavu navrhuje podle § 49 odst. 1 zákona o Ústavním soudu výslech v návrhu uvedených svědků.

21. Navrhovatelka s odkazem na judikaturu Ústavního soudu, podle které novela právního předpisu nemá samostatnou normativní existenci, uvádí jako primární petiti návrhu vypuštění slov „s výjimkou finanční náhrady“ z § 18a zákona o daních z příjmů. Jelikož však Ústavní soud v minulosti z tohoto pravidla ve vztahu k derogační části novely již učinil výjimku [nález sp. zn. I. ÚS 1696/09 ze dne 8. 2. 2011 (N 13/60 SbNU 127); nález sp. zn. Pl. ÚS 2/02 ze dne 9. 3. 2004 (N 35/32 SbNU 331; č. 278/2004 Sb.)], navrhuje alternativně i zrušení zákona č. 125/2019 Sb., který zároveň ruší § 15 odst. 6 zákona o majetkovém vyrovnání; zvrácení účinku, jenž by do budoucna znamenal otevření dalším pokusům zákonodárce o protiústavní snížení přiznaných finančních náhrad, nelze dosáhnout jiným způsobem.

IV. 2 Argumentace dalších navrhovatelek

22. Skupina poslanců nad rámec výše uvedeného upozorňuje na obecný přístup zákonodárce ke zdanění restitučních plnění a jejich osvobození od daně z příjmů [§ 4 odst. 1 písm. g) zákona o daních z příjmů], neboť zdanění náhrad za způsobené majetkové křivdy by popíralo a mařilo účel restitucí. Z tohoto principu zákonodárce napadenou úpravou činí nedůvodnou výjimku. Restituce majetku přitom není příjmem, nýbrž snahou o obnovení původní majetkové podstaty; není důvod činit rozdíl mezi naturální a finanční formou restituce.

23. V uzavřených smlouvách spatřuje skupina poslanců soukromoprávní závazkový vztah analogicky připodobitelný k uzavření smlouvy o narovnání podle § 1903 a násl. občanského zákoníku (viz také § 16 odst. 1 zákona o majetkovém vyrovnání, zakotvující subsidiární použití občanského zákoníku). Pro zdůraznění principu *pacta sunt servanda* další navrhovatelka zmiňuje čl. 5.1 vzorové smlouvy o vypořádání, v němž se stát výslovně zavázal, že nebude mařit její účel. Vrchnostenské postavení státu jako tvůrce daňových předpisů není nezávislé na dopadu daňové legislativy do jeho povinnosti plnit závazky plynoucí ze smluv o vypořádání.

24. Návrh druhé skupiny senátorů zdůrazňuje, že riziko přijetí ústavně nekonformní právní úpravy bylo v době projednávání napadených ustanovení často skloňováno. Zákonodárce si byl uvedeného nedostatku plně vědom, a přesto úpravu přijal. Předkladatelé zákona č. 125/2019 Sb. si byli dokonce vědomi skutečnosti, že podmínky uzavřených smluv o vypořádání nelze jednostranně změnit, a proto využili mocenského postavení státu, kteroužto možnost druhá smluvní strana nemá, čímž je založena neodůvodněná nerovnost.

25. Napadená úprava podle další navrhovatelky vysílá také nebezpečný signál právní jistotě jiných veřejně prospěšných poplatníků (např. kulturní, tělovýchovné, hasičské spolky), že jim dosud poskytnutá plnění ve smyslu § 18a odst. 1 zákona o daních z příjmů budou v budoucnu zdaněna.

IV. 3 Vyjádření účastníků a vedlejších účastnic

26. Ústavní soud podle § 69 zákona o Ústavním soudu vyzval Poslaneckou sněmovnu a Senát (jako účastníky řízení), vládu a veřejnou ochránkyni práv, aby se vyjádřily k návrhu; veřejná ochránkyně práv do řízení nevstoupila.

27. Poslanecká sněmovna se ve svém vyjádření omezila na průběh legislativního procesu přijetí napadeného zákona. Poslanecký návrh zákona, kterým má být do § 18a odst. 1 písm. f) zákona o daních z příjmů vložena slova „s výjimkou finanční náhrady“ a zrušen § 15 odst. 6 zákona o majetkovém vyrovnání, vyhlášený pod č. 125/2019 Sb. (dále jen „návrh zákona“), byl poslancům rozeslán jako tisk č. 38/0 dne 20. 12. 2017 a následující den zaslán vládě k vyjádření, která své souhlasné stanovisko zaslala 12. 1. 2018. V prvním čtení byl 28. 2. 2018 návrh zákona přikázán rozpočtovému výboru (garančnímu výboru) a ústavně právnímu výboru. Rozpočtový výbor doporučil usnesením ze dne 7. 6. 2018 návrh zákona schválit (tisk 38/5) a ústavně právní výbor doporučil dne 10. 9. 2018 přijetí pozměňovacích návrhů (tisk 38/6). Ve druhém čtení prošel návrh zákona obecnou i podrobnou rozpravou 13. 12. 2018. Dne 10. 1. 2019 bylo poslancům doručeno stanovisko garančního výboru, který Poslanecké sněmovně doporučil přijetí návrhu zákona (tisk 38/8). V rámci třetího čtení byl 23. 1. 2019 usnesením Poslanecké sněmovny č. 435 návrh zákona schválen ve znění přijatých pozměňovacích návrhů – z přítomných 172 poslanců hlasovalo 106 pro, 56 bylo proti. Poté byl návrh zákona postoupen Senátu, který jej dne 27. 2. 2019 na 6. schůzi jako senátní tisk č. 35 projednal a přijal usnesení č. 111, kterým jej zamítl a současně přijal doprovodné usnesení č. 112. Návrh zákona byl ve znění, v němž byl postoupen Senátu, doručen Poslanecké sněmovně, která hlasováním dne 23. 4. 2019 setrvala na původním návrhu zákona. Prezident republiky zákon podepsal 2. 5. 2019.

28. Senát ve svém vyjádření uvedl, že návrh zákona mu byl postoupen dne 29. 1. 2019 a organizační výbor Senátu návrh zákona přikázal k projednání ústavně-právnímu výboru (garanční výbor) a výboru pro hospodářství, zemědělství a dopravu. Oba výbory doporučily návrh zákona zamítnout. Usnesením č. 111 Senát návrh zákona zamítl; ze 74 přítomných senátorů hlasovalo 64 pro zamítnutí návrhu, 3 proti a 7 senátorů se hlasování zdrželo. Mimořádně přijal Senát také doprovodné usnesení č. 112, jímž konstatoval rozpor návrhu zákona č. 125/2019 Sb. se základními principy právního státu. Ve vyjádření Senát dodává přehled vystoupení některých z 26 senátorů, kteří při projednávání vyslovili podrobnější pochybnosti o ústavní konformitě návrhu zákona a apelovali na poslance, aby veto Senátu nepřehlasovali.

29. Vláda sdělila, že vstupuje do řízení jako vedlejší účastnice a navrhla zamítnutí projednávaných návrhů. Ve vyjádření uvedla, že ji k souhlasu s předloženým návrhem zákona vedla pochybnost o použitém způsobu výpočtu výše finančních náhrad, která podle ní značně převyšuje skutečnou hodnotu majetku, jehož nevydání je prostřednictvím náhrad kompenzováno. Zdanění finanční náhrady je podle vlády legitimním prostředkem, jak vzniklou disproporcí alespoň částečně narovnat. Vláda akcentuje politický aspekt daňové legislativy, vycházející z ustálené judikatury Ústavního soudu [srov. výše cit. nálezy sp. zn. Pl. ÚS 18/15, nálezy sp. zn. Pl. ÚS 32/15 ze dne 6. 12. 2016 (N 232/83 SbNU 605; č. 40/2017 Sb.), nálezy sp. zn. Pl. ÚS 9/15 ze dne 8. 8. 2017 (N 138/86 SbNU 333; č. 338/2017 Sb.), nálezy sp. zn. Pl. ÚS 29/08 ze dne 21. 4. 2009 (N 89/53 SbNU 125; č. 181/2009 Sb.)]. Dále vláda vyjadřuje přesvědčení, že předmětem daně může být (a v některých případech také je) i plnění představující náhradu škody či nemajetkové újmy – jde o volbu zákonodárce. Zásada rovnosti je podle vlády zachována, neboť je se všemi subjekty spadajícími pod osobní působnost zákona o majetkovém vyrovnání zacházeno stejně. Vzhledem k výši daňové zátěže (19% daň z příjmů právnických osob) a obecným principům výpočtu daně z příjmu pak nepřichází do úvahy ani hrozba zapovězeného rdousícího efektu [nálezy sp. zn. Pl. ÚS 3/02 ze dne 13. 8. 2002 (N 105/27 SbNU 177; č. 405/2002 Sb.)]. Zákon č. 125/2019 Sb. je projevem nepravé retroaktivity, jež je v zásadě přípustná a v daňové oblasti běžná. Není porušeno ani legitimní očekávání osob oprávněných podle zákona o majetkovém vyrovnání, jejich očekávání naopak bylo a je naplňováno.

IV. 4 Replika navrhovatelky a dalších navrhovatelek

30. Ústavní soud zaslal všechna vyjádření navrhovatelce a dalším navrhovatelkám k replice. Skupina poslanců repliku nepodala.

31. Skupina senátorů v replice ze dne 11. 7. 2019 sdělila, že z vyjádření vlády (odrážející vůli většiny Poslanecké sněmovny) je patrný symbolický význam napadené právní úpravy převládající nad racionálním úmyslem skutečných právních důsledků – takový přístup k právní regulaci navrhovatelka odmítá. Akcentuje dále vládou nově uplatněný argument o neústavnosti § 15 odst. 6 zákona o majetkovém vyrovnání, který je v přímém rozporu s nálezem sp. zn. Pl. ÚS 10/13 (zejména body 220, 343), v němž Ústavní soud podrobil ústavněprávnímu přezkumu celý zákon o majetkovém vyrovnání. Ačkoli je navrhovatelka přesvědčena, že ve věci nejde o daňovou problematiku a Ústavní soud ve své přezkumné pravomoci není omezen vlastní judikaturou vztahující se k daňovým otázkám, neobstála by podle názoru navrhovatelky napadená úprava ani v měřítku přezkumu ústavní konformity daňové legislativy. Ani při jejím přijímání není

zákonodárce vyvázán z povinnosti respektovat požadavky plynoucí z ústavního pořádku (vedle zákazu rdousícího efektu především zákaz svévole a zachování principu rovnosti). Napadená úprava, jejímž dopadem je zdanění šestnácti daňových poplatníků, se zanedbatelným přínosem pro státní rozpočet, především postrádá legitimní cíl a racionální zdůvodnění (vyslovení ničím nepodložené pochybnosti nad přiměřeností výše finančních náhrad jím není), nese znaky libovůle a porušuje princip rovnosti – hodnocení tohoto aspektu ze strany vlády, omezující se na množinu osob oprávněných podle zákona o majetkovém vyrovnání, je formalistický.

32. Druhá skupina senátorů se připojila k argumentaci navrhovatelky i skupiny poslanců a zaujala stanovisko zejména k vyjádření vlády. Podobně jako navrhovatelka uvádí, že vládou vyjádřená pochybnost nad přiměřeností výše stanovených finančních náhrad postrádá objektivní podklad. V průběhu legislativního procesu nebyl vůbec vyjasněn dopad návrhu napadeného zákona do státního rozpočtu, jak je u daňové legislativy obvyklé a žádoucí; vláda dokonce přiznává, že v případě vykázané ztráty daňových subjektů nebude mít zdanění finanční náhrady efekt žádný, čímž nepřímou potvrzuje argumentaci navrhovatelek, že materiálně není snížení finanční náhrady věcí daňovou. Podobně jako navrhovatelka, i druhá skupina senátorů upozorňuje, že argumentace navrhovatelek požadujících zrušení napadené právní úpravy neodporuje vládou (blanketně) citované judikatuře Ústavního soudu k daňové problematice, právě naopak je s ní souladná a na ní postavená.

IV. 5 Upuštění od ústního jednání

33. Po shora rekapitulovaném průběhu řízení dospěl Ústavní soud k závěru, že není třeba ve věci konat ústní jednání, neboť by nepřineslo další objasnění věci, než jaké přinesla písemná podání navrhovatelky, účastníků a vedlejších účastnic řízení. S ohledem na znění § 44 zákona o Ústavním soudu rozhodl Ústavní soud bez konání ústního jednání a jako nedůvodné zamítl návrhy na provedení výslechu svědků Andreje Babiše, Jaroslava Faltýnka, Jana Hamáčka, Jana Chvojky a Aleny Schillerové. Od navržených svědků nelze očekávat po skutkové stránce žádná nová zjištění, která by mohla mít význam pro rozhodnutí soudu.

V. Vlastní posouzení Ústavního soudu

34. Ústavní soud projednal návrhy před nabytím účinnosti zákona č. 125/2019 Sb., čímž fakticky vyhověl žádosti navrhovatelek o přednostní projednání věci. Případné zrušení napadené právní úpravy Ústavním soudem představuje vždy zásah do právní jistoty jejích adresátů. Je-li proto prostor rozhodnout o návrhu na zrušení právní úpravy dříve, než se stane účinnou součástí právního řádu, měl by tak Ústavní soud v zájmu zmírnění dopadů derogačního nálezu vždy učinit.

35. Podle § 68 odst. 2 zákona o Ústavním soudu sestává posouzení souladnosti zákona s ústavním pořádkem ze zodpovězení tří otázek: zda byl přijat a vydán v mezích Ústavou stanovené kompetence, zda byl přijat ústavně předepsaným způsobem a zda je jeho obsah v souladu s ústavními zákony. Dospěl přitom k závěru, že co do podstatné obsahové části ústavního přezkumu jsou návrhy důvodné.

V. 1 Legislativní proces

36. Přezkum Ústavního soudu standardně zahrnuje posouzení, zda byl zachován ústavně stanovený postup zákonodárného procesu ve smyslu účasti jednotlivých ústavních orgánů na něm a zda pro návrhy zákonů hlasovala v každé z komor předepsaná většina poslanců nebo senátorů. Jde o skutečnosti, u nichž by porušení ústavně stanovených pravidel bez dalšího vedlo ke zpochybnění samotné legitimacy právního předpisu, takže k nim musí být přihlédnuto pokaždé, když je posuzován soulad právního předpisu s ústavním pořádkem [viz např. nález sp. zn. Pl. ÚS 1/12 ze dne 27. 11. 2012 (N 195/67 SbNU 333; č. 437/2012 Sb.)].

37. Formální postup legislativního procesu stanovený Ústavou a zákonem byl v tomto případě dodržen. Informace sdělené Poslaneckou sněmovnou ověřil Ústavní soud i z těsnopiseckých zpráv Poslanecké sněmovny, Senátu a dalších veřejně přístupných dokumentů vztahujících se k legislativnímu procesu. Žádná z navrhovatelek ostatně výtky k legislativnímu procesu nevznáší. Ve stručnosti lze proto odkázat na popis průběhu legislativního procesu obsažený v bodech 27–28 a konstatovat, že napadený zákon byl přijat a vydán v mezích Ústavou stanovené pravomoci a kompetence a ústavně předepsaným způsobem.

V. 2 Obecná východiska materiálního přezkumu

38. Ústavní soud dále zaměřil svou pozornost k obsahovému souladu napadené právní úpravy s ústavním pořádkem.

V. 2 a) Ochrana nabytých práv, zákaz retroaktivity, legitimní očekávání

39. Ústavní soud předně považuje za potřebné uvést, že ve své rozhodovací činnosti trvale klade důraz na princip právní jistoty, důvěry v právo a jeho předvídatelnost, zákaz retroaktivity a ochranu nabytých práv jako na stěžejní principy demokratické společnosti a požadavky vyplývající z čl. 1 odst. 1 Ústavy [srov. nález sp. zn. IV. ÚS 215/94 ze dne 8. 6. 1995 (N 30/3 SbNU 227)]. Ústavní soud v této souvislosti připomíná své závěry obsažené v nálezu sp. zn. Pl. ÚS 21/96 ze dne 4. 2. 1997 (N 13/7 SbNU 87; č. 63/1997 Sb.), podle něhož je zrušení staré a přijetí nové právní úpravy nutně spjata se zásahem do principů rovnosti a ochrany důvěry občana v právo, k němuž však dochází v důsledku ochrany jiného veřejného zájmu či základního práva nebo svobody. Rozhodnutí zákonodárce o způsobu řešení časového střetu staré a nové právní úpravy není z ústavního hlediska nahodilé nebo libovolné, nýbrž je věcí zvažování v kolizi stojících hodnot. Proporcionalitu lze charakterizovat tak, že vyšší stupeň intenzity veřejného zájmu a ochrany základních práv a svobod odůvodňuje vyšší míru zásahu do principů rovnosti a ochrany důvěry občana v právo novou právní regulací. Při posouzení způsobu legislativního řešení uvedeného časového střetu sehrává svou roli nejen míra odlišnosti staré a nové právní úpravy, nýbrž i další skutečnosti, jako společenská naléhavost zavedení posléze uvedené právní úpravy.

40. Právní teorie rozlišuje dvě formy retroaktivního účinku právní normy, z nichž jedna je zásadně nepřipustná (pravá) a druhá zásadně přípustná (nepravá) – z obou lze v odůvodněných případech činit výjimky (blíže viz nález sp. zn. Pl. ÚS 53/10, bod 145). Jak plyne z nálezu sp. zn. Pl. ÚS 21/96, obecně přípustná nepravá retroaktivita může být shledána nepřipustnou tehdy, je-li právní úpravou „zasazeno do důvěry ve skutkovou

podstatu a význam zákonodárných přání pro veřejnost nepřevyšuje, resp. nedosahuje zájem jednotlivce na další existenci dosavadního práva (B. Pieroth, Rückwirkung und Übergangsrecht. Verfassungsrechtliche Maßstäbe für intertemporale Gesetzgebung, Berlin 1981, s. 380-381).“

41. Ústavní soud v nálezu sp. zn. Pl. ÚS 53/10 (bod 148) dále vyslovil, že v souvislosti s otázkou přípustnosti nepravé retroaktivity je nezbytné akcentovat samotné legitimní očekávání, jehož relevantní podstatou je majetkový zájem, který spadá pod ochranu čl. 11 odst. 1 Listiny a čl. 1 Dodatkového protokolu k Úmluvě (srov. nález sp. zn. Pl. ÚS 2/02 či nález sp. zn. Pl. ÚS 9/07, body 80 a násl.). Později uvedené ustanovení stanoví právo každého pokojně užívat svůj majetek. Podle ustálené judikatury Evropského soudu pro lidská práva je přitom pojem majetek třeba vykládat tak, že má autonomní rozsah, který není omezen na vlastnictví hmotného jmění a nezávisí na formální kvalifikaci vnitrostátního práva (Broniowski proti Polsku rozsudek ze dne 22. června 2004, stížnost č. 31443/96 –, bod 129). Může zahrnovat jak existující majetek, tak i majetkové hodnoty, včetně pohledávek, na jejichž základě stěžovatel může tvrdit, že má přinejmenším legitimní očekávání dosáhnout určité realizace vlastnického práva. Ústavní soud k tomuto principu v souladu s judikaturou Evropského soudu pro lidská práva uvedl, že „z ní zřetelně vystupuje pojetí ochrany legitimního očekávání jako majetkového nároku, který byl již individualizován právním aktem, anebo je individualizovatelný přímo na základě právní úpravy“ (nález sp. zn. Pl. ÚS 50/04 ze dne 8. 3. 2006 (N 50/40 SbNU 443; č. 154/2006 Sb., též nález sp. zn. Pl. ÚS 2/02). K porušení čl. 1 Dodatkového protokolu může dojít i ze strany zákonodárce, bylo-li by změnou zákona znemožněno nabytí majetku, k němuž určitým subjektům svědčilo legitimní očekávání (srov. nález sp. zn. Pl. ÚS 2/02).

42. Z právě uvedeného plyne, že vznik právního nároku zakládá jednotlivci legitimní očekávání (například v podobě zmnožení majetku). Jednou nabytý právní nárok lze dodatečně měnit jedině za předpokladu, že je novou právní regulací sledován veřejný zájem vyššího stupně intenzity, než jaký požívají principy plynoucí z čl. 1 odst. 1 Ústavy. Je proto neústavní jednání zákonodárce, které uvedené požadavky nerespektuje a vykazují znaky libovůle nebo zneužití práva.

V. 2 b) Povaha restitučního zákonodárství

43. Podle preambulí a úvodních ustanovení restitučních předpisů přijatých po roce 1989 je jejich účelem „snaha zmírnit následky některých majetkových a jiných křivd“ vzniklých v období let 1948 až 1989 [předně viz § 1 zákona č. 403/1990 Sb., o zmírnění následků některých majetkových křivd, dále např. též preambule či § 1 zákona č. 87/1991 Sb., o mimosoudních rehabilitacích, preambule zákona č. 229/1991 Sb., o úpravě vlastnických vztahů k půdě a jinému zemědělskému majetku (dále jen „zákon o půdě“), či preambule a § 1 zákona o majetkovém vyrovnání], tedy v době nesvobody, kdy „byl režim založený na komunistické ideologii, který rozhodoval o řízení státu a osudech občanů v Československu [...], zločinný, nelegitimní a zavrženíhodný“ (§ 2 odst. 1 zákona č. 198/1993 Sb., o protiprávnosti komunistického režimu a odporu proti němu).

44. V době nesvobody byla náboženská víra a její projevy často důvodem pro politickou perzekuci, což se projevilo i v majetkových poměrech jednotlivých církví [viz zákon

č. 218/1949 Sb., o hospodářském zabezpečení církví a náboženských společností státem, v původním znění (dále jen „zákon č. 218/1949 Sb.“)]. Zákonodárce přijímající zákon o majetkovém vyrovnání si toho byl vědom, jak plyne například z jeho preambule: *„Parlament, pamětliv trpkých zkušeností z dob, kdy lidská práva a základní svobody byly na území dnešní České republiky potlačovány, odhodlán střežit a rozvíjet zděděné kulturní a duchovní bohatství, veden snahou zmírnit následky některých majetkových a jiných křivd, které byly spáchány komunistickým režimem v období let 1948 až 1989, vypořádat majetkové vztahy mezi státem a církvemi a náboženskými společnostmi jako předpoklad plné náboženské svobody a umožnit tak obnovením majetkové základny církví a náboženských společností svobodné a nezávislé postavení církví a náboženských společností, jejichž existenci a působení pokládá za nezbytný prvek demokratické společnosti...“*

45. Přestože neexistuje základní „právo na restituci“, rozhodl-li se zákonodárce zmírnit některé křivdy nastalé v době nesvobody formou restitučního zákonodárství, pak jsou soudy podle čl. 90 Ústavy povolány k tomu, aby ve své rozhodovací činnosti vykládaly restituční zákony způsobem umožňujícím naplnění jejich účelu a aby zákonem stanoveným způsobem poskytovaly ochranu na jejich základě nabytým právům [viz nález sp. zn. IV. ÚS 302/99 ze dne 9. 2. 2000 (N 24/17 SbNU 177)]. Takovýto postup odpovídá subjektivnímu právu jednotlivce na soudní ochranu jeho práv plynoucím z čl. 36 odst. 1 Listiny a čl. 6 odst. 1 Úmluvy.

V. 2 c) Ústavněprávní přezkum daní a princip rovnosti

46. Článek 11 odst. 1 Listiny garantuje jednotlivci (fyzické i právnické osobě) ústavně chráněné právo vlastnit majetek. Z judikatury Ústavního soudu plyne, že *„[z]ásah do garance vlastnictví jako základního práva je možný jen skrze imperativní zákonnou úpravu, na kterou jsou kladeny požadavky odpovídající nárokům z testu proporcionality. Taková právní úprava musí rovněž odpovídat nárokům plynoucím z principu právního státu, a tak musí být jasná a přístupná, její důsledky musí být předvídatelné, musí omezovat exekutivní diskreci a musí být dána možnost posoudit rozhodování exekutivy o zásazích do vlastnictví nezávislými a nestrannými soudy“* (viz nález sp. zn. Pl. ÚS 29/08, bod 37).

47. Ukládání daní a poplatků, které je možné jen na základě zákona (čl. 11 odst. 5 Listiny), představuje jeden z legitimních, ústavně akceptovatelných důvodů omezení práva vlastnit majetek (čl. 11 odst. 1 Listiny), neboť sleduje veřejný zájem na shromažďování finančních prostředků pro zabezpečování veřejných statků (opatrování příjmů/naplňování státního rozpočtu). Aby mohl být stát dobrým nástrojem ve službách člověka, musí mít pro svou činnost dostatečné zdroje, jejichž podstatnou část získává právě díky institucionalizaci povinného veřejnoprávního plnění platit daně (nález sp. zn. Pl. ÚS 29/08, bod 38). Listina v případě daní omezení vlastnického práva předpokládá, má-li zákonodárce ústavní zmocnění zdaňovat, s širokým prostorem pro rozhodování o předmětu, míře a rozsahu daní.

48. Daně a daňový systém plní tři základní funkce – alokační, distribuční a stabilizační, jejichž nastavení náleží do kompetence demokraticky zvoleného zákonodárce. Chtěl-li by Ústavní soud hodnotit jejich protiústavnost, vstupoval by do pole jednotlivých politik, jejichž racionalitu nelze z hlediska ústavnosti dost dobře hodnotit. Ve zmíněném nálezu sp. zn. Pl. ÚS 29/08 (bod 58) proto konstatoval, že efektivitu daní zpravidla

nepřezkoumává, s výhradou případů, kdy by neefektivita určité daně založila zřejmou nerovnost v daňovém zatížení jednotlivých tuzemců. Ústavnímu soudu přísluší jen přezkoumávat, zda daňová opatření nezasahují do ústavně garantovaného majetkového substrátu vlastníka, zda je nelze považovat za bezdůvodně se přičítící principu rovnosti, tj. za svévolná.

49. V posledně citovaném nálezu Ústavní soud přehledně shrnul rovněž metodologii přístupu k ústavněprávnímu přezkumu legislativy v oblasti správy daní a poplatků. Při zkoumání ústavnosti právní úpravy, kterou jsou poplatníkům ukládány daně, vychází Ústavní soud zásadně z modifikované verze principu proporcionality a zkoumá případné porušení zákazu extrémní disproporcionality ve spojení s dodržáním principu rovnosti: *„Rozlišování vedoucí k porušení principu rovnosti je nepřípustné ve dvojím ohledu: může působit jednak jako akcesorický princip, který zakazuje diskriminovat osoby při výkonu jejich základních práv, a jednak jako neakcesorický princip zakotvený v čl. 1 Listiny, který spočívá ve vyloučení libovůle zákonodárce při rozlišování práv určitých skupin subjektů. Jinými slovy, ve druhém případě jde o princip rovnosti před zákonem, který je skrze čl. 26 [Paktu] součástí českého ústavního pořádku“* (viz opět nález sp. zn. Pl. ÚS 29/08, bod 56).

50. Z konstantní judikatury Ústavního soudu vyplývá, že je věcí státu, aby rozhodl, že jedné skupině poskytne méně výhod než jiné, nesmí však postupovat libovolně a z jeho rozhodnutí musí vyplývat, že tak činí ve veřejném zájmu a ve jménu veřejných hodnot [viz již nález sp. zn. Pl. ÚS 33/96 ze dne 4. 6. 1997 (N 67/8 SbNU 163; č. 185/1997 Sb.) vztahující se přímo k restitučnímu zákonodárství].

51. V souvislosti se zásadou rovnosti a zákazu diskriminace dále Ústavní soud v nálezu sp. zn. Pl. ÚS 18/15 uvedl, že intenzita ústavního přezkumu v daňové oblasti není primárně závislá na skutečnosti, zda k nerovnému zacházení dochází ve vztahu k jinému ústavně zaručenému právu (akcesoricky, viz čl. 3 odst. 1 Listiny, čl. 14 Úmluvy), či nikoli (neakcesoricky, viz čl. 1 Listiny nebo čl. 26 Paktu). Klíčový je zejména důvod odlišného zacházení, tj. stanovený rozlišovací znak (např. rasa, pohlaví, národnost, původ, věk, vyznání, majetek), a zároveň konkrétní právo či statek, ve vztahu ke kterému je odlišně zacházeno (např. záruky politických práv či povinnost platit daně); tomu následně musí odpovídat nároky kladené Ústavním soudem na zdůvodnění legitimacy odlišného zacházení.

52. Pro případné využití uvedené modifikované podoby testu proporcionality je třeba nejprve postavit najisto, zda je předmětem napadené právní úpravy daň ve shora vymezeném smyslu. Ústavní soud v minulosti již vícekrát dospěl k závěru, že uvalením daně se zákonodárce pokoušel zastříti svůj skutečný úmysl, odlišný od cíle optimálně naplnit státní pokladnu. Například v případě retroaktivního snížení a zdanění státní podpory (stavební spoření), na kterou již adresátům právních norem vznikl nárok, Ústavní soud konstatoval, že *„[ú]čel zdanění se však v takovémto případě odlišuje od zdanění jiných příjmů, neboť nevede k posílení příjmové části státního rozpočtu. Ve své podstatě se jedná o nepřímou formu snížení jeho výdajů, resp. stanovení jejich výše, neboť jeho prostřednictvím zůstává část výdaje dále ve státním rozpočtu nebo se do něj vrací“* (nález sp. zn. Pl. ÚS 53/10, bod 179). Jinými slovy Ústavní soud upozornil, že vznikl-li již určitému subjektu individualizovaný nárok na konkrétní plnění ze strany státu, nelze do něj svévolně zasahovat, bez ohledu na to, zda tak zákonodárce učiní přímo, nebo dodatečným stanovením daňové povinnosti, jež se od přímého snížení liší pouze svým

označením; jinak zákonodárce porušuje princip právní jistoty podle čl. 1 odst. 1 Ústavy (potažmo zákaz pravé retroaktivity – k tomu viz dále) a legitimního očekávání podle čl. 11 odst. 1 Listiny a čl. 1 Dodatkového protokolu k Úmluvě.

53. Jestliže je tedy namístě učinit závěr, že určitou „daň“ nelze v rámci přezkumu ústavnosti považovat za daň, nýbrž za změnu právního nároku, promítá se tato skutečnost nevyhnutelně do ústavních kritérií pro její posouzení – slouží-li určité ústavní principy a základní práva k ochraně jednotlivce před zásahem ze strany veřejné moci, nemůže míra ochrany být v jednom ze dvou srovnatelných případů nižší jen z toho důvodu, že zákonodárce použil pro stejnou regulaci odlišné označení (nález sp. zn. Pl. ÚS 53/10, bod 181).

V. 2 d) *Princip pacta sunt servanda*

54. Zásada *pacta sunt servanda*, tedy že smlouvy mají být dodržovány, je jedním z klíčových principů právního státu vyplývajícím z čl. 1 odst. 1 Ústavy, k němuž se Ústavní soud plně hlásí [pilotně např. nález ze dne 7. 10. 1996 sp. zn. IV. ÚS 201/96 (N 96/6 SbNU 197), dále nález sp. zn. II. ÚS 3292/09 ze dne 8. 7. 2010 (N 140/58 SbNU 163), či z poslední doby nálezy ze dne 17. 10. 2017 sp. zn. I. ÚS 1653/17, ze dne 4. 6. 2019 sp. zn. II. ÚS 996/18, či ze dne 17. 7. 2019 sp. zn. I. ÚS 1091/19], neboť odráží povahu soukromého práva, podstatu smluvních vztahů a s tím spojenou hospodářskou a společenskou funkci smlouvy [např. nález sp. zn. I. ÚS 436/05 ze dne 10. 7. 2008 (N 129/50 SbNU 131)].

55. Právě v nálezu sp. zn. I. ÚS 1653/17, bod 36, Ústavní soud shrnul, že dojde-li ke shodě projevené vůle dvou stran, která není zákonem zakázána (čl. 2 odst. 3 Listiny), a vznikne-li smlouva, je to právě zásada *pacta sunt servanda*, jež garantuje, že smlouva a její právní důsledky budou ze strany veřejné moci respektovány a že bude možné domoci se práv a povinností z ní plynoucích.

56. Zásadu *pacta sunt servanda* Ústavní soud přímo ve vztahu ke smlouvám uzavřeným mezi státem a oprávněnými církvemi a náboženskými společnostmi podle zákona o majetkovém vyrovnání zdůraznil již v nálezu sp. zn. III. ÚS 3397/17 (bod 37), podle kterého je paušální finanční vypořádání podle § 15 zákona o majetkovém vyrovnání součástí zmírnění majetkových krivd (tam, kde zákonodárce o možnosti vydání majetku z různých důvodů nerozhodl). Jeho realizace v ročních splátkách byla podmíněna souhlasem dotčených církevních subjektů vyjádřeným ve smlouvě o vypořádání podle § 16 tohoto zákona – bylo tak do budoucna založeno legitimní očekávání spočívající v důvěře v právo, které by dlužník – stát mohl v budoucnu měnit. Při ústavně konformním výkladu tohoto právního institutu je proto nutné vycházet z předpokladu, že nejde pouze o rozhodnutí zákonodárce, nýbrž také o následné uzavření předmětných smluv (jeho *occasio legis*), zakládající legitimní očekávání obou stran, že dosažená dohoda bude dodržována jako výsledek jednání státu s dotčenými církevními subjekty.

V. 2 e) *Ústavněprávní přezkum novelizujícího zákona*

57. Z ustálené judikatury Ústavního soudu plyne, že novela zákona nemá samostatnou existenci, neboť její obsah se stává součástí textu novelizovaného zákona [viz např. usnesení sp. zn. Pl. ÚS 25/2000 ze dne 15. 8. 2000 (U 27/19 SbNU 271)]. 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 obsahovou stránkou zákona novelizovaného.

58. Stejně tak je nutno učinit výjimku ve vztahu k derogačnímu ustanovení novelizujícího zákona, neboť z povahy věci není možné napadnout v novelizovaném předpisu ustanovení, které bylo vypuštěno. Tvrzenou protiústavnost derogace původního ustanovení proto nelze zhojit jinak než zrušením příslušné derogující pasáže novelizujícího zákona. Je otázkou, řešenou v minulosti v judikatuře Ústavního soudu rozdílně, jaké účinky rozhodnutí Ústavního soudu, jímž je derogováno derogační ustanovení, vyvolá (vývoj je rekapitulován naposledy v usnesení sp. zn. Pl. ÚS 26/13 ze dne 5. 8. 2014). Dosud se judikatura Ústavního soudu ustálila na stanovisku, podle kterého samotným zrušením zrušovacího ustanovení v novele zákona nedochází bez dalšího k „obživení“ původní právní úpravy [nález sp. zn. I. ÚS 1696/09 ze dne 8. 2. 2011 (N 13/60 SbNU 127); nález sp. zn. I. ÚS 1927/09 ze dne 21. 3. 2011 (N 50/60 SbNU 593); nález sp. zn. I. ÚS 504/10 ze dne 21. 3. 2011 (N 51/60 SbNU 609)], neboť by tím Ústavní soud překročil své zákonem stanovené kompetence a vybočil z role tzv. negativního zákonodárce.

59. Jelikož ani Parlament nesmí rezignovat na svoji povinnost chránit základní práva a svobody, může Ústavní soud „*předjímat, že zákonodárce této povinnosti nedostojí, a proto je mu otevřen prostor k úvaze, zda v zájmu naplnění svého jediného úkolu – ochrany ústavnosti a základních práv a svobod zaručených ústavním pořádkem – stanoví další následky svého rozhodnutí. Povaha těchto následků se však vždy bude odvíjet od jedinečnosti skutečností, za kterých k řízení před Ústavním soudem došlo, jakož i od charakteru ohroženého (porušeného) základního práva nebo svobody*“ [viz nález sp. zn. Pl. ÚS 20/05 ze dne 28. 2. 2006 (N 47/40 SbNU 389; č. 252/2006 Sb.)]. V minulosti proto nastaly i případy, kdy Ústavní soud „obživení“ zrušených ustanovení připustil a stanovil, že účinkem jeho derogačního nálezu je obnovení stavu před přijetím novelizujícího zákona, tj. „rehabilitace“ zrušeného ustanovení [nález sp. zn. Pl. ÚS 5/94 ze dne 30. 11. 1994 (N 59/2 SbNU 155; č. 8/1995 Sb.); nález sp. zn. Pl. ÚS 2/02].

60. Lze uzavřít, že většinový názor Ústavního soudu (*a contrario* viz odlišná stanoviska k usnesení sp. zn. Pl. ÚS 26/13) stojí na tezi, podle níž jednou zrušené ustanovení zásahem Ústavního soudu zásadně „neožívá“, neshledá-li Ústavní soud existenci výjimečných důvodů, pro něž je k tomuto ojedinelému opatření třeba sáhnout, neboť nápravy způsobeného protiústavního stavu nelze dosáhnout jinak a od zákonodárce nelze očekávat, že by nežádoucí stav v dohledné době napravil prostřednictvím své zákonodárné kompetence. Rozhodujícím je v tomto případě okamžik nabytí účinnosti právní úpravy, jež je před Ústavním soudem napadána pro svou protiústavnost: „*Jakkoliv by se případný derogační zásah Ústavního soudu měl zásadně vztahovat k novelizovanému ustanovení, za situace, kdy je protiústavnost spatřována v samotném faktu zrušení předchozí zákonné úpravy, lze za účelem zachování právní jistoty připustit, že předmětem ústavního přezkumu bude i příslušné novelizující ustanovení novely zákona. Tím se zajistí, že novelizací nedojde ke zrušení právního předpisu nebo jeho části za situace, kdy by absence právní úpravy měla za následek protiústavní stav*“ [viz nález sp. zn. Pl. ÚS 35/17 ze dne 19. 6. 2018 (č. 135/2018 Sb.), bod 44].

V. 3 Aplikace na projednávaný případ

61. Ve své judikatuře se Ústavní soud frekventovaně vyjadřuje ke snahám zákonodárce o vypořádání vztahů a křivd vzniklých působením komunistického režimu [viz předně již nálezy sp. zn. Pl. ÚS 19/93 ze dne 21. 12. 1993 (N 1/1 SbNU 1; č. 14/1994 Sb.)]. Není v silách státu ani nikoho jiného napravit všechny křivdy spáchané v důsledku existence totalitního režimu, včetně křivd na církvích a jejich příslušnících. Proto byl také zákonodárci ponechán prostor pro uvážení, jaký postup zvolí, a restituční předpisy, jejichž cílem bylo zmírnění (tj. nikoli plné odčinění) některých (tj. nikoli všech) majetkových křivd, byly shledány legitimními. Zároveň platí, že byla-li taková právní úprava přijata, pak osobám, které restitučním zákonem stanovené podmínky splňovaly, vznikl nárok na odškodnění a legitimní očekávání, že jim odškodnění bude v zákonem dané výši, formě a lhůtě poskytnuto.

62. Přijetím zákona o majetkovém vyrovnání zákonodárce odstranil významný deficit odčinění následků komunistického režimu ve vztahu k církvím a náboženským společnostem, jehož existenci opakovaně konstatoval Ústavní soud [poprvé v nálezu sp. zn. IV. ÚS 298/05 ze dne 8. 8. 2005 (N 156/38 SbNU 241), následovaném dále stanoviskem pléna sp. zn. Pl. ÚS-st. 22/05 ze dne 1. 11. 2005 (ST 22/39 SbNU 515; č. 13/2006 Sb.), nálezem sp. zn. I. ÚS 663/06 ze dne 24. 6. 2009 (N 149/53 SbNU 811), nejsilněji pak nálezem sp. zn. Pl. ÚS 9/07, a konečně též nálezem sp. zn. II. ÚS 3120/10 ze dne 29. 8. 2012 (N 145/66 SbNU 201)] a k němuž se sám zákonodárce na počátku 90. let zavázal (viz zákon č. 289/1990 Sb., o úpravě některých majetkových vztahů řeholních řádů a kongregací a arcibiskupství olomouckého, či tzv. blokační ustanovení § 29 zákona o půdě, v původním znění).

63. Proto je třeba vyjít ze smyslu a účelu zákona o majetkovém vyrovnání, jímž je především zmírnění následků některých majetkových a jiných křivd spáchaných komunistickým režimem v období let 1948 až 1989 na církvích (jejich příslušnících a představitelích), který se nikterak nevymyká shora popsanému obecnému smyslu a účelu restitučního zákonodárství (viz body 43–45); interpretační vodítko v tomto směru poskytují především preambule a úvodní ustanovení uvedeného zákona. Restituci majetku přitom nelze chápat jako příjem oprávněné osoby (ve smyslu rozšíření majetku), nýbrž jako snahu o obnovení původní majetkové podstaty – nápravu jejího předchozího protiprávního snížení.

64. Restituční účel zákona o majetkovém vyrovnání je účelem stěžejním a klíčovým (podle jeho § 18 odst. 4 při aplikaci tohoto zákona musí být šetřen jeho účel, kterým je zmírnění majetkových křivd způsobených registrovaným církvím a náboženským společnostem v rozhodném období), nikoli však jediným. Je dále doplněn o záměr zákonodárce „*vypořádat majetkové vztahy mezi státem a církvemi a náboženskými společnostmi jako předpoklad plné náboženské svobody a umožnit tak obnovením majetkové základny církví a náboženských společností svobodné a nezávislé postavení církví a náboženských společností, jejichž existenci a působení pokládá [Parlament] za nezbytný prvek demokratické společnosti*“ (viz další část preambule citovaného zákona). Zákon o majetkovém vyrovnání proto ve svém § 17 obsahuje závazek státu vyplácet dotčeným církvím a náboženským společnostem po přechodné období 17 let (postupně se snižující) příspěvek na podporu jejich činnosti, jenž je podle pátého odstavce tohoto ustanovení vyloučen z předmětu daně, poplatku či jiného obdobného peněžitého plnění.

65. Existence prezentovaného záměru nastolit přechodný režim, jenž následně vyústí v hospodářskou odluku církve od státu, však nic nemění na skutečnosti, že restituční charakter zákona o majetkovém vyrovnání je primární a výchozí, neboť finanční závislost někdejších církevních subjektů na státu vznikla právě v době nesvobody jako prostředek kontroly, kterou totalitní režim nad věřícími potřeboval získat (viz zákon č. 218/1949 Sb., zrušený zákonem o majetkovém vyrovnání). Jinými slovy, bez existence čtyř desítek let totalitního režimu by nevznikly majetkové křivdy, jež se polistopadový demokratický zákonodárce zavázal (alespoň zčásti) odčinit, nebyla by vytvořena finanční závislost církví na státu a nevznikla by ani potřeba následné finanční odluky.

66. Ve světle takto popsanych účelů zákona o majetkovém vyrovnání Ústavní soud nahlížel na ústavní konformitu napadených ustanovení – předesílá, že nevěnoval bližší pozornost argumentaci navrhovatelky či vlády k otázce přiměřenosti finanční náhrady, neboť se jí podrobně zabýval již v nálezu sp. zn. Pl. ÚS 10/13, v němž konstatoval, že politické rozhodnutí ohledně stanovení výše finančního vypořádání nemá na ústavnost zákona o majetkovém vyrovnání vliv (viz nálezn sp. zn. Pl. ÚS 10/13, body 242–256, shodně též nálezn sp. zn. III. ÚS 3397/17, bod 37). Dospěl zde mimo jiné k závěru, že ze samotného zákona o majetkovém vyrovnání neplyne, „že by se v případě finanční náhrady podle § 15 odst. 1, 2 mělo jednat o výsledek konkrétní ekonomické či matematické metody, která by byla aplikována na konkrétní soubor majetku, zvláště s ohledem na výše uvedený účel finanční náhrady, který má proměnlivý poměr náhradové a vyrovnávací složky ve vztahu ke každé z církví. Ze zákona tedy neplyne, že by předpokládal konkrétní identifikaci nahrazovaného majetku a jeho ocenění konkrétní ekonomickou metodou, přičemž souhrn částek by pak představoval celkovou sumu finanční náhrady.“

67. Dále pak Ústavní soud pokračoval: „Z hlediska testu ústavnosti zákona s rozpočtovými dopady je rozhodující, do jaké míry má částka finanční náhrady elementární vazbu na dostupné údaje a cenové relace, tedy zda napadená ustanovení § 15 odst. 1, 2 nejsou výsledkem iracionálního chování zákonodárce, náhodných změn (omylů) v průběhu legislativního procesu apod.“ (viz nálezn Pl. ÚS 10/13, bod 247). V tomto ohledu Ústavní soud v přezkoumávaném § 15 zákona o majetkovém vyrovnání ústavně relevantní nedostatek neshledal (srov. nálezn Pl. ÚS 10/13, bod 256). Uvedený závěr platí beze zbytku i v projednávané věci a není důvod se od něj odchýlovat, nečelí-li stát a jeho ekonomická kondice přírodní katastrofě, závažné hospodářské krizi, válečnému stavu či jiné mimořádné události, jež by vyžadovala úsporná opatření komplexnějšího rozsahu a nutila Ústavní soud k přehodnocení platnosti svého dřívějšího závěru. Otázka přiměřenosti zákonem a smlouvami stanovených finančních náhrad proto není pro projednání návrhu relevantní a není třeba se k ní vracet.

68. Všechny tři Ústavnímu soudu předložené návrhy shodně požadují jednak zrušení § 18a odst. 1 písm. f) zákona o daních z příjmů ve slovech „s výjimkou finanční náhrady“, jednak (*in eventum*) zrušení zákona č. 125/2019 Sb. Ústavní soud se věnoval posouzení důvodnosti každého z uvedených bodů petitu zvlášť.

V. 3 a) Ustanovení § 18a odst. 1 písm. f) zákona o daních z příjmů

69. Ustanovením § 18a odst. 1 písm. f) zákona o daních z příjmů má být s účinností od 1. 1. 2020 zavedena povinnost církví a náboženských společností, jež se státem

uzavřely smlouvy o vypořádání na základě § 16 zákona o majetkovém vyrovnání, zdaňovat roční splátky dohodnuté finanční náhrady inkasované v budoucnu (přesněji: ruší se původní osvobození finanční náhrady od daně z příjmů). Ústavní soud dospěl k závěru, že uvedená úprava z ústavněprávního hlediska s ohledem na rekapitulované obecné principy nemůže obstát, a to z několika důvodů.

70. Předně v daném případě z materiálního hlediska nejde podle Ústavního soudu o daň (tou je pouze formálně), nýbrž fakticky o snížení finanční náhrady (*mutatis mutandis* srov. nálezn. sp. zn. Pl. ÚS 53/10, body 179–184), a to ještě finanční náhrady sloužící ke zmírnění majetkových křivd spáchaných v době totalitní komunistickým režimem, jež z povahy věci nemůže být příjmem v daňovém slova smyslu. Tímto „zastřeným“ záměrem se netajili předkladatelé zákona, vláda vyslovující své souhlasné stanovisko ani další poslanci vystupující na podporu přijetí návrhu zákona č. 125/2019 Sb. při jeho projednávání v Poslanecké sněmovně (např. vystoupení návrh předkládajících poslanců Vladimíra Koníčka, Milana Ferance, místopředsedy Poslanecké sněmovny Tomia Okamury a dalších – viz stenografický záznam prvního čtení návrhu zákona č. 125/2019 Sb. ze sedmé schůze Poslanecké sněmovny, konané dne 28. 2. 2018). Například poslanec Feranec sdělil k projednávanému návrhu zákona na uvedené schůzi následující: „... *nebudeme hlasovat ani o zákonu o restitucích jako takovém. Budeme toliko rozhodovat o tom, jestli pustíme do druhého čtení zákon, který umožní zdanit finanční náhrady za nevydaný majetek, neboť dle předkladatelů tyto finanční náhrady byly určeny v nepřiměřeně vysoké výši.*“ Vláda v souhlasném stanovisku vyjádřila obavy z hrozícího zásahu do legitimního očekávání oprávněných subjektů; následně ve svém vyjádření k posuzovaným návrhům připustila, že dopad předmětného zdanění do státního rozpočtu může být minimální, případně žádný, ocitne-li se některá z dotčených církví v hospodářské ztrátě.

71. Přestože materie vyrovnání státu s církvemi je jedinečná a těžko srovnatelná s jakýmkoli jinými státními politikami (vyjma ostatních restitučních zákonů), v jistém ohledu lze nyní posuzovaný pokus zákonodárce o „zdanění“ finančních náhrad z hlediska jeho faktického záměru a časového účinku připodobnit k případu státní podpory stavebního spoření, na jejíž poskytnutí spořicími osobám v určitém okamžiku vznikl právní nárok, spolu s ním i legitimní očekávání jeho splnění, a proto její výši nebylo možné ústavně akceptovatelným způsobem bez vážného důvodu změnit (snížit) – viz nálezn. sp. zn. Pl. ÚS 53/10, body 182–184. Ústavní soud nezpochybňuje, že daňová oblast je „doménou“ státu, který může vrchnostensky ukládat daňové povinnosti podle svého uvážení (vůle zákonodárce). Daně se vybírat musejí a musejí se i platit, aby stát mohl vůbec fungovat a účelně se svými příjmy hospodařit. Daně dokonce v odůvodněných případech nemusejí sledovat jen fiskální účel (např. naplnění veřejného zájmu na ochraně zdraví při zdanění tabákových výrobků či alkoholu). V případě „zdanění církevních restitucí“ zjevně nešlo ze strany státu od počátku primárně o poctivou snahu naplnit státní pokladnu ani o jiný legitimní cíl, ale o faktické snížení dohodnuté finanční náhrady určené na zmírnění majetkových křivd a bezdůvodné sankcionování církví a náboženských společností (viz stenografický záznam vystoupení poslance Koníčka, předkladatele návrhu zákona č. 125/2019 Sb., v úvodu projednávání bodu 12 na 7. schůzi Poslanecké sněmovny, konané dne 28. 2. 2018), jež může v konečném důsledku ohrozit jejich činnost a tím zasáhnout do náboženských svobod garantovaných články 15 odst. 1 a 16 odst. 1 Listiny.

72. Jelikož zákonodárce nesledoval napadenou úpravou legitimní cíl a nevycházel ani z žádných podstatných socio-ekonomických změn ve společnosti, nebylo by naopak příléhavé aplikovat na věc závěry nálezu sp. zn. Pl. ÚS 17/11 ze dne 15. 5. 2012 (N 102/65 SbNU 367; č. 220/2012 Sb.), v němž Ústavní soud k problematice snížení státní podpory poskytované provozovatelům fotovoltaických elektráren zavedením daně darovací z bezúplatně nabytých povolenek a zrušením osvobození od daně z příjmů (za použití metodiky přezkumu daňové věci) uvedl, že princip právní jistoty nelze ztotožnit s požadavkem na absolutní neměnnost právní úpravy, neboť ta podléhá mimo jiné sociálně ekonomickým změnám. Zdrženlivost Ústavního soudu není proto co do míry přezkumu ústavnosti napadené úpravy a ve vztahu k proporcionalitě zásahu, zejména s ohledem na garance podle čl. 11 odst. 1 Listiny a čl. 1 Dodatkového protokolu k Úmluvě, namístě.

73. Stěžejním důvodem neústavnosti napadeného ustanovení zákona o daních z příjmů, ve znění zákona č. 125/2019 Sb., je především porušení práva na legitimní očekávání dotčených církví a náboženských společností, a to ve smyslu čl. 1 odst. 1 Ústavy – tedy obecného očekávání, že sliby státu budou splněny, zvláště, jde-li o oblast restitucí, a sekundárně očekávání ve smyslu čl. 11 odst. 1 Listiny a čl. 1 Dodatkového protokolu k Úmluvě – jako derivátu majetkového práva, tedy již jasně finančně vyčíslitelného závazku, z něž ono očekávání plyne [viz k tomu v bodě 41 citovaný rozsudek Evropského soudu pro lidská práva ve věci *Broniowski proti Polsku*, srov. také nálezu sp. zn. Pl. ÚS 12/14 ze dne 16. 6. 2015 (N 109/77 SbNU 577; č. 177/2015 Sb.)]. Zmíněné legitimní očekávání ve prospěch církví a náboženských společností vzniklo ve dvou hlavních krocích – nejprve v podobě blokačního ustanovení § 29 zákona o půdě, v původním znění, z počátku 90. let a navazující judikatury Ústavního soudu potvrzující, že zde církvím a náboženským společnostem očekávání svědčí a zákonodárce je musí naplnit. V návaznosti na uvedené zákonodárce jako druhý krok přijal zákon o majetkovém vyrovnání, kterým obecné očekávání konkrétně naplnil stanovením konkrétních částek a plateb. Právě s ohledem na hodnoty uvedené výše v bodech 61–65 je uvedené očekávání nenarušitelné a vytváří právo na ochranu již jednou nabytých práv (srov. shodně i nálezu sp. zn. III. ÚS 3397/17, body 35–39).

74. Jestliže zákonodárce napadenou úpravou nesledoval jiný legitimní veřejný zájem, který by nadto musel být vyšší intenzity, než jsou právě popsány principy, chráněné článkem 1 odst. 1 Ústavy, článkem 11 odst. 1 Listiny a článkem 1 Dodatkového protokolu k Úmluvě, aby mohl zamýšlený zásah do ústavně chráněného legitimního očekávání dotčených církví a náboženských společností ospravedlnit, postupoval svévolně, čímž porušil rovněž zákaz retroaktivity (viz body 39–42).

75. Ústavní soud se ztotožňuje s náhledem navrhovatelky i dalších navrhovatelek, podle kterého nárok na vyplacení finanční náhrady v plné výši a s ním spojené legitimní očekávání vznikly každé jednotlivé oprávněné církvi či náboženské společnosti v jediném okamžiku, a tím byl okamžik uzavření smlouvy o vypořádání podle § 16 zákona o majetkovém vyrovnání, publikované ve sdělení Ministerstva kultury č. 55/2013 Sb. (viz bod 56). Ze zákona o majetkovém vyrovnání ani z následně uzavřených smluv nelze dovodit jiný výklad; stanovení třiceti ročních splátek k vyplacení celé částky finanční náhrady uvedenou skutečnost nezpochybnuje, oprávněným subjektům vznikl v jediném okamžiku nárok na uvedené plnění jako celek. Složitá a dlouholetá vyjednávání státu s dotčenými církvemi a náboženskými společnostmi nesměřovala k tomu, aby byla později výše splátky diskutována a přehodnocována, což stvrzuje právě uzavření

předmětných smluv. Dotčeným církvím a náboženským společnostem uzavřením smluv vznikl individualizovaný právní nárok na vyplacení finanční náhrady a stát v tomto směru přijal závazek poskytnout finanční náhradu v plné výši (dokonce zvýšenou o příslušnou míru inflace), který nemůže zaniknout jinak než splněním [viz § 16 odst. 2 písm. e) zákona o majetkovém vyrovnání a na ně navazující příslušná ustanovení uzavřených smluv o vypořádání, jejichž znění jsou dostupná ve sdělení Ministerstva kultury č. 55/2013 Sb.].

76. Dosud popsané legitimní očekávání příjemce na nabytí majetku bylo v případě církví a náboženských společností dále stvrzeno uzavřením smluv o vypořádání podle § 16 zákona o majetkovém vyrovnání. Lze tak v této souvislosti odkázat na „nejvyšší zásadu právní, resp. nejvyšší přirozenoprávní normu, od které je odvozeno veškeré právo“, tedy zásadu *pacta sunt servanda* – necht' jsou smlouvy dodržovány (viz nález sp. zn. II. ÚS 3292/09, bod 37). Zákonodárce v roce 2012, mj. i v důsledku dřívější judikatury Ústavního soudu (viz bod 62), s dvacetiletým odstupem přijal zákon o majetkovém vyrovnání. Důvodem, proč stát s církvemi a náboženskými společnostmi o podobě vyrovnání (na rozdíl od jiných, „běžných“ restituentů) vyjednával, je veřejný zájem na jejich existenci v demokratické společnosti (viz dále bod 83).

77. Skutečnost, že finanční náhrada je církvím vyplácena nikoli pouze na základě zákona, nýbrž na základě zákona v kombinaci s následně uzavřenými smlouvami, není náhodná a nepodstatná, jak z hlediska vůle dotčených církví přistoupit na podmínky nabízené státem, tak i z hlediska úmyslu vlastního sebeomezení tehdejšího zákonodárce pro časy budoucí (viz důvodová zpráva k § 16 zákona o majetkovém vyrovnání). Ustanovení § 15 zákona o majetkovém vyrovnání výši finančních náhrad pro jednotlivé církve a náboženské společnosti deklaruje; bez následného uzavření smluv o vypořádání by samo o sobě právní účinky nevyvolalo. Jak již Ústavní soud vyslovil, „je třeba na [zákon o majetkovém vyrovnání] nahlížet jako na zvláštní typ zákona (tzv. *Maßnahmengesetz*), který vznikl k řešení určité situace, a ve vztahu k ní je třeba jej vykládat, [neboť] sleduje určitý cíl a k jeho dosažení stanoví určité prostředky, pravidla a postupy (srov. k tomuto typu zákonů např. *Schneider, H. Gesetzgebung*. 3. vydání. Heidelberg: C. F. Müller Verlag 2002, s. 142–145)“ [viz nález sp. zn. III. ÚS 3397/17, bod 37]. Takový zákon je omezen svým cílem a jeho dosažením se stává obsoletním. Ústavní konformitu zvláštní povahy zákona o majetkovém vyrovnání Ústavní soud potvrdil již nálezem sp. zn. Pl. ÚS 10/13 (bod 271).

78. Uzavřením smlouvy o vypořádání přijaly církve a náboženské společnosti výslovné ujednání, že jejich veškeré nároky vůči státu za původní majetek (vyjma nároku na naturální restituční plnění podle tohoto zákona) jsou danou smlouvou a vyplacením finanční náhrady vypořádány [viz § 16 odst. 2 písm. a) zákona o majetkovém vyrovnání, čl. 2 smlouvy o vypořádání]. Dále je součástí uzavírané smlouvy podle § 16 odst. 2 písm. g) tohoto zákona (a následně podle čl. 5.2 smlouvy) ujednání, že účel smlouvy se řídí zákonem *ve znění účinném ke dni uzavření smlouvy*. V čl. 5.1 každé z uzavřených smluv o vypořádání se proto stát i dotčená církev či náboženská společnost zavazují smlouvu dodržovat a nemařit její účel (vymezený samotným zákonem o majetkovém vyrovnání – viz body 63–65). Pro názornost Ústavní soud uvádí znění čl. 5 vzorové smlouvy o vypořádání, již stát s církvemi a náboženskými společnostmi, jmenovanými v § 15 zákona o majetkovém vyrovnání, uzavřel:

Článek 5

Společná ustanovení

1. Česká republika a [dotčená církev či náboženská společnost] se zavazují tuto smlouvu dodržovat a nemařit její účel.

2. Účel této smlouvy se řídí zákonem o majetkovém vyrovnání s církvemi a náboženskými společnostmi ve znění účinném ke dni uzavření této smlouvy.

3. Na tuto smlouvu o vypořádání se použijí ustanovení občanského zákoníku, s výjimkou ustanovení o neplatnosti a odporovatelnosti právních úkonů, ustanovení o změně v osobě dlužníka nebo věřitele, nejde-li o právní nástupnictví, a dále s výjimkou ustanovení o zániku závazku bez uspokojení věřitele, zejména ustanovení o odstoupení od smlouvy, ustanovení o výpovědi a ustanovení o nemožnosti plnění. Ohledně vyplacení finanční náhrady má Česká republika postavení dlužníka a [dotčená církev či náboženská společnost] postavení věřitele. Proti pohledávce na finanční náhradu nebo splátce finanční náhrady není přípustné započtení, ani výkon rozhodnutí nebo exekuce.

79. Stát se tedy prostřednictvím moci zákonodárné a následně při uzavírání smluv i moci výkonné zavázal k dodržení přijatých závazků, v nichž vystupoval jako jedna ze smluvních stran. Následně však v jiné roli, a to z pozice moci veřejné, se stát pokouší změnit obsah předmětných smluv zákonem, který nesplňuje požadavky stanovené ústavním pořádkem, to znamená, porušuje legitimní očekávání jedné ze stran a postupuje nepřipustně retroaktivně (nepřipustná nepravá retroaktivita). Jednou zákonem i smluvně přiznaná výše finanční náhrady založila legitimní očekávání věřitelů (dotčených církví a náboženských společností), že závazek dlužníka (státu) bude dodržen v plné výši, a vytvořila jim právo na ochranu jednou nabytých práv (viz bod 73). Nárok na vyplacení finanční náhrady v zákonem i smlouvami stanovené výši vznikl jako celek okamžikem uzavření smluv; skutečnost, že její splatnost byla rozložena do třiceti ročních splátek, na uvedeném nic nemění (k tomu blíže viz body 75–76). Na tomto místě je vhodné znovu připomenout nálezný sp. zn. III. ÚS 3397/17, bod 37, v němž se zdůrazňuje, že při ústavně konformním výkladu paušálního finančního vypořádání mezi státem a církvemi je třeba vycházet z toho, že nejde pouze o rozhodnutí zákonodárce, nýbrž také o následné uzavření předmětných smluv, zakládající legitimní očekávání obou stran, že dosažená dohoda bude státem dodržována jako výsledek jednání s dotčenými církevními subjekty.

80. Nehledě na dosud uvedené Ústavní soud pro úplnost dodává, že i kdyby přijal závěr, že jde o daň z příjmů (přestože většina Poslanecké sněmovny ani vláda se nesnažily zastírat pravý smysl napadené úpravy), napadené ustanovení by neobstálo ani optikou testu vyloučení extrémní disproporcionality, neboť zakládá neodůvodněnou nerovnost mezi adresáty daňových norem – v několika aspektech zároveň.

81. Zprvce nelze přehlédnout, že církve a náboženské společnosti oprávněné k restitučnímu plnění ze strany státu podle zákona o majetkovém vyrovnání, ať již ve formě naturální, nebo finanční náhradou, jsou jedinými restituenty, jejichž vzniklá pohledávka (jež není příjmem, nýbrž obnovou původní majetkové podstaty) má podléhat daňové povinnosti – žádné jiné majetkové restituce ani náhrady újmy zdanění nepodléhají. Zdanění náhrad za způsobené majetkové křivdy spáchané v době nesvobody komunistickým režimem popírá účel restitucí – mají-li být křivdy alespoň částečně

zmírněny, nelze je nejprve zmírnit a následně „danit“ (reálně snižovat, čili redukovat jednou přiznané zmírnění křivd). Ústavní soud v přijetí napadené právní úpravy nenachází z hlediska smyslu výběru daní a jejich významu pro státní rozpočet žádnou racionální potřebu. Odkaz vlády na nepřiměřenost schválené výše finanční náhrady není relevantní argumentací bez předložení pádných důkazů za nezměněného ekonomického stavu země (viz body 66–67). Již v Poslanecké sněmovně byly ostatně v rámci rozpravy k návrhu zákona č. 125/2019 Sb. vysloveny pochybnosti o tom, zda církevní restituce ob stojí ve srovnání s jinými restitučními předpisy jako celkem, co se týče rozsahu restituovaného majetku z hlediska rovnosti přístupu ke všem oprávněným osobám (fyzickým i právnickým) a dodržení základních principů demokratického právního státu postulovaných v čl. 1 odst. 1 Ústavy.

82. V tomto ohledu neobstojí argument vlády, podle kterého mezi adresáty norem zákona o majetkovém vyrovnání nerovnost založena není, neboť příjmy podle tohoto zákona jsou zdaněny všem stejně. Je nutno přisvědčit návrhovatelce, že vláda zvolila nepřípustně zužující množinu subjektů k porovnání. Rozhodujícím ukazatelem jsou všichni příjemci restitučního plnění ze strany státu, lhostejno podle kterého restitučního předpisu jim oprávnění vzniklo. Kromě toho napadené ustanovení vytváří neospravedlněný rozdíl v postavení církví a náboženských společností, v jejichž případech převládala naturální forma restituce, oproti jiným, které byly v převážné míře odkázány na formu finanční náhrady. S tím souvisí i další aspekt nedůvodně založené nerovnosti, kterým je racionálně neopodstatněný rozdíl co do „zdanění“ jednotlivých forem vydaného restitučního plnění, tj. naturálního vrácení věci a finanční náhrady. Smyslem obojího je vrácení majetku, jež stát v době nesvobody nepřípustně zabavil. Finanční náhrada přichází na řadu pouze tam, kde zabavený majetek není z nejrůznějších důvodů možné vydat zpět v původní podobě, není však důvod přistupovat k ní jinak.

83. Ústavní soud přitom stále neztrácí ze zřetele, že část finančních náhrad určených k vyplacení slouží k naplnění účelu odlučky církve od státu – skutečnost, která byla při přijímání zákona č. 125/2019 Sb. akcentována na podporu legitimacy „zdanění“ finančních náhrad. Uvedený aspekt nicméně nezpochybňuje závěr, že jednou vzniklý právní nárok na výplatu celé finanční náhrady neopravňuje budoucího zákonodárce k jeho jednostrannému snížení jakoukoli cestou, právě naopak. Jednak není technicky možné stanovit přesnou hranici restituční (primární) a vyrovnávací složky finanční náhrady u každé jednotlivé církve či náboženské společnosti a přistupovat ke každé z nich z hlediska přezkumu jednotlivě a odlišně. Dále je třeba zdůraznit, že hospodářská odlučka církve od státu není pro stát i jeho rozpočet nevýhodná, neboť vedle naplnění požadavků náboženských svobod (čl. 15 odst. 1 a čl. 16 odst. 1 Listiny) z materiálního hlediska odpadnou výdaje státního rozpočtu v podobě financování platů duchovních a dalších výdajů registrovaných církví a náboženských společností (viz důvodová zpráva k § 17 zákona o majetkovém vyrovnání).

84. Má-li být proces odlučky církve od státu v budoucnu zdárně dokončen, je právě pro menší církve nezbytné vytvořit adekvátní podmínky, aby se na novou situaci mohly připravit, nedisponují-li z historických důvodů vlastním majetkem, schopným produkovat potřebné příjmy. Ústavní soud dospěl k závěru, že bez tohoto kroku by v případě malých církví naplnění druhého z účelů zákona o majetkovém vyrovnání, tedy jejich odlučky od státu, nebylo reálné, neboť by bez adekvátního plnění za současného odepření příspěvků ze strany státu zanikly. Zmíněná důvodová zpráva k § 17 zákona o majetkovém vyrovnání k tomu uvádí: „*Účelem zaváděného institutu přechodného*

financování je umožnit dotčeným církvím a náboženským společnostem přizpůsobit se – po více než 60 letech trvající majetkové závislosti na státu – nové ekonomické situaci, kdy stát již nadále přímo nefinancuje jejich duchovní, ani jim nepřispívá na úhradu dalších nákladů.“ Pluralita náboženských subjektů je přitom veřejným zájmem (církev a náboženské společnosti představují celospolečenský přínos jak pro své věřící, tak i pro širší veřejnost svou činností v oblasti sociálních služeb, charity, zdravotnictví, kultury či vzdělávání) a současně předpokladem k naplnění základních náboženských svobod podle čl. 15 odst. 1 a čl. 16 odst. 1 Listiny [nález sp. zn. Pl. ÚS 6/02 ze dne 27. 11. 2002 (N 146/28 SbNU 295; č. 4/2003 Sb.); nález sp. zn. Pl. ÚS 9/07].

85. Jinými slovy, stát má zájem jak na odluce církve od státu, s níž je po uplynutí přechodného období podle zákona o majetkovém vyrovnání spojena finanční nezávislost registrovaných církví a náboženských společností (tedy jejich odstrižení od pravidelných příjmů ze státního rozpočtu), tak i na zachování jejich existence a plurality, neboť plní nenahraditelnou společenskou úlohu a slouží veřejnému zájmu nejen ve vztahu ke svým příslušníkům a sympatizantům. Navrhovatelka přílehavě uvádí, že byl-li stát aktérem dohody, podle které byla přerozdělena restituční finanční náhrada náležící původně Církvi římskokatolické mezi další církve (viz obecná část důvodové zprávy návrhu zákona o majetkovém vyrovnání, s. 37, či nález sp. zn. Pl. ÚS 10/13, bod 233), nemůže se později dovolávat absence restitučního charakteru finanční náhrady u církví, v jejichž případě plní finanční náhrada více účel odlukový než restituční – s tím, že by „zdanění“ finanční náhrady bylo legitimní.

86. Ústavní soud s ohledem na uvedené dospěl k závěru, že § 18a odst. 1 písm. f) zákona o daních z příjmů, ve znění napadeného zákona, je neústavní a jeho deficity nelze překlenout ani ústavně konformním výkladem, neboť takový neexistuje. Proto část uvedeného ustanovení v rozsahu napadených slov zrušil.

V. 3 b) Zákon č. 125/2019 Sb.

87. Eventuálním petitem byl napaden novelizující zákon č. 125/2019 Sb. jako celek obsahující tři části. Část první (čl. I) vypouští s účinností od 1. 1. 2020 z právního řádu § 15 odst. 6 zákona o majetkovém vyrovnání, podle kterého předmětná finanční náhrada není předmětem daně, poplatku ani jiného obdobného peněžitého plnění. Částí druhou (čl. II) se do § 18a odst. 1 písm. f) zákona o daních z příjmů vkládají napadená slova „s výjimkou finanční náhrady“. Část třetí (čl. III) stanoví účinnost zákona č. 125/2019 Sb. dnem 1. 1. 2020. Argumentace navrhovatelek odůvodňující návrh na zrušení novelizujícího zákona č. 125/2019 Sb. směřuje pouze proti jeho části první (čl. I) – vypuštění § 15 odst. 6 zákona o majetkovém vyrovnání z právního řádu považují za nebezpečné odstranění pojistky proti tomu, aby v budoucnu nedocházelo k dalším (jakkoli zastřeným) pokusům o umělé snížení přiznaných finančních náhrad.

88. Ústavní soud se návrhem zabýval právě pouze co do části první napadeného zákona, protože část druhá [novelizace § 18a odst. 1 písm. f) zákona o daních z příjmů] byla konzumována napadením samotného novelizovaného ustanovení (novela zákona zásadně nemá samostatnou existenci, neboť její obsah se stává součástí textu novelizovaného zákona – viz výše body 57–58) a část třetí obsahuje pouze ustanovení o účinnosti napadené novely, jež samo o sobě není způsobilé protiústavního dopadu.

89. Ani ve vztahu k části první zákona č. 125/2019 Sb., kterým se vypouští § 15 odst. 6 zákona o majetkovém vyrovnání, Ústavní soud neshledal s ohledem na svoji ustálenou rozhodovací praxí návrhy důvodnými.

90. Samotným zrušením § 15 odst. 6 zákona o majetkovém vyrovnání ke zdanění finančních náhrad přímo nedochází, čímž nelze říci, že by jeho zakotvení v právním řádu bylo bez významu. Jeho důležitý význam spočívá spolu s dalšími pojistkami, jež zákon o majetkovém vyrovnání obsahuje, v deklaraci připravenosti státu plnit své závazky ve smluvené výši, na niž nebude mít budoucí složení Parlamentu vliv. Pouze psychologický efekt § 15 odst. 6 zákona o majetkovém vyrovnání nicméně nepostačuje k tomu, aby Ústavní soud mohl konstatovat protiústavní stav vlivem absence § 15 odst. 6 zákona o majetkovém vyrovnání v právním řádu a přistoupit k tak mimořádnému kroku, jakým je zrušení novelizujícího předpisu (viz body 59–60).

91. V rozsahu § 15 a 16 ostatně zákon o majetkovém vyrovnání mimořádně (a ústavně konformně – viz nález sp. zn. Pl. ÚS 10/13, bod 271) sloužil k jednorázovému naplnění předvídaných skutečností a jejich naplněním se stal v právním řádu obsoletním, neboť vznik nároku jím předvídaného byl podmíněn a završen až uzavřením smlouvy o vypořádání, která je nyní samostatně schopna existenci závazku garantovat (viz bod 77). Jakákoli legislativní změna dosavadního znění § 15 a 16 zákona o majetkovém vyrovnání již proto vyvolané právní následky nemůže změnit. Na postavení a založených nárocích církví a náboženských společností odmítnutí návrhu v daném rozsahu nic nemění – jejich jednou nabytá práva požívají ochrany a je zapovězeno do nich svévolně zasahovat.

92. Ústavní soud proto návrhy na zrušení novelizujícího zákona č. 125/2019 Sb. v celém rozsahu odmítl pro zjevnou neopodstatněnost [§ 43 odst. 2 písm. a) zákona o Ústavním soudu].

VI. Závěr

93. Restituce slouží k odčinění některých majetkových křivd, spáchaných v období let 1948 až 1989, tedy v době, kdy „*byl režim založený na komunistické ideologii, který rozhodoval o řízení státu a osudech občanů v Československu [...], zločinný, nelegitimní a zavrženíhodný*“ (§ 2 odst. 1 zákona č. 198/1993 Sb., o protiprávnosti komunistického režimu a odporu proti němu). Již restituční předpisy z 90. let počítaly s tím, že v budoucnu budou upraveny i majetkové poměry státu ve vztahu k církvím a náboženským společnostem; nastalo však dlouhé období, v němž nebyla nalezena politická shoda na podobě vyrovnání.

94. Zákon o majetkovém vyrovnání vyplnil desetiletí trvající legislativní mezeru spočívající v absenci majetkového vypořádání státu s církvemi a náboženskými společnostmi, jež byla v roce 2010 Ústavním soudem prohlášena za neústavní (nález sp. zn. Pl. ÚS 9/07). Stát se tímto zákonem zavázal být oprávněným církvím a náboženským společnostem seriózním smluvním partnerem a vyplatit jim za stanovených podmínek finanční náhradu za totalitním režimem zabavený majetek, který již nelze vydat naturální formou. Vedle hlavního restitučního účelu má finanční náhrada také funkci přípravy církví a náboženských společností na budoucí ekonomickou odstavku od státu, za který církev plní řadu úkolů, zejména v oblasti zdravotnictví a sociálních služeb. Poměr uvedených účelů je v případě každé jednotlivé církve

a náboženské společnosti z historických i ekonomických důvodů individuálně proměnlivý.

95. Zákonodárce přijetím § 15 a 16 zákona o majetkovém vyrovnání deklaroval podmínky, za nichž je ochoten smlouvy o vypořádání s jednotlivými církvemi a náboženskými společnostmi uzavřít. Dotčené církve a náboženské společnosti [s výjimkou jedné – viz § 15 odst. 2 písm. b) uvedeného zákona ve spojení se sdělením Ministerstva kultury č. 55/2013 Sb.] státem předložený návrh smlouvy akceptovaly a vláda s nimi smlouvy o vypořádání uzavřela. Na základě smluv bylo ujednáno, že finanční náhrada v zákonem i smlouvou stanovené (valorizované) výši bude vyplacena v třiceti ročních splátkách.

96. Napadenou právní úpravou zákonodárce nepřipustně retroaktivním způsobem (nepřipustná nepravá retroaktivita) nerozhodl o zdanění, nýbrž o faktickém snížení finanční náhrady, na jejíž celou výši vznikl církvím a náboženským společnostem právní nárok a legitimní očekávání okamžikem uzavření smluv o vypořádání. Dodatečné snížení finanční náhrady za křivdy způsobené zločinným komunistickým režimem míří proti základním principům demokratického právního státu. Zákonodárce tím porušil principy právní jistoty, důvěry v právo a jeho předvídatelnost a ochrany nabytých práv, jakožto stěžejní principy demokratické společnosti (čl. 1 odst. 1 Ústavy), a právo dotčených subjektů vlastnit majetek podle čl. 11 odst. 1 Listiny a čl. 1 Dodatkového protokolu k Úmluvě ve smyslu ochrany legitimního očekávání jeho zmnožení.

97. Ze všech uvedených důvodů rozhodl Ústavní soud o tom, že ustanovení § 18a odst. 1 písm. f) zákona o daních z příjmů, ve znění zákonného opatření Senátu č. 344/2013 Sb. a zákona č. 125/2019 Sb., ve slovech „s výjimkou finanční náhrady“, je v rozporu s ústavním pořádkem, a proto napadená slova podle § 70 odst. 1 zákona o Ústavním soudu zrušil s účinností dnem vyhlášení nálezu ve Sbírce zákonů. Ve zbývajících částech Ústavní soud návrh odmítl podle § 43 odst. 2 písm. a) téhož zákona.

Poučení: Proti rozhodnutí Ústavního soudu se nelze odvolat.

V Brně dne 1. října 2019

Pavel Rychetský
předseda Ústavního soudu

Odlišné stanovisko soudce Josefa Fialy k nálezu ve věci sp. zn. Pl. ÚS 5/19

Podle § 14 zákona č. 182/1993 Sb., o Ústavním soudu, uplatňuji odlišné stanovisko k I. výroku nálezu Ústavního soudu ve věci sp. zn. Pl. ÚS 5/19. S tímto výrokem nesouhlasím, ani s jeho odůvodněním, přičemž se ztotožňuji s podrobnými argumenty formulovanými v odlišném stanovisku soudcem Radovanem Suchánkem. Proto pouze shrnuji, že nález nedostatečně rozlišuje mezi finanční náhradou za údajně nevypořádané restituce a finanční náhradou spojenou s odlukou, a dodávám, že legitimní očekávání, na kterém je odůvodnění nálezu postaveno, nemůže vzniknout z nelegitimní, byť legální, restituce. Za právně vadné považuji ty partie odůvodnění, které posuzují údajně retroaktivní účinky napadené právní úpravy (srov. nález sp. zn. Pl. ÚS 6/17).

Z těchto důvodů zastávám názor, že Ústavní soud měl návrh na zrušení slov „s výjimkou finanční náhrady“ obsažených v § 18a odst. 1 písm. f) zákona č. 586/1992 Sb., ve znění zákonného opatření Senátu č. 344/2013 Sb. a zákona č. 125/2019 Sb., zamítnout.

V Brně 1. října 2019

Josef Fiala

Odlišné stanovisko soudce Radovana Suchánka k nálezu sp. zn. Pl. ÚS 5/19

1. Nesouhlasím s I. výrokem nálezu a tudíž ani s jeho odůvodněním. Jsem toto názoru, že Ústavní soud měl návrh na zrušení slov „s výjimkou finanční náhrady“ obsažených v § 18a odst. 1 písm. f) zákona ČNR č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění, zamítnout.

I. Zklamání legitimního očekávání zavedením zdanění?

2. Tenor nálezu, o němž se opírá zrušující výrok, zní, že „zákonem i smluvně přiznaná výše finanční náhrady založila legitimní očekávání věřitelů (dotčených církví a náboženských společností), že závazek dlužníka (státu) bude dodržen v plné výši“ (bod 79), přičemž „jednou vzniklý právní nárok na výplatu celé finanční náhrady neopravňuje budoucího zákonodárce k jeho jednostrannému snížení jakoukoli cestou“ (bod 83).

3. S ohledem na rozsah přezkumu (vymezený petitem návrhu) se zdá být již nepodstatnou výchozí otázka, jak to bylo s legitimitou samotného institutu „paušální finanční náhrady“ a její výše, přiznané vybraným registrovaným církvím a náboženským společnostem (dále jen „církev“) v § 15 zákona o majetkovém vyrovnání s církvemi a náboženskými společnostmi (dále též jen „ZMV“), jež uzavřely smlouvu o vypořádání dle § 16 téhož zákona. Přitom jde o právní úpravu, která i podle mého názoru odporuje řadě ustanovení ústavního pořádku – shodují se v tomto ohledu s odlišnými stanovisky soudců Jaroslava Fenyka, Vojena Güttlera, Jana Musila a Pavla Rychetského k nálezu ze dne 29. 5. 2013 sp. zn. Pl. ÚS 10/13 (č. 177/2013 Sb.).

4. Od (tehdy i nyní) zpochybňované *přiměřenosti* výše finanční náhrady se odvíjí *casus belli* nynější věci, tedy zda smí zákonodárce – veden touto pochybností – revidovat své původní rozhodnutí, jímž finanční náhradu vyloučil z předmětu daně z příjmů (o nic jiného tu nejde!), a to za situace, kdy došlo k uzavření smluv o vypořádání mezi státem (vládou) a církvemi, které dle jejich textu „fakticky provádějí“ zákonný závazek státu k výplatě finanční náhrady. K otázce přiměřenosti výše finanční náhrady však dnešní náleze odkazuje na část odůvodnění nálezu sp. zn. Pl. ÚS 10/13 jen lakonicky konstatuje, že jí „nevěnoval bližší pozornost“, neboť „není pro projednání návrhu relevantní a není třeba se k ní vracet“ (body 66 a 67). Těžko se pak však dobrat odpovědi, zda nálezem konstruované legitimní očekávání dotčených církví zahrnovalo i nepřipustnost případného budoucího zavedení jejího zdanění, což je tu klíčová otázka, která není vůbec jednoduchá. Zda zavedení zdanění finanční náhrady znamená porušení závazku nemařit účel smlouvy o vypořádání je nyní – jak patrné – mezi jejími stranami sporné.

5. Přípodobňuje-li přitom náleze (bod 71) – v souvislosti s legitimním očekáváním církví – zdanění finanční náhrady ke zdanění státní podpory stavebního spoření a odkazuje přitom pouze na body 179, 181 a 182 až 184 odůvodnění nálezu sp. zn. Pl. ÚS 53/10, jímž bylo toto zdanění zčásti zrušeno (šlo-li o mimořádnou srážkovou daň dopadající na účastníky stavebního spoření, kteří již měli individualizovaný právní nárok na státní podporu za rok 2010), zcela pomíjí, že jinak bylo odkazovaným nálezem budoucí snížení této podpory („snížení výše ročních záloh státní podpory, na které vznikne nárok po 31. prosinci 2010, pro všechny smlouvy o stavebním spoření bez ohledu na datum jejich uzavření“) aprobováno, neboť v „situaci pouhého spoléhání se na to, že státní podpora nebude do budoucna změněna“ nelze takové důvěře z ústavního hlediska přiznat ochranu

a „napadené ustanovení tak nepředstavuje nepřípustnou nepravou retroaktivitu“ (viz jeho odůvodnění – část VII./d, body 155 až 161, a obdobně část VII./e).

6. Každopádně z ústavního pořádku, z relevantní zákonné úpravy ani ze smluv o vypořádání uzavřených na jejím základě se nikterak nepodává nepřípustnost zahrnutí finanční náhrady do předmětu daně z příjmů právnických osob. Na tom nic nemění ani nálezem dovolávaná (z hlediska ústavněprávního přezkumu pouhá) zákonná norma, resp. smluvní ujednání o tom, že závazek vyplatit finanční náhradu nemůže bez dohody smluvních stran zaniknout jinak než splněním [§ 16 odst. 2 písm. e) ZMV]. Slova „s výjimkou finanční náhrady“, obsažená v § 18a odst. 1 písm. f) zákona o daních z příjmů, nepochybně zánik tohoto závazku nezpůsobují.

7. Z hlediska principu rovnosti bylo nepochybně problematickým ustanovení § 15 odst. 6 ZMV. Považuji proto za správné, že bylo zákonem č. 125/2019 Sb. zrušeno a že dnešní nález na tom nic nezměnil. Nepřiléhavý je proto argument navrhovatelů o existenci legitimního očekávání dotčených církví na nabytí majetku ve výši uvedené v § 15 odst. 2 ZMV bez jejího snížení o daň z příjmů, neboť navrhovatelé je zakládají nikoli na § 15 odst. 2 ZMV, ale právě (teprve) na aplikaci ustanovení § 15 odst. 6 ZMV, které však ani v minulosti nemohlo založit oprávněné očekávání jeho nezměnitelnosti, resp. nezrušitelnosti.

8. Na tom nic nemění ani dovolávání se zásady *pacta sunt servanda*, která samozřejmě žádnou „nejvyšší přirozenoprávní normu, od které je odvozeno veškeré právo“ (bod 76) nepředstavuje. V demokratickém právním státě založeném na neporušitelnosti přirozených práv člověka, práv občana a na principu svrchovanosti zákona (preambule a čl. 1 Listiny základních práv a svobod, čl. 1 odst. 1 a čl. 85 odst. 2 Ústavy České republiky) není smlouva nad zákonem, natož nad zákonem ústavním. Maximu *ius publicum privatorum pactis mutari non potest* (právo veřejné nelze změnit úmluvami osob soukromých) nález zcela pomíjí, ačkoli legitimní očekávání je institutem veřejného práva. O tom, jak pochybnou právní povahu smlouvy o vypořádání mají, bylo již ostatně dosti řečeno rovněž ve shora uvedených odlišných stanoviscích k nálezu sp. zn. Pl. ÚS 10/13. Přesto ke změně či k porušení žádné z těchto smluv nálezem zrušeným ustanovením nedošlo, protože není ani případné dovolávat se uvedené soukromoprávní zásady.

9. Legitimní očekávání dotčených církví přitom byla a jsou naplňována: Povinné osoby (§ 4 ZMV) splnily své povinnosti týkající se vydání některých věcí oprávněným osobám (část první, hlava II ZMV), stát uzavřel smlouvy o vypořádání (§ 16) a též průběžně, řádně a včas, poskytuje v zákoně stanovená finanční plnění (finanční náhrady a příspěvek na podporu činnosti).

II. Zdanění, anebo snížení paušální finanční náhrady?

10. Většina pléna nahlíží na napadené ustanovení obsažené v § 18a odst. 1 písm. f) zákona o daních z příjmů tak, jakoby vůbec nešlo o zdanění (toto slovo dává nález dokonce do uvozovek), když má za to, že „v daném případě z materiálního hlediska nejde ... o daň (tou je pouze formálně), nýbrž fakticky o snížení finanční náhrady“ (bod 70, srov. i bod 96). Ani s tím nemohu souhlasit. Je tomu totiž spíše naopak: formálně se žádná nová daň nezavádí (ta je již stanovena – je jí daň z příjmů), ale materiálně se příjem (finanční

náhrada) v podobě peněžní pohledávky uspokojované ve splátkách stal účinností zákona č. 125/2019 Sb. předmětem daně. Že jde o daňovou úpravu, plyne nejen z názvu uvedeného zákona, ale především již z toho, že I. výrokem zrušené ustanovení bylo zařazeno do § 18a zákona o daních z příjmů, jenž nese nadpis „Zvláštní ustanovení o předmětu daně veřejně prospěšných poplatníků“, přičemž návětí jeho odst. 1 zní: „U veřejně prospěšného poplatníka nejsou předmětem daně“. Ustanovení § 18a bylo přitom do zákona o daních z příjmů vloženo (již) zákonným opatřením Senátu č. 344/2013 Sb., o změně daňových zákonů v souvislosti s rekodifikací soukromého práva a o změně některých zákonů (čl. I, bod 204), tedy v rámci širší novelizační úpravy v oblasti daňového práva. V té souvislosti bylo tímto zákonným opatřením Senátu zrušeno ustanovení § 18 odst. 4 zákona o daních z příjmů, jehož písm. e) [ve znění ZMV a zákona č. 80/2013 Sb., kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů] stanovilo, že u poplatníků uvedených v odst. 3 (kteří nejsou založeni nebo zřízení za účelem podnikání) nejsou předmětem daně příjmy z bezúplatného nabytí nemovitosti a movité věci podle zákona o majetkovém vyrovnání s církvemi a náboženskými společnostmi. O tom, že při přijímání zákona č. 125/2019 Sb. rozhodoval Parlament o daních, ostatně svědčí i skutečnost, že garančním výborem k návrhu zákona v Poslanecké sněmovně byl Rozpočtový výbor.

11. Plenární většina však k přezkumu napadené právní úpravy přistoupila značně rozporuplně: Ačkoli nález nejprve částečně zakládá své odůvodnění na judikatuře Ústavního soudu týkající se ukládání daní a poplatků (body 46 až 51), nakonec uzavírá, že nejde o zdanění, když dochází k *faktickému* snížení finanční náhrady (bod 96). Jakkoli zákonem č. 125/2019 Sb. zavedený způsob zdanění (zahrnutím finanční náhrady do předmětu daně) k podobné argumentaci svádí, ta ovšem s ohledem na právní úpravu v zákoně o daních z příjmů nemůže obstát. Zákon o daních z příjmů totiž předpokládá, že i plnění, jež má podobu náhrady škody (jímž je *cum grano salis* i relutární náhrada restitučního typu) může být předmětem daně z příjmů, když některé takové náhrady od daně osvobozuje. Např. § 4 odst. 1 písm. d) zákona o daních z příjmů výslovně uvádí, že od daně z příjmů fyzických osob se osvobozuje přijatá náhrada majetkové nebo nemajetkové újmy, některé druhy náhrad však z tohoto osvobození vyjímá a ty pak podléhají dani. U daně z příjmů právnických osob – jak na to správně poukázala vláda – zákon o daních z příjmů dokonce ani obecně neuvádí, že náhrada škody či jiné majetkové a nemajetkové újmy je obecně osvobozena od této daně či není jejím předmětem. Plnění představující náhradu škody nebo jiné újmy tedy může být (a v některých případech i je) předmětem daní z příjmů, přičemž otázka zdanění (i osvobození) je plně v gesci zákonodárce.

12. Dnešní nález přitom navíc nekorektně vytrhává z kontextu dvě věty z bodu 179 odůvodnění nálezu sp. zn. Pl. ÚS 53/10 (stavební spoření), které cituje v bodu 52 tak, jako by měly prokazovat, že nepřímá forma snížení výdajů státu zdaněním plnění poskytovaného ze státního rozpočtu je zcela nepřipustná. Budiž tedy připomenuto celé znění bodu onoho bodu 179 odůvodnění nálezu sp. zn. Pl. ÚS 53/10: „*Ústavní soud na tomto místě nijak nezpochybňuje, že i příjmy poskytované ze státního rozpočtu nebo jiných veřejných rozpočtů mohou být předmětem daňové povinnosti. S tím nakonec počítá i zákon o daních z příjmů, který řadu těchto příjmů osvobozuje od daně [srov. např. § 4 odst. 1 písm. i) nebo t) citovaného zákona, v platném znění]. Účel zdanění se však v takovémto případě odlišuje od zdanění jiných příjmů, neboť nevede k posílení příjmové části státního rozpočtu. Ve své podstatě se jedná o nepřímou formu snížení jeho výdajů, resp. stanovení jejich výše, neboť jeho prostřednictvím zůstává část výdaje dále ve státním*

rozpočtu nebo se do něj vrací. Takováto forma tak má svůj význam především tehdy, je-li s ní spojen i nějaký jiný účel (např. vyjádření rovnosti postavení státu a jiných subjektů v určitých právních vztazích). K jejímu využití by přitom mělo docházet v kontextu celkového vymezení určitého plnění ze státního rozpočtu, aby její výsledná výše odrážela účel sledovaný jejím poskytováním. Je-li totiž příspěvek ze státního rozpočtu poskytován za určitým účelem, měla by být výše daně z tohoto příspěvku stanovena v kontextu se stanovením výše tohoto příspěvku, neboť jinak by tento příspěvek nemusel plnit předpokládaný účel.“

13. Dnešním nálezem zrušená úprava se takto formulovaným požadavkům nijak nepřičí, když výsledná výše zdanění (zahrnutím finanční náhrady do základu daně) platnou sazbou daně z příjmů právnických osob nijak nemaří účel finanční náhrady, jímž je „zmírnit následky některých majetkových a jiných křivd“ (tj. nikoli nahradit všechny), „vypořádat majetkové vztahy mezi státem a církvemi“ a ve výsledku tak „umožnit ... obnovením majetkové základny církví a náboženských společností“ jejich „svobodné a nezávislé postavení“ (preambule ZMV).

14. Odmítnutí plenární většiny pohlížet na napadenou úpravu prizmatem metodologie přezkumu daňových zákonů vede pak k jejímu zavádějícímu náhledu na zrušené daňové ustanovení jako na součást restitučního právního předpisu (viz dalekosáhlé úvahy o povaze restitučního zákonodárství v bodech 43 až 45, 93, 94 a v řadě jiných míst odůvodnění), přestože jím evidentně – coby součást zákona o daních z příjmů – vůbec není. Ačkoli se tedy plenární většina uchýlila k odkazům na některé nálezy Ústavního soudu z oblasti daní (např. sp. zn. Pl. ÚS 29/08), ve skutečnosti se této judikatury – nadále – důsledně nedržela. Namísto tedy bylo podle mého názoru přistupovat k napadené úpravě jako k daňové agendě, pro niž jsou ustálenou judikaturou Ústavního soudu vymezeny limity jejího ústavněprávního přezkumu mimořádně restriktivně: vyloučení extrémní disproportionality, odmítnutí dalšího testu legitimacy a racionality, nepřipustění daňové zátěže až tehdy, vedla-li by ke zmaření samé podstaty majetku či zániku poplatníka (tzv. rdousící či likvidační působení), a uplatnění principu zákonodárcovy široké volnosti při volbě prostředků, tj. ve volbě předmětu, míry a rozsahu zdanění.

15. Měly se tak samozřejmě uplatnit i závěry nálezu sp. zn. Pl. ÚS 24/07 (dnešním nálezem však pomínutého) v němž si Ústavní soud položil otázku, zda je ústavně přijatelné „zdanění jakéhokoli předmětu“, kterou zodpověděl tak, že „opouští-li zákonodárce v zákonné úpravě tradiční pojmové vymezení daně z příjmů, její rozpor s ústavním pořádkem by byl dán toliko tehdy, měla-li by tato konstrukce konfiskační dopady, byla-li by extrémně disproportionální, resp. byla-li by neurčitá v té míře, jež by vylučovala stanovení jejího obsahu obvyklými interpretačními postupy“. Jelikož tehdy Ústavní soud shledal, že „žádná z těchto alternativ, zakládajících derogační důvod, v daném případě, a to zejména s ohledem na sazby daně z příjmů dle zákona č. 586/1992 Sb. ... naplněna nebyla“, návrh zamítl. To měl učinit i nyní (viz i body 16 až 18 odlišného stanoviska soudce Vladimíra Kůrky k nálezu sp. zn. Pl. ÚS 53/10).

16. Shodují se tedy s dnešním nálezem potud, že „daňová oblast je „doménou“ státu, který může vrchnostensky ukládat daňové povinnosti podle svého uvážení (vůle zákonodárce)“, že „daně dokonce v odůvodněných případech nemusejí sledovat jen fiskální účel“ (bod 71), pročež „Ústavnímu soudu přísluší jen přezkoumávat, zda daňová opatření nezasahují do ústavně garantovaného majetkového substrátu vlastníka, zda je nelze považovat za bezdůvodně se přičící principu rovnosti, tj. za svévolná“ (bod 48). Za

zcela nepřipadný proto považují jeho závěr, že zdanění (snížení) finanční náhrady nesledovalo žádný legitimní cíl (bod 71). Jak plyne již z výše uvedeného, posouzení legitimacy (účelu) zdanění náleží výlučně Parlamentu, nikoli Ústavnímu soudu. Nyní však plenární většina jí samotnou zprvu deklarovaný velmi zdrženlivý přístup Ústavního soudu k této otázce opouští a zkoumá u zavedení zdanění finanční náhrady jeho „*racionální potřebu*“, a to „*z hlediska smyslu výběru daní a jejich významu pro státní rozpočet*“, přičemž pro ně „*za nezměněného ekonomického stavu země*“ požaduje „*předložení pádných důkazů*“ (bod 81). Jak vidno, plenární většina si nakonec počíná jako arbitr, co a za jakých podmínek Parlament smí nebo nesmí učinit předmětem daně, čímž v plném lesku vstupuje na pole ryze politické úvahy vyhrazené zákonodárci. Právě daňové zatížení totiž patří mezi tzv. politické otázky, jejichž řešení vyplývá ze společenského konsensu, preferencí, hodnot a mentality obyvatelstva, tradic apod. (např. nálezy sp. zn. Pl. ÚS 18/15 a Pl. ÚS 32/15).

17. Nemohu souhlasit ani s názorem plenární většiny, že v případě zdanění finanční náhrady šlo o „*bezdůvodné sankcionování církví a náboženských společností ... jež může v konečném důsledku ohrozit jejich činnost a tím zasáhnout do náboženských svobod garantovaných články 15 odst. 1 a 16 odst. 1 Listiny*“ (bod 71). Nález tu odkazuje na vystoupení jednoho z poslanců, který patřil k předkladatelům návrhu zákona, v rozpravě v Poslanecké sněmovně. „*Trnem v oku*“ byla většinou pléna Ústavního soudu patrně tato jeho slova: „*Tento návrh je také reakcí na chování církví po přijetí tohoto zákona, které pobírají finanční náhradu za nevydáváný majetek, tedy majetek, který byl v době přijetí zákona v držení obcí, krajů či jiných fyzických a právnických osob, ale zároveň podávají žaloby na určení vlastníka tohoto majetku a v případě, že by přišel zpět na stát, žádají o jeho fyzické vrácení, takže ve výsledku by měli jak fyzický majetek, tak za něj obdrželi finanční náhradu.*“ To je ovšem podle mého názoru zcela přijatelný výrok, který nejenže nenapovídá nic o vůli zákonodárce církve nějak trestat, ale zejména zcela přesně popisuje realitu, s níž se řada obcí, krajů i soukromých osob a naposled pak též obecné soudy a Ústavní soud každodenně setkávají (o čemž se lze přesvědčit např. z veřejně dostupné poslední Zprávy o průběhu vydávání majetku podle zákona o majetkovém vyrovnání s církvemi a náboženskými společnostmi, zpracované někdejšími vládními výborem zřízeným k dopadům tohoto zákona, jejíž přílohou je i zpráva o stavu soudních řízení vedených podle téhož zákona; z ní lze zjistit, že před soudy byly zahájeny stovky soudních řízení na základě žalob podaných církvemi či jimi zřízenými subjekty, a to nejen na stát (povinné osoby dle § 4 ZMV), ale zhusta rovněž na obce a kraje i na další osoby). Škoda, že si plenární většina při svých úvahách nevzpomněla na to, že součástí smluv o vypořádání je i „*výslovné ujednání o tom, že uzavřením smlouvy o vypořádání jsou veškeré nároky dotčené církve a náboženské společnosti za původní majetek registrovaných církví a náboženských společností, jenž se stal v rozhodném období předmětem majetkové krivdy v důsledku některé ze skutečností uvedených v § 5, který se podle tohoto zákona nevydává, vypořádány s tím, že vydávání věcí podle tohoto zákona není tímto ujednáním dotčeno*“ [§ 16 odst. 2 písm. a) ZMV]. Většina pléna tak bezděky popřela i právní názor vyslovený v jí odkazovaném nálezu ze dne 29. 1. 2019 sp. zn. III. ÚS 3397/17 (bod 73), podle něhož „*nemůže vedle sebe stát nárok na finanční kompenzace za nevydáváný historický majetek a současně nárok na naturální restituci nota bene něčeho, co nebylo předmětem konkrétního legitimního očekávání*“ (viz bod 37 jeho odůvodnění).

18. Sotva může být většinou pléna myšleno vážně (viz výše citaci bodu 71 nálezu), že by činnost dotčených církví a tím i svoboda náboženského vyznání a právo svobodně

projevovat své náboženství nebo víru sám nebo společně s jinými mohly být ohroženy zdaněním finanční náhrady standardní 19% sazbou daně z příjmů právnických osob, resp. přesně řečeno zahrnutím uvedeného příjmu do základu daně. Sazba se totiž uplatňuje na celkový daňový základ poplatníka, tj. započítává se i na případné ztráty z jeho jiných činností či na ztráty z minulých zdaňovacích období; kdyby byl pak poplatník v tíživé hospodářské situaci, bylo by zvýšení základu daně z jedné činnosti zčásti či zcela kompenzováno s případným záporným výsledkem z jiné činnosti – výsledkem u takového poplatníka by pak bylo, že k faktickému zdanění vůbec nedojde. Nadto v kontextu dalších významných plnění (naturální restituce a nezdaněný příspěvek na podporu činnosti), jichž se dotčeným církvím podle zákona o majetkovém vyrovnání s církvemi a náboženskými společnostmi dostává, nelze než souhlasit s názorem vlády, že takové zdanění nepochybně není způsobitelné ke „zmaření samé podstaty majetku“ ani ke „zničení majetkové základy“ poplatníka, tedy k situacím, jež Ústavní soud vymezil v oblasti daní jako nepřijatelné (např. nálezy sp. zn. Pl. ÚS 3/02). Po třiceti letech existence demokratické společnosti a po téměř sedmi letech účinnosti uvedeného zákona by ostatně dotčené církve snad měly být již schopny uspokojovat potřeby pro své činnosti předně od těch, kdo se k nim hlásí.

19. Souhlasím ovšem s tím, že nálezy ponechal v platnosti zákon č. 125/2019 Sb., jehož článkem I došlo ke zrušení § 15 odst. 6 ZMV (na rozdíl od příspěvku na podporu činnosti dotčených církví a náboženských společností podle § 17 ZMV, jehož odst. 5 zůstal uvedenou novelou nedotčen). Důsledkem toho se totiž zákonodárce od 1. 1. 2020 může znovu rozhodnout, zda finanční náhradu opět učiní předmětem daně, popř. poplatku či jiného obdobného peněžitého plnění. Vrcholem argumentačních zmatků dnešního nálezu je však hodnocení účinků (zákonem zrušeného) § 15 odst. 6 ZMV. Nálezy na jedné straně uvádí, že „jeho důležitý význam spočívá spolu s dalšími pojistkami ... v deklaraci připravenosti státu plnit své závazky ve smluvené výši“ a na straně druhé mu vzápětí přiznává „pouze psychologický efekt“ (sic!), který nepostačuje k tomu, aby jeho absence mohla být považována za „protiústavní stav“ (bod 90). Kdyby se plenární většina namísto fantazírování o psychologickém působení § 15 odst. 6 ZMV věnovala rozboru pozitivní právní úpravy, třeba by zjistila, že právě na základě tohoto ustanovení ve spojení s tehdy platným ustanovením § 18 odst. 4 písm. e) zákona o daních z příjmů byla finanční náhrada vyňata ze zdanění již od její první splátky, tedy od roku 2013 (§ 15 odst. 4 a § 26 ZMV), přičemž § 18a byl do zákona o daních z příjmů včleněn až s účinností od 1. 1. 2014 (čl. LXV zákonného opatření Senátu č. 344/2014 Sb.).

III. Jde o nepřijatelnou retroaktivitu?

20. Nesouhlasím ani se závěrem nálezu, že v případě jím zrušeného ustanovení zákonodárce „postupoval svévolně, čímž porušil rovněž zákaz retroaktivity“ (bod 74), že rozhodl „nepřijatelně retroaktivním způsobem (nepřijatelná nepravá retroaktivita)“ (bod 96, viz bod 41). Také já mám za to, že zákon č. 125/2019 Sb. je založen na retroaktivitě nepravé, která je ovšem zásadně přípustná, neboť zákon mění režim zdanění plnění plynoucího z právního vztahu založeného přede dnem své účinnosti, nemění však onen právní vztah samotný, ani se nevztahuje na již vyplacené části tohoto plnění (splátky finanční náhrady za roky přede dnem účinnosti tohoto zákona). Takový postup je obecně přípustný, resp. v daňové oblasti naprosto běžný, když nově zavedená úprava se použije na práva a povinnosti za zdaňovací období započatá po nabytí její účinnosti, tedy bez ohledu na to, kdy byl založen právní vztah, z něhož plyne příjem zakládající daňovou

povinnost. Zákon č. 125/2019 Sb. (tj. včetně nálezem zrušeného ustanovení) tím, že předmětem daně učinil plnění plynoucí poplatníkům po nabytí jeho účinnosti, se z této praxe nevymyká.

21. Lze pochopit, že návrhy skupin senátorů a poslanců podané k Ústavnímu soudu nezmiňují argumenty, jež zazněly v komorách Parlamentu při projednávání návrhu zákona (přijaté jako zákon č. 125/2019 Sb.) na jeho podporu. O to pečlivěji se jimi měl zabývat nález Ústavního soudu při zkoumání otázky, zda se zákonodárce dopustil svévole. Diskuse o návrhu zákona přitom byla v obou komorách velmi rozsáhlá, v rozpravě vystoupila řada poslanců a senátorů (jejich parlamentní řeči čítají několik set stran textu) a k dané problematice byly ústavněprávním výborem Poslanecké sněmovny vyžádány právní posudky Právnické fakulty Univerzity Karlovy v Praze, Právnické fakulty Masarykovy univerzity v Brně, Ústavu státu a práva Akademie věd České republiky a Legislativní rady vlády (viz jeho usnesení z 13. schůze ze dne 28. 3. 2018 č. 32). O ničem z toho se však v nálezu nedočteme. Na rozdíl od většiny pléna zastávám názor, že navrhovatelé nepředložily žádné důkazy dokládající údajnou svévoli zákonodárce, natož pak s důsledkem přijetí nepřipustně retroaktivního zákona.

IV. V čem je nerovnost mezi adresáty daňových norem?

22. Většina pléna tvrdí, že zrušené ustanovení „zakládá neodůvodněnou nerovnost mezi adresáty daňových norem – v několika aspektech zároveň“ (bod 80). V těch, v nichž ji shledává, ale ve skutečnosti nepřipustná nerovnost nespočívá. Předně není pravdou, že „žádné jiné majetkové restituce a náhrady újmy zdanění nepodléhají“ (bod 81), jak dokládám již shora.

23. Jestliže pak nález dále dovozuje, že jím zrušené ustanovení porušovalo rovnost mezi jednotlivými skupinami restituentů, když „rozhodujícím ukazatelem jsou všichni příjemci restitučního plnění ze strany státu, lhostejno podle kterého restitučního předpisu jim oprávnění vzniklo“ (bod 82), pak nelze než konstatovat, že naopak žádné skupině restituentů se nedostalo tak velkorysých uspokojení jejich nároků (co do rozsahu vydávaného majetku a výše náhrad za ten nevydávaný), jak k tomu přistoupil zákonodárce v případě zákona o majetkovém vyrovnání s církvemi a náboženskými společnostmi. Jak již příležitostně uvedl soudce Vojen Güttler ve svém odlišném stanovisku k nálezu sp. zn. Pl. ÚS 10/13: „Je zřejmé ... že zákon je vůči církevním subjektům ve srovnání s dosavadními restituenty velmi vstřícný. To není plně v souladu s principy laického, nábožensky neutrálního státu (věřící x ateisté), jak plyne mj. z čl. 2 odst. 1 Listiny.“ Dále pak odkazují na II. část odlišného stanoviska soudce Jana Musila k témuž nálezu, v němž podrobně doložil, v jakých aspektech se projevuje zvýhodnění církví oproti jiným subjektům, jichž se týkalo dřívější restituční zákonodárství (zejména jeho bod 17.). Zahnutím finanční náhrady do základu daně dotčených církví by tato nerovnost byla alespoň zmírněna.

24. Tvrzení, že „napadené ustanovení vytváří neopodstatněný rozdíl v postavení církví a náboženských společností, v jejichž případě převládla naturální forma restituce, oproti jiným, které byly v převážné míře odkázány na formu finanční náhrady“ (bod 82) žádné nepřipustné nerovné zacházení neprokazuje. Onen rozdíl je zde přece od počátku samozřejmě přítomen i bez zahrnutí finanční náhrady do základu daně té či oné církve.

25. Podobně je tomu s tvrzením, že je zde „*neopodstatněný rozdíl co do „zdanění“ jednotlivých forem restitučního plnění, tj. naturálního vrácení věci a finanční náhrady*“ (bod 82). Nález tu vychází z toho, že finanční náhrada „*přichází na řadu pouze tam, kde zabavený majetek není z nejrůznějších důvodů možné vydat zpět v původní podobě, není však důvod přistupovat k ní jinak*“, pak se však vzápětí popírá, když uznává, že „*vedle hlavního restitučního účelu má ... také funkci přípravy církvi ... na budoucí ekonomickou odluku od státu*“ (bod 94, též 83 – 85).

V. Závěrem:

26. „*Tehdy odšedše farizeové, radili se, jak by polapili jej v řeči. I poslali k němu učedníky své s Herodiány, řkouce: Mistře, víme, že pravdomluvný jsi, a cestě Boží v pravdě učíš, a nezbáš na žádného; nebo nepatříš na osobu lidskou. Protož pověz nám, co se tobě zdá: Sluší-li daň dáti císaři, čili nic? Znaje pak Ježíš zlost jejich, řekl: Co mne pokoušíte, pokrytci? Ukažte mi peníz daně. A oni podali mu peníze. I řekl jim: Čí jest tento obraz a nápis? Řekli mu: Císařův. Tedy dí jim: Dávejtež tedy, co jest císařova, císaři, a co Božího, Bohu. To uslyšavše, divili se, a opustivše jej, odešli.*“ (Bible, Nový zákon, Evangelium podle Matouše, 22: 15 – 22; srov. též Evangelium podle Marka, 12: 13 – 17 a Evangelium podle Lukáše, 20: 20 – 26).

„*Každému tedy, což jste povinni, dávejte. Komu daň, tomu daň; komu clo, tomu clo; komu bázeň tomu bázeň; komu čest, tomu čest.*“ (Bible, Nový zákon, Epištola Pavla apoštola k Římanům, 13: 7).

„*Tento krok by měl skutečně mezinárodní dopad. Museli bychom přistoupit ke krokům, které se mi příčí.*“ (arcibiskup pražský, kardinál ThLic. Dominik Duka, O. P. po jednání 114. plenárního zasedání České biskupské konference – <https://ct24.ceskatelevize.cz/domaci/2531506-duka-varuje-pred-zdanenim-restituci-museli-bychom-pristoupit-ke-krokum-ktere-se-mi>; 7. 7. 2018).

V Brně dne 1. října 2019

Radovan Suchánek