

Česká republika
NÁLEZ
Ústavního soudu
Jménem republiky

Ústavní soud rozhodl v plénu složeném z předsedy soudu Pavla Rychetského a soudců Ludvíka Davida, Jaroslava Fenyka, Josefa Fialy, Jana Filipa, Jaromíra Jirsy, Tomáše Lichovníka, Vladimíra Sládečka, Radovana Suchánka (soudce zpravodaj), Pavla Šámala, Vojtěcha Šimíčka, Milady Tomkové, Davida Uhlíře a Jiřího Zemánka, o návrhu **skupiny senátorů** zastoupených advokátem doc. JUDr. Zdeňkem Koudelkou, Ph.D., sídlem Optátova 874/46, Brno, na zrušení § 4 odst. 1 písm. a), § 4 odst. 1 písm. d) ve slovech „který je 1. ve vlastnictví České republiky, nebo“ a označení bodu řadovou číslovkou „2.“, § 4 odst. 3 věty první, § 4 odst. 5, § 9 odst. 1 písm. a), § 9 odst. 1 písm. d) ve slovech „který je 1. ve vlastnictví České republiky, nebo“ a označení bodu řadovou číslovkou „2.“ a § 9 odst. 4 věty první zákona č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitých věcí, ve znění pozdějších předpisů, za účasti **Poslanecké sněmovny a Senátu**, jako účastníků řízení, a **vlády** jako vedlejší účastnice řízení, takto:

Návrh se zamítá.

Odůvodnění:

I.

Předmět řízení

1. Ústavnímu soudu byl dne 15. 9. 2020 doručen návrh skupiny 24 senátorů (dále jen „navrhovatelka“), zastoupené v záhlaví uvedeným advokátem, na zrušení některých ustanovení zákona České národní rady č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitých věcí, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o dani z nemovitých věcí“), dotýkajících se daňového osvobození pozemků, zdanitelných staveb a jednotek ve vlastnictví České republiky. Navrhovatelka se v petitu svého návrhu domáhá zrušení § 4 odst. 1 písm. a), § 4 odst. 1 písm. d) ve slovech „který je 1. ve vlastnictví České republiky, nebo“ a označení bodu řadovou číslovkou „2.“, § 4 odst. 3 věty první, § 4 odst. 5, § 9 odst. 1 písm. a), § 9 odst. 1 písm. d) ve slovech „který je 1. ve vlastnictví České republiky, nebo“ a označení bodu řadovou číslovkou „2.“ a § 9 odst. 4 věty první tohoto zákona.

2. Návrh byl podán podle § 64 odst. 1 písm. b) zákona č. 182/1993 Sb., o Ústavním soudu (dále jen „zákon o Ústavním soudu“), a to pro rozpor napadených ustanovení s čl. 1 odst. 1, čl. 99, čl. 101 odst. 3 a 4 Ústavy České republiky (dále jen „Ústava“) a čl. 1, čl. 3 odst. 1, čl. 4 odst. 3 a čl. 11 odst. 1 Listiny základních práv a svobod (dále jen „Listina“).

II.

Argumentace navrhovatelky

3. Navrhovatelka úvodem podotýká, že napadená ustanovení zákona o dani z nemovitých věcí zakotvují daňové osvobození pozemků, staveb a jednotek, a to přímo ze zákona bez ohledu na

účel využití dané věci již prostým vlastněním věci státem. Jako zásadní považuje navrhovatelka požadavek na zrušení § 4 odst. 1 písm. a) a § 9 odst. 1 písm. a) zákona o dani z nemovitých věcí, uvádějících ve výčtu od daně osvobozených pozemků, staveb a jednotek ty, které jsou ve vlastnictví České republiky. Daňové osvobození pozemků, staveb a jednotek ve vlastnictví státu podle navrhovatelky vzniklo v době feudální, kdy panovník „*byl brán jako vlastník všech pozemků, které zčásti formou lenního systému postupoval jiným osobám – vazalům*“. Toto daňové vynětí či osvobození se následně přeneslo na stát. V současné době je ale takové daňové osvobození státu, vzniklé právě z dlouhodobé tradice, nejen archaické, nýbrž i protiústavní.

4. Ustanovení § 4 odst. 3 věty první, odst. 5 a § 9 odst. 4 věty první zákona o dani z nemovitých věcí pak podle navrhovatelky na v předchozím bodu uvedená ustanovení navazují, provádějí je a jejich samostatná existence je v důsledku toho právně nesmyslná. K ustanovení § 4 odst. 1 písm. d) a § 9 odst. 1 písm. d) zákona o dani z nemovitých věcí navrhovatelka uvádí, že jejich napadenou část navrhuje zrušit, „*byť je možné, že převážná část pozemků, na nichž se nachází kulturní památka, a stavby prohlášené za kulturní památku, budou nadále osvobozeny, ale podle obecných podmínek jako pro každého vlastníka – tedy uzavření dohody s Ministerstvem kultury, kdy za stát jako vlastníka bude vystupovat příslušná příspěvková organizace nebo organizační složka státu... Není důvod, aby stát měl privilegovaný režim, pokud jde o daňovou povinnost vyplývající z vlastnického práva...*“.

5. Při posuzování ústavnosti daňového osvobození státu od jednotlivých daní je podle navrhovatelky nutné mimo jiné sledovat jejich rozpočtové určení. Plošné daňové osvobození státu od daní, jejichž je příjemcem, je podle ní plně akceptovatelné, neboť nemá dopad na příjmy a výdaje státního rozpočtu a zamezuje zbytečné byrokratické zátěži. Zcela odlišná situace je však u daně z nemovitých věcí, jejímž příjemcem jsou obce. Daňové osvobození státu zde totiž vede ke snížení rozpočtových příjmů obecní samosprávy coby podstatného prvku demokratického právního státu podle čl. 1 odst. 1 Ústavy. V důsledku této právní úpravy vzniká i nedůvodná nerovnost, když „*dvě stejné obce budou mít stejnou rozlohu a kulturu zdaňovaných pozemků, ale daňový výnos jedné obce bude nepoměrně nižší ve srovnání s druhou obcí, protože podstatným vlastníkem pozemků na jejím území je stát*“. Navrhovatelka současně namítá, že i stát, jehož pozemky, stavby a jednotky jsou od daně z nemovitých věcí osvobozeny, využívá obcí vybudované a udržované pozemní komunikace vedoucí k těmto nemovitostem, veřejné osvětlení a řadu dalších činností, které obce financují i z výnosu daně z nemovitých věcí. Rozsah daňového osvobození má být podle navrhovatelky vázán na určitou činnost, např. na veřejnou prospěšnost předmětné stavby či pozemku, nikoliv na osobu vlastníka.

6. Mezi základní kritéria právního státu podle čl. 1 odst. 1 Ústavy patří, že právní normy jsou závazné i pro samotného normotvůrce. Pokud stát zakotvil v ústavním pořádku zákaz diskriminace, právo na rovné zacházení v obdobných situacích a rovnost vlastnictví bez ohledu na osobu vlastníka, pak „*výjimky z těchto ústavních norem nemohou být činěny ve prospěch státu obyčejným zákonem, leda by bylo dáno alespoň výslovné ústavní zmocnění k takové odlišné zákonné úpravě*“. Podle navrhovatelky nelze přehlédnout ani to, že stát vystupuje ve dvojím postavení – jednak jako vrchnostenský subjekt sám ukládající daně, jednak jako právnická osoba podílející se na činnostech, které jsou daněmi zatíženy. Toto dvojí postavení státu se podle ní „*projevuje i v oblasti daně z nemovitých věcí, kde stát ve vrchnostenské pozici jako zákonodárce přijal zákon osvobozující sama sebe v postavení vlastníka od daně, a to paušálně, zatímco pro jiná osvobození je určující nějaký prospěšný účel nebo vzájemnost dle mezinárodního práva (osvobození diplomatů a jiných států). Postavení státu jako tvůrce daňových zákonů není nezávislé od dopadu těchto zákonů na jeho postavení vlastníka pozemků, staveb a jednotek*“.

7. Tím, že stát sám sebe „paušálně bez ohledu na účel užití pozemku či stavby“ osvobozuje od daně z nemovitých věcí, nadřazuje tak své vlastnické právo nad právy jiných vlastníků. To v konečném důsledku také narušuje hospodářskou soutěž a právo na provozování hospodářské činnosti podle čl. 26 odst. 1 Listiny. Navrhovatelka také upozorňuje na to, že daňově osvobozeny jsou i pozemky, stavby a jednotky, kde „stát může provozovat činnost, z níž má příjem a zisk (smlouvy o zpoplatněné užívání věci mimo nájem a pacht např. krátkodobé zpoplatněné ubytování, vybírání vstupného, zpoplatněné parkování... Stát prvotně není podnikatelem, ale může tak při určitých činnostech být. Takovou činnost může provozovat svým jménem i skrze jím zřízené právnické osoby, kdy jsou tyto osoby právně oddělené od státu (státní příspěvková organizace, státní fondy), ale nikoliv majetkově. Tedy vlastnické právo k nemovitým věcem přísluší státu a příslušné státní právnické osoby mají jen právo různě omezené dispozice s tímto majetkem“. Taková daňová nerovnost pak musí mít spravedlivý důvod – například veřejnou prospěšnost určení stavby. Navrhovatelka rovněž zdůrazňuje, že čl. 11 odst. 1 Listiny zakotvuje rovnost vlastnictví, a to vedle čl. 3 odst. 1 Listiny zaručujícího základní práva a svobody všem bez ohledu na jeho postavení. Pakliže čl. 11 odst. 5 Listiny umožňuje ukládat daně a poplatky toliko na základě zákona, pak „musí ústavní rovnost vlastnictví respektovat i zákon, kterým je zdaňováno vlastnické právo“.

8. Výše uvedenou nerovnost podle navrhovatelky zcela neřeší ani ustanovení prvních vět § 4 odst. 3 a § 9 odst. 4 zákona o dani z nemovitých věcí, podle nichž se daňové osvobození nevztahuje na ty pozemky, stavby a jednotky ve vlastnictví státu, které jsou využívány pro podnikání, jsou pronajímány či propachtovány. Podle navrhovatelky totiž existují „pozemky a věci, z nichž má stát příjem, ale nejde o pronájem (stavby pro zpoplatněnou rekreaci zaměstnanců a dalších osob) anebo k podnikání je nemovitá věc (stavba) užívána jen částečně (v sídle státního úřadu je část obchodních prostor, které nejsou samostatnými jednotkami). Rovněž definice podnikání má mnohoznačný význam, neboť zde mohou být činnosti výdělečné, ale daný státní úřad je nevnímá jako podnikání... Stát má postupovat tak, že sám sebe nebude speciálně privilegovat. Tedy má určité věci osvobodit z důvodu jejich určení (veřejná prospěšnost), ale bez ohledu na osobu vlastníka. Nemá se však daňovou výjimkou sám osvobodit a pak výjimkou z výjimky určité věci ve svém vlastnictví přece jen zdanit.“

9. Navrhovatelka též zdůrazňuje, že napadená právní úprava je rozporná s ústavní ochranou územní samosprávy podle čl. 99 a čl. 103 odst. 3 a 4 Ústavy. Uvádí, že „aby byla samospráva skutečnou, musí být její právní a správní možnosti podepřeny vlastní majetkovou základnou (právo na majetek, vlastní hospodaření, místní daně a poplatky). Jinak by totiž realizace samosprávného rozhodnutí mohla být fakticky (nikoliv právně) vetována centrální státní mocí odepřením prostředků na jeho finanční krytí“. Stát může do územní samosprávy zasahovat jen na ochranu zákona. Určující však musí být povaha ústavního pořádku. Napadená ustanovení zákona zasahující do územní samosprávy jsou protiústavní. Jelikož se tato protiústavní ustanovení zákona o dani z nemovitých věcí dotýkají rozsahu příjmů obcí jako základních územních samosprávných celků, je tím „dotčena i územní samospráva jako ústavní institut“.

III.

Průběh řízení před Ústavním soudem

10. Ústavní soud podle § 69 zákona o Ústavním soudu zaslal návrh Poslanecké sněmovně a Senátu jako účastníkům řízení, a dále vládě a Veřejnému ochránci práv jako orgánům, které jsou oprávněny vstoupit do řízení jako vedlejší účastníci řízení.

III./a Vyjádření komor Parlamentu

11. Poslanecká sněmovna ve vyjádření podepsaném jejím předsedou uvedla, že zákon o dani z nemovitých věcí byl přijat Českou národní radou v jejím pátém volebním období na 35. schůzi dne 4. května 1992. Ve Sbírce zákonů byl zákon vyhlášen v částce 71 ze dne 1. 7. 1992. Dotčená ustanovení § 4 odst. 3 a § 9 odst. 4 věta první, pak byla upravena pozdější novelou provedenou zákonem č. 483/2001 Sb., který byl ve třetím volebním období předložen jako sněmovní tisk 974. Návrh toho zákona byl projednán v prvním čtení dne 29. 6. 2011 a přikázán k projednání rozpočtovému výboru a výboru pro veřejnou správu, regionální rozvoj a životní prostředí. Rozpočtový výbor jej projednal dne 10. 10. 2011, jeho usnesení (sněmovní tisk 974/2) obsahovalo pozměňovací návrh k ustanovení § 4 odst. 3 zákona o dani z nemovitých věcí, které navrhovatelka napadá. Výbor pro veřejnou správu, regionální rozvoj a životní prostředí pak návrh zákona projednal dne 9. 10. 2011. Druhé čtení k návrhu zákona proběhlo ve dnech 16., 17. a 30. 10. 2011 a pozměňovací návrhy byly zpracovány jako tisk 947/3. Třetí čtení návrhu zákona proběhlo dne 1. 11. 2011, přičemž došlo ke schválení návrhu zákona Poslaneckou sněmovnou. K další změně napadených ustanovení zákona o dani z nemovitých věcí došlo zákonným opatřením Senátu č. 344/2013 Sb., o změně daňových zákonů v souvislosti s rekodifikací soukromého práva a o změně některých zákonů. Toto zákonné opatření Senátu schválila Poslanecká sněmovna svým usnesením vyhlášeným ve Sbírce zákonů pod č. 382/2013 Sb. Závěrem předseda Poslanecké sněmovny konstatuje, že výše uvedené zákony byly schváleny ústavně předepsaným postupem, byly podepsány příslušnými ústavními činiteli a řádně vyhlášeny ve Sbírce zákonů.

12. Z vyjádření Senátu se podává, že osvobození státu od povinnosti platit daň z nemovitých věcí bylo obsaženo v zákoně o dani z nemovitých věcí již při jeho přijetí v roce 1992, jenž byl následně recipován do právního řádu České republiky a zachován až do současnosti, jakkoliv napadené části ustanovení § 4 a § 9 tohoto zákona byly několikrát novelizovány. Poslední výraznější změna byla provedena zákonným opatřením Senátu č. 344/2013 Sb., jehož součástí byla i novela zákona o dani z nemovitých věcí. Návrh tohoto zákonného opatření Senátu byl předložen v 9. funkčním období senátu jako tisk č. 184. Usnesením č. 152 ze dne 7. 10. 2013 byl tento návrh zákonného opatření Senátu doporučen ke schválení ve znění pozměňovacích návrhů garančním výborem pro hospodářství, zemědělství a dopravu. Ústavně-právní výbor, jemuž byl návrh zákonného opatření Senátu též přikázán k projednání, k němu nepřijal žádné usnesení. Návrh zákonného opatření Senátu byl projednán Senátem ve dnech 9. a 10. 10. 2013. Patrně nejdiskutovanějším tématem v rámci rozpravy při jednání Senátu byla otázka zdaňování investičních fondů – naopak napadená ustanovení „*zůstala během rozpravy v pozadí zájmu Senátu*“. Návrh zákonného opatření Senát přijal ve znění pozměňovacích návrhů (usnesení č. 352), přičemž v hlasování pořadové č. 22 se pro návrh vyslovilo 55 z přítomných 62 senátorů.

III./b Vyjádření vlády

13. Ústavní soud obdržel dne 21. 10. 2020 vyrozumění vlády, podepsané ministryní spravedlnosti, že vláda usnesením č. 1058 ze dne 19. 10. 2020 schválila svůj vstup do tohoto řízení a navrhuje, aby Ústavní soud návrh v plném rozsahu zamítl.

14. Dne 26. 11. 2020 bylo Ústavnímu soudu doručeno vyjádření vlády k návrhu na zrušení napadených ustanovení zákona o dani z nemovitých věcí. Vláda ve svém vyjádření úvodem

uvádí, že posouzení potřebnosti daňového zatížení a „*konkrétní způsob parametrizovatelnosti té které daně*“ je otázkou ryze politickou, a nelze ji hodnotit v soudním řízení. Na rozdíl od navrhovatelky je přesvědčena, že „*osobní osvobození je v napadených případech stejně validní (legitimní), jako by bylo osvobození věcné, protože vede ke stejnému cíli a vychází ze skutečnosti, že veřejně prospěšná činnost státu je bezesporu převažující a postačí proto pouze negativně vymezit případy, kdy stát osvobozen není*“. Volbu této legislativní techniky přitom vláda pokládá za politickou otázku. Navrhovatelkou požadované vázání osvobození státu od daně z nemovitých věcí na určitou činnost by podle vlády učinilo právní úpravu značně kazuistickou, což by přineslo vyšší náklady na správu daně z nemovitých věcí.

15. Vláda se rovněž neztotožňuje s tvrzením navrhovatelky, podle níž „*stát jako každý jiný vlastník požaduje infrastrukturu k nemovitým věcem a zajišťování různých služeb, které obec financuje mimo jiné z výnosu z daně z nemovitých věcí*“, když ve svém vyjádření uvádí, že „*obec sice má ústavní právo na samosprávu, ale toto její právo nemůže vyústit do stavu faktické autonomie obce nezávislé na státu. Obec nezajišťuje sama poskytování veškerých služeb veřejné moci a dalších činností důležitých pro existenci obce a jejích obyvatel, protože na těchto činnostech se v nezanedbatelné míře podílí i stát a kraje*“. Daně jsou navíc zásadně „*neúčelovým peněžním plněním*“, pročež nelze akceptovat argumentaci navrhovatelky, že výnos daně z nemovitých věcí je spjat s výstavbou či údržbou místní infrastruktury. Dále vláda zdůrazňuje, že stát je osvobozen pouze v „*pozici vrchnostenského subjektu*“, nikoliv v případech, kdy vystupuje jako soukromoprávní subjekt. Nelze tak hovořit o paušálním osvobození státu od daně z nemovitých věcí. Určitou nerovnost pak podle vlády zakládá každá daňová výjimka, přičemž daňové osvobození státu neshledává jako výjimečné. Vláda má za to, že „*důvod rozlišování spočívající v osvobození státu od daně z nemovitých věcí v případě, kdy prostřednictvím dotčených nemovitých věcí zásadně uplatňuje státní moc, je morálně neutrální a racionální, a proto zcela legitimní*“. Stát se v pozici vrchnostenského subjektu nenachází ve srovnatelném postavení s ostatními, nevrchnostenskými subjekty, pročež napadená právní úprava nemůže být v rozporu se zásadou rovnosti. Stejně tak stát v pozici vrchnostenského subjektu nesoutěží se soukromým sektorem, tedy „*v případě osvobození nemovitých věcí ani žádná soutěž z podstaty věci neprobíhá*“. Daňové osvobození státu od daně z nemovitých věcí podle vlády ani nezasahuje do práva na samosprávu, neboť „*fiskální autonomie obcí nesmí být na újmu státní moci*“ a obec se spolu se státem také musí podílet na správě věcí veřejných.

16. Nedůvodný je podle vlády též návrh na zrušení § 4 odst. 5 zákona o dani z nemovitých věcí, podle něhož se daňové osvobození podle § 4 odst. 5 téhož zákona vztahuje i na část pozemku. Potřebnost této úpravy vláda demonstruje na příkladu pozemků zastavěných železniční tratí [§ 4 odst. 1 písm. o) zákona o dani z nemovitých věcí] – nebýt napadeného ustanovení, bylo by otázkou, zda je v případě takového pozemku možné daňové osvobození uplatnit, neboť parcela je sice částečně zastavěna stavbou drah, což by svědčilo pro přiznání daňového osvobození, současně však není zastavěna celá. Vláda upozorňuje na to, že bez § 4 odst. 5 by zákon o dani z nemovitých věcí „*neupravoval explicitně pravidlo, že lze pro účely osvobození zohledňovat pouze části parcel. Podle § 2 odst. 1 zákona o dani z nemovitých věcí je pak předmětem daně celá parcela. Z uvedeného plyne, že bez daného ustanovení by proti sobě stál výklad, kdy je buď parcela jako celek osvobozena, nebo kdy není osvobozena vůbec*“, přičemž v takovém případě by musel být zvolen výklad příznivější pro poplatníka, tedy že je pozemek osvobozen jako celek. Toto rozšíření daňového osvobození z části parcel na celé parcely by v konečném důsledku vedlo ke snížení daňových příjmů obcí.

III./c
Replika navrhovatelky

17. Ústavní soud zaslal navrhovatelce k replice výše uvedená vyjádření komor Parlamentu i vyjádření vlády coby vedlejší účastnice řízení. K vyjádření komor Parlamentu navrhovatelka uvedla, že obě komory podaly jen „technická“ vyjádření o procesu přijetí zákona, k němuž nemá žádných připomínek. K vyjádření vlády navrhovatelka v replice zdůraznila, že si je vědoma zdrženlivosti Ústavního soudu při posuzování daňových otázek, v daném případě však podle ní jde o věc tak významnou, že vyžaduje zásah Ústavního soudu. Tato významnost spočívá zejména v tom, že si stát v postavení vrchnostenského subjektu stanovil daňové zvýhodnění svého vlastnictví nemovitých věcí a zneužil tak své vrchnostenské postavení pro svou pozici vlastníka jako právnické osoby, což jiní vlastníci učinit nemohou. Takový postup je navíc k tíži příjmů obcí. Navrhovatelka se neztotožňuje s tvrzením vlády, že stát je daňově osvobozen jen tehdy, když vykonává státní moc a odkazuje v podrobnostech na svůj návrh. Konstatuje, že např. daň z nemovité věci určené k rekreaci či školení zaměstnanců stát platit nemusí, zatímco jiní vlastníci ano. Navrhovatelka setrvává na tom, že se má daňové osvobození týkat nemovitostí určených pro určitý prospěšný účel a nemá být vázáno na osobu vlastníka. Tím by bylo zajištěno daňové osvobození např. vůči budovám Středočeského kraje při výkonu veřejné správy na území města Prahy nebo města Šlapanice při výkonu působnosti obce s rozšířenou působností v budově pobočky Městského úřadu Šlapanice na území města Brna.

III./d
Sdělení Veřejného ochránce práv

18. Veřejný ochránce práv vyrozuměním ze dne 12. 10. 2020 sdělil Ústavnímu soudu, že do řízení v této věci nevstupuje.

III./e
Ústní jednání

19. Ústavní soud dospěl k závěru, že od ústního jednání nelze očekávat další objasnění věci, a proto v souladu s § 44 zákona o Ústavním soudu rozhodl ve věci bez jeho nařízení.

**IV.
Procesní předpoklady řízení před Ústavním soudem**

20. Podle § 64 odst. 1 písm. b) zákona o Ústavním soudu má právo podat návrh na zrušení zákona nebo jeho jednotlivých ustanovení skupina nejméně 17 senátorů. Návrh v této věci podala skupina 24 senátorů, zastoupená dle § 29 až § 31 zákona o Ústavním soudu advokátem. K návrhu byla dle § 64 odst. 5 zákona o Ústavním soudu připojena podpisová listina podepsaná každým z 24 senátorů. Navrhovatelka je proto k podání návrhu aktivně legitimována.

21. Ústavní soud současně neshledal žádný důvod nepřipustnosti návrhu podle § 66 zákona o Ústavním soudu, ani důvod pro zastavení řízení podle § 67 téhož zákona. Ústavní soud konstatuje, že je podle čl. 87 odst. 1 písm. a) Ústavy příslušný k projednání návrhu, který splňuje všechny zákonem stanovené náležitosti. Proto přistoupil k jeho meritornímu posouzení.

V. Ústavní konformita zákonodárného procesu

22. V řízení o zrušení zákonů či jejich jednotlivých ustanovení Ústavní soud podle § 68 odst. 2 zákona o Ústavním soudu nejprve posuzuje ústavní konformitu legislativního procesu. Ústavní soud si ověřil, že vyjádření účastníků řízení odpovídají skutečnosti. K vyjádření Poslanecké sněmovny Ústavní soud dodává, že některá z napadených ustanovení zákona o dani z nemovitých věcí byla vedle zákona č. 483/2001 Sb. a zákonného opatření Senátu č. 344/2013 Sb. postupně novelizována též zákony č. 315/1993 Sb., č. 65/2000 Sb., č. 342/2005 Sb. a č. 23/2015 Sb. V posuzovaném případě Ústavní soud z vyjádření účastníků řízení a z veřejně dostupných sněmovních a senátních informací (<https://www.psp.cz> a <https://www.senat.cz>) zjistil, a pro stručnost pouze konstatuje (srov. např. nálezy ze dne 17. 12. 2019 sp. zn. Pl. ÚS 31/17 a ze dne 24. 11. 2020 sp. zn. Pl. ÚS 24/19), že tyto zákony byly přijaty ústavně stanoveným způsobem v mezích Ústavou stanovené kompetence Parlamentu (čl. 15 odst. 1 Ústavy). Tyto skutečnosti přitom nebyly zpochybněny ani navrhovatelkou (srov. výše bod 18).

VI. Znění napadených ustanovení

23. Platné a účinné znění napadených ustanovení § 4 zákona o dani z nemovitých věcí a jejich kontext je následující (napadené části ustanovení jsou vyznačeny tučně):

- (1) *Od daně z pozemků jsou osvobozeny*
- a) ***pozemky ve vlastnictví České republiky,***
(....)
- d) *pozemky tvořící jeden funkční celek se zdanitelnou stavbou veřejně přístupného památkového objektu prohlášeného za kulturní památku, který je*
- 1. ve vlastnictví České republiky, nebo***
- 2. přístupný z důvodů výchovně vzdělávacích na základě písemné smlouvy uzavřené mezi Ministerstvem kultury a vlastníkem,***
(....)
- (3) ***Pozemky uvedené v odstavci 1 písm. a) jsou osvobozeny od daně z pozemků, nejsou-li užívány k podnikání, pronajímány nebo propachtovány; jsou-li tyto pozemky pronajaty nebo propachtovány obci, kraji nebo organizační složce státu anebo příspěvkové organizaci, jsou osvobozeny za předpokladu, že nejsou užívány k podnikání. Pozemky uvedené v odstavci 1 písm. d) až g), l), r), t) a u) jsou osvobozeny od daně z pozemků, nejsou-li užívány k podnikání, pronajímány nebo propachtovány. Pozemky uvedené v odstavci 1 písm. a), b) a t) jsou osvobozeny od daně z pozemků, není-li k nim zřízeno právo stavby.***
(....)
- (5) ***Osvobození podle odstavce 1 se vztahuje i na část pozemku.***

24. Platné a účinné znění napadených ustanovení § 9 zákona o dani z nemovitých věcí a jejich kontext je následující (napadené části ustanovení jsou vyznačeny tučně):

- (1) *Od daně ze staveb a jednotek jsou osvobozeny*
- a) ***zdanitelné stavby nebo zdanitelné jednotky ve vlastnictví České republiky,***
(....)
- d) ***zdanitelné stavby veřejně přístupného památkového objektu prohlášeného za kulturní památku, který je***

1. **ve vlastnictví České republiky, nebo**
2. **přístupný z důvodů výchovně vzdělávacích na základě písemné smlouvy uzavřené mezi Ministerstvem kultury a vlastníkem; ve smlouvě musí být uveden časový a prostorový rozsah zpřístupnění a stanoven jeho režim v souladu s památkovou hodnotou a dalšími způsoby využití objektu,**

(....)

(4) Zdanitelné stavby, s výjimkou budov obytných domů, a zdanitelné jednotky, které zahrnují nebytový prostor jiný než sklep nebo komoru, uvedené v odstavci 1 písm. a) jsou osvobozeny od daně ze staveb a jednotek, nejsou-li užívány k podnikání, pronajímány nebo propachtovány; jsou-li pronajaty nebo propachtovány obcí, kraji nebo organizační složce státu anebo příspěvkové organizaci, jsou osvobozeny za předpokladu, že nejsou užívány k podnikání. Zdanitelné stavby nebo zdanitelné jednotky uvedené v ustanovení odstavce 1 písm. e), f), u) a v) jsou osvobozeny od daně ze staveb a jednotek, nejsou-li užívány k podnikání, pronajímány nebo propachtovány. Osvobození od daně ze staveb a jednotek podle odstavce 1 písm. r) se nevztahuje na zdanitelnou stavbu a zdanitelnou jednotku, je-li centrálně vytápěna a napojena na systém rozvodného tepelného zařízení podle energetického zákona.

VII.

Věcné posouzení návrhu

VII./1

Obecná východiska

25. Daň z nemovitých věcí je svěřenou majetkovou daní, jejímž předmětem jsou jak pozemky na území České republiky evidované v katastru nemovitostí (§ 2 odst. 1 zákona o dani z nemovitých věcí), tak i zákonem vymezené zdanitelné stavby a jednotky (§ 7 téhož zákona). Výnos z této daně náleží obci, na jejímž území se zdaňovaná nemovitost nachází [§ 4 odst. 1 písm. a) zákona č. 243/2000 Sb., o rozpočtovém určení výnosů některých daní územním samosprávným celkům a některým státním fondům, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o rozpočtovém určení daní“)]. Současně jde v daňovém systému České republiky o jedinou daň, u níž má obec oprávnění alespoň částečně ovlivnit její výši prostřednictvím tzv. místního koeficientu, a tím i velikost daňového výnosu, resp. rozpočtových příjmů (srov. Marková, H. *Finanční hospodaření územních samosprávných celků*. Praha: Univerzita Karlova v Praze, 2008, s. 54). Na rozdíl od místních poplatků však výběr této daně pro obce spravuje stát (Finanční správa). Právní nauka přitom upozorňuje na to, že „*obce ... správu daně z nemovitých věcí státu nijak nerefundují, jen inkasují výnosy. Jejich čistý výnos z této daně je tak podstatně vyšší, než by činil v případě, že by tuto daň současně byly povinny spravovat*“ (Řezníčková, K. *Výlučné daňové příjmy obcí*. Olomouc: Iuridicum Olomoucense, 2016, s. 169). Výnos z daně z nemovitých věcí tvoří v průměru necelá 3 % na celkových daňových příjmech rozpočtů obcí, obzvláště u menších obcí však může dosáhnout až 10 % (Radvan, M. *Místní daně*. Praha: Wolters Kluwer, 2012, s. 195; Řezníčková, K., cit. d., tamtéž).

26. Daňové osvobození zakotvené v § 4 a § 9 zákona o dani z nemovitých věcí, představuje výrazný korekční prvek daně z nemovitých věcí, určující tu část předmětu daně, ze které se daň nevybírání (Jánošíková, P. In Jánošíková, P., Mrkývka, P. a kol. *Finanční a daňové právo*. 2 vyd. Plzeň: Aleš Čeněk, 2016, s. 309). Ustanovení § 4 a § 9 zákona o dani z nemovitých věcí se přitom vztahují na celou řadu pozemků, staveb a zdanitelných jednotek ve vlastnictví vícero skupin vlastníků – vedle státu např. též na veřejné vysoké školy [§ 4 odst. 1 písm. r) téhož zákona], spolky, odborové organizace nebo organizace zaměstnavatelů [§ 9 odst. 1 písm. f)

téhož zákona] nebo na kraje ve vztahu k nemovitostem v jejich územním obvodu [§ 4 odst. 1 písm. t) a § 9 odst. 1 písm. t) téhož zákona]. Jde-li o daňové osvobození státu zakotvené v napadených ustanoveních, zde platí, že se toto osvobození nikdy nevztahuje na pozemky, stavby a zdanitelné jednotky, které jsou užívány k podnikání (§ 4 odst. 3 věta první a § 9 odst. 4 věta první zákona o dani z nemovitých věcí).

27. Ústava zakládající právní subjektivitu obcí (územních samosprávných celků) stanoví, že mají vlastní majetek a hospodaří podle vlastního rozpočtu (čl. 101 odst. 3 Ústavy). Platí přitom, že „územní samosprávné celky reprezentující územní společenství občanů musí mít – prostřednictvím autonomního rozhodování svých zastupitelských orgánů – možnost svobodně rozhodnout, jakým způsobem naloží s finančními prostředky, jimiž jsou pro plnění úkolů samosprávy vybaveny. Právě hospodaření se svým majetkem samostatně na vlastní účet a vlastní odpovědnost je atributem samosprávy. Nutným předpokladem naplnění efektivního výkonu funkcí územní samosprávy je tedy i existence vlastních a dostatečných finančních, resp. majetkových zdrojů“ [nález ze dne 9. 7. 2003 sp. zn. Pl. ÚS 5/03 (N 109/30 SbNU 499)]. Vlastnictví majetku a existence vlastních příjmů je tudíž klíčovým ekonomickým předpokladem územní samosprávy, což zdůrazňuje rovněž Evropská charta místní samosprávy [srov. Marková, H. *Veřejnoprávní korporace a jejich finanční zdroje*. In Žák Krzyžanková, K. (ed.) *Právo jako multidimenzionální fenomén. Pocta Aleši Gerlochovi k 65. narozeninám*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2020, s. 726, s. 731–732]. Z čl. 8, čl. 100 odst. 1, čl. 101 odst. 1 a čl. 104 odst. 2 Ústavy je pak dovozováno, že „právem územních samosprávných celků na samosprávu se rozumí ústavně zaručené právo příslušného územního společenství občanů rozhodovat na vlastní odpovědnost ve svém a současně veřejném zájmu samostatně (mimo instrukce a pokyny) v rámci decentralizovaných autonomních prostorů, jemu vymezených ústavním pořádkem a zákony, o svých záležitostech na svém území, a za svá rozhodnutí nést veřejnoprávní odpovědnost“ (nález ze dne 12. 5. 2020 sp. zn. III. ÚS 709/19, obdobně též Filip, J., in Bahýřová, L., Filip, J., Molek, P., Podhrázký, M., Suchánek, R., Šimíček, V., Vyhnánek, L. *Ústava České republiky. Komentář*. Linde Praha 2010, s. 1106 a násl.).

28. V návaznosti na shora uvedené je však třeba zdůraznit, že „garance územní samosprávy podle Ústavy je lakonická“ [nález ze dne 5. 2. 2003 sp. zn. Pl. ÚS 34/02 (N 18/29 SbNU 141)] a že prostor k derogačnímu zásahu Ústavního soudu do daňového zákona by se otevřel až tehdy, „pokud by bylo zjištěno a prokázáno, že daná právní úprava prakticky znemožňuje ... některým kategoriím obcí, zejména těm malým, jejich samosprávnou existenci, tj. že by jejich příjem klesl pod úroveň znemožňující výkon samosprávy ve smyslu čl. 8 Ústavy“ [nález ze dne 20. 11. 2007 sp. zn. Pl. ÚS 50/06 (N 196/47 SbNU 557)].

29. Ústavní soud se obecně staví k přezkumu daňových zákonů zdrženlivě. Dlouhodobě upozorňuje zejména na to, že s ohledem na zásadu soudního sebeomezení „nemůže posuzovat optimálnost daňového systému, resp. posuzovat daňové zákony z pohledu naplnění základních funkcí daní...“ [viz např. nález ze dne 28. 6. 2016 sp. zn. Pl. ÚS 18/15 (N 121/81 SbNU 889)], neboť „posuzování daní z hlediska těchto kritérií náleží do kompetence demokraticky zvoleného zákonodárce. Pokud by k němu Ústavní soud přistoupil, vstupoval by do pole jednotlivých politik, jejichž racionalitu nelze z hlediska ústavnosti dost dobře hodnotit“ [nález ze dne 21. 4. 2009 sp. zn. Pl. ÚS 29/08 (N 89/53 SbNU 125)]. Z těchto důvodů také Ústavní soud přistupuje k přezkumu vybraných prvků právních předpisů z oblasti práva daňového a poplatkového (zejména pak sazby daně) toliko k „testu proporcionality v užším smyslu, které v případě daní (obdobně jako např. v případě stanovení horní hranice peněžitých sankcí) spočívá ve vyloučení jejich extrémní disproportionality. Zásah do vlastnického práva nesmí vést k takové zásadní změně majetkových poměrů dotčeného subjektu, že by jím došlo ke

zmaření samé podstaty majetku..., resp. že by hranice veřejnoprávního povinného peněžitého plnění jednotlivcem vůči státu nabyla škrtícího (rdousícího) působení“ [nález ze dne 10. 7. 2014 sp. zn. Pl. ÚS 31/13 (N 138/74 SbNU 141), dále srov. nález ze dne 13. 8. 2002 sp. zn. Pl. ÚS 3/02 (N 105/27 SbNU 177) a ze dne 18. 8. 2004 sp. zn. Pl. ÚS 7/03 (N 113/34 SbNU 165)].

30. Lze proto shrnout, že „posuzování vhodnosti a nezbytnosti jednotlivých komponent daňové politiky je ponecháno v diskreci demokraticky zvoleného zákonodárce potud, pokud dopad daně na osoby nemá rdousící efekt (není extrémně disproporcionální) a dále neporuší princip akcesorické a neakcesorické rovnosti“ (nález ze dne 28. 6. 2016 sp. zn. Pl. ÚS 18/15). O extrémní disproporcionalitě lze hovořit až v situaci, kdy je daň způsobilá zasáhnout do vlastnických práv způsobem, který by vedl ke zmaření samé podstaty majetku, resp. ke zničení majetkové základny poplatníka [srov. např. nález ze dne 13. 8. 2002 sp. zn. Pl. ÚS 3/02 (N 105/27 SbNU 177) nebo nález ze dne 21. 4. 2009 sp. zn. Pl. ÚS 29/08 (N 89/53 SbNU 125), bod 53 odůvodnění]. Na tomto místě Ústavní soud pouze stručně uvádí, že se k rozlišení akcesorické a neakcesorické rovnosti blíže vyjádřil již v nálezu ze dne 28. 3. 2006 sp. zn. Pl. ÚS 42/03 (N 72/40 SbNU 703), v němž akcesorickou rovnost vymezil jako rovnost ve vztahu k jinému základnímu právu nebo svobodě, kdežto rovnost neakcesorickou jako všeobecnou rovnost před zákonem. V nálezu ze dne 15. 3. 2016 sp. zn. Pl. ÚS 30/15 (N 42/80 SbNU 517) pak dospěl k závěru, že se obce mohou dovolávat výhradně zásahu do akcesorické rovnosti podle čl. 3 odst. 1 Listiny, naopak jim nesvědčí rovnost neakcesorická ve smyslu všeobecné rovnosti před zákonem, neboť podle čl. 1 Listiny jsou jejími beneficienty pouze lidé, tj. jednotlivci jako důstojné lidské bytosti. Rovnost je přitom kategorií relativní, k jejímuž porušení je třeba, aby se s různými subjekty, které se nacházejí ve stejné nebo srovnatelné situaci, zacházelo rozdílným způsobem, aniž by pro takový přístup existovaly objektivní a rozumné důvody [nález ze dne 15. 3. 2016 sp. zn. Pl. ÚS 30/15 (N 42/80 SbNU 517)].

VII./2

Uplatnění obecných východisek ústavněprávního přezkumu na napadené ustanovení

31. Veden uvedenými ustanoveními ústavního pořádku i právními názory vyjádřenými ve svých relevantních nálezech, dospěl Ústavní soud v abstraktní kontrole ústavnosti napadených ustanovení zákona o dani z nemovitých věcí k níže uvedeným závěrům.

32. Ustanovení § 4 odst. 1 písm. a) zákona o dani z nemovitých věcí osvobozuje pozemky ve vlastnictví České republiky od daně z pozemků. Věcná působnost daňového osvobození je v tomto případě omezena ustanovením § 4 odst. 3 zákona o dani z nemovitých věcí (které navrhovatelka rovněž požaduje zrušit), podle něhož jsou pozemky ve vlastnictví státu osvobozeny tehdy, „nejsou-li užívány k podnikání, pronajímány nebo propachtovány; jsou-li tyto pozemky pronajaty nebo propachtovány obci, kraji nebo organizační složce státu anebo příspěvkové organizaci, jsou osvobozeny za předpokladu, že nejsou užívány k podnikání“.

33. Obdobně koncipované ustanovení § 9 odst. 1 písm. a) zákona o dani z nemovitých věcí zavádí daňové osvobození zdanitelných staveb a zdanitelných jednotek ve vlastnictví České republiky. Podle § 9 odst. 4 zákona o dani z nemovitých věcí jsou pak zdanitelné stavby, s výjimkou budov obytných domů, a zdanitelné jednotky, které zahrnují nebytový prostor jiný než sklep nebo komoru, uvedené v § 9 odst. 1 písm. a) osvobozeny od daně ze staveb a jednotek, „nejsou-li užívány k podnikání, pronajímány nebo propachtovány; jsou-li pronajaty nebo propachtovány obci, kraji nebo organizační složce státu anebo příspěvkové organizaci, jsou osvobozeny za předpokladu, že nejsou užívány k podnikání“.

34. Ústavní soud v první řadě konstatuje, že sama navrhovatelka nenamítá „rdousící účinek“ (extrémní disproportionálnost) napadené právní úpravy, když ostatně ten musí být posuzován pohledem daňových poplatníků, v jejichž prospěch je vyloučení „rdousícího účinku“ založeno, a nikoliv pohledem obcí coby příjemců daně z nemovitých věcí. Součástí napadených ustanovení zákona o dani z nemovitých věcí ani není právní úprava daňové sazby či výše místního koeficientu daně z nemovitých věcí, který by sám o sobě mohl přímo způsobovat „rdousící účinek“ na poplatníky daně. Z toho důvodu také Ústavní soud nepřistoupil k přezkumu napadených ustanovení právě testem vyloučení extrémní disproportionálnosti [k tomu viz náleze ze dne 10. 7. 2014 sp. zn. Pl. ÚS 31/13 (N 138/74 SbNU 141)].

35. Ústavní soud se dále zabýval tím, zda jsou napadená ustanovení způsobilá zasáhnout do práva obcí na samosprávu podle čl. 8 Ústavy, a to způsobem odůvodňujícím zrušení napadených ustanovení. Ústavní soud na tuto otázku odpověděl ve světle nálezu ze dne 20. 11. 2007 sp. zn. Pl. ÚS 50/06 (N 196/47 SbNU 557) záporně. Jak vyplývá již z bodu 25 odůvodnění, výnos z daně z nemovitých věcí tvoří v průměru pouze necelá 3 % na celkových daňových příjmech obcí, přičemž obce inkasují čistý výnos z této daně, aniž by náklady na její správu refundovaly státu. Daňové osvobození části pozemků, staveb a jednotek ve vlastnictví státu přitom nemůže již s ohledem na poměrně nízký podíl příjmů obcí plynoucích z daně z nemovitých věcí na celkových příjmech vést k „rdousícímu účinku“. Ani u nejmenších obcí, u nichž může výnos daně z nemovitých věcí tvořit až 10 % jejich daňových příjmů, přitom nelze dovodit, že by napadená právní úprava znemožňovala jejich samosprávnou existenci, resp. to, že by jejich příjem klesl pod úroveň znemožňující výkon samosprávy podle čl. 8 Ústavy (viz výše bod 28). Takový účinek napadené právní úpravy ani navrhovatelka nenamítá. Vedle toho Ústavní soud konstatuje, že v nyní posuzované věci není použitelný ani čl. 9 odst. 3 Evropské charty místní samosprávy, k němuž Česká republika uplatnila výhradu (viz sdělení Ministerstva zahraničních věcí č. 181/1999 Sb., o přijetí Evropské charty místní samosprávy). Nehledě na výše uvedené, Evropská charta místní samosprávy jakožto mezinárodní smlouva, která není přímo vykonatelná (*self-executing*), „rozhodně nezaručuje úplnou svobodu územní samosprávy“ [náleze ze dne 5. 2. 2003 sp. zn. Pl. ÚS 34/02 (N 18/29 SbNU 141)].

36. Argumentuje-li dále navrhovatelka tím, že stát, jehož některé nemovité věci jsou daňově osvobozeny, využívá obcemi vybudovaných a udržovaných veřejných statků (pozemních komunikací, osvětlení apod.) vedoucích k jeho nemovitostem (viz výše bod 5), opomíjí tím skutečnost, že daně jsou peněžitým plněním nenávratným a neekvivalentním, tj. bezprostředně zde schází konkrétní přímé protiplnění za zaplacenou daň (viz Karfíková, M., Boháč, R. In Karfíková, M. a kol. *Teorie finančního práva a finanční vědy*. Praha: Wolters Kluwer, 2018, s. 150). Totožný argument, jaký přednesla navrhovatelka proti daňovému osvobození některých nemovitostí ve vlastnictví státu, by bylo možno nadto použít i vůči pozemkům ve vlastnictví všech ostatních skupin vlastníků (viz shora bod 26), což by *argumentum ad absurdum* mohlo zpochybňovat důvodnost daňového osvobození od daně z nemovitých věcí jako takové.

37. Navrhovatelka dále zpochybňuje slučitelnost napadené právní úpravy s obecným principem rovnosti podle čl. 1 a čl. 3 odst. 1 Listiny, jakož i s rovností vlastnického práva všech vlastníků podle čl. 11 odst. 1 Listiny. Jak nastínil Ústavní soud výše v bodu 30, rozlišování vedoucí k porušení principu rovnosti je nepřipustné ve dvojím ohledu: může působit jednak jako akcesorický princip, a jednak jako neakcesorický princip spočívající ve vyloučení libovůle zákonodárce při rozlišování práv určitých skupin subjektů – fakticky tak jde o princip rovnosti před zákonem [náleze ze dne 21. 4. 2009 sp. zn. Pl. ÚS 29/08 (N 89/53 SbNU 125)]. Obcím přitom nesvědčí neakcesorická rovnost jakožto všeobecná rovnost před zákonem podle čl. 1 Listiny [náleze ze dne 15. 3. 2016 sp. zn. Pl. ÚS 30/15 (N 42/80 SbNU 517), bod 26 odůvodnění].

38. Právní úprava daňového osvobození, jež je součástí v zásadě všech daňových zákonů, je (aniž by Ústavní soud negoval výše uvedené) primárně věcí daňové politiky, do níž by měl Ústavní soud jako „negativní zákonodárce“ [srov. nálezy ze dne 12. 2. 2002 sp. zn. Pl. ÚS 21/01 (N 14/25 SbNU 97)] zasahovat spíše výjimečně (viz výše bod 29). Porušení principu rovnosti, včetně jeho návaznosti na ochranu vlastnického práva podle čl. 11 odst. 1 Listiny, je nutně podmíněno různým zacházením se subjekty, které se nacházejí ve stejné nebo srovnatelné situaci, aniž by existovaly objektivní a rozumné důvody pro uplatněný rozdílný přístup [srov. např. nálezy sp. zn. Pl. ÚS 15/02 ze dne 21. 1. 2003 (N 11/29 SbNU 79; 40/2003 Sb.)]. V nálezu ze dne 28. 6. 2016 sp. zn. Pl. ÚS 18/15 Ústavní soud uvedl, že nepřipustné rozdílné zacházení „spočívá v odlišném daňovém zatížení druhé skupiny, přičemž toto odlišné daňové zatížení jde k tíži této skupiny, neboť je vyšší“, přičemž zdůraznil, že „pro závěr o ústavnosti či protiústavnosti uvedeného řešení je rozhodující existence objektivních a rozumných důvodů vysvětlujících jak existenci napadeného odlišného zacházení, tak intenzitu, resp. formu tohoto odlišného zacházení“.

39. Byť si Ústavní soud uvědomuje zvláštnosti daně z nemovitých věcí (bod 25), nelze konstatovat, že by byl stát v daňových otázkách v plně srovnatelném postavení s jinými subjekty. Navrhovatelce lze dát za pravdu v tom, že napadenou právní úpravou jsou daňově osvobozeny i ty pozemky, stavby a jednotky ve vlastnictví státu, v nichž je vykonávána mnohá nevrchnostenská, resp. fiskální veřejná správa, jež je na rozdíl od správy vrchnostenské (výsostné) realizována formou práva soukromého (Hendrych, D. In Hendrych, D. a kol. *Správní právo. Obecná část. 8. vyd.* Praha: C. H. Beck, 2012, s. 12). Daňové osvobození vztahující se i na ty nemovitosti, v nichž není vykonávána veřejná moc (vrchnostenská veřejná správa), však hodnotí Ústavní soud jako přiměřené a nevybočující z mezí ústavnosti, neboť jde v zásadě vždy o činnosti veřejně prospěšné.

40. Specificky je třeba nahlížet na daňové osvobození těch pozemků, staveb a zdanitelných jednotek ve vlastnictví státu, které jsou užívány k podnikání (ať už samotným státem či subjektem od státu odlišným). V takovém případě však § 4 odst. 3 věta první a § 9 odst. 4 věta první zákona o dani z nemovitých věcí, které navrhovatelka rovněž napadá, výslovně vylučuje daňové osvobození těchto nemovitých věcí (viz bod 26). K daňovému osvobození vymezených nemovitostí užívaných k podnikání navíc nedochází ani v případě, kdy jsou pronajaty či propachtovány obci, kraji, organizační složce státu anebo příspěvkové organizaci [srov. § 4 odst. 3 věta první a § 9 odst. 4 věta první zákona o dani z nemovitých věcí *in fine* (ve slovech: „za předpokladu, že nejsou užívány k podnikání“)]. Ústavní soud tak nemohl přisvědčit ani námitce navrhovatelky tvrdící „paušální osvobození státu jako vlastníka“, kterým má být v konečném důsledku dotčeno též právo na provozování hospodářské činnosti podle čl. 26 odst. 1 Listiny. Namítá-li v návaznosti na to navrhovatelka, že „definice podnikání má mnohoznačný význam“, je třeba uvést, že posouzení toho, zda je v daném případě nemovitost užívána k podnikání, nebo nikoliv, je věcí výkladu a použití práva orgány Finanční správy České republiky v konkrétních případech. Navrhovatelkou zmiňovaná „definice podnikání“ je přitom pro všechny subjekty shodná, přičemž s vyloučením daňového osvobození pozemků, staveb a zdanitelných jednotek užívaných k podnikání pracuje zákon o daních z nemovitých věcí i vůči řadě jiných daňových subjektů (srov. § 4 odst. 3 větu druhou a § 9 odst. 4 větu druhou). Ani ve vazbě na princip akcesorické rovnosti tak není nic zvláštního, natož snad nepřijatelného či dokonce protiústavního na tom, když stát „*daňovou výjimkou osvobodil sám sebe a pak výjimkou z výjimky určité věci ve svém vlastnictví přece jen zdanil*“ (viz bod 8), tím spíše, je-li touto výjimkou znemožněno, aby docházelo k daňovému osvobození nemovitostí ve vlastnictví státu užívaných k podnikání. Na tomto nic nemění ani argument navrhovatelky (viz bod 6), že

si stát zakotvil daňové zvýhodnění ze své „vrchnostenské pozice“. Je totiž třeba uvést, že veškeré zákony jsou přijímány z „vrchnostenské pozice státu“ – od jiných sociálních řádů se stát liší právě tím, že „*jest řádem donucovacím*“ (Kelsen, H. *Základy obecné teorie státní*. Brno: Nakladatelství Barvič a Novotný, 1926, s. 23).

41. S navrhovatelkou se lze ztotožnit v tom, že daňové osvobození nemovitostí ve vlastnictví státu dopadá i na ty z nich, které jsou užívány pro rekreaci státních zaměstnanců, neboť v daném případě nejde o podnikatelské využití nemovitostí, jejich pronájem ani pacht (viz bod 8). Takto koncipované daňové osvobození však není zakotveno pouze ve prospěch státu, ale i některých jiných daňových subjektů. V důsledku poměrně široce vymezeného daňového osvobození jsou tak daňové osvobozeny například též „zdanitelné stavby, které jsou budovou, nebo zdanitelné jednotky ve vlastnictví obecně prospěšných společností, spolků, odborových organizací, organizací zaměstnavatelů, mezinárodních odborových organizací a jejich pobočných organizací“ [§ 9 odst. 1 písm. f) zákona o dani z nemovitých věcí]. V celkovém kontextu pak představuje shora uvedený případ daňového osvobození nemovitostí ve vlastnictví státu užívaných za účelem rekreace zaměstnanců spíše marginalii, která i s ohledem na zdrženlivost Ústavního soudu při přezkumu daňových zákonů, nemůže vést k závěru o protiústavním daňovém zvýhodnění státu vůči jiným daňovým subjektům. Rozhodující je totiž jak forma, tak i intenzita tvrzeného odlišného zacházení [nález ze dne 28. 6. 2016 sp. zn. Pl. ÚS 18/15 (N 121/81 SbNU 889)].

42. Ústavní soud upozorňuje též na to, že se daňové osvobození vztahuje například také na pozemky, stavby a jednotky ve vlastnictví kraje, které se nacházejí v jeho územním obvodu [§ 4 odst. 1 písm. t) a § 9 odst. 1 písm. t) zákona o dani z nemovitých věcí], a to v zásadě za shodných podmínek jako v případě nemovitostí ve vlastnictví státu, tj. s vyloučením těch z nich, které jsou užívány k podnikání, jsou pronajímány nebo propachtovány (§ 4 odst. 3 věta druhá a § 9 odst. 4 věta druhá téhož zákona). Kraje jsou přitom vyššími územními samosprávnými celky, které mají obdobně jako obce ústavně zaručené právo na samosprávu (čl. 8 a čl. 100 odst. 1 Ústavy). Vztahuje-li se tedy daňové osvobození pozemků, staveb a jednotek nejen na ty ve vlastnictví státu, ale na podstatně širší okruh daňových subjektů, je tím značně oslaben argument o „privilegovaném“ postavení státu vůči jiným subjektům.

43. Navrhovatelce nicméně dává Ústavní soud za pravdu v tom, že okruh daňově osvobozených nemovitostí určený též podle daňových subjektů je poněkud nesystematický. Například daňové osvobození nemovitostí ve vlastnictví krajů se vztahuje jen na ty nacházející se v jeho územním obvodu, v důsledku čehož ojediněle může skutečně docházet k „anomáliím“ zmíněným navrhovatelkou v replice (viz bod 17 *in fine*). Ústavní soud dále nepřehlédl, že daňové osvobozeny nejsou pozemky, stavby a jednotky například ve vlastnictví profesních komor, byť i ty vykonávají, stejně jako stát, prostřednictvím svých orgánů veřejnou správu. Stejně tak si je Ústavní soud vědom toho, že i podle části právní nauky je daňové osvobození státu „*nepříliš vhodné*“ (viz např. Řezníčková, K. *Výlučné daňové příjmy obcí*. Olomouc: Iuridicum Olomoucense, 2016, s. 173), neboť výnos z této daně je příjmem obecních rozpočtů. Byť si lze *de lege ferenda* jistě představit v řadě ohledů lepší konstrukci daňového osvobození zakotveného v zákoně o dani z nemovitých věcí (včetně dalšího zúžení daňového osvobození nemovitostí ve vlastnictví státu), nemůže tato skutečnost s ohledem na shora uvedená obecná východiska (část VII./1), resp. zdrženlivý přístup Ústavního soudu k přezkumu daňových zákonů, vést k závěru o protiústavnosti napadené zákonné úpravy.

44. Ústavní soud podotýká, že restriktivně postupoval též při přezkumu § 11a odst. 1 písm. b) zákona České národní rady č. 334/1992 Sb., o ochraně zemědělského půdního fondu, ve znění

zákona č. 41/2015 Sb., zakotvujícího výjimku z placení odvodu za trvalé odnětí zemědělské půdy ze zemědělského půdního fondu pro stavby pozemních komunikací ve vlastnictví státu, když návrh na jeho zrušení nálezem ze dne 15. 3. 2016 sp. zn. Pl. ÚS 30/15 (N 42/80 SbNU 517), zamítl.

45. Obdobným způsobem, jaký použil Ústavní soud výše, přistoupil též k návrhu na zrušení § 4 odst. 1 písm. d) ve slovech „který je 1. ve vlastnictví České republiky, nebo“ a označení bodu řadovou číslovkou „2.“ a § 9 odst. 1 písm. d) ve slovech „který je 1. ve vlastnictví České republiky, nebo“ a označení bodu řadovou číslovkou „2.“. Podle § 4 odst. 1 písm. d) bodu 1. zákona o dani z nemovitých věcí jsou daňově osvobozeny pozemky ve vlastnictví České republiky tvořící jeden funkční celek se zdanitelnou stavbou veřejně přístupného památkového objektu prohlášeného za kulturní památku. Vedle toho (bod 2. téhož ustanovení) jsou daňově osvobozeny též pozemky ve vlastnictví jiných osob než státu, tvořící jeden funkční celek se zdanitelnou stavbou veřejně přístupného památkového objektu prohlášeného za kulturní památku, jde-li o pozemek „přístupný z důvodů výchovně vzdělávacích na základě písemné smlouvy uzavřené mezi Ministerstvem kultury a vlastníkem“. Obdobně je pak zákonem o dani z nemovitých věcí [§ 9 odst. 1 písm. d)] upraveno daňové osvobození zdanitelných staveb veřejně přístupného památkového objektu prohlášeného za kulturní památku.

46. Navrhovatelka je přitom toho názoru, že objekty ve vlastnictví státu prohlášené za kulturní památku mohou být daňově osvobozeny, avšak „podle obecných pravidel jako pro každého vlastníka – tedy uzavření dohody s Ministerstvem kultury, kdy za stát jako vlastníka bude vystupovat příslušná příspěvková organizace nebo organizační složka státu...“. V absenci požadavku zákona o dani z nemovitých věcí, aby stát uzavíral sám se sebou smlouvy, v nichž též případně vymezí rozsah zpřístupnění nemovitosti veřejnosti, však nelze spatřovat protiústavnost. Nelze též odhlédnout od toho, že velké množství objektů prohlášených za kulturní památku spravuje Národní památkový ústav jako státní příspěvková organizace, jejíž statut vydává právě Ministerstvo kultury [§ 26 odst. 1 písm. j) zákona č. 20/1987 Sb., o státní památkové péči, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o státní památkové péči“)], které též pověřuje Národní památkový ústav plněním úkolů na úseku státní památkové péče [§ 32 odst. 2 písm. j) zákona o státní památkové péči]. Bylo by tak zjevně nesmyslným požadavkem, aby musel Národní památkový ústav jako příspěvková organizace uzavírat dohodu s Ministerstvem kultury, jak nejspíše požaduje navrhovatelka. Je to přitom právě Národní památkový ústav, který provádí a zajišťuje zpřístupnění kulturních památek formou průvodcovských a obdobných odborných služeb [čl. IV odst. 1 písm. a) přílohy č. 4 statutu Národního památkového ústavu]. Ústavní soud je proto toho názoru, že napadená ustanovení nezavádějí nerovné zacházení mezi jednotlivými daňovými subjekty bez objektivních a rozumných důvodů (náleze ze dne 28. 6. 2016 sp. zn. Pl. ÚS 18/15), a že intenzita a forma tohoto „odlišného zacházení“ spočívajícího v absenci požadavku, aby stát uzavíral sám se sebou shora uvedenou smlouvu, nezavádá s ohledem na výše vymezená východiska důvod pro jejich zrušení.

47. Dále navrhovatelka napadá ustanovení § 4 odst. 5 zákona o dani z nemovitých věcí, podle něhož se daňové osvobození podle § 4 odst. 1 vztahuje i na část pozemku. Uvádí přitom, že toto ustanovení blíže provádí ustanovení § 4 odst. 1 písm. a) zákona o dani z nemovitých věcí, přičemž jeho samostatná existence je právně nesmyslná. Ani tomuto argumentu Ústavní soud nemohl přisvědčit, neboť již z gramatického výkladu vyplývá, že se § 4 odst. 5 zákona o dani z nemovitých věcí vztahuje na všechny případy daňového osvobození podle § 4 odst. 1 [písm. a) až x)] téhož zákona, nikoliv tedy pouze na daňové osvobození pozemků ve vlastnictví České republiky, tj. na ustanovení § 4 odst. 1 písm. a) zákona o dani z nemovitých věcí, který

navrhovatelka napadla. Nelze proto tvrdit, že v důsledku zrušení § 4 odst. 1 písm. a) zákona o dani z nemovitých věcí (případně též dalších napadených ustanovení), se stává existence § 4 odst. 5 téhož zákona, právně nesmyslná. S ohledem na východiska uvedená v bodu 29 nepřísluší Ústavnímu soudu blíže hodnotit funkci tohoto ustanovení, když to z povahy věci není způsobilé zapříčinit extrémní disproportionálnost daňového zákona, ani narušit rovnost mezi jednotlivými vlastníky (čl. 11 odst. 1 věta druhá Listiny), neboť mezi jednotlivými skupinami vlastníků vůbec nerozlišuje. Může-li navíc stát v obecné rovině zakotvit daňové osvobození pozemků jako celku, *argumentum a fortiori (a maiori ad minus)* lze připustit i daňové osvobození části pozemku. Zrušení napadeného ustanovení by navíc v konečném důsledku mohlo vést paradoxně ke snížení daňových příjmů obcí z daně z nemovitých věcí, jak upozornila vláda ve svém vyjádření (viz bod 16). Tuto skutečnost navrhovatelka ostatně ani v replice nezpochybnila.

VIII. Závěr

48. Ze všech shora uvedených důvodů Ústavní soud rozhodl tak, že návrh na zrušení § 4 odst. 1 písm. a), § 4 odst. 1 písm. d) ve slovech „který je 1. ve vlastnictví České republiky, nebo“ a označení bodu řadovou číslovkou „2.“, § 4 odst. 3 věty první, § 4 odst. 5, § 9 odst. 1 písm. a), § 9 odst. 1 písm. d) ve slovech „který je 1. ve vlastnictví České republiky, nebo“ a označení bodu řadovou číslovkou „2.“ a § 9 odst. 4 věty první zákona o dani z nemovitých věcí zamítl.

Poučení: Proti rozhodnutí Ústavního soudu se nelze odvolat.

V Brně dne 18. května 2021

Pavel Rychetský
předseda Ústavního soudu