



PRÁVNICKÁ
FAKULTA

ÚPV - 7 - 06 - 2018
PS2018/007774

Vážený pan
Marek Benda
předseda Ústavně právního výboru
Poslanecké sněmovny Parlamentu ČR
Sněmovní 4
118 26 Praha 1

V Brně dne 5. 6. 2018

Vážený pane předsedo,

v příloze Vám zasílám vyžádané stanovisko Katedry ústavního práva a politologie Právnické fakulty Masarykovy univerzity (dále jen „katedra“) k návrhu poslanců na vydání zákona, 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 – sněmovní tisk 38, a to zejména s ohledem na to, zda dodatečné zdanění předmětného majetku, který má povahu finanční náhrady, je vůbec ústavně konformní.

Stanovisko katedry je zpracováno členem katedry panem doc. JUDr. Zdeňkem Koudelkou, PhD., když bylo nutno zásadně přihlédnout ke skutečnosti vyplývající ze složení katedry, neboť v jejím středu působí tři soudci Ústavního soudu, jeden soudce Nejvyššího správního soudu a většina dalších členů katedry (včetně mě) působí na Ústavním soudě jako asistenti ústavních soudců.

Za této situace jsem pověřil zpracováním stanoviska pana doc. Koudelku, který tak učinil, já jsem toto stanovisko přehlédl a domnívám se, že jej lze považovat za relevantní pro účel, pro který si jej Ústavně právní výbor Poslanecké sněmovny Parlamentu ČR Vaším prostřednictvím od katedry vyžádal.

S pozdravem

doc. JUDr. Jan Svatoň, CSc.
vedoucí katedry ÚPaP

Příloha: 1

Masarykova univerzita, Právnická fakulta

Veveří 70, 611 80 Brno, Česká republika
T: +420 549 49 1211, E: info@law.muni.cz, www.law.muni.cz
Bankovní spojení: KB Brno-město, ČÚ: 85636621/0100, IČ: 00216224, DIČ: CZ00216224
V odpovědi prosím uvádějte naše číslo jednací.



**Stanovisko Katedry ústavního práva a politologie Právnické fakulty Masarykovy
univerzity k zdanění finanční náhrady církvím**

1. Zadání

Posouzení ústavnosti poslaneckého návrhu zákona,¹ kterým se mění zákon o majetkovém vyrovnání s církvemi a náboženskými společnostmi² (dále zákon o vyrovnání) a zákon o daních z příjmů.³

2. Východiska posudku

2.1 Povaha církevního majetku

Vychází se z toho, že zákon o majetkovém vyrovnání uznal odebrání původního majetku církvím jako majetkovou křivdu a že daný majetek byl původně ve vlastnictví církví.⁴ Zákon o vyrovnání neakceptoval výklad, že církevní majetek má zvláštní povahu a že stát má vůči tomuto majetku určitá práva především ve vztahu ke katolické církvi, jakožto původní státní církvi, kdy stát měl vůči tomuto majetku práva vycházející zejména z původních patronátních práv. Zákon o vyrovnání je platnou součástí právního řádu a musí být respektován. Jeho ústavnost byla potvrzena Ústavním soudem.⁵

2.2 Restituce

Stát nemá ústavní povinnost k restitucím majetku zabaveného v době komunistického režimu. Pokud však restituční zákony přijme, vzniknou majetkové nároky, které jednostranně stát nemůže rušit ani snižovat, protože vznikne majetkové legitimní očekávání oprávněných osob, které má ústavní ochranu.⁶

2.3 Smlouvy o vyrovnání

Smlouvy o vyrovnání mezi státem a církvemi jsou svou povahou soukromoprávní smlouvy analogické se smlouvami o narovnání⁷ vzájemných práv a povinností. Stát přistoupil na naturální a finanční restituce a církve se vzdaly svých majetkových nároků. Samotný zákon o vyrovnání podřazuje smlouvy s církvemi pod režim občanského zákoníku, pokud sám nestanoví jinak.⁸

¹ Tisk Poslanecké sněmovny č. 38, VIII. volební období.

² Zákon č. 428/2012 Sb., o majetkovém vyrovnání s církvemi a náboženskými společnostmi.

³ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

⁴ Preambule a § 1, 5 zákona o vyrovnání.

⁵ Nález Ústavního soudu z 29. 5. 2013, Pl.ÚS 10/13. Ústavní soud vypustil jen jedno slovo "spravedlivé", které se netýká posuzované otázky zdanění.

⁶ Nálezy Ústavního soudu Pl.ÚS 2/02, Pl.ÚS 50/04, Pl.ÚS 9/07.

⁷ § 1903-1905 občanského zákoníku č. 89/2012 Sb. Dříve § 585-587 občanského zákoníku č. 40/1964 Sb., za jehož platnosti byly smlouvy s církvemi uzavřeny.

⁸ §16 odst. 1 zákona o vyrovnání.

2.4 Věcné (politické) okolnosti

Církevní restituce jsou významným politickým tématem. Byly součástí politické diskuse i po přijetí zákona o vyrovnání, kdy některé politické strany usilovaly o jeho zrušení skrze Ústavní soud anebo o jeho změnu.

Politické debaty ožívaly i s tím, že církve podávaly žaloby na určení vlastnictví státu u majetku v držení krajů a obcí, aby tak tento majetek spadl do naturální restituce. V případě krajů tyto návrhy stáhly. V případě obcí v nich pokračují. To však samo není porušením smlouvy, protože o určení státního vlastnictví rozhoduje soud jakožto státní a ne církevní orgán a ten je při svém postupu vázán platným právním řádem.

Pokud soud vysloví, že majetek patří státu a tedy podléhá naturální restituci, byl v držení obce neoprávněně, což nelze dávat k tíži církvi. Pochybnost vyvolávají též některé kroky církve samotné v souvislosti s restitucemi, např. když opatství na Starém Brně přišlo o vlastní správu a chopila se jej pražská provincie augustiniánů, která původně o opatství nejevila zájem, dokud nezískalo nárok na restituci majetku. Tyto okolnosti jsou zdrojem politické diskuse, ale ne zdrojem právního řešení již vzniklých nároků církví podle zákona o vyrovnání.

3. Vlastní posouzení

3.1 Možnost změny zdanění

Je základní funkcí státu vybírat daně na své výdaje. V oblasti daní má suverenitu a může během času měnit složení i výši daní. Ústavnost takového postupu byla prokázána v případě změny zdanění solární energetiky.⁹ Zde šlo o případ, kdy stát přímo nebyl výrobcem solární energie. Zdaněním tedy stát nevstupoval do soukromoprávních smluv jim uzavřených a zdanění bylo zdůvodněno podstatnými změnami na trhu s elektrickou energií a podstatnou změnou výše nákladů na zřízení solárních elektráren. Tyto důvody byly uznány jako legitimní pro daňové změny.

Daně však nemohou být zneužity a nemohou např. vést k faktickému vyvlastnění. Stát může v oblasti daní určité věci preferovat (daňová osvobození) nebo určité věci ekonomicky formou daní znevýhodňovat (spotřební daně). Nelze však daní užít neústavním způsobem k zákazu určité činnosti nebo likvidaci majetku např. formou 100% nebo ještě vyšší daňové sazby. Proto Ústavní soud neuznal zavedení 50% daně na státní podporu stavebního spoření za rok 2010, kterou vyhodnotil tak, že stát zneužil daňové zákonodárství pro faktické snížení státní podpory,¹⁰ když obecná sazba daně z příjmů byla 15%.

Ústavní soud uvedl: *"Právní závěr, že předmětnou daň je třeba v rámci přezkumu ústavnosti považovat nikoliv za daň, nýbrž za změnu právního nároku, se promítá 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 této ochrany být v jednom ze dvou srovnatelných případů nižší jen z toho důvodu, že zákonodárce použil pro stejnou regulaci odlišné označení."*¹¹

Legitimitou pro mimořádné změny v oblasti daní jsou mimořádné události. Například hrozící krach státu může vést k zásadním daňovým změnám. Pokud budou tyto změny obecné a dopadnou na všechny plátce daní (zrušení všech daňových osvobození), bude legitimní i zdanění konkrétní úzké skupiny - církví. Pokud však je významná daňová změna přijímána pro

⁹ Nález Ústavního soudu z 16. 5.2012, Pl.ÚS 17/11.

¹⁰ Nález Ústavního soudu z 19. 4. 2011, Pl.ÚS 53/10, část VIII odůvodnění, body 167-184.

¹¹ Nález Ústavního soudu z 19. 4. 2011, Pl.ÚS 53/10, bod 181.

nesouhlas nové politické reprezentace s původním rozhodnutím předchozí demokratické reprezentace a míří na faktické snížení smluvních povinností státu, jde o postup nelegitimní.

3.2 Postavení státu

Stát je ve dvojím postavení. Jednak působí jako vrchnostenský subjekt, který daně ukládá a vybírá a zpravidla je jejich příjemcem. Ovšem také se jako právnická osoba podílí na činnostech, které jsou daněmi zatíženy. Přitom je správné, aby stát v soukromoprávních vztazích nezneužíval svého vrchnostenského postavení. Toto dvojí postavení státu se projevuje i v oblasti vyrovnání vztahů s církvemi, kde stát ve vrchnostenské pozici jako zákonodárce přijal zákon nabízející církvím určitý způsob vyrovnání a následně stát jako právnická osoba uzavřel s církvemi smlouvy, kde jsou si smluvní subjekty rovny, pokud církev takovou smlouvu uzavřít chtěla. Jeho postavení tvůrce daňových zákonů tedy není nezávislé od dopadu těchto zákonů na jeho povinnost plnit podle smluv o vyrovnání s církvemi.

3.3 Možnost změnitelnosti rozhodnutí státního orgánu

Ke zdanění finanční náhrady dochází proto, že nová reprezentace státu není spokojena s původním rozhodnutím vlády a Parlamentu při vyrovnání s církvemi v roce 2012. Zdá se ji vyplacená částka nepřiměřeně vysoká, což plyne z obecné části důvodové zprávy návrhu zákona. To plyne i ze souhlasného stanoviska vlády¹² a Ministerstva financí k návrhu posuzovaného zákona.

Navrhovatelé i vláda přiznávají, že motivací k přijetí zákona je věcný nesouhlas s původní výší finanční náhrady. Tato náhrada je brána jako paušální. Na její výši mohou být rozdílné názory z hlediska věcné správnosti. Paušálnost náhrady v sobě z povahy věci zahrnuje určitou míru neurčitosti při jejím stanovení, kdy církevního majetku, za který je vyplácena finanční náhrada, je značné množství. Mnohdy se jedná o pozemky, které dříve byly zemědělskou půdou, nyní se však nacházejí v zastavitelném území a mají charakter stavebních pozemků.

Z hlediska právního je rozhodující, že s paušální částkou stát souhlasil zákonem i ve smlouvách o vyrovnání s církvemi. Církvím vznikl majetkoprávní nárok, byť ještě není zcela splatný, a mají legitimní očekávání, že v době splatnosti jim postupně budou částky vyplaceny ve smluvené výši.

Změna politického složení Parlamentu ani vlády není legitimním ústavně akceptovatelným důvodem pro změnu majetkových pohledávek osob, včetně církví, vůči státu. Samotní navrhovatelé a vláda přiznávají, že pravým důvodem zdanění nejsou změny v daňové politice státu, ale věcný (politický) nesouhlas s výší paušální finanční náhrady. Protože vláda nemůže dosáhnout změny smlouvy bez souhlasu s církvemi, využívá se vrchnostenské úpravy zdanění jako cesta, jak dosáhnout faktické změny výše peněžitě náhrady. Taková motivace státu pro úpravu daní, tedy jako nástroj realizace soukromoprávní výhody formou daňové politiky, je ústavně právně nelegitimní. Církvím uzavřením smluv o vyrovnání se státem vznikl právní nárok na finanční náhradu v určité výši, a kdyby ji stát zaplatil ihned, nebyla by zdaněna. Církev tedy byla v legitimním očekávání, že stejné daňové podmínky budou platit po celou dobu splácení finanční náhrady.

Vláda i Parlament můžou v průběhu času změnit svou vůli. Pokud však na základě původního rozhodnutí vlády vznikly soukromoprávní smlouvy, nová vláda je nemůže jednostranně zrušit

¹² Tisk Poslanecké sněmovny 38/1, VIII. volební období.

či změnit. Je pak nepřípustné tohoto cíle dosahovat cestou vrchnostenského působení státu v rámci jeho působnosti tvůrce práva, včetně práva daňového.

3.4 Obsah vyrovnání vztahu s církvemi

Obsah vyrovnání s církvemi se skládá z naturální restituce, finanční náhrady (finanční restituce), úročení finanční náhrady a snižující se příspěvek státu. Návrh zákona se týká zdanění finanční náhrady včetně jejího úročení.

3.4.1 Finanční náhrada

Restituce majetku není příjmem, ale obnovením původní majetkové podstaty. V případě naturální restituce jde o vrácení věci, v případě finanční restituce jde o nahrazení v penězích. Byla-li věc odebrána protiprávně státem, což stát zákonem o vyrovnání uznal, je v rozporu s principem právního státu¹³ vrácení takového majetku zdaňovat. Ani v případě jiných restitucí (soudní rehabilitace, mimosoudní rehabilitace, zemědělské a jiné restituce) nebo jiného návratu protiprávně odňatého majetku (vrácení odcizené věci) není restituce majetku zdaňována.

Finanční náhrada je vyplácena za církví odňatý majetek, který však již není ve vlastnictví státu, ale československý stát ji v roce 1991 chtěl zachovat možnost jeho vydání církvím a proto blokačním paragrafem zákona o půdě¹⁴ znemožnil jeho převedení na jiné subjekty. Pokud k tomuto převodu došlo, bylo tak činěno v rozporu s kogentním zákonným ustanovením. Je nutno říci, že v procesu restitucí fyzických osob nebo i sportovních organizací, vydávaly věci v naturální restituci nejen stát, ale i ostatní povinné osoby - obce, státní podniky, družstva atd. To, že stát namísto naturální restituce od nestátních osob, na které přešel původní majetek církví, vyplatil peněžní náhradu, je dobrodiním státu ve prospěch těchto ostatních osob.

3.4.2 Úročení finanční náhrady

Finanční náhrada se vyplácí ve splátkách, přičemž se zvyšuje (úročí) o míru inflace.¹⁵ Úrok je příjmem a obecně podléhá dani z příjmu. Úrok není restitucí majetku, ale přírůstkem majetku za to, že určitá finanční částka nebude vyplacena najednou. Je věcí státu, které příjmy zdaní a které daňově osvobodí. To se vztahuje i na úrok. Lze tedy připustit zrušení vyloučení z předmětu daně dle § 15 odst. 5 zákona o vyrovnání ve vztahu k úročení finanční náhrady (navýšení o inflaci) a tedy zavedení zdanění těchto úroků.

Problém je, že výše úroku není výsledkem dvoustranného právního jednání se státem, ale jednostranného rozhodnutí státu formou zákona. Je-li úrok jen ve výši inflace, fakticky jeho zdaněním dochází k znehodnocení jistiny ve výši zaplacené daně. Úrok ve výši inflace je sice nominálním příjmem, ale nikoliv příjmem reálným. Ovšem i jinde stát zdaňuje úroky, které jsou nižší než inflace.

3.5 Účinnost

Účinnost zákona je navržena k 1. 1. 2019. Je evidentní, že otázka ústavnosti takového zákona jako celku je sporná a věc bude v rámci kontroly ústavnosti zákona řešit Ústavní soud. Obvykle řízení o ústavnosti zákona trvá asi rok. Je špatné, pokud stát přijímá zákony, které začne

¹³ Čl. 1 odst. 1 Ústavy č. 1/1993 Sb.

¹⁴ § 29 zákona č. 229/1991 Sb., o úpravě vlastnických vztahů k půdě a jinému zemědělskému majetku.

¹⁵ § 15 odst. 5 zákona o vyrovnání.

aplikovat a následně rozhodne Ústavní soud, že jsou protiústavní a zruší je. Pak nastupují otázky případné náhrady za aplikaci neústavního zákona. Proto je správné tyto důsledky omezit, pokud již v rámci legislativního procesu je zřejmé, že určitý zákonný návrh je ústavně sporný a bude posuzován Ústavním soudem.

Řešením je prodloužení legisvakanční doby tak, aby měl Ústavní soud čas na projednání ústavnosti zákona před tím, než nabude účinnosti. Proto je vhodné změnit účinnost zákona k 1. 1. 2020. Pokud nebude dokončen legislativní proces již v roce 2018, měla by být účinnost až od 1. 1. 2021.

4. Závěr

- 1. Zdanění finanční restituce (vlastní finanční náhrady) je neústavní.**
- 2. Zdanění úrokového navýšení finanční náhrady je obecně přípustné. Sporné však je, zda může stát vrchnostenskou změnou daní fakticky měnit výši svého plnění ve smlouvách o vyrovnání s církvemi.**
- 3. Vhodná je úprava legisvakance, aby během legisvakanční doby mohl posoudit ústavnost zákona Ústavní soud.**