

STANOVISKO

Datum: 16. května 2014

Pro: Česká biskupská konference, k rukám generálního sekretáře
Mons. ThLic. Tomáše Holuba, Th.D.

Věc: **K ústavnosti zdanění finanční náhrady podle zákona o majetkovém
vyrovnání s církvemi a náboženskými společnostmi**

Zákon č. 428/2012 Sb., o majetkovém vyrovnání s církvemi a náboženskými společnostmi (dále jen „zákon o majetkovém vyrovnání“ nebo pouze „zákon“) zakotvuje pro dotčené církve a náboženské společnosti jako jednu z forem majetkového vyrovnání vyplacení paušální finanční náhrady. Tato finanční náhrada mimo jiné není předmětem daně, poplatku ani jiného obdobného plnění (§ 15 odst. 6 zákona).

V poslední době některá relevantní politická uskupení navrhují zdanění finanční náhrady.

V tomto stanovisku dospíváme k závěru, že **takové zdanění není právně možné a pokud by k němu stát přistoupil, jednalo by se z jeho strany o protiústavní zásah do práv dotčených církví a náboženských společností.**

K podrobnějšímu odůvodnění uvádíme:

1. VYMEZENÍ PROBLÉMU

Zákon o majetkovém vyrovnání byl přijat s účelem zmírnit následky některých majetkových a jiných křivd, které byly spáchány na církvích a náboženských společnostech¹ komunistickým režimem v období let 1948 až 1989, vypořádat majetkové vztahy mezi státem a církvemi a umožnit tak obnovením majetkové základny církví a náboženských společností svobodné a nezávislé postavení církví a náboženských společností.

¹ V souladu s obecně užívanou praxí budou nadále církve a náboženské společnosti označovány pouze jako církve.

Tento účel zákon naplňuje třemi cestami: (1) vydáním některých věcí v režimu tzv. naturální restituce, (2) výplatou finanční náhrady a (3) poskytnutím příspěvku v přechodném období.

Výše finanční náhrady pro jednotlivé dotčené církve je stanovena § 15 zákona o majetkovém vyrovnání a je současně zakotvena ve smlouvě o vypořádání, kterou uzavřel stát s jednotlivými dotčenými církvemi podle § 16 zákona. Ustanovení § 15 odst. 6 zákona dále stanoví, že finanční náhrada není předmětem daně, poplatku ani jiného obdobného peněžitého plnění.

Z některých politických kruhů zaznívají v současné době názory, že finanční náhradu je i přes to možné zdanit přijetím zvláštního zákona.

2. PŘEHLED RELEVANTNÍ PRÁVNÍ ÚPRAVY

Na právní úpravu finanční náhrady a jejího případného zdanění dopadají zejména následující ustanovení právních předpisů a mezinárodních smluv:

2.1. Zákon o majetkovém vyrovnání

Podle § 15 odst. 1 zákona obdrží registrovaná církev a náboženská společnost uvedená v odstavci 2, která neodmítne uzavřít se státem smlouvu o vypořádání podle § 16, paušální finanční náhradu. Výše paušální finanční náhrady je stanovena v § 15 odst. 2 zákona.

Podle § 15 odst. 3 zákona se finanční náhrada vyplatí ve třiceti bezprostředně po sobě následujících ročních splátkách. Výše roční splátky se vypočte jako podíl nesplacené částky finanční náhrady a počtu dosud neuhrazených ročních splátek.

Ustanovení § 15 odst. 6 zákona pak stanoví, že **finanční náhrada není předmětem daně**, poplatku ani jiného obdobného peněžitého plnění.

Podle § 16 odst. 1 zákona o uzavře stát s každou dotčenou církví smlouvu o vypořádání. Mezi její náležitosti mimo jiné patří ujednání o výši finanční náhrady [§ 16 odst. 2 písm. b) zákona], jiná ujednání týkající se její výplaty a ujednání o tom, že **účel této smlouvy se řídí zákonem o majetkovém vyrovnání ve znění účinném ke dni uzavření smlouvy** [§ 16 odst. 2 písm. g) zákona].

Tyto smlouvy o vypořádání byly uzavřeny a byly vyhlášeny ve sbírce zákonů sdělením Ministerstva kultury č. 55/2013 Sb. Vedle náležitostí stanovených výslovně zákonem o majetkovém vyrovnání, obsahují tyto smlouvy také závazek obou stran **nemařit jejich účel** (čl. 5 odst. 1 smluv).

2.2. Listina základních práv a svobod

Listina základních práv a svobod (dále jen „Listina“) v čl. 11 odst. 1 stanoví: „**Každý má právo vlastnit majetek. Vlastnické právo všech vlastníků má stejný zákonný obsah a ochranu.**“ Čl. 11 odst. 4 Listiny stanoví: „**Vyvlastnění nebo nucené omezení vlastnického práva je možné ve veřejném zájmu, a to na základě zákona a za náhradu.**“ A dále čl. 11 odst. 5 stanoví: „**Daně a poplatky lze ukládat jen na základě zákona.**“

2.3. Dodatkový protokol k Úmluvě

Dodatkový protokol (Protokol č. 1) k Úmluvě o ochraně lidských práv a základních svobod, vyhlášený pod č. 209/1992 Sb. (dále jen „dodatkový protokol k Úmluvě“ nebo pouze „dodatkový protokol“) stanoví: *„Každá fyzická nebo právnická osoba má právo pokojně užívat svůj majetek. Nikdo nemůže být zbaven svého majetku s výjimkou veřejného zájmu a za podmínek, které stanoví zákon a obecné zásady mezinárodního práva. Předchozí ustanovení nebrání právu států přijímat zákony, které považují za nezbytné, aby upravily užívání majetku v souladu s obecným zájmem a zajistily placení daní a jiných poplatků nebo pokut.“*

2.4. Smlouva mezi Českou republikou a Svatým stolcem

Smlouva mezi Českou republikou a Svatým stolcem o úpravě vzájemných vztahů věnuje majetkovým vztahům mezi oběma stranami článek 17. Zde stanoví:

- a) Česká republika bude usilovat způsobem co možná nejrychlejším a pro obě strany přijatelným o dořešení otázek týkajících se majetku katolické církve. (čl. 17 odst. 1)
- b) V České republice je ekonomické zabezpečení katolické církve zaručeno právním řádem České republiky. V případě vypracování nového modelu financování bude zajištěno, aby proces jeho zavádění nebyl v přechodném období příčinou ekonomických problémů v katolické církvi. Nový model by nahradil model stávající. (čl. 17 odst. 2)
- c) Příslušné orgány České republiky a zástupci katolické církve podle článku 18 této Smlouvy budou vzájemně spolupracovat v záležitostech uvedených v odst. 1 a 2. (čl. 17 odst. 3)

2.5. Vídeňská úmluva o smluvním právu

Vídeňská úmluva o smluvním právu, vyhlášena pod č. 15/1988 Sb. ve svém čl. 18 ukládá státům povinnost nemařit předmět a účel smlouvy před jejím vstupem v platnost. Čl. 18 mimo jiné stanoví: *„Stát je povinen zdržet se jednání, které by mohlo mařit předmět a účel smlouvy, jestliže [...] podepsal smlouvu nebo vyměnil listiny tvořící smlouvu s výhradou ratifikace, přijetí nebo schválení, dokud jasně neprojevil úmysl, že se nehodlá stát její smluvní stranou [...].“*

3. PRÁVNÍ POVAHA FINANČNÍ NÁHRADY

3.1. Účel finanční náhrady

Finanční náhrada není osamoceným právním institutem, jehož povahu by bylo možné vykládat izolovaně a nezávisle na dalších institutech zakotvených v zákoně o majetkovém vyrovnání (srov. nálezný Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 10/13, bod 224). Účel finanční náhrady lze odvodit jedině z účelu zákona.

3.1.1. Bezprostřední důvody přijetí zákona

Účelem zákona je dosáhnout majetkového vyrovnání mezi státem a církvemi, přičemž z § 1 zákona vyplývá, že toto vyrovnání spočívá ve zmírnění některých majetkových křivd, které byly spáchány komunistickým režimem, a v souvisejícím vypořádání majetkových vztahů mezi státem a církvemi.

Stav před přijetím zákona o majetkovém vyrovnání spočívající v nečinnosti zákonodárce pokud jde o „*přijetí zvláštního právního předpisu, který by vypořádal historický majetek církví*“ charakterizoval Ústavní soud jako protiústavní. Ve svém nálezu sp. zn. Pl. ÚS 9/07 Ústavní soud dovedl, že absence zákona porušuje ústavním pořádkem garantovaná práva církví, a to zejména právo vlastnit majetek, svobodu náboženského vyznání, a právo na církevní autonomii, zejména pokud jde o její hospodářskou složku.

Zásah do práva vlastnit majetek shledal Ústavní soud v absenci naplnění legitimního očekávání církevní subjektů ve vztahu k jejich historickému majetku. Toto legitimní očekávání – majetkové právo ve smyslu čl. 1 dodatkového protokolu k Úmluvě – bylo založeno jednak závazkem zákonodárce učiněným v § 29 zákona o půdě,² jednak celkovou koncepcí restitučního procesu po roce 1989.

Ve vztahu ke svobodě náboženského vyznání a práva na církevní autonomii Ústavní soud konstatoval, že stav při absenci rozumného vypořádání historického církevního majetku, kdy je stát v důsledku své vlastní nečinnosti nadále dominantním zdrojem příjmů dotčených církví, navíc bez zjevné vazby na výnosy ze zadržovaného historického majetku církví, tak ve svých důsledcích porušuje čl. 16 odst. 1 Listiny co do volnosti projevit víru ve společnosti veřejným působením a tradičními formami nábožensky motivovaných obecně prospěšných aktivit s využitím příslušných historicky formovaných ekonomických zdrojů, a zvláště pak čl. 16 odst. 2 Listiny, a to v hospodářské složce církevní autonomie (srov. ÚS, nález sp. zn. Pl. ÚS 9/07 bod č. 104).

Současně ve svém nálezu sp. zn. Pl. ÚS 9/07 Ústavní soud zdůraznil, že odstranit protiústavní stav je primární odpovědností zákonodárce (bod č. 108), přičemž současně uvedl, že „*[v] obecné rovině je myslitelnou alternativou k naturální restituci převážný důraz na jiné metody zmírnění křivd, např. finanční kompenzace majetku (relutární restituce)*“ (bod 42).

Z důvodové zprávy k zákonu o majetkovém vyrovnání³ a z parlamentních rozprav je zřejmé, že přijetím zákona zamýšlel zákonodárce odstranit protiústavní stav. Obdobně také Ústavní

² Zákon č. 229/1991 Sb., o úpravě vlastnických vztahů k půdě a jinému zemědělskému majetku.

³ „Velmi závažným problémem spojeným s nulovou variantou je i riziko, že pod vlivem nálezů Ústavního soudu o protiústavnosti odkládání vypořádání majetkových vztahů s církvemi a náboženskými společnostmi začnou obecné soudy „živelně“ rozhodovat o restitucích církevního majetku v jednotlivých případech samy.“ A dále: „Návrh zákona odstraňuje existující rozpory s čl. 1 odst. 1 Ústavy, čl. 11, čl. 15 odst. 1 a s čl. 16 odst. 1 a 2 Listiny základních práv a svobod, které byly konstatovány v nálezu Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 9/07 ze dne 1. 7. 2010. Návrh zákona naplňuje závazek zákonodárce vyjádřený v § 29 zákona o půdě spočívající v přijetí zvláštního zákona, který vypořádá majetek církví a náboženských společností. Tento závazek nebyl po dobu 20 let splněn. Návrh zákona tak nastoluje důvěru v právní stát ve smyslu čl. 1 odst. 1 Ústavy. Návrh zákona realizuje legitimní očekávání církví a náboženských společností, které je jako majetkový zájem chráněno čl. 11 Listiny. Toto legitimní očekávání vzniklo příslibem zákonodárce v § 29 zákona o půdě a bylo dále utvrzováno postoji a přísliby vrcholných orgánů výkonné moci (vládní programová prohlášení) a dlouhodobou judikaturou Ústavního soudu (např. nález sp. zn. II. ÚS 528/02 ze dne 2. 2. 2005, stanovisko sp. zn. PL ÚS-st. 22/05 ze dne 1. listopadu 2005, usnesení sp. zn. II. ÚS 687/04 ze dne 19. ledna 2006, nález sp. zn. II. ÚS 2326/07 ze dne 31. 3. 2011. a I. ÚS 562/09 ze dne 31. 8. 2011).“ Důvodová zpráva k zákonu o majetkovém vyrovnání.

soud shledal, že zákon o majetkovém vyrovnání je zákonodárcovou odpovědí na jeho předchozí judikaturu, jak vyplývá z jeho nálezu sp. zn. Pl. ÚS 10/13.

3.1.2. Identifikace účelu zákona

Není pochyb o tom, že zákon o majetkovém vyrovnání je součástí polistopadové restituční legislativy. Přijetím restitučních zákonů se demokratická společnost snaží alespoň částečně zmírnit následky minulých majetkových a jiných křivd vzniklých v období od 25. 2. 1948 do 1. 1. 1990 (viz nálezy Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 597/92). V případě církví byl restituční předpis přijat s podstatným časovým odstupem od jiných restitučních předpisů, a to až v situaci, kdy Ústavní soud konstatoval protiústavní nečinnost zákonodárce.

Preambule zákona a jeho § 1 identifikují jako účel právní úpravy (1) zmírnění některých majetkových křivd, které byly na církvích spáchány komunistickým totalitním režimem, a (2) vypořádání majetkových vztahů mezi státem a církvemi. Oba cíle právní úprava označuje souhrnně jako „majetkové vyrovnání“.

Nečinnost zákonodárce předcházející přijetí zákona o majetkovém vyrovnání představovala zásah do ústavním pořádkem garantovaných práv (viz výše), přičemž tento zásah byl přijetím zákona odstraněn.

Konečným účelem zákona o majetkovém vyrovnání je tak naplnění základních práv církví a náboženských společností, a to (1) práva vlastnit majetek (čl. 11 odst. 1 Listiny, čl. 1 Dodatkového protokolu) a (2) svobody náboženského vyznání (čl. 15 odst. 1, čl. 16 odst. 1 Listiny), včetně práva církví na autonomii (čl. 16 odst. 2 Listiny).

Tento závěr výslovně vyplývá také z preambule zákona o majetkovém vyrovnání, ze které vyplývá zákonodárcovo přání, aby zákon o majetkovém vyrovnání nebyl chápán jako právní předpis upravující bezhodnotové majetkové transfery, ale jako jeden z nástrojů obnovy ochrany lidských práv a základních svobod na území České republiky. Vedle nepřímých odkazů na Ústavu ČR a Listinu vyjadřuje preambule také přesvědčení zákonodárce, že majetkové vyrovnání představuje „*předpoklad plné náboženské svobody*“ a umožňuje „*svobodné a nezávislé postavení církví a náboženských společností, jejichž existenci a působení pokládá [Parlament, pozn. JK] za nezbytný prvek demokratické společnosti*“.

3.1.3. Finanční náhrada jako jeden z nástrojů k dosažení účelu zákona

Finanční náhrada podle zákona o majetkovém vyrovnání je jednou z metod dosažení účelu zákona, tj. majetkového vyrovnání.

Podle doktríny se jednotlivými metodami dosažení účelu právní úpravy (naturální restitucí, finanční náhradou a příspěvkem v přechodném období) „*dosahuje majetkového vyrovnání jako celku, tj. jak zmírnění některých křivd z totalitního období, tak vypořádání majetkových vztahů mezi státem a církvemi*“.⁴ K obdobnému závěru dospěl také Ústavní soud, když poukázal na principiální nemožnost jednotlivé instituty zákona o majetkovém vyrovnání „*od sebe izolovat a vykládat samostatně*“ (nálezy Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 10/13, bod 224).

⁴ Kříž, J. Valeš, V. *Zákon o majetkovém vyrovnání s církvemi a náboženskými společnostmi. Komentář*. Praha, 2013, s. 93.

3.1.4. Identifikace účelu finanční náhrady

Z výše uvedeného tak vyplývá, že účelem finanční náhrady – stejně jako v případě celého zákona – je naplnění základních práv církví, a to **(1) práva vlastnit majetek** (čl. 11 odst. 1 Listiny, čl. 1 Dodatkového protokolu) a **(2) svobody náboženského vyznání** (čl. 15 odst. 1, čl. 16 odst. 1 Listiny), **včetně práva církví na autonomii** (čl. 16 odst. 2 Listiny).

Na překážku tomuto závěru není ani skutečnost, že zákonodárce stanovil výši finanční náhrady pro jednotlivé církve kombinovaným způsobem a že finanční náhrada má ve vztahu k jednotlivým církvím proměnlivý charakter (různý poměr mezi restituční náhradovou složkou a vyrovnávací složkou).⁵

S tímto argumentem se vypořádal Ústavní soud ve svém nálezu sp. zn. Pl. ÚS 10/13, když poukázal na to, že „1. částečná redistribuce (modifikace) finanční náhrady mezi jednotlivé církve v omezeném rozsahu je v politické dispozici zákonodárce a že 2. již vyslovený souhlas dotčených církví a náboženských společností [formou podpisu dohod o vypořádání, pozn. JK] vylučuje protiprávnost, resp. ústavně relevantní nerovnost oprávněných osob“ (bod 233). Současně dodává, že „konkrétní poměry obou složek finanční náhrady u každé jednotlivé církve jsou pro posouzení ústavnosti irelevantní“ (bod 232).

3.2. Nárok (právo) obdržet finanční náhradu

Pro posouzení možnosti zdanění finanční náhrady je důležité určit, (1) ke kterému okamžiku vznikl dotčeným církvím nárok (právo) obdržet finanční náhradu a (2) jaká je právní povaha takového nároku a co je jeho obsahem.

3.2.1. Okamžik vzniku práva obdržet finanční náhradu

Zákon o majetkovém vyrovnání stanoví, že finanční náhradu obdrží dotčená církev, „*která neodmítne uzavřít se státem smlouvu o vypořádání podle § 16*“ (§ 15 odst. 1 zákona). Podmínky pro vznik nároku na finanční náhradu zákon stanovil dvě: (1) uvedení dotčené církve ve výčtu § 15 odst. 2 zákona a (2) neodmítnutí uzavřít smlouvu o vypořádání podle § 16 zákona.

Podle nálezu sp. zn. Pl. ÚS 10/13 tak zákon zakládá „*podmíněný nárok na finanční náhradu*“ (bod 232), přičemž tento nárok „*je zjevně založen § 15 odst. 1, 2, a to ex lege, při splnění té podmínky, že církev neodmítne uzavřít se státem smlouvu o vyrovnání*“ (bod 276).

Doktrína dospívá k názoru, který zcela koresponduje se závěry Ústavního soudu, a sice že „*[p]ohledávka za státem ve výši celé částky finanční náhrady vzniká [...] okamžikem, kdy jsou naplněny podmínky podle § 15 odst. 1 zákona.*“⁶

K tomuto řešení lze dospět také při použití gramatického výkladu zákona. Třicet po sobě jdoucích ročních plnění označuje zákon jako roční splátky: „*Finanční náhrada se vyplatí ve třiceti bezprostředně po sobě následujících ročních splátkách*“ (§ 15 odst. 3 zákona).

⁵ Tento různý poměr náhradové a vyrovnací složky je dán způsobem rozdělení finanční náhrady mezi jednotlivé dotčené církve, který nerespektuje míru majetkových křivd utrpěných v rozhodném období, ale zohledňuje také další faktory. V případě některých církví u finanční náhrady proto dominuje složka náhradová a u jiných převládá složka vyrovnací.

⁶ Kříž, J. Valeš, V. *Zákon o majetkovém vyrovnání s církvemi a náboženskými společnostmi. Komentář*. Praha, 2013, s. 279.

Zatímco finanční náhradu (jakožto subjektivní právo) obdrží dotčená církev „jednorázově“, při splnění zákonem daných podmínek, finanční plnění odpovídající výši finanční náhrady je rozděleno do třiceti ročních splátek.

Ve vztahu k 16 dotčeným církvím, které uzavřely se státem dohodu o vypořádání, lze tedy uvést, že:

- a) jim náleží právo obdržet celou finanční náhradu stanovenou v zákoně o majetkovém vyrovnání a stvrzenou příslušnou smlouvou o vyrovnání,
- b) každoročně jim vzniká nárok na výplatu jedné splátky finanční náhrady ve výši stanovené zákonem o majetkovém vyrovnání a smlouvou o vypořádání.

3.2.2. Povaha nároku (práva) obdržet finanční náhradu

Jak již bylo uvedeno, obsah nároku (práva) obdržet finanční náhradu spočívá ve vyplacení celé částky finanční náhrady ve výši a způsobem stanoveným zákonem o majetkovém vyrovnání a smlouvou o vypořádání.

Právo obdržet finanční náhradu není pouhým neurčitým očekáváním (nadějí), že stát přistoupí k výplatě finanční náhrady. Právo na výplatu finanční náhrady je zcela konkrétním majetkovým právem, neboť

- a) je založeno zákonným ustanovením,
- b) jsou známy strany (věřitel a dlužník),
- c) je známa celková výše plnění (tj. dluhu dlužníka a pohledávky věřitele) a je určen způsob jeho splácení.

Právo obdržet finanční náhradu proto spadá pod pojem „majetek“, jak jej používá čl. 1 dodatkového protokolu k Úmluvě. Evropský soud pro lidská práva konstantně judikuje, že pojem „majetek“ má autonomní dosah, nevztahuje se pouze na vlastnictví hmotných věcí a není závislý na formální kvalifikaci provedené podle vnitrostátního práva; některá další práva a zájmy představující aktiva mohou být totiž rovněž považována za „majetková práva“, a tedy za „majetek“ ve smyslu uvedeného ustanovení.⁷ Pojem majetek tak může zahrnovat jak „existující majetek“, tak různé majetkové hodnoty včetně pohledávek, na jejichž základě stěžovatel může tvrdit, že má přinejmenším „legitimní očekávání“ dosáhnout účinného užívání vlastnického práva. Předmětem ochrany podle uvedeného ustanovení je tedy nejen nabytý, tj. existující majetek, ale také legitimní očekávání nabytí takového majetku.⁸

Ústavní soud v souvislosti s principem legitimního očekávání poukazuje na judikaturu Evropského soudu pro lidská práva, ze které „zřetelně vystupuje pojetí ochrany legitimního očekávání jako majetkového nároku, který byl již individualizován právním aktem, anebo je individualizovatelný přímo na základě právní úpravy“ (náleží Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 50/04). K porušení čl. 1 dodatkového protokolu může přitom dojít také ze strany zákonodárce, pokud by změnou zákona došlo ke znemožnění nabytí majetku, k němuž

⁷ Rozsudek ve věci *Anheuser-Busch Inc. proti Portugalsku* [GC] ze dne 11. ledna 2007, č. 73049/01, odst. 62-65.

⁸ Srov. rozsudky ve věcech *Iatridis proti Řecku* [GC] ze dne 25. března 1999, č. 31107/96, odst. 54, *Beyeler proti Itálii* [GC] ze dne 5. ledna 2000, č. 33202/96, *Broniowski proti Polsku* [GC] ze dne 22. června 2004 č. 31443/96, odst. 129, *Anheuser-Busch Inc. proti Portugalsku* [GC] ze dne 11. ledna 2007, č. 73049/01, odst. 63.

určitým subjektům svědčilo legitimní očekávání (srov. nálezn Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 2/02).

Splněním podmínek pro vznik práva obdržet finanční náhradu vzniklo proto dotčeným církvím legitimní očekávání, že obdrží celou částku finanční náhrady ve výši a způsobem stanoveným zákonem o majetkovém vyrovnání a smlouvou o vypořádání. Toto legitimní očekávání je zvláštním majetkovým právem, které je chráněno čl. 1 dodatkového protokolu k Úmluvě.

Ostatně existence legitimního očekávání vzniklá přijetím restitučních zákonů již byla v minulosti Evropským soudem pro lidská práva dovozena. Ve věci *Kopecký proti Slovensku* dospěl k závěru, že „[p]okud ovšem smluvní stát, poté, co ratifikoval Úmluvu i dodatkový protokol, přijme legislativu umožňující celkovou či částečnou restituci majetku zkonfiskovaného za předchozího režimu, lze takovou legislativu vykládat tak, že dává vzniknout novému vlastnickému právu chráněnému čl. 1 dodatkového protokolu ve prospěch osob, které splňují restituční podmínky.“⁹

4. ZDANĚNÍ FINANČNÍ NÁHRADY

Zákon o majetkovém vyrovnání zakotvil dotčeným církvím právo obdržet finanční náhradu. Její výše je určena zákonem, přičemž zákon současně stanoví, že finanční náhrada „není předmětem daně, poplatku ani jiného obdobného peněžitého plnění“ (§ 18 odst. 6 zákona).

4.1. Retroaktivní povaha opatření

Je požadavkem principu právní jistoty a ochrany důvěry v právo, aby právní normy působily do budoucna, nikoliv v čase zpětně. Přímoou zpětnou působnost právní normy označujeme jako pravou retroaktivitu, naopak situaci, kdy právní norma nepůsobí časově zpětně přímo, ale dopadá na již nabytá práva, označujeme jako nepravou retroaktivitu.

Výsledkem zdanění finanční náhrady by bylo dodatečné (tj. zákonem a smlouvou o vypořádání nepředvídané) snížení částky vyplacené dotčeným církvím z titulu finanční náhrady. Takové opatření má nutně povahu přinejmenším nepřímé retroaktivity.

S ohledem na to, že „zatímco pravá retroaktivita právní normy je přípustná pouze výjimečně, v případě retroaktivity nepravé lze konstatovat její obecnou přípustnost“ (nálezn Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 17/11), je třeba posoudit, zda se v daném případě jedná o retroaktivitu pravou, nebo nepravou, neboť jejich přípustnost závisí na splnění jiných podmínek.

4.1.1. Pravá, nebo nepravá retroaktivita?

Podle Ústavního soudu se o pravou retroaktivitu „jedná v případě, že právní norma působí vznik právních vztahů před její účinností za podmínek, které teprve dodatečně stanovila, nebo pokud dochází ke změně právních vztahů vzniklých podle staré právní úpravy, a to ještě před účinností nového zákona.“ Naopak v případě nepravé retroaktivity „sice nový zákon nezakládá právní následky pro minulost, v minulosti nastalé skutečnosti však právně kvalifikuje jako podmínku budoucího právního následku nebo pro budoucnost modifikuje

⁹ Rozsudek ve věci *Kopecký proti Slovensku* [GC] ze dne 28. září 2004, č. 44912/98, odst. 35.

právní následky založené podle dřívějších předpisů". (Srov. nález Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 53/10.)

Ústava ČR neobsahuje explicitní zákaz retroaktivity právních norem pro všechny oblasti práva, ten však vyplývá ze zásady právního státu podle čl. 1 odst. 1 Ústavy, k jehož znakům patří i princip právní jistoty a ochrany důvěry občana v právo (srov. nálezy Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 215/94, Pl. ÚS 53/10). Ve vztahu k nepravé retroaktivitě platí přístup opačný: tento „*typ retroaktivity je naopak obecně přípustný. Obsahem tohoto zákazu jako ústavního principu zároveň není vyloučení jakéhokoliv zpětného působení právní normy, nýbrž pouze takového, jež současně představuje zásah do principů ochrany důvěry v právo, právní jistoty, resp. nabytých práv*“ (srov. nález Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 53/10 a dále nálezy Pl. ÚS 21/96, Pl. ÚS 51/2000, Pl. ÚS 38/06).

Pro posouzení povahy dodatečného zdanění finanční náhrady je třeba vycházet z následujících předpokladů:

- a) Poskytnutí finanční náhrady **není** „*pouze beneficiem ze strany zákonodárce, aniž by s ním současně bylo spojeno naplnění určitého základního práva nebo svobody*“ (a contrario nález sp. zn. Pl. ÚS 53/10).¹⁰ Jak bylo ukázáno výše, účelem finanční náhrady je naplnění základních práv dotčených církví, a to práva vlastnit majetek a práva na svobodu náboženského vyznání, včetně práva církví na autonomii.
- b) Případná daňová povinnost by měla stejný účinek, k jakému by vedlo dodatečné snížení výše finanční náhrady. Takto vymezená daňová povinnost by se od dodatečného snížení výše finanční náhrady lišila pouze svým označením. Pro potřeby přezkumu ústavnosti by tak na ní nebylo možné hledět jako na daň (kde jsou „měkčí“ kritéria ústavnosti), ale jako na změnu právního nároku.
- c) Na vyplacení finanční náhrady ve výši stanovené zákonem o majetkovém vyrovnání a stvrzené smlouvami o vyrovnání mají dotčené církve „legitimní očekávání“, coby majetkové právo ve smyslu čl. 1 dodatkového protokolu k Úmluvě.

Po té, co dotčená církev splnila podmínky podle zákona o majetkovém vyrovnání, může legitimně očekávat, že ze strany státu (který sám podmínky přiznání finanční náhrady a její výši v zákoně určil) nedojde k dodatečné změně výše finanční náhrady, tj. k modifikaci již existujícího subjektivního práva.

Ve vztahu ke státnímu příspěvku na stavební spoření – který na rozdíl od finanční náhrady je skutečně pouhým beneficiem ze strany státu bez vazby na naplnění určitého práva nebo svobody – shledal Ústavní soud, že se jedná „*o očekávání, jemuž náleží ochrana jak z hlediska principu právní jistoty a ochrany důvěry v právo, resp. ochrany nabytých práv podle čl. 1 odst. 1 Ústavy, tak s ohledem na majetkovou povahu nároku podle čl. 11 odst. 1 Listiny a čl. 1 Dodatkového protokolu*“ (srov. nález sp. zn. Pl. ÚS 53/10).

V případě státního příspěvku na stavební spoření uvedl Ústavní soud, že „*takto vymezenou důvěru v právo neboli legitimní očekávání na straně účastníků přitom považuje za ekvivalentní té, jež je určující i pro posouzení přípustnosti retroaktivních účinků právní normy. To znamená, že připuštění zásahu do této důvěry lze akceptovat pouze výjimečně, a to z důvodů, jež byly výše formulovány jako odůvodňující výjimku ze zásady zákazu pravé retroaktivity*“ (nález sp. zn. Pl. ÚS 53/10).

¹⁰ Pokud finanční náhrada měla povahu pouhé podpory (beneficia), nemohly by dotčené církve spoléhat na to, že stát tuto podporu v budoucnu nepřehodnotí.

Také v případě zdanění finanční náhrady by se nutně jednalo pravou retroaktivitu zákona.

4.1.2. Přípustnost retroaktivity ve světle dosavadní judikatury Ústavního soudu

Jak již bylo uvedeno, „u retroaktivity pravé platí zásada obecné nepřipustnosti, ze které existují striktně omezené výjimky přípustnosti“ (nález sp. zn. Pl. ÚS 21/96). Ústavní soud ve své dosavadní judikatuře uvádí některé z těchto striktně vymezených výjimek přípustnosti.

Například se jedná o situace, kdy adresát právní normy musel s retroaktivní regulací počítat. Tak tomu je v případě, kdy působí právní normy „*stojící v příkrém rozporu se zásadními, obecně uznanými principy humanity a morálky*“ (nález sp. zn. Pl. ÚS 53/10). Subjekt práva musí počítat s tím, že jednou bude stav v příkrém rozporu se zásadními principy humanity a morálky odstraněn, a to i zpětně (viz např. problematika přechodu od totalitních režimů k režimům demokratickým).

Dalším případem může být situace, kdy zpětné působení právní normy v občanskoprávních vztazích vyžaduje veřejný pořádek, „*především jestliže by byly dotčeny předpisy absolutně kogentní, jež byly vydány v důsledku určité mezní situace přerodu hodnot ve společnosti*“ (L. Tichý, citováno podle nálezu sp. zn. Pl. ÚS 21/96).

Jiným důvodem by pak mohl být případ, kdy Ústavní soud konstatoval rozpor právního předpisu s ústavním pořádkem a aplikace takového právního předpisu ve vertikálním právním vztahu (právní vztah mezi státem a jednotlivcem), anebo ve výjimečných případech také ve vztazích horizontálních, by vedla k porušení základního práva jednotlivce (srov. nález sp. zn. Pl. ÚS 53/10).

Žádný z výše uvedených případů výjimky ze zákazu pravé retroaktivity právní normy nelze v případě zdanění finanční náhrady identifikovat a takový krok by byl tedy nutně v rozporu s čl. 1 odst. 1 Ústavy, čl. 11 odst. 1 Listiny a čl. 1 Dodatkového protokolu.

4.2. Přísný test ústavnosti daňových zákonů (test vyloučení extrémní disproporcionality)

I přes jednoznačný závěr o nepřipustné pravé retroaktivní povaze zdanění finanční náhrady, můžeme načrtnout alternativní argumentační linii. Ta vychází z hypotetického předpokladu, že zdanění finanční náhrady nebude posouzeno jako dodatečná modifikace finanční náhrady (a tedy zpětná změna majetku dotčených církví), ale bude chápáno jako běžná daň.

Podle čl. 11 odst. 5 Listiny lze daně a poplatky ukládat jen na základě zákona.

Ani daň nemůže být stanovena libovolně. Daňová povinnost musí obstát z hlediska testu vyloučení extrémní disproporcionality. Zásah do vlastnického práva, který daňová povinnost vždy představuje, nesmí vést k takové zásadní změně majetkových poměrů dotčeného subjektu, že by došlo ke „*zmaření samé podstaty majetku*“, tj. ke „*zničení majetkové základny*“ poplatníka (srov. nález sp. zn. Pl. ÚS 3/02), případně že by „*hranice veřejnoprávního povinného peněžitého plnění jednotlivcem vůči státu nabyla škrtícího (rdousícího) působení*“ (sp. zn. Pl. ÚS 7/03).

Daň také nesmí být v rozporu s ústavním principem rovnosti, a to jak neakcesorické, plynoucí z požadavku vyloučení svévole při odlišování subjektů a práv podle čl. 1 odst. 1 Listiny, tak i akcesorické v rozsahu vymezeném v čl. 3 odst. 1 Listiny (srov. nálezy sp. zn. Pl. ÚS 7/03 a sp. zn. Pl. ÚS 29/08).

Ve vztahu vyloučení extrémní disproportionality a případného rdousícího efektu zdanění finanční náhrady lze uvést, že pro řadu dotčených církví je „*model majetkového vyrovnání na hranici jejich přežití*“.¹¹ Zdanění finanční náhrady by tedy v řadě případů rdousící efekt skutečně mělo.

Zejména by však byl porušen princip rovnosti. Ústavní soud v řadě případů opakoval, že jedním z pramenů legitimního očekávání církví (v době před přijetím zákona o majetkovém vyrovnání) je celková koncepce restitučního procesu po roce 1989 (srov. např. nález sp. zn. Pl. ÚS 9/07); také při přezkumu ústavnosti zákona vycházel z toho, že zákon je součástí restitučního zákonodárství (srov. nález sp. zn. Pl. ÚS 10/13).

Ve všech případech zmírnění majetkových křivd učiněných po roce 1989 bylo poskytované plnění (ať již povahy naturální či relutární) osvobozeno od daní a poplatků. V tomto kontextu by rozhodnutí zákonodárce zdanit pouze finanční náhradu vykazovalo znaky libovůle rozporné s ústavním principem akcesorické i neakcesorické rovnosti.

Současně by bylo třeba zdanění posoudit hledisky ústavní přípustnosti nepravé retroaktivity, neboť v důsledku zdanění finanční náhrady by došlo k reálnému snížení finanční náhrady, jejíž výše (a osvobození od daňové povinnosti) byla garantována zákonem. Obdobně také Ústavní soud při posuzování ústavnosti odvodu za elektřinu ze slunečního záření vzal „*v úvahu specifickou problematiku regulovaného trhu s elektřinou z obnovitelných zdrojů*“, a zvláště garance určité výše výnosů z takto vyrobené elektřiny, v důsledku toho konstatoval, že zdanění elektřiny ze slunečního záření „*působí v zásadě účinky nepravé retroaktivity, neboť v jejich důsledku do budoucna dochází právě o částku představovanou výší odvodu ke snížení podpory výrobcům*“ (srov. nález Ústavního soudu sp. zn. 17/11).

V důsledku toho by bylo nezbytné poměřovat v kolizi stojící hodnoty, kterými by pravděpodobně měl být na jedné straně zákonodárcem tvrzený veřejný zájem na zdanění finančních náhrad (pokud by vůbec takový veřejný zájem bylo možné tvrdit) a na straně druhé legitimní očekávání dotčených církví na poskytnutí finanční náhrady v původní (nezdaněné) výši. Přičemž by bylo třeba vzít v úvahu, že finanční náhrada nemá povahu pouhého benefícia, ale že slouží k naplnění základního práva dotčených církví.

V případě odvodu za elektřinu ze slunečního záření sice Ústavní soud rozhodl, že je tato daňová povinnost ústavně konformní, svoji argumentaci však opřel o to, že (1) podpora obnovitelných zdrojů je beneficiem ze strany státu, nikoliv naplněním určitého základního práva nebo svobody a že (2) zákonem stanovené garance návratnosti investic budou zachovány a odvod tak pouze dočasně ovlivní míru zisku, resp. čas, ve kterém výrobce elektřiny dosáhne zisku (ovšem stále v mezích zákonných garancí existujících před změnou zákona).

V případě finanční náhrady lze spatřit následující odlišnosti: (1) finanční náhrada je naplněním základního práva a svobody, (2) v důsledku zdanění by nebyly dodrženy původní „garance“ poskytnuté zákonem o majetkovém vyrovnání a následně stvrzené smlouvami mezi státem a dotčenými církvemi a (3) finanční náhrada pro církev nepředstavuje státem garantovaný zisk z určité činnosti, ale nahrazuje majetkovou podstatu (původní majetek církví), o kterou církve přišly v době komunistické totality a na jejíž nahrazení měly legitimní očekávání (srov. nález Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 9/07).

¹¹ Srov. spolčené stanovisko představitelů náboženských společností citované Ústavním soudem v nálezu sp. zn. Pl. ÚS 10/13, bod. 289.

Zdanění finanční náhrady by tak bylo v rozporu s čl. 1 odst. 1 Ústavy, čl. 11 odst. 1 Listiny a čl. 1 dodatkového protokolu také v případě, kdy by se posuzovalo přísnějšími kritérii, podle kterých se posuzuje ústavnost „běžných daní“. (S ohledem na výše uvedenou argumentaci však je třeba takové odůvodnění odmítnout, neboť v daném případě se jedná o dodatečnou modifikaci výše finanční náhrady, která tak představuje zásah v podobě pravé retroaktivity.)

4.3. Porušení mezinárodních závazků

Jak bylo uvedeno, smlouva mezi Českou republikou a Svatým stolcem o úpravě vzájemných vztahů v čl. 17 odst. 2 stanoví smluvním stranám povinnost vzájemně spolupracovat v majetkových otázkách a v otázkách nového modelu financování.

Jakkoliv smlouva nebyla ze strany České republiky ratifikována, byla oboustranně podepsána. Žádná ze smluvních stran ji dosud nevypověděla, resp. neprojevila úmysl, že se nehodlá stát smluvní stranou. Tudíž se na smlouvu mezi Českou republikou a Svatým stolcem vztahuje povinnost smluvních stran nemařit její předmět a účel (čl. 18 Vídeňské úmluvy o smluvním právu). Jednostranné zdanění finanční náhrady uskutečněné bez dohody s katolickou církví by tak pro Českou republiku představovalo porušení jejich mezinárodních závazků.¹²

4.4. Porušení smlouvy o vypořádání

Jednostranné zdanění finanční náhrady by také bylo ze strany České republiky porušením ustanovení smluv o vypořádání uzavřených s dotčenými církvemi. Tyto smlouvy obsahují ujednání o tom, že účel této smlouvy se řídí zákonem o majetkovém vyrovnání ve znění účinném ke dni uzavření smlouvy [§ 16 odst. 2 písm. g) zákona] a současně závazek nemařit jejich účel (čl. 5 odst. 1 smluv).

Zdanění finanční náhrady, které je pouze zastřeným snížením její výše, je bezpochyby v rozporu s účelem smlouvy, neboť ten se řídí zákonem ve znění účinném ke dni uzavření smlouvy, tj. ve znění garantujícím, že finanční náhrada nebude učiněna předmět daně, poplatku ani jiného obdobného plnění.

Smlouvy o vypořádání zakotvují ohledně finanční náhrady postavení státu jako dlužníka a dotčených církví jako věřitelů. Tím se jinak vyjadřuje, že částka odpovídající finanční náhradě je pohledávkou církví vůči státu a dluhem státu vůči dotčeným církvím. Existující pohledávka dotčených církví vůči státu je majetkem ve smyslu čl. 1 dodatkového protokolu k Úmluvě a její jednostranná by pak nebyla ničím jiným, než zásahem do legitimního očekávání dotčených církví. Ohledně jeho nesouladu s ústavou pak platí výše řečené.

¹² K porušení závazku nemařit předmět a účel smlouvy srov. např. Němec, D. *Konkordátní smlouvy Svatého stolce s postkomunistickými zeměmi (1990-2008)*, Bratislava 2010, s. 88, Malenovský, R. *Může prezident odmítnout (odložit) ratifikaci mezinárodní smlouvy?* Právní rozhledy, 22/2009, s. 812 a násl.,

5. ZÁVĚR

S ohledem na účel zákona o majetkovém vyrovnání a na celkovou koncepci restitučního zákonodárství po roce 1989 by případné zdanění finanční náhrady muselo být posouzeno jako zastřený způsob snížení její výše.

V takovém případě by se jednalo o protiústavní zásah do majetkových práv dotčených církví a náboženských společností. Protiústavnost spočívá zejména v retroaktivním působení zdanění a v zásahu do legitimního očekávání podle čl. 1 dodatkového protokolu k Úmluvě.

Zdanění finanční náhrady by současně představovalo porušení mezinárodních závazků České republiky – Vídeňské úmluvy o smluvním právu.

Vzhledem k takto bezpečně zjištěné protiústavnosti se posudek již nezabývá otázkou, zda by zdanění finanční náhrady představovalo také porušení práva dotčených církví na svobodu náboženského vyznání, resp. církevní autonomii, zejména v její hospodářské složce.

JUDr. Jakub Kříž, Ph.D., advokát