



Katedra finančního práva  
a finanční vědy

hugo § grotius

# Daně v judikatuře Ústavního soudu

Rozbor některých rozhodnutí Ústavního soudu  
v daňové oblasti (sleva na dani pro pracující  
důchodce, solární odvod, zdanění podpory  
stavebního spoření)

Seminář je pořádán v rámci grantu poskytnutého Nadací Hugo Grotius  
a v rámci programu „PRVOUK06 – Veřejné právo v kontextu europeizace  
a globalizace“ realizovaného v roce 2014 na Právnické fakultě Univerzity  
Karlovy v Praze.



Vážené kolegyně, vážení kolegové,

dovolte mi, abych Vás jménem svým i jménem katedry finančního práva a finanční vědy Právnické fakulty UK přivítala na dnešním odborném semináři na téma Daně v judikatuře Ústavního soudu, který jsme mohli uskutečnit díky finanční podpoře Nadace Hugo Grotius.

Pevně věřím, že oceníte tuto příležitost k odborné diskuzi nad vybranými nálezy Ústavního soudu z oblasti daňového práva, stejně jako k osobnímu setkání s lidmi, kteří se daňovým právem zabývají na akademické i praktické úrovni.

Následující z řady našich odborných seminářů z oboru finančního práva se uskuteční na začátku letního semestru akademického roku 2014/2015. Doufám, že i na základě pozitivních zkušeností z dnešního semináře se na tom následujícím společně opět uvidíme.

Prof. JUDr. Marie Karfíková, CSc.

vedoucí katedry finančního práva a finanční vědy



# **Obsah**

|                |                                                                               |
|----------------|-------------------------------------------------------------------------------|
| <b>str. 7</b>  | <b>Úvodní přednáška</b>                                                       |
| <b>str. 19</b> | <b>Témata panelové diskuze</b>                                                |
| <b>str. 28</b> | <b>Judikát ÚS ve věci slevy na dani pro pracující důchodce</b>                |
| <b>str. 41</b> | <b>Judikát ÚS ve věci odvodu z elektřiny ze slunečního záření</b>             |
| <b>str. 53</b> | <b>Judikát ÚS ve věci snížení a zdanění státní podpory stavebního spoření</b> |





# **Daně v judikatuře Ústavního soudu**

Rozbor některých rozhodnutí Ústavního soudu  
v daňové oblasti

doc. JUDr. Radim Boháč, Ph.D.

5. listopadu 2014

## **Osnova**

1. Východiska
2. Ústavní soud ČSFR
3. Ukládání daní na základě zákona
4. Zákaz uložení daně vyhláškou
5. Pravidla pro posuzování ústavnosti daně
6. Daně a pravá retroaktivita
7. Daně a nepravá retroaktivita
8. Ústavnost daně z převodu nemovitostí
9. In dubio mitius



## I. Východiska

- Ústavní soud
  - čl. 89 odst. 2 Ústavy - „Vykonatelná rozhodnutí Ústavního soudu jsou závazná pro všechny orgány i osoby.“
- daň
  - v širokém slova smyslu = daně, poplatky a jiná obdobná peněžitá plnění
- čl. 11 odst. 5 Listiny
  - Daně a poplatky lze ukládat jen na základě zákona.

## 2. Ústavní soud ČSFR

- nález sp. zn. Pl. ÚS 22/92
- nemožnost ukládání libovolných daní
- zdanění na základě objektivních a racionálních kritérií
- princip relativní rovnosti
- možnost progresivního zdanění x nemožnost regresivního zdanění
- prospěch jedné skupiny a povinnosti jiné skupiny pouze s odvoláním na veřejné hodnoty

4

Rovnost občanů před zákonem nebyla chápána jako abstraktní kategorie, ale vždy byla přičítána k určité právní normě, pojímána ve vzájemném poměru různých subjektů apod. Pokud bylo z rovnosti učiněno právo, je každý jednotlivec oprávněn, aby stát v mezích svých možností odstranil všechny faktické nerovnosti. Tato konstrukce však platí pouze tehdy, uvažujeme-li rovnost jako absolutní. **Rovnost relativní**, jak ji mají na mysli všechny moderní ústavy, **požaduje pouze odstranění neodůvodněných rozdílů**.

Ani svrchovanost státu **nezakládá pro stát možnost ukládání libovolných daní**, třeba by se tak stalo na základě zákona. Samotné uložení daňové povinnosti zákonem č. 578/1991 Sb., o státním rozpočtu federace na rok 1992 a o změně daňových a některých dalších zákonů, vymezeným kategoriím občanů, a to bez výjimek, nelze považovat za narušení či odnímání práva na hmotné zabezpečení ve stáří zajištěného čl. 30 odst. 1 Listiny.

Speciální normy mohou pro určité obory stanovit zvláštní kritéria rovnosti, která ze všeobecného principu neplynou, protože aplikací zásady rovnosti nejsou stanoveny tak přesné meze, aby vylučovaly jakékoliv volné uvážení těch, kteří ji aplikují.

V oblasti daňové je třeba požadovat, aby zákonodárny orgán podložil svoje rozhodnutí **objektivními a racionálními kritérii**.

V zásadě nelze vyloučit, aby zákonodárce stanovil diferencované daně podle zásady, že výkonnější subjekt bude odvádět vyšší daně. **Není však možno postupovat opačně a více zatížit hospodářsky a sociálně slabší subjekty**. Je věcí státu, aby v zájmu zajištění svých funkcí rozhodl, že určité skupině poskytne méně výhod než jiné. Ani zde však nesmí postupovat libovolně.

Pokud zákon určuje prospěch jedné skupiny a zároveň tím stanoví neúměrné povinnosti jiné, může se tak stát **pouze s odvoláním na veřejné hodnoty**.

### 3. Ukládání daní na základě zákona

- nález sp. zn. Pl. ÚS 3/95
- pojmové znaky konstrukčního prvku daně musí obsahovat zákon
- základní konstrukční prvky musí být stanoveny zákonem
- umožnění sekundární legislativy v daňovém právu

5

Předpisy, vydávané k provedení zákona jsou článkem 79 odst. 3 Ústavy České republiky vázány pouze k takové podrobnější úpravě, jež se pohybuje "**na základě a v mezích zákona**".

V daném případě je první pojmová náležitost (produkce do 200000 hl) zákonem rámcově zřetelně vymezena a na tomto základě může ministerstvo vyhláškou specifikovat podrobnosti. Pokud jde o druhý pojmový znak chráněného předmětu, totiž "nezávislost", přenechal zákonodárce jeho vymezení prováděcímu předpisu, tj. nižší právní normě. Ze zákona vyplývá, že chráněné pivovary musí kromě vymezení své produkce splňovat jakési další podmínky, avšak toto "něco dalšího" ponechává se vyhláškou a tím se dostává **vymezení základní pojmové náležitosti, která má pro definici chráněných pivovarů konstitutivní význam, mimo vliv zákonodárce.**

Splnění blíže neoznačených podmínek zvláštního předpisu, které se pak "ex post" stávají konstitutivními znaky zákonem chráněného předmětu, vzbuzuje nesprávný dojem, že by bylo možné stejně **neurčitě formulovat** zákonodárcovo zmocnění výkonné moci i v jiných oblastech života společnosti.

## 4. Zákaz uložení daně vyhláškou

- nálezn Pl. ÚS 63/04
- nemožnost uložit daň sekundárním právním předpisem

6

Ustanovením čl. 104 odst. 3 Ústavy České republiky, podle kterého mohou zastupitelstva v mezích své působnosti vydávat obecně závazné vyhlášky, byly obce nadány pravomocí vydávat obecně závazné vyhlášky.

Obec se při výkonu samostatné působnosti [ve smyslu ustanovení § 35 odst. 1 zákona č. 128/2000 Sb., o obcích (obecní zřízení), ve znění pozdějších předpisů] řídí při vydávání obecně závazných vyhlášek zákonem. Tomuto zákonnému příkazu odpovídá vymezení věcných oblastí, v nichž je obec oprávněna originárně, tj. bez zákonného zmocnění, v pravém smyslu tvořit právo.

Zákon [§ 10 písm. c) zákona o obcích, ve znění pozdějších předpisů] sice obci svěřuje ukládání povinností na poli životního prostředí a veřejné zeleně, avšak obsah těchto povinností nelze stanovit tak, že se dostane do rozporu s kogentními zákonnými normami nebo s ústavním pořádkem.

Tím, že napadená **obecně závazná vyhláška zavedla**, sice v rozsahu věcně vymezené samostatné působnosti obce, právní institut – **poplatek**, a přitom přehlédla, že **jeho zavedení je vyhrazeno toliko zákonu**, dopustila se obec zneužití své věcně vymezené samostatné působnosti tak, že její výkon realizovala při současném opomenutí vzít v potaz příkaz plynoucí z ústavního pořádku, tj. z čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod při aplikaci a interpretaci ustanovení § 10 písm. c) zákona o obcích, ve znění pozdějších předpisů.

## 5. Pravidla pro posuzování ústavnosti daně

- nález sp. zn. Pl. ÚS 7/03
- široký prostor pro zákonodárce pro rozhodování o předmětu, míře a rozsahu daní
- daň jako veřejnoprávní povinné peněžité plnění
- posuzování ústavnosti daně
  - neakcesorická rovnost (vyloučení svévole)
  - akcesorická rovnost (čl. 3 odst. 1 Listiny)
    - majetková diskriminace – rdousící efekt

7

5. Z ústavního principu dělby moci (čl. 2 odst. 1 Ústavy), jakož i z ústavního vymezení zákonodárné moci (čl. 15 odst. 1 Ústavy) plyne pro zákonodárce **široký prostor pro rozhodování o předmětu, míře a rozsahu daní**, poplatků a peněžních sankcí. Zákonodárce přitom nese za důsledky tohoto rozhodování politickou odpovědnost.

Jakkoli je daň, poplatek, příp. peněžitá **sankce veřejnoprávním povinným peněžitým plněním** státu, a tedy zásahem do majetkového substrátu, a tudíž i vlastnického práva povinného subjektu, bez naplnění dalších podmínek **nepředstavuje dotčení v ústavním pořádkem chráněné vlastnické pozici** [čl. 11 Listiny základních práv a svobod (dále jen „Listina“), čl. 1 Dodatkového protokolu k Úmluvě o ochraně lidských práv a základních svobod].

Ústavní přezkum daně, poplatku a peněžité sankce zahrnuje posouzení z pohledu dodržení kautel plynoucích z ústavního principu **rovnosti**, a to jak **neakcesorické** (čl. 1 Listiny), tj. plynoucí z požadavku vyloučení svévole při odlišování subjektů a práv, tak i **akcesorické** v rozsahu vymezeném v čl. 3 odst. 1 Listiny (hypotetickou ilustrací porušení kautel akcesorické nerovnosti by byla úprava odlišující výši daní s ohledem na náboženské vyznání, jež by ve smyslu čl. 3 odst. 1 Listiny byla diskriminační a zároveň by zasáhla do základního práva plynoucího z čl. 15 odst. 1).

Je-li předmětem posouzení ústavnost akcesorické nerovnosti vzhledem k vyloučení majetkové diskriminace, případně toliko posouzení skutečnosti, nepředstavuje-li daň, poplatek, příp. peněžitá sankce případné dotčení v právu vlastnickém (čl. 11 Listiny, čl. 1 Dodatkového protokolu k Úmluvě o ochraně lidských práv a základních svobod), je takový přezkum omezen na případy, v nichž hranice veřejnoprávního povinného peněžitého plnění jednotlivcem státu vůči majetkovému substrátu jednotlivce nabývá **škrtícího (rdousícího) působení**; jinými slovy vyjádřeno, má-li posuzovaná daň, poplatek, příp. peněžní sankce ve svých důsledcích **konfiskační dopady ve vztahu k majetkové podstatě jednotlivce**.

## 6. Daně a pravá retroaktivita

- nález sp. zn. Pl. ÚS 33/01
- nepřipustnost pravé retroaktivity
  - striktně omezené výjimky

8

Jestliže tedy v hodnotovém řádu a vědomí společnosti se konsensuálně etabloval určitý vzor a způsob sociálního myšlení a jednání, kterému se z nejrůznějších důvodů, např. v důsledku tlaku určitého politického systému, nemohlo dostat normativního vyjádření, potom právní úprava tohoto jednání, obsahující retroaktivitu, zůstává zcela v souladu s principy právního a demokratického státu. Jinými slovy, **odporovalo by naopak principům spravedlnosti, jestliže by se v takových případech pravá retroaktivita nedostala ke slovu**. To vše však by tím výrazněji mělo naznačit, že pravá retroaktivita nemá v právním státu místo tam, kde zákonodárce se již dříve mohl "dostat ke slovu", nicméně tak neučinil.

Protože z ústavněprávního hlediska nemůže být rozhodnutí zákonodárce o způsobu řešení časového střetu staré a nové právní úpravy věcí nahodilou nebo věcí libovůle, ale je věcí zvažování v kolizi stojících ústavněprávních principů, Ústavní soud zvažoval, zda jsou dány podmínky pro **připuštění výjimky z principu zákazu pravé retroaktivity**, jež by umožnila ústavní akceptovatelnost této právní normy. Koncepce daňové politiky je věcí státu, který určuje, jaké bude daňové zatížení poplatníka konkrétní daně a jak upraví jeho povinnosti v souvislosti s ověřením správného vyměření daně. ... ..Daňový poplatník tak do přijetí novely zákonem č. 210/1997 Sb. mohl důvodně spoléhat na to, že při vytváření právních vztahů bude muset jen u některých z nich dokládat správci daně cenový rozdíl a nést následky, pokud tak neučiní, zatímco u jiných právních vztahů ho tato povinnost stíhat nebude. Ústavní soud se proto domnívá, že daný případ je případem **oprávněné důvěry daňového poplatníka v právo**, neboť podle právní situace v době, na kterou se retroaktivní norma vztahuje, daňový poplatník nemohl předpokládat závadnost svého chování a nemohl počítat s možností retroaktivní změny. Přestože se ve společenských vztazích začaly projevovat signály, jež nasvědčovaly nutnosti nové právní úpravy, která je předmětem projednávané věci, pak zákonodárce v podmínkách demokratického státu neučinil nic pro to, aby nepříznivým účinkům zamezil dříve, tedy úpravou pro futuro. V daném případě tedy **nejsou dány podmínky pro akceptaci výjimky ze zákazu pravé retroaktivity a ústavní rozpor nelze překlenout ani výkladem**.

## 7. Daně a nepravá retroaktivita

- nález sp. zn. Pl. ÚS 9/08
- přijetí právní úpravy v průběhu zdaňovacího období
- přípustnost nepravé retroaktivity
  - výjimečné případy, kdy je nepřípustná

Ukládá-li zákonodárce plátcům daně a účetním jednotkám povinnost dodržovat pravidla, která si zvolili pro stanovené účetní a zdaňovací období na jeho počátku, **musí sám v podmínkách právního státu tato pravidla pro takové období rovněž respektovat a neměnit je bez závažných důvodů k tíži plátce daně**, který během tohoto účetního a zdaňovacího období jedná s důvěrou v právo. Stejně tak nemůže odlišné hodnocení právních skutečností rozhodných pro výpočet daně a daňového zatížení založit pouze na tom, v jaké účetní soustavě vede daňový poplatník své účetnictví.



## 8. Ústavnost daně z převodu nemovitostí

- nálezn sp. zn. Pl. ÚS 29/08
- daň jako nástroj k financování úkolů státu z důvodu veřejného zájmu = legitimita zdaňování
- nezasahování do úsudku demokraticky zvoleného zákonodárce (i do neracionální úpravy)

10

Daně je obecná zátěž, která zavazuje všechny tuzemce podle jejich příjmů, majetku a kupní síly k **financování všeobecných úkolů státu**. Pravomoc státu zdaňovat za určitých, přesně definovaných podmínek byla institucionalizována právě **za účelem shromáždění prostředků k zabezpečení veřejných statků**.

(...) Do autonomní sféry jednotlivce, kterou spoludefinuje i vlastnické právo, je tak veřejné moci umožněno **zasáhnout z důvodu ústavně aprobovaného veřejného zájmu, jehož podstata v případě daní spočívá ve shromažďování finančních prostředků na zabezpečování různých typů veřejných statků**. Legitimita zdaňování vyplývá mj. z toho, že výsledky zdaňování jsou používány i k ochraně a vytváření podmínek pro rozvoj vlastnictví, přičemž tuto ochranu a vytváření podmínek je nutno samozřejmě z něčeho platit. Tento účel zdaňování ale není jediný; daňový zásah do majetkové a právní sféry jednotlivce nabývá na ospravedlnění právě rovnoměrností rozdělení těchto břemen. (...)

Posuzování protiústavnosti daní z hlediska tří základních funkcí daní a daňového systému, a to **funkce alokační, distribuční a stabilizační (...)**, 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. **Efektivitu** daní Ústavní soud rovněž zpravidla nepřezkoumává s výhradou těch případů, kdy by neefektivita určité daně založila zřejmou nerovnost v daňovém zatížení jednotlivých tuzemců.

Ústavní soud **nebude** svým úsudkem o vhodnosti veřejných politik **nahrazovat úsudek demokraticky zvoleného zákonodárce**, který má ve sféře veřejných politik široké možnosti uvážení, a také za případný neúspěch zvoleného řešení nese politickou odpovědnost. Jinými slovy, zákonodárce **může v daňové oblasti činit i neracionální kroky, což ovšem ještě není důvod k zásahu Ústavního soudu**. Ten zasáhne až tehdy, dojde-li k omezení vlastnického práva v intenzitě tzv. rdousícího efektu anebo dojde-li k porušení principu rovnosti v jeho akcesorické (zde v návaznosti na další základní práva) nebo neakcesorické podobě.



## 9. In dubio mitius

- nález sp. zn. IV. ÚS 666/02
- dvojí výklad
- šetření podstaty základních práv a svobod
- v pochybnostech mírněji

11

Za situace, kdy právo umožňuje **dvojí výklad**, nelze pominout, že na poli veřejného práva mohou státní orgány činit pouze to, co jim zákon výslovně umožňuje; z této maximy pak plyne, že při ukládání a vymáhání daní dle zákona (čl. 11 odst. 5 Listiny), tedy při de facto odnětí části nabytého vlastnictví, jsou orgány veřejné moci **povinny** ve smyslu čl. 4 odst. 4 Listiny **šetřit podstatu a smysl základních práv a svobod** – tedy v případě pochybností postupovat mírněji (**in dubio mitius**).



## Děkuji za pozornost !

doc. JUDr. Radim Boháč, Ph.D.  
katedra finančního práva a finanční vědy PF UK  
nám. Curieových 7  
116 40 Praha 1  
email: [bohac@prf.cuni.cz](mailto:bohac@prf.cuni.cz)  
[www.radimbohac.cz](http://www.radimbohac.cz)  
tel.: +420221005530



# **Daně v judikatuře Ústavního soudu**

Rozbor některých rozhodnutí Ústavního soudu  
v daňové oblasti

Témata panelová diskuse

5. listopadu 2014

## Osnova

1. Sleva na dani pro pracující důchodce
2. Ústavnost odvodu z elektřiny ze slunečního záření
3. Snížení a zdanění státní podpory stavebního spoření

## I. Sleva na dani pro pracující důchodce

- nález sp. zn. Pl. ÚS 31/13
- závěry soudu:
  - neshledal rdousící efekt
  - porušení neakcesorické rovnosti
    - v rámci skupiny důchodců (ti, co pobírali k 1. lednu a ti, co k tomuto dni nepobírali)
  - porušení akcesorické rovnosti
    - mezi důchodci a ostatními poplatníky?
  - naznačil nepředvídatelnost práva a porušení legitimního očekávání

3

1. (...) je založena nerovnost mezi poplatníky, kteří jsou ve zdaňovacím období poživateli starobního důchodu, jež se projevuje v tom, že ti, co mají toto postavení k 1. lednu zdaňovacího období, přichází vždy o celou základní slevu na dani, zatímco ti, kteří se v tomto postavení ocitnou kdykoliv později, třeba i jen následující den, mají tuto slevu zachovanou v plné výši. Není přitom podstatné, zda po celou dobu, po kterou vykonávají výdělečnou činnost, pobírají také starobní důchod. Důsledkem uvedené právní úpravy je významný rozdíl v postavení obou těchto skupin poplatníků, protože ti, v jejichž případě se sleva na dani uplatní, budou mít bez ohledu na pobíraný starobní důchod daň ze zdanitelných příjmů o 24 840 Kč ročně nižší. (...) Kritérium, na němž je toto rozlišení založeno, je přitom ryze formální a zákon navíc vytváří procesní možnosti, jak si mohou jednotlivé osoby zachovat i nadále obě výhody. V případě těch, co starobní důchod dosud nepobírají, jde o odložení počátku jeho přiznání tak, aby k němu došlo až po 1. lednu příslušného zdaňovacího období. Těmto osobám je totiž nadále zachována možnost žádat zpětně o vyplácení důchodu bez toho, aby uplatnění tohoto nároku mělo dodatečně jakýkoliv vliv na uplatnění slevy na dani. V případě těch, co jej již pobírají, jde zas zřejmě o zastavení jeho výplaty pro období, jež bude uvedený den zahrnovat. Tyto skutečnosti zjevně neumožňují pojmenovat žádný rozumný důvod, pro který má mít v příslušném zdaňovacím období jedna z takto vymezených skupin poplatníků pobírajících starobní důchod určitou významnou daňovou výhodu, zatímco druhá z nich nikoliv. Rozlišení obou skupin má naopak arbitrární povahu. Z tohoto důvodu lze spatřovat jeho **nesoulad se zásadou neakcesorické rovnosti**, jež vyplývá z čl. 1 Listiny základních práv a svobod.

2. Úvaha, podle níž může k naplnění účelu slevy na dani dojít i prostřednictvím starobního důchodu, má rozumný základ. (...) Sleduje-li proto ustanovení (...) omezení daňové výhody v případech, kdy je její účel zajištěn již starobním důchodem, lze v obecné rovině považovat tento účel za legitimní zájem, který může opodstatňovat vzniklou nerovnost. K tomu, aby toto opatření mohlo obstát, by ale muselo být zároveň přiměřené, což je závěr, jemuž přisvědčit nelze. Důvodem jsou právě **zásadní (extrémní) rozdíly ve výši přiznaných starobních důchodů**, které v případě nižších z nich brání tomu, aby jejich vyplácení mohlo srovnatelným způsobem jako sleva na dani na poplatníka ve výši 24 840 Kč ročně naplňovat výše uvedený účel. Toto ustanovení je proto **v rozporu s čl. 3 odst. 1 ve spojení s čl. 11 odst. 1 a 5 Listiny základních práv a svobod**.

## Možné otázky k diskusi

- Je možné vázat existenci určité skutečnosti pouze na jeden den zdaňovacího období?
- Docházelo ze strany důchodců ke zneužití práva?
- Jakým způsobem měla být srovnávána výše slevy na dani a výše starobního důchodu?
- Mohl Ústavní soud použít test přímé diskriminace?
- Jaká je aplikovatelnost nálezu z hlediska jednotlivých zdaňovacích období?
- další...

## 2. Ústavnost odvodu z elektřiny ze slunečního záření

- nález sp. zn. Pl. ÚS 17/11

- závěry soudu:

- nepravá přípustná retroaktivita
  - z hlediska daňového – není
  - z hlediska snížení podpory – nepravá
- není diskriminace
  - výrobci 2009-2010 vůči ostatním výrobcům
- možný rdousící efekt v individuálním případě

5

Ústavní soud má v nyní projednávané věci za to, že volba zákonných opatření směřujících k omezení státní podpory výroby energie ze slunečního záření je za podmínek zachování garancí v rukou zákonodárce. Princip právní jistoty totiž **nelze ztotožnit s požadavkem na absolutní neměnnost právní úpravy**, ta podléhá mimo jiné sociálně ekonomickým změnám a nárokům kladeným na stabilitu státního rozpočtu.

V této souvislosti Ústavní soud neodhlíží od skutečnosti, že to byl stát, který zákonem zaručil garance patnáctileté doby návratnosti investic a výše výnosů za jednotku elektřiny z obnovitelných zdrojů, a tím motivoval dotčené subjekty k podnikatelské činnosti v oblasti výroby energie z obnovitelných zdrojů. Jak však bylo shora uvedeno, považuje Ústavní soud současně za **legitimní, pokud zákonodárce přistoupí po objektivně zjištěné změně poměrů** na straně investic do FVE k regulaci podpory výroby energie z OZE tak, aby byla zachována rovnováha mezi vstupy a výnosy nastavená původním zněním zákona č. 180/2005 Sb., která byla vyjádřena patnáctiletou návratností investice a pevně danou výší výnosů.

Ústavní soud na tomto místě zdůrazňuje, že při abstraktním přezkumu ústavnosti není schopen objektivně prokázat nebo hypoteticky vymodelovat všechny myslitelné situace, které napadená ustanovení v individuálním případě mohou vyvolat. Předmětem posouzení tedy nyní nemohou být ani specifické případy jednotlivých výrobců, u nichž s přihlédnutím ke konkrétním okolnostem, s přihlédnutím k míře podnikatelského a ekonomického rizika, může Ústavní soud své posouzení upřesnit v budoucnu (srov. např. Pl. ÚS 9/07, bod 54). Zjevně **nelze vyloučit, že v individuálních případech dolehne některé z napadených ustanovení na výrobce jako likvidační ("rdousící efekt")** či zasahující samotnou majetkovou podstatu výrobce v rozporu s čl. 11 Listiny - tedy protiústavně. Zde bude nutno hodnotit jak dodržení garancí ve smyslu § 6 odst. 1 zákona č. 180/2005 Sb. v jejich dlouhodobém (patnáctiletém) trvání, tak okamžité (průběžné) účinky napadených ustanovení, aby byl v takovém výjimečném případě vzniklý nárok ochráněn.

## Možné otázky k diskusi

- Jde skutečně o nepravou retroaktivitu?
- Je možné připustit rdousící efekt daně v individuálním případě?
- Jak lze eliminovat rdousící efekt?
  - posečkání odvodu
  - prodloužení lhůty
  - prominutí daně
  - posečkání jiných daní
- další...



### 3. Snížení a zdanění státní podpory stavebního spoření

- nálezn sp. zn. Pl. ÚS 53/10
- závěry soudu:
  - nejde o daň, ale o změnu vzniklého nároku
  - „zdanění“ je pravě retroaktivní

7

5. Vznikl-li účastníkovi stavebního spoření uplynutím kalendářního roku za tento rok individualizovaný právní nárok na státní podporu podle zákona upravujícího stavební spoření, která se však zatím nestala jeho příjmem, nelze očekávání tohoto účastníka, že tento nárok bude trvat dál v nezměněném rozsahu, přiznat z hlediska principu právní jistoty podle čl. 1 odst. 1 Ústavy a legitimního očekávání podle čl. 11 odst. 1 Listiny a čl. 1 Dodatkového protokolu k Úmluvě o ochraně lidských práv a základních svobod odlišnou míru ochrany pouze podle toho, zda zákonodárce ke snížení tohoto nároku přistoupil přímo nebo zda tak učinil dodatečným stanovením daňové povinnosti, jež se od přímého snížení liší pouze svým označením. Stanovení jednorázové daňové povinnosti ve smyslu § 8 odst. 2 písm. c) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění zákona č. 348/2010 Sb., jejímž předmětem je státní podpora za rok 2010, která byla poukázána stavební spořitelně po 31. prosinci 2010, proto **nelze z hlediska výše uvedených ústavních ustanovení posuzovat prizmatem aprobovaného zásahu do vlastnického práva, za který je jinak stanovení daňové povinnosti považováno**. Přímé snížení zmiňovaného nároku účastníka stavebního spoření, jenž splnil zákonem stanovené podmínky pro jeho vznik, tak s ohledem na zmíněné **legitimní očekávání obtojí pouze výjimečně, a to z důvodů, jež odůvodňují výjimku ze zásady zákazu pravé retroaktivity**.

## Možné otázky k diskusi

- Došlo opravdu ke zrušení ustanovení § 4 odst. 1 písm. s) zákona o daních z příjmů?
- Bylo snížení státní podpory za rok 2010 daní?
- Je součástí přezkumu ústavnosti daně test legitimacy a racionality?
- další...



# **Děkujeme za pozornost !**

Katedra finančního práva a finanční vědy  
Právnická fakulta  
Univerzita Karlova

**Pl.ÚS 31/13 ze dne 10. 7. 2014**  
**162/2014 Sb.**

**Sleva na dani pro pracující důchodce**

**Česká republika**  
**NÁLEZ**  
**Ústavního soudu**  
**Jménem republiky**

Ústavní soud rozhodl pod sp. zn. Pl. ÚS 31/13 dne 10. července 2014 v plénu složeném z předsedy soudu Pavla Rychetského (soudce zpravodaj) a soudců Ludvíka Davida, Jaroslava Fenyka, Jana Filipa, Vlasty Formánkové, Ivany Janů, Vladimíra Kůrky, Jana Musila, Vladimíra Sládečka, Radovana Suchánka, Kateřiny Šimáčkové, Vojtěcha Šimíčka, Milady Tomkové a Jiřího Zemánka o návrhu skupiny 19 senátorů Senátu Parlamentu České republiky, zastoupených prof. JUDr. Alešem Gerlochem, CSc., advokátem se sídlem Praha 2, Botičská 4, na zrušení § 35ba odst. 1 písm. a) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění zákona č. 500/2012 Sb., ve slovech „; daň se nesnižuje u poplatníka, který k 1. lednu zdaňovacího období pobírá starobní důchod z důchodového pojištění nebo ze zahraničního povinného pojištění stejného druhu“, za účasti Poslanecké sněmovny Parlamentu České republiky a Senátu Parlamentu České republiky jako účastníků řízení a Ing. Marie Adámkové, právně zastoupené JUDr. Ondřejem Moravcem, Ph.D., advokátem se sídlem Hradec Králové, Resslova 1253, jako vedlejší účastnice řízení, takto:

**Ustanovení § 35ba odst. 1 písm. a) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění zákona č. 500/2012 Sb., se ve slovech „; daň se nesnižuje u poplatníka, který k 1. lednu zdaňovacího období pobírá starobní důchod z důchodového pojištění nebo ze zahraničního povinného pojištění stejného druhu“ ruší dnem vyhlášení nálezu ve Sbírce zákonů.**

Odůvodnění

I.

Shrnutí návrhu

(...)

II.

Průběh řízení před Ústavním soudem

(...)

III.

Posouzení kompetence a ústavní konformity legislativního procesu

(...)

IV.

Znění a obsah napadeného ustanovení a další relevantní skutečnosti

(...)

V.

Vlastní přezkum

40. Ze shrnutí obsahu napadené zákonné úpravy vyplývá, že v projednávané věci je předmětem kontroly ústavnosti daňová povinnost, a to konkrétně daň z příjmů těch fyzických osob, jež k 1. lednu zdaňovacího období pobíraly starobní důchod. Navrhovatel nikterak nezpochybňuje samotnou existenci daně z příjmů

fyzických osob, jakož ani většinu jejich náležitostí, nesoulad s ústavním pořádkem ovšem spatřuje v tom, že na rozdíl od všech ostatních poplatníků této daně se v případě uvedené skupiny osob daň vypočtená na základě stanovené procentuální sazby nesnižuje o částku 24 840 Kč, představující slevu na dani na poplatníka. Podle jeho názoru proto takto vymezená daň jednak nepřiměřeným způsobem dopadá do jejich majetkové sféry, jednak zakládá rozpor s ústavní zásadou rovnosti.

V./a

Východiska přezkumu napadeného ustanovení

41. Ústavní soud při posuzování otázky, zda k zásahu do základního práva vlastnit majetek došlo v souladu s čl. 11 odst. 1 Listiny, standardně posuzuje v první řadě to, zda se tak stalo na základě zákona a v jeho mezích [srov. náleze ze dne 11. října 1995 sp. zn. Pl. ÚS 3/95 (N 59/4 SbNU 91; 265/1995 Sb.) nebo náleze ze dne 22. března 2005 sp. zn. Pl. ÚS 63/04 (N 61/36 SbNU 663; 210/2005 Sb.)]. Pakliže jsou tyto podmínky splněny, zkoumá, zda předmětné opatření sleduje legitimní (ústavně aprobovaný) cíl jeho omezení, a pokud ano, zda je toto opatření k dosažení tohoto cíle vhodné (požadavek vhodnosti), dále, zda tohoto cíle nelze dosáhnout jiným způsobem, jenž by byl k dotčenému základnímu právu šetrnější (požadavek potřebnosti), a nakonec, zda zájem na dosažení tohoto cíle v rámci určitého právního vztahu převáží nad dotčeným základním právem (proporcionalita v užším smyslu).

42. Daněmi a poplatky se rozumí veřejnoprávní povinnost peněžní platby státu (daňová a poplatková povinnost). Ustanovení čl. 11 odst. 5 Listiny obsahuje ústavní zmocnění Parlamentu ke stanovení daní a poplatků, v jehož rámci je současně aprobován zásah do vlastnického práva, k němuž v souvislosti s jejich stanovením, vyměřením a výběrem dochází [srov. náleze ze dne 1. června 2005 sp. zn. IV. ÚS 29/05 (N 113/37 SbNU 463)]. Daň je ukládána ve veřejném zájmu, kterým je především získání příjmů státního rozpočtu za účely spojenými s naplňováním funkcí státu [náleze sp. zn. Pl. ÚS 29/08, body 40 a 41; náleze ze dne 19. dubna 2011 sp. zn. Pl. ÚS 53/10 (N 75/61 SbNU 137; 119/2011 Sb.), bod 170], přičemž není pochyb o tom, že jde o prostředek způsobitý dosáhnout tohoto cíle. Pokud však jde o otázku potřebnosti daně právě v určité výši, takovéto posouzení již soudním výkladem provést nelze, neboť jde o otázku politického charakteru, jejíž řešení je ve výlučné kompetenci zákonodárce. Pouze Parlament je oprávněn rozhodnout, zda je stanovení určité daně potřebné a v jaké výši, přičemž v tomto směru je oprávněn zohlednit nejrůznější kritéria. Ústavní soud tak může k přezkumu tohoto jeho rozhodnutí přistoupit jen v rámci posouzení proporcionality v užším smyslu, které v případě daní (obdobně jako např. v případě stanovení horní hranice peněžitých sankcí) spočívá ve vyloučení jejich extrémní disproporcionality. Zásah do vlastnického práva prostě nesmí vést k takové zásadní změně majetkových poměrů dotčeného subjektu, že by jim došlo ke „zmaření samé podstaty majetku“, tj. „ke zničení majetkové základny“ poplatníka [srov. náleze ze dne 13. srpna 2002 sp. zn. Pl. ÚS 3/02 (N 105/27 SbNU 177; 405/2002 Sb.)], resp. že by „hranice veřejnoprávního povinného peněžitého plnění jednotlivcem vůči státu nabyla škrtícího (rdousícího) působení“ [náleze ze dne 18. srpna 2004 sp. zn. Pl. ÚS 7/03 (N 113/34 SbNU 165; 512/2004 Sb.)]. V takovém případě je založen nesoulad s ústavním pořádkem i tehdy, jestliže se tento účinek projeví jen u části poplatníků daně.

43. Daňová povinnost musí obstat nejen z hlediska vyloučení extrémní disproporcionality, nýbrž také ústavního principu rovnosti, a to jak akcesorické, plynoucí z požadavku vyloučení svévole při odlišování subjektů a práv podle čl. 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, bod 43). Obsahem principu rovnosti v právech ve smyslu čl. 1 Listiny se ve svém nálezu sp. zn. Pl. ÚS 22/92 zabýval již Ústavní soud České a Slovenské Federativní Republiky, který v této souvislosti vyslovil závěr, že rovnost je třeba chápat jako kategorii relativní, nikoliv absolutní. Na jeho pojetí následně navázal v řadě svých rozhodnutí i Ústavní soud, který v obecné rovině připustil zákonem založenou nerovnost, avšak pouze za předpokladu, že ji lze odůvodnit na základě ústavně akceptovaných hledisek. O takovýto případ se přitom nejedná tehdy, pokud je tato založena na libovůli (nerovnost neakcesorická) nebo je jejím důsledkem porušení některého ze základních práv a svobod (nerovnost akcesorická) – srov. např. náleze ze dne 4. června 1997 sp. zn. Pl. ÚS 33/96 (N 67/8 SbNU 163; 185/1997 Sb.), náleze ze dne 25. června 2002 sp. zn. Pl. ÚS 36/01 (N 80/26 SbNU 317; 403/2002 Sb.), náleze sp. zn. Pl. ÚS 7/03 (viz výše), nebo náleze ze dne 15. května 2012 sp. zn. Pl. ÚS 17/11 (N 102/65 SbNU 367; 220/2012 Sb.).

44. Je namístě zdůraznit, že „ne každé nerovné zacházení s různými subjekty lze kvalifikovat jako porušení principu rovnosti, tedy jako protiprávní diskriminaci jedněch subjektů ve srovnání se subjekty jinými. Aby k porušení došlo, musí být splněno několik podmínek: s různými subjekty, které se nacházejí ve stejné nebo srovnatelné situaci, se zachází rozdílným způsobem, aniž by existovaly objektivní a rozumné důvody pro uplatněný rozdílný přístup“ [náleze ze dne 21. ledna 2003 sp. zn. Pl. ÚS 15/02 (N 11/29 SbNU 79; 40/2003 Sb.)].

45. Ústavní soud ve své ustálené judikatuře aplikuje za účelem posouzení, zda napadeným opatřením nedošlo k nerovnému zacházení mezi stejnými nebo srovnatelnými jednotlivci nebo skupinami, test přímé diskriminace, jenž sestává ze zodpovězení následujících otázek: 1. Jde o srovnatelného jednotlivce nebo skupiny?; 2. Je s nimi nakládáno odlišně na základě některého ze zakázaných důvodů?; 3. Je odlišné zacházení dotčenému jednotlivci k tíži (uložením břemene nebo odepřením dobra)?; 4. Je toto odlišné zacházení ospravedlnitelné, tj. a) sleduje legitimní zájem a b) je přiměřené? [srov. nález ze dne 16. října 2007 sp. zn. Pl. ÚS 53/04 (N 160/47 SbNU 111; 341/2007 Sb.), bod 29; nález ze dne 30. dubna 2009 sp. zn. II. ÚS 1609/08 (N 105/53 SbNU 313) ve znění opravného usnesení ze dne 9. července 2009 sp. zn. II. ÚS 1609/08; nález ze dne 1. prosince 2009 sp. zn. Pl. ÚS 4/07 (N 249/55 SbNU 397; 10/2010 Sb.); nález ze dne 28. ledna 2014 sp. zn. Pl. ÚS 49/10 (44/2014 Sb.), dostupný též na <http://nalus.usoud.cz>, bod 34; rozsudek velkého senátu Evropského soudu pro lidská práva ze dne 13. listopadu 2007 ve věci stížnosti č. 57325/00 – D. H. proti České republice, § 75; rozsudek velkého senátu Evropského soudu pro lidská práva ze dne 16. března 2010 ve věci stížnosti č. 42184/05 – Carson proti Spojenému království, § 61]. Z judikatury Evropského soudu pro lidská práva k zákazu diskriminace rovněž plyne, že ospravedlnitelnost určitého odlišného zacházení se odvíjí i od jeho důvodu. Zatímco pro odlišné zacházení z důvodu rasy či etnického původu, pohlaví, sexuální orientace, národnosti či původu dítěte je třeba předložit velmi pádné ospravedlnění [srov. např. rozsudek ze dne 21. června 2011 ve věci stížnosti č. 5335/05 – Ponomaryov a další proti Bulharsku (národnost); již citovaný rozsudek D. H. proti České republice (rasa) či rozsudek ze dne 16. listopadu 2004 ve věci stížnosti č. 29865/96 – Ünal Tekeli proti Turecku, § 53 (pohlaví)], u ostatních důvodů odlišného zacházení je přezkum ze strany Evropského soudu pro lidská práva méně intenzivní. V této souvislosti lze jako pátý krok testu přímé diskriminace rozlišit i míru „podezřelosti“ důvodu pro odlišné zacházení, od které se posléze odvíjí intenzita přezkumu ze strany soudu (nález sp. zn. Pl. ÚS 49/10, bod 34).

46. Pro stanovení daňové povinnosti se bez dalšího uplatní požadavky vyplývající ze zásady právního státu podle čl. 1 odst. 1 Ústavy, jež se obecně vztahují na tvorbu právních předpisů, a to především požadavky určitosti a předvídatelnosti práva či principy právní jistoty a zákaz retroaktivity (srov. např. nález sp. zn. Pl. ÚS 53/10, bod 172). Zdůraznění nezbytnosti, aby zákonné vymezení daně nebo poplatku bylo určité a jednoznačné, lze odůvodnit ochranou jednotlivce, do jehož vlastnického práva má být touto formou zasaženo. Účelem daně nebo poplatku je v první řadě zabezpečení příjmů státního rozpočtu, což je však účel natolik obecný, že je jím možno odůvodnit v podstatě jakoukoliv daň nebo poplatek. Právě z tohoto důvodu, že jejich náležitosti nelze vyvodit, nýbrž pouze určit, je k jejich stanovení oprávněn výlučně zákonodárce, přičemž jeho rozhodnutí nesmí vytvářet prostor pro dvojí výklad, v jehož důsledku by dotčený poplatník nemohl s jistotou zjistit, zda a v jakém rozsahu mu vznikla daňová nebo poplatková povinnost. Jen stěží je naopak představitelné, aby předmětné náležitosti dotvářel svou rozhodovací činností soud či správní orgán, v důsledku čehož by jednotliví poplatníci mohli být následně sankcionováni za nesplnění své daňové povinnosti pouze z toho důvodu, že zaujali jiný výklad neurčitěho zákonného ustanovení, než k jakému se přiklonila dodatečně utvářená praxe. Jinými slovy, „nelze připustit, aby se vlivem interpretace zákona stalo předmětem zdanění něco, co zákon za předmět daně s žádoucí mírou určitosti nepředpokládá“ [nález ze dne 2. prosince 2008 sp. zn. I. ÚS 1611/07 (N 211/51 SbNU 639), bod 18; srov. též nález ze dne 6. února 2007 sp. zn. I. ÚS 531/05 (N 24/44 SbNU 293), bod 30, nebo nález Ústavního soudu Slovenské republiky ze dne 11. července 2012 sp. zn. PL. ÚS 109/2011, zejména body 49 a 50].

47. Pro úplnost je třeba zdůraznit i další (již zmíněné) relevantní hledisko, a to požadavek předvídatelnosti zákona, které kromě jiného předpokládá, že rozhodne-li se zákonodárce za situace, kdy má jednotlivec podle dosavadního zákona možnost jednat určitým způsobem, toto jednání regulovat jinak, pak musí takto dotčenému jednotlivci poskytnout dostatečný časový prostor k tomu, aby mohl nové regulaci přizpůsobit své chování. Tento nezbytný časový prostor bude vždy záviset na konkrétních okolnostech, tedy zejména na tom, čeho se daná právní úprava týká, kdo jsou její adresáti a zda je respektováno jejich legitimní očekávání. Určitý standard v tomto smyslu nakonec vymezil sám zákonodárce v § 3 odst. 3 zákona č. 309/1999 Sb., o Sbírce zákonů a o Sbírce mezinárodních smluv, podle něhož v případě, že není stanovena účinnost pozdější, nabývají právní předpisy účinnosti patnáctým dnem po vyhlášení, přičemž vyžaduje-li to naléhavý obecný zájem, lze výjimečně stanovit dřívější počátek účinnosti, nejdříve však dnem jejich vyhlášení.

V./b

K námitce tzv. rdousícího efektu

48. Na základě těchto východisek posoudil Ústavní soud jednotlivé námitky navrhovatele, načež dospěl k následujícím závěrům. Předně neshledal, že by napadená úprava měla vůči poplatníkům daně z příjmů fyzických osob, kteří jsou zároveň poživateli starobního důchodu, rdousící neboli konfiskační dopad ve vztahu k jejich majetku. Zdanění jejich příjmů sazbou 15 %, byť počítanou z tzv. superhrubé mzdy, zcela zjevně nezasahuje do

jejich ekonomické aktivity způsobem, v jehož důsledku by pozbyla své základní opodstatnění. Pakliže lze připustit její intenzivnější dopad v případech, kdy výše takto zdanitelného příjmu je menší, ani zde nelze přehlédnout, že dotčené osoby jsou současně poživateli starobního důchodu. Případné krajní případy, kdy by s ohledem na nízkou výši tohoto důchodu mohlo být uvažováno o tom, že celková výše příjmu poplatníka neumožňuje jeho důstojný život nebo jej dokonce staví do situace hmotné nouze, jsou řešitelné v oblasti sociálního zabezpečení. Předmětná námitka proto neodůvodňuje závěr o nesouladu napadeného ustanovení s ústavně zaručeným právem vlastnit majetek podle čl. 11 odst. 1 Listiny.

V./c

Posouzení kritéria, od něhož se odvíjí uplatnění základní slevy na dani, z hlediska námitky neakcesorické nerovnosti

49. Dále se Ústavní soud zabýval samotným kritériem, od něhož se odvíjí to, zda se ve vztahu ke konkrétnímu poplatníkovi uplatní nebo neuplatní základní sleva na dani ve výši 24 840 Kč ročně. Podle napadeného ustanovení se tato sleva neuplatní v případě, kdy poplatník byl poživatelem starobního důchodu k 1. lednu zdaňovacího období. Rozhodující z tohoto hlediska tak byl stav k tomuto dni, přičemž jakékoliv jiné časové hledisko bylo nepodstatné.

50. Jakkoliv lze připustit, že původní intencí předkladatele novely zákona o daních z příjmů, kterou došlo k doplnění napadeného ustanovení, mělo být zamezení tomu, aby se na poplatníky, již jsou zároveň poživateli starobního důchodu, vztahovala v rámci zdaňovacího období v podstatě dvě srovnatelná daňová opatření (tj. sleva na dani na poplatníka a osvobození starobního důchodu od daně), napadené ustanovení tohoto cíle dosahuje pouze částečně. Nejenže dopadá jen na část uvedených poplatníků, nýbrž současně zřejmě umožňuje těmto poplatníkům přizpůsobit své chování tak, aby si v důsledku splnění uvedeného časového kritéria zachovali bez ohledu na to, že pobírají starobní důchod, i slevu na dani.

51. Nerovnost mezi poplatníky, kteří jsou ve zdaňovacím období poživateli starobního důchodu, se projevuje již v tom, že ti, co mají toto postavení k 1. lednu zdaňovacího období, přichází vždy o celou základní slevu na dani, zatímco ti, kteří se v tomto postavení ocitnou kdykoliv později, třeba i jen následující den (tedy 2. ledna), mají tuto slevu zachovanou v plné výši. Není přitom podstatné, zda po celou dobu, po kterou vykonávají výdělečnou činnost, pobírají také starobní důchod. Důsledkem uvedené právní úpravy je významný rozdíl v postavení obou těchto skupin poplatníků, protože ti, v jejichž případě se sleva na dani uplatní, budou mít bez ohledu na pobíraný starobní důchod daň ze zdanitelných příjmů o 24 840 Kč ročně nižší. V případě příjmů ze závislé činnosti to znamená, že se jim s ohledem na daňovou sazbu nezdaní roční příjem odpovídající hrubé mzdě ve výši 123 582 Kč, resp. tzv. superhrubé mzdě ve výši 165 600 Kč (viz bod 37), tedy pro většinu lidí nepochybně nikoliv zanedbatelná částka. Kritérium, na němž je toto rozlišení založeno, je přitom ryze formální a zákon navíc vytváří procesní možnosti, jak si mohou jednotlivé osoby zachovat i nadále obě výhody. V případě těch, co starobní důchod dosud nepobírají, jde o odložení počátku jeho přiznání tak, aby k němu došlo až po 1. lednu příslušného zdaňovacího období. Těmto osobám je totiž nadále zachována možnost žádat zpětně o vyplacení důchodu bez toho, aby uplatnění tohoto nároku mělo dodatečně jakýkoliv vliv na uplatnění slevy na dani. V případě těch, co jej již pobírají, jde zas zřejmě o zastavení jeho výplaty pro období, jež bude uvedený den zahrnovat.

52. Za této situace vyvstává otázka, jaký účel lze vlastně reálně přisuzovat napadenému ustanovení. Je zřejmé, že v důsledku uvedeného opatření ztrácí slevu na dani pouze část poplatníků pobírajících starobní důchod, jejíž odlišení od ostatních poplatníků je problematické ze dvou důvodů. Jednak není dán žádný rozumný důvod, pro který by se na poplatníka, jenž pobíral starobní důchod po celý kalendářní rok, neměla vztahovat předmětná sleva na dani vůbec, zatímco u toho, jenž jej začal pobírat teprve od 2. ledna nebo pozdějšího dne, by měla být zachována v celém rozsahu. Na kritérium dne 1. ledna nelze v této souvislosti hledět ani jako na nezbytné administrativní opatření za účelem provádění srážek daně, neboť jak jednoznačně plyne z § 35ba odst. 3 zákona o daních z příjmů, možnost uplatnění předmětné slevy by mohla být bez jakýchkoliv technických obtíží vázána i jen na některé měsíce. Nadto je vzniklá nerovnost umocněna relativně vysokou částkou, o kterou jde, což již samo o sobě představuje důvod, pro který tomuto rozdílu nelze upřít ústavněprávní relevanci (jde o nerovnost extrémní). Druhý důvod pak spočívá v tom, že jednotliví poplatníci mohli dosáhnout zachování slevy na dani tím, že se vyhnuli pobírání důchodu právě dne 1. ledna zdaňovacího období.

53. Tyto skutečnosti zjevně neumožňují pojmenovat žádný rozumný důvod, pro který má mít v příslušném zdaňovacím období jedna z takto vymezených skupin poplatníků pobírajících starobní důchod určitou významnou daňovou výhodu, zatímco druhá z nich nikoliv. Rozlišení obou skupin má naopak arbitrární povahu.

Ústavní soud proto považuje napadené ustanovení za jsoucí v rozporu se zásadou neakcesorické rovnosti, jež vyplývá z čl. 1 Listiny.

V./d

Posouzení napadeného ustanovení z hlediska akcesorické rovnosti

54. Důsledkem napadeného ustanovení není jen nerovnost mezi dvěma skupinami poplatníků daně z příjmů fyzických osob, kteří pobírají starobní důchod, nýbrž také mezi dotčenými příslušníky této skupiny a všemi dalšími poplatníky této daně. Její důvod je třeba spatřovat v tom, že jim zákon o daních z příjmů nezaručuje ve shodném nebo srovnatelném rozsahu určitou minimální částku příjmu, u které se s ohledem na její potřebnost k zajištění důstojného života nepředpokládá její zdanění. Zatímco totiž v případě prvně uvedené skupiny má tuto funkci plnit starobní důchod, jehož výše se u jednotlivých poplatníků liší, v případě druhé ji plní sleva na dani na poplatníka, která u všech činí 24 840 Kč ročně. Vzhledem k tomu, že předmětná nerovnost by byla dána i tehdy, pokud by zákon jako rozhodující kritérium stanovil pobírání starobního důchodu ke kterémukoliv dni tohoto zdaňovacího období, bude další výklad pro zjednodušení vycházet právě z rozlišení poplatníků podle toho, zda v tomto období pobírali nebo nepobírali starobní důchod.

55. Zmíněná nerovnost je zapříčiněna tím, že na rozdíl od výše předmětné slevy na dani je výše starobního důchodu u jednotlivých jeho poživatelů rozdílná, v důsledku čehož je rozdílná i jejich část příjmů, na kterou daňová povinnost nedopadá. Ze statistických údajů, které měl Ústavní soud k dispozici (viz bod 11), vyplývá, že v roce 2012 byla průměrná výše starobního důchodu 10 788 Kč měsíčně, přičemž 10 % ze starobních důchodců pobíralo důchod nižší než 8 192 Kč. Starobní důchod nižší než 8 500 Kč pobíralo přibližně 250 000 z celkového počtu 1 726 523 důchodců. U 4 858 osob jeho výše činila dokonce méně než 3 000 Kč. Vyjde-li se z teze prezentované Ministerstvem financí, že starobní důchod plní obdobnou funkci jako sleva na dani na poplatníka, tedy že garantuje jednotlivým poplatníkům určitou minimální částku, která nebude zdaňována, pak se tato teze uplatní pouze za předpokladu, že obě tyto částky budou srovnatelné. Již výše bylo uvedeno, že sleva na dani na poplatníka ve výši 24 840 Kč ročně odpovídá nezdanitelnému příjmu (hrubé mzdy) ve výši 123 582 Kč ročně, tedy přibližně 10 300 Kč měsíčně, což je částka v zásadě odpovídající průměrné výši důchodu. Protože je však u významné části starobních důchodců výše důchodů nižší, je třeba u nich z hlediska logiky tohoto srovnání uvažovat tak, že se na ně vlastně fakticky vztahuje nižší daňová výhoda. Například pobírají-li starobní důchodci důchod ve výši 8 192 Kč měsíčně (98 304 Kč ročně), jde o srovnatelnou situaci s postavením poplatníka, který není příjemcem starobního důchodu a který by měl slevu na dani ve výši 19 759 Kč ročně, tedy o přibližně 20 % méně, než činí předmětná sleva podle § 35ba odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů. V případě, že tyto osoby pobírají důchod ve výši 4 000 Kč (tedy 48 000 Kč ročně, což se týká přibližně 15 000 osob), jde zas o srovnatelnou situaci s postavením poplatníka, který není příjemcem starobního důchodu a který by měl slevu na dani ve výši 9 648 Kč ročně, tedy o přibližně 60 % méně.

56. Uvedené údaje lze shrnout tak, že ve vztahu k poplatníkovi daně z příjmů fyzických osob, jenž není příjemcem starobního důchodu, se uplatní sleva na dani ve výši 24 840 Kč ročně. V případě poplatníka, u něhož však pobírání starobního důchodu vylučuje uplatnění této slevy, bude z hlediska svého účelu srovnatelná daňová výhoda jiná, odvíjející se od výše důchodu. Jestliže přitom bude přiznaný důchod nižší, bude nižší i výše příjmu těchto osob, která nepodléhá předmětné dani, což lze opět ilustrovat na příkladu. Kupříkladu bude-li mít poplatník, který není příjemcem starobního důchodu, měsíční příjem ve výši 9 000 Kč, pak s ohledem na slevu na dani ve výši 24 840 Kč ročně (2 070 Kč měsíčně) neodvede z tohoto příjmu žádnou daň. V případě, že bude mít poplatník, jenž je příjemcem starobního důchodu a na něhož se v důsledku této skutečnosti sleva na dani nevztahuje, starobní důchod ve výši 4 000 Kč a k tomu další příjem (např. ze závislé činnosti, kterou si přivydělává) ve výši 5 000 Kč měsíčně, se mu však těchto 5 000 Kč zdaní sazbou 15 % z tzv. superhrubé mzdy, tj. 20,1 % z hrubé mzdy, v důsledku čehož mu z celkového měsíčního příjmu 9 000 Kč zůstane po zdanění pouze 7 995 Kč.

57. Je namístě dodat, že posledně uvedený příklad vypovídá o určité nekonceptnosti celého opatření, neboť napadená právní úprava, pokud jde o celkovou výši zdanění, fakticky postihuje právě ty osoby, jež patří mezi nejzranitelnější daňové poplatníky. Tento stav je o to více nežádoucí, že základním cílem našeho demokratického právního státu musí být zachování lidské důstojnosti, která se odráží i v tom, že člověk je schopen se o sebe postarat díky svým příjmům, jichž se domohl vlastní prací – tedy příjmem ze zaměstnání a příjmem z důchodového pojištění.

58. Vycházejí z těchto zjištění, aplikoval Ústavní soud v projednávané věci test přímé diskriminace (viz bod 45), v jehož rámci srovnal postavení dvou skupin poplatníků daně z příjmů fyzických osob – té, u níž se uplatní sleva



na dani na poplatníka podle § 35ba odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů, a té, u níž se v důsledku pobírání starobního důchodu tato sleva naopak neuplatní. Aniž by Ústavní soud zastával názor, že v oblasti daňového práva mají osoby vykonávající výdělečnou činnost vždy srovnatelné postavení s osobami, jež kromě výkonu této činnosti pobírají starobní důchod, v tomto konkrétním případě má za to, že tomu tak je (krok 1). Srovnatelnost jejich postavení je přitom dána s ohledem na ten aspekt, že u příslušníků obou těchto skupin se shodně uplatní požadavek ponechat určitou část jejich příjmů, která slouží k zajištění jejich důstojného života, nedotčenou daní z příjmů (viz bod 33). Kromě toho lze konstatovat, že předmětné kritérium rozlišení (jímž je pobírání starobního důchodu, a nikoliv věk, jak nesprávně tvrdí vedlejší účastnice) není zakázané (krok 2) a že toto rozlišení jde k tíži dotčených poplatníků pobírajících starobní důchod (krok 3). Zbývá tedy zodpovězení otázky, zda je toto rozlišení ospravedlnitelné (krok 4).

59. Úvaha, podle níž může k naplnění účelu základní slevy na dani dojít i prostřednictvím starobního důchodu, má rozumný základ. Historicky nejstarší funkcí důchodového systému je právě funkce ochranná, zajišťující lidem hmotné zabezpečení pro případ stáří, kdy si již tito nemohou sami zajistit prostředky pro své živobytí. Jde přitom svým způsobem o obdobnou funkci, jakou plní (byť nikoliv nezbytně výlučně) sleva na dani u všech poplatníků tím, že vylučuje zdanění určité minimální částky sloužící pro zajišťování životních potřeb, u níž by účinek zdanění byl podle názoru zákonodárce nepřiměřeně tíživý. Sleduje-li proto napadené ustanovení omezení daňové výhody v případech, kdy je její účel zajištěn již starobním důchodem, lze v obecné rovině považovat tento účel za legitimní zájem, který může opodstatňovat vzniklou nerovnost [krok 4 písmeno a)]. K tomu, aby toto opatření mohlo v rámci předmětného testu obstát, by ale muselo být zároveň přiměřené [krok 4 písmeno b)], což je závěr, jemuž Ústavní soud přisvědčit nemůže. Důvodem jsou právě popsané zásadní (extrémní) rozdíly ve výši přiznaných starobních důchodů, které v případě nižších z nich brání tomu, aby jejich vyplácení mohlo naplňovat výše uvedený účel srovnatelným způsobem jako sleva na dani na poplatníka ve výši 24 840 Kč ročně. Důsledkem napadeného ustanovení je pouze to, že čím nižší starobní důchod jednotliví poplatníci pobírají, tím větší na ně doléhá daňové břemeno. Napadené ustanovení proto s ohledem na nepřiměřenost této nerovnosti neobstojí v předmětném testu, v důsledku čehož je třeba jej považovat za jsouci v rozporu s čl. 3 odst. 1 ve spojení s čl. 11 odst. 1 a 5 Listiny.

60. Ústavní soud zdůrazňuje, že výše uvedené závěry se dotýkají toliko otázky rovnosti uvedených skupin poplatníků daně z příjmů fyzických osob, přičemž z nich nelze vyvozovat ani neměnnost platné konstrukce slevy na dani na poplatníka, včetně její výše, ani požadavek na zákonodárce, aby jakýmkoliv způsobem upravoval (zvyšoval) současnou výši důchodů.

61. Závěrem tohoto nálezu se nelze nepozastavit nad tím, že zákon č. 500/2012 Sb., jímž bylo do zákona o daních z příjmů vloženo napadené ustanovení, nabyl účinnosti dne 1. ledna 2013, tedy pouhé čtyři dny po svém vyhlášení dne 27. prosince 2012. Formálně vzato je sice pro právní úpravu dostačující, pokud nabude platnosti, tedy je publikována ve Sbírce zákonů, dříve, než má nabytí účinnosti, materiálně, tedy pohledem ústavního požadavku předvídatelnosti právní úpravy je však třeba vždy zohlednit i to, čeho se daná právní úprava týká, kdo jsou její adresáti a zda respektuje jejich legitimní očekávání (srov. bod 47). Ústavní soud zastává názor, že míra zdanění je jedním z klíčových aspektů, jimiž se řídí rozhodování daňových poplatníků o tom, kam nasměrují svou ekonomickou aktivitu, neboť rozhodnutí, které při určité míře zdanění může být výhodné, se může stát nevýhodným při míře zdanění jiné. Rychlé a nekoncepční změny daňové legislativy jsou obecně jednou z největších slabin nejen české právní úpravy, ale i národního hospodářství. Prakticky totiž všem ekonomickým subjektům znemožňují dlouhodobé plánování. U řady subjektů sice lze tento stav kritizovat z pohledu ekonomického, což pochopitelně není úkolem Ústavního soudu. Způsob, jakým tato nekoncepčnost a rychlost změny dopadla v nyní posuzovaném případě na pracující důchodce, však začíná vyvolávat přinejmenším určité pochybnosti, zda po stránce materiální skutečně došlo k naplnění požadavku předvídatelnosti práva.

62. Člověk v důchodovém věku má v zásadě tři možnosti: požívat starobní důchod nebo požívat starobní důchod a přitom nadále zůstat ekonomicky aktivní nebo odložit požívání starobního důchodu a nadále ekonomickou aktivitou přispívat do důchodového systému. Řada důchodců přitom pracuje právě z toho důvodu, aby si zachovala důstojnou životní úroveň, na jejíž udržení by jim státem vyplácený důchod – jak vyplývá právě ze statistik získaných Ústavním soudem – nestačil. Při rozhodování, kterou z uvedených strategií zvolit, je jistě zvažována řada hledisek, přičemž míra zdanění případné ekonomické aktivity patří nepochybně k těm nejdůležitějším. Nelze proto zůstat nekritický vůči tomu, že stát nechal osoby v důchodovém věku tuto volbu – při vědomí určitého legislativního nastavení podmínek – učinit a následně tyto podmínky změnil s účinností nastávající o pouhé čtyři dny později. V této konkrétní situaci změny daňového předpisu vůči tomuto typu adresátů (pracující starobní důchodci) tak došlo již nedodržením zákonem předepsané legisvakanční lhůty bez toho, aby bylo možné dovodit naléhavý obecný zájem, pro který by tato lhůta neměla být dodržena, k zásahu do zásad demokratického právního státu.

VI.

Závěr

63. Vzhledem k tomu, že napadené ustanovení je v rozporu s čl. 1 a čl. 3 odst. 1 ve spojení s čl. 11 odst. 1 a 5 Listiny, vyhověl Ústavní soud podle § 70 odst. 1 zákona č. 182/1993 Sb., o Ústavním soudu, ve znění zákona č. 48/2002 Sb., návrhu skupiny senátorů a rozhodl, že se toto ustanovení ruší dnem vyhlášení tohoto nálezu ve Sbírce zákonů. Protože k tomuto zrušení dochází v průběhu zdaňovacího období, uplatní se v jeho rámci sleva na dani na poplatníka podle § 35ba odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů na všechny poplatníky, včetně těch, již k 1. lednu tohoto roku pobírali starobní důchod z důchodového pojištění nebo ze zahraničního povinného pojištění stejného druhu.

Předseda Ústavního soudu:  
JUDr. Rychetský v. r.

Odlišná stanoviska podle § 14 zákona č. 182/1993 Sb., o Ústavním soudu, ve znění pozdějších předpisů, zaujali k rozhodnutí pléna soudci Vlasta Formánková, Ivana Janů, Vladimír Kůrka a Vladimír Sládeček.

---

#### 1. Odlišné stanovisko soudce Vladimíra Kůrky

S většinovým závěrem, že ustanovení § 35ba odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění zákona č. 500/2012 Sb., je ve výrokom vymezeném rozsahu protiústavní, se neztotožňuji z následujících důvodů:

Nejprve musím zaznamenat, s čím se naopak ztotožňuji; samozřejmě je tomu tak co do obecných východisek přezkumu, jak jsou v nálezu vymezena v oddílu V.a/ pod body 41 a násl., pakliže zde uvádí, že konkrétní daňová povinnost musí obstát jednak z hlediska „extrémní disproporcionality“, jednak z hlediska ústavního principu rovnosti (bod 43), a připojuji se rovněž k prezentovanému obsahu testu „přímé diskriminace“ v bodu 45.

Souhlasím také s tím, že „extrémní disproporcionalitou“ napadená právní úprava netrpí a že námitka tzv. „rdousícím efektem“ důvodná není (oddíl V./b, bod 48).

Nerozumím však již dalšímu rozlišování posouzení neakcesorické a akcesorické nerovnosti dle nadpisů oddílů V./c a V./d, jmenovitě v čem spočívá důvod úvahy o nerovnosti akcesorické, resp. na dotčení kterých ze základních práv a svobod (čl. 3 odst. 1 Listiny) oddíl V./d vlastně míří, zejména jestliže i zde [zjevně inspirován nálezem sp. zn. Pl. ÚS 49/10 ze dne 28. 1. 2014 (44/2014 Sb.)] se dovolává testu přímé diskriminace; ten na druhé straně, jak se zdá z bodu 45, však má být metodologickým nástrojem daného přezkumu obecným, pročez se jej budu přidržovat.

Očekával jsem tedy především, že většina zřetelně vymezí, o jaké sociální skupiny, jež budou poměřovány, má jít. Jde-li o to, že jedněm poplatníkům se daň snižuje (o částku 24 840 Kč) a druhým nikoli, je logické vymezit jako komparované poplatníky (zjednodušeně řečeno) „pracující ne-důchodce“ na straně jedné a „pracující důchodce“ na straně druhé. Jen takové vymezení srovnávaných skupin je napadenému ustanovení inherentní, neboť podle jeho znění upravuje poměry „poplatníků“ a „poplatníků, kteří k 1. lednu zdaňovacího období pobírají starobní důchod z důchodového pojištění ...“ (tj. právě „pracující ne-důchodce“ a „pracující důchodce“, jak již bylo řečeno).

Tak se ovšem činí až v oddílu V./d pojednávajícím údajně o akcesorické nerovnosti (byť jen na první pohled, nikoli fakticky), zatímco v oddílu V./c, o neakcesorické nerovnosti, jsou srovnávání „poživatelé starobního důchodu“, kteří mají slevu na dani zachovanou a kteří nikoli, kteří odložili přiznání důchodu až po 1. 1. a kteří se poškodili tím, že požádali o důchod již k 1. 1., kteří si výplatu k tomuto datu nechali pozastavit atp., tudíž jsou porovnávání výlučně důchodci sami mezi sebou, a to – v podstatě – podle toho, jak ti či oni se dokázali zákonu přizpůsobit, aby na ně vyloučení z daňové slevy nedopadlo (srov. poslední větu bodu 52: „... jednotliví poplatníci mohli dosáhnout zachování slevy na dani tím, že se vyhnuli pobírání důchodu právě dne 1. ledna zdaňovacího období“), oproti těm, kteří tak neučinili.

Tím však většina pléna opouští svá základní metodologická východiska, vyslovená v bodech 43 až 45, a nahrazuje je – podle mne účelově – neadekvátním srovnáváním jiným, jen podle konkrétního chování „důchodců“. Zjevně se tak činí proto, aby nutný kontext posuzování nerovnosti metodou komparace nebyl vyklizen příliš očividně; ve skutečnosti většina pléna zde toliko poukazuje na některé nedostatky zákonné úpravy a dovozuje, že otevírají prostor k tomu, aby její účel nebyl vždy dosažen. To však samo o sobě kolizi s ústavním pořádkem, o kterou tu jde výlučně, nezakládá; obcházení zákona lze řešit jinak (k dispozici jsou postižní instrumenty) než jeho posouzením jako protiústavního. Volba 1. ledna jako rozhodného dne není (formálně) nelogická, je-li zdaňovacím obdobím určeno období jednoho kalendářního roku, a takový postup není zřejmě v oblasti daňového práva mimořádně výjimečným.

Z úvah většiny na téma „akcesorické“ nerovnosti obsažených v oddílu V./d souhlasím beze zbytku s výsledkem aplikace testu „přímé diskriminace“ co do kroků 1 až 3 a zvláště vítám, že většina pléna nakonec nepřisvědčila argumentu navrhovatelů, že příjem poplatníků – pracujících ne-důchodců – nelze stavět na roveň (pro údajnou zásadní odlišnost jejich původu a nedostatek věcné souvislosti) tomu „příjmu“ pracujících důchodců, jenž je představován jejich důchody, v důsledku čehož nezdanění důchodu nemůže být ani vyrovnáním za odepřenou slevu na dani z příjmů (poznámávám, že jsem měl a nadále mám za to, že oponentura tomuto názoru je triviální; o daňově sourodé veličiny jde již proto, že jsou obě ze zákona předmětem zdanění). V bodu 58 se dokonce dává najevo, že Ústavní soud nezastává (obecně) názor („aniž by zastával“), že „v oblasti daňového práva mají osoby vykonávající výdělečnou činnost vždy srovnatelné postavení s osobami, jež kromě výkonu této činnosti pobírají starobní důchod“, a v bodu 59 je vyjádřeno, že „[ú]vaha, podle níž může k naplnění účelu základní slevy na dani dojít i prostřednictvím starobního důchodu, má rozumný základ“, když ten plní „svým způsobem o obdobnou funkci, jakou plní (byť nikoliv nezbytně výlučně) sleva na dani u všech poplatníků“, a „[s]leduje-li proto napadené ustanovení omezení daňové výhody v případech, kdy je její účel zajištěn již starobním důchodem, lze v obecné rovině považovat tento účel za legitimní zájem, který může opodstatňovat vzniklou nerovnost“. Tím je – opět ve shodě s mým názorem – vypořádán test přímé diskriminace „v kroku 4 písm. a)“.

S čím však již souhlasit nemohu, jsou závěry, které odtud většina pléna činí ve vztahu ke „kroku 4 písm. b)“ tohoto testu, totiž že napadená právní úprava nevyhovuje požadavku „přiměřenosti“.

Ohlášení většiny pléna, prezentované v úvodu sledovaného oddílu o akcesorické rovnosti v bodu 54, že budou komparovány skupiny „poplatníků ...“, kteří pobírají starobní důchod“ a s „dalšími poplatníky ... daně“ (tj. „pracujících důchodců“ a „pracujících ne-důchodců“), je totiž fakticky opuštěno i zde. Namísto toho je srovnávání znovu vedeno uvnitř skupiny „pracujících důchodců“, přičemž tentokrát se určujícím stává výše jejich důchodů, což zakládá shodnou metodologickou vadu, jež byla dovozena v předchozím. Že k dělení na podskupiny pracujících důchodců slouží výše daňové slevy „pracujících ne-důchodců“, na tom již logicky ničeho nemění; ostatně finální úsudek většiny pléna vyjádřený v bodu 59, že napadená úprava neobstojí v měřítku „přiměřenosti“, je založen na sdělení, že jeho důvodem jsou „zásadní (extrémní) rozdíly ve výši přiznaných starobních důchodů“, které vedou k tomu, že „čím nižší starobní důchod jednotliví poplatníci pobírají, tím větší na ně doléhá daňové břemeno“ (že jde výlučně o pracující důchodce, a nikoli daňové poplatníky jiné, netřeba zdůrazňovat).

Většina pléna tedy sice uznává, že nezdaněný důchod je způsobilý legitimně kompenzovat jinou daňovou výhodu (slevu na dani), a že dokonce se odtud může odvinout i akceptovatelná „vzniklá nerovnost“ (což pokládám za správné), avšak již z toho samozřejmého faktu, že výše důchodů není u všech důchodců stejná, činí překvapivě závěr opačný, že tato („akceptovatelná“) nerovnost je nerovností naopak extrémní, ačkoli je stejně tak samozřejmé, že nezdaněný vyšší důchod je větší výhodou než nezdaněný důchod nižší.

Je-li nezdaněný důchod daňovou výhodou, jak většina pléna uznává, pak se jí pracujícím důchodcům bude v nestejně (extrémně?) výši dostávat i nadále (podle výše jejich důchodů) poté, co napadené ustanovení bude odstraněno. Dokonce se ustaví nerovnost další, vůči „pracujícím ne-důchodcům“, kteří budou odkázáni toliko na stávající slevu na dani.

V bodu 55 je zaznamenáno, že důchodce s důchodem odpovídajícím průměrné výši 10 300 Kč jeho nezdaněním získává shodnou výhodu jako pracující ne-důchodce slevou na dani. Jde tu tedy nikoli o nerovnost, nýbrž rovnost, a to evidentně. Přitom, jde-li o důchod průměrný, lze očekávat, že na této rovnosti bude participovat většina. Z pohledu uvažovaného kroku testu přímé diskriminace je všechno v pořádku; není-li nerovnosti, nepřichází v úvahu ani její nepřiměřenost.

Prvek údajné nerovnosti přichází do hry až ve druhém většinou modelovaném příkladu, který uvažuje poměry pracujícího důchodce s důchodem ve výši 8 192 Kč, jemuž koresponduje hypotetická sleva na dani nikoli zákonných 24 840 Kč, nýbrž jen 19 759 Kč, tedy o cca 5 000 Kč nižší. Že jde o nerovnost extrémní však podle mne ani tady neplatí; je posuzována věc daňová, s typově zvláště omezeným prostorem zásahu Ústavního soudu, limitovaným až hranicemi blízkými „vyloučení extrémní disproportionality“, a o takovou situaci zde podle mého názoru evidentně nejde. Nehledě na to, že tato nerovnost je založena organicky, v poloze důsledků z jiného prostředí (důchodového režimu), které k jejímu odstranění přirozeně použít nelze.

Poslední příklad většiny pléna (důchodce s důchodem ve výši 4 000 Kč a dalším příjmem ve výši 5 000 Kč) snad ani netřeba – pro jeho mimořádnost a zřejmě i sociální nerealnost – již blíže posuzovat. Ostatně ani zde zásah do samé substance práva (dle čl. 11 odst. 1 a 5 Listiny) zjištělný zřejmě není.

Oproti většině pléna tudíž uzavírám, že napadená právní úprava obстоjí i z pohledu tohoto posledního kroku zvoleného testu, neboť efektivně dovést, že vybočuje z požadavků „přiměřenosti“, nelze. Stojí za připomenutí, že Ústavní soud je povolán k jejímu hodnocení jen z toho hlediska, zda je protiústavní, nikoli již z pohledu ekonomické, příp. sociální přiměřenosti či jiné „správnosti“, neboť ten je vyhrazen politickému rozhodnutí zákonodárce.

Podle mého názoru byl namístě – na základě správné komparace – jednoduchý závěr: jedni mají slevu na dani (pracující ne-důchodci), jedni jsou daňově zvýhodněni nezdaněným důchodem (pracující důchodci), což extrémní nerovnost nezakládá, a ani „rdousící efekt“ na straně druhé skupiny poplatníků přítomen není.

Návrh navrhovatelů měl být proto zamítnut.

K bodům 61 a 62, jelikož nepředpokládám, že by zde mohly být zakotveny vlastní důvody rozhodnutí (ratio decidendi), se vyjadřovat proto netřeba; poznamenávám toliko, že v bodu 30 je popsán legislativní proces jako déletrvající (od 6. 9. 2012) a složitý jak svým předmětem (množstvím navržených změn „daňových, pojistných a dalších zákonů v souvislosti se snižováním schodků veřejných rozpočtů“), tak i svou organizací (zamítnutím návrhu zákona Senátem, spjatostí s návrhem státního rozpočtu), v důsledku čehož ony většinou vytýkané „pouhé čtyři dny“ (v reálném prostoru to bylo významně více, zákon byl opětovně schválen Poslaneckou sněmovnou 19. 12. 2012, věc byla dlouhodobě medializována) pro úpravu „strategie“ osob „v důchodovém věku“ (dle bodu 62) nacházejí jisté vysvětlení, a mám proto pochybnost, zda je zákonodárci připisována „nekonceptnost a rychlost změny“ (bod 61) opodstatněně, resp. zda je – právě zde – vskutku z tribuny Ústavního soudu taková výtká namístě. Ostatně lze mít za to, že rozhodnou „strategií“ bylo pozastavení výplaty důchodů k 1. 1. 2013, jež se „stihnout“ zřejmě dala, jak dokládá okolnost, že příslušnou žádost (podle zdrojů z počátku roku 2013) podalo „okolo 30 000 pracujících starobních důchodců“ (a to dle sdělení České správy sociálního zabezpečení 91 % z nich požádalo o pozastavení důchodu na jeden den a 4 % na dva dny).

V této souvislosti – a zcela závěrem – si nemohu odpustit zcela osobní poznámku: jelikož jednání směřující k jinak nezodpovědnému krátkodobému přerušení výplaty důchodu nejsou – podle mého názoru – ničím jiným než zcela zjevným obcházením zákona, vnucuje se obava, zda většina pléna svým rozhodnutím nevyslala neblahý signál, že se tyto postupy mohou „vyplatit“, jen stěží si lze totiž představit, že jako takové budou správní soudy posuzovat i obcházení toho zákona, který Ústavní soud prohlásil za protiústavní.

---

## 2. Odlišné stanovisko soudkyně Ivany Janů

Podle § 14 zákona č. 182/1993 Sb., o Ústavním soudu, ve znění pozdějších předpisů, podávám toto odlišné stanovisko k výroku i k odůvodnění předmětného nálezu. Se závěrem většiny, že ustanovení § 35ba odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění zákona č. 500/2012 Sb., (dále jen „zákon o daních z příjmů“) je ve vytčených slovech protiústavní, nesouhlasím.

Výchozí myšlenka napadené právní úpravy, tedy neumožnit na přechodnou dobu odpočet slevy na dani, sledovala cíl tehdejší důchodové reformy a snižování schodků veřejných rozpočtů, což lze považovat za zcela legitimní. Měla vést k tomu, aby občané, kteří dosáhli důchodového věku, mohli setrvat v pracovním poměru co nejdéle – pak si mohli jako všichni pracující odpočet uplatnit, a rovnost v právu tedy nebyla dotčena. Pouze pokud pobírali důchod, který nebyl zdaněn, a pracovali, neměli možnost odpočet uplatnit, jelikož logicky vzato nepřestali být důchodci. Osoba pobírající starobní důchod měla vždy možnost přerušit vyplácení starobního důchodu po dobu výkonu výdělečné činnosti, v důsledku čehož docházelo ke zvyšování procentní výměry starobního důchodu, včetně možnosti uplatnit slevu na dani tak jako ostatní pracující ve výši 24 840 Kč.

K ústavně zaručenému principu rovnosti již Ústavní soud judikoval, že je věcí státu, zda v zájmu zabezpečení svých funkcí poskytne, odůvodněně, jedné skupině méně výhod než jiné. Přímou z Listiny základních práv a svobod vyplývá pro zákonodárce široký prostor pro uvážení o předmětu, míře a rozsahu daní. Pojmovým znakem sociálních práv ve smyslu čl. 41 Listiny je, že nemají bezpodmínečnou povahu. Rozsah sociálních práv je limitován možnostmi státního rozpočtu a výsledky hospodaření státu, jinak dochází k zadlužování státu na úkor generací, které přijdou po nás. Ústavní soud by daňovou politiku státu měl přezkoumávat velmi střízlivě a zasahovat skutečně pouze tehdy, pokud by uložená daň měla jasný likvidační účinek nebo by flagrantně porušovala princip rovnosti. K tomu v daném případě podle mého názoru nedošlo. Napadené ustanovení zákona o daních z příjmů nebylo projevem libovůle, nebylo v rozporu s principem neakcesorické ani akcesorické rovnosti ani nepostrádalo rozumné odůvodnění.

Souhlasím také s pasáží odlišného stanoviska soudců V. Sládečka a V. Formánkové, podle které napadená právní regulace byla jedním z opatření, jejichž cílem bylo zvýšení příjmů státního rozpočtu a zefektivnění výdajů veřejných rozpočtů, resp. snižování schodků těchto veřejných rozpočtů, a že napadené ustanovení nelze pojmout izolovaně, ale jako součást celého souboru, který měl uvedenému účelu napomoci. Rovněž souhlasím s jejich závěry vztahujícími se k bodům 55 a 56 předmětného nálezu, když vyslovili, že „samotná rozdílná výše starobních důchodů není důsledkem napadené úpravy, ale celkové důchodové politiky. Úkolem Ústavního soudu nebylo posuzovat výši důchodů a rozdíly v nich ..., ale přezkoumat ústavnost napadeného ustanovení v tom smyslu, zda v důsledku tohoto opatření ... dochází k omezení vlastnického práva.“

Připojuji se rovněž k části odlišného stanoviska soudce V. Kůrky (zejména viz odstavce pět až sedm a jeho názor vyjadřující se k bodu 59 nálezu pléna), že většina pléna zřetelně nevymezila, o jaké sociální skupiny, jež budou poměřovány, má jít, a opustila v tomto smyslu svá původní základní metodologická východiska, která účelově nahradila neadekvátním srovnáváním jiným, na kterém následně vystavěla svůj závěr o „nepřiměřenosti slevy“ posuzované v závislosti na extrémních rozdílech ve výši přiznaných důchodů.

Ústavní soud ve většinovém názoru opustil svůj sebeomezující přístup při zásahu do pravomocí zákonodárce v oblasti daňové regulace a navíc neadekvátně vstoupil do v současnosti probíhajícího legislativního procesu, a neumožnil tak zákonodárci, aby sám přehodnotil svůj původní předpoklad, že odnětím slevy na dani docílí u dotčené skupiny občanů pozastavení důchodu. Parlament aktuálně projednává vládní předlohu, která navrhuje zrušení stejné části ustanovení zákona o daních z příjmů. Využitím své kasační pravomoci v tomto časovém sledu Ústavní soud nedodržel ani často zdůrazňovanou zásadu subsidiarity a za cenu nejasně vymezené podstaty ústavního přezkumu zasáhl nadbytečně do oblasti vyhrazené zákonodárci a jeho fiskální odpovědnosti.

Řešená problematika úzce souvisí i s politikou zaměstnanosti. Při uvažované 8–9% nezaměstnanosti v České republice může do budoucna vzniknout napětí mezi pracujícími důchodci a nezaměstnanou mladou generací v konkurenci o pracovní místa, zejména ve školství, zdravotnictví, ve službách a po přijetí zákona o státní službě i v administrativě.

Závěrem: k bodu 57 většinového názoru si dovoluji uvést, že z celkové logiky řešené kauzy pro mne rezultuje, že nejzranitelnější sociální skupinou nejsou ani tak pracující důchodci, ale skuteční důchodci odkázaní pouze a jenom na důchod, mnohdy nízký. Zejména však vidím zranitelnost rodin s dětmi, kterých se bezprostředně dotýká nezaměstnanost.

---

### 3. Odlišné stanovisko soudce Vladimíra Sládečka a soudkyně Vlasty Formánkové

Podle § 14 zákona č. 182/1993 Sb., o Ústavním soudu, ve znění pozdějších předpisů, podáváme toto nesouhlasné odlišné stanovisko k výroku i k odůvodnění, a to z následujících důvodů:

#### I.

Především nesouhlasíme s tím, že se nálezu odchýlil od dosavadní judikatury Ústavního soudu jak v metodologii přezkumu zákonné úpravy daní, tak v celkovém přístupu při posuzování návrhů na zrušení ustanovení zákona týkajícího se daňové politiky.

Pro hodnocení ústavnosti zákonné úpravy daní Ústavní soud ve své judikatuře používá modifikovaný test proporcionality, sledující pouze vyloučení extrémní disproportionality ve spojení s kritérii, která vyplývají z ústavního principu (akcesorické a neakcesorické) rovnosti [srov. nálezy sp. zn. Pl. ÚS 29/08 ze dne 21. 4. 2009

(N 89/53 SbNU 125; 181/2009 Sb.), Pl. ÚS 7/03 ze dne 18. 8. 2004 (N 113/34 SbNU 165; 512/2004 Sb.), Pl. ÚS 3/02 ze dne 13. 8. 2002 (N 105/27 SbNU 177; 405/2002 Sb.)].

Přestože odůvodnění nálezu ve východiscích přezkumu napadeného ustanovení na test vyloučení extrémní disproportionality a příslušnou judikaturu Ústavního soudu formálně odkazuje (odst. V./a bod 42 nálezu), není tento test aplikován, resp. dochází ke směšování tohoto testu s testem přímé diskriminace. Tento fakt vyplývá jednak z bodu 43 odůvodnění, kde je uveden odkaz na nález sp. zn. Pl. ÚS 29/08 (k ústavnosti daně z převodu nemovitostí) v souvislosti s použitím testu extrémní disproportionality, a jednak z bodu 45 odůvodnění, kde se odkazuje na nález sp. zn. Pl. ÚS 49/10 ze dne 28. 1. 2014 (44/2014 Sb.) v souvislosti s použitím testu přímé diskriminace. Argumentace v odůvodnění nálezu je zjevně inspirována právě nálezem sp. zn. Pl. ÚS 49/10 (týkajícím se procesní rovnosti účastníků řízení při vydávání rozsudku pro zmeškání), který se ovšem nezabýval přezkumem ústavnosti zákonné úpravy daní.

Uvedená výhrada má zásadní dopad na vlastní přezkum ústavnosti, což je dáno i odlišným obsahem obou testů. Test vyloučení extrémní disproportionality totiž nezkoumá, zda došlo k porušení zásady rovnosti a principu diskriminace v obecném (širším) pohledu podle jeho jednotlivých kroků (popsaných např. v nálezu sp. zn. Pl. ÚS 49/10), ale omezuje se pouze na vyloučení extrémní disproportionality a ověření, zda nedošlo k porušení ústavního principu (akcesorické a neakcesorické) rovnosti (viz nálezy sp. zn. Pl. ÚS 3/02, Pl. ÚS 7/03, Pl. ÚS 29/08).

Z tohoto důvodu nesouhlasíme se způsobem, jakým je v odůvodnění nálezu argumentováno při zkoumání ústavnosti napadeného ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, z hlediska dodržení ústavních principů jak neakcesorické, tak akcesorické rovnosti.

## II.

Pokud jde o neakcesorickou rovnost, její podstatou je princip vyplývající z čl. 1 Listiny základních práv a svobod (dále jen „Listina“), který spočívá ve vyloučení libovůle zákonodárce při rozlišování práv určitých skupin subjektů – rovnost před zákonem (nález sp. zn. Pl. ÚS 29/08, bod 56).

Další princip, z něhož Ústavní soud obvykle vychází, spočívá v tom, že pro ústavní konformitu posuzované právní úpravy z hlediska neakcesorické rovnosti postačuje, nachází-li se hodnocená klasifikace v nějakém racionálním vztahu k účelu zákona, tj. může li nějakým způsobem dosažení tohoto účelu ovlivnit [např. nález sp. zn. Pl. ÚS 8/07 ze dne 23. 3. 2010 (N 61/56 SbNU 653; 135/2010 Sb.), bod 86]. Protiústavnost zákonné úpravy spočívající v neakcesorické nerovnosti je dána absencí vztahu mezi legislativním prostředkem a jeho proklamovaným (zamýšleným) účelem (nález sp. zn. Pl. ÚS 8/07, bod 87).

Nález se však hodnocením tohoto vztahu a racionitou účelu napadené úpravy vůbec nezabývá. Závěr o rozporu napadeného ustanovení se zásadou neakcesorické rovnosti se opírá především o hodnocení časového kritéria, konkrétně skutečnosti, že poplatníci, kteří již jsou poživateli starobního důchodu k 1. 1. zdaňovacího období, přicházejí vždy o celou základní slevu na dani, zatímco ti, kteří se v tomto postavení ocitnou kdykoliv později, mají tuto slevu zachovanou v plné výši (bod 51 nálezu).

Tento „nosný“ a v podstatě jediný důvod odůvodnění nálezu považujeme za neadekvátní. Ze samotné roční konstrukce slevy na dani, a to již ve znění zákona o daních z příjmů před posuzovanou novelizací, plyne potřeba posuzování splnění zákonem stanovených podmínek pro její neposkytnutí na ročním základě, tedy k určitému datu v rámci celého zdaňovacího období. Je pak jediné logické, jestliže byl pro tento účel zvolen hned první den příslušného zdaňovacího období. Nejde tedy o svévoli zákonodárce.

Nadto ve smyslu pojetí obsaženého v odůvodnění by každý časový termín vedl k nerovnosti. Poněkud nekonzistentně je tato okolnost vyjádřena v samotném odůvodnění nálezu: „... předmětná nerovnost (zde nejen ve smyslu nerovnosti mezi dvěma skupinami poplatníků daně z příjmů fyzických osob, kteří pobírají starobní důchod, nýbrž také mezi dotčenými příslušníky této skupiny a všemi dalšími poplatníky této daně) by byla dána i tehdy, pokud by zákon jako rozhodující kritérium stanovil pobírání starobního důchodu ke kterémukoliv dni tohoto zdaňovacího období ...“ (bod 54 nálezu).

Napadená právní regulace je jedním z opatření, jejichž cílem bylo zvýšení příjmů zejména státního rozpočtu a zefektivnění výdajů veřejných rozpočtů, resp. snižování schodků veřejných rozpočtů. K tomu je třeba dodat, že napadené ustanovení nelze pojímat izolovaně, ale jako součást celého souboru opatření, která měla uvedenému účelu napomoci, a tomuto cíli koresponduje. S ohledem na tyto skutečnosti nelze podle našeho názoru dojít k

závěru, že by napadené ustanovení zákona o daních z příjmů bylo projevem libovůle, a bylo tak v rozporu s principem nekcesorické rovnosti. Nelze souhlasit ani s tím, že by napadené ustanovení postrádalo rozumné odůvodnění, resp. že by se v daném případě jednalo o svévolný neracionální a nelegitimní výběr cílové skupiny obyvatelstva – starobních důchodců. Napadené ustanovení bylo součástí řady úsporných opatření, která ve svém celku dopadají nejen na starobní důchodce, ale i na další skupiny obyvatelstva. Nesouhlasíme tedy se závěrem, že napadenou úpravou došlo k porušení ústavního principu nekcesorické rovnosti.

Při přezkumu existence vztahu mezi legislativním prostředkem a jeho (racionálním) cílem je třeba mít na zřeteli rozdíl mezi nesouhlasem s přijatým opatřením a hodnocením racionality účelu zákonné úpravy. Podle našeho názoru je v odůvodnění nálezu přezkum účelu napadené úpravy nahrazen argumenty vyjadřujícími nesouhlas s touto úpravou.

### III.

Ani při posuzování nekcesorické rovnosti odůvodnění nálezu nevychází z jejího pojetí z hlediska testu vyloučení extrémní disproportionality, a to v jejím spojení s případným porušením čl. 11 a 26 Listiny (navrhovatelem tvrzeným porušením čl. 26 Listiny se odůvodnění nálezu nadto nezabývá vůbec!).

Zde je namístě připomenout esenciální obsah nekcesorické rovnosti: „nerovnost v sociálních vztazích, má-li se dotknout základních lidských práv, musí dosáhnout intenzity, zpochybňující, alespoň v určitém směru, již samu podstatu rovnosti. To se zpravidla děje, je-li s porušením rovnosti spojeno i porušení jiného základního práva ...“ [viz např. nálezy sp. zn. Pl. ÚS 36/01 ze dne 25. 6. 2002 (N 80/26 SbNU 317; 403/2002 Sb.)]. Podle nálezu sp. zn. Pl. ÚS 7/03: „Je-li předmětem posouzení ústavnost nekcesorické nerovnosti vzhledem k vyloučení majetkové diskriminace, případně toliko posouzení skutečnosti, nepředstavuje-li daň, poplatek, příp. peněžitá sankce případně dotčení v právu vlastnickém (čl. 11 Listiny, čl. 1 Dodatkového protokolu k Úmluvě), je takový přezkum omezen na případy, v nichž hranice veřejnoprávního povinného peněžitého plnění jednotlivcem státu vůči majetkovému substrátu jednotlivce nabývá škrtícího (rdousícího) působení; jinými slovy vyjádřeno, má-li posuzovaná daň, poplatek, příp. peněžní sankce ve svých důsledcích konfiskační dopady ve vztahu k majetkové podstatě jednotlivce“. Na oba tyto nálezy je v odůvodnění odkazováno, avšak nijak nejsou dále reflektovány.

Ve vztahu k případnému porušení čl. 11 Listiny se odůvodnění nálezu opírá zejména o nerovnost mezi různými skupinami daňových poplatníků založenou na základě výše pobíraných starobních důchodů (body 55 a 56 nálezu) a srovnání poplatníků-starobních důchodců a poplatníků, kteří důchod nepobírají.

Použití tohoto kritéria na danou věc považujeme za krajně problematické, a to především z toho důvodu, že samotná rozdílná výše starobních důchodů není důsledkem napadené úpravy, ale celkové důchodové politiky. Úkolem Ústavního soudu v dané věci nebylo posuzovat výši důchodů a rozdíly v nich (jak by mohlo z odůvodnění vyplývat), ale přezkoumat ústavnost napadeného ustanovení v tom smyslu, zda v důsledku tohoto opatření (a nikoli jiné zákonné úpravy) dochází k omezení vlastnického práva. V odůvodnění nálezu uvedené srovnání totiž závisí na celé řadě dalších faktorů, jež sice ovlivňují výši důchodů, avšak nepředstavují omezení vlastnického práva ve vztahu k principu rovnosti. Pro stanovení výše starobního důchodu pak má zejména význam výše výdělku, doba, po kterou osoba pracovala – byla v evidenci důchodového pojištění, nebo zda jde o OSVČ (a výše placeného příspěvku na sociální zabezpečení).

Rovněž pro posouzení otázky, zda je starobní důchod způsobilý nahradit základní slevu na dani v její funkci zajištění určitého minimálního nezdaňovaného příjmu, nebyla zvolena případná metoda. V odůvodnění nálezu je (v bodu 55 a násl.) pro tento účel porovnávána výše starobních důchodů ve vztahu ke zdaňovanému příjmu, z něhož by byla poskytována základní sleva na dani. Závěry takového posouzení pak nutně vyznívají v neprospěch starobního důchodu, a to u většiny příjemců starobních důchodů v České republice.

Správně by ale pro stanovení účel měl být posuzován vztah výše starobních důchodů a samotné základní slevy na dani, jejíž funkci má podle posuzované právní úpravy starobní důchod nahradit. Je přitom zcela zjevné, že starobní důchod je schopen naplnit i funkci základní slevy na dani, jejíž poměrná část připadající na jeden kalendářní měsíc činí 2 070 Kč.

Otázka dostatečnosti výše starobních důchodů, ať samostatně, nebo ve spojení s dalšími (zdaňovanými) příjmy, pro zajištění minimálních potřeb důstojného života nebyla a ani nemohla být předmětem zkoumání v posuzované věci.

I v této souvislosti pak působí poněkud alibisticky tvrzení obsažené v bodu 60 nálezů, v němž se na závěr úvah o porušení principu akcesorické rovnosti zdůrazňuje, že „výše uvedené závěry se dotýkají toliko otázky rovnosti uvedených skupin poplatníků daně z příjmů fyzických osob, přičemž z nich nelze vyvozovat ani neměnnost platné konstrukce slevy na dani na poplatníka, včetně její výše, ani požadavek na zákonodárce, aby jakýmkoliv způsobem upravoval (zvyšoval) současnou výši důchodů.“

#### IV.

Závěrem podotýkáme, že tímto nálezem se Ústavní soud odchýlil od svého sebeomezujícího (self-restraint) přístupu při posuzování otázek spadajících do kompetence zákonodárce. Tento přístup Ústavní soud zdůraznil vícekrát ve své dřívější judikatuře, kdy konstatoval, že mu nepřísluší hodnotit model důchodového systému „hledisky politickými či ekonomickými (ve smyslu de lege lata) ani modelovat optimální důchodový systém (ve smyslu úvah de lege ferenda). Jeho volba a parametry jsou ostatně již řadu let předmětem politických i odborných diskusí v souvislosti s (víceméně konsenzuálně vnímaným) ohrožením dlouhodobé finanční udržitelnosti stávajícího systému s ohledem na demografický vývoj“ (nález sp. zn. Pl. ÚS 8/07).

Obdobně v nálezu sp. zn. Pl. ÚS 29/08 Ústavní soud uvedl, že nehodlá přezkoumávat souladnost daňové politiky s ostatními politikami, neboť by se ocitl na tenkém ledě ne vždy průkazných analýz, jejichž výsledky přísluší posoudit a vyvodit z nich politické konsekvence demokratickému zákonodárci, který musí zvážit, zda je daňová úprava vhodná a nezbytná (srov. nález sp. zn. Pl. ÚS 29/08).

Pokud jde o zhodnocení racionality a efektivity dopadu napadeného ustanovení ve vztahu k cílům tzv. úsporných opatření, jichž je toto ustanovení součástí, je toto posouzení otázkou odborných ekonomických analýz, a nikoli předmětem ústavněprávního přezkumu.

#### V.

Ze všech výše uvedených důvodů se domníváme, že návrh měl být zamítnut.



**Pl.ÚS 17/11 ze dne 15. 5. 2012**

**220/2012 Sb.**

**N 102/65 SbNU 367**

**Zavedení odvodů a zdanění elektřiny z fotovoltaických (solárních) elektráren**

**Česká republika  
NÁLEZ  
Ústavního soudu  
Jménem republiky**

**Nález**

pléna Ústavního soudu složeného z předsedy soudu Pavla Rychetského a soudců Stanislava Balíka, Františka Duchoně, Vlasty Formánkové, Vojena Güttlera, Pavla Holländera, Ivany Janů (soudce zpravodaj), Vladimíra Kůrky, Dagmar Lastovecké, Jiřího Muchy, Jana Musila, Jiřího Nykodýma a Miloslava Výborného ze dne 15. května 2012 sp. zn. Pl. ÚS 17/11 ve věci návrhu skupiny senátorů Senátu Parlamentu České republiky na zrušení § 7a až 7i, § 8 v části "s výjimkou kontroly odvodu a jeho správy" zákona č. 180/2005 Sb., o podpoře výroby elektřiny z obnovitelných zdrojů energie a o změně některých zákonů (zákon o podpoře využívání obnovitelných zdrojů), ve znění pozdějších předpisů, článku II bodu 2 přechodných ustanovení zákona č. 402/2010 Sb., kterým se mění zákon č. 180/2005 Sb., o podpoře výroby elektřiny z obnovitelných zdrojů energie a o změně některých zákonů (zákon o podpoře využívání obnovitelných zdrojů), ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony, § 6 odst. 8, § 7a, § 14a, § 20 odst. 1 písm. a) v části "s výjimkou bezúplatně nabytých povolenek", § 20 odst. 15, § 21 odst. 9 zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů, a článku II bodu 2 zákona č. 346/2010 Sb., kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony, za účasti Poslanecké sněmovny a Senátu Parlamentu České republiky jako účastníků řízení a Městského soudu v Praze jako vedlejšího účastníka řízení (nález byl vyhlášen pod č. 220/2012 Sb.).

**Návrh se zamítá.**

**Odůvodnění**

I.

**Rekapitulace návrhu**

(...)

II.

(...)

III.

Průběh řízení a rekapitulace vyjádření účastníků řízení a oslovených orgánů státní správy

(...)

IV.

**Dikce napadených ustanovení**

(...)

V.

Aktivní legitimace navrhovatelů

(...)

VI.

Ústavní konformita legislativního procesu

(...)

VII.

Právní hodnocení Ústavního soudu

40. Návrh není, pokud jde o tvrzenou protiústavnost obsahu napadených ustanovení, důvodný.

41. S ohledem na strukturu námitek navrhovatelů a obsah napadených zákonných ustanovení rozdělil Ústavní soud předmět svého přezkumu na tři části. V první řadě se jedná o otázku ústavnosti zavedení odvodu z elektřiny ze slunečního záření (novelizace zákona č. 180/2005 Sb. zákonem č. 402/2010 Sb. a přechodné ustanovení zákona č. 402/2010 Sb.), v druhé řadě jde o přezkum ústavnosti uvalení daně darovací na bezúplatné nabytí povolenek (novelizace zákona č. 357/1992 Sb.) a konečně článek II bod 2 - přechodné ustanovení zákona č. 346/2010 Sb., kterým se do budoucna ruší osvobození od daně z příjmů podle § 4 odst. 1 písm. e) nebo § 19 odst. 1 písm. d) zákona č. 586/1992 Sb. (příjmy z provozu solárních zařízení).

VIII.

Přezkum napadených ustanovení zákona č. 180/2005 Sb. a zákona č. 402/2010 Sb.

(odvod za elektřinu ze slunečního záření)

42. Předmětem odvodu za elektřinu ze slunečního záření je ve smyslu § 7a zákona č. 180/2005 Sb., o podpoře výroby elektřiny z obnovitelných zdrojů energie a o změně některých zákonů (zákon o podpoře využívání obnovitelných zdrojů), ve znění zákona č. 402/2010 Sb., elektřina vyrobená ze slunečního záření v období od 1. ledna 2011 do 31. prosince 2013 v zařízení uvedeném do provozu v období od 1. ledna 2009 do 31. prosince 2010.

43. Ústavní soud vzal za prokázaná jak navrhovatel, tak i orgány státní správy nerozporovaná východiska situace, která vedla k novelizaci zákona č. 180/2005 Sb., zákona č. 357/1992 Sb. a zákona č. 586/1992 Sb. Jednalo se o stav, kdy rychlý rozvoj výroby energie z OZE způsobil růst výše nákladů na její financování, což vedlo k přehodnocení dosavadního postoje státu k veřejné podpoře výroby energie z OZE. Dle stanoviska vlády byl tento postup zcela legitimní a účinný ve veřejném zájmu z důvodu odvrácení sociálně-ekonomických dopadů při současném zachování všech práv a garancí plynoucích investorům do zařízení na výrobu energií z OZE na základě zákona č. 180/2005 Sb. Navrhovatelé naproti tomu tvrdí, že přijatá právní úprava je v rozporu s Ústavou zaručeným právem vlastnit majetek, zaručeným článkem 11 Listiny základních práv a svobod, v rozporu se svobodou podnikání dle čl. 26 Listiny základních práv a svobod a čl. 16 Listiny základních práv Evropské unie, se základními náležitostmi demokratického a právního státu dle čl. 9 odst. 1 Ústavy, neboť všechna napadená ustanovení zákona trpí zpětnou účinností; a s ústavní zásadou rovnosti před zákonem dle čl. 1 a 3 Listiny základních práv a svobod.

44. Výše ceny za elektřinu z obnovitelných zdrojů a zelených bonusů je stanovena v § 6 zákona č. 180/2005 Sb., o podpoře výroby elektřiny z obnovitelných zdrojů energie a o změně některých zákonů (zákon o podpoře využívání obnovitelných zdrojů), ve znění zákona č. 137/2010 Sb., podle kterého ERÚ stanoví vždy na kalendářní rok dopředu výkupní ceny za elektřinu z obnovitelných zdrojů (dále jen "výkupní ceny") samostatně pro jednotlivé druhy obnovitelných zdrojů a zelené bonusy tak, aby pro zařízení uvedená do provozu po dni nabytí účinnosti tohoto zákona bylo při podpoře výkupními cenami dosaženo patnáctileté doby návratnosti investic za podmínky splnění technických a ekonomických parametrů, kterými jsou zejména náklady na instalovanou jednotku výkonu, účinnost využití primárního obsahu energie v obnovitelném zdroji a doba využití zařízení a které jsou stanoveny prováděcím právním předpisem, a současně zůstala zachována výše výnosů za jednotku elektřiny z obnovitelných zdrojů při podpoře výkupními cenami po dobu 15 let od roku uvedení zařízení do provozu jako minimální se zohledněním indexu cen průmyslových výrobců. Pro zařízení uvedená do provozu před dnem nabytí účinnosti tohoto zákona má být po dobu 15 let zachována minimální výše výkupních cen stanovených pro rok 2005 podle dosavadních právních předpisů se zohledněním indexu cen průmyslových

výrobců. Při stanovení výkupních cen a zelených bonusů ERÚ vychází z odlišných nákladů na pořízení, připojení a provoz jednotlivých druhů zařízení včetně jejich časového vývoje. Výkupní ceny stanovené ERÚ pro následující kalendářní rok přitom nesmí být nižší než 95 % hodnoty výkupních cen platných v roce, v němž se o novém stanovení rozhoduje, to neplatí pro stanovení výkupních cen pro následující kalendářní rok pro ty druhy obnovitelných zdrojů, u kterých je v roce, v němž se o novém stanovení výkupních cen rozhoduje, dosaženo návratnosti investic kratší než 11 let; ERÚ při stanovení výkupních cen postupuje podle odstavců 1 až 3.

45. Ústavní soud konstatuje, že jakkoli nebylo ustanovení § 6 zákona č. 180/2005 Sb., o podpoře výroby elektřiny z obnovitelných zdrojů energie a o změně některých zákonů (zákon o podpoře využívání obnovitelných zdrojů), ve znění zákona č. 137/2010 Sb., stanovící výši ceny za elektřinu z obnovitelných zdrojů a zelených bonusů novelou zákona č. 402/2010 Sb. dotčeno, je nepochybné, že v důsledku vložení nových ustanovení § 7a a následujících, kterými se zavádí odvod za elektřinu ze slunečního záření, došlo ve své podstatě ke změně výše podpory, která je provozovatelům FVE poskytována.

#### VIII./a

##### K námitkám retroaktivity

46. K námitce retroaktivity napadeného ustanovení nutno konstatovat následující. Zákon č. 402/2010 Sb. nabyt účinnosti dne 1. ledna 2011. Novelizované ustanovení § 7a odst. 1 zákona č. 180/2005 Sb. explicitně stanovuje předmět odvodu, kterým je "elektřina vyrobená ze slunečního záření v období od 1. ledna 2011 do 31. prosince 2013". Z hlediska dosavadních ústavních mezí daňové legislativy vyložené Ústavním soudem se přísně vzato nejedná o retroaktivitu v žádném slova smyslu. Např. v nálezu sp. zn. Pl. ÚS 9/08 ze dne 12. 7. 2011 (N 127/62 SbNU 3; 236/2011 Sb.) - bod 15 - byla vyložena vazba účinnosti právního předpisu na zdaňovací období. O retroaktivitu, a to retroaktivitu nepravou, šlo ve věci sp. zn. Pl. ÚS 9/08 s ohledem na skutečnost, že zákon nabyt účinnosti v průběhu zdaňovacího období, k němuž se zakotvená daňová povinnost vázala. V nyní předložené věci je však zřejmé, že zdaňovací období, resp. období, v němž je vyrobená elektřina předmětem odvodu, s účinností právního předpisu teprve počíná, tedy že předmětem odvodu vůbec není elektřina vyrobená před účinností zákona.

47. Ústavní soud však zároveň musel vzít v úvahu specifickou problematiku regulovaného trhu s elektřinou z obnovitelných zdrojů, a zvláště garance, které obsahuje § 6 odst. 1 zákona č. 180/2005 Sb. Protože je zřejmá zvláštní vazba odvodu dle § 7a a násl. zákona č. 180/2005 Sb. na celkový systém podpory výroby elektřiny z obnovitelných zdrojů energie, bylo nutno posoudit otázku eventuální retroaktivity právní úpravy z hlediska patnáctileté doby trvání garanci ve smyslu § 6 odst. 1 písm. b) bodu 1 zákona č. 180/2005 Sb.

48. V tomto ohledu Ústavní soud konstatuje, že ustanovení § 7a až 7i napadeného zákona působí v zásadě účinky nepravé retroaktivity, neboť v jejich důsledku do budoucna dochází právě o částku představovanou výší odvodu ke snížení podpory výrobcům, jimž patnáctiletá doba garanci dle § 6 odst. 1 zákona č. 180/2005 Sb. počala plynout před účinností zákona č. 402/2010 Sb.

49. Za těchto specifických podmínek Ústavní soud projednal námitky navrhovatelů ve světle svých právních závěrů k otázkám nepravé retroaktivity, a to právě s ohledem na vložení období dle § 7a do období plynoucího z § 6 odst. 1 písm. b) bodu 1 zákona č. 180/2005 Sb.

50. Ústavní soud ve své dosavadní judikatuře opakovaně vymezil obsahy pojmů pravé a nepravé retroaktivity (zpětné účinnosti) právních norem [srov. zejména nálezy sp. zn. Pl. ÚS 21/96 ze dne 4. 2. 1997 (N 13/7 SbNU 87; 63/1997 Sb.), na jehož podrobné odůvodnění lze v této souvislosti odkázat a jehož části obsáhle citují i navrhovatelé, dále též nálezy ze dne 12. března 2002 sp. zn. Pl. ÚS 33/01 (N 28/25 SbNU 215, 145/2002 Sb.)]. O pravou retroaktivitu se 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 (srov. Tichý, L. K časové působnosti novely občanského zákoníku. Právník, č. 12, 1984, s. 1104, Procházka, A. Základy práva intertemporálního se zřetelem k § 5 obč. zák., Brno, 1928, s. 70, Tilsch, E. Občanské právo. Obecná část. Praha, 1925, s. 75). 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 právní následky založené podle dřívějších předpisů (srov. Procházka, A. Retroaktivita zákonů. in Slovník veřejného práva. Sv. III, Brno, 1934, s. 800, Tilsch, E. Občanské právo. Obecná část. Praha, 1925, s. 78).

51. Jak již Ústavní soud uvedl ve svém nálezu sp. zn. Pl. ÚS 53/10 ze dne 19. 4. 2011 (disentující soudci Balík, Janů, Kůrka a Lastovecká), Ústava 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. náleze ze dne 8. června 1995 sp. zn. IV. ÚS 215/94 (N 30/3 SbNU 227), náleze Ústavního soudu České a Slovenské Federativní Republiky ze dne 10. prosince 1992 sp. zn. Pl. ÚS 78/92 (náleze č. 15 Sbírky usnesení a nálezu Ústavního soudu ČSFR, Praha: Linde Praha, a. s., 2011, str. 92)]. Tento zákaz se zásadně vztahuje pouze na případy pravé retroaktivity, nikoliv retroaktivity nepravé. Posléze uvedený typ retroaktivity je naopak obecně přípustný. Obsahem tohoto zákazu jako ústavního principu zároveň není vyloučení jakéhokoli zpětného působení právní normy, nýbrž pouze takového, jež současně představuje zásah do principů ochrany důvěry v právo, právní jistoty, resp. nabytých práv [srov. náleze sp. zn. Pl. ÚS 21/96 (viz výše), náleze ze dne 13. března 2001 sp. zn. Pl. ÚS 51/2000 (N 42/21 SbNU 369, 128/2001 Sb.), náleze ze dne 6. února 2007 sp. zn. Pl. ÚS 38/06 (N 23/44 SbNU 279, 84/2007 Sb.)]. Jen v takovémto případě je právní norma v rozporu s čl. 1 odst. 1 Ústavy. Na úrovni ústavního pořádku lze toto východisko zároveň znázornit i na znění čl. 40 odst. 6 Listiny, jenž pravou retroaktivitu ve prospěch jednotlivce dokonce výslovně připouští. Podle tohoto ustanovení se za předpokladu rozdílných trestněprávních úprav v době spáchání skutku a v době rozhodování o něm posuzuje tento skutek podle právní úpravy, jež je pro pachatele výhodnější.

52. Uvedené zásady představují rovněž kritérium pro případné připuštění výjimek ze zákazu pravé retroaktivity, z nichž některé ve své dosavadní judikatuře konkretizoval i Ústavní soud. Např. ve svém nálezu sp. zn. Pl. ÚS 21/96 (viz výše) uvedl, že o oprávněné důvěře v právo (ve stálost právního řádu) nelze uvažovat v případě, kdy právní subjekt musí, resp. musel s retroaktivní regulací počítat. Za takovou situaci označil působení právní normy stojící v příkrém rozporu se zásadními, obecně uznanými principy humanity a morálky. Odkázal ale i na právní názor, že "zpětnou působnost zákona na občanskoprávní poměry by bylo možno odůvodnit též veřejným pořádkem (ordre public), především jestliže by byly dotčeny předpisy absolutně kogentní, jež byly vydány v důsledku určité mezní situace přerodu hodnot ve společnosti (L. Tichý, op. cit., s. 1102)". Za jiný příklad přípustnosti pravé retroaktivity označil neaplikování právního předpisu na skutečnosti, jež nastaly v době jeho účinnosti, pokud Ústavní soud konstatoval rozpor takového právního předpisu s ústavním pořádkem a aplikace tohoto právního předpisu ve vertikálním právním vztahu, tedy právním vztahu mezi státem a jednotlivcem, příp. výjimečně ve vztazích horizontálních, by vedla k porušení základního práva jednotlivce [srov. náleze ze dne 18. prosince 2007 sp. zn. IV. ÚS 1777/07 (N 228/47 SbNU 983, bod 19), náleze sp. zn. Pl. ÚS 15/09 ze dne 8. 7. 2010 (N 139/58 SbNU 141; 244/2010 Sb., body 53 a 54)].

53. Zatímco pravá retroaktivita právní normy je přípustná pouze výjimečně, v případě retroaktivity nepravé lze konstatovat její obecnou přípustnost. V tomto případě připouští právní teorie naopak výjimky, kdy nepravá retroaktivita právě s ohledem na princip ochrany důvěry v právo přípustná není. O takovou situaci se jedná v případě, že "je tím zasaženo do důvěry ve skutkovou podstatu a význam zákonodárných přání pro veřejnost nepřevyšuje, resp. nedosahuje zájem jednotlivce na další existenci dosavadního práva" (Pieroth, B. Rückwirkung und Übergangsrecht. Verfassungsrechtliche Maßstäbe für intertemporale Gesetzgebung, Berlin, 1981, s. 380-381, srov. dále rozhodnutí Spolkového ústavního soudu ze dne 19. prosince 1961 sp. zn. 2 BvR 1/60; BVerfGE 13, 274, 278). Tento názor se promítá i do ustálené judikatury Spolkového ústavního soudu, podle kterého je nepravá retroaktivita v souladu se zásadou ochrany důvěry v právo tehdy, pokud je vhodná a potřebná k dosažení zákonem sledovaného cíle a při celkovém poměrování "zklamané" důvěry a významu a naléhavosti důvodů právní změny bude zachována hranice únosnosti (srov. rozhodnutí Spolkového ústavního soudu ze dne 7. července 2010 sp. zn. 2 BvL 14/02, bod 58).

54. V souvislosti s otázkou přípustnosti nepravé retroaktivity je nezbytné zmínit i pojem legitimního očekávání, jehož relevantní podstatou je majetkový zájem, který spadá pod ochranu čl. 11 odst. 1 Listiny a čl. 1 Dodatkového protokolu [srov. náleze sp. zn. Pl. ÚS 2/02 (viz výše), náleze ze dne 1. července 2010 sp. zn. Pl. ÚS 9/07 (N 132/58 SbNU 3; 242/2010 Sb., body 80 a násl.)]. Toto ustanovení stanoví právo každého pokojně užívat svůj majetek. Podle ustálené judikatury Evropského soudu pro lidská práva je přitom pojem "majetek" obsažený v tomto ustanovení třeba vykládat tak, že má autonomní rozsah, který není omezen na vlastnictví hmotného jmění a nezávisí na formální kvalifikaci vnitrostátního práva (rozsudek ze dne 22. června 2004 ve věci stížnosti č. 31443/96 - Broniowski proti Polsku, bod 129). Může zahrnovat jak "existující majetek", tak majetkové hodnoty, včetně pohledávek, na jejichž základě stěžovatel může tvrdit, že má přinejmenším "legitimní očekávání" dosáhnout určitého užívání vlastnického práva. Ústavní soud k tomuto principu v souladu s judikaturou Evropského soudu pro lidská práva uvedl, že "z ní zřetelně vystupuje pojetí ochrany legitimního očekávání jako majetkového nároku, který byl již individualizován právním aktem, a nebo je individualizovatelný přímo na základě právní úpravy" [náleze ze dne 8. března 2006 sp. zn. Pl. ÚS 50/04 (N 50/40 SbNU 443, 154/2006 Sb.), též náleze sp. zn. Pl. ÚS 2/02]. K porušení čl. 1 Dodatkového protokolu může přitom

dojít i ze strany zákonodárce, pokud by změnou zákona došlo ke znemožnění nabytí majetku, k němuž určitým subjektům svědčilo legitimní očekávání (srov. nález sp. zn. Pl. ÚS 2/02).

55. Ústavní soud nakonec připomíná své závěry obsažené v nálezu sp. zn. Pl. ÚS 21/96 (viz výše), podle něhož je zrušení staré a přijetí nové právní úpravy nutně spjato se zásahem do principů rovnosti a ochrany důvěry občana v právo, k němuž však dochází v důsledku ochrany jiného veřejného zájmu či základního práva nebo svobody. Rozhodnutí zákonodárce o způsobu řešení časového střetu staré a nové právní úpravy ale není z ústavního hlediska věcí nahodilou nebo věcí libovůle, nýbrž věcí zvažování v kolizi stojících hodnot. K závěru o druhu legislativního řešení časového střetu právních úprav by tak mělo vést posuzování uvedeného konfliktu hodnot hlediskem proporcionality s ohledem na intertemporalitu. Proporcionalitu lze charakterizovat tak, že vyšší stupeň intenzity veřejného zájmu, resp. ochrany základních lidských práv a svobod, odůvodňuje vyšší míru zásahu do principů rovnosti a ochrany důvěry občana v právo novou právní regulací. Omezení základního práva přitom musí ve smyslu čl. 4 odst. 4 Listiny šetřit jeho podstatu a smysl. Při posouzení způsobu legislativního řešení uvedeného časového střetu tak sehrává svou roli nejen míra odlišnosti staré a nové právní úpravy, nýbrž i další skutečnosti, jako společenská naléhavost zavedení posléze uvedené právní úpravy.

56. Vzhledem ke skutečnosti, že Ústavní soud v zásadě dospěl k závěru o nepravé retroaktivitě ustanovení § 7a až 7i, § 8 v části "s výjimkou kontroly odvodu a jeho správy" zákona č. 180/2005 Sb., o podpoře výroby elektřiny z obnovitelných zdrojů energie a o změně některých zákonů (zákon o podpoře využívání obnovitelných zdrojů), ve znění zákona č. 402/2010 Sb., a ustanovení čl. II bodu 2 přechodných ustanovení zákona 402/2010 Sb., musel se rovněž vypořádat s otázkou její přípustnosti. Ačkoliv je totiž nepravá retroaktivita zásadně přípustná, nelze apriorně vyloučit, že s ohledem na princip právní jistoty a ochrany důvěry v právo převáží zájem jednotlivce na dalším trvání existující právní úpravy nad zákonodárcem vyjádřeným veřejným zájmem na její změně. Ústavní soud musel tedy posoudit, zda na straně dotčených provozovatelů FVE není dán takový ústavně relevantní zájem na zachování dosavadní zákonem stanovené ceny za elektřinu z obnovitelných zdrojů a zelených bonusů bez jejího dalšího krácení odvodem, jenž by při vzájemném poměrování převážil nad veřejným zájmem na jejím snížení. Takovýto zájem provozovatelů FVE v dané věci Ústavní soud z níže uvedených důvodů neshledal.

#### VIII./b

##### Mezinárodní komparace judikatorních závěrů

57. Ústavní soud předeseílá, že se pro celkové pochopení problematiky využívání energie z fotovoltaických zařízení v ostatních zemích Evropské unie, USA i Číně seznámil se zprávou Renewables Global Status Report (GSR) vydanou na žádost OSN organizací REN21 (Renewable Energy Policy Network for 21st century, [www.ren21.net](http://www.ren21.net)). Tato organizace vydává od roku 2005 hodnotící zprávy jako výsledek úsilí komplexně zachytit celkovou světovou situaci týkající se energie z obnovitelných zdrojů. Poslední zpráva je z roku 2011 a byla publikována v srpnu 2011 (viz <http://www.ren21.net/REN21Activities/Publications/GlobalStatusReport/tabid/5434/Default.aspx>). Jedná se o celosvětově nejkomplexnější zprávu, která shrnuje výsledky dostupných statistických údajů, zpráv a odborných sdělení vládních, nevládních a mezinárodních institucí a průmyslových asociací. Dle této poslední výroční zprávy zažil fotovoltaický průmysl mimořádný rok, kdy se celosvětová výroba a trhy více než zdvojnásobily oproti roku 2010. Odhaduje se, že celkově se celosvětově jednalo o zvýšení výkonu o 17 GW (ve srovnání s méně než 7,3 GW v roce 2009), čímž celková výše dosáhla asi 40 GW, což je sedmkrát více oproti výkonu před pěti roky. Zpráva rovněž upozorňuje na to, že některé z existujících zvýhodněných tarifních politik (FIT, feed-in-tariffs) ve světě jsou v současné době předmětem přehodnocení. Zejména mnoho zemí přepracovává solární fotovoltaické tarifní politiky, aby zmírnily prudký růst počtu zařízení, který v mnoha případech daleko překročil očekávání v důsledku bezprecedentního snížení cen v solární fotovoltaice (ceně panelů) v letech 2009-2010. Jak Ústavní soud zjistil, ze sledované skupiny zemí (Slovensko, Spolková republika Německo, Itálie, Rakousko, Polsko, Bulharsko a Španělsko) žádná nepřistoupila zpětně ke změně podmínek podpory výroby elektřiny z obnovitelných zdrojů energie, nicméně judikatura ústavních a nejvyšších soudů výše jmenovaných států, jak bude dále uvedeno, se již vyjádřila k podmínkám, za kterých nelze trvat na požadavku neměnnosti právní úpravy ohledně právních vztahů již trvajících.

58. Například Spolkový ústavní soud ve věci ústavnosti zákona o obnovitelných zdrojích energie v usnesení sp. zn. 1 BvQ 28/10 ze dne 23. 9. 2010 uvedl, že nepravá retroaktivita znamená, že platnost právních skutečností, vznik právních vztahů a jejich právní následky, k nimž došlo před účinností nového zákona, se posoudí podle práva dřívějšího. Pokud však trvá dříve vzniklý právní vztah i nadále, posoudí se ode dne účinnosti nového zákona podle tohoto nového zákona i právní následky dotčeného právního vztahu, vzniklé po účinnosti nového

zákona. Limity ústavněprávní přípustnosti nepravé retroaktivity jsou překročeny až tehdy, pokud by zákonodárcem zvolená nepravá retroaktivita byla nevhodná nebo nepotřebná k dosažení účelu zákona nebo pokud by trvalé zájmy dotčených osob převážily nad zákonodárcovými důvody pro legislativní změny. Všeobecné očekávání občanů, že platné právo zůstane nezměněno, totiž není ústavněprávně chráněno. V usnesení sp. zn. 1 BvR 3076/08 ze dne 18. 2. 2008 (BVerfGE 122, 374 ff) pak Spolkový ústavní soud konstatoval, že ustanovení § 19 EEG 2009 sice má retroaktivní účinky, neboť se vztahuje i na bioenergetická zařízení uvedená do provozu před nabytím účinnosti zákona (tj. před 1. 1. 2009), nicméně stěžovatelka nemohla důvěřovat trvalé neměnné existenci § 3 odst. 2 EEG 2004. Ostatně § 19 odst. 1 EEG 2009 sleduje legitimní cíl v zabránění zbytečně vysoké finanční zátěži pro provozovatele distribučních sítí a v konečném důsledku také odběratelů (tj. zákazníků) elektrické energie, kteří v důsledku vyrovnávacího mechanismu zakomponovaného v zákoně EEG 2009 musí platit tzv. diferenční náklady, a to právě díky rozdělení jednoho nebo vícero velkých bioenergetických zařízení na několik malých zařízení.

59. Z konstantní judikatury italského ústavního soudu, která se netýká energetické materie, vyplývá pro oblast omezení veřejných výdajů povinnost respektovat právní rámce plynoucí z práva Evropské unie, přičemž národnímu zákonodárci je dovoleno zakročit prostřednictvím redukčních opatření do výdajů, pokud to vyžaduje ekonomická situace (schodek státního účtu) s jediným omezením, kterým je jednoznačná svévole a evidentní neracionálnost prováděných změn (ex plurimus nálezy č. 120/2008 ze dne 14. 4. 2008). Co se týče osvobození a benefitů v oblasti daňového práva, je zcela ponechána tato úprava na zákonodárci a jeho volném poli působení v oblasti daňové legislativy, přičemž ústavněprávní přezkum se zaměřuje na evidentní svévoli (libovůli) a iracionalitu (ex plurimus nálezy č. 431/1997 ze dne 16. 12. 1997).

60. Rakouský ústavní soud (Verfassungsgerichtshof - VfGH) ve svém rozhodnutí sp. zn. G 6/11-6 z 16. 6. 2011 VfGH zamítl návrh na vyslovení protiústavnosti právní úpravy, která snižovala věkovou hranici pro nárok na rodinné příspěvky z 26 let na 24 let pro nezaopatřené děti (s některými daňovými implikacemi). VfGH dospěl k závěru, že v tomto směru je zákonodárci dáno široké pole úvahy a v návaznosti na svou dřívější judikaturu uvedl, že prostá důvěra v to, že současný právní stav nedozná změny, nepožívá ústavněprávní ochrany. Jak vyplývá z důvodové zprávy, byla napadená právní úprava přijata právě z rozpočtových důvodů.

61. Polský ústavní soud v rozsudku sp. zn. P 24/05 z 25. 7. 2006, v němž přezkoumával ustanovení § 9 odst. 3 energetického zákona, který zmocňoval ministra hospodářství vydat nařízení ukládající povinnost energetickým podnikům nakupovat elektřinu a teplo z nekonvenčních a obnovitelných zdrojů, uvedl: "Energetický průmysl podléhá zákonům regulovaného trhu. Přístup ke zdrojům energie má zásadní význam pro existenci společnosti a jednotlivců, stejně jako pro suverenitu a nezávislost státu, tedy pro zajištění svobod a práv osob a občanů. Vlastnictví zdrojů energie vytváří předpoklad naplnění obecného prospěchu Republiky Polsko, který je vyjádřen v čl. 1 Ústavy. Oblast managementu energie tak spojuje rozdílné ústavní hodnoty a principy, které zahrnují: svobodu ekonomické činnosti (čl. 22 Ústavy), bezpečnost občanů a princip udržitelného rozvoje státu (čl. 5 Ústavy) a ochranu pro-středí (čl. 74 odst. 1 a 2 Ústavy). Napadené právní ustanovení je jedním z prvků, kterými veřejná moc vykonává vliv na energetický průmysl za účelem požadavku ekonomické efektivnosti, který musí být uveden do souladu s ústavně vyjádřenými potřebami vztahujícími se k dosažení obecného prospěchu. Jak konkrétní povaha energetického trhu jako trhu regulovaného, tak výše uvedené ústavně vyjádřené potřeby ospravedlňují omezení svobody ekonomické činnosti v tomto odvětví hospodářství."

62. Otázkou retroaktivity se zabýval i Nejvyšší soud Španělska, přičemž v souvislosti s právní úpravou elektrické energie z obnovitelných zdrojů, konkrétně s vládním nařízením č. 661/2007, rozhodoval hned v několika případech (147/2007 - Eolic Cat Associacio Eolica de Catalunya; 149/2007 - Nueva Generadora del Sur; 151/2007 - Consultora de Financiación Integral y Asociados y Alferglass a 152/2007 - Tarragona Power), vyhlášených shodně dne 9. prosince 2009. Obecně Nejvyšší soud Španělska v souladu s judikaturou Ústavního soudu uvádí, že princip právní jistoty nelze ztotožňovat s absolutní neměnností právní úpravy. I co se týče aplikace změn v provádění energetické politiky, je zákonodárci (stejně jako např. v případě daňové legislativy) nadán určitou mírou volného uvážení. Ve výše zmíněných rozhodnutích Nejvyšší soud s odkazem na zákon č. 54/1997, o elektroenergetice, (del Sector Eléctrico) připomněl, že tento opravňuje vládu k zavedení metody, kalkulace a aktualizace náhrad za obnovitelnou energii, a to na základě objektivních, transparentních a nediskriminačních kritérií. Předmětná právní úprava přitom dle Nejvyššího soudu zavazuje vládu k tomu, aby zajistila přiměřený zisk po dobu životnosti těchto instalací, přičemž zákon přiměřený zisk ("reasonable profit") definuje jako návratnost investice s ohledem na hodnotu peněz na kapitálovém trhu. Jinými slovy, vláda může v této oblasti pozměnit legislativu, jak uzná za vhodné, a to za podmínky, že instalace podrobené zvláštnímu režimu nebudou ve vztahu k návratnosti jejich investic materiálně ovlivněny (v daném případě byla doba životnosti zařízení stanovena na 25 let a přiměřený zisk na základě expertní zprávy na 7 % po odečtení daní). Nejvyšší soud přitom akceptuje argument ochrany veřejného ekonomického zájmu. V souvislosti s důsledky

retroaktivní legislativy pak Nejvyšší soud judikuje, že retroaktivita jako taková za žádných okolností nevede k neplatnosti nové právní úpravy. Nicméně pokud např. zařízení podléhající pozměněné legislativě v důsledku těchto opatření utrpí ztrátu, může tato zakládat odpovědnost státu za škodu.

63. Chorvatský ústavní soud v rozhodnutí sp. zn. U-I-3610/2010 ze dne 15. 12. 2010, ve kterém se zabýval paušálním snížením všech důchodů o 10 % dříve vyplácených částek, uvedl, že zákonodárci je svěřena zákonodárná moc změnit legislativní úpravu důchodového pojištění za účelem jejího přizpůsobení změnám ekonomickým a sociálním poměrům země nebo za účelem stabilizovat ji, tj. vytvořit podmínky pro dlouhodobě udržitelný důchodový systém včetně přijetí opatření zaměřených na dosažení úspor veřejných financí a stabilizaci výdajů státního rozpočtu. Právo na důchod neznamená právo na určitou výši důchodu. Možná ztráta určité části (procenta) důchodu nebo jiné důchodové dávky pobírané do té doby, které mohou být důsledkem legislativních opatření nově určujících dřívější práva důchodového pojištění, také neznamená a priori přerušení podstaty práva na důchod po dobu, po kterou je možná ztráta určité části dřívější důchodové dávky výsledkem obecného nového vymezení a je proporcionální z hlediska svých účinků.

64. Z relevantní judikatury Nejvyššího soudu USA k předmětné problematice lze upozornit na nejdůležitější rozhodnutí, za něž jsou považovány věci *United States v. Darusmont* a *United States v. Carlton*. V rozhodnutí *United States v. Darusmont* 449 U.S. 292 (1981), kdy přezkoumával změny zákona o dani z příjmů přijatého v říjnu 1976, které se vztahovaly na transakce učiněné po 1. lednu 1976, Nejvyšší soud USA formuloval základní princip umožňující retroaktivitu: "Zdanění není ani trest uložený daňovému poplatníkovi ani odpovědnost, kterou přijímá na smluvním základě. Je to pouze způsob rozdělení nákladů vlády mezi ty, kteří jsou v určité míře oprávněni požívat dávky, a ty, kteří musí nést zátěž. Protože žádný občan není vyjmut z tohoto závazku, jeho zpětné uložení nezbytně neporušuje pravidlo *due process of law*, a k napadení aktuální daně není dostatečné upozornit na to, že událost podléhající dani, tj. dosažení příjmu, předcházela zákonu.". V oblasti retroaktivní aplikace daňové legislativy USA je nejvíce odkazováno na rozsudek *United States v. Carlton* z roku 1994, 512 U.S. 26 (1994). Většinové stanovisko formulovalo standard, který má být v těchto případech používán: požadavek řádného soudního procesu aplikovatelný na daňové zákony s retroaktivním účinkem je proto stejný jako ten, který se uplatňuje u retroaktivní ekonomické legislativy: "Za předpokladu, že je retroaktivní uplatnění zákona podporováno legitimním zákonným účelem prosazovaným racionálními prostředky, rozhodnutí o rozumnosti takového zákonodárství zůstává ve výlučné působnosti zákonodárné a výkonné moci ...".

#### VIII./c

##### Navazující právní závěry

65. Ústavní soud zejména předepisuje, že na danou právní problematiku nelze nahlížet bez přihlídnutí ke konkrétní hospodářské situaci státu, za které zákonodárce přistoupil k navrhovateli napadeným restriktivním opatřením. Tyto ekonomické důvody jsou rozsáhle konstatovány ve vyjádření vlády i příslušných ministerstev, se kterými byli navrhovatelé seznámeni, Ústavní soud proto nepovažuje za nutné a potřebné je na tomto místě opětovně nad rámec uvedený v popisu návrhu rozvádět.

66. Ústavní soud v této souvislosti zdůrazňuje, že ekonomická situace státu, respektive důvody, které zcela nepopíratelně spočívají ve snaze státu odvrátit nepříznivé ekonomické důsledky rozhodnutí, které zákonodárce učinil za předpokladu, který již neodpovídá ekonomické realitě, nemohou samy o sobě z ústavního pohledu obhájit přijetí takové právní úpravy, která by způsobila retroaktivně zásah do práva vlastnit majetek určité skupiny subjektů. Za přistoupení dalších níže definovaných podmínek však takový postup zákonodárce za ústavně souladný považovat lze.

67. K problematice snížení míry státní podpory a legitimního očekávání se vyjádřil Ústavní soud v bodě 159 výše citovaného nálezu sp. zn. Pl. ÚS 53/10 ze dne 19. 4. 2011 tak, že "stanovení příspěvku ze státního rozpočtu za určitým účelem a pro určitou skupinu osob závisí vždy na tom, do jaké míry je ze strany zákonodárce shledána jeho účelnost, resp. veřejný zájem na jeho poskytování. To platí obzvláště v případě, kdy se jedná o příspěvek, jehož poskytování je pouze beneficiem ze strany zákonodárce, aniž by s ním současně bylo spojeno naplňování určitého základního práva nebo svobody. Dotčené subjekty přitom nemohly spoléhat na to, že postupem času zákonodárce tuto výši nepřehodnotí. Nelze přitom opomenout ani související odpovědnost vlády a Parlamentu za stav veřejných financí, s čímž souvisí i oprávnění zákonodárce přizpůsobit výdaje státního rozpočtu jeho reálným možnostem a aktuálním potřebám formou změn právní úpravy mandatorních výdajů ...".

68. Ústavní soud v nyní projednávané věci považuje za prioritní skutečnost, že dle vyjádření Energetického regulačního úřadu a Ministerstva průmyslu a obchodu i po přijetí navrhovateli napadených ustanovení zůstává

zachována podpora využití obnovitelných zdrojů energie, a to v míře, která zajistí výrobci elektřiny z OZE zákonem zakotvenou garanci výše výnosů za jednotku elektřiny při podpoře výkupními cenami po dobu 15 let a současně je garantována prostá doba návratnosti investice 15 let od uvedení zařízení do provozu. Ústavnímu soudu byly spolu s vyjádřením vlády předloženy přílohy, ze kterých vyplývá, že tyto zákonem stanovené garance výrobcům elektřiny z OZE zachovány budou. Z tohoto pohledu není relevantní argumentace navrhovatelů, která zpochybňuje tvrzení vlády ohledně návratnosti investic v době před zavedením odvodu v délce 8-9 let. Ostatně i z vyjádření navrhovatelů a jimi předloženého výpočtu odpovídajícího vyhláškám Energetického regulačního úřadu vyplývá, že pro typický projekt FVE o velikosti 1 MW byla návratnost na úrovni 13 let a zavedením odvodu se přiblížila hranici 15 let. Této skutečnosti dle navrhovatelů odpovídá i obvyklá doba splatnosti bankovních úvěrů čerpaných na výstavbu FVE, která se pohybovala v rozmezí 13-15 let. Je tedy zřejmé, že Ústavním soudem sledovaná zákonná garance patnáctileté doby návratnosti investic, ať již prosté nebo (v modelovém příkladu předloženém navrhovatelí) reálné, byla dodržena. Pokud navrhovatelé hovoří o výrazně negativních ekonomických dopadech napadených opatření, je možno konstatovat, že tato jejich tvrzení nejsou z jejich strany dostatečně důkazně podložena.

69. Co však navrhovatelé kategoricky odmítají, je tvrzení vlády o zachování výše výnosů za jednotku elektřiny. Podmínka zachování výše výnosů za jednotku elektřiny z obnovitelných zdrojů při podpoře výkupními cenami po dobu 15 let od roku uvedení zařízení do provozu jako minimální se zohledněním indexu cen průmyslových výrobců je stanovena v § 6 zákona č. 180/2005 Sb., o podpoře výroby elektřiny z obnovitelných zdrojů energie a o změně některých zákonů (zákon o podpoře využívání obnovitelných zdrojů), ve znění zákona č. 137/2010 Sb. Navrhovatelé se domnívají, že tuto garanci přitom v podmínkách FVE nelze vnímat jako garanci výnosu ve smyslu účetní položky, jak uvádí ve svém vyjádření předseda vlády, nýbrž jako garanci výše příjmů.

70. Energetický regulační úřad předložil Ústavnímu soudu tabulku zobrazující výnosy (v podobě vnitřního výnosového procenta IRR) a prostou dobu návratnosti pro nové zdroje FVE. Z předložené tabulky Energetický regulační úřad dovodil, že i po započtení vlivu odvodu na výnosnost investice jsou dosahované IRR (vnitřní výnosové procento) nad úrovní WACC (vážené průměrné náklady na kapitál) a doby návratnosti neklesnou pod úroveň stanovené hranice patnácti let, a to bez ohledu na způsob financování u jednotlivých projektů. Výnosové procento platné pro roky 2009 až 2010 po započtení odvodu se pohybuje v závislosti na instalovaném výkonu FVE mezi 6,94 % až 10,22 %, prostá doba návratnosti pak mezi 10-12 roky. Energetický regulační úřad současně konstatuje, že skutečnost, že provedená investice není schopna vyprodukovat dostatečný cash flow v některých letech své existence pro pokrytí splátek úroků a jistiny úvěru, který je poskytnut na kratší dobu, než je doba předpokládané návratnosti, neznamená, že taková investice předpokládanou návratnost nemá - jedná se pouze o problém s cash flow, který je vyvolán různými požadavky na jeho tok v průběhu života investice, nikoliv tím, že by investice jako celek návratnost neměla.

71. Ústavní soud tedy přisvědčil závěru, že důsledkem přijetí navrhovatelí napadených částí zákona č. 402/2010 Sb. je z pohledu investorů, kteří uvedli zařízení do provozu v období od 1. ledna 2009 do 31. prosince 2010, toliko dočasné ovlivnění míry zisku způsobené zvýšením nákladů o nově zavedenou povinnost odvodu a z toho plynoucí prodloužení doby návratnosti jejich investice. Systém podpory a principy stanovování regulovaných cen, upravené zákonem č. 180/2005 Sb., však investorům i nadále zaručují takové podmínky, aby dosáhli prosté doby návratnosti investice 15 let. Změna se tak ve vztahu k době návratnosti promítá pouze do toho, že její dosažení bude uskutečněno v delším (avšak zákonem zachovaném) časovém horizontu, než výrobci elektřiny z OZE očekávali. Tento faktický důsledek je ale z hlediska principu právní jistoty a ochrany důvěry v právo nezbytné postavit naroveň situaci pouhého spoléhání se na to, že státní podpora využití obnovitelných zdrojů energie nebude do budoucna změněna. Takovéto důvěře ale z ústavního hlediska ochranu přiznat nelze (srovnej nálezy Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 53/10, bod 160). S ohledem na tytéž výpočty předložené Energetickým regulačním úřadem je zřejmé, že otázku nejen prosté návratnosti investice (ve smyslu zákonných garancí), ale i další otázku průměrného zisku z podnikání na regulovaném trhu je nutno vztahovat k celkovému období předpokládané dvacetileté životnosti fotovoltaických panelů. V tomto srovnání již zmíněné závěry Nejvyššího soudu Španělska, který při posouzení vycházel z předpokládané životnosti panelů v délce 25 let.

72. Ve světle výše uvedeného Ústavní soud nemohl přisvědčit námitce navrhovatelů, že v případě zavedení odvodu nebyly splněny podmínky pro aplikaci nepravé retroaktivity. Ústavní soud má totiž v nyní projednávané věci za to, že volba zákonných opatření směřujících k omezení státní podpory vycházela z opodstatněných důvodů, kterými byly jednak rychlý rozvoj výroby energie z OZE působící růst výše nákladů na její financování a jednak pokles nákladů fotovoltaických instalací. Jak uvedla ve svém vyjádření k návrhu vláda, vzhledem ke skutečnosti, že právní úprava veřejné podpory výroby energie z OZE je v České republice nastavena na principu přenesení velké části financování podpory na koncového zákazníka a státní rozpočet, existovala reálná hrozba, že náklady na financování této podpory v dosavadní míře by byly ve vztahu k zákonem č. 180/2005 Sb.



deklarovaným cílům zjevně nepřiměřené. Napadenými ustanoveními sledované cíle, tedy jednak odvrácení negativních sociálně-ekonomických dopadů spočívajících především v podstatném zvýšení ceny elektrické energie pro koncového spotřebitele a jednak regulace státní podpory reagující na extrémnost poklesu investičních nákladů, považuje Ústavní soud z toho pohledu za zcela legitimní. Prostředky, které byly zvoleny k dosažení tohoto cíle, se jeví jako rozumné a přiměřené, neboť jak vyplynulo z předložených podkladů, odvod z elektřiny ze slunečního záření byl stanoven tak, aby byla nadále zaručena patnáctiletá návratnost vložených investic, která je garantována zákonem. Nejedná se tedy o opatření extrémní a i nadále je výroba energie z OZE ze státního rozpočtu výrazně dotována a podporována výkupními cenami.

73. Ústavní soud se dále zabýval námitkou, zda nejsou zavedením odvodu diskriminování výrobci solární energie, jejichž výroby byly uvedeny do provozu od 1. 1. 2009 do 31. 12. 2010, oproti výrobcům, kteří uvedli výrobu do provozu ode dne účinnosti zákona č. 180/2005 Sb. či dříve, tedy od roku 2005 do 31. 12. 2008. Dle navrhovatelů je zákonem daný okruh poplatníků odvodu takto stanoven bezdůvodně, svévolně a není podložen veřejným zájmem.

74. Ústavní soud v řadě svých rozhodnutí [např. nálezy ve věcech vedených pod sp. zn. Pl. ÚS 16/93 (viz výše), sp. zn. Pl. ÚS 36/93 (viz výše), sp. zn. Pl. ÚS 5/95 ze dne 8. 11. 1995 (N 74/4 SbNU 205; 6/1996 Sb.), sp. zn. Pl. ÚS 33/96 (viz výše), sp. zn. Pl. ÚS 15/02 ze dne 21. 1. 2003 (N 11/29 SbNU 79; 40/2003 Sb.)] vyložil obsah ústavního principu rovnosti. Ztotožnil se v nich s chápáním rovnosti, jak ji vyjádřil Ústavní soud České a Slovenské Federativní Republiky ve svém nálezu z 8. 10. 1992 sp. zn. Pl. ÚS 22/92 (viz výše). Ústavní soud České a Slovenské Federativní Republiky v něm pojal rovnost jako kategorii relativní, jež vyžaduje odstranění neodůvodněných rozdílů. Zásadě rovnosti v právech je proto třeba rozumět tak, že právní rozlišování v přístupu k určitým právům nesmí být projevem libovůle, neplyne z ní však závěr, že by každému muselo být přiznáno jakékoli právo. Tento závěr vyplývá i z úpravy článků 1 až 4 zařazených pod obecná ustanovení Listiny. Ustanovení článku 1 Listiny, jehož porušení je výslovně namítáno, nelze vykládat izolovaně od dalších obecných článků 2 až 4 Listiny, ale naopak je nutno pojmout je jako jediný celek. Z úpravy těchto obecných ustanovení je zřejmé, že základní chráněné hodnoty vyjmenované v článku 3 Listiny nekoncepoval ústavodárce jako absolutní. Totéž odráží i článek 4 Listiny, který přímo předpokládá existenci zákonem stanovených povinností a omezení, ale i článek 2 odst. 3 Listiny, v němž se předvídá možnost uložit určité povinnosti či omezení. Rovněž mezinárodní instrumenty o lidských právech a mnohá rozhodnutí mezinárodních kontrolních orgánů vycházejí z toho, že ne každé nerovné zacházení s různými subjekty lze kvalifikovat jako porušení principu rovnosti, tedy jako protiprávní diskriminaci jedné skupiny subjektů ve srovnání se subjekty jinými. Aby k porušení došlo, musí být splněno několik podmínek: s různými subjekty, které se nacházejí ve stejné nebo srovnatelné situaci, se zachází rozdílným způsobem, aniž by existovaly objektivní a rozumné důvody pro uplatněný rozdílný přístup. Ústavní soud tímto odmítl absolutní chápání principu rovnosti, přičemž dále konstatoval: "rovnost občanů nelze chápat jako kategorii abstraktní, nýbrž jako rovnost relativní, jak ji mají na mysli všechny moderní ústavy" [sp. zn. Pl. ÚS 36/93 (viz výše)]. Obsah principu rovnosti tím posunul do oblasti ústavněprávní akceptovatelnosti hledisek odlišování subjektů a práv. Hledisko první spatřuje přitom ve vyloučení libovůle. Hledisko druhé vyplývá z právního názoru vyjádřeného v nálezu ve věci vedené pod sp. zn. Pl. ÚS 4/95 ze dne 7. 6. 1995 (N 29/3 SbNU 209; 168/1995 Sb.): "nerovnost v sociálních vztazích, má-li se dotknout základních lidských práv, musí dosáhnout intenzity zpochybňující, alespoň v určitém směru, již samu podstatu rovnosti. Tak se zpravidla děje tehdy, je-li s porušením rovnosti spojeno i porušení jiného základního práva, např. práva vlastnit majetek podle čl. 11 Listiny základních práv a svobod, některého z politických práv podle čl. 17 a násl. Listiny ..." [shodně nálezy sp. zn. Pl. ÚS 5/95 (viz výše)]. Hlediskem druhým při posuzování protiústavnosti právního předpisu zakládajícího nerovnost je tedy tímto založené dotčení některého ze základních práv a svobod.

75. Určitá zákonná úprava, jež zvýhodňuje jednu skupinu či kategorii osob oproti jiným, nemůže tedy být sama o sobě bez dalšího označena za porušení principu rovnosti. Zákonodárce má určitý prostor k úvaze, zda takové preferenční zacházení zakotví. Musí přitom dbát o to, aby zvýhodňující přístup byl založen na objektivních a rozumných důvodech (legitimní cíl zákonodárce) a aby mezi tímto cílem a prostředky k jeho dosažení (právní výhody) existoval vztah přiměřenosti (viz např. rozsudky Evropského soudu pro lidská práva ve věcech Abdulaziz, Cabales a Balkandali z r. 1985, § 72; Lithgow z r. 1986, § 177 a Inze z r. 1987, § 41). V oblasti občanských a politických práv a svobod, již imanentně charakterizuje povinnost státu zdržet se zásahů do nich, existuje pro preferenční (tedy svou podstatou aktivní) zacházení s některými subjekty obecně jen minimální prostor. Naproti tomu v oblasti práv hospodářských, sociálních, kulturních a menšinových, v nichž je stát začasté povinován k aktivním zásahům, jež mají odstranit křiklavé aspekty nerovnosti mezi různými skupinami složité sociálně, kulturně, profesně či jinak rozvrstvené společnosti, disponuje zákonodárce logicky mnohem větším prostorem k uplatnění své představy o přípustných mezích faktické nerovnosti uvnitř ní. Volí proto preferenční zacházení mnohem častěji.

76. V této souvislosti odkazuje Ústavní soud na vyjádření Energetického regulačního úřadu, který konstatoval, že na základě v rozhodné době platné právní úpravy nemohl reagovat na situaci, kdy došlo k výraznému meziročnímu poklesu měrných investičních nákladů na zřizování těchto zdrojů v důsledku snížení cen fotovoltaických panelů o více než 40 % v roce 2009 odpovídajícím snížením výkupní ceny elektřiny z těchto zdrojů, neboť na základě zákona č. 180/2005 Sb. byl oprávněn meziročně snížit výkupní cenu elektřiny pro nové zdroje pouze o 5 %. Díky tomu došlo k velmi významnému zvýhodnění nově budovaných fotovoltaických elektráren oproti ostatním druhům obnovitelných zdrojů, u kterých byla podpora stanovena optimálně. Ústavní soud ve světle výše uvedeného dospěl k závěru, že pokud zákonodárce na základě kalkulací, z nichž vyplývají snížené investiční náklady FVE v letech 2009 a 2010, přistoupil k zavedení nového právního institutu - odvodu - pouze ve vztahu k okruhu výrobců solární energie, a to pouze těch, jejichž výroby byly uvedeny do provozu od 1. 1. 2009 do 31. 12. 2010, nelze než mít takové kritérium za racionální a ústavně souladné. Ústavní soud nepřisvědčil navrhovatelům ani v tom, že takový zásah je zásahem nepřiměřeným (poměřováno procentuálně rozdílům mezi úsporou ceny elektrické energie pro koncového zákazníka a výší odvodu). Takto navrhovateli předložené matematické pojetí vztahu přiměřenosti mezi tvrzeným zásahem do jejich majetkových práv a zákonodárcem přijatých opatření nelze pro jejich zkrácené zjednodušení akceptovat. Ústavní soud, pokud jde o výši odvodu, respektive o stanovení hranice, nad kterou by již nebyl odvod ústavně konformní, musí opětovně konstatovat, že je nutno v obdobných fiskálních otázkách respektovat vůli zákonodárce k přijetí jím zvolených opatření, je přitom nutno trvat na splnění požadavku legitimního zákonného účelu prosazovaného racionálními prostředky a současného vyloučení evidentní svévole. K legitimitě napadenými ustanoveními sledovaného cíle a racionality zvolených prostředků se vyjádřil Ústavní soud již výše v bodě 72. Pokud jde o vyloučení svévole, zde posuzuje Ústavní soud míru finančního zatížení ze strany dotčených subjektů, respektive jde o posouzení, zda se nejedná o zásah do práv, který by překročil hranici, nad níž by již podrobení provozovatelů FVE dodatečnému odvodu a dalším finančním nástrojům vykročilo z mezí ústavnosti. Ústavní soud poté, co vzal v úvahu skutečnost, že i po zavedení odvodu zůstane provozovatelům FVE zachována patnáctiletá doba návratnosti investic, k závěru o svévolnosti dodatečného zatížení provozovatelů FVE odvodem z elektřiny ze slunečního záření nedospěl.

77. Ústavní soud je přesvědčen, že z výše uvedených důvodů není namístě poměřovat dotčenou právní úpravu navrhovateli zmíněným třístupňovým testem proporcionality, který Ústavní soud definoval například ve svém nálezu sp. zn. Pl. ÚS 3/02 ze dne 13. 8. 2002 (N 105/27 SbNU 177; 405/2002 Sb.). Tato zásada totiž vychází z premisy, že k zásahu do základních práv či svobod, i když to jejich ústavní úprava nepředpokládá, může dojít v případě jejich vzájemné kolize nebo v případě kolize s jinou ústavně chráněnou hodnotou, jež nemá povahu základního práva a svobody - veřejný statek - [srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 9. 10. 1996 sp. zn. Pl. ÚS 15/96 (N 99/6 SbNU 213; 280/1996 Sb.)]. V nyní projednávané věci nespátřuje Ústavní soud jako dominantní problém kolizi dvou či více základních práv či ústavně chráněných hodnot, nýbrž zpochybnění ústavnosti zákona, který nepůsobí zásah do ústavně zaručených práv a svobod, ale ve svém důsledku působí snížení státní podpory předpokládané zákonem dřívějším. Nelze přitom přisvědčit navrhovatelům, že by takto zákonem nastavená výše podpory do budoucna vylučovala jakékoli nově zákonem stanovené daňové zatížení (regulaci). Takový požadavek na neměnnost právní úpravy nemá oporu v platné právní úpravě, přičemž jak Ústavní soud výše konstatoval, jedná se v kontextu specifických podmínek nyní projednávané věci o opatření s účinky toliko nepravé retroaktivity.

IX.

Přezkum napadených ustanovení zákona č. 357/1992 Sb.

(daň darovací z bezúplatně nabytých povolenek)

(...)

X.

Přezkum napadených ustanovení zákona č. 346/2010 Sb.

(zrušení osvobození od daně z příjmů)

(...)

XI.

## Závěr

85. Ústavní soud má v nyní projednávané věci za to, že volba zákonných opatření směřujících k omezení státní podpory výroby energie ze slunečního záření je za podmínek zachování garancí v rukou zákonodárce. Princip právní jistoty totiž nelze ztotožnit s požadavkem na absolutní neměnnost právní úpravy, ta podléhá mimo jiné sociálně-ekonomickým změnám a nárokům kladeným na stabilitu státního rozpočtu.

86. V této souvislosti Ústavní soud neodhlíží od skutečnosti, že to byl stát, který zákonem zaručil garance patnáctileté doby návratnosti investic a výše výnosů za jednotku elektřiny z obnovitelných zdrojů, a tím motivoval dotčené subjekty k podnikatelské činnosti v oblasti výroby energie z obnovitelných zdrojů. Jak však bylo shora uvedeno, považuje Ústavní soud současně za legitimní, pokud zákonodárce přistoupí po objektivně zjištěné změně poměrů na straně investic do FVE k regulaci podpory výroby energie z OZE tak, aby byla zachována rovnováha mezi vstupy a výnosy nastavená původním zněním zákona č. 180/2005 Sb., která byla vyžádána patnáctiletou návratností investice a pevně danou výší výnosů. Ústavní soud přesto, že si vyžádal řadu podkladů a technických údajů týkajících se dané problematiky, však není a nemůže být schopen v abstraktním přezkumu jednoznačně dospět k závěru, že v každém jednotlivém případě jsou po zavedení odvodu a dalších navrhovateli napadených opatření tyto zákonné záruky naplněny.

87. V rovině abstraktního přezkumu normy je tedy zřejmé, že zákonodárce uplatnil při přijetí napadených ustanovení racionální základ rozlišování výrobců, na které napadená úprava dopadá, a na které nikoliv. Jsou jím objektivně zjistitelné výrazně snížené investiční náklady na zřízení FVE v letech 2009 a 2010. V této rovině nejsou rozhodné další podnikatelské a ekonomické parametry jednotlivých FVE zahrnující individuální smluvní podmínky, metodu financování či volbu technologií. Odvětví výroby elektrické energie ze slunečního záření zůstává nadále z veřejných prostředků dotováno více než jiná odvětví. Lze pouze připomenout, že dotační politika státu v oblasti podpory FVE spočívala (a spočívá) ve snaze kompenzovat právě vysoké náklady na pořízení příslušných technologií s ohledem na jejich postupný technický vývoj. V tomto ohledu regulace trhu v podobě odvodu obstojí, neboť je podložena konkrétní změnou tržních podmínek, a to jak ve vztahu k dlouhodobé návratnosti vložených investic, což je otázka, kterou nelze v předstihu uzavřít, tak ve vztahu k dlouhodobému zachování výnosů. Z řízení před Ústavním soudem nevzešlo zjištění, že výnosem ve smyslu § 6 odst. 1 zákona č. 180/2005 Sb. je určitá konkrétní výše "čistého" zisku. Ostatně tato otázka je otázkou výkladu jednoduchého práva, resp. z hlediska ochrany vlastnického práva sama nedosahuje ústavněprávní intenzity.

88. Ústavní soud na tomto místě zdůrazňuje, že při abstraktním přezkumu ústavnosti není schopen objektivně prokázat nebo hypoteticky vymodelovat všechny myslitelné situace, které napadená ustanovení v individuálním případě mohou vyvolat. Předmětem posouzení tedy nyní nemohou být ani specifické případy jednotlivých výrobců, u nichž s přihlédnutím ke konkrétním okolnostem, s přihlédnutím k míře podnikatelského a ekonomického rizika může Ústavní soud své posouzení upřesnit v budoucnu [srov. např. nálezn. sp. zn. Pl. ÚS 9/07, bod 54 (viz výše)]. Ústavní soud považuje za samozřejmé a určující pro nalézáni práva, že vždy je nezbytné vycházet z individuálních rozměrů každého jednotlivého případu, které jsou založeny na zjištěných skutkových okolnostech. Mnohé případy a jejich specifické okolnosti mohou být značně komplikované a netypické; to však nevyvazuje obecné soudy z povinnosti udělat vše pro spravedlivé řešení, jakkoliv se to může jevit složité. Zjevně nelze vyloučit, že v individuálních případech dolehne některé z napadených ustanovení na výrobce jako likvidační ("rdousící efekt") či zasahující samotnou majetkovou podstatu výrobce v rozporu s čl. 11 Listiny - tedy protiústavně. Zde bude nutno hodnotit jak dodržení garancí ve smyslu § 6 odst. 1 zákona č. 180/2005 Sb. v jejich dlouhodobém (patnáctiletém) trvání, tak okamžité (průběžné) účinky napadených ustanovení, aby byl v takovém výjimečném případě vzniklý nárok ochráněn.

89. V tomto směru Ústavní soud zdůrazňuje, že vzhledem k faktickým účinkům, které na regulovaném trhu se sluneční elektřinou odvod podle § 7a a násl. zákona č. 180/2005 Sb. vyvolává, a to zejména s ohledem na nárazový charakter odvodu, který teoreticky může (aniž by to v tomto řízení bylo předmětem dokazování) mít likvidační účinky projevující se neschopností výrobců dostát svým jinak průběžně plněným závazkům (výše formulováno též jako nedostatečný cash flow), které byly nastaveny ještě před účinností zákona, lze zároveň vyžadovat po zákonodárci zajištění mechanismu, jenž umožní individuální přístup k výrobcům, kteří, i kdyby při zvážení podnikatelského rizika předvíдали přijetí určitých restrikcí v budoucnu, nemohli předvídat jejich konkrétní podobu a okamžité účinky. Jestliže zákon č. 180/2005 Sb. sám takový zvláštní mechanismus neobsahuje, považuje Ústavní soud za nezbytné vykládat právní řád takovým způsobem, který by eventuelním likvidačním účinkům odvodu podle § 7a a násl. zákona č. 180/2005 Sb. mohl předejít. Možnost takové interpretace skýtá například institut posečkání podle § 156 a násl. zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, který by při interpretaci zvažované Ústavním soudem umožnil ve výjimečných a odůvodněných případech na žádost daňového subjektu povolit posečkání úhrady odvodu plátcem, popřípadě

rozložení jeho úhrady na splátky. Ze stanoviska Ministerstva financí vyžádaného Ústavním soudem k aktuálnímu výkladu a aplikaci § 156 a 157 daňového řádu na odvod podle § 7a a násl. zákona č. 180/2005 Sb. vyplývá, že institut mohou využít i plátcí odvodu z elektřiny ze slunečního záření. V tomto stanovisku Ministerstva financí se podává mimo jiné následující: "Daňový řád [...] správci daně (odvodu) umožňuje využít institut posečkání i z moci úřední, tj. bez předchozí žádosti. Daňový subjekt by však s ohledem na možnost přičinit se vlastní aktivitou (podáním žádosti) o to, že se správce daně bude naplněním podmínek posečkání zabývat, jakož i s ohledem na princip *vigilantibus iura scripta sunt*, neměl bezmezně spoléhat na to, že správce daně bude konat *ex officio*. [...] V případě odvodu z elektřiny ze slunečního záření je to jen a pouze plátcé odvodu, který má povinnost odvést sražený odvod. Vedle toho má též povinnost odvod srazit nebo vybrat. [...] Na sražení odvodu institut posečkání z povahy věci uplatnit nelze. [...] O něco jiná situace nastane v případě, kdy plátcé odvodu namísto srážky uplatní možnost odvod od poplatníka vybrat. Metoda vybrání se od srážky odlišuje tím, že k vybrání dochází nezávisle na výplatě výkupní ceny nebo zeleného bonusu (zpravidla tedy *ex post*). Tato konstrukce umožňuje plátcí odvodu, aby poplatníkovi vyplatil výkupní cenu nebo zelený bonus bez toho, aby z něj srazil odvod. [...] Pokud by plátcé odvodu docílil posečkání úhrady, mohl by *â€šposečkat* s výběrem odvodu od poplatníka. [...] Z výše uvedeného vyplývá, že v případě, kdy plátcé odvodu zvolí metodu výběru odvodu (v tomto není zákonem nikterak omezen), mohlo by v případě posečkání dojít k zohlednění důvodů uvedených v § 156 odst. 1 písm. a) a c) daňového řádu na straně poplatníka. Plátcé odvodu by mohl v žádosti argumentovat tím, že posečkání odvodu žádá za účelem toho, aby mohl oddálit dobu, ve které bude realizovat výběr odvodu od poplatníka, u něhož by jinak nastala vážná újma, resp. zánik podnikání. Předpokladem pro to ovšem bude součinnost samotného poplatníka, u něhož se pak bude zkoumat objektivní naplnění těchto podmínek." Není vyloučena ani možnost plátce dát podnět správci odvodu k tomu, aby upustil od předepsání úroku z posečkání v souladu s § 157 odst. 7 daňového řádu. Jako další eventuelní příklad zmírnění aktuálních dopadů odvodu je ve stanovisku Ministerstva financí zmíněna "aplikace institutu prodloužení lhůty (§ 36 daňového řádu), kde je diskreční pravomoc správce daně (odvodu) uvozena obecným kritériem naplnění *â€šzávažných důvodů*". Plátcé odvodu díky tomuto institutu může žádat prodloužení lhůty pro podání vyúčtování, na kterou je navázána lhůta splatnosti odvodu. Argumentovat může obdobně jako u posečkání tím, že odkladem úhrady odvodu bude moci oddálit okamžik, kdy zrealizuje výběr odvodu od poplatníka, který by se jinak dostal do tíživé situace.". S ohledem na stanovisko Ministerstva financí tedy Ústavní soud dospěl k takovému výkladu výše citovaných ustanovení daňového řádu, podle něhož je povinností správce daně vytvořit koordinované praktické postupy směřující v odůvodněných případech k výběru odvodu výběrem, nikoliv srážkou, ze strany plátce odvodu, a to s cílem umožnit daňovému poplatníkovi přístup k institutům posečkání, rozložení úhrady daně na splátky či prodloužení lhůty. V konkrétní rovině má tento postup za cíl umožnit provozovateli FVE překlenout období, kdy by se z důvodu nedostatku volných prostředků (*cash flow*) způsobem způsobilého placením odvodu nebyl schopen udržet v podnikatelském prostředí a byl by nucen své podnikání ukončit.

90. Ústavní soud shrnuje, že jakkoli došlo přijetím napadených ustanovení ke snížení podpory poskytované provozovatelům FVE, nejednalo se ze shora uvedených důvodů o zásah, který by ve svém důsledku znamenal porušení ústavně zaručených práv dotčených subjektů, ať již se jedná o právo vlastnické či svobodu podnikání, případně nerespektování základních náležitostí demokratického a právního státu, jak se domnívají navrhovatelé. S ohledem na orientační výpočty předložené v řízení před Ústavním soudem lze především uzavřít, že předpokládaná patnáctiletá doba návratnosti investice nebyla přijetím napadených ustanovení zásadním způsobem zpochybněna, což je výchozím stanoviskem vlády, které nebylo ze strany navrhovatelů přesvědčivě zpochybněno.

91. Poněvadž všichni účastníci, jakož i vedlejší účastník řízení, souhlasili s upuštěním od ústního jednání před Ústavním soudem, a protože i podle přesvědčení Ústavního soudu nelze od ústního jednání očekávat další objasnění věci, bylo od něho upuštěno (§ 44 odst. 2 zákona o Ústavním soudu).

92. Ústavní soud na základě výše uvedeného shledal, že napadená ustanovení nejsou v rozporu s ústavním pořádkem České republiky, a návrh proto podle ustanovení § 70 odst. 2 zákona o Ústavním soudu zamítl.

**Pl.ÚS 53/10 ze dne 19. 4. 2011**

**119/2011 Sb.**

**N 75/61 SbNU 137**

**Stavební spoření - retroaktivní snížení a zdanění státní podpory, problematika legislativní nouze**

**Česká republika  
NÁLEZ  
Ústavního soudu  
Jménem republiky**

Nález

pléna Ústavního soudu složeného z předsedy soudu a soudce zpravodaje Pavla Rychetského a soudců Stanislava Balíka, Františka Duchoně, Vlasty Formánkové, Vojena Güttlera, Pavla Holländera, Ivany Janů, Vladimíra Kůrky, Dagmar Lastovecké, Jana Musila, Jiřího Nykodýma, Miloslava Výborného, Elišky Wagnerové a Michaely Židlické ze dne 19. dubna 2011 sp. zn. Pl. ÚS 53/10 ve věci návrhu skupiny poslanců Poslanecké sněmovny Parlamentu České republiky, zastoupených poslancem Mgr. Bohuslavem Sobotkou, se sídlem Praha 1, Sněmovní 4, na zrušení zákona č. 348/2010 Sb., kterým se mění zákon č. 96/1993 Sb., o stavebním spoření a státní podpoře stavebního spoření a o doplnění zákona České národní rady č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění zákona České národní rady č. 35/1993 Sb., ve znění pozdějších předpisů, a zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, eventuálně na zrušení § 4 odst. 1 písm. s) ve slovech "s výjimkou příspěvku, na který vznikl nárok v roce 2010 a který byl poukázán stavební spořitelně po 31. prosinci 2010," § 8 odst. 2 písm. c), § 8 odst. 3 a 4 ve slovech "a c)" a § 36 odst. 8 zákona České národní rady č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění zákona č. 348/2010 Sb., a čl. II zákona č. 348/2010 Sb., kterým se mění zákon č. 96/1993 Sb., o stavebním spoření a státní podpoře stavebního spoření a o doplnění zákona České národní rady č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění zákona České národní rady č. 35/1993 Sb., ve znění pozdějších předpisů, a zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, za účasti Poslanecké sněmovny Parlamentu České republiky a Senátu Parlamentu České republiky jako účastníků řízení (nález byl vyhlášen pod č. 119/2011 Sb.).

**Výrok**

**I. Ustanovení čl. III bodu 1 v části, kterou se stanovuje nové znění § 4 odst. 1 písm. s) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a čl. III bodu 2, 3 a 4 zákona č. 348/2010 Sb., kterým se mění zákon č. 96/1993 Sb., o stavebním spoření a státní podpoře stavebního spoření a o doplnění zákona České národní rady č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění zákona České národní rady č. 35/1993 Sb., ve znění pozdějších předpisů, a zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, se ruší dnem vyhlášení nálezu ve Sbírce zákonů.**

**II. Ustanovení čl. I, čl. II, čl. III bodu 1 v části, kterou se ruší § 4 odst. 1 písm. s) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění před účinností zákona č. 348/2010 Sb., a čl. IV zákona č. 348/2010 Sb., kterým se mění zákon č. 96/1993 Sb., o stavebním spoření a státní podpoře stavebního spoření a o doplnění zákona České národní rady č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění zákona České národní rady č. 35/1993 Sb., ve znění pozdějších předpisů, a zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, se ruší uplynutím dne 31. prosince 2011.**

Odůvodnění

I.

Rekapitulace návrhu

(...)

II.

Vyjádření účastníků řízení a amici curiae

(...)

III.

Replika navrhovatelů

(...)

IV.

Posouzení kompetence a ústavní konformity legislativního procesu

(...)

V.

Odložení vykonatelnosti

(...)

VI.

Posouzení kompetence Senátu s ohledem na námitku odepření hlasovacího práva senátorům

(...)

VII.

Posouzení ústavní konformity snížení výše státní podpory i pro smlouvy uzavřené před nabytím účinnosti napadeného zákona

(...)

VIII.

Posouzení ústavní konformity změny zákona o daních z příjmů, kterou se stanovuje zvláštní daň ze státní podpory stavebního spoření za rok 2010 ve výši 50 %

167. Napadený zákon svým čl. III mění a doplňuje zákon o daních z příjmů tím způsobem, že stanoví novou jednorázovou daň ze státní podpory, na kterou vznikl nárok v roce 2010 a která byla poukázána stavební spořitelně po 31. prosinci 2010. Před posouzením námitek navrhovatelů považuje Ústavní soud za nezbytné vymezit obsah předmětné daně, jakož i některá obecná kritéria přezkumu ústavnosti daní.

VIII./a

Dikce napadených ustanovení

(...)

VIII./b

Základní východiska pro posouzení ústavnosti daně

170. Ústavní soud se ve své dosavadní judikatuře opakovaně vyjádřil ke kritériím přezkumu ústavnosti daní. Ustanovení čl. 11 odst. 5 Listiny obsahuje ústavní zmocnění Parlamentu ke stanovení daní a poplatků, zároveň však ústavně aprobuje omezení vlastnického práva, k němuž v souvislosti s jejich stanovením, vyměřením a

výběrem dochází (srov. náleze ze dne 1. června 2005 sp. zn. IV. ÚS 29/05, N 113/37 SbNU 463). Daň je totiž ukládána ve veřejném zájmu, kterým je získání příjmů státního rozpočtu za účely spojenými s naplňováním funkcí státu (náleze ze dne 21. dubna 2009 sp. zn. Pl. ÚS 29/08, N 89/53 SbNU 125; 181/2009 Sb., body 40 a 41).

171. Při posouzení omezení základního práva vlastnit majetek podle čl. 11 odst. 1 Listiny za účelem stanovení daně posuzuje Ústavní soud v první řadě to, zda k tomuto omezení dochází na základě zákona a v jeho mezích (srov. náleze ze dne 11. října 1995 sp. zn. Pl. ÚS 3/95, N 59/4 SbNU 91, 265/1995 Sb.; náleze ze dne 22. března 2005 sp. zn. Pl. ÚS 63/04, N 61/36 SbNU 663, 210/2005 Sb.). Dále musí daňová povinnost obstát z hlediska testu vyloučení extrémní disproportionality, tedy zásah do vlastnického práva 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. náleze ze dne 13. srpna 2002 sp. zn. Pl. ÚS 3/02, N 105/27 SbNU 177; 405/2002 Sb.), resp. že by "hranice veřejnoprávního povinného peněžitého plnění jednotlivcem vůči státu nabyla škrtícího (rdousícího) působení" (náleze ze dne 18. srpna 2004 sp. zn. Pl. ÚS 7/03, N 113/34 SbNU 165; 512/2004 Sb.). Rovněž 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, bod 43, dále náleze Ústavního soudu České a Slovenské Federativní Republiky sp. zn. Pl. ÚS 22/92 - všechny viz výše).

172. Pro stanovení daňové povinnosti se uplatní i požadavky vyplývající ze zásady právního státu podle čl. 1 odst. 1 Ústavy, jež se obecně vztahují na tvorbu právních předpisů. Jedná se především o požadavek určitosti, princip právní jistoty a zákaz retroaktivity (k jeho obsahu viz část VII./b nálezu).

173. Pro bližší vymezení ústavních kritérií pro stanovení daně Ústavní soud odkazuje na výše citované nálezy, zejména nálezy sp. zn. Pl. ÚS 7/03 a sp. zn. Pl. ÚS 29/08, přičemž dále se bude zabývat pouze vlastním přezkumem napadené daňové povinnosti.

#### VIII./c

##### Konstrukce napadené daně

174. Ustanovení § 8 odst. 2 písm. c) zákona o daních z příjmů, ve znění napadeného zákona, stanoví jednorázovou daňovou povinnost fyzickým osobám, jejímž předmětem je státní podpora, na kterou vznikl nárok v roce 2010 a která byla poukázána stavební spořitelně po 31. prosinci 2010. Z hlediska vymezení předmětu daně je třeba uvést, že pojem "příspěvek fyzickým osobám ..., na který vznikl nárok v roce 2010" označuje s ohledem na dobu vzniku nároku státní podporu za uvedený kalendářní rok.

175. Daňová povinnost se na tuto státní podporu vztahuje pouze v případě, že k jejímu poukázání stavební spořitelně došlo po 31. prosinci 2010. Tato podmínka je významná z toho hlediska, že v případě účastníků, kteří uzavřeli smlouvu do 31. prosince 2003 a ukončili stavební spoření v prvním pololetí kalendářního roku 2010, došlo k poukázání záloh státní podpory stavební spořitelně ještě v roce 2010 (srov. bod 151). Tato skutečnost vyplývá nejen z příslušných lhůt pro uplatnění a poskytnutí záloh státní podpory, nýbrž s ní koresponduje, jak zjistil Ústavní soud z veřejně přístupných základních ukazatelů vývoje stavebního spoření za jednotlivé kvartály roku 2010 (podle internetové stránky Ministerstva financí, [www.mfcr.cz](http://www.mfcr.cz)), i nárůst reálně vyplacené státní podpory mezi 3. a 4. kvartálem roku 2010 o přibližně 0,5 mld. Kč. Státní podpora poukázaná stavební spořitelně v tomto období tak není předmětem daně.

176. Daň je vybírána srážkou podle zvláštní sazby ve výši 50 %, přičemž plátcem daně je Ministerstvo financí jako poskytovatel státní podpory. Ke srážce daně dochází současně s poukázáním záloh státní podpory za rok 2010, v důsledku čehož ji stavební spořitelny obdrží již ve výši po zdanění. Zvláštností této konstrukce způsobu placení daně je to, že ke sražení daně dojde bez ohledu na to, kdy a zda se poukázaná státní podpora skutečně stane příjmem účastníka. K tomu totiž dochází až vyplacením státní podpory (nikoliv připsáním na účet) ze strany stavební spořitelny. Pokud by přitom mezitím zaniklo právo účastníka na státní podporu evidovanou na jeho účtu, byla by stavební spořitelna povinna tuto částku vrátit právě ve výši, v jaké jí byla ze strany Ministerstva financí poukázána, tedy ve výši po sražení daně.

177. Ústavní soud nakonec poznamenává, že podle § 4 odst. 1 písm. t) zákona o daních z příjmů, ve znění účinném do 31. prosince 2010, byla státní podpora jako příspěvek ze státního rozpočtu podle zvláštního zákona osvobozena od daně. Napadeným zákonem sice nedošlo ke změně tohoto ustanovení, novým zněním § 4 odst. 1 písm. s) zákona o daních z příjmů však bylo osvobození státní podpory výslovně stanoveno s tím, že se ale nevztahuje na státní podporu, na kterou vznikl nárok v roce 2010 a která byla poukázána stavební spořitelně po

31. prosinci 2010. Výčet příjmů, jež jsou osvobozeny od daně, tak byl upraven s ohledem na novou mimořádnou daň.

#### VIII./d

##### Vlastní přezkum daňové povinnosti

178. Napadeným zákonem nedochází přímo ke snížení výše záloh státní podpory za rok 2010, protože ta zůstává formálně dál zachována ve stejné výši. Pokud by se zákonodárce rozhodl pro její přímé snížení, mohl postupovat buď změnou výše státní podpory se zpětným stanovením účinnosti pro rok 2010, což by nepochybně bylo v rozporu se zákazem pravé retroaktivity, nebo přistoupit k dodatečné změně obsahu již vzniklého nároku v případě těch účastníků stavebního spoření, kteří mají nárok na státní podporu za rok 2010, tato jim však zatím nebyla poukázána. Zákonodárce nezvolil ani jednu z uvedených přímých možností, nýbrž stanovil ze státní podpory za rok 2010 mimořádnou srážkovou daň pro ty účastníky, jimž ještě nebyla poukázána ze strany stavebního spořitelny. Tím dosáhl stejného účinku, k jakému by vedlo dodatečné snížení trvajících nároků na předmětnou státní podporu.

179. Ústavní soud na tomto místě nijak nezpochybňuje, že i příjmy poskytované ze státního rozpočtu nebo jiných veřejných rozpočtů mohou být předmětem daňové povinnosti. S tím nakonec počítá i zákon o daních z příjmů, který řadu těchto příjmů osvobozuje od daně [srov. např. § 4 odst. 1 písm. i) nebo t) citovaného zákona, v platném znění]. Účel zdanění se však v takovémto případě odlišuje od zdanění jiných příjmů, neboť nevede k posílení příjmové části státního rozpočtu. Ve své podstatě se jedná o nepřímou formu snížení jeho výdajů, resp. stanovení jejich výše, neboť jeho prostřednictvím zůstává část výdaje dále ve státním rozpočtu nebo se do něj vrací. Takováto forma tak má svůj význam především tehdy, je-li s ní spojen i nějaký jiný účel (např. vyjádření rovnosti postavení státu a jiných subjektů v určitých právních vztazích). K jejímu využití by přitom mělo docházet v kontextu celkového vymezení určitého plnění ze státního rozpočtu, aby její výsledná výše odrážela účel sledovaný jejím poskytováním. Je-li totiž příspěvek ze státního rozpočtu poskytován za určitým účelem, měla by být výše daně z tohoto příspěvku stanovena v kontextu se stanovením výše tohoto příspěvku, neboť jinak by tento příspěvek nemusel plnit předpokládaný účel.

180. Aniž by Ústavní soud jakkoliv posuzoval výši státní podpory, lze předpokládat, že zákonodárce ji původně určil v přesvědčení o její vhodnosti pro dosažení sledovaného účelu, a to za současného zvážení její únosnosti z hlediska možností státního rozpočtu. Součástí určení této výše přitom bylo i osvobození státní podpory od daně z příjmů fyzických osob. Ústavní soud nezastává názor, že by snížení části státní podpory a její následné zdanění bylo možné obecně považovat za opatření identická, a je si vědom široké míry uvážení, kterou zákonodárce disponuje při stanovení daňové povinnosti. V posuzované věci ale došlo napadeným zákonem ke stanovení jednorázové srážkové daně z příspěvku ze státního rozpočtu, na jehož připsání na účet v konkrétní výši již sice vznikl nárok, samotný se však ještě nestal příjmem účastníka. Takto vymezená daňová povinnost se od dodatečného snížení nároku na státní podporu s účinky do budoucna, tedy druhé výše zmiňované alternativy, liší pouze svým označením a sama představuje přímé snížení již vzniklého nároku na státní podporu. Forma daně vybírané srážkou, kterou provede přímo Ministerstvo financí při poukázání státní podpory bez toho, aby bylo postaveno najisto, zda předmětný příjem určitému účastníkovi vůbec vznikne, tento závěr už jen potvrzuje. Z výše uvedených důvodů má tedy Ústavní soud za to, že stanovením této daňové povinnosti došlo ke změně právního vztahu mezi státem a účastníkem stavebního spoření, jehož součástí byl i nárok účastníka na vyplacení státní podpory za rok 2010. Tento právní vztah tak nelze hodnotit jako nezávislý a nesouvisející s případným právním vztahem vyplývajícím z povinnosti platit daň ze státní podpory, nýbrž na oba je nezbytné nahlížet jako na soubor práv a povinností tvořících jeden celek.

181. 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. V daném případě tak nelze obsah daňové povinnosti ve vztahu k budoucímu příjmu spočívajícímu v předmětné státní podpoře posuzovat prizmatem aprobevaného zásahu do vlastnického práva. Naopak je nezbytné vypořádat se s otázkou změny již vzniklého právního nároku účastníků stavebního spoření na státní podporu za rok 2010, a to z hlediska principu právní jistoty.

182. Napadený zákon nabyl účinnosti v době, kdy dotčení účastníci stavebního spoření již měli individualizovaný právní nárok na státní podporu za rok 2010, neboť v průběhu tohoto roku splnili všechny zákonem stanovené podmínky pro jeho vznik. Není přitom rozhodující, že v tomto okamžiku ještě nedošlo k



poukázání této částky ze strany státu nebo k jejímu vyplacení ze strany stavební spořitelny. Poté, co účastník splnil podmínky pro vznik nároku na státní podporu za určitý kalendářní rok, mohl legitimně očekávat, že právě ze strany státu nedojde dodatečně k jejich změně, resp. ke změně samotného nároku. Jedná se přitom 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. Toto ustanovení se totiž nevztahuje jen na již nabytý (existující) majetek, nýbrž poskytuje též ochranu legitimnímu očekávání nabytí takového majetku (srov. nálezy sp. zn. Pl. ÚS 2/02 a sp. zn. Pl. ÚS 9/07 - oba viz výše).

183. Ústavnímu soudu proto nezbylo než posoudit, zda dodatečné snížení výše nároku na státní podporu ve stanoveném rozsahu za účelem snížení výdajů státního rozpočtu obстоjí s ohledem na legitimní očekávání účastníků stavebního spoření, kteří splnili zákonem stanovené podmínky pro jeho vznik. 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 právé retroaktivity (bod 146). Poněvadž však Ústavní soud v dané věci žádný takovýto případ neshledal, dospěl k závěru, že daň stanovená některými ustanoveními zákona o daních z příjmů, jež byla doplněna na základě čl. III napadeného zákona, je v rozporu s čl. 1 odst. 1 Ústavy, čl. 11 odst. 1 Listiny a čl. 1 Dodatkového protokolu.

184. S ohledem na uvedený závěr o nepřipustnosti dodatečného snížení nároku na státní podporu se Ústavní soud již nezabýval námitkou svévole při stanovení sazby daně ani nerovnosti v rámci skupiny těch účastníků stavebního spoření, kteří uzavřeli smlouvu do 31. prosince 2003 (body 24 a 151).

## IX.

### Formulace výrokové části nálezu a odklad vykonatelnosti

185. Ústavní soud připomíná, že napadený zákon byl přijat způsobem, jenž je v rozporu s čl. 1 odst. 1, čl. 5 a čl. 6 Ústavy a čl. 22 Listiny, a je tedy důvodem pro jeho zrušení. Zároveň ale shledal existenci důvodu pro odklad vykonatelnosti tohoto nálezu do 31. prosince 2011. Poněvadž by ale takovýto odklad vedl k tomu, že by napadený zákon byl dál aplikovatelný a současně navrhovatelé namítali i jeho obsahový nesoulad s ústavním pořádkem, přistoupil Ústavní soud i k posouzení jejich věcných námitek. V rámci tohoto přezkumu přitom shledal nad rámec uvedeného derogačního důvodu rovněž rozpor podstatné části čl. III napadeného zákona s principem právní jistoty a ochrany důvěry v právo podle čl. 1 odst. 1 Ústavy a současně legitimním očekáváním účastníků stavebního spoření ve smyslu čl. 11 odst. 1 Listiny a čl. 1 odst. 1 Dodatkového protokolu. Tato skutečnost i s ohledem na obsah tohoto ustanovení napadeného zákona vylučuje, aby se ve vztahu k němu odklad vykonatelnosti uplatnil. Poněvadž k předmětným srážkám daně dochází právě v tomto období, zvažoval Ústavní soud možnost zrušit v této části napadený zákon již ke dni jeho účinnosti. K takovému kroku ale nepřistoupil, neboť případné vyhlášení tohoto nálezu ve Sbírce zákonů až poté, co došlo ke sražení daně ve smyslu napadeného zákona, by vzhledem k legitimnímu očekávání dotčených účastníků stavebního spoření nemohlo mít vliv na možnost uplatnění jejich nároku na vyplacení státní podpory za rok 2010 v jeho plné výši. Jejich nárok nebyl napadeným zákonem dotčen. Ústavní soud tedy přistoupil ke zrušení této části napadeného zákona ke dni jeho vyhlášení ve Sbírce zákonů.

186. Takto stanovená vykonatelnost se ale neuplatní ve vztahu k bodu 1 čl. III napadeného zákona v tom rozsahu, kterým zrušil § 4 odst. 1 písm. s) zákona o daních z příjmů, v dosavadním znění. Podle tohoto ustanovení se osvobození od daně vztahovalo i na "úroky z vkladů ze stavebního spoření, včetně úroků ze státní podpory podle zvláštního zákona.". Vzhledem k tomu, že derogační důvody ve vztahu k čl. III se týkaly jen těch jeho bodů, jež doplňovaly zákon o daních z příjmů o právní úpravu daně ze státní podpory za rok 2010, a nikoliv nesouvisejícího zrušení osvobození předmětných úroků od daně z příjmů fyzických osob, rozhodl Ústavní soud tak, že toto ustanovení v této části zrušil až dnem 31. prosince 2011, tedy stejným dnem jako ostatní ustanovení napadeného zákona, při nichž byl derogační důvod shledán pouze ve vztahu k legislativní proceduře.

187. Ze všech těchto důvodů proto rozhodl Ústavní soud podle § 70 odst. 1 zákona o Ústavním soudu tak, jak je uvedeno ve výroku nálezu.

## 1. Odlišné stanovisko soudce Stanislava Balíka

Hlasoval jsem proti přijetí obou vyhovujících výroků, maje za to, že návrh měl být in extenso zamítnut. Vedly mne k tomu následující důvody:

### I. Poco sostenuto - vivace

Překročil jsem nejprve směrem zpět její hranici a při procházce historií si pak všiml okamžiků vyjádřeného vlastenectví, společenské sounáležitosti, solidarity, bratrství, důvěry a naděje, jakož i s nimi často spojených příkladů odříkání a obětí ve prospěch celku.

Podotýkám, že jsem se přitom ani nemusel vrátit až třeba k (\*)"? ????", ???????? ??????Âµ????? ??? ??? ????Âµ???, ??? ???? ????Âµ??? ??????Âµ????", neboť i v českých dějinách lze nalézt z tohoto pohledu celou řadu hvězdných okamžiků:

1357

Dne 9. července položil Karel IV. slavnostně základní kámen k novému mostu přes Vltavu.

"Ze všech mostů je Karlův nejpevnější, tak vypravují, protože při jeho stavbě měli vápno vejci rozdělané. I bylo jich potřeba nepočítaných kop na šestnácte jeho mohutných oblouků, na tolik pilířů, na tolik ohromného zdiva.

V Praze ani tolik vajec nesehnali ... Proto nařídil Karel IV. všem městům v Českém království, aby každé poslalo určitý počet kop vajec na stavbu pražského mostu ...

... Také z Velvar jich poslali na celý vůz, ochotně, rádi, a mysli, jak se zachovají ..." (srov. A. Jirásek, Staré pověsti české, Praha 1988, str. 143-144).

1420

"Mimořádné okolnosti vyžadovaly mimořádná řešení, takže nově příchozí odkládali přebytečné věci ve prospěch celé obce do pověstných kádí. Takto získané prostředky sloužily potřebám komunity v situaci, kdy se Tábor teprve budoval a postrádal hospodářské zázemí, organické vazby s nejbližším okolím i zásoby potravin. Kádě byly nouzovým řešením, které obyvatelům umožnilo překlenout obtížné první měsíce. Bez principu solidarity, připomínající evropské levice 19. a 20. století spotřební komunismus, nemohl Tábor ve svých počátcích existovat. Praktický zřetel se opět splýval s myšlenkou harmonie společenských vztahů, předjímající soulad nebeského království ... Analogický způsob zabezpečení existence zvolili ve chvílích nebezpečí a izolace i píseční husité, kteří možná s myšlenkou společných kádí přišli jako první." (srov. P. Čornej, Velké dějiny zemí Koruny české, V., 1402-1437, Praha-Litomyšl 2000, str. 236-237).

1868-1883

Národ sobě.

"... roznícena vrozená láska k domácímu umění v zlatém chrámě našem nad Vltavou stravou, kteráž mu tam byla podávána." (srov. H. Konečná a kol., Čtení o Národním divadle, Praha 1983, str. 35).

Svého času jsem se tak při psaní dějin Jílového u Prahy dozvěděl, že "dne 16. května 1868 se zúčastnili zástupci Jílového, pěvecký spolek Horymír s praporem a další zájemci položení základního kamene Národního divadla ... Při různých příležitostech se prováděly sbírky na Národní divadlo. Po požáru činil příspěvek z Jílového přes 1000 zlatých. Znovuotevřené divadlo navštívilo 17. dubna 1885 okolo 600 osob, na Prodanou nevěstu se jich 14. června 1885 z města a okolí vydalo 568." (srov. S. Balík, Jílové od revolučního roku 1848 do pádu monarchie (1849-1918), in: E. Šmilauerová a kol., Jílové u Prahy, Jílové u Prahy 1987, str. 96-97).

1919-1924

Z podnětu ministra financí Aloise Rašína proběhly veřejné sbírky na zlatý poklad Republiky československé. Mnozí o těchto sbírkách slyšali vyprávět své prapředky.

Rašín v letech 1921-1922 "prosadil na funkci ministra financí svého blízkého spolupracovníka Augustina Nováka, který za jeho účinné podpory vytvářel do konce 1921 předpoklady pro zvýšení hodnoty koruny různými úspornými opatřeními ... Základním příznivým předpokladem byl však úspěšný postup poválečné hospodářské obnovy. Zatímco v sousedním Německu začala superinflace, v ČSR jako jediné středoevropské zemi se podařilo inflaci zastavit a 1922 hodnota československé koruny výrazně stoupla." (srov. Politická elita meziválečného Československa 1918-1938. Kdo byl kdo, Praha 1998, str. 209).

1968

Sbírka na obnovení zlatého pokladu. Mnozí si ji pamatují, jiní by o ní měli mít povědomí z vyprávění svých předků.

1992

"My, občané České republiky v Čechách, na Moravě a ve Slezsku, v čase obnovy samostatného českého státu, věrni všem dobrým tradicím dávné státnosti zemí Koruny české i státnosti československé, odhodláni budovat, chránit a rozvíjet Českou republiku v duchu nedotknutelných hodnot lidské důstojnosti a svobody jako vlast rovnoprávných, svobodných občanů, kteří jsou si vědomi svých povinností vůči druhým a zodpovědnosti vůči celku, jako svobodný a demokratický stát, založený na úctě k lidským právům a na zásadách občanské společnosti, jako součást rodiny evropských a světových demokracií, odhodláni společně střežit a rozvíjet zděděné přírodní a kulturní, hmotné a duchovní bohatství, odhodláni řídit se všemi osvědčenými principy právního státu, prostřednictvím svých svobodně zvolených zástupců přijímáme tuto Ústavu České republiky."

2011

(\*)?????????Âµ???

Nálezem Ústavního soudu ze dne 19. dubna 2011 sp. zn. Pl. ÚS 53/10 zajištěno účastníkům stavebního spoření strádajícím měsíčně 1 500 Kč připsání další části ročního státního příspěvku za rok 2010, odpovídající výši maximálně 8,20 Kč denně. Po dobu jednoho roku tak této skupině umožněno každou neděli ve svatém supermarketu přikoupit plato jogurtů v akci na celý příští týden. Lze posléze díky pravidelné celoroční konzumaci vápníku u tohoto segmentu populace očekávat zpevnění páteře?

## II. Allegretto

Sobota, 16. dubna 2011, 15:00 hod., Dvořákova síň Rudolfiny. Česká filharmonie, dirigent Ken-Ičiro Kobajaši. Na programu Ludwig van Beethoven, Symfonie č. 1 C dur op. 21 a po přestávce Symfonie č. 7 A dur op. 92.

V tištěném programu založen zvláštní list Česká filharmonie pro Japonsko. Před zahájením koncertu učiněna výzva, aby posluchači podpořili "charitativní sbírku příspěvkem do kasiček umístěných ve Foyer Dvořákovy síně Rudolfiny."

O pauze kasičky z průhledného plexiskla zaplněny bankovkami.

Příspěvky od těch, kteří by si přáli získat pro sebe za dobu jednoho roku 8,20 Kč denně navíc?

Symfonii č. 7 A dur zahrála po přestávce Česká filharmonie, jejíž hráči se vzdali honoráře ve prospěch zkoušeného Japonska - a přeji si nyní, aby to vyznělo jako nejvyšší možné ocenění - jako za zlatých časů Neumannových. Přimhouřil jsem občas oči a nechal se unášet dojmem, že slyším lesní rohy Zdeňka a Bedřicha Tylšarových.

Při bouřlivém potlesku ve stoje jsem byl nezlomně rozhodnut, jak budu hlasovat. Přes lesk v těch svých jsem viděl dojetí v Kobajašiho očích ...

## III. Presto - Assai meno presto

Naznačil jsem, že s ohledem na zásadu minimalizace zásahu měl být návrh, a to i pokud se týkal výroku I nálezu, zamítnut. Z pohledu účastníků stavebního spojení se jedná o bagatelní věc.

S bagatelními věcmi Ústavní soud nakládá nezřídka *prestissimo*:

"Úsilí o hledání spravedlnosti a o vyloučení protiústavních excesů v rozhodnutích ústavními stížnostmi napadených nemůže být doslova zesměšňováno takovými požadavky, jako je návrh formulovaný stěžovatelkou. Představa, že by útratový výrok nepřiznávající stěžovateli 28 Kč mohl se materiálně dotknout jakéhokoliv ústavně garantovaného práva, je očividně absurdní, přičemž nemělo by být ani pro stěžovatelku ani pro jejího zástupce obtížné tuto absurditu rozpoznat. Vždyť jen náklady spojené se sepsáním a podáním ústavní stížnosti zjevně převyšují tu sumu, jež by obecnými soudy byla (eventuálně) stěžovateli přiznána v případě kasačního nálezu Ústavního soudu," podává se z usnesení Ústavního soudu ze dne 20. května 2008 sp. zn. IV. ÚS 1154/08 (ve SbNU nepublikováno, dostupné na <http://nalus.usoud.cz>).

Lze jistě namítnout, že se jednalo o pouhé cca 1 % z částky, o niž jde v nyní souzené věci.

"Již ve své dřívější rozhodovací praxi dal Ústavní soud najevo, že v případech tzv. bagatelních věcí, tj. žalob znějících na peněžité plnění nepřevyšující částku 2 000 Kč (§ 202 odst. 2 zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve znění do 30. 6. 2009), je ústavní stížnost v podstatě vyloučena s výjimkou zcela extrémních pochybení obecného soudu přivozujících zřetelný zásah do základních práv stěžovatele (srov. např. usnesení sp. zn. III. ÚS 405/04, U 43/34 SbNU 421). V usnesení ze dne 7. 10. 2009 sp. zn. II. ÚS 2538/09 (či v usneseních sp. zn. I. ÚS 2552/09, sp. zn. II. ÚS 1045/10 či sp. zn. I. ÚS 2585/10, ve SbNU nepublikována, všechna dostupná na <http://nalus.usoud.cz>) Ústavní soud s ohledem na účinnost zákona č. 7/2009 Sb., kterým se mění zákon č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony, vyslovil závěr o nutnosti reflektovat zvýšení hranice tzv. bagatelních věcí (novelizováno ustanovení § 202 odst. 2 o. s. ř., kdy horní hranice tzv. bagatelních věcí byla zákonodárcem zvýšena na 10 000 Kč) při posuzování oprávněnosti stěžovatele k podání ústavní stížnosti. V těchto usneseních Ústavní soud dovodil, že bagatelní částky - často jen pro svou výši - nejsou schopny současně představovat porušení základních práv a svobod. Jelikož tak nemohlo dojít k zásahu do základních práv a svobod stěžovatele, je osobou zjevně neoprávněnou k podání ústavní stížnosti, a to bez ohledu na dobu podání žaloby, vzniku škody či rozhodování obecného soudu, neboť schopnost porušit základní práva a svobody je třeba posuzovat materiálně v kontextu aktuálních sociálních a ekonomických poměrů ve společnosti (tedy v okamžiku rozhodování Ústavního soudu). Jak dříve uvedl Ústavní soud, nelze takový výklad chápat jako *denegatio iustitiae*, nýbrž jako promítnutí celospolečenského konsenzu o bagatelnosti výše uvedených sporů do výkladu základních práv, resp. do stanovení jejich hranice.

V nyní projednávané věci směřuje ústavní stížnost stěžovatele zejména proti rozhodnutím obecných soudů o zamítnutí jím podané žaloby v celé výši, resp. pouze do výše částky 5 714 Kč. Dospěl-li Ústavní soud ve shora uvedených řízeních k závěru o neoprávněnosti stěžovatele k podání ústavní stížnosti směřující proti rozhodnutí ve věcech, kde výše uplatněného nároku nepřevyšuje částku 10 000 Kč, je třeba argumentem a *maiori ad minus* dospět k tomu, že stejně tak je neoprávněným stěžovatel, který napadá rozhodnutí obecných soudů v rozsahu nepřevyšujícím totožnou částku.

Ústavní soud dodává, že v případě bagatelních částek musí přisvědčit názoru, že nad právem na přístup k soudu převažuje zájem na vytvoření systému, který soudům umožňuje efektivně a v přiměřené době poskytovat ochranu těm právům, jejichž porušení znamená i zásah do základních práv účastníka řízení a kde hrozí relativně větší újma na právech účastníků řízení, než je tomu v případě stěžovatelky brojící proti rozsudku vydanému, jak sama uznává, v bagatelní věci. Jinak řečeno, řízení o ústavní stížnosti v případech, kde se jedná o bagatelní částky, by bezúčelně vytěžovalo kapacity Ústavního soudu na úkor řízení, v nichž skutečně hrozí zásadní porušení základních práv a svobod. Z druhé strany částka 10 000 Kč není absolutní a jedinou mezní hranicí pro posouzení oprávněnosti stěžovatele k podání ústavní stížnosti, tu je třeba vždy posuzovat individuálně v kontextu intenzity zásahu, resp. v kontextu extrémnosti napadeného rozhodnutí, kterou v dané věci neshledal.

Proto Ústavní soud skrze soudce zpravodaje mimo ústní jednání bez přítomnosti účastníků ústavní stížnost odmítl jako návrh podaný někým zjevně neoprávněným [§ 43 odst. 1 písm. c) zákona o Ústavním soudu], neboť podaný návrh nehájl základní práva stěžovatele," podává se z usnesení Ústavního soudu ze dne 23. 2. 2011 sp. zn. II. ÚS 360/11 (ve SbNU nepublikováno, dostupné na <http://nalus.usoud.cz>).

Účastnil se zmiňovaného celospolečenského konsenzu i ten, jehož ústavní stížnost byla takto odmítnuta?

Je zde však i celá řada usnesení z nedávné doby, znamenajících odmítnutí ústavní stížnosti většinou pro zjevnou neopodstatněnost z důvodu bagatelnosti.

Pro ilustraci si dovoluji předložit následující tabulku:

| Soudce zpravodaj  | Spisová značka  | Datum rozhodnutí | Částka (Kč) |
|-------------------|-----------------|------------------|-------------|
| Stanislav Balík   | II. ÚS 97/11    | 24. 3. 2011      | 4.500,-     |
|                   | II. ÚS 3386/10  | 20. 1. 2011      | 7.249,-     |
|                   | II. ÚS 2882/10  | 11. 11. 2010     | 8.100,-     |
| František Duchoň  | I. ÚS 154/11    | 22. 2. 2011      | 4.000,-     |
|                   | I. ÚS 2953/10   | 24. 11. 2010     | 8.536,-     |
|                   | I. ÚS 2812/10   | 3. 11. 2010      | 6.270,-     |
| Vlasta Formánková | IV. ÚS 839/10   | 14. 3. 2011      | 7.735,-     |
|                   | IV. ÚS 2002/10  | 6. 9. 2010       | 8.626,50    |
|                   | IV. ÚS 1567/10  | 30. 6. 2010      | 4.000,-     |
| Vojen Güttler     | I. ÚS 840/10    | 10. 3. 2011      | 7.735,-     |
|                   | I. ÚS 2599/09   | 29. 4. 2010      | 3.411,-     |
|                   | I. ÚS 2841/08   | 10. 2. 2011      | 2.935,-     |
| Pavel Holländer   | III. ÚS 2403/09 | 15. 12. 2009     | 5.085,-     |
|                   | III. ÚS 3543/10 | 11. 1. 2011      | 1.641,-     |
|                   | IV. ÚS 874/07   | 21. 8. 2007      | 1.400,-     |
| Ivana Janů        | I. ÚS 561/10    | 30. 3. 2011      | 4.140,-     |
|                   | I. ÚS 716/10    | 29. 3. 2011      | 6.015,-     |
|                   | I. ÚS 1583/10   | 15. 2. 2011      | 2.142,-     |
| Vladimír Kůrka    | III. ÚS 856/10  | 24. 6. 2010      | 3.310,-     |
|                   | III. ÚS 3274/09 | 3. 6. 2010       | 5.441,50    |
|                   | III. ÚS 926/10  | 8. 4. 2010       | 2.760,-     |
| Dagmar Lastovecká | II. ÚS 2827/09  | 17. 12. 2009     | 4.799,-     |
|                   | II. ÚS 3126/10  | 20. 1. 2011      | 7.139,-     |
|                   | II. ÚS 2748/10  | 7. 10. 2010      | 9.600,-     |
| Jiří Mucha        | III. ÚS 217/11  | 3. 3. 2011       | 4.535,-     |
|                   | III. ÚS 3450/10 | 5. 1. 2011       | 4.200,-     |
|                   | III. ÚS 3141/10 | 2. 12. 2010      | 3.359,-     |
| Jan Musil         | III. ÚS 538/11  | 31. 3. 2011      | 5.712,-     |
|                   | III. ÚS 301/11  | 3. 3. 2011       | 4.055,-     |
|                   | III. ÚS 3660/10 | 27. 1. 2011      | 6.200,-     |
| Jiří Nykodým      | II. ÚS 190/11   | 24. 3. 2011      | 4.464,-     |
|                   | II. ÚS 3732/10  | 20. 1. 2011      | 5.358,-     |
|                   | II. ÚS 2836/10  | 4. 11. 2010      | 5.779,-     |
| Pavel Rychetský   | III. ÚS 2262/10 | 24. 8. 2010      | 3.467,-     |
|                   | I. ÚS 1547/10   | 8. 7. 2010       | 6.298,-     |
|                   | III. ÚS 1491/10 | 23. 6. 2010      | 5.000,-     |
| Miloslav Výborný  | IV. ÚS 191/11   | 15. 3. 2011      | 3.864,-     |
|                   | IV. ÚS 2039/10  | 11. 8. 2010      | 3.286,-     |
|                   | IV. ÚS 3565/10  | 4. 4. 2010       | 4.055,82    |
| Eliška Wagnerová  | II. ÚS 360/11   | 23. 2. 2011      | 9.714,-     |

|                   |                |             |          |
|-------------------|----------------|-------------|----------|
|                   | II. ÚS 53/11   | 11. 1. 2011 | 7.600,-  |
|                   | I. ÚS 2585/10  | 13. 9. 2010 | 2.880,-  |
| Michaela Židlická | IV. ÚS 697/11  | 17. 3. 2011 | 3.360,-  |
|                   | IV. ÚS 3482/10 | 19. 1. 2011 | 3.996,-  |
|                   | IV. ÚS 513/10  | 3. 3. 2010  | 2.379,92 |

Princip proporcionality?

Na jedné straně za dobu jednoho roku individuálních maximálně -8,20 Kč denně, na straně druhé +500 000 000 Kč do společného státního rozpočtu.

Dospěl jsem k závěru, že "převažuje zájem na vytvoření systému", který v době krize zavádí úsporná opatření i proto, že "schopnost porušit základní práva a svobody je třeba posuzovat materiálně v kontextu aktuálních sociálních a ekonomických poměrů ve společnosti (tedy v okamžiku rozhodování Ústavního soudu)" (srov. usnesení Ústavního soudu ze dne 23. 2. 2011 sp. zn. II. ÚS 360/11 - viz výše).

#### IV. Allegro con brio

Pokud jde o II. výrok nálezu, nabídl tak trochu po francouzském způsobu Ústavní soud de facto zákonodárci již podruhé [srov. též nálezy sp. zn. Pl. ÚS 55/10 ze dne 1. 3. 2011 (N 27/60 SbNU 279; 80/2011 Sb.)] využití možnosti kontroly norem a priori.

Nezbedný student, který poprvé text načmáral poněkud rychle, již ví, že s výjimkou části napadeného zákona zrušené I. výrokem nálezu, preceptor neshledal v dalším obsahu rušeného zákona nic protiústavního. Stačí tedy napsat text pomaleji krasopisně.

V rámci reparátu nebrání zákonodárci konečně nic v tom, aby kupříkladu našel ústavně konformní a zároveň co nejsnadnější zákonný postup pro ty účastníky stavebního spoření, kteří se neprosili o právě vnucovaný danajský dar a chtěli by jej odmítnout ...

-----  
(\*) následují znaky v abecedě

---

## 2. Odlišné stanovisko soudkyně Ivany Janů

podle § 14 zákona č. 182/1993 Sb., o Ústavním soudu, ve znění pozdějších předpisů, směřující proti výrokům, jakož i proti odůvodnění nálezu Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 53/10

K výroku I nálezu ve stručnosti uvádím, že ze stavebního spoření se stal výhodný finanční produkt, který ovšem neodpovídá svému názvu. Z veřejně přístupných údajů Ministerstva financí plyne, že k 31. 12. 2010 bylo uzavřeno 4 845 319 smluv a poskytnuto pouze 993 357 úvěrů. Z vyjádření Asociace českých stavebních spořitelů plyne zhruba korespondující poměr pěti spořicími klientů ku jednomu klientu čerpajícímu (účelový) úvěr. Je realitou, že stavební spoření se státní podporou je převážně využíváno k prostému výhodnému zhodnocení finančních prostředků, a to bez účelového omezení. Není-li státem vyžadováno účelové využití takto získaných prostředků, nelze očekávat, že stát v době svých vlastních ekonomických problémů bude v takto nastavené podpoře - beneficiu - v plném rozsahu pokračovat. Stavební spoření se státní podporou s ohledem na nutnost z rodinného rozpočtu pravidelně vyčleňovat určitou částku pochopitelně využívá pouze ta část obyvatel, která má tomu odpovídající dostatečné příjmy a nežije na doraz od platu k platu. Ekvivalent příspěvku na stavební spoření nebyl poskytován nikomu z těch, kteří si stavební spoření nemohli dovolit. Ekvivalent v žádné formě nebyl poskytnut ani těm, co možnost získat státní podporu nevyužili, ať už proto, že se o této možnosti nedozvěděli, anebo ji ignorovali jako finančně nezajímavou, ačkoliv na tuto podporu ostatním jako daňoví poplatníci rovněž přispívají. Je-li důsledkem hospodářské situace státu i snižování různých sociálních dávek, jeví se snížení státní podpory stavebnímu spoření, a to v rozsahu, který je výrazně nižší než například současný tzv. ochranný limit pacientů v systému regulačních zdravotnických poplatků, jako nevýznamný zásah. Nutno podotknout, že uvedenými zásahy se pro klienty nestalo stavební spoření ekonomicky nevýhodným, stát jim takřikajíc nesáhl na jejich úspory, nýbrž se spoření stalo pouze výhodným méně než v minulosti. V této optice pohledu nepovažuji za rozhodné, k jakým závěrům dospěla většina pléna ve vztahu k charakteru zpětných účinků zákona. Nemohu bez dalšího přijmout implicitní - ovšem klíčový - závěr většiny, že závažné hospodářské

důvody pro přijetí napadeného zákona (a další úsporná opatření) nejsou dány, resp. že nejsou ústavně akceptovatelnou hodnotou, která by ospravedlnila snížení státní podpory stavebního spoření.

Mám za to, že většina pléna při posouzení ústavnosti části zákona nezohlednila charakter tzv. státní podpory [§ 10 a násl. zákona o stavebním spoření], která nepředstavuje provedení některého ze sociálních práv, nýbrž je toliko beneficiem státu. Využití takto naspořených prostředků po uplynutí vázací doby není omezeno účelem (použití na uspokojení bytových potřeb). Nemá-li státní podpora stavebního spoření sociální charakter, je logicky na straně státu mnohem širší prostor k dispozici s ní. Stát podporuje stavební spoření od roku 1994. V posledních letech se celková výše vyplacené státní podpory pohybovala mezi nemalými částkami 11 a 16 mld. Kč ročně [zdroj: <http://www.mfcr.cz>]. Sofistikované závěry o protiústavním zásahu do základních práv "stavebních střádalů" nerespektují ústavní princip proporcionality a zdrženlivosti soudní moci v oblasti, která je výlučně v odpovědnosti moci politické. Řečené platí zvláště za situace, kdy jsou redukovány i sociální pomocné funkce státu těm, kteří na stavební spoření nikdy nedosáhli. Uvedeným výrokem většina pléna nerespektovala tenkou hranici odpovědnosti za hospodářskou situaci státu v době ekonomické krize.

K výroku II nálezu, týkajícímu se posouzení legislativní nouze, odkazuji na důvody, které mě vedly k odlišnému stanovisku ve věci sp. zn. Pl. ÚS 55/10, neboť tyto dopadají i na otázku posouzení ústavní konformity legislativního procesu v nyní přezkoumávané věci. Tím spíše, že tento případ vykazuje skutkové odlišnosti oproti nálezu sp. zn. Pl. ÚS 55/10. Nelze přehlédnout, že sněmovní tisk č. 116, který byl rozeslán dne 12. 10. 2010 a projednán v 1. čtení v obecné rozpravě dne 26. 10. 2010 na 7. schůzi, je obsahově totožný se sněmovním tiskem č. 157, který byl (v režimu legislativní nouze) po 2. a 3. čtení nakonec Poslaneckou sněmovnou schválen na 8. schůzi dne 2. 11. 2010. Je-li středem zájmu většiny pléna právo jednotlivého poslance (eventuálně politické menšiny či parlamentní opozice) se s návrhem materiálně seznámit a zaujmout k němu stanovisko, nelze nezohlednit celkovou délku legislativního procesu k oběma obsahově totožným sněmovním tiskům kumulativně. Ústavní principy v průběhu legislativního procesu porušeny nebyly.

---

### 3. Odlišné stanovisko soudce Vladimíra Kůrky

A.

Ad "ústavní konformita zákonodárné procedury"

(legislativní nouze)

(...)

B.

Ad "posouzení ústavní konformity změny zákona o daních z příjmů, kterou se stanovuje zvláštní daň ze státní podpory stavebního spoření za rok 2010 ve výši 50 %"

14. Obdobně jako v předchozí části nemohu než zaznamenat, že ačkoli se většina pléna uchyluje k citacím ze své předchozí judikatury, ve skutečnosti se jí nadále - důsledně - nedrží. Což je významné zejména se zřetelem k tam vyjádřeným - a to úzce vymezeným - zásadám ústavněprávního přezkumu normativního zakotvení daní, a to zvláště potud, že jejich hranice jsou nyní očividně překračovány, resp. rozšiřovány do prostoru hodnocení okolností dalších.

15. V nálezu sp. zn. Pl. ÚS 29/08 kupříkladu Ústavní soud uvedl (bod 46), že "sama Listina, v případě daní, omezení vlastnického práva předpokládá, neboť obsahuje ústavní zmocnění zdaňovat dané zákonodárci, které mu dává široký prostor pro rozhodování o předmětu, míře a rozsahu daní. Právě z tohoto důvodu Ústavní soud používá pro hodnocení ústavnosti daní test proporcionality v modifikované verzi, sledující toliko vyloučení extrémní disproportionality a ověřující, zda nedošlo k porušení principu rovnosti". Přitom "otázka vhodnosti a nezbytnosti daného opatření" je podle tohoto nálezu "zásadně ponechána na vůli zákonodárce, který za své rozhodnutí nese politickou odpovědnost", což nicméně neznamená absolutní libovůli zákonodárce, jehož limity jsou dány, jak již bylo uvedeno, vyloučením rozporu s ústavním principem akcesorické i neakcesorické rovnosti, přičemž "akcesorickou rovnost lze vztáhnout k jakémukoli základnímu právu zaručenému ústavním pořádkem". Širší přezkum dalším testem "legitimity a racionality" Ústavní soud výslovně odmítl, byť tzv. rational basis test již aplikoval [nález sp. zn. Pl. ÚS 39/01 ze dne 30. 10. 2002 (N 135/28 SbNU 153; 499/2002 Sb.)], ztotožňuje jej však se standardním "testem nepřipustnosti extrémní disproportionality", jenž se od něj "podstatným způsobem

odlišuje" (bod 47). Pak "právě posouzení věci z hlediska dodržení ústavních kautel akcesorické a neakcesorické rovnosti umožňuje prosadit požadavek, aby zákonodárce nemohl stanovit jako předmět zdanění zcela iracionálně zvolené jednání, konání nebo chování osob", přičemž jinak "při zdaňování má stát poměrně širokou volnost", avšak i zde - mimo jiné - platí, že "nesmí postupovat libovolně a z jeho rozhodnutí musí být patrné, že tak činí ve veřejném zájmu (nález Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 2/02, vyhlášený pod č. 278/2004 Sb.)". Řečené vedlo Ústavní soud k úsudku, že "další komponenty testu legitimacy a racionality nicméně není možno zavádět, protože přesahují vymezení úhlů zkoumání ústavnosti daňových zákonů v míře, která by již nerespektovala zásadně ústavně předvídanou kompetenci zákonodárce zdaňovat, která implikuje, že zákonodárce má v zásadě širokou volnost ve volbě prostředků, tj. ve volbě předmětu, míře a rozsahu daní. 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 disproportcionální) a dále neporuší princip akcesorické i neakcesorické rovnosti". Tyto ústavní nároky na právní úpravu daní dle tamního názoru Ústavního soudu "zcela zajišťují (v kontextu ústavního zmocnění uvalovat daně), aby přezkoumávaná ustanovení v případě, že v naznačeném testu obstojí, bylo možno označit za legitimní" (bod 49). V kapitole VIII. E) odůvodnění nálezu, nazvaném "Inspirace odjinud: praxe ESLP", Ústavní soud (v bodu 50) opětovně zaznamenal, že "aby byla povinnost platit daň v souladu s Úmluvou, musí sledovat obecný zájem; státy mají nicméně volnost v tom, aby definovaly, co považují za nezbytné", a že "podle Evropského soudu pro lidská práva může vybírání daně, kromě případu diskriminačního daňového režimu, porušovat článek 1 Protokolu jen tehdy, když na dotyčného nakládá nesnesitelné břemeno nebo rozvrací jeho finanční situaci". V bodech 53 a 54 odůvodnění nálezu se pak znovu praví, že "jak již bylo řečeno, zákonodárce má velkou diskreci v tom, jakou daň zvolí, aby shromáždil finanční prostředky pro zabezpečování svých funkcí a politik, nicméně nesmí zasáhnout do vlastnických práv tak, aby se majetkové poměry dotčeného subjektu zásadně změnily tak, že by došlo ke "zmaření samé podstaty majetku", tj. ke "zničení majetkové základny" poplatníka (srov. nález Pl. ÚS 3/02, vyhlášený pod č. 405/2002 Sb.), resp. že by "hranice veřejnoprávního povinného peněžitého plnění jednotlivcem vůči státu nabyla škrtícího rdousícího působení (Pl. ÚS 7/03, vyhlášený pod č. 512/2004 Sb.)". O nic takového "v případě daně z převodu nemovitostí stanovené ve výši 5 % však rozhodně nejde", uzavřel Ústavní soud při hodnocení ústavnosti konkrétní daně z převodu nemovitostí.

16. V nálezu sp. zn. Pl. ÚS 24/07 Ústavní soud reagoval na námitku, "dle níž uvedená svévole zákonodárce v nakládání a vymezování zákonných pojmů zakládá rozpor s principem materiálního právního státu z důvodu neurčitosti a nejasnosti", a pokračoval úvahou, že "neurčitost některého ustanovení právního předpisu nutno považovat za rozpornou s požadavkem právní jistoty, a tudíž i právního státu (čl. 1 odst. 1 Ústavy), toliko tehdy, jestliže intenzita této neurčitosti vylučuje možnost stanovení jeho normativního obsahu pomocí obvyklých interpretačních postupů." [nález sp. zn. Pl. ÚS 4/95 ze dne 7. 6. 1995 (N 29/3 SbNU 209; 168/1995 Sb.), nález sp. zn. Pl. ÚS 9/95 ze dne 28. 2. 1996 (N 16/5 SbNU 107; 107/1996 Sb.), nález sp. zn. Pl. ÚS 2/97 ze dne 2. 7. 1997 (N 91/8 SbNU 325; 186/1997 Sb.), nález sp. zn. Pl. ÚS 23/02 ze dne 30. 6. 2004 (N 89/33 SbNU 353; 476/2004 Sb.), nález sp. zn. Pl. ÚS 40/02 ze dne 11. 6. 2003 (N 88/30 SbNU 327; 199/2003 Sb.), nález sp. zn. Pl. ÚS 44/02 ze dne 24. 6. 2003 (N 98/30 SbNU 417; 210/2003 Sb.), nález sp. zn. Pl. ÚS 10/06 ze dne 13. 3. 2007 (N 47/44 SbNU 603; 163/2007 Sb.), nález sp. zn. Pl. ÚS 25/06 ze dne 19. 9. 2006 (N 165/42 SbNU 381; 487/2006 Sb.)]. Řečené mělo v této věci vazbu zjištění, že "jakkoli nelze než přisvědčit navrhovateli, že zákonodárce použil kategorie předmětu a základu daně v zákoně č. 592/1992 Sb., o pojistném na všeobecné zdravotní pojištění, ve znění zákona č. 261/2007 Sb., svévolně, a v důsledku toho daný zákon zakotvuje daň, jejímž skutečným předmětem nejsou toliko příjmy ze závislé činnosti a z funkčních požitků, nýbrž i odvody na nemocenské pojištění, důchodové pojištění, na státní politiku zaměstnanosti a na veřejné zdravotní pojištění", navzdory tomu "posuzovaná úprava nezakládá neurčitost, jež by vylučovala možnost stanovení jejího obsahu pomocí obvyklých interpretačních postupů (čili stanovení základu a sazeb daně)". Ústavní soud si pak položil i otázku, zda je ústavně akceptovatelné "zdanění jakéhokoli předmětu", a zodpověděl ji tak, že "opouští-li zákonodárce v zákonné úpravě tradiční pojmové vymezení daně z příjmů, její rozpor s ústavním pořádkem by byl dán toliko tehdy, měla-li by tato konstrukce konfiskační dopady, byla-li by extrémně disproportcionální, resp. byla-li by neurčitá v té míře, jež by vylučovala stanovení jejího obsahu obvyklými interpretačními postupy". Žádná z těchto alternativ zakládajících derogační důvod v daném případě, a to zejména s ohledem na sazby daně z příjmů podle zákona č. 586/1992 Sb., ve znění zákona č. 261/2007 Sb., však - uzavřel Ústavní soud - "naplněna nebyla".

17. Tolik z nálezů, na které většina pléna odkazuje. Prezentované (pravda dlouhé) citace mám však ve sledovaných souvislostech za funkční, a to v několika směrech.

18. Předně tím, že až na jejich základě si lze učinit spolehlivý obraz toho, jak jsou v dané (daňové) agendě - a to zjevně mimořádně restriktivně - vymezeny limity ústavněprávního přezkumu: viz zejména uplatnění "testu proporcionality v modifikované verzi, sledující toliko vyloučení extrémní disproportcionality a ověřující, zda



nedošlo k porušení principu rovnosti", odmítnutí dalšího testu "legitimity a racionality", vyloučení daňové zátěže až v podobě účinku zmaření samé podstaty majetku, resp. škrtícího rdousícího působení, a posléze, což je zvláště k zdůraznění, princip zákonodárcovy široké volnosti ve volbě prostředků, tj. ve volbě předmětu, míře a rozsahu daní. Specifický význam má pak ilustrovaný - konkrétní - průmět těchto zásad do závěru, že ani "svévole" zákonodárce (co do vymezení předmětu a základu daně) sama o sobě důvodem k zásahu Ústavního soudu není.

19. Za druhé tím, že na citované nálezy sice většina pléna formálně odkazuje, avšak v textu odůvodnění nálezu vlastního jim - z pohledu jejich skutečného obsahu - vstřícivě očividně nevychází; nenaznačuje se totiž jakkoli, že by tato dříve dovozená hlediska ústavněprávního přezkumu byla ve vztahu k posuzované dani aplikována.

20. A konečně jsou prezentované citace funkční i tím, že při jejich důsledném zohlednění by byly vyloučeny - pro většinu pléna zřejmě ústřední - úvahy o "zvláštnostech této konstrukce způsobu placení daně", včetně sofistikovaného rozlišování mezi "připsáním" státní podpory na účet a existencí "příjmu" na straně účastníka stavebního spoření (body 176 a 180), a to v tom rozhodném smyslu, že by z jejich pohledu - naopak - musela posuzovaná daň (a to právě jako "daň") evidentně obstát (obstála-li tzv. superhrubá mzda jako základ daně z příjmu). Stojí za to již jen znovu připomenout, že nejde o "správnost" hodnocenou z pozice "daňového práva" (srov. speciálně nálezy sp. zn. Pl. ÚS 24/07), nýbrž o mimořádně úzce vymezený přezkum ústavněprávní, jemuž jsou zmíněné "zvláštnosti" zjevně mimoběžné, resp. nedosahující jeho roviny. A stejně tak je namístě poukázat na to, že klíčová "zvláštnost" (že připsání na účet není ještě příjmem) jí může být stěžejní už potud, že i před posuzovanou novelou zákon o daních z příjmů počítal se zdaněním již samotného "příspěvku fyzickým osobám poskytovaného podle zákona upravujícího stavební spoření a státní podporu stavebního spoření" [srov. jeho ustanovení § 4 odst. 1 písm. s)], tj. aniž by jej vázal na "vyplacení" (jak se z nálezu vnucuje), a je již logicky zcela bez významu, že tak činil (jen) tím, že příspěvek od daně tímto ustanovením osvobodil.

21. Posuzovaná "daň" je upravena jako taková zákonem, má její pojmové znaky a rozhodnou vazbu na státní rozpočet (což většina pléna uznává - viz bod 179), pročez pro její konkrétní stanovení měl zákonodárce široký prostor uvážení (viz mnohokrát výše), omezený jen kritérii "extrémní disproportionality", neakcesorické či akcesorické nerovnosti, resp. "rdousícího efektu". Překročení těchto limitů však většina pléna jakkoli nedovojuje.

22. Ani okolnost, že volba "daňového" prostředku pro dosažení cíle (omezení výdajů státního rozpočtu, jehož legitimitu většina uznává) je případně i výslednicí úvahy, že jiné prostředky vedoucí k témuž (jmenovitě pouhé snížení výše státního příspěvku) by mohly být vystaveny "právní" kritice (na téma pravé retroaktivity či nepřipustné retroaktivity nepravé), na odůvodněnosti uplatnění standardních, dříve aplikovaných kritérií daňového přezkumu a jejich výsledku nemůže nic měnit. Bylo již vícekrát konstatováno, a výše zopakováno, že zákonodárce v této agendě disponuje širokou mírou diskrece a Ústavnímu soudu má být (naopak) vlastní mimořádná zdrženlivost.

23. Zvláštní (a údajně nesplněné) požadavky, jež většina pléna klade na daň, jejímž předmětem je příjem poskytovaný ze státního rozpočtu (viz bod 179), jsou povahy úvahové a podmíněné (viz dikce "k jejímu využívání by ... mělo docházet ..."), a jakoukoli skutečnou argumentační potenci již proto představovat nemohou. Nehledě na to, že i úsudek, že "by měla být výše daně ... stanovena v kontextu se stanovením výše ... příspěvku, neboť by jinak tento příspěvek nemusel plnit předpokládaný účel", zůstává v poloze pouhé kontemplace, aniž by se většina pléna pokusila alespoň naznačit, že "předpokládaný účel" po zdanění již naplněn není.

24. K dosažení legitimního cíle - snížení výdajů státního rozpočtu - měl zákonodárce zřejmě více prostředků; to, že zvolil ten, který pokládal za nejefektivnější (ve smyslu "právně nejbezpečnější"), mu samo o sobě nelze přičítat k tíži.

25. Hodnotící přesun, k němuž se většina pléna uchýlila v bodech 180 a 181 nálezu, zdůvodněný zjištěním obtíží na poli jiných prostředků, resp. vinící zákonodárcovu volbu formy daně ze "skrytého snížení" dávky cestou "odlišného označení", je proto zjevně účelový a neakceptovatelný i z toho důvodu, že ku tvrzeně nepřipustné "změně právního vztahu mezi státem a účastníkem stavebního spoření" musí dojít z povahy věci vždy, když zákonodárce přistoupí ke zdanění plnění, jež je poskytováno ze státního rozpočtu (pročez odtud nelze argumentačně nic vytknout).

26. Obstojí-li v ústavněprávním přezkumu posuzovaná daň "jako daň", pak nelze nic vytknout argumentaci, kterou přednesl k věci ministr financí (v bodech 41 a násl. nálezu), a již většina pléna ani výslovně neoponuje; o "nepřipustné retroaktivitě" pak ovšem nemůže být vskutku řeč. V režimu daní pak statek, k němuž většina pléna

upíná pozornost ve smyslu jeho ochrany, totiž "legitimní očekávání" (tj. že určitý statek, dosud nezdaněný, nebude zdaněn ani v budoucnu) evidentně místo nemá rovněž.

27. I kdyby šlo jen o "omezení plnění" (jež většina pléna dovodila) a byla ve hře vskutku "práva retroaktivita", měl se Ústavní soud zabývat otázkou, již sám v obecné poloze široce otevírá (viz body 144 až 149), totiž zda nepřichází v úvahu, že - oproti zásadě - je v dané věci přípustná. Ta měla být vymezena poměřením újmy na klíčovém "legitimním očekávání" účastníků stavebního spoření (jednotlivě vztaheného k nepatrným peněžním částkám, v poměrech očividně mimoběžných "stavebnímu" charakteru spoření, kdy i po jeho zdanění je ve vztahu k jiným dostupným finančním produktům očividně výnosným) na straně jedné a kvalitou a významem nesporného veřejného zájmu (na snížení schodku veřejných financí, tvrzeně o cca 6 mld. Kč) na straně druhé. Pouhé konstatování, že Ústavní soud "takovýto případ" (přípustné retroaktivity) "neshledal" (bod 183), přesvědčivě argumentovaný závěr evidentně nepředstavuje. Což se zjevuje o to silněji, jestliže i většina pléna (v bodu 159) uznává, že posuzované plnění je příspěvkem, "jehož poskytování je pouze beneficiem ze strany zákonodárce, aniž by s ním současně bylo spojeno naplňování určitého základního práva nebo svobody", ... přičemž "nelze opomenout ani související odpovědnost vlády a Parlamentu za stav veřejných financí, s čímž souvisí i oprávnění zákonodárce přizpůsobit výdaje státního rozpočtu jeho reálným možnostem a aktuálním potřebám formou změn právní úpravy mandatorních výdajů, státní podporu nevyjímaje".

28. Shrnuji tedy, že i toto napadené ustanovení (dle výroku nálezu sub I) mělo obstát.

C.

Závěr

Návrh skupiny poslanců měl být zamítnut.

---

#### 4. Odlišné stanovisko soudkyně Dagmar Lastovecké

Ústavní soud v celé řadě svých rozhodnutí zdůrazňuje princip zdrženlivosti, mnohokrát jej ve své judikatuře akcentoval právě ve vztahu k otázkám státního rozpočtu a problematice daní. Jedná se o problematiku vyhrazenou zákonodárci, vyplývající z politických rozhodnutí souvisejících s fiskálními zájmy státu, činěných s ohledem na ekonomickou a hospodářskou situaci státu. Promítá se zde tedy veřejný zájem, jehož detailní a odborné posuzování nepřísluší Ústavnímu soudu, který může posuzovat pouze zásah do ústavně zaručených práv jednotlivých subjektů.

Od tohoto principu se Ústavní soud odchýlil již v nálezu ve věci sp. zn. Pl. ÚS 55/10, a to ve vztahu ke konkrétnímu posuzování naplnění podmínek pro vyhlášení stavu legislativní nouze, což dopadá i na nyní projednávanou věc.

Ve vztahu k ústavnosti zákonodárského procesu odkazují proto na svoje odlišné stanovisko k nálezu ve věci sp. zn. Pl. ÚS 55/10. Přestože v něm byly rovněž dle mého názoru nad rámec možného přezkumu Ústavním soudem hodnoceny možné dopady nereálného státního rozpočtu do ekonomické situace státu, byly hodnoceny ve vztahu k důsledkům pro tzv. parlamentní diskurs a omezení práv parlamentních menšin. V případě zákonů nyní napadených i přes vyhlášení stavu legislativní nouze k faktickému omezení parlamentní diskuse nedošlo vůbec, neboť proběhla (a to dokonce dvakrát) i obecná rozprava, v níž měla možnost vystoupit s diskusními příspěvky celá řada poslanců reprezentujících v Poslanecké sněmovně politické strany opoziční. Zřejmě vzhledem k rozdílné situaci proto závěr učiněný v bodu 119 nálezu ještě zužuje přezkum Ústavního soudu ve vztahu k zákonodárné proceduře, a to v podstatě pouze na splnění zákonných podmínek pro vyhlášení stavu legislativní nouze, bez vazby na ústavní principy zdůrazňované ve věci sp. zn. Pl. ÚS 55/10.

Přestože Ústavní soud většinově shledal i v nyní projednávané věci ústavní deficit zákonodárné procedury, který je již sám o sobě derogačním důvodem, přistoupil i k přezkumu ústavnosti z hlediska obsahu jednotlivých ustanovení. Zvolený postup se rovněž odchyluje od dosavadní judikatury Ústavního soudu, v níž při shledání derogačního důvodu "procesního" nepřistupuje již Ústavní soud k posuzování námitek věcných. Odůvodnění opírajícímu se v daném případě o faktor času lze přiznat opodstatněnost pouze ve vztahu k odkladu vykonatelnosti přijatého nálezu, který však nebylo nutno přejímat z nálezu sp. zn. Pl. ÚS 55/10.

Při vytyčení východisek věcného přezkumu, zejména v souvislosti s definicemi pravé a nepravé retroaktivity, jejich přípustnosti a nepřípustnosti, vycházel Ústavní soud, avšak pouze zdánlivě, ze své dosavadní judikatury,

především z nálezu ve věci sp. zn. Pl. ÚS 21/96. Podle něj je zrušení staré a přijetí nové právní úpravy nutně spjato se zásahem do principů rovnosti a ochrany důvěry občana v právo, k němuž však dochází v důsledku ochrany jiného veřejného zájmu či základního práva nebo svobody. Rozhodnutí zákonodárce o způsobu řešení časového střetu staré a nové právní úpravy ale není z ústavního hlediska věcí nahodilou nebo věcí libovůle, nýbrž zvažování v kolizi stojících hodnot. K závěru o druhu legislativního řešení časového střetu právních úprav by tak mělo vést posuzování uvedeného konfliktu hodnot hlediskem proporcionality s ohledem na intertemporalitu. Proporcionalitu lze charakterizovat tak, že vyšší stupeň intenzity veřejného zájmu, resp. ochrany základních lidských práv a svobod odůvodňuje vyšší míru zásahu do principů rovnosti a ochrany důvěry občana v právo novou právní regulací. Omezení základního práva přitom musí ve smyslu čl. 4 odst. 4 Listiny šetřit jeho podstatu a smysl. Při posouzení způsobu legislativního řešení uvedeného časového střetu tak sehrává svou roli nejen míra odlišnosti staré a nové právní úpravy, nýbrž i další skutečnosti, jako společenská naléhavost zavedení posléze uvedené právní úpravy.

Ústavní soud v projednávané věci dospěl pouze ke konstatování, že na straně účastníků stavebního spoření bylo zasaženo přijatou právní úpravou do jejich legitimního očekávání (důvěry v právo), neposuzoval však v rozporu s citovanými závěry, zda k identifikovanému zásahu došlo nahodile (libovolně), nebo byl odůvodněn konkrétním veřejným zájmem spočívajícím ve "společenské naléhavosti zavedení posléze uvedené právní úpravy". Z hlediska zpětných účinků "zvláštní sazby daně" nepovažují za podstatné, zda se v konkrétním případě jedná skutečně o daň, či de facto o snížení státní podpory stavebního spoření, za podstatné ale považují důsledné posouzení kritéria přípustnosti či nepřípustnosti zpětných účinků. Zatímco odůvodnění nálezu se důsledně vypořádává s otázkou legitimního očekávání účastníků stavebního spoření, "námitkou svévole při stanovení sazby daně se Ústavní soud již nezabýval" (bod 184). Právní úpravu přijatou pro oblast stavebního spoření nelze přitom posuzovat izolovaně, ale jako součást fiskální politiky státu, v níž lze bezpochyby vyšší stupeň intenzity veřejného zájmu spatřovat. Pokud by Ústavní soud přezkoumával napadenou právní úpravu v souladu se závěry obsaženými v nálezu sp. zn. Pl. ÚS 21/96, a poměřoval tedy v kolizi stojící hodnoty, tj. veřejný zájem a nárok účastníků stavebního spoření (který nelze považovat za sociální právo), měl by dle mého názoru dospět k zamítnutí návrhu.