Ročník 2009

SBÍRKA ZÁKONŮ

ČESKÁ REPUBLIKA

Částka 55 **Rozeslána dne 26. června 2009** **Cena Kč 31,–**

OBSAH:

181. Nález Ústavního soudu ze dne 21. dubna 2009 ve věci návrhu na vyslovení protiústavnosti § 8, 9, 10 a 15 zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění před novelizací provedenou zákonem č. 420/2003 Sb.

182. Sdělení Ministerstva vnitra o vyhlášení nových voleb do zastupitelstva obce

181

NÁLEZ

Ústavního soudu

Jménem republiky

Ústavní soud rozhodl dne 21. dubna 2009 v plénu ve složení Stanislav Balík, František Duchoň, Vlasta Formánková, Vojen Güttler, Pavel Holländer, Ivana Janů, Vladimír Kůrka, Dagmar Lastovecká, Jiří Mucha, Jan Musil, Jiří Nykodým, Pavel Rychetský, Eliška Wagnerová (soudce zpravodaj) a Michaela Židlická o návrhu Nejvyššího správního soudu podaného podle čl. 95 odst. 2 Ústavy České republiky na vyslovení protiústavnosti § 8, 9, 10 a 15 zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění před novelizací provedenou zákonem č. 420/2003 Sb., za účasti Poslanecké sněmovny Parlamentu České republiky a Senátu Parlamentu České republiky jako účastníků řízení,

takto:

I. Návrh na vyslovení protiústavnosti ustanovení § 8 odst. 1 písm. a), § 9 odst. 1 písm. a), § 10 písm. a) věty první a § 15 zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění před novelizací provedenou zákonem č. 420/2003 Sb., se zamítá.

II. Ve zbytku se návrh odmítá.

Odůvodnění

I.
Rekapitulace návrhu

1. Ústavnímu soudu byl dne 9. 10. 2008 doručen návrh Nejvyššího správního soudu (dále též jen „NSS“) na vyslovení protiústavnosti ustanovení § 8, 9, 10 a 15 zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění před novelizací provedenou zákonem č. 420/2003 Sb.

2. Navrhovatel tak učinil poté, co v souvislosti se svou rozhodovací činností v souladu s čl. 95 odst. 2 Ústavy České republiky (dále jen „Ústava“) a § 48 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, dospěl k závěru, že ustanovení § 8, 9, 10 a 15 zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění před novelizací provedenou zákonem č. 420/2003 Sb., jsou v rozporu s čl. 3 odst. 1, čl. 4 odst. 4 a čl. 11 odst. 1, 4 a 5 Listiny základních práv a svobod (dále též jen „Listina“).

3. V uvedené věci sp. zn. 2 Afs 178/2006 je NSS rozhodováno o kasační stížnosti stěžovatele Ing. M. P. proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 26. 5. 2006 č. j. 29 Ca 129/2004-22, ve které tvrdí, že § 15 zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, odporuje ústavně zaručenému vlastnickému právu, zakotvenému v čl. 11 Listiny základních práv a svobod a také v čl. 1 Dodatkového protokolu k čl. 1 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod (dále též jen „Úmluva“). Rozsudkem Krajského soudu v Brně byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 2. 3. 2004 č. j. 8069/03/FŘ 140, kterým bylo zamítnuto stěžovatelovo odvolání proti platebnímu výměru Finančního úřadu Brno III ze dne 8. 8. 2003 č. j. 144773/03/290961/1675. Tímto rozhodnutím byla stěžovateli vyměřena daň z převodu nemovitostí ve výši 3 120 Kč, neboť došlo k prodeji nemovitosti v k. ú. Soběšice manželi P., společností NDL, s. r. o., a společností DPN, s. r. o., manželům B.

4. NSS přerušil v dané věci řízení a předložil Ústavnímu soudu návrh na vyslovení protiústavnosti napadených ustanovení, neboť si myslí, že samotná daň z převodu nemovitostí je protiústavní. Ve

svém petitu se NSS domáhá pouze vyslovení protiústavnosti relevantních zákonných ustanovení, nikoli jejich zrušení, neboť novelou provedenou zákonem č. 420/2003 Sb. byla všechna tato ustanovení změněna a v rámci tzv. konkrétní kontroly norem je NSS aktivně legitimován toliko k podání návrhu na vyslovení protiústavnosti těch zákonných ustanovení a v takovém znění, které je povinen aplikovat. Podle názoru NSS (NSS zde odkázal na rozsudek NSS ze dne 13. 3. 2008 sp. zn. 5 Afs 7/2005, in: č. 1575/2008 Sb. NSS) v řízeních, která dobíhají u správních soudů, má interpretativní výrok Ústavního soudu (vyslovení protiústavnosti ustanovení již derogované, příp. novelizované právní normy) stejný význam a smysl jako výrok, kterým se ruší právní předpis. Co se týče kompetence Ústavního soudu vyslovit protiústavnost již derogované, příp. novelizované právní normy, NSS odkazuje na ustálenou judikaturu Ústavního soudu z posledního období [především nález sp. zn. Pl. ÚS 38/06 ze dne 6. 2. 2007 (N 23/44 SbNU 279; 84/2007 Sb.)*, ve kterém byl vysloven názor, že Ústavní soud je podle čl. 95 odst. 2 Ústavy příslušný meritorně přezkoumat ústavnost napadeného ustanovení, i když bylo již zrušeno (změněno), a to za podmínky, že adresátem tvrzeného důvodu protiústavnosti je veřejná moc, a nikoli subjekt soukromého práva].

5. NSS si dále položil otázku po možnosti Ústavního soudu věcně přezkoumávat ústavnost daňového zákona, neboť stanovení určité daně je třeba nahlížet v kontextu rozpočtové politiky státu a je především věcí politické reprezentace, co učiní předmětem daně a jakou formu a výši daní určí (jde o typickou „*political question*"). I podle nálezu Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 33/01 ze dne 12. 3. 2002 (N 28/25 SbNU 215; 145/2002 Sb.) „je koncepce daňové politiky věcí státu, který určuje, jaké bude daňové zatížení poplatníka konkrétní daně.". O vymezení určitých referenčních kritérií se Ústavní soud pokusil naposledy ve svém nálezu sp. zn. Pl. ÚS 24/07 ze dne 31. 1. 2008, vyhlášeném pod č. 88/2008 Sb. [viz ale též nález sp. zn. Pl. ÚS 3/02 ze dne 13. 8. 2002 (N 105/27 SbNU 177; 405/2002 Sb.) a nález sp. zn. Pl. ÚS 12/03 ze dne 10. 3. 2004 (N 37/32 SbNU 367; 300/2004 Sb.)], podle kterého má zákonodárce „široký prostor pro rozhodování o předmětu, míře a rozsahu daní, poplatků a peněžních sankcí" a za své rozhodování nese především politickou odpovědnost. Přestože je daň veřejnoprávním povinným peněžitým plněním státu, a tedy zásahem do vlastnického práva povinného subjektu, nepředstavuje bez dalších podmínek dotčení ústavním pořádkem chráněné vlastnické pozice. V těchto judikátech Ústavní soud dále specifikoval obsah ústavního přezkumu, který zahrnuje posouzení z pohledu dodržení kautel plynoucích z ústavního principu rovnosti, a to jak neakcesorické, tak i akcesorické, a formuloval pojem škrtícího (rdousícího) působení. Nález publikovaný pod č. 18/2008 Sb. (sp. zn. Pl. ÚS 50/06 ze dne 20. 11. 2007) pak charakterizovala zdrženlivost soudu v otázkách politických, když navrhovatele odkázal na prostředky politické soutěže. Na základě rozboru judikatury NSS uzavírá, že za protiústavní je možné označit takovou daň, která by (1) bezdůvodně porušovala princip rovnosti a/nebo (2) měla konfiskační dopady. NSS se nicméně domnívá, že je třeba tato kritéria doplnit ještě o třetí kritérium, kterým je (3) legitimita uložené daňové povinnosti. Za protiústavní je podle NSS nutno označit i takovou daň, která sice nebude mít diskriminační či škrtící účinek, nicméně nebude opřena o žádný legitimní a racionální důvod. Ústavní je jen taková daň, která obstojí též v testu legitimity a racionality. Legitimita daně se nevyčerpává způsobem jejího přijetí a důvodem spočívajícím v naplnění státního rozpočtu. NSS v tomto kontextu odkazuje na test racionality, který je běžnou součástí judikatury Ústavního soudu v poslední době [nález sp. zn. Pl. ÚS 61/04 ze dne 5. 10. 2006 (N 181/43 SbNU 57; 16/2007 Sb.) či nález sp. zn. Pl. ÚS 83/06 ze dne 12. 3. 2008, vyhlášený pod č. 116/2008 Sb.].

6. V další části svého návrhu se NSS zabývá obecně funkcí a účelem daní. S odkazem na odbornou literaturu NSS uvádí tři primární funkce daní – alokační (ta se uplatňuje tehdy, když trh projevuje neefektivnost v alokaci zdrojů), redistribuční (ta je důležitá proto, že lidé nepokládají dané rozdělení důchodů a bohatství za spravedlivé) a stabilizační (jejím smyslem je zmírňování důsledků cyklických výkyvů v ekonomice). Na základě citací z díla filozofa Jana Sokola a Adama Smithe NSS shrnuje zásady daňové spravedlnosti do několika bodů, a to rovnosti, určitosti, pohodlnosti pro poplatníky a co nejmenší zátěže pro obyvatelstvo v poměru k příjmu, který vynášejí panovníkovi (státu). Dále NSS rozebírá další vymezení daní spočívající v odlišení jejich (1) primární (tj. fiskální, kde v popředí stojí

* pozn. red.: Sbírka nálezů a usnesení Ústavního soudu, svazek 44, nález č. 23, str. 279, vyhlášen pod č. 84/2007 Sb.

zájem na daňové výnosnosti) a (2) regulativní (v popředí stojí účely sociálně nebo hospodářsky politické) funkce. V návaznosti na tyto úvahy NSS uvádí, že za ústavní je možno považovat pouze takovou daň, která je legitimní a racionální, tj. že stanovení této daně neodporuje základním pravidlům fungování státní moci v podmínkách demokratického právního státu, a to zásadě proporcionality a zásadě zákazu zneužití práva.

7. NSS krátce rozebírá význam daně z převodu nemovitostí v oblasti veřejných financí. Podle údajů Ministerstva financí můžeme pozorovat postupné zvyšování inkasa této daně, jehož celková výše nedosahuje ani jedno procento z celkových daňových příjmů státu. Efektivita výběru daně pak činila v roce 2004 celkem 2,85 %, což znamená, že přímé administrativní náklady vynaložené na výběr této daně představovaly 2,85 % z celkového inkasa. Přestože jde při porovnání s ostatními majetkovými daněmi o hodnotu relativně vysokou, u ostatních daní se efektivnost výběru pohybuje výrazně pod 2 %. Jako celek je význam daně z převodu nemovitostí z celkového hlediska rozpočtových příjmů zcela okrajový. Její výběr je efektivní, byť ne do takové míry, jako je tomu u jiných skupin daní.

8. Jádrem argumentace NSS je test ústavnosti daně z převodu nemovitostí, kterou NSS považuje za protiústavní jako celek. NSS provedl (1) test, ve kterém zjišťoval konfiskační („rdousící") povahu této daně. Podle NSS předmětná daň škrtící efekt nevyvolává, neboť její výše není nepřiměřeně vysoká. Tato daň by byla podle NSS protiústavní jen tehdy, když by dispozici s majetkem jako nedílnou součást vlastnického práva znemožňovala anebo přinejmenším omezovala. Protiústavnost daně z převodu nemovitostí NSS nespatřuje v její zákonem stanovené výši, neboť není přesvědčen o tom, že by byla nepřiměřeně vysoká (škrtící, konfiskační).

9. Podle NSS nicméně předmětná daň neobstojí (2) v provedeném minimálním testu racionality (*rational basis test*), jelikož zvolené řešení nevede ke sledovanému cíli. Důvody pro nelegitimitu a neracionalitu NSS spatřuje v několika směrech. Především jde podle NSS o daň diskriminační, neboť je touto daní majetkového typu zatížen pouze jeden z případů převodu majetku. Důvod, proč zákonodárce zvolil ke zdanění převod právě tohoto jednoho druhu majetku, v případě daně z převodu nemovitostí NSS zcela postrádá. V podmínkách právního státu zákonodárce nemůže postupovat libovolně, ale musí mít pro svou činnost silný a racionální důvod.

10. Má-li mít každá daň svou funkci, tak v případě daně z převodu nemovitostí jsou vyloučeny obě dvě (tj. primární i regulativní) funkce. Regulativní funkce je vyloučena tím, že jakkoliv vysoká daň z převodu nemovitostí v tržním prostředí způsobuje, že cena těchto nemovitostí vzroste o výši této daně. Potřeba bydlení je přitom nesouměřitelná s potřebou vlastnit běžné věci osobní spotřeby. Státem vyvolané zvýšení ceny nemovitostí vede k omezení jejich trhu a k jejich obtížnější cenové dostupnosti. Daň z převodu nemovitostí nenastoluje společenskou rovnováhu ani větší míru spravedlnosti, nýbrž zcela bezdůvodně a nepřiměřeně omezuje svobodu obyvatel, neboť vyvolává omezení mobility pracovní síly, omezení podnikání, zhoršení sociální situace obyvatelstva atd. Příjmy z této daně jsou tak zcela devalvovány shora popsaným efektem, který tato daň způsobuje. Přestože neexistují přesná data, výše získaných příjmů jistě nedosahuje reálných výdajů na nežádoucí externality touto daní přímo či nepřímo vyvolané. Daň z převodu nemovitostí též nemůže mít redistribuční funkci, jejíž podstata spočívá v nastolení sociálního smíru, neboť touto daní nejsou zatěžovány jen „luxusní" nemovitosti. Tato daň srovnatelnou měrou zatěžuje všechny sociální skupiny. V tomto kontextu pak zcela iracionálně působí následné státní zásahy jako např. státní podpora stavebního spoření, na které stát vyplatil v roce 2006 více než dvojnásobek toho, co v tomtéž roce vybral na dani z převodu nemovitostí. Jde tak o paradox, neboť stát na jedné straně masivně podporuje uspokojení potřeby bydlení a na straně druhé současně uspokojení této potřeby existencí předmětné daně významně ztěžuje. Též z fiskální politiky státu nelze odvodit racionální a legitimní důvod pro existenci této daně. Relevantním důvodem není dokonce ani to, že její povaha rozpočtového příjmu státu je dána snadným způsobem kontroly převodu nemovitostí a vymáhání placení této daně. Podobný systém evidence se týká i jiných věcí, jejichž převod daňové povinnosti nepodléhá, a vztahuje se na ně zpravidla toliko povinnost poplatková [jejíž účel je odlišný, neboť poplatky se ukládají takovým způsobem, aby se jimi alespoň částečně kryly náklady spojené s činnostmi, vyvolané činností těchto jednotlivců (sic – pozn. red.)]. V případě převodu nemovitostí stát zpoplatňuje jak administrativní úkony v těchto případech činěné (poplatek za vklad do ka-

tastru nemovitostí), tak také samotný tento převod, a to podle hodnoty převáděné nemovitosti. NSS též připomíná, že daň z převodu nemovitostí je v našem systému novou daní, která byla zavedena jako náhrada notářského poplatku z převodu nemovitostí s účinností od 1. 1. 1993. Neexistuje žádný důvod, proč by stát měl podrobovat převod této formy majetku současně jak poplatkové povinnosti, tak i povinnosti daňové.

11. Diskriminační a iracionální povaha předmětné daně dostává podle NSS další rozměr v kontextu celkové reality na trhu s byty. Na trhu s byty existuje kromě bytů v osobním vlastnictví značné množství bytů družstevních, u nichž převod členských práv k bytu žádné dani nepodléhá. Je tak výhodnější být pouze členem družstva než vlastníkem bytu, což představuje významnou deformaci trhu s byty. Předmětnou daň je též třeba vnímat i v souvislosti s celým daňovým systémem. Protože podle § 4 písm. b) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, jsou od daně osvobozeny mj. příjmy z prodeje nemovitostí, přesáhne-li doba mezi jejich nabytím a prodejem dobu pěti let, tak v kontextu daně z převodu nemovitostí tato úprava vede k tomu, že pokud je nemovitost prodána do 5 let od jejího nabytí, podléhá tento prodej nejen dani z převodu nemovitostí, ale navíc i dani z příjmů, jejíž základ tvoří rozdíl mezi oběma cenami. Jedná se tak o dvojí zdanění stejného příjmu, což v kontextu celého problému vede k protiústavním důsledkům. V kontextu celého daňového systému nelze zapomínat též na to, že zdaněno je i samotné vlastnictví nemovitostí. Protiústavní intenzity dosahuje daňové zřetězení spočívající v tom, že daňový subjekt získá určité příjmy, které samozřejmě podléhají dani z příjmů, za tyto příjmy koupí nemovitost, na kterou se vztahuje daň z nemovitostí, a dobře ví, že následný prodej této nemovitosti podléhá dani z převodu nemovitostí, příp. opět dani z příjmů.

12. Ze všech výše zmíněných důvodů NSS dospívá k závěru o protiústavnosti daně z převodu nemovitostí, která není ničím jiným než zdaněním změny jedné formy vlastnictví ve formu vlastnictví jinou, tj. nejedná se o zdanění přírůstku hodnoty a tato daň se zcela vymyká i veškerým standardním funkcím, které daně obvykle mají. Jedná se o daň asociální, demotivační, nerovnou z hlediska vlastnictví k různým druhům majetku, omezující flexibilitu na trhu s nemovitostmi a v důsledku brzdící i flexibilitu trhu práce, a ve svých důsledcích negativně zasahující i do rodinného života. Ze shora uvedených důvodů NSS navrhuje, aby Ústavní soud nálezem vyslovil, že ustanovení § 8, 9, 10 a 15 zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění před novelizací provedenou zákonem č. 420/2003 Sb., kterým se mění zákon č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů, a související zákony, byla v rozporu s čl. 3 odst. 1, čl. 4 odst. 4 a čl. 11 odst. 1, 4 a 5 Listiny základních práv a svobod.

II.
Vyjádření účastníků řízení

II. A) Poslanecká sněmovna Parlamentu České republiky

13. Podle § 42 odst. 4 a § 69 odst. 1 zákona č. 182/1993 Sb., o Ústavním soudu, ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „zákon o Ústavním soudu") zaslal Ústavní soud předmětný návrh Poslanecké sněmovně. Ve svém vyjádření ze dne 10. 11. 2008 předseda Poslanecké sněmovny Parlamentu České republiky Ing. Miloslav Vlček rekapituluje proces přijetí zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění před novelizací provedenou zákonem č. 420/2003 Sb., kterým se mění zákon č. 357/1992 Sb. Připomíná, že návrh zákona vznikl jako součást schválených principů a zásad daňové reformy, podle kterých měly tyto daně nahradit notářské poplatky z dědictví, darování a z převodu nemovitostí.

II. B) Senát Parlamentu České republiky

14. Podle § 42 odst. 4 a § 69 odst. 1 zákona o Ústavním soudu zaslal Ústavní soud návrh i Senátu Parlamentu České republiky. Ve vyjádření ze dne 12. 11. 2008 jeho předseda MUDr. Přemysl Sobotka uvedl, že navrhovatel se nezamyslel nad skutečností, jak by byl naplněn čl. 11 odst. 1 Listiny základních práv a svobod, stanovící mimo jiné, že vlastnictví má stejný zákonný obsah, ale též ochranu, pokud by Ústavní soud rozhodl ve smyslu petitu, a tak fakticky vznikla situace, že by ustanovení upravu-

jící daň z převodu nemovitostí ve znění „před novelizací provedenou zákonem č. 420/2003 Sb." byla prohlášena za protiústavní, přičemž by totéž nebylo prohlášeno pro situaci „po novelizaci" provedené tímto zákonem. Dále Senát upozornil, že vyjádření k věci, které by vycházelo z přímého projednávání a přijetí předmětných ustanovení v původním znění zákona č. 357/1992 Sb., nemůže poskytnout, neboť zahájil činnost až v roce 1996.

15. Ústavní soud se obrátil na účastníky s žádostí o vyjádření, zda souhlasí s upuštěním od ústního jednání. Účastníci vyslovili podle § 44 odst. 2 zákona o Ústavním soudu souhlas.

III.
Stanovisko Ministerstva financí

16. Ústavní soud podle § 48 odst. 2 zákona o Ústavním soudu vyzval též Ministerstvo financí, aby se k podanému návrhu vyjádřilo. Ministr financí Ing. Miroslav Kalousek ve svém dopise ze dne 22. 10. 2008 č. j. 05/99 838/2008-261 vyjádřil nesouhlas s názorem NSS o protiústavnosti daně z převodu nemovitostí.

17. Podle názoru Ministerstva financí je daň z převodu nemovitostí historickou daní a tvoří doplňující prvek daňové soustavy. Ministerstvo financí připomíná, že zdaňování nebo zpoplatňování převodů či přechodů vlastnických práv k nemovitostem mělo vždy charakter neekvivalentní, tedy daňový, kdy bezprostředně po zaplacení poplatku či daně nebyla a není poplatníkovi poskytována žádná služba nebo jiné protiplnění ze strany příjemců, správců veřejných rozpočtů. Jde o daň, u které lze jednoznačně prokázat předmět zdanění, neboť se vybírá za úplatný převod nebo přechod vlastnictví k nemovitostem. Má povahu jednorázové daně majetkového charakteru. Výše této daně je závislá na ceně (hodnotě) převáděné nemovitosti či převáděných nemovitostí. V současné době činí příjem státního rozpočtu z této daně cca 9 mld. Kč. Zdanění úplatného převodu nebo přechodu vlastnického práva k nemovitostem je uplatňováno ve všech zemích Evropské unie, s výjimkou Slovenska.

18. Důvod, proč je zatížen daní z převodu právě jen jeden druh majetku, ministerstvo vysvětluje odlišností věcí nemovitých od ostatních věcí jejich charakterem, hodnotou a hospodářským významem. Oproti věcem movitým nemovitosti představují značné hodnoty. Každá nemovitost je dobře uloženým kapitálem, protože nese výnos. Nezastupitelný je hospodářský význam pozemků. Vlastníci domů nebo bytů pro účely vlastního bydlení mají z titulu vlastnictví příjem (tzv. imputovanou rentu) na rozdíl od osob, které bydlí v nájemním bydlení. Mají-li být nemovitosti využívány, nemohou existovat odděleně od infrastruktury. Na pořízení infrastruktury stát vynakládá ze státního rozpočtu České republiky značné finanční prostředky. Majetek je nutno zabezpečit též před vnějším nebezpečím, vybudovat policejní aparát apod. a profinancovat vzniklé potřeby. Různé typy majetku též vyžadují různou ochranu, což vede k diferencovanému zdanění majetku movitého a nemovitého. Vlastník nemovitosti má výhodné postavení, ekonomické přednosti. Majetkové daně jsou velmi významné stabilizující daně, tzv. ekonomicky neutrální, v čemž spočívá jejich hlavní přednost, protože ovlivňují ekonomické rozhodování a chování subjektů výrazně méně než ostatní druhy daní.

19. Ministerstvo financí se vyjádřilo i k funkcím, které daň z převodu nemovitostí plní. Alokační funkci této daně lze pojmout jako součást finančních vztahů vznikajících při vytváření příjmů, odčerpávání určité části důchodů právnických a fyzických osob a jejich následné rozmísťování tam, kde je jejich využití nejefektivnější, k čemuž dochází prostřednictvím státního rozpočtu. Finanční prostředky získané z výnosů daní se alokují především do státního rozpočtu, kde jsou určeny na zabezpečování veřejných statků. Redistribuční funkce spočívá v redistribuci od vlastníků nemovitostí směrem k nevlastníkům, tedy od majetnějších k méně majetným. Představuje též pojistku proti daňovým únikům. Daň z převodu nemovitostí plní také regulativní funkci, neboť od hodnoty vlastněné a převáděné nemovitosti je odvozena výše daňového zatížení jednotlivých poplatníků, a tak se zmírňují rozdíly v důchodech jednotlivých osob. Majetek je totiž ve společnosti z hlediska vlastnického rozdělen nerovnoměrně. Stabilizační funkci nenaplňuje daň z převodu nemovitostí automaticky, ale může ji naplňovat vlivem rozhodnutí politické reprezentace o úpravách sazby nebo osvobození s ohledem na cyklické výkyvy v ekonomice.

20. Co se týče souvislosti mezí výší daně z převodu nemovitostí a výší cen nemovitostí, ministerstvo poukázalo na vývoj cen bytů od roku 2001 do roku 2007, z něhož vyplývá, že po snížení sazby daně z 5 % na 3 % došlo stejně k zvýšení nárůstu cen v roce 2004. Nabídku a poptávku po bytech totiž ovlivňují především skutečnosti jako např. výše nájmu bytů, podpora státu v oblasti bydlení (např. příspěvky stavebního spoření), demografický vývoj obyvatelstva, kupní síla potenciálních poptávajících a především i úvěrová politika bank.

21. Podle názoru Ministerstva financí mezi daní z převodu nemovitostí a mobilitou pracovní síly a omezením podnikání vztah jistě existuje, ale tento vliv je s ohledem na výši daně minimální. Daň z převodu nemovitostí jakožto majetková daň má tendenci doplňovat redistribuční účinek daňové soustavy. Vzhledem k doplňkovému charakteru této daně, rozsáhlým zákonným osvobozením od daně a zejména vzhledem k její nízké sazbě nemá ministerstvo specifické analýzy zaměřené na vztahy k jiným ekonomickým kategoriím, nicméně za dobu uplatňování zákona nebyly zaznamenány žádné negativní projevy vlivu této daně na trh s nemovitostmi, mobilitu pracovní síly, vliv daně z převodu nemovitostí na omezení podnikání nebo její vliv na zhoršení sociální situace obyvatelstva. Ministerstvo odkazuje na výzkumnou práci Výzkumného ústavu práce a sociálních věcí nazvanou Stav a struktura zaměstnanosti a vývojové tendence v poptávce po práci – Komparativní srovnání stavu struktury a trendů zaměstnanosti ČR a EU v roce 2004, podle které mezi vlivy podstatně omezující mobilitu pracovních sil patří nefunkčnost trhu s nemovitostmi (cena nemovitostí se pohybuje ve výši cca pětinásobku průměrného ročního pracovního příjmu), výdaje na dopravu u domácností a sociálně psychologické faktory typu neochoty stěhování. Významným vlivem na mobilitu pracovních sil je struktura skupiny osob ve věku ekonomické aktivity; např. u osob do 30 let je vyšší mobilita způsobena spíše ochotou dojíždění za prací a stěhováním za prací, nijak ale nesouvisí s transferem nemovitostí. Ministerstvo poukazuje i na fakt, že případný negativní vliv daně z převodu nemovitostí na rozvoj podnikatelského prostředí v České republice není např. v souhrnné expertní studii o českém realitním trhu Trend Report 2008 vydané Asociací pro rozvoj trhu nemovitostí vůbec zmiňován.

22. Ministerstvo financí se vyjádřilo i k důvodu existence správního poplatku za vklad do katastru nemovitostí, který se vybírá za úkon správního orgánu – katastrálního úřadu. Výše poplatku činí 500 Kč. Předmětem poplatku je úhrada nákladů spojených se správním řízením katastrálního úřadu při rozhodování o vkladu do katastru nemovitostí. Náklady na evidenci jsou hrazeny z poplatků za poskytovanou službu. Důvod, že kromě daně z převodu nemovitostí je zpoplatňován i vklad do katastru nemovitostí, je v tom, že poplatek je peněžním ekvivalentem za služby poskytované veřejným sektorem, zatímco daň z převodu nemovitostí je platbou neekvivalentní, za kterou není poskytována přímá protihodnota, a je jedním ze základních rozpočtových příjmů, který je prostřednictvím státního rozpočtu přerozdělován a použit na úhradu výdajů státního rozpočtu.

23. Podle Ministerstva financí z právní úpravy vyplývá nepochybně i rozdíl mezi vlastnickým právem k bytu a právy a povinnostmi člena družstva. Členové družstva jsou nositeli členských práv a povinností spojených s členstvím v bytovém družstvu. Na základě dohody o převodu členských práv a povinností dochází k převodu práv a povinností, které jsou spojeny s členstvím v bytovém družstvu. Dohodou o převodu práv a povinností nedochází automaticky ke vstupu nového člena do práv a povinností vyplývajících z nájemní smlouvy uzavřené předchozím členem družstva. Ministerstvo financí dále připomíná, že převody vlastnictví bytů z vlastnictví bytových družstev do vlastnictví členů družstev jsou od daně z převodu nemovitostí osvobozeny. Pokud ale člen družstva nabude byt od družstva do osobního vlastnictví nebo jiná osoba od developera do vlastnictví, a následně byt prodává, úplatný převod vlastnictví je předmětem daně z převodu nemovitostí a není od této daně osvobozen.

24. Co se týče toho, že při prodeji nemovitosti může být kromě daně z převodu nemovitostí zdaněn i příjem z prodeje nemovitosti daní z příjmů, Ministerstvo uvádí, že k tomuto zdanění dochází jen tehdy, pokud není tento příjem podle zákona o daních z příjmů od daně osvobozen. Zdanění příjmu z prodeje nemovitostí daní z příjmů má jednoznačně protispekulační charakter. Pokud vlastník nemovitosti v době kratší pěti, resp. dvou let u rodinného domu nebo bytu prodal tuto nemovitost za vyšší cenu, než byla cena pořizovací, zdaňuje se daní z příjmů pouze rozdíl mezi vyšší cenou prodejní

a nižší cenou pořizovací, není-li na základě příslušných zákonných ustanovení od daně z příjmů osvobozen. U fyzických a právnických osob vedoucích účetnictví dochází k tomu, že pokud prodají nemovitost, je výsledek hospodaření z příjmů zvyšován výnosem, tj. cenou, za kterou je nemovitost prodána, a snižován účetní zůstatkovou cenou (pokud byl majetek odpisován) nebo pořizovací cenou (pokud se jedná o majetek, který se neodepisuje). Výsledek hospodaření stejně jako základ daně z příjmů je současně snižován i o daň z převodu nemovitostí.

25. Ministerstvo financí se vyjádřilo i k důvodu snížení daně z 5 % na 3 %, které bylo přijato zákonem č. 420/2003 Sb. Toto snížení bylo rozhodnutím politickým, přičemž některé politické strany měly snížení sazby daně ve svém volebním programu.

26. Ministerstvo financí se dále domnívá, že zaručení vyloučení rdousícího (škrtícího) efektu předmětné daně je zajištěno nízkou sazbou daně. V zákoně je zakotvena celá řada osvobození (ať už v oblasti bydlení, v podnikatelské činnosti, podpora osob podnikajících v zemědělství, řešení následků živelních událostí a obtížná finanční situace poplatníka podle zákona o správě daní a poplatků), a tak nelze hovořit o značném daňovém zatížení.

IV.

Stanovisko Ministerstva pro místní rozvoj

27. Ústavní soud podle § 48 odst. 2 zákona o Ústavním soudu vyzval též Ministerstvo pro místní rozvoj, aby se k podanému návrhu vyjádřilo. První místopředseda vlády a ministr pro místní rozvoj Jiří Čunek ve svém dopise ze dne 17. 12. 2008 č. j. 38943/2008-77 vyjádřil názor, že vliv daně z převodu nemovitostí na mobilitu pracovní síly a na trh s byty považuje spíše za marginální a málo významný.

28. Ministerstvo pro místní rozvoj se vyjádřilo k souvislosti mezí daní z převodu nemovitostí a mobilitou pracovní síly. Odkázalo na závěry výzkumné studie Sociologického ústavu Akademie věd České republiky nazvané „Analýza opatření bytové politiky směřující k podpoře flexibility práce v ČR". V závěrech této studie se uvádí, že efekt zrušení daně z převodu nemovitostí není možno zcela bezpečně odhadnout. Vlastníky bydlení totiž drží v jejich dosavadním bydlení spíše jiné důvody než platba daně z převodu nemovitostí, a zrušení daně by mělo další konsekvence pro fungování trhu s bydlením, které by nemusely být, z hlediska státu, hodnoceny jako pozitivní (větší volatilita cen, nestabilita trhu).

29. Podle názoru Ministerstva pro místní rozvoj nelze jednoznačně určit, jakým způsobem ovlivňuje daň z převodu nemovitostí trh s byty, pokud se bere do úvahy i existence bytů ve vlastnictví podle zákona o vlastnictví bytů a existence družstevních bytů. Vyšší cena bytů ve vlastnictví oproti bytům družstevním je ovlivněna především rozdílným nakládáním s těmito byty, neboť byty ve vlastnictví může vlastník např. dle své úvahy pronajmout, zatížit zástavním právem či věcným břemenem.

V.

Dikce napadených ustanovení

30. Navrhovatel se domáhá vyslovení protiústavnosti napadených ustanovení oddílu třetího části první (§ 8, 9 a 10) a ustanovení § 15 zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění před novelizací provedenou zákonem č. 420/2003 Sb. Jednotlivá napadená ustanovení zní:

Ustanovení § 8 zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění před novelizací provedenou zákonem č. 420/2003 Sb.

Odstavec první

Poplatníkem daně z převodu nemovitostí je

a) převodce (prodávající); nabyvatel je v tomto případě ručitelem,

b) nabyvatel, jde-li o nabytí nemovitosti při výkonu rozhodnutí nebo exekuci podle zvláštního právního předpisu, vyvlastnění, konkursu, vyrovnání, vydržení nebo ve veřejné dražbě anebo o nabytí nemovitosti při zrušení právnické osoby bez likvidace nebo při rozdělení likvidačního zůstatku při zrušení právnické osoby s likvidací,
c) oprávněný z věcného břemene nebo jiného plnění obdobného věcnému břemeni,
d) převodce i nabyvatel, jde-li o výměnu nemovitostí; převodce i nabyvatel jsou v tomto případě povinni platit daň společně a nerozdílně.

Odstavec druhý

Jde-li o převod nebo přechod vlastnictví k nemovitosti z bezpodílového spoluvlastnictví manželů nebo do bezpodílového spoluvlastnictví manželů, považuje se každý z manželů za samostatného poplatníka a jejich podíly za stejné, pokud nejsou podíly dohodnuty nebo stanoveny jinak. V případě podílových spoluvlastníků je každý spoluvlastník samostatným poplatníkem a platí daň podle velikosti svého podílu.

Ustanovení § 9 zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění před novelizací provedenou zákonem č. 420/2003 Sb.

Odstavec první

Předmětem daně z převodu nemovitostí je
a) úplatný převod nebo přechod vlastnictví k nemovitostem včetně vypořádání podílového spoluvlastnictví,
b) bezúplatné zřízení věcného břemene nebo jiného plnění obdobného věcnému břemeni při nabytí nemovitosti darováním.

Odstavec druhý

Předmětem daně z převodu nemovitostí je rovněž úplatný převod vlastnictví k nemovitostem v případech, kdy dojde následně k odstoupení od smlouvy a smlouva se tímto od počátku ruší.

Odstavec třetí

Vyměňují-li se nemovitosti, považují se jejich vzájemné převody za jeden převod. Daň se vybere z převodu té nemovitosti, z jejíhož převodu je daň vyšší.

Odstavec čtvrtý

Ustanovení § 3 odst. 2 platí obdobně.

Ustanovení § 10 zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění před novelizací provedenou zákonem č. 420/2003 Sb.

Základem daně z převodu nemovitostí je
a) cena zjištěná podle zvláštního předpisu, platná v den nabytí nemovitosti, a to i v případě, je-li cena nemovitosti sjednaná dohodou nižší než cena zjištěná; rozdíl cen nepodléhá dani darovací. Je-li však cena sjednaná vyšší než cena zjištěná, je základem daně cena sjednaná,
b) cena (§ 16) bezúplatně zřízeného věcného břemene nebo jiného plnění obdobného věcnému břemeni,
c) v případě vydržení cena zjištěná podle zvláštního předpisu, platná v den sepsání osvědčení o vydržení ve formě notářského zápisu nebo právní moci rozhodnutí soudu o vydržení,
d) cena zjištěná podle zvláštního předpisu, platná v den nabytí nemovitosti na základě smlouvy o finančním pronájmu s následnou koupí najaté věci,
e) v případě vydražení nemovitosti při výkonu rozhodnutí, při exekuci nebo ve veřejné dražbě je základem daně cena dosažená vydražením. Daň se nevyměří, je-li navrhovatelem dobrovolné dražby osoba osvobozená od daně z převodu nemovitostí,
f) cena sjednaná, jde-li o převod nemovitosti z vlastnictví obce.

Ustanovení § 15 zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění před novelizací provedenou zákonem č. 420/2003 Sb.

Daň činí 5 % ze základu daně.

31. V rámci tzv. konkrétní kontroly norem je přezkum protiústavnosti zákona či jeho jednotlivých ustanovení součástí řešení probíhajícího soudního sporu, a proto je v rámci této kontroly norem přezkoumávána co do ústavnosti pouze ta právní norma, která skutečně byla a nadále má být v dalším

řízení aplikována. Je proto nezbytné, aby si Ústavní soud nejprve položil otázku, zda napadená ustanovení byla a mají být v daném řízení aplikována. Jak vyplývá z přiloženého spisu, v daném případě bylo kupní smlouvou uzavřenou dne 29. 11. 2002 mezi manželi P., společností NDL, s. r. o., a společností DPN, s. r. o., na jedné straně a manželi B. (nabyvateli) na straně druhé převedeno vlastnické právo k nemovitostem v k. ú. Soběšice, obec Brno, okres Brno-město. Poplatníkovi, Ing. M. P., byla platebním výměrem vyměřena daň ve výši 3 120 Kč za převod nemovitostí, které byly ve spoluvlastnictví manželů P., přičemž zjištěná cena předmětných nemovitostí byla vyšší než cena sjednaná, a proto byla daň vyměřena z ceny zjištěné. Z této informace lze vyvodit, že v dané věci byla aplikována a mají být aplikována při řízení o kasační stížnosti před NSS jen některá ustanovení zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění před novelizací provedenou zákonem č. 420/2003 Sb., a to konkrétně § 8 odst. 1 písm. a) [Poplatníkem daně z převodu nemovitostí je převodce (prodávající); nabyvatel je v tomto případě ručitelem,], § 9 odst. 1 písm. a) (Předmětem daně z převodu nemovitostí je úplatný převod vlastnictví k nemovitostem), § 10 písm. a) věta první (Základem daně z převodu nemovitostí je cena zjištěná podle zvláštního předpisu, platná v den nabytí nemovitosti, a to i v případě, je-li cena nemovitosti sjednaná dohodou nižší než cena zjištěná; rozdíl cen nepodléhá dani darovací.) a § 15 (Daň činí 5 % ze základu daně.). Ve zbývajících částech ustanovení § 8, 9 a 10 zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění před novelizací provedenou zákonem č. 420/2003 Sb., v dané věci aplikována nebyla a aplikována ani nebudou, a proto není NSS aktivně legitimovaným k tomu, aby mohl vznést návrh na vyslovení jejich protiústavnosti. Z tohoto důvodu se Ústavní soud namítanou protiústavností daných ustanovení nemohl zabývat a musel v této části odmítnout návrh NSS podle § 43 odst. 1 písm. c) ve spojení s § 43 odst. 2 písm. b) jako návrh podaný někým zjevně neoprávněným [srov. např. usnesení Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 39/2000 ze dne 23. 10. 2000 (U 39/20 SbNU 353) či nález sp. zn. Pl. ÚS 43/05 ze dne 2. 12. 2008, vyhlášený pod č. 62/2009 Sb., a mnohá další rozhodnutí].

32. Další otázkou, kterou si Ústavní soud musel při řešení tohoto případu položit, je otázka rozsahu kontroly napadených norem. Tak např. v bodu 44 uvedeném v nálezu ze dne 22. 1. 2008 sp. zn. Pl. ÚS 54/05 (vyhlášen pod č. 265/2008 Sb.) Ústavní soud uvedl: „V řízení o abstraktní kontrole norem neplatí zásada projednací, a Ústavní soud tedy není vázán odůvodněním návrhu, ale je naopak povinen zkoumat napadené ustanovení i z hlediska souladu s jinými ústavněprávními předpisy, než pro které je napadají navrhovatelé.“. Tento přístup při posuzování návrhů projednávaných v řízení o kontrole norem praktikují i jiné ústavní soudy; např. německý Spolkový ústavní soud v jednom ze svých nálezů týkajících se daňových věcí uvedl, že v řízení o konkrétní kontrole norem není omezován při ověřování ústavnosti napadené normy pouze argumenty předkládajícího soudu. Předmětem řízení je spíše norma, jež byla předložena k přezkumu oprávněným navrhovatelem, a ta je kontrolována z různých úhlů pohledu. „Takový zevrubný, dodatečný, ústavněprávní přezkum je namístě právě tehdy, když předkládající soud považuje daňové právní určení za neústavní z toho důvodu, že dopadají na různé skupiny dotčených způsobem neslučitelným s principem rovnosti“ (rozhodnutí druhého senátu ze dne 22. června 1995, 2 BvL 37/91, písm. C bod I.).

VI.
Popis legislativní procedury přijímání napadených ustanovení zákona

33. Ústavní soud je dále v souladu s ustanovením § 68 odst. 2 zákona o Ústavním soudu v řízení o zrušení zákonů a jiných právních předpisů povinen posoudit, zda napadený zákon, resp. jeho část byl přijat a vydán v mezích Ústavou stanovené kompetence a ústavně předepsaným způsobem. Zákon č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, byl přijat již v roce 1992, tedy před platností a účinností Ústavy, která představuje referenční kritérium posouzení ústavnosti legislativní procedury přijímání právních předpisů. Nicméně některá jeho ustanovení byla v pozdějším období ještě před přijetím zákona č. 420/2003 Sb. novelizována. Ustanovení § 10 a 15 zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění před novelizací provedenou zákonem č. 420/2003 Sb., byla řádně přijata dne 2. 12. 1993 na 15. schůzi Poslanecké sněmovny Parlamentu České republiky. Ústavní soud proto konstatuje, že zákony obsahující napadená ustanovení byly přijaty a vydány v mezích Ústavou stanovené kompetence a ústavně předepsaným způsobem.

VII.
Posouzení příslušnosti Ústavního soudu k projednání návrhu a aktivní legitimace navrhovatele

34. Ústavní soud dále musel zvážit, zda je oprávněn meritorně projednávat podaný návrh, neboť navrhovatel se nedomáhá zrušení napadených ustanovení, nýbrž pouze konstatování jejich protiústavnosti. Skutečnost, že se navrhovatel domáhá svým petitem pouze konstatování protiústavnosti napadených ustanovení, je logickým důsledkem toho, že Parlament České republiky přijal dne 5. listopadu 2003 zákon č. 420/2003 Sb., kterým se mění zákon č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů, a související zákony, kterým byla všechna napadená ustanovení změněna. Podle čl. 95 odst. 2 Ústavy dojde-li soud k závěru, že zákon, jehož má být při řešení věci použito, je v rozporu s ústavním pořádkem, předloží věc Ústavnímu soudu k projednání. Na toto ustanovení Ústavy navazuje § 64 odst. 3 zákona o Ústavním soudu, podle kterého návrh na zrušení zákona nebo jeho jednotlivých ustanovení je oprávněn podat též soud v souvislosti se svou rozhodovací činností podle čl. 95 odst. 2 Ústavy. V daném případě není rozhodné, že napadená ustanovení byla zákonem č. 420/2003 Sb. novelizována. Jak totiž vyplývá z principu právní jistoty a ochrany důvěry občana v právo, resp. ze zákazu retroaktivity právních norem, musí všechny orgány aplikující právo (tedy i soudy) používat právní předpisy v takové podobě, v jaké platily v době, kdy došlo k rozhodným právním skutečnostem. Proto pochybuje-li obecný soud o jejich ústavní konformitě, nemůže v systému specializovaného a koncentrovaného ústavního soudnictví rozhodnout sám, nýbrž jeho povinností je obrátit se na Ústavní soud. Podle názoru Ústavního soudu obsahuje čl. 95 odst. 2 Ústavy implicitně povinnost Ústavního soudu splnit svou funkci a k návrhu obecného soudu rozhodnout o ústavnosti či protiústavnosti zákonného ustanovení, které má být obecným soudem aplikováno, a to bez ohledu na to, zda byl zákon později pozměněn. Prolomení zásady přezkumu výlučně platných právních předpisů ve prospěch zachování ústavnosti je v tomto případě zcela legitimní, neboť implicitně se tímto způsobem poskytuje ochrana základním právům účastníka řízení před obecným soudem [srov. nález sp. zn. Pl. ÚS 33/2000 ze dne 10. 1. 2001 (N 5/21 SbNU 29; 78/2001 Sb.)]. Tento postup se v projednávané věci nepochybně uplatní proto, že napadené a přezkoumávané normy mají veřejnoprávní povahu, a tak vrchnostensky zasahují do práv jednotlivých osob [srov. nález sp. zn. Pl. ÚS 38/06 ze dne 6. 2. 2007 (N 23/44 SbNU 279; 84/2007 Sb.)]. Ústavní soud proto uzavírá, že je oprávněn akceptovat předložený návrh jako návrh způsobilý meritorního projednání a rozhodnutí.

VIII.
Referenční hlediska pro posouzení návrhu

VIII. A) Právo na vlastnictví

35. Podle čl. 11 odst. 1 Listiny má každý právo vlastnit majetek a vlastnické právo všech vlastníků má stejný zákonný obsah a ochranu. Nezbytnost ochrany vlastnického práva vyplývá z toho, že vlastnické právo představuje důležitý předpoklad seberealizace člověka, jemuž zajišťuje nezávislost, a tak vytváří prostor pro realizaci jeho svobody. Tato funkce vlastnického práva byla reflektována předními ideovými tvůrci současných liberálně demokratických států, do jejichž rodiny Česká republika po roce 1989 vstoupila. Tak např. snaha o zajištění práva na majetek stojí v samotném základu intelektuální snahy jednoho z hlavních konstruktérů reprezentativní demokracie a ústavního státu Johna Locka, podle něhož je smyslem státu ochrana vlastnictví, jímž rozumí ochranu majetku, života a svobody (srov. podobně Klokočka, V. Ústavní systémy evropských států. Praha: Linde, 1996, s. 35). Následný vývoj liberálního politického myšlení, které stojí v samotných základech hodnotového a normativního řádu moderních společností, vedl k uznání toho, že vlastnické právo není chápáno jako principiálně neomezitelné. Je však nezbytné, aby pro jeho omezení existovaly ústavně akceptovatelné důvody.

36. Ústavní soud se opakovaně zabýval podstatou vlastnického práva a přiznal mu zvláštní důležitost. Podle jeho názoru vlastnické právo tvoří jádro personální autonomie jednotlivce ve vztahu k veřejné moci. Svou povahou patří vlastnické právo samozřejmě do kategorie klasických základních práv a svobod jednotlivce (*core-rights*) a podle liberální tradice, na které stojí základy moderní politiky

i moderního práva a která rovněž stála u zrodu moderních idejí základních práv a svobod, je vlastnické právo všezahrnující kategorií autonomního postavení jednotlivce vůči veřejné moci (srov. např. Komárková, B.: Původ a význam lidských práv. SPN, Praha 1990, str. 103: „Locke ukládá státu ochranu pozemských hodnot života, osobní svobody a věcného vlastnictví. Později shrnuje do pojmu vlastnictví všechny tyto hodnoty ...“) (viz nález Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 268/06, dostupný na http://nalus.usoud.cz/). Nicméně tak jako jiná základní práva je rovněž vlastnické právo omezitelné, a to v případě kolize s jiným základním právem nebo v případě nezbytného prosazení ústavně aprobovaného veřejného zájmu.

37. V dalších svých nálezech Ústavní soud interpretoval základní právo na vlastnictví jednak jako institucionální garanci, jednak jako garanci určitého právního postavení (srov. nález Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 643/06 dostupný na http://nalus.usoud.cz/). O vlastnictví jako institucionální garanci lze hovořit i z toho důvodu, že svoboda vlastnit je svobodou právně konstituovanou, a proto má zákonodárce poměrně široké možnosti úpravy nabývání vlastnictví, jeho užívání a dispozic s ním. Vlastnictví jako garance určitého právního postavení osoby omezuje veřejnou moc v zásazích do vlastnictví již konstituovaného. Zásah do garance vlastnictví jako základního práva je možný jen skrze imperativní zákonnou úpravu, na kterou jsou kladeny požadavky odpovídající nárokům z testu proporcionality. Taková právní úprava musí rovněž odpovídat nárokům plynoucím z principu právního státu, a tak musí být jasná a přístupná, její důsledky musí být předvídatelné, musí omezovat exekutivní diskreci a musí být dána možnost posoudit rozhodování exekutivy o zásazích do vlastnictví nezávislými a nestrannými soudy.

VIII. B) Daně v ústavním pořádku České republiky

38. Úkolem státu jako specifického projevu politické společnosti je „udržovat platnost zákona, starat se o společnou prosperitu a o veřejný pořádek a spravovat veřejné záležitosti“ (Maritain, J. Člověk a stát. Praha: Triáda, 2007, s. 15). Aby stát mohl být dobrým nástrojem ve službách člověka, musí mít pro svou činnost dostatečné zdroje, jejichž podstatnou část získává právě díky institucionalizaci povinného veřejnoprávního plnění platit daně. Právě tento účel – opatřování příjmů státního rozpočtu – opravňuje stát k tomu, aby vyžadoval od určitých, přesně definovaných subjektů tyto veřejnoprávní dávky, a to při splnění určitých, zákonem definovaných podmínek. Podle judikatury německého ústavního soudu je daní „obecná zátěž, která zavazuje všechny tuzemce podle jejich příjmů, majetku a kupní síly k financování všeobecných úkolů státu“ [srov. rozhodnutí německého Spolkového ústavního soudu ze dne 22. června 1995 – 2 BvL 37/91, písm. C, bod II. a)]. Finanční prostředky, které se prostřednictvím daňového systému vyberou, představují přesun skutečných zdrojů v podobě soukromých statků ke statkům veřejným. Jinými slovy řečeno, pravomoc státu zdaňovat za určitých, přesně definovaných podmínek byla institucionalizována právě za účelem shromáždění prostředků k zabezpečení veřejných statků. Pro stanovení nabídky veřejných statků a pro alokaci nákladů na ně není možno stanovit daňové příspěvky na základě dobrovolnosti, nýbrž náhradu za projev preferencí vyjádřených prostřednictvím trhu představuje rozhodování na základě hlasování (srov. Musgrave, R. A., Musgrave, P. B. Veřejné finance v teorii a praxi. Praha: Management Press, 1994, s. 6n.). V demokratických politických systémech je tato pravomoc tradičně přiznávána zákonodárci (v anglické historii přímo souvisí se vznikem moderního parlamentu). Vzhledem k tomu, že daňová politika výrazným způsobem ovlivňuje postavení subjektů, jež mají povinnost platit daně, je významnou pravomocí zákonodárce rozvíjení a prosazování nutných inovací daňové politiky státu tak, aby uměl odhadnout a následně voličům vysvětlit účinky zvolených politik, a to i ve světle jejich ústavnosti. Skrze daňovou politiku se stát též snaží o vyrovnávání sociálních rozdílů a o spravedlivý sociální řád jako podmínky pro realizaci základních práv osob spadajících pod jeho jurisdikci.

39. Podle čl. 11 odst. 5 Listiny je možno daně a poplatky ukládat jen na základě zákona. Toto ustanovení vylučuje, aby daňovou povinnost stanovovala exekutiva. Naopak v případě daní jde o prerogativu Parlamentu, jenž je obdařen exkluzivní kompetencí zdaňovat. Z ústavního principu dělby moci (čl. 2 odst. 1 Ústavy), jakož i z ústavního vymezení zákonodárné moci (čl. 15 odst. 1 Ústavy) pak plyne pro zákonodárce relativně široký prostor pro rozhodování o předmětu, míře a rozsahu daní [srov. nález Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 7/03 ze dne 18. 8. 2004 (N 113/34 SbNU 165; 512/2004 Sb.)]. Přesto-

že je míra dovoleného rozhodování státu o předmětu, míře a rozsahu zdanění v zásadě velmi široká, není nicméně neomezená, neboť při ukládání daní a poplatků je třeba přihlížet k ochraně vlastnického práva garantovaného čl. 11 odst. 1 Listiny. K dotčení ústavním pořádkem chráněné vlastnické pozice však nedochází bez naplnění dalších podmínek (srov. nález Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 7/03).

40. Co do svého účelu představuje čl. 11 odst. 5 Listiny ústavně aprobované omezení vlastnického práva, které může být legitimně omezeno za účelem stanovení, vyměření a výběru daně (srov. nález Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 29/05, N 113/37 SbNU 463). Ustanovení čl. 11 odst. 5 také vyjadřuje ústavní zmocnění pro Parlament k legitimnímu omezení vlastnického práva skrze jím přijatý zákon. 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 (podobně rozhodnutí německého Spolkového ústavního soudu ze dne 22. června 1995, 2 BvL 37/91).

41. Za účelem naplnění státního rozpočtu je dáno Parlamentu široké oprávnění zdaňovat, přičemž konkrétní zákonná úprava vymezuje základní náležitosti konkrétního obligačního personálního právního vztahu. Předmět daně je určitý příjem, věc, úkon nebo majetek, na jehož základě vzniká subjektivní závazek určité osoby vůči státu ve formě daňové povinnosti. „Právní důvod (titul) daně je dán zvláštním zákonem, na jehož základě se závazek určité osoby vůči státu zakládá. Daňová povinnost vzniká naplněním určitých zákonem vymezených právních skutečností, podmínek, které na straně státu zakládají právní nárok na daň a na straně osoby daňový závazek. Daň má v neposlední řadě vynutitelný charakter (na základě zákona se vybírá), zákon přesně vymezuje skutečnosti zakládající daňovou povinnost, výši a lhůtu splatnosti“ [srov. nález Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 14/2000 ze dne 10. 1. 2001 (N 4/21 SbNU 17; 43/2001 Sb.)]. Na rozdíl od poplatku se však u daně jedná o peněžitá plnění, která nejsou vybírána jako vyrovnání za individuální výhodu, což daňová teorie vyjadřuje tím, že daň představuje takové plnění do veřejného rozpočtu, které se vyznačuje neúčelovostí a neekvivalentností. Jinými slovy řečeno, daň se ukládá jako jednostranná povinnost bez nároku plátce na konkrétní protiplnění ze strany státu. Tato neekvivalentnost daní však není absolutní, neboť „placení daní je příspěvkem k vytváření materiálního základu pro poskytování veřejných statků, z čehož na základě solidaristického principu mohou být uspokojeny zájmy obyvatelstva včetně osoby, které placením daně byla způsobena majetková újma“ (Mrkývka, P. Finanční právo a finanční správa. 2. díl. Brno: MU, 2004, s. 5).

VIII. C) Metodologie přezkumu v dosavadní judikatuře týkající se daní

42. Podle čl. 1 odst. 1 Ústavy je Česká republika demokratickým právním státem založeným na úctě k právům a svobodám člověka a občana. Z principu právního státu lze dovodit základní pravidla fungování státní moci, mezi něž patří též zásada proporcionality (přiměřenosti). Tato zásada 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. nález Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 15/96 ze dne 9. 10. 1996 (N 99/6 SbNU 213; 280/1996 Sb.)]. V případě daní tudíž půjde o posouzení omezení základního práva na vlastnictví garantovaného čl. 11 odst. 1 Listiny z důvodu veřejného zájmu na naplnění státního rozpočtu aprobovaného čl. 11 odst. 5 Listiny, a to za účely spojenými s naplňováním funkcí státu.

43. K aplikaci vhodné metodologie pro přezkum ústavnosti zákonné úpravy daně, poplatku, příp. jiné obdobné zákonem stanovené povinné dávky, jakož i peněžitých sankcí se Ústavní soud vyjádřil v nálezu ve věci posouzení podmínek a sazeb zákonného pojištění odpovědnosti zaměstnavatele za škodu při pracovním úrazu anebo nemoci z povolání, kde aplikoval strukturu zásady proporcionality v užším smyslu, a to zásadu proporcionality ve smyslu vyloučení toliko extrémní disproporcionality [viz nález

Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 7/03 ze dne 18. 8. 2004 (N 113/34 SbNU 165; 512/2004 Sb.)]. V tomto rozhodnutí však Ústavní soud především konstatoval, že „ústavní přezkum daně, poplatku a peněžité sankce zahrnuje [kromě výše zmíněné maximy vyloučení extrémní disproporcionality] též 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.".

44. V nálezu sp. zn. Pl. ÚS 24/07, vyhlášeném pod č. 88/2008 Sb., pak Ústavní soud systematizoval několik skupin rozhodnutí k otázkám ústavnosti daní a poplatků. První skupinu rozhodnutí Ústavního soudu tvoří judikatura k interpretaci a aplikaci ustanovení čl. 11 odst. 5 Listiny ve vazbě na ustanovení čl. 79 odst. 3 a čl. 104 odst. 3 Ústavy ve věcech mezí podzákonné právní úpravy daní a poplatků [viz zejména nález sp. zn. Pl. ÚS 3/95 ze dne 11. 10. 1995 (N 59/4 SbNU 91; 265/1995 Sb.), nález sp. zn. Pl. ÚS 63/04 ze dne 22. 3. 2005 (N 61/36 SbNU 663; 210/2005 Sb.), nález sp. zn. Pl. ÚS 20/06 ze dne 20. 3. 2007 (N 55/44 SbNU 701; 164/2007 Sb.)]. Druhou skupinu tvoří přezkum ústavnosti zákonné úpravy daně, poplatku, příp. jiné obdobné zákonem stanovené povinné dávky, jakož i peněžních sankcí (sp. zn. Pl. ÚS 3/02, vyhlášený pod č. 405/2002 Sb., sp. zn. Pl. ÚS 12/03, vyhlášený pod č. 300/2004 Sb., sp. zn. Pl. ÚS 7/03, vyhlášený pod č. 512/2004 Sb.). Konečně třetí skupinu rozhodnutí k otázkám ústavnosti právní úpravy daní, poplatků, příp. jiných obdobných zákonem stanovených dávek, představuje nález Ústavního soudu ČSFR sp. zn. Pl. ÚS 22/92 (Sbírka usnesení a nálezů Ústavního soudu ČSFR, č. 11, str. 37), jenž stanovil hlediska přezkumu daňové rovnosti, resp. daňové proporcionality.

45. Na tomto místě považuje Ústavní soud za vhodné upozornit na judikaturu německého Spolkového ústavního soudu, který při řešení majetkové daně upozornil na nutnost respektovat příkaz, dle kterého nesmí majetková daň vést k plíživé konfiskaci majetku a nesmí zasahovat do majetkové substance. V těchto případech je třeba vzít do úvahy fiskální zájem na zachování zdroje daní, jakož i individuální zájem na udržení vlastního majetku. Je dále důležité, aby speciální ochrany požívaly hospodářské statky, jež slouží osobnímu živobytí vlastníka a jeho rodiny. Tyto statky umožňují existenci svobodného prostoru pro formování osobní životní sféry na vlastní odpovědnost. Z těchto postulátů Spolkový ústavní soud dovozuje, že daňový zákonodárce nesmí snižovat nad určitou mez dalším zdaňováním ten majetek, který funguje jako základ individuálního formování života plátce daně. Tento hospodářský základ osobního života se vyvíjí podle ekonomických a kulturních standardů života v dané společnosti (srov. rozhodnutí Spolkového ústavního soudu ze dne 22. června 1995, 2 BvL 37/91). Ospravedlnění existence základního existenčního minima vychází ze základního práva a zároveň základní objektivní ústavní hodnoty v podobě lidské důstojnosti, která ukládá státu povinnost ponechat, popř. zajistit každému občanovi základní potřeby pro lidskou a důstojnou existenci. V jiném rozhodnutí vztahujícím se k oblasti daňového práva, se Spolkový ústavní soud rovněž vyjádřil k interpretaci a aplikaci zásady rovnosti v této právní oblasti. Tato zásada vyžaduje, aby daňový zákon zatěžoval daňové poplatníky – právně i fakticky – rovnoměrně (srov. rozhodnutí Spolkového ústavního soudu ze dne 9. března 2004, 2 BvL 17/02). Zásada rovnosti vyžaduje, aby každý tuzemec byl zapojen podle své způsobilosti rovnoměrně do financování státních úkolů.

VIII. D) Metodologie přezkumu navrhovaná Nejvyšším správním soudem

46. Z výše uvedeného vyplývá, 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 disproporcionality a ověřující, zda nedošlo k porušení principu rovnosti. Otázka vhodnosti a nezbytnosti daného opatření je zásadně ponechána na vůli zákonodárce, který za své rozhodnutí nese politickou odpovědnost. To nicméně neznamená absolutní libovůli zákonodárce, neboť pro to, aby daň byla shledána jako ústavně konformní, nesmí být v rozporu s ústavním principem akcesorické i neakcesorické rovnosti. Je přitom zřejmé, že akcesorickou rovnost lze vztáhnout k jakémukoli základnímu právu zaručenému ústavním pořádkem.

47. Podle názoru NSS představuje diskriminace toliko jednu z možností nelegitimnosti stanovené daňové povinnosti, a proto navrhuje rozšíření přezkumu ústavnosti daní. NSS ve svém podání přichází s návrhem dalšího testu, podle něhož by za protiústavní měla být označena i daň, která nejen porušuje princip rovnosti a/nebo má konfiskační dopady, ale také daň, která neobstojí v minimálním testu legitimity a racionality. Podle tohoto testu navrhovaného NSS má být za protiústavní považována i taková daň, která nebude diskriminační a nebude mít škrtící účinky, ale nebude opřena o žádný legitimní a racionální důvod. Navrhovaný test legitimity a racionality se inspiruje tzv. *rational basis testem*, který se stal v poslední době také součástí metodologického instrumentaria používaného Ústavním soudem [viz nález Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 39/01 ze dne 30. 10. 2002 (N 135/28 SbNU 153; 499/2002 Sb.), nález Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 6/05 ze dne 13. 12. 2005 (N 226/39 SbNU 389; 531/2005 Sb.), nález Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 83/06, vyhlášený pod č. 116/2008 Sb., nález Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 1/08, vyhlášený pod č. 251/2008 Sb.]. Byť ve svém nálezu sp. zn. Pl. ÚS 6/05, vyhlášeném pod č. 531/2005 Sb., Ústavní soud *rational basis test* ztotožnil s testem nepřípustnosti extrémní disproporcionality, logika minimálního testu legitimity a racionality navrhovaná NSS se od logiky testu nepřípustnosti extrémní disproporcionality podstatným způsobem odlišuje.

48. K navrhovanému *rational basis testu* Ústavní soud ještě podotýká, že jde o test americké provenience, který představuje nejméně intenzivní způsob přezkumu. Americký Nejvyšší soud se odhodlal zrušit daňové zákony pouze za situace, kdy se mu klasifikace daňových subjektů a předmětu zdanění zdála arbitrární, což se stalo jen v omezeném počtu případů. Jinak řečeno, žádná právní úprava nesmí arbitrárně založit diskriminaci. Z komparativních studií, které má Ústavní soud k dispozici, vyplývá [srov. Ordower, Henry. „Horizontal and Vertical Equity in Taxation as Constitutional Principles: Germany and the United States Contrasted." (September 6, 2005). bepress Legal Series, Working paper 728, online text: http://law.bepress.com/expresso/eps/728], že německý Spolkový ústavní soud vystupuje daleko aktivněji v daňových kauzách a již mnohokrát shledal, že daňové zákony kolidují s ústavními principy, což se ve Spojených státech amerických děje zcela výjimečně. Příčinu odlišnosti je patrně třeba spojovat s odlišnou interpretací základních práv v USA a v Evropě. Zatímco v USA jsou základní práva interpretována jen jako negativní práva (stát je povinen základní práva respektovat), je evropským standardem interpretovat základní práva i jako práva pozitivní (stát má povinnost základní práva chránit).

49. Ústavní soud konstatuje, že při zkoumání ústavnosti napadených ustanovení se nehodlá odchýlit od své judikatury, a proto bude vycházet z modifikované verze zásady proporcionality a bude zkoumat případné porušení zákazu extrémní disproporcionality ve spojení s kritérii, která vyplývají z ústavního principu rovnosti. 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, neboť tímto svým postupem by se dopustil zjevného, resp. svévolného porušení ústavního principu rovnosti, přičemž je třeba připomenout, že porušení akcesorické rovnosti se pojmově pojí s porušením dalšího základního práva. Při zdaňování má stát poměrně širokou volnost, avšak i zde platí, že „stát může rozhodnout, že jedné skupině poskytne méně výhod než jiné, nesmí však postupovat libovolně a z jeho rozhodnutí musí být patrno, že tak činí ve veřejném zájmu" [srov. nález Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 2/02 ze dne 9. 3. 2004 (N 35/32 SbNU 331; 278/2004 Sb.)]. Zjevné svévoli zákonodárce tak brání právě kritéria akcesorické a neakcesorické rovnosti, která se v určitých ohledech překrývají s některými komponentami testu legitimity a racionality navrhovaného NSS. Princip rovnosti se v rovině přezkumu materiální daňové právní normy konkretizuje v návaznosti na povahu daně. Daň jako obecná zátěž, zavazující tuzemce k financování politiky státu, a to podle jejich příjmů, majetku či kupní síly, je ospravedlněná rovnoměrností rozdělení těchto břemen (viz rozhodnutí Spolkového ústavního soudu ze dne 22. 6. 1995, 2 BvL 37/91). Další komponenty testu legitimity 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 disproporcionální) a dále neporuší princip akcesorické i neakcesorické rovnosti. Tyto ústavní

nároky na právní úpravu daní dle 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.

VIII. E) Inspirace odjinud: praxe ESLP

50. Ústavní soud připomíná, že právo na vlastnictví je též chráněno čl. 1 Protokolu č. 1 k Úmluvě o ochraně lidských práv a základních svobod, podle něhož má každá fyzická nebo právnická osoba právo pokojně užívat svůj majetek. Nicméně ani podle Úmluvy není vlastnické právo absolutním právem, neboť čl. 1 Protokolu č. 1 k Úmluvě umožňuje za určitých podmínek zbavení majetku (odstavec 1) a ve svém odstavci druhém přiznává smluvním státům právo přijímat zákony, které považují za nezbytné, aby upravily užívání majetku v souladu s obecným zájmem a zajistily placení daní. 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. 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 (srov. Sudre, F. Mezinárodní a evropské právo lidských práv. Brno: Doplněk, 1997, s. 217). Vzhledem ke znění Úmluvy Evropský soud pro lidská práva posuzuje daně jen z hlediska kautel plynoucích z akcesorické rovnosti (čl. 14 Úmluvy), nikoliv z hlediska rovnosti před zákonem.

IX.
Vlastní přezkum

IX. A) Charakter daně z převodu nemovitostí

51. Daň z převodu nemovitostí je tradiční historickou daní tvořící doplňující prvek daňové soustavy. Jak uvádí ve svém vyjádření Ministerstvo financí, v současné době je její výnos cca 9 mld. Kč, a to i po snížení sazby z 5 % na 3 % (bod 17). Téměř ve všech evropských zemích (s výjimkou Slovenska) je zařazena ta či ona forma daně z převodu majetku. Obvykle se zdanění úplatných transferů týká pouze nemovitostí, v některých zemích patří mezi předměty zdanění i další komodity (lodě, letadla apod.). V některých státech se pak vybírá namísto daně z převodu majetku daň z registrace převodu majetku neboli tzv. kolkovné, případně daň z převodu majetku nahrazují daně z právních úkonů (srov. Radvan, M. Zdanění majetku v Evropě. Praha: C. H. Beck, 2007, s. 236n.). Daň z převodu nemovitostí patří spolu s daní darovací a daní dědickou k tzv. daním převodním (transferovým). Všechny transferové daně postihují nabytí a převody majetku, k nimž dochází především na základě prodejů, dědění nebo darování (srov. Bakeš, M. a kol. Finanční právo. Praha: C. H. Beck, 2006, s. 323). Jde o daně, které jsou placeny nepravidelně, neboť ke zdanění majetku dochází jednorázově v okamžiku změny držitele. Odborná ekonomická literatura hovoří o tom, že funkcí daně z převodu nemovitostí je předejít daňovým únikům na darovací dani, které by se daňové subjekty mohly vyhnout fiktivními smlouvami o prodeji předmětného majetku, a v konečném důsledku i na dani dědické (viz Kubátová, K. Daňová teorie a politika. Praha: ASPI, 2003, s. 235). Při neexistenci jedné z těchto transferových daní hrozí, že bude díky tomu docházet k pokusům obcházet zákon. Rozlišujícím znakem daně z převodu nemovitostí je na rozdíl od ostatních transferových daní to, že předmětem daně z převodu nemovitostí je úplatná forma převodu nebo přechodu vlastnictví k nemovitostem. Úmyslem zákonodárce je zatížení hodnoty převáděné nemovitosti, tedy převodcem dosažený finanční výnos nemovitosti, případně dosažitelný finanční výnos z prodeje nemovitostí, je-li dohodnutá cena nižší než zjištěná (srov. nález Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 500/01, N 51/30 SbNU 47). Převody jsou registrovány prostřednictvím vkladu vlastnického práva k dané nemovitosti na základě zákona č. 265/1992 Sb., o zápisech vlastnických a jiných věcných práv k nemovitostem, ve znění pozdějších předpisů.

52. Přestože NSS nebrojí toliko proti její výši anebo proti vymezení okruhu poplatníků daně, jeho test legitimity a racionality se skládá z několika komponent, neboť NSS tvrdí, že v případě daně z převodu nemovitostí se jedná (a) o daň diskriminační, která (b) neobstojí dle základních funkcí, které daňová teorie obvykle u daní uvádí (alokační, redistribuční, stabilizační), (c) je v rozporu s potřebou bydlení a vede k významné deformaci trhu s byty a (d) díky její institucionalizaci dochází k daňovému řetěze-

ní, které pro svoji iracionalitu a demotivující účinky dosahuje protiústavní intenzity. NSS naopak nepovažuje za důvod protiústavnosti daně z převodu nemovitostí její výši. Namítá-li NSS v rámci hodnocení provedeného testem legitimity a racionality, že v případě daně z převodu nemovitostí jde o daň diskriminační, jde podle názoru Ústavního soudu o jasný příklad návrhu na posouzení daně z hlediska kautel plynoucích z ústavního principu akcesorické a neakcesorické rovnosti. V dalším rozboru se Ústavní soud nicméně vyrovná i s některými dalšími námitkami vznesenými NSS.

IX. B) Test vyloučení extrémní disproporcionality

53. 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.). Jinými slovy lze konstatovat, že vyměřovaná daň nesmí omezovat vlastnické právo osoby povinné k zaplacení daně takovým způsobem, který by se příčil ustanovení čl. 4 odst. 4 Listiny.

54. O to v případě daně z převodu nemovitostí stanovené ve výši 5 % však rozhodně nejde. Hovoří-li Karel Engliš o tom, že „daň nemá ničiti zdroje, z něhož plyne" (Engliš, K. Národní hospodářství. Praha: Nakladatelství Fr. Borový, 1928, s. 347), pak tuto skutečnost v případě daně z převodu nemovitostí konstatovat nelze. Konečně i NSS ve svém návrhu konstatuje, že daň není nepřiměřeně vysoká (škrtící, rdousící) i v tom smyslu, že by výrazně omezovala samotnou podstatu vlastnického práva (viz bod 8) a Ústavní soud se s tímto hodnocením ztotožňuje, neboť je zcela zjevné a netřeba je dále prověřovat. Obecně si lze sice představit individuální případy, kdy kombinace několika faktorů (např. ztráta zaměstnání a nutnost prodeje hypotékou zatížené nemovitosti) relevantních, a to zvláště v současnosti, v období finanční krize, může vést k tomu, že povinnost platit daň bude vyvolávat mimořádně tíživé následky pro poplatníka. K jejich zmírnění nicméně slouží uplatnění jiných institutů, které zákon nabízí, a ač je Ústavní soud přesvědčen o jejich nedokonalosti (zásadní nenárokovost rozhodnutí o prominutí daně podle § 55a zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, a rozhodnutí o prominutí daňového nedoplatku podle § 65 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů), nemůže se zabývat jejich ústavněprávním přezkumem, neboť tato ustanovení nejsou a nemohou být projednávaným návrhem napadena.

IX. C) Rovnost

55. Na úvod při posuzování toho, zda daň z převodu nemovitostí není v rozporu s kautelami plynoucími z principu akcesorické rovnosti, považuje Ústavní soud za vhodné uvést názor, podle něhož »veškeré rozhodovací procesy uvnitř všech tří složek státní moci se týkají tvorby a výkonu různých rozhodnutí s ohledem na různé situace. V tomto smyslu „diskriminovat" [tj. vnímat a konstatovat rozdíly] není nic špatného, ledaže by se určité konkrétní konstatování rozdílů vztahovalo, slovy ústavního práva, na tzv. „problematickou kategorii", tedy na jedno z kritérií uvedených v taxativním výčtu článku 14 Evropské úmluvy o lidských právech. Tyto problematické kategorie nejsou nic jiného než výjimkou z obecného pravidla, které umožňuje použít pro jiné než problematické kategorie jakýkoli rozlišující rozhodovací proces. Zákaz diskriminace s ohledem na určitou konkrétní odlišnost je tedy výjimkou, nikoli pravidlem. To nicméně neznamená, že by diskriminace byla u problematických kategorií přísně zakázána. Ve skutečnosti je diskriminace uvnitř uvedených kategorií povolena, pokud jsou spolu s ní uplatněna kritéria rovné ochrany, proporcionality a racionality« (viz nesouhlasné stanovisko soudce Boštjana Zupančiče ve věci Burdenovy proti Spojenému království ze dne 29. 4. 2008, in Soudní judikatura, přehled rozsudků Evropského soudu pro lidská práva 6/2008, s. 319).

56. Jak vyplývá z rozhodovací praxe Ústavního soudu, rozlišování vedoucí k porušení principu rovnosti je nepřípustné ve dvojím ohledu: může působit jednak jako akcesorický princip, který zakazuje diskriminovat osoby při výkonu jejich základních práv, a jednak jako neakcesorický princip zakotvený v čl. 1 Listiny, který spočívá ve vyloučení libovůle zákonodárce při rozlišování práv určitých skupin

subjektů. Jinými slovy, ve druhém případě jde o princip rovnosti před zákonem, který je skrze čl. 26 Mezinárodního paktu o občanských a politických právech součástí českého ústavního pořádku [viz nález sp. zn. Pl. ÚS 36/01 ze dne 25. 6. 2002 (N 80/26 SbNU 317; 403/2002 Sb.)]. Podle navrhovatele v případě zdanění převodu pouze jednoho typu majetku došlo k uplatnění libovůle, neboť „musí existovat velmi silný a racionální důvod, proč [zákonodárce] ke zdanění zvolil převod právě tohoto jednoho druhu majetku.". K tomuto názoru je třeba uvést, že zdanění převodu nemovitého majetku nebude považováno za svévolné, pokud je možno konstatovat podstatné rozdíly v převodu tohoto typu majetku (tj. nemovitého majetku) a ostatních typů majetku (movitý majetek), které převody majetku v obou skupinách činí nesrovnatelnými. Nelze totiž naopak, avšak opět z důvodu respektování principu rovnosti, upravovat režim nestejných věcí a nestejných procesů stejně. Zde je třeba zdůraznit, že z hlediska práva je právní existence nemovitých věcí vázána na zápis do katastru nemovitostí, přičemž jeho absence znemožňuje konzumování vlastnického práva. Věci movité ke své existenci takový zápis nepotřebují a pokud se některé movité věci přesto zapisují do určitých databází, nemá takový zápis konstitutivní význam pro jejich právní existenci. Dělení věcí na nemovité a movité má zásadní význam nejen pro soukromé právo, nýbrž zákonodárce s ním spojuje i významné konsekvence ve veřejném právu. Nemovitosti mají také nezastupitelný hospodářský význam a jsou samozřejmě i dobře uloženým kapitálem. Možnosti reálného využívání všech funkcí nemovitostí napomáhá stát tím, že plní své povinnosti např. při vytváření a ochraně veřejného pořádku nebo podporou rozvoje obecného blahobytu. Jak ve svém vyjádření uvádí Ministerstvo financí, nemovitosti nemohou existovat odděleně od infrastruktury, jejíž kvalita rozhoduje podstatným způsobem také o ceně nemovitosti. Stát na ni i na ochranu majetku před vnějším nebezpečím vynakládá nemalé prostředky (viz bod 18). Protože se tak vlastníkům nemovitostí dostává z činnosti státu určitého prospěchu, není možno hovořit o nelegitimnosti jejich zdanění, a to různými formami (na prvním místě plní tuto funkci samozřejmě daň z nemovitostí). Důvod, proč zákonodárce zvolil zdanění převodu nemovitých věcí, vyplývá právě z odlišností této formy majetku, přičemž nelze odhlédnout od toho, že převod věcí movitých podléhá jiným typům zdanění, které se naopak věcí nemovitých nedotýkají. Daňové rozlišování při převodu věcí movitých a věcí nemovitých vychází z podstatných rozdílů, jimiž se nemovité věci odlišují od věcí movitých, a proto se odlišný daňový režim spojený s jejich převodem nepříčí principu neakcesorické rovnosti. Z důvodů uvedených podstatných rozdílů nelze z pohledu plátce daně chápat zdanění převodu nemovitého majetku jako nespravedlivé, neboť nelze odlišný režim posoudit tak, že nepřiměřeně odnímá dobro jednomu subjektu oproti subjektu druhému, když, jak svrchu uvedeno, se oba tyto subjekty nenacházejí ve srovnatelné situaci.

57. Shora uvedené také vyvrací tvrzení navrhovatele o tom, že předmětná daň bezdůvodně diskriminuje majitele bytů v osobním vlastnictví oproti bytům v družstevním vlastnictví. Jak vyplývá z výše citovaného stanoviska soudce Zupančiče, téměř každá zákonná úprava vede k rozlišování, což implikuje, že se někoho negativně dotýká. Rozlišování mezi převody těchto dvou kategorií bytů lze akceptovat, neboť nepochybně existuje rozdíl mezi vlastnickým právem k bytu a právy a povinnostmi člena družstva. Jiná úprava odlišných situací není v zásadě vyloučena. Podle soudní rozhodovací praxe je možno družstevní byt vymezit jako „byt nacházející se v domě ve vlastnictví nebo spoluvlastnictví bytového družstva, který slouží k uspokojování bytových potřeb členů tohoto bytového družstva.". Družstevní byty pak družstvo pronajímá svým členům, kteří mohou převádět jen své družstevní podíly. Předmětem převodu v případě smlouvy o převodu členství v bytovém družstvu jsou podle § 230 obchodního zákoníku členská práva a povinnosti, byť právní praxe užívá také pojem členský nebo družstevní podíl. Hlavním důvodem nabytí členských práv a povinností na straně nabyvatele bude samozřejmě zájem o získání práva nájmu družstevního bytu, které je spojeno s daným členstvím. Z výše uvedeného vyplývá, že u družstevních bytů jde o jiný právní vztah než v případě bytů ve vlastnictví. Jakkoli funkce bytů v osobním vlastnictví a družstevních bytů je prakticky srovnatelná, při bližším pohledu je nutno konstatovat, že se pozice vlastníka nemovitosti a „vlastníka" členských práv výrazným způsobem odlišují, což je nejlépe patrné na příkladu možností dispozic s věcí a s členskými právy. Ostatně, odlišnost obou forem již konstatovala judikatura Ústavního soudu [srov. nález Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 42/03 ze dne 28. 3. 2006 (N 72/40 SbNU 703; 280/2006 Sb.)]. Proto je odůvodněn i různý režim zdaňování.

IX. D) Další námitky

58. Otázka, které se Ústavní soud nemohl vyhnout, zní, zda vůbec Ústavnímu soudu přísluší hodnotit daň z převodu nemovitostí z pohledu funkcí daní, jimiž operuje ekonomická odborná literatura, na kterou odkazuje ve svém návrhu NSS. Z návrhu NSS vyplývá, že by Ústavní soud měl posuzovat protiústavnost daní z hlediska tří základních funkcí daní a daňového systému, a to funkce alokační, distribuční a stabilizační (tuto typologii je možno nalézt v mnoha publikacích – srov. Musgrave, R. A., Musgrave, P. B. Veřejné finance v teorii a praxi. Praha: Management Press, 1994, s. 6n., Kubátová, K., Vítek., L. Daňová politika. Praha: CODEX, 1997, s. 12, Kubátová, K. Daňová teorie a politika. Praha: ASPI, 2003, s. 19, Peková, J. Veřejné finance, úvod do problematiky. Praha: ASPI, 2005, s. 323). Podle názoru Ústavního soudu však posuzování daní z hlediska těchto kritérií náleží do kompetence demokraticky zvoleného zákonodárce. Pokud by k němu Ústavní soud přistoupil, vstupoval by do pole jednotlivých politik, jejichž racionalitu nelze z hlediska ústavnosti dost dobře hodnotit. Efektivitu daní Ústavní soud rovněž zpravidla nepřezkoumává s výhradou těch případů, kdy by neefektivita určité daně založila zřejmou nerovnost v daňovém zatížení jednotlivých tuzemců. Ústavnímu soudu přísluší jen přezkoumávat, zda daná daňová opatření nezasahují do ústavně garantovaného majetkového substrátu vlastníka, resp. zda je nelze považovat za bezdůvodně se příčící principu rovnosti, tj. za svévolná.

59. Podle názoru Ústavního soudu je třeba vzít do úvahy i to, že všechny daně tvoří jeden systém (viz bod 45 a 51). Z toho vyplývá, že pokud by chtěl Ústavní soud řešit otázku legitimity a racionality daně z převodu nemovitostí, musel by řešit i vzájemné souvislosti daně z převodu nemovitostí s ostatními daněmi. Pokud by se Ústavní soud rozhodl vyslovit se k otázce, zda je daň z převodu nemovitostí vhodným a nezbytným prvkem daňového systému, vstoupil by autoritativně, avšak bez ústavního odůvodnění, do debaty, ve které není ani samotná odborná ekonomická a právnická komunita, pokud jde o návrhy *de lege ferenda*, jednotná: např. ve sborníku o perspektivách daňové politiky se uvádí jako optimální varianta změna rozpočtového určení daně z převodu nemovitostí (Kubátová, K., Vybíhal, V. a kol. Optimalizace daňového systému ČR. Praha: Eurolex Bohemia, 2004, s. 152), tj. je preferováno její zachování v modifikované verzi oproti zachování v současné verzi, jakož i oproti jejímu úplnému zrušení. Neexistuje-li konsenzus ani mezi příslušnými odborníky, není úlohou Ústavního soudu, aby spekuloval o správné odpovědi. Ústavní soud si je vědom důležitosti rozhodování o daňové soustavě v kontextu soupeření politických stran, resp. v kontextu přání a preferencí členů politického společenství ve vztahu k míře sociálnosti politik státu, které nalézají odezvu ve volebních výsledcích, a proto je třeba ponechat tyto otázky úvaze politické většiny, která byla zformována volbami. Již Karel Engliš postřehl, že „zápas o politickou moc ve státě je zápasem o usměrnění ideálu, za nímž spěje stát, o usměrnění veřejného blaha. Ve stejné míře, jako souvisí konstrukce výdajová a konstrukce příjmová, je politický boj též zápasem o soustavu veřejných příjmů, především daňové soustavy“ (Engliš, K. Finanční věda. Brno: Polygrafie, 1929, s. 101). Ústavní soud do této politické soutěže nehodlá vstupovat a je připraven zasáhnout jen tehdy, pokud by shledal protiústavnost daňových předpisů v rozsahu uvedeném shora.

60. Ústavní soud nehodlá přezkoumávat souladnost daňové politiky ani s ostatními politikami, např. s bytovou politikou, jak navrhoval NSS, neboť by se ocitl na tenkém ledu ne vždy průkazných ekonomických analýz, jejichž výsledky přísluší posoudit, jakož i vyvodit politické konsekvence demokratickému zákonodárci, který musí zvážit, zda je daňová úprava vhodná a nezbytná i z tohoto pohledu. NSS ve svém návrhu také dovodil, že cena nemovitostí vzrůstá o výši jím napadené daně, přičemž ovšem poskytnuté statistiky naznačují, že mezi těmito dvěma proměnnými neexistuje tak přímý vztah, jak usuzuje NSS (bod 20). Někteří autoři se dokonce vyjadřují ještě skeptičtěji ke vztahům mezi daní z převodu nemovitostí a omezením trhu s byty, mobilitou obyvatelstva a dalšími negativními společenskými konsekvencemi: „Není též jisté, že odstranění této daně musí mít vliv na bytovou politiku, že by se tím zásadním způsobem zvýšila mobilita obyvatelstva či zprostředkovaně snížila nezaměstnanost“ (Radvan, M. Zdanění majetku v Evropě. Praha: C. H. Beck, 2007, s. 353). Protože neexistují exaktnější ekonomické analýzy a NSS jimi svůj návrh také nepodložil, nýbrž opírá své závěry jen o tvrzení, které má být „z povahy věci zřejmé“ (byť jakékoliv společenskovědní vysvětlení by mělo pracovat s komplexními multifaktoriálními vysvětleními), nehodlá Ústavní soud autoritativně rozho-

dovat o souvislostech mezi uvedenými a možná ještě dalšími proměnnými, když navíc z analýz, které má Ústavní soud k dispozici, nevyplývá, že by daň z převodu nemovitostí byla hlavní brzdou rozvoje příslušných politik a že by její vliv na mobilitu pracovní síly, podnikání či zhoršení sociální situace byl nějak zásadní (viz bod 21). 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.

61. Další okruh námitek směřuje proti tomu, že jsou v případě převodu nemovitostí zpoplatněny jak administrativní úkony, tak samotný tento převod. Řešení tohoto problému je třeba hledat v účelech, které jednotlivé platby sledují. Z výkladu příslušných právních norem vyplývá, že daň z převodu nemovitostí a poplatek za zápis do katastru nemovitostí mají odlišné funkce, neboť nutnost platit poplatek za zápis v katastru nemovitostí je dána potřebou úhrady nákladů spojených se správním řízením vedeným před katastrálním úřadem při rozhodování o vkladu do katastru nemovitostí, zatímco daň z převodu nemovitostí sleduje rovnoměrné daňové zatížení z pohledu hodnoty odpovídající převáděnému vlastněnému nemovitému majetku.

62. NSS navrhuje posuzovat zdanění v kontextu dalších otázek, neboť zřetězení daňových povinností je nutno podle jeho názoru považovat za protiústavní. Další námitka, která se objevuje v návrhu NSS, směřuje k problému dvojího zdanění stejného příjmu v případě nemovitostí prodaných do 5 let od jejich nabytí (bod 11), což podle NSS vede k protiústavním důsledkům. Tento názor Ústavní soud nesdílí. Citovaná výjimka měla bránit spekulačním nákupům a prodejům bytů v transformačním období, které bylo a je provázeno nedořešenou bytovou politikou. Intenzitě daňového zřetězení v podobě protiústavních důsledků navíc brání rozsáhlá řada osvobození obsažená v zákoně č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, a dále fakt, že daní je zatížen jen zisk získaný prodejem nemovitosti, nikoli celý příjem. Dále je třeba vzít v úvahu také časovou dimenzi, neboť k uplatnění daňové povinnosti dochází u daně z převodu nemovitostí značně nahodile v závislosti na prodeji nemovitosti jejím vlastníkem, zatímco daň z nemovitostí je naopak daní odváděnou pravidelně ročně, kterou po následném prodeji nemovitosti již nelze ve vztahu k původnímu vlastníkovi uplatňovat. Není možno považovat za protiústavní takové daňové zřetězení, kdy jednotlivé články řetězu na sebe nutně nenavazují, nýbrž nástup dalšího zdanění je vázán až na realizaci vlastnictví formou dispozice s ním.

63. Ústavní soud konstatuje, že nebyly shledány důvody pro vyhovění návrhu NSS na vyslovení protiústavnosti v záhlaví citovaných ustanovení napadeného zákona, a proto byl návrh v rozsahu § 8 odst. 1 písm. a), § 9 odst. 1 písm. a), § 10 písm. a) věty první a § 15 zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění před novelizací provedenou zákonem č. 420/2003 Sb., podle § 70 odst. 2 zákona o Ústavním soudu zamítnut a ve zbytku odmítnut podle § 43 odst. 1 písm. c) ve spojení s ustanovením § 43 odst. 2 písm. b) jako návrh podaný osobou zjevně neoprávněnou (viz bod 31).

Předseda Ústavního soudu:
JUDr. **Rychetský** v. r.

182

SDĚLENÍ

Ministerstva vnitra

ze dne 12. června 2009

o vyhlášení nových voleb do zastupitelstva obce

Ministr vnitra podle § 58 odst. 4 zákona č. 491/2001 Sb., o volbách do zastupitelstev obcí a o změně některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů, vyhlašuje na den 12. prosince 2009 nové volby do zastupitelstva obce:

obec	okres	kraj
PULEČNÝ	**Jablonec nad Nisou**	**Liberecký**

Ministr:

Ing. **Pecina**, MBA v. r.



ISSN 1211-1244

Vydává a tiskne: Tiskárna Ministerstva vnitra, p. o., Bartůňkova 4, pošt. schr. 10, 149 01 Praha 415, telefon: 272 927 011, fax: 974 887 395 – **Redakce**: Ministerstvo vnitra, Nám. Hrdinů 1634/3, pošt. schr. 155/SB, 140 21 Praha 4, telefon: 974 817 287, fax: 974 816 871 – **Administrace**: písemné objednávky předplatného, změny adres a počtu odebíraných výtisků – MORAVIAPRESS, a. s., U Póny 3061, 690 02 Břeclav, fax: 519 321 417, e-mail: sbirky@moraviapress.cz. Objednávky ve Slovenské republice přijímá a titul distribuuje Magnet-Press Slovakia, s. r. o., Teslova 12, 821 02 Bratislava, tel.: 00421 2 44 45 46 28, fax: 00421 2 44 45 46 27. **Roční předplatné** se stanovuje za dodávku kompletního ročníku včetně rejstříku z předcházejícího roku a je od předplatitelů vybíráno formou záloh ve výši oznámené ve Sbírce zákonů. Závěrečné vyúčtování se provádí po dodání kompletního ročníku na základě počtu skutečně vydaných částek (první záloha na rok 2009 činí 5 000,– Kč) – Vychází podle potřeby – **Distribuce**: MORAVIAPRESS, a. s., U Póny 3061, 690 02 Břeclav, celoroční předplatné – 516 205 176, 516 205 175, objednávky jednotlivých částek (dobírky) – 516 205 175, objednávky-knihkupci – 516 205 175, faxové objednávky – 519 321 417, e-mail – sbirky@moraviapress.cz, zelená linka – 800 100 314. **Internetová prodejna**: www.sbirkyzakonu.cz – **Drobný prodej** – **Benešov**: Oldřich HAAGER, Masarykovo nám. 231; **Brno**: Ing. Jiří Hrazdil, Vranovská 16, SEVT, a. s., Česká 14; **České Budějovice**: SEVT, a. s., Česká 3, tel.: 387 319 045; **Cheb**: EFREX, s. r. o., Karlova 31; **Chomutov**: DDD Knihkupectví – Antikvariát, Ruská 85; **Kadaň**: Knihařství – Přibíková, J. Švermy 14; **Kladno:** eL VaN, Ke Stadionu 1953, tel.: 312 248 323; **Klatovy**: Krameriovo knihkupectví, nám. Míru 169; **Liberec**: Podještědské knihkupectví, Moskevská 28; **Litoměřice**: Jaroslav Tvrdík, Štursova 10, tel.: 416 732 135, fax: 416 734 875; **Most**: Knihkupectví „U Knihomila", Ing. Romana Kopková, Moskevská 1999; **Olomouc**: ANAG, spol. s r. o., Denisova č. 2, Zdeněk Chumchal – Knihkupectví Tycho, Ostružnická 3, Knihkupectví SEVT, a. s., Ostružnická 10; **Ostrava**: LIBREX, Nádražní 14, Profesio, Hollarova 14, SEVT, a. s., Denisova 1; **Otrokovice**: Ing. Kučeřík, Jungmannova 1165; **Pardubice**: LEJHANEC, s. r. o., třída Míru 65; **Plzeň**: Typos, tiskařské závody s. r. o., Úslavská 2, EDICUM, Bačická 15, Technické normy, Na Roudné 5, Vydavatelství a naklad. Aleš Čeněk, nám. Českých bratří 8; **Praha 1**: NEOLUXOR, Na Poříčí 25, LINDE Praha, a. s., Opletalova 35, NEOLUXOR s. r. o., Václavské nám. 41; **Praha 4**: SEVT, a. s., Jihlavská 405; **Praha 5**: SEVT, a. s., E. Peškové 14; **Praha 6**: PPP – Staňková Isabela, Puškinovo nám. 17, PERIODIKA, Komornická 6; **Praha 8**: Specializovaná prodejna Sbírky zákonů, Sokolovská 35, tel.: 224 813 548; **Praha 9**: Abonentní tiskový servis-Ing. Urban, Jablonecká 362, po–pá 7–12 hod., tel.: 286 888 382, e-mail: tiskovy.servis@abonent.cz, DOVOZ TISKU SUWECO CZ, Klečákova 347; **Praha 10**: BMSS START, s. r. o., Vinohradská 190, MONITOR CZ, s. r. o.,Třebohostická 5, tel.: 283 872 605; **Přerov**: Odborné knihkupectví, Bartošova 9, Jana Honková--YAHO-i-centrum, Komenského 38; **Sokolov**: KAMA, Kalousek Milan, K. H. Borovského 22, tel./fax: 352 605 959; **Tábor**: Milada Šimonová – EMU, Zavadilská 786; **Teplice**: Knihkupectví L&N, Kapelní 4; **Ústí nad Labem**: PNS Grosso s. r. o., Havířská 327, tel.: 475 259 032, fax: 475 259 029, Kartoon, s. r. o., Solvayova 1597/3, Vazby a doplňování Sbírek zákonů včetně dopravy zdarma, tel.+fax: 475 501 773, www.kartoon.cz, e-mail: kartoon@kartoon.cz; **Zábřeh**: Mgr. Ivana Patková, Žižkova 45; **Žatec**: Simona Novotná, Brázda-prodejna u pivovaru, Žižkovo nám. 76, Jindřich Procházka, Bezděkov 89 – Vazby Sbírek, tel.: 415 712 904. **Distribuční podmínky předplatného**: jednotlivé částky jsou expedovány neprodleně po dodání z tiskárny. Objednávky nového předplatného jsou vyřizovány do 15 dnů a pravidelné dodávky jsou zahajovány od nejbližší částky po ověření úhrady předplatného nebo jeho zálohy. Částky vyšlé v době od zaevidování předplatného do jeho úhrady jsou doposílány jednorázově. Změny adres a počtu odebíraných výtisků jsou prováděny do 15 dnů. **Reklamace**: informace na tel. čísle 516 205 175. V písemném styku vždy uvádějte IČO (právnická osoba), rodné číslo (fyzická osoba). **Podávání novinových zásilek** povoleno Českou poštou, s. p., Odštěpný závod Jižní Morava Ředitelství v Brně č. j. P/2-4463/95 ze dne 8. 11. 1995.