

**II.ÚS 485/98 ze dne 30.11.1999**

**N 173/16 SbNU 259**

**Povaha poznámek pod čarou v právním předpise**

**Česká republika  
NÁLEZ  
Ústavního soudu  
Jménem republiky**

USPrVIM

Právo vlastnit majetek, nabývání majetku

USPrnSO

Právo na soudní a jinou právní ochranu

II. ÚS 485/98

>

Poznámky pod čarou či vysvětlivky nejsou normativní, přesněji závaznou součástí pravidla chování. Proto stejně jako jiné části právního předpisu, jejichž posláním je zlepšit přehlednost předpisu a orientaci v právním řádu (nadpis právního předpisu, označení částí, hlav, dílů, oddílů, paragrafů), jsou pouhou legislativní pomůckou, která nemůže být závazným pravidlem pro výklad právního předpisu a stanovení pravidel chování. Pokud právní předpis nehodlá stanovit takové pravidlo přímo, musí odkázat na jiný předpis nebo jinou formu vyjádření pravidel chování (obyčej, smlouva, morální pravidla, cizí právní předpis atd.). Úmysl zákonodárce upravit v § 20 odst. 6 písm. g/ zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí osvobození od daně z nemovitostí, ve znění zákona č. 72/1994 Sb., jen na určitou skupinu případů proto nebyl vyjádřen způsobem, který odpovídá požadavkům na určitost a jasnost právních předpisů v podmínkách právního státu (čl. 1 Ústavy ČR).

<

Ústavní soud České republiky

rozhodl v senátě ve věci ústavní stížnosti města Stříbra se sídlem ve Stříbře, proti rozsudku Krajského soudu v Plzni, č.j. 37 Ca 44/98-24, ze dne 15. 6. 1998, ve spojení s rozhodnutím Finačního ředitelství Plzeň, č.j. 12152/140/97, ze dne 30. 1. 1998 a platebním výměrem Finančního úřadu ve Stříbře, č. 970000508, ze dne 13. 11. 1997, vydanému pod č.j. 18277/97/162971, za účasti Krajského soudu v Plzni jako účastníka řízení a Finančního ředitelství Plzeň jako vedlejšího účastníka řízení, mimo ústní jednání, takto:

Rozsudek Krajského soudu v Plzni č.j. 37 Ca 44/98-24, ze dne 15. 6. 1998, rozhodnutí Finačního ředitelství Plzeň, č.j. 12152/140/97, ze dne 30. 1. 1998 a platební výměr Finančního úřadu Stříbro, č. 970000508, ze dne 13. 11. 1997, vydaný pod č.j. 18277/97/162971, se zrušují.

## Odůvodnění

Stěžovatel napadl včas podanou ústavní stížností rozsudek Krajského soudu v Plzni, č.j. 37 Ca 44/98-24, ze dne 15. 6. 1998, kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí Finačního ředitelství Plzeň, č.j. 12152/140/97, ze dne 30. 1. 1998, kterým bylo zamítnuto odvolání stěžovatele proti platebnímu výměru Finančního úřadu ve Stříbře, č. 970000508, ze dne 13. 11. 1997, vydanému pod č.j. 18277/97/162971.

Skutková a právní stránka případu spočívá v následujících okolnostech. Uvedeným platebním výměrem byla stěžovateli vyměřena daň z převodu nemovitostí ve výši 18.170,- Kč za převod bytové jednotky č. 269/6 v domě čp. 269 ve Stříbře. Tento převod se uskutečnil za dohodnutou kupní cenu 49.470,- Kč. Na tomto základě byla stěžovateli vyměřena Finančním úřadem ve Stříbře na základě znaleckého posudku z částky 181.685,- Kč daň z převodu nemovitostí. Stěžovatel však namítá, že tato daň vůbec vyměřena být neměla, neboť podle § 20 odst. 6 písm. g) zákona ČNR č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění zákona č. 72/1994 Sb., jsou převody bytů, garáží a ateliérů podle zvláštních předpisů od této daně osvobozeny.

Všechny tři orgány veřejné moci však vyšly z jiného právního názoru, podle kterého jsou osvobozeny od takové daně pouze převody bytů, garáží a ateliérů podle zvláštních předpisů, kterými je třeba rozumět podle vysvětlivky 12a) ustanovení § 24 odst. 1 až 4 zákona č. 72/1994 Sb. Z toho dovodily, že osvobození se vztahuje pouze na převody bytů, garáží a ateliérů v budovách ve vlastnictví nebo spoluvlastnictví bytového družstva. Stěžovatel je však přesvědčen, že "vysvětlivky pod čarou" nemají a nemohou mít normativní charakter a nejsou součástí právního předpisu, což dokládá i odkazem na judikaturu Ústavního soudu (nález č. 131/1994 Sb.). Vycházel proto při rozhodování o stanovení kupní ceny z toho, že převod bytu bude od daně osvobozen a učinil tak za nižší cenu, než je cena tržní nebo odhadnutá. Jinak by kromě požadované ceny též určil, že daň uhradí kupující. Odlišnou interpretací tak byl poškozen na svých právech. Současně se domnívá, že neobstojí ani odkaz na Legislativní pravidla vlády, která jsou interní instrukcí. Ale i ta uvádějí, že odkazuje-li se na jiné právní předpisy, užije se buď jejich obecné pojmenování nebo termínu "zvláštní předpisy". V daném případě však v poznámce není zvláštní předpis, nýbrž konkrétní norma tohoto předpisu. Protože v citovaném § 20 odst. 6 písm. g) je odkaz na zvláštní předpis, je nutno za něj považovat zákon č. 72/1974 Sb., nikoli jen jeho § 24 odst. 1 až 4.

Taková aplikace tohoto ustanovení je proto podle názoru stěžovatele v rozporu s čl. 90 a čl. 95 Ústavy ČR a s čl. 4 odst. 1 a čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod (dále jen "Listina"). Z tohoto důvodu navrhl zrušit rozsudek Krajského soudu v Plzni, aniž zaujal stanovisko k rozhodnutím orgánů finanční správy.

Ústavní soud nejdříve přezkoumal formální náležitosti ústavní stížnosti. Ústavní stížnost byla podána včas, stěžovatel byl oprávněn k jejímu podání, byl řádně zastoupen a vyčerpал všechny prostředky, které mu zákon k ochraně jeho práv poskytuje. Ústavní

stížnost proto byla shledána přípustnou.

Ústavní soud si vyžádal spisový materiál a vyjádření účastníka a vedlejšího účastníka řízení. Za Krajský soud v Plzni se vyjádřil předseda senátu JUDr. Zdeněk Pivoňka, který uvedl, že si je vědom problematičnosti otázky a rozporů ve stanoviscích teorie a praxe. Odkázal v plném rozsahu na odůvodnění rozsudku a navíc uvedl jako argument ve prospěch svého stanoviska, že rovněž zákonodárce provádí novelizaci poznámek pod čarou a stejně tak se poznámek pod čarou drží některé soudy při svém rozhodování. Na tomto základě navrhl, aby byla stížnost zamítnuta. Současně vyslovil souhlas s upuštěním od ústního jednání, stejně jako stěžovatel a vedlejší účastník. Za Finanční ředitelství v Plzni se vyjádřil Ing. Bohdan Kaprál, který v podstatě zopakoval hlavní argumenty odůvodnění svého původního rozhodnutí. Poukázal na bod 41 Legislativních pravidel vlády. Podle nich se podle vedlejšího účastníka jedná o závazný odkaz upravující jen zde konkrétně stanovený případ, a nikoli o vysvětlivku, která má pouze usnadnit aplikační praxi a případy zde uvedené jsou jen demonstrativní. Jestliže stěžovatel poukazuje na nálezn. 131/1994 Sb., nevztahuje se na daný případ, neboť v něm jde o charakter vysvětlivky, nikoli o podstatu odkazu v právním předpise; o charakteru vysvětlivky finanční ředitelství spor nevede. Na tomto základě navrhl odmítnutí stížnosti.

Věc byla Ústavním soudem posouzena z hlediska její opodstatněnosti. Opodstatněností ústavní stížnosti je přitom v řízení před Ústavním soudem nutno rozumět to, že rozhodnutí, které je stížností napadeno, porušilo základní práva a svobody stěžovatele. Přezkoumáním skutkového stavu, předložených listinných důkazů a posouzením právního stavu došel Ústavní soud k závěru, že ústavní stížnost je v tomto směru opodstatněná. Vedly jej k tomu následující důvody.

Podle § 20 odst. 6 písm. g) zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění zákona č. 72/1994 Sb., jsou převody bytů, garáží a ateliérů podle zvláštních předpisů od daně osvobozeny. Podle shodného stanoviska všech tří orgánů veřejné moci je třeba zvláštním předpisem rozumět ustanovení § 24 odst. 1 až 4 zákona č. 72/1994 Sb., kterým se upravují některé spoluvlastnické vztahy k budovám a některé vlastnické vztahy k bytům a nebytovým prostorům a doplňují některé zákony (zákon o vlastnictví bytů). V rozvinuté podobě to vyjádřil Krajský soud v Plzni, když s odkazem na judikaturu obecných soudů uvedl, že mezi právním předpisem a právní normou není vždy stejný vztah, neboť text právního předpisu (např. preambule) nemusí mít vždy normativní povahu. To platí i pro poznámky pod čarou. Ty nikdy neobsahují novou úpravu, nýbrž odkazují aplikující subjekt na již existující právní předpis, který související nebo navazující pravidla chování již dříve upravil. Současně však Krajský soud v Plzni ve svém rozsudku došel k závěru, že stejně jako musí při výkladu předpisu postupovat podle postulátů obsažených v preambuli, musí přihlídnout i k poznámkám pod čarou. Ty jsou nepochybně součástí zákona, k jehož textu je zákonodárce připojil v interpretačním záměru a nelze od nich při výkladu abstrahovat. Jejich posláním není pouze usnadnit orientaci v právním řádu, neboť někdy neodkazují na určitý právní předpis, nýbrž na úpravu zcela konkrétního pravidla chování. I v řešené věci je proto podle jeho názoru třeba bezesbytku z poznámky č. 12a pod čarou vycházet. Zákonodárce v ní totiž upřesnil okruh převodů či přechodů nemovitostí osvobozených od daně z převodu

nemovitostí pouze na případy uvedené v § 24 odst. 1 až 4 zákona o vlastnictví k bytům. V daném případě tak jde jen o případy převodu bytů v budovách ve vlastnictví, popřípadě spoluvlastnictví družstev, na jejichž výstavbu byla poskytnuta finanční, úvěrová a jiná pomoc podle zvláštních předpisů. Má se jednat o převod do vlastnictví členů těchto družstev - fyzických osob, jejichž nájemní vztah k bytu, garáži a ateliéru vznikl po splacení členského podílu družstvu těmito členy nebo jejich právními předchůdci. Jde přitom o osvobození věcné, nikoli osobní, nedošlo tedy ke zvýhodnění členů družstev oproti jiným subjektům.

Ústavní soud s touto argumentací v podstatě souhlasí, v projednávané věci ovšem není řešena případná otázka diskriminace, nýbrž otázky povahy poznámek pod čarou. Ústavní soud se ve své ustálené judikatuře řídí důsledně pravidlem, že to, co je uvedeno v poznámce pod čarou nemá závaznou povahu a není to pravidlem chování subjektů uvedených "nahore nad čarou" ve vlastním textu právního předpisu. Text poznámky pod čarou proto nemůže odůvodnit rozšiřující výklad § 20 odst. 6 písm. g) cit. zákona ve prospěch státu a restriktivní výklad v neprospěch stěžovatele v případě zcela jednoznačně formulovaných pojmů jako v projednávané věci. Zákonodárce v § 20 odst. 6 písm. g) cit. zákona odkázal na zvláštní právní předpis, nikoli však na poznámku pod čarou a konkrétní ustanovení v ní. Tuto skutečnost odůvodnění rozsudku krajského soudu nerespektuje. Muselo by být výslovně stanoveno, že uvedená poznámka je součástí právního předpisu, tak jak je tomu v případě příloh zákonů. To se ale nestalo a konečně legislativní pravidla takový postup pravidelně zakazují.

Ústavní soud již několikrát zdůraznil, že musí suplovat roli sjednocující instance správního soudnictví (nález ve Sbírce nálezů a usnesení Ústavního soudu ČR, sv. 9, č. 115). Proto i v tomto případě musí rozhodnutí Ústavního soudu plnit nejen roli ochrany ústavně zaručených základních práv nebo svobod, nýbrž i sjednocování judikatury správních soudů, které se při výkladu § 20 odst. 6 písm. g) zákona o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí rozcházejí.

Poznámky pod čarou či vysvětlivky nejsou normativní, přesněji závaznou součástí pravidla chování (např. nálezy ve Sbírce nálezů a usnesení Ústavního soudu ČR, sv. 1, č. 25, sv. 4, č. 83, sv. 6, č. 105-109). Proto stejně jako jiné části právního předpisu, jejichž posláním je zlepšit přehlednost předpisu a orientaci v právním řádu (nadpis právního předpisu, označení částí, hlav, dílů, oddílů, paragrafů), jsou i poznámky pod čarou pouhou legislativní pomůckou, která nemůže být závazným pravidlem pro výklad právního předpisu a stanovení pravidel chování. Pokud právní předpis nehodlá stanovit takové pravidlo přímo, musí odkázat na jiný předpis nebo jinou formu vyjádření pravidel chování (obyčej, smlouva, morální pravidla, cizí právní předpis atd.). Ústavní soud by proto ani nemohl takovou poznámku zrušit, i kdyby měla jednoznačně neústavní obsah, neboť není "ustanovením" ve smyslu čl. 87 odst. 1 písm. a) a b) Ústavy ČR. Úmysl zákonodárce upravit osvobození od daně z nemovitostí jen na určitou skupinu případů proto nebyl vyjádřen způsobem, který odpovídá požadavkům na určitost a jasnost právních předpisů v podmínkách právního státu (čl. 1 Ústavy ČR). Toto pochybení proto musí jít k tíži zákonodárce, který jej může napravit jedině tím, že konkrétní osvobozený druh převodu nemovitosti (zde bytu) uvede přímo v textu příslušného ustanovení [zde § 20 odst. 6 písm.

g) zákona o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí] nebo na něj odkáže přímo v samotném textu právního předpisu jednoznačným způsobem, tak jak to učinil v jiných ustanoveních [např. § 20 odst. 6 písm. h)] téhož zákona. To, že osvobození převodu pouze určitého druhu bytů by mohlo být věcně odůvodněné, je irelevantní s ohledem na jednoznačnou formulaci aplikovaného ustanovení, neboť v něm pojem "byty v budovách bytových družstev" obsažen není.

Ze všech výše uvedených důvodů rozhodl Ústavní soud tak, jak je ve výroku uvedeno. Nemohl se ovšem zcela ztotožnit s ústavní argumentací stěžovatele. Ustanovení čl. 90 a čl. 95 Ústavy ČR sama o sobě subjektivně veřejně ústavně zaručené základní právo stěžovatele neobsahují, neboť jde především o institucionální záruku soudní pravomoci v oblasti práva soukromého a práva trestního a dělby moci, nezávislosti soudů a soudců.

Ústavní soud tak dospěl k názoru, že postupem soudu bylo porušeno základní právo stěžovatelů zakotvené v čl. 36 odst. 1 a 2 Listiny, které zaručuje každému domáhat se stanoveným způsobem svých práv u nezávislého a nestranného soudu, v daném případě ochrany před nezákonným rozhodnutím orgánu veřejné správy. Tuto ochranu před nezákonným zásahem orgánu veřejné správy Krajský soud v Plzni stěžovateli neposkytl, ačkoli bylo zasaženo do ústavně zaručených práv stěžovatele, která vyplývají z čl. 1 Ústavy ČR a čl. 4 odst. 2 a čl. 11 odst. 5 Listiny. Krajský soud v Plzni tak nedostál požadavku uvedenému v čl. 36 odst. 2 Listiny, když § 20 odst. 6 písm. g/ zákona o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění zákona č. 72/1994 Sb., vyložil v pochybnostech ve prospěch nikoli nositele základních práv a svobod, nýbrž ve prospěch státu, čímž porušil základní zásadu vztahu státu a jednotlivce zakotvenou v čl. 1 Listiny. Zákonodárce nedostál své povinnosti podle čl. 1 Ústavy ČR formulovat pravidla chování v právních předpisech jasným a jednoznačným způsobem a orgány výkonné moci svým postupem porušily základní práva stěžovatele. Protože krajský soud chtěl toto pochybení orgánů výkonné moci napravit svým neústavním výkladem daňového předpisu, byla soudním rozhodnutím současně odepřena ochrana vlastnickému právu stěžovatele podle čl. 11 odst. 1 ve spojení s čl. 11 odst. 5 a tím též porušena ústavní zásada pro omezení základních práv ve smyslu čl. 4 odst. 2 Listiny. Ke zdanění převodu předmětného bytu tak nedošlo na základě zákona, neboť zákon tento převod od zdanění osvobozuje, jak to plyne z jeho adekvátního či doslovného výkladu.

Ústavní soud při této příležitosti je nucen opětovně konstatovat, že česká praxe používání poznámek pod čarou je ve světě zcela ojedinělá (viz Filip J.: Poznámky pod čarou jako problém legislativy a judikatury. Právní zpravodaj - Časopis pro právo a podnikání, říjen 1999, s. 7-8), a navíc často v rozporu s požadavky na formulaci právních předpisů v podmínkách právního státu. Vzniknou-li proto v důsledku použití této svérázné legislativní techniky výkladové problémy, je nutno je řešit tak, že rozhodující je vlastní pravidlo chování, nikoli to, co je stanoveno v poznámce pod čarou. Soudní moci je v právním státě zakázáno napravovat pochybení zákonodárce při formulaci právních předpisů cestou výkladu, kterým změní jinak ústavně konformní, ale z hlediska státní moci nevýhodný jednoznačný text právního předpisu.

Protože v projednávané věci trpí nejen rozhodnutí napadené

ústavní stížností, nýbrž i obě rozhodnutí orgánů finanční správy, stejnou vadou, bylo z důvodu procesní ekonomie rozhodnuto o zrušení jak rozsudku Krajského soudu v Plzni, č.j. 37 Ca 44/98-24, ze dne 15. 6. 1998, tak rozhodnutí Finačního ředitelství Plzeň, č.j. 12152/140/97, ze dne 30. 1. 1998 a platebního výměru Finančního úřadu ve Stříbře, č. 970000508, ze dne 13. 11. 1997, vydaného pod č.j. 18277/97/162971 [§ 82 odst. 1, odst. 3 písm. a) zákona č. 182/1993 Sb.].

Poučení: Proti rozhodnutí Ústavního soudu se nelze odvolat.

V Brně dne 30. 11. 1999