

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Marie Žiškové a soudců JUDr. Josefa Baxy a JUDr. Lenky Kaniové v právní věci **žalobce Z. H.**, zastoupeného JUDr. Jaromírem Hanušem, advokátem se sídlem Kosmova 20, 702 40 Ostrava, proti **žalovanému Finančnímu ředitelství v Ostravě** se sídlem Na Jízdárně 3, 728 38 Ostrava, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 7. 2003, č. j. 6570/120/2003, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 20. 1. 2005, č. j. 22 Ca 310/2003 - 30,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 20. 1. 2005, č. j. 22 Ca 310/2003 - 30, **se zrušuje** a věc se vrací tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Žalovaný rozhodnutím ze dne 10. 7. 2003 zamítl odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu v Opavě (dále též „správce daně“) ze dne 11. 11. 2002, č. j. 190317/02/384911/3057, kterým byla vyměřena dodatečná daňová povinnost na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 1999 ve výši nula. Rozhodnutí správce daně předcházelo dodatečné daňové přiznání, které žalobce podal dne 9. 9. 2002, v němž snížil poslední známou daňovou povinnost o částku 798 780 Kč s tím, že toto snížení žalobce vymezil jako prominutí daně podle § 40 odst. 25. Žalovaný zamítavé rozhodnutí odůvodnil tím, že ustanovení § 40 odst. 25 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, bylo s účinností od 7. 1. 2000 zrušeno nálezem Ústavního soudu a odkázal na Sdělení Ministerstva financí k uplatnění článku II zákona č. 144/1999 Sb., podle něhož s přihlédnutím k § 97 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále též „daňový řád“), od tohoto data ministerstvo nedisponuje jiným zákonným zmocněním k prominutí daně z příjmů právnických osob za předmětné období než dle § 55a daňového řádu a za nesrovnalost ve smyslu tohoto ustanovení nelze považovat textaci § 40 odst. 25 zákona o daních z příjmů.

Žalobce se žalobou domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného. V ní jednak poukázal na to, že splnil všechny podmínky, které pro prominutí daně byly dotčeným ustanovením stanoveny; to žalovaný aplikoval nesprávně, neboť se jednalo o ustanovení hmotněprávního charakteru, nikoliv o ustanovení procesní; nárok na prominutí daně vznikal přímo ze zákona, aniž by bylo třeba o prominutí daně žádat a aniž by o prominutí daně mělo být vedeno řízení a správním orgánem rozhodováno, na správním orgánu bylo pouze ověřit splnění podmínek. Jestliže předmětné ustanovení Ústavní soud zrušil až s účinností od 7. 1. 2000, bylo v roce 1999 součástí právního řádu, přičemž pro vyměření daně za zdaňovací období je rozhodující právní stav ke konci zdaňovacího období. Jestliže se žalobce choval podle platného práva, přizpůsobil mu své ekonomické rozhodování, neměl by být na konci zdaňovacího období postaven před skutečnost, že jednání v souladu s právem jej diskvalifikuje na rozdíl od těch, jež tak nečiní. Podle žalobce je-li pochybnost o charakteru právní normy, pak v souladu s judikaturou Ústavního soudu má být pochybnost vyložena ve prospěch nositele základních práv a svobod, nikoliv ve prospěch státu.

Krajský soud v Ostravě rozsudkem ze dne 20. 1. 2005 žalobu zamítl. Rozhodnutí odůvodnil tím, že dotčené ustanovení § 40 odst. 25 zákona o daních z příjmů se stalo součástí tohoto zákona na základě novely provedené zákonem č. 144/1999 Sb., který nabyl účinnosti 15. 7. 1999 a pozbylo účinnosti 7. 1. 2000, kdy byl publikován nález Ústavního soudu, který je jako protiústavní zrušil. Podle názoru krajského soudu je třeba na předmětné ustanovení nahlížet jako na neústavní po celou dobu jeho účinnosti a nelze z toho důvodu trvat na formálním naplnění právního předpisu, ačkoliv je pravdou, že ke dni 31. 12. 1999, představujícímu konec zdaňovacího období, bylo součástí právního řádu. Za situace, pro níž je typický rozpor mezi rozumným řešením, na něž není norma bezezbytku připravena a řešením, jež sice lze pod text právního předpisu zahrnout, avšak jež vede toliko k nadbytečnému zatížení účastníků řízení, je třeba zvolit řešení, které odpovídá principu oprávněného očekávání, jež je součástí moderního pojímání práva. Krajský soud ve shodě s žalovaným uzavřel, že jediným možným a zároveň zákonným postupem, jak se za této situace vyrovnat s nárokem uplatněným podle § 40 odst. 25 zákona o daních z příjmů, je postup podle § 55a daňového řádu s přihlédnutím k § 97 cit. zákona a aplikaci citovaných ustanovení žalovaným shledal zákonnou.

Rozsudek krajského soudu napadl žalobce (dále též „stěžovatel“) včasnou kasační stížností. Ač formálně označil za důvody kasační stížnosti důvody, podřaditelné pod ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. (nesprávné posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení), ustanovení § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. (vady řízení, podle nichž skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel nemá oporu ve spisech a je s nimi v rozporu) a konečně též pod ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. (nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu, spočívající v nesprávné aplikaci nálezu Ústavního soudu ze dne 1. 12. 1999, publikovaného pod č. 3/2000), z obsahu kasační stížnosti vyplývá, že stěžovatel činí spornou právní otázku důsledku zrušení § 40 odst. 25 zákona o daních z příjmů Ústavním soudem a jeho aplikace na daňovou povinnost stěžovatele v předmětném zdaňovacím období.

Žalovaný v písemném vyjádření ke kasační stížnosti odkázal na své stanovisko k žalobě, v němž uvedl důvody, které jej vedly k zamítnutí odvolání. Kasační stížnost považuje za nedůvodnou a navrhl její zamítnutí.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadené rozhodnutí v rozsahu a z důvodů uvedených v kasační stížnosti; důvody, k nimž je povinen přihlížet z úřední povinnosti, neshledal (§ 109 odst. 2 a 3 s. ř. s.).

O kasačním důvodu usoudil následovně:

Novelou, provedenou zákonem č. 144/1999 Sb., bylo s účinností od 15. 7. 1999 do části šesté zákona o daních z příjmů, obsahující přechodná a závěrečná ustanovení, zařazeno nové ustanovení § 40 odst. 25, podle něhož zemědělským družstvům, případně dalším společnostem, které vznikly transformací zemědělských družstev podle zákona č. 42/1992 Sb., o úpravě majetkových vztahů a vypořádání majetkových nároků v družstvech, ve znění pozdějších předpisů, a do konce roku 1999 uzavřely dohodu o vypořádání majetkových nároků se všemi oprávněnými osobami, jež svůj nárok vůči družstvu uplatnily podle zvláštních předpisů, bude za zdaňovací období 1999 a 2000 prominuta daň z příjmů právnických osob. Zákon č. 144/1999 Sb. především novelizoval zákon č. 42/1992 Sb., o úpravě majetkových vztahů a vypořádání majetkových nároků v družstvech, v němž měnil způsob vypořádání majetkových podílů oprávněných osob, a novelizace zákona o daních z příjmů (stejně jako novelizace zákona č. 569/1991 Sb., o Pozemkovém fondu České republiky) představovala tzv. doprovodnou novelizaci.

K návrhu skupiny poslanců Ústavní soud nálezem ze dne 1. 12. 1999, zveřejněným pod č. 3/2000 Sb., zrušil s účinností dnem 7. 1. 2000 většinu zákonem č. 144/1999 Sb., novelizovaných ustanovení zákona č. 42/1992 Sb., jím provedenou novelizaci zákona č. 569/1991 Sb. i novelizaci zákona o daních z příjmů. Dnem 7. 1. 2000 tak pozbylo účinnosti i předmětné ustanovení § 40 odst. 25 zákona o daních z příjmů.

Po skutkové stránce není mezi stranami sporu o tom, zda stěžovatel splnil ve zdaňovacím období roku 1999 podmínky stanovené § 40 odst. 25 pro prominutí daně, spor je o to, zda v důsledku zrušení tohoto ustanovení Ústavním soudem mělo či nemělo být aplikováno na daňovou povinnost stěžovatele za předmětné zdaňovací období.

Podle Nejvyššího správního soudu z dikce tohoto ustanovení vyplývá, že stěžovateli za splnění zákonných podmínek vznikl nárok na prominutí daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období 1999 přímo ze zákona, tedy z hmotněprávního ustanovení § 40 odst. 25 zákona č. 586/1992 Sb., ve znění účinném do 7. 1. 2000.

Novela zákona o daních z příjmů, provedená zákonem č. 144/1999 Sb., v ustanovení § 40 odst. 25 zakotvila prominutí daně za splnění zákonných podmínek v něm uvedených, neřešila žádným způsobem postup při prominutí daně, nestanovila povinnost zemědělských družstev podávat žádost o prominutí daně a nestanovila ani to, kdo by měl takovou žádost projednávat. Stejně tak daňový řád nemá žádné ustanovení, jež by řešilo postup při aplikaci tohoto ustanovení. Pouze ustanovení § 55a odst. 1 daňového řádu, které je v části páté tohoto zákona pojato jako mimořádný opravný prostředek, stanoví, že ministerstvo může daň zcela nebo částečně prominout z důvodů nesrovnalostí vyplývajících z uplatňování daňových zákonů. U příslušenství daně tak může učinit i z důvodu odstranění tvrdosti. Dlužno dodat, že prominutí daně upravuje též § 25 odst. 3 zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, a to tak, že zakládá daňového subjektu za splnění tam uvedeným podmínek právo na to, aby mu k jeho žádosti finanční ředitelství daň z převodu nemovitostí nebo daň darovací prominulo.

Z uvedeného vyplývá, že v případě § 40 odst. 25 zákona o daních z příjmů nejde o vazbu na ustanovení § 55a odst. 1 daňového řádu, protože toto ustanovení dopadá pouze na případy nesrovnalostí při uplatňování daňových zákonů a u příslušenství daně na důvod odstranění tvrdosti a předpokládá rozhodovací činnost správního orgánu (Ministerstva financí). Úpravu obsaženou v § 40 odst. 25 zákona o daních z příjmů nelze ani ve spojení s § 97 daňového řádu považovat za speciální procesní úpravu tohoto mimořádného opravného prostředku, která by se lišila pouze vymezením odlišných podmínek a nárokem na kladné rozhodnutí o prominutí daně, budou-li tyto podmínky splněny. Zákon o daních z příjmů totiž nejen že nepředpokládá podání žádosti o prominutí daně (na podání žádosti však není ani vázáno řízení dle § 55a daňového řádu), ale především výslovně nepředpokládá, že by o prominutí daně mělo být rozhodnutí vydáno a nestanoví správní orgán, který by měl takové rozhodnutí vydat. Tím se tato úprava také odlišuje od speciální úpravy prominutí daně dle § 25 odst. 3 zákona č. 357/1992 Sb., které výslovně nárokové prominutí daně váže nejen na podání žádosti o prominutí daně, ale zejména na rozhodnutí finančního ředitelství o takové žádosti. Nutno tedy uzavřít, že prominutí daně podle § 40 odst. 25 zákona o daních z příjmů představuje hmotněprávní ustanovení, které zakotvilo prominutí daně z příjmů právnických osob za tam uvedená zdaňovací období přímo ze zákona, byla tak založena daňová úleva přímo zákonem a v těchto případech správnímu orgánu nepříslušelo o takové úlevě rozhodovat v rámci správního uvážení, ale pouze prověřit oprávněnost vzneseného nároku a splnění zákonných podmínek daňovým subjektem.

Tento výklad ustanovení § 40 odst. 25 zákona o daních z příjmů odpovídá i Čl. 1 Ústavy České republiky, podle něhož je Česká republika svrchovaný, jednotný a demokratický právní stát založený na úctě k právům a svobodě člověka. Tento článek je základním interpretačním vodítkem činnosti všech orgánů státní moci České republiky a lze z něho dovodit, že je třeba výklad a použití právních norem podřídit jejich obsahově materiálnímu smyslu (nález Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2003, sp. zn. I. ÚS 137/03). Ostatně nelze nevidět ani judikaturu Ústavního soudu (nález ze dne 15. 12. 2003, sp. zn. IV. ÚS 666/02), z níž vyplývá, že „za situace, kdy právo umožňuje dvojí výklad, nelze pominout, že na poli veřejného práva mohou státní orgány činit pouze to, co jim zákon výslovně umožňuje (na rozdíl od občanů, kteří mohou činit vše, co není zákonem zakázáno - čl. 2 odst. 3, 4 Ústavy); z této maximy pak plyne, že při ukládání a vymáhání daní podle zákona (čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod), tedy při de facto odnětí části nabytého vlastnictví, jsou orgány veřejné moci povinny ve smyslu čl. 4 odst. 4 Listiny základních práv a svobod šetřit podstatu a smysl základních práv a svobod - tudíž v případě pochybností postupovat mírněji (in dubio mitius)“.

Z výše uvedeného je pak třeba vycházet při hodnocení důsledků nálezu Ústavního soudu, který s účinností od 7. 1. 2000 ustanovení § 40 odst. 25 zákona o daních z příjmů, jež přímo zakládalo za splnění tam uvedených podmínek prominutí daně za zdaňovací období roku 1999 a 2000, zrušil.

Zvláštní, v porovnání s derogací uskutečněnou zákonodárným orgánem, odlišný účinek rozhodnutí, kterým Ústavní soud ruší zákon nebo jeho jednotlivá ustanovení, vyplývá z toho, že rušenému ustanovení přičítá též specifickou negativní vlastnost, která se k němu pojila buď od počátku jeho vzniku nebo od určitého data pozdějšího. Touto vlastností, coby vlastní předpoklad derogace, je rozpor zákona s ústavním pořádkem (čl. 87 odst. 1 písm. a) Ústavy), který ke dni rozhodnutí Ústavního soudu (§ 66 a § 67 zák. č. 182/1993 Sb., ve znění pozdějších předpisů) trvá. Jde - zjednodušeně řečeno - o protiústavnost zákona, která sice může být (jako záporná kvalita právního předpisu) závazně deklarována pouze

Ústavním soudem, jejíž existence však byla dána i v době předcházející jeho zrušení. Projevem tohoto zvláštního účinku nálezu Ústavního soudu je pak ustanovení § 71 zákona č. 182/1993 Sb., o Ústavním soudu, ve znění pozdějších předpisů.

Krajskému soudu je tedy třeba přisvědčit v tom, že dospěl-li Ústavní soud k závěru, že předmětné ustanovení je vedle řady dalších ustanovení zákona č. 144/1999 Sb. neústavním a toto ustanovení s účinností od 7. 1. 2000 zrušil, pak nepochybně bylo toto ustanovení neústavním po celou dobu své účinnosti, tedy od jeho implementace do právního řádu. Nicméně do konce zdaňovacího období roku 1999 bylo součástí právního řádu a ke dni 31. 12. 1999 tak tímto, byť s ústavním pořádkem rozporným ustanovením, byla stěžovateli daň z příjmů za předmětné zdaňovací období prominuta za předpokladu, že splnil zákonné podmínky v tomto ustanovení uvedené.

Jestliže následně Ústavní soud s účinností od 7. 1. 2000 předmětné ustanovení zrušil, pak účinky tohoto nálezu na daňovou povinnost stěžovatele za zdaňovací období roku 1999 je třeba posuzovat ve smyslu § 71 odst. 4 zákona č. 182/1993 Sb. Podle citovaného ustanovení práva a povinnosti z právních vztahů vzniklých před zrušením právního předpisu zůstávají nedotčena. V předmětné věci je proto třeba uzavřít, že před zrušením § 40 odst. 25 zákona o daních z příjmů již stěžovateli ze zákona byla daň prominuta, proto i po zrušení tohoto ustanovení zůstalo stěžovateli prominutí daně zachováno. Krajský soud účinky nálezu Ústavního soudu na daňovou povinnost stěžovatele posoudil nesprávně a jestliže shledal rozhodnutí žalovaného zákonným a ztotožnil se s jeho argumentací, je kasační stížností napadený rozsudek v rozporu se zákonem.

Nejvyšší správní soud proto shledal kasační stížnost důvodnou a rozsudek krajského soudu podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení. V něm, vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.), rozhodne též o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

P o u č e n í : Proti tomuto rozhodnutí **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 21. června 2006

JUDr. Marie Žišková
předsedkyně senátu