



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudkyň JUDr. Lenky Matyášové a JUDr. Ludmily Valentové v právní věci žalobce **Z. M.**, zastoupeného JUDr. Janem Brožem, advokátem se sídlem Sokolská 60, Praha, proti žalovanému **Finančnímu úřadu ve Znojmě**, se sídlem nám. Svobody 8, Znojmo, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti usnesení Krajského soudu v Brně ze dne 13. 2. 2006, č. j. 31 Ca 10/2005 - 56,

t a k t o :

Usnesení Krajského soudu v Brně ze dne 13. 2. 2006, č. j. 31 Ca 10/2005 - 56, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Kasační stížností podanou v zákonné lhůtě se žalobce jako stěžovatel domáhá zrušení shora uvedeného usnesení Krajského soudu v Brně, kterým byla odmítnuta jeho žaloba na ochranu proti nečinnosti správního orgánu podle § 46 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále též „s. ř. s.“), s tím, že žalovaný neměl pravomoc o stěžovatelově žádosti o prominutí daně z příjmů právnických osob za rok 1999 ze dne 26. 6. 2000 rozhodnout. Krajský soud odkázal na § 55a zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále též daňový řád), podle něhož o žádostech o prominutí daně rozhoduje Ministerstvo financí, které také v daném případě rozhodlo. Podle krajského soudu tedy nebyly naplněny podmínky řízení, přičemž tento nedostatek byl neodstranitelný.

Stěžovatel proti tomu v kasační stížnosti výslovně uvádí, že uplatňuje důvody uvedené v § 103 odst. 1 písm. a), b) resp. d) s. ř. s. Konkrétně pak nesouhlasí s tím, že svojí žádostí ze dne 26. 6. 2000 požádal o prominutí daně podle § 55a daňového řádu, nýbrž tak činil podle § 40 odst. 25 zákona ČNR č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném do 7. 1. 2000. Podle citovaného ustanovení pak měl stěžovatel nárok na prominutí daně,

pokud splnil zákonem stanovené podmínky. V daném případě se tak stalo, avšak daň mu prominuta nebyla. Stěžovatel má za to, že k prominutí daně podle tohoto ustanovení je oprávněn příslušný správce daně, tedy žalovaný. Krajský soud pak rozhodl o tom, že k prominutí daně podle § 55a daňového řádu nemá žalovaný pravomoc a stěžovatel jeho rozhodnutí považuje proto za nepřezkoumatelné. Stěžovatel také uvádí, že si je vědom toho, že nález Ústavního soudu publikovaný pod č. 3/2000 Sb. s účinností ode dne 7. 1. 2000 zrušil § 40 odst. 25 zákona o daních z příjmů. Má však za to, že na jeho případ dopadá znění zákona ještě před účinky citovaného nálezu. Vzhledem ke všemu uvedenému navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadené usnesení krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že souhlasí s názorem obsaženým v napadeném usnesení a kasační stížnost navrhuje zamítnout.

Důvodnost kasační stížnosti posoudil Nejvyšší správní soud v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.).

Stěžovatel v kasační stížnosti výslovně uvádí, že uplatňuje důvody uvedené v § 103 odst. 1 písm. a), b) resp. d) s. ř. s., avšak s ohledem na to, že napadá usnesení o odmítnutí jeho žaloby, připadají v úvahu pouze kasační důvody podle § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s., spočívající v tvrzené nezákonnosti rozhodnutí o odmítnutí návrhu (k tomu viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2005, č. j. 3 Azs 33/2004 - 98, zveřejněn: Sb. NSS 625/2005).

Ze správního a soudního spisu k tomu vyplynulo, že stěžovatel požádal žalovaného přípisem ze dne 26. 6. 2000 o prominutí daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 1999 podle § 40 odst. 25 zákona o daních z příjmů, ve znění účinném do 7. 1. 2000. Rozhodnutím Ministerstva financí ze dne 13. 6. 2001 pak byla stěžovatelova žádost o prominutí daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 1999 podle § 55a daňového řádu zamítnuta. Přípisem ze dne 5. 11. 2002 adresovaným řediteli žalovaného stěžovatel poukázal na to, že daň z příjmů zaplatil, přesto že ze zákona měl nárok na její prominutí a požádal o vydání přeplatku na dani z příjmů. Tato žádost pak byla rozhodnutím žalovaného ze dne 27. 1. 2003 zamítnuta. Na to reagoval stěžovatel přípisem ze dne 2. 6. 2003, kterým žalovanému sdělil, že svoji žádost o prominutí daně ze dne 26. 6. 2000 považuje za nevyřízenou, neboť nežádal o prominutí daně podle § 55a daňového řádu, nýbrž podle § 40 odst. 25 zákona o daních z příjmů, ve znění účinném do 7. 1. 2000. O této žádosti pak rozhodnuto nebylo. Přípisem ze dne 22. 7. 2003 sdělil žalovaný stěžovateli, že jeho žádost ze dne 26. 6. 2000 byla postoupena Ministerstvu financí k vyřízení, neboť s ohledem na nález Ústavního soudu č. 3/2000 Sb. nebylo možno postupovat jinak. Ministerstvo pak nedisponuje jiným institutem k prominutí daně, než uvedeným v § 55a daňového řádu. Přípisem ze dne 22. 12. 2004 vyzval stěžovatel opětovně žalovaného, aby o jeho žádosti ze dne 26. 6. 2000 rozhodl. Rozhodnutím ze dne 8. 2. 2005 Ministerstvo financí zamítlo stěžovatelovu žádost ze dne 2. 6. 2003 ve znění dalších doplnění podle § 55a odst. 1 daňového řádu, neboť ji posoudilo jako opakovanou žádost o prominutí daně podle § 55a odst. 3 citovaného zákona.

V daném případě je třeba posoudit, zda bylo v pravomoci žalovaného rozhodnout o stěžovatelově žádosti o prominutí daně ze dne 26. 6. 2000 a také vliv nálezu Ústavního soudu publikovaného pod č. 3/2000 Sb. na danou věc.

Předně je třeba stěžovateli přisvědčit v tom, že žádostí ze dne 26. 6. 2000 nežádal o prominutí daně podle § 55a daňového řádu, nýbrž uplatňoval svůj nárok na prominutí daně podle § 40 odst. 25 zákona o daních z příjmů, ve znění účinném do 7. 1. 2000. Z dikce naposled uvedeného ustanovení vyplývá, že stěžovateli za splnění zákonných podmínek (zemědělská družstva, případně další společnosti, 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, které do konce roku 1999 uzavřely dohodu o vypořádání majetkových nároků se všemi oprávněnými osobami, jež svůj nárok vůči družstvu uplatnily podle zvláštních předpisů), vznikl nárok na prominutí daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 1999 přímo ze zákona, tedy z hmotněprávního § 40 odst. 25 zákona o daních z příjmů, ve znění účinném do 7. 1. 2000.

Nejvyšší správní soud má za to, že nelze nevidět, že novela zákona o daních z příjmů, provedená zákonem č. 144/1999 Sb., tedy § 40 odst. 25 zákona o daních z příjmů, ve znění účinném do 7. 1. 2000, která zakotvila prominutí daně za splnění zákonných podmínek v tomto ustanovení uvedených, neřešila žádným způsobem postup při prominutí daně, nestanovila povinnost zemědělských společností 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 § 40 odst. 25 zákona o daních z příjmů, ve znění účinném do 7. 1. 2000. Pouze § 55a odst. 1 daňového řádu, který je v části páté tohoto zákona pojat jako mimořádný opravný prostředek, stanoví, že Ministerstvo financí 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.

Z uvedeného Nejvyšší správní soud dovozuje, že v tomto případě nejde o vazbu na § 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. O takový případ v přezkoumávané věci nešlo. V tomto případě novela zákona o daních z příjmů, provedená zákonem č. 144/1999 Sb., tedy § 40 odst. 25 zákona o daních z příjmů, ve znění účinném do 7. 1. 2000, prominula daň z příjmů právnických osob přímo speciálním ustanovením zákona. Šlo tedy o prominutí daně udělené přímo citovaným hmotněprávním zákonem (na které je při splnění podmínek nárok) a nikoliv o prominutí daně, o něž je třeba nenárokově žádat a kde záleží na správním uvážení kompetentního správního orgánu, zda bude prominuta či nikoliv, jako je tomu v případě § 55a odst. 1 daňového řádu. Jinak řečeno § 40 odst. 25 zákona o daních z příjmů, ve znění účinném do 7. 1. 2000, nedelegoval rozhodnutí o prominutí daně na Ministerstvo financí, ale zakotvil prominutí daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 1999 přímo ze zákona. Tento právní předpis tedy založil daňovou úlevu stěžovateli přímo zákonem a v těchto případech správní orgán o takové úlevě nerozhoduje v rámci správního uvážení, ale prověřuje oprávněnost vzneseného nároku a splnění zákonných podmínek daňovým subjektem. Nelze tedy oba instituty prominutí daně zaměňovat, jako učinil krajský soud.

Uvedený závěr však již Nejvyšší správní soud vyslovil, a to ve svém rozsudku ze dne 29. 9. 2005, č. j. 2 Afs 30/2003 – 61, www.nssoud.cz, a nevidí důvodu se od něho odchylovat. Nárok podle § 40 odst. 25 zákona o daních z příjmů, ve znění účinném do 7. 1. 2000, pak mohl daňový subjekt vznést přímo v podaném daňovém přiznání za příslušné zdaňovací období (jako učinil ve věci rozhodované zdejší soudem pod sp. zn. 2 Afs 30/2003) nebo tak může učinit samostatným podáním (jako ve věci právě posuzované). O tomto nároku pak nebude rozhodovat Ministerstvo financí, neboť to zvažuje prominutí daně pouze podle § 55a odst. 1 daňového řádu, nýbrž územně příslušný správce daně podle zákona ČNR

č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, kterým je v daném případě žalovaný. Posuzování tohoto nároku totiž spadá pod běžnou správu daní podle § 1 odst. 1 písm. a) citovaného zákona. Nejvyšší správní soud tak nesdílí závěr obsažený v napadeném usnesení krajského soudu o tom, že žalovaný neměl pravomoc o stěžovatelově žádosti rozhodnout, a naopak má za to, že posouzení nároku na osvobození od daně z příjmů, který stěžovatel uplatnil žádostí ze dne 26. 6. 2000, bylo plně v kompetenci žalovaného.

V dané věci je však třeba také vážit účinky nálezu Ústavního soudu ze dne 1. 12. 1999 publikovaného pod č. 3/2000 Sb., kterým byl ke dni 7. 1. 2000 mj. zrušen i § 40 odst. 25 zákona o daních z příjmů. Obecně je třeba vycházet z toho, že ruší-li Ústavní soud nějaký zákon nebo jeho jednotlivá ustanovení, činí tak zásadně pro jeho rozpor s ústavním zákonem nebo mezinárodní smlouvou podle čl. 10 Ústavy [čl. 87 odst. 1 písm. a) Ústavy], který ke dni rozhodnutí Ústavního soudu (§ 66 a § 67 zákona č. 182/1993 Sb., o Ústavním soudu, 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. Právní úprava ústavního soudnictví v České republice pak stanoví právní účinky derogačních nálezů Ústavního soudu při kontrole norem *ex nunc*, a nikoli *ex tunc* (viz usnesení Ústavního soudu ze dne 22. 4. 1999, Pl. ÚS 5/98, publikováno ve Sbírce nálezů a usnesení Ústavního soudu, svazek č. 14, str. 309). Projevem tohoto účinku nálezu Ústavního soudu je pak ustanovení § 71 zákona o Ústavním soudu.

Odst. 1 cit. ustanovení stanoví, že byl-li na základě právního předpisu, který byl zrušen, vydán soudem v trestním řízení rozsudek, který nabyl právní moci, ale nebyl dosud vykonán, je zrušení takového právního předpisu důvodem pro obnovu řízení podle ustanovení zákona o trestním řízení soudním. Podle odst. 2 téhož ustanovení zůstávají ostatní pravomocná rozhodnutí vydaná na základě právního předpisu, který byl zrušen, nedotčena; práva a povinnosti podle takových rozhodnutí však nelze vykonávat. Odst. 3 téhož ustanovení právě uvedené vztahuje i na situace, kdy byly zrušeny části právních předpisů, popřípadě některá jejich ustanovení. Odst. 4 téhož ustanovení pak stanoví, že jinak práva a povinnosti z právních vztahů vzniklých před zrušením právního předpisu zůstávají nedotčena.

Citované ustanovení § 71 odst. 2 není možné na danou věc aplikovat, neboť pravomocné rozhodnutí na základě zrušeného § 40 odst. 25 zákona o daních z příjmů vydáno nebylo, navíc i kdyby tomu tak bylo, zůstalo by takové rozhodnutí zrušujícím nálezem nedotčeno. Pokud jde o část za středníkem tohoto odstavce, tak ani to by se nemohlo dané věci dotknout, neboť „vykonáním práv a povinností“ nutno rozumět výkon takových práv ve vykonávacím řízení, např. v řízení, které je upraveno v části šesté zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, nebo v části druhé hlavě XI. zákona č. 500/2004 Sb., správní řád (viz rozhodnutí Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 6. 12. 2001, sp. zn. 15 Ca 218/2001, publikováno: Soudní judikatura ve věcech správních pod č. 921/2002).

Na danou situaci však dopadá § 71 odst. 4 zákona o Ústavním soudu, neboť stěžovateli před zrušením dotčené části zákona o daních z příjmů svědčilo právo na prominutí daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 1999 (samozřejmě v případě splnění podmínek uvedených v § 40 odst. 25 zákona o daních z příjmů, ve znění účinném do 7. 1. 2000) přímo ze zákona a proto jeho právo zůstalo zrušujícím nálezem Ústavního soudu nedotčeno (viz Filip, J., Holländer, P., Šimíček, V. Zákon o Ústavním soudu. Komentář. 1. vydání. Praha C. H. Beck, 2001, str. 286). V dané věci je třeba také

vycházet z toho, že stěžovatel postupoval v rozhodné době (tj. od vydání zákona č. 144/1999 Sb. až do konce zdaňovacího období roku 1999, tedy téměř celou polovinu zdaňovacího období) podle tehdy platného práva a přizpůsobil mu i své ekonomické rozhodování, přičemž oprávněně počítal s tím, že pokud splní zákonné podmínky nebude povinen platit daň z příjmů právnických osob za rok 1999. Opačný závěr, než shora vyjádřený, by byl v rozporu s principem právní jistoty a důvěry v právo. Je tak třeba uzavřít s tím, že splnil-li stěžovatel podmínky zakotvené v § 40 odst. 25 zákona o daních z příjmů, ve znění účinném do 7. 1. 2000, měl nárok na osvobození od daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 1999, přestože bylo uvedené ustanovení později zrušeno Ústavním soudem. Ostatně samotný nálezn Ústavního soudu ve vztahu ke zrušení § 40 odst. 25 zákona o daních z příjmů neobsahuje žádnou bližší argumentaci a nelze tedy jednoznačně dovodit v čem konkrétně neústavnost tohoto ustanovení Ústavní soud shledal. Jen pro úplnost je vhodné uvést, že ke shodnému právnímu závěru dospěl také Krajský soud v Brně ve svém rozsudku ze dne 6. 1. 2006, č. j. 29 Ca 249/2005 - 21.

Tvrzený důvod kasační stížnosti tak byl shledán naplněným a Nejvyššímu správnímu soudu nezbylo, než napadené usnesení krajského soudu zrušit pro nezákonnost a věc vrátit tomuto soudu k dalšímu řízení.

Podle § 110 odst. 3 s. ř. s. zruší-li Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského soudu a vrátí-li mu věc k dalšímu řízení, je krajský soud vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem ve zrušovacím rozhodnutí.

V novém rozhodnutí ve věci krajský soud podle § 110 odst. 2 s. ř. s. rozhodne i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti.

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

V Brně dne 15. srpna 2007

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu