



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Petra Kuchynky a soudců JUDr. Václava Roučky a Mgr. Jaroslava Škopka ve věci

žalobce: **E.S. , ...**
zastoupeného Ing. Ladislavem Kubicou, daňovým poradcem,
Rokycanova 1929, 356 01 Sokolov,

proti

žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství, Masarykova 427/31, 602 00 Brno**

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 5. 2017, čj. 23177/17/5200-10421-709063,
takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 22. 5. 2017, čj. 23177/17/5200-10421-709063, se zrušuje a věc se vrací k dalšímu řízení žalovanému.**
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci náklady řízení ve výši 21 722 Kč k rukám zástupce žalobce Ing. Ladislava Kubici, daňového poradce, do jednoho měsíce od právní moci tohoto rozsudku.**

Odůvodnění:
I. Předmět řízení

1. Rozhodnutím Finančního úřadu pro Karlovarský kraj (dále jen „správce daně“ nebo „prvoinstanční správní orgán“) ze dne 29. 9. 2016, čj. 829454/16/2401-50522-404863 (dále jen „dodatečný platební výměr“ nebo „prvoinstanční rozhodnutí“), byla žalobci dle § 143 a § 147 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

„daňový řád“), doměřena daň ve výši 0 Kč, a to za zdaňovací období roku 2015. Správce daně svůj postup zdůvodnil tím, že původně pravomocně stanovená daň byla stanovena v souladu s tehdy platnými předpisy, a proto nelze v rámci dodatečného stanovení daně na základě podaného dodatečného daňového přiznání zohlednit zrušení § 4 odst. 3 zákona o daních z příjmů, protože „nelze dojít k závěru, že daň měla být původně z tohoto důvodu stanovena v jiné výši“. Žalobce brojil proti dodatečnému platebnímu výměru odvoláním, které žalovaný rozhodnutím ze dne 22. 5. 2017, čj. 23177/17/5200-10421-709063 (dále jen „napadené rozhodnutí“) zamítl.

2. Žalobou ze dne 26. 7. 2017, Krajskému soudu v Plzni (dále jen „soud“) doručenou téhož dne, se žalobce domáhal zrušení napadeného rozhodnutí.
3. Daňové řízení je upraveno daňovým řádem.

II. Žaloba

4. Žalobce podal dne 25. 8. 2016 dodatečné daňové přiznání, kterým požadoval snížení daně z příjmů fyzických osob o částku zdaněného starobního důchodu, který v řádném daňovém přiznání zahrnul do příjmů v § 10 zákona o dani z příjmů. Vycházel z argumentace, že tento starobní důchod patří do položek, které nemohou a nemají být zdaněny, protože zdaněním zasahuje stát do hmotných práv jen vybrané skupiny obyvatel a nezákonně selektivním výběrem požaduje zdanit příjem, který je víceméně sociální dávkou a měl by být od daně osvobozen.
5. Na podané daňové přiznání reagoval správce daně vydáním dodatečného platebního výměru, kterým vyměřil daň toliko v souladu s původně podaným daňovým přiznáním. S tímto rozhodnutím se žalobce nespokojil a podal odvolání, které žalovaný napadeným rozhodnutím zamítl.
6. Žalobce tvrdil, že zdanění starobního důchodu za rok 2015 u skupiny obyvatelstva, která v souběhu s pobíráním starobního důchodu pracuje/podniká a jejíž příjmy ze zaměstnání/podnikání přesáhnou částku 840 000 Kč, je diskriminační a hrubě zasahuje do hmotných práv toliko vybrané skupiny obyvatelstva, a je tudíž v rozporu s Listinou základních práv a svobod. Žalovaný nepřihlédl ke všem okolnostem, které ovlivňují správné stanovení daně. Ve svém zdůvodnění argumentuje toliko prostým citováním znění zákona, což nelze považovat za odůvodnění.
7. Žalobce se domníval, že mu byla daň stanovena způsobem, který je nerovným zacházením s jinými daňovými poplatníky, kterým starobní důchod zdaněn není, jestliže nevyužijí svého práva k výdělku souběžně s pobíráním starobního důchodu. Toto zdanění žalobce je pak zcela nepokrytě diskriminací, které je v rozporu s Ústavou.

III. Vyjádření žalovaného, replika

8. Žalovaný správní orgán se k žalobě vyjádřil v podání ze dne 11. 10. 2017. Žalobu považoval za nedůvodnou, když stěžejním názorem byla argumentace, podle které byla daň vyměřena v souladu s tehdy platnou zákonnou úpravou a napadené rozhodnutí, s ohledem na skutečnost, že bylo vykonáno, zůstává nedotčeno.
9. Žalobce v replice ze dne 15. 11. 2017 setrval na stanoviscích vyjevených v žalobě.

IV. Posouzení věci soudem

10. Řízení ve správním soudnictví je upraveno zákonem č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „soudní řád správní“ nebo „s. ř. s.“).
11. Podle § 75 odst. 1 soudního řádu správního, soud při přezkoumání rozhodnutí vychází ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu.
12. Podle § 75 odst. 2 věty první soudního řádu správního, soud přezkoumá napadené výroky rozhodnutí v mezích žalobních bodů.
13. Při jednání před soudem dne 24. 7. 2019 žalobcův zástupce i žalovaný setrvali na svrchu rekapitulované argumentaci.
14. Předmětem soudního přezkumu je zdaňovací období roku 2015. V tomto roce bylo účinné znění § 4 odst. 1 písm. h) a § 4 odst. 3 zákona o daních z příjmů následující:
Od daně se osvobozuje příjem získaný ve formě dávky nebo služby z nemocenského pojištění, důchodového pojištění podle zákona upravujícího důchodové pojištění, peněžní pomoci obětem trestné činnosti podle zákona upravujícího poskytnutí peněžní pomoci obětem trestné činnosti, sociálního zabezpečení, plnění z uplatnění nástrojů státní politiky zaměstnanosti a veřejného zdravotního pojištění, plnění z pojistné smlouvy o pojištění důchodu podle zákona upravujícího důchodové spoření a plnění ze zahraničního povinného pojištění stejného druhu; jde-li však o příjem ve formě pravidelně vypláceného důchodu nebo penze, je od daně osvobozena z úhrnu takových příjmů nejvýše částka ve výši 36násobku minimální mzdy, která je platná k 1. lednu kalendářního roku, za zdaňovací období, do níž se však nezahrnuje výše příplatku nebo příspěvku k důchodu podle jiných právních předpisů [§ 4 odst. 1 písm. h)].
Osvobození pravidelně vyplácených důchodů a penzí uvedených v odstavci 1 písm. h) se nepoužije v případě, kdy součet příjmů podle § 6 a dílčích základů daně podle § 7 a 9 u poplatníka přesáhne ve zdaňovacím období částku 840 000 Kč. Do příjmů podle § 6 se pro účely tohoto ustanovení nezahrnují příjmy od daně osvobozené, ani příjmy, z nichž je daň vybírána srážkou podle zvláštní sazby daně, pokud se nepostupuje podle § 36 odst. 7 [§ 4 odst. 3].
15. Stran geneze vzniku ustanovení § 4 odst. 3 zákona o daních z příjmů soud připomíná, že bylo do zákona o daních z příjmů vloženo zákonem č. 346/2010 Sb., kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony, s účinností od 1. 1. 2011.
16. Účel sledovaný citovaným § 4 odst. 3 zákona o daních z příjmů plyne z důvodové zprávy k vládnímu návrhu zákona č. 346/2010 Sb. (PS PČR, tisk 158/0), dle níž „Z důvodu snížení schodku rozpočtů veřejných financí se navrhuje snížit výši daňových úlev u pracujících důchodců, neboť zákon trvale umožňuje osvobození vyplácených důchodů a penzí do výše 36násobku minimální mzdy, která je platná k 1. lednu kalendářního roku. Navrhuje se, aby v případě, že u pracujícího důchodce součet příjmů podle § 6 a dílčích základů daně podle § 7 a 9 přesáhne v kalendářním roce 840 000 Kč, byl zdaněn důchod, který pobírá. V souladu s ustanovením § 4 odst. 1 písm. h) zákona o daních z příjmů podléhají již v současnosti zdanění příjmy ve formě pravidelně vyplácených důchodů nebo penzí, případně jejich úhrnu, které převyšují částku 36násobku minimální mzdy platné k 1. lednu kalendářního roku (do níž se však nezahrnuje výše příplatku nebo příspěvku k důchodu podle zvláštních právních předpisů). V současnosti tato částka činí 288 000 Kč. Nově navrhované ustanovení § 4 odst. 3 vylučuje použití zmíněného § 4 odst. 1 písm. h) v případech, kdy součet příjmů podle § 6 a základů daně podle § 7 a 9 u poplatníka přesáhne ve zdaňovacím období částku 840 000 Kč. To bude znamenat, že zatímco dnes se daní pouze částka důchodu (úhrnu důchodů) překračující uvedenou hranici (288 000 Kč), podle navrhované úpravy se i při minimálním překročení

hranice součtu příjmů podle § 6 a základů daně podle § 7 a 9, tj. částky 840 000 Kč, zdaní celý důchod (úhrn důchodů) do částky 288 000 Kč.“

17. Z přílohy citované důvodové zprávy, označené jako „Speciální část D, bod 2 – Důvody předložení a cíle“, dále vyplývá, že snížení výše daňových úlev u pracujících důchodců bylo navrhováno na základě koaliční smlouvy s cílem zvýšit příjmy veřejných rozpočtů k částečnému krytí jejich schodku v následujících letech, s tím, že *„změna má mírně pozitivní dopad na veřejné rozpočty.“*
18. Do konce r. 2010 se ve vztahu k příjmům ve formě pravidelně vypláceného důchodu nebo penze (dále jen „důchod“) daňově postupovalo jen podle § 4 odst. 1 písm. h) zákona o daních z příjmů tak, že zdanění podléhala pouze částka důchodu převyšující hranici 36násobku minimální mzdy platné k 1. lednu kalendářního roku, přičemž do rozhodné částky se nezahrnovala výše příplatku nebo příspěvku k důchodu podle zvláštních právních předpisů; příjem z důchodu do limitu 36násobku minimální mzdy za zdaňovací období byl od daně osvobozen.
19. Od 1. 1. 2011 tedy bylo – v důsledku výše uvedené novelizace zákona o daních z příjmů přijetím nového ustanovení § 4 odst. 3 – zrušeno osvobození důchodů podle § 4 odst. 1 písm. h) zákona o daních z příjmů u kategorie důchodců pobírajících vedle důchodu i další příjmy (tzv. „pracující důchodci“), pokud součet těchto dalších příjmů podle § 6 (příjmy ze závislé činnosti) a dílčích základů daně podle § 7 (příjmy ze samostatné činnosti) a § 9 (příjmy z nájmu) zákona o daních z příjmů, přesáhl v kalendářním roce částku 840 000 Kč; v takovém případě byl celý důchod pracujícího důchodce zdaněn dle § 16 zákona o daních z příjmů.
20. V systému zdaňování dalších příjmů pracujících důchodců nutno přihlídnout i k § 35ba odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů, upravujícímu základní slevu na dani pro poplatníky daně z příjmů fyzických osob, dle jehož znění účinného do 31. 12. 2012 se základní sleva ve výši 24 840 Kč na poplatníka plně vztahovala i na pracující důchodce. S účinností od 1. 1. 2013 bylo zákonem č. 500/2012 Sb., o změně daňových, pojistných a dalších zákonů v souvislosti se snižováním schodků veřejných rozpočtů, ustanovení § 35ba odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů, na konci textu písmene a) doplněno slovy *„daně se nesnižuje u poplatníka, který k 1. lednu zdaňovacího období pobírá starobní důchod z důchodového pojištění nebo ze zahraničního povinného pojištění stejného druhu“*.
21. Nálezem Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 31/13 ze dne 10. 7. 2014 (N 138/74 SbNU 141; č. 162/2014 Sb.) bylo s účinností od 4. 8. 2014 výše citované doplnění § 35ba odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů v bodě 9 zrušeno pro rozpor s ústavním pořádkem. Z citovaného nálezu a navazujícího nálezu Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 2340/13 ze dne 16. 9. 2014 (N 167/74 SbNU 445), vyplynulo, že pracující důchodci mohli slevu na poplatníka dle § 35ba odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů za zdaňovací období 2013 a 2014 uplatnit.
22. Zákonným opatřením Senátu č. 344/2013 Sb., o změně daňových zákonů v souvislosti s rekodifikací soukromého práva a o změně některých zákonů, účinným od 1. 12. 2013, bylo v části první, čl. II, bodu 8 přechodných ustanovení stanoveno, že *„Pro zdaňovací období let 2013 až 2015 se nepoužije ustanovení § 4 odst. 3 zákona č. 586/1992 Sb. v účinném znění.“* Z důvodové zprávy je zřejmé, že důvodem výluky pro roky 2013 až 2015 byla skutečnost, že podle tehdejšího právního stavu pracující důchodci nemohli uplatnit slevu

na poplatníka již počínaje rokem 2013; proto bylo navrhováno dočasné omezení použití § 4 odst. 3 zákona o daních z příjmů i pro rok 2013.

23. Zákonem č. 267/2014 Sb., kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony, účinným od 1. 1. 2015, bylo v části první, čl. II odst. 2 stanoveno, že „Pro zdaňovací období roku 2015 se nepoužije část první článku II bod 8 zákonného opatření Senátu č. 344/2013 Sb.“. Z důvodové zprávy k vládnímu návrhu zákona je zřejmé, že důvodem pro opětovné zavedení zdanění příjmů pracujících důchodců dle § 4 odst. 3 zákona o daních z příjmů již v roce 2015 byla skutečnost, že pro zdaňovací období roku 2015 byla pracujícím důchodcům opětovně přiznána základní sleva na poplatníka dle § 35ba odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů. Souhrnně řečeno, zákon č. 267/2014 Sb. pro zdaňovací období roku 2015 opět zavedl zdanění celého vyplaceného důchodu v případě, kdy součet dalších příjmů pracujícího důchodce přesáhl hranici 840 000 Kč.
24. Podle § 70 odst. 1 zákona o Ústavním soudu, dojde-li po provedeném řízení Ústavní soud k závěru, že zákon nebo jeho jednotlivá ustanovení jsou v rozporu s ústavním zákonem nebo že jiný právní předpis nebo jeho jednotlivá ustanovení jsou v rozporu s ústavním zákonem nebo zákonem, nálezem rozhodne, že takový zákon nebo jiný právní předpis nebo jejich jednotlivá ustanovení se zrušují dnem, který v nálezu určí. Ústavní soud nálezem ze dne 28. 6. 2016, sp. zn. Pl. ÚS 18/15 (dále též „Nález“), rozhodl tak, že „ustanovení § 4 odst. 3 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění zákona č. 346/2010 Sb. se ruší dnem vyhlášení tohoto nálezu ve Sbírce zákonů.“
25. Podle § 54 odst. 1 písm. a) zákona o Ústavním soudu platí: *Ve Sbírce zákonů České republiky se vyhláší nálezy, kterými Ústavní soud rozhodl o návrhu na zrušení zákona nebo jiného právního předpisu anebo jejich jednotlivých ustanovení podle čl. 87 odst. 1 písm. a) a b) Ústavy.* Podle § 58 odst. 1 zákona o Ústavním soudu platí: *Nálezy podle § 57 odst. 1 písm. a) jsou vykonatelné dnem jejich vyhlášení ve Sbírce zákonů, pokud nerozhodne Ústavní soud jinak.*
26. Ústavní soud stran vykonatelnosti Nálezu „nerozhodl jinak“, Nález byl ve Sbírce zákonů vyhlášen dne 29. 8. 2016 a počínaje tímto dnem přestal být součástí zákona o daních z příjmů. Ústavní soud stran časové působnosti Nálezu konstatoval toto (bod 146): „S ohledem na derogaci napadeného ustanovení v průběhu zdaňovacího období Ústavní soud zároveň dodává následující: Napadené ustanovení počítá s vyloučením osvobození pravidelně vyplácených důchodů a penzí v rozsahu 36násobku minimální mzdy v případě, kdy součet příjmů podle § 6 a dílčích základů daně podle § 7 a 9 zákona o daních z příjmů u poplatníka přesáhne ve zdaňovacím období částku 840 000 Kč. Zdanění celého důchodu je tedy v rámci příslušného zdaňovacího období vázáno na celkovou výši jiného (výše specifikovaného) příjmu opět v rámci celého zdaňovacího období. Vzhledem k tomu, že na základě tohoto nálezu nebude dané ustanovení účinné po celé zdaňovací období roku 2016, jakož i v zájmu právní jistoty a předvídatelnosti právní úpravy, a konečně v zájmu předcházení možným dalším nerovnostem, které by mohly být způsobeny nepředvídatelnou, resp. dílčí aplikací napadeného ustanovení pouze pro část zdaňovacího období, považuje Ústavní soud dané ustanovení za neaplikovatelné na zdaňovací období roku 2016 jako celek.“
27. Podle § 71 odst. 2 zákona o Ústavním soudu platí, že *ostatní pravomocná rozhodnutí [s výjimkou rozsudků v trestním řízení] vydaná na základě právního předpisu, který byl zrušen, zůstávají nedotčena; práva a povinnosti podle takových rozhodnutí však nelze vykonávat.*

28. Soud stran skutkového stavu připomíná, že žalobcovo řádné daňové přiznání k dani z příjmu fyzických osob za zdaňovací období roku 2015 bylo správci daně doručeno dne 1. 7. 2016. Žalobce (= daňový subjekt) v podaném daňovém přiznání vykázal na řádku č. 37 - *Dílčí základ daně nebo ztráta ze samostatné činnosti podle § 7 zákona o daních z příjmů* - částku ve výši 19 278 079 Kč; na řádku č. 38 - *Dílčí základ daně z kapitálového majetku podle § 8 zákona o daních z příjmů* - částku 620 Kč a na řádku č. 40 - *Dílčí základ daně z ostatních příjmů podle § 10 zákona o daních z příjmů* - částku 189 232 Kč. Daňový subjekt v příloze č. 2 na řádku č. 207 - *Příjmy podle § 10 zákona o daních z příjmů* - uvedl částku 189 232 Kč a na řádku č. 208 - *Výdaje podle § 10 zákona o daních z příjmů (maximálně do výše příjmů)* uvedl částku 0 Kč. Daň podle § 16 zákona o daních z příjmů (řádek č. 57) byla daňovým subjektem vyčíslena ve výši 2 920 185 Kč, v rubrice *Solidární zvýšení daně podle § 16a zákona o daních z příjmů* (řádek č. 59) pak žalobce uvedl částku 1 260 052,57 Kč a v rubrice na řádku č. 71 (*Daň po uplatnění slev podle § 35, § 35a, § 35b a § 35 ba zákona o daních z příjmů*) částku 4 155 398 Kč. Správce daně dne 4. 7. 2016 vydal pod čj. 656502/16/2401-50522-404863 platební výměr na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2015, kterým žalobci vyměřil daň ve výši shodné s tvrzením daňového subjektu, tj. ve výši 4 155 398 Kč.
29. Žalobce podal dne 25. 8. 2016 dodatečné přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2015 (postup podle § 141 daňového řádu), a to z důvodu zrušení § 4 odst. 3 zákona o daních z příjmů Nálezem. Správce daně na základě dodatečného daňového přiznání vydal dne 29. 9. 2016 dodatečný platební výměr na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2015 (čj. 829454/16/2401-50522-404863), kterým podle zákona o daních z příjmů a podle § 147 a § 143 daňového řádu doměřil žalobci daň ve výši 0 Kč s odůvodněním, že původně pravomocně stanovená daň byla stanovena v souladu s tehdy platnými předpisy, a proto nelze v rámci dodatečného stanovení daně na základě podaného dodatečného daňového přiznání zohlednit zrušení § 4 odst. 3 zákona o daních z příjmů, protože „nelze dojít k závěru, že daň měla být původně z tohoto důvodu stanovena v jiné výši“. Žalobce brojil proti dodatečnému platebnímu výměru odvolání, které žalovaný napadeným rozhodnutím zamítl.
30. Podstatou tohoto sporu je tedy otázka zda, případně v jakých případech, ustanovení § 71 odst. 2 zákona o Ústavním soudu brání správci daně (případně správnímu soudu) zohlednit v daňovém řízení (soudním přezkumu) zrušení právního předpisu pro rozpor s ústavním pořádkem České republiky. Tuto otázku řešil ve skutkově totožné věci Krajský soud v Ostravě, který v rozsudku ze dne 10. 5. 2018, čj. 22 Af 93/2017-42, dospěl k následujícím závěrům: „(...) Výkladem § 71 odst. 2 zákona o Ústavním soudu se již mnohokrát zabývaly jak soudy obecné soudní soustavy, tak také Ústavní soud. Nejvyšší správní soud již v rozsudku ze dne 13. 5. 2003, č. j. 7 A 146/2001 - 29, publ. pod č. [2/2003 Sb. NSS](#) uvedl, že „zruší-li Ústavní soud některé ustanovení zákona pro jeho neústavnost, odpovídá principu oprávněného očekávání, aby soud v přezkumném řízení zrušil rozhodnutí správního orgánu, které se o ně opírá.“ Uvedený právní názor zdůvodnil Nejvyšší správní soud tím, že při přezkoumání zákonnosti rozhodnutí správní soud není vázán ustanovením takto zrušeného zákona, ale musí dbát nálezu Ústavního soudu. Za významnější z hlediska interpretace § 71 odst. 2 zákona o Ústavním soudu však krajský soud považuje ústavní nález ze dne 13. 5. 2014, sp. zn. II. ÚS 3764/12 (rozhodnutí Ústavního soudu jsou dostupná na stránkách www.usoud.cz), ve kterém Ústavní soud navázal na svoji starší judikaturu a konstatoval, že možnost retroaktivního účinku derogačního nálezu Ústavního soudu závisí v podstatné míře na povaze dotčeného právního vztahu, tedy zda jde o vztah vertikální, tj. mezi

jednotlivcem a veřejnou mocí, nebo horizontální, tj. mezi jednotlivci navzájem. Zatímco v případě vertikálních právních vztahů je výše popsaný retroaktivní účinek zásadně přípustný, je-li v neprospěch veřejné moci, v případě vztahů horizontálních, resp. obecně v případech, kdy zrušení protiústavního zákona působí v neprospěch jednotlivce, je naopak zásadně vyloučen. Uvedený právní závěr je v judikatuře Ústavního soudu nadále zastáván, včetně žalobcem zmíněného nálezu ze dne 16. 9. 2014, sp. zn. I. ÚS 2340/2013 (k němu se soud vyjádří níže). Pro poměry přezkumu správních rozhodnutí ve správním soudnictví pak Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 13. 3. 2008, č. j. 5 Afs 7/2005 - 127 (dostupném na www.nssoud.cz) vysvětlil, že „jakkoliv platí obecná zásada, podle níž zrušovací nálezy Ústavního soudu mají v řízení o kontrole norem účinky ex nunc a nikoliv ex tunc [...] představuje vyslovení interpretativního výroku Ústavním soudem o protiústavnosti právního předpisu překážku jeho aplikace v těch případech, kdy by ještě tato aplikace připadala v úvahu. Jinak řečeno, citovaný nálezn Ústavního soudu sice nemůže vyvolat možnost opětovného otevření těch případů, které již byly pravomocně ukončeny; zároveň však platí, že právní názor v něm obsažený nelze opomenout tehdy, pakliže se jedná o řízení dosud neskončená, a to i včetně těch řízení, které dobíhají u správních soudů. V těchto případech má (pouhý) interpretativní výrok Ústavního soudu pro aplikační praxi v podstatě stejný význam a smysl jako výrok, kterým se ruší právní předpis.“ S uvedenými závěry Ústavního a Nejvyššího správního soudu se také krajský soud ztotožňuje a nemá důvod postupovat v projednávané věci jinak. Krajský soud tedy rekapituluje, že ve vztahu mezi orgánem veřejné moci a jednotlivcem by orgán veřejné moci neměl právní předpis zrušený pro rozpor s ústavním pořádkem aplikovat v neprospěch jednotlivce. To nepochybně platí také pro správce daně, pokud po zrušení protiústavního zákonného ustanovení rozhoduje v dosud neskončeném daňovém řízení (byť se týká zdaňovacího období před zrušením zákona), včetně řízení o řádném či mimořádném oprávněm (dozorčím) prostředku, ale také v doměřovacím řízení, které lze považovat za specifický prostředek daňového řádu, jehož prostřednictvím lze také docílit změny již stanovené a vyměřené daně. Stejně tak nemůže ignorovat zrušení právního předpisu pro rozpor s ústavním pořádkem správní soud. Jinak řečeno, je sice pravdou, že zrušení právního předpisu pro rozpor s ústavním pořádkem nezpůsobuje samo o sobě zrušení všech rozhodnutí opírajících se o zrušený právní předpis, pokud je však možné postupem v souladu s příslušnými procesními pravidly ještě aplikovat ve prospěch daňového subjektu vůči správci daně právní stav po zrušení právního předpisu Ústavním soudem, je povinností správce daně, případně správního soudu, zrušení tohoto předpisu ve prospěch daňového subjektu zohlednit, i kdyby se řízení týkalo zdaňovacího období před jeho zrušením. V posuzované věci byla aplikace § 4 odst. 3 zákona o daních z příjmů jednoznačně v neprospěch žalobce coby daňového subjektu, protože neumožňovala osvobodit od daně jeho starobní a vdovecký důchod, zatímco po zrušení tohoto zákonného ustanovení již jsou obě důchodové dávky od daně osvobozeny [do výše již opakovaně zmíněné hranice uvedené v § 4 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů], což má logicky za následek nižší daň pro žalobce. Lze tedy uzavřít, že správce daně nepostupoval správně, pokud v řízení o dodatečném daňovém přiznání žalobce nezohlednil zrušení § 4 odst. 3 zákona o daních z příjmů pro účely stanovení daně z příjmů za rok 2015 a žalovaný v odvolacím řízení jeho chybu nenapravit. (...).“

31. Krajský soud v Plzni dospěl k závěru, že ve věci souzené jím pod sp. zn. 30 Af 38/2017 není důvod odchytil se od závěrů Krajského soudu v Ostravě vyslovených v jeho rozsudku ze dne 10. 5. 2018, čj. 22 Af 93/2017-42. A jen obiter dictum připomíná, že Odvolací finanční ředitelství sice podalo proti onomu rozsudku ostravského soudu kasační stížnost, kterou však následně vzalo zpět a řízení o kasační stížnosti bylo zastaveno.

32. Na základě výše uvedeného proto soud zrušil napadené rozhodnutí pro nezákonnost (§ 78 odst. 1 s. ř. s.) a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s. ř. s.). V dalším řízení žalovaný opětovně přezkoumá odvoláním napadený dodatečný platební výměr, přičemž při tomto přezkumu bude vázán závazným právním názorem krajského soudu vysloveným v tomto rozsudku (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).

V. Náklady řízení

33. Žalobce, který měl ve věci plný úspěch, má podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. proti žalovanému správnímu orgánu, který ve věci úspěch neměl, právo na náhradu důvodně vynaložených nákladů řízení před soudem. Zástupce žalobce nárokoval náhradu nákladů řízení v celkové výši 21 877 Kč, když vyčíslil jednotlivé položky takto – soudní poplatek za žalobu 3 000 Kč, 4 úkony právní služby 12 400 Kč (převzatí a příprava zastoupení, sepsání žaloby, sepsání repliky, účast na jednání soudu dne 24. 7. 2019), režijní paušál za čtyři úkony právní služby 1 200 Kč, náhrada za promeškaný čas 600 Kč a cestovné 1 401 Kč.
34. Soud však přiznal žalobci toliko náhradu nákladů řízení ve výši 21 722 Kč skládající se a) ze zaplaceného soudního poplatku za žalobu ve výši 3 000 Kč, a dále b) z odměny zástupce žalobce za celkem čtyři úkony právní služby (převzetí a příprava zastoupení, sepsání žaloby, sepsání repliky a účast na jednání soudu dne 24. 7. 2019) ohodnocené částkou 3 100 Kč/úkon, tj. celkem 12 400 Kč. Náhrada nákladů řízení dále sestává z náhrady hotových výdajů za čtyři úkony právní služby po 300 Kč/úkon, celkem tak 1 200 Kč, vše podle § 7, § 9, § 11 odst. 1 písm. a), d) a g) a § 13 odst. 1 a 4 vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „advokátní tarif“).
35. Součástí náhrady nákladů řízení je dále náhrada za promeškaný čas v souvislosti s cestou ze Sokolova do Plzně a zpět na jednání soudu dne 24. 7. 2019, a to ve výši 600 Kč [100 Kč za každou z šesti promeškaných půlhodin ve smyslu § 14 odst. 1 písm. a) a odst. 3 advokátního tarifu při uvažované době trvání jedné cesty ze Sokolova do Plzně v délce jedné hodiny a třiceti minut, jak ji uvedl zástupce žalobce].
36. Náhrada nákladů řízení dále sestává z náhrady cestovních nákladů v celkové výši 1 273 Kč za cestu ze Sokolova do Plzně na jednání soudu a zpět dne 24. 7. 2019, představující dle <https://www.google.com/maps/> celkem 178 km [(2 x 89 km) při použití vozu tov. zn. BMW, typ N1G s průměrnou spotřebou paliva dle technického průkazu 9,07 litru motorové nafty na 100 km. Uvedená náhrada je složena ze základní náhrady za 1 km jízdy ve výši 4,10 Kč, což v daném případě činí 730 Kč [4,10 Kč x 178 km], a z náhrady za spotřebované pohonné hmoty, což v daném případě činí 543 Kč {[(9,07 litru x 33,60 Kč)/100] x 178 km}, to vše ve smyslu § 13 odst. 5 advokátního tarifu ve spojení s § 157 odst. 3 a odst. 4 písm. b) a § 158 odst. 2, odst. 3 větou třetí a odst. 4 větou třetí zákona č. 262/2006 Sb., zákoníku práce, ve znění pozdějších předpisů, a § 1 písm. b) a § 4 písm. a) vyhlášky č. 333/2018 Sb., o změně sazby základní náhrady za používání silničních motorových vozidel a stravného a o stanovení průměrné ceny pohonných hmot pro účely poskytování cestovních náhrad (účinné od 1. 1. 2019), když cena u motorové nafty byla stanovena v § 4 písm. a) vyhlášky č. 333/2018 Sb. činí 33,60 Kč/1 litr a sazba základní náhrady za 1 km jízdy činí podle § 1 písm. b) vyhlášky č. 333/2018 Sb. u osobních silničních motorových vozidel 4,10 Kč. Přestože žalobce použil vozidlo dle registrace vedené jako nákladní, použil soud při výpočtu náhrady cestovních výdajů totožnou sazbu základní náhrady za 1 km jako pro vozidla osobní, neboť neshledal důvody, aby základní

sazba náhrady byla ve smyslu § 157 odst. 5 zákoníku práce zvýšena na dvojnásobek, což ostatně nepožadoval ani žalobce.

37. Odměna zástupce a náhrada zástupce byly navýšeny o částku 3 249 Kč odpovídající dani, kterou je daňový poradce povinen z odměny a z náhrad odvést podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (§ 57 odst. 2 s. ř. s.).
38. Ke splnění povinnosti nahradit náklady řízení bylo žalovanému určeno platební místo podle § 149 odst. 1 o. s. ř. ve spojení s § 64 s. ř. s. a stanovena pariční lhůta podle § 160 odst. 1 část věty za středníkem o. s. ř. ve spojení s § 64 s. ř. s. (s přihlédnutím k možnostem žalovaného tuto platbu realizovat).

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost do dvou týdnů po jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Plzeň dne 24. 7. 2019

JUDr. PhDr. Petr Kuchynka, Ph.D. v.r.
předseda senátu