



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Olgy Stránské a soudců Mgr. Jana Čížka a Mgr. Ing. Petra Šuránka ve věci

žalobce: **Z. V.**
bytem X
zastoupen daňovou poradkyní Ing. Jitkou Routkovou
sídlem Komenského 87/3, 460 01 Liberec

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno – střed

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 4. 2017, č. j. 19110/17/5200-10421-711070,

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 4. 2017, č. j. 19110/17/5200-10421-711070, a rozhodnutí Finančního úřadu pro Středočeský kraj ze dne 26. 9. 2016, č. j. 4072738/16/2115-50522-202432, se zrušují a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši 11 228 Kč.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci a obsah podání účastníků

1. Žalobce se žalobou podle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), odeslanou do datové schránky soudu dne 3. 7. 2017, domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 4. 2017, č. j. 19110/17/5200-10421-711070 (dále jen „napadené rozhodnutí“), jímž žalovaný zamítl

jeho odvolání a potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu pro Středočeský kraj, územního pracoviště v Mladé Boleslavi (dále jen „finanční úřad“), ze dne 26. 9. 2016, č. j. 4072738/16/2115-50522-202432 (dále jen „prvostupňové rozhodnutí“). Prvostupňovým rozhodnutím byla žalobci doměřena za zdaňovací období roku 2015 daň z příjmů fyzických osob ve výši 0 Kč, přičemž finanční úřad při rozhodování o doměření daně odmítl zohlednit nálezy Ústavního soudu České republiky ze dne 28. 6. 2016, sp. zn. Pl. ÚS 18/15, publikovaný ve Sbírce zákonů pod č. 271/2016 Sb. (dále jen „derogační nálezy“), kterým byl zrušen § 4 odst. 3 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění zákona č. 47/2016 Sb. (dále jen „zákon o daních z příjmů“).

2. Žalobce v žalobě předně namítá nesrozumitelnost napadeného rozhodnutí, neboť žalovaný si dle názoru žalobce neujasní, kdo byl v odvolacím řízení v pozici odvolatele, když všechny formulace v napadeném rozhodnutí svědčí o tom, že žalovaný za odvolatele považuje zástupce žalobce, a nikoliv samotného žalobce. Žalobce dále dovozuje, že výrok a jeho odůvodnění jsou ve vzájemném rozporu, neboť ve výroku žalovaný tvrdí, že odvolání podal žalobce, nicméně v odůvodnění je tvrzeno, že odvolání podal zástupce žalobce, přičemž dle obsahu odůvodnění napadeného rozhodnutí se žalovaný nevypořádává s argumenty žalobce (jakožto odvolatele), ale s argumenty zástupce žalobce.
3. Žalobce dále namítá, že žalovaný nesprávně aplikoval § 71 odst. 2 zákona č. 182/1993 Sb., o Ústavním soudu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o Ústavním soudu“), který stanoví, že *„pravomocná rozhodnutí vydaná na základě právního předpisu, který byl zrušen, zůstávají nedotčena; práva a povinnosti podle takových rozhodnutí však nelze vykonávat“*. Žalobce k tomu uvádí, že se podanou žalobou nedomáhá zrušení řádného platebního výměru vydaného před vyhlášením derogačního nálezu ve Sbírce zákonů, nýbrž zrušení dodatečného platebního výměru vydaného již po vyhlášení derogačního nálezu. Vzhledem k tomu, že dodatečný platební výměr byl vydán až po datu vykonatelnosti derogačního nálezu, byl finanční úřad dle názoru žalobce povinen zohlednit nosné důvody derogačního nálezu ve svém rozhodnutí. Žalobce také poukazuje na nálezy Ústavního soudu ze dne 6. 2. 2007, sp. zn. Pl. ÚS 38/06, ve kterém z argumentace Ústavního soudu lze dovodit, že v případě vertikálních vztahů mezi jednotlivcem a státem je třeba dát přednost ochraně základních práv jednotlivce před právní jistotou a důvěrou v právo. V těchto vztazích má tedy vyslovení neústavnosti zákona dopad i na práva založená na základě neústavního právního předpisu. Z výše uvedených důvodů považuje žalobce prvostupňové i napadené rozhodnutí za nezákonné.
4. Žalobce dále uvádí, že pokud by vyčkal s podáním řádného daňového přiznání za zdaňovací období roku 2015 až do 3. 10. 2016, byla by mu vyměřena daň v takové výši, jakou uplatnil v dodatečném daňovém přiznání. Toto podle něj rovněž svědčí o nerovném zacházení mezi jednotlivými daňovými subjekty, neboť výše daně by tímto byla závislá na lhůtě pro podání řádného daňového přiznání, která může být variabilní. Žalobce dále dodává, že jeho zástupkyni je z jiných obdobných řízení známo, že věcně obdobnou a dodatečně nárokovanou daň jiné finanční úřady zpětně doměřily a vrátily. V této otázce tedy existuje neustálená správní praxe.
5. Žalobce dále považuje napadené rozhodnutí za nezákonné též z důvodu porušení zásady rovnosti zakotvené v čl. 1 a čl. 3 odst. 1 Listiny základních práv a svobod (dále jen „Listina“) a v čl. 26 Mezinárodního paktu o občanských a politických právech (dále jen „Pakt“). Žalobce předně namítá, že tuto námitku vznesl již ve svém odvolání, žalovaný na ni však patřičně nereagoval, žalobci tudíž není znám názor žalovaného na tuto otázku, a

není tak schopen precizovat své žalobní body. Žalobce proto setrvává na své námitce, že zdaněním jeho starobního důchodu byla porušena zásada rovnosti, což ostatně bylo důvodem pro konstatování protiústavnosti napadeného ustanovení v derogačním nálezu.

6. Žalobce dále namítá porušení čl. 11 Listiny, který zakotvuje právo na ochranu vlastnictví, ke kterému mělo dojít opětovným zdaněním již jednou zdaněného příjmu. Žalobce k tomu uvádí, že po celý život odváděl ze svého příjmu důchodové pojištění, které je možno charakterizovat jako daň ve smyslu čl. 11 odst. 5 Listiny, a nyní, když důchodové pojištění čerpá ze systému důchodového pojištění, je mu opět zdaňováno. Kdyby si peníze místo toho kumuloval na svém účtu, čerpání těchto kumulovaných prostředků by zdaňovat nemusel. Žalobce také poukazuje na to, že všechny ostatní příjmy čerpané ze státního rozpočtu jsou od daně osvobozeny. Dále žalobce uvádí, že opětovné zdanění starobního důchodu považuje za rozporné s principem proporcionality při výběru daní, kdy je nutno vážit veřejný zájem na vybírání daní s ústavním právem žalobce na ochranu vlastnictví. Důvod zdanění uvedený zákonodárcem v důvodové zprávě k zákonu č. 346/2010 Sb., kterým byl § 4 odst. 3 zákona o daních z příjmů zaveden do českého právního řádu, tedy snížení schodku veřejných financí, považuje žalobce za příliš obecný. Vzhledem k nízkému počtu osob, na které se dané ustanovení vztahuje, postrádá zavedení takové úpravy legitimní cíl, neboť zdaněním důchodu vypláceného cca 5 500 důchodců nemůže stát snížit schodek veřejných financí. Žalobce v souvislosti s tímto žalobním bodem navíc namítá nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí, neboť žalovaný při vypořádání těchto odvolacích námitek opět pouze obecně odkázal na derogační nález s tím, že Ústavní soud neshledal, že by napadená právní úprava představovala porušení práva na ochranu vlastnického práva zakotveného v čl. 11 Listiny. Dle žalobce se však Ústavní soud v derogačním nálezu těmito konkrétními námitkami nezabýval, proto v něm ani nelze nalézt právní závěry k námitkám, které vznesl žalobce ve svém odvolání.
7. Žalobce dále nesouhlasí s názorem žalovaného, že dodatečné daňové přiznání je obdobou mimořádného opravného prostředku, přičemž namítá, že v tomto případě nelze užít analogii, neboť by tím došlo ke zhoršení právního postavení žalobce. V daňovém řízení platí zásada, že daň má být vždy stanovena ve správné výši, přičemž možnost změny již pravomocně stanovené daně je poskytnuta oběma stranám až do ukončení prekluzivní lhůty pro stanovení daně. Ve správním řízení se také uplatní zásada *in dubio mitius* (v pochybnostech mírněji), v daném případě ale finanční úřad požaduje, aby žalobce zaplatil daň vyšší, než je správná, což je v rozporu s touto zásadou.
8. V posledním žalobním bodě žalobce uvádí, že je v předmětné věci dána překážka věci rozhodnuté, neboť finanční úřad již dne 31. 8. 2016 dodatečně vyměřil daň v částce -15 375 Kč a následně byl žalobci tento přeplatek dne 11. 11. 2016 i vrácen. V dodatečném platebním výměru ze dne 26. 9. 2016 pak finanční úřad tuto daň vyměřil znovu, a to na částku 0 Kč. Z výše uvedeného žalobce dovozuje, že původní platební výměr ze dne 31. 8. 2016 na částku -15 375 Kč byl záměrně přepsán, přičemž pod stejným číslem jednacím byl dne 26. 9. 2016 vydán nový platební výměr, kde byla daň doměřena ve výši 0 Kč. K tomu žalobce předkládá písemnosti získané z osobního daňového účtu žalobce a z daňového portálu, které mají tyto skutečnosti prokázat. V souvislosti s výše uvedeným pak žalobce uvádí, že dle jeho názoru není spisová dokumentace finančním úřadem vedena v souladu se zákonem, když jsou v ní dodatečně prováděny určité „machinace“ a nezákonným způsobem jsou využívána „volná jednacích čísla“. Žalobce přitom poukazuje na to, že dne 20. 9. 2016 byl vydán platový výměr s č. j. 2600523/16/2115-50522-202432 a o šest dnů později

byl vydán platební výměr s č. j. 4072738/16/2115-50522-202432. Rozdíl mezi těmito čísly jednacími činí 1 472 225, přičemž žalobci se zdá nepravděpodobné, že by finanční úřad vydal za takto krátký časový úsek takové množství písemností. Domnívá se proto, že dochází k účelové manipulaci s čísly jednacími, když finanční úřad čísla jednacích přiděluje náhodně a v číselné řadě nechává záměrně volná čísla. Finanční úřad tak porušuje § 64 a 65 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších právních předpisů (dále jen „daňový řád“), dále ustanovení zákona č. 499/2004 Sb., o archivnictví a spisové službě, ve znění pozdějších právních předpisů, a vyhlášky č. 259/2012 Sb., o podrobnostech výkonu spisové služby, ve znění pozdějších právních předpisů. Tento nesprávný úřední postup se dle žalobce projevil i v jeho řízení o dodatečném doměření daně, neboť byly vydány dva různé dodatečné platové výměry, které mají sice shodné číslo jednacích, avšak byly vydány v různých dnech. Žalobce proti výše popsanému postupu finančního úřadu podal stížnost, tato však byla vyřízena pouze vágně a formalisticky, se závěry uvedenými ve vyrozumění o výsledku šetření žalobce nesouhlasí.

9. Žalovaný ve vyjádření k žalobě nejprve rekapituluje průběh správního řízení a k argumentaci žalobce uvádí, že s ní nesouhlasí. Předně uvádí, že je povinností správce daně postupovat dle platných a účinných zákonů v době rozhodování, proto finanční úřad postupoval správně, když dne 13. 7. 2016 vydal platební výměr, jímž žalobci vyměřil daň v souladu s § 4 odst. 3 zákona o daních z příjmů (tj. zdanil i starobní důchod). Následně Ústavní soud vydal derogační nálezh vyhlášený dne 29. 8. 2016, kterým uvedené ustanovení zrušil a z důvodu právní jistoty v něm uvedl, že zrušované ustanovení nelze aplikovat po celé zdaňovací období roku 2016. Žalovaný dále cituje § 71 odst. 2 zákona o Ústavním soudu, z něhož dle jeho názoru plyne, že pokud byla daň z příjmů pravomocně stanovena před vyhlášením derogačního nálezu ve Sbírce zákonů, nemá následné zrušení citovaného ustanovení vliv na zákonnost tohoto rozhodnutí. Na dodatečné daňové přiznání, které podal žalobce dne 12. 8. 2016, lze pohlížet jako na prostředek obdobný mimořádnému oprávněnému prostředku, neboť směřuje proti pravomocnému rozhodnutí a žalobce jím zamýšlí napravit stav, který nastal v minulosti. Žalovaný připomíná, že derogační účinky nálezu Ústavního soudu působí vždy od data jeho vykonatelnosti a do budoucna (nikoliv zpětně). Proto po přezkoumání odvolání dospěl k závěru, že původně pravomocně stanovená daň z příjmů fyzických osob za předmětné období byla vyměřena v souladu se v té době platnými a účinnými právními předpisy.
10. Pokud jde o tvrzenou nepřezkoumatelnost rozhodnutí, k tomu žalovaný uvedl, že nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů je založena na nedostatku skutkových důvodů, nikoliv na dílčích nedostatecích odůvodnění napadeného rozhodnutí, a že odvolací námitku lze vypořádat i předestřením řádně odůvodněného odlišného názoru. Ve vztahu k namítanému porušení čl. 1 Listiny opakovaně v napadeném rozhodnutí zdůrazňoval, že zrušení § 4 odst. 3 zákona o daních z příjmů nemá vliv na zákonnost pravomocného platebního výměru vydaného před vykonatelností derogačního nálezu. K namítanému porušení čl. 3 odst. 1 a čl. 11 Listiny pak v napadeném rozhodnutí odkázal na závěry Ústavního soudu, který porušení žádného z těchto článků neshledal.
11. Pokud jde o námitku týkající se principu zákazu dvojího zdanění, tuto žalovaný jako nedůvodnou odmítá, neboť princip zákazu dvojího zdanění má bránit především tomu, aby byl jeden příjem poplatníka zdaňován současně v několika zemích. V daném případě však nejde o opětovné zdanění příjmu, který by byl již jednou zdaněn. Žalovaný dále uvádí, že je v posuzované věci zcela zřejmé, kdo je daňovým subjektem, a pokud žalovaný

v napadeném rozhodnutí na několika místech hovoří o zástupci žalobce (v tom smyslu, že zástupce žalobce podal odvolání nebo že zástupce tvrdí určité skutečnosti), pak to nezpůsobuje nesrozumitelnost rozhodnutí. Zcela jistě také nelze tvrdit, že by výrok a odůvodnění byly z tohoto důvodu v rozporu.

12. Konečně k námitce týkající se věci rozhodnuté žalovaný uvedl, že tuto námitku žalobce dosud v řízení neuplatnil, přestože tak mohl učinit již v odvolacím řízení. Soudní řízení správní není pokračováním daňového řízení, a žalobce v něm nemůže odstranit nedostatek své procesní bdělosti, kterou měl projevovat v předcházejícím daňovém řízení. Pokud jde o žalobcem předložený výpis z osobního daňového účtu, dle žalovaného z něj vyplývá, že na základě dodatečného daňového přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2015 podaného dne 12. 8. 2016 došlo na osobním daňovém účtu žalobce ke dni 31. 8. 2016 k předepsání částky -15 375 Kč. Tato skutečnost však neznamená, že byla ke dni 31. 8. 2016 pravomocně stanovena daň v žalobcem tvrzené výši. Předmětný předpis na osobním daňovém účtu žalobce je pouze projevem toho, že bylo podáno dodatečné daňové přiznání, v němž byl tvrzen přeplatek ve výši 15 375 Kč. K tvrzení žalobce, že byly vydány dva různé dodatečné platební výměry, žalovaný uvádí, že pod č. j. 4072739/16/2115-50522-202432 byl vydán pouze jeden dodatečný platební výměr, a to dne 26. 9. 2016 na částku 0 Kč. Uvedená skutečnost je patrná rovněž z výpisu ze systému ADIS, ve kterém je uvedeno, že uvedená písemnost vznikla dne 23. 9. 2016, byla vydána dne 26. 9. 2016 a doručena zmocněnkyni žalobce dne 2. 10. 2016. Pro úplnost žalovaný uvádí, že žalobcem tvrzený přeplatek je předepsán ke dni 31. 8. 2016 z důvodu lhůty stanovené pro podání dodatečného daňového přiznání. Toto datum však nemá vliv na vznik dodatečného platebního výměru.

II. Obsah správního spisu

13. Ze správního spisu soud zjistil, že zástupkyně žalobce, která předložila plnou moc k zastupování žalobce v daňovém řízení, podala dne 30. 6. 2016 elektronicky řádné daňové přiznání, v němž jménem žalobce v příloze k daňovému přiznání vypočetla dílčí základ daně z příjmů podle § 9 zákona o daních z příjmů ve výši 1 132 303 Kč a dílčí základ daně z příjmů podle § 10 téhož zákona ve výši 102 588 Kč, který byl tvořen neosvobozeným důchodem dle § 4 odst. 3 zákona o daních z příjmů. Základ daně tudíž činil 1 234 891 Kč, daň byla po odpočtu daňové slevy na poplatníka vyčíslena na částku 160 380 Kč. V návaznosti na podané daňové přiznání finanční úřad vydal dne 13. 7. 2016 platební výměr, kterým byla žalobci vyměřena daň z příjmů ve výši 160 380 Kč.
14. Dne 12. 8. 2016 podala zástupkyně žalobce jeho jménem dodatečné daňové přiznání za zdaňovací období roku 2015, ve kterém odlišně vyčísila dílčí základ daně z příjmů podle § 10 zákona o daních z příjmů, a to na částku 0 Kč. Základ daně tak nově činil 1 132 303 Kč, daň byla nově vyčíslena na částku 145 005 Kč, rozdíl mezi poslední známou daní a nově zjištěnou daní tak činil -15 375 Kč. V příloze dodatečného daňového přiznání zástupkyně žalobce uvedla, že v řádném daňovém přiznání zahrnul žalobce do zdanitelných příjmů také vyplacený starobní důchod za rok 2015, a to jako příjem dle § 10 zákona o daních z příjmů. Zdanění starobního důchodu dle § 4 odst. 3 zákona o daních z příjmů však není souladné s čl. 1 Listiny, resp. s čl. 26 Paktu, a to pro rozpor s principem rovnosti a pro porušení zákazu svévole zákonodárce při rozložení daňového břemene mezi poplatníky, neboť není respektováno právo na rovné zacházení. Obdobné závěry lze nalézt v derogačním nálezu. Z výše uvedených důvodů proto žalobce v dodatečném daňovém

přiznání snižuje zdanitelné příjmy o starobní důchod, který vykázal v řádném daňovém tvrzení za zdaňovací období roku 2015.

15. Dne 26. 9. 2016 vydal finanční úřad dodatečný platební výměr, v němž žalobci vyměřil daň ve výši 0 Kč. V jeho odůvodnění finanční úřad uvedl, že derogačním nálezem vyhlášeným ve Sbírce zákonů dne 29. 8. 2016 pod č. 271/2016 Sb. bylo tímto dnem zrušeno ustanovení § 4 odst. 3 zákona o daních z příjmů, přičemž Ústavní soud konstatoval, že dané ustanovení považuje za neaplikovatelné na celé zdaňovací období roku 2016. Finanční úřad dále odkázal na § 71 odst. 2 zákona o Ústavním soudu, podle nějž pravomocná rozhodnutí vydaná na základě právního předpisu, který byl zrušen, zůstávají nedotčena. Z uvedeného tedy vyplývá, že pokud byla žalobci stanovena daň z příjmů za zdaňovací období roku 2015, zůstává rozhodnutí o stanovení této daně následným zrušením ustanovení § 4 odst. 3 zákona o daních z příjmů nedotčeno. Na dodatečné daňové přiznání je přitom nutno nahlížet jako na prostředek obdobný mimořádnému opravnému prostředku (podání, které směřuje proti pravomocnému rozhodnutí). Pro přirovnání s mimořádným opravným prostředkem svědčí mimo jiné skutečnost, že dodatečným daňovým přiznáním je řešen stav v minulosti, kdy nebyla tvrzena a stanovena daň ve výši, jak podle tehdejší právní úpravy měla být, a tento stav se napravuje. Derogační účinky nálezu Ústavního soudu nastávají vždy od data vykonatelnosti nálezu *pro futuro*, nikoliv od počátku, kdy dané ustanovení vstoupilo v platnost. Finanční úřad tudíž uzavírá, že vzhledem k tomu, že původně pravomocně stanovená daň byla stanovena v souladu s tehdy platnými předpisy, nelze v rámci dodatečného stanovení daně na základě podaného dodatečného daňového přiznání zohlednit zrušení § 4 odst. 3 zákona o daních z příjmů, neboť nelze dojít k závěru, že daň měla být původně stanovena v jiné výši.
16. Proti dodatečnému platebnímu výměru se žalobce dne 22. 10. 2016 odvolal, přičemž argumentoval tím, že finanční úřad postupoval nezákonně, když zdanil daní z příjmů i jeho starobní důchod, neboť některým důchodcům není starobní důchod zdaňován, kdežto žalobci ano. Tím došlo k porušení zásady rovnosti zakotvené v čl. 1 a čl. 3 odst. 1 Listiny. Žalobce dále považuje zdanění starobního důchodu za nemravné, neboť po celý svůj život odváděl českému státu ze svého příjmu pojištění, které je daní ve smyslu čl. 11 odst. 5 Listiny, z tohoto pojištění nyní dle jeho principů čerpá starobní důchod. Pokud český stát starobní důchod zdaňuje, pak porušuje princip dvojího zdanění, čímž dochází k porušení žalobcova ústavně chráněného práva vlastnit majetek zakotveného v čl. 11 Listiny. Na závěr žalobce dodává, že napadený platební výměr byl vydán dne 26. 9. 2016, tj. po vyhlášení derogačního nálezu ve Sbírce zákonů, a bylo tudíž povinností finančního úřadu jej respektovat. Žalobce také současně s odvoláním (v rámci jednoho podání) podal stížnost na údajnou nezákonnou manipulaci se spisovým materiálem u finančního úřadu, když poukazuje na to, že dne 20. 9. 2016 byl vydán platový výměr s č. j. 2600523/16/2115-50522-202432 a o šest dnů později byl vydán platební výměr s č. j. 4072738/16/2115-50522-202432. Rozdíl mezi těmito čísly jednacími činí 1 472 225, přičemž žalobci se zdá nepravděpodobné, že by finanční úřad vydal za takto krátký časový úsek takové množství písemností. Dle žalobce je zřejmé, že finanční úřad nevede písemnosti dle časové posloupnosti a čísla jednací přiřazuje náhodně, v číselné řadě nechává záměrně volná čísla, a tudíž kdykoliv může dojít k dodatečnému vyhotovení jakékoliv písemnosti a k jejímu zařazení do spisu. Náhodné přiřazování je dle názoru žalobce nepřípustné, neboť tím není zajištěna pravdivost údajů na jednotlivých listinách.

17. Dne 25. 4. 2017 vydal žalovaný napadené rozhodnutí, jímž odvolání žalobce zamítl a potvrdil prvostupňové rozhodnutí. V odůvodnění rozhodnutí žalovaný uvedl, že Ústavní soud derogačním nálezem rozhodl o neústavnosti § 4 odst. 3 zákona o daních z příjmů a předmětné ustanovení zrušil, přičemž vyslovil, že toto ustanovení se nepoužije po celé zdaňovací období roku 2016. Žalovaný k tomu dodává, že zrušení zákona nebo jednotlivých ustanovení nezpůsobuje jejich zpětné zrušení, přičemž odkazuje na § 70 zákona o Ústavním soudu, který stanoví, že „*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 zruší dnem, který v nálezu určí.*“ Ustanovení § 71 odst. 2 zákona o Ústavním soudu dále stanoví, že „*pravomocná rozhodnutí vydaná na základě právního předpisu, který byl zrušen, zůstávají nedotčena; práva a povinnosti podle takových rozhodnutí však nelze vykonávat.*“ Z výše uvedených ustanovení dle žalovaného vyplývá, že pokud byla žalobci pravomocně stanovena daň za zdaňovací období roku 2015, zůstává rozhodnutí o této dani nedotčeno. Žalovaný také zdůraznil, že dodatečným daňovým přiznáním je řešen stav v minulosti, kdy nebyla tvrzena a stanovena daň ve výši, jak podle tehdejší právní úpravy měla být. Vzhledem k tomu, že daň z příjmů žalobce byla stanovena v souladu s tehdy platnými právními předpisy, nelze v rámci dodatečného daňového přiznání zohlednit zrušení § 4 odst. 3 zákona o daních z příjmů. K námitce týkající se porušení čl. 1, čl. 3 odst. 1 a čl. 11 Listiny žalovaný uvedl, že Ústavní soud dospěl sice v derogačním nálezu k závěru, že ustanovení § 4 odst. 3 zákona o daních z příjmů je v rozporu s čl. 1 Listiny a čl. 26 větou první Paktu, nicméně předmětné ustanovení bylo zrušeno až dnem vyhlášení nálezu ve Sbírce zákonů, k čemuž došlo dne 29. 8. 2016. Vzhledem k tomu, že finanční úřad vydal platební výměr před tímto datem, zůstává toto rozhodnutí nedotčeno. Žalovaný dále dodává, že Ústavní soud neshledal, že by dané ustanovení bylo v rozporu s čl. 3 odst. 1 a čl. 11 Listiny. Dle žalovaného je z derogačního nálezu možno dovodit, že vyměření daně v souladu s tehdy platnými právními předpisy nezakládá porušení ústavním pořádkem zaručených základních práv a svobod, pokud se tak stalo v souladu s příslušným právním předpisem před publikací nálezu. Finanční úřad napadené rozhodnutí vydal před zrušením předmětného ustanovení, jde tedy o pravomocné rozhodnutí vydané na základě právního předpisu, který byl později zrušen. Rozhodnutí však s ohledem na to, že bylo vykonáno, zůstává nedotčeno.
18. Dne 17. 11. 2016 bylo žalobci doručeno vyrozumění o výsledku šetření vedeného finančním úřadem podle ustanovení § 261 daňového řádu, ve kterém mu finanční úřad sdělil, že shledal jeho stížnost nedůvodnou, přičemž uvedl, že spis je veden v souladu s § 64 a § 65 daňového řádu. Náhodné přiřazování čísel jednacích je pouze ničím nepodloženým tvrzením žalobce. Finanční úřad pak dodává, že písemností, která „vybočuje“ z číselné řady je platební výměr na úrok z prodlení. Vzhledem k tomu, že úrok z prodlení vzniká za každý den prodlení a správce daně má možnost daňový subjekt o předpisu úroku vyrozumět kdykoliv, provedl finanční úřad rezervaci čísla jedacího v předstihu již v době, kdy už věděl, že daňový subjekt je v prodlení s placením daňové povinnosti. Záměrné ponechávání „volných“ čísel jedacích není možné již z toho důvodu, že čísla jedací jsou generována automatizovaně při vkládání písemností.

III. Posouzení žaloby krajským soudem

19. Soud ověřil, že žaloba byla podána včas (napadené rozhodnutí bylo zástupkyni žalobce doručeno dne 3. 5. 2017, lhůta pro podání žaloby dle § 72 odst. 1 s. ř. s. činí 2 měsíce od doručení rozhodnutí žalobci, poslední den pro podání žaloby bylo tudíž pondělí 3. 7. 2017, kdy byla žaloba odeslána do datové schránky soudu), po vyčerpání opravných prostředků, osobou k tomu oprávněnou a splňuje všechny formální náležitosti na ni kladené. Soud proto přistoupil k věcnému projednání žaloby. Soud přezkoumal napadené rozhodnutí, jakož i řízení, které vydání rozhodnutí předcházelo, v rozsahu napadených výroků a v mezích uplatněných žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s. ř. s.), přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu v době rozhodování žalované (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). Dospěl přitom k závěru, že žaloba je důvodná. Soud ve věci samé rozhodl bez jednání, neboť žalovaný s takovým postupem souhlasil a žalobce se k záměru soudu rozhodnout věc bez jednání ve stanovené lhůtě nevyjádřil, takže se má za to, že s tímto postupem souhlasí (§ 51 odst. 1 s. ř. s.).
20. Soud úvodem předeseílá, že plénu Ústavního soudu byl dne 22. 7. 2015 skupinou senátorů předložen návrh na zrušení ustanovení § 4 odst. 3 zákona o daních z příjmů, a to pro rozpor s čl. 1, čl. 3 odst. 1, čl. 11 odst. 1 a 5 Listiny, čl. 14 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod, čl. 1 Dodatkového protokolu č. 1 k Úmluvě o ochraně lidských práv a základních svobod a čl. 26 Paktu. V uvedené věci rozhodl Ústavní soud nálezem ze dne 28. 6. 2016, sp. zn. Pl. ÚS 18/15, kterým napadené ustanovení zrušil, když shledal, že porušuje zákaz nerovného zacházení zaručený čl. 1 větou první Listiny a čl. 26 větou první Paktu. Nález je vykonatelný publikací ve Sbírce zákonů, k čemuž došlo dne 29. 8. 2016 pod č. 271/2016 Sb.
21. První žalobcovu námitku týkající se nesrozumitelnosti rozhodnutí soud považuje za nedůvodnou. Žalobce argumentuje tím, že z napadeného rozhodnutí není zřejmé, koho žalovaný považoval za odvolatele. K tomu soud uvádí, že v záhlaví napadeného rozhodnutí žalovaný uvedl, že rozhoduje „*ve věci odvolání příjemce rozhodnutí pana Z. V.*“, přičemž z této formulace je zcela jasné patrné, že žalovaný za odvolatele považoval žalobce. Pokud na některých místech v textu odůvodnění žalovaný uvedl, že některé úkony (např. podání odvolání) učinil zástupce žalobce, pak z kontextu rozhodnutí je zcela zřejmé, že právní zástupce jednal v zastoupení žalobce, veškeré úkony činil jeho jménem, jeho jménem také vznášel veškeré odvolací námitky, přičemž z logiky věci nelze dovozovat, že by námitky vznášel zástupce žalobce svým vlastním jménem, když napadené rozhodnutí se nijak nedotýká jeho práv či povinností. Existence zastoupení je patrná i z plné moci založené ve správním spise. Soud má tedy za to, že ze žalobcem uvedených výňatků z textu odůvodnění nelze vůbec dovozovat, že by žalovaný nevěděl, kdo podal odvolání a kdo vznáší jednotlivé odvolací námitky. To je jasné patrné z celkového kontextu rozhodnutí. Rovněž nelze hovořit o tom, že by existoval rozpor mezi výrokem rozhodnutí a jeho odůvodněním, když v samotném výroku rozhodnutí žalovaný vůbec nehovoří o tom, kdo dané odvolání podal. Ze záhlaví rozhodnutí i z jeho odůvodnění pak je zřejmé, že tak činí žalobce prostřednictvím svého právního zástupce a žalovaný si je toho vědom.
22. Soud se dále zabýval tvrzenou nepřezkoumatelností napadeného rozhodnutí, a to ve vztahu k žalobcem tvrzenému porušení práva na rovnost zakotveného v čl. 1 a čl. 3 odst. 1 Listiny a práva na ochranu vlastnictví zakotveného v čl. 11 Listiny, neboť pouze za předpokladu, že žalovaný odůvodnil své rozhodnutí řádně a přezkoumatelným způsobem, lze následně přistoupit k posouzení důvodnosti dalších žalobních bodů uplatněných v žalobě. Žalobce namítá, že žalovaný se k výše uvedeným námitkám konkrétně

nevyjádřil, když pouze odkázal na derogační nález Ústavního soudu, který se porušením výše uvedených článků zabýval. K tomu soud uvádí, že z celkového kontextu napadeného rozhodnutí je zřejmé, že žalovaný se zcela ztotožnil s názory Ústavního soudu uvedenými v derogačním nálezu, a proto se již znovu podrobně nezabýval tím, zda byla zmíněná základní práva porušena či nikoliv, přičemž pouze odkázal na odůvodnění derogačního nálezu. Takový způsob odůvodnění napadeného rozhodnutí soud považuje za dostatečný, neboť z něj lze dovodit, jakými úvahami se žalovaný řídil a z čeho při svém rozhodování vycházel. Žalobci je však nutno přisvědčit v tom ohledu, že žalovaný se dostatečně nezabýval možným porušením čl. 11 Listiny v důsledku porušení zákazu dvojího zdanění. Ústavní soud se sice ve svém nálezu zabýval možným porušením čl. 11 Listiny, avšak pouze z hlediska posouzení zákonného základu daňové povinnosti, existence legitimního cíle sledovaného zakotvenou daňovou povinností a intenzity zásahu do majetkových práv, přičemž Ústavní soud zkoumal, zda daňová zátěž nemá tzv. rdousící (škrtící) účinek, který v daném případě shledán nebyl. Ústavní soud se ovšem nezabýval porušením žalobcem namítaného zákazu dvojího zdanění, v tomto ohledu tedy nepostačoval pouhý odkaz na derogační nález, nýbrž žalovaný se měl s touto námitkou sám vypořádat. V tomto bodě tedy soud shledává částečnou nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí, která však nebrání tomu, aby soud mohl přezkoumat další žalobní body, neboť jejich řešení má zásadní význam pro další řízení a rozhodnutí ve věci (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2008, č. j. 7 Afs 212/2006-74; judikatura správních soudů je dostupná na www.nssoud.cz).

23. Hlavním předmětem sporu v projednávaném případě je posouzení aplikovatelnosti ustanovení § 71 odst. 2 zákona o Ústavním soudu na daný skutkový stav, resp. posouzení intertemporálních účinků derogačního nálezu Ústavního soudu. Dle § 71 odst. 2 zákona o Ústavním soudu platí, že „*ostatní pravomocná rozhodnutí [jiná než rozsudek v trestním řízení – pozn. soudu] vydaná na základě právního předpisu, který byl zrušen, zůstávají nedotčena; práva a povinnosti podle takových rozhodnutí však nelze vykonávat.*“ Toto ustanovení tedy v obecné rovině stanoví nedotknutelnost pravomocných rozhodnutí vydaných na základě zrušeného právního předpisu. Derogační nálezy Ústavního soudu mají zásadně účinky *ex nunc* (od nynějška), a nemohou tedy vyvolávat zpětné účinky v případě již pravomocně skončených řízení, která byla skončena před vyhlášením derogačního nálezu ve Sbírce zákonů (resp. přede dnem vykonatelnosti nálezu, pokud byla odložena na pozdější datum). Tyto právní vztahy dále existují, nelze se ale dále domoci právní ochrany práv a povinností z nich vyplývajících, což má důsledky především z hlediska případného výkonu rozhodnutí (viz nález Ústavního soudu ze dne 10. 1. 2013, sp. zn. II. ÚS 1882/09, publ. pod č. 8/2013 Sb. ÚS).
24. Výše uvedený případ, kdy bylo ve věci pravomocně rozhodnuto přede dnem vykonatelnosti derogačního nálezu, je však nutno odlišit od situace, kdy je ve věci rozhodováno až po vyhlášení derogačního nálezu ve Sbírce zákonů (resp. po datu vykonatelnosti), přičemž při rozhodování věci má být aplikováno zrušené ustanovení, má tedy dojít k aplikaci zrušeného (protiústavního) ustanovení na v minulosti nastalý skutkový stav. V tomto případě Ústavní soud dovodil, že orgány veřejné moci musí reflektovat důvody zrušení příslušného ustanovení a případně je neaplikovat, pokud by aplikace zrušeného ustanovení v konkrétní věci znamenala porušení ústavně garantovaného základního práva jednotlivce (viz nález Ústavního soudu ze dne 18. 12. 2007, sp. zn. IV. ÚS 1777/07). Derogační nález tedy v tomto případě může mít

retroaktivní účinky v tom smyslu, že se zrušené ustanovení v daném případě nepoužije, přestože v době, kdy se odehrál skutkový stav, bylo platným a aplikovatelným právem.

25. Z výše uvedených závěrů Ústavního soudu tedy vyplývá, že je v nyní projednávaném případě nutné posoudit, zda se v době vyhlášení derogačního nálezu ve Sbírce zákonů jednalo již o pravomocně skončenou věc (v tomto případě by došlo k aplikaci § 71 odst. 2 zákona o Ústavním soudu a derogační nálezy by na pravomocné rozhodnutí neměl žádný vliv), nebo zda se v době vyhlášení derogačního nálezu jednalo o dosud neskončenou věc (v tom případě by měl finanční úřad povinnost při svém rozhodování zohlednit nosné důvody derogačního nálezu v souladu s výše uvedeným nálezem Ústavního soudu ze dne 18. 12. 2007, sp. zn. IV. ÚS 1777/07, a zrušené ustanovení případně neaplikovat). První z výše uvedených názorů zastává žalovaný, který tvrdí, že daň byla již pravomocně vyměřena platebním výměrem ze dne 13. 7. 2016, který byl vydán před vyhlášením derogačního nálezu ve Sbírce zákonů. Dodatečné daňové přiznání pak přirovnává k mimořádnému opravnému prostředku, jímž žalobce zamýšlí napravit stav, který nastal v minulosti. Žalovaný se tudíž domnívá, že v rámci doměřovacího řízení zahájeného na základě dodatečného daňového přiznání nebylo možné přihlídnout k závěrům derogačního nálezu, neboť daň byla stanovena v souladu s tehdy platnými právními předpisy, a tudíž nelze dojít k závěru, že daň měla být původně stanovena v jiné výši. Opačný názor zastává žalobce, který tvrdí, že v rámci doměřovacího řízení měly být zohledněny nosné důvody derogačního nálezu, neboť doměřovací řízení bylo skončeno až po vyhlášení derogačního nálezu ve Sbírce zákonů. Na dodatečný platební výměr nelze tudíž aplikovat ustanovení § 71 odst. 2 zákona o Ústavním soudu, neboť se v době vyhlášení derogačního nálezu nejednalo o pravomocně skončenou věc. Žalobce přitom nesouhlasí s názorem žalovaného, že dodatečné daňové přiznání lze přirovnat k mimořádnému opravnému prostředku, přičemž dodává, že možnost změny již pravomocně stanovené daně je poskytnuta oběma stranám až do ukončení prekluzivní lhůty, a to za předpokladu, že daň bude stanovena ve správné výši.
26. V posuzované věci tedy vyvstává otázka, jaká je povaha doměřovacího řízení zahájeného na základě dodatečného daňového přiznání podaného žalobcem. Povahou doměřovacího řízení se zabýval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 26. 10. 2017, č. j. 5 Afs 27/2017-45, ve kterém uvedl: „*Nálezací řízení, v němž dochází ke stanovení daně, zahrnuje jak řízení vyměřovací, tak řízení doměřovací, obě řízení směřují ke správnému stanovení daně (jedné daně za jedno zdaňovací období). Základem pro správné zjištění a stanovení daně je tedy jak řádné daňové tvrzení, tak i dodatečné daňové tvrzení podané daňovým subjektem. Nálezací řízení (tj. řízení vyměřovací i doměřovací) je ukončeno formálně právní mocí rozhodnutí o stanovení daně, materiálně lze jeho konec vymezit okamžikem, kdy se poslední známá daň stává konečnou a nelze ji již změnit, tj. uplynutím lhůty pro stanovení daně.*“ Z uvedeného je zřejmé, že řízení vyměřovací a doměřovací představují různé, avšak navazující fáze jediného nálezacího řízení. Nelze tedy přisvědčit názoru žalovaného, že by doměřovací řízení bylo jakousi obdobou mimořádného opravného prostředku. Naopak se jedná o součást nálezacího řízení, resp. pokračování nálezacího řízení. Jak plyne z § 1 odst. 3 daňového řádu, základem pro správné zjištění a stanovení daně je i dodatečné daňové přiznání. Finanční úřad má tedy povinnost na základě dodatečného daňového přiznání znovu stanovit daň tak, aby byla (v součtu s předchozími platebními výměry) stanovena ve správné výši. V daňovém řízení se v případě doměření daně neuplatní překážka *rei administratae* typická pro správní řízení obecně. Právní moc dosavadních rozhodnutí o stanovení daně není jejímu doměření na překážku, možnost doměření daně je limitována

pouze uplynutím lhůty pro stanovení daně (§ 148). Jedná se tedy o specifický postup v daňovém řízení, kdy zákon dává daňovému subjektu možnost „znovu zahájit“ nalézací řízení, resp. v něm pokračovat tím, že podá dodatečné daňové přiznání. Soud tedy uzavírá, že v době vyhlášení derogačního nálezu ve Sbírce zákonů nebyla věc z materiálního hlediska (k rozdílu mezi formální a materiální právní mocí srov. též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 10. 2018, č. j. 5 As 122/2016-36) pravomocně skončena ve smyslu § 71 odst. 2 zákona o Ústavním soudu. Daň sice byla vyměřena již platebním výměrem vydaným před vyhlášením nálezu ve Sbírce zákonů, ovšem na základě toho, že žalobce podal včas dodatečné daňové přiznání, bylo pokračováno v nalézacím řízení, ve kterém bylo znovu rozhodováno o správném zjištění a stanovení daně. Jedná se tedy o případ, kdy bylo ve věci rozhodováno až po vyhlášení derogačního nálezu ve Sbírce zákonů, zbývá tedy posoudit otázku, zda finanční úřad měl zrušené ustanovení v rámci doměřovacího řízení aplikovat či nikoliv.

27. K podmínkám vyloučení aplikace protiústavního zákona se Ústavní soud vyslovil zejména v nálezu IV. ÚS 1777/07 ze dne 18. 12. 2007, ve kterém konstatoval: *„Byl-li zákon zrušen pro rozpor s ústavním pořádkem, nepřestává být ve vztahu k právním skutečnostem nastalým během jeho platnosti aplikovatelným právem. Tento závěr ale neplatí bezvýhradně. K prvnímu prolomení dochází v souvislosti s ústavně garantovanými základními právy a svobodami. Jejich ochrana se neomezuje pouze na pravomoc Ústavního soudu rozhodovat o ústavních stížnostech podle čl. 87 odst. 1 písm. d) Ústavy, nýbrž je podle čl. 4 Ústavy svěřena celé soudní moci. Ustanovení čl. 4 odst. 2 Listiny upravuje v obecné rovině pravomoc zákonodárce omezit základní práva a svobody, přičemž pro tato omezení stanoví jak v obecné rovině (čl. 1 až 4 Listiny), tak v souvislosti s jednotlivými základními právy materiální předpoklady. Ústavní garance základních práv a svobod, jež je vyjádřena v příslušných člancích ústavního pořádku, není v případě paralelní platnosti protiústavního zákona derogována. Neznamená ale bez dalšího ani jeho neaplikovatelnost. Orgány veřejné moci mohou neaplikovat zákon až v případě, že Ústavní soud konstatuje ve svém nálezu, že příslušný zákon je v rozporu s ústavním pořádkem, a aplikace zákona by v konkrétní věci znamenala porušení ústavně garantovaného základního práva jednotlivce. Musí se tedy jednat o zásah do ústavně garantovaných základních práv jednotlivce takové intenzity, jenž by odůvodňoval zrušení příslušného rozhodnutí v řízení o ústavní stížnosti. Řízení o ústavní stížnosti by totiž ztratilo svůj význam, pokud by v případě, že Ústavní soud dospěje k závěru o porušení ústavně garantovaného základního práva stěžovatele v důsledku aplikace protiústavního zákona, orgány veřejné moci tento zákon opětovně aplikovaly a způsobily tím opětovně zásah do základních práv a svobod. S ohledem na čl. 89 odst. 2 Ústavy a ve vztahu k obecným soudům s ohledem na čl. 4 Ústavy tedy musí příslušný orgán reflektovat důvody zrušujícího nálezu [viz nález sp. zn. IV. ÚS 301/05 ze dne 13. 11. 2007 (N 190/47 SbNU 465)] a zrušený právní předpis aplikovat pouze tehdy, nedojde-li jeho aplikací k porušení základních práv a svobod.“*
28. Z citovaného nálezu Ústavního soudu tedy vyplývá, že orgány veřejné moci nesmí aplikovat zrušené ustanovení v případě, že Ústavní soud konstatoval ve svém nálezu, že příslušné ustanovení je v rozporu s ústavním pořádkem, a aplikace tohoto ustanovení by v konkrétní věci znamenala porušení ústavně garantovaného základního práva jednotlivce. První podmínka je v nyní posuzovaném případě splněna, neboť jak bylo uvedeno výše, Ústavní soud zrušil § 4 odst. 3 zákona o daních z příjmů, přičemž konstatoval, že je v rozporu s právem na rovnost zakotveným v čl. 1 Listiny a čl. 26 Paktu. Zbývá tedy posoudit, zda by aplikace zrušeného (protiústavního) ustanovení v nyní posuzovaném případě vedla k porušení ústavně garantovaného základního práva žalobce, resp. zda by

došlo k zásahu do ústavně garantovaných základních práv žalobce takové intenzity, jenž by odůvodňoval zrušení příslušného rozhodnutí v řízení o ústavní stížnosti. Jak totiž uvádí Ústavní soud v nálezu ze dne 12. 9. 2006, sp. zn. II. ÚS 53/06, „z vyhovění návrhu na zrušení právního předpisu nelze automaticky usuzovat též na vyhovění samotné ústavní stížnosti. Není možné zcela vyloučit - byť výjimečnou situací - kdy i po zrušení napadeného ustanovení právního předpisu Ústavní soud ústavní stížnost jako nedůvodnou zamítne, neboť shledá, že v konkrétním případě zrušené ustanovení nezasáhlo ústavně chráněná základní práva stěžovatele.“

29. Žalobce v žalobě namítá, že napadeným rozhodnutím bylo zasaženo do jeho práva na rovné zacházení zakotveného v čl. 1 a čl. 3 odst. 1 Listiny. Ústavní soud se porušením těchto článků zabýval v bodě 99 a násl. derogačního nálezu, přičemž shledal, že čl. 3 odst. 1 Listiny nebyl porušen, neboť pro aplikovatelnost čl. 3 odst. 1 Listiny je nezbytné, aby k rozlišování došlo na základě tam vymezených důvodů nebo na základě „jiného postavení“. Důvod rozlišování, který je použit zákonodárcem v nyní posuzovaném případě (tedy výše a struktura příjmů), však není takovým důvodem rozlišování, který by bylo možno podřadit pod demonstrativní výčet charakteristik vymezených v čl. 3 odst. 1 Listiny. Pokud jde o čl. 1 Listiny, k tomu Ústavní soud v derogačním nálezu uvedl: „Je zřejmé, že napadená právní úprava vytváří v rámci skupiny poživatelů důchodů pobírajících též další příjem dvě skupiny důchodců, přičemž rozlišujícím znakem je výše jiného (dalšího) příjmu (konkrétně součtu příjmů podle § 6 a dílčích základů daně podle § 7 a 9 zákona o daních z příjmů). První skupinu tvoří ti, kteří dosáhnou jiného příjmu maximálně do výše 840 000 Kč ročně, druhou skupinu pak tvoří ti, jejichž příjem hranici 840 000 Kč ročně překročí. Rozdílné zacházení pak spočívá v odlišném daňovém zatížení druhé skupiny, přičemž toto odlišné daňové zatížení jde k tíži této skupiny, neboť je vyšší. Pro závěr o ústavnosti či protiústavnosti uvedeného řešení je rozhodující existence objektivních a rozumných důvodů vysvětlujících jak existenci napadeného odlišného zacházení, tak intenzitu, resp. formu tohoto odlišného zacházení.“ V bodě 117 nálezu pak Ústavní soud dodává, že „pokud jde o ospravedlnění odlišného zacházení, vyžaduje konstantně Ústavní soud, aby se zákonodárce při jakémkoli rozlišování mezi situacemi či subjekty (bez ohledu na to, zda předmětem právní úpravy jsou záležitosti týkající se základních práv či nikoli) vyhnul libovůli, tj. nedůvodnému rozlišování.“ V posuzovaném případě však Ústavní soud žádný věcný a racionální argument, který by výše popsanou formu odlišného zacházení dokázal zdůvodnit, nenalezl, přičemž napadenému ustanovení především vytýká, že „odlišně nezatěžuje tu část příjmu, která je relevantní pro rozlišení uvedených skupin, ale zatěžuje příjem zcela odlišný (ve formě důchodu), a to navíc příjem, který může být u obou skupin naopak zcela shodný, tudíž příjem, který není pro rozlišení mezi oběma skupinami vůbec relevantní. Nadto je tento příjem (důchod) zdaněn skokově, tj. bez možnosti podchytit a zohlednit relevantní příjmové rozdíly mezi oběma skupinami důchodců.“ V posuzovaném případě tak Ústavní soud dospěl k závěru, že „míra odlišného zacházení mezi jednotlivými skupinami důchodců je zcela zjevně nepřiměřená míře odlišností, kterou tyto skupiny vykazují. Napadené ustanovení tak představuje rozlišení svévolné bez jakéhokoli věcného a racionálního zdůvodnění a tudíž porušující zákaz nerovného zacházení zaručený čl. 1 větou první Listiny základních práv a svobod a čl. 26 větou první Mezinárodního paktu o občanských a politických právech.“ Z výše uvedeného lze tedy dovodit, že v daném případě bylo porušeno právo žalobce na rovné zacházení, neboť je zřejmé, že spadá do skupiny důchodců, se kterými bylo zacházeno odlišně, přičemž toto nerovné zacházení nemělo žádný racionální důvod. Aplikace zrušeného (protiústavního) ustanovení v rámci rozhodování o dodatečném daňovém priznání tedy v posuzovaném případě vedla k porušení ústavně garantovaného základního práva žalobce na rovné zacházení a tento zásah by odůvodňoval zrušení příslušného rozhodnutí v řízení o ústavní stížnosti.

30. Nezbyvá tak než uzavřít, že finanční úřad pochybil, když v rámci doměřovacího řízení nezohlednil derogační náleze Ústavního soudu a trval na aplikaci (tou dobou již zrušeného) § 4 odst. 3 zákona o daních z příjmů a na základě toho doměřil žalobci daň ve výši 0 Kč. Obdobně také Nejvyšší správní soud došel ve svém rozsudku ze dne 16. 12. 2014, č. j. 6 Ads 234/2014-25, k závěru, že správní orgán musí zohlednit důsledky zrušujícího nálezu Ústavního soudu při svém rozhodování a případně zrušené ustanovení neaplikovat, pokud by tím došlo k zásahu do ústavně zaručeného práva stěžovatele. Soud nicméně dodává, že finančnímu úřadu samozřejmě nelze vytknout, že dané ustanovení aplikoval při vydání platebního výměru ze dne 13. 7. 2016, neboť v době, kdy o tomto rozhodoval, bylo předmětné ustanovení součástí platné právní úpravy, přičemž správní orgán se nemůže sám rozhodnout, že dané ustanovení nebude aplikovat, i kdyby se domníval, že je protiústavní. Při vydávání dodatečného platebního výměru však finanční úřad již věděl, že je dané ustanovení protiústavní, proto měl postupovat v souladu s citovanou judikaturou Ústavního soudu a dané ustanovení znovu neaplikovat, resp. doměřit daň v takové výši, jako kdyby dané ustanovení neexistovalo.
31. V návaznosti na výše uvedené je však nutno dále posoudit, zda výše popsaný postup není v rozporu s principem právního státu (čl. 1 odst. 1 Ústavy České republiky), jehož součástí je také právo na právní jistotu, neboť jak uvádí Ústavní soud ve svém nálezu ze dne 6. 2. 2007, sp. zn. Pl. ÚS 38/06, „*aplikace výše uvedeného pravidla, která otevírá prostor pro posuzování dřívějších jednání (případně právních událostí) dle pozdější, ale již ústavně konformní právní úpravy, vykazuje znaky pravé retroaktivity.*“ V tomto ohledu z judikatury Ústavního soudu (srov. zejména náleze ze dne 18. 12. 2007, sp. zn. IV. ÚS 1777/07) vyplývá, 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. V nálezu ze dne 23. 5. 2013, sp. zn. III. ÚS 3489/12, k tomu Ústavní soud uvádí: „*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.*“ V daném případě se mezi žalobcem a žalovaným jedná o vztah vertikální, přičemž retroaktivní účinek bude působit v neprospěch žalovaného (resp. státu), a naopak ve prospěch žalobce, kterému bude vrácena daň, kterou musel odvést v důsledku aplikace protiústavního ustanovení. Soud má tedy za to, že v daném případě nedojde k porušení principu právního státu zakotveného v čl. 1 odst. 1 Ústavy.
32. Soud se již dále nezabýval poslední námitkou žalobce týkající se překážky věci rozhodnuté a s tím souvisejícím tvrzením o nezákonném vedení daňových spisů u finančního úřadu, neboť to považuje za nadbytečné. I kdyby tyto námitky byly shledány důvodnými, nic to nezmění na závěru, že napadené rozhodnutí neobstojí, neboť jím bylo zasaženo do ústavně zaručeného práva žalobce na rovné zacházení.

IV. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

33. Soud ze shora uvedených důvodů zrušil napadené rozhodnutí pro nezákonnost (§ 78 odst. 1 s. ř. s.), neboť finanční úřad při rozhodování v doměřovacím řízení aplikoval, resp. trval na aplikaci § 4 odst. 3 zákona o daních z příjmů, který byl v době rozhodování již zrušen Ústavním soudem, v důsledku čehož došlo k porušení žalobcova práva na rovné zacházení zakotveného v čl. 1 Listiny. V souladu s § 78 odst. 3 s. ř. s. soud zrušil rovněž prvostupňové rozhodnutí, neboť i toto rozhodnutí je ze shora uvedených důvodů

nezákonné. Dle § 78 odst. 4 s. ř. s. pak soud věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. V něm bude žalovaný i správní orgán I. stupně vázán právním názorem tohoto soudu (§ 78 odst. 5 s. ř. s.), a tedy znovu rozhodnou o doměření daně na základě žalobcem podaného dodatečného daňového přiznání, přičemž zohlední závěry plynoucí z derogačního nálezu Ústavního soudu a z výše citované judikatury Ústavního a Nejvyššího správního soudu. Dále se také řádně vypořádají s námitkou žalobce vznesenou v rámci odvolání týkající se zásahu do práva na ochranu vlastnictví zakotveného v čl. 11 Listiny z hlediska porušení zákazu dvojího zdanění.

34. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalovaný nebyl v řízení úspěšný, právo na náhradu nákladů řízení proto nemá. Úspěšnému žalobci soud přiznal právo na náhradu nákladů řízení spočívající jednak v zaplaceném soudním poplatku ve výši 3 000 Kč, a jednak v odměně jeho právní zástupkyně - daňové poradkyně, přičemž pro určení její výše se v souladu s § 35 odst. 2 s. ř. s. použije obdobně vyhláška č. 177/1996 Sb., Odměna daňové poradkyně je tudíž tvořena odměnou za dva úkony právní služby [příprava a převzetí zastoupení a sepsání žaloby dle § 11 odst. 1 písm. a) a d) advokátního tarifu], přičemž sazba odměny za jeden úkon právní služby činí v dané věci 3 100 Kč [§ 7, § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu], a dvěma paušálními částkami ve výši 300 Kč (§ 13 odst. 3 advokátního tarifu), to vše (vyjma soudního poplatku) navýšeno o náhradu za 21 % DPH v částce 1 428 Kč. Celkem tedy náklady řízení žalobce činí 11 228 Kč.

Poučení :

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

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Praha 11. ledna 2019

Olga Stránská, v. r.
předsedkyně senátu

