

Česká republika

NÁLEZ

Ústavního soudu

Jménem republiky

Ústavní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Kateřiny Šimáčkové a soudců Ludvíka Davida a Jaroslava Fenyka (soudce zpravodaje) ve věci ústavní stížnosti stěžovatelky **M.A.**, zastoupené advokátem JUDr. Ondřejem Moravcem, se sídlem Resslerova 1253, 500 02 Hradec Králové, proti rozhodnutí **Finančního úřadu pro Středočeský kraj** ze dne 31. 5. 2013 č. j. 2430469/13/2122-20300-203234, takto:

- I. Rozhodnutím Finančního úřadu pro Středočeský kraj ze dne 31. 5. 2013, č. j. 2430469/13/2122-20300-203234, byla porušena základní práva stěžovatelky podle čl. 1 a čl. 3 odst. 1 ve spojení s čl. 11 odst. 1 a 5 Listiny základních práv a svobod.**
- II. Rozhodnutí Finančního úřadu pro Středočeský kraj ze dne 31. 5. 2013, č. j. 2430469/13/2122-20300-203234, se proto ruší.**

O d ů v o d n ě n í :

I.

Ústavní stížnost doručena Ústavnímu soudu dne 31. 7. 2013, kterou se stěžovatelka domáhá, aby Ústavní soud zrušil v záhlaví označené rozhodnutí finančního úřadu, kterým byla zamítnuta stížnost stěžovatelky na postup plátce daně, spojila stěžovatelka s návrhem na zrušení ustanovení § 35ba odst. 1 písm. a) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“) v části za středníkem znějící „*daň se nesnižuje u poplatníka, který k 1. lednu zdaňovacího období pobírá starobní důchod z důchodového pojištění nebo ze zahraničního povinného pojištění stejného druhu*“ (dále jen „napadené ustanovení zákona“).

Ústavní stížností napadeným rozhodnutím finanční úřad zamítl stížnost stěžovatelky na postup jejího zaměstnavatele, který jako plátce daně z příjmů fyzických osob srazil stěžovatelce zálohu na dani, aniž přitom zohlednil základní slevu na poplatníka ve smyslu § 35ba odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů. Stěžovatelka byla přesvědčena o tom, že sražením zálohy na daň z příjmů fyzických osob bez zohlednění základní slevy na poplatníka byla porušena její ústavně zaručená základní práva.

Z obsahu ústavní stížnosti je zřejmé, že stěžovatelka nebrojí primárně proti napadenému rozhodnutím finančního úřadu, nýbrž že v první řadě usiluje o to, aby Ústavní soud zrušil napadené ustanovení zákona. Stěžovatelka totiž zpochybňuje toliko ústavně konformní charakter aplikovaného ustanovení.

K Ústavnímu soudu však byl doručen dne 12. 6. 2013 návrh skupiny senátorů na zrušení identické části zákona, jejíž zrušení stěžovatelka navrhuje, tedy předtím, než byla Ústavnímu soudu doručena ústavní stížnost stěžovatelky. Za této procesní situace senát Ústavního soudu usnesením ze dne 31. 10. 2013, sp. zn. I. ÚS 2340/13, řízení o ústavní stížnosti stěžovatelky podle ustanovení § 78 odst. 1 zákona č. 182/1993 Sb., o Ústavním soudu, ve znění pozdějších předpisů, přerušil a návrh stěžovatelky na zrušení napadené části právního předpisu postoupil svému plénu. Pokud jde o přípustnost ústavní stížnosti stěžovatelky, senát Ústavního soudu v uvedeném usnesení shledal, že stížnost svým významem podstatně přesahuje vlastní zájmy stěžovatelky, a proto neodmítl její přijetí, i když nebyla splněna podmínka podle § 75 odst. 1 zákona o Ústavním soudu, tj. že stěžovatelka nevyčerpala všechny procesní prostředky, které jí zákon k ochraně jejího práva poskytoval.

Usnesením ze dne 28. 11. 2013, sp. zn. Pl. ÚS 51/13, plénium Ústavního soudu návrh stěžovatelky odmítlo, neboť podle ustanovení § 35 odst. 2 zákona o Ústavním soudu je návrh na zahájení řízení nepřipustný, jelikož Ústavní soud již jednal ve věci předtím doručeného návrhu skupiny senátorů na zrušení totožné části zákona, zapsaném pod sp. zn. Pl. ÚS 31/13. O tomto návrhu plénium Ústavního soudu nálezem ze dne 10. 7. 2014, sp. zn. Pl. ÚS 31/13, rozhodlo tak, že: „Ustanovení § 35ba odst. 1 písm. a) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění zákona č. 500/2012 Sb., se ve slovech „daň se nesnižuje u poplatníka, který k 1. lednu zdaňovacího období pobírá starobní důchod z důchodového pojištění nebo ze zahraničního povinného pojištění stejného druhu“ ruší dnem vyhlášení nálezu ve Sbírce zákonů.“

Nález Ústavního soudu ze dne 10. 7. 2014, sp. zn. Pl. ÚS 31/13, byl stěžovatelce jako vedlejšímu účastníkovi doručen dne 10. 7. 2014. Stěžovatelka přípisem ze dne 31. 7. 2014, doplněným přípisem doručeným Ústavnímu soudu dne 14. 8. 2014, Ústavnímu soudu sdělila, že má za to, že nosné důvody citovaného nálezu lze v její věci uplatnit a současně navrhla, aby jí Ústavní soud přiznal právo na náhradu nákladů řízení o ústavní stížnosti. Stěžovatelka pokládá za spravedlivé, aby jí takto byla kompenzována alespoň část nákladů, které v souvislosti se svým návrhem vložila. V opačném případě by nastala paradoxní situace, že výhody ze snažení stěžovatelky by připadly celé dotčené skupině, vyjma stěžovatelky, která jako jediná nesla náklady spojené se zajištěním ochrany ústavnosti.

Následně vydal Ústavní soud ve věci stěžovatelky usnesení ze dne 12. 8. 2014, č. j. I. ÚS 2340/13-29, kterým rozhodl o pokračování v řízení o ústavní stížnosti stěžovatelky.

II.

Ústavní stížností napadeným rozhodnutím finanční úřad zamítl stížnost stěžovatelky na postup plátce daně, který srazil stěžovatelce zálohu na dani, aniž přitom zohlednil základní slevu na poplatníka ve smyslu § 35ba odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů, neboť stěžovatelka byla přesvědčena, že ustanovení zákona o daních z příjmů, které odnímá právo na slevu na poplatníka osobám, které ke dni 1. 1. 2013 pobíraly starobní důchod, bylo protiústavní. Správce daně svoje rozhodnutí odůvodnil tak, že plátce daně postupoval v souladu s ustanoveními zákona o daních z příjmů s tím, že posouzení souladu zákona s ústavním pořádkem není v kompetenci plátce daně ani správce daně.

Plénium Ústavního soudu v nálezu ze dne 10. 7. 2014, sp. zn. Pl. ÚS 31/13, uvedlo, že vzhledem k tomu, že ustanovení § 35ba odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů, které bylo v nyní posuzované věci stěžovatelky aplikováno, je v rozporu s čl. 1 a čl. 3 odst. 1 ve spojení s čl. 11 odst. 1 a 5 Listiny, a proto rozhodlo, že se toto ustanovení ruší dnem vyhlášení tohoto nálezu ve Sbírce zákonů. K účinkům derogačního nálezu se Ústavní soud v minulosti vyjádřil opakovaně (srov. např. nález sp. zn. Pl. ÚS 31/96 ze dne 9. 4. 1997, N 41/7 SbNU 279, nález sp. zn. IV. ÚS 1777/07), přičemž konstatoval, že zrušení zákona nebo jiného právního předpisu podle čl. 87 odst. 1 písm. a), b) Ústavy nezpůsobuje jeho zpětné zrušení. K pozbytí platnosti dochází až k datu vykonatelnosti nálezu. Právní předpis, k jehož zrušení existuje důvod spočívající v rozporu s ústavním pořádkem, tedy nepozbývá platnosti ipso facto, nýbrž až na základě rozhodnutí Ústavního soudu, a tedy během své platnosti působí vznik, změnu a zánik práv a povinností. K tomu lze doplnit, že z důvodu, že ke zrušení příslušné části zákona o dani z příjmů v dané plenární věci došlo v průběhu zdaňovacího období roku 2014, uplatní se v jeho rámci předmětná sleva na dani na všechny poplatníky, včetně těch, již k 1. lednu 2014 pobírali starobní důchod (nález ze dne 10. 7. 2014, sp. zn. Pl. ÚS 31/13).

V nyní posuzované ústavní stížnosti však finanční úřad rozhodl o stížnosti stěžovatelky, která se týkala zdaňovacího období roku 2013, na které se, s ohledem na shora uvedené, derogační účinky nálezu ze dne 10. 7. 2014, sp. zn. Pl. ÚS 31/13, nevztahují. Ve své předchozí judikatuře však Ústavní soud dospěl k závěru, že v těch případech věcí ústavních stížností, u nichž je nosným důvodem zásahu orgánu veřejné moci norma podústavního práva, kterou pro její rozpor s ústavním pořádkem Ústavní soud již zrušil, přičemž Ústavní soud o takové ústavní stížnosti rozhoduje po nabytí účinnosti derogačního nálezu, musí při rozhodování o ústavní stížnosti k derogačnímu nálezu přihlídnout. V opačném případě by totiž podaná ústavní stížnost nesplnila funkci

ochrany ústavně zaručených základních práv nebo svobod stěžovatele, byť není možné vyloučit, že i po zrušení aplikovaného ustanovení právního předpisu Ústavní soud ústavní stížnost jako nedůvodnou zamítne, neboť shledá, že v konkrétním případě zrušené ustanovení nezasáhlo ústavně chráněná základní práva stěžovatelky [srov. nálezy sp. zn. ze dne 29. 6. 2004, III. ÚS 569/03 (N 87/33 SbNU 339)].

Plénum Ústavního soudu nálezem ze dne 10. 7. 2014, sp. zn. Pl. ÚS 31/13, ke zrušenému ustanovení zákona o dani z příjmů konstatovalo, že: "*Sleduje-li proto napadené ustanovení omezení daňové výhody v případech, kdy je její účel zajištěn již starobním důchodem, lze v obecné rovině považovat tento účel za legitimní zájem, který může opodstatňovat vzniklou nerovnost. K tomu, aby toto opatření mohlo v rámci předmětného testu obstát, by ale muselo být zároveň přiměřené, což je závěr, jemuž Ústavní soud přisvědčit nemůže. Důvodem jsou právě popsané zásadní (extrémní) rozdíly ve výši přiznaných starobních důchodů, které v případě nižších z nich brání tomu, aby jejich vyplácení mohlo naplňovat výše uvedený účel srovnatelným způsobem jako sleva na dani na poplatníka ve výši 24 840 Kč ročně. Důsledkem napadeného ustanovení je pouze to, že čím nižší starobní důchod jednotliví poplatníci pobírají, tím větší na ně doléhá daňové břemeno. Napadené ustanovení proto s ohledem na nepřiměřenost této nerovnosti neobstojí v předmětném testu, v důsledku čehož je třeba jej považovat za jsouci v rozporu s čl. 3 odst. 1 ve spojení s čl. 11 odst. 1 a 5 Listiny.*"

Na základě shora uvedeného Ústavní soud dospěl k závěru, že ve věci nyní projednávané ústavní stížnosti byla stížnost stěžovatelky na postup plátce daně napadeným rozhodnutím finančního úřadu zamítnuta „toliko“ z důvodu aplikace zrušeného ustanovení a je tak zřejmé, že v případě stěžovatelky to bylo výlučně zrušené ustanovení, které zasáhlo její ústavně chráněná základní práva ve smyslu shora citovaného nálezu pléna Ústavního soudu. Jedná se přitom o zásah do ústavně garantovaných základních práv stěžovatelky takové intenzity, jenž odůvodňuje zrušení napadeného rozhodnutí v řízení o ústavní stížnosti.

Z výše uvedených důvodů proto Ústavní soud ústavní stížnosti vyhověl a napadené rozhodnutí Finančního úřadu pro Středočeský kraj ze dne 31. 5. 2013, č. j. 2430469/13/2122-20300-203234, zrušil, neboť předmětné rozhodnutí finančního úřadu, jež z pohledu ústavněprávního, reflektovaného uvedeným nálezem pléna Ústavního soudu, trpělo vadami dotýkajícími se práv stěžovatelky, jakkoli tyto vady byly založeny obsahem relevantního podústavního práva, a nikoli způsobem jeho aplikace. Ve věci stěžovatelky tak nelze dosáhnout ochrany základních práv a svobod jiným způsobem, než vyhovět její ústavní stížnosti.

Nad rámec uvedeného Ústavní soud konstatuje, že se v posuzované věci jedná o vztah mezi jednotlivcem a veřejnou mocí, kdy stěžovatel je v postavení poplatníka daně z příjmu, tedy osoby, jejíž příjmy jsou podrobeny dani. Zaměstnavatel stěžovatelky, na jehož postup si stěžovatelka před finančním úřadem stěžovala, je zde pak v postavení plátce daně, tedy osoby, která má povinnost odvést správci daně daň z příjmu stěžovatelky na základě její daňové povinnosti. Nejedná se tak o případ horizontálního působení základních práv, v nichž by adresátem základních práv (svobod) nebyla veřejná moc, nýbrž subjekt soukromého práva, a tedy ani o případ, kdy by vyslovení

protiústavnosti napadeného rozhodnutí z důvodu aplikace zákona později zrušeného Ústavním soudem mohlo zakládat porušení principu ochrany důvěry občanů v právo, příp. zásah do právní jistoty, resp. nabytých práv [srov. nález sp. zn. Pl. ÚS 38/06 ze dne 6. 2. 2007 (N 23/44 SbNU 279; 84/2007 Sb.)].

Ústavní soud dodává, že po zrušení napadeného rozhodnutí finanční úřad v řízení o stížnosti stěžovatelky na postup plátce daně při posuzování toho, zda stížnost je, či není oprávněná, neaplikuje zrušené ustanovení § 35ba odst. 1 písm. a) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“) v části za středníkem znějící „*daň se nesnižuje u poplatníka, který k 1. lednu zdaňovacího období pobírá starobní důchod z důchodového pojištění nebo ze zahraničního povinného pojištění stejného druhu*“, neboť by výrok tohoto nálezu ztratil svůj význam, pokud by v případě, kdy Ústavní soud dospěl k závěru o porušení ústavně garantovaného základního práva stěžovatelky v důsledku aplikace protiústavního zákona, orgány veřejné moci tento zákon opětovně aplikovaly a způsobily tím znova zásah do základních práv a svobod.

Co se týče návrhu stěžovatelky na náhradu nákladů řízení před Ústavním soudem, je nutno především připomenout, že Ústavní soud není povinen náhradu nákladů podle § 62 zákona o Ústavním soudu automaticky podle výsledků řízení přiznat. Ve specifickém řízení před Ústavním soudem (které mj. nepodléhá soudním poplatkům) totiž platí zásada, že náklady řízení, které vzniknou účastníkovi nebo vedlejšímu účastníkovi, si hradí jmenovaní sami, pokud tento zákon nestanoví jinak (§ 62 odst. 3 zákona). Odstavec 4 uvedeného paragrafu sice praví, že Ústavní soud může v odůvodněných případech podle výsledků řízení usnesením tuto náhradu nákladů některému z účastníků či vedlejších účastníků uložit, vzhledem k citovanému odstavci třetímu je však třeba vykládat toto ustanovení restriktivně.

Z uvedeného také vyplývá, že náhrada nákladů není nutně vázána na návrh stěžovatele, jelikož není vyloučeno, aby ve výjimečných případech Ústavní soud přiznal tyto náklady i bez návrhu, kdy si samozřejmě k takovému rozhodnutí vyžádá potřebné podklady. Záleží tedy na úvaze Ústavního soudu, zda náhradu nákladů přizná či nikoliv. Ve zkoumaném případě však k tomu Ústavní soud - vycházející ze shora uvedených specifických okolností věci, kdy mimo jiné postup Finančního úřadu pro Středočeský kraj nespočíval v nesprávném způsobu aplikace zákona, a kdy se stěžovatelce skrze její ústavní stížnost dostalo ochrany jejích základních práv ještě před tím, než vyčerpala opravné prostředky - žádný podstatný důvod neshledal. Pokud stěžovatelka tvrdí, že výhody z jejího snažení by připadly celé dotčené skupině, vyjma jí samotné, neboť jako jediná nesla náklady spojené se zajištěním ochrany ústavnosti, Ústavní soud poukazuje na znění výroku tohoto nálezu, na základě kterého se jí otevřel prostor, aby jí mohla být přiznána základní sleva na poplatníka i za zdaňovací období roku 2013.

Poučení: Proti nálezu Ústavního soudu není odvolání přípustné.

V Brně dne 16. září 2014

Kateřina Šimáčková v. r.

předsedkyně I. senátu Ústavního soudu

Za správnost vyhotovení:
Naděžda Řeháčková