

236**N Á L E Z****Ústavního soudu****Jménem republiky**

Ústavní soud pod sp. zn. Pl. ÚS 9/08 rozhodl dne 12. července 2011 v plénu ve složení Stanislav Balík, František Duchoň, Vlasta Formánková, Vojen Güttler, Ivana Janů, Vladimír Kůrka, Dagmar Lastovecká, Jiří Mucha, Jan Musil, Jiří Nykodým, Pavel Rychetský, Miloslav Výborný, Eliška Wagnerová a Michaela Židlická o návrhu Krajského soudu v Brně, za který jedná předsedkyně senátu 31 Ca JUDr. Jaroslava Skoumalová, na zrušení ustanovení čl. V bodu 1 věty druhé zákona č. 260/2002 Sb., kterým se mění zákon č. 191/1999 Sb., o opatřeních týkajících se dovozu, vývozu a zpětného vývozu zboží porušujícího některá práva duševního vlastnictví a o změně některých dalších zákonů, ve znění zákona č. 121/2000 Sb., zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a zákon č. 569/1991 Sb., o Pozemkovém fondu České republiky, ve znění pozdějších předpisů, za účasti Poslanecké sněmovny Parlamentu České republiky a Senátu Parlamentu České republiky jako účastníků řízení

takto:

Ustanovení čl. V bodu 1 věty druhé zákona č. 260/2002 Sb., kterým se mění zákon č. 191/1999 Sb., o opatřeních týkajících se dovozu, vývozu a zpětného vývozu zboží porušujícího některá práva duševního vlastnictví a o změně některých dalších zákonů, ve znění zákona č. 121/2000 Sb., zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a zákon č. 569/1991 Sb., o Pozemkovém fondu České republiky, ve znění pozdějších předpisů, se ruší dnem vyhlášení tohoto nálezu ve Sbírce zákonů.

Odůvodnění**I.****Rekapitulace návrhu**

1. Dne 29. února 2008 byl Ústavnímu soudu doručen návrh Krajského soudu v Brně (dále jen „krajský soud“) na zrušení ustanovení věty druhé bodu 1 čl. V zákona č. 260/2002 Sb., kterým se mění zákon č. 191/1999 Sb., o opatřeních týkajících se dovozu, vývozu a zpětného vývozu zboží porušujícího některá práva duševního vlastnictví a o změně některých dalších zákonů, ve znění zákona č. 121/2000 Sb., zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a zákon č. 569/1991 Sb., o Pozemkovém fondu České republiky, ve znění pozdějších předpisů. Krajský soud ve svém návrhu uvádí, že projednává žalobu, kterou se žalobce domáhá zrušení rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 5. 12. 2005 č. j. 3181/05/FŘ 110-0107, jakož i jemu předcházejícího rozhodnutí Finančního úřadu Brno II ze dne 9. 12. 2005 č. j. 178259/04289913/9780, kterým byla žalobci vyměřena daň z příjmu za zdaňovací období roku 2002 ve výši 87 028 Kč. Žalobou napadeným rozhodnutím žalovaný i správní orgán prvního stupně vyměřili daň žalobci na základě aplikace čl. IV a čl. V bodu 1 zákona č. 260/2002 Sb., jímž byla provedena změna zákona č. 586/1992 Sb., o daních

z příjmů. V rámci řízení před krajským soudem přitom žalovaný správní orgán zaujal stanovisko (viz č. 1. 45 a 46 soudního spisu sp. zn. 31 Ca 27/2006), ve kterém uvedl, že jako orgán moci výkonné nebyl ve správním řízení oprávněn posoudit soulad předpisu nižší právní síly se zákonem ani soulad zákona s ústavním pořádkem, ač to bylo ve správním řízení žalobcem požadováno. Žalovaný jako správní orgán není legitimován k podání návrhu k Ústavnímu soudu na zrušení zákona nebo jeho jednotlivých ustanovení a zákon nedovoloval žalovanému, stejně jako ani správci daně prvního stupně, jiný postup při posuzování čl. V bodu 1 věty druhé zákona č. 260/2002 Sb., neboť výklad uvedeného ustanovení je jednoznačný.

2. Rovněž krajský soud v před ním projednávané věci dospěl k závěru, že napadené ustanovení čl. V bodu 1 věty druhé zakládá pravou retroaktivitu, kterou došlo k zásadnímu znevýhodnění fyzických osob obchodujících s cennými papíry a účtujících v soustavě jednoduchého účetnictví. Poukázal přitom na nález ze dne 12. 3. 2002 sp. zn. Pl. ÚS 33/01 (viz níže), ve kterém v obdobném případě Ústavní soud dospěl k závěru o neústavnosti retroaktivní aplikace daňových předpisů. Proto krajský soud řízení o žalobě přerušil v souladu s § 48 odst. 1 písm. a) soudního řádu správního a podal podle čl. 95 odst. 2 Ústavy České republiky (dále jen „Ústava“) návrh na posouzení ústavní konformity ustanovení čl. V bodu 1 věty druhé zákona č. 260/2002 Sb.

II.

Vyjádření účastníků řízení

3. Za Poslaneckou sněmovnu Parlamentu České republiky se vyjádřil její předseda Ing. Miloslav Vlček, který se omezil na pouhý popis průběhu projednávání návrhu zákona č. 260/2002 Sb. Konstatoval, že návrh (Poslanecká sněmovna. III. vol. období. Tisk č. 1267) byl podán vládou výhradně jako změna zákona č. 191/1999 Sb. V rámci 2. čtení dne 23. 4. 2002 bylo napadené ustanovení navrženo jako pozměňovací návrh poslancem Antonínem Macháčkem. Návrh zákona byl ve znění pozměňovacích návrhů schválen 2. 5. 2002 hlasy 162 ze 168 přítomných poslanců. K povaze pozměňovacího návrhu, který se problematiky dovozu, vývozu a zpětného vývozu zboží porušujícího některá práva duševního vlastnictví netýkal, se předseda Poslanecké sněmovny nevyjádřil.

4. Za Senát Parlamentu České republiky se vyjádřil jeho předseda MUDr. Přemysl Sobotka. Uvedl, že návrh předmětného zákona byl postoupen Senátu dne 7. 5. 2002. Po projednání ve výběrech přijal Senát na 18. schůzi dne 24. 5. 2002 usnesení, kterým vyjádřil vůli se návrhem tohoto zákona nezabývat. Pro tento návrh hlasovalo 51 z 54 přítomných senátorů a senátorek. Tyto údaje předseda Senátu doložil příslušnou dokumentací z jednání orgánů Senátu.

III.

Formální předpoklady projednání návrhu a ústavnost legislativní procedury

5. Ústavní soud dospěl k závěru, že po formální stránce je návrh v souladu s požadavky čl. 95 odst. 2 Ústavy a § 64 odst. 3 zákona č. 182/1993 Sb., o Ústavním soudu, ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „zákon o Ústavním soudu“). V řízení o zrušení právního předpisu je povinností Ústavního soudu nejprve zkoumat, zda předmětný předpis byl vydán ústavně předepsaným způsobem (§ 68 odst. 2 zákona o Ústavním soudu). Návrh krajského soudu se týká zákona, kterého má být soudem bezprostředně použito při řešení věci, tj. při rozhodování o správní žalobě vedené před krajským soudem pod sp. zn. 31 Ca 27/2006, přičemž na posouzení ústavnosti návrhem napadeného ustanovení zákona č. 260/2002 Sb. závisí další postup navrhovatele v tomto řízení. Návrh byl proto podán oprávněným navrhovatelem.

6. Pro napadené ustanovení zákona č. 260/2002 Sb. (i pro zákon jako celek) se vyslovil ústavně předepsaný počet členů Poslanecké sněmovny, přičemž Senát ústavně předepsaným počtem svých členů vyjádřil vůli se návrhem zákona nezabývat (viz sub 3 a 4). Prezident republiky zákon podepsal 11. 6. 2002 a zákon byl vyhlášen ve Sbírce zákonů dne 28. 6. 2002 pod č. 260/2002. Napadené ustanovení nebylo změněno. Návrh je proto přípustný. Ústavní soud v této souvislosti považuje za potřebné uvést, že nepovažoval za nutné zabývat se otázkou povahy pozměňovacího návrhu poslance Antonína Macháčka, který na 49. schůzi Poslanecké sněmovny dne 23. 4. 2002 „načetl“ pozměňovací návrh k vládnímu návrhu zákona, kterým se mění zákon č. 191/1999 Sb., o opatřeních týkajících se dovozu, vývozu a zpětného vývozu zboží porušujícího některá práva duševního vlastnictví a o změně některých dalších zákonů, ve znění zákona č. 121/2000 Sb. Poukazuje přitom na své závěry ve věcech hodnocení tzv. přílepků, ke kterým dospěl ve svých nálezech sp. zn. Pl. ÚS 77/06 ze dne 15. 2. 2007 (N 30/44 SbNU 349; 37/2007 Sb.)^{*} a zejména sp. zn. Pl. ÚS 55/10 ze dne 1. 3. 2011 (vyhlášen pod č. 80/2011 Sb.), bod 105, když vzal v úvahu nejen tu skutečnost, že tento aspekt není v návrhu krajského soudu uveden jako jeho nosný bod, nýbrž v návaznosti na uvedenou judikaturu též to, že návrh se týká jen části zákona č. 260/2002 Sb., navíc přijatého v době již značně vzdálené.

7. Stejně tak bylo třeba přihlédnout k tomu, že návrh krajského soudu sice směřuje proti novelizujícímu, nikoli novelizovanému zákonu [k tomu z judikatury viz zejména nález sp. zn. Pl. ÚS 5/96 ze dne 8. 10. 1996 (N 98/6 SbNU 203; 286/1996 Sb.), usnesení sp. zn. Pl. ÚS 25/2000 ze dne 15. 8. 2000 (U 27/19 SbNU 271) a nález sp. zn. Pl. ÚS 21/01 ze dne 12. 2. 2002 (N 14/25 SbNU 97; 95/2002 Sb.)]. Napadené ustanovení čl. V bodu 1 věty druhé je však ustanovením o nabytí účinnosti novelizovaných ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. Takovéto ustanovení má samostatný význam na rozdíl od ustanovení zákona o daních z příjmů [zejména ustanovení § 24 odst. 2 písm. r) a w)] novelizovaných zákonem č. 260/2002 Sb., která však nejsou předmětem soudního přezkumu v tomto řízení. Nebylo též proto nutné posuzovat změny ustanovení zákona o dani z příjmů, neboť krajský soud bude posuzovat danou věc právě podle právního stavu, který je předmětem návrhu. Návrh je proto i v tomto ohledu přípustný.

8. Vzhledem k tomu, že projednávaná právní problematika a i všechny skutkové okolnosti případu byly dostatečně zřejmé z listinných podkladů, Ústavní soud postupem podle § 44 odst. 2 zákona o Ústavním soudu upustil od ústního jednání, neboť se od něj již nedalo očekávat další objasnění věci a účastníci řízení s upuštěním vyslovili souhlas.

IV.

Posouzení ústavnosti návrhem dotčeného ustanovení

9. Na tomto základě po přezkoumání napadeného ustanovení čl. V bodu 1 věty druhé dospěl Ústavní soud k závěru, že návrh je důvodný. Napadené ustanovení jako celek zní:

„Čl. V

Přechodná ustanovení

1. Pro daňové povinnosti za léta 1993 až 2001 platí dosavadní právní předpisy. Ustanovení článku IV se použijí poprvé pro zdaňovací období roku 2002.“

Jak již bylo výše uvedeno, napadena je pouze věta druhá tohoto ustanovení, v jejímž důsledku má dojít k aplikaci novely zákona o daních z příjmů již pro zdaňovací období roku 2002, ačkoli podle čl. IX zákona č. 260/2002 Sb. tento zákon nabývá účinnosti až 1. 9. 2002. V důsledku těchto intertemporálních ustanovení byly orgány finanční správy povinny již pro zdaňovací období roku 2002 apliko-

^{*} pozn. red.: Sbírka náleží a usnesení Ústavního soudu, svazek 44, nález č. 30, str. 349 vyhlášen pod č. 37/2007 Sb.

vat ve vztahu k žalobci v předmětném řízení před krajským soudem následující ustanovení § 24 odst. 2 zákona o daních z příjmů, ve znění čl. IV zákona č. 260/2002 Sb. Tato ustanovení (nejsou předmětem přezkumu) znějí:

»10. V § 24 odst. 2 písmeno r) zní:

„r) hodnota cenného papíru při prodeji zachycená v účetnictví v souladu se zvláštním právním předpisem²⁰⁾ ke dni jeho prodeje, s výjimkou uvedenou v písmenech w) a ze),“.

13. V § 24 odst. 2 písmeno w) zní:

„w) nabývací cena akcie, která není oceňována v souladu se zvláštním právním předpisem²⁰⁾ reálnou hodnotou, nabývací cena podílu na společnosti s ručením omezeným nebo na komanditní společnosti anebo na družstvu, a to jen do výše příjmů z prodeje této akcie nebo tohoto podílu,“.

10. Ústavní soud se v rámci konkrétní kontroly ústavnosti zákonů nemůže zabývat vlastním předmětem řízení o správní žalobě, protože by tím zasahoval do nezávislosti výkonu soudní moci obecnými soudy (zde ve správním soudnictví). Jeho úkolem je v projednávané věci posoudit, zda uplatnění ustanovení § 24 odst. 2 písm. r) a w) zákona o daních z příjmů, ve znění zákona č. 260/2002 Sb., má z hlediska plátce daně povahu pravé retroaktivity, jak tvrdil od počátku správního (vytýkáciho) řízení žalobce a jak se s ním ostatně v tomto případě shodují žalovaný orgán finanční správy i krajský soud, popř. zda má povahu retroaktivity nepravé, která může být za určitých okolností rovněž shledána neústavním postupem zákonodárce.

11. Ústavní soud konstatuje, že uvedená ustanovení novely zákona o daních z příjmů (též ve vazbě na zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, v aktuálním znění) ve svém důsledku znamenají, že ve smyslu § 24 zákona o daních z příjmů (ve znění rozhodném pro daňové období roku 2002) se za výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů pro zjištění základu daně (§ 24 odst. 1) považuje rovněž hodnota cenného papíru při prodeji zachycená v účetnictví v souladu se zvláštním právním předpisem (tj. zákonem o účetnictví) ke dni jeho prodeje, s výjimkou uvedenou v písmenech w) a ze) odstavce 2. To znamená, že ustanovení § 24 odst. 2 písm. w), které vychází z pořizovací ceny akcií, a nikoli z jejich reálné hodnoty, se musí použít pro ty, kteří účtují v soustavě jednoduchého účetnictví. To proto, že podle § 15 odst. 6 zákona o účetnictví, v tehdy platném znění, (v současnosti je toto ustanovení zrušeno) se na účetní jednotky účtující v soustavě jednoduchého účetnictví nepoužijí ustanovení § 7, 14, 27 a 28 zákona o účetnictví. Protože § 27 zákona o účetnictví určoval, které z jednotlivých složek majetku a závazků k okamžiku ocenění podle § 24 odst. 2 písm. b) se oceňují reálnou hodnotou, znamenalo to, že účetní jednotky účtující v soustavě jednoduchého účetnictví (v daném případě právě žalobce ve věci vedené u krajského soudu pod sp. zn. 31 Ca 27/2006) nemohou tento způsob ocenění použít. Rozhodující pro ně proto měla být pořizovací cena akcie, nikoli její reálná hodnota. V případě, že se akcie prodaly tzv. pod cenou, nemohl být tento rozdíl pro zdaňovací období roku 2002 uznán jako daňová ztráta podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, neboť ve smyslu § 24 odst. 2 písm. w) se jednalo o výjimku z ustanovení § 24 odst. 2 písm. r), podle kterého naopak byla výdajem také hodnota cenného papíru „při prodeji zachycená v účetnictví v souladu se zvláštním právním předpisem ke dni jeho prodeje“, přičemž zvláštním předpisem bylo třeba rozumět výše uvedená ustanovení zákona o účetnictví. Nutno v této souvislosti zdůraznit, že se to promítlo nejen do bilance hospodaření účetních jednotek účtujících v soustavě jednoduchého účetnictví, nýbrž i do jejich dalších platebních povinností (např. z hlediska placení zdravotního a sociálního pojištění).

12. Ústavní soud zde považuje za potřebné připomenout, že tato úprava nabyla účinnosti až v průběhu roku 2002, konkrétně od 1. 9. 2002, a měla platit i pro zdaňovací období roku 2002. Zásadní význam z hlediska možného posuzování ústavnosti uplatnění nepravé retroaktivity (bližší sub 14 až 16) má ovšem další okolnost. Podstatné z hlediska hodnocení ústavnosti postupu zákonodárce v této věci ve vztahu k postavení plátců daně z příjmů účtujících v soustavě jednoduchého účetnictví je totiž ustanovení § 9 odst. 4 zákona o účetnictví, ve znění platném pro rok 2002. Podle něj platilo, že přechod ze soustavy jednoduchého účetnictví do soustavy podvojného účetnictví je povinný, přestane-li účetní jednotka splňovat podmínky stanovené podle odstavce 2 nebo 3 pro účtování v soustavě jedno-

duchého účetnictví, přičemž plnění podmínek stanovených podle odstavců 2 a 3 se posuzuje za bezprostředně předcházející účetní období. Přitom platilo, že „Přechody podle předchozích vět jsou možné vždy jen k 1. dni účetního období, a to následujícího po účetním období, ve kterém účetní jednotka zjistila uvedené skutečnosti.“. V této souvislosti § 23 odst. 10 zákona o daních z příjmů stanovil, že se při stanovení základu daně vychází z účetnictví vedeného podle zvláštního právního předpisu, tj. právě podle výše uvedeného ustanovení § 9 zákona o účetnictví, z čehož plyne, že během roku 2002, ani dodatečně později, nebylo možné vypočítat základ daně v soustavě podvojného účetnictví, a tím kumulativně kompenzovat ztráty a zisky z prodeje cenných papírů jako dosud. Jinak řečeno, ve zdaňovacím období roku 2002 neměla účetní jednotka účtující v soustavě jednoduchého účetnictví možnost reagovat na nečekanou změnu zákona o daních z příjmů. Je-li právně možné uskutečnit přechody mezi zjednodušeným a plným rozsahem účetnictví vždy pouze k prvnímu dni účetního období, neměl takový poplatník daně z příjmů možnost přizpůsobit své účetnictví dodatečně nastaveným podmínkám v průběhu roku 2002. Tato změna byla navíc skryta v zákoně se zcela jiným předmětem úpravy. Podle § 1 odst. 1 zákona č. 191/1999 Sb., ve znění zákona č. 260/2002 Sb., tento zákon totiž především upravuje podmínky, za kterých se provádí opatření celního úřadu proti osobám, které vlastní, drží, skladují nebo prodávají zboží, kterým jsou porušena práva k duševnímu vlastnictví na celním území Evropských společenství, jakož i při ochraně vnitřního trhu.

13. V souladu s čl. 1 odst. 1 Ústavy je povinností státních orgánů při rozhodování o právní pozici jednotlivce postupovat v souladu s požadavky kladenými na právní stát. K nim patří požadavek, podle něhož stát může vyžadovat od fyzických a právnických osob chování, jehož pravidla jsou stanovena a vyhlášena předem. Jiný postup, nejsou-li k tomu zvlášť závažné důvody, znamená porušení principu právní jistoty a ochrany důvěry v právo, jak to vyplývá z čl. 1 odst. 1 Ústavy. V daném případě žádný takový důvod shledán nebyl a v průběhu zákonodárského procesu ani nebyl formulován. Pozměňující návrh obsahující napadené ustanovení byl „načten“ bez toho, že by byl nějak dále právně relevantně zdůvodněn. Takový postup zákonodárce současně představuje zásah do ochrany vlastnického práva podle čl. 11 odst. 1 ve spojení s čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod (dále jen „Listina“). Současně je takový postup diskriminační, neboť postrádá zdůvodnění rozlišení mezi účetními jednotkami účtujícími v soustavě jednoduchého účetnictví (nemohly ocenit akcie reálnou hodnotou a nemohly tak uplatnit případnou ztrátu pro daňové účely) a účetními jednotkami účtujícími v soustavě podvojného účetnictví. Tím zákonodárce současně porušil požadavek rovnosti obsahu a ochrany vlastnického práva všech vlastníků bez rozdílu podle čl. 11 odst. 1 a současně založil nerovnost v podmínkách práva podnikat a provozovat jinou hospodářskou činnost podle čl. 26 odst. 1 Listiny, čímž porušil čl. 4 odst. 3 Listiny.

14. Co se týče právní pozice daňového subjektu v projednávaném případě, je nutno uvést, že Ústavní soud neshledal z hlediska skutkových okolností plnou analogii se situací, kterou posuzoval v případě retroaktivního ustanovení čl. III bodu 1 zákona č. 210/1997 Sb., kterým se mění a doplňuje zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. V nálezu sp. zn. Pl. ÚS 33/01, kterého se krajský soud dovolává, se jednalo o stanovení nové povinnosti, kterou daňový poplatník nemohl na počátku zdaňovacího období předpokládat. V nyní projednávané věci došlo k zásahu do právního postavení (a tím k znevýhodnění) plátce daně z příjmů, přičemž daňový poplatník se tomuto zásahu do právní kvalifikace jeho právního jednání nemohl ani dodatečně přizpůsobit s ohledem na to, že by tak musel učinit ještě před zákonem pevně stanoveným účetním a zdaňovacím obdobím za rok 2002. Z hlediska ústavněprávního posouzení však možno na danou věc vztáhnout právě závěry, ke kterým v citovaném nálezu sp. zn. Pl. ÚS 33/01 ze dne 12. 3. 2002 (N 28/25 SbNU 215, 221 a 225; 145/2002 Sb.) Ústavní soud došel a které znovu potvrdil při stanovení pravidel pro postup zákonodárce při řešení časového střetu staré a nové právní úpravy v nálezu sp. zn. Pl. ÚS 53/10 ze dne 19. 4. 2011 (vyhlášen pod č. 119/2011 Sb.), viz body 114 až 149. Tento právní názor Ústavní soud musel uplatnit i v projednávané věci. Koncepce daňové politiky tak je věcí státu, který určuje, jaké bude daňové zatížení poplatníka konkrétní daně a jak upraví jeho povinnosti v souvislosti s ověřením správného vyměření daně. Takové hledání a reakci na měnící se podmínky dokládal vývoj právní úpravy obsažené v § 23 a 24 zákona o daních z příjmů v jejich novelizacích z let 1993 až 2002. I při tomto možném rozsahu zákonodárského uvážení je však povinností zákonodárce respektovat pravidla vyplývající z obsahu principu právního státu (čl. 1 odst. 1 Ústavy), stejně jako ze souvisejících ústavně zaručených

základních práv a svobod v dané oblasti, tj. zejména z čl. 11 odst. 1 a 5 a čl. 26 Listiny. Stejně tak nutno zdůraznit požadavek dodržení pravidel řádného zákonodárského procesu, jejichž porušení v daném případě (zde načtení pozměňovacího návrhu bez vazby na vládní návrh zákona, kterým se mění zákon č. 191/1999 Sb., o opatřeních týkajících se dovozu, vývozu a zpětného vývozu zboží porušujícího některá práva duševního vlastnictví a o změně některých dalších zákonů) k neústavní úpravě otevřelo cestu. V této souvislosti navíc Ústavní soud musí zdůraznit, že otázka důvěry v právo nespočívá pouze v tom, že zákonodárce nebude přijímat zákony, které budou měnit účinky právního jednání jejich adresátů, ale rovněž v důvěře, že tito adresáti budou před případnými excesy zákonodárce chráněni stálou judikaturou Ústavního soudu. To platí zejména v projednávané věci, kdy bylo napadené ustanovení zákona č. 260/2002 Sb. přijato bezprostředně poté, co Ústavní soud v obdobné věci takový postup kvalifikoval jako neústavní.

15. Konečně se Ústavní soud věnoval tvrzení navrhovatele o retroaktivitě napadené právní úpravy. Napadená úprava byla schválena až 24. 5. 2002, platnosti nabyla 28. 6. 2002 a účinnosti od 1. 9. 2002, přičemž měla platit již pro zdaňovací období roku 2002. Ve věci jde o přijetí právní úpravy v průběhu zdaňovacího období a její aplikaci na totéž zdaňovací období. V takovém případě však charakter retroaktivního působení není jednoznačný; s komparativním poukazem na judikaturu Spolkového ústavního soudu [např. rozhodnutí ze dne 19. 12. 1961, BVerfGE sv. 13, s. 261; ze dne 14. 5. 1986 sp. zn. 2 BvL 2/83, BVerfGE sv. 72, s. 200] takový postup Ústavní soud bez dalšího nehodnotí jako retroaktivitu pravou. Zatímco pravá retroaktivita právní normy je přípustná pouze výjimečně, v případě retroaktivity nepravé je naopak zastáván judikaturou i teorií názor, že její použití (zejména v oblasti daňového práva) zásadně přípustné je, kdežto pouze ve zvláštních výjimečných případech naopak přípustná není. Nepravá retroaktivita je v oblasti daňového zákonodárství s ohledem na jeho poslání přípustná tehdy, je-li to potřebné k dosažení zákonem sledovaného cíle a lze-li dospět k závěru, že při celkovém poměrování „zklamané“ důvěry v právo a významu a naléhavosti důvodů právní změny byla zachována hranice únosnosti [srov. podrobněji nálezy sp. zn. Pl. ÚS 53/10 ze dne 19. 4. 2011 (vyhlášen pod č. 119/2011 Sb.), body 144–149].

16. V nyní předložené věci však Ústavní soud shledává, že takové důvody pro výjimečný závěr o ústavní nepřípustnosti nepravé retroaktivity jsou dány. Přistupují k ní totiž závěry o diskriminačním charakteru napadené úpravy, které by samy o sobě dostačovaly k závěru o nutnosti zrušit napadené ustanovení. V projednávané věci totiž zákonodárce nedoložil, že zde existovaly závažné důvody, proč stanovil, že jako daňovou ztrátu mohou prodej akcií se ztrátou uplatňovat za blíže stanovených podmínek pouze účetní jednotky účtující v soustavě podvojného účetnictví. Pouze na ně se měla vztahovat pravidla § 27 odst. 2 zákona o účetnictví, která určují, co je třeba rozumět reálnou hodnotou cenných papírů (tržní hodnota, ocenění kvalifikovaným odhadem nebo posudkem znalce, není-li tržní hodnota k dispozici nebo tato nedostatečně představuje reálnou hodnotu, nebo ocenění stanovené podle zvláštních právních předpisů, nelze-li postupovat podle pravidel určení tržní hodnoty nebo na základě posudku znalce). Naopak na účetní jednotky účtující v soustavě jednoduchého účetnictví se měla napříště (avšak již pro zdaňovací období roku 2002) vztahovat zákonem č. 260/2002 Sb. novelizovaná pravidla § 24 odst. 2 písm. w), kdy se mělo vycházet z nabývací (tzv. historické) ceny akcie nebo nabývací ceny podílu na společnosti s ručením omezeným nebo na komanditní společnosti anebo na družstvu, a to jen do výše příjmů z prodeje této akcie nebo tohoto podílu. Pro jejich případ zákonodárce zpětně vyloučil, aby tyto účetní jednotky mohly zohlednit ztrátový prodej cenných papírů. Do té doby mohly daňové subjekty účtující v soustavě jednoduchého účetnictví při svých právních jednáních (obchodování s cennými papíry) očekávat, že budou moci uplatnit ztrátu z prodeje cenných papírů v následujících třech letech jako výdaj ve smyslu § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů. V důsledku napadeného ustanovení se však každá jednotlivá ztráta z prodeje akcií stala daňově neuznatelnou a stejně tak již nebylo možno při prodeji více akcií ve zdaňovacím období kumulativně kompenzovat ztráty a zisky ve smyslu § 24 zákona o daních z příjmů. Tento závěr potvrzuje i průběh daňového a soudního řízení ve věci, která dala podnět k rozhodování Ústavního soudu a ze kterého vyplývá, že není možný jiný, tzn. ústavně konformní výklad předmětných ustanovení. Proto i tento postup zákonodárce v projednávané věci nutno považovat za porušení oprávněné důvěry daňového poplatníka v právo, neboť je nutno přihlédnout k dalším aspektům protiústavnosti napadeného ustanovení (body 14 a 15). Ukládá-li zákonodárce plátcům daně a účetním jednotkám např. povinnost dodržovat pravidla

dla, která si zvolili pro stanovené účetní a zdaňovací období na jeho počátku (zde vedení účetnictví v určité soustavě, podávání daňového přiznání na základě účtování v předem zvolené soustavě, nemožnost podat dodatečné daňové přiznání v průběhu daňové kontroly, jak to plynulo ze zákona o účetnictví, ze zákona o daních z příjmů a zákona o správě daní a poplatků, ve znění platném pro rok 2002, a z prováděcích předpisů k nim vydaných), musí sám zákonodárce v podmínkách právního státu tato pravidla pro takové období rovněž respektovat a neměnit je bez závažných důvodů k tíži plátce daně, který během tohoto účetního a zdaňovacího období jedná s důvěrou v právo. Zákonodárce proto musí respektovat tuto zvláštnost daňového práva s ohledem na to, jaké potíže by vedení účetnictví a výběru daní působilo odlišné hodnocení povahy daňově relevantních skutečností v průběhu účetního roku a zdaňovacího období. Přitom nutno zdůraznit, že stejně tak nemůže odlišné hodnocení právních skutečností rozhodných pro výpočet daně a daňového zatížení založit pouze na tom, v jaké účetní soustavě vede daňový poplatník své účetnictví.

17. Proto Ústavní soud návrhu krajského soudu vyhověl a podle § 70 odst. 1 zákona o Ústavním soudu ustanovení čl. V odst. 1 věty druhé zrušil. Rozhodnutí bylo v souladu s ustanovením § 44 odst. 2 zákona o Ústavním soudu přijato se souhlasem účastníků bez ústního jednání.

Předseda Ústavního soudu:
JUDr. Rychetský v. r.