

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové, a soudců JUDr. Ludmily Valentové a JUDr. Jakuba Camrdy, v právní věci žalobce: **T. M.**, zast. JUDr. Jitkou Třeštíkovou, advokátkou se sídlem Strakonice, Velké náměstí 45, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Českých Budějovicích**, se sídlem Mánesova 3a, České Budějovice, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 18. 2. 2011, č. j. 10 Af 3/2010 - 34,

takto:

I. Kasační stížnost se zamítá.

II. Žalovanému se náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

Odůvodnění:

Žalobce (dále jen stěžovatel) včasnou kasační stížností napadl shora uvedený rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích, kterým byla zamítnuta žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 11. 2009, č. j. 6024/09-1500. Tímto rozhodnutím bylo zamítnuto odvolání stěžovatele proti rozhodnutí Finančního úřadu ve Strakonicích ze dne 16. 7. 2009, č. j. 48942/09/105910305453, kterým bylo zastaveno řízení zahájené podáním dodatečného daňového přiznání na dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2005 dne 30. 6. 2009.

V žalobě se žalobce dovolával především porušením zásady *in dubio pro libertate*, když správní orgány zcela nesprávně postupovaly při zastavení řízení a shledaly, že došlo k prekluzi práva předmětnou daň vyměřit dle ust. § 47 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní apoplatků (dále jen zákon o správě daní). Krajský soud v rozsudku mj. konstatoval, že ze strany finančních orgánů nebyly pochybnosti při výkladu ust. § 47 odst.

1 zákona o správě daní, neboť vycházely z jednoznačných výkladů provedených Ústavním soudem a Nejvyšším správním soudem. Dle soudu bylo rozhodnutí vydáno v souladu s ust. § 47 odst. 1 a § 41 zákona o správě daní.

V kasační stížnosti uvádí stěžovatel shodné námitky jako v žalobě, namítá porušení práva na pokojné vlastnictví majetku dle článku 11 odst. 1 Listiny základních práv a svobod a porušení článku 11 odst. 5 Listiny, dle kterého lze daně a poplatky ukládat jen na základě zákona. Stěžovatel uvádí, že rozhodnutí o zastavení řízení ve věci podaného dodatečného daňového přiznání je vadné. Zamítavé rozhodnutí odůvodnil žalovaný tak, že stejně jako prvostupňový správce daně odkázal na nález Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1611/07 ze dne 2. 12. 2008. Podle žalovaného z tohoto nálezu vyplývá, že lhůta pro vyměření daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2005 v souladu s ust. § 47 zákona o správě daní uplynula dnem 31. 12. 2008. Dodatečné daňové přiznání podané dne 30. 6. 2009, tak bylo podáno po uplynutí zákonné lhůty. Dle stěžovatele krajský soud tuto právní otázku vyložil nesprávně a neprovedl objektivní posouzení žalobních námitek.

Stěžovatel poukazuje především na dosavadní rozpor se správní praxí, kdy se daňová správa až do začátku roku 2009 přidržovala právního názoru počítání běhu prekluzivní lhůty modelem tzv. 3+1 a tento postup prošel i několikanásobným testem soudních rozhodnutí. Stěžovatel uvádí, že k 31. 12. 2008 stále existovala uznávaná a používaná praxe, která umožňovala podat dodatečné daňové přiznání k předmětné dani za zdaňovací období roku 2005 do 31. 12. 2009 Stěžovatel v této souvislosti odkazuje na stanovisko Ministerstva financí ČR k ust. § 47 zákona o správě daní, které bylo vydáno dne 18. 9. 2009 pod č. j. 43/57 429/2009-431. Změna správní praxe v důsledku nálezu Ústavního soudu se tak může týkat pouze následujících zdaňovacích období, tedy roku 2006 a násl.

Argumentace krajského soudu, že dodatečné daňové přiznání bylo podáno až 30. 6. 2009, tedy sedm měsíců po nálezu Ústavního soudu, je dle stěžovatele irelevantní, neboť rozhodným pro použití teorie tzv. 3+0 je 31. 12. 2008; v tento den nebyl nález prakticky vůbec znám; ke změně správní praxe došlo de facto vydáním metodického pokynu dne 2. 2. 2009 ovšem s retroaktivními účinky. Stěžovatel zdůrazňuje, že Ústavní soud v předmětném nálezu posuzoval počátek běhu lhůty z hlediska zahájení daňové kontroly, což není stejný případ, jako v případě stěžovatele. Stěžovatel poukazuje na rozsudky Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 93/2006 - 75, č. j. 2 Aps 5/2006 - 98, č. j. 8 Afs 19/2006 - 72, č. j. 2 As 7/2005 - 86, 7 Afs 45/2007-251.

Stěžovatel trvá na tom, že v období od vydání nálezu Ústavního soudu I. ÚS 1611/07 do doby nabytí účinnosti novely ZSDP, platila pro počítání lhůty dle § 47 pro správce daně teorie tzv. 3+0, zatímco pro daňové subjekty teorie tzv. 3+1 a to z důvodu nutnosti dodržovat zásadu *in dubio mitius*. Ohledně této zásady stěžovatel uvádí, že za pomoci novely ust. § 47 zákona o správě daní, účinné od 1. 1. 2010 a jejího historického výkladu (viz stěžovatelem citovaný stenoprotokol z jejího projednávání v Poslanecké sněmovně Parlamentu ČR) argumentoval v žalobě ve prospěch svého tvrzení, že ust. § 47 bylo před touto novelou nejednoznačné a umožňovalo dvojí výklad. Nejednoznačnost výkladu cit. ust. dovozuje stěžovatel i z usnesení Nejvyššího správního soudu sp. zn. 5 Afs

15/2009-105, kterým pátý senát postoupil věc rozšířenému senátu a tudíž ani na úrovni NSS v červnu 2009 nebylo jasné, jak ust. § 47 zákona o správě daní vykládat.

Stěžovatel uzavírá, že pokud existovaly pochybnosti o správnosti výkladu ust. § 47 zákona o správě daní mezi Nejvyšším správním soudem, jeho jednotlivými senáty a Ústavním soudem, kdy jindy by se mělo postupovat dle zásady *in dubio mitius.*

Dne 26. 8. 2011 stěžovatel doplnil kasační stížnost, v níž poukazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 6. 2011, č. j. 8 Afs 32/2010 - 102. V uvedeném rozsudku Nejvyšší správní soud mimo jiné uvedl, že ...„ *stěžovatel při podání dodatečného daňového přiznání na DPH nižší za zdaňovací období 2. čtvrtletí 2005 vycházel při posouzení počátku běhu lhůty ve smyslu ust. § 41 odst. 4 ve spojení s ust. § 47 odst. 1 daňového řádu z tehdy obecně přijímaného výkladu, potvrzeného i ustálenou judikaturou Nejvyššího správního soudu. Nejvyšší správní soud nemá na daném skutkovém půdorysu pochyb o tom, že stěžovatel při podání dodatečného daňového přiznání dne 25. 9. 2008 nemohl předvídat budoucí zásadní judikatorní obrat, spočívající v posuzování běhu předmětné lhůty, a následně založený opakovaně zmiňovaným nálezem Ústavního soudu ze dne 2. 12. 2008 (I. ÚS 1611/07). Ústavní soud přitom v uvedeném rozhodnutí zohlednil své dosavadní závěry k otázce intertemporálního soudcovského práva (v tomto směru Nejvyšší správní soud na odůvodnění nálezu pro stručnost odkazuje) a uzavřel, že „(p)osouzení kolize mezi hodnotou soudcovského dotváření práva na straně jedné a hodnotou právní jistoty a předvídatelnosti soudního rozhodování na straně druhé musí vycházet ze zásady proporcionality. Jeho obsahem musí být pečlivé vážení negativních dopadů změny právního názoru soudů, promítajících se v zúžení možností uplatnění subjektivního práva pro účastníky řízení konajících v dobré víře v existenci práva, daného soudy ustálenou interpretací zákona. Jeho obsahem zároveň musí být i zohlednění společenské naléhavosti takovéto změny. Tyto úvahy soudu musí být transparentně předestřeny veřejnosti.“*

Stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil dalšímu řízení.

Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti uvádí, že řízení ve věci dodatečného vyměření daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2005, bylo zahájeno podáním dodatečného daňového přiznání dne 30. 6. 2009. Správce daně posuzoval dodržení lhůty k vyměření v červenci 2009, tj. za situace, kdy byl již dobře známý nález Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1611/07 ze dne 2. 12. 2008, který v náhledu na počátek běhu lhůty k vyměření způsobil zásadní změnu. Správci daně tak nezbylo, než právní názor vyslovený Ústavním soudem respektovat. Navíc po vydání uvedeného nálezu vydalo Ministerstvo financí stanovisko k postupu daňové správy dne 2. 2. 2009, č. j. 43/14 314/2009-431. Od data jeho vydání postupovaly všechny územní finanční orgány v souladu s ním.

Dle žalovaného nelze ani přistoupit na stěžovatelovo tvrzení, že by měl správce daně rozlišovat případy, kdy posuzuje běh lhůty pro vyměření daně za situace, kdy by měla být daň zvyšována, od případů, kdy má daň být snížena, resp. zda je řízení zahájeno na návrh daňového subjektu formou daňového přiznání či správcem daně z moci úřední. Takový přístup by nedostál ani závěrům Ústavního soudu, metodického pokynu i samotného textu ust. § 47 zákona o správě daní.

Na vydání nálezu reagovalo stěžovatelem cit. „Stanovisko k postupu daňové správy“ ze dne 2. 2. 2009, které obsahuje pouze základní principy postupu v dané věci a neobsahuje tedy vyčerpávající řešení všech situací, které mohou v praxi nastat. Na základě stanoviska nepochybně došlo ke změně správní praxe, neboť bylo všemi územními orgány respektováno. Následně pak bylo Ministerstvem financí vydáno podrobné stanovisko dne 18. 9. 2009, které nahradilo doposud vydaná stanoviska, avšak rozhodně nedokládá stěžovatelem zastávaný názor ohledně změny správní praxe.

Žalovaný trvá na tom, že v posuzovaném případě lhůty pro vyměření daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2005 uplynula a řízení zahájené tímto podáním bylo v souladu se zákonem rozhodnutím zastaveno. Toto rozhodnutí je též věcně správné. Žalovaný proto navrhuje, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu stížních námitek vázán rozsahem a důvody, které stěžovatel uplatnil v kasační stížnosti a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Předmětem sporného právního posouzení v projednávané věci byla v prvé řadě interpretace a aplikace ust. § 47 zákona o správě daní a poplatků. Pátý senát Nejvyššího správního soudu, který se již v minulosti hodlal dílem odchýlit od závěrů vyslovených Ústavním soudem stran běhu prekluzivní lhůty dle § 47 zákona o správě daní a poplatků, v nálezu ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07 a judikatury správních soudů na nich založené, a dílem dospěl k závěru, že tato právní otázka je Nejvyšším správním soudem judikována nejednotným způsobem, věc usnesením č. j. 5 Afs 15/2009 – 105 ze dne 16. 6. 2009 předložil v souladu s ust. § 17 s. ř. s. rozšířenému senátu.

V předkládací zprávě pátý senát uvedl mimo jiné, že si je vědom nálezu Ústavního soudu ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07, jehož argumentaci převzaly některé senáty Nejvyššího správního soudu; tuto argumentaci však neshledal jasnou a vyčerpávající a umožňující dovodit jednoznačné závěry ve vztahu ke sporné otázce, které by bylo možné v obecnější rovině aplikovat ve skutkově a právně obdobných případech. Vyslovil-li Ústavní soud názor, že počátek běhu lhůty je nutno odvodit od vzniku daňové povinnosti, tzn. od konce zdaňovacího období, v němž vznikla, a to ve všech případech, bez ohledu na to, zda se daň vyměřuje na základě daňového přiznání nebo bez povinnosti jeho podání, konstatoval předkládající senát, že takový závěr je opřen o argumentaci zcela míjející účel a smysl zákona. Přesvědčivou argumentaci pro odklon od konstantní judikatury pak pátý senát neshledal ani v rozhodnutích prvního a osmého senátu, které judikaturu Ústavného soudu následovaly (viz rozsudek ze dne 4. 2. 2009, č. j. 1 Afs 139/2006 – 108, resp. rozsudek ze dne 25. 2. 2009, č. j. 8 Afs 3/2009 – 101).

Rozšířený senát ve věci, která mu byla předložena, rozhodl dne 12. 1. 2011, usnesením č. j. 5 Afs 15/2009 – 122, v němž konstatoval, že výklad § 47 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném do 31. 12. 2009, učiněný v nálezu Ústavního soudu ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07, se uplatní ve všech případech daní, u nichž je dána povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení a kde je toto ustanovení používáno.

Rozšířený senát přitom neshledal ve věci mu předložené pátým senátem, že by nálezy Ústavního soudu nebyly vůbec odůvodněny nebo byly odůvodněny argumenty, které lze považovat objektivně za naprosto nedostatečné nebo celkem nepochopitelné, neshledal ovšem ani to, že by v projednávané věci existovaly relevantní skutkové rozdíly, pro něž by nebylo vhodné na danou věc aplikovat principy v těchto nálezech vyslovené. Rozšířený senát v předložené věci nezjistil ani jiné důvody, které by byly způsobilé založit úvahu pro odklon od právních názorů v nálezech obsažených.

Rozšířený senát vycházel dále z principu vysloveného v nálezu Ústavního soudu ze dne 18. 4. 2007, sp. zn. IV. ÚS 613/06, podle něhož *„judikatura nemůže být bez vývoje a není vyloučeno (a to i při nezměněné právní úpravě), aby byla nejen doplňována o nové interpretační závěry, ale i měněna. Změna rozhodovací soudní praxe, zvláště jde-li o praxi nejvyšší soudní instance povolané i k sjednocování judikatury nižších soudů, je ovšem jevem ve své podstatě nežádoucím, neboť takovouto změnou zjevně je narušen jeden z principů demokratického právního státu, a to princip předvídatelnosti soudního rozhodování.“*

Rozšířený senát mimo jiné ve svém usnesení konstatoval: *„Rozhodovací praxe Nejvyššího správního soudu ohledně lhůty uvedené v § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků vycházela do vydání nálezu Ústavního soudu ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07, z právního názoru, že lhůtu je nutno interpretovat v mezích § 40 odst. 3 tohoto zákona, a z tohoto důvodu je rozhodným pro počátek běhu prekluzivní lhůty pro vyměření daně konec roku, ve kterém má daňový subjekt podle § 40 odst. 3 citovaného zákona povinnost podat daňové přiznání. Nicméně názor Ústavního soudu Nejvyšší správní soud převzal v řadě svých rozhodnutí, a to v rozsudcích ze dne 4. 2. 2009, č. j. 1 Afs 139/2006 – 75; ze dne 25. 2. 2009, č. j. 8 Afs 3/2009 – 101; ze dne 14. 5. 2009, č. j. 9 Afs 75/2008 – 46; ze dne 22. 5. 2009, č. j. 2 Afs 35/2009 – 91 a č. j. 2 Afs 41/2009 – 99; ze dne 25. 5. 2009, č. j. 2 Afs 60/2008 – 76; ze dne 18. 6. 2009, č. j. 8 Afs 62/2007 – 90, č. j. 8 Afs 52/2007 – 62, a č. j. 1 Afs 16/2009 – 74; ze dne 11. 6. 2009, č. j. 1 Afs 8/2009 – 46; ze dne 24. 6. 2009, č. j. 1 Afs 55/2009 – 70, či v rozsudku ze dne 16. 7. 2009, č. j. 8 Afs 6/2008 – 129. Kromě těchto rozsudků, v nichž se zabýval během prekluzivní lhůty podle § 47 zákona o správě daní a poplatků ve vztahu k vyměření daně z příjmů, a to jak fyzických, tak právnických osob, uplatnil Nejvyšší správní soud závěry plynoucí z citovaného nálezu analogicky také při počítání běhu lhůty pro vyměření celního dluhu (rozsudek ze dne 10. 6. 2009, č. j. 2 Afs 69/2008 – 73, a rozsudek ze dne 11. 6. 2009, č. j. 2 Afs 77/2008 – 65) [srov. usnesení o postoupení věci rozšířenému senátu ze dne 22. 7. 2009, č. j. 1 Afs 27/2009 – 86].*

V době projednávání této věci rozšířeným senátem nejméně patnáct dalších rozsudků ve věcech daních z příjmů poukazovalo na nález sp. zn. I. ÚS 1611/07 a lhůty byly počítány podle tam stanoveného pravidla. Ve věcech daní z příjmů následovaly tedy nález Ústavního soudu první, druhý a osmý senát Nejvyššího správního soudu a ve věcech daně z přidané hodnoty akceptovaly nález Ústavního soudu rozsudky ze dne 26. 7. 2010, č. j. 2 Afs 136/2009 - 149, ze dne 19. 10. 2010, č. j. 2 Afs 110/07 – 104, a č. j. 2 Afs 41/2010 – 216. Právní názor vyslovený v nálezu Ústavního soudu ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07, byl poté potvrzen i v jeho dalším nálezu ze dne 15. 3. 2010, sp. zn. I. ÚS 2082/09, ve věci daně z příjmů právnických osob.

Ministerstvo financí, ústřední finanční a daňové ředitelství, vydalo dne 2. 2. 2009, pod č. j.: 43/1 4314/2009 – 431, stanovisko k postupu daňové správy ve vztahu k nálezu Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1611/07, v němž vyložilo pravidlo „3+0" pro případy ještě nezahájených řízení, pro případy probíhajících daňových kontrol či odvolacích řízení, při podání dodatečného daňového přiznání a pro případy pravomocně uzavřených řízení a pravomocně skončených řízení.

Dne 18. 9. 2009 vydalo Ministerstvo financí pod č. j. : 43/57429/2009 – 431, stanovisko k ustanovení § 47 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „stanovisko"). V tomto stanovisku provedlo výklad počátku běhu prekluzivní lhůty podle § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, ve znění účinném do 31. 12. 2009, a to u daní, u nichž je podáváno daňové přiznání nebo hlášení, přičemž konstatovalo, že výklad teorie „3+0" je nutno aplikovat u všech daní, u nichž je ze zákona stanovena povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení. U daní, u nichž není podáváno daňové přiznání nebo hlášení, doporučilo vycházet z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 3. 2008, č. j. 2 Aps 5/2007 – 144, podle něhož prekluzivní lhůta stanovená v § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků počne běžet od konce zdaňovacího období, v němž vznikla daňová povinnost. V části třetí stanoviska zaujalo Ministerstvo financí výklad k počátku běhu prekluzivní lhůty podle § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků ve znění účinném od 1. 1. 2010. V části čtvrté, páté a šesté se vyjádřilo k souvisejícím právním otázkám.

Na nález Ústavního soudu ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07, reagoval i zákonodárce zákonem č. 304/2009 Sb., kterým se mění zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, a zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. Od 1. 1. 2010 znělo ustanovení § 47 odst. 1 takto: „Pokud tento nebo zvláštní zákon nestanoví jinak, nelze daň vyměřit ani doměřit, či přiznat nárok na daňový odpočet po uplynutí tří let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla daňová povinnost, nebo do tří let od vzniku daňové povinnosti u těch daní, které nemají zdaňovací období.

Rozšířený senát vzal v úvahu zájem na stabilitě soudního rozhodování vyjádřený v nálezu Ústavního soudu ze dne 18. 4. 2007, sp. zn. IV. ÚS 613/06, a vycházel rovněž z toho, že výklad zaujatý v nálezu Ústavního soudu ze dne 2. 12. 2008 sp. zn. I. ÚS 1611/07, potvrzené v nálezu Ústavního soudu ze dne 15. 3. 2010, sp. zn. I. ÚS 2082/09, se stalo součástí soudní a správní praxe a projevilo se i v legislativě. Změnu výkladu opětovně ve prospěch právního názoru „3+1" považoval za této situace za nežádoucí a narušující princip předvídatelnosti rozhodování a princip právní jistoty. Za tohoto stavu neshledal rozšířený senát mimořádné okolnosti, které by odůvodňovaly přednesení úvah konkurujících právním závěrům, jež vyslovil Ústavní soud."

Rozšířený senát tedy dospěl k závěru, že je nutno vycházet z právních závěrů uvedených v nálezu Ústavního soudu ze dne 15. 3. 2010, sp. zn. I. ÚS 2082/09 a v nálezu ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07. Uzavřel projednávanou věc s tím, že výklad § 47 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném do 31. 12. 2009, učiněný v nálezu Ústavního soudu ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07, se uplatní ve všech případech daní, u nichž je dána povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení a kde je toto ustanovení používáno. Rozšířený senát tedy setrval na právním názoru vyjádřeném

v rozhodnutích Nejvyššího správního soudu, která následovala judikaturu Ústavního soudu; tímto právním názorem je vázán rovněž senát ve věci nyní rozhodující.

Pro posouzení otázky v nyní projednávané věci nastolené, tedy, zda došlo k prekluzi práva daň z příjmů za zdaňovací období 2005 doměřit, je nutno vyjít ze závěrů učiněných stran počítání běhu tříleté prekluzivní lhůty nejen v uvedeném usnesení rozšířeného senátu, nýbrž i z řady dalších rozhodnutí. Tak např. v nálezech Ústavního soudu (k tomu viz nález ze dne 24. 2. 2011, sp. zn. IV. ÚS 1792/07, nález ze dne 18. 4. 2011, sp. zn. IV. ÚS 2656/08) je jednoznačně judikováno, že „*... po vydání nálezu Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1611/07, který nalezl svůj odraz též v legislativní činnosti Parlamentu ČR, se počala formovat nová správní a judikatorní praxe. Odchýlení se od nálezem I. ÚS 1611/07 nastaveného způsobu výpočtu prekluzivní lhůty by vedlo k zasetí nestability a právní nejistoty do právních vztahů. Vzhledem k tomu, že od 1. 1. 2011 platí pro výpočet prekluzivní lhůty nová právní úprava a vyskytnuvší se otázky stran prekluzivní lhůty, dle předchozí právní úpravy, lze tak mít za dočasné, ve spojení s tím, že přijetí jiného než kasačního rozhodnutí by vedlo k narušení stability soudního rozhodování.*" Skutečnost, že je třeba při počítání lhůt vycházet z teorie tzv. 3+0, potvrdil rovněž Nejvyšší správní soud i v usnesení rozšířeného senátu ze dne 12. 1. 2011, č. j. 1 Afs 27/2009 – 98, když zaujal shodné stanovisko jako ve výše citovaném usnesení rozšířeného senátu č. j. 5 Afs 15/2009 – 122 a to, že výklad § 47 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném do 31. 12. 2009, učiněný v nálezu Ústavního soudu ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07, se uplatní ve všech případech daní, u nichž je dána povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení a kde je toto ustanovení používáno. Jak vyplývá z právě citovaných rozhodnutí Ústavního soudu i Nejvyššího správního soudu, nebyla shledána existence relevantních skutkových rozdílů, pro něž by nebylo vhodné aplikovat principy v těchto nálezech vyslovené a v žádném z cit. rozhodnutí není nikterak činěn rozdíl mezi případy, kdy je řízení zahájeno správcem daně z moci úřední, a případy, kdy dává podnět k jeho zahájení resp. jím zahajuje řízení daňový subjekt.

V kontextu vysloveného názoru Ústavního soudu i rozšířeného senátu, tj., že počátek běhu prekluzivní lhůty je nutno odvozovat od vzniku daňové povinnosti, tzn. od konce zdaňovacího období, v němž tato vznikla, a tento závěr se uplatní ve všech případech daní, u nichž je dána povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení a kde je toto ustanovení používáno, je nutno učinit závěr, že běh prekluzivní lhůty daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2005 je nutno odvozovat již od 31. 12. 2005. Prekluzivní lhůta za dotčené období pak uplynula k datu 31. 12. 2008.

Jakkoli stěžovatel argumentuje, že uvedený nález se vztahuje pouze na situace, do kdy může být zahájena daňová kontrola ze strany správce daně a nelze jej vztáhnout na řešení otázky, v jaké lhůtě mohl daňový subjekt podat dodatečné daňové přiznání, je nutno tuto argumentaci odmítnout. Pokud se totiž stěžovateli jeví jako jediný možný postup, kdy se teorie počítání lhůt uplatní způsobem 3+0 pro správce daně a 3+1 pro daňové subjekty, neboť je to pro daňové subjekty výhodnější, nemá tento způsob rozdílného počítání běhu prekluzivní lhůty žádnou oporu jak ve výše cit. rozhodnutích Ústavního soudu a Nejvyššího správního soud, tak ani v zákonné úpravě. Nejvyšší správní soud je k tomu nucen uvést, že stěžovatel na onu „výhodu" pro daňové subjekty nahlíží zjednodušeně a pouze ze svého úhlu pohledu. Stěžovatel pomíjí fakt, že institut dodatečného daňového

přiznání ve světle předchozí právní úpravy nesloužil ke změně daňové povinnosti svědčící jen ve prospěch daňového subjektu, tj. nedocházelo jím ke snížení daně či zvýšení daňové ztráty, nýbrž v mnoha případech sloužil účelu zcela opačnému, tj. daňový subjekt byl povinen podat dodatečné daňové přiznání k dani vyšší popř. daňové ztrátě nižší (viz ust. § 41 odst. 1 zákona o správě daní). Uvedený postup by tedy v řadě případů rozhodně ve svých důsledcích neznamenal zvýhodnění, jak má na mysli stěžovatel. Nelze tak uzavřít, jak požaduje stěžovatel, že uplatnění teorie 3 + 1 je *apriori* postup v souladu se zásadou *in dubio mitius*. Měl-li stěžovatel na mysli, že aplikace zmíněné zásady *in dubio mitius* při počítání lhůt způsobem 3+1 by byla možná jen v případech, kdy zahájí řízení daňový subjekt podáním dodatečného daňového přiznání na daň nižší nebo daňovou ztrátu vyšší, nelze takovému výkladu, při respektování zásady procesní rovnosti daňových subjektů, rovněž přisvědčit.

V této souvislosti je také nutno uvést, že to byl právě nyní rozhodující pátý senát, který v předkládacím usnesení poukazoval mj. i na možnost, kdy uplatnění teorie 3+0 nebude svědčit daňovému subjektu. Jak je však výše uvedeno, nebyly rozšířeným senátem shledány jakékoliv důvody, které by byly způsobilé založit úvahu pro odklon od právních názorů v nálezech Ústavního soudu obsažených. Senátu nyní rozhodujícímu nezbývá, než v intencích judikovaných právních názorů tyto závěry akceptovat. K uvedenému třeba připomenout, že např. Ústavní soud opakovaně a zvláště pak v nálezu ze dne 13. 11. 2007, sp. zn. IV. ÚS 301/05, vyslovil, že z čl. 89 odst. 2 Ústavy České republiky v souvislosti s čl. 1 odst. 1 Ústavy České republiky plynou pro obecné soudy významné požadavky upínající se k jejich rozhodovací činnosti; podle nich musí obecné soudy respektovat ústavně právní výklady Ústavního soudu, tj. jím vyložené a aplikovatelné nosné právní pravidlo (rozhodovací důvod), o něž se výrok předmětného nálezu opírá. Podle Ústavního soudu existuje několik možných postojů, které mohou obecné soudy zaujmout ve vztahu k jeho „precedenčním judikátům“. Lze je roztřídit za použití pojmu reflektovat (anebo respektovat). Respektovat ústavně právní výklad Ústavního soudu znamená následovat ho ve skutkově podobných případech, anebo přednést seriozní argumenty, které vedou k závěru, že vzhledem k relevantním skutkovým rozdílům není vhodné aplikovat již vyslovený princip v tomto dalším případě. Na druhé straně nereflektovat (nebo nerespektovat) znamená, že obecný soud ratio decidendi nálezu Ústavního soudu jako východisko pro vlastní rozhodování neužil. Závaznost svých nálezů zdůraznil Ústavní soud např. i v nálezu pléna ve věci sp. zn. Pl. ÚS 9/06, kterým zrušil rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 7. 2005, č. j. 6 A 76/2001 - 96, a to pro nerespektování předchozího kasačního nálezu Ústavního soudu v dané věci a pominutí právních závěrů zde vyslovených, tedy pro porušení článku 89 odst. 2 Ústavy. Obdobně i judikatura Nejvyššího správního soudu akceptuje závaznost nálezů Ústavního soudu. Tak v rozsudku ze 14. 9. 2005, č. j. 2 Afs 180/2004 - 44, tento soud uvedl: „*Jestliže Ústavní soud v některém svém rozhodnutí zformuluje ústavně konformní výklad právního předpisu, je nutno tento výklad respektovat i v obdobných kauzách, byť se jedná o procesně samostatná řízení. Opačný výklad, který by kupř. s odkazem na vázanost soudce zákonem podle čl. 95 odst. 1 Ústavy ČR odmítal respektovat právní názor Ústavního soudu, by představoval logickou chybu, jelikož tato vázanost výkladem norem nadzákonné (ústavní) síly musí být pro soud při aplikaci jednoduchého práva určující. Navíc nelze přehlédnout, že opačný závěr by ve svých důsledcích vedl k nerovnosti účastníků jednotlivých soudních řízení a k nepředvídatelnosti soudního rozhodování, což samozřejmě představuje pochybení dosahující ústavní intenzity.*“.

V neposlední řadě je třeba odmítnout jako nepřípadný stěžovatelův poukaz na rozsudek zdejšího soudu ze dne 29. 6. 2011, č. j. 8 Afs 32/2010-102. Tímto rozsudkem bylo zrušeno rozhodnutí krajského soudu pro jeho nepřezkoumatelnost, přičemž zdejší soud soudu I. stupně pouze uložil, aby se vypořádal s tím, zda závěry krajským soudem přijaté a opírající se o právní názor vyslovený v nálezu sp. zn. I. ÚS 1611/07, obstojí ve světle východisek, která sám Ústavní soud pro případy nepředvídatelné změny judikatorní činnosti postuloval. Ze zdůvodnění cit. rozsudku však nelze činit závěry stěžovatelem uváděné, tj. že Nejvyšší správní soud se v předmětné věci odklonil od ustálené judikatury stran výkladu počátku a konce prekluzivních lhůt pro vyměření daně dle ust. § 47 zákona o správě daní a nerespektoval tak rozhodovací praxi jak vlastní, tak i Ústavního soudu. Nadto je třeba poznamenat, že v případě stěžovatele bylo podáno dodatečné daňové přiznání nejméně půl roku poté, co byl zveřejněn zmiňovaný nález ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07. Stěžovatel při podání dodatečného daňového přiznání až dne 30. 6. 2009 tak nebyl ve shodné pozici, jako v případě posuzovaném v rozsudku č. j. 8 Afs 32/2010 - 102.

Lze tedy uzavřít, že rozhodujícím kriteriem pro počítání prekluzivní lhůty je vztah počátku lhůty k době vzniku daňové povinnosti a tuto lhůtu nelze odvozovat od doby, v níž má být podáno daňové přiznání. Stěžovatel podal dodatečné daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2005 až dne 30. 6. 2009, tedy až po uplynutí lhůty dle ust. § 47 zákona o správě daní, ve které lze daň vyměřit resp. doměřit. Správce daně proto oprávněně zastavil řízení. Stejně tak nedošlo k porušení zásady *in dubio mitius*, neboť ze strany finančních orgánů nebyly pochybnosti při výkladu ust. § 47 odst. 1 zákona o správě daní.

Ze shora uvedených důvodů tedy nemohl shledat Nejvyšší správní soud uplatněné kasační námitky ve své podstatě důvodnými, a ve světle výše uvedených právních názorů Ústavního soudu i rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu, mu proto nezbylo než kasační stížnost v souladu s § 110 odst. 1 s. ř s. zamítnout.

Stěžovatel, který neměl v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení (§ 60 odst. 1, § 120 s. ř. s.) a žalovanému, který byl v řízení úspěšný, náklady řízení nad rámec jeho běžné správní činnosti nevznikly, proto soud rozhodl, že žalovanému se nepřiznává náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 6. září 2011

JUDr. Lenka Matyášová
předsedkyně senátu