

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové, Ph.D. a soudců JUDr. Jakuba Camrdy, Ph.D. a JUDr. Ludmily Valentové v právní věci žalobce: **Vodafone Czech Republic a. s.,** se sídlem Vinohradská 167, Praha 10, zast. JUDr. Danielem Weinholdem Ph.D., advokátem se sídlem Karlovo náměstí 10/2097, Praha 2, proti žalovanému: **Finanční ředitelství pro hl. m. Prahu**, se sídlem Štěpánská 28, Praha 1, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 10. 8. 2011, č. j. 11 Ca 265/2009 - 41,

takto:

I. Kasační stížnost se zamítá.

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

Odůvodnění:

Včas podanou kasační stížností se žalobce (dále „stěžovatel“) domáhá zrušení shora označeného rozsudku Městského soudu v Praze, kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 6. 2009, č.j. 4799/09-1500-106794. Tímto rozhodnutím bylo zamítnuto odvolání stěžovatele proti rozhodnutí správce daně o zastavení řízení ve věci dodatečného daňového přiznání stěžovatele k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2003. Městský soud žalobě nevyhověl, přitom neakceptoval právní názor stěžovatele týkající se aplikace § 38r zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“) na všechny poplatníky, kteří vykázali daňovou ztrátu, a to bez ohledu na to, zda čerpali investiční pobídky.

I. Kasační námitky stěžovatele

Stěžovatel v kasační stížnosti namítá nesprávné posouzení právní otázky dle § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s."), tvrdí rovněž, že rozhodnutí soudu trpí nedostatkem důvodů dle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

Stěžovatel uvádí, že daňová povinnost vykázaná stěžovatelem za zdaňovací období roku 2003 byla ve smyslu § 46 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „ZSDP") vyměřena ke dni 30. 6. 2004 na základě řádně podaného daňového přiznání. V letech 2000 až 2002 vykázal stěžovatel daňovou ztrátu. Tuto daňovou ztrátu bylo lze uplatnit dle § 34 odst. 1 ZDP jako položku snižující základ daně nejdéle v sedmi zdaňovacích obdobích bezprostředně následujících po období, za které se daňová ztráta vyměřuje. V případě, že by se na stěžovatele uplatnil § 38r odst. 2 ZDP, lhůta pro vyměření za zdaňovací období roku 2003 by skončila se lhůtou pro vyměření daně za zdaňovací období 2009/2010 (sedmé zdaňovací období bezprostředně následující po zdaňovacím období roku 2002).

V únoru roku 2008 zjistil stěžovatel, že základ daně za zdaňovací období roku 2003 měl být nižší než ten, který vykázal v daňovém přiznání za rok 2003, proto podal dne 25. 3. 2008 dodatečné daňové přiznání za zdaňovací období roku 2003. Správce daně řízení o tomto daňovém přiznání zastavil z důvodu uplynutí lhůty pro vyměření daně za zdaňovací období roku 2003. Stěžovatel nesouhlasí s názorem žalovaného, že se na něho § 38r ZDP nevztahuje.

Stěžovatel v kasační stížnosti předně namítá nepřezkoumatelnost rozsudku městského soudu, který se dle jeho názoru nevypořádal řádně se všemi námitkami, není zřejmé, z jakých důvodů považoval soud jeho námitky za nesprávné a nedůvodné. Stěžovatel v žalobě především tvrdil, že sporné ustanovení § 38r odst. 2 ZDP se s účinností od 1. 1. 2001 vztahovalo na podílové a investiční fondy; tyto fondy přitom nemohou být za žádných okolností příjemci investičních pobídek. Již vzhledem k této skutečnosti tedy nelze přijmout konstatování žalovaného ohledně působnosti § 38r odst. 2 ZDP, ve znění účinném do 31. 12. 2007, jen na příjemce investičních pobídek. Žalovaný ani městský soud se s tímto argumentem nevypořádali. Městský soud pouze odkázal na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2004, č. j. 5 Afs 28/2003 - 69, publikovaný pod č. 438/2005 Sb. NSS a ze dne 29. 6. 2006, č. j. 2 Afs 143/2004 - 105, aniž by vyhodnotil argumenty stěžovatele, které vedou k jiným závěrům. Stejně tak postupoval městský soud ve vztahu k argumentům stěžovatele týkajícím se důvodové zprávy. Z rozsudku městského soudu není zřejmé, proč nepovažoval argumentaci stěžovatele za důvodnou a z jakého důvodu odmítl námitky vznesené stěžovatelem proti právní argumentaci správce daně.

Stěžovatel tvrdí, že ačkoli byla obdobná právní otázka již řešena judikaturou Nejvyššího správního soudu, není tato judikatura pro řešení jeho případu přiléhavá a nelze ji na situaci stěžovatele bez dalšího použít. V případech, které byly Nejvyšším správním soudem posuzovány, se jednalo o vztahy, které na rozdíl od situace stěžovatele vznikly před nabytím platnosti a účinnosti sporného ustanovení § 38r ZDP. Stěžovatel se však rovněž domnívá, že v odůvodnění rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, na něž je odkazováno, nejsou uvedeny právní argumenty, které by byly dostatečným základem pro závěr správního soudu uvedený v napadeném rozsudku s ohledem na situaci a právní argumentaci stěžovatele v žalobě.

Stěžovatel v kasační stížnosti předkládá vlastní interpretaci a polemizuje s interpretací předmětného ustanovení předestřenou Nejvyšším správním soudem v uvedených rozsudcích z pohledu výkladu jazykového, systematického, historického a teleologického.

Z hlediska jazykového výkladu stěžovatel tvrdí, že znění zákona je zcela jednoznačné, tedy, že existence uplatnitelné daňové ztráty prodlužuje lhůtu pro vyměření daně za všechna zdaňovací období, ve kterých lze tuto ztrátu uplatnit. Stěžovatel si je přitom vědom toho, že jazykový výklad nelze přeceňovat, nicméně je třeba z něj vycházet, pokud jiné výkladové metody vedou k interpretaci v neprospěch daňového subjektu. Tak je tomu i v případě stěžovatele, odchýlení se od jazykového výkladu, které vede k interpretaci v neprospěch stěžovatele, není v souladu se zásadami právní jistoty a ochrany legitimního očekávání.

Systematický výklad vychází dle stěžovatele z umístění právní normy v textu právního předpisu. Stěžovatel poukazuje na to, že § 38r ZDP, ve znění účinném pro zdaňovací období roku 2003, byl speciálním ustanovením pro daň z příjmů ve vztahu k § 47 ZSDP. Stěžovatel uvádí, že pro všechny tři situace uvedené v § 38r je shodná jejich objektivní povaha, kvůli níž nelze ověřit splnění podmínek daných ZDP před uplynutím obecné lhůty pro vyměření daně stanovené v § 47 ZSDP. S ohledem na dosažení cíle daňového řízení je proto zcela zjevný racionální důvod, proč zákonodárce v těchto případech prodloužil lhůtu pro vyměření nad obecnou lhůtu uvedenou v § 47 ZSDP. Stěžovatel nesouhlasí s konstatováním Nejvyššího správního soudu, že daňová ztráta je upravena pouze v § 38n ZDP, poukazuje rovněž na § 34 odst. 1 ZDP a na to, že právě uplatnění daňové ztráty jakožto položky odčitatelné od daňového základu je důvodem pro zavedení speciální lhůty pro vyměření. Speciální lhůty pro vyměření daně jsou proto uvedeny v § 38r ZDP.

Z hlediska historického výkladu stěžovatel poukazuje na text důvodové zprávy k návrhu zákona č. 72/2000 Sb., o investičních pobídkách, kde se v rozhodné části uvádí: „*V zájmu vyloučení promlčení se proto navrhují odpovídající lhůty pro vyměření daně. Ze stejných důvodů se navrhuje prodloužení lhůt pro vyměření při uplatnění odpočtu daňové ztráty od základu daně.*“ Podle stěžovatele lze dovodit, že záměrem předkladatele zákona bylo zavést do zákona nový institut (prodloužení lhůt pro vyměření v situaci, kdy stanovení základu daně záleží na okolnosti, která nastane a může být předmětem kontroly až v době, jež přesahuje obecnou lhůtu pro vyměření) a zároveň aplikovat tento institut na všechny věcně obdobné situace, které v oblasti daní z příjmů nastávaly: investiční pobídky formou slevy na dani, daňové ztráty, které lze uplatnit jako odčitatelnou položku, a finanční pronájem. Předkladatelem návrhu zákona o investičních pobídkách bylo Ministerstvo průmyslu a obchodu, dikce novely byla připravena Ministerstvem financí; záznam z projednávání návrhu příslušného zákona v Poslanecké sněmovně svědčí o tom, že zákonodárce při přijímání tohoto právního předpisu zcela převzal úmysl jeho předkladatele. Stěžovatel zde rovněž odkazuje na metodické pokyny Ministerstva financí z roku 2004, z nichž vyplývá, že druhý odstavec § 38r ZDP se na rozdíl od prvního odstavce týká všech poplatníků, kteří vykázali daňovou ztrátu, nejen příjemců investičních pobídek. Stěžovatel rovněž odkazuje na výklady publikované pracovníky Ministerstva financí.

Stěžovatel poukazuje rovněž na důvodovou zprávu k zákonu č. 261/2007 Sb., kterým byl do §38r ZDP vložen nový odstavec 4, který uvádí: *„Ustanovení odst. 2 a 3 se vztahují na všechny poplatníky bez ohledu na to, zda jim byla poskytnuta investiční pobídka podle zvláštního právního předpisu.“* V důvodové zprávě se přitom konstatuje, že se jedná pouze o potvrzení původního záměru, kterým byla univerzální osobní působnost § 38r odst. 2 a 3 ZDP a který byl v případě § 38r odst. 2 ZDP judikaturou zpochybněn. Dle stěžovatele tyto skutečnosti podporují jeho právní názor.

Z pohledu výkladu teleologického stěžovatel poukazuje na naplnění základního cíle daňového řízení, tj. stanovení a vybrání daně tak, aby nebyly zkráceny daňové příjmy. Právě cílem § 38r ZDP bylo zamezit prekluzi, tedy možnosti vyměření daně v situaci, kdy z objektivních důvodů nelze ověřit splnění podmínek daných ZDP před uplynutím obecné lhůty dle § 47 ZSDP. Jednotlivé odstavce § 38r ZDP právě takové situace pokrývají. Objektivně-teleologický výklad dle stěžovatele odkrývá závažné mezery v právní argumentaci žalovaného, která byla městským soudem aprobována. V případě popření správnosti výkladu stěžovatele by byly k dispozici pouze dvě možné výkladové alternativy; za prvé, že sporné ustanovení § 38r odst. 2, jakož i 3 ZDP, je zbytečné, neboť mělo-li by se vztahovat pouze na příjemce investičních pobídek, je těmto subjektům speciální lhůta pro vyměření již stanovena na základě odstavce 1. Takový výklad odporuje premise racionálního zákonodárce. Za druhé, že se jedná o dodatečné omezení pro příjemce investičních pobídek, tedy zákonodárce zamýšlel prodloužit lhůty pro příjemce investičních pobídek, kteří zároveň uplatňují ztrátu nebo náklady z titulu finančního pronájmu, a to v období po vyčerpání investičních pobídek. Lhůty pro uplatnění daňové ztráty i doba trvání finančního pronájmu mohou být totiž podstatně delší než období, ve kterém lze čerpat investiční pobídky. Dle stěžovatele neexistuje žádný racionální důvod, který by zákonodárce mohl vést k přijetí právní úpravy odlišně pro poplatníky, kterým byl někdy v minulosti poskytnut příslib investiční pobídky, a pro ostatní poplatníky.

Městský soud zde pouze odkazuje na uvedená rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, která však vycházejí z odlišného právního i skutkového stavu. Předně, předmětem posouzení Nejvyššího správního soudu byla právní otázka, zda mohl správce daně dodatečně vyměřit daň za zdaňovací období roku 1996 (tedy 4 roky před nabytím účinnosti § 38r ZDP), která by bez aplikace tohoto ustanovení byla již prekludována. S ohledem na odlišný skutkový stav u stěžovatele (tedy podání dodatečného daňového přiznání za období roku 2003, ve kterém byl již § 38r účinný) se nelze se podle názoru stěžovatele vypořádat s jeho argumentací (ve skutkově i právně odlišné situaci) pouhým odkazem na citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu. V jednom z uvedených případů byl daňový subjekt ve zcela opačném postavení než stěžovatel, který se naopak domáhá svého práva podat dodatečné daňové přiznání, ve druhém případě pak daňový subjekt požadoval uplatnění normy, která v době vzniku a vyměření jeho ztráty nebyla platná ani účinná.

Stěžovatelem zastávaný výklad vede k závěru, že smyslem právní úpravy je umožnit správně vyměřit daň v situaci, kdy budou skutečnosti rozhodné pro vyměření postaveny najisto až po uplynutí obecné lhůty pro vyměření.

Stěžovatel rovněž argumentuje tím, že § 38r ZDP upravuje také postup při uplatnění daňové ztráty pro podílové a investiční fondy – tyto fondy totiž nemohou být za žádných okolností příjemci investičních pobídek – toto ustanovení by se na ně tedy nemohlo vztahovat a bylo by zcela bez významu.

Stěžovatel dále uvádí, že i pokud by žalovaný s ohledem na přijetí § 38r ZDP společně se zákonem o investičních pobídkách dospěl jako k jednomu z možných závěrů k tomu, že právní předpis věnovaný investičním pobídkám obsahuje výhradně normy týkající se příjemců investičních pobídek, nemohl by právní názor žalovaného v dané věci obstát v testu ústavnosti. Jak opakovaně konstatoval Nejvyšší správní soud (viz např. rozsudek ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 - 44, publikovaný pod č. 689/2005 Sb. NSS nebo ze dne 23. 8. 2006, č. j. 2 Afs 178/2005 - 64), v oboru daňového práva je nutno dbát určitých základních principů, kterými jsou zejména princip právní jistoty a princip předvídatelnosti právní regulace, a zásada, že v případě, kdy daňový zákon z důvodu své nejasnosti, nesrozumitelnosti či nepřesnosti nebo mezery v zákoně umožňuje vícero rovnocenně přesvědčivých výkladů, je nutno použít takový z nich, který je vůči daňovému subjektu mírnější (in dubio mitius).

Stěžovatel konstatuje, že je třeba brát v potaz, že daň může být vyměřena jak ze strany správce daně, tak i ze strany daňového subjektu. Je současně právem i povinností daňového subjektu odvést daň ve správné výši. Prekluzivní lhůta je obecně lhůtou směřující k ochraně daňového subjektu, pokud tedy není zákonodárcem stanovena dostatečně transparentním způsobem a daňový zákon připouští více možných výkladů, není možné v pochybnostech o jejím uplynutí vyměřit daň k tíži daňového subjektu. Pokud naopak daňový subjekt uplatňuje své právo vyměřit daň formou podání dodatečného daňového přiznání, je naopak nutné při použití výkladu směřujícího v jeho prospěch v pochybnostech daň vyměřit. Uvalení daně je dle stěžovatele samo o sobě zásahem do vlastnického práva daňového subjektu, je proto třeba důsledně dbát na dodržení principu právní jistoty a předvídatelnosti právní regulace.

Stěžovatel trvá na svém závěru, že § 38r odst. 2 ZDP se na jeho věc plně vztahoval a že dodatečné daňové přiznání za rok 2003 podal v souladu se zákonem. Navrhuje, aby Nejvyšší správní soud rozsudek městského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

II. Vyjádření žalovaného

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že stěžovatel podal dodatečná daňová přiznání k dani z příjmů právnických osob za roky 1999 – 2003 dne 25. 3. 2008, přitom vycházel z toho, že tak činí v souladu s § 38r ZDP. Vzhledem k tomu, že toto ustanovení platilo do 31. 12. 2007 jen pro okruh subjektů, kterým byla poskytnuta investiční pobídka formou slevy na dani, a stěžovatel takovým subjektem nebyl, zastavil správce daně v souladu s § 27 odst. 1 písm. d) ZSDP řízení, neboť již uplynula lhůta pro vyměření daně.

Žalovaný uvádí, že městský soud ve svém rozhodnutí vysvětlil, proč se od již vyslovených názorů Nejvyššího správního soudu v případě stěžovatele neodchýlil. Není

pravdou, že by městský soud považoval za nadbytečné se vyjádřit k argumentům stěžovatele. Žalovaný uvádí, že § 38r odst. 2 ZDP dopadal do 31. 12. 2007 na okruh subjektů, kterým byla poskytnuta investiční pobídka, od 1. 1. 2008 došlo k novelizaci tohoto ustanovení zákonem č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, kdy byl doplněn odst. 4, který stanovil, že ustanovení odstavců 2 a 3 se vztahují na všechny poplatníky bez ohledu na to, zda jim byla poskytnuta investiční pobídka podle zvláštního právního předpisu. Doplnění odstavce 4 do tohoto ustanovení po osmi letech od účinnosti § 38r ZDP není žádným vyplňováním zákonných mezer, ale je jen rozšířením okruhu subjektů, na které § 38r ZDP dopadá. Přechodná ustanovení zákona č. 261/2007 Sb. uvádějí, že pro daňové povinnosti za roky 1993 – 2008 platí dosavadní právní předpisy. Pokud zákonodárce stanovil v § 38r ZDP odchylný způsob pro běh lhůt pro vyměření, učinil takto pouze ve vztahu k novým podmínkám, které nastaly právě přijetím zákona o investičních pobídkách, přitom lhůty ve stanovených podmínkách jsou delší než prekluzivní lhůta dle § 47 ZSDP. Žalovaný konstatuje, že právě toto jsou skutečné okolnosti a souvislosti, které vedly ke vzniku § 38r ZDP, nikoli však teorie o zaplňování mezer zákona (uplatněné stěžovatelem v odvolání) či teorie o univerzální působnosti předmětného ustanovení (uplatněné stěžovatelem v žalobě a kasační stížnosti). Diskuse mezi Ministerstvem financí a Komorou daňových poradců obsažená v zápise, jehož se stěžovatel rovněž dovolává, nesvědčí o podpoře názoru stěžovatele, ale naopak ministerstvo souhlasilo s názorem daňových poradců o možnosti použít § 38r ZDP pro poplatníky až od roku 2008, neboť do té doby dopadalo toto ustanovení pouze na příjemce investičních pobídek (nikoli na investiční a podílové fondy). Žalovaný připomíná, že v kasační stížnosti komentovaná důvodová zpráva k zákonu č. 261/2007 Sb. uvedla rovněž, že úprava § 38r ZDP „....*(p)otvrzuje původní záměr, kterým byla univerzální osobní působnost ust. § 38r...., který byl judikaturou zpochybněn*“. Dle názoru žalovaného toto odůvodnění změny v zákoně jen potvrzuje názor soudu o zákazu zpětné účinnosti; dle žalovaného je podstatné ve věci přesné znění zákona, nikoli spekulace o tom, jaký byl úmysl zákonodárce. I kdyby bylo možno si takový úmysl zákonodárce představit, bez jeho vyjádření v textu zákonné normy nemají tyto úvahy žádný právní význam.

Žalovaný se zcela ztotožnil s napadeným rozsudkem městského soudu a navrhuje, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl.

III. Podstatné skutečnosti z obsahu správního spisu

Stěžovatel podal u Finančního úřadu pro Prahu 10 dne 25. 3. 2008 dodatečné daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2003, v němž uvedl daňovou ztrátu oproti daňové povinnosti v nulové výši, kterou původně vykázal v řádném daňovém přiznání. Správce daně rozhodnutím ze dne 16. 12. 2008, č.j. 395650/08/010516108583, řízení o dodatečném daňovém přiznání zastavil podle § 27 odst. 1 písm. d) ZSDP, v odůvodnění odkázal na lhůtu pro vyměření daně dle § 47 odst. 1 a 2 tohoto zákona.

Proti rozhodnutí o zastavení řízení podal stěžovatel odvolání, v němž namítal, že dodatečné daňové přiznání podal ve lhůtě dle § 38r odst. 2 ZDP; podle uvedeného ustanovení končí lhůta pro vyměření za zdaňovací období, za něž lze daňovou ztrátu uplatnit jako položku snižující základ daně, současně se lhůtou pro vyměření za poslední

zdaňovací období, za které lze daňovou ztrátu nebo její část uplatnit. Vzhledem k tomu, že daňový subjekt vykázal v letech 1999-2002 daňovou ztrátu, končí lhůta pro vyměření daně za rok 2003 podle stěžovatele nejpozději s lhůtou pro vyměření daně za zdaňovací období 2009. Dodatečné daňové přiznání za zdaňovací období roku 2003 podal stěžovatel dne 25. 3. 2008, tedy dle jeho názoru před uplynutím lhůty pro vyměření daně. V odvolání stěžovatel uplatnil argumenty, které uvedl i následně v žalobě a kasační stížnosti, mimo jiné polemizuje a nesouhlasí se závěrem Koordinačního výboru s KDP ze dne 13. 2. 2008 a uvádí, že takový závěr je v rozporu se zákonem. Stěžovatel podotýká, že Nejvyšší správní soud, z jehož judikatury daňová praxe vychází, řešil situaci, kdy uplatnění § 38r ZDP bylo v neprospěch poplatníka. Stěžovatel se zde dovolává zachování právní jistoty a domnívá se, že je nutno přiznat mu právo podat dodatečné daňové přiznání za rok 2003, neboť takový postup vyplývá z několika možných výkladů § 38r ZDP. Uvádí, že i když předmětná novela platila až od 1. 1. 2008, je nutno v zájmu zachování jeho práv posoudit lhůtu pro vyměření retroaktivně podle novelizovaného ustanovení. Ještě před uplynutím obecné základní lhůty pro vyměření daně za zdaňovací období roku 2003 vstoupila v účinnost novela zákona, která zakotvila prodloužení lhůty pro všechny poplatníky, kteří vykázali daňovou ztrátu. Stěžovatel namítal, že se správce daně nevypořádal s právním posouzením aplikace § 38r ZDP jakožto speciálního ustanovení k § 47 odst. 1 ZSDP.

Žalovaný v rozhodnutí o odvolání připustil, že se správce daně nezabýval vztahem § 38r ZDP a § 47 ZSDP, nicméně výroková část rozhodnutí splňuje všechny náležitosti rozhodnutí a nezpůsobuje jeho nepřezkoumatelnost. Konstatoval, že odůvodnění rozhodnutí o zastavení řízení mělo obsahovat odůvodnění dle § 41 odst. 4 ZSDP, tedy že podle tohoto ustanovení je možno podat dodatečné daňové přiznání na daňovou ztrátu vyšší nebo daň nižší, a to ve lhůtě pro vyměření daně dle § 47 ZSDP.

K argumentaci stěžovatele ustanovením § 38r ZDP, jehož uplatnění se s odkazem na zásadu in dubio mitius stěžovatel dovolával, žalovaný v odůvodnění podrobně vysvětlil, že výklady předestřené stěžovatelem záměrně překrucují jednoznačný text zákona, a odůvodnil, proč extenzivní výklad stěžovatele nelze akceptovat. Přitom poukázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu (rozsudky sp. zn. 5 Afs 28/2003, 5 Afs 36/2003 a 2 Afs 143/2004), jakož i na stanovisko, které zaujal Koordinační výbor s KDP k časové působnosti § 38r ZDP a k nepřípustnosti retroaktivity. Poukázal na jednoznačná přechodná ustanovení zákona č. 261/2007 Sb., podle nichž ustanovení § 38r odst. 2 a 3 ZDP do 1. 1. 2008 dopadalo pouze na příjemce investičních pobídek a uvedené ustanovení lze použít teprve na případy, kdy daňová ztráta vznikla ve zdaňovacím období roku 2008 a později. Žalovaný konstatoval, že časová působnost ustanovení § 38r ZDP nebyla sporná, sporná výkladová praxe byla řešena judikaturou Nejvyššího správního soudu (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2004, č. j. 5 Afs 28/2003 - 69), přitom žalovaný zcela akceptoval závěr Nejvyššího správního soudu, že použití § 38r ZDP od data jeho účinnosti vůči všem poplatníkům by představovalo nepřípustnou retroaktivitu, která by nezákonně zasahovala do hmotněprávní sféry daňových subjektů. Žalovaný podotkl, že každý ústavně přípustný zásah retroaktivity je nutno expressis verbis zakotvit v zákoně, neboť jiný postup by znamenal rozpor se zásadou jasnosti a určitosti zákona, která je součástí principu právního státu.

V odůvodnění svého rozhodnutí žalovaný rovněž poukázal na to, že vyměřit daňovou povinnost za zdaňovací období roku 2003 bylo možno v souladu s § 47 ZSDP ve světle současné judikatury pouze do konce roku 2006, jelikož nebyly činěny žádné úkony dle § 47 odst. 2 ZSDP, které by přerušily běh prekluzivní lhůty pro vyměření daně. I z pohledu § 47 ZSDP, jak uvádí ve svém rozhodnutí správce daně, tedy lhůta pro možnost vyměřit daňovou povinnost za rok 2003 k datu podání dodatečného daňového přiznání již uplynula.

Žalovaný se v odůvodnění svého rozhodnutí vypořádal s námitkami stěžovatele a konstatoval, že u poplatníka, jemuž nebyla poskytnuta investiční pobídka, lze § 38r odst. 2 a 3 ZDP poprvé použít v případech, kdy vykáže daňovou ztrátu počínaje zdaňovacím obdobím roku 2008, toto ustanovení na ztráty vzniklé před nabytím účinnosti novely č. 261/2007 Sb. nelze použít.

Proti rozhodnutí žalovaného podal stěžovatel žalobu, v níž uplatnil obdobnou argumentaci, jakou nyní uvádí v kasační stížnosti.

IV. Argumentace městského soudu

Městský soud vycházel při právním posouzení aplikace § 38r ZDP z argumentace obsažené v rozsudcích Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2004, č. j. 5 Afs 28/2003 - 69, a ze dne 29. 6. 2006, č. j. 2 Afs 143/2004 – 105, přitom konstatoval, že neshledal důvod se od právního názoru, který v nich Nejvyšší správní soud vyslovil, odchýlit. Městský soud se rovněž zabýval námitkami stěžovatele ohledně použití výkladů, které Nejvyšší správní soud v těchto judikátech použil, zejména poukázal na rozsudek ze dne 31. 8. 2004, č. j. 5 Afs 28/2003 - 69, který se podrobně vypořádal se všemi interpretačními metodami a z něhož je zjevné, na základě jaké interpretace Nejvyšší správní soud k právním závěrům dospěl; městský soud rovněž uvedl, že stěžovatel nemůže argumentovat nedostatky legislativního procesu v podobě tzv. přílepků, neboť o takovou situaci se v tomto případě nejedná. Městský soud uvedl, že pokud zákon č. 72/2000 Sb., o investičních pobídkách upravil jako jednu z investičních pobídek slevu na daních z příjmů, pak je logické, že se uvedený zákon dotýká ZDP, a je rovněž logické, že ZDP je rovněž měněn; důvodem změny ZDP bylo právě přijetí zákona č. 72/2000 Sb.

Městský soud rovněž uvedl, že souhlasí se stěžovatelem, že se v případě citovaných rozsudků Nejvyššího správního soudu jednalo o jiný skutkový stav, nicméně to neznamená, že právní závěry, které byly při tomto posouzení učiněny, nelze použít, a to zejména za situace, kdy se předmětný rozsudek Nejvyššího správního soudu zabýval i personální působností § 38r ZDP, resp. tím, zda toto ustanovení prodlužuje lhůtu pro vyměření daně z příjmů i u jiných daňových subjektů než u těch, kterým byla poskytnuta investiční pobídka podle zákona č. 72/2000 Sb. V tomto směru první rozsudek Nejvyššího správního soudu zcela jednoznačně právní názor na tuto otázku vyjádřil. Městský soud rovněž odkázal na to, že i v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 6. 2006, č. j. 2 Afs 143/2004 - 105, je vyjádřen shodný právní názor, přitom předmětem řízení v tomto případě bylo obdobně, jak je tomu nyní v případě stěžovatele, rozhodnutí o zastavení

řízení ve věci dodatečného daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob, tedy věc skutkově obdobná.

Městský soud rovněž uvedl, že v obou případech, které Nejvyšší správní soud posuzoval, přitom bylo rozhodným zdaňovacím obdobím období předcházející účinnosti zákona č. 72/2000 Sb., nicméně tato skutečnost pro posouzení otázky nyní sporné, tzn., zda se stěžovatel může dovolávat § 38r ZDP v případě podání dodatečného daňového přiznání, není rozhodná, neboť z odůvodnění napadeného rozhodnutí vyplývá, že důvodem zastavení řízení o dodatečném daňovém přiznání nebyla skutečnost, že by za zdaňovací období roku 2003 nebylo možno podle právní úpravy postupovat (tzn. hledisko časové), ale důvodem pro zastavení řízení byl závěr o tom, že stěžovatel nemá postavení subjektu, který by se uvedeného ustanovení mohl dovolávat.

V. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost je podána včas, neboť byla podána ve lhůtě dvou týdnů od doručení napadeného rozsudku (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), je podána osobou oprávněnou, neboť stěžovatel byl účastníkem řízení, z něhož napadený rozsudek vzešel (§ 102 s. ř. s.), a je zastoupen advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.).

Nejvyšší správní soud dále posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů, přičemž zkoumal, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

Stěžejní námitkou stěžovatele je právní posouzení aplikace § 38r ZDP v případě vyměření daňové povinnosti za rok 2003, resp. posouzení otázky, zda stěžovatel podal dodatečné daňové přiznání na daňovou povinnost za předmětné zdaňovací období v zákonné lhůtě, učinil-li tak v roce 2008. Stěžovatel se přitom dovolává obecné působnosti tohoto ustanovení na všechny daňové subjekty, nikoli pouze na ty, které byly příjemci investičních pobídek.

Nejvyšší správní soud předně shledal zcela nedůvodnými námitky, kterými stěžovatel směřuje do nedostatečného odůvodnění napadeného rozsudku městského soudu, když tvrdí, že soud pouze převzal odůvodnění zmiňované judikatury Nejvyššího správního soudu, přitom se nezabýval odlišností skutkového stavu ani neprovedl vlastní interpretaci zákona s ohledem na argumentaci stěžovatele uvedenou v žalobě.

Ztotožnil-li se městský soud s interpretací § 38r ZDP tak, jak ji provedl Nejvyšší správní soud v uváděné judikatuře, není třeba, aby právní názor vyslovený v judikátech, na které městský soud odkázal a z nichž relevantní části citoval, opakovaně podrobně odůvodňoval. Městský soud přitom bral v potaz i odlišný stav skutkový a odůvodnil, proč v dané věci, tj. při posouzení hlediska věcného (zda stěžovatel je příjemcem investiční pobídky, tedy subjektem, na který lze § 38r ZDP vztáhnout), nikoli hlediska časového (zda za dané zdaňovací období lze předmětné ustanovení aplikovat), právní závěry již vyslovené

lze aplikovat i ve věci stěžovatele. Kromě toho se městský soud nad rámec argumentace, na kterou odkázal, zabýval i relevantním dopadem přechodných ustanovení zákona č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů.

Pokud jde o posouzení dopadu předmětného ustanovení na daňové povinnosti stěžovatele, nepovažuje Nejvyšší správní soud odůvodnění rozsudku městského soudu za nedostačující.

Nejvyšší správní soud dále považuje za nutné korigovat názor stěžovatele na právo daňového subjektu na vyměření daně.

Daň nevyměřuje daňový subjekt, ale vždy správce daně, a to rozhodnutím (platebním výměrem). Vyměřit daň je tedy právem, resp. oprávněním správce daně, nikoli daňového subjektu. ZSDP stanoví daňovému subjektu především povinnost podat v zákonem stanovené lhůtě a zákonem stanovenou formou daňové přiznání, v němž je daňový subjekt povinen si daň sám vypočítat a uvést též případné výjimky, osvobození, zvýhodnění, slevy, odpočty a vyčíslit jejich výši (§ 40 odst. 13 ZSDP). Nesplní-li daňový subjekt tuto povinnost, je správce daně oprávněn vyzvat jej k podání daňového přiznání (popř. též dodatečného daňového přiznání). Nebylo-li daňové přiznání podáno včas, a to ani po výzvě správce daně, nebo nebyly-li na výzvu ve stanovené lhůtě odstraněny vady, je správce daně oprávněn zjistit základ daně a stanovit daň způsobem, který mu zákon umožňuje (§ 44 cit. zákona).

Aby mohla být daň vyměřena, je nutno ji nejdříve přiznat a stanovit; z hlediska časové posloupnosti lze hovořit tedy o dani přiznané (povinnost daňového subjektu), dani stanovené a dani vyměřené, popř. doměřené (oprávnění správce daně). Daň může být vyměřena (doměřena) pouze tehdy, byla-li nejprve přiznána, resp. stanovena, přitom vyměřit ji je správce daně oprávněn pouze v zákonné lhůtě. Lhůtu pro vyměření daně obecně stanoví § 47 odst. 1 a 2 ZSDP. V rámci lhůty podle § 47 odst. 1 ZSDP však musí daňový subjekt podat i dodatečné daňové přiznání, požaduje-li, aby daň byla stanovena v jiné výši, než ji původně vyměřil správce daně na základě údajů, které daňový subjekt uvedl ve svém předchozím daňovém přiznání (§ 41 odst. 4 ZSDP). Lhůta pro vyměření daně obecně byla v rozhodném období upravena v § 47 ZSDP, zvláštní lhůta pro vyměření daňové ztráty na dani z příjmů či následně pro vyměření daně z příjmů v případě možnosti uplatnění již vyměřené daňové ztráty byla (a je) dále upravena v § 38r ZDP. Lze tak obecně konstatovat, že § 38r ZDP je *lex specialis* k § 47 ZSDP.

Předmětné ustanovení ZDP však lze uplatnit pro jiné daňové subjekty než příjemce investičních pobídek, tedy i pro stěžovatele, až na základě zákona č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, který nabyl účinnosti dne 1. 1. 2008, nikoli na základě zákona č. 72/2000 Sb., o investičních pobídkách a o změně některých zákonů, jak tvrdí stěžovatel. Vzhledem k argumentaci, k níž na základě jednotlivých interpretačních pravidel Nejvyšší správní soud již ve své předchozí judikatuře, na kterou je odkazováno, dospěl, nepovažuje soud za potřebné zabývat se polemikou stěžovatele k jednotlivým výkladům, které Nejvyšší správní soud již provedl. Gramatický, historický, systematický i teleologický výklad příslušných ustanovení ZDP vede k závěru, že lhůty pro vyměření daňové ztráty na dani z příjmů či následně pro vyměření daně z příjmů v případě

možnosti uplatnění již vyměřené daňové ztráty se do 1. 1. 2008 řídily toliko § 47 ZSDP a že § 38r ZDP se až do jeho novelizace zákonem č. 261/2007 Sb. na poplatníky, kteří nebyli příjemci investičních pobídek, nevztahoval. Nejvyšší správní soud konstatuje, že pokud by se úprava běhu lhůt v těchto případech měla vztahovat na všechny poplatníky daně z příjmů – tedy nikoli pouze na ty, kterým byly poskytnuty investiční pobídky, systematicky by taková úprava běhu lhůt pro vyměření (s odkazem na § 47 ZSDP) byla začleněna do § 38n ZDP, který upravuje daňovou ztrátu, přitom v odst. 2 stanoví mimo jiné, že při správě daňové ztráty se postupuje obdobně jako při správě daňové povinnosti, daňová ztráta se vyměřuje, přičemž při snižování daňové ztráty se postupuje obdobně jako při zvyšování daňové povinnosti. Uvedené ustanovení neobsahuje žádný odkaz svědčící jinému postupu pro běh lhůt pro vyměření daňové ztráty na dani z příjmů či následně pro vyměření daně z příjmů v případě možnosti uplatnění již vyměřené daňové ztráty, než jsou lhůty podle § 47 ZSDP. Zpochybňuje-li stěžovatel výklad systematický a namítá-li, že daňová ztráta je upravena i v jiných ustanoveních ZDP než jen v § 38n, konkrétně v § 34 ZDP, je tato námitka zcela účelová a irelevantní. Toto ustanovení nikterak nesouvisí s vyměřením, ale upravuje daňovou ztrátu jako jednu z několika možných odčitatelných položek od základu daně (vedle např. odečtu na výzkum a vývoj a dalších); souvisí tedy výhradně se stanovením základu daně, resp. se stanovením výše daňové povinnosti, nikoli již však s jejím vyměřením. Přitom zákon zde stanoví, že odečíst od základu daně lze daňovou ztrátu, která již byla vyměřena.

Nejvyšší správní soud neshledal důvod, proč by se měl v otázce působnosti ustanovení § 38r odst. 2 ZDP, ve znění účinném do 1. 1. 2008, od svých předchozích závěrů odchýlit. Pokud tento zákon v samostatném ustanovení § 38r stanovil odchylný způsob pro běh lhůt pro vyměření, nutno pak historickým, systematickým, logickým i teleologickým výkladem dospět k závěru, že takto učinil pouze ve vztahu k novým podmínkám, které nastaly vybraným daňovým subjektům právě v souvislosti s přijetím zákona o investičních pobídkách, neboť žádný jiný důvod svědčící nutnosti obecného prodloužení lhůty stanovené v § 47 odst. 1 a 2 ZSDP k doměření daňové povinnosti za zdaňovací období, v němž vznikla daňová ztráta nebo za něž lze uplatnit již vzniklou a vyměřenou daňovou ztrátu, ve vztahu k § 34 odst. 1 a k § 38n ZDP nelze shledat. Nad rámec uvedeného lze poznamenat, že možnost odečtu daňové ztráty byla v § 34 ZDP vždy, již od roku 1993, stanovena v delší lhůtě, než činila obecná prekluzivní lhůta stanovená v § 47 ZSDP. Daňová ztráta deklarovaná poplatníkem ve zdaňovacích obdobích 1993 a 1994 nebyla správcem daně vyměřována, ustanovení o lhůtách upravených v § 47 ZSDP se neuplatnilo. Zákonem č. 149/1995 Sb. bylo do ZDP doplněno ustanovení § 38n nazvané daňová ztráta; současně v přechodných ustanoveních byl upraven postup pro vyměření daňové ztráty, a to tak, že tato se poprvé vyměřila za rok 1995. Zákonodárce neshledal pro tyto případy důvod pro speciální úpravu v jiných lhůtách než dle § 47 ZSDP a v žádné novelizaci ZDP až do zákona č. 261/2007 Sb. takovou zásadní změnu úpravy neprovedl.

Závěry, k nimž dosavadní judikatura správních soudů ohledně aplikace § 38r ZDP dospěla, lze nově (neboť v době vydání rozsudku ze dne 31. 8. 2004, č. j. 5 Afs 28/2003 – 69, nebyl ještě zákon č. 261/2007 Sb. vydán) podpořit rovněž úpravou přechodných ustanovení v zákoně č. 261/2007 Sb., v nichž se stanoví: *„Pro daňové povinnosti za léta 1993 až 2007 a zdaňovací období, které započalo v roce 2007, platí dosavadní právní předpisy, nestanoví-li tento zákon dále jinak. Ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., ve znění účinném ode*

dne nabytí účinnosti tohoto zákona, s výjimkou § 6 odst. 9 písm. m), § 15 odst. 4 a § 18 odst. 4 písm. b), se použijí poprvé pro zdaňovací období, které započalo v roce 2008.“

Z uvedeného je zcela zjevné, že § 38r ZDP, v němž byl nově doplněn odst. 4, který výslovně původní působnost citovaného ustanovení rozšířil i na jiné subjekty, se pro účely lhůty pro vyměření daňové ztráty na dani z příjmů či následně pro vyměření daně z příjmů v případě možnosti uplatnění již vyměřené daňové ztráty použije poprvé až na daňovou ztrátu, kterou by stěžovatel vykázal za rok 2008, tzn. v daňovém přiznání podaném v roce 2009.

Neobstojí zde argumentace stěžovatele principem in dubio mitius ani tvrzení, že novelizací provedenou zákonem č. 261/2007 Sb. (po osmi letech aplikace daného ustanovení ve správní i soudní praxi) byla stávající právní úprava pouze potvrzena a upřesněna. Nejvyšší správní soud považuje za vhodné odkázat v této souvislosti např. na rozsudek rozšířeného senátu zdejšího soudu ze dne 16. 10. 2008, č. j. 7 Afs 54/2006 – 155, publikovaný pod č. 1778/2009 Sb. NSS, v němž se mimo jiné uvádí: „*(P)okud zákonodárce je v určitém ohledu legislativně činný, nutno mít za to, že provádí změnu právní úpravy oproti předchozímu stavu, leda by bylo zjevné, že předchozí úpravu zachovává a pouze formulačně vyjasňuje bez změny jejího obsahu a významu.*“ V daném případě však zákonodárce neprováděl žádné formulační vyjasnění, ale výslovně začleněním nového odstavce, a v kontextu s přechodnými ustanoveními, rozšířil od určitého data působnost zákonného ustanovení i na jiné subjekty než na ty, kterým v souvislosti s přijetím zákona o poskytování investičních pobídek, jehož dopad do daňové sféry subjektů - jejich příjemců – je zcela logicky neodmyslitelný, byl určen. Nejvyšší správní soud konstatoval např. i ve zmiňovaném rozsudku ze dne 31. 8. 2004, č. j. 5 Afs 28/2003 - 69, že lhůta pro vyměření daně obsažená v § 38r ZDP je lhůtou hmotněprávní, nelze ji proto aplikovat zpětně na právní stav, který zde byl před 1. 1. 2008.

Stanovil-li v přechodných ustanoveních výslovně zákonodárce účinnost této změny uvedené v § 38r ZDP (resp. ji nezahrnul do výjimky) až počínaje zdaňovacím obdobím roku 2008 (tzn., že se týkala až daňové ztráty uplatněné v daňovém přiznání v roce 2009), nelze dospět k jinému závěru, než že před tímto datem se dané ustanovení v odst. 2 a 3 na jiné subjekty než na příjemce investičních pobídek nevztahovalo. Nelze zde proto hovořit o upřesnění zákona, jak tvrdí stěžovatel, neboť mělo-li by tomu tak být, musel by zákonodárce přechodná ustanovení upravit jinak, resp. ve vztahu k § 38r odst. 4 ZDP by žádná přechodná ustanovení nebyla upravena, neboť by jich nebylo třeba.

Lze rovněž odkázat na rozsudek Vrchního soudu v Praze ze dne 24. 6. 1994, č. j. 6 A 59/93 - 43, v němž se konstatuje: „*Soud při výkladu a použití zákona musí vycházet z toho, co zákonodárce v zákoně uvede, nikoli z toho, co snad uvést chtěl, ale do zákona nevtělil. Při aplikaci ustanovení nejasných, rozporných a mezerovitých je soud zajisté povinen užít obecně uznávaná interpretační pravidla. Nelze však interpretovat něco, co v zákoně není, nebo interpretací k takovému závěru dospět.*“ Rovněž tak lze poukázat např. na nález Ústavního soudu ze dne 9. 3. 2004, sp. zn. Pl. ÚS 2/02, v němž se mimo jiné uvádí, že „*(s)tát má při zdaňování poměrně širokou volnost, avšak i zde platí, že stát může rozhodnout, že jedné skupině poskytne méně výhod než jiné, nesmí však postupovat libovolně a z jeho rozhodnutí musí být patrno, že tak činí ve veřejném zájmu*“. Pokud tedy stát hodlal přiznat určité

„znevýhodnění“ skupině subjektů – v daném případě těm, které v daňovém přiznání vykázaly daňovou ztrátu (a nejsou v režimu investičních pobídek) oproti těm daňovým subjektům, které vykazují daňovou povinnost a daně platí, v tom, že správci daně poskytl delší lhůtu pro vyměření daně, byl povinen tak učinit zcela konkrétně a jednoznačně; tak učinil až v zákoně č. 261/2007 Sb., nikoli již v zákoně č. 72/2000 Sb.

Nejvyšší správní soud si je konečně vědom např. nálezu Ústavního soudu ze dne 15. 12. 2003, sp. zn. IV. ÚS 666/02, v němž se konstatuje: *„Za situace, kdy právo umožňuje dvojí výklad, nelze pominout, že na poli veřejného práva mohou státní orgány činit pouze to, co jim zákon výslovně umožňuje; z této maximy pak plyne, že při ukládání a vymáhání daní dle zákona (čl. 11 odst. 5 Listiny), tedy při de facto odnětí části nabytého vlastnictví, jsou orgány veřejné moci povinny ve smyslu čl. 4 odst. 4 Listiny šetřit podstatu a smysl základních práv a svobod - tedy v případě pochybností postupovat mírněji (in dubio mitius).“* Nejvyšší správní soud konstatuje, že považuje za nepřípustné výklad téhož ustanovení zákona odvíjet od postavení daňového subjektu, tzn., zda ten který výklad je v jeho prospěch či neprospěch. Současně Nejvyšší správní soud podotýká, že ne každá interpretační nejasnost vždy nutně povede v daňovém právu k výkladu výhodnému pro soukromou osobu. Uplatnění zásady in dubio mitius má místo pouze tehdy, budou-li proti sobě stát srovnatelně přesvědčivé výkladové alternativy. V případě, že daňový zákon z důvodu své nejasnosti, nesrozumitelnosti či nepřesnosti nebo „mezery v zákoně“ umožňujte vícero rovnocenně přesvědčivých výkladů, je nutno použít takový z nich, který je vůči daňovému subjektu mírnější, neboť je věcí státu, aby formuloval daňové zákony natolik jednoznačně srozumitelně, přesně a úplně, aby minimalizoval výkladové nejasnosti. V opačném případě by se jednalo o nepřípustnou libovůli zákonodárce (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 - 44, publikovaný pod č. 689/2005 Sb. NSS).

V projednávané věci, jak již bylo uvedeno, nebyly dány dvě či více srovnatelné výkladové alternativy, kromě toho zákonem byla změna lhůt pro vyměření daňové ztráty či následně pro vyměření daně v případě možnosti uplatnění již vyměřené daňové ztráty výslovně provedena až pro zdaňovací období roku 2008. Dále je třeba zdůraznit, že v době, kdy stěžovatel dodatečné daňové přiznání podával, tj. v březnu 2008, již nebylo pochyb o věcné působnosti § 38r ZDP, neboť zde byla jednoznačná dikce zákona, vyplývající z přechodných ustanovení zákona č. 261/2007 Sb., účinného již od 1. 1. 2008.

Stěžovatel podal řádné daňové přiznání za zdaňovací období roku 2003, v němž vykázal nulovou výši daně, v roce 2004, dodatečné daňové přiznání, v němž si uplatnil daňovou ztrátu (tzn., že daňovou povinnost snižoval), podal až v roce 2008; vzhledem k tomu, že ve věci nebyl proveden úkon, jenž by podle § 47 odst. 2 ZSDP přerušoval běh lhůty pro vyměření daně, bylo dodatečné daňové přiznání podáno zjevně až po lhůtě stanovené v § 41 odst. 4 ve spojení s § 47 odst. 1 ZSDP pro jeho podání. Správce daně zastavil řízení o dodatečném daňovém přiznání z důvodu uplynutí této lhůty zcela v souladu se zákonem. Přitom zjevně vycházel z premisy, že § 38r ZDP se zde nepoužije, byť tak výslovně v odůvodnění neuvedl, což mu nelze vytýkat. K argumentaci uplatněním § 38r ZDP přistoupil stěžovatel až v podaném odvolání, s touto argumentací se žalovaný řádně vypořádal.

Nejvyšší správní soud s přihlédnutím k výše uvedenému konstatuje, že se městský soud řádně vypořádal s námitkami stěžovatele uplatněnými v žalobě, přitom dospěl ke správnému právnímu závěru ohledně působnosti § 38r ZDP, který rovněž přezkoumatelným způsobem odůvodnil.

Nejvyšší správní soud tedy neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

O nákladech řízení Nejvyšší správní soud rozhodl v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl v tomto řízení úspěch, ovšem úspěšnému žalovanému náhrada nákladů nebyla přiznána, neboť mu v tomto kasačním řízení žádné náklady nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly.

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 24. února 2012

JUDr. Lenka Matyášová, Ph.D.
předsedkyně senátu