

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jana Passera a soudců JUDr. Michala Mazance a Mgr. Davida Hipšra v právní věci žalobce: **CENTRUM CZ, spol. s. r. o.,** se sídlem Slibná 196, Praha 10 - Štěrboholy, zastoupeného Mgr. Tomášem Ferencem, advokátem se sídlem Nádražní 58/110, Praha 5, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Praze,** se sídlem Žitná 12, Praha 2, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 7. 2010, čj. 4099/10-1200-202167, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 27. 7. 2011, čj. 11 Af 55/2010 - 38,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalobce **nemá právo** na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

III. Žalovanému **se nepřiznává** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I.

1. Finanční úřad v Příbrami dodatečným platebním výměrem ze dne 18. 1. 2010, čj. 3010/10/063912204270, doměřil žalobci daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2008 ve výši 2 131 290 Kč a stanovil penále ve výši 426 258 Kč. Odvolání žalobce proti tomuto dodatečnému platebnímu výměru žalovaný zamítl rozhodnutím ze dne 19. 7. 2010, čj. 4099/10-1200-202167.

II.

2. Žalobce napadl rozhodnutí žalovaného žalobou u Městského soudu v Praze, který ji rozsudkem ze dne 27. 7. 2011, čj. 11 Af 55/2010 - 38, zamítl.

3. Městský soud uvedl, že žalobce nepostupoval v souladu s § 23 odst. 3 písm. a) bodem 12 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění zákona č. 261/2007 Sb.

Žalobce totiž nezvýšil základ daně z příjmů právnických osob o své neuhrazené závazky, přestože ve svém účetnictví ke dni 31. 12. 2008 evidoval závazek odpovídající pohledávce, od jejíž splatnosti uplynulo více než třicet šest měsíců.

4. Dále městský soud souhlasil s žalovaným, že se na daňovou povinnost žalobce vztahoval zákon o daních z příjmů ve znění zákona č. 261/2007 Sb., protože žalovaný rozhodl o daňové povinnosti žalobce za zdaňovací období roku 2008. Námitku, že byl tento zákon aplikován v rozporu se zákazem retroaktivity, městský soud nepovažoval za důvodnou. Zákon č. 261/2007 Sb. byl zveřejněn v částce 85 Sbírky zákonů rozeslané dne 16. 10. 2007, daňové subjekty proto měly dostatek času se s ním seznámit a včas učinit opatření, aby na ně novelizovaný § 23 odst. 3 písm. a) bod 12 zákona o daních z příjmů nedopadl. O nepřípustnou retroaktivitu se podle městského soudu nejednalo ani proto, že prekluzivní lhůta pro doměření daně za zdaňovací období roku 2008 začala běžet dne 31. 12. 2008 a podle § 47 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád"), by marně uplynula dne 31. 12. 2011. Správce daně zahájil u žalobce daňovou kontrolu v zákonné lhůtě (dne 21. 9. 2009) a rovněž v rámci této lhůty pravomocně doměřil daň z příjmů.

5. Závěrem městský soud přisvědčil žalovanému, že povinnost k dodanění neuhrazeného závazku nevznikla promlčením práva postupitele pohledávek k vymáhání závazku. Tato povinnost vznikla žalobci až v souvislosti s přijetím novely č. 261/2007 Sb. a poprvé se projevila s ohledem na záměr zákonodárce, smysl a účel této novely až v daňovém přiznání za zdaňovací období roku 2008.

III.

6. Žalobce (stěžovatel) brojil proti rozsudku městského soudu kasační stížností z důvodu podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

7. Stěžovatel namítl nezákonnost rozsudku městského soudu spočívající v nesprávném výkladu § 23 odst. 3 písm. a) bodu 12 zákona o daních z příjmů ve znění účinném pro zdaňovací období roku 2008. Výklad, který umožňuje dodanit neuhrazené závazky, k jejichž promlčení došlo v jakkoliv dávné době překračující lhůty pro doměření daně, stěžovatel považoval za právně a ústavně nekonformní.

8. K doměření daně došlo podle stěžovatele v rozporu se zásadou retroaktivity a zásadou daňového řízení, podle níž daňový nedoplatek lze vyměřit nebo doměřit jen v určité zákonem stanovené lhůtě. Rozhodným okamžikem pro počítání této lhůty byl podle stěžovatele den 15. 1. 1999, kdy došlo k promlčení závazku ze smlouvy o postoupení pohledávky a kdy zároveň uplynulo třicet šest měsíců od jeho splatnosti (závazek se stal splatným dne 15. 1. 1996). V souladu se lhůtou podle § 47 daňového řádu právo vyměřit nebo doměřit daň zaniklo nejpozději dne 31. 12. 2003. Správce daně měl k zániku tohoto práva přihlédnout z úřední povinnosti.

9. Stěžovatel dále poukázal na přechodná ustanovení zákona č. 261/2007 Sb., podle nichž pro daňové povinnosti za léta 1993 až 2007 a zdaňovací období, které započalo v roce 2007, platí dosavadní předpisy, nestanoví-li tento zákon jinak. Ve vztahu k § 23 odst. 3 zákona o daních z příjmů zákon č. 261/2007 Sb. jinou úpravu nestanoví.

10. Ke vzniku daňové povinnosti je podle stěžovatele třeba splnění dvou podmínek: (1) existence příslušného zákona zakotvujícího daňovou povinnost a (2) existence nebo vznik takových právních či jiných významných skutečností, se kterými zákon daňovou povinnost spojuje. V posuzované věci druhá podmínka není splněna. Řadu let před tím, než byla zmíněná novelizace přijata, nenastala jakákoliv skutečnost, která by byla z daňového hlediska významná. Poslední významná skutečnost nastala dne 15. 1. 1999 (promlčení závazku a uplynutí třiceti šesti měsíců od splatnosti), případně dne 31. 12. 2003 (uplynutí lhůty pro vyměření daně). Z tohoto důvodu nelze retroaktivně doměřit daň jen na základě přijaté novely daňových předpisů.

11. Stěžovatel zdůraznil, že nezpochybňuje možnost správce daně dodanit promlčené závazky od roku 2008. Pokud k poslední významné skutečnosti došlo v mezích lhůt pro doměření daně, dodanění promlčených závazků je v souladu se zákonem. Stěžovatel však zpochybnil, že bylo zákonné či ústavní dodanit zpětně případy, kdy poslední významná skutečnost nastala v době před přijetím novely a zároveň v době, která přesahuje všechny lhůty pro doměření daně. Opačný výklad by znamenal, že by zákonodárce mohl podobným způsobem (za pomoci retroaktivity) dodanit téměř jakékoliv daňové případy, které v minulosti nepodléhaly zdanění.

12. Závěrem stěžovatel dodal, že v souladu se zásadou právní jistoty by měl mít každý subjekt jistotu, že nemůže nastat situace, kdy jen na základě změny zákona vznikne daňová povinnost, přestože po určitou dobu (např. 3 roky či 10 let) byl stav určité skutečnosti neměnný.

IV.

13. Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti odkázal na své předchozí rozhodnutí a rozsudek městského soudu.

V.

14. Nejvyšší správní soud posoudil důvodnost kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

15. Kasační stížnost není důvodná.

16. V posuzované věci je sporným výklad § 23 odst. 3 písm. a) bodu 12 zákona o daních z příjmů ve znění zákona č. 261/2007 Sb. Uvedená novela stanovila povinnost daňového subjektu zvýšit základ daně o částku neuhrazeného závazku zachyceného v účetnictví daňového subjektu (dlužníka) a odpovídajícího pohledávce, od jejíž splatnosti uplynulo třicet šest měsíců nebo která se promlčela (s výjimkami blíže uvedenými v tomto ustanovení, které však nejsou v posuzovaném případě podstatné ani sporné).

17. Stěžovatel nezpochybnil zákonnost či ústavnost samotného § 23 odst. 3 písm. a) bodu 12 zákona o daních z příjmů. Tvrdil však rozpor se zákazem retroaktivity při aplikaci tohoto ustanovení na závazek, k jehož promlčení došlo již v roce 1999, tedy ještě před nabytím účinnosti zákona č. 261/2007 Sb. Je proto třeba zodpovědět otázku, zda správce

daně aplikoval uvedené ustanovení zákona o daních z příjmů na situaci stěžovatele retroaktivně, a pokud ano, zda se jednalo o retroaktivitu pravou nebo nepravou.

18. Účinky *pravé retroaktivity* by nová právní úprava vyvolávala pouze tehdy, pokud by měnila samotný vznik určitého právního vztahu nebo následky právního vztahu, které nastaly přede dnem její účinnosti (blíže viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu 26. 4. 2007, čj. 2 Afs 145/2006 - 38; nálezy Ústavního soudu ze dne 28. 2. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 9/95, č. 107/1996 Sb., či ze dne 19. 4. 2011, sp. zn. Pl. ÚS 53/10, č. 119/2011 Sb.).

19. Naopak v případě *nepravé retroaktivity* nová právní úprava nezakládá právní následky pro minulost. Skutečnosti, které nastaly v minulosti, však právně kvalifikuje jako podmínku budoucího právního následku nebo pro budoucnost mění či ruší právní následky založené podle dřívějších předpisů. Nová právní úprava tak zasahuje do předchozích skutečností i do nabytých práv (blíže viz např. nálezy Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 53/10, či ze dne 4. 2. 1997, sp. zn. Pl. ÚS 21/96, č. 63/1997 Sb.; rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 6. 2011, čj. 7 As 95/2010 - 55; či Procházka, A. Retroaktivita zákonů. In: *Slovník veřejného práva*. Sv. III. Brno, 1934, s. 800). V případech časového střetu staré a nové právní úpravy obecně platí, že od účinnosti nové právní normy se i právní vztahy vzniklé podle předchozí právní úpravy řídí novou právní normou. Oproti tomu vznik právních vztahů existujících před nabytím účinnosti nové právní normy, právní nároky, které z těchto vztahů vznikly, i vykonané právní úkony se řídí zrušenou právní normou (blíže viz např. nález Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 21/96, usnesení ze dne 8. 7. 1999, sp. zn. Pl. ÚS 11/99, č. 44/1999 Sb. ÚS, či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 7. 2007, čj. 9 Afs 25/2007 - 95, č. 2037/2010 Sb. NSS).

20. V posuzované věci stěžovatel spatřoval nepřípustnou retroaktivitu v dodatečném zdanění neuhrazeného závazku, který se promlčel dne 15. 1. 1999. Ze zprávy o daňové kontrole ze dne 18. 1. 2010 vyplývá, že stěžovatel ke dni 31. 12. 2008 vykázal na účtu 325 004 – ostatní závazky, částku ve výši 300 000 000 Kč. Jednalo se o závazek, který vznikl na základě smlouvy o postoupení pohledávky ze dne 15. 1. 1996. Touto smlouvou M. P. postoupil svou pohledávku ve výši 300 000 000 Kč za společností CENTRUM a. s. stěžovateli, a to za protiplnění opět ve výši 300 000 000 Kč, které bylo splatné v hotovosti při podpisu smlouvy. K uhrazení tohoto závazku (protiplnění) ovšem nedošlo. Na postoupenou pohledávku byla vytvořena daňová opravná položka k pohledávkám ve výši 10 000 000 Kč. Částečný odpis pohledávky byl proveden v roce 2001 na účtu 546 0315 ve výši 10 000 000 Kč a zrušení opravné položky bylo provedeno ve výši 10 000 000 Kč na účtu 658 001. Odpis zbytku pohledávky byl proveden v roce 2001 ve výši 290 000 000 Kč na účtu 546 9999 jako nedaňový odpis pohledávky a připočten na přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2001 na ř. 40 daňového přiznání. Správce daně dospěl k závěru, že se jednalo o závazek, kde vznikl daňově účinný náklad ve výši 10 000 000 Kč, a proto podle § 23 odst. 3 písm. a) bodu 12 zákona o daních z příjmů zvýšil výsledek hospodaření stěžovatele za zdaňovací období roku 2008 o částku neuhrazeného závazku ve výši 10 000 000 Kč a platebním výměrem ze dne 18. 1. 2010 doměřil příslušnou daň.

21. Nejvyšší správní soud neshledal, že by se v posuzované věci jednalo o pravou retroaktivitu. Aplikace § 23 odst. 3 písm. a) bodu 12 zákona o daních z příjmů ve znění

zákona č. 261/2007 Sb. nijak nezměnila samotný závazek stěžovatele ze smlouvy o postoupení pohledávky, třebas promlčený, a nedošlo ani ke zpětnému přehodnocení dříve vzniklých právních vztahů. Nepřípustnou pravou retroaktivitou by také např. bylo, pokud by správce daně doměřil stěžovateli daň zpětně za zdaňovací období let 1999 až 2007 (tedy od promlčení předmětného závazku do nabytí účinnosti novely č. 261/2007 Sb.). Daňová povinnost stěžovatele však vznikla teprve za zdaňovací období roku 2008, tedy po nabytí účinnosti zákona č. 261/2007 Sb., protože stěžovatel ke dni 31. 12. 2008 v účetnictví stále evidoval výše uvedený neuhrazený závazek.

22. Zdejší soud tak dospěl k závěru, že aplikace § 23 odst. 3 písm. a) bodu 12 zákona o daních z příjmů na případ stěžovatele má účinky nepravé retroaktivity. Novelizace provedená zákonem č. 261/2007 Sb. zavedla povinnost zdanit neuhrazené závazky, přičemž nestanovila pro tuto situaci žádná přechodná ustanovení. Povinnost zvýšit základ daně se proto vztahovala na jakkoli „staré“ neuhrazené závazky za předpokladu, že je daňový subjekt v roce 2008 evidoval v účetnictví a že se nejednalo o některou z výjimek stanovených citovaným ustanovením. Povinnost zdanit neuhrazené závazky daňovým subjektům vznikla za zdaňovací období roku 2008 a projevila se v daňovém přiznání za toto zdaňovací období. Aplikace posuzovaného ustanovení na případ stěžovatele proto vyvolává účinky nepravé retroaktivity – právní předpis byl aplikován na následky vyplývající ze situace vzniklé v době účinnosti předchozí právní úpravy. Právní skutečnost (promlčení závazku či uplynutí třiceti šesti měsíců od doby splatnosti závazku), která založila povinnost stěžovatele podle § 23 odst. 3 písm. a) bodu 12 zákona o daních z příjmů, nastala sice před účinností zákona č. 261/2007 Sb., předmětné ustanovení ovšem stanoví svou účinnost do budoucna. Povinnost zdanit neuhrazený závazek vznikla stěžovateli až za zdaňovací období roku 2008 a byla podmíněna tím, že předmětný závazek byl evidován v jeho účetnictví ke konci roku 2008.

23. Vzhledem k výše uvedenému závěru o nepravé retroaktivitě se Nejvyšší správní soud musel vypořádat s otázkou její přípustnosti. Zatímco u pravé retroaktivity obecně platí zásada její nepřípustnosti, ze které existují striktně omezené výjimky (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 4. 2009, čj. 1 As 26/2009 - 69, v němž byla pravá retroaktivita shledána ústavní, navíc představovala významný argument soudu ve prospěch argumentace jdoucí proti liteře zákona), u retroaktivity nepravé platí naopak zásada obecné přípustnosti, ze které existují výjimky její nepřípustnosti (blíže viz např. nálezy Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 21/96 či ze dne 12. 7. 2011, sp. zn. Pl. ÚS 9/08, č. 236/2011 Sb.). Ačkoliv je tedy nepravá retroaktivita zásadně přípustná, nelze *a priori* vyloučit, že zájem jednotlivce na aplikaci předchozí právní úpravy v konkrétním případě převáží nad veřejným zájmem na její změně s ohledem na zásadu právní jistoty a ochrany důvěry v právo (blíže viz např. nález Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 53/10). Pro oblast daní Ústavní soud upřesnil podmínky nepravé retroaktivity v nálezu sp. zn. Pl. ÚS 9/08: „*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 poměřování ‚zklamané‘ důvěry v právo a významu a naléhavosti důvodů právní změny byla zachována hranice únosnosti. O nepřípustnosti tohoto druhu retroaktivity přitom může svědčit jeho nedostatečné odůvodnění v rámci vadného legislativního procesu, popř. jeho důsledky, v jejichž rámci je porušen např. princip rovnosti adresátů práva.*“ Otázku legislativního řešení

časového střetu právních úprav je proto třeba posuzovat hlediskem zásady proporcionality (blíže viz nález Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 21/96).

24. S ohledem na výše uvedené závěry Nejvyšší správní soud musel posoudit, zda je na straně stěžovatele dán takový zájem na použití právní úpravy účinné před novelizací zákona o daních z příjmů zákonem č. 261/2007 Sb., který by při vzájemném poměřování převážil nad veřejným zájmem na dodanění neuhrazených závazků ve smyslu § 23 odst. 3 písm. a) bodu 12 zákona o daních z příjmů. Zdejší soud takový zájem na straně stěžovatele neshledal, a naopak dospěl k závěru o dostatečném odůvodnění veřejného zájmu na změně právní úpravy.

25. Zavedení povinnosti dodanit neuhrazené závazky bylo motivováno nevyrovnaností daňových povinností dlužníka a věřitele v případě, že závazek nebyl dlužníkem uhrazen. Povinnost stanovená v § 23 odst. 3 písm. a) bodu 12 zákona o daních z příjmů se váže pouze k závazkům, které dlužník při vzniku závazku uplatnil jako náklad na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů (viz třetí věta uvedeného ustanovení), zároveň však nedošlo k adekvátnímu snížení majetku dlužníka. Neuspokojený věřitel naopak musel jednorázově zdanit celý výnos, aniž došlo ke zvýšení jeho majetku, přičemž mohl pouze tvořit zákonné opravné položky, které postupně snižovaly jeho základ daně. Smyslem a účelem předmětné novelizace proto mělo být *„posílení pozice věřitelů, neboť neuhrazený závazek, nebude-li daňově vypořádán, se pro dlužníka kromě břemena ekonomického stane i břemenem daňovým, ale zejména eliminuje možnost dlužníků získávat nezdaněný prospěch a přitom přenášet na veřejné rozpočty důsledky neplnění svých závazků. Dlužník neuhrazením závazku způsobuje nejen obecnou ekonomickou újmu, ale získává i nezdaněný prospěch vzniklý přijetím neuhrazeného plnění od věřitele*“ (důvodová zpráva k zákonu č. 261/2007 Sb., dostupná v digitálním repozitáři Poslanecké sněmovny, www.psp.cz). Podle důvodové zprávy změna právní úpravy nebyla zamýšlena jako sankce, ale kromě vypořádání nezdaněného prospěchu dlužníka měla zajistit i jeho spoluúčast při řešení dopadů ve vztahu k veřejným rozpočtům, které vznikly v souvislosti s tvorbou daňově uznatelných opravných položek k neuhrazeným pohledávkám u věřitelů. Zvýšení základu daně dlužníka nebylo navíc zamýšleno jako konečné. Pokud dlužník svůj závazek uhradí, dojde u něj ke snížení základu daně o hodnotu splněného závazku, o kterou již byl zvýšen rozdíl mezi příjmy a výdaji [viz § 23 odst. 3 písm. c) bod 6 zákona o daních z příjmů ve znění zákona č. 261/2007 Sb.].

26. Nejvyšší správní soud neshledal toto odůvodnění veřejného zájmu na změně právní úpravy nedostatečným, a tedy způsobilým vynutit výjimku z obecné přípustnosti nepravé retroaktivity. Vzhledem ke smyslu a účelu této novelizace zdejší soud nepovažoval za nepřípustné či nepřiměřené, že zákonodárce neomezil časovou působnost novelizovaného ustanovení pouze na závazky vzniklé po 1. 1. 2008 či na závazky, které se promlčely až po nabytí účinnosti zákona č. 261/2007 Sb. nebo u nichž uplynulo třicet šest měsíců od splatnosti až po 1. 1. 2008. Veřejný zájem na zdanění neuhrazených závazků byl v důvodové zprávě zřetelně vyjádřen a Nejvyšší správní soud neshledal důvody, které by svědčily pro převažující zájem stěžovatele, aby jeho neuhrazený závazek zdaněn nebyl. Při posouzení této otázky Nejvyšší správní soud vzal v úvahu především skutečnost, že stěžovatel ke dni 31. 12. 2008 v účetnictví stále evidoval neuhrazený závazek, byť se tento závazek promlčel v roce 1999. Rozhodným okamžikem pro určení, zda je posuzovaný

závazek předmětem dodanění, je totiž konec příslušného zdaňovacího období nebo období, za které je daňové přiznání podáváno.

27. Zdejší soud přihlédl rovněž k tomu, že stěžovatel měl v průběhu roku 2008 možnost učinit opatření, aby na něj nově stanovená povinnost nedopadla. Předmětná novela zákona o daních z příjmů totiž vstoupila v účinnost dne 1. 1. 2008 a rozhodným okamžikem pro povinnost zvýšit základ daně o neuhrazený závazek zachycený v účetnictví stěžovatele (dlužníka) byl až den 31. 12. 2008 (srov. nález sp. zn. Pl. ÚS 9/08, v němž Ústavní soud přezkoumával ústavnost přechodného ustanovení zákona č. 260/2002 Sb., podle něhož mělo dojít k aplikaci novely zákona o daních z příjmů již pro zdaňovací období roku 2002, ačkoliv novela nabyla účinnosti až dne 1. 9. 2002; při posuzování ústavnosti nepravé retroaktivity Ústavní soud přisoudil zásadní význam skutečnosti, že ve zdaňovacím období roku 2002 neměla účetní jednotka účtující v soustavě jednoduchého účetnictví možnost reagovat na nečekanou změnu zákona o daních z příjmů, protože přechod mezi zjednodušeným a plným rozsahem účetnictví byl právně možný pouze k prvnímu dni účetního období; poplatník daně z příjmů tak neměl možnost přizpůsobit své účetnictví dodatečně nastaveným podmínkám v průběhu roku 2002).

28. Stěžovatel se dále dovolával přechodných ustanovení k zákonu č. 261/2007 Sb. a tvrdil, že se tato přechodná ustanovení uplatní i pro novelizovaný § 23 odst. 3 písm. a) bod 12 zákona o daních z příjmů. Článek II bod 1 zákona č. 261/2007 Sb. stanoví, že „[p]*ro 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*“. Námitka stěžovatele je nedůvodná, protože § 23 odst. 3 písm. a) bod 12 zákona o daních z příjmů se nedotýká daňových povinností za léta 1993 až 2007. Jak již Nejvyšší správní soud výše několikrát zdůraznil, povinnost zdanit neuhrazené závazky vznikla až ve vztahu ke zdaňovacímu období za rok 2008. Zákon č. 261/2007 Sb. nestanoví žádná přechodná ustanovení pro povinnost založenou § 23 odst. 3 písm. a) bodem 12 zákona o daních z příjmů a Nejvyšší správní soud tuto skutečnost neshledal nepřípustnou ani nepřiměřenou s ohledem na veřejný zájem, který předmětná novelizace sleduje (viz výše bod 26).

29. Ve vztahu k posouzení namítané retroaktivity proto Nejvyšší správní soud uzavřel, že v posuzované věci neexistují okolnosti, které by vyžadovaly učinit výjimku z obecné přípustnosti nepravé retroaktivity, kterou vyvolává aplikace § 23 odst. 3 písm. a) bodu 12 zákona o daních z příjmů na případ stěžovatele. Městský soud tedy dospěl ke správnému závěru, že námitka rozporu se zákazem retroaktivity není důvodná, třebaže jeho posouzení této otázky mohlo být podrobnější.

30. Stěžovatel dále namítal rozpor se zásadou daňového řízení, podle níž lze daň vyměřit nebo doměřit pouze v zákonem stanovené lhůtě. V této souvislosti poukázal na § 47 daňového řádu a tvrdil, že lhůta pro doměření daně uplynula nejpozději dne 31. 12. 2003. Ani této námitce Nejvyšší správní soud nepřisvědčil. Stěžovatel mylně spojoval svou daňovou povinnost s rokem 1999, kdy došlo k promlčení neuhrazeného závazku a zároveň uplynulo třicet šest měsíců od jeho splatnosti. Zákon o daních z příjmů ve znění pro rok 1999 takovou povinnost neobsahoval. Nejvyšší správní soud v této souvislosti opakuje, že daňová povinnost stěžovatele ve vztahu k neuhrazenému závazku, z něhož mu byla doměřena daň, vznikla teprve v roce 2008 nabytím účinnosti zákona č.

261/2007 Sb. Lhůta pro vyměření či doměření daně za zdaňovací období roku 2008 začala běžet dne 31. 12. 2008 (ve vztahu ke stanovení počátku této lhůty Nejvyšší správní soud odkazuje na usnesení rozšířeného senátu ze dne 12. 1. 2011, čj. 5 Afs 15/2009 - 122, č. 2229/2011 Sb. NSS, a nález Ústavního soudu ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07, č. 211/2008 Sb. ÚS), daň byla proto pravomocně doměřena ve lhůtě stanovené § 47 daňového řádu (platební výměr nabyl právní moci dne 25. 1. 2010). Tuto námitku městský soud vypořádal správně.

31. Nejvyšší správní soud neshledal napadený rozsudek městského soudu nezákonným, proto kasační stížnost zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

32. O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel nebyl v řízení o kasační stížnosti úspěšný, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, neboť mu v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně 22. března 2012

JUDr. Jan Passer
předseda senátu