

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Zdeňka Kühna a soudkyň Michaely Bejčkové a Daniely Zemanové v právní věci žalobce: **J. R.**, zast. Mgr. Jakubem Hajdučíkem, advokátem se sídlem Sluneční nám. 14, Praha 5, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu ze dne 8. 6. 2012, čj. 8303/12-1500-100146, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 8. 9. 2016, čj. 6 Af 28/2012-36,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Žalobce podal v roce 2011 žádost o vrácení přeplatku na dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2000 (daň byla původně splatná v roce 2001 a dodatečně mu byla vyměřena v roce 2007). Přeplatek podle žalobce vznikl úhradou penále vážícího se k této dani: předpis penále mu totiž byl sdělen až v roce 2008, tj. poté, co uplynula prekluzivní lhůta pro sdělení předpisu penále.

[2] Finanční úřad žádosti nevyhověl a žalobce neuspěl ani s odvoláním u právního předchůdce žalovaného. V době, kdy byl žalobci sdělen předpis penále, se běh lhůty pro tento úkon odvíjel od *náhradní* lhůty splatnosti penalizované daně a tento výklad zastávala

i judikatura. Změna nastala až v roce 2011 s rozhodnutím rozšířeného senátu NSS publikovaným pod č. 2317/2011 Sb. NSS: podle něj počíná lhůta pro sdělení předpisu penále běžet již od data *původní* splatnosti penalizované daně. Finanční orgány měly za to, že tato nová judikatura nemůže zpětně dopadat na dřívější úkony správce daně (zde: platební výměr na penále z roku 2008), ale může se týkat pouze řízení dosud pravomocně neskončených. K tomu odkázaly i na rozhodnutí rozšířeného senátu NSS publikované pod č. 1764/2009 Sb. NSS, z nějž plyne, že nový názor NSS má podobné účinky jako novela právního předpisu, a nemůže se tedy uplatňovat zpětně.

[3] Žalobce napadl tyto závěry finančních orgánů žalobou, kterou Městský soud v Praze zamítl. Zpětné působení judikatury v žalobcově pojetí podle něj nelze dovodit ani z judikatury NSS, ani z judikatury Ústavního soudu, jíž se žalobce dovolával. Naopak podle této judikatury se nový výklad práva uplatní v bezprostředně souzeném případě, v dalších již probíhajících případech a také ve všech budoucích případech, jež mají skutkový základ v minulosti (tzv. incidentní retrospektivita). Změna judikatury však nikdy nepůsobí do minulosti v tom smyslu, že by mohla přivodit změnu či zrušení pravomocných rozhodnutí; to by bylo v rozporu s právní jistotou účastníků. Do řízení ve věci žádosti o vrácení přeplatku na penále se tedy nemůže promítnout změna judikatury v otázce počátku běhu prekluzivní lhůty pro sdělení penále; jinými slovy nelze revidovat pravomocný platební výměr na penále, při jehož vydání správní orgány postupovaly podle právního názoru zastávaného tehdejší judikaturou.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[4] Proti rozsudku krajského soudu podal žalobce (stěžovatel) kasační stížnost, v níž městskému soudu vytkl nesprávné posouzení právní otázky časových účinků změny judikatury. Stěžovatel argumentoval nálezem Ústavního soudu ze dne 12. 12. 2013, sp. zn. III. ÚS 3221/11 (nález *Maleč*); městský soud nejprve uvedl, že názor zastávaný stěžovatelem z tohoto nálezu nevyplývá, poté však uzavřel, že nález se ve stěžovatelově věci nemůže uplatnit. Tyto dva postoje jsou vzájemně rozporné a stěžovatel neví, jestli městský soud nesouhlasí s jeho interpretací nálezu, nebo jestli jen nepovažuje závěry Ústavního soudu za použitelné pro stěžovatele. Ústavní soud podle stěžovatele dovodil, že zákaz retroaktivních zásahů do existujících subjektivních práv, který platí pro činnost zákonodárce, se naopak nevztahuje na soudní nalézání práva, pro něž neplatí klasická intertemporální pravidla (viz zejména body 22-27 a 33–36 nálezu *Maleč*). Tím odmítl závěry rozšířeného senátu NSS v usnesení ze dne 21. 10. 2008, publikovaném pod č. 1764/2009 Sb. NSS (zejména bod 57 tohoto usnesení).

[5] Judikatura má tedy ve vertikálních právních vztazích vždy retroaktivní účinky, pokud jdou k tíži státu. Bylo by nemravné, kdyby stát měl mít prospěch z toho, že stvořil normu umožňující vícero rovnocenných výkladů a jiný jeho úd – soudní moc – si z nich vybral výklad, který až pozdější judikatura označila za nesprávný. Pojem „*budoucí případy*“ užitý v bodě 26 nálezu *Maleč* neznačí jen případy, ohledně nichž již k okamžiku změny judikatury běží řízení: naopak zahrnuje i případy „*potenciálně schopné zahájení*“. Je sice třeba vážit ochranu důvěry dotčeného účastníka v právo, to se však netýká státu, kterému taková důvěra nesvědčí.

pokračování

[6] Městský soud tedy pochybil, pokud odmítl výklad zastávaný usnesením publikovaným pod č. 2317/2011 Sb. NSS a výhodnější pro stěžovatele – vždyť oba možné výklady sporných ustanovení existovaly už před vydáním tohoto usnesení. Stěžovatel se nedomáhal revize pravomocného platebního výměru ze dne 6. 10. 2008, ale vrácení přeplatku vzniklého bezdůvodným obohacením finančních orgánů, které vzniklo zaplacením penále sděleného po prekluzi. Stěžovatel proto navrhl, aby NSS zrušil rozsudek městského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[7] Žalovaný ve svém vyjádření zdůraznil zásadu presumpce správnosti správních aktů. Platební výměr na penále nebyl zrušen a stěžovatel proti němu nijak nebrojil; v řízení o vrácení přeplatku pak již nelze přezkoumávat zákonnost platebního výměru. Je pravda, že k prekluzi práva vyměřit daň je nutno přihlížet z moci úřední; to však platí jen u řízení, u nichž případná prekluze přímo určuje jejich výsledek (vyměřovací nebo doměřovací řízení, řízení o opravných prostředcích proti platebním výměrům a soudní řízení o žalobách proti těmto rozhodnutím). Možnost vrátit přeplatek navzdory tomu, že nebyl zrušen platební výměr, považuje i NSS za výjimku z pravidla, a to s ohledem na specifické okolnosti případu (viz rozsudek sp. zn. 9 Afs 72/2012). Paralelu ke stěžovatelově věci pak žalovaný nespatřuje ani ve věci sp. zn. 7 Afs 68/2013 (účastníku zde nebyl vrácen přeplatek a NSS postrádal vysvětlení, na který nedoplatek měl být přeplatek podle finančních orgánů započítán). Žalovaný proto navrhl, aby NSS kasační stížnost zamítl.

III. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[8] Kasační stížnost není důvodná.

[9] Mezi stranami je sporná otázka, zda může novější soudní výklad právní normy (který je oproti výkladu předchozímu příznivější pro daňový subjekt) přivodit vznik přeplatku na penále, jestliže již penále bylo pravomocně vyměřeno a platební výměr na penále nebyl a není přezkoumáván u soudu.

[10] Soud má za to, že přeplatek takto vzniknout nemůže. Stěžovatelova věc se liší od všech věcí řešených v rozhodnutích Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu, jichž se stěžovatel dovolává. Závěry prospívající daňovým subjektům, které z těchto rozhodnutí plynou, se nemohou automaticky uplatnit v jakékoli další věci bez zřetele ke konkrétním okolnostem.

[11] Daň z příjmů fyzických osob za rok 2000 byla stěžovateli dodatečně vyměřena v říjnu 2007 a její náhradní lhůta splatnosti nastala v listopadu 2007. Správce daně odvodil běh šestileté lhůty pro předpis penále (§ 63 odst. 4 a § 70 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků) nikoli od původní splatnosti daně (která nastala v roce 2001), ale od náhradní splatnosti, což bylo v souladu s tehdejší judikaturou (srov. rozsudek NSS ze dne 24. 1. 2007, čj. 1 Afs 142/2005-35); penále tedy stěžovateli předepsal v říjnu 2008.

[12] V březnu 2011 vyslovil rozšířený senát NSS, že lhůta pro vybrání daně, která je zároveň i lhůtou pro předpis penále, plyne od původní splatnosti daně, nikoli od splatnosti náhradní (srov. č. 2317/2011 Sb. NSS). Kdyby tedy tento nový výklad platil již v době, kdy byla stěžovateli doměřena daň, býval by správce daně musel předepsat penále nejpozději do konce roku 2007, a nikoli až v říjnu 2008.

[13] S tímto hypotetickým závěrem lze souhlasit; ne ovšem už s tím, že ty daňové subjekty, kterým bylo předepsáno penále ve lhůtě výhodněji nastavené pro správce daně a schvalované tehdejší judikaturou, se mohou po změně judikatury, nastalé několik let poté, domáhat uhrazeného penále coby přeplatku.

[14] Závěry městského soudu pokládá NSS za správné a srozumitelně vyjádřené; o nepřezkoumatelnosti (kterou stěžovatel výslovně nenamítá, ale naznačuje ji) nemůže být řeč. Jak městský soud sdělil úvodem, z nálezu *Maleč* nevyplývá, že by změna judikatury měla působit i do minulosti, jestliže již penále bylo pravomocně sděleno. V navazujícím textu městský soud shrnul myšlenky, které nález přináší, a uzavřel, že nález se ve stěžovatelově věci neuplatní. Oba tyto závěry jsou správné a NSS v nich na rozdíl od stěžovatele nespatřuje vzájemný rozpor. Městský soud nezpochybňoval obecné pasáže nálezu, které stěžovatel citoval, ale to, co stěžovatel *konkrétně* vyvodil z nálezu *Maleč* pro sebe a svůj (odlišný) právní problém. Závěr, podle nějž se nález (kterým Ústavní soud zrušil zamítavé rozsudky správních soudů obou stupňů pro jejich rozpor s právem na spravedlivý proces) v jeho věci neuplatní, znamená, že úvahy, které Ústavní soud v nálezu vyložil, se netýkají stěžovatele (protože jeho situace není srovnatelná se situací pana Malče), a namístě je tedy zamítnutí žaloby.

[15] Ústavní soud v nálezu *Maleč* vskutku napsal, že pro soudní nalézání práva neplatí stejná intertemporální pravidla jako pro tvorbu práva; zejména se tu neuplatní obecný zákaz retroaktivity – naopak soudní rozhodnutí bude zpravidla působit nejen bezprostředně na souzený případ, ale také na všechny budoucí případy, jejichž skutkový základ spočívá rovněž v minulosti. Podle stěžovatele tím Ústavní soud odmítl závěry rozšířeného senátu NSS v usnesení ze dne 21. 10. 2008, publikovaném pod č. 1764/2009 Sb. NSS.

[16] Je pravda, že NSS v právě zmíněném usnesení svého rozšířeného senátu uvedl: „*Ustálená judikatura vrcholných soudů představuje ve svém materiálním rozměru právní normu. Změnu či zpřesnění této judikatury pak lze ve funkčním smyslu považovat za novelu právního předpisu s temporálními účinky, které změna právního předpisu tradičně má.*“ Ústavní soud naopak zdůraznil, že změna zákona a změna judikatury se neřídí stejnými principy. Závěr, podle nějž má „*judikatura ve vertikálních právních vztazích (stát vs. jednotlivec) vždy retroaktivní účinky, pokud jdou k tíži státu*“, je však už jen stěžovatelův a z nálezu *Maleč* nevyplývá. Ani nepřiléhavé připodobnění nové judikatury k nové právní normě nic nemění na správnosti navazujících závěrů rozšířeného senátu NSS:

> *1) Změna či zpřesnění judikatury není dostatečným důvodem pro využití mimořádných opravných prostředků ve věcech týkajících se stejného právního problému, které však byly před vydáním usnesení rozšířeného senátu pravomocně skončeny ve správním řízení a proti kterým nebyla v odpovídající lhůtě podána správní žaloba.*
>
> *2) Soudy rozhodující ve správním soudnictví však mají povinnost od okamžiku vyhlášení rozhodnutí rozšířeného senátu podle tam zaujatého právního názoru postupovat ve všech probíhajících a v budoucnu zahájených řízeních.*

K bodu 1 NSS citoval judikaturu Ústavního soudu. Stěžovatel neoznačil žádné rozhodnutí Ústavního soudu, které by tyto závěry popíralo, a Nejvyššímu správnímu soudu není známo, že by Ústavní soud s těmito závěry obecně nesouhlasil.

pokračování

[17] Samotný nález *Maleč* se věnoval otázce, nakolik lze vztáhnout nový soudní výklad běhu lhůty pro vyměření daně (označovaný jako pravidlo „*3+0*“ oproti dosavadnímu „*3+1*“) nejen na finanční orgány, které usilují o doměření vyšší daně, ale i na daňové subjekty, které naopak zamýšlejí podat dodatečné daňové přiznání na daň nižší. Nová judikatura (u jejíhož počátku stojí nález Ústavního soudu ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07) totiž primárně mířila k výkladu přísnějšímu vůči správcům daně (takovému, který by jim poskytoval kratší lhůtu pro vyměření daně) a výslovně neřešila to, že stejná (stejně krátká) lhůta pak musí platit i pro daňové subjekty, které tím budou omezeny v možnosti snížit svou daňovou povinnost.

[18] Finanční orgány začaly dbát na novou, kratší lhůtu nejenom při doměřování vyšší daně, ale také tam, kde se daňové subjekty domáhaly stanovení daně nižší. Takovým subjektem byl i pan Maleč. V důvěře v dosavadní dlouhodobé pravidlo „*3+1*“ (které by v jeho případě znamenalo, že dodatečné daňové přiznání k dani z příjmů za rok 2005 může podat až do 31. 12. 2009) podal daňové přiznání na daň nižší dne 30. 6. 2009; řízení však bylo vzápětí zastaveno, neboť podle správce daně již tou dobou uplynula (nově počítaná) lhůta pro vyměření daně. Krajský soud, k němuž pan Maleč podal žalobu, i Nejvyšší správní soud, který rozhodoval o jeho kasační stížnosti, považovaly postup správce daně za správný: nová judikatura by se podle nich měla uplatňovat v běžících řízeních jak vůči správním orgánům, tak vůči účastníkům řízení.

[19] Ústavní soud s tím nesouhlasil: i když se totiž má nová judikatura uplatňovat i na další řízení aktuálně probíhající i budoucí, je třeba též chránit důvěru jednotlivce v právo. Pan Maleč oprávněně očekával, že bude moci podat daňové přiznání na daň nižší až do konce roku 2009, a podle toho se zařídil. Nelze po něm spravedlivě požadovat, aby průběžně sledoval rozhodování Ústavního soudu a aby věděl, že lhůta, kterou má k dispozici, je náhle o rok kratší. Pan Maleč je v právu tím spíše, že tu jde o vertikální vztah, jehož se neúčastní žádná další osoba; není tu tedy nikdo, jehož práva by mohla být dotčena tím, že se nová judikatura neužije.

[20] Nález *Maleč* tedy řeší situaci, jíž se stěžovatelova situace nijak nepodobá; proto stěžovateli nemohou prospět citace různých částí tohoto nálezu, které je nutno – při veškeré jejich obecnosti – vztahovat právě jen k případům podobným případu pana Malče. Základní myšlenka nálezu je taková, že působení nové judikatury se řídí zásadou tzv. incidentní retrospektivity: nová judikatura se užije i v těch řízeních, která mají základ v minulosti, ale ještě nebyla pravomocně skončena nebo (což se týká přezkumu správních rozhodnutí u správních soudů) o jejich předmětu ještě probíhá soudní řízení. Tuto zásadu je však nutné korigovat (a novou judikaturu výjimečně neužít), pokud by její užití mělo poškodit adresáta, který jednal podle dosavadní judikatury. Takovým korektivem je zásada důvěry v právo.

[21] To, čeho se stěžovatel domáhá, obrací právě řečené naruby. Stěžovatel není (na rozdíl od pana Malče) účastníkem, který by mohl utrpět užitím nové judikatury (a na jehož situaci by se proto měla užít judikatura dosavadní). Naopak – on se užití nové judikatury ve své věci domáhá, ale činí tak navzdory tomu, že penále mu bylo pravomocně předepsáno již v roce 2008, proti výměru nebyla podána žaloba a nový názor soudů na počátek běhu lhůty pro předpis penále se objevil až v roce 2011.

[22] Stěžovatelův výklad rozhodných pasáží nálezu *Maleč* nelze přijmout. Stěžovatel cituje bod 26 nálezu:

> *Pokud v rámci soudního rozhodování dochází ke změně judikatury, kdy stávající výklad zákona je odmítnut a nahrazen výkladem novým, [...] i zde „správný" výklad dopadá na souzený případ zpravidla bezprostředně [...], s účinky ex tunc, a své uplatnění nalezne [...] (zpravidla) na všechny budoucí případy, jejichž skutkový základ spočívá rovněž v minulosti.*

Podle stěžovatele z toho neplyne, že by musely být budoucí případy již otevřeny v okamžiku, kdy je nový výklad práva zaujat, „*ale explicitně to Ústavní soud na tomto místě neříká*". Avšak v bodě 27 nálezu Ústavní soud prý „*přijímá závěr, že změna ustálené judikatury vykazuje materiálně zpětný účinek, jenž stojí proti principu právní jistoty a důvěry jednotlivce v právo*". Stěžovatel soudí, že pojmem „*budoucí případy*" míní Ústavní soud „*jakékoli případy, které nemusí být k okamžiku změny judikatury otevřeny v řízení, jen potenciálně schopné zahájení*".

[23] Opět je třeba připomenout, že v bodě 26 Ústavní soud formuloval incidentní retrospektivitu jako *pravidlo* působení judikatury; v bodě 27 pak přechází k *výjimce* z tohoto pravidla, když říká:

> *Současně však v případě, kdy odmítnutý právní výklad představoval ustálenou judikaturu především nejvyšších soudních instanci, její změna vykazuje (materiálně) zpětný účinek, jenž stojí proti principu právní jistoty a důvěry jednotlivce v právo. Z ústavního hlediska je tedy třeba řešit, zda a případně jakým způsobem lze poskytnout ochranu oprávněné důvěře dotčeného účastníka v právo [...].*

Výjimka – právě proto, že je výjimkou – má být vykládána restriktivně. Z této a navazujících pasáží nálezu plyne, že Ústavní soud výjimečně vyloučil dopad nové judikatury na pana Malče, aby ochránil jeho důvěru v právo. Neříká se tu ale, že jakákoli nová judikatura, která je příznivější pro účastníky správního řízení a méně příznivá pro stát, se vždy musí uplatnit zpětně, pokud se k tomu nabízí nějaká – jakákoli – procesní cesta (či spíše procesní oklika). Neříká se tu (ačkoli předmětem řízení byla právě otázka časové působnosti nového pravidla „*3+0*"), že pokud v minulosti byla účastníkům pravomocně vyměřena daň v posledním roce období vymezeného pravidlem „*3+1*" a proti platebnímu výměru nebyla podána žaloba, mohou se nyní domáhat vrácení takto vyměřené a uhrazené částky. Krom toho se Ústavní soud v celém nálezu nijak nevyjadřuje k tomu, co jsou ony „*budoucí případy, jejichž skutkový základ spočívá v minulosti*".

[24] Se stěžovatelem lze obecně souhlasit v tom, že k okamžiku změny judikatury nemusí v takových případech již probíhat řízení. Takový byl ostatně i případ pana Malče: nový výklad § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků přijal Ústavní soud v prosinci 2008 a pan Maleč zahájil řízení u správce daně svým dodatečným daňovým přiznáním až v červnu 2009. Podstatné však je, že aby mohla nová judikatura působit retrospektivně, musí být právní otázka, ohledně níž byl zaujat nový výklad, *vlastním předmětem* onoho probíhajícího či budoucího řízení - tak, aby ve věci samé bylo ještě možné vydat rozhodnutí, které již bude založeno na novém výkladu (a to buď vůbec první rozhodnutí ve věci, nebo rozhodnutí další, čemuž ale musí předcházet zrušení rozhodnutí původního vycházejícího z dosavadní judikatury). Uplatnit nový výklad je naopak vyloučeno v případě, že tomu brání pravomocné rozhodnutí, které již nelze nijak odklidit (zde: platební výměr na penále). Jak uvedl výše citovaný rozšířený senát NSS, změna judikatury

nezakládá účastníkům právo dosáhnout revize staršího rozhodnutí ve své věci cestou mimořádných opravných prostředků; tím méně pak může být změna judikatury důvodem k zahájení úplně jiného řízení (zde: řízení ve věci žádosti o přeplatek), ve kterém by správní orgán postupoval podle nového názoru soudů bez ohledu na existující starší rozhodnutí, jímž je vázán.

[25] Je pravda, že stát se nemůže – na rozdíl od fyzických a právnických osob – dovolávat své vlastní důvěry v právo, neboť právě on prostřednictvím svých orgánů právo tvoří, vykládá a provádí, a není tedy takovým jeho adresátem, který by na jeho podobu a proměny neměl vliv. Příčinou, pro kterou stěžovateli nelze na základě nové judikatury vrátit údajný přeplatek, však není to, že by finanční orgány a správní soudy chránily důvěru státu v právo. Překážkou, která brání stěžovateli vyhovět, je *objektivní* existence pravomocného platebního výměru na penále – nikoli *subjektivní* očekávání státu, že dosavadní stav bude zachován. Stejně tak by finanční orgány, správní soudy a ani Ústavní soud nemohly vyhovět daňovému subjektu, jemuž byla daň vyměřena v samém závěru lhůty pro vyměření počítané postaru a jenž by se ponovu domáhal jejího vrácení. Ani poukaz na to, že již od počátku se měl § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků vykládat způsobem, k němuž nakonec dospěl Ústavní soud, by nemohl vést k odstranění pravomocného rozhodnutí o dani, které nebylo včas napadeno odvoláním či správní žalobou. Stejně tak není možné, aby pravomocné rozhodnutí sice dále existovalo, ale jeho účinky by byly zcela popřeny vydáním nového rozhodnutí.

[26] Tento názor zaujal NSS i v rozsudku ze dne 14. 4. 2016, čj. 5 Afs 91/2014-36. Stěžovatel se dovolává tohoto rozsudku ve svůj prospěch; tvrdí, že v tomto rozsudku vyložil NSS nález *Maleč* a konstatoval (podle stěžovatele), že „*změna judikatury se uplatní vždy retroaktivně, pokud je zde nástroj, jak nový názor do konkrétního řízení vtáhnout*“. NSS, jak dále uvádí stěžovatel, zde sice „*omezil možnost aplikace změny judikatury jen na případy, kdy neuplynuly lhůty k uplatnění příslušných opravných prostředků, případně žalob ve správním soudnictví. Nelze mu ale vyčítat, že do výčtu nezahrnul zřídka se vyskytující případy vzniku přeplatku v důsledku bezdůvodného obohacení daňového orgánu*“.

[27] Stěžovatel se ovšem mýlí – nic takového NSS ve svém rozsudku neuvedl. V rozsudku se řešila otázka, zda lze prominout daň doměřenou v roce 2006. Žádost o prominutí daně, podaná v roce 2009, poukazovala na nové pravidlo „*3+0*“ a tvrdila, že finanční orgány by si neměly ponechávat částku, která byla doměřena a zaplacena jen kvůli dřívějšímu nesprávnému výkladu zákona (tedy jen v důsledku někdejšího pravidla „*3+1*“). S tím ale NSS nesouhlasil a výslovně uvedl, že „*i pro rozhodnutí Ústavního soudu, kterými dochází ke změně judikatury, platí, že působí v zásadě prospektivně*“; zdůraznil také, že zpětné účinky judikatury se uplatní ve vztahu k „*aktuálně projednávaným či správnímu nebo soudnímu přezkumu otevřeným případům*“, ovšem nikoli ve vztahu k „*již pravomocně skončeným řízením, u nichž rovněž lhůty k uplatnění příslušných opravných prostředků, případně žalob ve správním soudnictví, již uplynuly*“. NSS tedy vyslovil názor právě opačný, než jaký mu podsouvá stěžovatel.

[28] V duchu nálezu *Maleč* postupoval NSS ve svém rozsudku ze dne 2. 12. 2014, čj. 5 Afs 49/2014-61. Zde však šlo (na rozdíl od stěžovatelovy věci) o případ zcela shodný s případem pana Malče: účastník se řídil dlouhodobě uznávaným pravidlem „*3+1*“ a podal daňové přiznání na daň nižší dne 5. 6. 2009 (tj. půl roku poté, co Ústavní soud

přišel s novým pravidlem „*3+0*“). Správce daně takto zahájené řízení zastavil, protože podle něj již uplynula lhůta pro vyměření daně; tím pochybil, neboť nerespektoval důvěru účastníka v právo (a jeho stabilní výklad).

[29] Nález Ústavního soudu IV. ÚS 816/07 (a s ním totožný nález IV. ÚS 2701/08) rovněž nemůže stěžovateli prospět. Ústavní soud jím zrušil rozsudky správních soudů obou stupňů z toho důvodu, že považovaly prekluzi práva (zde: uplynutí lhůty pro vyměření daně) za skutečnost, která musí být namítána ve správní žalobě. Podle Ústavního soudu však musejí správní soudy – stejně jako správní orgány – hledět k prekluzi práva z úřední povinnosti. V této věci se tedy řešilo, jak procesně naložit s otázkou prekluze, která byla předmětem právě běžícího řízení; soudy se tu nezabývaly časovým působením judikatury, změnami výkladu stále stejného textu právní normy ani otázkou, zda lze překonat překážku v podobě pravomocného správního rozhodnutí. Není proto zřejmé, proč stěžovatel na tento nález odkazuje.

[30] Stěžovatel se dále dovolával rozsudku NSS ze dne 13. 2. 2014, čj. 9 Afs 72/2012-76; v oné věci však NSS vyhověl stěžovatelce nikoli s obecným argumentem, že novou judikaturu („*3+0*“) lze prosadit navzdory pravomocnému platebnímu výměru buď cestou přezkumného řízení, nebo prostřednictvím žádosti o přeplatek – ale vyšel jí vstříc jen s ohledem na konkrétní okolnosti věci. Stěžovatelka zde podala přiznání k dani dne 2. 12. 2008, pár dnů nato vyhlásil Ústavní soud nález přinášející pravidlo „*3+0*“ a daň byla pravomocně (a konkludentně) vyměřena až v lednu 2009 – tedy navzdory nálezu, na nějž mohl a měl správce daně reagovat zrušením konkludentně vydaného rozhodnutí. Stěžovatelka navíc podala daňové přiznání ze stejného titulu a ve stejné době jako její bratr; bratrův správce daně však – poté, co byl upozorněn na nález Ústavního soudu – vyměřovací řízení zastavil pro prekluzi daně. Správce daně tedy pochybil, pokud odmítl zahájit přezkumné řízení ve věci této daně či vrátit stěžovatelce vzniklý přeplatek, o což jej žádala v měsících následujících po vyměření. Takové či podobné zvláštní okolnosti však nejsou ve stěžovatelově věci dány.

[31] Konečně stěžovatel upozornil na rozsudek NSS ze dne 29. 5. 2014, čj. 7 Afs 68/2013-36. Ani zde soudu není jasné, proč stěžovatel přehlíží podstatné rozdíly mezi touto věcí a věcí svou. Ve věci 7 Afs 68/2013 daňový subjekt zpochybňoval převedení přeplatku na úhradu nedoplatku (konkrétně šlo o nedoplatek na penále). NSS zrušil pro něj nepříznivá rozhodnutí finančních orgánů i městského soudu, protože nevzala v úvahu, že platební výměry na zmíněné penále byly později k žalobě zrušeny právě kvůli rozhodnutí rozšířeného senátu č. 2317/2011 Sb. NSS. Krom toho nebylo z rozhodnutí finančních orgánů ani zřejmé, na jakou povinnost daňového subjektu byl vzniklý přeplatek započítán, a bylo nutné, aby to finanční orgány v dalším řízení prověřily a vysvětlily. Ve stěžovatelově věci však rozhodnutí finančních orgánů takovou vadou netrpí; stěžovatel se ani proti platebnímu výměru na penále nebránil žalobou (což mohl), takže jsou zbytečné i úvahy o tom, zda by soud rozhodující ve věci přeplatku (nedoplatku) měl a mohl hodnotit (jako to učinil NSS v probírané věci) skutečnost, že (například) platební výměr na penále byl později zrušen.

IV. Závěr a náklady řízení

pokračování

[32] Nejvyšší správní soud proto zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou podle § 110 odst. 1 s. ř. s., poslední věty. O náhradě nákladů řízení rozhodl NSS v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s.

[33] O náhradě nákladů řízení soud rozhodl v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl ve věci úspěch, a nemá tak právo na náhradu nákladů řízení; žalovanému pak v řízení nevznikly žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 2. března 2017

Zdeněk Kühn
předseda senátu