

U S N E S E N Í

Nejvyšší správní soud rozhodl v rozšířeném senátě složeném z předsedy JUDr. Josefa Baxy a soudců JUDr. Marie Turkové, JUDr. Jakuba Camrdy, JUDr. Miluše Doškové, JUDr. Michala Mazance, JUDr. Karla Šimky a JUDr. Jaroslava Vlašína v právní věci žalobce: **ČSAD JIHOTRANS a. s.**, se sídlem Pekárenská 255/77, České Budějovice, zast. JUDr. Vladimírem Císařem, advokátem, se sídlem Boženy Němcové 583/33, České Budějovice, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Českých Budějovicích**, se sídlem Mánesova 3a, České Budějovice, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 19. 11. 2008, č. j. 10 Ca 164/2008 – 60,

t a k t o :

- I. Výklad § 47 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném do 31. 12. 2009, učiněný v nálezů Ústavního soudu ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07, se uplatní ve všech případech daní, u nichž je dána povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení a kde je toto ustanovení používáno.
- II. Věc se vrací k dalšímu projednání a rozhodnutí pátému senátu.

O d ů v o d n ě n í :

I.

Dosavadní skutkový stav

1. Dne 28. 11. 2005 zahájil správce daně u žalobce daňovou kontrolu na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2001 a 2002. Dodatečným platebním výměrem ze dne 25. 6. 2007 na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2001 do 31. 12. 2001 byla žalobci dodatečně vyměřena daň ve výši 1 411 430 Kč.
2. V odvolání ze dne 24. 9. 2007 namítl žalobce mimo jiné, že správce daně porušil § 47 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), neboť vydal platební výměr po stanovené lhůtě. Z § 38m zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, v návaznosti na § 40 zákona o správě daní a poplatků, vzniká poplatníkovi již jeho existencí povinnost podat daňové přiznání. Existoval-li žalobce k 1. 1. 2001, pak mu k tomuto dni vznikla povinnost podat daňové přiznání za rok 2001, přičemž lhůta pro jeho podání skončila dnem 1. 7. 2002. Žalobce dovozoval, že povinnost podat daňové přiznání vznikla v roce 2001 a od 31. 12. 2001 do 31. 12. 2004 plynula tříletá lhůta pro dodatečné vyměření daně. Pokud správce daně učinil úkon směřující k dodatečnému vyměření daně až 28. 11. 2005, stalo se tak po uplynutí lhůty pro její vyměření.

3. Žalovaný rozhodnutím ze dne 6. 6. 2008, č. j. 1426/08 – 1200, odvolání žalobce zamítl. K námitce prekluze práva doměřit daň uvedl, že zdaňovacím obdobím byl kalendářní rok 2001, tj. období od 1. 1. 2001 do 31. 12. 2001. Zdaňovací období končí uplynutím jeho posledního dne. Povinnost podat daňové přiznání za kalendářní rok 2001 vznikla v roce 2002 ve lhůtě do 31. 3. 2002, resp. 30. 6. 2002. Podle § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků nelze daň vyměřit ani doměřit či přiznat nárok na daňový odpočet po uplynutí tří let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání. Podle žalovaného začala tříletá prekluzivní lhůta běžet od 1. 1. 2003 a skončila by 31. 12. 2005. Byl-li před uplynutím této lhůty učiněn úkon směřující k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení, běží tříletá lhůta znovu od konce roku, v němž byl daňový subjekt o tomto úkonu zpraven. Vzhledem k tomu, že správce daně zahájil kontrolu dne 28. 11. 2005, nepochybil a napadený platební výměr vydal ve lhůtě stanovené zákonem.
4. Krajský soud napadeným rozsudkem žalobu zamítl. K námitce prekluze doměření daně vznesené v žalobě se vyjádřil shodně jako žalovaný a dodal, že žalobce ke dni 1. 1. 2001 sice existoval, ale k tomuto dni nebyl znám základ daně z příjmů právnických osob.
5. V kasační stížnosti žalobce (dále jen „stěžovatel“) argumentoval nálezem Ústavního soudu ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07. Ve shodě s právními závěry v nálezu uvedenými namítal, že krajský soud ustanovení § 47 zákona o správě daní a poplatků vyložil extenzivně a tímto výkladem výslovnou tříletou lhůtu prodloužil na čtyřletou. Posuzovaným obdobím byl rok 2001, a proto koncem zdaňovacího období rozhodným pro počátek běhu lhůty pro doměření daně z příjmů právnických osob byl den 31. 12. 2001. Daňová kontrola by musela být zahájena ve lhůtě tří let od konce zdaňovacího období, za něž vznikla daňová povinnost, tj. do 31. 12. 2004. Daňová kontrola však byla zahájena až dne 28. 11. 2005, tedy po marném uplynutí lhůty k vyměření či doměření daně. Podle názoru stěžovatele byla rozsudkem krajského soudu porušena jeho základní práva, zejména právo vlastnické uvedené v čl. 11 Listiny základních práv a svobod (dále jen „Listina“).
6. Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti poukázal na specifika nálezu Ústavního soudu a v něm posuzované věci. Ústavní soud totiž vyslovil právní závěry ve vztahu k povinnosti zdanit příjmy fyzické osoby z prodeje bytu, a nejednalo se o zdanění příjmů v souvislosti s podnikatelskou či obdobnou činností. Ústavní soud dospěl k názoru, že nelze tolerovat ani extenzivní výklad lhůt k vyměření daně, ani přehnaně restriktivní výklad podmínek pro osvobození od daně. Podle názoru žalovaného lze názor vyslovený Ústavním soudem chápat jako názor vyjádřený pouze ve vazbě na zvláštnosti posuzovaného konkrétního případu, tedy v situaci odlišné od nyní rozhodované věci.

II.

Předložení věci rozšířenému senátu

7. Pátý senát Nejvyššího správního soudu při předběžném posouzení námítky stěžovatele ohledně prekluze práva daň doměřit, jež je pro projednání věci samé rozhodující, dospěl k závěru, že tato právní otázka je Nejvyšším správním soudem judikována nejednotným způsobem.
8. První senát Nejvyššího správního soudu v rozsudku ze dne 4. 2. 2009, č. j. 1 Afs 139/2006 – 108, akceptoval pro něj závazný názor Ústavního soudu vyjádřený v nálezu ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07, kterým bylo zrušeno jeho původní rozhodnutí ze dne 28. 3. 2007, č. j. 1 Afs 139/2006 – 75. První senát konstatoval, že Ústavní soud popřel

dosavadní model počítání lhůt označovaný také „1 + 3“, přičemž za správný považoval model, jenž by bylo možné označit „0 + 3“, podle kterého k daňové prekluzi dochází po uplynutí tří let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla daňová povinnost, nikoliv od konce roku, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání. První senát uzavřel, že ustanovení § 47 zákona o správě daní a poplatků je tedy nutno interpretovat ve světle principu *in dubio pro libertate*, tzn. v případě pochybností se přiklonit k takovému výkladu, který nejméně zasahuje do ústavně garantovaných práv.

9. Také v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 2. 2009, č. j. 8 Afs 3/2009 – 101, bylo ustanovení § 47 zákona o správě daní a poplatků vyloženo tak, že tříletá prekluzivní lhůta pro vyměření nebo doměření daně počíná běžet od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání.
10. Oproti výše uvedeným názorům stojí argumentace obsažená v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 1. 2009, č. j. 9 Afs 42/2008 – 84, v němž je mimo jiné uvedeno: *„Zákon z hlediska běhu prekluzivní lhůty, ve které zaniká právo státu vyměřit či dodatečně doměřit daň, rozlišuje dva počátky běhu prekluzivní lhůty: u těch daňových povinností, u kterých existuje zákonná povinnost předložit daňové přiznání, odvozuje běh prekluzivní lhůty od konce zdaňovacího období, ve kterém vznikla povinnost podat daňové přiznání; u daňových povinností, se kterými není spojena povinnost předkládat daňové přiznání, pak odvozuje běh prekluzivní lhůty od konce kalendářního roku, ve kterém daňová povinnost vznikla. Obdobným způsobem pak stanoví i konec prekluzivní lhůty, když uvádí, že vyměřit a doměřit daň však lze nejpozději do 10 let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání, nebo v němž vznikla daňová povinnost, aniž by zde byla současně povinnost daňové přiznání nebo hlášení podat.“*
11. V usnesení o postoupení věci pátý senát vyjádřil, že sdílí argumentaci, jakož i závěry z ní dovozené, jak je ve svém rozhodnutí uvedl devátý senát, a úvahu devátého senátu dále rozvinul.
12. Podle názoru pátého senátu je dnem rozhodným pro počátek běhu lhůty pro doměření daně z příjmů právnických osob za rok 2001 den 31. 12. 2002, neboť teprve v roce 2002 vznikla povinnost podat daňové přiznání. Daňová kontrola byla zahájena 28. 11. 2005, tedy ve lhůtě uvedené v § 47 zákona o správě daní a poplatků. Jakkoli si je pátý senát vědom nálezů Ústavního soudu ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07, a rozsudků Nejvyššího správního soudu, které jej následovaly, domnívá se, že výklad ustanovení § 47 odst. 1 a 2 tohoto zákona, který nerozlišuje mezi vznikem daňové povinnosti v souladu s hmotněprávními předpisy a vznikem daňové povinnosti spojené s povinností předkládat daňové přiznání, je nesprávný, neboť nezohledňuje povahu jednotlivých daní.
13. Pátý senát poukázal na gramatické znění a účel ustanovení § 47 zákona o správě daní a poplatků a dovozoval, že při posuzování počátku i konce prekluzivní lhůty se především vychází z toho, zda zákon spojuje s určitou daňovou povinností povinnost předložit daňové přiznání či nikoliv. V případech, kde jsou příjmy podrobeny srážkové dani, je daňová povinnost stanovena ve vazbě na povinnost plátce provést řádnou a včasnou srážku, tj. při výplatě, poukázání nebo připsání úhrady ve prospěch oprávněného příjemce určitého příjmu, nikoliv ve vazbě na daňové přiznání. Včasným a správným provedením srážky je daňová povinnost vypořádána. Je tedy logické, že prekluzivní lhůta pro vyměření této daňové povinnosti se odvíjí od konce roku, ve kterém povinnost srazit daň vznikla. Pokud jde však o daně, s nimiž zákon spojuje povinnost podat daňové přiznání, je daňová povinnost splatná až ve lhůtě pro podání přiznání, a je tedy vypořádána až po skončení zdaňovacího období.

14. Pátý senát podrobně rozebral postavení správce daně a daňového subjektu z hlediska realizace norem daňového práva, a uvedl argumenty ve prospěch úvahy o tom, že plátce daně z příjmů nemusí ke konci kalendářního roku vědět, jaké příjmy bude mít a zda mu vůbec vznikne povinnost podat daňové přiznání.
15. Dovožoval dále, že počátek běhu prekluzivní lhůty pro vyměření daně je nutno logicky odvozovat od konce zdaňovacího období, ve kterém vznikla povinnost předložit přiznání k dani, neboť před uplynutím lhůty pro podání daňového přiznání není daň splatná, daňový subjekt nemá povinnost daň přiznat, uhradit a zpravidla ani nezná její přesnou výši. Správce daně není před uplynutím lhůty k podání daňového přiznání oprávněn výši daňové povinnosti jakkoliv prověřovat, natož přistoupit k jejímu vyměření.
16. Podle názoru pátého senátu prodloužení tříleté lhůty na lhůtu čtyřletou není způsobeno výkladem ustanovení § 47 zákona o správě daní a poplatků, ale např. skutečností, že zdaňovacím obdobím u daně z příjmů fyzických a právnických osob je obecně kalendářní rok (popř. hospodářský rok). Vzhledem k tomu, že povinnost podat daňové přiznání za zdaňovací období v případě většiny daní vzniká až v následujícím zdaňovacím období, je žádoucí počítat běh tříleté prekluzivní lhůty až od konce zdaňovacího období, ve kterém musí daňový subjekt podat daňové přiznání. Běh prekluzivní lhůty nemůže být počítán v době, kdy ještě stát nemá legitimní právo daň vyměřit, ani jakkoliv jinak realizovat své pravomoci. Nejde tedy o svévolné prodlužování ani počítání běhu lhůty, nýbrž o gramatický a logický výklad zákonného ustanovení.
17. Konstatoval, že pro výše uvedený právní názor, tj. model počítání běhu lhůty způsobem tzv. „1 + 3“, lze podpůrně užít i dřívějších (historických) právních úprav, jakkoliv se v nich jedná o lhůtu promlčecí, nikoliv prekluzivní, kdy i zde jsou rozlišovány dva počátky běhu promlčecích lhůt, což demonstroval zákonem č. 31/1878 ř. z. ze dne 18. 3. 1878, o promlčení přímých daní, platů z měr dolových a kutišť svobodných, daní potravních, tax, kolků a přímých poplatků, tehdejší judikaturou a zákonem č. 76/1927 Sb z. a n. ze dne 15. 6. 1927, o přímých daních.
18. Pátý senát shrnul, že v současné právní úpravě ohledně počítání běhu prekluzivní lhůty podle § 47 odst. 1 a 2 zákona o správě daní a poplatků neexistuje nejednoznačné znění, které by odůvodňovalo uplatnění principu *in dubio pro libertate*, naopak jsou důsledně rozlišeny dva počátky běhu lhůt právě s ohledem na rozličnou povahu hmotněprávních úprav jednotlivých daní. Z uvedeného ustanovení nevyplývá, že by bylo možno takto zákonodárcem jednoznačně projevenou vůli revidovat výkladem, jenž relevantní ustanovení zákona ohledně běhu prekluzivních lhůt, v rozporu se zněním zákona, judikaturou pozměňuje. Nemožnost interpretace jdoucí proti smyslu zákonné úpravy, pak nemůže být ospravedlněna ani případným použitím zásady *in dubio pro libertate*.
19. V předkládací zprávě pátý senát uvedl mimo jiné, že si je vědom nálezu Ústavního soudu ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07, jehož argumentaci převzaly první a osmý senát Nejvyššího správního soudu. Tuto argumentaci však neshledal jasnou a vyčerpávající a umožňující dovodit jednoznačné závěry ve vztahu ke sporné otázce, které by bylo možné v obecnější rovině aplikovat ve skutkově a právně obdobných případech. Vyslovil-li Ústavní soud názor, že počátek běhu lhůty je nutno odvodit od vzniku daňové povinnosti, tzn. od konce zdaňovacího období, v němž vznikla, a to ve všech případech, bez ohledu na to, zda se daň vyměřuje na základě daňového přiznání nebo bez povinnosti jeho podání, je takový závěr opřen o argumentaci zcela míjející účel a smysl zákona. Přesvědčivou

argumentaci pro odklon od konstantní judikatury pak pátý senát neshledal ani v rozhodnutích prvního a osmého senátu. Dospěl tedy k závěru, že otázka výkladu ustanovení § 47 zákona o správě daní a poplatků je rozhodována Nejvyšším správním soudem nejednotným způsobem, a proto podle § 17 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), předložil věc rozšířenému senátu.

20. Stěžovatel ve svém vyjádření k otázce položené rozšířenému senátu poukázal na nález Ústavního soudu a na to, že podle jeho závěrů již Nejvyšší správní soud postupoval ve svých rozsudcích. Konstatoval, že z hlediska principu vázanosti Nejvyššího správního soudu nálezy Ústavního soudu je Nejvyšší správní soud povinen nález respektovat a rozšířený senát, jemuž byla sporná otázka postoupena k posouzení, by měl rozhodnout v souladu s tímto nálezem. Podotkl, že sám zákonodárce novelou stávajícího zákona o správě daní a poplatků, jež nabyla účinnosti 1. 1. 2010, v § 47 odst. 1 sporný výklad odstranil a v rámci právní jistoty jasně vymezil lhůtu pro vyměření či doměření daně, a to tak, že daň nelze vyměřit ani doměřit po uplynutí tří let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla daňová povinnost, nebo do tří let od vzniku daňové povinnosti u těch daní, které nemají zdaňovací období.

III.

Pravomoc rozšířeného senátu

21. Postoupením věci rozšířenému senátu vznikla otázka, zda je dána jeho pravomoc v situaci, kdy k tvrzenému rozporu ve výkladu ustanovení § 47 zákona o správě daní a poplatků došlo v judikatuře Nejvyššího správního soudu poté, co na danou problematiku vyslovil názor Ústavní soud v nálezu ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07, přičemž v období do rozhodnutí rozšířeného senátu rozhodl Ústavní soud nálezem ze dne 15. 3. 2010, sp. zn. I. ÚS 2082/09, ve věci daně z příjmů právnických osob, v němž potvrdil dosavadní právní názor.
22. Rozšířený senát se otázkou své pravomoci v souvislosti s nálezy Ústavního soudu již zabýval. V usnesení ze dne 11. 1. 2006, č. j. 2 Afs 66/2004 – 53, publikované ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu pod číslem 1833/2009, vrátil věc osmému senátu bez věcného vyřízení k dalšímu projednání a rozhodnutí. Osmý senát Nejvyššího správního soudu předložil věc rozšířenému senátu s názorem, v němž se hodlal odchýlit od stanoviska pléna Nejvyššího správního soudu (č. 215/2004 Sb. NSS) ohledně výkladu vztahu § 64 zákona o správě daní a poplatků a § 14 odst. 1 písm. i) zákona č. 328/1991 Sb., o konkurzu a vyrovnání, a dále vycházel z právního názoru obsaženého v nálezu Ústavního soudu ze dne 28. 7. 2005, sp. zn. III. ÚS 648/04. Osmý senát se tehdy neztotožnil s právním názorem, že vázanost citovaným nálezem je dána bez toho, že by bylo nutno věc předložit k rozhodnutí rozšířenému senátu. Rozšířený senát dospěl k závěru, že jeho věcná příslušnost v daném případě dána nebyla, protože skutečný důvod, pro který se osmý senát hodlal odchýlit od dřívější judikatury zdejšího soudu, nespočíval v jeho nesouhlasu s právními názory obsaženými v judikatuře Nejvyššího správního soudu. Ohnisko odlišnosti právních názorů se nenacházelo uvnitř Nejvyššího správního soudu, což by vyvolalo nutnost sjednocení judikatury aktivací rozšířeného senátu, ale bylo dáno judikaturou Ústavního soudu. Spočivalo tedy ve vnějším a na vůli zdejšího soudu nezávislém faktoru, ve svých faktických důsledcích srovnatelnému se změnou právní úpravy nebo s rozhodovací činností mezinárodních soudů.

23. V usneseních ze dne 28. 7. 2009, č. j. 2 As 35/2008 – 56, které bylo publikováno ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu pod číslem 1948/2009, a č. j. 8 Afs 73/2007 - 107, dostupné na www.nssoud.cz, rozhodoval rozšířený senát v situaci, kdy v době předložení věci byl dán rozpor v judikatuře Nejvyššího správního soudu, avšak v mezidobí do projednání a rozhodnutí věci rozšířeným senátem byl vydán nález Ústavního soudu, jehož závěry se vztahovaly na položené právní otázky. V obou případech rozšířený senát vrátil věc k projednání a rozhodnutí předkládajícím senátům s názorem, že nejsou splněny podmínky řízení podle § 17 s. ř. s. Konstatoval, že vykonatelná rozhodnutí Ústavního soudu jsou podle čl. 89 odst. 2 Ústavy České republiky závazná pro všechny orgány a osoby, přičemž samotným Ústavním soudem je takovým rozhodnutím přisuzován precedenční charakter. Lze-li tedy při posouzení otázky předložené rozšířenému senátu vycházet z právních závěrů uvedených v nálezu Ústavního soudu, není nadále rozšířený senát příslušný k tomu, aby v takové otázce zaujal vlastní právní názor.
24. Rozšířený senát vycházel v nyní posuzované věci ze své dosavadní judikatury, a musel se proto zabývat otázkou vztahu mezi právními závěry obsaženými v nálezech Ústavního soudu a tvrzeným rozporem v judikatuře Nejvyššího správního soudu. Dospěl k závěru, že je dána jeho pravomoc ve smyslu § 17 odst. 1 s. ř. s. o předložené věci rozhodnout. Rozpor v judikatuře spatřoval rozšířený senát v tom, že předkládající senát dospěl k právnímu názoru, který je sice shodný s právním názorem vyjádřeným v rozsudku devátého senátu, ale je v rozporu s právními závěry uvedenými v nálezech Ústavního soudu ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I ÚS 1611/07, a ze dne 15. 3. 2010, sp. zn. I. ÚS 2082/09, a v rozhodnutích Nejvyššího správního soudu, která nálezy Ústavního soudu následovala. Rozšířený senát proto musel posoudit, zda setrvá na právních názorech zaujatých Ústavním soudem, nebo zda zaujme vlastní právní názor v podobě úvah konkurujících nálezům Ústavního soudu.

IV.

Precedenční závaznost nálezů Ústavního soudu

25. Ústavní soud se opakovaně ve svých nálezech vyslovil k principům aplikovatelným pro situaci, v níž obecné soudy musí vyřešit otázky, které jsou podobné (nebo totožné) s otázkami ve věcech, jež Ústavní soud dříve rozhodl. V nálezu ze dne 13. 11. 2007, sp. zn. IV. ÚS 301/05, konstatoval, že z čl. 89 odst. 2 Ústavy České republiky v souvislosti s čl. 1 odst. 1 Ústavy České republiky plynou pro obecné soudy významné požadavky upínající se k jejich rozhodovací činnosti; podle nich musí obecné soudy respektovat ústavněprávní výklady Ústavního soudu, tj. jím vyložené a aplikovatelné nosné právní pravidlo (rozhodovací důvod), o něž se výrok předmětného nálezu opírá.
26. Podle Ústavního soudu existuje několik možných postojů, které mohou obecné soudy zaujmout ve vztahu k jeho „precedenčním judikátům“. Lze je roztrždit za použití pojmu „reflektovat“ (a nebo „respektovat“). Respektovat ústavněprávní výklad Ústavního soudu znamená následovat ho ve skutkově podobných případech, anebo uvést seriózní argumenty, které vedou k závěru, že vzhledem k relevantním skutkovým rozdílům není vhodné aplikovat již vyslovený závěr v tomto dalším případě. Na druhé straně nereflektovat (nebo nerespektovat) znamená, že obecný soud *ratio decidendi* nálezu Ústavního soudu jako východisko pro vlastní rozhodování neužil. Takový postup, tj. nereflektování ústavněprávních výkladů, může nabývat různé podoby.

27. Nerespektovat může znamenat, že obecný soud zcela opomene nálezy Ústavního soudu a jejich odůvodnění, čímž zanedbá ústavněprávní hledisko při rozhodování ve věci. Dalším případem uvedeného nereflektování je zmínit *ratio decidendi* nálezu Ústavního soudu, ale nebrat je při rozhodování v úvahu, např. v podobě otevřeného odmítnutí jeho následování nebo předstírání, že byl respektován, ač byl ve skutečnosti odmítnut. V takovém případě představuje postup soudu porušení článku 89 odst. 2 ve spojení s článkem 1 odst. 1 Ústavy České republiky, porušení subjektivního základního práva podle § 36 odst. 1 Listiny a představuje i porušení konkrétního hmotného práva.
28. Ústavní soud zcela výjimečně umožňuje, aby obecné soudy nerespektovaly jím nastolený ústavněprávní výklad. Pro takovou výjimku ovšem musí existovat obzvláště dobrý důvod. K požadavkům umožňujícím takový postup náleží podle Ústavního soudu naprostá výjimečnost věci, kdy obecný soud následně shledá dostatek relevantních důvodů podložených racionálními a přesvědčivými argumenty, ve svém souhrnu konformnějšími s právním řádem jako významovým celkem, a svědčícím tak pro změnu judikatury. I v této situaci však obecný soud musí přednést ústavněprávní argumentaci přesvědčivě přinejmenším konkurující obecně platným tezím vyloženým v nálezu. Obecné soudy mohou přednést konkurující úvahy pouze v dobré víře, jenom na základě vlastního upřímného a pevného přesvědčení pramenícího z objektivně ospravedlnitelných důvodů, kdy mají zato, že Ústavní soud může a měl by již zaujatý ústavněprávní výklad znovu uvážit. Pokud takto soud postupuje, pak skutečnost, že Ústavní soud nakonec jím navržené změny nepřijme, nepostačuje k závěru, že by obecný soud jednal chybně a že porušil článek 89 odst. 2 Ústavy České republiky.
29. Ústavní soud dále připustil, že pokud by svůj nálezy neodůvodnil vůbec a nebo jej odůvodnil argumenty, které lze považovat objektivně za naprosto nedostatečné nebo celkem nepochopitelné, nebylo by možné očekávat od obecných soudů, aby takový nálezy respektovaly. Nesmířil se však s postupem, podle něhož by obecné soudy mohly odmítat respektovat *ratio decidendi* jeho nálezy předložením pouhého tvrzení, že podle jejich subjektivního názoru není odůvodnění dostatečně přesvědčivé. Uvedl, že „*v právním státě však není myslitelné, aby orgány veřejné moci byly povinny respektovat rozhodnutí orgánu, který je pověřen ochranou ústavnosti a jehož úkol je kontrolovat její dodržování ostatními orgány, jen tehdy, cítí-li subjektivní přesvědčení, že orgán kontroly ústavnosti má pravdu. Opačný názor by ve svých důsledcích znamenal, že všechny orgány, jejichž rozhodnutí a jiné postupy byly předmětem řízení před Ústavním soudem, by mohly jako superrevizori hodnotit, zda si Ústavní soud počínal správně. Absurdita takové představy zcela popírající skutečnou hodnotu ústavnosti je očividná*“ (srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 13. 11. 2007, sp. zn. IV. ÚS 301/05, bod 80).

V.

Nálezy Ústavního soudu a jejich použití na předloženou věc

30. Ve věci posuzované Ústavním soudem v nálezu ze dne 15. 3. 2010, sp. zn. I. ÚS 2082/09, byla daňovému subjektu dodatečným platebním výměrem ze dne 18. 4. 2006 vyměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2001 ve výši 312 170 Kč. Rozhodnutím Finančního ředitelství v Brně ze dne 25. 1. 2007 bylo odvolání stěžovatele zamítnuto. Rozsudkem Krajského soudu v Brně ze dne 26. 11. 2008, č. j. 31 Ca 55/2007 – 60, byla zamítnuta jeho žaloba. Daňový subjekt se až v kasační stížnosti dovolával nálezu Ústavního soudu ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07 a tvrdil, že k vyměření daně došlo po uplynutí prekluzivní lhůty. Tato lhůta uplynula dne 31. 12. 2004. Dne 15. 12. 2004

sice správce daně sepsal se stěžovatelem protokol o ústním jednání ve věci zahájení daňové kontroly, nicméně se jednalo pouze o formální záležitost.

31. Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 22. 5. 2009, č. j. 2 Afs 35/2009 – 91, kasační stížnost zamítl. Vycházel ze skutečnosti, že se v daném případě jednalo o daň z příjmu právnických osob za zdaňovací období roku 2001, takže ve shodě s citovaným nálezem Ústavního soudu měla tato lhůta uplynout dne 31. 12. 2004. Konstatoval, že se vznesenou námitkou prekluze zabýval přesto, že ji stěžovatel v daňovém řízení nenamítl, neboť podle závěrů Ústavního soudu uvedených v nálezech sp. zn. I. ÚS 1169/09, II. ÚS 1416/07 a III. ÚS 142/07 platí, že k prekluzi daňové povinnosti se přihlíží *ex officio*. Vyslovil však názor, že jakkoliv není sporu o tom, že v rozhodné době se praxe finančních orgánů, judikatura správních soudů a – přinejmenším implicitně – i judikatura Ústavního soudu přikláněla k výkladu ustanovení § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků tak, že tříletá lhůta začíná u daně z příjmů běžet nikoliv již od konce roku, kdy vznikla daňová povinnost (tzv. řešení „3+0“), nýbrž teprve od konce roku, v němž vznikla povinnost daňové příznání podat („3+1“), nebyl tento názor nesporný a bylo věci každého účastníka řízení zvážit, zda ve smyslu zásady, podle níž právo náleží bdělým, se neměl pokusit o změnu převažujícího výkladu citovaného zákonného ustanovení. Podle názoru rozhodujícího senátu měl stěžovatel námitku překročení lhůty pro vyměření daně ve smyslu řešení „3+0“ uplatnit již v žalobním řízení. Pokud tak neučinil, nemůže k ní soud přihlížet, neboť tato námitka byla uplatněna teprve poté, kdy bylo vydáno napadené rozhodnutí (§ 109 odst. 4 s. ř. s.). Jako *obiter dictum* rozhodující senát doplnil, že stěžovatel formálnost zahájení daňové kontroly v žalobním řízení vůbec nenamítal.
32. Ústavní soud, který uvedený rozsudek Nejvyššího správního soudu zrušil, ve shora zmiňovaném nálezu uvedl následující: „*Otázka počátku běhu tříleté lhůty pro vyměření daně (ve smyslu řešení „3 plus 0“), byla vyřešena nálezem Ústavního soudu ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07, ve kterém Ústavní soud konstatoval, že zákonem stanovená lhůta pro vyměření či doměření daně se počítá již od konce roku, za který se daňové příznání podává, a nikoliv až od konce roku, ve kterém se podává. Opačný (tedy do té doby převážně zastávaný výklad) dle Ústavního soudu „prodlužuje jasně stanovenou tříletou lhůtu na lhůtu čtyřletou“, přičemž výsledkem je prodloužení nejistoty daňového subjektu. Na rozdíl od závěrů učiněných Nejvyšším správním soudem v nyní projednávané věci, byl tento právní názor Ústavního soudu Nejvyšším správním soudem akceptován již v rozsudku ze dne 25. 2. 2009, č. j. 8 Afs 3/2009 – 101, jakožto „zásadní a překvapivý judikatorní obrat“ a námitka uplatněná v tom smyslu v kasační stížnosti, byť nebyla stěžovatelkou uplatněna v předchozím žalobním řízení, byla Nejvyšším správním soudem meritorně projednána s odůvodněním, že náleze Ústavního soudu ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07, „takovýto judikatorní obrat bezpochyby představuje, proto ani skutečnost, že stěžovatel nenamítl prekluzi práva na doměření daně již v řízení před krajským soudem, nebrání věcnému projednání této stížní námitky“.* Nejvyšší správní soud v citovaném rozhodnutí vycházel ze svého rozsudku ze dne 25. 9. 2008, č. j. 8 Afs 48/2006 – 155, ve kterém dovodil, že „nebrání uplatnění stížní námitky nemající předobraz v žalobní námitce, jedná-li se o otázku, v níž došlo ke zcela zásadnímu a překvapivému judikatornímu obratu, stěžovatelem při vynaložení veškeré bdělosti a odborné péče nepředvídatelnému“. Vyše uvedené dopadá i na nyní projednávanou věc, neboť, jak je zřejmé z obsahu vyžádaného soudního spisu, stěžovatelka podala žalobu ke Krajskému soudu v Brně dne 21. 3. 2007 a nemohla tedy předvídat judikatorní změnu, ke které došlo nálezem Ústavního soudu ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07.“
33. V posledně uvedeném nálezu, na který Ústavní soud odkázal, byla posuzována věc, jejíž skutková podstata spočívala v tom, že stěžovatelka nabyla práva k družstevnímu bytu dne 18. 3. 1995 bezúplatným převodem od svých rodičů. Poté splnila podmínky zákona č. 72/1994 Sb. a byt jí byl převeden do vlastnictví. Dne 20. 1. 1998 nemovitost prodala.

- Dne 20. 11. 2002 převzala výzvu k podání daňového přiznání k dani z příjmů fyzických osob za rok 1998 a dne 29. 12. 2003 vydal Finanční úřad pro Prahu 5 platební výměr, jímž stěžovatelce vyměřil základ daně z příjmů 1 200 000 Kč a daň 364 596 Kč. Ta poté neúspěšně brojila proti platebnímu výměru jak v řízení před finančními orgány, tak v přezkumném soudním řízení. Stěžovatelka jednak zpochybňovala výklad zaujatý k otázce osvobození od daně z příjmů fyzických osob učiněný správními orgány a soudy a rovněž namítala překročení lhůty k vyměření daně.
34. Ve vztahu k zániku oprávnění správce daně vyměřit daň Ústavní soud k § 47 odst. 1 a 2 zákona o správě daní a poplatků uvedl, že „*finanční úřad učinil první krok ke vyměření daně těsně na konci lhůty, dne 20. 11. 2002 [srov. výše bod 6. a)], přitom stěžovatelka předmětný byt prodala dne 20. 1. 1998 [bod 6. c)]. Avšak již tato lhůta je vyložena extenzivně, neboť zákonný pojem „konec zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání“ se v rozporu s racionálním výkladem neodvíjí ode dne 31. 12. 1998, nýbrž až ode dne 31. 12. 1999, kdy prostředkem k extenzivnímu výkladu je lhůta k podání daňového přiznání, tj. den 31. 3. 1999. Tímto výkladem je výslovná tříletá lhůta prodloužena na lhůtu čtyřletou. Přitom již ke dni 31. 12. je zřejmé, zda příjmy za kalendářní rok překročily zákonem určenou hranici, při jejímž překonání vzniká povinnost podat daňové přiznání. Argumentace stěžovatelky ohledně výkladu textu zákona je přílehlavá (viz výše bod 3. in fine). Názor Nejvyššího správního soudu, podle něhož by mohlo dojít k absurdním situacím, pokud by byla lhůta počítána jinak než od 31. 3., neboť do té doby nemůže správce daně činit kroky ke jejímu vyměření, dává vzniknout absurditě jiné: složitým výkladem prodlužuje jasně stanovenou tříletou lhůtu na lhůtu čtyřletou. Výsledkem je prodloužení nejistoty daňového subjektu, ačkoliv soud tvrdí opak“.*
35. Rozšířený senát především nedospěl k závěru, že shora uvedené nálezy Ústavního soudu nejsou vůbec odůvodněny nebo jsou odůvodněny argumenty, které lze považovat objektivně za naprosto nedostatečné nebo celkem nepochopitelné. Neexistující nebo nepochopitelná argumentace nálezů Ústavního soudu by totiž umožňovala obecným soudům takové nálezy nerespektovat. K tomu Ústavní soud uvedl: „*Pakliže například Ústavní soud náleží neodůvodnil vůbec anebo ho odůvodnil argumenty, které lze považovat objektivně za nedostatečné nebo celkem nepochopitelné, nebylo by možné očekávat od obecných soudů, aby z takového nálezu seznaly, co vyjadřuje, a tudíž stěžít mohlo by být od nich očekáváno, aby jej respektovaly. V této situaci by nebylo ospravedlnitelné vytknout porušení čl. 89 odst. 2 Ústavy. Judikatura Ústavního soudu, týkající se principu právní jistoty, vyžaduje přesnost a předvídatelnost soudního rozhodování. Ani zákon, ani soudní rozhodnutí nemůže nařídit to, co není možné, totiž, aby se lidé a orgány řídily neexistující anebo nepochopitelnou normou, čili stejně tak neexistující nebo nepochopitelnou argumentací Ústavního soudu. V takovém případě by bylo namístě, aby obecný soud konstatoval, že smysl odůvodnění Ústavního soudu je nejasný a rozhodl, jak nejlépe může.“ (srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 13. 11. 2007, sp. zn. IV. ÚS 301/05, bod 79). Se zřetelem k tomu, že rozšířený senát neshledal v nálezech Ústavního soudu shora popsané deficiency, musel posoudit, zda rozhodovací důvod v nich uvedený dopadá na posuzovanou věc.*
36. Ve věci předložené pátým senátem se stěžovatel dovolával prekluze práva dodatečně vyměřit daň a tvrdil, že lhůta pro vyměření daně z příjmů právnických osob podle § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků za období od 1. 1. do 31. 12. 2001 počala běžet dnem 31. 12. 2001 a skončila dnem 31. 12. 2004. Podle jeho názoru, pokud správce daně zahájil daňovou kontrolu až dne 28. 11. 2005, učinil tak po uplynutí lhůty pro vyměření daně a jeho právo daň doměřit bylo prekludováno.
37. Nálezy Ústavního soudu ze dne 15. 3. 2010, sp. zn. I. ÚS 2082/09, k jehož vydání došlo v období po předložení věci pátým senátem rozšířenému senátu, vyložil § 47 zákona o správě daní a poplatků způsobem dříve zaujatým ve vztahu k dani z příjmu fyzických

osob také ve vztahu k dani z příjmu právnických osob. Nastal tedy stav, kdy v mezidobí od předložení do projednání a rozhodnutí věci rozšířeným senátem byl vydán náleží Ústavního soudu, jehož závěry se dokonce výslovně vztahují na shodnou daň. Se zřetelem k judikatuře rozšířeného senátu k § 17 s. ř. s. vyjádřené v jeho usneseních ze dne 28. 7. 2009, č. j. 2 As 35/2008 – 56 a č. j. 8 Afs 73/2007 - 107 (viz bod 23) lze uzavřít, že nastala situace, kdy pro posouzení předložené problematiky lze vycházet z právních závěrů prezentovaných judikaturou Ústavního soudu. Rozšířený senát stejně jako senát tříčlenný je povinen rozhodovací důvod vyložený Ústavním soudem respektovat, ledaže by se rozhodl uplatnit úvahy konkurující právním závěrům Ústavního soudu.

VI. Konkurující úvahy

38. Předkládající pátý senát, byť to z jeho usnesení o postoupení věci rozšířenému senátu ani z překládací zprávy výslovně ne plyne, na pozadí rozsudku devátého senátu hodlal ve skutečnosti zvrátit právní názory vyslovené v náleží Ústavního soudu a předložit úvahy tomuto náleží konkurující, což ostatně judikatura Ústavního soudu umožňuje. Ústavní soud totiž ve svých nálezech připustil své oprávnění měnit ústavně právní výklady, z čehož plyne, že i obecné soudy, jako součást systému ústavnosti, musí mít příležitost takové změny navrhopvat. Rozšířený senát proto zvažoval, zda se má pokusit tímto způsobem změnit právní názor Ústavního soudu k výkladu ustanovení § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků. Dospěl však k závěru, že v předložené věci nejsou pro takový postup splněny podmínky.
39. Jak již bylo výše uvedeno, rozšířený senát neshledal, že by náleží Ústavního soudu nebyly vůbec odůvodněny nebo byly odůvodněny argumenty, které lze považovat objektivně za naprosto nedostatečné nebo celkem nepochopitelné, neshledal ovšem ani to, že by v projednávané věci existovaly relevantní skutkové rozdíly, pro něž by nebylo vhodné na danou věc aplikovat principy v těchto nálezech vyslovené. Rozšířený senát v předložené věci nezjistil ani jiné důvody, které by byly způsobilé založit úvahu pro odklon od právních názorů v nálezech obsažených.
40. Rozšířený senát vycházel dále z principu vysloveného v náleží Ústavního soudu ze dne 18. 4. 2007, sp. zn. IV. ÚS 613/06, podle něhož *„judikatura nemůže být bez vývoje a není vyloučeno (a to i při nezměněné právní úpravě), aby byla nejen doplňována o nové interpretační závěry, ale i měněna. Změna rozhodovací soudní praxe, zvláště jde-li o praxi nejvyšší soudní instance povoláné i k sjednocování judikatury nižších soudů, je ovšem jevem ve své podstatě nežádoucím, neboť takovouto změnou zjevně je narušen jeden z principů demokratického právního státu, a to princip předvídatelnosti soudního rozhodování.“*
41. Rozhodovací praxe Nejvyššího správního soudu ohledně lhůty uvedené v § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků vycházela do vydání náleží Ústavního soudu ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07, z právního názoru, že lhůtu je nutno interpretovat v mezích § 40 odst. 3 tohoto zákona, a z tohoto důvodu je rozhodným pro počátek běhu prekluzivní lhůty pro vyměření daně konec roku, ve kterém má daňový subjekt podle § 40 odst. 3 citovaného zákona povinnost podat daňové přiznání. Nicméně názor Ústavního soudu Nejvyšší správní soud převzal v řadě svých rozhodnutí, a to v rozsudcích ze dne 4. 2. 2009, č. j. 1 Afs 139/2006 – 75; ze dne 25. 2. 2009, č. j. 8 Afs 3/2009 – 101; ze dne 14. 5. 2009, č. j. 9 Afs 75/2008 – 46; ze dne 22. 5. 2009, č. j. 2 Afs 35/2009 – 91 a č. j. 2 Afs 41/2009 – 99; ze dne 25. 5. 2009, č. j. 2 Afs 60/2008 – 76; ze dne 18. 6. 2009,

- č. j. 8 Afs 62/2007 – 90, č. j. 8 Afs 52/2007 – 62, a č. j. 1 Afs 16/2009 – 74; ze dne 11. 6. 2009, č. j. 1 Afs 8/2009 – 46; ze dne 24. 6. 2009, č. j. 1 Afs 55/2009 – 70, či v rozsudku ze dne 16. 7. 2009, č. j. 8 Afs 6/2008 – 129. Kromě těchto rozsudků, v nichž se zabýval během prekluzivní lhůty podle § 47 zákona o správě daní a poplatků ve vztahu k vyměření daně z příjmů, a to jak fyzických, tak právnických osob, uplatnil Nejvyšší správní soud závěry plynoucí z citovaného nálezu analogicky také při počítání běhu lhůty pro vyměření celního dluhu (rozsudek ze dne 10. 6. 2009, č. j. 2 Afs 69/2008 – 73, a rozsudek ze dne 11. 6. 2009, č. j. 2 Afs 77/2008 – 65) [srov. usnesení o postoupení věci rozšířenému senátu ze dne 22. 7. 2009, č. j. 1 Afs 27/2009 – 86].
42. V době projednávání této věci rozšířeným senátem nejméně patnáct dalších rozsudků ve věcech daních z příjmů poukazovalo na nález sp. zn. I. ÚS 1611/07 a lhůty byly počítány podle tam stanoveného pravidla. Ve věcech daní z příjmů následovaly tedy nález Ústavního soudu první, druhý a osmý senát Nejvyššího správního soudu a ve věcech daně z přidané hodnoty akceptovaly nález Ústavního soudu rozsudky ze dne 26. 7. 2010, č. j. 2 Afs 136/2009 - 149, ze dne 19. 10. 2010, č. j. 2 Afs 110/07 – 104, a č. j. 2 Afs 41/2010 – 216. Právní názor vyslovený v nálezu Ústavního soudu ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07, byl poté potvrzen i v jeho dalším nálezu ze dne 15. 3. 2010, sp. zn. I. ÚS 2082/09, ve věci daně z příjmů právnických osob.
43. Ministerstvo financí, ústřední finanční a daňové ředitelství, vydalo dne 2. 2. 2009, pod č. j.: 43/1 4314/2009 – 431, stanovisko k postupu daňové správy ve vztahu k nálezu Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1611/07, v němž vyložilo pravidlo „3+0“ pro případy ještě nezahájených řízení, pro případy probíhajících daňových kontrol či odvolacích řízení, při podání dodatečného daňového přiznání a pro případy pravomocně uzavřených řízení a pravomocně skončených řízení.
44. Dne 18. 9. 2009 vydalo Ministerstvo financí pod č. j. : 43/57429/2009 – 431, stanovisko k ustanovení § 47 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „stanovisko“). V tomto stanovisku provedlo výklad počátku běhu prekluzivní lhůty podle § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, ve znění účinném do 31. 12. 2009, a to u daní, u nichž je podáváno daňové přiznání nebo hlášení, přičemž konstatovalo, že výklad teorie „3+0“ je nutno aplikovat u všech daní, u nichž je ze zákona stanovena povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení. U daní, u nichž není podáváno daňové přiznání nebo hlášení, doporučilo vycházet z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 3. 2008, č. j. 2 Afs 5/2007 – 144, podle něhož prekluzivní lhůta stanovená v § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků počne běžet od konce zdaňovacího období, v němž vznikla daňová povinnost. V části třetí stanoviska zaujalo Ministerstvo financí výklad k počátku běhu prekluzivní lhůty podle § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků ve znění účinném od 1. 1. 2010. V části čtvrté, páté a šesté se vyjádřilo k souvisejícím právním otázkám.
45. Na nález Ústavního soudu ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07, reagoval i zákonodárce zákonem č. 304/2009 Sb., kterým se mění zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, a zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. Od 1. 1. 2010 znělo ustanovení § 47 odst. 1 takto: „*Pokud tento nebo zvláštní zákon nestanoví jinak, nelze daň vyměřit ani doměřit, či přiznat nárok na daňový odpočet po uplynutí tří let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla daňová povinnost, nebo do tří let od vzniku daňové povinnosti u těch daní, které nemají zdaňovací období.*“

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

VII. Závěr

47. Rozšířený senát tedy dospěl k závěru, že při posouzení věci předložené pátým senátem je nutno vycházet z právních závěrů uvedených v nálezu Ústavního soudu ze dne 15. 3. 2010, sp. zn. I. ÚS 2082/09, a v nálezu ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07. Uzavřel, že výklad § 47 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném do 31. 12. 2009, učiněný v nálezu Ústavního soudu ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07, se uplatní ve všech případech daní, u nichž je dána povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení a kde je toto ustanovení používáno.
48. Se zřetelem k tomu, že rozšířený senát setrval na právním názoru vyjádřeném v rozhodnutích Nejvyššího správního soudu, která následovala judikaturu Ústavního soudu, vrátil věc podle § 71 odst. 2 písm. b) Jednacího řádu Nejvyššího správního soudu pátému senátu k dalšímu projednání a rozhodnutí.

Poučení: Proti tomuto usnesení **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 12. ledna 2011

JUDr. Josef Baxa
předseda rozšířeného senátu