



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Karla Šimky a JUDr. Jaroslava Hubáčka v právní věci žalobce: **Ing. L. P.**, zastoupený JUDr. Jiřím Podlípským, advokátem se sídlem Pod Višňovkou 33/1661, Praha 4, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 9. 10. 2012, č. j. 7 Af 2/2011 - 38 - 45,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Městský soud v Praze rozsudkem ze dne 9. 10. 2012, č. j. 7 Af 2/2011 – 38 - 45, zamítl žalobu podanou žalobcem (dále jen „stěžovatel“) proti rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu (dále jen „finanční ředitelství“) ze dne 11. 11. 2010, č. j. 14089/10-1500-106932, kterým bylo zamítnuto odvolání stěžovatele proti rozhodnutí Finančního úřadu pro Prahu – Jižní Město ze dne 28. 5. 2009, č. j. 99890/09/011912104222, o zastavení řízení podle ust. § 27 odst. 1 písm. d) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“).

Městský soud v odůvodnění rozsudku uvedl, že daňový subjekt, kterému vzniká podle ust. § 41 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků možnost předložit dodatečné daňové příznání proto, že jeho daňová povinnost má být nižší nebo daňová ztráta vyšší, je může platně podat ve stejných objektivních lhůtách, jaké zákon stanoví správci daně pro vyměření daně, doměření daně či pro příznání nároku na daňový odpočet, tzn. do tří let, nejpozději však do deseti let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat řádné daňové příznání. Jak judikoval Ústavní soud, uplyne-li lhůta uvedená v ust. § 47 zákona o správě daní a poplatků, aniž v ní byla daň pravomocně vyměřena či doměřena, zaniká tím subjektivní veřejné právo státu daň vyměřit či doměřit. K zániku tohoto práva se přihlíží z úřední povinnosti nejen v daňovém řízení, ale také v řízení před správními soudy. Městský soud se neztotožnil s názorem stěžovatele,

že relevantní ustanovení zákona, které má dopady do vlastnického práva daňového subjektu, je třeba vykládat ve prospěch daňového subjektu, a tedy v případě lhůty pro podání dodatečného daňového přiznání na nižší daňovou povinnost počítat její počátek od konce zdaňovacího období, ve kterém stěžovatel měl podat řádné daňové přiznání za rok 2005, tj. od konce roku 2006. Zákon o správě daní a poplatků ve znění účinném pro rok 2005 neodvozoval lhůtu pro vyměření daně od lhůty pro podání daňového přiznání či od konce zdaňovacího období, ve kterém uplynula lhůta pro podání daňového přiznání, ale od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost daňové přiznání podat. Z uvedeného proto jednoznačně vyplývá, že povinnost podat daňové přiznání vznikla v daném případě ve zdaňovacím období roku 2005. Protože nebyl učiněn žádný úkon podle ust. § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků ve vztahu k daňové povinnosti stěžovatele k dani z příjmů fyzických osob za rok 2005, skončila lhůta pro vyměření této daně dne 31. 12. 2008. Dodatečné daňové přiznání podané stěžovatelem až dne 31. 3. 2009 tak bylo podáno po zákonem stanovené lhůtě. S ohledem na náleží Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1611/2007 neumožňovalo ust. § 47 zákona o správě daní a poplatků dvojitý výklad, a to ani v souvislosti se skutečností, že zatímco v případě posuzovaném Ústavním soudem se jednalo o doměření daně, tj. o zvýšení daňové povinnosti daňového subjektu, v případě stěžovatele se jedná o snížení jeho daňové povinnosti. Je tomu tak proto, že ani zákon č. 586/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů, ani zákon o správě daní a poplatků neobsahoval žádné ustanovení, které by odůvodňovalo použití odlišného výkladu počátku běhu lhůty k podání dodatečného daňového přiznání v závislosti na tom, zda dodatečným daňovým přiznáním realizuje daňový subjekt svoji povinnost přiznat vyšší daň či právo daňovou povinností snížit.

Proti tomuto rozsudku podal stěžovatel v zákonné lhůtě kasační stížnost ve smyslu ust. § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., v níž namítal, že vzhledem k tomu, že mu vznikla v souladu s ust. § 40 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků povinnost podat řádné přiznání k dani z příjmů fyzických osob za rok 2005 do konce června 2006, začala běžet lhůta pro podání dodatečného daňového přiznání od 31. 12. 2006 a tato lhůta skončila 31. 12. 2009. Ve smyslu ust. § 41 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků obě základní výkladové teorie pro lhůtu pro doměření daně „3+0“ a „3+1“ nespĺňují základní logické odůvodnění řádného dodržení lhůty 3 let požadované zákonem. V teorii „3+0“ je s ohledem na podání daňového přiznání k datu 31. 3. lhůta pro možné doměření daně 2 roky a 9 měsíců. V teorii „3+1“ je lhůta při podání daňového přiznání k 31. 3. 3 roky a 9 měsíců. Tedy ani jedna z obou výkladových teorií nespĺňuje požadavek na lhůtu 3 let pro doměření daně. Až od roku 2011 je tato asymetrie vyloučena a je přesně stanoven den, od kterého běží řádná tříletá lhůta. Stěžovateli je znám náleží Ústavního soudu ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07, z něhož vycházel správce daně i městský soud. Takto restriktivně stanovenou prekluzivní lhůtu pro vyměření daně však nelze aplikovat na lhůtu pro podání dodatečného daňového přiznání, a to z následujících důvodů. Ústavní soud se již několikrát zabýval podmínkami, které musí spĺňovat daňové předpisy a které ze své povahy zasahují do vlastnického práva. Stěžovatel v této souvislosti odkázal na náleží Ústavního soudu ze dne 1. 6. 2008, sp. zn. IV ÚS 29/05, podle něhož je třeba relevantní ustanovení zákona, které má dopady do vlastnického práva daňového subjektu, vykládat v jeho prospěch. Tedy v případě lhůty pro podání dodatečného daňového přiznání na nižší daňovou povinnost počítat její počátek od konce zdaňovacího období, ve kterém měl stěžovatel podat řádné daňové přiznání za rok 2005, tj. od konce roku 2006. Tento výklad ohledně počátku běhu lhůty, v níž může daňový subjekt podat dodatečné daňové přiznání na nižší daňovou povinnost, je plně v souladu s právním názorem Ústavního soudu, který vyslovil, že „je-li k dispozici více výkladů veřejnoprávní normy, je třeba volit ten, který vůbec, resp. co nejméně, zasahuje do toho kterého základního práva či svobody. Tento princip in dubio pro libertate plyne přímo z ústavního pořádku. Jde o strukturální princip liberálně demokratického státu, vyjadřující prioritu jednotlivce a jeho svobody před státem“. Citovaný náleží Ústavního soudu řešil otázku vyměření daně, resp. zvýšení daňové povinnosti, daňovému subjektu a při interpretaci počátku běhu lhůty

pokračování

stanovené v ust. § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků postupoval zcela v souladu s výše uvedeným principem „in dubio libertate“ a zvolil výklad, který byl v posuzovaném případě ve prospěch daňového subjektu. Ústavní soud se však nevyjadřoval ke lhůtě pro podání dodatečného daňového přiznání na nižší daňovou povinnost, a proto není důvod, proč se v případě řízení ohledně dodatečného daňového přiznání odchylovat od dosavadní praxe, která za počátek běhu lhůty podle ust. § 41 ve vazbě na § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků považovala konec zdaňovacího období, v němž daňovému subjektu vznikla povinnost podat daňové přiznání tj. konec zdaňovacího období, v němž měl daňový subjekt povinnost podat daňové přiznání. V této souvislosti stěžovatel odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 10. 2007, č. j. 2 Afs 109/2005 – 56. Znění ust. § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků lze ve světle dosavadní judikatury Nejvyššího správního soudu, např. rozhodnutí č. j. 2 Aps 5/2006 – 98, č. j. 7 Afs 187/2006 - 85 a nově i rozhodnutí ze dne 15. 1. 2009, č. j. 1 Afs 97/2008 -73) a Ústavního soudu vykládat dvojím způsobem, a to buď restriktivně anebo extenzivně (viz citovaný náleží Ústavního soudu, který tento dvojí výklad připustil). Tato dvojí možná interpretace však nesmí v souladu s požadavkem zákonnosti výkonu státní správy a minimalizace zásahů do právní sféry daňového subjektu jít k jeho tíži a správním a soudním orgánům vzniká povinnost aplikovat ten výklad, který je pro daňový subjekt výhodnější. V případě podání dodatečného daňového přiznání proto vzniká povinnost vykládat prekluzivní lhůtu podle ust. § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků extenzivně, tj. tak, že zdaňovacím obdobím, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání, se rozumí zdaňovací období, kdy měl podat stěžovatel řádné daňové přiznání za rok 2005, tj. rok 2006. Podle tohoto výkladu pak lhůta pro vyměření či doměření daně z příjmů fyzických osob za rok 2005 neuplynula k datu podání dodatečného daňového přiznání a uplynula k 31. 12. 2009. I když je ust. § 47 zákona o správě daní a poplatků v procesním právním předpise, jedná se o ustanovení hmotně právní, neboť se jedná o prekluzivní lhůtu. Finanční orgány jsou tedy povinny posuzovat hmotně právní úpravu ve smyslu platné úpravy zákona v roce 2005 a 2006. Stěžovateli připadá nejdůležitější, že Ústavní soud opřel svůj náleží ze dne 2. 12. 2008 o zásadu *in dubio pro libertate*, tedy že v pochybnostech je třeba se přiklonit k výkladu zákona příznivějším pro daňový subjekt, i když výsledkem tohoto výkladu bylo zkrácení lhůty pro vyměření či doměření daně. Při další aplikaci tohoto náleží se ovšem pozapomnělo na to, že zkrácení prekluzivní lhůty nemusí být vždy ve prospěch daňového subjektu. Naopak, tato lhůta je objektivní a slouží k zachování právní jistoty poplatníka v podobě konečné výše daňové povinnosti za určité zdaňovací období. S ohledem na velký judikatorní obrat v rozhodování o prekluzivní lhůtě lze konstatovat, že pouhé akceptování zkrácené prekluzivní lhůty na 3+0 vyvolává křivdy u jiných poplatníků a v jiných případech, kdy jejich právo bylo zkráceno ve smyslu nemožnosti podat dodatečné daňové přiznání na nižší daňovou povinnost. Stěžovatel proto navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek městského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Finanční ředitelství ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedlo, že setrvává na svém názoru, že ust. § 47 zákona o správě daní a poplatků neodvozuje lhůtu pro vyměření daně od lhůty pro podání daňového přiznání, ale od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost daňové přiznání podat. Nelze zaměňovat vznik povinnosti podat daňové přiznání, tj. vznik skutečností zakládajících povinnost podat daňové přiznání, a lhůtu pro podání daňového přiznání. Povinnost podat daňové přiznání vznikla v daném případě ve zdaňovacím období r. 2005. Lhůta podle ust. § 47 zákona o správě daní a poplatků proto počala běžet 31. 12. 2005 a skončila 31. 12. 2008. Měl-li zákonodárce úmysl, aby se lhůta pro vyměření daně odvíjela od konce lhůty pro podání daňového přiznání, tak by jistě takto citované ustanovení formuloval. Závěr vyslovený v náleží Ústavního soudu sp.zn. I ÚS 1611/07 byl formulován ve vztahu ke lhůtě pro vyměření daně obecně a nikoliv pouze ke konkrétní situaci. Učiněný závěr je tak nutné aplikovat bez ohledu na to, zda-li byla daňovým subjektem uplatněna vyšší či nižší daňová povinnost. Ust. 47 zákona o správě daní a poplatků v době rozhodování finančního ředitelství

již neumožňovalo dvojí výklad. Námitka stěžovatele týkající se možného dvojího výkladu počátku běhu lhůty pro vyměření tak nemohla být akceptována. V daném kontextu se finančnímu ředitelství jeví jako bezpředmětná citace soudních rozhodnutí, která stěžovatel uvádí na podporu jednoho ze dvou možných, jím tvrzených výkladů k ust. § 47 zákona o správě daní a poplatků. Finanční ředitelství proto navrholo, aby kasační stížnost byla zamítnuta.

Vzhledem k tomu, že účinností zákona č. 456/2011 Sb., ve znění pozdějších předpisů, ke dni 1. 1. 2013 zanikla finanční ředitelství zřízená podle zákona č. 531/1990 Sb., ve znění pozdějších předpisů a jejich působnost ve věcech rozhodování o opravných prostředcích přešla na Odvolací finanční ředitelství, je nyní tento správní orgán žalovaným.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s ust. § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti, a přitom sám neshledal vady uvedené v odst. 4, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

Podle ust. § 41 odst. 4 věty první zákona o správě daní a poplatků dodatečné daňové přiznání nebo hlášení na daňovou povinnost nižší nebo daňovou ztrátu vyšší, proti poslední známé daňové povinnosti, lze platně podat jen tehdy, nejsou-li splněny podmínky pro užití mimořádných opravných prostředků podle § 54 a 55b, a to do lhůty stanovené v § 47 odst. 1, není-li zvláštním předpisem stanoveno jinak.

Podle ust. § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, 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 povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení nebo v němž vznikla daňová povinnost, aniž by zde současně byla povinnost daňové přiznání nebo hlášení podat.

Otázky, které souvisí s počítáním běhu prekluzivní lhůty ve vztahu k podání dodatečného daňového přiznání („ve prospěch“ i „v neprospěch“ daňového subjektu), již byly v judikatuře Nejvyššího správního soudu vyřešeny. Poněkud jinak je tomu v otázce výkladu ust. § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků ve vztahu k dodatečným daňovým přiznáním podaným před vydáním nálezu Ústavního soudu ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07, publ. pod č. 211/2008 Sb. ÚS, což však není situace, která by nastala v nyní projednávané věci (srov. rozsudek ze dne 30. 8. 2011, č. j. 8 Afs 33/2010 – 62, dostupný na www.nssoud.cz).

Nejvyšší správní soud ve svých rozhodnutích aproboval výklad ust. § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků Ústavním soudem v citovaném nálezu. Princip *in dubio pro libertate*, kterého se stěžovatel dovolává, byl mohl sloužit jako výkladové vodítko při volbě z více možných výkladů ust. § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků (ve znění do účinnosti zákona č. 304/2009 Sb.). Po vydání citovaného nálezu jsou však obecné soudy povinny respektovat výklad provedený Ústavním soudem. Pro použití argumentace principem *in dubio pro libertate*, nebo dokonce pro argumentaci jiným právním řádem není v této věci důvod. Použití metod tak, jak namítal stěžovatel, by vedlo k popření výkladu citovaného ustanovení zaujatého Ústavním soudem a poté Nejvyšším správním soudem v obdobných případech. Takový výklad není v právním státě možný, neboť by byl projevem libovůle a porušením ostatních interpretačních pravidel, pokud není zákonodárcem odlišeno postavení daňového subjektu, který podává dodatečné daňové přiznání ve prospěch a který v neprospěch, a to různou délkou lhůt.

Ke stěžovatelem uváděným důvodům pro aplikaci principu *in dubio pro libertate*, resp. *in dubio pro mitius*, lze odkázat na závěry vyslovené v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 9. 2011, č. j. 5 Afs 28/2011 - 70, dostupný na www.nssoud.cz, v němž bylo zdůrazněno,

pokračování

že „pokud se totiž stěžovateli jeví jako jediný možný postup, kdy se teorie počítání lhůt uplatní způsobem 3+0 pro správce daně a 3+1 pro daňové subjekty, neboť je to pro daňové subjekty výhodnější, nemá tento způsob rozdílného počítání běhu prekluzivní lhůty žádnou oporu jak ve výše cit. rozhodnutích Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu, tak ani v zákonné úpravě. Nejvyšší správní soud je k tomu nucen uvést, že stěžovatel na onu „výhodu“ pro daňové subjekty nahlíží zjednodušeně a pouze ze svého úhlu pohledu. Stěžovatel pomíjí fakt, že institut dodatečného daňového přiznání ve světle předchozí právní úpravy nesloužil ke změně daňové povinnosti svědčící jen ve prospěch daňového subjektu, tj. nedocházelo jim ke snížení daně či zvýšení daňové ztráty, nýbrž v mnoha případech sloužil účelu zcela opačnému, tj. daňový subjekt byl povinen podat dodatečné daňové přiznání k dani vyšší popř. daňové ztrátě nižší (viz ust. § 41 odst. 1 zákona o správě daní). Uvedený postup by tedy v řadě případů rozhodně ve svých důsledcích neznamenal zvýhodnění, jak má na mysli stěžovatel. Nelze tak uzavřít, jak požaduje stěžovatel, že uplatnění teorie 3 + 1 je apriori postup v souladu se zásadou *in dubio mitius*. Měl-li stěžovatel na mysli, že aplikace zmíněné zásady *in dubio mitius* při počítání lhůt způsobem 3+1 by byla možná jen v případech, kdy zabývá řízení daňový subjekt podáním dodatečného daňového přiznání na daň nižší nebo daňovou ztrátu vyšší, nelze takovému výkladu, při respektování zásady procesní rovnosti daňových subjektů, rovněž přisvědčit.“

Nejvyšší správní soud také podrobně shrnul problematiku výkladu ust. § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků v rozsudku ze dne 7. 3. 2012, č. j. 8 Afs 64/2011 – 65, v němž posuzoval situaci, kdy žalobkyně podala dodatečné daňové přiznání dne 23. 12. 2008, tedy dva týdny po vyhlášení nálezu sp. zn. I. ÚS 1611/07 a dospěl k závěru, že citovaný nálezy bylo třeba aplikovat i na lhůtu pro podání tohoto dodatečného daňového přiznání. Závěry vyslovené v tomto rozsudku se plně vztahují i na danou věc. V tomto rozsudku Nejvyšší správní soud zejména zdůraznil, že: „V posuzované věci je podstatný výklad § 47 daňového řádu ve vztahu k objektivní lhůtě pro podání dodatečného daňového přiznání. Zmíněné ustanovení relativně nedávno zásadním způsobem vyložil Ústavní soud i rozšířený senát Nejvyššího správního soudu. Ústavní soud náležením sp. zn. I. ÚS 1611/07 překonal dlouhodobě zastávaný právní názor, že daňová povinnost se podle § 47 daňového řádu prekluduje po uplynutí tří let od konce roku, ve kterém daňový subjekt podal nebo měl podat daňové přiznání (pravidlo „3 + 1“). Podle Ústavního soudu lhůta podle § 47 odst. 1 daňového řádu neběží od data, kdy je daňový subjekt povinen podat daňové přiznání, ale od konce zdaňovacího období, za něž se daňové přiznání podává (pravidlo „3 + 0“). Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu potvrdil výklad Ústavního soudu pro všechny typy daní, u nichž je dána povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení (usnesení ze dne 12. 1. 2011, č. j. 1 Afs 27/2009 - 98, č. 2230/2011 Sb. NSS, a č. j. 5 Afs 15/2009 - 122, č. 2229/2011 Sb. NSS). Ústavní soud se stejně jako rozšířený senát zabýval výkladem § 47 daňového řádu ve vztahu k počátku běhu lhůty, v níž může správce daně vyměřit nebo doměřit daň. Předmětné ustanovení má ovšem vliv i na běh lhůty pro podání dodatečného daňového přiznání. (...) Nejvyšší správní soud ve své judikatuře připustil, že se výklad § 47 daňového řádu vyjádřený v nálezu sp. zn. I. ÚS 1611/07 použije i pro stanovení lhůty pro podání dodatečného daňového přiznání. V rozsudku ze dne 6. 9. 2011, č. j. 5 Afs 28/2011 - 70, uvedl, že obě již zmíněná usnesení rozšířeného senátu ani nálezy sp. zn. I. ÚS 1611/07 nečinily rozdíl mezi případy, kdy je řízení zabývá správcem daně z moci úřední, a případy, kdy dává podnět k jeho zabavení, resp. jím zabývá řízení daňový subjekt. Počátek běhu prekluzivní lhůty je proto třeba počítat v obou případech shodně. (...) Odůvodnění nálezu Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1611/07 lze jistě chápat tak, že jeho primárním účelem byla ochrana daňového subjektu před extenzivním výkladem lhůty pro vyměření či doměření daně správcem daně. V rozsudku č. j. 5 Afs 28/2011 - 70 však zdejší soud připomněl, že předkládací usnesení rozšířenému senátu ve věci vedené pod sp. zn. 5 Afs 15/2009 poukázalo mj. na možnost, že uplatnění pravidla „3 + 0“ nebude svědčit daňovému subjektu. Rozšířený senát však neshledal tento argument důvodným pro odklon od právního názoru vyjádřeného v nálezu Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1611/07. (...) (V) výklad § 47 daňového řádu podle pravidla „3 + 1“ byl správní i soudní praxí zastáván po velmi dlouhou dobu. (...) Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení č. j. 1 Afs 27/2009 - 98 připustil, že nálezy sp. zn. I. ÚS 1611/07 znamenají zásadní výkladový obrát. Neshledal však důvody, které by ospravedlňovaly odklon od tohoto nálezu – totiž že by nálezy Ústavního soudu nebyl vůbec odůvodněn, nebo byl odůvodněn argumenty, které lze objektivně považovat za naprosto nedostatečné

nebo celkem nepochopitelné, ani jiné důvody, které by byly způsobitelné založit úvahu pro odklon od právních názorů obsažených v tomto nálezu. Zohlednil přitom, že právní názor vyslovený v citovaném nálezu byl následován v řadě rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, byl respektován správní praxí a projevil se i v legislativě. Shodně se k nálezu sp. zn. I. ÚS 1611/07 rozšířený senát postavil i v usnesení č. j. 5 Afs 15/2009 - 122.

V případech, kdy použití nálezu sp. zn. I. ÚS 1611/07 vede k zúžení subjektivního práva, je ovšem třeba přihlídnout ke kritériím, která pro zásadní změnu judikatury vyslovil Ústavní soud (např. v nálezu ze dne 22. 12. 2010, sp. zn. III. ÚS 1275/2010, uvedl, že je nutno posoudit kolizi mezi hodnotou soudcovského dotváření práva na straně jedné a hodnotou právní jistoty a předvídatelnosti soudního rozhodování na straně druhé). Pro posouzení možného porušení zásady předvídatelnosti a právní jistoty jsou vždy důležité konkrétní skutkové okolnosti. Ve věci rozhodnuté pod č. j. 5 Afs 28/2011 - 70 podal daňový subjekt dodatečné daňové přiznání dne 30. 6. 2009, tedy více než půl roku po vyhlášení nálezu sp. zn. I. ÚS 1611/07, Nejvyšší správní soud proto v jeho případě porušení zásady předvídatelnosti správního a soudního rozhodování neshledal.

Odlíšná byla situace posuzovaná Nejvyšším správním soudem v rozsudku ze dne 29. 6. 2011, č. j. 8 Afs 32/2010 - 102. V tomto případě daňový subjekt podal dodatečné daňové přiznání více než dva měsíce před vydáním a vyhlášením nálezu sp. zn. I. ÚS 1611/07 (daňové přiznání bylo podáno dne 25. 9. 2008, nálezh byl vydán až dne 2. 12. 2008 a vyhlášen dne 9. 12. 2008). Nejvyšší správní soud proto s ohledem na konkrétní skutkové okolnosti připustil, že daňový subjekt v okamžiku podání dodatečného daňového přiznání dne 25. 9. 2008 nemohl předvídat budoucí zásadní judikatorní obrat. K obdobnému závěru Nejvyšší správní soud dospěl v rozsudku ze dne 30. 8. 2011, č. j. 8 Afs 33/2010 - 62, kdy daňový subjekt podal dodatečné daňové přiznání dne 28. 12. 2005, tedy téměř 3 roky před vyhlášením nálezu sp. zn. I. ÚS 1611/07. V obou případech proto Nejvyšší správní soud uložil krajským soudům, aby posoudily, zda jejich závěry obstojí ve světle východisek, která sám Ústavní soud stanovil pro případy nepředvídatelné změny judikatorní činnosti (zejm. v nálezu sp. zn. III. ÚS 1275/2010).“

Nejvyšší správní soud setrvává na svých výše uvedených závěrech. Pravidlo počítání běhu prekluzivní lhůty vyjádřené v nálezu Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1611/07 (tedy pravidlo „3 + 0“) je třeba vztáhnout nejen na lhůtu pro vyměření či doměření daně, ale také na lhůtu pro podání dodatečného daňového přiznání. Stěžovatel podal dodatečné daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2005 až dne 30. 6. 2009, tedy až po uplynutí lhůty podle ust. § 47 odst. 1 zákona o správě daní, ve které lze daň vyměřit, resp. doměřit. Správce daně proto oprávněně rozhodl o zastavení daňového řízení.

Z výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji podle ust. § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl bez jednání postupem podle ust. § 109 odst. 2 s. ř. s., podle kterého o kasační stížnosti rozhoduje zpravidla bez jednání.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ust. § 60 odst. 1 věta první ve spojení s § 120 s. ř. s., podle kterého, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Nejvyšší správní soud žádnému z účastníků náhradu nákladů nepřiznal, protože stěžovatel v řízení úspěch neměl a odvolacímu finančnímu ředitelství žádné náklady s tímto řízením nevznikly.

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

V Brně dne 29. srpna 2013

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu