



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: **Ing. J. T.**, zast. JUDr. Tomášem Těmínem, Ph.D., advokátem se sídlem Karlovo náměstí 28, Praha 2, proti žalovanému: **Generální finanční ředitelství**, se sídlem Lazarská 15/7, Praha 1, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 7. 2014, čj. 30687/14/7001-11101-010509, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 21. 9. 2016, čj. 31 Af 63/2014-63,

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 :

I. Vymezení věci

[1] Žalobci byla v roce 2004 dodatečně vyměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1999; v roce 2013 žalobce podal návrh na obnovu řízení v této věci.

[2] Odvolací finanční ředitelství jeho návrh zamítlo a žalobce neuspěl ani s odvoláním u žalovaného. Orgány obou stupňů zdůraznily, že jak podle zákona o správě daní a poplatků (zákon č. 337/1992 Sb.), tak podle daňového řádu (zákon č. 280/2009 Sb., účinný od 1. 1. 2011) lze obnovu řízení povolit, jen pokud neuplynula lhůta pro stanovení daně. Běh lhůty je v tomto případě třeba počítat s ohledem na přechodné ustanovení § 264 odst. 4 daňového řádu, protože lhůta začala běžet za účinnosti zákona o správě daní a poplatků, její běh však pokračoval ještě za účinnosti daňového řádu. Okamžik počátku běhu lhůty stanovily finanční orgány na 1. 1. 2000; lhůta pak skončila k 31. 12. 2009, takže návrhu na obnovu řízení podanému až v roce 2013 nelze vyhovět. Je pravda, že daň byla původně žalobci vyměřena podle pravidla „3+1“, které Ústavní soud později označil za neústavní; žalobce však nenapadl platební výměr

před soudem. Pravomocně stanovenou daňovou povinnost nelze v takové situaci revidovat cestou mimořádných opravných prostředků.

[3] Žalobce napadl závěry finančních orgánů žalobou, kterou Krajský soud v Brně zamítl. Zdůraznil, že žalobci vznikla již v roce 1999 povinnost podat daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob; běh desetileté lhůty pro vyměření daně je tedy třeba počítat již od konce tohoto roku, a nikoli až od roku 2004, ve kterém správce daně po provedené daňové kontrole vydal platební výměr na tuto daň. Žalobce se mylně domnívá, že zahájením daňové kontroly začíná znovu běžet desetiletá objektivní lhůta pro vyměření daně: tento úkon má za následek pouze nový běh subjektivní tříleté lhůty.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[4] Proti rozsudku krajského soudu podal žalobce (stěžovatel) kasační stížnost, v níž namítl nesprávné posouzení právní otázky. Krajský soud sice uvedl, že prekluzivní lhůty jsou nepřekročitelné, ale přehlédl, že po dlouhou dobu se ani soudy nebyly schopny shodnout na tom, zda je prekluzivní lhůta pro vyměření daně podle § 47 zákona o správě daní a poplatků tříletá (3+0), nebo fakticky čtyřletá (3+1). Ústavní soud sice již dne 2. 12. 2008 vydal nálezy I. ÚS 1611/07, podle nějž se prekluzivní lhůta pro vyměření daně počítá podle pravidla „3+0“, a Ministerstvo financí v důsledku toho vzápětí vydalo stanovisko k postupu daňové správy, ovšem správní soudy (včetně Nejvyššího správního soudu) rozhodovaly i po nálezu Ústavního soudu rozdílně a výklad ustanovení sjednotil až rozšířený senát NSS dne 12. 1. 2011. Až do roku 2011 tedy Ministerstvo financí ani správní soudy nebránily doměřování daně ani v případech, kdy právo na doměření prekludovalo. Stěžovatel tedy stěží mohl žádat o obnovu daňového řízení v situaci, kdy judikatura upřednostňovala pravidlo „3+1“, a fakticky tak vylučovala důvodnost návrhu na obnovu řízení.

[5] Zamítnutí návrhu na obnovu je podle stěžovatele rovněž v rozporu s dobrými mravy. (V replice stěžovatel dodal, že tento institut se uplatní i ve veřejném právu; o tom svědčí i povinnost správních orgánů – upravená v § 2 odst. 3 správního řádu – ctít princip dobré víry, což je institut obdobný.) K tomu stěžovatel poukázal na nálezy Ústavního soudu II. ÚS 2062/14 k otázce náhrady škody, která vznikla vlastníkům bytových domů v důsledku neústavní regulace nájemného. I v otázce prekluze lhůty pro vyměření daně stát dlouhodobě toleroval situaci, v níž orgány veřejné moci postupovaly podle pravidla „3+1“, a porušovaly tak ústavně zaručená práva daňových subjektů. Stěžovatel se tak nemohl bránit proti dodatečnému platebnímu výměru ani se domáhat obnovy daňového řízení, protože veškerá jeho snaha by byla (slovy Ústavního soudu v citovaném nálezu) „sázkou do loterie“, zda takový návrh bude úspěšný, či nikoliv. Stěžovatel tedy požádal o obnovu řízení až v době, kdy se již konečně sjednotila judikatura správních soudů a výklad § 47 zákona o správě daní a poplatků.

[6] Konečně stěžovatel uvedl, že krajský soud nerozlišuje mezi daní vyměřenou na základě daňového přiznání a daní vyměřenou na základě dodatečně provedené daňové kontroly. Pokud je zahájena daňová kontrola, začíná podle stěžovatele znovu běžet nejen tříletá lhůta pro vyměření daně, ale také objektivní desetiletá prekluzivní lhůta (jinak by totiž ve stěžovatelově případě byla desetiletá prekluzivní lhůta zkrácena na sedm let, což je v rozporu s § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků). To ostatně plyne i z rozsudku NSS ze dne 21. 4. 2005, čj. 2 Afs 69/2004-52, č. 634/2005 Sb. NSS. Kdyby tomu tak nebylo, musel by NSS dospět k závěru, že pokud je zahájena daňová kontrola, běží tříletá lhůta pro vyměření daně od konce zdaňovacího období, za které se daň platí. Ustanovení § 47 odst. 2 věty druhé odvíjí běh desetileté prekluzivní lhůty od „dvou skutečností, které nemusí nastat v jeden okamžik, tj. od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání, nebo od konce zdaňovacího

pokračování

období, v němž vznikla daňová povinnost, aniž zde současně byla povinnost podat daňové přiznání“. Na stěžovatele se vztahuje druhá varianta: daň mu totiž byla dodatečně doměřena – na základě daňové kontroly zahájené v roce 2003 – platebním výměrem v roce 2004 (tj. teprve v tomto roce mu vznikla daňová povinnost). Uplatnil se zde postup podle § 46 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků: pokud je totiž stanovena daňová povinnost nesprávně nižší oproti zákonné daňové povinnosti, správce daně sám doměří daňovému subjektu daň. Proto nelze tvrdit, že by zákon ukládal stěžovateli povinnost podat v roce 2004 dodatečné daňové přiznání. Stěžovatel proto navrhl, aby NSS zrušil rozsudek krajského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[7] Žalovaný ve svém vyjádření uvedl, že uplynutí prekluzivní lhůty nelze zpochybňovat poukazem na rozpor s dobrými mravy. Korektiv dobrých mravů se výjimečně uplatní při zvažování otázky, zda je vhodné přiznat vymahatelnost konkrétnímu soukromému subjektivnímu právu, nelze však tímto institutem podmiňovat existenci oprávnění správce daně v oblasti veřejného práva. Ve stěžovatelově věci není namístě zasahovat do právní jistoty nastolené uplynutím prekluzivní lhůty, tím spíše, že stěžovatel měl déle než rok na to, aby reagoval na vydání nálezu Ústavního soudu I. ÚS 1611/07. Žalovaný proto navrhl, aby NSS kasační stížnost zamítl. Současně uplatnil nárok na náhradu nákladů řízení ve výši 300 Kč (paušální náhrada hotových výdajů spojených s jedním úkonem právní služby). Je si vědom usnesení rozšířeného senátu NSS k této otázce (č. 3228/2015 Sb. NSS), míní však, že vystupování v soudním řízení nepatří k běžným činnostem správního orgánu; ostatně důvodová zpráva k § 60 s. ř. s. počítala s tím, že úspěšné správní orgány budou mít nárok na náhradu nákladů řízení, a ve stejném smyslu se vyjadřuje i online komentář k soudnímu řádu správnímu od nakladatelství C. H. Beck.

III. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[8] Kasační stížnost není důvodná.

[9] Stěžovatel je přesvědčen, že vyměřovací řízení v jeho věci mělo být obnoveno: daň za rok 1999 mu totiž byla vyměřena ve lhůtě počítané podle pravidla „3+1“ (zde v roce 2004), které bylo poté shledáno neústavním. Stěžovatel dále tvrdí, že nemohl požádat o obnovu řízení dříve než v roce 2013. Připouští sice, že Ústavní soud vydal svůj nálezk k pravidlu „3+0“ (I. ÚS 1611/07) již v prosinci 2008, ale ani poté se judikatura nesjednotila (teprve v roce 2011 správní soudy plně přijaly za své nové pravidlo „3+0“), a proto musel stěžovatel s podáním návrhu na obnovu vyčkávat.

[10] S touto argumentací nelze souhlasit. Stěžovatel vychází z předpokladu, že změnila-li judikatura náhled na délku základní lhůty pro stanovení daně (§ 47 odst. 1 věta první zákona o správě daní a poplatků, resp. § 148 odst. 1 a 3 daňového řádu) a tuto lhůtu zkrátila (nově tak platí pravidlo „3+0“ místo „3+1“), bude on jako daňový subjekt moci dosáhnout obnovy řízení (a zrušení platebního výměru vydaného v souladu s pravidlem „3+1“), i když už mezitím skončila maximální desetiletá lhůta pro stanovení daně (§ 47 odst. 1 věta druhá zákona o správě daní a poplatků, resp. § 148 odst. 5 daňového řádu), po jejímž uplynutí nelze obnovu povolit (§ 119 odst. 4 daňového řádu). Již tato základní myšlenka je ale nesprávná. Pouhá skutečnost, že soudní praxe se přiklonila k novému výkladu určitého ustanovení, který je příznivější pro adresáty veřejnoprávních aktů, totiž nemůže být důvodem pro rušení aktů vydaných v minulosti, které byly založeny na výkladu méně příznivém (*blíže k tomu ve vypořádání druhé kasační námítky*). Stěžovatel však (1.) nejen že chová takové přesvědčení, ale (2.) navíc se domnívá, že nová judikatura je *novou skutečností, která nemohla být uplatněna v řízení již dříve a mohla mít podstatný vliv na výrok rozhodnutí* [§ 117 odst. 1 písm. a) daňového řádu], případně že jde o *nové (jiné) posouzení předběžné otázky* [§ 117 odst. 1

písm. d) daňového řádu] – tyto dva důvody uplatnil v návrhu na obnovu. Zdůrazňuje také (3.), že aby vůbec mohl mít návrh na obnovu řízení šanci na úspěch, musela být tato nová judikatura judikaturou ustálenou.

[11] Nesprávnost obou základních stěžovatelových premis (1. nová judikatura může zneplatnit pravomocné akty z minulosti, 2. cestou k tomu je obnova řízení) plyne z jeho odlišného hmotněprávního náhledu na otázku, která není nijak banální. Nesprávná úvaha (3.) týkající se lhůty pro podání návrhu na obnovu však svědčí o nepochopení smyslu jednoho ze základních procesních institutů, totiž objektivní lhůty. Stěžovatelovo líčení o změně judikatury, která se poprvé objevila v roce 2008, ale ustálila se až v roce 2011, by mohlo snad mířit pouze k závěru, že se *nedozvěděl* o důvodech obnovy dříve (tedy že za důvod obnovy nepovažoval prvotní nález Ústavního soudu z prosince 2008, ale až usnesení rozšířeného senátu NSS z ledna 2011). Okamžik, kdy se navrhovatel *dozvěděl* o důvodech obnovy, však je důležitý pro dodržení *subjektivní* lhůty (podle § 118 odst. 2 daňového řádu lze návrh podat do 6 měsíců ode dne, kdy se navrhovatel dozvěděl o důvodech obnovy řízení), naproti tomu je zcela nepodstatný ve vztahu k běhu *objektivní* lhůty. Ta je upravena v § 119 odst. 4 daňového řádu, podle nějž lze obnovu nalézacího řízení povolit nebo nařídit, pokud neuplynula lhůta pro stanovení daně.

[12] Stěžovatel v první námitce zastává názor, že objektivní lhůta pro zahájení řízení o obnově nemohla uplynout dříve, než se judikatura ustálila natolik, aby to stěžovateli subjektivně vyhovovalo a aby tu byla určitá šance na procesní úspěch. Ani subjektivní lhůta, ať už začala běžet kdykoli, však nemůže skončit později než lhůta objektivní. Tím méně je tu prostor pro to, aby účastník v situaci, kdy už je mu znám nový právní výklad, vyčkával (bez ohledu na běh objektivní lhůty) s podáním návrhu na obnovu po dobu, jejíž délku si sám určí (až nazná, že možnost procesního úspěchu se zvýšila).

[13] Argumentaci, kterou NSS právě vyvrátil, stěžovatel rozvíjí i v druhé kasační námitce. NSS má shodně se žalovaným za to, že institut dobrých mravů se ve veřejném právu neuplatní. Neznamená to ale, že zde neexistuje způsob, jakým zmírnit příliš tvrdé dopady určitého výkladu práva v konkrétní situaci: takovým korektivem bývá nejčastěji (což ostatně uvádí i sám stěžovatel) ochrana dobré víry. Než NSS vysvětlí, proč se u stěžovatele tento korektiv neuplatní, shrne nejprve svůj obecný náhled na působení judikatury do minulosti.

[14] Především stěžovatel pomíjí, že nový výklad práva nemůže vyvolávat účinky neomezeně do minulosti, a přehlíží ustálenou judikaturu Nejvyššího správního soudu i Ústavního soudu k této otázce. NSS uvedl v usnesení svého rozšířeného senátu ze dne 21. 10. 2008, čj. 8 As 47/2005-86, publikovaném pod č. 1764/2009 Sb. 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.

[15] Citované usnesení vyjadřuje myšlenku tzv. incidentní retrospektivity působení judikatury. Tento princip znamená, že nová judikatura se užije jak v konkrétním řízení, v němž byla zformulována, tak i v dalších řízeních, která mají základ v minulosti, ale ještě nebyla pravomocně skončena nebo (což se týká přezkumu správních rozhodnutí u správních soudů)

pokračování

o jejich předmětu ještě probíhá či bude probíhat soudní řízení (srov. k tomu např. i nález Ústavního soudu III. ÚS 3221/11, *Maleč*).

[16] Aby však 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. Uplatnit nový výklad je naopak vyloučeno v případě, že tomu brání pravomocné rozhodnutí, které již nelze nijak odklidit. K tomu míří i poznámka rozšířeného senátu NSS o využití mimořádných opravných prostředků. Změna judikatury totiž není novou skutečností (která bývá obvyklým důvodem pro obnovu řízení), a nový výklad ani nezakládá rozpor těch rozhodnutí, která byla založena na starém výkladu, s právními předpisy (tj. není zde dán předpoklad pro přezkumné řízení). Ani poukaz na to, že již od počátku (tj. od roku 1993) 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.

[17] Tento názor zaujal NSS i v rozsudku ze dne 14. 4. 2016, čj. 5 Afs 91/2014-36. 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 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*“.

[18] Nález Ústavního soudu II. ÚS 2062/14 označil za rozpornou s dobrými mravy námitku promlčení, kterou vznesl stát v řízení o nároku majitelů domů na náhradu škody vzniklou v důsledku neústavní regulace nájemného. Jak Ústavní soud zdůraznil, stát dlouhodobě ignoroval trvající zásah do základních práv majitelů, a to navzdory apelům Ústavního soudu. Soudy pak svou neustálenou rozhodovací praxí udržovaly v majitelích nejistotu, jak správně procesně postupovat, a to po dobu několika let až do vydání sjednocujícího stanoviska pléna Ústavního soudu.

[19] Stěžovatelova situace není s tímto případem srovnatelná. Praxe (správní i soudní) vyvozovala z § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků pravidlo „3+1“ po dobu téměř šestnácti let a žádná nejistota ohledně správného výkladu nepanovala. Teprve nález Ústavního soudu I. ÚS 1611/07 ze dne 2. 12. 2008 přinesl výklad „3+0“, který byl pro ostatní orgány veřejné moci nový a překvapivý; do té doby tu nepanovala žádná konkurence mezi pravidly „3+1“ a „3+0“. Už vůbec zde pak nebyla dlouhodobá neochota obecných soudů či správních orgánů přijmout za své pravidlo, které by Ústavní soud ve svých nálezech označoval za jediné přijatelné (jako tomu bylo v otázce žalob na zvýšení nájemného). Bylo správné, že finanční orgány i správní soudy začaly toto nové pravidlo používat v běžících řízeních (ve vyměřovacích či doměřovacích řízeních u správce daně, případně v řízeních o žalobách či kasačních stížnostech, jejichž předmětem bylo rozhodnutí o stanovení daně), jakmile vešlo ve známost; mimo tato běžící řízení se ale nové pravidlo nemohlo prosadit.

[20] Důvodná není ani třetí námitka, a opět to souvisí se stěžovatelovým svérázným náhledem na běh objektivní lhůty. Na podporu své argumentace se stěžovatel dovolává rozsudku zveřejněného pod č. 634/2005 Sb. NSS s touto právní větou:

Zahájí-li správce daně daňovou kontrolu, běží tříletá lhůta ke vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení od konce roku, v němž byl daňový subjekt o zahájení daňové kontroly zpraven (§ 47 odst. 2 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků), a na běh této lhůty nemají vliv žádné další úkony provedené správcem daně v průběhu daňové kontroly.

Rozsudek řešil otázku, zda úkonem, který směřuje k vyměření daně nebo k jejímu dodatečnému stanovení (§ 47 odst. 2 daňového řádu) je daňová kontrola jako celek, nebo i její jednotlivé části (soud zvolil první variantu). Stěžovatel však z rozsudku dovodil, že zahájení daňové kontroly s sebou nese nejen běh nové základní tříleté lhůty pro stanovení daně, ale i běh nové maximální desetileté objektivní lhůty. Tento názor ale popírá vlastní konstrukci běhu obou lhůt, která je zřejmá jak z § 47 zákona o správě daní a poplatků, tak z § 148 daňového řádu, a která chrání daňové subjekty před tím, aby jim daň mohla být vyměřována donekonečna. Vztah mezi oběma lhůtami je prostý: v rámci maximální desetileté lhůty může správce daně opakovaně provést úkon směřující ke stanovení daně, a tím získá další tři roky, během nichž bude zkoumat existenci a výši určité daňové povinnosti. Může to však dělat jen do té doby, než narazí na nepřekročitelnou hranici desetileté lhůty – a je možné, že ani tou dobou ještě se svým zkoumáním nebude u konce. Zákon však vychází z toho, že doba deseti let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla daňová povinnost, je vůči správci daně dostatečně štedrá, a podrobovat daňové subjekty vyměřovacímu řízení i po jejím uplynutí by již nepřiměřeně zasahovalo do jejich práv.

[21] Hypotetický důsledek, kterým stěžovatel podporuje správnost svých úvah („*kdyby tomu tak nebylo, musel by NSS dospět k závěru, že pokud je zahájena daňová kontrola, běží tříletá lhůta pro vyměření daně od konce zdaňovacího období, za které se daň platí*“), považuje NSS za nesmyslný. Tříletá základní lhůta pro vyměření daně slouží k tomu, aby správce daně mohl řádně zjistit a poté správně stanovit daňovou povinnost. Zahájení daňové kontroly je zpravidla projevem toho, že daňové poměry určité osoby si vyžadují delšího a důkladnějšího zkoumání. Je proto absurdní, aby správce daně zahajoval daňovou kontrolu v situaci, kdy by mu nepřinesla žádné prodloužení základní tříleté lhůty.

[22] Ne zcela srozumitelná je stěžovatelova úvaha, podle níž § 47 odst. 2 věta druhá zákona o správě daní a poplatků odvíjí běh desetileté prekluzivní lhůty od „*dvou skutečností, které nemusejí nastat v jeden okamžik, tj. od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání, nebo od konce zdaňovacího období, v němž vznikla daňová povinnost, aniž zde současně byla povinnost podat daňové přiznání*“. Pokud stěžovatel tvrdí, že obě skutečnosti nemusejí nastat v jeden okamžik, popírá tím závěry Ústavního soudu v nálezu I. ÚS 1611/07: zde právě zaznělo, že pokud byl zdaňovacím obdobím pro daň z příjmů rok 1998, vznikla i povinnost podat daňové přiznání již v tomto roce (k jeho poslednímu dni), a nikoli až v roce 1999 (jak se to běžně vykládalo až do vydání tohoto nálezu).

[23] Stěžovatel má dále za to, že mu sice ve vztahu k dani z příjmů za rok 1999 vznikla daňová povinnost, ale současně nebyl povinen podat daňové přiznání: vznik daňové povinnosti totiž spojuje až s dodatečným platebním výměrem vydaným po daňové kontrole. I tento názor je pomýlený. Druhá z výše uváděných variant (vznik daňové povinnosti bez povinnosti podat daňové přiznání) se týká např. daně vybírané srážkou; stěžovatel však byl v tomto ohledu klasickým poplatníkem daně z příjmů fyzických osob, neboť jeho roční příjmy přesáhly 10 000 Kč a zároveň se na něj nevztahovala se na něj žádná ze speciálních situací popsaných

pokračování

v § 38g zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, takže mu vznikla povinnost podat daňové přiznání (§ 38g odst. 1 citovaného zákona). Daň mu sice byla v konkrétní výši stanovena až v roce 2004 a až tehdy nastala její náhradní splatnost, to ovšem nemění nic na tom, že původní daňová povinnost a s ní spojená povinnost podat daňové přiznání (kterou stěžovatel nesplnil) mu vznikla už s koncem roku 1999 (v roce 2004 ji jen správce daně konkrétně vyčíslil, protože to stěžovatel včas neudělal sám).

[24] Soud dodává, že stěžovatel by se svým návrhem na obnovu řízení nemohl uspět ani v případě, že by jej podal bezprostředně po vydání nálezů I. ÚS 1611/07; je tedy poněkud od věci poznámka žalovaného, podle níž měl stěžovatel „*déle než rok na to, aby reagoval na vydání nálezů Ústavního soudu*“. Do 31. 12. 1999 mu totiž sice stále plynula objektivní desetiletá lhůta pro vyměření daně, v níž lze podat návrh na obnovu řízení, ale návrh by se tím stal jen včasným, nikoli důvodným, protože změna judikatury nemůže vést k revizi věcí pravomocně skončených a aktuálně nepřezkoumávaných u soudu.

IV. Závěr a náklady řízení

[25] 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. 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.

[26] Soud nevyhověl návrhu žalovaného na přiznání paušální náhrady nákladů řízení ve výši 300 Kč. Žalovaný si je vědom judikatury NSS k této otázce, včetně rozhodnutí rozšířeného senátu, ovšem ke svému opačnému názoru nepřináší solidní ucelenou argumentaci – pouze se závěry NSS stručně polemizuje. Činí tak jednak poukazem na dvě obecné věty důvodové zprávy k § 60 s. ř. s., jednak cituje online komentář k soudnímu řádu správnímu. Zvolený způsob citace ale není korektní: podle žalovaného hovoří komentář „*poměrně jasně*“ v tom smyslu, že „*i úspěšnému správnímu orgánu lze tedy striktně vzato přiznat náhradu nákladů řízení před správním soudem*“, ale žalovaný již mlčí o tom, že komentář pro podporu tohoto tvrzení nepřináší žádné úvahy, a naopak hned za touto větou v něm následuje pojednání o současném postoji správních soudů, který s názorem žalovaného nesouzní.

[27] Krom toho rozšířený senát v rozhodnutí č. 3228/2015 Sb. NSS řešil především otázku, zda procesně úspěšnému správnímu orgánu náleží náhrada nákladů spojených s účastí pracovníků správního orgánu u jednání správního soudu. Žalovaný v této věci netvrdí, že by mu vznikl takový náklad v konkrétní a doložitelné výši, ale v podstatě si účtuje práci vynaloženou na sepsání vyjádření ke kasační stížnosti (která podle něj není běžnou činností správního orgánu) a dovolává se § 151 odst. 3 občanského soudního řádu. Soud však musí setrvat na tom, že toto ustanovení (ani prováděcí vyhláška k němu) se v soudním řízení správním neujijí (viz č. 3344/2016 Sb. NSS), a zejména pak ne vůči správnímu orgánu (srov. rozsudek NSS ze dne 18. 12. 2015, čj. 8 Afs 126/2015-113).

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

V Brně dne 20. července 2017

Zdeněk Kühn
předseda senátu