299

NÁLEZ
Ústavního soudu
Jménem republiky

Ústavní soud rozhodl pod sp. zn. Pl. ÚS 18/14 dne 15. září 2015 v plénu složeném z předsedy soudu Pavla Rychetského (soudce zpravodaj) a soudců Ludvíka Davida, Jaroslava Fenyka, Jana Filipa, Vladimíra Kůrky, Tomáše Lichovníka, Jana Musila, Vladimíra Sládečka, Radovana Suchánka, Kateřiny Šimáčkové, Vojtěcha Šimíčka, Milady Tomkové, Davida Uhlíře a Jiřího Zemánka o návrhu Nejvyššího správního soudu, za který jedná předseda senátu 4 Afs JUDr. Jiří Palla, na zrušení § 264 odst. 4 vět první a druhé zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, za účasti Poslanecké sněmovny Parlamentu České republiky a Senátu Parlamentu České republiky jako účastníků řízení a vlády České republiky a Mgr. Anny Šabatové, Ph.D., veřejné ochránkyně práv, jako vedlejších účastníků řízení

takto:

Návrh se zamítá.

Odůvodnění

I.
Předmět řízení

1. Před Nejvyšším správním soudem (dále též „navrhovatel“) je pod sp. zn. 4 Afs 105/2014 vedeno řízení o kasační stížnosti Odvolacího finančního ředitelství (jako procesního nástupce Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu) proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 24. dubna 2014 č. j. 11 Af 15/2013-124, kterým byla k žalobě obchodní společnosti ODIN Investment, a. s., (dále jen „žalobkyně“) zrušena rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu ze dne 20. prosince 2012 č. j. 18268/12-1300-106629, č. j 19192/12-1300-106629 a č. j. 19193/12-1300-106629. Uvedenými rozhodnutími byla zamítnuta odvolání žalobkyně proti dodatečným platebním výměrům Finančního úřadu pro Prahu 1 ze dne 20. března 2012 č. j. 143558/12/001513105042, ze dne 19. března 2012 č. j. 143684/12/001513105042 a ze dne 20. března 2012 č. j. 143722/12/001513105042, jimiž jí byla doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období druhého čtvrtletí 2007 ve výši 1 064 754 Kč, za zdaňovací období třetího čtvrtletí 2007 ve výši 776 801 Kč a za zdaňovací období čtvrtého čtvrtletí 2007 ve výši 3 363 411 Kč. Tyto výměry byly zároveň potvrzeny.

2. Rozhodnutí o kasační stížnosti závisí podle Nejvyššího správního soudu na zodpovězení otázky, zda uvedená daň byla doměřena pravomocným rozhodnutím před uplynutím k tomu stanovené prekluzivní lhůty. Zahájení daňové kontroly u žalobkyně dne 23. listopadu 2009 představovalo úkon, kterým byl podle § 47 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění zákona č. 35/1993 Sb., přerušen běh prekluzivní lhůty pro vyměření daně z přidané hodnoty za zdaňovací období druhého, třetího a čtvrtého čtvrtletí 2007. Nová tříletá lhůta tak započala běžet ode dne 31. prosince 2009 a k jejímu uplynutí mělo dojít na konci roku 2012. V projednávané věci je nesporné, že žalobou napadená rozhodnutí finančního ředitelství nabyla právní moci až dne 25. ledna 2013, kdy

byla řádně doručena zástupci žalobkyně. K včasnému doměření daně proto mohlo dojít pouze v případě, že ještě před uplynutím prekluzivní lhůty nastala právní skutečnost, která měla za následek její opětovné přerušení nebo prodloužení. Jinak by musela být konstatována nezákonnost rozhodnutí, jimiž k doměření daně došlo.

3. Zatímco Městský soud v Praze žádnou takovouto skutečnost neshledal a žalobou napadená rozhodnutí zrušil, Nejvyšší správní soud věc hodnotil po právní stránce odlišně. Podle jeho názoru bylo třeba doručení dodatečných platebních výměrů dne 20. března 2012 posuzovat jako oznámení rozhodnutí o doměření daně, s nímž § 148 odst. 2 písm. b) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, spojuje prodloužení této lhůty o 1 rok. Na základě § 264 odst. 4 vět první a druhé daňového řádu se totiž účinky právních skutečností, jež nastaly po jeho účinnosti a mají vliv na běh prekluzivní lhůty pro stanovení daně (včetně jejího prodloužení), posuzují podle daňového řádu i v případě, že předmětná lhůta započala ještě za účinnosti zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“).

4. Tyto úvahy vedly Nejvyšší správní soud k předběžnému závěru, že vzhledem k prodloužení předmětné prekluzivní lhůty byla z hlediska podústavního práva daň z přidané hodnoty za období druhého, třetího a čtvrtého čtvrtletí 2007 pravomocně doměřena včas. Přesto však kasační stížnosti (zatím) nemohl vyhovět. Podle jeho názoru je totiž přechodné ustanovení § 264 odst. 4 vět první a druhé daňového řádu, jež takovéto prodloužení ve věci žalobkyně umožnilo, v rozporu se zákazem retroaktivity jako jedním z principů právního státu ve smyslu čl. 1 odst. 1 Ústavy České republiky (dále jen „Ústava“). Nejvyšší správní soud proto usnesením ze dne 7. srpna 2014 č. j. 4 Afs 105/2014-38 předložil návrh na jeho zrušení Ústavnímu soudu a na dobu do jeho rozhodnutí přerušil řízení o kasační stížnosti. Jeho návrh byl Ústavnímu soudu doručen dne 4. září 2014.

II.
Argumentace navrhovatele

5. Závěr o nesouladu napadeného ustanovení s ústavním pořádkem odůvodňuje Nejvyšší správní soud tím, že za situace, kdy prekluzivní lhůta pro stanovení daně začala běžet za účinnosti zákona o správě daní a poplatků, je třeba v jejím prodloužení na základě pozdější právní úpravy – v důsledku oznámení rozhodnutí o doměření daně podle § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu – spatřovat výjimečný případ ústavně nepřípustné nepravé retroaktivity. Je tomu tak z toho důvodu, že předmětná lhůta časově vymezuje existenci právního vztahu mezi správcem daně a daňovým subjektem, do něhož by se nemělo zasahovat stanovením jiných pravidel, mají-li mít za následek její prodloužení. V opačném případě by byla do tohoto právního vztahu vnesena nejistota, která by se dotýkala práv daňového subjektu, včetně těch, jež souvisí s jeho povinnostmi plynoucími z jiných právních předpisů, např. povinností uchovávat účetní a jiné doklady.

6. Navrhovatel sice připouští, že napadeným ustanovením stanovené řešení vztahu staré a nové právní úpravy by navzdory tomuto negativnímu dopadu mohlo obstát, nespatřuje však existenci žádného významného či naléhavého důvodu, o který by tento závěr mohl být opřen. Za takovýto důvod přitom nelze považovat ani snahu vyhnout se výkladovým problémům při přechodu ze starého na nový systém posuzování lhůt pro stanovení a placení daně (a s ní spojené hledisko právní jistoty), ani eliminaci dvojího právního režimu při posuzování lhůty pro stanovení daně ve vztahu k úkonům učiněným ode dne 1. ledna 2011. Jakkoliv lze pravidla obsažená v daňovém řádu označit za přesněji formulovaná, již za předchozí právní úpravy zákona o správě daní a poplatků byla řada interpretačních nejasností odstraněna prostřednictvím judikatury. Situace, kdy se určitý institut aplikuje u některých právních vztahů podle dosavadní právní úpravy a u jiných podle nového právního předpisu, jsou navíc v praxi zcela běžným jevem, kterému se většinou není nutné bránit. Žádný další důvod, pro který by prekluzivní lhůta pro stanovení daně započatá ještě za účinnosti zákona o správě daní a poplatků musela být ve vztahu k úkonům učiněným po nabytí účinnosti daňového řádu posuzována podle nových pravidel, již podle navrhovatele není možné vymyslet. Takto vymezenou nepravou retroaktivitu je proto třeba hodnotit jako neproporcionální opatření.

7. Uvedená argumentace se týká pouze napadeného ustanovení. Navrhovatel naopak nijak nezpochybňuje ústavnost § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu, jehož účelem je nastolení stavu právní jistoty o běhu prekluzivní lhůty pro stanovení daně a umožnění řádného výkonu správy daní při respektu k daňovým subjektům, do jejichž práv není prodloužením této lhůty započaté po účinnosti daňového řádu o jeden rok neúměrně zasahováno. Toto prodloužení má do budoucna zabránit vzniku situací, kdy správce daně druhého stupně měl minimální časový prostor pro provedení odvolacího řízení, což se negativně odráželo na kvalitě jeho rozhodovací činnosti.

III.
Průběh řízení před Ústavním soudem

8. Ústavní soud podle § 69 odst. 1, 2 a 3 zákona č. 182/1993 Sb., o Ústavním soudu, ve znění pozdějších předpisů, (dále též jen „zákon o Ústavním soudu“) zaslal návrh komorám Parlamentu jako účastníkům řízení a dále vládě a veřejné ochránkyni práv jako orgánům, které jsou oprávněny vstoupit do řízení jako vedlejší účastníci řízení. Současně si od Nejvyššího správního soudu vyžádal spis vedený pod sp. zn. 4 Afs 105/2014, s jehož obsahem koresponduje výše uvedené shrnutí řízení o kasační stížnosti.

9. Poslanecká sněmovna i Senát ve svých vyjádřeních z 8. října 2014 a 1. října 2014, podepsaných předsedy jednotlivých komor Janem Hamáčkem a Milanem Štěchem, stručně shrnuly průběh legislativního procesu, v jehož rámci byl projednán a schválen daňový řád.

10. Dne 9. října 2014 obdržel Ústavní soud vyrozumění vlády, že vstupuje do tohoto řízení (usnesení vlády ze dne 8. října 2014 č. 827). Obsahově totožné vyrozumění veřejné ochránkyně práv mu bylo doručeno 22. září 2014. V obou případech tak bylo učiněno v zákonem předepsaných lhůtách.

11. Z vyjádření vlády ze dne 23. října 2014, podepsaného ministrem pro lidská práva, rovné příležitosti a legislativu Mgr. Jiřím Dienstbierem, vyplývá, že vymezení lhůty pro stanovení daně podle § 47 zákona o správě daní a poplatků vyvolávalo po dlouhou dobu právní nejistotu z důvodu nejednoznačnosti jeho výkladu. Bez znalosti rozhodovací praxe soudů, která se vyvíjela několik let, toto ustanovení v podstatě nebylo možné vykládat a aplikovat. Vyvstala proto potřeba tento stav řešit novou právní úpravou, která by jej co nejdříve a definitivně napravila. Napadené ustanovení doplňuje právní úpravu předmětné lhůty podle daňového řádu v tom smyslu, že brání pokračování stavu právní nejistoty tím, že se po určité období (jež by se svou délkou eventuálně mohlo blížit 10 rokům) budou aplikovat dvě právní úpravy. Jakkoliv obecně platí, že zachování takovéto duality představuje legitimní řešení vztahu staré a nové právní úpravy, v daném případě jde o řešení nežádoucí, a to s ohledem na kvalitativně lepší úpravu podle daňového řádu, dále velký počet subjektů, jichž by se tento stav týkal, a možnou délku jeho trvání a nutnost činit v některých případech určité úkony či postupy s dopadem do více zdaňovacích období, jež by při zachování uvedené duality vedlo k nejednotnosti při posuzování účinku jednotlivých úkonů. Zmínit lze i zájem na hospodárném výkonu veřejné moci. Přechod na novou právní úpravu i v případě řízení, jež byla zahájena před 1. lednem 2011, měl pro daňové subjekty představovat srozumitelný model, v němž jsou jednotně uplatňována nová pravidla. Pakliže daňový řád spojuje prodloužení lhůty pro stanovení daně s důvody, s nimiž tak nečinil zákon o správě daní a poplatků, tato skutečnost má jen omezený význam, protože daňový subjekt nemohl ani podle původní právní úpravy odhadnout, jaká bude skutečná délka této lhůty.

12. Uvedené důvody podle názoru vlády opodstatňují nepravou retroaktivitu, kterou založilo napadené ustanovení. Lze v nich spatřovat silný veřejný zájem na zvoleném legislativním řešení, které přispěje k větší srozumitelnosti či přehlednosti právního postavení jednotlivých daňových subjektů. Nadto platí, že nová právní úprava pro stanovení daně nejde vždy jen k tíži daňového subjektu, neboť jejím prodloužením se i jemu prodlužuje doba, ve které je oprávněn podat dodatečné daňové přiznání na daň nižší nebo uplatnit nadměrný odpočet. Ačkoliv Nejvyšší správní soud zpochybňuje ústavnost napadeného ustanovení z hlediska právní jistoty, vláda je přesvědčena, že v tomto směru by mělo ne-

gativní dopad na postavení daňových subjektů naopak jeho zrušení nálezem Ústavního soudu. V případech, v nichž dosud nedošlo k pravomocnému stanovení daně, nebo je toto stanovení předmětem mimořádných opravných a dozorčích prostředků, popřípadě soudního přezkumu, by se na některé úkony podle § 148 odst. 2 daňového řádu hledělo tak, že běh této lhůty neovlivňují, což by v závislosti na konkrétních okolnostech mohlo mít za následek nemožnost stanovit daň nebo nezákonnost dosud nepravomocného stanovení daně. V případech, v nichž již byla daň pravomocně stanovena, avšak dosud nedošlo k její úhradě, by zas příslušná rozhodnutí pozbyla vykonatelnost. U první skupiny lze odhadovat dopady derogace na veřejné rozpočty v rozsahu přibližně 6 mld. Kč, u druhé skupiny takovýto odhad nelze učinit. Ze všech těchto důvodů vláda nesouhlasí s návrhem na zrušení napadeného ustanovení.

13. Veřejná ochránkyně práv Mgr. Anna Šabatová, Ph.D., rovněž vyjádřila nesouhlas s návrhem Nejvyššího správního soudu. Ve svém vyjádření ze dne 22. října 2014 uvedla, že daňový řád dává daňovým subjektům s účinností od 1. ledna 2011 podstatně větší právní jistotu již jen tím, že taxativně vymezuje skutečnosti vedoucí k prodloužení lhůty a jejímu přerušení, jakož i okolnosti, za nichž lhůta neběží. Považuje proto za sporné tvrdit, že nový daňový řád svým nepravě retroaktivním přechodným ustanovením zasáhl do právní jistoty, legitimního očekávání a ochrany důvěry v právo. K tomu by naopak mohlo dojít právě zrušením napadeného ustanovení. Ve zbytku svého vyjádření upozorňuje, že vyhověním návrhu by vyvstala potřeba výkladu aplikace prekluzivní lhůty podle zákona o správě daní a poplatků v „nových podmínkách“. U daňových povinností, u nichž začala běžet lhůta pro stanovení daně za účinnosti zákona o správě daní a poplatků, by v takovém případě pravděpodobně nebylo možné aplikovat § 55b odst. 2 tohoto zákona, podle něhož může být přezkoumání daňového rozhodnutí zahájeno nejpozději do dvou let následujících po roce, v němž nabylo přezkoumávané rozhodnutí právní moci. Daňový řád totiž váže možnost přezkoumání rozhodnutí na běh lhůty pro stanovení daně. Následkem by tak byla buď nepřezkoumatelnost některých rozhodnutí, nebo naopak úplné otevření přezkumu až do uplynutí původní mezní lhůty pro vyměření daně. Ustanovení § 264 odst. 3 daňového řádu by ve vztahu k této lhůtě nebylo aplikovatelné.

14. Uvedená vyjádření byla zaslána Nejvyššímu správnímu soudu, který na ně reagoval replikou ze dne 18. listopadu 2014. V ní opětovně zdůraznil, že napadené ustanovení vytváří prostor pro aplikaci § 148 daňového řádu i na lhůty pro vyměření či doměření daně, jež začaly běžet za účinnosti předchozí právní úpravy. Tím ale nepřípustným způsobem zasahuje do již běžící prekluzivní lhůty, v níž mají být definitivně vypořádány materiální vztahy mezi veřejným rozpočtem a daňovým subjektem. Na jeho základě totiž může být tato lhůta prodloužena nad rámec objektivně daného časového prostoru, jejž přesně vymezovala původní právní úprava. K tomuto prodloužení přitom dochází téměř výlučně ve prospěch státu, a nikoliv též daňového subjektu, pro nějž nebude mít zachování možnosti podat dodatečné daňové přiznání v praxi téměř žádný význam. Použití nepravé retroaktivity pro řešení vztahu staré a nové právní úpravy v tomto případě nebylo nezbytné a nebyl na něm dán ani žádný významný či naléhavý veřejný zájem. To platí i pro tvrzený zájem na právní jistotě, z jejíhož hlediska by bylo jistě únosné i doběhnutí dosavadních lhůt. Pokud jde o negativní důsledky derogace, i kdyby nebyl odhad jejího dopadu na veřejné rozpočty ve výši 6 mld. Kč nadnesený, nelze přehlédnout, že uvedený příjem byl dosažen za cenu zásahu do již běžící prekluzivní lhůty, který jednoznačně svědčil zájmům státu na úkor práv daňových subjektů. Závěrem navrhovatel setrval na svém návrhu.

15. Ve smyslu § 44 zákona o Ústavním soudu rozhodl Ústavní soud ve věci bez konání ústního jednání, protože od něj nebylo lze očekávat další objasnění věci.

IV.
Znění a kontext napadeného ustanovení

16. Jak již bylo uvedeno výše, Nejvyšší správní soud se domáhá zrušení části (vět první a druhé) přechodného ustanovení § 264 odst. 4 daňového řádu, jehož celé znění je následující:

„§ 264

Přechodná ustanovení

…

(4) Běh a délka lhůty pro vyměření, která započala podle dosavadních právních předpisů a neskončila do dne nabytí účinnosti tohoto zákona, se ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona posuzuje podle ustanovení tohoto zákona, která upravují lhůtu pro stanovení daně; okamžik počátku běhu této lhůty určený podle dosavadních právních předpisů zůstává zachován. Účinky právních skutečností, které mají vliv na běh této lhůty a které nastaly přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, se posuzují podle dosavadních právních předpisů. Právní skutečnosti nově zakládající stavění běhu lhůty pro stanovení daně podle tohoto zákona, které započaly přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, staví běh lhůty až ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona.“

17. Smyslem lhůty pro stanovení daně podle § 148 daňového řádu, stejně jako někdejší lhůty pro vyměření daně podle § 47 zákona o správě daní a poplatků, je vymezení období, během něhož je správce daně oprávněn stanovit daňovému subjektu určitou daňovou povinnost svým rozhodnutím. K tomu, aby ke stanovení daně došlo v souladu se zákonem, musí uvedené rozhodnutí (s výjimkou případů upravených v § 148 odst. 6 a 7 daňového řádu) nabýt právní moci před uplynutím této lhůty. Tímto okamžikem totiž předmětné oprávnění zaniká. Pouze v uvedené lhůtě může zároveň dojít k uplatnění jiných instrumentů sloužících ke změně poslední známé daně, ať už ve prospěch nebo v neprospěch daňového subjektu, včetně dodatečného daňového přiznání podle § 141 daňového řádu. Jejím uplynutím by tak měly být definitivně vypořádány vztahy mezi veřejným rozpočtem a daňovým subjektem.

18. Napadené ustanovení stanoví, podle jaké právní úpravy má být ode dne 1. ledna 2011, kdy nabyl účinnosti daňový řád, posuzována neskončená lhůta pro vyměření daně, jež započala ještě za účinnosti zákona o správě daní a poplatků. Na jeho základě je třeba s právními skutečnostmi, které nastaly od uvedeného data, spojovat ve vztahu k běhu a délce této lhůty právní účinky předvídané § 148 daňového řádu, včetně jeho odstavce 2 písm. b), podle něhož se lhůta pro stanovení daně prodlužuje o 1 rok, pokud v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně došlo k oznámení rozhodnutí o stanovení daně. Není přitom podstatné, že takovéto prodloužení zákon o správě daní a poplatků neumožňoval.

19. Pro úplnost je namístě dodat, že napadené ustanovení představuje zvláštní úpravu ve vztahu k přechodnému ustanovení § 264 odst. 3 daňového řádu, podle něhož se pro posouzení běhu a délky lhůty, která započala podle dosavadních právních předpisů, postupuje ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona podle ustanovení tohoto zákona, která upravují lhůtu, jež je jí svou povahou a účelem nejbližší; tato lhůta neskončí dříve než v den, ve který by končila podle dosavadních právních předpisů. Je zřejmé, že ve vztahu k někdejší lhůtě pro vyměření daně by měla svou povahou a účelem nejblíže právě lhůta pro stanovení daně, pročež by byl v případech, na které dopadá napadené ustanovení, i na základě tohoto ustanovení aplikovatelný § 148 daňového řádu.

V.

Podmínky meritorního posouzení návrhu

20. Předtím, než mohl Ústavní soud přistoupit k věcnému projednání návrhu podle čl. 87 odst. 1 písm. a) Ústavy, musel zkoumat, zda jsou k tomu splněny všechny podmínky stanovené zákonem o Ústavním soudu.

21. Ustanovení § 64 odst. 3 zákona o Ústavním soudu stanoví, že návrh na zrušení zákona nebo jeho jednotlivých ustanovení je oprávněn podat též soud v souvislosti se svou rozhodovací činností podle čl. 95 odst. 2 Ústavy. Podle tohoto článku dojde-li soud k závěru, že zákon, jehož má být při

řešení věci použito, je v rozporu s ústavním pořádkem, předloží věc Ústavnímu soudu. Uvedená podmínka návrhového oprávnění je přitom splněna, jestliže se jedná o zákon, jehož aplikace má být v dané věci bezprostřední, resp. nevyhnutelná [usnesení ze dne 23. října 2000 sp. zn. Pl. ÚS 39/2000 (U 39/20 SbNU 353)]. Z účelu a smyslu konkrétní kontroly ústavnosti pak plyne, že „zákon, jehož má být při řešení věci použito“, je pouze ten (resp. jeho ustanovení), jenž překáží tomu, aby bylo dosaženo žádoucího (ústavně konformního) výsledku [např. nález ze dne 6. března 2007 sp. zn. Pl. ÚS 3/06 (N 41/44 SbNU 517; 149/2007 Sb.), bod 26; nález ze dne 28. ledna 2014 sp. zn. Pl. ÚS 49/10 (N 10/72 SbNU 111; 44/2014 Sb.)].

22. V případě projednávaného návrhu je uvedená podmínka splněna, neboť právě od posouzení ústavnosti § 264 odst. 4 vět první a druhé daňového řádu a případných z něj plynoucích následků pro aplikaci tohoto ustanovení se odvíjí rozhodnutí Nejvyššího správního soudu v konkrétní věci. Bude-li napadené ustanovení i po rozhodnutí Ústavního soudu aplikovatelné, pak doručení dodatečných platebních výměrů žalobkyni vedlo podle § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu k prodloužení lhůty pro stanovení daně o 1 rok (tj. do 31. prosince 2013). Rozhodnutí o odvolání, jimiž byly tyto platební výměry potvrzeny, by tak nabyla právní moci ještě v jejím průběhu (tj. v lednu 2013), což by znamenalo, že k pravomocnému stanovení daně došlo v souladu se zákonem. Naopak v případě, že by Ústavní soud konstatoval jeho protiústavnost a tento závěr by měl za následek jeho (zpětnou) neaplikovatelnost, byl by tím založen důvod pro vyslovení nezákonnosti správní žalobou napadených rozhodnutí finančních orgánů. K pravomocnému doměření daně by totiž na jejich základě došlo po 31. prosinci 2012, tedy v době, kdy toto oprávnění státu již zaniklo (bylo prekludováno).

23. Uvedené závěry je třeba vztáhnout na obě věty napadeného ustanovení. Přestože by pravidlo vyjádřené v jeho druhé větě obstálo i samostatně, napadené ustanovení je koncipováno způsobem, že tato věta navazuje na větu první a upřesňuje její obsah. Jejím prostřednictvím je tak v daňovém řádu vymezena intertemporální právní norma, jež určuje vztah staré a nové právní úpravy předmětné prekluzivní lhůty. Jestliže by proto Ústavní soud dospěl k závěru, že tato právní norma je v rozporu s ústavním pořádkem, musel by zrušit obě tyto věty. I v takovém případě by však nadále platilo, že účinky právních skutečností, které mají vliv na běh započaté lhůty pro vyměření a které nastaly přede dnem účinnosti daňového řádu, se posuzují podle dosavadních právních předpisů. Rozdíl by byl pouze v tom, že právní základ tohoto pravidla by nově spočíval přímo v zákazu (pravé) retroaktivity, jenž je normativně vyjádřen v zásadě právního státu podle čl. 1 odst. 1 Ústavy (viz níže body 29 a násl. tohoto nálezu).

24. Pokud jde o ostatní podmínky, Ústavní soud neshledal ani důvod nepřípustnosti návrhu, ani důvod pro zastavení řízení o něm. Návrhem se proto mohl zabývat meritorně.

VI.
Posouzení kompetence a ústavní konformity legislativního procesu

25. Podle § 68 odst. 2 zákona č. 182/1993 Sb., o Ústavním soudu, ve znění zákona č. 48/2002 Sb., sestává posouzení ústavnosti zákona s ústavním pořádkem ze zodpovězení tří otázek: zda byl přijat a vydán v mezích Ústavou stanovené kompetence, zda byl přijat ústavně předepsaným způsobem a zda jeho obsah je v souladu s ústavními zákony.

26. V případě napadeného ustanovení je mimo jakoukoliv pochybnost, že Parlament měl ve smyslu čl. 15 odst. 1 Ústavy kompetenci k jeho přijetí. Z vyjádření jeho komor, jakož i dalších veřejně přístupných dokumentů vztahujících se k legislativnímu procesu dále Ústavní soud zjistil, že návrh daňového řádu (sněmovní tisk č. 685, 5. volební období, 2006–2010), jehož součástí bylo i napadené ustanovení, předložila vláda Poslanecké sněmovně dne 15. prosince 2008. Poslanecká sněmovna jej schválila ve třetím čtení dne 17. června 2009 na své 59. schůzi (usnesení č. 1297), kdy pro něj hlasovalo 112 z přítomných 127 poslanců, 2 hlasovali proti a 13 se hlasování zdrželo. Senát projednal a schválil návrh zákona (senátní tisk č. 132, 7. funkční období, 2008–2010) dne 22. července 2009 na své 9. schůzi (usnesení č. 240). Pro hlasovalo 62 ze 71 přítomných senátorů, proti 4, zdrželo se 5. Přijatý zákon byl

doručen prezidentu republiky dne 4. srpna 2009 a podepsán jím byl dne 11. srpna 2009. K jeho vyhlášení došlo ve Sbírce zákonů dne 3. září 2009 v částce 87 pod č. 280/2009 Sb.; účinnost nabyl dne 1. ledna 2011. Tato zjištění v tomto řízení postačují k závěru, že zákon byl přijat ústavně předepsaným způsobem [obdobně nález ze dne 30. června 2015 sp. zn. Pl. ÚS 24/14 (187/2015 Sb.), body 28 a 29].

27. Vzhledem k výše uvedeným zjištěním přistoupil Ústavní soud k posouzení věcného souladu napadeného ustanovení s ústavním pořádkem, načež zjistil, že návrh na jeho zrušení není důvodný. Tento svůj závěr učinil z následujících důvodů.

VII.
Obecně k zákazu retroaktivity

28. Pro posouzení ústavnosti napadeného ustanovení byla rozhodující otázka, zda je z hlediska zákazu retroaktivity přípustné, aby se běh a délka doposud neskončené lhůty pro stanovení daně posuzovaly podle zákona, který nabyl účinnosti teprve po jejím započetí a který umožňuje její prodloužení nad rámec původní zákonné úpravy.

29. V demokratickém právním státě (čl. 1 odst. 1 Ústavy) musí mít adresáti právních norem reálnou možnost seznámit se předem s jejich obsahem, a poznat tak rozsah svých práv a povinností. Jen v takovém případě jim totiž mohou přizpůsobit své jednání a nést za něj odpovědnost. Právní norma, která se stává účinnou teprve poté, co nastaly skutečnosti, ve vztahu k nimž se má uplatnit, již na toto jednání nemůže mít vliv; může mu pouze – ať už zpětně nebo do budoucna – přiznat nebo odepřít právní účinky. Protože však jednotlivec obsah takovéto právní normy nemohl v minulosti znát, je zásadně nepřípustné, aby bylo jeho původně dovolené jednání zpětně učiněno protiprávním, nebo aby s ním byly dodatečně spojeny právní následky, jež jdou k jeho tíži. Přednost zde musí dostat jeho právní jistota a důvěra v právo. V opačném případě by si nikdo nemohl být nikdy jist, zda jedná po právu, neboť v tomto směru by byl vystaven neomezené moci budoucího zákonodárce.

30. Zásady právní jistoty, důvěry v právo či ochrany nabytých práv (resp. zákaz zásahu do nabytých práv) se nedotýkají jen změn právních norem, které působí zpětně. Zákonodárce musí i jinak dbát o to, aby zásah do již existujících právních vztahů neznamenal popření legitimního očekávání, které u jejich subjektů působením předchozí právní úpravy vyvolal. Tím je do budoucna možnost některých změn buď vyloučena, nebo alespoň omezena, pokud jde o způsob jejich provedení, včetně případné nezbytnosti ponechat po přechodnou dobu v účinnosti dosavadní právní úpravu, aby se adresáti nové právní úpravy mohli reálně přizpůsobit z ní plynoucím právům a povinnostem.

31. Takto vyjádřené meze oprávnění zákonodárce, jež lze dovodit z uvedených zásad, tvoří ve svém souhrnu zákaz retroaktivity (zpětné účinnosti právních norem), jenž je normativně vyjádřen v zásadě právního státu podle čl. 1 odst. 1 Ústavy; přesněji řečeno, jde o jeden z jejích definičních znaků [nález Ústavního soudu České a Slovenské Federativní Republiky ze dne 10. prosince 1992 sp. zn. Pl. ÚS 78/92 (nález č. 15 Sbírky usnesení a nálezů Ústavního soudu ČSFR. Praha: Linde Praha, a. s., 2011, s. 92); dále nález ze dne 24. května 1994 sp. zn. Pl. ÚS 16/93 (N 25/1 SbNU 189; 131/1994 Sb.)].

32. Jak vyplývá z ustálené judikatury Ústavního soudu [srov. zejména nález ze dne 4. února 1997 sp. zn. Pl. ÚS 21/96 (N 13/7 SbNU 87; 63/1997 Sb.), nález ze dne 12. března 2002 sp. zn. Pl. ÚS 33/01 (N 28/25 SbNU 215; 145/2002 Sb.) a nález ze dne 19. dubna 2011 sp. zn. Pl. ÚS 53/10 (N 75/61 SbNU 137; 119/2011 Sb.)], zákaz retroaktivity se uplatní rozdílně v závislosti na tom, zda se v konkrétním případě změny právní normy jedná o pravou nebo nepravou retroaktivitu. Obecně platí, že zatímco pravá retroaktivita je přípustná pouze výjimečně, v případě nepravé retroaktivity je zásadou její přípustnost.

33. Podstata pravé retroaktivity spočívá v tom, že právní norma působí vznik právních vztahů před její účinností za podmínek, které teprve dodatečně stanovila, nebo pokud na jejím základě dochází ke

změně právních vztahů vzniklých podle staré právní úpravy, a to s účinky do období před účinností nového zákona (blíže např. Tilsch, E. Občanské právo. Obecná část. Praha, 1925, s. 75; Procházka, A. Základy práva intertemporálního se zřetelem k § 5 obč. zák. Brno, 1928, s. 70; Tichý, L. K časové působnosti novely občanského zákoníku. Právník č. 12, 1984, s. 1104). Její zákaz se přitom týká pouze případů, kdy by uvedená zpětná působnost byla v neprospěch (k tíži) jednotlivce, ledaže by dotčený právní subjekt s ohledem na obsah předchozí právní normy nemohl být v oprávněné důvěře v právo (ve stálost právního řádu), nebo by dokonce musel s retroaktivní regulací počítat. Tak by tomu bylo zejména tehdy, jestliže by právní norma byla v příkrém rozporu se zásadními, obecně uznanými principy humanity a morálky nebo s nezměnitelnými náležitostmi demokratického právního státu.

34. Pokud jde o nepravou retroaktivitu, v jejím případě zákon sice nezakládá právní následky zpětně, v minulosti nastalé skutečnosti však právně kvalifikuje jako podmínku budoucího právního následku nebo pro budoucnost modifikuje právní následky založené podle dřívějších předpisů (např. Tilsch, E. Občanské právo. Obecná část. Praha, 1925, s. 78; Procházka, A. Retroaktivita zákonů. In Slovník veřejného práva. Sv. III. Brno, 1934, s. 800). Ačkoliv ji na rozdíl od pravé retroaktivity lze považovat za zásadně přípustnou, ani v jejím případě nesmí být popřena důvěra v právo tam, kde je na straně adresáta právní normy legitimní očekávání, že dosavadní právní úprava bude zachována. Nepravá retroaktivita je v souladu se zásadami právní jistoty a důvěry v právo, je-li vhodná a potřebná k dosažení zákonem sledovaného cíle a při celkovém poměřování „zklamané“ důvěry a významu a naléhavosti důvodů právní změny bude zachována hranice únosnosti (srov. rozhodnutí Spolkového ústavního soudu ze dne 7. července 2010 sp. zn. 2 BvL 14/02, BVerfGE 127, 1, 25, bod 58).

VIII.
Meze plynoucí ze zákazu retroaktivity ve vztahu k zákonné úpravě daní

35. Ústavní soud se ve své dosavadní judikatuře opakovaně vyjádřil k ústavním mezím oprávnění Parlamentu stanovit daně a poplatky (resp. daňovou a poplatkovou povinnost) podle čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod. V této souvislosti lze stručně uvést, že daň sice představuje zásah do vlastnického práva subjektu daně, je však ukládána ve veřejném zájmu, kterým je v první řadě získání příjmů státního rozpočtu za účely spojenými s naplňováním funkcí státu [nález ze dne 21. dubna 2009 sp. zn. Pl. ÚS 29/08 (N 89/53 SbNU 125; 181/2009 Sb.), body 40 a 41; též nález sp. zn. Pl. ÚS 53/10, bod 170]. Existence těchto příjmů je nezbytným předpokladem fungování státu a daň nepochybně představuje prostředek způsobilý dosáhnout takto vymezeného účelu. Otázku, co má být předmětem zdanění a v jaké výši, již ale nelze zodpovědět v abstraktní rovině; její řešení závisí na politickém rozhodnutí, které je ve výlučné kompetenci Parlamentu [srov. nález ze dne 10. července 2014 sp. zn. Pl. ÚS 31/13 (162/2014 Sb.), bod 42]. Ústavněprávní přezkum jím přijaté zákonné úpravy daní se proto z hlediska vlastnického práva zásadně omezuje na vyloučení její extrémní disproporcionality, projevující se ve „zmaření samé podstaty majetku“ [nález ze dne 13. srpna 2002 sp. zn. Pl. ÚS 3/02 (N 105/27 SbNU 177; 405/2002 Sb.)] nebo jejím likvidačním (rdousícím) účinku [nález ze dne 18. srpna 2004 sp. zn. Pl. ÚS 7/03 (N 113/34 SbNU 165; 512/2004 Sb.)]. Další hlediska přezkumu zas představují požadavky plynoucí ze zásady právního státu, mezi něž patří i požadavek určitosti a předvídatelnosti práva, zákaz svévole a zákaz retroaktivity (srov. nález sp. zn. Pl. ÚS 53/10, bod 172, nebo nález ze dne 12. července 2011 sp. zn. Pl. ÚS 9/08 (N 127/62 SbNU 3; 236/2011 Sb.), bod 14). Opominout nelze ani princip rovnosti (srov. nález sp. zn. Pl. ÚS 31/13, bod 43).

36. V projednávané věci není posuzována ústavnost samotné daňové povinnosti, která v řízení před navrhovatelem vznikla žalobkyni, nýbrž zákonná úprava běhu a délky lhůty, po kterou trvá oprávnění správce daně tuto povinnost pravomocným rozhodnutím stanovit. Požadavek, aby zákonodárce stanovil její časové ohraničení, plyne ze zásady právní jistoty, která předpokládá, aby zásahy veřejné moci do soukromé sféry jednotlivce byly v zásadě vždy limitovány během času. Účelem příslušných lhůt je „stimulovat správce daně k včasnému výkonu jeho práv a povinností a z hlediska právní jistoty daňových subjektů pak nastolit situaci, kdy po jejich uplynutí zanikají i jejich povinnosti, které, zejména pokud jde o povinnost prokazovat, jsou po uplynutí delší doby vždy spjaty s určitými problémy“ [nález ze dne 11. ledna 2007 sp. zn. II. ÚS 493/05 (N 5/44 SbNU 53)]. Časově

neomezené oprávnění správce daně rozhodnout o stanovení daně by nepochybně vedlo k problematickému rozhodování jak ze strany příslušných správních orgánů, tak ze strany soudů, které by byly nuceny rozhodovat o velmi starých pohledávkách, navíc za situace, kdy již ke zjištění skutkového stavu nemusí existovat dostatečné důkazní prostředky. V tomto ohledu lze přisvědčit názoru, že prekluze „přináší do společnosti stabilitu a jistotu, a umožňuje tak dlužníkům plánovat si své životy s vědomím, že v důsledku uplynutí času již proti nim nelze určitý nárok uplatnit“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. února 2009 č. j. 1 Afs 15/2009-105; veřejně přístupný na http://www.nssoud.cz). Ponechání možnosti stanovit daň bez ohledu na běh času by otevíralo prostor ke zpochybnění postupu správce daně i s ohledem na požadavky rovnosti a zákazu diskriminace. Je proto povinností zákonodárce, aby svým rozhodnutím vymezil běh a délku lhůty pro stanovení daně způsobem, který bude vedle veřejného zájmu na řádném výběru daní přiměřeně zohledňovat i právní jistotu daňových subjektů.

37. Zákaz retroaktivity má v případě zákonné úpravy daní rozdílný význam v závislosti na tom, zda se její změna týká a) vlastního vymezení daně, resp. jejích jednotlivých komponentů (subjekt daně, objekt daně, základ daně, sazba daně a splatnost daně), nebo b) související povinnosti evidovat a uchovávat materiály dokládající skutečnosti určující pro výpočet daně, nebo zda se týká c) lhůty pro stanovení daně.

38. Ve vztahu k daňové povinnosti, resp. s ní souvisejícím právním vztahům, se tento zákaz projevuje v tom smyslu, že se její vznik či změna (jde-li k tíži dotčeného jednotlivce) nemůže odvíjet výlučně od právních skutečností nastalých před účinností zákona, kterým došlo k jejímu stanovení. Zákonodárce například nemůže dodatečně stanovit daň z příjmu za loňský rok a při jejím určení vycházet ze souhrnu příjmů, které měl daňový subjekt v tomto období. Tento subjekt totiž v době, kdy mu uvedený příjem vznikl, nemohl počítat s tím, že z něj bude muset odvést i tuto daň. Posléze již proto ani nemusel disponovat potřebnou částkou k jejímu zaplacení. Tím není řečeno, že předmětem zdanění nemůže být dodatečně i majetek, jenž byl příjmem daňového subjektu v loňském roce. Důvodem jeho zdanění ovšem nemůže být (pouze) skutečnost, že jej nabyl v určitém časovém období, nýbrž to, že jej vlastní v okamžiku, kdy mu daňová povinnost vznikla. Teprve od tohoto okamžiku musí počítat s tím, že část jeho aktuálního majetku bude podléhat dani, a přizpůsobit tomu své jednání. Uvedené závěry se týkají pouze pravé retroaktivity. Pokud jde o možné změny zákonné úpravy daní do budoucna, daňové subjekty musí počítat s tím, že k nim zákonodárce může přistoupit na základě svého politického rozhodnutí. Ani zde nicméně nelze vyloučit, že nová právní úprava, byť půjde o retroaktivitu nepravou, bude do jejich právního postavení zasahovat způsobem, který zcela popírá jejich důvěru v právo. Jako příklad lze uvést změny zákonné úpravy v průběhu účetního a zdaňovacího období, v jejichž důsledku by ještě v jeho rámci došlo k odlišnému hodnocení povahy daňově relevantních skutečností, jemuž by se daňový subjekt nemohl přizpůsobit (nález sp. zn. Pl. ÚS 9/08, bod 16).

39. V případě povinnosti evidovat a uchovávat materiály dokládající skutečnosti určující pro výpočet daně se zákaz retroaktivity projevuje v tom, že poté, co daňovému subjektu vznikla daňová povinnost, již nelze na straně povinného subjektu dodatečně stanovit přísnější požadavky na prokázání její výše (srov. nález sp. zn. Pl. ÚS 33/01). Pokud by například zákon v době, kdy daňovému subjektu vznikly k dosažení určitého příjmu náklady, stanovil, že se k jejich prokázání za účelem snížení daňového základu vyžaduje určitý doklad, pak nelze dodatečně stanovit přísnější náležitosti pro jeho formu, které by fakticky znemožnily pozdější uplatnění těchto nákladů v daňovém řízení. Takováto změna právní úpravy by sice formálně představovala toliko nepravou retroaktivitu, neboť by se vztahovala až k eventuálnímu řízení, jež bude vedeno po její účinnosti, fakticky by však vedla k modifikaci vlastního rozsahu daňové povinnosti, která tomuto subjektu vznikla v minulosti. Její účinek by tak – posuzováno materiálně – odpovídal retroaktivitě pravé, v důsledku čehož by výsledkem jejího ústavněprávního hodnocení musel být závěr o jejím rozporu se zákazem retroaktivity.

40. O retroaktivitě lze nakonec uvažovat i v případě prekluzivní lhůty pro stanovení daně. Změna její zákonné úpravy by působila pravou retroaktivitu, pokud by měla nebo mohla mít za následek „obživnutí“ lhůty, jež uplynula ještě před nabytím účinnosti nové právní úpravy. Důvodem je skutečnost,

že jejím důsledkem by byl dodatečný vznik již zaniklého oprávnění státu stanovit daň a s ním fakticky i „obživnutí“ odpovídající daňové povinnosti, k jejímuž splnění by jinak daňový subjekt již nemohl být povinován. O nepravou retroaktivitu půjde naopak tehdy, jestliže novým zákonem dojde či na jeho základě bude moci dojít (na základě budoucích právních skutečností) k prodloužení již započaté, avšak ke dni jeho účinnosti neskončené lhůty pro stanovení daně nad rámec původní zákonné úpravy. Takováto změna by se nijak nedotkla obsahu existující daňové povinnosti, ani by sama o sobě nepůsobila vznik jakékoliv další související povinnosti, přesto by však působila k tíži daňového subjektu. V jejím důsledku by totiž oprávnění státu daň stanovit trvalo po delší dobu a daňový subjekt by s možností jeho využití musel nadále počítat. Další trvání související povinnosti evidovat a uchovávat materiály dokládající skutečnosti určující pro výpočet daně, jakož i případná faktická potřeba ponechání si určité finanční rezervy pro případ odlišného hodnocení těchto skutečností ze strany správce daně by navíc mohly v závislosti na konkrétním daňovém subjektu (typicky u podnikatelů) a povaze jeho činnosti vést k vzniku nikoliv nepatrných nákladů.

41. Uvedený zásah nečiní uvedenou změnu zákonné úpravy běhu a délky lhůty pro stanovení daně bez dalšího nepřípustnou. Stejně jako v jiných případech nepravé retroaktivity je pro její posouzení rozhodující, zda zásah do právní jistoty, k němuž by v důsledku nové právní úpravy došlo, lze s ohledem na důvěru dotčených subjektů v předchozí právní úpravu (resp. jí vyvolané legitimní očekávání) považovat za únosný. Zákonem stanovená pravidla by především měla daňovému subjektu umožnit předvídat, kdy dojde k uplynutí předmětné lhůty. Daňový subjekt v době vzniku daňové povinnosti přirozeně nemůže přesně vědět, kdy se tak stane, neboť tento okamžik se odvíjí od budoucích právních skutečností, které není nebo nemusí být s to ovlivnit (např. zahájení daňové kontroly). Může však jednat v důvěře, že k jeho určení dojde v souladu s těmito pravidly, a v tomto ohledu přizpůsobit jejímu běhu své další jednání.

42. Zásada právní jistoty brání tomu, aby zákonodárce ponechal možnost stanovení daně bez časového omezení nebo po dobu, jejíž (extrémní) délka by – s ohledem na možný dopad do právní sféry daňových subjektů – postrádala jakékoliv rozumné odůvodnění. Rovněž by s ní bylo v rozporu, pokud by zákonná pravidla určující běh a délku lhůty pro stanovení daně doznala změn v natolik krátké době před jejím uplynutím, že by od dotčených daňových subjektů nebylo možné spravedlivě očekávat, aby jejímu prodloužení „na poslední chvíli“ přizpůsobily své jednání. V takovém případě by se jednalo o nepřípustnou nepravou retroaktivitu, ledaže by na straně veřejné moci existoval určitý silný veřejný zájem, odůvodněný především mimořádnými okolnostmi, který by převážil nad oprávněným zájmem daňových subjektů na tom, aby jejich právní vztahy plynoucí z příslušné daňové povinnosti byly definitivně vypořádány. Jinak ale zákaz změn zákonné úpravy lhůty pro stanovení daně, jež by se do budoucna dotýkaly i běhu a délky lhůty započaté podle původní právní úpravy, jen ze zásady právní jistoty obecně dovodit nelze.

IX.
Soulad napadeného ustanovení se zákazem retroaktivity

43. Výše uvedená východiska byla určující pro posouzení souladu napadeného ustanovení se zákazem retroaktivity, jenž vyplývá z čl. 1 odst. 1 Ústavy. Ústavní soud přitom ve svých úvahách akcentoval i to, jakým způsobem se do právní sféry daňových subjektů, na něž toto ustanovení dopadá, promítá případná aplikace § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu na jeho základě.

44. Předně je třeba uvést, že daňový řád, jehož součástí bylo od počátku jak napadené ustanovení, tak jeho § 148 odst. 2 písm. b), byl vyhlášen ve Sbírce zákonů dne 3. září 2009 a účinnosti nabyl dne 1. ledna 2011. K prodloužení lhůty pro vyměření daně započaté za účinnosti zákona o správě daní a poplatků zároveň mohlo dojít jen vůči těm subjektům, jimž tato lhůta uplynula nejdříve během roku 2011. Na případy, kdy se tak stalo nejpozději dne 31. prosince 2010, se daňový řád nevztahuje. Je tedy zřejmé, že ačkoliv zákon o správě daní a poplatků neumožňoval prodloužení lhůty pro vyměření daně z důvodů uvedených v § 148 odst. 2 daňového řádu, dotčené daňové subjekty s možností aplikace tohoto ustanovení ve vztahu k právním skutečnostem nastalým za účinnosti daňového řádu mohly

počítat v dostatečném předstihu (nejméně 1 rok a 4 měsíce) před jejím uplynutím podle původního zákona. Předmětná změna pro ně tudíž nemohla být překvapivá a mohly jí přizpůsobit své další jednání. Vzhledem k omezení délky lhůty pro stanovení daně maximální dobou 10 let od jejího počátku podle § 148 odst. 1 daňového řádu (§ 148 odst. 5 téhož zákona) pak nelze shledat nepřiměřený zásah do právní jistoty dotčených daňových subjektů ani s ohledem na její celkovou možnou délku v konkrétním případě, došlo-li by v jejím průběhu k jejímu jednorázovému nebo opakovanému prodloužení. Desetiletou objektivní lhůtu stanovil již § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků.

45. Navrhovatel zpochybnil ústavnost napadeného ustanovení i poukazem na absenci dostatečně silného důvodu pro zákonodárcem stanovené řešení vztahu staré a nové právní úpravy. Ústavní soud v této souvislosti poznamenává, že účel napadeného ustanovení lze spatřovat jednak ve snaze sjednotit pravidla pro běh a délku lhůty pro vyměření nebo stanovení daně (a tím zajistit jejich přehlednost pro účely jejich další aplikace), jednak v tom, aby i v případech, kdy lhůta začala běžet za účinnosti zákona o správě daní a poplatků, mohlo dojít k jejímu prodloužení podle § 148 odst. 2 daňového řádu. Posledně uvedené ustanovení totiž vytváří časový prostor k tomu, aby mohl správce daně pravomocně rozhodnout o úkonech v něm vyjmenovaných, což by v opačném případě pro krátkost zbývající lhůty nemuselo být možné. V obou případech jde o cíle, které lze označit za legitimní a nelze v nich spatřovat svévoli na straně zákonodárce. Tím není řečeno, že zákonodárce musel řešit vztah obou právních úprav právě tímto způsobem. Ve vztahu k případům, kdy předmětná lhůta začala běžet ještě za účinnosti zákona o správě daní a poplatků, mohl rovněž nadále ponechat aplikovatelnou předchozí právní úpravu. Pokud však zvolil jiné řešení, pak nelze s jeho rozhodnutím spojovat nepřípustný zásah do právní jistoty dotčených daňových subjektů. S ohledem na celkový dopad předmětné změny do jejich právního postavení, jakož i možnost z ní plynoucí důsledky v dostatečném předstihu předvídat nelze na jejich straně spatřovat natolik intenzivní zájem na zachování původní právní úpravy, jenž by v jejich případě ve vztahu k běhu a délce lhůty pro vyměření daně vylučoval aplikaci daňového řádu, a činil tak napadené ustanovení protiústavním.

46. Ústavní soud závěrem dodává, že v tomto nálezu se zabýval toliko otázkou souladu napadeného ustanovení se zásadou právní jistoty a zákazem retroaktivity, nikoliv i případným jiným zásahem do ústavně zaručených práv a svobod daňových subjektů, k nimž by mohlo dojít v důsledku samotné aplikace § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu. Návrh navrhovatele nesměřoval ke zrušení tohoto ustanovení, přičemž žádnou část tohoto nálezu nelze vykládat v tom smyslu, že by jím byla meritorně posuzována i jeho ústavnost.

X.
Závěr

47. Protože Ústavní soud dospěl k závěru, že napadené ustanovení není v rozporu s čl. 1 odst. 1 Ústavy, rozhodl podle § 70 odst. 2 zákona č. 182/1993 Sb., o Ústavním soudu, o zamítnutí návrhu na jeho zrušení.

Předseda Ústavního soudu:
JUDr. **Rychetský** v. r.

Odlišná stanoviska podle § 14 zákona č. 182/1993 Sb., o Ústavním soudu, ve znění pozdějších předpisů, zaujali k rozhodnutí pléna soudci Ludvík David, Kateřina Šimáčková a Vojtěch Šimíček.