



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK**  
**JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Barbary Pořízkové a soudců JUDr. Radana Malíka a JUDr. Petra Mikeše, Ph.D., v právní věci **žalobkyně: Promotion Services, s. r. o.**, se sídlem Jinonická 11/37, Praha 5, zast. JUDr. Ladislavem Sádlikem, advokátem se sídlem Holečkova 31, Praha 5, proti **žalovanému: Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí Finančního ředitelství pro hl. město Prahu ze dne 7. 6. 2010, č. j. 6940/10 - 1200 - 107333, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 25. 6. 2013, č. j. 8 Af 52/2010 - 49,

**t a k t o :**

- I. Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 25. 6. 2013, č. j. 8 Af 52/2010 – 49, **se zrušuje**.
- II. Rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu ze dne 7. 6. 2010, č. j. 6940/10 – 1200 - 107333, **se zrušuje**.
- III. Rozhodnutí Finančního úřadu pro Prahu 5 ze dne 23. 7. 2008, č. j. 310620/08/005515/8884, **se zrušuje**.
- IV. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení.
- V. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení ve výši 15 200 Kč, do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jejího zástupce JUDr. Ladislava Sádlika, advokáta se sídlem Holečkova 31, Praha 5.

**O d ů v o d n ě n í :**

[1] Kasační stížností se žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“), domáhá zrušení shora uvedeného rozsudku Městského soudu v Praze (dále jen „městský soud“), kterým byla podle ustanovení § 78 odst. 7 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), zamítnuta její žaloba proti rozhodnutí Finančního ředitelství pro hl. město Prahu. Tímto rozhodnutím bylo zamítnuto odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu pro Prahu 5, ze dne 23. 7. 2008, č. j. 310620/08/005515/8884, kterým jí byla

dodatečně vyměřena daňová povinnost na dani z příjmů právnických osob, za zdaňovací období od 24. 1. 2002 do 31. 12. 2002 (dále jen „zdaňovací období roku 2002“) ve výši 415 400 Kč a zrušena daňová ztráta ve výši 248 831 Kč.

## I. Vymezení věci

[2] Stěžovatelka zejména tvrdila, že lhůta pro vyměření daně za zdaňovací období roku 2002 uplynula dne 31. 12. 2008, ačkoliv rozhodnutí odvolacího orgánu jí bylo doručeno až dne 16. 6. 2010. Výzvu odvolacího orgánu ze dne 4. 12. 2008, č. j. 18494/08 – 1200 - 107143, označila za účelový úkon, který nebyl způsobilý přerušit běh tříleté prekluzivní lhůty a založit běh lhůty nové. V této souvislosti uvedla, že k výzvě stejného obsahu, kterou stěžovatelce zaslal v průběhu daňové kontroly správce daně prvního stupně, již důkazní prostředky předložila. Současně stěžovatelka v žalobě namítala prekluzi práva vyměřit daň z důvodu nezákonného zahájení daňové kontroly.

[3] Prekluzi práva vyměřit daň městský soud neshledal. Dospěl k závěru, že daňová kontrola zahájená u stěžovatelky dne 11. 5. 2005, byla zahájena zákonem stanoveným způsobem a měla za následek přerušení dosavadní prekluzivní lhůty pro vyměření daně, ve smyslu ustanovení § 47 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném za posuzované období (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“). Poslední den lhůty pro vyměření daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2002 tak v důsledku daňové kontroly připadl na 31. 12. 2008. Městský soud za úkon způsobilý opětovně přerušit běh prekluzivní lhůty uznal stěžovatelkou zpochybňovanou výzvu odvolacího orgánu ze dne 4. 12. 2008, č. j. 18494/08 – 1200 - 107143.

[4] Uvedl, že výzva nebyla samoúčelná. Stěžovatelkou podané odvolání resp. jeho doplnění bylo nesrozumitelné. Stěžovatelka v něm směšuje námitky proti provedené daňové kontrole, a především proti všem zjištěným nedostatkům za všechna kontrolovaná zdaňovací období (tj. 2002, 2003 a 2004). Odvolává se proti závěrům správce daně, jak jsou prezentovány ve vztahu k podstatným okolnostem plnění společnostmi CIKOTA Prod. s.r.o. (dále jen „Cikota“) a DYNAMIC BAU s.r.o. Namítala, že správce daně obdržel dne 10. 4. 2006 mj. i soupis – seznam řidičů, kteří zajistili provoz vozidel zajištěných společností Cikota, který správce daně zcela pominul. Odvolávala se proti hodnocení plnění, které bylo označováno pracovním jako „kempy“, následně účtované společnosti Philip Morris a.s.

[5] Za daných okolností musel odvolací orgán následně dne 4. 12. 2008, výzvou vyzvat stěžovatelku k doplnění odvolání, aby bylo jednoznačně zřejmé, jaké odvolací námitky uplatňuje ohledně dodatečného platebního výměru na daň z příjmu právnických osob za zdaňovací období 2002, a aby předložila veškeré důkazní prostředky, které prokazují, že služba, která byla vyfakturována fakturou č. 59/02, byla poskytnuta dodavatelem uvedeným na této faktuře v deklarovaném rozsahu a dále, že částka ve výši 1 520 000 Kč, je nákladem na dosažení a udržení zajištění ve smyslu § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění účinném za posuzované období (dále jen „zákon o daních z příjmů“).

[6] Stěžovatelka v odvolání požadovala, aby odvolací orgán přihlédl v odvolacím řízení ke všemu, co může svědčit v její prospěch, a ten následně konstatoval, že nemá k dispozici potřebné důkazní prostředky, na základě kterých by správnost postupu prvostupňového orgánu mohl potvrdit. Je tedy zřejmé, že výzva odvolacího orgánu směřovala k prokázání nových zjištění

pokračování

či skutečností, které vyšly najevo teprve v průběhu odvolacího řízení. Z jejího obsahu je zřejmé, že se netýkala již jednou stěžovatelkou předložených důkazů.

[7] Podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu platí, že navrhne-li daňový subjekt v odvolání další nové důkazní prostředky, které mají být provedeny, je výzva k jejich předložení, jakož i výzva k prokázání tvrzení v odvolání obsažených, nepochybně kvalifikovaným úkonem ve smyslu § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků. Obdobně, vyskytne-li se v průběhu odvolacího řízení nová informace, která vyžaduje prověření, je úkon směřující k tomuto prověření kvalifikovaným úkonem, a to i za situace, kdy tuto informaci získá odvolací orgán bez součinnosti odvolatele. Městský soud proto dospěl k závěru, že napadené rozhodnutí bylo vydáno v zákonem stanovené prekluzivní lhůtě.

[8] Také ostatní žalobní námitky nebyly vyhodnoceny jako důvodné. Městský soud neshledal nedostatek náležitostí rozhodnutí (datum vydání a podpisu). Žalobní námitky týkající se nahlížení do spisu správce daně a odvolacího orgánu, soud zamítl. O těchto stížnostech bylo rozhodováno samostatně, a nahlížení bylo vždy nakonec povoleno. Pokud se stěžovatelka domnívala, že finanční orgány byly nečinné, měla možnost tuto situaci řešit podáním žaloby na ochranu před nečinností správního orgánu. Případné nezákonné zneprístupnění listin vyloučených z nahlížení, nemohlo mít žádný vliv na zákonnost rozhodnutí, neboť žádná z těchto listin nebyla použita jako podklad napadeného rozhodnutí.

[9] Po věcně stránce dospěl soud k závěru, že stěžovatelka své důkazní břemeno ohledně výše uplatněných nákladů neunesla.

## II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[10] V kasační stížnosti stěžovatelka namítá nesprávné právní posouzení věci ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

[11] Výzva odvolacího orgánu ze dne 4. 12. 2008, č. j. 18494/08 – 1200 - 107143, byla městským soudem posouzena nesprávně. Tato výzva byla učiněna pouze za účelem prodloužení již končící prekluzivní lhůty pro vyměření daně. Stěžovatelka odkazuje na svůj žalobní návrh, ve kterém popsala skutkové i právní okolnosti dosvědčující prekluzi práva vyměřit daň.

[12] Další argumentace stěžovatelky směřuje do popisu skutkového stavu, zejména do toho, že veškeré důkazní prostředky, které měla stěžovatelka k dispozici, již byly správcům daně předloženy. Převážná část kasační stížnosti se vztahuje k popisu dokazování souvisejícího s požadavkem odvolacího orgánu ve věci seznamu najatých řidičů, který již byl v průběhu daňové kontroly předložen.

[13] V závěru kasační stížnosti odkazuje na skutkově a právně obdobnou věc, týkající se zdaňovacího období roku 2004, kdy Nejvyšší správní soud v rozsudku sp. zn. 9 Afs 8/2012 dospěl mj. k závěru, že výzva odvolacího orgánu nesměřovala k prokázání nových zjištění či skutečností.

[14] Z uvedených důvodů navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek městského soudu zrušil.

[15] Žalovaný se ve svém vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil se závěry městského soudu. Navrhuje kasační stížnost zamítnout.

### III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[16] Nejvyšší správní soud posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost byla podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná a stěžovatelka je řádně zastoupena (§ 105 odst. 2 s. ř. s.) Poté přezkoumal napadený rozsudek městského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.) a zkoumal při tom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 4, 5 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

[17] Předmětem sporu je otázka prekluze práva vyměřit daň a v tomto směru je vhodné nejprve připomenout, že v důsledku judikatury Ústavního soudu představuje prekluze takovou skutečnost, ke které musí správní soudy přihlížet z úřední povinnosti (ex offio).

[18] V nálezu Ústavního soudu ze dne 26. 2. 2009, sp. zn. I. ÚS 1169/07 (všechna zde uváděná rozhodnutí Ústavního soudu jsou dostupná na <http://nalus.usoud.cz>), vyjádřil Ústavní soud názor, podle něhož za společný rys prekluze, jakožto institutu, který se vyskytuje v různých odvětvích právního řádu, lze považovat i to, že k ní má orgán moci veřejné přihlížet z úřední povinnosti. Tento požadavek je logickým důsledkem závažnosti následků, které jsou s prekluzí spojeny, tj. zánik samotného subjektivního práva. Účelem jakéhokoli procesu nikdy není ochrana neexistujících či fiktivních práv, a proto nelze prekludovanému právu poskytovat ochranu.

[19] Nejvyšší správní soud konstatuje, že převážná část kasační stížnosti po formální stránce směřuje do účelovosti výzvy odvolacího orgánu ze dne 4. 12. 2008, č. j. 18494/08 – 1200 - 107143, po obsahové stránce však kasační námitky nemají v této výzvě oporu. Jinými slovy na rozdíl od žaloby, stěžovatel resp. jeho zástupce v kasační stížnosti uvádí údaje, které obsahově odpovídají výzvě ze dne 4. 12. 2008, č. j. 18480/08 – 1200 - 107060, vztahující se ke zdaňovacímu období roku 2004 a zpochybňující výdaje za pronájem vozidel značky Ford Transit. Tuto výzvu Nejvyšší správní soud posuzoval ve věci vedené pod sp. zn. 9 Afs 8/2012.

[20] Výzva odvolacího orgánu ze dne 4. 12. 2008, č. j. 18494/08 – 1200 - 107143, tj. „klíčový úkon“ pro posouzení prekluze v nyní projednávané věci, se týkala prokázání daňové uznatelnosti nákladů vynaložených stěžovatelkou na prezentaci, provedenou společností Cikota (výroba CD včetně potisku, grafických návrhů, focení, výroby obalů) ve výši 1 520 000 Kč.

[21] Porovnáním obsahu kasační stížnosti v nyní projednávané věci a obsahu kasační stížnosti podané ve věci sp. zn. 9 Afs 8/2012 je zřejmé, že jde o kasační stížnosti obsahově téměř totožné, ačkoliv výzvy posuzované z hlediska jejich účelovosti, se týkají nejen různých zdaňovacích období, ale zejména zcela odlišných plnění a zcela odlišných skutkových okolností.

[22] Vzhledem ke skutečnosti, že otázku prekluze posuzuje Nejvyšší správní soud z úřední povinnosti a kasační stížnost kromě námitek obsahově směřujících do výzvy vztahující se ke zdaňovacímu období roku 2004, obsahuje i obecnou námitku, dle které výzva odvolacího orgánu ze dne 4. 12. 2008, č. j. 18494/08 – 1200 - 107143, je účelová a nemohla proto naplnit znaky kvalifikovaného úkonu ve smyslu ustanovení § 47 zákona o správě daní a poplatků, přistoupil Nejvyšší správní soud k věcnému projednání kasační stížnosti.

pokračování

[23] Usnesením ze dne 28. 3. 2014, č. j. 9 Afs 75/2013 - 23 si zdejší soud vyžádal kompletní spisový materiál.

[24] Základní tříletá prekluzivní lhůta pro vyměření daně za posuzované zdaňovací období končila ve smyslu ustanovení § 47 zákona o správě daní a poplatků dne 31. 12. 2005. Ze správního spisu zdejší soud ověřil, že daňová kontrola byla u stěžovatelky zahájena protokolem č. j. 207247/05/005931/8303 ze dne 11. 5. 2005. Kontrola byla zahájena zákonem stanoveným způsobem, a měla proto za následek přerušení dosavadní prekluzivní lhůty pro vyměření daně a rozběhnutí lhůty nové. Tato lhůta v souladu s ustanovením § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků běžela od 31. 12. 2005 do 31. 12. 2008. Z ustálené judikatury správních soudů, která byla následně potvrzena i Ústavním soudem (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 12. 2009, č. j. 2 Aps 2/2009 - 52, publikovaný ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu pod č. 2000/2010 a usnesení Ústavního soudu ze dne 3. 11. 2010, sp. zn. I. ÚS 378/10), vyplývá, že samotná neexistence pochybností vedoucí k zahájení daňové kontroly legitimitu daňové kontroly nezpochybňuje. Poslední den lhůty pro vyměření daně za zdaňovací období roku 2002 tak v důsledku daňové kontroly připadl na 31. 12. 2008.

[25] Napadené rozhodnutí bylo vydáno dne 7. 6. 2010 a právní moci nabylo dne 16. 6. 2010. V souladu s rozhodnutím rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu sp. zn. 9 Afs 86/2007 musí být rozhodnutí odvolacího orgánu v tříleté prekluzivní lhůtě nejen vydáno, ale i oznámeno jeho příjemci. Nestačí tedy, když je v uvedené prekluzivní lhůtě vydáno nepravomocné rozhodnutí o vyměření či doměření daně.

[26] Pro posouzení prekluze je proto rozhodné, zda byl před koncem tříleté prekluzivní lhůty, tj. před 31. 12. 2008, učiněn ze strany správních orgánů vůči stěžovateli úkon, kterým by byl běh prekluzivní lhůty opět přerušen a založen běh lhůty nové. Tímto úkonem je podle městského soudu výzva odvolacího orgánu ze dne 4. 12. 2008, č. j. 18494/08 - 1200 - 107143.

[27] K úkonu ve smyslu ustanovení § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků (dále jen „kvalifikovaný úkon“) je podle ustálené judikatury oprávněn nejen správce daně prvního stupně, ale též odvolací orgán. Ten je totiž při odstraňování vad předchozího řízení nebo při jeho prověřování či doplňování o nová zjištění oprávněn ke všem úkonům, jimiž může zjišťovat skutkový stav věci správce prvního stupně. Ne všechny úkony, provedené v odvolacím řízení, které odvolací orgán byť po právu provede, však budou splňovat podmínky kvalifikovaného úkonu. Pro to, aby se mohlo jednat o úkon kvalifikovaný, znamenající přerušování prekluzivní lhůty a založení běhu lhůty nové, se musí jednat o úkon vůči daňovému subjektu; vycházející z určitých pochybností o správnosti postupu daňového subjektu nebo o správnosti výše předchozího vyměření, který je svou povahou přiměřený rozsahu nezbytných zjištění a jsou při něm zachována práva daňového subjektu na součinnost (k tomu srov. zejména usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu pod č. j. 7 Afs 36/2008 - 134).

[28] S posouzením této výzvy jako výzvy způsobilé přerušit dosavadní běh prekluzivní lhůty a založení lhůty nové se zdejší soud neztotožnil. Uvedená výzva nesplňuje charakter kvalifikovaného úkonu ve smyslu ustanovení § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků.

[29] Odvolací orgán ve výzvě primárně odkázal na nesouhlas stěžovatelky s postupem správce daně prvního stupně, který vyloučil z nákladů na dosažení, zajištění a udržení příjmů částku ve výši 1 520 000 Kč, uvedenou na přijaté faktuře č. 59/02, vystavenou společností Cikota za služby spojené s výrobou prezentace.

[30] Dále odkázal na požadavek stěžovatelky, aby znovu vyhodnotil veškeré předložené důkazní prostředky, které byly v průběhu daňového řízení k dispozici, a bylo přihlédnuto ke všemu, co může svědčit v její prospěch. Uvedl, že důkazní prostředky, na základě, kterých by prověřil správnost postupu správce daně, správnost stanoveného daňového základu a daňové povinnosti nemá, a proto je nutno řízení doplnit.

[31] S ohledem na výše uvedené požadoval prokázat, že služba fakturovaná shora uvedenou fakturou byla poskytnuta dodavatelem uvedeným na této faktuře v deklarovaném rozsahu a že fakturovaná částka ve výši 1 520 000 Kč je nákladem na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

[32] Z obsahu správního spisu je přitom zřejmé, že tyto náklady byly zpochybněny již v rámci daňové kontroly. Výzvou ze dne 5. 10. 2005, č. j. 355322/05/005931/8303 byla stěžovatelka správcem daně prvního stupně vyzvána mj. k prokázání, že částky za plnění uvedené na faktuře č. 59/02, které byly uplatněny do daňových nákladů na účet 518 - ostatní služby, byly vynaloženy k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Z protokolu o ústním jednání ze dne 27. 10. 2005, č. j. 381203/05/005931/8303 vyplývá, že správci daně bylo předáno CD s prezentačními materiály stěžovatelky, čestné prohlášení pana R. (zástupce společnosti Cikota), který byl současně navržen jako svědek. Stěžovatelka resp. její tehdejší zástupkyně do protokolu uvedla, že žádné jiné důkazní prostředky již „nemají, protože byly rozdány“.

[33] Při svědecké výpovědi dne 15. 3. 2006 svědek R. ke spornému plnění nic konkrétního neuvedl. Nepamatoval si, co bylo obsahem prezentace, nepamatoval si subdodavatelskou společnost, způsob, jakým byla prezentace provedena apod. Přislíbil, že vyhledá jak jméno grafika, zpracovávajícího prezentaci, tak označení subdodavatelské společnosti.

[34] Po provedeném dokazování dospěl správce daně k závěru, že stěžovatelka důkazní břemeno neunesla, neboť se jí nepodařilo prokázat, že náklady vynaložené za služby od společnosti Cikota byly vynaloženy ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Z protokolu ze dne 22. 7. 2008, č. j. 308360/08/005931/8303 o seznámení se s výsledky daňové kontroly a projednávání zprávy o kontrole vyplývá, že předložené CD obsahovalo prezentaci agentury Promotion Services. Prezentace z tohoto CD byla správcem daně shlednuta, avšak dle jeho závěrů sama o sobě nevypovídala ničeho o tom, že by toto CD (prezentaci) skutečně vyrobil dodavatel uvedený na faktuře. Správce daně také stěžovatelce vytkl, že tato nepředložila žádné podklady, grafické návrhy, nebo smlouvu, ze které by bylo zřejmé, co mělo být obsahem CD. Nebylo sděleno jméno grafika, který měl CD zpracovávat, ani předložena jakákoliv smlouva o autorských právech.

[35] V odvolacím řízení stěžovatelka žádné nové důkazy ani nepředložila ani nenavrhl. Dovolávala se pouze zhodnocení již provedených důkazů a veškerých skutečností, které vyšly během dosavadního řízení najevo. Žádné nové důkazy či informace neměl k dispozici ani odvolací orgán. Z obsahu výzvy je naprosto nepochybné, že jde o zcela obecnou výzvu k předložení jakýchkoliv blíže nespecifikovaných důkazů ke skutečnostem, známým oběma správcům daně z průběhu daňové kontroly. Za této situace není Nejvyššímu správnímu soudu zřejmé, z jakých okolností městský soud dovodil, že posuzovaná výzva směřovala do provedení nových důkazů

## pokračování

či skutečností, které vyšly najevo teprve v průběhu odvolacího řízení. O doplnění odvolání pro jeho nepřehlednost nemůže být řeč, neboť nic takového nelze dovodit ani z obsahu výzvy, ani ze správního spisu.

[36] Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že výzva odvolacího orgánu k dodatečnému vysvětlení určitých sporných skutečností či předložení dalších důkazů je bezesporu zcela legitimním procesním prostředkem k ověření a vyhodnocení dosavadního skutkového stavu, současně však automaticky nemá za následek přerušení prekluzivní lhůty a nastolení lhůty nové. Takto zjednodušený výklad úkonu směřujícího k vyměření daně, resp. jejímu dodatečnému stanovení, by v podstatě znamenal, že jakákoliv výzva správce daně, učiněná v odvolacím řízení za účelem doplnění tohoto řízení či odstranění případných vad, by bez dalšího způsobila obnovení tříleté prekluzivní lhůty. Účelem zavedení prekluzivních lhůt pro vyměření daně však bylo 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. Proto není možné každý úkon správce daně považovat za kvalifikovaný úkon ve smyslu ustanovení § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, ale je nutno pečlivě posuzovat obsah každé odvolacím orgánem učiněné výzvy, a to jak z hlediska jejího účelu, tak z hlediska jejího obsahu.

[37] V projednávané věci tedy prekluzivní lhůta pro vyměření daně, jejíž počátek byl odvozen od zahájení daňové kontroly v roce 2005, uplynula dne 31. 12. 2008, tj. více než 17 měsíců před doručením napadeného rozhodnutí (16. 6. 2010).

[38] Nejvyšší správní soud podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil kasační stížností napadený rozsudek S ohledem na to, že v posuzovaném případě byly již v řízení před městským soudem důvody pro to, aby bylo rozhodnutí žalovaného zrušeno, nevrátil věc městskému soudu k dalšímu řízení, neboť by při respektování názoru vysloveného Nejvyšším správním soudem v tomto rozhodnutí a vzhledem k charakteru vytýkaných pochybení nemohl vady napadeného rozhodnutí nikterak zhojit. Nejvyšší správní soud proto současně se zrušením rozhodnutí městského soudu rozhodl také o zrušení žalobou napadeného rozhodnutí i o zrušení rozhodnutí Finančního úřadu pro Prahu 5 ze dne 23. 7. 2008, č. j. 310620/08/005515/8884 [§ 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s., za přiměřeného použití § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s. a § 78 odst. 1 a 4 s. ř. s.].

[39] Pro pokračování řízení ohledně prekludované daňové povinnosti není dán žádný zákonný důvod. Právním názorem, který vyslovil soud ve zrušujícím rozsudku, je správní orgán za přiměřeného použití § 78 odst. 5 s. ř. s. vázán.

[40] V případě, že Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek městského soudu a současně zrušil i rozhodnutí správního orgánu dle § 110 odst. 2 s. ř. s., je povinen rozhodnout kromě nákladů řízení o kasační stížnosti i o nákladech řízení, které předcházelo zrušenému rozhodnutí městského soudu (§ 110 odst. 3, věta druhá, s. ř. s.). Náklady řízení o žalobě a náklady řízení o kasační stížnosti tvoří v tomto případě jeden celek a Nejvyšší správní soud rozhodne o jejich náhradě jediným výrokem vycházejícím z § 60 s. ř. s. (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 11. 2008, č. j. 1 As 61/2008 - 98).

[41] Žalovaný ve věci úspěch neměl, náhrada nákladů řízení mu proto nenáleží. Stěžovatelka měla ve věci plný úspěch, proto jí zdejší soud dle § 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s., přiznal náhradu nákladů řízení proti žalovanému. Tyto náklady řízení jsou tvořeny jednak částkou

7 000 Kč za soudní poplatky (2 000 Kč za žalobu a 5 000 Kč za kasační stížnost, podle položek 18 a 19 Sazebníku poplatků, jenž tvoří přílohu k zákonu č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů). Dále jsou náklady řízení tvořeny částkou 8 906 Kč.

[42] Zástupce stěžovatelky před krajským soudem, JUDr. Stanislav Lžičar, daňový poradce, učinil v řízení o žalobě celkem dva úkony právní služby, kterými jsou převzetí a příprava zastoupení [§ 11 odst. 1 písm. a) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění účinném k 31. 12. 2012, (dále jen „advokátní tarif“) a jedno písemné podání ve věci samé (1 x žaloba) ve smyslu § 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu. Za každý úkon právní služby v dané věci náleží mimosmluvní odměna ve výši 2 100 Kč [§ 9 odst. 3 písm. f) ve spojení s § 7 bodem 5. advokátního tarifu], která se zvyšuje o 300 Kč paušální náhrady hotových výdajů dle § 13 odst. 3 advokátního tarifu, celkem tedy za jeden úkon právní služby náleží 2 400 Kč. JUDr. Stanislav Lžičar nedoložil osvědčení o registraci k DPH. K nákladům řízení o žalobě nelze daň z přidané hodnoty přičíst.

[43] Zástupce stěžovatelky v řízení o kasační stížnosti, JUDr. Ladislav Sádlik, advokát, učinil jeden úkon právní služby, kterým je převzetí a příprava zastoupení [§ 11 odst. 1 písm. a) advokátního tarifu]. Jelikož zástupce stěžovatelky učinil úkon právní služby po novele advokátního tarifu provedené vyhláškou č. 486/2012 Sb., tak mu za jeden úkon právní služby v dané věci náleží mimosmluvní odměna ve výši 3 100 Kč [§ 9 odst. 4 písm. d) ve spojení s § 7 bodem 5. advokátního tarifu], která se zvyšuje o 300 Kč paušální náhrady hotových výdajů dle § 13 odst. 3 advokátního tarifu. Celkem tedy za jeden úkon právní služby náleží 3 400 Kč. Zástupce stěžovatelky pro řízení o kasační stížnosti zdejšímu soudu nedoložil osvědčení o registraci k DPH. K nákladům řízení o kasační stížnosti tedy daň z přidané hodnoty přičíst nelze. Podání kasační stížnosti Nejvyšší správní soud nepovažuje vzhledem k jejímu obsahu (srov. odst. 19 až 22 tohoto rozsudku) za kvalifikovaný úkon právní služby tj. písemné podání soudu ve věci samé ve smyslu § 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu. Za takový úkon proto náhradu nákladů řízení nepřiznal.

[44] Celková částka náhrady nákladů řízení před krajským soudem a před Nejvyšším správním soudem tak činí 15 200 Kč (z toho 2 000 Kč + 4 800 Kč za žalobní řízení, 5 000 Kč + 3 400 Kč za kasační řízení). Tuto částku je povinen žalovaný uhradit k rukám zástupce JUDr. Ladislava Sádlika, advokáta se sídlem Holečkova 31, Praha. Náhrada nákladů řízení je splatná ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

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

V Brně dne 17. dubna 2014

JUDr. Barbara Pořízková  
předsedkyně senátu