



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové, a soudců JUDr. Jakuba Camrdu a Mgr. Ondřeje Mrákoty v právní věci žalobce: **STUDIO PRESS s. r. o.**, se sídlem V Kapslovně 2770, Praha 3 - Žižkov, právně zastoupeného Mgr. Jakubem Hajdučíkem, advokátem se sídlem Sluneční nám. 14, Praha 5, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 7. 2. 2014, č. j. 5 Af 15/2010 - 84,

t a k t o :

- I. Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 7. 2. 2014, č. j. 5 Af 15/2010 - 84, **se zrušuje.**
- II. Rozhodnutí Finančního ředitelství v Praze ze dne 11. 1. 2010, č. j. 7408/09-1500-200789, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- III. Žalovaný **je povinen** uhradit žalobci k rukám advokáta Mgr. Jakuba Hajdučíka na náhradu nákladů řízení celkem 25 634 Kč do 30 dnů od právní moci rozsudku.

O d ů v o d n ě n í :

I.

Vymezení věci

Kasační stížností napadl žalobce (dále jen „stěžovatel“) shora označený rozsudek Městského soudu v Praze (dále jen „městský soud“), kterým byla zamítnuta jeho žaloba

proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Praze ze dne 11. 1. 2010, č. j. 7408/09-1500-200789. Tímto rozhodnutím bylo zamítnuto odvolání stěžovatele a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu v Čáslavi (dále jen „správce daně“) ze dne 22. 6. 2009, č. j. 21973/09/039971203139, kterým bylo podle § 27 odst. 1 písm. d) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném v době vydání napadeného rozhodnutí (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), zastaveno řízení zahájené podáním dodatečného daňového přiznání na dani z příjmů právnických osob ze dne 5. 6. 2009, za zdaňovací období od 1. 1. 2005 do 31. 3. 2006.

Stěžovatel v žalobě namítal nepřezkoumatelnost, nezákonnost správního rozhodnutí a porušení zásady *in dubio mitius*, když správní orgány zcela nesprávně postupovaly při zastavení řízení a shledaly, že došlo k prekluzi práva předmětnou daň vyměřit dle ustanovení § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků. Městský soud v rozsudku mj. konstatoval, že ze strany finančních orgánů nebyly pochybnosti při výkladu § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, neboť vycházely z jednoznačných výkladů provedených Ústavním soudem a Nejvyšším správním soudem. Dle soudu bylo rozhodnutí vydáno v souladu s ustanovením § 47 odst. 1 a § 41 zákona o správě daní a poplatků.

Nejvyšší správní soud k osobám účastníků řízení uvádí, že s účinností od 1. 1. 2013 došlo dle ustanovení § 19 odst. 1 zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů, ke zrušení Finančního ředitelství v Praze, které bylo v projednávané věci žalovaným správním orgánem. Dle citovaného zákona se jeho právním nástupcem stalo Odvolací finanční ředitelství (dále jen „žalovaný“).

II.

Obsah kasační stížnosti

V kasační stížnosti stěžovatel napadá rozsudek městského soudu z důvodů obsažených v § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s.; namítá tedy nesprávné posouzení právní otázky městským soudem a nepřezkoumatelnost rozsudku.

Stěžovatel poukazuje především na rozpor ve správní praxi, kdy se daňová správa až do vydání nálezů Ústavního soudu ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07, přidržívala právního názoru počítání běhu prekluzivní lhůty jako čtyřleté (tzv. teorie 3 + 1), zatímco Ústavní soud vyložil prekluzivní lhůtu dle § 47 zákona o správě daní a poplatků jako lhůtu tříletou (3+0). Stěžovatel zastává názor, že mu nevznikla povinnost řídit se uvedeným nálezem ke dni podání dodatečného daňového přiznání, proto byla lhůta pro podání přiznání dodržena a daňové orgány měly povinnost jej meritorně projednat. Obecné nosné právní myšlenky obsažené v nálezech Ústavního soudu, jejichž aplikace může způsobit zkrácení veřejných subjektivních práv jednotlivce, lze při výkonu státní moci použít, pokud jsou zveřejněny a zároveň zákonným způsobem publikovány, neboli tehdy, až se stanou platným právem.

Stěžovatel připomíná, že dne 12. 12. 2013 vydal Ústavní soud další nálezy, sp. zn. III. ÚS 3221/11, který se týkal podání dodatečného přiznání za zdaňovací období 2005 v roce 2009 na daňovou povinnost nižší, přitom se zde konstatuje, že není povinností

pokračování

jednotlivce průběžně sledovat judikaturu Ústavního soudu a nelze mu vytknout, že daňové přiznání nepodal v zákonné lhůtě stanovené podle teorie 3 + 0. Městský soud odmítl aplikovat závěry z tohoto nálezu s poukazem na skutečnost, že stěžovatel měl dostatečný časový prostor se s prvně citovaným nálezu Ústavního soudu ze dne 2. 12. 2008 seznámit. Tím, že městský soud věc posoudil odlišně a neaplikoval závěry Ústavního soudu z nálezu ze dne 12. 12. 2013, považuje stěžovatel rozsudek městského soudu za nezákonný. Pokud u jednoho subjektu Ústavní soud judikoval, že dodatečné přiznání k dani z příjmů právnické osoby za zdaňovací období 2005 mohl podat až do dne 31. 12. 2009, pak je porušením rovnosti v právech tvrdit, že daňové přiznání stěžovatele za období od 1. 1. 2005 do 31. 3. 2006, podané dne 5. 6. 2009, bylo opožděné. Podle názoru stěžovatele je podstatou nálezu Ústavního soudu, sp. zn. III. ÚS 3221/11, myšlenka, že stát nese odpovědnost za srozumitelnost a bezrozpornost zákonného ustanovení. Existuje-li dva a více srovnatelných výkladů stejné právní normy, pak vzniká orgánům státu povinnost použít výklad, jenž je ve prospěch daňového poplatníka, a stejně tak měl v případě stěžovatele postupovat žalovaný.

K tomu stěžovatel dále namítá, že i při průběžném sledování judikatury jednotlivců nemůže poznat, který z nálezů Ústavního soudu budou obecné soudy respektovat, a u kterých bude otevřen tzv. věcný diskurs. Z daňové oblasti stěžovatel jmenuje teorii 3+0, kterou obecné soudy v čele s Nejvyšším správním soudem dlouhodobě neuznávaly (konečnou změnu přineslo až rozhodnutí rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 1. 2011, č. j. 5 Afs 15/2009 - 122). Stěžovatel proto nemohl vědět, že výklad prekluzivní lhůty představený v nálezu Ústavního soudu ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07, je závazný již od vyhlášení. To bylo zjištěné až dne 12. 1. 2011, kdy bylo zveřejněno rozhodnutí rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 15/2009 - 122, které znamenalo definitivní akceptaci obecných myšlenek představených v nálezu.

Závěrem stěžovatel namítl nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku, neboť městský soud se nevypořádal s tvrzením stěžovatele, že žalovaný odmítl akceptovat podání dodatečného přiznání ve lhůtě podle § 47 zákona o správě daní a poplatků, kterou sám využívá ve svůj prospěch, a proto žalovaný porušil princip rovnosti zbraní.

Kasační stížnost stěžovatel následně doplnil podáním ze dne 17. 7. 2014, ve kterém dále rozvinul svou předešlou argumentaci stran správní praxe daňových orgánů ve věci výkladu prekluzivní lhůty dle § 47 zákona o správě daní a poplatků jako lhůty čtyřleté. Stěžovatel tvrdí, že ustálená správní praxe je otázkou skutkovou, což opírá o judikaturu zdejšího soudu a odborný článek, a proto je třeba k jejímu objasnění provést dokazování. Stěžovatel navrhuje, aby dokazování s ohledem na procesní ekonomii provedl Nejvyšší správní soud, a přikládá informace, obdržené na základě žádosti od Generálního finančního ředitelství, o které soud a žalovaný opírají své tvrzení, že na jejich základě byla ustálena správní praxe, podle níž byl stěžovatel povinen postupovat. Generální finanční ředitelství poskytlo zápis z porady odboru Ministerstva financí, včetně přílohy a doplnění k problematice lhůt pro vyměření dle § 47 zákona o správě daní a poplatků a vztah tohoto ustanovení k některým opravným prostředkům a dodatečnému daňovému přiznání ze dne 14. 4. 2008, a stanovisko Ministerstva financí ze dne 2. 2. 2009, k postupu daňové správy ve vztahu k nálezu Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1611/07, pod č. j. 43/14314/2009-431. Z podkladů je dle stěžovatele patrné, že nebyly určeny ke zveřejnění, ale pouze pro

služební a interní potřebu daňových orgánů, a to pouze všem finančním ředitelstvím a některým odborům a oddělením ministerstva financí. Z toho stěžovatel usuzuje, že nemohlo dojít ke změně jeho legitimního očekávání v podobě výkladu lhůty dle § 47 zákona o správě daní a poplatků coby lhůty čtyřleté a dne 5. 6. 2009 stále působila ustálená správní praxe s výkladem prekluzivní lhůty stanovené v § 47 zákona o správě daní a poplatků. Stěžovatel tak mohl podat předmětné dodatečné daňové přiznání.

Podáním ze dne 27. 8. 2014 stěžovatel doplnil své předešlé tvrzení, týkající se otázky zveřejnění podkladů poskytnutých mu Generálním finančním ředitelstvím. Stěžovatel pro zjištění dalších informací opět podal žádost, kdy a jakou formou byly popsane dokumenty zveřejněny, a obdržel odpověď Ministerstva financí. To uvedlo, že výše uvedený zápis, včetně přílohy a doplnění, nikdy zveřejněn nebyl. Stanovisko k postupu daňové správy bylo v polovině dubna 2009 zveřejněno na webu ministerstva v sekci určené pro publikaci informací poskytnutých podle informačního zákona. Stěžovatel je názoru, že tento způsob částečného zveřejnění nelze chápat jako *existující a jednoznačný pokyn výkonné moci, vyjádřený prostřednictvím zveřejněné metodické informace*. Nelze spravedlivě požadovat, aby tiskař (převažující předmět podnikání stěžovatele) po pracovní době prohlížel weby příslušných státních orgánů a zjišťoval, zda již (ne)došlo ke změně správní praxe, která by přímo ovlivňovala rozsah jeho práv a povinností. Stěžovatel proto tvrdí, že podal dodatečné přiznání k dani z příjmů právnické osoby za zdaňovací období 2005/6 včas, protože informace ovlivňující jeho legitimní očekávání, že daňové orgány postupují podle teorie 3+1, nebyly zveřejněny tak, že mohlo dojít ke změně legitimního očekávání stěžovatele.

S ohledem na tyto skutečnosti stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší právní soud rozsudek městského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V případě, že Nejvyšší správní soud provede dokazování a dospěje ke stejnému závěru jako stěžovatel, navrhuje, aby Nejvyšší správní soud zrušil nejen rozsudek Městského soudu, ale i rozhodnutí žalovaného a správce daně.

III.

Vyjádření žalovaného ke kasační stížnosti

Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti uvádí, že podstatou sporu je problematika počítání běhu prekluzivní lhůty pro vyměření daně, tedy zda v případě stěžovatele měla být prekluzivní lhůta pro vyměření, resp. doměření daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2005 do 31. 3. 2006, počítaná podle teorie 3+0 nebo 3+1, a s tímto související posouzení zákonnosti rozhodnutí správce daně a žalovaného. Řízení ve věci dodatečného vyměření daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2005 do 31. 3. 2006 bylo zahájeno podáním dodatečného daňového přiznání dne 5. 6. 2009. Správce daně tedy posuzoval dodržení lhůty k vyměření za situace, kdy byl již dobře známý nálezn Ústavního soudu ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07, který v náhledu na počátek běhu lhůty k vyměření způsobil zásadní změnu. Správci daně tak nezbylo, než právní názor vyslovený Ústavním soudem respektovat.

pokračování

Dle žalovaného nelze ani přistoupit na stěžovatelovu argumentaci nálezem Ústavního soudu ze dne 12. 12. 2013, sp. zn. III. ÚS 3221/11. Žalovaný v této souvislosti předesílá, že závěry obsažené v tomto nálezu vycházejí z jiných skutkových okolností, než tomu bylo v případě stěžovatele. V případě řešeném Ústavním soudem se jednalo o dodatečné daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období r. 2005, kdy lhůta počítaná podle teorie 3+0 skončila dne 31. 12. 2008, přičemž nález Ústavního soudu ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07 byl vyhlášen dne 9. 12. 2008. Ústavní soud tak dospěl k závěru, že stěžovatel neměl dostatečný časový prostor (22 dní) pro podání dodatečného daňového přiznání ve lhůtě počítané podle teorie 3+0, pročez v tomto konkrétním případě s ohledem na popsání skutkové okolnosti případu bylo namíste aplikovat lhůtu dle teorie 3+1. Naproti tomu v případě stěžovatele se jednalo o dodatečné daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období (hospodářský rok) od 1. 1. 2005 do 31. 3. 2006, tj. prekluzivní lhůta počítaná dle teorie 3+0 marně uplynula až dne 31. 3. 2009. Stěžovatel tak měl dostatečný časový prostor pro seznámení se s uvedeným nálezem Ústavního soudu a stejně tak dostatečný časový prostor na adekvátní reakci, tj. podání předmětného dodatečného daňového přiznání (v délce téměř čtyř měsíců od vyhlášení předmětného nálezu).

Žalovaný odmítá, že by měla být počítána odlišně lhůta pro úkony správce daně (podle teorie 3+0) a pro úkony daňových subjektů (teorie 3+1). Tento závěr ostatně nelze dovodit ani ze jmenovaných nálezů Ústavního soudu. Z nálezu Ústavního soudu ze dne 12. 12. 2013, sp. zn. III. ÚS 3221/11 nadto vyplývá, že k neaplikaci nového právního názoru stran počítání lhůty dle § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, lze přistoupit pouze za výjimečných okolností. Tyto však v případě stěžovatele dle názoru žalovaného nenastaly, a nebyl tak důvod při počítání běhu prekluzivní lhůty aplikovat teorii 3+1.

Žalovaný nemůže akceptovat ani porušení principu *in dubio pro libertate*. V době podání posuzovaného dodatečného daňového přiznání byla správní praxe ustálená a plně respektovala názor Ústavního soudu vyjádřený v nález ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07, čemuž odpovídá i stanovisko Ministerstva financí ze dne 2. 2. 2009, č. j. 43/14314/2009-431.

Žalovaný se tak plně ztotožňuje s posouzením dané věci městským soudem a navrhuje, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

IV.

Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 3, věta před středníkem s. ř. s.) a z důvodů v ní uvedených (§ 109 odst. 4, věta před středníkem s. ř. s.). Ve věci přitom rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z § 109 odst. 2, věty první s. ř. s.

Kasační stížnost je důvodná.

Nejprve se Nejvyšší správní soud zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti rozsudku městského soudu, neboť pouze u přezkoumatelného rozhodnutí lze zpravidla vážit důvodnost konkrétních kasačních námitek. Stěžovatel městskému soudu vytýkal, že se vůbec nevypořádal s námitkou uplatněnou v čl. IX. žaloby, týkající se porušení principu rovnosti zbraní ze strany žalovaného.

K otázce nepřezkoumatelnosti soudních rozhodnutí se již Nejvyšší správní soud vyslovil například v rozsudku ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 – 75 (publ. pod č. 133/2004 Sb. NSS, všechna rozhodnutí zdejšího soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz), podle něhož za nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost lze obecně považovat takové rozhodnutí soudu, z jehož výroku nelze zjistit, jak vlastně soud rozhodl, tj. zda žalobu zamítl, odmítl, nebo jí vyhověl, případně, jehož výrok je vnitřně rozporný. Pod tento pojem spadají i případy, kdy nelze rozeznat, co je výrok a co odůvodnění, kdo jsou účastníci řízení a kdo byl rozhodnutím zavázán. Pokud jde o nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů, k té se zdejší soud vyjádřil např. v rozsudku ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 – 75, publikovaném pod č. 133/2004 Sb. NSS, v němž uvedl, že *„[n]edostatkem důvodů pak nelze rozumět dílčí nedostatky odůvodnění soudního rozhodnutí, ale pouze nedostatek důvodů skutkových. Skutkovými důvody, pro jejichž nedostatek je možno rozhodnutí soudu zrušit pro nepřezkoumatelnost, budou takové vady skutkových zjištění, která utvářejí rozhodovací důvody, typicky tedy tam, kde soud opřel rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem anebo tam, kdy není zřejmé, zda vůbec nějaké důkazy v řízení byly provedeny.“* Obdobně se Nejvyšší správní soud vyslovil i v rozsudku ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Azs 47/2003 – 130 (publ. pod č. 244/2004 Sb. NSS), či v rozsudku ze dne 12. 12. 2003, č. j. 2 Ads 33/2003 – 78 (publ. pod č. 523/2005 Sb. NSS). Nepřezkoumatelným judikatura shledává i rozhodnutí, v němž krajský soud opomene přezkoumat byť jen jednu ze žalobních námitek (srov. rozsudek ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 – 73, nebo ze dne 8. 4. 2004, č. j. 4 Azs 27/2004 – 74). Z judikatury zdejšího soudu však plyne též skutečnost, že *„o vadu řízení, která by mohla mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.], se nejedná, pokud lze dovodit, že by výrok rozhodnutí byl stejný i za situace, kdyby k vadě řízení vůbec nedošlo.“* (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 10. 2005, č. j. 6 Ads 57/2004 – 59).

Nejvyšší správní soud i s přihlédnutím ke svým dřívějším judikatorním závěrům konstatuje, že městský soud uvedeným požadavkům na přezkoumatelnost dostál. Z rozsudku je patrné, na základě čeho si soud utvářel závěr o skutkovém stavu věci (konstatoval podstatné části správního spisu), přičemž vycházel především z příslušných ustanovení zákona o správě daní a poplatků a judikatury Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu. Podle názoru zdejšího soudu městský soud v napadeném rozsudku dostatečným způsobem vypořádal uplatněné žalobní body, včetně námitek z čl. IX žaloby. Na str. 12 napadeného rozsudku městský soud reaguje na odůvodnění žalovaného k existenci dvojího možného výkladu s tím, že jej považuje za postačující za situace, kdy z rozhodnutí zřetelně vyplývá způsob, jímž bylo na případ stěžovatele aplikováno předmětné ustanovení § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků. Lze tedy konstatovat, že městský soud posoudil celý kontext odůvodnění napadeného rozhodnutí a nebyl dán důvod pro zrušení rozsudku pro jeho nepřezkoumatelnost.

pokračování

Pokud jde o další kasační námitky, na prvním místě je třeba postavit najisto, zda se na věc stěžovatele uplatní náleze Ústavního soudu ze dne 12. 12. 2013, sp. zn. III. ÚS 3221/11, tedy zda v případě stěžovatele měla být prekluzivní lhůta pro vyměření, resp. doměření daně z příjmu právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2005 do 31. 3. 2006 počítaná podle tzv. teorie 3 + 0, nebo 3 + 1.

Posouzení dopadů nálezu Ústavního soudu sp. zn. III. ÚS 3221/11 na případ stěžovatele je problémem temporálních účinků změny judikatury, tedy posouzení toho, na jaké případy lze aplikovat právní názor, na jehož základě dochází ke změně dosavadní judikatury. Pro oblast soudního rozhodování platí, že nalézání práva je možné zásadně pouze výkladem a zpřesňováním stávající právní úpravy. Z povahy věci tak plyne, že soudní rozhodnutí působí zpětně, neboť se zpravidla vyjadřuje k jednání v minulosti a k tomuto minulému jednání provádí výklad zákona, který platí od jeho přijetí. Ke změně judikatury dochází v situacích, kdy je soud přesvědčen o tom, že předchozí judikatura byla založena na nesprávném výkladu práva. Nový, správný výklad se až na výjimky uplatní bezprostředně na souzený případ, v němž ke změně dosavadního právního názoru došlo, na již probíhající případy, a také na všechny budoucí případy, jež mají skutkový základ v minulosti (tzv. incidentní retrospektivita). Zároveň však platí, že samotná změna judikatury není důvodem pro použití mimořádných opravných prostředků proti pravomocným rozhodnutím, pokud jsou tyto podány jen z důvodu změny judikatury (srov. již rozhodnutí NSS ČR sp. zn. 15043/37, publ. jako Boh. F 8766/37; náleze ÚS ze dne 12. 12. 2013, sp. zn. III. ÚS 3221/11).

V nynější věci došlo ke změně právního názoru v průběhu řízení před soudem, na což stěžovatel zareagoval doplněním žaloby ze dne 18. 12. 2013, ve kterém navrhuje městskému soudu, aby zohlednil náleze Ústavního soudu při vyřizování žaloby. Podle žalovaného i krajského soudu se nový právní názor na vyměřovací řízení nepoužije, neboť v době podání dodatečného daňového přiznání byl již dobře známý náleze Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1611/07, ze dne 2. 12. 2008, který v náhledu na počátek běhu lhůty k vyměření způsobil zásadní změnu. Žalovaný i městský soud tak považovaly lhůtu pro podání dodatečného daňového přiznání v případě stěžovatele za uplynulou.

K povaze prekluze, jakožto institutu, který se vyskytuje v různých právních odvětvích, se v nálezu ze dne 26. 2. 2009, sp. zn. I. ÚS 1169/07, vyjádřil Ústavní soud tak, že za její společný rys lze považovat povinnost orgánů moci veřejné přihlížet k její existenci 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.

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

Podle ust. § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, pokud tento nebo zvláštní zákon nestanoví jinak, nelze daň vyměřit ani doměřit či přiznat nárok na daňový odpočet po uplynutí tří let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení nebo v němž vznikla daňová povinnost, aniž by zde současně byla povinnost daňové přiznání nebo hlášení podat.

Otázky, které souvisí s počítáním běhu prekluzivní lhůty ve vztahu k podání dodatečného daňového přiznání („ve prospěch“ i „v neprospěch“ daňového subjektu), již byly v judikatuře Nejvyššího správního soudu mnohokrát řešeny. Do vydání nálezu Ústavního soudu ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07, vycházela rozhodovací praxe Nejvyššího správního soudu ohledně lhůty uvedené v § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků z právního názoru, že lhůtu je nutno interpretovat v mezích § 40 odst. 3 tohoto zákona, a z tohoto důvodu je rozhodným pro počátek běhu prekluzivní lhůty pro vyměření daně konec roku, ve kterém má daňový subjekt podle § 40 odst. 3 citovaného zákona povinnost podat daňové přiznání (pravidlo „3 + 1“). Podle citovaného nálezu Ústavního soudu lhůta podle § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků neběží od data, kdy je daňový subjekt povinen podat daňové přiznání, ale od konce zdaňovacího období, za něž se daňové přiznání podává (pravidlo „3 + 0“). Nicméně názor Ústavního soudu Nejvyšší správní soud převzal v řadě svých rozhodnutí, a to v rozsudcích ze dne 4. 2. 2009, č. j. 1 Afs 139/2006 – 75; ze dne 25. 2. 2009, č. j. 8 Afs 3/2009 – 101; ze dne 14. 5. 2009, č. j. 9 Afs 75/2008 – 46; ze dne 22. 5. 2009, č. j. 2 Afs 35/2009 – 91 a č. j. 2 Afs 41/2009 – 99; ze dne 25. 5. 2009, č. j. 2 Afs 60/2008 – 76; ze dne 18. 6. 2009, č. j. 8 Afs 62/2007 – 90, č. j. 8 Afs 52/2007 – 62, a č. j. 1 Afs 16/2009 – 74; ze dne 11. 6. 2009, č. j. 1 Afs 8/2009 – 46; ze dne 24. 6. 2009, č. j. 1 Afs 55/2009 – 70, či v rozsudku ze dne 16. 7. 2009, č. j. 8 Afs 6/2008 – 129. Kromě těchto rozsudků, v nichž se zabýval během prekluzivní lhůty podle § 47 zákona o správě daní a poplatků ve vztahu k vyměření daně z příjmů, a to jak fyzických, tak právnických osob, uplatnil Nejvyšší správní soud závěry plynoucí z citovaného nálezu analogicky také při počítání běhu lhůty pro vyměření celního dluhu (rozsudek ze dne 10. 6. 2009, č. j. 2 Afs 69/2008 – 73, a rozsudek ze dne 11. 6. 2009, č. j. 2 Afs 77/2008 – 65) [srov. usnesení o postoupení věci rozšířenému senátu ze dne 22. 7. 2009, č. j. 1 Afs 27/2009 – 86]. Pouze na okraj lze uvést, že jedním z cílů zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, který s účinností od 1. 1. 2011 upravuje správu daně, bylo také mj. stanovit najisto odpověď na otázku prekluze lhůty pro vyměření daně: „Obnovit jistotu ohledně běhu lhůty, ve které lze vyměřit nebo doměřit daň (v návrhu označovaná jako lhůta pro stanovení daně). Tato lhůta je velmi důležitá, neboť pro daňové řízení je typické, že uplynutí prekluzivní lhůty je rozhodným okamžikem určujícím konec daňového řízení v jeho nalézací rovině a definitivní vypořádání materiálních vztahů mezi veřejným rozpočtem a daňovým subjektem. Do této doby lze zákonem připuštěnými instrumenty měnit poslední známou daň, a to jak ve prospěch daňového subjektu, tak v jeho neprospěch“ (důvodová zpráva k návrhu daňového řádu, dostupné na www.psp.cz).

Odůvodnění nálezu Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1611/07 lze jistě chápat tak, že jeho primárním účelem byla ochrana daňového subjektu před extenzivním výkladem lhůty pro vyměření či doměření daně správcem daně. V rozsudku č. j. 5 Afs 28/2011 – 70, však zdejší soud připomněl, že předkládací usnesení rozšířenému senátu ve věci vedené pod sp. zn. 5 Afs 15/2009 poukázalo mj. na možnost, že uplatnění pravidla „3 + 0“ nebude svědčit daňovému subjektu. Rozšířený senát však neshledal tento argument důvodným pro odklon

pokračování

od právního názoru vyjádřeného v nálezu Ústavního soudu sp. zn. ÚS 1611/07. Rozsudek Nejvyššího správního č. j. 5 Afs 28/2011 – 70, který s ohledem na závěr rozšířeného senátu setrval na tom, že počátek běhu prekluzivní lhůty je nutno odvozovat od vzniku daňové povinnosti, tzn. od konce zdaňovacího období, v němž tato vznikla, a tento závěr se uplatní ve všech případech daní, u nichž je dána povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení a kde je toto ustanovení používáno, následně Ústavní soud zrušil citovaným nálezem ze dne 12. 12. 2013, sp. zn. III. ÚS 3221/11. Ústavní soud nevytkl Nejvyššímu správnímu soudu svévoli, neboť zdejší soud nakonec vycházel z nálezů sp. zn. I. ÚS 1611/07. Ústavní soud byl nicméně postaven před otázku, zda existuje prostor pro vyvažování rozdílných zájmů (z hlediska principu proporcionality): *„Jak již bylo výše naznačeno, změna judikatury, zvláště jedná-li se o judikaturu ustálenou, nutně vždy vyvolává konflikt mezi potřebou právní jistoty a požadavkem materiální správnosti soudního rozhodnutí. V tomto ohledu však hraje významnou roli postulát vnitřní otevřenosti soudního rozhodování jako podstatný strukturální element nezávislého nalézání práva a příkaz spravedlivého procesu (viz Brouček, L., lit. shora). Nutno také jistě souhlasit s tím, že judikatura, zvláště ustálená, upevňuje právní očekávání dotčených osob, současně však neexistuje žádné ústavně chráněné očekávání v její "nezměnitelnost", neboť po formální stránce tato představuje (nanejvýše) subsidiární pramen práva a jako takový - ve srovnání se zákonem - může zakládat podstatně "slabší" očekávání dotčených osob, z faktického hlediska pak dané očekávání je v kontrastu s obvykle přítomným prvkem nejistoty ohledně výsledku sporu (viz výše).“*

Jako řešení byla představena možnost zohlednění právní jistoty a ochrany důvěry v právo v rámci testu přiměřenosti, kdy v případě převahy zájmu účastníků, eventuálně veřejného zájmu, se změně judikatury přiznají účinky toliko *pro futuro* a změna právního názoru se jen avizuje: *„Výše zmíněný postup (v podobě pouhého oznámení) by však znamenal, že soudce by byl nucen v řešeném "zlomovém" případě aplikovat původní, nutno zdůraznit nesprávný právní názor, a tedy vědomě vydat nezákonné rozhodnutí, což zjevně koliduje s výše zmíněným principem nezávislosti soudce a jeho vázanosti zákonem (čl. 82 a čl. 95 odst. 1 Ústavy). Takový postup navíc může vést k poškození práv třetích osob, neboť v řadě soudních řízení, a nejde jen o řízení v civilních věcech, ale i o některá správní řízení, jsou jeho účastníky osoby, jejichž zájmy stojí v protikladu se zájmy osoby negativně dotčené judikatorní změnou. Pokud by soud v "přelomovém" případě odmítl použít nový výklad, nastala by situace, kde účastníkovi, jemuž se ve sporu podařilo zvrátit dosavadní judikaturu s tím výsledkem, že mu sporné právo svědčí, by nakonec příznivé rozhodnutí bylo odepráno, čímž by byla zklamána jeho důvěra v použití "správného" práva, jež je ostatně ústavně přikázáno (princip legality). (...)*

Jak plyne z výše uvedeného, vyvažování zájmů v rámci tzv. testu proporcionality se obecně nejeví jako ideální právní nástroj, a tudíž je pro ně vhodné zvažovat i cestu jinou. Tou pak (primárně) je zohlednění principu důvěry v právo v rámci interpretace a aplikace tzv. podústavního práva, to samozřejmě za předpokladu, poskytuje-li toto adekvátní prostor; (...) pokud takový prostor neexistuje, lze k "neaplikaci" nového právního názoru z důvodů výše uvedených přistoupit spíše jen za výjimečných okolností.“

V právě citovaném rozhodnutí byla shledána existence relevantních skutkových rozdílů, pro které se Ústavní soud rozhodl odklonit od judikturního směru, zastávaného od nálezů ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07. Ústavní soud se v daném nálezě vyjádřil k případu, kdy je řízení zahájeno na základě podnětu daňového subjektu, jedná se

tedy o vztah mezi jednotlivcem a státem, jehož se nezúčastní žádná další osoba, jejíž zájmy by neaplikováním nálezu ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07, byly dotčeny. Ústavní soud dále usoudil, že na jednotlivce je třeba klást nižší nároky ohledně jeho informovanosti stran judikatury Ústavního soudu, zejména existuje-li ustálená rozhodovací praxe finančních orgánů. Pro správné posouzení věci je dle Ústavního soudu kromě vyvažování zájmů třeba zohlednit princip důvěry v právo. Ke znakům právního státu a mezi jeho základní principy totiž neoddělitelně patří zásada právní jistoty, přičemž její nezbytnou součástí je jak předvídatelnost práva, tak i legitimní předvídatelnost postupu orgánů veřejné moci v souladu s právem a zákonem stanovenými požadavky. Ten, kdo se spolehne na platné právo, nemůže být ve svém očekávání zklamán.

Nejvyšší správní soud se domnívá, že principy vyslovené v nálezu Ústavního soudu ze dne 12. 12. 2013, sp. zn. III. ÚS 3221/11, jsou aplikovatelné na případ stěžovatele.

V posuzované věci stěžovatel podal dne 5. 6. 2009 dodatečné daňové přiznání k dani z příjmu právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2005 do 31. 3. 2006. Podle tzv. pravidla 3+1, zastávaného dlouhodobě daňovými orgány a správními soudy, lhůta začne běžet až koncem zdaňovacího období následujícího po období, za něž se daňové přiznání podává. To znamená, že v případě stěžovatele by okamžik vzniku povinnosti podat daňové přiznání za rok 2005 vznikl až v roce 2006 a prekluzivní tříletá lhůta by, počítána od 31. 12. 2006, uplynula až dne 31. 12. 2009.

Nálezem Ústavního soudu ze dne 2. 12. 2008, vyhlášeném dne 9. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07, je podle pravidla 3+0 rozhodným pro počátek běhu prekluzivní lhůty pro vyměření daně konec roku, ve kterém má daňový subjekt podle § 40 odst. 3 citovaného zákona povinnost podat daňové přiznání. Prekluzivní lhůta by tedy v případě stěžovatele začala běžet s ohledem na podání daňového přiznání k datu 31. 3. 2006 a skončila by dne 31. 3. 2009.

Ze shora uvedeného vyplývá, že v posuzovaném případě došlo před podáním dodatečného daňového přiznání stěžovatele k judikатурnímu obratu, který zásadním způsobem změnil nahlížení na počátek běhu lhůty pro vyměření či doměření daně podle zákona o správě daní a poplatků a který nemohl být objektivně předvídán. V průběhu řízení před městským soudem došlo k určitému odklonu od ustálené judikatury Ústavního soudu, jehož cílem bylo zohlednit výjimečné případy vzhledem ke specifické povaze soudního rozhodování. Na tomto místě je podstatné zmínit, že v projednávané věci jde o vztah mezi právnickou osobou a státem, (což nijak nesnižuje skutečnost, že se jedná o vztah vertikální), ve kterém stěžovatel podal své dodatečné daňové přiznání ve lhůtě podle ustálené výkladové praxe. Nález Ústavního soudu, který změnil výklad počítání prekluzivní lhůty, jakkoliv mohl být překvapivý pro obě strany tohoto vztahu, nemůže jít k tíži stěžovatele.

K principu ustálené správní praxe existuje ustálená a obsáhlá judikatura Nejvyššího správního soudu. Poukázat lze např. na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 7. 2009, č. j. 6 Ads 88/2006 - 132. Rozšířený senát zde uvedl, že „*[p]rincip vázanosti správního orgánu vlastní správní praxí, jestliže se taková praxe vytvořila, vyplývá ze zásady zákazu libovůle a neodůvodněně nerovného zacházení (...). Tento ústavní princip, jenž musí veřejná správa respektovat, je vyjádřen i na úrovni podústavního práva v § 2 odst. 4 in*

pokračování

fine správního řádu (...). Uvedeným ustanovením je vyjádřena zásada legitimního očekávání, která vytváří předpoklady pro předvídatelnost činnosti veřejné správy. Veřejná správa by měla ve svých postupech a rozhodování podržet určitou míru ustálenosti (kontinuity). Uvedené ustanovení mimo jiné rovněž explicitně nastoluje pro podmínky veřejné správy požadavek vytváření 'ustálené rozhodovací praxe', jež by měla být měněna jen v odůvodněných případech, když přitom důvody budou vždy legitimní. Správní praxe zakládající legitimní očekávání je tedy ustálená, jednotná a dlouhodobá činnost (příp. i nečinnost) orgánů veřejné správy, která opakovaně potvrzuje určitý výklad a použití právních předpisů. Takovou praxí je správní orgán vázán. Jen taková správní praxe je doplněním psaného práva a je způsobilá modifikovat pravidla obsažená v právní normě."

Dojde-li v průběhu dlouhodobé správní praxe k výkladovému obratu, je zřejmé, že reakce správních orgánů a veřejnosti vyžaduje přizpůsobení se situaci. Tato úvaha v žádném případě nezpochybňuje zásadu, že „neznalost zákona neomlouvá“, která je nutnou podmínkou efektivity každého systému platného práva. V případě konstantní správní praxe a jednání osob v důvěře v trvalý výklad relevantního právního předpisu však zcela jistě nelze stanovit s přesností na den, že již uplynula dostatečná doba pro seznámení se s novým právním výkladem. S prodlužující se dobou trvání ustálené správní praxe je pochopitelnější méně ostražitý přístup fyzických či právnických osob k monitorování legislativních či jiných změn. Byť je tedy období od vyhlášení Ústavního nálezu ze dne 12. 12. 2013, sp. zn. III. ÚS 3221/11, do podání dodatečného daňového přiznání označeno městským soudem za dostatečný časový prostor pro stěžovatele, Nejvyšší správní soud tento názor s ohledem na uvedené nesdílí. Hledisko času nemůže být jediným kritériem pro posouzení toho, zda nová výkladová praxe již plně nastoupila. Žalovaný ani městský soud se nezabývaly dlouhodobostí předchozí ustálené správní praxe, způsoby, jakými byla veřejnost o změně judikatorního výkladu informována, ani ochranou jednání stěžovatele učiněného v důvěře v právo.

Jednou ze základních povinností správce daně je totiž i povinnost dbát na zachování práv a právem chráněných zájmů daňových subjektů (§ 2 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků). Mezi tyto chráněné zájmy patří též rovnost v právech, ochrana vlastnictví a ochrana důvěry jednotlivce v právo (součást principu právního státu), tedy ústavně chráněné hodnoty. Stejně tak tato práva musí brát v úvahu i soudy, neboť dle čl. 4 Ústavy jsou základní práva a svobody pod ochranou soudní moci. V demokratickém právním státě totiž nemůže být zájem státu na vybrání daně samoučelný, ale musí v konečném důsledku respektovat základní ústavní příkazy. Jak opakovaně Nejvyšší správní soud připomíná, z ústavního principu výkonu státní moci jako služby občanům (čl. 2 odst. 3 Ústavy) plyne, že občané tu nejsou pro stát, ale právě naopak: stát je tu pro občany a z jejich vůle (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 11. 2012, č. j. 2 Ans 13/2012 - 14). Ve věci stěžovatele tedy bylo na místě, aby orgány, na něž se s důvěrou obracel, zohlednily konkrétní skutkové okolnosti jeho příběhu při ústavně souladném výkladu právních předpisů.

Nový náhled na počítání prekluzivní lhůty se tak mohl uplatnit v řízení před městským soudem, neboť platí, že právní názor obsažený v odůvodnění rozhodnutí Ústavního soudu (jeho nosných důvodech), má-li obecnou povahu, je závazný při řešení typově shodných případů (srov. usnesení ÚS ze dne 14. 10. 2002, sp. zn. II. ÚS 355/02,

publ. pod č. 35 sv. 28 SbNU, a tam citovanou judikaturu). Není tedy správný názor městského soudu a žalovaného, že lhůta pro podání dodatečného daňového přiznání v případě stěžovatele uplynula. Jak plyne z judikatury Ústavního soudu, orgány veřejné moci nesmí volit přehnaně formalistický postup za použití v podstatě sofistikovaného odůvodňování zřejmé nespravedlnosti. Ústavní soud několikrát konstatoval, že soudy nejsou absolutně vázány doslovným zněním zákona, nýbrž se od něj smí a musí odchýlit, pokud to vyžaduje účel zákona, historie jeho vzniku, systematická souvislost nebo některý z principů, jež mají svůj základ v ústavně konformním právním řádu jako významovém celku, a že povinnost soudů nalézat právo neznamena pouze vyhledávat přímé a výslovné pokyny v zákonném textu, ale též povinnost zjišťovat a formulovat, co je konkrétním právem i tam, kde jde o interpretaci abstraktních norem a ústavních zásad (srov. např. náleze dne 4. 2. 1997, sp. zn. Pl. ÚS 21/96, publ. pod č. 13 sv. 7 SbNU, 63/1997 Sb., nebo náleze ze dne 3. 2. 1999, sp. zn. Pl. ÚS 19/98, publ. pod č. 19 sv. 13 SbNU, 38/1999 Sb.). Při výkladu a aplikaci právních předpisů nelze pomíjet jejich účel a smysl, který není možné hledat jen ve slovech a větách toho kterého předpisu, ve kterém je třeba vždy nalézat i principy uznávané demokratickými právními státy (náleze ze dne 16. 11. 2010, sp. zn. II. ÚS 1648/10, publ. pod č. 226 sv. 59 SbNU).

S přihlédnutím k uvedenému výše, bylo na místě rozhodnutí žalovaného zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení. Nejvyšší správní soud nemá pochyb o tom, že stěžovatel z povahy své činnosti při podání dodatečného daňového přiznání dne 5. 6. 2009 nemohl očekávat zásadní judikatorní obrat, spočívající v posuzování běhu předmětné lhůty, založený opakovaně zmiňovaným náleze Ústavního soudu ze dne 2. 12. 2008 (I. ÚS 1611/07). Otázka působení intertemporálního práva musí být vždy vážena s ohledem na právní jistotu a předvídatelnost soudního rozhodování, přičemž působení dopadů změny právního názoru soudů nemůže vést k zúžení možností uplatnění subjektivního práva pro účastníky řízení konajících v dobré víře v existenci práva, daného soudy ustálenou interpretací zákona.

Stěžovatel byl tedy úspěšný se svou kasační námitkou brojící proti neuplatnění nálezu Ústavního soudu ze dne 12. 12. 2013, sp. zn. III. ÚS 3221/11, na jeho případ. Nejvyšší správní soud tudíž nepovažuje za nutné vyjadřovat se ke zbývajícím kasačním námitkám či argumentům stěžovatele, které nebyly posouzeny výše, neboť pouze doplňovaly zmíněnou stěžejní kasační námitku a v situaci, kdy stěžovatel s touto stěžejní námitkou uspěl, by jejich posouzení na další průběh řízení před městským soudem ani před daňovými orgány nemělo žádný vliv.

V návaznosti na výše uvedené pojetí dospívá Nejvyšší správní soud k závěru, že způsob stanovení prekluzivní lhůty pro vyměření, resp. doměření daně z příjmu právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2005 do 31. 3. 2006 podle tzv. teorie 3+0 je nesprávný, neboť vychází z nezákonné aplikace § 47 zákona o správě daní a poplatků. Proto bylo na místě, aby městský soud z těchto důvodů rozhodnutí žalovaného zrušil. Pokud tak neučinil, jedná se o pochybení, na které dopadá kasační důvod uvedený v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

V. Závěr

pokračování

Nejvyšší správní soud z uvedených důvodů dospěl k závěru, že kasační stížnost stěžovatele proti rozsudku městského soudu je důvodná, a proto tento rozsudek zrušil (§ 110 odst. 2 s. ř. s.). Protože již v řízení před městským soudem byly důvody pro zrušení rozhodnutí žalovaného, rozhodl Nejvyšší správní soud tak, že za použití ustanovení § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. zrušil i toto rozhodnutí a věc se vrátil žalovanému k dalšímu řízení. V tomto řízení bude na žalovaném, aby v mezích vysloveného právního závěru kasačního soudu vydal rozhodnutí, které bude odpovídat zákonu. Zruší-li Nejvyšší správní soud i rozhodnutí správního orgánu a vrátí-li mu věc k dalšímu řízení, je tento správní orgán vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem ve zrušovacím rozhodnutí (§ 110 odst. 2 s. ř. s. ve spojení s § 78 odst. 5 s. ř. s.).

Protože 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).

Žalovaný ve věci úspěch neměl, náhrada nákladů řízení mu proto nenáleží. Stěžovatel měl ve věci plný úspěch, proto mu Nejvyšší správní 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 částkou 7000 Kč za soudní poplatky (soudní poplatek za žalobu ve správním soudnictví proti rozhodnutí správního orgánu ve výši 2000 Kč a soudní poplatek za kasační stížnosti ve výši 5000 Kč). Zástupce stěžovatele v řízení o žalobě učinil ve věci celkem pět úkonů právní služby, kterými jsou převzetí a příprava zastoupení a písemné podání ve věci samé – žaloba, porada s klientem k vyjádření žalovaného, další podání ve věci a účast při jednání před soudem, tedy úkony ve smyslu § 11 odst. 1 písm. a), c), d) a g) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění účinném do 31. 12. 2012. Zdejší soud uznal úkon sepsání repliky ze dne 26. 10. 2010, za něj právní zástupce nárokuje odměnu, za úkon právní služby, s ohledem na další písemné úkony stěžovatele ve věci, jimiž dále rozvíjel žalobní argumentaci. Za každý úkon právní služby v dané věci náleží mimosmluvní odměna ve výši 2100 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. Náhrada nákladů za řízení před krajským soudem tak činí 12 000 Kč.

V řízení o kasační stížnosti zástupce stěžovatele požadoval odměnu za dva úkony právní služby po 3100 Kč (převzetí a příprava zastoupení a podání kasační stížnosti). Nejvyšší správní soud přiznal zástupci odměnu za jeden úkon právní služby (podání kasační stížnosti) učiněný po 1. 1. 2013 ve výši 3100 Kč [§ 7, § 9 odst. 4 písm. d) a 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu ve znění účinném od 1. 1. 2013] a náhradu hotových výdajů ve výši 300 Kč za jeden úkon právní služby podle § 13 odst. 3 též vyhlášky, celkem tedy 3400 Kč. Zdejší soud nemohl přiznat zástupci stěžovatele odměnu za převzetí a přípravu zastoupení na základě smlouvy o poskytnutí právních služeb podle § 11 odst. 1 písm. a)

advokátního tarifu, protože zástupce převzal věc již v řízení před městským soudem, a proto musel být s věcí náležitě seznámen.

Náhrada nákladů řízení před městským soudem a před Nejvyšším správním soudem tak činí 7000 Kč za soudní poplatky a 15 400 Kč (12 000 Kč za žalobní řízení, 3400 Kč za kasační řízení). Protože advokát Mgr. Jakub Hajdučík doložil, že je plátcem DPH, zvyšují se náklady řízení o částku 3234 Kč, odpovídající dani, kterou je povinen odvést z odměny za zastupování podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů. Celkem tak náklady řízení tvoří částka 25 634 Kč. Uvedenou částku je žalovaný povinen zaplatit stěžovateli v přiměřené lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku, k rukám jeho zástupce.

P o u č e n í: Proti tomuto rozsudku **n e n í** opravný prostředek přípustný.

V Brně dne 2. prosince 2014

JUDr. Lenka Matyášová
předsedkyně senátu