



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Daniely Zemanové a soudců Zdeňka Kühna a Miloslava Výborného v právní věci žalobce: **R. M.**, zast. JUDr. Zdeňkem Holáskem, advokátem se sídlem 28. října 2073/31, Jablonec nad Nisou, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 6. 2015, čj. 19570/15/5300-21441-702127, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem – pobočka v Liberci ze dne 24. 5. 2016, čj. 59 Af 30/2015-46,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Ustanovenému zástupci žalobce JUDr. Zdeňkovi Holáskovi, advokátovi, **se přiznává** odměna a náhrada hotových výdajů ve výši **8 228 Kč**, která mu bude vyplacena z účtu Nejvyššího správního soudu do 30 dnů od právní moci tohoto rozhodnutí.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Dne 13. 11. 2012 podal žalobce dodatečné daňové přiznání k dani z přidané hodnoty mimo jiné za zdaňovací období říjen 2007. Uplatnil v něm nárok na odpočet daně ve výši 20 900 Kč a změnu daně na výstupu – snížení uskutečněných zdanitelných plnění ve výši -4 294 Kč. V důsledku uvedených skutečností vykázal v dodatečném daňovém

priznání změnu daňové povinnosti ve výši -25 194 Kč. Finanční úřad pro Liberecký kraj (dále jen „správce daně“) zahájil u žalobce dne 24. 7. 2013 daňovou kontrolu. Mohl tak učinit vzhledem k daňové kontrole předcházející – viz protokol o zahájení daňové kontroly ze dne 24. 7. 2013, čl. 22 verte spisu správce daně. Správce daně vyzval žalobce k tomu, aby doložil evidenci pro daňové účely za říjen 2007, daňové doklady a další písemnosti týkající se zdaňovacího období a uplatněného nároku na odpočet daně a změny daňové povinnosti. Žalobce správci daně doložil daňový doklad – fakturu č. 50196 ve výši 130 900 Kč vystavenou společností CAMAS-CS spol. s r.o. s datem uskutečnění zdanitelného plnění 31. 10. 2007 za prodej T111 – autojeřábu a příjmový pokladní doklad ze dne 31. 10. 2007 vystavený toutéž společností na tutéž částku za prodej téhož autojeřábu. Jiné daňové doklady a důkazní prostředky ve vztahu k nákupu autojeřábu a jeho použití, ani ve vztahu k daňovému dokladu č. 434307, žalobce nepředložil.

[2] Správce daně vyhodnotil průběh daňové kontroly tak, že žalobce neunesl své důkazní břemeno a neprokázal nárok na odpočet podle § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“), a rovněž neprokázal snížení uskutečněných zdanitelných plnění v souladu s § 42 zákona o dani z přidané hodnoty. Dne 27. 3. 2014 obdržela zástupkyně žalobce zprávu o kontrole; tohoto dne byla daňová kontrola ukončena. Dodatečným platebním výměrem na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen 2007 ze dne 17. 4. 2014, čj. 662512/14/2607-05701-506579, správce daně doměřil žalobci daň ve výši 0 Kč, neuznal tedy žalobcem uplatněný nárok na odpočet daně ani snížení uskutečněných zdanitelných plnění, jak je žalobce uplatnil v dodatečném daňovém priznání. Proti dodatečnému platebnímu výměru podal žalobce odvolání. V průběhu odvolacího řízení žalobce předložil daňový doklad č. 434307, dobropis vystavený na odběratele Poliklinika Železný Brod spol. s r.o. Výše specifikovaným rozhodnutím žalovaný žalobcovo odvolání zamítnul a potvrdil dodatečný platební výměr.

[3] Žaloba proti rozhodnutí žalovaného byla Krajským soudem v Ústí nad Labem – pobočka v Liberci (dále jen „krajský soud“) zamítnuta.

[4] Krajský soud shledal nedůvodnou žalobní námitku, podle které zpráva o daňové kontrole nebyla zástupkyni žalobce doručena, a dospěl k závěru, že žalobce nebyl zkrácen na právu vyjádřit se ke kontrolním zjištěním a zprávě o daňové kontrole; daňová kontrola byla ukončena v souladu s § 85 odst. 5 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“) (pozn. NSS: správně měl být uveden § 88 odst. 5 daňového řádu).

[5] Ke snížení uskutečněných zdanitelných plnění krajský soud uvedl, že nesprávný závěr žalovaného o formálních vadách dobropisu nemůže na věci nic změnit, neboť žalovaný od tvrzených vad daňového dokladu odhlédl. Krajský soud oponoval žalobci, že by lhůta 3 let podle § 42 odst. 8 zákona o dani z přidané hodnoty, ve které lze provést opravu základu a výše daně, byla stanovena pro pouhé vystavení daňového dokladu ve formě dobropisu. Tato lhůta je stanovena pro uplatnění opravy základu a výše daně vůči správci daně zákonem předvídaným způsobem. Podle krajského soudu bylo určení zdaňovacího období, ve kterém se uskutečnilo původní zdanitelné plnění, jehož se měla oprava týkat, klíčové z hlediska posouzení včasnosti opravy základu daně a výše daně.

pokračování

Tento původní daňový doklad však žalobce v řízení před orgány finanční správy nepředložil. Bylo přitom na žalobci, aby skutečnosti rozhodné pro provedení opravy základu a výše daně prokázal. Žalovaný přitom vycházel zcela ve prospěch žalobce z toho, že nejpozdějším datem uskutečnění původního zdanitelného plnění mohl být 10. 10. 2007 (později k němu dojít nemohlo, protože dobropis byl vystaven dne 10. 10. 2007), a pokud by tomu tak bylo, lhůta pro opravu základu a výše daně by uplynula nejpozději 31. 10. 2010. Žalobce tak opravu základu a výše daně v dodatečném daňovém přiznání podaném dne 13. 11. 2012 uplatnil až po uplynutí tříleté lhůty.

[6] K uplatnění nároku na odpočet krajský soud uvedl, že nárok na odpočet daně nelze uplatnit po uplynutí 3 let od konce zdaňovacího období, ve kterém mohl být nárok nejdříve uplatněn. Nárok na odpočet tak mohl žalobce uplatnit v dodatečném daňovém přiznání podaném nejpozději dne 31. 10. 2010. Protože nárok na odpočet žalobce uplatnil až v dodatečném daňovém přiznání podaném dne 13. 11. 2012, učinil tak po uplynutí propadlé lhůty k uplatnění nároku. Vzhledem k zániku práva žalobce uplatnit nárok na odpočet nebyl správce daně povinen k tomuto nároku přihlížet v průběhu daňové kontroly. Krajský soud dodal, že i v průběhu daňové kontroly nic nebrání tomu, aby daňový subjekt nárok na odpočet daně uplatnil prostřednictvím řádných opravných prostředků, případně prostřednictvím mimořádných opravných prostředků.

[7] Krajský soud vyhodnotil procesní postup žalovaného jako zákonný, neboť nedošlo k porušení zásady projednací ani k porušení žalobcových práv. Námitku podjatosti úředních osob provádějících daňovou kontrolu shledal krajský soud nedůvodnou. Jako nedůvodné vyhodnotil také námitky týkající se nahlížení do spisu, poskytnutí jeho obsahu a nezaslání spisu správci daně.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[8] Proti rozsudku krajského soudu podal žalobce (dále jen „stěžovatel“) blanketní kasační stížnost, kterou následně doplnil jemu ustanovený zástupce. Kasační stížnost byla co do obsahu opřena o důvody podle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s.

[9] Stěžovatel v kasační stížnosti ve vztahu k uplynutí lhůty pro uplatnění práva opravit základ daně a výši daně namítl, že rozsudek krajského soudu je nepřezkoumatelný, neboť krajský soud neuvedl, o co opírá své přesvědčení, že lhůta podle § 42 odst. 8 zákona o dani z přidané hodnoty je „stanovena pro uplatnění opravy základu a výše daně vůči správci daně zákonem předvídaným způsobem“. Krajský soud se nevypořádal se žalobními námitkami, podle kterých je obdobný závěr žalovaného v rozporu s principem neutrality daně z přidané hodnoty, nemůže projít testem proporcionality mezi zájmem na výběru daní a vlastnickým právem stěžovatele a není souladný ani s cílem správy daní. Krajský soud se také nevypořádal s tím, jak měl stěžovatel podat dodatečné daňové přiznání, když u něj probíhala daňová kontrola. Podle stěžovatele bylo v souzené věci nutno aplikovat principy stavění lhůt podle § 41 s. ř. s. a lhůtu podle § 42 odst. 8 zákona o dani z přidané hodnoty je nutné vztáhnout k provedení opravy zdanitelného plnění vůči odběrateli. Ustanovení § 42 odst. 8 zákona o dani z přidané hodnoty nemůže být podle stěžovatele speciální ve vztahu k plynutí prekluzivní lhůty pro daňovou povinnost, neboť se vztahuje

pouze k dani za samotnou opravu, kdežto lhůta pro stanovení daně podle § 148 daňového řádu se vztahuje k daňové povinnosti podle § 4 odst. 1 písm. n) zákona o dani z přidané hodnoty.

[10] Ve vztahu k uplynutí lhůty pro uplatnění nároku na odpočet stěžovatel namítl, že závěry krajského soudu nepovažuje za souladné se základními principy výběru daní a odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 9. 2012, čj. 7 Afs 54/2012-39, ve kterém bylo uvedeno: „Z dikcí *ustanovení upravujících tyto lhůty vyplývá, že lhůta k uplatnění nároku na odpočet daně nemůže uplynout dříve nežli lhůty pro vyměření daně.*“ Toto krajský soud pominul. Obdobně považuje stěžovatel za nesprávný a neodůvodněný názor krajského soudu, že „*vzhledem k zániku práva žalobce uplatnit nárok na odpočet za zdaňovací období října 2007 nebyl správce daně povinen k tomuto nároku přihlížet v průběhu daňové kontroly zahájené dne 24. 7. 2013.*“ Podle stěžovatele tento názor popírá základní cíl správy daní, a to stanovení a vybrání správné výše daně. Stěžovatel namítl, že nárok na odpočet daně z přidané hodnoty s ohledem na probíhající daňovou kontrolu v roce 2010 nemohl uplatnit. Tato daňová kontrola nebyla řádně ukončena, zpráva o ní se stěžovatelem nebyla projednána a bylo mu upřeno právo se k ní vyjádřit. Stěžovatel byl způsobem projednání zprávy o daňové kontrole zaskočen, proto v protokolu uvedl „*Nesouhlasím, odvolávám se.*“, čímž dal najevo, že nesouhlasil s tím, že s ním byl výsledkem kontroly projednán. Stěžovatel namítl, že závěry krajského soudu, týkající se žalobní námítky, podle níž se žalovaný nevypořádal s § 41 s. ř. s., představují nepřipustné doplnění rozhodnutí žalovaného; rozhodnutí žalovaného považuje stěžovatel stále za nepřezkoumatelné. Proti výkladu § 73 odst. 11 zákona o dani z přidané hodnoty krajským soudem stěžovatel namítl, že je v rozporu se zásadami právní jistoty, srozumitelnosti práva, ochrany legitimního očekávání, k čemuž citoval rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 26. 4. 2005, Goed Wonen, C-376/02, a ze dne 8. 5. 2008, ve spojených věcech C-95/07 a C-96/07.

[11] Dále stěžovatel namítl, že krajský soud nesprávně zjistil skutkový stav, neboť ve sdělení ze dne 12. 11. 2013 nebyla stěžovateli stanovena lhůta k vyjádření. Pozvání na jednání ze dne 21. 1. 2014 nepovažuje stěžovatel za řádnou výzvu k projednání zprávy o daňové kontrole daně z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen 2007, neboť v tomto sdělení bylo uvedeno, že správce daně hodlá zahájit daňovou kontrolu daně z přidané hodnoty za zdaňovací období květen, červenec a srpen 2012. Závěry krajského soudu, který označil jednání zástupkyně stěžovatele za vyhýbání se seznámení se zprávou o daňové kontrole a jejímu projednání, nepovažuje stěžovatel za souladné se všemi právními skutečnostmi v dané době. Dále stěžovatel namítl, že sdělení čj. 278214/14/2604-05401-506163 a čj. 142629/14/2604-05401-50663 nebyla podepsána příslušnou úřední osobou, a proto nelze k tíži stěžovatele vykládat, že na ně nereagoval.

[12] K závěru krajského soudu, podle kterého „*žalobce, ač k tomu byl správcem daně vyzván, neprokázal, kdy se uskutečnilo původní zdanitelné plnění, jehož se měla oprava týkat*“, stěžovatel uvedl, že všechny tyto údaje již ve spisu správce daně byly obsaženy. Stěžovatel měl zájem na ně poukázat, nicméně spis nebyl veden tak, aby to bylo stěžovateli umožněno. Stěžovateli nelze vyčítat, že nebyl schopen odkázat na příslušnou listinu podle čísla ve spisu, neboť mu správce daně dlouhodobě a systematicky neumožnil seznámit se s obsahem spisu. Argumentaci krajského soudu, podle které „*[v]jedení jediného daňového spisu*

pokračování

však neznamená, že by žalobce jako daňový subjekt v daném případě mohl rezignovat na plnění svých důkazních povinností a očekávat, že správce daně, resp. posléze žalovaný „proberou“ části daňového spisu žalobce, jež se týkají jiných řízení, a vyhledají důkazy v podobě konkrétních daňových dokladů či evidencí, které by se případně mohly k řešení otázky vztahovat.“, označil stěžovatel za nepravdivou.

[13] Podle stěžovatele správce daně popírá, že mu stěžovatel na emailovou adresu zaslal doklady podle výzvy ze dne 25. 7. 2013. Stěžovatel přitom tuto povinnost splnil. Postup správce daně, který se stěžovatelem vedl řadu řízení, označil stěžovatel za rozporný s principem přiměřenosti a výkon správy daní za šikanózní. Zaslání zprávy o daňové kontrole na adresu sídla stěžovatelovy zástupkyně označil stěžovatel „za překvapivou a předčasnou a neukončenou v souladu s ustanovením § 85 odst. 5 daňového [řádu]“.

[14] Stěžovatel setrval na žalobní námitce, že se pro nesprávný úřední postup žalovaného nemohl řádně seznámit s výsledkem odvolacího řízení. Závěr krajského soudu, podle kterého stěžovatel „nebyl závislý na průběhu řízení před soudem, namítané skutečnosti mohl seznat již v průběhu odvolacího řízení z vedeného daňového spisu“, neodpovídá průběhu řízení před žalovaným. Stěžovatel se spisem fakticky seznámen nebyl, pouze mu byla zaslána písemnost, ve které bylo formálně uvedeno, že je seznamován s jinými důkazy. S takovými důkazy však seznámen nebyl a byla mu stanovena neobvykle krátká lhůta k vyjádření. Stěžovatel považuje za oprávněný požadavek, aby mu bylo umožněno do odvolacího spisu nahlížet u jeho místně příslušného správce daně. Nelze spravedlivě požadovat, aby stěžovatel nesl neúměrné finanční břímě spočívající ve změně organizace finanční správy a centralizaci odvolacího orgánu do Brna.

[15] Stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu i rozhodnutí žalovaného zrušil.

[16] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že rozsudek krajského soudu považuje za zákonný, přezkoumatelný a v podstatě odrážející názor žalovaného. Výklad § 42 odst. 8 zákona o dani z přidané hodnoty krajským soudem je podle žalovaného racionální a má logický základ. Povinnost řádným a přezkoumatelným způsobem odůvodnit rozhodnutí soudu neznamená, že na každý argument musí být v odůvodnění podrobně reagováno. Nesouhlas s výkladem zákonného ustanovení ještě nemůže a priori znamenat nepřezkoumatelnost části rozsudku, která se daným výkladem zabývá. Shodné stanovisko zaujal žalovaný i ke kasačním námitkám ohledně nevypořádání se s námitkami ohledně výkladu § 73 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty. I s procesními námitkami se krajský soud zcela vypořádal a toto vypořádání považuje žalovaný za souladné se zákonem. Žalovaný se ohradil vůči námitce, že krajský soud vycházel z nesprávně zjištěného skutkového stavu, neboť veškeré jím uvedené závěry mají oporu ve spisovém materiálu. Žalovaný navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[17] Nejvyšší správní soud nenalezl žádné formální vady či překážky projednatelnosti kasační stížnosti, a proto přezkoumal jí napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu a v rámci kasační stížnosti uplatněných důvodů. Ověřil přitom, zda napadené rozhodnutí či jemu předcházející řízení netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

III.A K namítané nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu

[18] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku. Ve své ustálené judikatuře Nejvyšší správní soud opakovaně konstatoval, že má-li být soudní rozhodnutí přezkoumatelné, musí z něj být patrné, jaký skutkový stav vzal správní soud za rozhodný, jakým způsobem posoudil rozhodné skutečnosti (srov. rozsudek NSS ze dne 4. 12. 2003, čj. 2 Ads 58/2003-75, č. 133/2004 Sb. NSS). Dalším důvodem nepřezkoumatelnosti rozhodnutí může být případ, kdy soud opomněl přezkoumat některou ze včas uplatněných žalobních námitek (srov. rozsudek NSS ze dne 23. 6. 2011, čj. 5 As 72/2010-60).

[19] Stěžovatel v kasační stížnosti namítl, že rozsudek krajského soudu je nepřezkoumatelný, neboť krajský soud neuvedl, o co opírá výklad § 42 odst. 8 zákona o dani z přidané hodnoty. Krajský soud však uvedl, že vyšel z toho, že dobropis byl vystaven dne 10. 10. 2007 a tentýž den byl uveden jako den uskutečnění zdanitelného plnění. Poté citoval relevantní právní úpravu, včetně § 42 odst. 8 zákona o dani z přidané hodnoty, kterou následně na zjištěný skutkový stav aplikoval. Z napadeného rozsudku je tak seznatelné, jaké skutkové okolnosti považoval krajský soud za rozhodné i jak o nich s ohledem na relevantní právní úpravu uvažil. Námitky vůči interpretaci aplikované právní normy spadají pod důvody kasační stížnosti podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. (nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení). Nesprávné právní posouzení může spočívat v tom, že na správně zjištěný skutkový stav je aplikováno nesprávné právní pravidlo, popř. je sice aplikováno správné právní pravidlo, ale je nesprávně interpretováno. Z uvedeného důvodu nemůže nesprávný výklad právní normy založit nepřezkoumatelnost rozsudku.

[20] Nevypořádání se s žalobními námitkami by vedlo k nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu. Podle stěžovatele nevypořádané námitky spočívaly v tom, že obdobný závěr žalovaného (týkající se výkladu § 42 odst. 8 zákona o dani z přidané hodnoty) je v rozporu s principem neutrality daně z přidané hodnoty, nemůže projít testem proporcionality mezi zájmem na výběru daní a vlastnickým právem stěžovatele a není souladný ani s cílem správy daní. Tyto námitky stěžovatel v žalobě vznesl v rámci argumentace týkající se jím tvrzeného nesprávného výkladu § 42 odst. 8 a § 73 odst. 11 zákona o dani z přidané hodnoty, se kterou se krajský soud přezkoumatelným způsobem vypořádal. Nejvyšší správní soud se ztotožňuje s žalovaným, který ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že nereaguje-li soud na každou dílčí argumentaci žalobce výslovným vyjádřením, neznamená to ještě nepřezkoumatelnost soudního rozhodnutí. V uvedeném směru rovněž odkazuje na nálezy Ústavního soudu ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08.

[21] Krajský soud sice v napadeném rozsudku neuvedl, jak měl stěžovatel podat dodatečné daňové přiznání, pokud u něj probíhala daňová kontrola, na straně 14

pokračování

napadeného rozsudku však tuto žalobní námitku vypořádal takto: „soud znovu odkazuje na závěry obsažené v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2009, čj. 2 Afs 32/2009-53, v němž se Nejvyšší správní soud zabýval i touto otázkou. Nejvyšší správní soud připomenul, že ačkoli uplatnění nároku na odpočet daně v řádném či dodatečném přiznání k dani je nejčastějším způsobem uplatnění tohoto nároku, není způsobem jediným. Nic nebrání tomu, aby daňový subjekt nárok na odpočet daně uplatnil jak prostřednictvím řádných opravných prostředků, případně prostřednictvím mimořádných opravných prostředků, přičemž i v průběhu daňové kontroly je tato možnost zachována. Soud tedy s odvoláním na právě uvedené závěry dodává, že žalobci nic nebránilo, aby nárok na odpočet daně uplatnil nikoliv až v dodatečném daňovém přiznání podaném dne 13. 11. 2012, ale již dříve ve stanovené 3 leté lhůtě dle § 73 odst. 11 zákona o dani z přidané hodnoty, případně právě i v průběhu daňové kontroly předmětné daně za dané zdaňovací období, dle žalobce probíhající v období od září 2009 do října 2010.“

[22] Žádnou z výše uvedených námitek neshledal Nejvyšší správní soud důvodnou. Rozsudek krajského soudu proto považuje za přezkoumatelný.

III.B K uplynutí lhůty pro uplatnění práva opravit základ daně a výši daně

[23] K námitce, podle které je nutné lhůtu podle § 42 odst. 8 zákona o dani z přidané hodnoty vztáhnout k provedení opravy zdanitelného plnění vůči odběrateli, Nejvyšší správní soud uvádí následující.

[24] Podle § 42 odst. 8 zákona o dani z přidané hodnoty nelze opravu základu a výše daně provést po uplynutí 3 let od konce zdaňovacího období, ve kterém se uskutečnilo původní zdanitelné plnění. Zjistí-li daňový subjekt, že daň stanovil v nesprávné (nižší) výši, je oprávněn podat dodateční daňové přiznání. Prostřednictvím dodatečného daňového přiznání dává daňový subjekt správci daně najevo, že opravil základ a výši poslední známé daně. Vystavení daňového dokladu (dobropisu) však pouze osvědčuje, že základ a výše daně byly opraveny v účetnictví daňového subjektu. Opravou základu a výše daně v § 42 odst. 8 zákona o dani z přidané hodnoty je proto nutné rozumět nejen provedení této opravy v účetnictví daňového subjektu, ale také její deklaraci ve vztahu ke správci daně. Z uvedeného důvodu se stěžovatel mylí, domnívá-li se, že ve lhůtě podle § 42 odst. 8 zákona o dani z přidané hodnoty postačovalo vystavit daňový doklad a provést tak opravu vůči odběrateli. Nejvyšší správní soud se proto ztotožňuje se závěrem krajského soudu, podle kterého je lhůta podle § 42 odst. 8 zákona o dani z přidané hodnoty „stanovena pro uplatnění opravy základu a výše daně vůči správci daně zákonem předvídaným způsobem“.

[25] Krajský soud se v napadeném rozsudku nezabýval vztahem mezi lhůtou podle § 42 odst. 8 zákona o dani z přidané hodnoty a lhůtou pro stanovení daně podle § 148 daňového řádu. Krajský soud pouze uvedl: „Vzhledem k tomu, že ustanovení § 42 odst. 8 zákona o dani z přidané hodnoty o stanovení lhůty pro opravu základu a výše daně je speciálním ustanovením a rovněž s ohledem na nejzazší možný konec této lhůty, jak byl uveden shora, není na místě zabývat se důsledky soudního řízení (žalobce má zřejmě na mysli soudní řízení vedené u zdejšího

soudu ve věci sp. zn. 59 Af 44/2011, které zmiňuje následně) a možným stavení lhůty ve smyslu § 41 s. ř. s. “S tímto závěrem krajského soudu Nejvyšší správní soud souhlasí.

[26] K námitce, že v souzené věci bylo nutno aplikovat principy stavění lhůt podle § 41 s. ř. s., Nejvyšší správní soud odkazuje na v předchozím odstavci citovanou část odůvodnění napadeného rozsudku. Nejzazším možným koncem lhůty pro opravu základu a výše daně byl 31. 10. 2010. Nejvyšší správní soud se proto ztotožňuje se závěrem krajského soudu, že za těchto okolností posuzování otázky stavení lhůty podle § 41 s. ř. s. nebylo na místě.

III. C K uplynutí lhůty pro uplatnění nároku na odpočet daně

[27] Stěžovatel správně uvedl, že Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 13. 9. 2012, čj. 7 Afs 54/2012-39, dospěl k závěru, že „*lhůta k uplatnění nároku na odpočet daně nemůže uplynout dříve nežli lhůty pro vyměření daně*“. Nejvyšší správní soud však v citovaném rozsudku také uvedl, že „*[v]yslovenému závěru krajského soudu, že pro určení nejzazšího termínu pro uplatnění nároku na odpočet daně z přidané hodnoty je rozhodná lhůta určená podle § 73 odst. 11 zákona o dani z přidané hodnoty a nikoliv lhůta k vyměření daně obsažená v § 47 zákona o správě daní a poplatků, resp. lhůta podle § 148 odst. 3 daňového řádu, nelze ničeho vytknout. Je tomu tak proto, že lhůta obsažená v ust. § 73 odst. 11 zákona o dani z přidané hodnoty je ve vztahu k lhůtám obsaženým v poukazovaném ust. § 47 lhůtou speciální. (...) Jedná se tedy o ‚propadnou lhůtu‘ svědčící daňovému subjektu. Zmeškání této lhůty pak nelze prominout a znamená zánik práva plátce daně na uplatnění odpočtu daně*“. Nejvyšší správní soud též citoval rozsudek ze dne 28. 8. 2009, čj. 2 Afs 32/2009-53, č. 2357/2011 Sb. NSS, podle kterého „*[s]tanoví-li zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v § 73 odst. 11 výslovně lhůty, v nichž lze uplatnit nárok na odpočet daně, pak je vyloučeno posouzení běhu lhůt podle § 47 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků*“. Tento rozsudek a v něm vyslovený právní názor byl potvrzen i Ústavním soudem, který usnesením ze dne 22. 7. 2010, sp. zn. II. ÚS 2787/09, odmítl ústavní stížnost podanou k této otázce.

[28] Datum uskutečnění zdanitelného plnění podle dokladu č. 50196 ze dne 31. 10. 2007 připadalo na 31. 10. 2007. Nárok na odpočet daně proto vznikl nejdříve v říjnu 2007 (§ 73 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty).

[29] Podle § 73 odst. 11 zákona o dani z přidané hodnoty lze nárok na odpočet daně uplatnit v řádném daňovém přiznání nejpozději za poslední zdaňovací období kalendářního roku, ve kterém mohl být nárok na odpočet daně nejdříve uplatněn. Po uplynutí této lhůty lze nárok na odpočet daně uplatnit v dodatečném daňovém přiznání za zdaňovací období roku, ve kterém mohl být nárok nejdříve uplatněn. Nárok na odpočet daně nelze uplatnit po uplynutí 3 let od konce zdaňovacího období, ve kterém mohl být nárok nejdříve uplatněn. V souzeném případě tak mohl stěžovatel nárok na odpočet daně uplatnit v dodatečném daňovém přiznání podaném nejpozději 31. 10. 2010.

[30] Posouzení běhu lhůty pro vyměření daně podle § 47 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“) není možné, neboť § 73 odst. 11 zákona o dani z přidané hodnoty obsahuje speciální úpravu pro uplatnění nároku na odpočet daně. Tato lhůta nemůže uplynout dříve než lhůta pro

pokračování

vyměření daně podle § 47 zákona o správě daní a poplatků, proto ani nepřichází v úvahu běh nové lhůty pro vyměření daně podle § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků.

[31] Lhůta podle § 73 odst. 11 zákona o dani z přidané hodnoty je speciální i ve vztahu k lhůtě podle § 148 daňového řádu, který také upravuje lhůtu pro stanovení daně (terminologií zákona o správě daní a poplatků lhůta pro vyměření a doměření daně). Vedle toho aplikace § 148 daňového řádu v projednávané věci nepřipadá v úvahu. Podle § 264 odst. 4 věty první daňového řádu totiž běh a délka lhůty pro vyměření, která započala podle dosavadních právních předpisů a neskončila do dne nabytí účinnosti tohoto zákona (1. 1. 2011), 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. Lhůta pro vyměření daně v souzeném případě uplynula před nabytím účinnosti daňového řádu, i z tohoto důvodu se na ni ustanovení daňového řádu nevztahují.

[32] Správce daně byl oprávněn zahájit (opakovanou) daňovou kontrolu podle § 85 odst. 5 písm. b) daňového řádu. Ve zprávě o daňové kontrole uvedl výsledek kontrolního zjištění. Žalovaný závěry správce daně zčásti korigoval a shledal, že stěžovatel uplatnil jak nárok na odpočet daně, tak snížení uskutečněných zdanitelných plnění po uplynutí prekluzivních lhůt. Především z tohoto důvodu odvolání zamítl a napadený daňový výměr potvrdil. Za této situace měl však žalovaný, případně krajský soud, dodatečný platební výměr zrušit. Po uplynutí lhůty pro uplatnění nároku vůči správci daně, totiž není správce daně oprávněn daň stanovit. Vzhledem k tomu, že dodatečným platebním výměrem správce daně doměřil žalobci daň ve výši 0 Kč, neuznal tedy žalobcem uplatněný nárok na odpočet daně ani snížení uskutečněných zdanitelných plnění, nepovažuje Nejvyšší správní soud za nezbytné v právě projednávané věci rušit napadený rozsudek či spolu s ním rozhodnutí žalovaného a správce daně podle § 110 odst. 2 s. ř. s. Správce daně totiž prostřednictvím dodatečného platebního výměru deklaroval, že stěžovatel nemá nárok na odpočet daně ani snížení uskutečněných zdanitelných plnění. Stejného výsledku by bylo dosaženo, kdyby po provedení daňové kontroly, jejíž výsledek shledal Nejvyšší správní soud zákonným, nebyl dodatečný platební výměr vydán.

[33] Dne 31. 10. 2010 zaniklo stěžovatelovo oprávnění uplatnit nárok na odpočet daně. Daňovou kontrolu zahájil správce daně až 24. 7. 2013. Cílem správy daní zajisté je správné zjištění, stanovení a zabezpečení úhrady daně. Při naplňování tohoto cíle je však nezbytné mít na zřeteli také lhůty, v nichž lze například nárok na odpočet daně uplatnit. Poté, co tento nárok zanikne, nemůže k němu přihlídnout ani správce daně. Kdyby bylo možné cíl správy daní naplňovat „za každou cenu“, mohl by – zrcadlově k výkladu prosazovanému stěžovatelem – také správce daně stanovovat daň v nijak časově neohrazeném období. Tak tomu ovšem není (§ 47 zákona o správě daní a poplatků, § 148 daňového řádu). Proto ani daňový subjekt nemá bezbřehé právo na to, aby správce daně v jeho prospěch zohledňoval i zaniklé nároky. Závěr krajského soudu, podle kterého nebyl správce daně povinen k již zaniklému nároku na odpočet daně v průběhu daňové kontroly přihlížet, považuje tedy Nejvyšší správní soud za správný a odůvodněný.

[34] Nelze souhlasit s tvrzením, podle kterého stěžovatel nemohl uplatnit nárok na odpočet daně z přidané hodnoty z důvodu probíhající daňové kontroly. Stěžovatel tuto kasační námitku nijak nerozvedl; Nejvyšší správní soud proto při jejím vypořádání odkazuje na již krajským soudem zmiňovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2009, čj. 2 Afs 32/2009-53 (srov. zde odst. [21]). V něm Nejvyšší správní soud dospěl ke shodnému závěru jako ve svém dřívějším rozsudku ze dne 5. 2. 2009, čj. 9 Afs 58/2008-97, a sice, že „[u]platnění nároku na odpočet daně v řádném či dodatečném přiznání k dani je nejčastějším způsobem uplatnění tohoto nároku, není však způsobem jediným. Nárok na odpočet daně z přidané hodnoty lze bezesporu uplatnit jak prostřednictvím řádných opravných prostředků (odvolání), tak prostřednictvím mimořádných opravných prostředků. Nárok na odpočet daně z přidané hodnoty lze uplatnit i v průběhu daňové kontroly, a to ve smyslu ustanovení § 16 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků.“

[35] Námitky týkající se daňové kontroly probíhající v roce 2010 nejsou při rozhodování v nyní posuzované věci relevantní, jednalo se totiž o daňovou kontrolu, která proběhla před podáním dodatečného daňového přiznání i před daňovou kontrolou zahájenou 24. 7. 2013. Nehledě k tomu se jedná o věc již pravomocně rozhodnutou. Nejvyšší správní soud se s totožnými námitkami, směřujícími proti průběhu daňové kontroly v roce 2010, již vypořádal v rozsudku ze dne 27. 5. 2015, čj. 8 Afs 73/2012-160.

[36] K námitce stěžovatele, že závěry krajského soudu, týkající se v žalobě namítaného nevypořádání se žalovaným s § 41 s. ř. s., představují nepřípustné doplnění rozhodnutí žalovaného a k tvrzení stěžovatele, že rozhodnutí žalovaného považuje stále za nepřezkoumatelné, Nejvyšší správní soud uvádí, že žalovaný neměl důvod se v napadeném rozhodnutí § 41 s. ř. s. zabývat. Lhůta pro uplatnění nároku na odpočet totiž uplynula 31. 10. 2010 a stěžovatelem zmiňovaná soudní řízení probíhala až po tomto datu. Ke stejnému závěru dospěl i krajský soud. Z jeho strany se přitom nejedná o nepřípustné doplnění rozhodnutí žalovaného, neboť krajský soud pouze konstatoval zřejmá fakta, z nichž vyvodil pro své rozhodnutí relevantní právní závěry.

[37] Řízení o kasační stížnosti je ovládáno dispoziční zásadou (§ 109 odst. 3, věta před středníkem s. ř. s.), a proto kvalita a preciznost ve formulaci obsahu stížnostních bodů a jejich odůvodnění v kasační stížnosti v podstatě předurčuje obsah rozhodnutí kasačního soudu (srov. rozsudky NSS ze dne 14. 7. 2011, čj. 1 As 67/2011-108, ze dne 23. 6. 2005, čj. 7 Afs 104/2004-54, ze dne 2. 12. 2011, čj. 2 Afs 11/2011-90). Pro úspěch v kasačním řízení je tak rozhodující, jak kvalitně je stěžovatel schopen odůvodnit jím uplatněné námitky. Námitky, týkající se rozporu výkladu § 73 odst. 11 zákona o dani z přidané hodnoty se zásadami právní jistoty, srozumitelnosti práva, ochrany legitimního očekávání, stěžovatel v podstatě neodůvodnil vůbec; pouze odkázal na rozsudky Soudního dvora Evropské unie, v nichž byla zmíněna potřeba uvedené zásady respektovat. Žádné konkrétní námitky proti výkladu § 73 odst. 11 zákona o dani z přidané hodnoty krajským soudem však stěžovatel nevznesl. Nejvyšší správní soud se proto omezuje na souhlas s výkladem krajského soudu o přetržení a stavění této lhůty; krajský soud ostatně vycházel z judikatury Nejvyššího správního soudu. Rovněž se Nejvyšší správní soud ztotožňuje

pokračování

s výpočtem nejzazšího termínu pro uplatnění nároku na odpočet i se závěrem, že po tomto datu uplatněný nárok byl učiněn po uplynutí propadné lhůty.

III.D K námitkám proti zjištěnému skutkovému stavu

[38] K námitkám týkajícím se krajským soudem zjištěného skutkového stavu, uvádí Nejvyšší správní soud následující.

[39] Obsahem první části pozvání na jednání ze dne 21. 1. 2014 bylo sdělení, že správce daně hodlá zahájit daňovou kontrolu daně z přidané hodnoty za zdaňovací období květen, červenec a srpen 2012, jak namítl stěžovatel v kasační stížnosti. Obsahem druhé části tohoto přípisu však bylo sdělení, že správce daně má v úmyslu projednat s daňovým subjektem zprávu o daňové kontrole daně z přidané hodnoty za zdaňovací období květen, červen, červenec, říjen a prosinec roku 2007 v rozsahu dodatečných daňových přiznání za uvedená období. Toto projednání mělo navazovat na ukončení řízení uvedeného v první části přípisu. Přípis ze dne 21. 1. 2014 proto byl řádnou výzvou k projednání zprávy o daňové kontrole daně z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen 2007. Ve sdělení ze dne 12. 11. 2013 sice nebyla stěžovateli výslovně stanovena lhůta k vyjádření, jak uvedl krajský soud, bylo v něm však uvedeno, že „[n]a žádost daňového subjektu stanoví správce daně přiměřenou lhůtu, ve které se může daňový subjekt vyjádřit k výsledku kontrolních zjištění a navrhnout jeho doplnění.“ Tato drobná nepřesnost v odůvodnění napadeného rozsudku nemůže vést k závěru, že krajský soud vycházel z nesprávně zjištěného skutkového stavu.

[40] Stěžovatel v kasační stížnosti neuvedl, z jakých důvodů nepovažuje závěry krajského soudu, který označil jednání zástupkyně stěžovatele za vyhýbání se seznámení se se zprávou o daňové kontrole a jejímu projednání, za souladné se skutečným stavem řízení v rozhodné době. Krajský soud při vyslovení tohoto závěru vyšel z jednání stěžovatelovy zástupkyně zřejmého ze správního spisu. Nejvyšší správní soud rovněž ze správního spisu zjistil, že stěžovatelova zástupkyně několikrát projednání výsledku kontrolního zjištění správcem daně spolu s ní odložila, aby se následně pokusila odložit jej na neurčito. Nejvyšší správní soud proto neshledal závěr krajského soudu za rozporný se skutečným stavem, jenž byl krajským soudem řádně zjištěn a v odůvodnění rozsudku popsán.

[41] Tvzení, že Ing. R. Z. nebyla oprávněnou úřední osobou a přesto podepsala sdělení ze dne 12. 11. 2013 a pozvání k jednání ze dne 21. 1. 2014, měl stěžovatel v první řadě uplatnit dříve než v kasační stížnosti. Ke skutkovým ani právním novotám kasační soud nepřihlíží (§ 104 odst. 4 a § 109 odst. 5 s. ř. s.). Zároveň je toto tvrzení nedůvodné, neboť do úředního záznamu, čj. 729704/13/2604-05401-506628, založeného ve správním spise, byla dne 25. 7. 2013 Ing. R. Z. zapsána jako oprávněná úřední osoba.

[42] Na výzvu správce daně ze dne 25. 7. 2013 reagoval stěžovatel emailovou zprávou ze dne 14. 8. 2013, ve které mimo jiné uvedl přehled dokladů za měsíc říjen 2007, které správci daně předložil. Jednalo se o doklad č. 50196 a platební doklady, např. pokladní výdajové doklady nebo bankovní výpisy. Daňový doklad č. 434307 k této emailové zprávě připojen nebyl. V odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný korigoval závěr správce

daně, že stěžovatel v průběhu daňové kontroly nepředložil žádné důkazní prostředky. Žalovaný také přihlédl k tomu, že stěžovatel v průběhu odvolacího řízení doložil též daňový doklad č. 434307. Původní popření předložení dokladů správcem daně tak žalovaný uvedl na pravou míru. Proto není kasační námitka důvodná.

III.E K námitkám souvisejícím se správním spisem

[43] K námitkám stěžovatele, jimiž se snaží ospravedlnit neprokázání data uskutečnění zdanitelného plnění, kterého se měla týkat oprava základu a výše daně, Nejvyšší správní soud uvádí, že postup správce daně nepovažuje za vadný. Důkazní břemeno ohledně prokázání skutečností rozhodných pro provedení opravy základu a výše daně nesl stěžovatel. Stěžovatel přitom správce daně neodkazoval na jím vedený správní spis, v němž se měl předmětný doklad nacházet, ani z jeho postupu ve správním řízení není zřejmé, že by toto chtěl učinit, ale zabránil mu v tom způsob, kterým správce daně spis vedl. Přes nedoložení původního daňového dokladu vycházel žalovaný ve prospěch stěžovatele z toho, že nejpozdějším datem uskutečnění původního zdanitelného plnění mohlo být 10. 10. 2007 (později k němu dojít nemohlo, protože dobropis byl vystaven dne 10. 10. 2007). Z nepředložení původního daňového dokladu tak žalovaný nevyvodil žádné pro stěžovatele negativní důsledky.

[44] Proti závěru krajského soudu, že daňový subjekt nemůže očekávat, že správce daně za něj vyhledá důkazy v částech daňového spisu, jež se týkají jiných řízení, stěžovatel žádnou konkrétní kasační námitku nevznesl. Nejvyšší správní soud je shodně jako soud krajský soud toho názoru, že vedení „jediného“ daňového spisu daňový subjekt nezabavuje důkazních povinností a neznamená, že byl správce daně povinen vyhledávat důkazy v částech daňového spisu, jež se týkají jiných řízení. Daňový subjekt má totiž povinnost sám daň přiznat, nese břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit; nese i břemeno důkazní. Toto své břemeno daňový subjekt plní v důkazním řízení, které vede správce daně (srov. rozsudek NSS ze dne 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007-119). Výjimkou z tohoto pravidla rozhodně není možnost (podle stěžovatele snad i povinnost) správce daně dohledat za daňový subjekt důkazní prostředky v jím vedeném daňovém spisu.

III.F K námitkám souvisejícím s vedením daňového řízení

[45] Námitky proti zaslání zprávy o daňové kontrole na adresu sídla stěžovatelovy zástupkyně stěžovatel opět nijak blíže nerozvedl. Navíc neukončenou v souladu s daňovým řádem mohla být daňová kontrola, nikoliv zpráva o ní. Nejvyšší správní soud postup stěžovatele, resp. jeho zástupkyně, v řízení před správcem daně považuje shodně jako krajský soud za vyhýbavý. Tento postup vyvrcholil tím, že se stěžovatel ani jeho zástupkyně nedostavili (na základě opakovaného pozvání) k projednání a předání zprávy o daňové kontrole, a to aniž by se omluvili či navrhli jiný termín. Za těchto okolností byl správce daně podle § 88 odst. 5 daňového řádu oprávněn zprávu o daňové kontrole doručit stěžovateli prostřednictvím jeho zástupkyně a tím daňovou kontrolu ukončit. Takový postup nelze považovat za překvapivý a předčasný.

[46] Domníval-li se stěžovatel, že postup správce daně je šikanózní, mohl se proti němu bránit žalobou podle § 82 a násl. s. ř. s. V rozsudku ze dne 30. 4. 2014, čj. 6 Afs 46/2014-39, k tomu Nejvyšší správní soud uvedl: „*Pouze takové úkony daňové kontroly, které zjevně*

pokračování

nesměřují k prokázání či vyvrácení důvodných pochybností, úkony zjevně nepřiměřené nebo úkony prováděné za situace, kdy žádné pochybnosti o skutkovém stavu nepanují, lze proto považovat za nezákonný zásah. Tento zásah spočívá v nezákonné administrativní zátěži, jíž je vystaven daňový subjekt v případě, že jsou prováděny úkony mimo výše popsany zákonný rámec.“

[47] K námitce stěžovatele, že fakticky se spisem seznámen nebyl, pouze mu byla zaslána písemnost, v níž bylo formálně uvedeno, že je seznamován s jinými důkazy, Nejvyšší správní soud uvádí, že účelem písemnosti doručených zástupkyni stěžovatele dne 6. 3. 2015 a 21. 5. 2015 bylo stěžovatele seznámit se zjištěnými skutečnostmi a s odlišným právním názorem žalovaného a také stěžovatele vyzvat k vyjádření se v rámci odvolacího řízení podle § 115 odst. 2 daňového řádu. Účelem těchto písemností nebylo stěžovatele seznámit se správním spisem. Seznámení se se správním spisem záviselo pouze na stěžovatelově iniciativě, právo na nahlédnutí do spisu za podmínek podle § 66 odst. 1 a 2 daňového řádu mu nepochybně svědčilo.

[48] Lhůtu k vyjádření se a k návrhům na doplnění dokazování považuje Nejvyšší správní soud, shodně jako krajský soud, za dostatečnou. Podle § 115 odst. 3 daňového řádu nesmí být tato lhůta delší než 15 dní. V projednávané věci byla původně stěžovateli stanovena lhůta 10 dní, následně byla prodloužena o 5 dní, a poté ještě o dalších 10 dní. V druhém seznámení se zjištěnými skutečnostmi a odlišným právním názorem byla stěžovateli poskytnuta lhůta v délce 15 dní. Stěžovatel tak měl dostatečný časový prostor reagovat na zjištění učiněná v průběhu odvolacího řízení a formulované právní závěry žalovaného.

[49] Stěžovatelův požadavek, aby mu bylo umožněno do odvolacího spisu nahlížet u jeho místně příslušného správce daně, není oprávněný. Stěžovatel nemá právo na zaslání celého spisového materiálu jinému správci daně, který daňové řízení již nevede, za účelem nahlížení do něj. Stěžovatel byl navíc (v písemnostech ze dne 23. 3. 2015, 27. 3. 2015, 22. 4. 2015) informován, že kompletní spisový materiál včetně důkazních prostředků shromážděných správcem daně v průběhu odvolacího řízení je uložen v kopii u správce daně na územním pracovišti v Semilech a je stěžovateli plně k dispozici k nahlédnutí.

IV. Závěr a náklady řízení

[50] Nejvyšší správní soud z výše uvedených důvodů kasační stížnost podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl. O věci přitom rozhodl bez jednání postupem podle § 109 odst. 2 s. ř. s.

[51] Vzhledem k tomu, že stěžovatel neměl ve věci úspěch a žalovanému nevznikly náklady nad rámec jeho úřední činnosti, nemají účastníci podle § 60 odst. 1, ve spojení s § 120, s. ř. s. právo na náhradu nákladů řízení.

[52] Usnesením ze dne 21. 7. 2016, čj. 10 Afs 157/2016-28, byl stěžovateli ustanoven zástupcem pro řízení o kasační stížnosti JUDr. Zdeněk Holásek, advokát. Hotové výdaje a odměnu za zastupování platí v takovém případě stát (§ 35 odst. 8 ve spojení s § 120

s. ř. s.). Ustanovený zástupce provedl ve věci dva úkony právní služby, kterými jsou první porada s klientem včetně převzetí a přípravy zastoupení [§ 11 odst. 1 písm. b) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (dále jen „advokátní tarif“) a písemné podání soudu ve věci samé [§ 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu] spočívající v sepsání kasační stížnosti. Ustanovený zástupce sice v doplnění kasační stížnosti uvedl, že provedl tři úkony právní služby, mezi ně však zahrnul i úkon podle § 11 odst. 1 písm. a) advokátního tarifu, spočívající v převzetí a přípravě zastoupení nebo obhajoby na základě smlouvy o poskytnutí právních služeb. V projednávané věci byl zástupce stěžovateli ustanoven soudem, náleží mu proto odměna za převzetí a přípravu zastoupení nebo obhajoby podle § 11 odst. 1 písm. b) advokátního tarifu, nikoliv podle § 11 odst. 1 písm. a) advokátního tarifu. Za jeden úkon právní služby ustanovenému zástupci 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 podle § 13 odst. 3 advokátního tarifu. Celkem tedy za jeden úkon právní služby náleží 3 400 Kč. S ohledem na skutečnosti, že je JUDr. Zdeněk Holásek plátcem DPH, zvyšuje se částka přiznané odměny podle § 35 odst. 8 s. ř. s. o DPH ve výši 21 %, tj. o částku 1 428 Kč. Celková výše odměny ustanoveného zástupce tak činí 8 228 Kč. Tato částka mu bude vyplacena z účtu Nejvyššího správního soudu do 30 dnů ode dne právní moci tohoto rozsudku na účet, jenž ustanovený zástupce specifikoval v doplnění kasační stížnosti.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 7. prosince 2016

Daniela Zemanová
předsedkyně senátu