



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudců Mgr. Tomáše Kocourka a JUDr. Barbary Pořízkové v právní věci žalobkyně: **Fitness pro s.r.o.**, se sídlem Trávník 322/29, Přerov, zast. JUDr. Jakubem Hlínou, advokátem se sídlem Plaská 614/10, Praha 5, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 10. 2017, č. j. 45573/17/5200-11435-711926, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě - pobočky v Olomouci ze dne 27. 2. 2019, č. j. 65 Af 83/2017 – 51,

t a k t o :

- I. Rozsudek Krajského soudu v Ostravě - pobočky v Olomouci ze dne 27. 2. 2019, č. j. 65 Af 83/2017 – 51, **se zrušuje**.
- II. Rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 10. 2017, č. j. 45573/17/5200-11435-711926, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení.
- IV. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení o žalobě a o kasační stížnosti částku 28 570 Kč k rukám jejího zástupce JUDr. Jakuba Hlíny, advokáta se sídlem Plaská 614/10, Praha 5, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Žalobkyně podala dne 2. 4. 2012 řádné přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2011 do 31. 12. 2011, v němž tvrdila daňovou povinnost ve výši 210 330 Kč.

[2] Dne 30. 9. 2013 podala žalobkyně dodatečné daňové přiznání za shora uvedené zdaňovací období z důvodu, že v řádném daňovém přiznání nebyly zohledněny dvě faktury. Dodatečně tvrdila, že jí nevznikla daňová povinnost, nýbrž daňová ztráta ve výši 3 860 424 Kč.

[3] Dne 4. 11. 2013 zahájil Finanční úřad pro Olomoucký kraj (dále jen „správce daně“) daňovou kontrolu daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2011. Po jejím skončení vydal dne 7. 11. 2016 dodatečný platební výměr č. j. 1929853/16/3107-50521-809812, jímž snížil poslední známou daňovou povinnost žalobkyně o 197 980 Kč na 12 350 Kč a neuznal žalobkyni dodatečně tvrzenou daňovou ztrátu.

[4] Žalobkyně podala proti dodatečnému platebnímu výměru odvolání, kterému žalovaný v záhlaví označeným rozhodnutím částečně vyhověl a změnil dodatečný platební výměr tak, že zrušil doměřenou daň a doměřil daňovou ztrátu ve výši 1 251 353 Kč. Ve vztahu k námitce prekluze daně žalovaný uvedl, že běh lhůty v obecné rovině upravuje § 33 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu. Ustanovení o počátku běhu lhůty pro stanovení daně obsažené v § 148 odst. 1 daňového řádu představuje zvláštní ustanovení, podle něž lhůta počíná běžet již dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení. Jelikož lhůta pro podání řádného daňového tvrzení za zdaňovací období roku 2011 uplynula dne 2. 4. 2012, započal tímto dnem běh tříleté lhůty pro stanovení daně ve smyslu § 148 odst. 1 daňového řádu, která měla skončit dne 2. 4. 2015. V této lhůtě byla dne 4. 11. 2013 zahájena daňová kontrola, v důsledku čehož počala plynout nová tříletá lhůta pro stanovení daně podle § 148 odst. 3 daňového řádu. Pro určení počátku běhu této lhůty je rozhodný den následující po zahájení daňové kontroly, nikoliv samotný den, v němž byla daňová kontrola zahájena. Konec této lhůty připadl na 5. 11. 2016, ovšem jelikož se jednalo o sobotu, bylo jejím posledním dnem pondělí 7. 11. 2016 (§ 33 odst. 4 daňového řádu). V tento den správce daně projednal se žalobkyní zprávu o daňové kontrole, kterou tím ukončil, vystavil dodatečný platební výměr a současně jej doručil žalobkyni. Dodatečný platební výměr byl sice doručen v poslední den lhůty pro stanovení daně, avšak stále ještě v této lhůtě, a proto podle § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu byla tato lhůta prodloužena o jeden rok. V době vydání rozhodnutí žalovaného tak lhůta pro stanovení daně ještě neuplynula.

[5] Dále se žalovaný zabýval nákupem fitness strojů od společnosti Panatta Sport dne 13. 1. 2011 v hodnotě 2 012 803,60 Kč (faktura č. 114200003), které byly následně v roce 2011 prodány slovenskému odběrateli společnosti KaFe, spol. s r. o. Vycházel z toho, že již v roce 2010 žalobkyně na tuto dodávku zboží vystavila svému odběrateli fakturu č. 210100095 na částku 3 192 577,81 Kč, kterou v roce 2010 zaúčtovala v plné výši do výnosů (na účet 604 300 tržby z prodeje zboží). Následně interním dokladem zaúčtovala v roce 2010 snížení výnosů v částce 1 246 066,68 Kč a navazujícím interním dokladem přeúčtovala tuto částku na účet 384 – výnosy příštích období. Zbývajících část výnosu ve výši 1 946 511,13 Kč byla ponechána ve výnosech roku 2010. V roce 2011 pak žalobkyně interním dokladem zaúčtovala částku 1 246 066,68 Kč do výnosů roku 2011. Tímto postupem došlo k porušení zásady věcné a časové souvislosti nákladů a výnosů, neboť část výnosu byla zaúčtována do výnosů v roce 2010 a zbývajících část byla účtována do výnosů v roce 2011 a veškeré náklady s dodávkou související byly účtovány rovněž až v roce 2011. Jelikož k dodání zboží došlo až v roce 2011, kdy bylo účtováno o nákladech vztahujících se

pokračování

k tomuto výnosu, měla žalobkyně o faktuře č. 210100095 účtovat prostřednictvím účtu 384 – výnosy příštích období v plné výši, tj. v částce 3 192 577,81 Kč, nikoliv jen ve výši 1 246 066,86 Kč, a následně o tomto dokladu účtovat do výnosů až v období, ke kterému se věcně a časově vztahuje prodej zboží (tedy v roce 2011). Z předložených dokladů není zřejmé, jaké důvody vedly žalobkyni k tomu, že částku 1 946 511,13 Kč z vystavené faktury č. 210100095 ponechala ve výnosech s vlivem na výsledek hospodaření a základ daně zdaňovacího období roku 2010 za situace, kdy k dodání zboží nedošlo. Přitom zbývající částku z této faktury přeúčtovala správně v souladu se zákonem o účetnictví a českými účetními standardy do výnosů příštích období. Žalovaný nepřisvědčil žalobkyni, že by z § 23 odst. 4 písm. d) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), nebo z jiného ustanovení plynula možnost dřívějšího zdanění výnosů. Z § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů naopak plyne, že je třeba respektovat věcnou a časovou souvislost nákladů a výnosů. Žalovaný se ztotožnil s tím, že pokud má ve své dispozici informace, které jsou ve prospěch daňového subjektu, musí se jimi zabývat. To však neznamená, že by měl nahrazovat funkci auditora a prověřovat, zda daňový subjekt stanovil daň správně. Žalobkyně věděla o pochybnostech správce daně již dříve (viz seznámení s kontrolním zjištěním a vyjádření žalobkyně ze dne 16. 12. 2013), a měla tedy dostatečný prostor pro podání dodatečného daňového přiznání za zdaňovací období roku 2010, které v té době ještě nebylo prekludováno. Jakmile však uplynula lhůta pro stanovení daně, nelze dříve tvrzenou daň v nesprávné výši zvrátit. Tento obchodní případ posoudil žalovaný shodně jako správce daně, změna dodatečného platebního výměru s ním nesouvisí, nýbrž je odůvodněna odlišným posouzením jiných obchodních případů.

[6] Krajský soud v Ostravě - pobočka v Olomouci zamítl žalobu žalobkyně proti rozhodnutí žalovaného shora uvedeným rozsudkem. Dospěl k závěru, že daň byla pravomocně doměřena před uplynutím lhůty pro její stanovení. Před koncem základní tříleté lhůty pro stanovení daně byla u žalobkyně zahájena daňová kontrola, a to dne 4. 11. 2013. Podle § 33 odst. 1 daňového řádu počíná lhůta plynout dnem, který následuje po dni, kdy došlo ke skutečnosti určující počátek běhu lhůty. Odlišným způsobem je vymezen počátek plynutí lhůty v § 148 odst. 1 daňového řádu, podle nějž začíná základní tříletá lhůta pro stanovení daně plynout již dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení. Ustanovení § 148 odst. 3 daňového řádu, jehož výklad je pro posouzení daně věci určující, naproti tomu stanoví, že byla-li před uplynutím lhůty pro stanovení daně zahájena daňová kontrola, běží tato lhůta znovu ode dne, kdy byl tento úkon učiněn. Krajský soud poukázal na odlišné vyjádření počátku běhu lhůty obsažené v § 148 odst. 1 a 3 daňového řádu, přičemž způsob stanovení počátku běhu lhůty dle § 148 odst. 3 daňového řádu odpovídá obecné právní normě upravující počítání lhůt obsažené v § 33 odst. 1 daňového řádu. Shrnul, že vzhledem k tomu, že daňová kontrola byla zahájena dne 4. 11. 2013, počala nová lhůta pro stanovení daně plynout následující den, tj. 5. 11. 2013. Konec této lhůty pak připadl podle § 33 odst. 1 daňového řádu na 5. 11. 2016, což ovšem byla sobota, a proto lhůta uplynula až v pondělí 7. 11. 2016. Dodatečný platební výměr byl přitom doručen žalobkyni právě dne 7. 11. 2016, tedy ve lhůtě pro stanovení daně. Vydání dodatečného platebního výměru pak mělo podle § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu za následek prodloužení lhůty pro stanovení daně o jeden rok, tedy do 7. 11. 2017. Žalovaný rozhodl o odvolání dne 24. 10. 2017 a své rozhodnutí doručil žalobkyni dne 29. 10. 2017. Krajský soud tedy uzavřel, že daň byla pravomocně doměřena před uplynutím lhůty pro stanovení daně.

[7] Krajský soud nepřisvědčil ani dalšímu žalobnímu bodu, jímž žalobkyně namítala, že jakmile správce daně zjistil, že správně nezohlednila časovou souvislost výnosů a nákladů, měl ji vyzvat, aby podala dodatečné daňové přiznání k dani z příjmů za zdaňovací období roku 2010. Zdůraznil, že povinnost tvrdit svoji daňovou povinnost tížila žalobkyni, která tak mohla podle § 141 odst. 2 daňového řádu podat dodatečné daňové přiznání, což ovšem neučinila. Ze skutečnosti, že žalobkyně vystavila opravný daňový doklad a provedla zaúčtování do výnosů příštích období ve vztahu k části celkové částky, plyne, že si byla vědoma absence časové souvislosti daného obchodního případu se zdaňovacím obdobím roku 2010. Přesto provedla správné zaúčtování pouze ve vztahu k části fakturované ceny zboží. Daňová kontrola za zdaňovací období roku 2011 byla zahájena až dne 4. 11. 2013, jednotlivé doklady byly předkládány postupně, přičemž doklady vztahující se k dané transakci byly doručeny správci daně až dne 12. 2. 2014. Dne 1. 4. 2014 uplynula lhůta pro stanovení daně za zdaňovací období roku 2010. Ustanovení § 145 odst. 2 daňového řádu upravující výzvu správce daně k podání dodatečného daňového přiznání neukládá správci daně povinnost poučit daňový subjekt o možnosti podat dodatečné daňové přiznání za všech okolností. Podle krajského soudu nelze v daném případě dospět k závěru, že správce daně měl mít jasno o jednoznačném důvodu pro snížení daňové povinnosti za rok 2010 před uplynutím lhůty pro stanovení této daně. Správce daně nelze činit odpovědným za pochybení žalobkyně, ostatně až do odvolacího řízení se žalobkyně dodatečnému zdanění těchto příjmů bránila s poukazem na § 23 odst. 4 písm. d) zákona o daních z příjmů.

II. Argumenty kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[8] Proti rozsudku krajského soudu podala žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) kasační stížnost, jejíž námitky podřadila pod § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“).

[9] Stěžovatelka namítá, že krajský soud nesprávně posoudil otázku uplynutí lhůty pro stanovení daně. Bez jakékoliv relevantní judikatury či obhajitelného právního výkladu dospěl k závěru, že lhůta pro stanovení daně uplyne za tři roky ode dne, který následuje po zahájení daňové kontroly. Krajský soud tedy shodně jako daňové orgány interpretoval § 148 odst. 3 daňového řádu tak, že lhůta pro stanovení daně fakticky činí 3 roky a 1 den. Stěžovatelka se naopak domnívá, že lhůta pro stanovení daně uplyne (za tři roky) v den, který se svým označením shoduje se dnem, ve kterém byla daňová kontrola zahájena. Na podporu svého závěru se dovolává rozsudků Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 9. 2018, č. j. 1 Afs 79/2018 – 29, ze dne 9. 11. 2017, č. j. 10 Afs 206/2017 – 39, a ze dne 27. 2. 2019, č. j. 3 Afs 266/2017 – 29, v nichž dospěl tento soud k implicitnímu závěru (např. tím, že nekorigoval názor krajského soudu), jenž odpovídá názoru stěžovatelky. Její argumentaci dokonce podporuje metodický materiál Finanční správy (Metodický pokyn ke vztahu stavení a prodloužení/přerušení lhůty pro stanovení daně č. j. 38621/18/7700-10126-050167), což stěžovatelka dovozuje z jednoho příkladu, na němž je dokumentován vztah stavení a přerušení lhůty. Závěr krajského soudu o jazykovém výkladu § 148 odst. 1 a 3 a § 33 odst. 1 daňového řádu je zcela nepřezkoumatelný, neboť z něj není patrné, jaké pohnutky či myšlenkové pochody jej k vyslovení tohoto zcela zásadního závěru vedly. Spojení výkladu *lex specialis* § 148 odst. 3 daňového řádu s *legis generali* § 33 odst. 1

pokračování

daňového řádu je nepřipadné a nemá jakoukoliv oporu v dosavadní rozhodovací praxi ani jakékoliv logice. Teleologickým výkladem by musel krajský soud dospět k závěru, že záměrem zákonodárce bylo definovat počátek nové tříleté lhůty dle § 148 odst. 3 daňového řádu ode dne, kdy skutečně došlo k zahájení daňové kontroly, a nikoliv ode dne následujícího. Krajský soud uspokojivě nevysvětlil, proč interpretuje § 148 odst. 1 daňového řádu odlišně od odst. 3 téhož ustanovení. Ustanovení § 148 odst. 3 daňového řádu přitom zcela jistě obsahově neodpovídá § 33 odst. 1 téhož zákona.

[10] Stěžovatelka dále namítá, že se krajský soud neřídil právním názorem vysloveným v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 12. 2016, č. j. 5 Afs 94/2016 – 34. Správce daně měl v inkriminované době k dispozici informaci, že stěžovatelka přeúčtovala pouze část výnosů a nákladů do roku 2011, ovšem větší část ponechala zaúčtovanou v roce 2010. Věděl tedy, jakým způsobem došlo k rozložení výnosů a nákladů v jednotlivých letech. Pokud se tak v rámci právního hodnocení skutkového stavu domníval, že stěžovatelka nesprávně stanovila svoji daňovou povinnost v jednotlivých letech, bylo jeho povinností se touto okolností zabývat. Krajský soud aproboval postup daňových orgánů, jímž bylo cíleně zamezeno nápravě daňových tvrzení stěžovatelky. S argumentací stěžovatelky se přitom vypořádal zcela nepřesvědčivě. Krajský soud se s námitkou nevyužití postupu dle § 143 odst. 3 daňového řádu vypořádal odkazem na odst. 101 až 106 odůvodnění rozhodnutí žalovaného, aniž však uvedl, zda považuje argumentaci žalovaného za přílehlavou či nikoliv, přičemž není seznatelné, zda se jí vůbec zabýval a jakým způsobem ji hodnotil. V tomto ohledu je závěr krajského soudu značně nepřezkoumatelný. Žalovaný v odůvodnění svého rozhodnutí dokládá svůj závěr, že stěžovatelka věděla o nesprávném zaúčtování faktury, skutečnostmi, které nastaly až po prekluzi daně za zdaňovací období roku 2010. K tomu pouze letmo zmiňuje podání ze dne 16. 12. 2013, aniž ovšem vysvětlil, jak mohla stěžovatelka vědět o tom, že měla podat dodatečné daňové přiznání. Toto podání se navíc týká jiné faktury. To dokládá, že se krajský soud nezabýval správností argumentace daňových orgánů, nýbrž ji pouze jednostranně převzal. Stěžovatelce dále není zřejmé, na základě čeho dospěl krajský soud k závěru, že zaúčtování části kupní ceny do výnosů příštích let je zřetelným důkazem, že si musela být vědoma absence časové souvislosti daného obchodního případu se zdaňovacím obdobím roku 2010. Krajský soud podle stěžovatelky založil své závěry na tom, že povinnost správce daně konat i ve vztahu k jiným zdaňovacím obdobím nastupuje pouze tehdy, jestliže se dozví o skutečnostech, které by zapříčinily doměření daně, jímž rozumí toliko zvýšení výsledné daňové povinnosti. O tom však rozsudek č. j. 5 Afs 94/2016 – 34 nehovoří. Stěžovatelka dále argumentuje ve prospěch závěru, že doměření daně se nerozumí pouze zvýšení daňové povinnosti, nýbrž i její snížení. Krajský soud se vůbec nezabýval tím, proč správce daně nezahájil daňovou kontrolu zdaňovacího období roku 2010.

[11] Stěžovatelka shrnuje, že ačkoliv se do sféry správce daně dostala informace o nesprávném zaúčtování výnosové položky do jiného zdaňovacího období již dne 12. 2. 2014 a ačkoliv lhůta pro stanovení daně za zdaňovací období roku 2010 uplynula až dnem 1. 4. 2014, nezahájil správce daně daňovou kontrolu za toto zdaňovací období ani stěžovatelku nevyzval k podání dodatečného daňového přiznání. Namísto toho nechal uplynout lhůtu pro stanovení daně za zdaňovací období roku 2010, seznámil stěžovatelku se svým náhledem na správnost zaúčtování výnosů až dne 19. 5. 2014 a posléze jí stanovil

daň z dané transakce „podruhé“, neboť změnit výši daňové povinnosti za zdaňovací období roku 2010, která vychází z nesprávného zaúčtování výnosu, již nebylo možné.

[12] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti odkázal na odůvodnění svého rozhodnutí a rozsudku krajského soudu, s nímž se ztotožnil. K výkladu § 148 odst. 3 daňového řádu poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 1. 2015, č. j. 1 Afs 148/2014 – 32, z jehož odůvodnění plyne, že lhůta pro stanovení daně skončila (za tři roky) dnem, jenž následuje po dni, kdy byla zahájena daňová kontrola. V nyní posuzovaném případě tak začala nová prekluzivní lhůta plynout dle § 33 odst. 1 daňového řádu dne 5. 11. 2013 a skončila dne 5. 11. 2016; jelikož tento den připadl na sobotu, poslední den lhůty se s ohledem na § 33 odst. 4 daňového řádu posunul až na pondělí 7. 11. 2016. Ve vztahu k druhé kasační námitce žalovaný poukázal předně na požadavky, které jsou kladeny na odůvodnění rozsudku soudu. Vyjádřil přesvědčení, že rozsudek krajského soudu těmito požadavkům dostál, nelze jej mít za nepřezkoumatelný. K věci samé pak uvedl, že stěžovatelka se snaží činit správce daně odpovědným za svá pochybení, která mohla odstranit a v době před uplynutím prekluzivní lhůty napravit. Nápravu daňového přiznání, ve kterém uvedla nesprávnou daň, mohla učinit pouze v rámci řízení o daňové povinnosti za zdaňovací období, v němž byla daň nesprávně vypočítána. Nepodala-li dodatečné daňové přiznání včas, musí nést následky svého pochybení.

III. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[13] 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 stížností uplatněných důvodů, zkoumaje přitom, zda napadené rozhodnutí či jemu předcházející řízení netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.). Nejvyšší správní soud rozhodl o kasační stížnosti za podmínek § 109 odst. 2 s. ř. s. bez jednání, neboť neshledal důvody pro jeho nařízení.

[14] Kasační stížnost je důvodná.

[15] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval dílčími námitkami nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku, neboť zpravidla jen u přezkoumatelného soudního rozhodnutí lze vážít důvodnost jiných námitek. Za nepřezkoumatelná pro nedostatek důvodů jsou považována zejména taková rozhodnutí, u nichž není z odůvodnění zřejmé, jakými úvahami se soud řídil při hodnocení skutkových i právních otázek a jakým způsobem se vyrovnal s argumenty účastníků řízení (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003 – 52). Soudy však nemají povinnost reagovat na každou dílčí argumentaci a tu obsáhle vyvrátit. Jejich úkolem je vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 4. 2014, č. j. 7 As 126/2013 – 19). Podstatné je, aby se soud ve svém rozhodnutí vypořádal se všemi stěžejními námitkami účastníka řízení, což může v určitých případech zahrnout i vypořádání některých dílčích a souvisejících námitek (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 4. 2014, č. j. 7 Afs 85/2013 – 33). Nejvyšší správní soud připomíná, že nepřezkoumatelnost není projevem nenaplněné subjektivní představy stěžovatelky o tom, jak podrobně by jí měl být rozsudek odůvodněn, ale objektivní

pokračování

překážkou, která kasačnímu soudu znemožňuje přezkoumat napadené rozhodnutí (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2017, č. j. 3 Azs 69/2016 – 24, a ze dne 27. 9. 2017, č. j. 4 As 146/2017 – 35).

[16] Stěžovatelka v žalobě namítla, že § 148 odst. 3 daňového řádu je *lex specialis* ve vztahu k § 33 odst. 1 téhož zákona. Formulace počátku plynutí lhůty pro stanovení daně se liší od formulace obsažené v § 33 odst. 1 daňového řádu. Pokud by zákonodárce měl v úmyslu vymezit počátek lhůty pro stanovení daně shodně jako v § 33 odst. 1 daňového řádu, postačilo by na toto ustanovení odkázat. Krajský soud reagoval na tento žalobní bod ve stejné míře podrobnosti, jak byl formulován. Vyšel z odlišných formulací obsažených v § 148 odst. 1 a 3 daňového řádu, čímž odůvodnil odlišný výklad počátku běhu lhůty pro stanovení daně, přičemž současně uvedl, proč je podle něj racionální, že počátek běhu lhůty je stanoven v těchto ustanoveních odlišně. Dále poukázal na to, že formulace obsažená v § 148 odst. 3 daňového řádu odpovídá koncepci, na níž je postaveno obecné ustanovení § 33 odst. 1 téhož zákona. V neposlední řadě se vypořádal i s odkazy obou účastníků na judikaturu, která se podle něj výslovně nezabývala výkladem sporné právní otázky. Argumenty, jejichž prostřednictvím stěžovatelka poukazuje na nedostatky odůvodnění rozsudku krajského soudu, byly uplatněny teprve v kasační stížnosti, a je proto pochopitelné, že se k nim krajský soud nevyjádřil. Nejvyšší správní soud uzavírá, že z napadeného rozsudku je zřejmé, jakým způsobem krajský soud nahlíží na otázku určení počátku lhůty pro stanovení daně dle § 148 odst. 3 daňového řádu, přičemž z něj lze seznat rovněž důvody, o které se názor krajského soudu opírá (vztah mezi § 33 odst. 1 a § 148 odst. 1 a 3 daňového řádu a jazykový výklad těchto ustanovení). Rozsudek krajského soudu není v tomto rozsahu nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů.

[17] Pokud jde o přezkoumatelnost rozsudku v části týkající se námitky porušení povinnosti správce daně zajistit opravu základu daně za zdaňovací období roku 2010, má Nejvyšší správní soud pochybnosti, zda se stěžovatelka seznámila s celým odůvodněním rozsudku krajského soudu. Tvrdí-li totiž stěžovatelka, že podle krajského soudu má správce daně postupovat dle § 145 odst. 2 daňového řádu pouze v případě, kdy je dán předpoklad doměření daně ve vyšší výši, přehlíží, že krajský soud v odst. 31 odůvodnění rozsudku uvedl, že vzhledem k § 1 odst. 2 daňového řádu, podle něhož je cílem správy daní správné zjištění a stanovení daně, je třeba postupovat podle § 145 odst. 2 daňového řádu vždy, kdy správce daně zjistí mimo daňovou kontrolu skutečnosti nebo důkazy svědčící o nesprávnosti stanovené daně. Krajský soud tedy neučinil závěr, že postup dle § 145 odst. 2 daňového řádu je vyhrazen pouze situaci, kdy má být stanovena vyšší daň. Dále krajský soud vysvětlil, za jakých okolností je na místě vydat výzvu podle § 145 odst. 2 daňového řádu a kdy má být bez dalšího zahájena daňová kontrola. Krajský soud zdůraznil, že doklady týkající se daného obchodního případu byly předloženy až dne 12. 2. 2014, tedy krátce před uplynutím lhůty pro stanovení daně za zdaňovací období roku 2010. Z toho učinil závěr, že není možné mít za prokázané, že správce daně měl mít jasno, že existuje jednoznačný důvod pro snížení daňové povinnosti za rok 2010, před uplynutím lhůty pro stanovení daně za toto zdaňovací období. Vedle toho argumentoval tím, že sama stěžovatelka zaúčtovala spornou fakturu do výnosů za zdaňovací období roku 2010 pouze částečně, ve zbytku ji zaúčtovala do výnosů za zdaňovací období roku 2011, tedy sama musela vědět, že obchodní případ časově i věcně nesouvisí se zdaňovacím obdobím roku

2010. Za této situace nelze podle krajského soudu činit správce daně odpovědným za pochybení stěžovatelky.

[18] Z rozsudku krajského soudu tedy zřetelně plyne, že jakkoliv uznává princip vyjádřený v rozsudku č. j. 5 Afs 94/2016 – 34, jehož se stěžovatelka dovolávala a jenž dopadá i na případy, kdy vyjde najevo, že daň by měla být doměřena v nižší výši, má za to, že v daném případě nebyly splněny podmínky pro postup dle uvedeného judikátu. Je tomu tak proto, že jednak správce daně neměl dostatek času, aby si do uplynutí lhůty pro stanovení daně za zdaňovací období roku 2010 učinil jednoznačný náhled na tuto otázku, jednak si stěžovatelka musela být nesprávnosti proúčtování faktury do výnosů za zdaňovací období roku 2010 vědoma a sama mohla podat dodatečné daňové přiznání. Krajský soud tedy nevycházel z toho, že správce daně v průběhu daňové kontroly avizoval stěžovatelce své pochybnosti o správnosti proúčtování faktury do výnosů, nýbrž z toho, že vzhledem ke způsobu, jak o této faktuře účtovala sama stěžovatelka, si musela být vědoma porušení pravidla časové souvislosti mezi náklady a výnosy. Poukazuje-li stěžovatelka v kasační stížnosti na věcné nedostatky odůvodnění rozhodnutí žalovaného, s nímž se krajský soud ztotožnil, aniž ovšem nesoulad závěrů žalovaného s obsahem daňového spisu vypořádal, neuplatnila tuto námitku v žalobě. Nelze proto krajskému soudu vytýkat, že se s tímto aspektem nevypořádal, a to tím spíše, že vědomost stěžovatelky o nesprávném zaúčtování výnosů nedovožoval z úkonů provedených v daňové kontrole, nýbrž z naprosté nesmyslnosti způsobu účtování o obchodním případě. Z rozsudku krajského soudu lze dovodit, že třebaže daňovou kontrolu lze zahájit (na rozdíl od vydání výzvy k podání dodatečného daňového přiznání), aniž by muselo být zřejmé, že existují důvody pro doměření daně, není tento rozdíl relevantní z hlediska posouzení otázky, zda bylo povinností správce daně reagovat na zjištění učiněná v průběhu kontroly, která souvisí s jiným zdaňovacím obdobím. Proto i ve vztahu k rozšíření předmětu daňové kontroly o předcházející zdaňovací období platí závěr krajského soudu učiněný explicitně toliko k § 145 odst. 2 daňového řádu, že správce daně neměl jasno před uplynutím lhůty pro stanovení daně za zdaňovací období roku 2010 o jednoznačném důvodu pro snížení daňové povinnosti. Nejvyšší správní soud tak uzavírá, že z rozsudku krajského soudu je zřetelné, jak nahlíží na daný žalobní bod. Míra podrobnosti odůvodnění pak odpovídá tomu, jak stěžovatelka argumentovala v žalobě, přičemž je dostatečná natolik, aby stěžovatelka mohla věcně polemizovat se závěry krajského soudu a aby je mohl Nejvyšší správní soud věcně přezkoumat. Ani v této části tak rozsudek krajského soudu netrpí nepřezkoumatelností pro nedostatek důvodů.

[19] Nejvyšší správní soud shledal celý komplex dílčích námitek, jimiž stěžovatelka zpochybnila přezkoumatelnost rozsudku krajského soudu, nedůvodný.

[20] Posléze se tedy Nejvyšší správní soud mohl zabývat námitkou, že dodatečný platební výměr byl vydán až po marném uplynutí lhůty pro stanovení daně dle § 148 odst. 3 daňového řádu. Stěžovatelka nezpochybňuje, že v daném případě jsou splněny podmínky pro aplikaci uvedeného ustanovení, které upravuje přerušení lhůty pro stanovení daně, a že daňová kontrola byla zahájena dne 4. 11. 2013. Předmětem sporu je toliko posouzení právní otázky výkladu počátku a konce lhůty dle § 148 odst. 3 daňového řádu, tedy určení přesného dne, kdy uplynula lhůta pro stanovení daně, jestliže byla daňová kontrola zahájena dne 4. 11. 2013.

[21] Stěžovatelka odkázala v doplnění kasační stížnosti na 3 rozsudky Nejvyššího správního soudu, z nichž dovozuje, že lhůta pro stanovení daně končí (za tři roky) v den, který se shoduje se dnem, kdy byla zahájena daňová kontrola. K tomu Nejvyšší správní soud uvádí, že právní názor vyjádřený v rozsudku č. j. 1 Afs 79/2018 – 29 se vůbec netýká výkladu § 148 odst. 3 daňového řádu, nýbrž otázky, zda prekludování daňové povinnosti v průběhu daňové kontroly činí, samo o sobě, dosavadní provádění daňové kontroly nezákonným. V řízení o kasační stížnosti vůbec nebyla nastolena otázka, zda krajský soud správně určil den, kdy uplynula lhůta pro stanovení daně, nelze proto ani dovozovat, že by Nejvyšší správní soud zaujal v této věci byť jen implicitní právní názor. Stejný závěr je třeba učinit rovněž ohledně rozsudku č. j. 10 Afs 206/2017 – 39, v němž se Nejvyšší správní soud zabýval časovou působností právních předpisů a účinky žádosti o mezinárodní dožádání. Uvedl-li bez jakékoliv argumentace, že prekluzivní lhůty začaly znovu běžet dnem zahájení daňových kontrol dne 18. 6. 2012 a 1. 10. 2012, nelze v tom spatřovat vyjádření žádného právního názoru. Výklad § 148 odst. 3 daňového řádu v intencích, jaké jsou relevantní pro nyní posuzovanou věc, nebyl v tomto rozsudku podán. Ani v rozsudku č. j. 3 Afs 266/2017 – 29 se Nejvyšší správní soud nezabýval právní otázkou, která byla nastolena v nyní posuzované věci, nýbrž tím, zda vůbec byla zahájena daňová kontrola. Stěžovatelka tedy v doplnění kasační stížnosti neodkázala na jediný rozsudek Nejvyššího správního soudu, v němž by se tento soud zabýval alespoň dílčí otázkou významnou z hlediska výkladu § 148 odst. 3 daňového řádu, pokud jde o určení počátku a konce lhůty pro stanovení daně. Rozhodnutí krajského soudu pak nejsou pro Nejvyšší správní soud závazná ve smyslu § 17 odst. 1 s. ř. s.

[22] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti dovolával jednoho rozsudku Nejvyššího správního soudu (č. j. 1 Afs 148/2014 – 32), v němž zdejší soud posuzoval otázku, zda byla řádně zahájena daňová kontrola, a tedy počala běžet nová lhůta pro stanovení daně. Výklad § 148 odst. 3 daňového řádu v intencích nyní posuzovaného případu nebyl pro posouzení daně věci významný, Nejvyšší správní soud pouze korigoval názor krajského soudu, že lhůta pro stanovení daně skončí tři roky po zahájení daňové kontroly, tedy nikoliv až koncem daného kalendářního roku. Nejvyšší správní soud sice zmínil, že konec lhůty přerušené zahájením daňové kontroly se stanoví podle § 33 odst. 1 daňového řádu, přičemž byla-li kontrola zahájena dne 10. 11. 2011, lhůta pro stanovení daně uplyne dne 11. 11. 2014. Nejvyšší správní soud ovšem nebyl v uvedené věci konfrontován s argumentací, která byla přednesena v nyní posuzované věci a která vyžaduje důkladné odůvodnění právního názoru. Ve zmíněném rozsudku Nejvyšší správní soud žádný explicitní právní názor, byť jen obecně vyjádřený, týkající se výkladu § 148 odst. 3 daňového řádu nezaujal.

[23] V judikatuře Nejvyššího správního soudu se lze setkat i s dalšími rozhodnutími, v jejichž odůvodnění je zmíněno datum zahájení daňové kontroly a v návaznosti na to vypočten poslední den lhůty pro stanovení daně, aniž by v nich byl podán výklad § 148 odst. 3 daňového řádu, pokud jde o určení počátku a konce běhu nové lhůty pro stanovení daně, nebo vyargumentován (alespoň obecně) vztah tohoto ustanovení a § 33 daňového řádu. Namátkou lze odkázat např. na rozsudky ze dne 30. 4. 2015, č. j. 2 Afs 1/2015 – 49, a ze dne 15. 12. 2016, č. j. 9 Afs 142/2016 – 31. V dalších rozsudcích je pak současně aplikován § 148 a § 33 daňového řádu, aniž by však byl tento postup odůvodněn, resp. aniž

by bylo pro závěr o uplynutí lhůty pro stanovení daně významné, zda mají být zohledněna pravidla pro počítání lhůt obsažená v § 33 daňového řádu (rozsudky ze dne 18. 3. 2021, č. j. 1 Afs 289/2019 – 41, a ze dne 17. 7. 2020, č. j. 4 Afs 101/2020 – 41). Z těchto rozhodnutí tak nelze seznat jakýkoliv explicitní právní názor.

[24] Výkladem § 148 odst. 3 daňového řádu, pokud jde o počátek a konec lhůty pro stanovení daně přerušené zahájením daňové kontroly, se Nejvyšší správní soud poprvé explicitně zabýval v nedávném rozsudku ze dne 18. 6. 2021, č. j. 5 Afs 21/2020 – 56. V něm uvedl, že pravidla upravená v § 148 odst. 3 daňového řádu představují co do určení počátku běhu „nové“ tříleté lhůty pro stanovení daně speciální pravidla pro počítání lhůty. Pravidla obsažená v § 33 daňového řádu se vztahují na procesní lhůty stanovené správcem daně, které zavazují osobu zúčastněnou na správě daní. Zákonodárce upravil v § 32 a § 33 daňového řádu lhůty, které určuje správce daně osobám zúčastněným na správě daní k provedení určitých procesních úkonů; jedná se o úkony, které tíží osobu zúčastněnou na správě daní, nikoli samotného správce daně; typicky např. lhůta k předložení dokladů, dostavení se ke kontrole či místnímu šetření apod. V tomto směru je zcela logické, že lhůtu ke splnění správcem daně uložené povinnosti (provedení úkonu) zákonodárce určil tak, aby osoba zúčastněná na správě daní, tedy ten, komu je povinnost uložena, nebyla zkrácena na svých právech. Proto se např. do běhu stanovené lhůty nepočítá den, kdy zpravidla písemnost obsahující výzvu povinná osoba převzala (§ 33 odst. 2), stejně tak se při posouzení splnění lhůty zohlední skutečnost, zda poslední den lhůty připadne na sobotu, neděli nebo svátek (§ 33 odst. 4). Smyslem stanovení správcovských lhůt je vymezení časového prostoru za účelem provedení určitého procesního úkonu zúčastněnou osobou. Lhůta pro stanovení daně upravená v § 148 daňového řádu je naproti tomu lhůtou zákonnou, hmotněprávní a propadnou. Základní délku lhůty pro stanovení daně (3 roky) je možné modifikovat, a to třemi typy úkonů. V první řadě je možné lhůtu prodloužit. Úkony prodlužující běh lhůty jsou vyjmenovány v § 148 odst. 2; jejich společným jmenovatelem je podmínka, aby byly učiněny v průběhu základní lhůty, a to konkrétně v posledních 12 měsících lhůty; účinkem těchto úkonů je nastavení lhůty o jeden rok. Dalšími úkony, které jsou způsobilé modifikovat délku lhůty, jsou úkony, které její běh přeruší. Tyto jsou vyjmenovány v § 148 odst. 3 ve spojení s § 87 daňového řádu. Úkony zapříčiní přerušování běhu lhůty a zajistí počátek běhu nové, což znamená, že běží znovu celá tříletá lhůta; zákon přitom výslovně stanoví rovněž rozhodný den jako počátek běhu lhůty, od něhož se lhůta přerušuje a běží celá (tříletá) znovu. Posledním typem úkonů s vlivem na běh lhůty jsou úkony, které její běh staví (§ 148 odst. 4); podstatou stavení lhůty je, že tato neběží po dobu definovanou zákonem. Smysl ustanovení spočívá ve skutečnosti, že správce daně nemůže v řízení konat s ohledem na vnější vlivy (v zákoně taxativně uvedené), a tudíž by běh lhůty neměl opodstatnění.

[25] Nejvyšší správní soud z výše uvedeného v daném rozsudku dovodil, že § 148 daňového řádu obsahující pravidla běhu prekluzivní lhůty (včetně jejího přerušování či stavení) je *lex specialis* k § 33 odst. 1 daňového řádu, resp. toto ustanovení se nepoužije. Zákonodárce v § 148 odst. 3 daňového řádu zcela jednoznačně vyjádřil okamžik, od kterého se nový běh prekluzivní lhůty stanovené v odst. 1 citovaného ustanovení odvíjí, přičemž ani samotný jazykový výklad slova dnem nedává prostor pro jiný závěr, než že se tak děje již od konkrétního dne, a nikoli až ode dne následujícího. Procesní povaha lhůt *a priori* předpokládá aktivitu daňového subjektu. Proto stanovení jejího počátku dle §

pokračování

33 odst. 2 daňového řádu, resp. jejího zachování do následujícího pracovního dne ve smyslu § 33 odst. 4 daňového řádu, je logické, legitimní a chrání oprávněné zájmy subjektů. Lhůta pro stanovení daně, jakožto lhůta prekluzivní, naproti tomu toliko představuje časově ohraničený úsek, po který lze upravovat daňovou povinnost daňového subjektu. Okamžik, od kterého počíná běh nové lhůty dle § 148 odst. 3 daňového řádu, je zde stanoven zcela jednoznačně [srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 12. 2016, č. j. 9 Afs 142/2016 – 31 (bod 20), a ze dne 30. 4. 2015, č. j. 2 Afs 1/2015 – 49 (bod 36)]. Je-li tedy prvním úkonem např. skutečnost, že správce daně toho kterého dne v sídle daňového subjektu převezme kontrolované doklady či sepiše protokol o zahájení daňové kontroly – tedy zahájí daňovou kontrolu, jen stěží lze dovozovat, že se tak stalo den následující.

[26] Nejvyšší správní soud tak uzavřel, že lhůta pro stanovení daně v jím projednávané věci počala běžet na základě zahájení daňové kontroly dnem, kdy byla daňová kontrola zahájena, tj. dne 10. 9. 2014, a skončila dne 10. 9. 2017. V daném případě nadto je rozhodné, že možnost vyměřit daň skončila správcem daně uplynutím posledního dne prekluzivní lhůty, který připadl na jeden konkrétní zákonem určený den. Jelikož se jedná o lhůtu hmotněprávní a lhůtu propadnou, po jejím uplynutí, byť se tak stane v den pracovního klidu či svátek, právo na vyměření daně bez dalšího zaniká. Ustanovení § 33 odst. 4 daňového řádu se neužije.

[27] Jelikož Nejvyšší správní soud v nyní projednávané věci neshledal důvod odchýlit se od výše uvedeného právního názoru, posoudil kasační námitku v souladu s ním. V nyní posuzované věci byla daňová kontrola zahájena dne 4. 11. 2013, a proto lhůta pro stanovení daně přerušena podle § 148 odst. 3 daňového řádu uplynula dnem 4. 11. 2016. Správce daně vydal dodatečný platební výměr dne 7. 11. 2016, kdy jej současně doručil stěžovateli, tedy až po marném uplynutí lhůty pro stanovení daně. Vydáním dodatečného platebního výměru tak nemohly být splněny podmínky pro prodloužení lhůty pro stanovení daně dle § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu, neboť úkon, s nímž je obecně spojen následek v podobě prodloužení lhůty pro stanovení daně, nastal až poté, co lhůta pro stanovení daně marně uplynula. Lhůtu, která uplynula, nelze prodloužit. Správce daně tak vydal dodatečný platební výměr a žalovaný rozhodnutí o odvolání až po marném uplynutí lhůty pro stanovení daně. Kasační námitka je důvodná.

[28] Lze jen doplnit, že i kdyby Nejvyšší správní soud přisvědčil žalovanému a krajskému soudu, že konec lhůty pro stanovení daně připadl na sobotu 5. 11. 2017, i tak by byla kasační námitka důvodná, neboť s ohledem na výše uvedený právní názor se na lhůtu pro stanovení daně neaplikuje § 33 odst. 4 daňového řádu a tato lhůta uplyne, byť je posledním dnem sobota, neděle či státní svátek.

IV. Závěr a náklady řízení

[29] Nejvyšší správní soud uzavírá, že rozsudek krajského soudu je, pokud jde o závěr, zda byla daň doměřena ve lhůtě pro stanovení daně, nezákonný. Nejvyšší správní soud ho proto podle § 110 odst. 1, věty první, s. ř. s. zrušil. Jelikož jsou splněny podmínky dle § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s., zrušil Nejvyšší správní soud i rozhodnutí žalovaného, protože již v řízení před krajským soudem byly splněny podmínky pro takový postup, neboť

rozhodnutí žalovaného je nezákonné ze stejného důvodu jako rozsudek krajského soudu. Nejvyšší správní soud vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení podle § 78 odst. 4 s. ř. s. V dalším řízení je žalovaný vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu (§ 78 odst. 5 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s.).

[30] Nejvyšší správní soud neshledal důvod zabývat se druhou kasační námitkou, neboť ani její případná nedůvodnost (což však soud nikterak nepředjímá) by na závěru o nezákonnosti napadeného rozsudku krajského soudu, jakož i rozhodnutí žalovaného, nemohla ničeho změnit. Vzhledem k tomu, že v doměřovacím řízení nelze v rozsahu obchodního případu, jehož se týká tato kasační námitka a který není zahrnut v dodatečném daňovém tvrzení stěžovatelky, pokračovat z důvodu uplynutí lhůty pro stanovení daně, posouzení této kasační námitky nemá význam pro další řízení.

[31] Nejvyšší správní soud nepřikročil ke zrušení dodatečného platebního výměru správce daně. Jakkoliv dospěl k závěru, že před jeho vydáním uplynula lhůta pro stanovení daně, nelze odhlédnout od toho, že stěžovatelka podala dodatečné daňové přiznání za účelem zohlednění dvou faktur, které omylem nebyly zaúčtovány do nákladů za zdaňovací období roku 2011. Před doměřením daně podle tohoto dodatečného daňového přiznání byla zahájena daňová kontrola, dodatečný platební výměr vychází z výsledků daňové kontroly a konzumuje též dodatečné daňové přiznání. Žalovaný tak musí v dalším řízení zvážit, zda není namístě aplikovat na nyní posuzovanou věc závěry vyjádřené v rozsudku rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 4. 2011, č. j. 2 Afs 27/2009 – 61, byť byly učiněny na půdorysu zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, a pokračovat v doměřovacím řízení v rozsahu skutečností dodatečně tvrzených stěžovatelkou. Pokud dospěje k závěru, že v tomto omezeném rozsahu je třeba doměřovací řízení dokončit, není na místě dodatečný platební výměr rušit.

[32] Pokud Nejvyšší správní soud zruší rozhodnutí krajského soudu a současně i rozhodnutí žalovaného, rozhodne i o nákladech řízení, které předcházelo zrušenému rozhodnutí krajského 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 ze dne 19. 11. 2008, č. j. 1 As 61/2008 – 98).

[33] Žalovaný ve věci úspěch neměl, náhrada nákladů řízení mu proto nenáleží. Stěžovatelka měla ve věci plný úspěch, proto jí soud dle § 60 odst. 1 s. ř. s. přiznal náhradu nákladů řízení proti žalovanému. Tyto náklady řízení jsou tvořeny částkou 8 000 Kč za soudní poplatky (soudní poplatek ve výši 5 000 Kč za kasační stížnost a soudní poplatek ve výši 3 000 Kč za žalobu).

[34] Zástupkyně stěžovatelky učinila před krajským soudem celkem tři 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 pozdějších předpisů (dále jen „advokátní tarif“)], jedno písemné podání ve věci samé (sepis žaloby) ve smyslu § 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu a účast při jednání [§ 11 odst. 1 písm. g) advokátního tarifu]. 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

pokračování

bodem 5. advokátního tarifu]. Dále jí náleží 300 Kč paušální náhrady hotových výdajů dle § 13 odst. 4 advokátního tarifu za každý z těchto úkonů. Celkem tedy zástupkyni stěžovatelky náleží na nákladech řízení před krajským soudem částka 10 200 Kč.

[35] V řízení před Nejvyšším správním soudem učinil zástupce stěžovatelky dva úkony právní služby, kterými jsou převzetí a příprava zastoupení ve smyslu § 11 odst. 1 písm. a) advokátního tarifu a písemné podání soudu ve věci samé (sepis kasační stížnosti, včetně jejího doplnění, jímž byly odstraněny na výzvu soudu její vady) ve smyslu § 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu, za které mu náleží mimosmluvní odměna ve výši 3 100 Kč za úkon. Dále mu náleží za každý úkon 300 Kč paušální náhrady hotových výdajů dle § 13 odst. 4 advokátního tarifu.

[36] Oba zástupci stěžovatelky doložili, že jsou plátcí daně z přidané hodnoty, a proto byla výše odměny a náhrady hotových výdajů podle § 57 odst. 2 s. ř. s. navýšena o náhradu daně z přidané hodnoty ve výši 21 %, tj. o částku 3 570 Kč. Celková částka náhrady nákladů řízení před krajským soudem a před Nejvyšším správním soudem tak činí 28 570 Kč. Tuto částku je žalovaný povinen uhradit podle § 149 odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb., občanského soudního řádu, užitého na základě § 64 s. ř. s., k rukám zástupce stěžovatelky JUDr. Jakuba Hlíny, advokáta se sídlem Plaská 614/10, Praha 5, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

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

V Brně dne 29. července 2021

JUDr. Radan Malík
předseda senátu