

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců Mgr. Radovana Havelce a JUDr. Vojtěcha Šimíčka v právní věci žalobce: **Investiční fond Čechy a. s. v likvidaci**, se sídlem Dlouhá 2699, Zlín, zast. JUDr. Milanem Vašíčkem, MBA, advokátem se sídlem Lidická 57, Brno, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Brně**, se sídlem nám. Svobody 4, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 3. 2011, č. j. 2327/11-1200-702271, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 29. 2. 2012, č. j. 30 Af 77/2011 - 41,

takto:

I. Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 29. 2. 2012, č. j. 30 Af 77/2011 - 41, **se zrušuje.**

II. Rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 14. 3. 2011, č. j. 2327/11-1200-702271, **se zrušuje.**

III. Rozhodnutí Finančního úřadu ve Zlíně ze dne 10. 2. 2000, č. j. 27396/00/303915/3407, **se zrušuje.**

IV. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši 21 400 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jeho zástupce.

Odůvodnění:

Kasační stížností se žalobce jako stěžovatel domáhá zrušení shora uvedeného rozsudku Krajského soudu v Brně, kterým byla zamítnuta jeho žaloba na zrušení výše

specifikovaného rozhodnutí žalovaného. Tím bylo zamítnuto odvolání stěžovatele a napadené rozhodnutí Finančního úřadu ve Zlíně ze dne 10. 2. 2000, č. j. 27396/00/303915/3407, bylo potvrzeno. Prvostupňovým rozhodnutím – platebním výměrem č. 154 – byla stěžovateli po provedené daňové kontrole vyměřena za zdaňovací období r. 1999 daň z příjmů vybíraná zvláštní sazbou v celkové výši 7 350 902 Kč oproti dani uvedené ve vyúčtování a odvedené správci daně ve výši 1 053 730 Kč.

Ve věci přitom krajský soud rozhodoval již popáté. Nejprve dřívější rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 12. 2000, č. j. 3291/2000/FŘ/120, jímž bylo poprvé zamítnuto odvolání stěžovatele proti shora uvedenému platebnímu výměru, zrušil rozsudkem ze dne 8. 7. 2002 (v rozsudku zjevně nesprávně uveden rok vydání „2000“), č. j. 29 Ca 74/2001 - 39, a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení, neboť dospěl k závěru, že žalovaný v rozporu se zákonem přenesl hodnocení věci do oblasti povinností stěžovatele jako daňového subjektu. Posléze vydané rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 9. 2002, č. j. 5812/2002/FŘ/120, jímž bylo podruhé zamítnuto odvolání stěžovatele proti shora uvedenému platebnímu výměru, krajský soud rozsudkem ze dne 20. 9. 2004, č. j. 29 Ca 364/2002 - 45, opět zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení, neboť žalovaný neprovedl v souladu se zákonem výslech svědků. Proti tomuto rozsudku krajského soudu byla podána žalovaným kasační stížnost, ale Nejvyšší správní soud ji jako nedůvodnou zamítl rozsudkem ze dne 2. 8. 2006, č. j. 2 Afs 204/2004 - 70.

Následně krajský soud rozsudkem ze dne 29. 4. 2009, č. j. 30 Ca 89/2007 - 43, zamítl stěžovatelovu žalobu proti v mezidobí vydanému rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 2. 2007, č. j. 2451/07-1200-700696. Uvedený rozsudek krajského soudu však byl zrušen rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2010, č. j. 8 Afs 66/2009 - 78, a věc byla krajskému soudu vrácena k dalšímu řízení. Nejvyšší správní soud v tomto rozsudku uvedl, že sporný prodej akcií stěžovatele nenese znaky disimulace, ale bude jej nutno posoudit z toho hlediska, zda nejde o jednání *in fraudem legis*. Na základě rozsudku Nejvyššího správního soudu zrušil krajský soud svým rozsudkem ze dne 20. 7. 2010, č. j. 30 Af 53/2010 - 101, napadené rozhodnutí žalovaného a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Popáté ve věci krajský soud rozhodl nyní napadeným rozsudkem. V jeho odůvodnění soud uvedl, že žalovaný postupoval v souladu se zákonem, pokud označil jednání akcionářů za jednání *in fraudem legis*. Co se týče otázky daňové prekluze, uvedl soud, že desetiletá lhůta na vyměření a doměření daně podle § 47 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „starý daňový řád“), neběží po dobu řízení před soudem. S ohledem na tento závěr dospěl krajský soud k tomu, že v předmětné věci k daňové prekluzi ještě nemohlo dojít. Marně, podle krajského soudu, neuběhla ani tříletá prekluzivní lhůta.

Podstata věci spočívala v tom, že Ing. M. N., Ing. P. N. a MUDr. K. N. nakupovali od roku 1997 akcie stěžovatele. Dne 28. 7. 1997 rozhodla valná hromada o vstupu stěžovatele do likvidace. Kupními smlouvami uzavřenými ve dnech 3. 3. a 5. 3. 1999 prodali jmenovaní akcie stěžovatele novým akcionářům za cenu 168 Kč za jednu akcii. Zisk z prodeje byl osvobozen od daně z příjmů fyzických osob. Podíl na likvidačním zůstatku připadající na 1 akcii činil 170,68 Kč. Daň z příjmů fyzických osob vybíranou srážkou tak stěžovatel odvedl pouze z rozdílu mezi výší podílu na likvidačním zůstatku připadajícím na

1 akcii a cenou, za kterou byly akcie nakoupeny. Takovéto jednání krajský soud označil v napadeném rozsudku za obcházení zákona.

Stěžovatel v kasační stížnosti výslovně uvádí, že uplatňuje důvody podle § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s."), brojí tedy proti nesprávnému právnímu posouzení věci krajským soudem.

Podle stěžovatele krajský soud pochybil, pakliže nedospěl k závěru, že v dané věci marně uplynula desetiletá lhůta k vyměření daně, a proto již nelze daň vyměřit. Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „nový daňový řád"), totiž přináší nikoliv nepodstatné změny. Systematickým a jazykovým výkladem § 148 nového daňového řádu je nutno dospět k závěru, že desetiletou lhůtu nelze stavit. To lze podpořit i teleologickou metodou výkladu, neboť nelze dopustit, aby stát mohl doměřit daň neomezeně dlouho po konci zdaňovacího období; takový postup by byl v rozporu se zásadou právní jistoty. Stěžovatel se domnívá, že stran stavitelnosti desetileté lhůty nelze použít starší judikaturu, neboť ta se vztahovala ke starému daňovému řádu. Dle stěžovatele pak nelze souhlasit s napadeným rozsudkem ani tam, kde argumentuje prostřednictvím ustanovení § 41 s. ř. s.

Stěžovatel dále polemizuje s právním názorem krajského soudu, který dospěl – stejně jako žalovaný – k závěru, že ve věci došlo k obcházení zákona. Stěžovatel namítá, že postup směřující ke snížení vlastní daňové povinnosti nelze označit sám o sobě za akt *in fraudem legis*, neboť se jedná o jednání zákonem aprobované. O přípustné snížení daňové povinnosti totiž usiluje každý racionálně uvažující ekonomický subjekt. Krajský soud přitom nikterak neosvětlil, v čem spatřuje nepřípustnost daňové optimalizace, která byla realizována, resp. kde jsou hranice mezi optimalizací dovolenou a nedovolenou. Krajský soud nesprávně dospěl k závěru, že došlo k obcházení zákona jedině na základě toho, že byla snížena daňová povinnost. Samotné snížení daňové povinnosti ovšem zapovězené není a úvaha krajského soud tak je principiálně vadná. Stěžovatel trvá na tom, že se nedopustil obcházení žádného zákonného ustanovení, neboť využil pouze své zákonné možnosti optimalizovat daňovou zátěž.

Ze všech uvedených důvodů stěžovatel navrhuje, aby zdejší soud rozsudek krajského soudu zrušil a současně zrušil i rozhodnutí žalovaného.

Žalovaný ve svém vyjádření popírá, že by v předmětné věci došlo k daňové prekluzi. Na věc totiž nelze aplikovat příslušné ustanovení nového daňového řádu, neboť taková aplikace by byla v rozporu se zásadou zákazu retroaktivity. Skutečnost, že prekluze nenastala, pak je zřejmá také z toho, že ve věci již dříve rozhodoval Nejvyšší správní soud, a sice rozsudkem ze dne 28. 5. 2010, č. j. 8 Afs 66/2009-78, tedy v době, kdy již dle stěžovatele mělo k prekluzi dojít. Nejvyšší správní soud však v tomto rozsudku nic o tom, že by k prekluzi došlo, výslovně neuvedl.

Žalovaný se rovněž ztotožňuje s názorem krajského soudu, že ve věci došlo k obcházení zákona. V tomto směru poukazuje především na nesporný skutkový stav, jakož i na své rozhodnutí ve věci. Proto žalovaný navrhuje, aby kasační stížnost byla zamítnuta.

Stěžovatel v replice polemizuje zejména s názorem žalovaného stran daňové prekluze. Stěžovatel uvádí, že předchozí rozsudek Nejvyššího správního soudu byl vydán v době, kdy ještě nebyl účinný nový daňový řád, a tedy se k otázce prekluze dle tohoto předpisu ani vyjádřit nemohl. Stěžovatel poukazuje také na skutečnost, že se žalovaný domáhá zákazu retroaktivity ve prospěch státu a v neprospěch stěžovatele coby adresáta mocenského působení. Takový postup považuje stěžovatel za nepřípustný.

Nejvyšší správní soud nejprve zkoumal formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost je podána včas, stěžovatel je zastoupen advokátem a jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná. Důvodnost kasační stížnosti pak zdejší soud posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

První spornou otázkou je otázka daňové prekluze. Shodnou právní otázkou, alespoň pokud jde o běh desetileté prekluzivní lhůty, se zdejší soud zabýval již ve svém rozsudku ze dne 31. 5. 2012, č. j. 9 Afs 72/2011 - 218, www.nssoud.cz. Ze závěrů zde učiněných vyšel zdejší soud přiměřeně i v nyní projednávané věci.

Podle § 47 odst. 1 starého daňového řádu platilo, že 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. Podle odst. 2 předmětného ustanovení platilo, že byl-li před uplynutím této lhůty učiněn úkon směřující k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení, běží tříletá lhůta znovu od konce roku, v němž byl daňový subjekt o tomto úkonu zpraven. Vyměřit a doměřit daň však lze nejpozději do deseti let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení, nebo v němž vznikla daňová povinnost, aniž by zde byla současně povinnost daňové přiznání nebo hlášení podat.

S účinností od 1. 1. 2011 byl starý daňový řád nahrazen novým daňovým řádem. Podle § 148 odst. 1 nového daňového řádu platí, že daň nelze stanovit po uplynutí lhůty pro stanovení daně, která činí 3 roky. Lhůta pro stanovení daně počne běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení, nebo v němž se stala daň splatnou, aniž by zde byla současně povinnost podat řádné daňové tvrzení. V § 148 odst. 3 nového daňového řádu je stanoveno, že byla-li před uplynutím lhůty pro stanovení daně zahájena daňová kontrola, podáno řádné daňové tvrzení nebo oznámena výzva k podání řádného daňového tvrzení, běží lhůta pro stanovení daně znovu ode dne, kdy byl tento úkon učiněn. Konečně § 148 odst. 5 nového daňového řádu praví, že lhůta pro stanovení daně končí nejpozději uplynutím 10 let od jejího počátku podle § 148 odst. 1.

V nálezu ze dne 26. 2. 2009, sp. zn. I. ÚS 1169/07, vyjádřil Ústavní soud názor, podle něhož za společný rys prekluze, jakožto institutu, který se vyskytuje v různých odvětvích právního řádu, lze považovat i to, že k ní má orgán moci veřejné přihlížet z úřední povinnosti. Tento požadavek je logickým důsledkem závažnosti následků, které jsou s prekluzí spojeny, tj. zánik samotného subjektivního práva. Účelem jakéhokoli procesu nikdy není ochrana neexistujících či fiktivních práv, a proto nelze prekludovanému právu poskytovat ochranu. Pro posouzení běhu prekluzivní lhůty v projednávané věci, je podstatným to, zda při vlastním běhu lhůty došlo k jejímu přerušení nebo k stavení.

Přerušením dochází k přetržení prekluzivní lhůty a k započetí běhu lhůty nové, zatímco stavení lhůty znamená pouze její dočasné pozastavení s tím, že lhůta po určitou dobu neběží a poté pokračuje její běh dále; tak je tomu např. u některých lhůt spojených se zánikem práva po dobu řízení před správním soudem, během kterého neběží a pokračují a skončí až po pravomocném ukončení řízení před soudem. Výše uvedené je důsledkem úpravy správního soudnictví přijaté po 1. 1. 2003, v rámci které § 41 s. ř. s. nově stanovil, že po dobu řízení před soudem neběží mj. lhůty pro zánik práva ve věcech daní.

Smyslem a účelem ustanovení § 41 s. ř. s. bylo reagovat na poznatky předchozí praxe v rámci správního soudnictví a nově vymezit stavení některých lhůt po dobu soudního řízení tak, aby se již nestávalo, že po zrušení správního rozhodnutí soudem nebude mít správní orgán dostatek časového prostoru pro provedení nového řízení a vydání rozhodnutí, případně že již nebude mít časový prostor žádný, protože k uplynutí prekluzivní lhůty dojde ještě v průběhu samotného soudního řízení. Tento předpoklad ostatně potvrzuje i důvodová zpráva k návrhu s. ř. s., v němž obsahově totožné ustanovení bylo zařazeno jako § 40 s tím, že: *„v mnohých případech docházelo k tomu, že soud sice zruší rozhodnutí správního orgánu, jehož vydání bylo omezeno lhůtou (například tresty za správní delikty, některá rozhodnutí ve věcech daňových, celních), nicméně se tak stane například jen z důvodů vážných procesních vad předchozího řízení. Současně však je zřejmé, že k deliktu došlo, nebo že důvody pro doměření daně nebo cla budou očividně dány. Mnohé lhůty pro to však hmotné právo správní a finanční stanoví tak krátké, že po zrušení věci soudem a vrácení spisů správnímu orgánu tu již není časový prostor pro další řízení a vydání nového rozhodnutí. Jinak řečeno, možnost trest uložit nebo daň doměřit je prekludována. Protože tato situace se jeví z hlediska obecných principů spravedlnosti jako nepřijatelná, a navíc vede účastníky řízení k podávání účelových žalob, přičemž není v moci správních orgánů ovlivnit délku soudního řízení, stanoví osnova, že takové lhůty po dobu řízení před soudem neběží. Správní orgán bude moci po zrušujícím rozhodnutí soudu v původním řízení pokračovat a využít zbytku lhůty k odstranění vytýkaných vad a vydání nového rozhodnutí (opět přezkoumání soudem podrobeného)“*; viz důvodová zpráva, zvláštní část, k § 39-40, sněmovní tisk č. 1080/0, 3. volební období 1998 - 2002, www.psp.cz).

Je tedy zřejmé, že účelem ustanovení § 41 s. ř. s. je pozastavení běhu příslušné lhůty pro případné další využití jejího zbytku, přičemž části lhůty uběhlé před zahájením soudního řízení a po jeho skončení se sčítají; k tomu srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2008, č. j. 1 Afs 9/2008 - 59, www.nssoud.cz.

Ustanovení § 41 s. ř. s. se skutečně bezprostředně netýká řízení soudního, avšak nepochybně se dotýká např. řízení správního, daňového, přestupkového, které pokračuje v případě, že dojde ke zrušení rozhodnutí napadeného žalobou. Nelze tedy obecně bez dalšího říci, že by předmětné ustanovení mělo výhradně hmotněprávní charakter.

Prekluze je nepochybně skutečností významnou z hlediska hmotného práva, což však samo o sobě neznamená, že ustanovení, podle kterého se prekluzivní lhůta z určitého přechodného důvodu staví, musí být nutně považováno za ustanovení hmotněprávní. Ustanovení § 41 s. ř. s. žádným způsobem nezasahuje do prekluzivní lhůty jako takové, jejíž časová dotace je dána zákonem, stejně tak žádným způsobem neovlivňuje okolnosti

určující počátek běhu prekluzivní lhůty, ani případné okolnosti umožňující přerušení, resp. přetržení prekluzivní lhůty, na základě kterých tato lhůta běží znovu.

Ustanovení § 41 s. ř. s. (resp. stavění prekluzivní lhůty po přechodnou dobu) je proto třeba odlišit od všech shora uvedených příkladů, kdy se nepochybně jedná o úpravu, která se bezprostředně vztahuje k hmotněprávní stránce prekluze určující její obsah. Stavění prekluzivní lhůty však tuto obsahovou stránku nijak neovlivňuje, nemění; naopak představuje nástroj k jejímu zachování v identické podobě. Stavení prekluzivní lhůty tedy neznamená nic jiného než to, že lhůta neběží, stojí a pouze procesně posouvá uplynutí prekluzivní lhůty, a to při zachování její časové dotace i dalších výše zmíněných klíčových prvků prekluze v podobě určení jejího počátku či přetržení.

V případě § 41 s. ř. s. se proto nejedná o úpravu hmotněprávní, nýbrž procesní, což dokládá také to, že má především procesní dopady pro případná další řízení před správním orgánem, jak již bylo naznačeno výše. Ostatně to byl také hlavní smysl uvedeného ustanovení, které znamená – při použití metafory – *„klid v běhu“* u některých lhůt, mezi které nepochybně patří i lhůta pro vyměření daně. Jedná se totiž o lhůtu prekluzivní, jejímž uplynutím zaniká právo se lhůtou spojené. Probíhá-li ovšem před soudem řízení ve věci, s níž není spojen běh lhůt pro zánik práva, ale lhůt promlčecích, účinky § 41 s. ř. s. se neuplatní; k tomu srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 4. 2011, č. j. 1 Afs 19/2011 - 64, a ze dne 22. 6. 2011, č. j. 1 Afs 30/2011 - 57, www.nssoud.cz.

Na základě výše uvedeného lze učinit dílčí závěr, dle kterého se ustanovení § 41 s. ř. s., jakožto ustanovení procesního charakteru, aplikuje i na běh prekluzivních lhůt, které počaly běžet ještě před nabytím účinnosti s. ř. s., tj. 1. 1. 2003. Od tohoto data tedy po dobu řízení před krajským soudem a Nejvyšším správním soudem prekluzivní lhůty neběžely. Jinými slovy, prekluzivní lhůty se v případě probíhajících soudních řízení stavily ode dne účinnosti s. ř. s., tj. od 1. 1. 2003, což potvrzuje i dosavadní judikatura Nejvyššího správního soudu; viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 5. 2010, č. j. 5 Afs 38/2009 - 120, a ze dne 30. 9. 2010, č. j. 5 Afs 77/2009 - 130, oba www.nssoud.cz.

Stavení přitom bylo nutno vztáhnout nejen k subjektivní tříleté prekluzivní lhůtě, ale i k objektivní, absolutní prekluzivní lhůtě desetileté, jak vyplývá z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 12. 2005, č. j. 1 Afs 130/2004 - 90, www.nssoud.cz, dle kterého nelze zapomínat na ustanovení § 41 s. ř. s.: *„...podle něhož po dobu před soudem neběží mj. lhůty pro zánik práva ve věcech daní. Toto ustanovení se přitom vztahuje jak na běh lhůt subjektivních, tak na běh lhůt objektivních. Žalovaný má pravdu v tom, že desetiletá lhůta počítaná od konce zdaňovacího období, v němž žalobci vznikla povinnost podat daňové přiznání, by uběhla dne 31. 12. 2003. Ve věci však bylo dne 25. 4. 2001 zahájeno řízení před Krajským soudem v Plzni a okamžikem účinnosti soudního řádu správního, tj. 1. 1. 2003, se zastavila zákonná lhůta k vyměření daně, a to jak tříletá subjektivní běžící od 31. 12. 2001 (tj. od konce toho roku, v němž žalovaný dne 26. 2. 2001 zamítl žalobcovo odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru), tak desetiletá objektivní běžící od 31. 12. 1993“*. Obdobně též např. v usnesení rozšířeného senátu ze dne 23. 2. 2010, č. j. 7 Afs 20/2007 - 73, publ. pod č. 2055/2010 Sb. NSS, bylo konstatováno, že § 47 odst. 2 starého daňového řádu: *„...nepřipouští možnost, že tato lhůta, která je vždy konečným limitem pro možnost změny daňové povinnosti (ať už ve prospěch nebo v neprospěch daňového subjektu) a kterou není možné přerušit jakýmkoliv úkonem správce daně (jinou otázkou je možnost stavení jejího běhu*

podle § 41 s. ř. s.), mohla být modifikována či ponechána stranou na základě jiného ustanovení...“.

Z uvedeného je zřejmé, že zatímní závěry jsou zcela v souladu s tím, jak bylo judikaturou zdejšího soudu historicky vykládáno ustanovení § 41 s. ř. s., upravující stavení vybraných prekluzivních lhůt – ve věcech přestupků, kárných, disciplinárních či jiných správních deliktů, ve věcech daní, poplatků, odvodů. Ve vztahu k daňovým povinnostem však byla tato právní úprava komplexně nahrazena k 1. 1. 2011, tj. k účinnosti nového daňového řádu, na nějž výslovně upozorňuje stěžovatel a jehož stěžejní ustanovení § 148 bylo citováno shora.

V současnosti je zde tedy zcela nová, úplná úprava, která upravila běh a délku lhůty pro vyměření daně odlišně od ustanovení § 41 s. ř. s. a tím současně na běh těchto lhůt aplikaci ustanovení § 41 s. ř. s. vyloučila. Zatímco podle ustanovení § 41 s. ř. s. lhůty pro zánik práva ve věcech daní po dobu řízení před soudem neběží, jinými slovy dochází ke stavení jak subjektivní, tak objektivní prekluzivní lhůty pro vyměření daně; podle současné právní úpravy v daňovém řádu ke stavení objektivní lhůty nedochází. Výše uvedené lze dovodit ze systematiky celého ustanovení § 148, které stavení běhu lhůty upravuje samostatně v odst. 4, aby následně v odst. 5 upravilo maximální možnou délku prekluzivní lhůty; tuto lhůtu pak nelze ani stavit či přerušovat. Tento závěr je i v souladu se záměrem zákonodárce (*ratio legis*), který v důvodové zprávě k návrhu nového daňového řádu konstatoval, že je zde stanovena: *„maximální desetiletá lhůta, po kterou je možno lhůty obnovovat a tedy stanovit daň“*; viz důvodová zpráva, sněmovní tisk č. 685/0, 5. volební období 2006-2010, www.psp.cz. Taktéž odborná literatura v tomto ohledu shodně směřuje k závěru, dle kterého je desetiletá lhůta pro stanovení daně nyní lhůtou konečnou, kterou řízení před soudy žádným způsobem nestaví tak, jak tomu bylo doposud; k tomu srov. např. Lichnovský, O. Ondrýsek, R. a kolektiv. Daňový řád. Komentář. Praha: C. H. Beck, 2010, s. 277; Matyášová, L., Grossová, M. E. Daňový řád s komentářem, důvodovou zprávou a judikaturou ve znění technické novely zák. č. 30/2011 Sb. Praha: Leges, 2011, s. 517; či Baxa, J., Dráb, O., Kaniová, L., Lavický, P., Schillerová, A., Šimek, K., Žižková, M. Daňový řád. Komentář. II. díl. Praha: Wolters Kluwer, 2011, s. 880.

Novým daňovým řádem stanovená desetiletá objektivní lhůta tedy představuje maximální časový limit pro stanovení daně, avšak s určitou výhradou pro případy, kdy bylo vydáno pravomocné rozhodnutí soudu o spáchání daňového trestného činu (§ 148 odst. 6 nového daňového řádu); stanovit daň bez ohledu na uplynutí desetileté lhůty lze rovněž tehdy, podá-li již po uplynutí lhůty pro stanovení daně daňový subjekt řádné daňové přiznání a současně daň uhradí za účelem zániku trestnosti z důvodu účinné lítosti (§ 148 odst. 7 nového daňového řádu). S výjimkou uvedeného proto platí, že desetiletá lhůta pro stanovení daně v § 148 odst. 5 nového daňového řádu je lhůtou konečnou, jejíž běh nelze prodlužovat, přerušovat ani stavit ve smyslu § 148 odst. 2, 3, resp. 4 nového daňového řádu.

Tento rozpor mezi současnou právní úpravou a právní úpravou v § 41 s. ř. s., u které judikatura naopak dovodila, že se desetiletá prekluzivní lhůta po dobu soudního řízení staví, lze ve smyslu zásady *lex posteriori derogat priori* překonat, neboť v souladu s uvedenou zásadou platí, že pozdější právní předpis mlčky ruší právní předpis dřívější, pokud oba nemohou v tomtéž právním řádu platit zároveň. Působnost § 41 s. ř. s. ve

věcech daní tak s účinností k 1. 1. 2011 zanikla jako důsledek tzv. nepřímé novelizace povedené novým daňovým řádem, konkrétně jeho § 148. Za nepřímou novelu lze totiž pokládat takovou právní normu, která v podobě pozdější úpravy (*lex posteriori*) rozšiřuje nebo zužuje věcnou, osobní nebo časovou působnost právní normy obsažené v jiném právním předpise, který se pozdějším právním předpisem přímo nemění. Nejedná se sice o vhodný nástroj pro úpravu právních vztahů, neboť nepřináší do těchto vztahů žádnou právní jistotu, nicméně jak již judikoval i Nejvyšší správní soud, tzv. nepřímá novelizace je přípustná a obecně vyplývá právě ze zásady *lex posterior derogat priori*; viz rozsudek ze dne 27. 1. 2005, č. j. 6 Ads 31/2004 - 35, www.nssoud.cz.

K uvedenému lze tedy shrnout, že se jedná o případ implicitního zrušení právní normy, který je umožněn existencí zmíněného derogačního pravidla, resp. zásady, která se v dané situaci obsahové kolize právní normy nové a dřívější uplatní a umožní aplikaci § 148 nového daňového řádu. Avšak vzhledem k tomu, že dle § 148 odst. 5 nového daňového řádu se již desetiletá prekluzivní lhůta pro stanovení daně nestaví a nezahrnuje v sobě tedy výše uvedený *„klid v běhu“*, jedná se jednoznačně o ustanovení hmotněprávní, neboť uplynutí objektivní lhůty má za následek prekluzi práva vyměřit daň. Z uvedeného je tedy zřejmé, že citované ustanovení nemůže dopadat na adresáty zpětně. Tento postup by byl v příkrém rozporu se zásadou zákazu zpětných účinků nové právní úpravy (zákaz retroaktivity), jež je zdůvodňována požadavkem právní jistoty a s ní souvisící ochranou legitimního očekávání; k tomu viz např. nález Ústavního soudu ze dne 8. 6. 1995, sp. zn. IV. ÚS 215/94, publ. pod č. 30, sv. 3, s. 227 Sb. n. u. ÚS, v němž byla zdůrazněna nepřípustnost zpětné účinnosti (retroaktivity), jakož i retroaktivního výkladu právních norem, právě s odkazem na právní jistotu.

To znamená, že ustanovení § 148 odst. 5 nového daňového řádu, jakožto ustanovení hmotněprávní povahy, lze aplikovat pouze na prekluzivní lhůty, které počaly běžet za jeho účinnosti, tedy od 1. 1. 2011. Tento závěr však platí pouze za předpokladu, že příslušné přechodné ustanovení, tj. ustanovení § 264 odst. 4 nového daňového řádu nestanoví jinak.

V přechodných ustanoveních právních předpisů se upravuje vztah nové právní úpravy k dřívější (dosavadní) právní úpravě a k právním vztahům podle ní vzniklým, a to v zájmu právní jistoty a ochrany práv v dobré víře nabytých na základě předchozí právní úpravy. To je třeba respektovat, a to tím spíše, že rozhodnutí zákonodárce o způsobu řešení časového střetu staré a nové právní úpravy není z hlediska ústavního věcí nahodilou a věcí libovůle. Je věcí zvažování v kolizi stojících ústavních principů, neboť každé zrušení staré a přijetí nové právní úpravy je nutně spjato se zásahem do principů rovnosti a ochrany důvěry občana v právo a při posouzení konkrétního legislativního řešení intertemporality tu sehrává svoji roli i míra odlišnosti staré a nové právní úpravy; viz nález Ústavního soudu ze dne 4. 2. 1997, sp. zn. Pl. ÚS 21/96, publ. pod č. 63/1997 Sb.

Podle ustanovení § 264 odst. 4 nového daňového řádu platí, že běh a délka lhůty pro vyměření, která započala podle dosavadních právních předpisů a neskončila do dne nabytí účinnosti tohoto zákona, se ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona posuzuje podle ustanovení tohoto zákona, která upravují lhůtu pro stanovení daně; okamžik počátku běhu této lhůty určený podle dosavadních právních předpisů zůstává zachován. Účinky právních skutečností, které mají vliv na běh této lhůty a které nastaly přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, se posuzují podle dosavadních právních předpisů. Právní

skutečnosti nově zakládající stavení běhu lhůty pro stanovení daně podle tohoto zákona, které započaly přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, staví běh lhůty až ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona.

Uvedené přechodné ustanovení je obecně postaveno tak, aby pravidla daňového řádu mohla být využita i pro hmotněprávní lhůty, které začaly běžet před účinností nové právní úpravy, avšak dosud neskončily. Současně však přechodné ustanovení stanoví, že některé právní skutečnosti, resp. jejich účinky mají být posuzovány dle dosavadních předpisů.

V daném případě se odlišnost staré a nové právní úpravy vztahuje k otázce stavení maximální, desetileté prekluzivní lhůty pro stanovení daně. Je tedy nutno zodpovědět, zda se běh prekluzivní lhůty, započaté před účinnosti daňového řádu, bude posuzovat podle ustanovení § 148 odst. 5 nového daňového řádu, či zda se běh této lhůty bude posuzovat podle dosavadních předpisů. Při hledání odpovědi na uvedenou otázku nemohl kasační soud odhlédnout od své povinnosti interpretovat právo ústavně konformním způsobem. Ústavní soud totiž opakovaně deklaroval, že za situace, kdy právní předpis umožňuje různé interpretace norem jednoduchého práva, je povinností všech státních orgánů provést jejich interpretaci ústavně konformním způsobem (např. nález ze dne 3. 2. 1999, sp. zn. Pl. ÚS 19/98, publ. pod č. 38/1999 Sb., ze dne 31. 3. 1999, sp. zn. Pl. ÚS 15/98, publ. pod č. 83/1999 Sb., ze dne 16. 6. 1999, sp. zn. Pl. ÚS 4/99, publ. pod č. 192/1999 Sb., či ze dne 27. 10. 1999, sp. zn. Pl. ÚS 10/99, publ. pod č. 220/1999 Sb.). Ústavně konformní výklad přichází ovšem v úvahu jen tam, kde určité ustanovení právního předpisu umožňuje různé interpretace, přičemž jedna je v souladu s ústavními normami a jiné jsou s nimi v rozporu (srov. např. nález Ústavního soudu ze dne 8. 10. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 5/96, publ. pod č. 286/1996 Sb.).

Účelem zavedení prekluzivních lhůt pro vyměření daně bylo stimulovat správce daně k včasnému výkonu jeho práv a povinností a z hlediska právní jistoty daňových subjektů pak nastolit situaci, kdy po jejich uplynutí zanikají i jejich povinnosti. Uplynutí prekluzivní lhůty pro vyměření daně je tedy primárně spojeno se zánikem práva státu vyměřit daň. Z tohoto úhlu pohledu by se tedy výklad, dle kterého se s účinnosti daňového řádu již objektivní prekluzivní lhůta pro vyměření daně nestaví, jevil jako výklad posilující právní jistotu daňových subjektů. Na druhé straně je však nutno vzít v úvahu i to, že právo státu vyměřit daň zahrnuje jak právo na vyměření kladné daňové povinnosti, tj. daně, kterou je povinen hradit daňový subjekt ve prospěch státu, tak právo na vyměření vratitelného přeplatku. Zjednodušeně lze říci, že v prekluzivní lhůtě zaniká nejen právo státu vyměřit daň, ale i právo daňového subjektu na vyměření nižší daňové povinnosti či právo daňového subjektu na vyměření nadměrného odpočtu. Předmětem soudního sporu nemusí být pouze výše daně, kterou je daňový subjekt povinen hradit státu, ale naopak i výše daně, kterou je stát povinen vrátit daňovému subjektu (např. při sporu o nižší daňovou povinnost deklarovanou v dodatečném daňovém přiznání či při sporu o výši nadměrného odpočtu nebo přeplatku). Do účinnosti nového daňového řádu tak mohly daňové subjekty spoléhat na to, že po vyřešení sporu správním soudem v jejich prospěch, se po skončení soudního řízení prekluzivní lhůta pro vyměření daně opět rozběhla a zbýval tak předem jasně daný časový prostor, ve kterém byly správní orgány povinny promítnout závazné závěry soudu do svých rozhodnutí. Před účinností nového daňového řádu nemělo subjektivní rozhodnutí daňového subjektu zahájit soudní řízení na běh

prekluzivní lhůty žádný vliv a nemohlo tedy v tomto smyslu žádným způsobem změnit jeho postavení. Výklad, který zpětně mění účinky zahájeného soudního řízení tak, že by zahájení soudního řízení nemělo na běh objektivní prekluzivní lhůty žádný vliv, by zpětně změnil i postavení daňových subjektů. Ty však zahájily soudní řízení v dobré víře, že tato okolnost nemá na jejich postavení žádný vliv. Výklad, který zpětně neguje dosavadní *„klid v běhu“* prekluzivní lhůty je proto dle názoru Nejvyššího správního soudu, jak byl vysloven v jeho citovaném rozhodnutí sp. zn. 9 Afs 72/2011, nepřijatelný.

Z uvedených důvodů je nutno vyložit přechodné ustanovení tak, že v souladu s větou třetí shora citovaného přechodného ustanovení se účinky soudního řízení zahájeného před účinnosti daňového řádu posuzují podle dosavadních předpisů, tj. včetně ustanovení § 41 s. ř. s. Mezi právní skutečnosti předpokládané přechodným ustanovením § 264 odst. 4 větou třetí nového daňového řádu lze nepochybně podřadit i soudní řízení zahájené na základě žaloby. Podání žaloby totiž představuje právní úkon, který je výkonem práva a jako takový je právní skutečností spočívající ve volním chování, s nímž právní norma spojuje vznik určitých právních následků (účinků).

Ve světle všech výše uvedených skutečností je tedy třeba konstatovat, že ke stavení prekluzivní lhůty pro vyměření daně nedochází a řízení před soudy na ni nemůže mít vliv, pokud počala tato lhůta běžet po 1. 1. 2011, tj. po nabytí účinnosti nového daňového řádu.

Maximální, desetiletou prekluzivní lhůtu, která počala běžet před 1. 1. 2011 tak, jako v projednávané věci, je nutno posuzovat podle dosavadních právních předpisů, včetně § 41 s. ř. s. Proto je potřeba vycházet z předpokladu, že i v projednávané věci je běh prekluzivní lhůty stavěn a to po dobu soudních řízení vedených u krajského soudu a u Nejvyššího správního soudu. To, jakým způsobem došlo ke stavení lhůt, popsal krajský soud v napadeném rozsudku na str. 10 a 11. Závěry krajského soudu ohledně desetileté lhůty je však nutno drobně korigovat, neboť první stavení lhůty nelze počítat od 13. 11. 2002 (podání žaloby ve věci 29 Ca 364/2002), ale až od 1. 1. 2003 (účinnost s. ř. s., včetně jeho § 41), jak bylo shora vyloženo. Soudní řízení vedené u Krajského soudu v Brně pod sp. zn. 29 Ca 364/2002 tak stavilo lhůtu od 1. 1. 2003 do 6. 10. 2004, následně bylo vedeno řízení u Nejvyššího správního soudu ve věci sp. zn. 2 Afs 204/2004 od 19. 10. 2004 do 25. 8. 2006. Poté bylo vedeno řízení u Krajského soudu v Brně pod sp. zn. 30 Ca 89/2007 od 11. 4. 2007 do 4. 6. 2009, následně u Nejvyššího správního soudu pod sp. zn. 8 Afs 66/2009 od 18. 6. 2009 do 22. 6. 2010 a po zrušujícím rozsudku Nejvyššího správního soudu pokračovalo řízení před krajským soudem (nově zapsaná sp. zn. 30 Af 53/2010) do 23. 8. 2010. K doručení rozhodnutí žalovaného došlo dne 16. 3. 2011. Desetiletá lhůta tedy zcela jistě neuplynula, neboť celkově po dobu cca 7 let byla zastavena ve svém běhu.

Pokud jde o běh tříleté lhůty, nenamítal stěžovatel v kasační stížnosti nic ohledně toho, že tato lhůta uplynula. Krajský soud se uplynutím této lhůty zabýval, přičemž dospěl k závěru, že k jejímu uplynutí nedošlo. Přes absenci námitek se zdejší soud otázkou daňové prekluze (uplynutím tříleté lhůty) zabývat musel, neboť k daňové prekluzi je nutno přihlížet z úřední povinnosti, jak je uvedeno ve výše citovaném rozhodnutí Ústavního soudu.

Předně je třeba vyjít z toho, že předmětná daň z příjmů vybíraná zvláštní sazbou se týká zdaňovacího období roku 1999. V témže roce (14. 6. 1999) byla zahájena u stěžovatele

daňová kontrola, která je obvykle úkonem způsobujícím běh nové tříleté lhůty od konce předmětného zdaňovacího období (§ 47 odst. 2 starého daňového řádu). Zahájení daňové kontroly v daném případě však tento vliv nemá, neboť stavena může být pouze lhůta, která již počala běžet. Důvodem toho, že se daňová kontrola zahájená v červnu 1999 vztahovala mj. i na tento rok, bylo ukončení činnosti daňového subjektu, k níž, podle údajů ve správním spise, zřejmě došlo 12. 4. 1999. V takovém případě byl daňový subjekt povinen podle § 40 odst. 9 starého daňového řádu podat daňové přiznání nejpozději do konce následujícího měsíce. Ostatně správce daně ve zprávě o daňové kontrole také konstatuje, že daňové přiznání podané dne 2. 6. 1999, je opožděné. Povinnost k podání daňového přiznání tedy vznikla již v průběhu roku 1999, přičemž tříletá lhůta podle § 47 odst. 1 starého daňového řádu počala běžet od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání, tedy od 31. 12. 1999; skončila dne 31. 12. 2002.

Přitom zde vůbec není rozhodný výkladový problém spojený s posuzováním lhůt (tzv. „3+0“ nebo „3+1“), neboť povinnost podat daňové přiznání se zde nepřesouvá do roku následujícího po zdaňovacím období (§ 40 odst. 3 starého daňového řádu); není tak důvod vážit postup podle nálezu Ústavního soudu ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07, či usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 1. 2011, č. j. 5 Afs 15/2009 - 122, publ. pod č. 2229/2011 Sb. NSS.

Z výše uvedeného vyplývá, že lhůta k vyměření daně v předmětné věci uplynula dnem 31. 12. 2002. Soudní řízení vedené pod sp. zn. 29 Ca 74/2001 na běh tříleté lhůty nemělo vliv, neboť probíhalo před účinností § 41 s. ř. s. Soudní řízení vedené pod sp. zn. 29 Ca 364/2002 vliv na běh lhůty nemělo také; toto řízení sice skončilo až rozsudkem ze dne 20. 9. 2004, ale § 41 s. ř. s. nabyl účinnosti až dne 1. 1. 2003, což je první den po konci tříleté prekluzivní lhůty.

Na běh tříleté lhůty nemá vliv ani to, že žalovaný v jejím průběhu vydal rozhodnutí, jímž zamítl odvolání proti spornému platebnímu výměru. Ani samo vydání platebního výměru, ani pozdější série rozhodnutí, jimiž bylo odvolání proti platebnímu výměru postupně zamítáno, totiž bez dalšího běh lhůty nestaví ani nepřerušuje. Samo vydání rozhodnutí o vyměření či doměření daně (samozřejmě splňujícího všechny náležitosti) před koncem běhu tříleté prekluzivní lhůty podle § 47 starého daňového řádu je pouze jednou z podmínek, aby právo vyměřit nebo doměřit daň nebylo prekludováno. Druhou podmínkou, jež musí být splněna kumulativně s podmínkou včasného vydání bezchybného rozhodnutí, je nabytí právní moci tohoto rozhodnutí. A ani kumulativní splnění obou těchto podmínek nemusí vždy stačit k dodržení lhůty stanovené v § 47 starého daňového řádu. K takové situaci dojde, pokud daňová rozhodnutí sice v této lhůtě právní moci nabyla, avšak následně byla zrušena např. v rámci soudního přezkumu, neboť jakkoli taková rozhodnutí do doby svého zrušení fakticky i právně existovala, jednalo se o rozhodnutí nezákonná, která nemohla vést k zákonnému vyměření (doměření) daně (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 1. 2008, č. j. 8 Afs 149/2005 - 147, www.nssoud.cz). Soudem zrušená rozhodnutí žalovaného, která ve věci byla vydána do dne 31. 12. 2002, tak na běh lhůty vliv mít nemohla; to platí tím spíše o všech dalších (později vydaných) rozhodnutích. Zcela nerozhodné jsou rovněž úkony správcem daně učiněné v r. 2006, které vzal v úvahu krajský soud.

Krajský soud tedy běh tříleté lhůty nevypočítal v souladu se zákonem. Z jeho rozhodnutí vůbec není jasné, který den vzal za počátek běhu tříleté lhůty. Z toho, že její konec určil dnem 31. 12. 2003, lze soudit, že ji počítal ode dne 31. 12. 2000; pro takový počátek lhůty však není ve spise ani v zákoně opora. Dále nesprávně aplikoval § 41 s. ř. s. i na řízení, které probíhalo před 1. 1. 2003. Skutečnost, že ve věci rozhodoval již 5x krajský soud a nyní potřetí Nejvyšší správní soud (z toho kromě prvního rozhodnutí krajského soudu byla všechna rozhodnutí vydána již po uplynutí prekluzivní lhůty) není sama o sobě na překážku v tomto rozhodnutí vyslovenému závěru. Tato (jakkoliv jistě kuriózní) skutečnost pramení z dlouhodobě nejednotné judikaturní linie v otázce, zda má být k daňové prekluzi přihlíženo *ex offo*, což bylo vyřešeno až výše citovaným nálezem Ústavního soudu ze dne 22. 6. 2009. To, že předmětná skutečnost nevyšla v některém z předchozích řízení najevo, pak také může pramenit z toho, že nebyla stěžovatelem výslovně namítána. Nejvyšší správní soud rovněž vážil, zda překážkou jeho rozhodnutí není předchozí rozsudek Nejvyššího správního soudu, a to z důvodů závaznosti vysloveného právního názoru pro další řízení. Dospěl však k závěru, že rozsudkem sp. zn. 8 Afs 66/2009 nebyl vysloven žádný závazný právní názor týkající se posouzení prekluze.

Nejvyšší správní soud na základě výše uvedených důvodů dospěl k závěru, že napadený rozsudek krajského soudu došel k nesprávnému právnímu závěru stran uplynutí tříleté prekluzivní lhůty (tato lhůta marně uplynula a rozhodnutí vydaná po jejím uplynutí jsou nezákonná); jde přitom o právní otázku, k níž musí být ze strany orgánů veřejné moci přihlíženo z úřední povinnosti. V návaznosti na to již nebylo třeba posuzovat druhotnou spornou otázku, týkající se obcházení zákona.

Podle § 110 odst. 1 s. ř. s. platí, že dospěje-li Nejvyšší správní soud k tomu, že kasační stížnost je důvodná, rozsudkem zruší rozhodnutí krajského soudu a věc mu vrátí k dalšímu řízení, pokud ve věci sám nerozhodl způsobem podle odst. 2. Podle § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. zruší-li Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského soudu, a pokud již v řízení před krajským soudem byly pro takový postup důvody, současně se zrušením rozhodnutí krajského soudu může podle povahy věci sám rozhodnout o zrušení rozhodnutí správního orgánu nebo vyslovení jeho nicotnosti; ustanovení § 75, § 76, a § 78 se použijí přiměřeně. Podle § 78 odst. 3 s. ř. s., který se má přiměřeně užít, pak platí, že zrušuje-li soud rozhodnutí, podle okolností může zrušit i rozhodnutí správního orgánu nižšího stupně, které mu předcházelo.

Pravomoc Nejvyššího správního soudu k současnému zrušení rozhodnutí správního orgánu není vázána na návrh stěžovatele; je to tento soud, který zváží, zda je namístě pouze zrušení rozsudku krajského soudu a vrácení věci krajskému soudu k dalšímu řízení, či zda je racionální současné zrušení rozhodnutí správního orgánu (včetně rozhodnutí správního orgánu prvního stupně). V daném případě je zřejmé, že rozhodnutí správního orgánu mělo být krajským soudem zrušeno a že nepřichází v úvahu jakékoliv doplnění řízení či vypořádání dalších žalobních námitek krajským soudem. Krajský soud by s odkazem na tento rozsudek pouze přenesl závazný právní názor svým novým rozsudkem správnímu orgánu.

Z těchto důvodů Nejvyšší správní soud podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil kasační stížností napadený rozsudek krajského soudu. Věc mu však nevrátil k dalšímu řízení, neboť podle § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. současně zrušil žalobou napadené rozhodnutí žalovaného

a dle § 78 odst. 3 s. ř. s. zrušil také rozhodnutí správního orgánu prvního stupně (daň nebyla vyměřena v prekluzivní lhůtě). S ohledem na to, že uplynula prekluzivní lhůta k doměření daně, nemá další pokračování řízení před orgánem daňové správy, které bylo iniciováno právě za účelem doměření daně, význam. Proto ani nebyla žalovanému postupem podle § 78 odst. 4 s. ř. s. věc vrácena k dalšímu řízení a došlo pouze ke zrušení předmětných rozhodnutí.

Nejvyšší správní soud tak je posledním soudem, který o věci rozhodl; proto musí rozhodnout o náhradě nákladů celého soudního řízení. Podle § 60 odst. 1, § 120 s. ř. s. má úspěšný stěžovatel právo na náhradu důvodně vynaložených nákladů proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Tyto náklady jsou tvořeny částkou 7000 Kč za zaplacené soudní poplatky (2000 Kč za žalobu, 5000 Kč za kasační stížnost) a částkou 12 000 Kč za 5 úkonů právní služby podle § 11 odst. 1 písm. a, d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), přičemž za jeden úkon přísluší částka 2100 Kč [§ 7, § 9 odst. 3 písm. f) advokátního tarifu] a náhrada hotových výdajů činí podle § 13 odst. 3 advokátního tarifu 300 Kč k jednomu úkonu. Celkem tak náklady řízení tvoří částka 19 000 Kč. Pokud jde o úkony právní služby, vycházel soud ze skutečnosti, že stěžovatel byl v řízení zastoupen advokátem, který náhradu nákladů řízení soudu konkrétně nevyúčtoval; soud proto vycházel ze skutečností zjevných ze soudního spisu. Za zastoupení přísluší odměna za pět úkonů právní služby: převzetí a příprava zastoupení a sepis žaloby a kasační stížnosti a po jedné replice v řízení o žalobě a o kasační stížnosti – § 11 odst. 1 písm. a), d) advokátního tarifu. Zástupce stěžovatele doložil, že je plátcem daně z přidané hodnoty. Podle § 57 odst. 2 s. ř. s. platí, že je-li zástupcem účastníka advokát, který je plátcem daně, patří k nákladům řízení rovněž částka, která odpovídá příslušné sazbě daně, vypočtená z odměny za zastupování a z náhrad určených podle § 35 odst. 2 věty druhé; to samé platí i v případě, kdy advokát je společníkem právnické osoby zřízené podle zvláštních právních předpisů upravujících výkon advokacie a plátcem daně je tato právnická osoba. Náklady řízení za zastoupení včetně daně tedy činí 14 400 Kč, včetně nákladů za soudní poplatky jde celkem o částku 21 400 Kč. Celkovou částku nákladů řízení je žalovaný povinen zaplatit stěžovateli do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jeho zástupce.

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

V Brně dne 4. září 2012

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu