

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové a soudců Mgr. Ondřeje Mrákoty a JUDr. Jakuba Camrdy v právní věci žalobce: **HOPR TRADE CZ, s.r.o., v úpadku,** se sídlem Libušina 667/72, Olomouc, zastoupený JUDr. Milenou Novákovou, advokátkou se sídlem Rooseveltova 37, Český Krumlov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství,** se sídlem Masarykova 427/31, Brno, **za účasti:** Mgr. Ing. Petra Hýsková, insolvenční správkyně žalobce HOPR TRADE CZ, s.r.o., v úpadku, se sídlem Tyršova 1835/13, Praha 2, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě - pobočka v Olomouci ze dne 30. 1. 2017, č. j. 65 Af 108/2016 - 43,

takto:

I. Rozsudek Krajského soudu v Ostravě - pobočka v Olomouci ze dne 30. 1. 2017, č. j. 65 Af 108/2016 - 43, **se zrušuje.**

II. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne ze dne 14. 7. 2016, č. j. 30569/16/5100-41457-711400, **se zrušuje.** Zajišťovací příkazy Finančního úřadu pro Olomoucký kraj, Územní pracoviště v Olomouci ze dne 10. 6. 2016, č. j. 1217563/16/3101-80542-800629, č. j. 1218096/16/3101-80542-800629, č. j. 1219049/16/3101-80542-800629, č. j. 1220558/16/3101-80542-800629, č. j. 1221388/16/3101-80542-800629, č. j. 1221721/16/3101-80542-800629, č. j. 1222389/16/3101-80542-800629, a č. j. 1222786/16/3101-80542-800629, **se zrušují** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.

III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 25 000 Kč k rukám jeho právní zástupkyně JUDr. Mileny Novákové do třiceti (30) dnů od právní moci tohoto rozsudku.

IV. Osoba zúčastněná na řízení **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Olomoucký kraj, Územní pracoviště v Olomouci (dále jen „správce daně“) čtrnácti zajišťovacími příkazy ze dne 10. 6. 2016, které byly vydány podle § 167 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, v relevantním znění (dále jen „daňový řád“), uložil žalobci (dále jen „stěžovatel“), aby do tří pracovních dnů ode dne oznámení zajišťovacích příkazů zajistil úhradu dosud nesplatné daně z přidané hodnoty včetně příslušenství složením jistoty na depozitní účet správce daně. Předmětná daň činila celkem 120 370 181 Kč a byla vyměřena dodatečnými platebními výměry ze dne 3. 6. 2016 (v zajišťovacích příkazech chybně uvedeno datum 6. 6. 2016 - pozn. NSS). Proti dodatečným platebním výměrům a platebním výměrům podal stěžovatel odvolání, o kterém žalovaný rozhodl rozhodnutím ze dne 16. 1. 2017, č. j. 1787/17/5300-22441-7110913. V době vydání zajišťovacích příkazů tedy dodatečné platební výměry ani platební výměry nebyly pravomocné.

[2] Proti zajišťovacím příkazům podal stěžovatel dne 15. 6. 2016 odvolání, které doplnil dne 11. 7. 2016 o námitku uplynutí doby pro vyměření daně doměřené dodatečnými platebními výměry č. j. 1171102/16/3101-51523-803716, č. j. 1171195/16/3101-51523-803716, č. j. 1171256/16/3101-51523-803716, č. j. 1171292/16/3101-51523-803716, č. j. 1171320/16/3101-51523-803716, č. j. 1171344/16/3101-51523-803716, č. j. 1171370/16/3101-51523-803716, č. j. 1171400/16/3101-51523-803716. Daň nepravomocně vyměřená uvedenými platebními výměry byla zajištěna zajišťovacími příkazy ze dne 10. 6. 2016, č. j. 1217563/16/3101-80542-800629, č. j. 1218096/16/3101-80542-800629, č. j. 1219049/16/3101-80542-800629, č. j. 1220558/16/3101-80542-800629, č. j. 1221388/16/3101-80542-800629, č. j. 1221721/16/3101-80542-800629, č. j. 1222389/16/3101-80542-800629, a č. j. 1222786/16/3101-80542-800629. Žalovaný rozhodnutím ze dne 14. 7. 2016, č. j. 30569/16/5100-41457-711400, odvolání stěžovatele zamítl a všech čtrnáct zajišťovacích příkazů potvrdil.

[3] Proti posledně zmíněnému rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 7. 2016, č. j. 30569/16/5100-41457-711400, podal stěžovatel dne 19. 9. 2016 žalobu u Krajského soudu v Ostravě - pobočka v Olomouci (dále jen „krajský soud“), který ji rozsudkem ze dne 30. 1. 2017, č. j. 65 Af 108/2016 - 43, v souladu s § 78 odst. 7 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), jako nedůvodnou zamítl. Krajský soud neshledal důvodnou žádnou z žalobních námitek, nicméně se ztotožnil s názorem stěžovatele, podle kterého se žalovaný měl zabývat otázkou marného uplynutí lhůty pro stanovení daně. Pokud by totiž lhůta pro vyměření daně uplynula, ztratilo by smysl také její zajištění. Konstatoval, že v uvedené části je napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné. Podle krajského soudu ovšem uvedená vada nemá vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí, neboť ve správním soudnictví se soudy zabývají otázkou marného uplynutí lhůty pro stanovení daně z úřední povinnosti. Z uvedeného důvodu krajský soud předmětnou otázku posoudil sám a dospěl k závěru, že k marnému plynutí lhůty pro stanovení daně nedošlo.

II. Podstatný obsah kasační stížnosti, vyjádření žalovaného, vyjádření osoby zúčastněné na řízení a replika stěžovatele

[4] Stěžovatel napadl rozsudek krajského soudu kasační stížností z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s.

[5] Namítl, že správce daně vyměřil daň po uplynutí lhůty pro její stanovení ve smyslu § 148 daňového řádu. Postup žalovaného je nezákonný, neboť se na základě závěru, že otázka prekluze práva na stanovení daně nemá vliv na rozhodnutí o jejím zajištění a je třeba ji posuzovat v řízení o zákonnosti rozhodnutí stanovujícího daň, nijak nezabýval otázkou uplynutí prekluzivní lhůty ke stanovení daně. Přestože krajský soud označil postup žalovaného za nepřezkoumatelný, napadené rozhodnutí nesprávně nezrušil. Žalovaný totiž svým postupem podle názoru stěžovatele nastolil stav, podle něhož správce daně může kdykoliv daň stanovit a následně ji zajistit; jakékoliv námitky proti způsobu nepravomocného stanovení daně, které je důvodem rozhodnutí o zajištění, včetně námitek prekluze práva na její stanovení, se přitom v řízení o zajištění daně nebudou posuzovat. Popsaný stav je ovšem dle stěžovatele nezákonný.

[6] Krajský soud dále nahradil úvahu správních orgánů svým vlastním posouzením prekluze práva na stanovení daně. Vzhledem k tomu, že správní orgány se uvedenou otázkou nezabývaly, není zřejmé, z čeho krajský soud vycházel. Podle krajského soudu mají na otázku prekluze vliv právní úkony správce daně podle § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu, v nyní platném a účinném znění, dle kterého lhůta pro stanovení neběží po dobu ode dne odeslání žádosti o mezinárodní spolupráci při správě daní až do dne obdržení odpovědi na tuto žádost nebo dne odeslání oznámení o ukončení mezinárodní spolupráce při správě daní v dané věci. Podle stěžovatele je však nutné případ posoudit dle právních předpisů platných v průběhu daňové kontroly. Ustanovení § 148 daňového řádu platné a účinné ke dni zahájení daňové kontroly, tj. ke dni 22. 5. 2013, neobsahovalo možnost stavení lhůty ve smyslu nyní platného a účinného § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu. Uvedená možnost se do daňového řádu dostala teprve s účinností od 1. 1. 2015 na základě zákona č. 267/2014 Sb., kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony. Podle čl. VII. bodu 1. přechodných ustanovení citovaného zákona se řízení nebo jiné postupy při správě daní, které byly zahájeny přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, dokončí podle daňového řádu ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti uvedeného zákona. Podle stěžovatele tak na běh prekluzivní lhůty nemělo mezinárodní dožádání vliv. Za popsané situace uplynula podle stěžovatele lhůta k doměření daně u zdaňovacích období 05/2012 až 10/2012, 12/2012, 1/2013 až 3/2013 ke dni 23. 5. 2016, a to z důvodu uplynutí prekluzivní lhůty obnovené zahájením daňové kontroly dne 22. 5. 2013. Pokud správce daně vystavil platební výměry až ke dni 3. 6. 2016, stanovil daň po uplynutí prekluzivní lhůty uvedené v § 148 odst. 1 daňového řádu.

[7] Dále stěžovatel namítl, že postup správce daně je nezákonný také pro jeho formálnost, neurčitost a nadbytečnost, neboť úkony provedené správcem daně podle § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu byly uskutečněny účelově s cílem dosáhnout prodloužení prekluzivní lhůty pro stanovení daně. Krajský soud sice v napadeném rozsudku vymezil časový okamžik, kdy podle něj byla prekluzivní lhůta z důvodu mezinárodního dožádání stavena, není však zřejmé, jaké podklady vzal za rozhodné pro své posouzení. Stěžovatel v uvedeném ohledu odkázal na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 5. 2006, č. j. 2 Afs 52/2005 - 94, publ. pod č. 953/2006 Sb. NSS.

[8] Použití postupu podle § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu a oddalování právní jistoty při stanovení daně nemůže být bezbřehé a účelové. Přestože správce daně rozeslal řadu dožádání do ostatních členských států, nevyvodil z nich žádné závěry, v řadě případů ani nevyčkal jejich návratu a o věci rozhodl, aniž by bylo prokázáno, že výsledek dožádání alespoň urgoval. Úkony tedy neměly jiný smysl, než prodloužení lhůty ke stanovení daně. Stěžovatel v této souvislosti uvedl, že mezinárodní dožádání je postupem podle právních předpisů, které jsou *„ovládány“* nařízením Rady (EU) č. 904/2010 o správní spolupráci a boji proti podvodům v oblasti daně z přidané hodnoty (dále jen „nařízení č. 904/2010“), jež stanoví lhůty nebo postupy spojené s mezinárodní pomocí ve věcech daní. Stanovené lhůty a postupy ovšem správce daně ignoroval a místo konkrétního požadavku se dožadoval jen paušální informace k určitému období, aniž by tato informace měla vztah k posuzované otázce. Dožádání správce daně tedy sloužilo pouze k prodlužování (resp. stavení) lhůty pro stanovení daně. Okolnosti, které se týkají prodlužování lhůt ke stanovení daně, je přitom nutné posuzovat restriktivně. Nadto je dokumentace, která se týká mezinárodních dožádání a je založena ve správním spise, neprůkazná a nepřesná. Žádosti adresované na Slovensko, do Itálie a Německa zůstaly až do dne ukončení řízení u správce daně bez odpovědi a nebyly ani urgovány, přestože lhůty k dožádání vymezuje platný právní předpis Evropské unie. V případě žádosti do Polska správce daně konstatoval pouze částečné odpovědi. V žádosti do Belgie byly účelově dožádány informace za období od ledna 2011 do října 2013, přestože stěžovatel se subjekty v Belgii obchodoval pouze v průběhu roku 2013 a žalovaný v jiném rozhodnutí (které stěžovatel blíže nespecifikoval - pozn. NSS) dovodil, že žádost do Belgie stavila lhůtu pro období února až října 2013. Není vůbec zřejmé, kdy byla správci daně doručena odpověď z Belgie. V neposlední řadě je písemnost v části A5 opatřena údajem o dvou přílohách, jsou k ní však přiloženy dokumenty v celkovém rozsahu 35 listů. Podle stěžovatele není možné ignorovat lhůty stanovené právním předpisem Evropské unie. Mezinárodní dožádání neměla vztah ke konkrétním potřebám daného daňového řízení.

[9] Stěžovatel shrnul, že došlo k prekluzi práva stanovit daň, neboť mezinárodní dožádání byla pouze fiktivní, bez výsledku a vztahu ke konkrétní věci, a tedy bez vlivu na běh prekluzivní lhůty podle § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu. Ze všech uvedených důvodů posoudil krajský soud věc nesprávně.

[10] Stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek a rozhodnutí žalovaného zrušil.

[11] Žalovaný zejména odkázal na své vyjádření k žalobě. Dále uvedl, že stěžovatel v odvolání, žalobě ani kasační stížnosti nezpochybnil naplnění podmínek pro vydání zajišťovacích příkazů ve smyslu § 167 odst. 1 daňového řádu. Zdůraznil, že řízení o zajištění daně (resp. o vydání zajišťovacího příkazu) je řízením při placení daní ve smyslu § 134 odst. 3 písm. b) bod 2 daňového řádu. Jestliže byla v dílčích nalézacích daňových řízeních ve smyslu § 134 odst. 3 písm. a) daňového řádu vydána rozhodnutí o stanovení daně, odpadá správci daně povinnost vypořádat se s otázkou existence přiměřené pravděpodobnosti, že daň bude daňovému subjektu v budoucnu stanovena. Naopak s ohledem na princip presumpce správnosti správních aktů je nezbytné vycházet také z nepravomocných řádných a dodatečných platebních výměrů, jejichž zákonnost byla

řešena v samostatném odvolacím řízení (svou úvahu žalovaný popsal v rozhodnutí o odvolání proti platebním výměrům a dodatečným platebním výměrům ze dne 16. 1. 2017). V řízení o zajištění daně se nemohl zabývat námitkami brojícími proti zákonnosti rozhodnutí o stanovení daně, a tedy ani tvrzeným vydáním platebních výměrů po uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně. Nesouhlasí s názorem krajského soudu, že pochybil, pokud se předmětnou námitkou nezabýval. Z judikatury Nejvyššího správního soudu plyne, že soud je povinen vypořádat se s otázkou prekluze v případě, v němž je v řízení namítána, a dále pokud sám dospěje k závěru, že k prekluzi skutečně došlo (usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 10. 2007, č. j. 9 Afs 86/2007 - 161, publ. pod č. 1542/2008 Sb. NSS, rozsudek zdejšího soudu ze dne 2. 4. 2009, č. j. 1 Afs 145/2008 - 135, publ. pod č. 1851/2009 Sb. NSS; rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz). Bylo by nehospodárné a přepjatě formalistické, pokud by Nejvyšší správní soud vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení, ve kterém by žalovaný nutně dospěl k naprosto stejnému závěru jako krajský soud (což plyne také ze skutečnosti, že uvedenou námitkou se již žalovaný zabýval v rozhodnutí o odvolání proti platebním a dodatečným platebním výměrům).

[12] Žalovaný dále rozvedl, že právní úprava nyní obsažená v § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu byla do daňového řádu začleněna již s účinností od 1. 1. 2014 zákonným opatřením senátu č. 343/2013 Sb., o změně daňových zákonů v souvislosti s rekodifikací soukromého práva a o změně některých zákonů (správně zákonné opatření č. 344/2013 Sb. - pozn. NSS; dále jen „zákonné opatření č. 344/2013 Sb.“). Jelikož byla veškerá dožádání učiněna až po 1. 1. 2014, je třeba na ně nahlížet jako na úkony (postupy), s nimiž bylo spojeno stavení lhůty pro stanovení daně dle citovaného ustanovení [resp. až do 1. 1. 2015 dle § 148 odst. 4 písm. e) daňového řádu]. Mezinárodní dožádání nebyla činěna účelově, ale ověřovala stěžovatelem deklarovaná uskutečněná zdanitelná plnění osobám registrovaným v jiných členských státech Evropské unie. S ohledem na vážná podezření o účasti stěžovatele na daňovém podvodu (které se nakonec potvrdilo) nelze považovat dožádání za zjevně nepřiměřená nebo nadbytečná. Žalovaný následně dospěl k závěru, že již nemělo opodstatnění považovat probíhající mezinárodní spolupráci za okolnost stavící běh lhůty pro stanovení daně, což reflektoval především v bodech 70 až 76 svého rozhodnutí o odvolání stěžovatele proti platebním výměrům a dodatečným platebním výměrům ze dne 16. 1. 2017. Přestože se tedy dle § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu v případě zaslání žádosti o mezinárodní spolupráci při správě daní staví lhůta pro stanovení daně až do okamžiku obdržení odpovědi na tuto žádost nebo do dne odeslání oznámení o ukončení mezinárodní spolupráce při správě daní v dané věci, považuje žalovaný za správný postup, kdy byl konec stavení lhůty určen k datu rozhodné skutečnosti, na základě které bylo možné považovat další pokračování v mezinárodní spolupráci za neúčelné. Obsah a formu jednotlivých žádostí o mezinárodní spolupráci při správě daní považuje žalovaný za standardní a vyhovující právním předpisům.

[13] Žalovaný navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl.

[14] Stěžovatel v replice k vyjádření žalovaného uvedl, že v souladu s přechodnými ustanoveními - čl. XXII zákonného opatření č. 344/2013 Sb. platí pro dokončení daňové kontroly a vyměřovacího, resp. doměřovacího řízení zahájeného v roce 2013 znění

daňového řádu, které neobsahuje možnost stavení prekluzivní lhůty cestou podání mezinárodního dožádání. Podle stěžovatele je mezinárodní dožádání úkonem správce daně v rámci řízení o vyměření daně nebo v rámci jeho postupů podle § 78 až § 90 daňového řádu. Žalovaný popírá podmínky nařízení č. 904/2010 a bez zákonného zmocnění si osvojuje právo určit, kdy se obnoví běh prekluzivní lhůty.

[15] Osoba zúčastněná na řízení se ke kasační stížnosti nevyjádřila.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[16] Nejvyšší správní soud nejprve přezkoumal formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost je podána včas, neboť byla podána ve lhůtě dvou týdnů od doručení napadeného rozsudku (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), je podána osobou oprávněnou, neboť stěžovatel byl účastníkem řízení, z něhož napadený rozsudek vzešel (§ 102 s. ř. s.), a stěžovatel je zastoupen advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.).

[17] Nejvyšší správní soud poté přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů a zkoumal přitom vady, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

[18] Kasační stížnost je důvodná.

[19] Úvodem je třeba uvést, že usnesením krajského soudu ze dne 9. 11. 2016, č. j. KSOL 10 INS 17564/2016 – A27, byl zjištěn úpadek stěžovatele a usnesením téhož soudu ze dne 13. 2. 2017, č. j. KSOL 10 INS 17564/2016 – B36, byla povolena reorganizace stěžovatele a insolvenční správkyní byla ustanovena Mgr. Ing. Petra Hýsková, která dne 17. 10. 2017 oznámila, že má zájem se řízení účastnit.

[20] Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2015, č. j. 8 As 130/2014 – 33, zajišťovací příkaz, který byl vydán k zajištění majetkové podstaty úpadce, neovlivňuje výši jeho majetkové podstaty. Soudní řízení o přezkumu zajišťovacího příkazu se proto zahájením insolvenčního řízení a zjištěním úpadku ani nepřerušuje [§ 109 odst. 1, § 140a odst. 1 zákona č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení (insolvenční zákon)]. V projednávané věci, v níž ani nebyl na majetek stěžovatele prohlášen konkurs, ale byla povolena jeho reorganizace, tedy nic nebrání pokračování v řízení o kasační stížnosti; dispoziční oprávnění stěžovatele zůstala zachována (§ 330 odst. 1 insolvenčního zákona).

[21] Nejvyšší správní soud v této souvislosti rovněž poukazuje na to, že od účinnosti reorganizačního plánu je dlužník oprávněn nakládat s majetkovou podstatou, přičemž reorganizační plán může takovéto oprávnění omezit ve prospěch jiných osob. Dohled nad jeho činností při provádění plánu vykonává insolvenční správce, který se zaměřuje se na doplňování seznamu majetku a závazků podle stavu řízení a na evidování činnosti dlužníka s dispozičními oprávněními. O výsledcích své činnosti pravidelně, nejméně však jednou za 3 měsíce, informuje insolvenční soud a věřitelský výbor. Dlužník s dispozičními oprávněními je povinen informovat insolvenčního správce o svých právních úkonech, o plnění reorganizačního plánu a o své jiné činnosti podle reorganizačního plánu. Zprávy o běžných úkonech při podnikatelské činnosti a zprávy o plnění dlouhodobých nebo

opakujících se činností podává souhrnně za časové úseky, stanovené reorganizačním plánem nebo rozhodnutím insolvenčního soudu. Pokud jsou dispoziční oprávnění dlužníka omezena, vykonává je insolvenční správce. Stanoví-li reorganizační plán právní úkony, které může dlužník provést jen se souhlasem insolvenčního správce, jsou tyto úkony neplatné, pokud byly provedeny bez tohoto souhlasu. Týká-li se omezení dispozičních práv dlužníka nemovitostí zapsaných v katastru nemovitostí, vyrozumí o tom insolvenční správce příslušné katastrální pracoviště (srov. § 354 insolvenčního zákona). Jakkoliv je role insolvenčního správce především kontrolní a evidenční, a to jak ve vztahu k dlužníkovi, tak k závazkům uplatněným v insolvenčním řízení, je insolvenční správce osobou, která má na výsledku soudního řízení zájem, Nejvyšší správní soud proto insolvenční správkyni přiznal postavení osoby zúčastněné na řízení.

[22] Nejvyšší správní soud dále uvádí, že z obsahu správního spisu a spisu krajského soudu vyplývá, že v projednávané věci stěžovatel uplatnil námitku prekluze poprvé v doplnění odvolání ze dne 11. 7. 2016, v němž uvedl, že u vybraných zajišťovacích příkazů se namítá uplynutí lhůty pro vyměření daně. Poukázal na účinnou právní úpravu, která se podle něj měla aplikovat, a konstatoval, že pokud u daní stanovených v prekluzi správce daně tuto daň zajišťuje, jde o zjevně likvidační postup mimo rámec zákona. V žalobě stěžovatel uvedl, že není možné otázku prekluze pominout, jak to učinil žalovaný, přičemž pokud jde o nepravomocně vyměřenou daň v prekluzi, pak není co zajišťovat. Poukázal na to, že podle výsledků daňové kontroly z června 2016 správce daně vyměřoval daň za období května 2012 až října 2013. Uvedl, že pokud žalovaný námitku prekluze nezkoumal, zatížil své rozhodnutí vadou nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů. Žádná jiná tvrzení či argumenty týkající se prekluze práva stanovit daň, ani námitky týkající se účelovosti mezinárodního dožádání stěžovatel neuplatnil.

[23] Podstatou nyní projednávané věci je posouzení otázky, zda a jakým způsobem je správce daně (popř. odvolací orgán) při vydávání zajišťovacího příkazu povinen vyhodnotit, jestli nedošlo k marnému uplynutí lhůty pro stanovení daně (§ 148 daňového řádu), a to za situace, v níž již byla zajišťovaná daň stanovena nepravomocným (dodatečným) platebním výměrem. S tím souvisí posouzení, zda krajský soud nepochybil při vypořádání otázek souvisejících s prekluzí lhůty pro stanovení daně. Pro úplnost zdejší soud podotýká, že jinou nezákonnost posouzení důvodů, pro které lze zajišťovací příkazy podle § 167 odst. 1 daňového řádu vydat, vyjma prekluze práva stanovit daň, stěžovatel v kasační stížnosti nenamítl.

[24] Nejvyšší správní soud předně konstatuje, že lze souhlasit s názorem krajského soudu, podle něhož se v napadeném rozhodnutí žalovaný dostatečně nezabýval námitkou marného uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně. Žalovaný k uvedené námitce na str. 8 napadeného rozhodnutí pouze vysvětlil, z jakého důvodu se věcně nezabýval marným uplynutím prekluzivní lhůty pro stanovení daně ve smyslu § 148 daňového řádu. Uvedl, že nelze přisvědčit námitce stěžovatele, že panuje nejistota ohledně toho, zda bude stanovena daň za příslušná zdaňovací období. Daň již byla stanovena příslušnými platebními výměry, a ačkoliv proti nim podal stěžovatel odvolání, platí zásada presumpce správnosti aktů vydaných orgány veřejné správy. Řízení o zajištění daně je podle § 134 odst. 3 písm. b) daňového řádu dílčím řízením při placení daní. Vzhledem k tomu, že předmětem řízení je zajištění již stanovené daně (byť nesplatné), nedochází k přezkumu

naplnění zákonných podmínek pro vydání rozhodnutí o stanovení daně, ale pouze specifických otázek souvisejících se zajištěním daně. Žalovaný proto uvedl, že se nemohl zabývat mj. námitkou stěžovatele týkající se prekluze práva vyměřit daň, neboť se jedná o námitku proti zákonnosti rozhodnutí o stanovení daně.

[25] Žalovaný se tedy v napadeném rozhodnutí s ohledem na svůj právní názor nezabýval skutečnostmi rozhodnými pro plynutí prekluzivní lhůty podle § 148 daňového řádu, neboť je již posoudil ve vyměřovacím (popř. doměřovacím) řízení. Závěry žalovaného však správné nejsou.

[26] Podle § 167 odst. 1 daňového řádu je-li odůvodněná obava, že daň, u které dosud neuplynul den splatnosti, nebo daň, která nebyla dosud stanovena, bude v době její vymahatelnosti nedobytná, nebo že v této době bude vybrání daně spojeno se značnými obtížemi, může správce daně vydat zajišťovací příkaz.

[27] Podle § 148 odst. 1 daňového řádu 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. Podle odst. 3 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.

[28] V rozsudku ze dne 7. 8. 2015, č. j. 5 Afs 92/2014 - 114, Nejvyšší správní soud uvedl, že zajišťovací příkaz je přes svou předběžnou povahu institutem patřícím do stadia placení daní, nikoliv do fáze vyměřovací; jeho účelem není vyměření daňového či celního dluhu, ale zajištění v případě ohrožení jeho výběru. V rozsudku ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015 - 104, publ. pod č. 3368/2016 Sb. NSS, Nejvyšší správní soud konstatoval, že *„správce daně může vydat zajišťovací příkaz na daň dosud nestanovenou pouze tehdy, existují-li objektivní skutečnosti, které zakládají odůvodněnou obavu (tj. přiměřenou pravděpodobnost), že (i) daň bude v budoucnu v určité výši stanovena a zároveň že (ii) v době její vymahatelnosti bude tato daň nedobytná nebo bude její vybrání spojeno se značnými obtížemi. Tyto skutečnosti musí být uvedeny v odůvodnění rozhodnutí správních orgánů.* [...] *Pokud by odůvodnění zajišťovacího příkazu (rozhodnutí o odvolání) v tomto smyslu neobstálo, byl by zajišťovací příkaz nezákonný, a to i tehdy, pokud by následně daň skutečně oprávněně stanovena byla. Toto platí i naopak, neboť si lze představit situaci, kdy zajišťovací příkaz v soudním přezkumu obstojí, neboť bude obsahovat dostatečné důvody zakládající přiměřenou pravděpodobnost, že daň v budoucnu stanovena bude, daň však přesto nakonec ve skutečnosti stanovena nebude, popř. sice stanovena bude, avšak dodatečný platební výměr bude zrušen jako nezákonný. Skutková podstata umožňující vydání zajišťovacího příkazu tedy není shodná s tou, na jejímž základě lze daň doměřit. Navíc je nutné při soudním přezkumu zajišťovacího příkazu vycházet z § 75 odst. 1 s. ř. s., podle nějž je pro soudní přezkum rozhodný skutkový a právní stav, který zde byl ke dni vydání přezkoumávaného rozhodnutí a který může být odlišný od skutkového a právního stavu ke dni vydání rozhodnutí, kterým je následně daň stanovena (doměřena).“* V rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2017, č. j. 1 Afs 275/2016 - 22, zdejší soud konstatoval: *„Skutková podstata umožňující vydání zajišťovacího příkazu tedy není shodná s tou, na jejímž základě lze daň doměřit. Při hledání odpovědí na otázky v zajišťovacím*

a nalézacím řízení nemusí nutně být relevantní totožné skutečnosti. Některá zjištění pro užití obou institutů se ale mohou překrývat – například je-li na základě určité bez obšírného dokazování prokazatelné skutečnosti jasné, že daň ani nemůže být doměřena, taková skutečnost zároveň zapříčiňuje, že nemůže být naplněna ani podmínka vydání zajišťovacího příkazu spočívající v existenci pravděpodobnosti, že bude v budoucnu daň doměřena." (K rozlišování mezi předmětem zajišťovacího a nalézacího řízení pro úplnost viz rovněž rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2015, č. j. 10 Afs 18/2015 - 48, a ze dne 25. 8. 2015, č. j. 6 Afs 108/2015 - 35.)

[29] Takovou skutečností, jež se zjišťuje v nalézacím řízení a rovněž v řízení o zajištění daně, je z povahy věci běh prekluzivní lhůty pro stanovení daně (§ 148 odst. 1 daňového řádu). Správní orgány (a také soudy ve správním soudnictví) jsou totiž z úřední povinnosti povinny přihlížet k prekluzi práva stanovit daň, neboť jejím základním znakem je, že její právní následky nastávají *ex lege* bez dalšího. Již v nálezu Ústavního soudu ze dne 26. 2. 2009, sp. zn. I. ÚS 1169/07 (dostupného na nalus.usoud.cz), Ústavní soud konstatoval, že „*za společný rys prekluze lze považovat i to, že k ní má orgán veřejné moci přihlížet z úřední povinnosti; tento požadavek je logickým důsledkem závažnosti následků, které jsou s prekluzí spojeny. Účelem jakéhokoliv procesu nikdy není ochrana neexistujících či fiktivních práv, a proto nelze prekludovanému právu poskytovat ochranu.* [...] *ze samotného pojmu prekluze vyplývá, že je nutno k ní přihlížet z úřední povinnosti před jakýmkoliv orgánem veřejné moci, tedy rovněž v řízení soudním. Tomu nebrání ani přezkumná povaha řízení, ani dispoziční zásada.*" Není důvodu, aby se správce daně nezabýval prekluzí práva stanovit daň ke dni vydání zajišťovacího příkazu, a to pouze s odkazem na skutečnost, že již byl vydán nepravomocný platební výměr, a tedy prekluze již byla (*implicite*) posouzena. V takovém případě by totiž nedostál své povinnosti řádně a dostatečně zjistit, že daň bude v budoucnu v určité výši stanovena. Uplynutí lhůty pro stanovení daně tedy musí být součástí posouzení, zda jsou splněny podmínky pro vydání zajišťovacího příkazu podle § 167 odst. 1 daňového řádu.

[30] Je třeba poznamenat, že správce daně není vždy bez dalšího povinen provést v odůvodnění platebního výměru výslovný rozbor počítání a běhu prekluzivní lhůty, což platí také pro zajišťovací příkaz. Jak uvádí právní věta vyplývající z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 7. 2010, č. j. 5 Afs 33/2010 - 55, publ. pod č. 2136/2010 Sb. NSS: „*Jestliže v daňovém řízení nebo v řízení o správním deliktu nebyla otázka uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daňové povinnosti nebo pro uložení sankce za správní delikt účastníkem řízení vznesena a zároveň správní orgány mají za to, že k prekluzi nedošlo, nemusí ve svých rozhodnutích uvádět, že prekluze nenastala, či výslovně zmiňovat skutečnosti rozhodné pro posouzení této otázky; plně postačuje, pokud lze otázku, zda nedošlo k prekluzi, posoudit na základě správního spisu.*" V rozsudku ze dne 2. 4. 2009, č. j. 1 Afs 145/2008 - 135, publ. pod č. 1851/2009 Sb. NSS, pak Nejvyšší správní soud konstatoval: „*Pokud účastník řízení prekluzi nenamítal a soud poté, co se touto otázkou zabýval, dospěl k závěru, že k prekluzi nedošlo, není nutné, aby své úvahy na dané téma v odůvodnění svého rozhodnutí výslovně uváděl (obdobně ve vztahu k nicotnosti viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2004, č. j. 1 Azs 12/2003 - 48, Sb. NSS 319/2004). Soud má povinnost vypořádat otázku prekluze tehdy, je-li namítána, a v případě, že sám dospěje k závěru, že k prekluzi práva skutečně došlo.*" Žalovanému lze přisvědčit v tom, že posouzení otázky prekluze je primárně otázkou posuzovanou při vydání platebních výměrů a pravomocného stanovení daně.

Ovšem za situace, kdy byly zajišťovací příkazy vydány na základě nepravomocně stanovené daně a za situace, kdy o odvolání stěžovatele proti (dodatečným) platebním výměrům nebylo rozhodnuto, byl správce daně povinen se otázkou prekluze zabývat také v zajišťovacích příkazech.

[31] Na základě výše uvedeného lze tedy shrnout, že ačkoli byla daň nepravomocně stanovena platebním výměrem, je správce daně (a také žalovaný odvolací orgán) povinen se rovněž při vydání zajišťovacího příkazu zabývat prekluzí práva stanovit daň ve smyslu § 148 daňového řádu. Této povinnosti se bez dalšího nelze zříci toliko odkazem na presumpci správního aktu - (dodatečného) platebního výměru, a to ve vztahu k rozhodování odvolacího správního orgánu zejména tehdy, je-li námitka prekluze práva stanovit daň uplatněna v odvolání proti zajišťovacímu příkazu. Plynutí lhůty pro stanovení daně se přitom zkoumá ke dni vydání zajišťovacího příkazu.

[32] Přestože se správce daně a soud ve správním soudnictví musí vždy zabývat z úřední povinnosti prekluzí práva stanovit daň, nelze pomíjet, že je to účastník řízení, resp. žalobce, kdo svými námitkami a žalobními body vymezuje rámec přezkumu napadeného rozhodnutí. Jak již ve vztahu k žalobnímu bodu uvedl rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v rozsudku ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008 - 78, publ. pod č. 2162/2011 Sb. NSS, žalobní bod je způsobilý projednání „*v té míře obecnosti, v níž je formulován, a případně - v mezích této formulace - v průběhu řízení dále doplněn. K tomu je ale třeba dodat, že míra precizace žalobních bodů do značné míry určuje i to, jaké právní ochrany se žalobci u soudu dostane. Čím je žalobní bod - byť i vyhovující - obecnější, tím obecněji k němu může správní soud přistoupit a posuzovat jej. Není naprosto na místě, aby soud za žalobce spekulativně domýšlel další argumenty či vybíral z reality skutečnosti, které žalobu podporují. Takovým postupem by přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebíral by funkci žalobcova advokáta*.“ Po správci daně nebo soudu tedy nelze požadovat, aby vždy prováděli zevrubný rozbor počítání a běhu prekluzivní lhůty. Domnívá-li se účastník (žalobce), že běh lhůty pro stanovení daně byl posouzen nesprávně, například z důvodu jejího stavení v rozporu se zákonem, nic mu nebrání, aby konkrétně formulovanou námitku uplatnil. Pak by se s jeho argumentací správce daně či soud museli výslovně a podrobně vypořádat. Pokud ovšem zůstane námitka prekluze pouze v obecné rovině, nelze správci daně ani soudu vyčítat, posoudí-li ji přezkoumatelným, avšak nikoliv detailním způsobem (například není-li konkrétně namítána účelovost mezinárodních dožádání stavících lhůtu, a pokud to neodůvodňují zvláštní okolnosti případu, není důvodu, aby správce daně či soud provedli explicitní úvahu o tom, zda dožádání nebylo účelové, a tudíž z materiálního hlediska nemohlo stavit lhůtu). Tak tomu v nyní projednávané věci není, neboť stěžovatel v odvolání námitku prekluze vznesl.

[33] Žalovaný se však námitkou prekluze v projednávané věci výslovně odmítl jakkoli se zabývat; pouze odkázal na vydaný nepravomocný platební výměr.

[34] Nedostatečné zdůvodnění rozhodnutí žalovaného ve vztahu k odvolací námitce týkající se prekluze bylo rovněž předmětem žalobních námitek. S ohledem na to, že se žalovaný odmítl vypořádat s touto podstatnou odvolací námitkou, stalo se jeho rozhodnutí nepřezkoumatelným, neboť v něm chybí názor žalovaného jako odvolacího správního orgánu na stěžovatelem namítanou prekluzi práva daň stanovit. Pro tuto vadu měl krajský

soud žalobou napadené rozhodnutí zrušit s poukazem na § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s. (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 12. 2016, č. j. 7 Afs 194/2016 – 30, body [27], [29] a [30]).

[35] Pro úplnost přitom Nejvyšší správní soud dodává, že rovněž samotné posouzení námitky prekluze krajským soudem je nepřezkoumatelné. Není totiž zřejmé, z jakých podkladů krajský soud při posouzení prekluze práva stanovit daň vlastně vycházel.

[36] Krajský soud v odůvodnění rozsudku sice popsal, že *„u daně za květen 2012 až leden 2013 byla kontrola zahájena a lhůta přerušena ode dne 22. 4. 2013, u ostatních daní dne 16. 7. 2013 až 18. 12. 2013. Běh lhůty byl stavěn pro zdaňovací období roku 2012 žádostí o mezinárodní spolupráci zaslanou Slovenské republice dne 14. 5. 2014 a pro zdaňovací období roku 2013 žádostí o mezinárodní spolupráci zaslanou Spolkové republice Německo dne 13. 5. 2014. Těmito žádostmi byl běh lhůty stavěn do 26. 2. 2016 (podáním svědecké výpovědi odpadl důvod pro mezinárodní spolupráci). Konec běhu lhůty měl nastat u daní za únor 2012 až leden 2013 dne 7. 2. 2018 a u ostatních daní dne 29. 4. 2018 až 7. 3. 2018. K marnému uplynutí lhůty pro vyměření uvedených daní tak nemohlo dojít.“* Z napadeného rozsudku však neplyne, z jakých podkladů či důkazů krajský soud při svém posouzení vycházel. Pokud jde o zprávu o daňové kontrole, jednotlivá mezinárodní dožádání a protokol o svědecké výpovědi, ani jeden z uvedených podkladů není součástí správního spisu, který byl krajskému soudu předložen žalovaným a správcem daně. Ze soudního spisu neplyne, že by si krajský soud předmětné listiny opatřil. Ve správním spise jsou pouze dva dokumenty, ze kterých lze usuzovat na stavení lhůty z důvodu mezinárodního dožádání, a to e-mailová komunikace mezi správcem daně a žalovaným z července 2016, jež se týká námitky uplynutí prekluzivní lhůty, a stanovisko správce daně k odvolání stěžovatele ze dne 24. 6. 2016. Z výše uvedeného ovšem není patrné, že by právě z těchto dokumentů krajský soud při posouzení prekluze vycházel; nadto by byly pro posouzení prekluze nedostatečné, neboť se nejedná o úkony správce daně, které jsou rozhodné pro posouzení běhu a stavení lhůty pro stanovení daně.

IV. Závěr a náklady řízení

[37] Z uvedených důvodů dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost je důvodná, a proto rozsudek krajského soudu zrušil. Zároveň Nejvyšší správní soud shledal, že již v řízení před krajským soudem byly dány důvody pro zrušení rozhodnutí žalovaného, který se odvolací námitkou prekluze odmítl zabývat. Schází zde tedy jakákoli úvaha žalovaného, kterou by mohl krajský soud, který ji nemůže nahrazovat, přezkoumávat. V dané věci je podstatné rovněž znění § 168 odst. 1 daňového řádu, podle něhož pokud není vydáno rozhodnutí o odvolání proti zajišťovacímu příkazu do 30 dnů ode dne, kdy bylo podáno, zajišťovací příkaz se stává neúčinným; § 35 odst. 2 se nepoužije. Nejvyšší správní soud přitom v rozsudku ze dne 31. 10. 2016, č. j. 2 Afs 239/2015 – 66, dovodil: *„Lhůta zakotvená v § 168 odst. 1 daňového řádu je svou povahou propadnou procesní lhůtou, která má motivovat správce daně k urychlenému posouzení důvodnosti podaného odvolání s tím, že nečinnost vyvolá bez dalšího okamžitý efekt v podobě neúčinnosti zajišťovacího příkazu.* [...] *Právní úprava zajištění daně je vůči daňové správě velmi přísná, neboť jde v zásadě o rozhodování „na jeden pokus“. To však není u institutů předstižné povahy v rámci celého právního řádu nijak ojedinělé (srov. podmínky pro uvalení vazby v trestním*

řízení). Lhůta pro vyřízení odvolání je vydáním rozhodnutí definitivně zkonzumována, a po skončení soudního přezkumu již znovu neběží, takže úvahy o jejím stavění (či přetržení) po dobu řízení před soudem jsou zcela bezpředmětné. Daňový řád ani soudní řád správní ostatně neobsahují žádné ustanovení, z něhož by to bylo možné dovodit (§ 148 daňového řádu se týká lhůt pro stanovení daně a § 41 s. ř. s. lhůty pro zánik práva ve věcech daní). V případě, že soud shledá, že nebyly splněny podmínky pro vydání zajišťovacích příkazů, zruší v zájmu právní jistoty účastníků jak rozhodnutí o odvolání proti zajišťovacímu příkazu, tak zajišťovací příkaz samotný. Správce daně může v případě, že podá kasační stížnost, požádat o přiznání odkladného účinku, jinak je povinen zajištěné prostředky neprodleně uvolnit." S ohledem na uvedené tedy Nejvyšší správní soud zrušil nejen napadený rozsudek a rozhodnutí žalovaného, ale též všechny dotčené zajišťovací příkazy, u kterých byla namítána prekluze práva stanovit daň, a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení [§ 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s.]. Přestože v dané věci Nejvyšší správní soud věcně nezkoumal, zda u předmětných zajišťovacích příkazů skutečně došlo k zajištění prekludované daně, nebylo vzhledem k výše uvedenému možné postupovat jinak. Právním názorem, který vyslovil zdejší soud ve zrušujícím rozsudku, jsou správní orgány za přiměřeného použití § 78 odst. 5 ve spojení s § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. vázány.

[38] V případě, že Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek krajského soudu a současně zrušil i rozhodnutí správních orgánů dle § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s., je povinen rozhodnout kromě nákladů řízení o kasační stížnosti také o náhradě nákladů řízení, které předcházelo zrušenému rozhodnutí krajského soudu (§ 110 odst. 3 s. ř. s.). Náklady řízení o žalobě a náklady řízení o kasační stížnosti tvoří v tomto případě jeden celek a Nejvyšší správní soud rozhodne o jejich náhradě jediným výrokem vycházejícím z § 60 s. ř. s. (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 11. 2008, č. j. 1 As 61/2008 - 98).
[39] Žalovaný ve věci úspěch neměl, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Osoba zúčastněná na řízení má podle § 60 odst. 5 s. ř. s. právo na náhradu jen těch nákladů, které jí vznikly v souvislosti s plněním povinnosti, kterou jí soud uložil, popř. jí soud může na návrh z důvodů hodných zvláštního zřetele přiznat právo na náhradu dalších nákladů řízení. V daném řízení osoba zúčastněná na řízení (o kasační stížnosti) neplnila žádné povinnosti, které by jí soud uložil a ani nenavrhla, aby jí bylo přiznáno právo na náhradu nákladů řízení z důvodů zvláštního zřetele hodných. Nejvyšší správní soud proto rozhodl, že osoba zúčastněná na řízení nemá právo na náhradu nákladů řízení.

[40] Stěžovatel měl ve věci plný úspěch, proto mu zdejší soud dle § 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s., přiznal náhradu nákladů řízení proti žalovanému. Stěžovateli přitom vznikly náklady právního zastoupení podle § 57 odst. 1 ve spojení s § 35 odst. 2 s. ř. s., neboť byl v řízení před krajským soudem zastoupen daňovým poradcem - společností 3 LSA, a.s. (plná moc ze dne 24. 8. 2016). Vzhledem k tomu, že žádný zvláštní právní předpis výši odměn daňových poradců za zastupování nestanoví, postupoval zdejší soud při určení výše odměny obdobně podle vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění účinném v době provedení úkonu (§ 35 odst. 2 poslední věta s. ř. s.). Daňový poradce v řízení o žalobě učinil dva úkony právní služby, kterými byly převzetí a příprava zastoupení a písemné podání ve věci – žaloba [§ 11 odst. 1 písm. a), d) advokátního tarifu]. Daňový poradce v řízení u soudu nedoložil, že by byl plátcem DPH. Dále byl stěžovatel v řízení před krajským soudem následně zastoupen daňovým poradcem JUDr. Stanislavem Lžičařem na

základě plné moci ze dne 30. 1. 2017, který ve věci učinil jeden úkon právní služby, kterým byla účast u jednání krajského soudu dne 30. 1. 2017 [§ 11 odst. 1 písm. g) advokátního tarifu]. Jmenovaný zástupce v řízení u soudu nedoložil, že by byl plátcem DPH. Za každý úkon právní služby v dané věci v řízení před krajským soudem náleží mimosmluvní odměna ve výši 3100 Kč [§ 9 odst. 4 písm. d) ve spojení s § 7 bodem 5 advokátního tarifu, ve znění účinném v době provedení úkonu], která se zvyšuje o 300 Kč paušální náhrady hotových výdajů dle § 13 odst. 3 advokátního tarifu, celkem tedy za jeden úkon právní služby náleží 3400 Kč, tj. za tři úkony právní služby náleží celkem 10 200 Kč.

[41] V řízení o kasační stížnosti byl stěžovatel zastoupen advokátkou JUDr. Milenou Novákovou (plná moc ze dne 13. 3. 2017). Jmenovaná advokátka v řízení o kasační stížnosti učinila dva úkony právní služby, kterými byly převzetí a příprava zastoupení a písemné podání ve věci – kasační stížnost [§ 11 odst. 1 písm. a), d) advokátního tarifu]. Za doplnění kasační stížnosti soud odměnu zvlášť nepřiznal, neboť stěžovateli nic nebránilo, aby projednatelnou kasační stížnost se všemi náležitostmi uplatnil v rámci jednoho podání. Nejvyšší správní soud rovněž nepřiznal odměnu za úkon v podobě repliky stěžovatele k vyjádření žalovaného ze dne 1. 6. 2017, neboť v něm stěžovatel nepředestřel žádnou novou argumentaci a pouze zopakoval argumenty již dříve uplatněné. Za každý úkon právní služby v dané věci v řízení před Nejvyšším správním soudem náleží mimosmluvní odměna ve výši 3100 Kč [§ 9 odst. 4 písm. d) ve spojení s § 7 bodem 5 advokátního tarifu], která se zvyšuje o 300 Kč paušální náhrady hotových výdajů dle § 13 odst. 3 advokátního tarifu, celkem tedy za jeden úkon právní služby náleží 3400 Kč, tj. za dva úkony právní služby náleží celkem 6800 Kč. Jmenovaná advokátka v řízení u zdejšího soudu nedoložila, že by byla plátkyní DPH.

[42] Jak je zřejmé ze shora provedené rekapitulace, bylo v dané věci učiněno celkem pět úkonů právní služby a celkem tedy náhrada nákladů právního zastoupení činí částku 17 000 Kč. Vzhledem k tomu, že daňoví poradci ani advokátka nedoložili, že by byli plátci DPH, nenavýšil Nejvyšší správní soud uvedenou částku o příslušnou sazbu DPH.

[43] Dále stěžovateli přísluší náhrada za zaplacený soudní poplatek za žalobu ve výši 3000 Kč [pol. 18 bod 2 písm. a) sazebníku soudních poplatků, ve znění účinném v době podání žaloby] a za zaplacený soudní poplatek za kasační stížnost 5000 Kč (pol. 19 sazebníku soudních poplatků, ve znění účinném v době podání kasační stížnosti).

[44] Celkem tak je žalovaný povinen zaplatit stěžovateli náhradu nákladů řízení ve výši 25 000 Kč. K tomu mu soud určil přiměřenou lhůtu. Žalovaný je povinen celkovou částku uhradit k rukám právní zástupkyně stěžovatele JUDr. Mileny Novákové.

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

V Brně dne 29. listopadu 2017

JUDr. Lenka Matyášová
předsedkyně senátu