



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Václava Roučky a soudců JUDr. Petra Kuchynky a Mgr. Jaroslava Škopka v právní věci **žalobce: CRISTAL PALACE a.s.**, IČ 45359172, se sídlem Hlavní třída 61, 353 01 Mariánské Lázně, zastoupeného *Mgr. Jaroslavem Mazůrkem, advokátem, se sídlem Týnská 1053/21, 110 00 Praha 1*, **proti žalovanému: Krajský úřad Karlovarského kraje**, se sídlem Závodní 353/88, 360 21 Karlovy Vary, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne **5. 8. 2016, čj. 740/LP/16**,

t a k t o:

- I. **Rozhodnutí Krajského úřadu Karlovarského kraje ze dne 5. 8. 2016, čj. 740/LP/16, se zrušuje a věc se vrací k dalšímu řízení žalovanému.**
- II. **Žalovaný je povinen nahradit žalobci náklady řízení ve výši 15 342 Kč, k rukám zástupce žalobce JUDr. Jaroslava Mazůrka, do jednoho měsíce od právní moci tohoto rozsudku.**

I. Napadené rozhodnutí

Žalobou napadeným rozhodnutím žalovaný změnil rozhodnutí o přeplatku vydané Městským úřadem Mariánské Lázně, odborem finančním a majetkovým dne 23.3.2016, čj. FIN/13/7806/IS/1345/1477 tak, že v odůvodnění rozhodnutí o přeplatku zrušil a v této části nahradil textem uvedeným v čl. II. bod 3 až 6 včetně odůvodnění tohoto rozhodnutí s tím, že tam, kde se v textu hovoří o „odvolacím orgánu“, rozumí se tímto pojmem „správce poplatku“, a tam, kde se hovoří o „odvolacím řízení“, rozumí se tímto pojmem „poplatkové řízení“. Městský úřad Mariánské Lázně svým rozhodnutím nevyhověl požadavku na vrácení přeplatku na místním poplatku za ubytovací kapacity za hotel CRISTAL PALACE ve výši 802.176,- Kč za období od prosince roku 2006 do listopadu roku 2013 (včetně) a požadavku na vrácení přeplatku na místním poplatku z ubytovací kapacity za hotel Sam Remo ve výši 468.475,- Kč za období od prosince roku 2006 do října roku 2013 (včetně).

II. Žaloba

Žalobce tvrdil, že napadené rozhodnutí trpí zjevnými vadami, které ho činí nepřezkoumatelným. Výroková část rozhodnutí je zcela vadná, když žalovaný podle ust. § 116 odst. 1 písm. a) daňového řádu změnil rozhodnutí Městského úřadu Mariánské lázně a to tak, že zrušil text odůvodnění rozhodnutí a nahradil jej segmentem svého odůvodnění. Tento postup je zcela nesprávný, neboť odvolací orgán má možnost rozhodnutí orgánu I. stupně zrušit a vrátit věc orgánu I. stupně k dalšímu řízení. Žádná část ust. § 116 odst. 1 daňového řádu neumožňuje odvolacímu orgánu doplnit rozhodnutí orgánu I. stupně a přitom ponechat jeho výrok v platnosti a účinnosti. Žalovaný navíc uvedl, že mění rozhodnutí orgánu I. stupně, dále vymezil, jak toto rozhodnutí mění, avšak v žádné části svého rozhodnutí nebylo uvedeno, jak naložil se zbytkem rozhodnutí orgánu I. stupně, tj. zda i tato část rozhodnutí se mění, nebo se rozhodnutí ve zbytku ponechává v platnosti. Rozhodnutí je tak vnitřně rozporné, zmatečné a nepřezkoumatelné.

Žalobce tvrdil, že rozhodnutí žalovaného vychází z právního názoru, že nárok na vrácení poplatku z ubytovací kapacity, nelze za období od 1.12.2006 až do 30. září 2010 přiznat, a to z důvodu, že podle § 148 odst. 1 daňového řádu uplynula lhůta pro stanovení daně, čímž došlo k prekluzi tohoto práva. Podle žalobce ust. § 148 daňového řádu, nelze vykládat tak, že existuje tříletá prekluzivní lhůta, po uplynutí které poplatník nemůže žádat vrácení prostředků, které uhradil na poplatek, od kterého byl osvobozen. Toto ustanovení se vztahuje na opačný případ, kdy žalobce by byl povinen odvést poplatek a tento poplatek neodvedl, přičemž předmětné ustanovení stanoví, jak daleko do minulosti může správce poplatku tento poplatek stanovit nebo doměřit.

Žalobce dále tvrdil, že nesouhlasí s právním názorem žalovaného, podle kterého za období od 1.10.2010 do 30.11.2013 nenáleží žalobci právo na vrácení poplatku z ubytovací kapacity, neboť žalobce nebyl od tohoto poplatku osvobozen, a to z důvodu, že zařízení Cristal Palace a zařízení San Remo nejsou zařízení s lůžkovou péčí. Rozhodnutí žalovaného spočívá na nesprávném právním posouzení, že právní řád České republiky stanovuje, že osvobození od poplatků z ubytovací kapacity podle § 7 odst. 2 písm. c) zák. č. 565/1990 Sb., o místních poplatcích, se nevztahuje na zařízení, která jsou zařízení poskytující zdravotní péči ambulantní formou. Ust. § 7 cit. zákona přitom nikdo nerozlišuje mezi zdravotnickým zařízením poskytující ambulantní péči a zdravotnickým zařízením poskytující lůžkovou péči. ust. § 7 odst. 2 písm. c) zák. o místních poplatcích jednoznačně upravuje, že osvobození se vztahuje na ubytovací kapacitu ve zdravotnických nebo lázeňských zařízeních, pokud tato kapacita není využívána pro hotelové účely. Ve smyslu čl. 4 Listiny základních práv a svobod, přitom povinnosti mohou být ukládány toliko na základě zákona a v jeho mezích a jen při zachování základních práv a svobod. Žalovaný svým výkladem tuto ústavní zásadu porušil.

Podle žalobce důkazy provedené v řízení potvrdily, že zařízení žalobce je řádné zdravotnické zařízení, přičemž ubytovací kapacita žalobce je plně se zdravotními výkony provázána. Celým smyslem využívání ubytovací kapacity je, aby pacient absolvoval v rámci zařízení léčebný nebo ozdravný pobyt, přičemž za tímto účelem pacient zařízení vyhledává a za tímto účelem v zařízení pobývá. Léčebné služby a ubytovací služby jsou poskytovány jako jeden nedílný celek, který nelze od sebe odloučit. Z tohoto důvodu je rozhodnutí žalovaného vadné.

Žalobce navrhl, aby soud rozhodnutí žalovaného v plném rozsahu zrušil a žalobci přiznal náhradu nákladů řízení.

III. Vyjádření žalovaného

Žalovaný v písemném vyjádření k žalobě k procesním aspektům žaloby uváděl, že v průběhu rozhodování o odvolání žalobce proti rozhodnutí správního orgánu I. stupně zvažoval, zda rozhodnutím odvolání zamítnout a prvoinstanční rozhodnutí potvrdit, nebo zda přistoupit ke změně rozhodnutí. Rozhodnutí o odvolání jeho zamítnutím a potvrzením rozhodnutí správního orgánu I. stupně žalovaný vyhodnotil jako postup nepřiléhavý situaci, kdy odůvodnění prvoinstančního rozhodnutí bylo v části argumentačně i právně zcela zcestné a neodpovídající skutkovému stavu a bylo v rozporu se skutečnostmi, které žalovaný provedeným dokazováním a odstraňováním vad zjistil. Proto žalovaný přistoupil ke změně rozhodnutí, kdy do prvoinstančního rozhodnutí doplnil tu část vlastního rozhodnutí, která napravila vadu řízení spočívající v nedostatečném zjištění skutkového stavu věci a tomu odpovídajícímu právní odůvodnění. Takto odůvodnění prvoinstančního rozhodnutí odpovídalo výroku v něm uvedenému oproti původnímu nesprávnému znění. K námitce žalobce žalovaný uváděl, že rozhodnutí nemohl pro vady zrušit a věc vrátit první instanci k napravení vad, neboť takovýto postup daňový řád neumožňuje a odvolací orgán je povinen vady řízení odstranit a věc rozhodnout. V tomto ohledu daňový řád vykazuje řadu odlišností oproti správnímu řádu, který se právě z důvodu odlišnosti pro daňová řízení neužije.

Ze žalobou napadeného rozhodnutí je patrné, že žalovaný provedl změnu rozhodnutí prvoinstančního a to výhradně v části odůvodnění, které je nahrazováno textem novým. Je tam jasně patrné, že výrok prvoinstančního rozhodnutí zůstal nezměněn, stejně jako část odůvodnění, jež nebyla změnou dotčena. Rozhodnutí je tedy jasné a srozumitelné. Žalovaný zdůraznil, že se zamýšleným postupem změny rozhodnutí byl žalobce seznámen v souladu s § 115 odst. 2 daňového řádu, přičemž žalobce měl možnost, se k tomuto postupu žalovaného vyjádřit a tento procesní postup vlastně nerozporoval.

Ve vztahu k žalobě v části, kde žalobce tvrdil nesprávné právní závěry týkající se aplikace ust. § 148 odst. 1 daňového řádu a k závěrům o prekluzi práva, ve vztahu k části žaloby označující za nesprávné závěry žalovaného o aplikaci ust. § 7 odst. 2 písm. c) zák. o místních poplatcích, týkajících se podmínek pro osvobození od poplatku z ubytovací kapacity, žalovaný setrval na právní argumentaci prezentované v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí.

Žalovaný navrhl, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl a rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

IV. Replika žalobce k vyjádření žalovaného

Žalobce ve svém podání k reakci na vyjádření žalovaného uváděl, že vada procesního postupu spočívá i v tom, že žalovaný nedoplňoval pouze odůvodnění svého rozhodnutí, nýbrž doplňoval neúplně zjištěný skutkový stav. Žalobci přitom není jasné, jaké další důkazy žalovaný provedl, oproti orgánu I. stupně, aby neúplně zjištěný skutkový stav doplnil a došel tím k jiným skutkovým závěrům. Doplnění neúplně zjištěného skutkového stavu je přitom možné pouze provedením dalších důkazů ve věci, avšak z rozhodnutí nevyplývá, jaké další důkazy byly provedeny. Žalovanému přitom nic nebránilo, aby rozhodnutí orgánu I. stupně

zrušil a změnil tak, že se odvolání zamítá a rozhodnutí orgánu I. stupně ve výrokové části se potvrzuje.

Ve svém vyjádření žalovaný fakticky odkazoval na odůvodnění svého rozhodnutí, přičemž se nevypořádal s argumentací a námitkami žalobce. Přitom žalobce svá žalobní tvrzení řádně zdůvodnil a prezentoval pádné námitky.

Žalobce vyjádřil zásadní nesouhlas s právním názorem žalovaného, že osvobození ubytovací kapacity od poplatků z ubytovací kapacity se vztahuje pouze na zdravotnická zařízení, jež poskytují lůžkovou péči. Tato problematika přitom již byla řešena Krajským soudem v Plzni ve věci sp. zn. 57 Af 24/2015. V této projednávané věci jmenovaný soud posuzoval identická tvrzení žalobce v identické věci a jmenovaný soud jeho žalobě vyhověl a rozhodnutí žalovaného zrušil. Soud přitom dal za pravdu tvrzení žalobce, že ust. § 7 odst. 2 písm. c) zák. o místních poplatcích nerozlišuje mezi zdravotnickým nebo lázeňským zařízením poskytujícím výkony v ambulantní formě lůžkové péče, nýbrž mezi tím, zda ubytovací kapacita je využívána pro hotelové účely či nikoliv. Soud dospěl k závěru, že pokud je ubytovací kapacita spjata se zdravotním výkonem, v rámci předmětného zařízení podléhá osvobození ve smyslu ust. § 7 odst. 2 písm. c) zák. o místních poplatcích. Argumentace žalovaného tak v plném rozsahu byla tímto soudem již vyvrácena. Žalobce dále poznamenal, že po zrušení rozhodnutí žalovaného v obdobné věci sp. zn. 57 Af 24/2015 žalovaný uvedený výklad zákona nerozporoval a naopak Městský úřad Mariánské lázně následně vydal rozhodnutí ze dne 2.2.2017 FIN/13/7806/IS/1345/ML, kterým vrátil žalobci poplatek z ubytovací kapacity ve výši 32.700,- Kč.

Žalobce na základě této argumentace nadále trval na podané žalobě.

V. Posouzení věci krajským soudem

Při přezkoumávání napadeného rozhodnutí soud vycházel podle § 75 odst. 1 zák. č. 150/2002 Sb. soudního řádu správního (dále jen s.ř.s.) ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu a podle § 75 odst. 2 s.ř.s. přezkoumal napadený výrok rozhodnutí v mezích žalobou v čas uplatněných žalobních bodů.

Žaloba je důvodná.

Při posuzování důvodnosti žaloby vycházel soud z obsahu správního spisu, ze kterého se podává, že žalobce dne 27.12.2013 podal u správce poplatku Městského úřadu Mariánské lázně žádost o vrácení zaplacených finančních prostředků za místní poplatek z ubytovací kapacity za hotel Cristal Palace za období od prosince roku 2006 do listopadu 2013 a z ubytovací kapacity za hotel San Remo z období od prosince roku 2006 do října roku 2013. O vrácení uhrazeného místního poplatku žádal žalobce s odůvodněním, že provozované hotely jsou na základě řádného povolení nestátním zdravotnickým zařízením a jsou proto od místního poplatku z ubytovací kapacity osvobozeny. Správce poplatku svým předchozím rozhodnutím ze dne 10.1.2014 čj. FIN/12/7806/IS/1345/14777 nevyhověl a rovněž žalovaný při projednávání odvolání vůči tomuto rozhodnutí správního orgánu I. stupně rovněž neshledal naplnění důvodů pro vyhovění žádosti o vrácení přeplatku s odůvodněním, že správce poplatku a ani odvolací orgán nemohou relevantně konstatovat, zda na osobním daňovém účtu žalobce případný přeplatek vznikl či nikoliv a tuto skutečnost je třeba objasnit v nalézacím řízení a na základě jeho výsledku o případný přeplatek požádat. Z tohoto důvodu

se žalovaný nezabýval námitkami ohledně nesprávného posouzení osvobození žalobce od předmětného místního poplatku.

Toto předcházející rozhodnutí žalovaného ze dne 19.5.2014 j. č. 140/LP/14, stejně jako předcházející rozhodnutí správního orgánu I. stupně Krajský soud v Plzni zrušil rozsudkem ze dne 29. července 2015, čj. 30Af 35/2014-95. V tomto rozhodnutí soud vyslovil názor, že otázka, zda žalobci vznikl vratitelný přeplatek na místním poplatku, který by mu měl být podle jeho přesvědčení vrácen, je závislá na existenci poplatkové povinnosti. Otázka, zda žalobce na místních poplatcích zaplatil více, než kolik činila jeho zákonná povinnost, závisí na hmotněprávní posouzení věci. Soud dospěl k závěru, že neobstojí proto názor žalovaného, že spornou otázku o existenci případného přeplatku na místním poplatku a tím i otázku zákonné výše místního poplatku je nutno řešit v nalézacím řízení upraveném v hlavě IV. daňového řádu. Protože žalovaný se otázkou, zda poplatky byly odvedeny v zákonné výši, nezabýval, zatížil s tím své rozhodnutí nepřezkoumatelností pro nedostatek důvodů.

V dalším řízení před správním orgánem I. stupně Městský úřad Mariánské lázně rozhodl o návrhu žalobce na vrácení přeplatku na místním poplatku rozhodnutím z 23.3.2016, čj. FIN/13/7806/IS/1345/ML-12867 a tímto rozhodnutím návrhu opět nevyhověl. O odvolání vůči tomuto rozhodnutí rozhodl žalovaný žalobou napadeným rozhodnutím. Žalovaný při posuzování žádosti o vrácení přeplatku na místním poplatku z ubytovací kapacity vycházel z ust. § 155 odst. 7 daňového řádu, který stanoví, že vratitelný přeplatek lze vrátit do 6 let od konce roku, kdy přeplatek vznikl. Žalovaný proto zkoumal, zda v požadovaném období nevznikl vratitelný přeplatek na místním poplatku a zda od konce roku, kdy případně vznikl, neuplynulo 6 let. Žalovaný dospěl k závěru, že z období, za které bylo požadováno vrácení místního poplatku z ubytovací kapacity, zůstává období od 1.10.2010 do 30.11.2013, v němž bylo ke dni podání žádosti o vrácení přeplatku ještě možno jeho výši moderovat. Obě žalobcem provozovaná zařízení byla vedena jako nestátní zdravotnická zařízení a proto jim náleží nárok na osvobození od místního poplatku z ubytovací kapacity uvedený v § 7 odst. 2 písm. c) zák. o místních poplatcích, podle kterého poplatek nepodléhá ubytovací kapacita ve zdravotnických nebo lázeňských zařízeních, pokud nejsou užívána jako hotelová zařízení. Žalovaný si prověřil, že obě zařízení žalobce jsou zaregistrována jako nestátní zdravotnická zařízení ve smyslu zákona České republiky. Žalovaný vyložil nárok na osvobození od poplatku z ubytovací kapacity zdravotnických nebo lázeňských zařízení tak, že od místního poplatku jsou osvobozena pouze ta zařízení, která k výkonu zdravotnických nebo lázeňských služeb vyžadují hospitalizaci klienta formou lůžkové péče, tedy taková zařízení, v nichž je poskytována zdravotní nebo lázeňská péče, vyžadující nepřetržitý dohled nad klientem, popř. adekvátním personálem kontrolovaný lůžkový pobyt.

Krajský soud při posuzování žaloby vycházel z výkladu ust. § 154 a § 155 daňového řádu, ze kterého vyplývá, že pro rozhodování o vrácení přeplatku je určující, zda vůbec přeplatek plátcí poplatku vznikl. Otázka, zda plátcí poplatku vznikl vratitelný přeplatek, je tedy závislá na existenci poplatkové povinnosti. Ve vazbě na projednávanou žádost o vrácení přeplatku je proto nezbytné zjistit, zda v období, ve kterém je vrácení přeplatku poplatku z ubytovací kapacity u obou zařízení žalobce žádáno, tento přeplatek vůbec vznikl a pouze u prokazatelně existujícího přeplatku, lze následně zkoumat jeho vratitelnost, zahrnující možnou prekluzi práva.

Otázku existence přeplatku, poplatku z ubytovací kapacity u zařízení žalobce Cristal Palace a San Remo se zabýval Krajský soud v Plzni již v souběžně vedeném řízení o žalobě evidované pod sp. zn. 57Af 24/2015, kdy se vyjádřil k této otázce ve vazbě na vyměřovaný poplatek z ubytovací kapacity u zařízení Cristal Palace v období listopad a prosinec 2013 a zařízení San Remo v období listopad a prosinec 2013. Vzhledem k tomu, že rovněž projednávaná žaloba vychází z totožného skutkového základu a řeší totožné právní otázky, dospívá krajský soud i v současně projednávané žalobě k totožným právním závěrům, které jsou vyjádřeny v rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 29. listopadu 2016, čj. 57Af 24/2015-86. Ve shodě s citovaným rozsudkem a jeho odůvodněním (*str. 14 a násl.*) má krajský soud i v této projednávané žalobě za to, že při „výkladu ust. § 7 odst. 2 písm. c) ZoMP je nezbytné vycházet z definice tohoto ustanovení. Je zde specifikováno osvobození od poplatku z ubytovací kapacity. Osvobozena je „*ubytovací kapacita ve zdravotnických nebo lázeňských zařízeních, pokud nejsou užívána jako hotelová zařízení*“. Žalovaný dospěl k závěru, že je zařízení žalobce zdravotnickým zařízením. Ve vztahu k tomuto zdravotnickému zařízení provedl výklad celého ustanovení § 7 ZoMP a rozlišil zdravotnická zařízení poskytující své služby ambulantně a zdravotnická zařízení poskytující služby formou lůžkové péče. Podpůrně pak argumentoval zákonem o zdravotních službách, s jehož úpravou takové rozlišení koresponduje. Jak uvedl ve vyjádření k žalobě, dle jeho názoru zařízení žalobce slouží primárně jako hotelové zařízení disponující ambulantní zdravotnickou rehabilitační praxí. Umyslem žalobce je, vykládat předmětné ustanovení tak, že jsou osvobozena hotelová zařízení, která též provozují zdravotnické služby v ambulantní formě.

Žalovaný se však v odůvodnění napadeného rozhodnutí při výkladu ustanovení § 7 odst. 2 písm. c) ZoMP nezabýval výkladem pojmu lázeňské zařízení, resp. tím, proč má za to, že žalobce není lázeňským zařízením. Postačující není konstatování ve vyjádření k žalobě, že „*i zařízení lázeňské péče podléhají registraci, přičemž poskytují-li vlastní služby lůžkovou formou, pak je tato forma v relevantním rozhodnutí uvedena. Žalovaný v rámci odůvodnění napadeného rozhodnutí lázeňskou praxi neřešil, neboť zařízení žalobce jsou registrována jako zařízení zdravotnická, nebylo tedy v rámci posouzení nutné zabývat se skutečnostmi týkajícími se lázeňské péče, nýbrž skutečnostmi týkajícími se péče zdravotnické*“.

Ustanovení § 7 ZoMP, ze kterého žalovaný vycházel, rozlišuje mezi zdravotnickým a lázeňským zařízením. Žalovaný měl proto vyložit nejen, co je nutno rozumět zdravotnickým zařízením, ale také, co je nutno rozumět lázeňským zařízením.

Při výkladu, co lze rozumět pod pojmem lázeňské zařízení bylo nutno vycházet ze zákona č. 164/2001 Sb., o přírodních léčivých zdrojích, zdrojích přírodních minerálních vod, přírodních léčebných lázních a lázeňských místech a o změně některých souvisejících zákonů (lázeňský zákon). Odpověď na to, co se rozumí lázeňským zařízením, tento zákon zcela úplně nedává, ale je z něho možné vyčíst, že lázeňským zařízením je zařízení, ve kterém je poskytována lázeňská péče. Lázeňská péče je neurčitý právní pojem, který bude nutno vykládat ve vztahu k tomu, k čemu lázně slouží, jaká lázeňská péče se v nich poskytuje (viz lázeňský zákon HLAVA VI. PŘÍRODNÍ LÉČEBNÉ LÁZNĚ A LÁZEŇSKÁ MÍSTA). Při rozlišení zdravotnického a lázeňského zařízení je zřejmé, že zdravotnickým zařízením je zařízení, které poskytuje zdravotní péči a lázeňským zařízením je zařízení, které poskytuje lázeňskou péči. V § 7 odst. 2 písm. c) ZoMP je stanovena podmínka, pokud nejsou užívána jako hotelová zařízení. Nezbytné je proto dospět k závěru, že dojde-li k ubytování ve zdravotnickém zařízení nebo v lázeňském zařízení bez souvislosti s poskytováním zdravotní služby nebo lázeňské služby, jde o užívání příslušného zařízení jako hotelového zařízení. Konkrétně např. pokud někdo v lázeňském zařízení čerpá lékařskou péči pod dohledem lékaře

nebo osoby způsobilé poskytovat lázeňskou péči vztahující se k těm konkrétním lázním, tak prioritně čerpá lázeňskou službu a ubytování není prostým hotelovým ubytováním. Když někdo v takovém zařízení čerpá lázeňskou péči pod dohledem lékaře bez ohledu na to, zda se jedná o ambulantní nebo lůžkovou péči, nečerpá hotelové ubytování prostého typu, ale v zařízení čerpá službu, která má souvislost s lázeňskými službami. Pokud by se někdo ubytoval v lázeňském zařízení např. v souvislosti s golfovým pobytem a nečerpal by lázeňskou službu, je logické, že by se jednalo o ubytování hotelové, jehož účelem není čerpání lázeňských služeb.

Dle názoru soudu ten, kdo v lázeňském zařízení čerpá nějakou zdravotní službu a zároveň je v zařízení ubytován, čerpá lázeňskou službu. Nelze si představit, že bude čerpat lázeňskou službu komplexní spočívající jen v poskytování zdravotní služby, tedy toho, co lázně nabízejí, a za tím účelem bude do zařízení dojíždět. Lázeňská služba je podle názoru soudu něco jiného než zdravotní služba a musí souviset s tím, co lázně poskytují. Takže v lázních je nezbytný dlouhodobější pobyt, který však není spojený s nutností ležet na lůžku. Dle názoru soudu je po skutkové stránce možné přijet do zdravotnického zařízení nebo lázeňského zařízení a čerpat lázeňskou službu a přijet a nečerpat lázeňskou službu. I tento výklad zastávaný žalovaným je možný. Žalovaný se však nezabýval tím, co to je lázeňské zařízení a co to je poskytování lázeňské služby, omezil se striktně pouze na vyložení zdravotní služby.

Při existenci dvou konkurujících si právních názorů žalobce a žalovaného, musí soud dát za pravdu žalobci a zvolit ten výklad, který je pro žalobce příznivější. Je to však podmíněno korektivem, že se musí jednat v případě lázeňského zařízení o poskytování lázeňské péče. Lázeňská péče musí být poskytována v souladu s podmínkami pro stanovení přírodních léčebných lázní. Pokud by v lázeňském zařízení byla poskytována jiná péče, která by neměla souvislost s podmínkami, za kterých bylo lázeňské zařízení povoleno, nárok na osvobození by nebyl. Jednalo by se např. o wellnes zařízení v rámci hotelu, které když nemá souvztažnost s lázeňským pobytem, poskytováním lázeňských služeb, lázeňské péče, je prostým hotelovým zařízením.“

V současně projednávané věci soud proto rovněž shledal, že žalovaný aplikoval v dané právní věci nesprávný právní názor, resp. právní názor, který byl v neprospěch žalobce, řádně neodůvodnil ve vztahu ke znění ustanovení § 7 odst. 2 písm. c) ZoMP.

Soudem shledaná vada řízení se váže na žádost žalobce o vrácení přeplatku od 1.10.2010 do listopadu event. do října roku 2013. Vzhledem k tomu, že žalobce se otázkou existence přeplatku na místním poplatku za předchozí období tj. od prosince roku 2006 do 1.10.2010 vůbec nezabýval, pak řízení je zatíženo i další procesní vadou, neboť vratitelnost přeplatku lze zkoumat pouze u přeplatku již existujícího.

Při posuzování žalobní výtky namítající zásadní vadu přezkoumávaného rozhodnutí ve vazbě k jeho výrokové části soud shledal, že postup žalovaného nenaplnuje znaky nulity vydávaného rozhodnutí. Žalovaný své rozhodnutí vydal v rámci zákonem vymezené pravomoci a zvolený procesní postup, kterým rozhodl o odvolání žalobce proti rozhodnutí správního orgánu I. stupně může maximálně představovat procesní vadu, u které je na místě zkoumat její možný vliv na zákonnost rozhodnutí ve věci samé.

Nelze se ztotožnit s tvrzením žalobce, že žalovaný měl možnost rozhodnutí orgánu I. stupně zrušit a vrátit věc tomuto orgánu k dalšímu řízení. Žalovaný byl vázán procesním postupem vyplývajícím z ust. § 116 odst. 1 daňového řádu, podle kterého může jako odvolací orgán napadené rozhodnutí buď změnit nebo zrušit a řízení zastavit nebo odvolání zamítnout a napadené rozhodnutí potvrdit. Z dikce tohoto procesního ustanovení vyplývá, že daňové odvolací řízení stojí na principu apelačním a ten odvolacímu orgánu nedává možnost zrušit rozhodnutí a vrátit věc správci daně I. stupně k novému projednání. Náprava vad rozhodnutí i vad řízení, která vydání rozhodnutí správního orgánu I. stupně předcházela, tak musí proběhnout v rámci odvolacího řízení. Výrok rozhodnutí správního orgánu je tou částí správního aktu, která je závazná a vykonatelná. Pokud proto daňový řád v ust. § 116 odst. 1 písm. a) vede odvolací orgán ke změně napadeného rozhodnutí, je nutno logicky předpokládat, že dochází ke změně jeho výroku. Výrokem rozhodnutí o odvolání proto nelze měnit odůvodnění rozhodnutí správního orgánu I. stupně. Každý takto zvolený postup přináší následnou nepřezkoumatelnost rozhodnutí z důvodu jeho nesrozumitelnosti. V přezkoumávaném případě proto žalovaný při volbě postupu podle § 116 odst. 1 písm. a) daňového řádu, měl prostor napadené rozhodnutí změnit a naopak na podporu přezkoumatelnosti svého rozhodnutí bylo na místě při použití totožného výroku podepřít tento výrok komplexním a celistvým odůvodněním zahrnujícím veškeré důkazy v řízení dosud provedené a s jejich samostatným volným vyhodnocením. Žalovaný sice vytvořil procesní prostor pro obranu žalobce, když ve shodě s ust. § 115 odst. 2 věta druhá daňového řádu seznámil žalobce před vydáním svého rozhodnutí s odlišným právním názorem, ke kterému oproti správnímu orgánu I. stupně dospěl. Přesto však rozhodnutím o změně prvoinstančního rozhodnutí toto rozhodnutí pro formální stránce odstranil a nahradil rozhodnutím vlastním, které však postrádá vlastní výrokovou část. Tato zjištěná vada je soudem hodnocena jako nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí z důvodu jeho nesrozumitelnosti a stala se dalším důvodem pro zrušení přezkoumávaného rozhodnutí a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení ve smyslu § 76 odst. 1 písm. a) s.ř.s.

VI. Náklady řízení

Žalobce měl ve věci plný úspěch, proto mu soud přiznal podle § 60 odst. 1 s.ř.s. právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil. Náklady řízení spočívají v zaplaceném soudním poplatku za žalobu a odměně advokáta stanovené podle vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (dále jen advokátní tarif). Zástupce žalobce, advokát, je plátcem daně z přidané hodnoty, proto se částka odměny advokáta zvyšuje o DPH vypočtenou podle zákona č. 235/2004 Sb. za použití sazby platné v době rozhodnutí soudu, tj. 21 %.

Sazba za jeden úkon právní služby ve věcech žalob projednávaných podle soudního řádu správního činí podle § 9 odst. 4 písm. d) a § 7 advokátního tarifu 3.100 Kč a podle § 13 odst. 3 advokátního tarifu má advokát za jeden úkon právní služby nárok na paušální částku 300 Kč.

Odměna advokáta sestává ze tří úkonů právní služby, a to jednoho úkonu podle § 11 odst. 1 písm. a) advokátního tarifu (převzetí a příprava věci), jednoho úkonu podle § 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu (podání žaloby) a jednoho úkonu podle § 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu (písemné podání ve věci samé ze dne 8.3. 2017), tj. včetně paušální částky 10.200 Kč (9.300 + 900). DPH z této částky činí 2.142 Kč. Odměna advokáta tak činí 12.342 Kč.

K odměně advokáta bylo připočteno 3.000 Kč za zaplacený soudní poplatek podle položky 18 bod 2. písm. a) Sazebníku poplatků, přílohy zákona č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů. Náklady řízení tak činí žalobcem požadovanou částku 15.342 Kč.

Poučení: Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

V Plzni dne 20. března 2018

JUDr. Václav Roučka, v.r.
předseda senátu

Za správnost: K.