



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Marie Žiškové a soudců JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Zdeňka Kühna v právní věci žalobce **Ing. I. K.**, zastoupeného JUDr. Petrem Kyselákem, advokátem se sídlem Krapkova 38, 779 00 Olomouc, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Brně**, se sídlem nám. Svobody 4, 602 00 Brno, proti rozhodnutím žalovaného ze dne 26. 10. 2007, č. j. 16937/07-1300-704561, č. j. 16938/07-1300-704561, č. j. 16939/07-1300-704561, č. j. 16941/07-1300-704561, č. j. 16942/07-1300-704561, č. j. 16944/07-1300-704561, č. j. 16945/07-1300-704561, č. j. 16946/07-1300-704561, č. j. 16947/07-1300-704561, č. j. 16948/07-1300-704561, č. j. 16949/07-1300-704561, č. j. 16950/07-1300-704561, č. j. 16951/07-1300-704561, a č. j. 16952/07-1300-704561, č. j. 16954/07-1300-704561, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 23. 3. 2009, č. j. 31 Ca 16/2008 - 44,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost proti výroku I. rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 23. 3. 2009, č. j. 31 Ca 16/2008 - 44, **se zamítá.**
- II. Výrok II. rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 23. 3. 2009, č. j. 31 Ca 16/2008 - 44, **se zrušuje.**
- III. Výrok III. rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 23. 3. 2009, č. j. 31 Ca 16/2008 - 44, **se zrušuje** a věc **se** v tomto rozsahu **v r a c í** tomuto soudu k dalšímu řízení.
- IV. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

Shora uvedenými rozhodnutími žalovaného byla zamítnuta odvolání žalobce proti dodatečným platebním výměrům vydaným Finančním úřadem ve Znojmě (dále jen „správce daně“) dne 11. 5. 2007, č. j. 88162/07/346916/7719, č. j. 88172/07/346916/7719,

č. j. 88178/07/346916/7719, č. j. 88186/07/346916/7719, č. j. 88191/07/346916/7719, č. j. 88192/07/346916/7719, č. j. 88196/07/346916/7719, č. j. 88197/07/346916/7719, č. j. 88199/07/346916/7719, č. j. 88201/07/346916/7719, č. j. 88211/07/346916/7719, č. j. 88229/07/346916/7719, č. j. 88237/07/346916/7719, č. j. 88246/07/346916/7719, a č. j. 88257/07/346916/7719. Těmito platebními výměry byla žalobci dodatečně vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 3. a 4. čtvrtletí roku 2001, 1. až 4. čtvrtletí roku 2002, 1. až 4. čtvrtletí roku 2003, 1. čtvrtletí roku 2004, duben roku 2004, květen - červen roku 2004 a 3. a 4. čtvrtletí roku 2004. Důvodem doměření byla ve všech případech skutečnost, že žalobce neprokázal, že poskytuje služby osvobozené od daně z přidané hodnoty (konkrétně služby zdravotnické péče podle § 32 odst. 1 zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, resp. od 1. 5. 2004 zdravotnické služby podle § 58 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty).

Proti rozhodnutím žalovaného brojil žalobce žalobami ke Krajskému soudu v Brně; krajský soud po spojení věcí ke společnému projednání rozsudkem ze dne 23. 3. 2009, č. j. 31 Ca 16/2008 - 44, žalobám vyhověl a zrušil všechna rozhodnutí žalovaného i správce daně a věci vrátil žalovanému k dalšímu řízení; současně výrokem III. uložil žalovanému nahradit žalobci náklady řízení ve výši 138 000 Kč. Důvod pro zrušení dodatečných platebních výměrů a rozhodnutí žalovaného shledal krajský soud v tom, že dodatečné platební výměry byly vydány deset dnů před ukončením daňové kontroly. Další vady řízení s vlivem na zákonnost napadených rozhodnutí spatřoval krajský soud v provedeném dokazování (správce daně měl k dispozici důkazy, s nimiž neseznámil žalobce, neuvedl je ve zprávě o kontrole, není pak zřejmé, jak se finanční orgány vypořádaly se všemi důkazy, které v řízení provedly; dále správce daně a žalovaný neunesli důkazní břemeno a nevyjádřili se k námitce, že se v případě plateb prostřednictvím poukázek typu C jednalo o plnění osvobozená od daně z přidané hodnoty, a paušálně je zahrnuli do základu daně; správce daně nesprávně rezignoval na zjištění výše plateb od zdravotní pojišťovny s odkazem na její povinnost mlčenlivosti). Krajský soud uzavřel, že za současného stavu řízení při neidentifikaci konkrétních skutečností a paušalizaci veškerých plateb, o nichž je veden spor, není možno dospět k jednoznačnému závěru o tom, zda žalobce prokázal ve všech případech uskutečnění plnění od daně osvobozených, či zda se ve všech případech dodatečného zdanění jednalo o platby od daně neosvobozené. Je věcí dalšího řízení, aby platby byly specifikovány, vady řízení odstraněny a po doplnění dokazování znovu náležitě zhodnocena skutková stránka věci. Zrušení rozhodnutí správce daně prvního stupně krajský soud odůvodnil tím, že tato rozhodnutí byla vydána hluboko před datem ukončení daňové kontroly; ostatní vady řízení měl podle krajského soudu odstranit žalovaný v rámci odvolacího řízení.

Proti všem výrokům rozsudku krajského soudu podal žalovaný obsáhlou kasační stížnost. K otázce vydání dodatečných platebních výměrů před datem ukončení daňové kontroly žalovaný v první řadě odkázal na znění § 16 odst. 8 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“), podle něž může být součástí zprávy o kontrole i dodatečný platební výměr. Dále zrekapituloval skutkový stav věci: dne 5. 4. 2007 byl žalobce seznámen se zprávou o daňové kontrole, zprávu podepsal, převzal a současně mu byla poskytnuta lhůta deseti dnů k vyjádření. Písemné vyjádření žalobce k zprávě o kontrole bylo správcem daně doručeno dne 12. 4. 2007. Na toto vyjádření reagoval správce daně písemným stanoviskem, č. j. 16480/07/304930/2146, které odeslal žalobci ještě před vydáním dodatečným platebních výměrů (zásilka byla uložena na poště dne 4. 5. 2007 a žalobci doručena fikcí dne 21. 5. 2007). Dodatečné platební výměry vydal správce daně dne 11. 5. 2007. K odkazu krajského soudu na

nález Ústavního soudu ze dne 27. 8. 2001, sp. zn. IV. ÚS 121/01, žalovaný uvedl, že se žalobce mohl vyjádřit k výsledku uvedenému ve zprávě o daňové kontrole. Z žalobcova vyjádření a přiložených dokladů (kopií vybraných smluv) nevyplývaly podle správce daně nové skutečnosti: předvolání žalobce k ústnímu jednání, na kterém by bylo žalobci sděleno stanovisko správce daně by proto bylo spíše nadměrným zatěžováním daňového subjektu. Jelikož dodatečné platební výměry byly vydány až poté, co správce daně vystavil své stanovisko k vyjádření daňového subjektu, a jelikož správce daně setrval ve svém stanovisku na svých závěrech, byly předmětné platební výměry vyústěním v tom okamžiku již správcem daně ukončeného důkazního řízení a ukončené daňové kontroly, a nebyly tudíž předčasné. Z § 16 odst. 8 daňového řádu žalovaný dovozuje, že správce daně může dodatečný platební výměr přímo vtělit do zprávy o kontrole, a pokud dojde k projednání zprávy o kontrole, je spolu s touto zprávou platební výměr doručován. Pokud se daňový subjekt v rámci projednávání zprávy k ní nevyjádří hned, ale požádá správce daně o stanovení lhůty k vyjádření, a z takového vyjádření nevyplývají žádné nové skutečnosti či právní argumenty, které by byly s to podle mínění správce daně změnit výsledky kontrolního zjištění, může správce daně současně se svým stanoviskem k vyjádření daňového subjektu vydat a doručit i dodatečný platební výměr. V daném případě tedy správce daně mohl vydat dodatečné platební výměry a zaslat je žalobci společně se svým písemným stanoviskem, č. j. 16480/07/304930/2146. Žalovaný podotkl, že pokud by byly dodatečné platební výměry vydány o několik dní později (po datu doručení stanoviska správce daně), fakticky by se v dané věci nic nezměnilo, a to i s přihlédnutím k faktu, že stanovisko bylo žalobci doručeno fikcí. Žalovaný rovněž poukázal na to, že účinná obrana proti dodatečným platebním výměrům je daňovému subjektu poskytnuta v rámci odvolacího řízení, v němž lze odstraňovat vady řízení a doplňovat dokazování. Skutečnosti, které žalobce namítal ve vyjádření ke zprávě o kontrole přitom byly obsahem podaných odvolání a byly předmětem přezkumné činnosti žalovaného. Žalovaný dále zdůraznil, že daňová kontrola je procesem kontrolním, a proto by proces projednání zprávy o kontrole neměl nahrazovat ani fázi předcházející projednání zprávy o kontrole (neměl by se stát druhou kontrolou), ale ani fázi, která může následovat až po případném vydání dodatečného platebního výměru, tj. neměl by být malým odvolacím řízením. Trvání na povinnosti správce daně reagovat na jakékoliv vyjádření daňového subjektu ke zprávě o kontrole může konečně dle žalovaného vést ke zneužití práva na toto vyjádření za účelem oddálení ukončení kontroly a vydání dodatečného platebního výměru.

K dalším výtkám krajského soudu žalovaný uvedl, že fotokopie poštovních poukázek typu C byly pro správce daně skutečně stěžejními listinnými důkazy o tom, že žalobce na jejich základě přijal za 3. - 4. čtvrtletí roku 2001 celkovou částku 1 438 224 Kč, za rok 2002 celkovou částku 3 288 056 Kč, za rok 2003 celkovou částku 2 165 140 Kč a za rok 2004 celkovou částku 1 951 806 Kč. Z účetnictví žalobce je přitom zřejmé, že žalobce o nich neúčtoval (krátil tržby), což žalobce sám potvrdil, a dále v odpovědi na výzvu správce daně uvedl, že ani přiznání k dani z přidané hodnoty tyto příjmy nezahrnují. V podstatě tak není sporu o tom, že žalobce měl v letech 2001 až 2004 příjmy ve výše uvedených částkách, které ve svých daňových přiznáních smlčoval.

Další otázkou v daňovém řízení bylo prokazování tvrzení žalobce, že převážná část jeho zdanitelných plnění uváděných v daňových přiznáních byla plně osvobozená od daně (jako služby zdravotnické péče, resp. zdravotnické služby). V této otázce správce daně nevycházel z poukázek typu C, ale z jiných listinných důkazů. Správce daně ve zprávě o kontrole nezaměňuje, že během kontroly zaslal výzvy k součinnosti třetím osobám, a shrnuje, co vyplývalo z odpovědí na tyto výzvy a z odpovědí na dožádání, tj. že žalobce účelově vystavoval

dvoje faktury. Na fakturách ve svém účetnictví uvedl jako předmět zdanitelného plnění rehabilitační pobyty, ale na fakturách, které byly zajištěny u jeho odběratelů, jsou předmětem plnění rekreační pobyty, školení, ubytování se snídaní, pronájem salonku, pobyty v Itálii na Palmové riviéře apod. Tyto skutečnosti zjevně vyvracejí věrohodnost, průkaznost a správnost účetnictví žalobce. Na žalobci bylo, aby požádal o nahlédnutí do listinných důkazů, které svědčily o vystavování dvojích faktur; žalobce si však byl této skutečnosti pravděpodobně vědom, jelikož netvrdil, že by takové faktury vystavil někdo jiný nebo že by mohlo jít o zfalšované či podvržené doklady. Na žalobci bylo, aby prokázal, že zdanitelná plnění v rozsahu uvedeném v daňových přiznáních byla skutečně plněními osvobozenými; k tomu nepostačuje prokázat, že žalobce byl oprávněn poskytovat takové služby, ani že měl záměr takové služby poskytovat.

Z výtky soudu týkající se absence hodnocení některých správce daně provedených důkazů žalovaný dovozuje, že jde zejména o výsledky několika svědků. K tomu žalovaný uvádí, že správce daně (na základě dožádání Finančního úřadu v Luhačovicích) předvolal několik osob k podání svědecké výpovědi ohledně platby určité finanční částky poštovní poukázkou typu C. Žalobce byl o výsledcích předem vyrozuměn (vyrozumění si však v úložní době nevyzvedl). Tito svědci podle žalovaného potvrdili, že platba poštovní poukázkou určená žalobci byla za pobyt (zejména za ubytování a stravu, popř. za další služby zahrnuté v ceně pobytu) v lázeňském domě NIVA I. nebo NIVA II. v Luhačovicích – Pozlovicích (jednalo se pouze o tři platby realizované v roce 2003 a jednu v roce 2002). Žalovaný uznává, že správce daně v této věci pochybil, neměl provedené důkazy opomenout a měl je zahrnout do zprávy o kontrole. Toto opomenutí však nemohlo mít podle žalovaného samo o sobě vliv na zákonnost dodatečných platebních výměrů, pokud svědecké výpovědi pouze potvrdili skutková zjištění vyplývající z listinných důkazů – fotokopií poštovních poukázek typu C a nejsou s nimi v rozporu. Velké části kontrolovaných zdaňovacích období se pak tyto výsledky svědků vůbec nedotýkají.

Žalovaný konečně napadl i výrok krajského soudu o nákladech řízení. Žalovaný se domnívá, že jsou-li podány samostatné žaloby (v tomto případě 15 žalob), měla by být v případě spojení věcí přiznána mimosmluvní odměna pro druhou a další věc pouze ve výši poloviny výše mimosmluvní odměny podle § 12 odst. 3 vyhlášky Ministerstva spravedlnosti č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif). Podle žalovaného přitom není rozhodné, kdy soud o spojení věcí rozhodne – v takovém případě by totiž otázka výpočtu odměny byla ponechána na libovůli soudu. Pokud by byl soud liknavý, nemělo by následné rozhodnutí o spojení věcí na výpočet mimosmluvní odměny žádný vliv. V projednávaném případě žalobce již v žalobě ponechal na zvážení předsedovi senátu spojení věcí ke společnému projednání, žalovaný navrhl spojení věcí ve svém vyjádření ze dne 30. 5. 2008. Soud však rozhodl o spojení věcí až dne 28. 8. 2008: pokud by rozhodl bezodkladně, mohl žalobce podat jedinou repliku k vyjádření žalovaného a náklady řízení za třetí úkon právní služby by nebyly patnáctinásobné za patnáct samostatných replik. Žalovaný zdůraznil, že žalobcův zástupce při zpracování patnácti téměř totožných žalob (liší se pouze čísla jednací napadených rozhodnutí) nemusí vynaložit na druhou a další věc téměř žádnou odbornou erudici a také mnohem méně času. V současné době lze využít výpočetní techniky a pomocí funkce kopírování vyhotovit velmi rychle další žaloby totožného obsahu. Tento aspekt je podle žalovaného zohledněn právě při výpočtu mimosmluvní odměny při spojení věcí v advokátním tarifu. Žalovaný dále pochybuje o tom, že náhrada nákladů řízení za třetí úkon právní služby (replika žalobce) představuje náklady, které žalobce důvodně vynaložil ve smyslu § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalovaný nechce upírat žalobci právo na repliku, avšak pokud z ní nevyplývá nic nového

a žalobce pouze setrvává na svých skutkových a právních závěrech vyjádřených žalobě, nejde o důvodně vynaložené náklady, ale spíše o snahu zvýšit odměnu zástupce žalobce, zvláště pokud se jedná o patnáct obsahově totožných replik.

Závěrem žalovaný navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek krajského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalobce se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil s obsahem rozsudku krajského soudu, který podle jeho názoru v konfrontaci s kasační stížností ob stojí. Kasační stížnost nepřináší podle žalobce žádný nový relevantní aspekt a jde pouze o opakovanou polemiku s uznanými žalobními tvrzeními. Argumentaci žalovaného k předčasnosti platebních výměrů shledává žalobce nesprávnou a rozpornou s konstantní judikaturou, kterou žalovaný dezinterpretuje a bagatelizuje (zejména nálezy Ústavního soudu ze dne 27. 8. 2001, sp. zn. IV. ÚS 121/01). Ustanovení § 16 odst. 8 daňového řádu se podle žalobce může uplatnit pouze tehdy, pokud již daňová kontrola skončila, což se v daném případě nestalo. Polemiku týkající se dalších vad řízení považuje žalobce za pokus o bagatelizaci přiznaného pochybení správce daně, která nemůže obstát ve vztahu k preciznímu odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu. Kasační stížnost navíc vůbec nereaguje na skutečnost, že správce daně bezdůvodně rezignoval na zahájený pokus o provedení důkazu sdělením zdravotních pojišťoven. V rámci kasační stížnosti tak zůstává zcela přehlédnuta otázka vznesená v žalobě a zdůrazněná krajským soudem: „Za co tedy plnily zdravotní pojišťovny, když se nemělo jednat o plnění za zdravotnické služby?“ K náhradě nákladů řízení žalobce uvedl, že krajský soud správně aplikoval advokátní tarif, neboť § 12 odst. 3 advokátního tarifu je aplikovatelný až a jen na úkony právní služby ve věci samé uskutečněné až po spojení. V dané věci byly všechny úkony právní služby uskutečněny před spojením věcí ke společnému projednání. Důvodem sepsání patnácti replik pak nebyla snaha o zvýšení odměny, nýbrž plnění zákonné povinnosti iniciované krajským soudem ve smyslu § 74 odst. 1 věta třetí s. ř. s. Žalobce proto navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl a přiznal žalobci náhradu nákladů řízení.

Nejvyšší správní soud usnesením ze dne 30. 12. 2009, č. j. 1 Afs 96/2009 - 76, řízení o kasační stížnosti přerušil podle § 48 odst. 2 písm. f) ve spojení s § 120 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (s. ř. s.), neboť usnesením ze dne 29. 1. 2009, č. j. 7 Afs 1/2007 - 46, předložil sedmý senát Nejvyššího správního soudu rozšířenému senátu tohoto soudu k posouzení otázku přípustnosti kasační stížnosti proti výroku rozhodnutí krajského soudu o nákladech řízení. Výsledek řízení před rozšířeným senátem tudíž mohl mít vliv na řízení v projednávané věci. Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu o předmětné otázce rozhodl rozsudkem ze dne 1. 6. 2010, č. j. 7 Afs 1/2007 - 64. Jelikož tím překážka řízení odpadla, Nejvyšší správní soud usnesením ze dne 1. 7. 2010, č. j. 1 Afs 96/2009 - 80, vyslovil, že se v řízení pokračuje v souladu s § 48 odst. 4 ve spojení s § 120 s. ř. s.

Kasační stížnost je z části důvodná.

První kasační námitka směřuje k otázce, zda platební výměry byly vydány předčasně – před ukončením daňové kontroly. Podle § 16 odst. 8 daňového řádu o výsledku zjištění sepíše pracovník správce daně zprávu o daňové kontrole. Po projednání této zprávy ji spolupodepisuje kontrolovaný daňový subjekt a pracovník správce daně. Den podpisu zprávy je též dnem jejího doručení. Je-li výsledkem kontrolního zjištění skutečnost, odůvodňující dodatečné stanovení daně, může být součástí zprávy o daňové kontrole i dodatečný platební výměr. Při

dodatečném stanovení daně správce daně přihlédne ke všem okolnostem, které byly při daňové kontrole zjištěny. Odmítne-li daňový subjekt zprávu převzít nebo se jejímu převzetí a projednání vyhýbá, odešle se mu v poštovní zásilce s doručenkou. Podle § 16 odst. 4 písm. f) daňového řádu daňový subjekt, u něhož je prováděna daňová kontrola, má ve vztahu k pracovníku správce daně právo vyjádřit se před ukončením daňové kontroly k výsledku uvedenému ve zprávě, ke způsobu jeho zjištění, případně navrhnout jeho doplnění.

Z citovaných ustanovení vyplývá, že daňová kontrola je ukončena projednáním a podepsáním zprávy o daňové kontrole (viz též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2004, č. j. 5 Afs 16/2004 - 60, publikovaný pod č. 437/2005 Sb. NSS). Podle nálezu Ústavního soudu ze dne 27. 8. 2001, sp. zn. IV. ÚS 121/01, na nějž poukazuje žalobce, musí projednání zprávy o daňové kontrole „obsahovat nejen seznámení daňového subjektu se závěry správce daně, ale i jeho vyjádření ke zjištěným výsledkům, stejně jako reakci správce daně na toto vyjádření.“ Nejvyšší správní soud pak v rozsudku ze dne 8. 2. 2007, č. j. 2 Afs 93/2006 - 75, dostupném na www.nssoud.cz, vyslovil názor, že „[p]okud se stěžovatel v rámci projednávání vyjádřil a uvedl, že se dále vyjádří písemně, má správce daně povinnost reagovat na toto vyjádření a se svým stanoviskem daňový subjekt seznámit (...) Právu daňového subjektu vyjadřovat se ke zprávě o daňové kontrole odpovídá povinnost správce daně se s vyjádřeními vypořádat a sdělit své stanovisko daňovému subjektu, jinak by institut projednávání zprávy o daňové kontrole postrádal svůj smysl.“

Judikatura Nejvyššího správního soudu dále upřesňovala, kdy je správce daně v návaznosti na proběhlou daňovou kontrolu oprávněn vydat dodatečný platební výměr. V rozsudku ze dne 20. 3. 2007, č. j. 8 Afs 118/2005 - 53 (dostupný na www.nssoud.cz), zaujal názor, že vydání dodatečného platebního výměru před projednáním zprávy o kontrole je vadou řízení, která mohla mít vliv na zákonnost rozhodnutí ve věci samé: „[p]odle ustanovení § 31 odst. 4 ve spojení s § 16 odst. 8 d. ř. se zpráva o daňové kontrole stává důkazním prostředkem pouze tehdy, je-li s daňovým subjektem projednána a spolupodepsána. Důkazní prostředek se stane skutečným důkazem teprve po provedení důkazního řízení a až na základě provedeného důkazního řízení lze vydat rozhodnutí (§ 2 odst. 3 d. ř.). Vzhledem k tomu, že předmětné platební výměry byly vydány před projednáním a podepsáním zprávy o daňové kontrole, nemohla se tato zpráva stát důkazním prostředkem. Před vydáním rozhodnutí správce daně nemohlo být provedeno důkazní řízení, které by osvědčilo, že zpráva o daňové kontrole se skutečně stala důkazem. Rozhodnuto bylo skutečně bez důkazu. Správce daně navíc stěžovateli před ukončením daňové kontroly neumožnil vyjádřit se k výsledku uvedenému ve zprávě o daňové kontrole. Zbavil jej tím možnosti v daňovém řízení účinně hájit svá práva a zásadním způsobem ho na nich zkrátil. Žalovaný posléze pochybení správce daně potvrdil tím, že zamítl odvolání stěžovatele proti předmětným rozhodnutím (platebním výměrům) správce daně. Tento postup daňových orgánů představuje podstatné porušení daňového řádu, a to mohlo mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé [§ 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s.].“

Rozdílnou situaci řešil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 8. 3. 2007, č. j. 8 Afs 103/2005 - 65 (www.nssoud.cz), kde stěžovatel při ústním projednávání zprávy o kontrole uvedl, Nejvyšší správní soud konstatoval, že „se ke zprávě vyjádří po konzultaci s účetní firmou a současně předmětnou zprávu spolupodepsal. Správce daně měl tedy vyčkat, zda se stěžovatel ke zprávě vyjádří, případně mu k tomu stanovit lhůtu (§ 14 odst. 1 daňového řádu), a teprve poté měl rozhodnout. Správce daně však vydal dodatečný platební výměr ještě téhož dne. (...) správce daně pochybil, když vydal rozhodnutí (dodatečný platební výměr) na základě zprávy o daňové kontrole, aniž vyčkal, zda se stěžovatel v souladu s ustanovením § 16 odst. 4 písm. f) daňového řádu k této zprávě vyjádří.“ Vzhledem k okolnostem případu, kdy vyjádření stěžovatele nepřineslo nic

nového, nevyvrátilo ani nezpochybnilo výsledek daňové kontroly, a skutečnosti uvedené ve vyjádření tudíž nemohly ničeho změnit na posouzení výsledků daňové kontroly, „nemohlo mít procesní pochybení správce daně bez dalšího vliv na zákonnost rozhodnutí ve věci samé. Nejvyšší správní soud stabilně judikuje, že o vadu řízení, která by mohla mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí, se nejedná, pokud lze dovodit, že by výrok rozhodnutí byl stejný i za situace, kdyby k vadě řízení vůbec nedošlo.“

Nejvyšší správní soud shrnuje, že pro řádné ukončení daňové kontroly je třeba, aby byla s daňovým subjektem projednána zpráva o této kontrole. Projednání přitom musí zahrnovat jak vyjádření daňového subjektu ke kontrolním zjištěním, tak reakci správce daně na toto vyjádření. Dodatečný platební výměr pak logicky může být vydán až po projednání zprávy o daňové kontrole s daňovým subjektem. Umožňuje-li však daňový řád, aby byl dodatečný platební výměr součástí již samotné zprávy o daňové kontrole, je nutno dovodit, že zásadním momentem pro vydání takového výměru je vyjádření daňového subjektu ke zprávě o daňové kontrole: od něj se totiž odvíjí další aktivita správce daně, a to ve dvou směrech. Za první, pokud vyjádření daňového subjektu obsahuje relevantní skutečnosti, důkazní prostředky či návrhy na provedení dalších důkazů, které mohou zpochybnit, změnit nebo doplnit kontrolní zjištění, je správce daně povinen se takovým vyjádřením dále zabývat – zohlednit jej ve zprávě o kontrole, či provést navržené důkazy a případně doplnit zprávu o kontrole. Vydá-li správce daně dodatečný platební výměr před tím, než daňový subjekt přestře správci daně takové vyjádření, nebo před tím, než správce daně provede navržené důkazy a nezbytná doplnění či změny zprávy o kontrole, kterou s daňovým subjektem opětovně projedná, bude se zpravidla jednat o podstatné porušení ustanovení o řízení, které mohlo mít vliv na zákonnost rozhodnutí ve věci samé [§ 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s.]

Za druhé, je-li obsahem vyjádření daňového subjektu jen nesouhlas s kontrolními zjištěními bez uvedení nových skutečností či důkazních prostředků, resp. pouhá polemika se závěry správce daně, je sice třeba považovat vydání dodatečného platebního výměru před doručením takového vyjádření daňového subjektu správci daně za porušení ustanovení o řízení, avšak vliv takového postupu na zákonnost dodatečného platebního výměru je nutno zkoumat v závislosti na konkrétních okolnostech případu. I v případě takového (pouhého) nesouhlasného vyjádření daňového subjektu je správce daně pochopitelně povinen reagovat na argumentaci daňového subjektu. Daňový řád však v této situaci umožňuje, aby správce daně společně se svým stanoviskem k vyjádření daňového subjektu předal či zaslal daňovému subjektu i dodatečný platební výměr. V takovém případě jsou totiž dodržena veškerá práva daňového subjektu stipulovaná daňovým řádem a jsou naplněny všechny zákonné podmínky pro vydání dodatečného platebního výměru. Vázat za tohoto stavu okamžik vydání dodatečného platebního výměru až na doručení stanoviska správce daně daňovému subjektu by bylo přepjatým formalismem, jak připomíná žalovaný. Nejvyššímu správnímu soudu není zřejmé, jak by uvedený postup správce daně mohl zasáhnout do právní sféry daňového subjektu, resp. v čem by bylo pro daňový subjekt výhodnější, aby správce daně vyčkal s vydáním dodatečných platebních výměrů až do doby doručení stanoviska (samozřejmě kromě prodlužování řízení, které by mohlo vyústit k prekluzi pravomoci správce daně daň doměřit). Navíc je třeba zdůraznit, že v těchto případech stanovisko správce daně zpravidla neznamena pro daňový subjekt nic nového, neobsahuje nové informace a plně se opírá o zjištění uvedená ve zprávě o daňové kontrole, s nimiž byl daňový subjekt seznámen. Není proto důvodné předpokládat a očekávat, že by se daňový subjekt opětovně vyjadřoval ke stanovisku správce daně, resp. že by

takové opakované vyjádření daňového subjektu zvrátilo dosavadní výsledky šetření správce daně.

V projednávaném případě, který byl ve shodě s obsahem správního spisu popsán žalovaným v kasační stížnosti (viz výše), je zřejmé, že správce daně vyčkal na písemné vyjádření žalobce ke zprávě o daňové kontrole. Toto vyjádření a připojené dokumenty zhodnotil tak, že nevyvrátilo kontrolní zjištění, tj. že není nutné dále pokračovat v daňové kontrole a doplňovat či měnit učiněné závěry. V této situaci pak byl oprávněn zaslat žalobci dodatečné platební výměry společně se svým stanoviskem k vyjádření žalobce. Učinil-li tak až po odeslání tohoto stanoviska avšak před jeho doručení žalobci, nedošlo k porušení daňového řádu. Tento závěr není podle názoru Nejvyššího správního soudu v rozporu s citovaným nálezem Ústavního soudu ze dne 27. 8. 2001, sp. zn. IV. ÚS 121/01. Tento náleze se týkal extrémní situace, v níž jednak byla porušena celá řada procesních práv daňového subjektu, jednak daňový subjekt ve vyjádření ke zprávě o kontrole obsáhle argumentoval a navrhoval provedení řady důkazních prostředků, což správce daně zcela pominul. Z nálezu však v žádném případě nelze dovodit, že vydání dodatečných platebních výměrů před doručení stanoviska správce daně k vyjádření daňového subjektu ke zprávě o daňové kontrole by – s přihlédnutím k okolnostem právě projednávaného případu – bylo protizákonné či dokonce protiústavní. Žalobce ve vyjádření ke zprávě o daňové kontrole uvedl, jaké dokumenty v průběhu daňové kontroly předložil a jaké dokumenty měl mít správce daně k dispozici, a dovozoval z nich nesprávnost kontrolních závěrů. Uvedl rovněž, že je připraven aktivně spolupracovat se správcem daně. Nejvyšší správní soud zastává názor, že vyjádření žalobce nepřineslo nové skutečnosti či návrhy důkazů, které by měl správce daně dále zohledňovat, a s přihlédnutím k tomu, že žalobce byl v průběhu daňové kontroly opakovaně vyzván k prokázání rozhodných skutečností, nepovažuje ani žalobcovu nabídku aktivní spolupráce za rozhodující moment, který by měl vést správce daně k přehodnocení jeho závěrů a k pokračování v daňové kontrole. Na tomto závěru nemůže nic změnit ani fakt, že žalobce v vyjádření ke zprávě o daňové kontrole informoval správce daně o tom, že do 11. 5. 2007 bude na dlouhodobé zahraniční cestě a že po návratu bude do pěti pracovních dnů osobně správce daně kontaktovat. Ve správním spise není žádné zmínky o tom, že by žalobce správce daně v uvedené lhůtě kontaktoval. Navíc není zřejmé, v čem by další osobní jednání správce daně s žalobcem mohlo změnit výsledky daňové kontroly.

Nejvyšší správní soud proto uzavírá, že k předčasnému vydání dodatečných platebních výměrů nedošlo a že krajský soud pochybil, pokud dovodil opak. Jelikož „předčasnost“ platebních výměrů byla jediným důvodem, proč krajský soud přistoupil ke zrušení dodatečných platebních výměrů v souladu s § 78 odst. 3 s. ř. s., a tento důvod v kasačním řízení neobstál, neměl být výrok II. napadeného rozsudku krajského soudu vůbec vydán. Za těchto okolností Nejvyšší správní soud zrušil výrok II. předmětného rozsudku, ale věc nevrátil krajskému soudu k dalšímu řízení, neboť krajský soud by neměl o čem dále jednat. Nejvyšší správní soud upozorňuje rovněž na to, že výrok II. napadeného rozsudku je v rozporu s názorem rozšířeného senátu zdejšího soudu vysloveným v usnesení ze dne 24. 11. 2009, č. j. 1 Aps 2/2008 - 76, publikovaném pod č. 1997/2010 Sb. NSS: „[r]ozhoduje-li tedy krajský soud o žalobě proti rozhodnutí vydanému podle daňového řádu, není důvodu, aby s odvolacím rozhodnutím současně zrušil i rozhodnutí správního orgánu I. stupně (platební výměr) tam, kde má řízení pokračovat. V takovém případě je na místě zrušit pouze rozhodnutí žalovaného, jehož zaváže právním názorem. Řízení se tak vrací do odvolacího stadia.“ Krajský soud zjevně předpokládal, že po zrušení napadených rozhodnutí bude dále daňové řízení pokračovat a budou odstraněny vady řízení, případně doplněna skutková zjištění (srov. na str. 11 rozsudku: „[j]e věcí dalšího řízení, aby platby

byly specifikovány, identifikovány, vady řízení odstraněny a po doplnění dokazování znovu náležitě hodnocena skutková stránka věci.“). Zrušením prvostupňových rozhodnutí však jakékoliv pokračování daňového řízení znemožnil, neboť daňový řád nedovoluje, aby po zrušení (dodatečného) platebního výměru bylo dále pokračováno v řízení a vydán nový platební výměr (k tomu viz citované rozhodnutí rozšířeného senátu, jakož i usnesení ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007 - 75, publikované pod č. 1865/2009 Sb. NSS).

V další části kasační stížnosti žalovaný napadal některé závěry krajského soudu týkající se procesních pochybení při provádění daňové kontroly. Nejvyšší správní soud ze správního spisu připomíná, že v každém kontrolovaném zdaňovacím období byla daň doměřena ze dvou částek. První částka zahrnovala sumu uvedenou žalobcem v daňovém přiznání jako zdanitelná plnění osvobozená od daně z přidané hodnoty. Podle žalobce se mělo jednat o služby zdravotnické péče, resp. zdravotnické služby spočívající v rehabilitačních a lázeňských pobytech. Správce daně však dospěl k závěru, že žalobce toto svoje tvrzení neprokázal. Jako podklady pro tento závěr použil správce daně kromě daňových přiznání výzvy a reakce daňového subjektu na tyto výzvy, dožádání a výzvy k součinnosti třetích osob z nichž měl zjistit, že žalobce účelově vystavoval dvojí faktury (na fakturách ve svém účetnictví uváděl jako předmět zdanitelného plnění rehabilitační pobyty, na fakturách zajištěných u jeho odběratelů byl však předmět zdanitelného plnění vymezen jako rekreační pobyty, školení, ubytování se snídaní, pronájem salonku apod.). Podle zprávy o kontrole správce daně v průběhu daňové kontroly rovněž navštívil srovnatelné daňové subjekty, u nichž ověřil, jakým způsobem je vedena daňová evidence daně z přidané hodnoty k osvobozeným příjmům. Měl přitom zjistit, že tyto daňové subjekty vedou evidenci od příjezdu až do odjezdu pacientů z lázeňského domu. Evidence navazuje na knihy ubytovaných, evidenci pro pojišťovny, evidenci lékařských úkonů a evidenci lázeňských poplatků. Nejvyšší správní soud podotýká, že žalobce v žalobě nenapadal zákonnost provedených dožádání a výzev k součinnosti třetím osobám kromě výzev určených zdravotním pojišťovnám. Rovněž nijak nezpochybňoval správcem daně provedené návštěvy u srovnatelných daňových subjektů. Jeho argumentace se primárně soustředila na skutečnost, že unesl své důkazní břemeno, na paušalizaci závěrů správce daně a na nesplnění povinnosti správce daně prokázat existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a dalších povinných záznamů.

Druhá částka se týkala plateb, které žalobce obdržel prostřednictvím poštovních poukázek typu C. Žalobce tvrdil, že se i v tomto případě jednalo o platby za rehabilitační, rekondiční a ozdravné pobyty; připustil však, že tyto platby nevedl v účetnictví a nezahrnul je do přiznání k dani z přidané hodnoty. Správce daně dospěl k závěru, že se nejednalo o platby za zdanitelná plnění osvobozená od daně, neboť žalobce na výzvu správce daně toto své tvrzení neprokázal. Ze správního spisu pak plyne, že správce daně ve vztahu k těmto platbám provedl výslechy několika svědků (J. Ch., J. Š., J. R. a J. B.).

Pokud jde o výtku krajského soudu, že správce daně měl k dispozici důkazy, s kterými žalobce neseznámil a které ve zprávě o kontrole nehodnotil, je z kontextu napadeného rozhodnutí zřejmé, že těmito důkazy má krajský soud na mysli jednak zmiňované výslechy svědků, jednak neúspěšný pokus správce daně získat vyjádření zdravotní pojišťovny (k tomu viz níže). Nejvyšší správní soud odkazuje na svou setrvalou judikaturu, podle níž *„platební výměr neobsahuje odůvodnění a proto musí být alespoň ze zprávy z daňové kontroly zřejmé, jaké důkazní prostředky byly do řízení vneseny, jak byly hodnoceny, popřípadě zda a proč považoval správce daně jejich množství za nedostatečné“* (viz např. rozsudek ze dne 29. 3. 2006, č. j. 1 Afs 55/2005 - 92,

publikovaný pod č. 939/2006 Sb. NSS). Ze zprávy o kontrole jednoznačně vyplývá, že správce daně do ní provedené výsledky nezahrnul a nehodnotil. Jedná se proto o vadu řízení: jak nicméně správně podotýká žalovaný, v takovém případě musí soud vážit, zda tato vada mohla mít vliv na zákonnost rozhodnutí ve věci samé.

Výsledky svědků se týkaly plateb prostřednictvím poukázek typu C. Z těchto poukázek jednoznačně vyplynulo, že žalobce přijal v jednotlivých zdaňovacích obdobích sumy specifikované ve zprávě o kontrole. Správce daně provedl k některým platbám výsledky zmiňovaných svědků dne 26. 10. 2005, o výsledku přitom v souladu se zákonem uvědomil žalobce. Svědci uvedli, že se jednalo o platby za rekreaci, která zahrnovala ubytování a stravu, případně bazén. Svědek B. uvedl, že v ceně byly pravděpodobně i masáže a perličkové koupele, nicméně na přesný rozsah služeb si nevzpomíná. Dne 8. 12. 2005 vydal správce daně výzvu č. j. 21191/05/304930/5741, v níž vyzval žalobce k prokázání příjmů z poštovních poukázek, z jaké činnosti plynuly, kde jsou zaúčtovány, kdy u nich došlo k uskutečnění zdanitelného plnění, k jakým daňovým dokladům se vztahují a zda jsou vedeny v evidenci pro daňové účely ve smyslu příslušných ustanovení zákonů o dani z přidané hodnoty. Žalobce reagoval na výzvu podáním doručeným správci daně dne 27. 3. 2006. Uvedl, že se stejně jako ve všech ostatních případech jednalo o rehabilitační, rekondiční a ozdravné pobyty. Tyto příjmy nebyly zaúčtovány do účetnictví a nebyly k nim vystaveny žádné daňové doklady (podle žalobce šlo o neúmyslnou organizační chybu). Tyto příjmy rovněž neuvedl do daňových přiznání k dani z přidané hodnoty za jednotlivá zdaňovací období.

Podle názoru Nejvyššího správního soudu z poukázek, z daňových přiznání, z účetnictví a z vyjádření žalobce jednoznačně vyplývá, že žalobce obdržel platby za zdanitelná plnění, která neevidoval, neúčtoval o nich a neuváděl je v přiznání k dani z přidané hodnoty. O těchto plněních tvrdil, že byla osvobozena od daně z přidané hodnoty, což však nedoložil žádnými důkazními prostředky. Nejvyšší správní soud se ztotožňuje s úvahou žalovaného, že k prokázání toho, že byla skutečně poskytována zdanitelná plnění osvobozená od daně z přidané hodnoty nepostačuje, pokud žalobce doloží oprávnění poskytovat takové služby, případně letáky a ceníky zahrnující takové služby. Za takové důkazní situace byl správce daně oprávněn uzavřít, že se nejednalo o zdanitelná plnění osvobozená od daně a daň doměřit: provedené výsledky svědků v této úvaze hrají zcela marginální roli a jejich neuvedení ve zprávě o kontrole nemohlo mít vliv na zákonnost rozhodnutí ve věcech samých. K doměření daně by totiž mohlo dojít i bez provedení těchto výsledků. Úvahy krajského soudu jsou proto v tomto ohledu nesprávné.

Obstát však nemohou ani úvahy krajského soudu týkající se důkazního břemene správce daně. Nejvyšší správní soud předně konstatuje, že krajský soud ve svých úvahách poněkud nesystematicky směšuje doměření daně z částek uvedených v daňových přiznáních a z částek vyplývajících z poštovních poukázek typu C. Rovněž je obtížně rozlišitelné, kde končí rekapitulace argumentace účastníků, popis právní úprava a relevantní judikatury a začíná vlastní hodnotící úvaha soudu. Tento postup pak vede k určitým rozporům v argumentaci. Pokud krajský soud na straně 9 rozsudku odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 12. 2004, č. j. 7 Afs 24/2004 - 127, www.nssoud.cz, podle nějž tvrdí-li daňový subjekt sám, že jeho účetnictví nebylo správné nebo průkazné, již pojmově se nemůže dovolat existence důkazního břemene správce daně podle § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu, pak tento právní názor podle Nejvyššího správního soudu plně dopadá na případ zdanitelných plnění hrazených platebními poukázkami typu C, neboť u nich sám žalobce konstatoval, že o nich neúčtoval. Krajský soud však zřejmě dospívá k závěru, že i v tomto případě správce daně a žalovaný

neunesli své důkazní břemeno, neboť nevyjádřili svůj postoj k námitce, že se nejednalo o zdanitelná plnění podléhající dani z přidané hodnoty (tato úvaha je zcela nesprávná, neboť ve zprávě o kontrole je jednoznačně uvedeno, na základě jakých skutečností dospěl správce daně k závěru, že se nejedná o plnění osvobozená o daně). Tento závěr krajského soudu je tedy neudržitelný.

Pokud jde o zdanitelná plnění uváděná v daňových přiznáních jako osvobozená od daně, ani zde k porušení daňového řádu nedošlo. Nejvyšší správní soud poukazuje na rozsudek ze dne 25. 9. 2007, č. j. 8 Afs 36/2005 - 79, www.nssoud.cz : „[n]edal-li správce daně najevo své pochybnosti o určitých skutečnostech v průběhu daňové kontroly, a učinil tak až ve zprávě o daňové kontrole, učinil tak nepochybně v procesní fázi, v níž může daňový subjekt stále využít práva daného mu § 31 odst. 9 daňového řádu a navrhnout důkazy, které by mohly pochybnosti správce daně vyvrátit.“ Ze zprávy o daňové kontrole je patrné, že správce daně své pochybnosti uvedl – vyplývaly z výsledků dožádání a z výzev k součinnosti třetím osobám, jakož i z návštěv správce daně u srovnatelných daňových subjektů. (Nejvyšší správní soud zde nehodnotí zákonnost těchto důkazních prostředků, neboť tato otázka nebyla vznesena v žalobě ani nebyla učiněna předmětem kasačního přezkumu ze strany žalovaného. Za nepřipadnou však považuje námitku žalovaného, že žalobce si měl požádat o nahlédnutí do listinných důkazů, které potvrzovaly pochybnosti správce daně – odkazuje přitom na protokol o ústním jednání ze dne 9. 1. 2006, č. j. 1166/06/304930/2447, podle nějž byly žalobci na jeho žádost předloženy k nahlédnutí pouze veřejné části spisu; dožádání a výzvy k součinnosti třetím osobám jsou však založeny v neveřejné části spisu a žalobci nebyly zpřístupněny.) Z tohoto pohledu tedy k pochybení na straně správce daně nedošlo a závěry krajského soudu v tomto směru jsou mylné. Pokud správce daně relevantním způsobem vyjádřil své pochybnosti ve zprávě o kontrole, měl žalobce prostor k tomu, aby tyto pochybnosti vyvrátil. Jak vyplývá z výše uvedených úvah, žalobce tento prostor nevyužil.

Žalovaný však v kasační stížnosti nijak nezpochybnil závěry krajského soudu ohledně rezignace správce daně na opatření vyjádření od zdravotní pojišťovny a bez povšimnutí ponechal otázku soudu, za co plnily zdravotní pojišťovny, když ne za služby zdravotní péče. Těmito otázkami se proto Nejvyšší správní soud nemohl zabývat (a nevyžadoval proto ani dokumenty týkající se těchto otázek, které nejsou součástí předloženého správního spisu). Z tohoto důvodu zůstává výrok I. napadeného rozsudku nedotčen, neboť v kasačním řízení nebyly vyvráceny všechny důvody, které vedly krajský soud ke zrušení rozhodnutí žalovaného. Nejvyšší správní soud proto kasační stížnost proti výroku I. napadeného rozsudku zamítl.

Poslední kasační námitkou žalovaný brojil proti výroku krajského soudu o náhradě nákladů řízení. Tuto námitku shledal Nejvyšší správní soud přípustnou vázán usnesením rozšířeného senátu zdejšího soudu ze dne 1. 6. 2010, č. j. 7 Afs 1/2007 - 64, www.nssoud.cz. Podstatou námitky je výklad 12 odst. 3 advokátního tarifu, který zní: *při spojení dvou nebo více věcí, pro něž spojení ke společnému projednání není stanoveno zákonem, se zvyšuje mimosmluvní odměna náležející ve věci s nejvyšší tarifní hodnotou o polovinu mimosmluvní odměny, jež by jinak náležela v ostatních spojených věcech*. Spornou otázkou je okamžik, odkdy je třeba pro účely výpočtu mimosmluvní odměny brát věci za spojené, zda od počátku řízení nebo až od rozhodnutí soudu o jejich spojení. Nejvyšší správní soud se pro účely rozhodování o nákladech řízení ve správním soudnictví přiklonil k první výkladové alternativě zastávané žalovaným. Soudní řád správní v § 39 odst. 1 umožňuje spojení samostatných žalob směřujících proti rozhodnutím, která spolu skutkově souvisejí. Smyslem § 12 odst. 3 advokátního tarifu je

pak reagovat právě na tyto situace, kdy zdaleka nejvíce času a odborné erudice je třeba věnovat vypracování prvé žaloby proti prvnímu rozhodnutí, zatímco příprava ostatních žalob proti zbývajícím (skutkově souvisejícím) rozhodnutím již tak náročná není. Proto přiznává za první věc (žalobu) odměnu v plné výši, zatímco za další žaloby přiznává jen odměnu v poloviční výši, která reflektuje na jednu stranu daleko menší či žádnou časovou a odbornou náročnost přípravy takových žalob a na druhou stranu nutnost zpracovat ve všech případech žalobu precizním způsobem bez skutkových, právních, ale i pravopisných chyb a chyb v psaní. Vychází přitom z principu, že přiznání náhrady nákladů řízení by mělo odrážet objektivní stav, tj. nahradit náklady za práci, kterou advokát skutečně pro klienta vykonal. Tento objektivní stav skutečně vykonané práce a jemu odpovídající výše přiznané náhrady pak nemůže být ovlivňován tím, kdy – z hlediska časového – soud rozhodne o spojení věcí ke společnému projednání. Pro aplikaci § 12 odst. 3 advokátního tarifu tedy není rozhodné, kdy soud spojí věci ke společnému projednání, ale zda tak učiní. Při výpočtu náhrady nákladů řízení ve spojených věcech je pak nutno použít citované ustanovení na všechny úkony právní služby učiněné od zahájení řízení.

V projednávané věci je naprosto zřejmé, že žalobce podal patnáct zcela identických žalob, které se liší jen čísly jednacímí napadených rozhodnutí a některými marginálními drobnostmi. Za této situace byly naplněny podmínky pro spojení věcí podle § 39 odst. 1 s. ř. s. a je chybou soudu, že tak učinil až po několika měsících a poté, kdy se k žalobám vyjádřil žalovaný a žalobce podal patnáct replik. Oproti vypracování první žaloby byla příprava zbývajících čtrnácti žalob nepoměrně jednodušší záležitostí, zvláště v případě použití základních funkcí textového editoru CTRL+C a CTRL+V. Tuto skutečnost měl krajský soud zohlednit při výpočtu mimosmluvní odměny zástupce žalobce a stanovení náhrady nákladů řízení. Konkrétně měl žalobci přiznat náhradu nákladů řízení v plné výši (2100 Kč) za dva úkony právní služby učiněné v první věci [tj. převzetí a příprava zastoupení a sepsání žaloby podle § 11 odst. 1 písm. a) a d) advokátního tarifu]. Za tyto dva úkony v případě dalších čtrnácti věcí měl krajský soud v souladu s § 12 odst. 3 advokátního tarifu přiznat náhradu nákladů v poloviční výši (tj. 1050 Kč za každý úkon právní služby). Pokud jde o třetí úkon právní služby – repliku žalobce, je její podání nepochybně právem žalobce a dokonce jeho povinností, bylo-li mu podání repliky uloženo soudem podle § 74 odst. 1 věta třetí s. ř. s., jak se stalo v projednávaném případě. Z tohoto důvodu neshledává Nejvyšší správní soud důvodnou námitku žalovaného, že se nejednalo o důvodně vynaložené náklady žalobce. To ovšem nic nemění na výše uvedených závěrech, které je třeba aplikovat i na repliku: zatímco za první repliku jako za úkon právní služby podle § 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu měl krajský soud žalobci přiznat náhradu nákladů v plné výši, za zbylých čtrnáct replik jen ve výši poloviční.

Obiter dictum Nejvyšší správní soud odkazuje na nález Ústavního soudu ze dne 16. 3. 2006, sp. zn. I. ÚS 664/03, v němž Ústavní soud uvedl, že „[ú]stavně konformním výsledkem interpretace zákona č. 549/1991 Sb. však nemůže být taková interpretace, podle níž je účastník řízení povinen platit soudní poplatek za každé správní rozhodnutí, pokud jde o rozhodnutí, která jsou skutkově a právně zcela identická, týkají se týchž účastníků a jsou vydána týž den stejným správním orgánem. V tomto smyslu považuje Ústavní soud interpretaci zákona č. 549/1991 Sb. za protiústavní.“ Nejvyšší správní soud pak rozsudku ze dne 24. 3. 2010, č. j. 1 Afs 113/2009 - 69, dostupném na www.nssoud.cz, dovodil, že „městský soud měl ve stěžovatelském případě povinnost ověřit, zda svými žalobami nenapadá rozhodnutí správního orgánu, která naplňují podmínky popsané v citovaných nálezech. V případě, že by se jednalo o skutkově a právně plně srovnatelné věci, by totiž stěžovatelku nestíhala povinnost platit soudní poplatek za každou jednotlivou žalobu. Plně by postačovalo zaplacení soudního poplatku v jedné věci, v ostatních věcech by pak již městský soud nebyl

oprávněn po stěžovateli jeho zaplacení požadovat. (...)Shledá-li totiž soud srovnatelnost věci (ve výše popsaném smyslu), pak žalobci vzniká poplatková povinnost pouze u jedné z nich. Tam, kde poplatková povinnost dána není, nelze žalobce k úhradě soudního poplatku ani vyzývat, ani zastavit řízení pro jeho nezaplacení.“ Nejvyšší správní soud má v projednávaném případě za to, že byly splněny podmínky vymezené Ústavním soudem v citovaném nálezu, neboť žalobce podal žaloby proti skutkově a právně identickým rozhodnutím žalovaného. Poplatková povinnost proto v žalobcově případě činila pouze 2000 Kč za všechny žaloby. Jestliže žalobce zaplatil za každou z patnácti podaných žalob soudní poplatek ve výši 2000 Kč, stíhá krajský soud povinnost vrátit žalobci přeplatek ve výši 28 000 Kč podle § 10 odst. 1 věta druhá zákona č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích. Už vůbec pak nebyl soud oprávněn uložit náhradu nákladů řízení spočívající v zaplaceném soudním poplatku ve výši 30 000 Kč žalovanému.

Z těchto důvodů Nejvyšší správní soud přistoupil ke zrušení výroku III. napadeného rozsudku krajského soudu. V souladu s názorem rozšířeného senátu uvedeným v usnesení ze dne 1. 6. 2010, č. j. 7 Afs 1/2007 - 64, www.nssoud.cz, rozhodne krajský soud usnesením pouze o nákladech řízení o podaných žalobách vázán názorem uvedeným v tomto rozsudku. Jiné rozhodnutí krajský soud vydávat nebude, neboť kasační stížnost proti výroku I. napadeného rozsudku byla zamítnuta a výrok II. byl sice zrušen, avšak věc nebyla v tomto rozsahu vrácena krajskému soudu k dalšímu řízení.

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalovaný měl ve věci částečný úspěch, když dosáhl zrušení výroku II. napadeného rozsudku. Zrušení tohoto výroku je přitom pro žalovaného zásadní, neboť umožňuje pokračovat v daňovém řízení a po odstranění vad řízení a případném doplnění dokazování doměřit daň (srov. k tomu usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2009, č. j. 1 Aps 2/2008 - 76, publikované pod č. 1997/2010 Sb. NSS). Žalovaný byl proto dle mínění Nejvyššího správního soudu úspěšný z jedné poloviny stejně jako žalobce, neboť v kasačním řízení zůstal nedotčen výrok I. týkající se zrušení rozhodnutí žalovaného. Za této situace, kdy je úspěšnost stran řízení shodná, nelze přiznat jedné straně náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti na úkor strany druhé. Proto Nejvyšší správní soud rozhodl, že si každý z účastníků ponese náklady řízení o kasační stížnosti sám a na jejich náhradu nemá žádný z nich právo.

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

V Brně dne 21. července 2010

JUDr. Marie Žiškova
předsedkyně senátu