



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Jaroslava Škopka a soudců JUDr. Veroniky Burianové a JUDr. Ondřeje Szalonnáse ve věci

žalobce: **CRISTAL PALACE a. s.**, Hlavní třída 61/66, 353 01 Mariánské Lázně,
zastoupeného Mgr. Jaroslavem Mazůrkem, advokátem,
Šmeralova 272/22, 170 00 Praha 7,
proti
žalovanému: **Krajský úřad Karlovarského kraje**, Závodní 353/88, 360 06
Karlovy Vary,

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 5. 2. 2020, č.j. KK/438/LP/20,

takto:

- I. Rozhodnutí Krajského úřadu Karlovarského kraje ze dne 5. 2. 2020, č.j. KK/438/LP/20, se zrušuje a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen nahradit žalobci náklady řízení ve výši 11 228 Kč k rukám zástupce žalobce Mgr. Jaroslava Mazůrka, advokáta, do jednoho měsíce od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

[I] Předmět řízení

1. Žalobou ze dne 5. 4. 2020, doplněnou podáním ze dne 6. 4. 2020, se žalobce domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 5. 2. 2020, č.j. KK/438/LP/20 (dále jen „napadené rozhodnutí“), a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení. Napadeným rozhodnutím bylo podle § 116 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), zamítnuto žalobcovo odvolání proti rozhodnutí Městského úřadu Mariánské Lázně (dále jen „správce poplatku“) ze dne 23. 3. 2016, č.j. FIN/13/7806/IS/1345/ML-12867 (dále jen „prvoinstanční rozhodnutí“). Prvoinstančním rozhodnutím správce poplatku nevyhověl žádosti žalobce o vrácení přeplatku na místním poplatku z ubytovací kapacity za hotel Cristal Palace ve výši 802 176 Kč za období od prosince roku 2006 do listopadu roku 2013 včetně a za hotel San Remo ve výši 468 475 Kč za období od prosince roku 2006 do října roku 2013 včetně.
2. Právní úprava místních poplatků je upravena zákonem č. 565/1990 Sb., o místních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o místních poplatcích“). Řízení ve věcech místních poplatků je upraveno daňovým řádem.

[III] Žaloba a její doplnění

3. Žalobce považoval napadené rozhodnutí za nicotné, vnitřně rozporné a nezákonné. Žalovaný se měl v průběhu hodnocení důkazů dopustit závažných procesních pochybení. Konkrétně žalobce poukázal na to, že žalovaný neakceptoval předložené listiny obsahující tabulku Ubytovací poplatků – hosté, léčebný pobyt 2006-2013, vztahující se k hotelům Cristal Palace a San Remo jako důkaz. Důvodem toho bylo, že se jednalo o listinu vyhotovenou žalobcem, tudíž se nejednalo o důkaz, nýbrž o žalobcovo tvrzení. Shodně postupoval žalovaný i ve vztahu k prohlášení člena představenstva žalobce Mgr. U. ze dne 12. 2. 2016. Takový postup žalovaného byl v rozporu s § 93 odst. 1 daňového řádu. Žalovaný se těmito důkazy neměl dle žalobce vůbec zabývat a hodnotit je. Správce poplatku nebyl oprávněn vyžadovat splnění důkazní povinnosti po žalobci, a zároveň žádný důkaz od něj pocházející neakceptovat jako průkazný a věrohodný bez uvedení argumentace zpochybňující věrohodnost žalobcem předloženého důkazu či bez předložení důkazu vyvracejícího věrohodnost žalobcem předložených důkazů. V této souvislosti žalobce poukázal na rozsudky Nejvyššího správního soudu ve věcech sp. zn. 2 Afs 24/2007 a sp. zn. 9 Afs 103/2018 a na nález Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 664/04.
4. Žalovaný postupoval dle žalobce nezákonně i při hodnocení výpovědí členů žalobcova představenstva Mgr. U., Ing. K. a Mag. A., neboť jejich výpovědi, s ohledem na to, že uvedené osoby byly členy statutárního orgánu žalobce, přičítal žalobci. Žalovaným odkazovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ve věci sp. zn. 1 Afs 58/2009 byl dle žalobce nepřiléhavý, neboť se týkal řízení o správním deliktu dle správního řádu, který se však na správu daní a poplatků dle § 262 daňového řádu neužije. I v tomto tak žalovaný postupoval v rozporu s § 93 odst. 1 daňového řádu a § 5 odst. 3 a § 8 odst. 1 téhož zákona. Žalovaný výpovědi zmiňovaných osob nehodnotil a nezabýval se tím, zda prokazují žalobcova tvrzení, ani nepředkládal důkazy vyvracející tyto výpovědi. Žalobce rovněž tvrdil, že postup žalovaného byl v rozporu s čl. 11 Listiny základních práv a svobod, neboť žalovaný žalobci neprávem zadržoval část jeho majetku.
5. Žalobce dále uvedl, že žalovaný požadoval jako jediný důkaz způsobit prokázat žalobcova tvrzení jmenný seznam hostů za relevantní časové období včetně jejich osobních údajů, účelu pobytu a přesného data pobytu. Tento postup žalovaného byl dle žalobce v rozporu se závěry plynoucími z rozsudku Nejvyššího správního soudu ve věci sp. zn. 8 Afs 23/2018. Žalobce nebyl oprávněn shromažďovat osobní údaje svých hostů

vzhledem k právní úpravě obsažené v nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 2016/679, obecné nařízení o ochraně osobních údajů (dále také jako „nařízení GDPR“), a vzhledem k lékařskému tajemství. S ohledem na stáří věci a množství osob, žalobce nemohl od svých bývalých hostů vyžadovat čestná prohlášení či je předvolávat k výsledku u správce poplatku. Míra důkazu byla ze strany žalobce splněna, když z listin obsahujících tabulky s počtem hostů, čestného prohlášení Mgr. U. a výpovědi JUDr. Ch., MUDr. O., Ing. K., Mgr. U. a Mag. A. dostatečně vyplývaly tvrzené skutečnosti. Žalovaný tak postupoval v rozporu s § 93 odst. 1 daňového řádu a § 92 odst. 5 téhož zákona, čl. 36 odst. 1 a čl. 11 Listiny základních práv a svobod.

6. V podání označeném jako „rozšíření žalobních bodů u žaloby proti rozhodnutí správního orgánu ve smyslu § 65 a násl. s. ř. s.“ žalobce nad rámec již uvedeného uvedl, že žalovaný vycházel ze skutkových zjištění učiněných v jiném řízení, aniž by o tom žalobce informoval, přičemž podklady z žalovaným odkazovaného řízení nebyly součástí správního spisu vedeného v projednávané věci. Žalovaný žalobce nevyzval k vyjádření se ke skutečnostem zjištěným v jiném řízení ani mu neumožnil se k nim vyjádřit. Žalovaný tak postupoval v rozporu s § 5 odst. 3 daňového řádu, § 6 odst. 2 a 3 téhož zákona a rovněž s čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod. Skutečnosti zjištěné v rámci jiného řízení nebyly konstatovány pouze na okraj. V této souvislosti žalobce odkázal na nálezy Ústavního soudu ze sp. zn. II. ÚS 173/01.
7. Žalobce dále namítal, že správce poplatku provedl výslech svědků JUDr. Ch. a MUDr. O. nezákonně, neboť nevymezil předmět dotazování a fakticky se svědků na nic neptal. Závěr žalovaného, že z daňového řádu nevyplývala jeho povinnost pokládat svědkům otázky, byl dle žalobce v rozporu se závěry plynoucími z rozsudku Nejvyššího správního soudu ve věci sp. zn. 1 Afs 51/2004. Pokud se totiž správce poplatku svědků nedotazoval, nemohl následně uzavřít, že jejich výpovědi neprokazují nic relevantního.
8. Žalovaný dle žalobce postupoval rovněž v rozporu s § 115 odst. 2 daňového řádu, neboť v odvolacím řízení prováděl dokazování výsledkem Ing. K., Mgr. U. a Mag. A., aniž by žalobce následně seznámil s hodnocením těchto důkazů. Žalobce tak byl zkrácen na svém právu navrhnout v žalovaným určené lhůtě patnácti dnů eventuální nové důkazy. I v tomto žalovaný postupoval v rozporu s čl. 36 odst. 1 a čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod.
9. Žalobce navrhl, aby soud zrušil napadené rozhodnutí a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

[III] Vyjádření žalovaného k žalobě

10. Žalovaný se k žalobě vyjádřil v podání ze dne 10. 6. 2020. Uvedl, že není pravdou, že by v rámci svého rozhodování nezohlednil žalobcem odkazované důkazy. K výsledku členů statutárního orgánu žalobce žalovaný odkázal na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2010, č.j. 1 Afs 58/2009-541, a ze dne 4. 4. 2019, č.j. 9 Afs 431/2017-39, z nichž vyplývalo, že členy statutárního orgánu nelze vyslýchat jako svědky. Jejich vyjádření proto bylo třeba posuzovat jako tvrzení žalobce. Stejně tak bylo třeba hodnotit jako tvrzení žalobce jím předložené a vyhotovené listiny.
11. Žalovaný se zabýval žalobcem předloženými tabulkami hostů v hotelu Cristal Palace a San Remo. Pokud chtěl být žalobce se svou žádostí úspěšný, byl povinen prokázat, že příslušná lůžka byla prodána hostům v souvislosti s poskytnutím lékařské či lázeňské péče. To však žalobce ani přes výzvy žalovaného neprokázal.

12. Žalovaný dále uvedl, že se snažil ověřit pravdivost žalobcových tvrzení a vyzýval ho, aby předložil důkazy, z nichž by bylo možné ověřit jeho tvrzení. Dle žalovaného se mohlo jednat např. o ubytovací knihy ve spojení se záznamy o poskytnuté lékařské či lázeňské péči. Poskytnutí těchto údajů nebránilo ani předpisy o ochraně osobních údajů, neboť dle § 9 odst. 1 daňového řádu je správa daní neveřejná. Žalovaný byl rovněž oprávněn nakládat s osobními údaji třetích osob, pokud to bylo nezbytné pro správu daní (§ 9 odst. 3 daňového řádu). Žalobce mohl uvedené listiny předložit rovněž v anonymizované verzi.
13. Žalobce nepředložil relevantní důkazy k prokázání svých tvrzení. Žalovaný nedisponoval potřebnými důkazy, a proto vyzval žalobce k jejich předložení. Nebylo pravdou, že by žalovaný neakceptoval jakýkoliv důkaz předložený žalobcem. Žalobce svá tvrzení neprokázal ani s minimální mírou pravděpodobnosti. Žalobcem odkazovaná judikatura nebyla přílehlavá na projednávanou věc.
14. Rovněž nebylo pravdou, že by se žalovaný vůbec nezabýval výpověďmi členů statutárního orgánu žalobce. Naopak, žalovaný dovodil, že jejich tvrzení bylo třeba přičítat žalobci a jejich výsledkem nedošlo ke změně důkazní situace.
15. Stran námitek o skutkových zjištěních učiněných v průběhu jiného řízení žalovaný uvedl, že žalobci bylo známo již z řízení před správcem poplatku, že správce poplatku vycházel z jiných daňových řízení. Žalobce to mohl namítat již v odvolacím řízení, což však neučinil. Skutečnosti zjištěné v jiném řízení vedly žalovaného pouze k závěru, že žalobce spíše nedisponuje listinami, z nichž by vyplývalo, jakým způsobem bylo poskytnuto ubytování jeho hostům, zda v souvislosti s poskytnutím lékařské či lázeňské péče, a zda tedy vznikl na straně žalobce nárok na osvobození od místního poplatku. Skutečnosti zjištěné v jiném daňovém řízení nebyly podstatné pro napadené rozhodnutí, které je vystavěno na tom, že žalobce v řízení neprokázal tvrzení o vzniku nároku na osvobození od místního poplatku.
16. Žalovaný, s odkazem na odůvodnění napadeného rozhodnutí, ohledně námítky porušení daňového řádu při výsledku svědka JUDr. Ch. a svědkyně MUDr. O., zopakoval, že z daňového řádu nevyplývá v případě svědka, jehož výslech navrhl daňový subjekt, povinnost správce daně či poplatku položit takovému svědkovi určitý počet otázek. K námitce porušení § 115 odst. 2 daňového řádu (neseznámení žalobce s hodnocením důkazů provedených v odvolacím řízení) žalovaný uvedl, že v odvolacím řízení nebyl proveden výslech svědků, nýbrž se vyjadřovali pouze členové statutárního orgánu žalobce. Z jiných úkonů žalovaného byl žalobce seznámen i s hodnocením jejich výpovědí, jak bylo provedeno žalovaným.
17. Závěrem žalovaný navrhl, aby soud žalobu zamítl.

[IV] Posouzení věci soudem

18. Řízení ve správním soudnictví je upraveno zákonem č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „soudní řád správní“ nebo „s. ř. s.“).
19. Podle § 75 odst. 1 soudního řádu správního, soud při přezkoumání rozhodnutí vychází ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu.
20. Podle § 75 odst. 2 věty první soudního řádu správního, soud přezkoumá napadené výroky rozhodnutí v mezích žalobních bodů.

21. Žaloba je důvodná.
22. Vzhledem k tomu, že soud v projednávané věci rozhoduje již potřetí, považuje za účelné shrnout průběh dřívějších řízení ve věci žalobcovy žádosti o vrácení přeplatku na místním poplatku z ubytovací kapacity.
23. Žalobce dne 27. 12. 2013 podal u správce poplatku 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 za období od prosince roku 2006 do října roku 2013. O vrácení uhrazeného místního poplatku žádal žalobce s odůvodněním, že provozované hotely byly na základě řádného povolení nestátním zdravotnickým zařízením, a byly proto od místního poplatku z ubytovací kapacity osvobozeny. Správce poplatku svým předchozím rozhodnutím ze dne 10. 1. 2014, č.j. FIN/12/7806/IS/1345/14777, žádosti žalobce nevyhověl, stejně tak žalovaný při projednávání odvolání proti tomuto rozhodnutí neshledal naplnění důvodů pro vyhovění žádosti o vrácení přeplatku s tím, že správce poplatku ani žalovaný nemohou relevantně konstatovat, zda na osobním daňovém účtu žalobce případný přeplatek vznikl či nikoliv a tuto skutečnost bylo 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.
24. Toto rozhodnutí žalovaného (= rozhodnutí ze dne 19. 5. 2014, č.j. 140/LP/14), stejně jako předcházející rozhodnutí správce poplatku bylo zrušeno rozsudkem Krajského soudu v Plzni ze dne 29. 7. 2015, č.j. 30 Af 35/2014-95. V tomto rozsudku 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. To, zda žalobce na místních poplatcích zaplatil více, než kolik činila jeho zákonná povinnost, záviselo na hmotněprávním posouzení věci. Soud dospěl k závěru, že neobstojí 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 upraveným v hlavě IV. daňového řádu. Protože žalovaný se otázkou, zda poplatky byly odvedeny v zákonné výši, nezabýval, zatížil své rozhodnutí nepřezkoumatelností pro nedostatek důvodů.
25. V dalším řízení rozhodl správce poplatku o návrhu žalobce na vrácení přeplatku rozhodnutím ze dne 23. 3. 2016, č.j. FIN/13/7806/IS/1345/ML-12867, a žádosti opět nevyhověl. O odvolání proti tomuto rozhodnutí pak rozhodl žalovaný rozhodnutím ze dne 5. 8. 2016, č.j. 740/LP/16. Žalovaný při posuzování žádosti o vrácení přeplatku na místním poplatku z ubytovací kapacity vycházel z § 155 odst. 7 daňového řádu, podle něhož lze vratitelný přeplatek 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 šest 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 náležel nárok na osvobození od místního poplatku z ubytovací kapacity uvedený v § 7 odst. 2 písm. c) zákona o místních poplatcích, podle kterého poplatek nepodléhá ubytovací kapacita ve zdravotnických nebo lázeňských zařízeních, pokud nejsou užívána

jako hotelová zařízení. Žalovaný prověřil, že obě žalobcova zařízení byla zaregistrována jako nestátní zdravotnická zařízení ve smyslu příslušného zákona. 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.

26. I toto rozhodnutí žalovaného bylo k žalobcově žalobě rozsudkem zdejšího soudu ze dne 20. 3. 2018, č.j. 30 Af 44/2016-107, zrušeno. Soud dovodil, že žalovaný pochybil, když se zabýval pouze otázkou, zda jsou žalobcova zařízení zdravotnickými zařízeními, a pominul zkoumat, zda nejsou lázeňskými zařízeními ve smyslu § 7 odst. 2 písm. c) zákona o místních poplatcích. Soud se rovněž zabýval pojmem lázeňského zařízení a s ním souvisejícím výkonem lázeňské péče a konstatoval, že řízení bylo zatíženo procesní vadou, když se žalovaný vůbec nezabýval otázkou existence přeplatku na místním poplatku za období od prosince roku 2006 do 1. 10. 2010, neboť vratitelnost přeplatku bylo možné zkoumat pouze u přeplatku již existujícího. Soud shledal rozhodnutí ze dne 5. 8. 2016, č.j. 740/LP/16, rovněž nepřezkoumatelným pro nesrozumitelnost, neboť žalovaný výrokem svého rozhodnutí změnil odůvodnění rozhodnutí správce poplatku. V návaznosti na zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 5. 8. 2016, č.j. 740/LP/16, vydal žalovaný nynější žalobou napadené rozhodnutí. V něm, stručně řečeno, dovodil, že žalobce neunesl důkazní břemeno stran prokázání jím tvrzeného nároku na osvobození od místního poplatku z ubytovací kapacity.
27. Soud o žalobních námitkách uvážil následovně.
28. Soud se nejprve zabýval namítanou nicotností napadeného rozhodnutí jako jeho potenciálně nejzávažnější vadou vyvolávající jeho neexistenci. Žalobce námitku nicotnosti napadeného rozhodnutí nijak nespecifikoval, neuvedl žádné konkrétní důvody, pro něž by napadené rozhodnutí mělo být nicotné. Absence konkrétních důvodů zakládajících tvrzenou nicotnost však nebyla na překážku tomu, aby se soud touto možnou vadou napadeného rozhodnutí zabýval, neboť nicotnost je vadou správního rozhodnutí, k níž je soud povinen přihlédnout z úřední povinnosti (srov. § 76 odst. 2 věta první s. ř. s.).
29. Nejvyšší správní soud se k nicotnosti rozhodnutí vyslovil v rozsudku ze dne 3. 3. 2022, č.j. 7 As 217/2021-43 (bod [11]) takto: *„Podle § 77 správního řádu je nicotné rozhodnutí, k jehož vydání nebyl správní orgán vůbec věcně příslušný; to neplatí, pokud je vydal správní orgán nadřízený věcně příslušnému správnímu orgánu. Nicotné je dále rozhodnutí, které trpí vadami, jež je činí zjevně vnitřně rozporným nebo právně či fakticky neuskutečnitelným, anebo jinými vadami, pro něž je nelze vůbec považovat za rozhodnutí správního orgánu. Nicotnost [někdy též označována jako nulita, paakt, absolutní zmatečnost, non negotium, zdánlivý akt, pa-akt, právní nullum, neexistence, naprostá (absolutní) neplatnost] představuje specifickou kategorii vad správních rozhodnutí. Tyto vady jsou však vzhledem ke své povaze vadami nejzávažnějšími, nejtěžšími a rovněž i nezhojitelnými. Nicotné rozhodnutí není ‚běžným‘ rozhodnutím nezákonným, nýbrž ‚rozhodnutím‘, které pro jeho vady vůbec nelze za veřejněmocenské rozhodnutí správního orgánu považovat, a které není s to vyvolat veřejnoprávní účinky (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 2. 2008, č.j. 7 Afs 68/2007-82, ze dne 27. 10. 2004, č.j. 3 Azs 277/2004-70, ze dne 28. 4. 2004, č.j. 1 Azs 10/2004-49, ze dne 28. 4. 2004, č.j. 1 Azs 12/2003-48, popř. odbornou literaturu, např. PRŮCHA, P.*

Správní právo. Obecná část. 7., doplněné a aktualizované vydání. Brno: Masarykova univerzita, 2007, s. 369; STAŠA, J. in Hendrych, D. a kol. Správní právo. Obecná část. 6. vydání. Praha: C. H. Beck, 2006, s. 212 a násl.).“.

30. Zdejší soud neshledal, že by napadené rozhodnutí trpělo některou z výše uvedených vad zakládajících jeho nicotnost, přičemž, jak je uvedeno výše, ani žalobce žádnou z předmětných vad netvrdil. Ergo, napadené rozhodnutí nebylo shledáno nicotným.
31. Dále, v případě žaloby proti správnímu rozhodnutí vydanému v řízení po zrušení předchozího správního rozhodnutí soudem je žalobce, s ohledem na dispoziční a koncentrační zásadu, limitován v tom, jaké žalobní námitky může proti takovému novému správnímu rozhodnutí přípustně uplatnit. Tak v rozsudku ze dne 21. 8. 2008, č.j. 7 As 2/2007-119, který byl Nejvyšším správním soudem následován např. v rozsudku ze dne 27. 10. 2011, č.j. 7 Afs 60/2010-148, či zdejším soudem v rozsudku ze dne 19. 4. 2022, č.j. 57 A 122/2021-58 (bod [16]), kasační soud uvedl: *„Vzniká tedy otázka, jaké žalobní důvody je možné, po předchozím zrušení správního rozhodnutí soudem, uplatnit v žalobě proti „novému“ správnímu rozhodnutí, a to zejména se zřetelem na koncentrační a dispoziční zásadu a na zásadu vázanosti správního orgánu právním názorem soudu, které jsou promítnuty v ustanovení § 71 a § 78 odst. 5 s. ř. s. Stádium správního řízení, do kterého se věc dostává, je-li rozhodnutí o odvolání zrušeno soudem, je určováno především tím, zda došlo ke zrušení jen správního rozhodnutí vydaného v posledním stupni nebo i v I. stupni. Vedle toho má však na tuto skutečnost vliv, vzhledem k vázanosti správního orgánu právním názorem soudu, i to, z jakých důvodů soud napadené správní rozhodnutí zrušil. Nepřímo tedy další postup ve správním řízení určují důvody v úspěšné žalobě. Žaloba proti „novému“ rozhodnutí bude tedy ve většině případů přípustná jen co do námítky, že správní orgán nerespektoval právní názor vyslovený soudem. Vedle toho jsou ovšem přípustné i námitky, že v řízení po zrušení správního rozhodnutí soudem a novým správním rozhodnutím došlo k „novému“ porušení zákona, tj. k porušení, ke kterému v původním správním řízení nedošlo, případně mohou být namítány i vady „původního řízení“, které se však projeví až v nezákonnosti nového správního řízení nebo které byly podstatné až po zrušení nového rozhodnutí. Třeba dodat i to, že žalobce může úspěšně v nové žalobě uvést znovu i ty žalobní důvody, které nevedly ke zrušení původního správního rozhodnutí jen proto, že soud zrušil napadené rozhodnutí z jiných důvodů, aniž by se těmito žalobními důvody zabýval (např. se ve zrušujícím rozsudku nezabýval namítanou neúplností dokazování, neboť správní rozhodnutí zrušil pro nepřezkoumatelnost, apod.). Naopak nemohou být úspěšné, až na některé výjimky, žalobní body, které mohly být uplatněny v zákonné lhůtě již v původní žalobě. Stejně tak nemohou obstát důvody, které byly sice uvedeny již v první žalobě, ale nebyly krajským soudem posouzeny jako opodstatněné (srov. rozsudek Vrchního soudu v Praze ze dne 28. 3. 2001, č.j. 5 A 167/99-253, který byl uveřejněn pod č. 798 Správní judikatury č. 3/2001).“.*
32. Žalobce v žalobě, resp. v jejím doplnění mj. namítal, že žalovaný postupoval nezákonným způsobem při vypořádání odvolacích námitek proti způsobu výsledku svědků JUDr. Ch. a MUDr. O. provedeného správcem poplatku, když správce poplatku svědkům nepoložil žádné relevantní dotazy, a fakticky se tak vzdal provedení jejich výsledku. Žalovaný v rámci odvolacího řízení tuto vadu prvostupňového řízení neodstranil.
33. Podstatou této žalobní námítky byl nezákonný postup správce poplatku při výsledku svědků JUDr. Ch. a MUDr. O. Soud z žalovaným předloženého správního spisu ověřil,

že výsledk zmiňovaných svědků proběhl dne 15. 3. 2016 (srov. protokol o výsledku svědka JUDr. Ch. č.j. FIN/13/7806/IS/1345/ML-11711 a protokol o výsledku svědkyně MUDr. O. č.j. FIN/13/7806/IS/1345/ML-11713). Z obsahu těchto svědeckých výpovědí vycházel žalovaný již ve svém rozhodnutí ze dne 5. 8. 2016, č.j. 740/LP/16 (dále jen „předchozí rozhodnutí žalovaného“), které bylo zrušeno rozsudkem zdejšího soudu ze dne 20. 3. 2018, č.j. 30 Af 44/2016-107.

34. Soud ze str. 14 a 15 předchozího rozhodnutí žalovaného ověřil, že žalovaný zde rekapituloval a hodnotil svědecké výpovědi svědků JUDr. Ch. a MUDr. O.. Z žaloby podané v dříve projednávané věci sp. zn. 30 Af 44/2016 soud zároveň zjistil, že žalobce proti způsobu vedení výsledku těchto svědků tehdy ničeho nenamítal. Ve vztahu k výsledku oněch svědků na str. 15 a 16 žaloby ve věci sp. zn. 30 Af 44/2016 namítal toliko to, že je správní orgány nesprávně hodnotily. Nebrojl však proti způsobu vedení jejich výsledku. Vzhledem k tomu, že žalobci nic nebránilo namítat vadu řízení spočívající v nezákonném vedení výsledku svědků JUDr. Ch. a MUDr. O. již v žalobě podané ve věci sp. zn. 30 Af 44/2016, když tyto výsledky byly provedeny již v řízení vedoucím k vydání předchozího rozhodnutí žalovaného a žalovaný z nich v průběhu vydání předchozího rozhodnutí vycházel (žalobcem tvrzená procesní pochybení se tedy odehrála již v předchozím řízení před podáním žaloby ve věci sp. zn. 30 Af 44/2016 a mohla se projevit v nezákonnosti předchozího rozhodnutí, neboť v něm žalovaný z provedených výsledků zmiňovaných svědků vycházel), shledal soud, s ohledem na závěry plynoucí z výše uvedeného rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 8. 2008, č.j. 7 As 2/2007-119, tento okruh žalobních námitek nepřipustným, a proto se jím nezabýval.
35. Stran namítané vady vnitřní rozpornosti napadeného rozhodnutí, která by mohla založit jeho nepřezkoumatelnost pro nesrozumitelnost, soud uvádí, že žalobce neuvedl žádné konkrétní důvody, pro něž by mělo být napadené rozhodnutí vnitřně rozporné. Povinností žalobce bylo uvést konkrétní důvody zakládající vnitřní rozpornost napadeného rozhodnutí (srov. rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 12. 2005, č.j. 2 Azs 92/2005-58, publ. pod č. 835/2006 Sb. NSS). Nebylo úkolem soudu, aby za žalobce spekulativně domýšlel důvody možné vnitřní rozpornosti napadeného rozhodnutí. Takovým postupem by totiž soud přestal plnit roli nestranného rozhodčího sporu a suploval by roli žalobcova advokáta (srov. rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2010, č.j. 4 As 3/2008-78, publ. pod č. 2162/2011 Sb. NSS, bod [32]). Zcela obecná námitka vnitřní rozpornosti napadeného rozhodnutí tak nebyla důvodná.
36. Před samotným vypořádáním přípustných žalobních námitek směřujících do věci samé soud předesílá, že žaloba obsahovala značný počet zcela obecných tvrzení [např. druhý, třetí a čtvrtý odstavec v části označené „Ad 1“]. S ohledem na výše uvedené závěry soud připomíná, že se mohl zabývat jen těmi žalobními tvrzeními, která byla natolik konkrétní, že splňovala kvalitativní obsahové náležitosti žalobního bodu.
37. Leitmotivem sporu v projednávané věci je, zda žalobce prokázal jím tvrzený nárok na osvobození od poplatku z ubytovací kapacity dle § 7 odst. 2 písm. c) zákona o místních poplatcích.
38. Podle § 7 odst. 1 zákona o místních poplatcích, ve znění účinném do 31. 12. 2019, platilo: „*Poplatek z ubytovací kapacity se vybírá v obcích a městech v zařízeních určených k*

přechodnému ubytování za úplatu.“

39. Podle § 7 odst. 2 písm. c) zákona o místních poplatcích, ve znění účinném do 31. 12. 2019, platilo: *„Poplatku z ubytovací kapacity nepodléhá ubytovací kapacita ve zdravotnických nebo lázeňských zařízeních, pokud nejsou užívána jako hotelová zařízení.“*
40. Žalobce předně namítal, že žalovaný neakceptoval jako důkaz jím předloženou listinu obsahující tabulku s názvem *„Ubytovací poplatek – hosté, léčebný pobyt období 2006 – 2013, Hotel CRISTAL“* a listinu s toutéž tabulkou vztahující se k hotelu San Remo s odůvodněním, že šlo o listiny vytvořené žalobcem, tudíž se nejednalo o důkaz, ale o žalobcovo tvrzení. Tento postup považoval žalobce za nesprávný a rozporu s § 93 odst. 1 daňového řádu. Z rozsudku Nejvyššího správního soudu ve věci sp. zn. 9 Afs 103/2018 a z nálezu Ústavního soudu ve věci sp. zn. II. ÚS 664/04 žalobce dovodil, že k prokázání tvrzeného nároku mohl předložit jakýkoliv důkaz, přičemž následně bylo na žalovaném, aby jeho věrohodnost vyvracel (zde žalobce poukázal rovněž na rozložení důkazního břemene v daňovém řízení podle § 92 odst. 5 daňového řádu a rozsudek Nejvyššího správního soudu ve věci sp. zn. 2 Afs 24/2007).
41. Podle § 93 odst. 1 daňového řádu platí: *„Jako důkazních prostředků lze užít všech podkladů, jimiž lze zjistit skutečný stav věci a ověřit skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně a které nejsou získány v rozporu s právním předpisem, a to i těch, které byly získány před zahájením řízení. Jde zejména o tvrzení daňového subjektu, listiny, znalecké posudky, svědecké výpovědi a ohledání věci.“*
42. Podle § 8 odst. 1 daňového řádu platí: *„Správce daně při dokazování hodnotí důkazy podle své úvahy. Správce daně posuzuje každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo.“*
43. Z citovaného § 93 odst. 1 daňového řádu zcela jednoznačně vyplývá, že důkazem v daňovém řízení či v řízení týkajícím se místního poplatku může být i tvrzení daňového subjektu, zde žalobce jako poplatníka poplatku z ubytovací kapacity. Z § 93 odst. 1 věta první daňového řádu lze dovodit, že užitému pojmu *„důkazních prostředků“* (správněji důkazů – srov. BAXA, J. § 93 In: BAXA, J. a kol. *Daňový řád. Komentář*. Praha. Wolters Kluwer ČR, a. s., 2011. str. 532, odst. 5) je nutno rozumět tak, že se jedná o veškeré relevantní zdroje poznání pro věc významných skutečností, které nebyly získány v rozporu s právními předpisy. Potud tedy může být takovým zdrojem poznání i tvrzení daňového subjektu. Právě uvedené však nemění nic na tom, že tvrzení daňového subjektu je třeba dokazovat. Pokud by totiž tvrzení daňového subjektu mělo být důkazem *per se* ve smyslu, že jej není třeba dokazovat, pozbyla by smyslu celá právní úprava dokazování obsažená v daňovém řádu, neboť by daňovému subjektu pro úspěch v řízení stačilo toliko tvrdit právně významné skutečnosti.
44. Soud neshledal výše uvedený okruh žalobních námitek důvodným. Žalovaný se důkaznímu prostředku v podobě předmětných listin vztahujících se k ubytovacímu poplatku v hotelu Cristal a hotelu San Remo věnoval na str. 11 napadeného rozhodnutí v bodě [51]. Jednak uvedl, že předmětné listiny je nutno považovat za opakovaná tvrzení žalobce nově uspořádaná do přehledné tabulky, pročez je nelze považovat za důkaz prokazující tvrzení žalobce, jednak konstatoval, že předmětné listiny bez dalšího neprokazují žalobcovo tvrzení o vzniku nároku na osvobození od místního poplatku dle § 7 odst. 2 písm. c) zákona o místních poplatcích právě proto, že jsou „pouze“ tvrzením žalobce. Nebylo tedy pravdou, že by žalovaný tento důkazní prostředek zcela odmítl.

Naopak, hodnotil jej a dospěl k závěru, že neprokazuje žalobcem tvrzený nárok. Žalovaný se zabýval hodnocením tohoto důkazu z hlediska jeho pramene (dle žalovaného se mělo jednat o tvrzení žalobce) a právě s ohledem na pramen tohoto důkazu dospěl k závěru, že předmětné listiny obsahující výše zmíněné tabulky nejsou způsobilé prokázat žalobcova tvrzení o vzniku nároku na osvobození jím poskytované ubytovací kapacity od poplatku z ubytovací kapacity. Proti tomuto hodnocení žalobce nic nenamítal, tvrdil pouze to, že žalovaný předmětné důkazy v podobě listin vztahujících se k ubytovacímu poplatku ve zmiňovaných hotelech nehodnotil a nezabýval se jimi. Lze si jistě představit komplexnější hodnocení předmětného důkazu a podrobnější úvahu o jeho závažnosti, tedy vztahu k prokazovaným skutečnostem, a míře jeho pravdivosti, tedy tímto důkazem skutečně prokázaných či neprokázaných okolností. Nicméně s ohledem na obsah žalobní námítky nebylo důvodu shledat postup žalovaného nezákonným.

45. Žalobci nebylo možné přisvědčit ani stran tvrzení, že pokud správní orgány dospěly k závěru, že údaje uvedené v předmětných listinách neodpovídají pravdě, tížilo je důkazní břemeno k vyvrácení těchto důkazů. I v řízení o žalobcově žádosti o vrácení přeplatku na poplatek z ubytovací kapacity lze s ohledem na to, že se toto řízení vede dle daňového řádu, vyjít z obecného rozložení důkazního břemene v daňovém řízení. Řízení ve věci přeplatku na poplatek z ubytovací kapacity tak shodně jako daňové řízení není založeno na vyšetřovací zásadě, nýbrž na prioritní povinnosti žalobce dokazovat, co sám tvrdí. Prioritní důkazní břemeno tedy leželo na žalobci (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 8. 2020, č.j. 7 Afs 194/2019-43, bod [39], a tam citovaná judikatura; ze dne 20. 9. 2017, č.j. 6 Afs 34/2017-71, bod [31], či nález Ústavního soudu ze dne 1. 7. 2005, sp. zn. IV. ÚS 29/05). Konkrétní obsah žalobcovy povinnosti tvrzení a důkazní povinnosti vycházel z příslušných ustanovení poplatkového práva hmotného (srov. přiměřeně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 11. 2014, č. j. 9 Afs 47/2014-74, bod [22]). Tak byl žalobce povinen náležitě prokázat jím tvrzený nárok na osvobození od poplatku z ubytovací kapacity. Ve smyslu § 7 odst. 2 písm. c) zákona o místních poplatcích byl žalobce povinen prokázat, že poskytoval ubytovací kapacitu jako zdravotnické či lázeňské zařízení, nikoliv jako hotelové zařízení. Žalobce byl povinen prokázat, jakému množství svých hostů v rozhodném období fakticky poskytl ubytování v souvislosti se zdravotní či lázeňskou službou (množství hostů bylo relevantní pro výpočet celkové hodnoty zaplaceného místního poplatku s ohledem na čl. 4 obecně závazné vyhlášky města Mariánské Lázně č. 7/2010, který výši poplatku z ubytovací kapacity navazoval na počet využitých lůžek za konkrétní počet dnů). Základem pro osvobození od ubytovacího poplatku není formálně deklarovaný stav (např. v podobě žalobcem předložených tabulek vztahujících se k hotelům Cristal a San Remo), nýbrž faktické poskytnutí služby osvobozené od poplatku z ubytovací kapacity. Teprve poté, co by unesl důkazní břemeno stran prokázání těchto skutkových znaků právní normy obsažené v § 7 odst. 2 písm. c) zákona o místních poplatcích, mohlo by důkazní břemeno přejít na správní orgány, které by byly povinny vyvracet správnost, věrohodnost, průkaznost či úplnost žalobcem předložených důkazů prokazujících jeho nárok. Jinak řečeno, na správní orgány mohlo přejít důkazní břemeno až poté, co žalobce unesl jeho tížící primární důkazní břemeno. Žalovaný však dospěl k závěru, že výše zmíněné listiny týkající se poplatku z ubytovací kapacity v hotelech Cristal a San Remo žalobcem tvrzený nárok neprokazovaly, a to s ohledem na pramen tohoto důkazu. Soud nepřisvědčil tvrzení žalobce, že by žalovaný bez náležitého odůvodnění *a priori* odmítl listinný důkaz předložený žalobcem, neboť jak vyplývá z výše uvedeného, žalovaný se tímto důkazem zabýval a přezkoumatelně zdůvodnil, proč tento důkaz nelze osvědčit

jako důkaz prokazující žalobcem tvrzený nárok.

46. Žalobce v dalším okruhu žalobních námitek tvrdil, že žalovaný odmítl jako důkazy výpovědi členů žalobcova představenstva Mgr. U., Ing. K. a Mag. A., neboť dospěl k závěru, že se jednalo o tvrzení samotného žalobce. Shodně žalovaný postupoval i ve vztahu k písemnému prohlášení člena žalobcova představenstva Mgr. U. ze dne 12. 2. 2016. Žalovaný dle žalobce tyto důkazy nehodnotil a nijak se nezabýval jejich obsahem. Rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 1 Afs 58/2009, z něhož žalovaný vycházel, nebyl dle žalobce na projednávanou věc přílehlavý.
47. Mezi účastníky řízení nebylo sporu, že Mgr. U., Ing. K. a Mag. A. byly v době provedení jejich výsledku členy statutárního orgánu žalobce. Z judikatury Nejvyššího správního soudu týkající se výsledku statutárního orgánu či jeho členů v daňovém řízení jako svědků (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 8. 2019, č.j. 4 Afs 262/2017-37, bod [26], či ze dne 4. 4. 2019, č.j. 9 Afs 431/2017-39, bod [25], oba odkazující na žalovaným citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2010, č.j. 1 Afs 58/2009-541, publ. pod č. 2119/2010 Sb. NSS, přičemž žalovaný zcela správně odkázal i na rozsudek sp. zn. 9 Afs 431/2017-39), jednoznačně vyplývá, že jako svědka nelze vyslýchat člena statutárního orgánu účastníka řízení. Jeho jednání je totiž přímo přičítáno účastníkovi řízení samému a jeho výsledek jako svědka by mohl být mimo jiné v rozporu se zásadou zákazu sebeobvinění. Žalovaný proto postupoval zcela správně, pokud na str. 13 a 14 napadeného rozhodnutí (v bodech [56] až [59]) k provedeným výsledkům zmiňovaných svědků uvedl, že jejich výpovědi považoval za tvrzení samotného žalobce. Shodnou optikou je třeba nahlížet i na písemné prohlášení člena žalobcova představenstva Mgr. U. ze dne 12. 2. 2016. Není žádný důvod, proč nahlížet rozdílně na ústní výpověď člena statutárního orgánu účastníka řízení a na jeho písemné podání. V obou případech je nutno projev vůle člena statutárního orgánu účastníka řízení, ať už písemný či ústní, považovat za tvrzení samotného účastníka řízení. Žalovaný tak postupoval správně, pokud v bodě [52] na str. 11 napadeného rozhodnutí vyhodnotil předmětné písemné prohlášení Mgr. Uhra jako tvrzení samotného žalobce.
48. Ač se tedy v právě popsanych případech jednalo o tvrzení samotného žalobce, bylo třeba, s ohledem na § 93 odst. 1 věty druhé daňového řádu, tato tvrzení stále považovat za důkazy ve smyslu uvedeném v tomto rozsudku výše.
49. Žalovaný na str. 13 a 14 napadeného rozhodnutí shrnul obsah výpovědí zmiňovaných členů statutárního orgánu žalobce. Dále k nim uvedl, že jimi uváděná tvrzení je nutno považovat za tvrzení samotného žalobce. Proto výpověďmi členů statutárního orgánu žalobce nebyl prokázán žalobcem tvrzený nárok na osvobození od místního poplatku z ubytovací kapacity a bylo jej třeba prokázat jinými důkazy.
50. I v tomto postupu žalovaného lze shodně jako v případě listin vztahujících se k ubytovacímu poplatku v hotelu Cristal a hotelu San Remo shledat hodnocení těchto důkazů. Žalovaný totiž opětovně provedl analýzu pramene těchto důkazů, když dospěl k závěru, že se jednalo o tvrzení žalobce, a proto je bylo třeba prokázat jinými důkazy. Je pravdou, že žalovaný nehodnotil obsah těchto výpovědí, nicméně v tom nelze spatřovat jeho nezákonný postup. Žalovaný totiž uzavřel, že se jednalo o tvrzení samotného žalobce, která bylo třeba prokázat. V takovém případě bylo nadbytečné zabývat se obsahem těchto výpovědí, když již z povahy věci nemohly prokázat „samy sebe“. Jinak řečeno, tvrzeními žalobce nemohla být prokázána jeho tvrzení. Lze tedy uzavřít, že žalovaný provedl hodnocení výpovědí členů statutárního orgánu žalobce co do pramene

tohoto důkazu a právě s ohledem na pramen důkazu dospěl k závěru, že tento důkaz nemůže prokázat tvrzení žalobce o osvobození od poplatku z ubytovací kapacity. Ani tento okruh žalobních námitek soud neshledal důvodným.

51. Stran písemného prohlášení člena statutárního orgánu žalobce Mgr. U. ze dne 12. 2. 2016 žalovaný postupoval obdobně. I v tomto případě dospěl k závěru, že se jednalo o tvrzení žalobce, protože toto nemohlo prokázat žalobcem tvrzený nárok na osvobození od poplatku z ubytovací kapacity. Žalovaný tedy opětovně s ohledem na pramen tohoto důkazu dospěl k závěru, že neprokazuje žalobcem tvrzený nárok. V podrobnostech soud odkazuje předcházející odstavec tohoto rozsudku. Ani tato žalobní námitka tak nebyla důvodná.
52. Žalobce rovněž namítal, že žalovaný nastavil stupeň hodnocení důkazů příliš excesivně. Poukazoval na to, že neakceptoval jakýkoliv dokument pocházející od žalobce a odhlížel od nich, nepřihlížel k výpovědím členů statutárního orgánu žalobce a dalších jeho pracovníků. Tento postup žalovaného byl v rozporu se zásadami dokazování, jak byly formulovány v rozsudku Nejvyššího správního soudu sp. zn. 8 Afs 23/2018. Žalovaný měl po žalobci požadovat jako jediný důkaz jmenný seznam hostů za relevantní časové období s uvedením všech osobních údajů, účelu pobytu a přesného data pobytu. Tento seznam však žalobce s ohledem na ochranu osobních údajů svých hostů a lékařské tajemství nemohl žalovanému předložit.
53. Z žalobcem citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 1. 2020, č.j. 8 Afs 23/2018-37, publ. pod č. 3976/2020 Sb. NSS, bod [39] a [40], stran míry důkazní povinnosti daňového subjektu (či poplatníka místního poplatku) vyplývá následující: *„Pokud jde o míru důkazní povinnosti, kterou podle § 92 odst. 3 daňového řádu nese daňový subjekt, pak k tomu soud uvádí, že tato nemůže být z povahy věci bezbřehá. Ohledně míry důkazní povinnosti lze odkázat na nálezu Ústavního soudu ze dne 20. 8. 2014, sp. zn. I. ÚS 173/13. V něm se sice Ústavní soud primárně zabýval důkazním standardem v občanském soudním řízení pro případ prokazování existence duševní poruchy při činění právního úkonu, nicméně vyšel z toho, že není důvodu, aby byl pro danou situaci požadován vyšší důkazní standard, než je tomu v případě prokazování jiných skutečností. Ústavní soud v nálezu vycházel z požadované míry unesení důkazního břemene v občanském soudním řízení a v trestním řízení. Podle Nejvyššího správního soudu důkazní standard nastavený pro občanské soudní řízení je s důkazním standardem pro daňové řízení srovnatelný. Podle § 153 odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve znění pozdějších předpisů, soud rozhoduje na základě zjištěného skutkového stavu věci a podle § 132 téhož zákona soud důkazy hodnotí podle své úvahy. Obdobně podle § 8 odst. 1 daňového řádu správce daně při dokazování hodnotí důkazy podle své úvahy. Správce daně posuzuje každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo. Podle Ústavního soudu při jakémkoliv dokazování nelze reálně dosáhnout absolutní jistoty ohledně skutečného stavu věci (viz zejména body 28 až 30 citovaného nálezu). Jak k tomu v bodě 30 Ústavní soud konkrétně uvádí: ‚Je tedy nutno reflektovat, že žádné skutkové okolnosti, které již odezněly, nelze následně, ex post, prokázat s absolutní jistotou. Vždy půjde o otázku určité míry pravděpodobnosti (srovnej také HOH, L. Re-imagining the criminal standard of proof: lessons from the ‚ethics of belief‘ (2009) 13 International Journal of Evidence & Proof 198, s. 202 a STOFFELMAYR, E. a DIAMOND, S. The conflict between precision and flexibility in explaining ‚beyond a reasonable doubt‘ (2000) 6 Psychology, Public Policy, and Law 769, s. 770). Absolutní jistota je tedy důkazní standard, který není možno v soudním řízení aplikovat, neboť by při tom důkazní břemeno prakticky nebylo možno unést.‘*

I v daňovém řízení je proto třeba vycházet z určité míry pravděpodobnosti a po daňovém subjektu nelze požadovat prokázání tvrzených skutečností s absolutní jistotou, ale postačí prokázat dostatečnou míru pravděpodobnosti. Ta bude zpravidla naplněna, pokud bude možné z provedených důkazů učinit daný závěr bez vážných pochybností. Stejně jako v jiných řízeních, však nelze ani v daňovém řízení požadovat v realitě nedosažitelnou míru úplné jistoty (k obdobným závěrům viz též rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 7. 6. 2018, čj. 8 Af 5/2015-82). Navíc nelze odhlížet od plynutí času a požadovat stejnou míru pravděpodobnosti týkající se dokazování těch skutečností, které nastaly před relativně krátkým časovým obdobím, jako u skutečností, které se udály v období relativně vzdáleném, ohledně nichž je již v důsledku běhu času vždy obtížnější obstarat důkazy, jejichž vypovídací hodnota se zároveň zpravidla snižuje. Daňový subjekt sice musí počítat s jeho důkazní povinností stanovenou v § 92 odst. 3 daňového řádu ohledně všech skutečností, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních, ale zejména po dobu běhu lhůty pro stanovení daně podle § 148 daňového řádu, tedy po dobu 3 let ode dne, 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. Zpravidla tak daňovému subjektu postačí uchovávat příslušné důkazní prostředky po dobu 3 let. Majetkové daně jsou v tomto směru poněkud atypické, neboť určité rozhodné skutečnosti mohly nastat i před desítkami let (například zánik předmětu daně), byť takovou situaci nelze zcela vyloučit ani u jiných daní. Nicméně pokud je daňový subjekt v dobré víře, že daňovou povinnost již dlouhodobě nemá, je takovou okolnost třeba zohlednit i v požadované míře pravděpodobnosti prokázání rozhodných skutečností.“.

54. Soud nepřisvědčil žalobci, že by po něm správní orgány požadovaly splnit jeho důkazní povinnost v excesivní míře. Žalobce totiž svůj nárok na osvobození od poplatku z ubytovací kapacity opíral převážně o svá tvrzení, za něž bylo třeba považovat jak výpovědi členů jeho představenstva a písemné prohlášení Mgr. U. ze dne 12. 2. 2016, tak předložené listiny obsahující tabulky o ubytovacích poplatcích v hotelech Cristal a San Remo. Nad rámec svých tvrzení žalobce jím tvrzený nárok opíral o svědecké výpovědi svědků JUDr. Ch. a MUDr. O.. Žalobce však neuvedl nic konkrétního proti způsobu hodnocení těchto důkazů žalovaným. Jak je uvedeno výše, nebylo úkolem soudu domýšlet za žalobce, v čem a jak měl žalovaný pochybit při hodnocení těchto svědeckých výpovědí. Obecně formulovanou námitku, že z výpovědí členů statutárního orgánu žalobce a čestného prohlášení člena žalobcova statutárního orgánu, vyslechnutých svědků a předmětných tabulek vztahujících se k hotelům Cristal a San Remo, vyplýval žalobcem tvrzený nárok, tak soud mohl pouze takto obecně vypořádat, neboť nemohl sám aktivně vyhledávat, v jakých aspektech předmětné důkazy prokazovaly žalobcem tvrzený nárok a v jakých nikoliv. Poukázat na konkrétní skutečnosti plynoucí z citovaných důkazů, které podpíraly tvrzený nárok, bylo úkolem žalobce.
55. Soud nepřisvědčil ani dílčí námitce žalobce, že by po něm správní orgány požadovaly jako jediný důkaz jmenný seznam hostů za relevantní časové období s uvedením všech osobních údajů, účelu pobytu a jeho přesného data. Žalovaný v bodě [46] na str. 10 napadeného rozhodnutí uvedl: „*Jak byl příjemce rozhodnutí seznámen nadřízeným orgánem, dle názoru nadřízeného orgánu měl příjemce rozhodnutí předložit důkazy k prokázání svých tvrzení, že konkrétní jednotliví hosté čerpali v konkrétních dnech u příjemce rozhodnutí lékařskou či lázeňskou péči a současně doložit a prokázat, že tito konkrétní hosté byli u příjemce rozhodnutí současně ubytováni.*“. Následně v bodě [69] na str. 15 napadeného rozhodnutí vyjevil: „*Odvolací orgán se opakovaně v průběhu řízení poměrně*

jasně vyjádřil a v tomto směru poplatníka i poučil, co by měl v řízení tvrdit a prokazovat, totiž, že je nutné, aby poplatník zcela konkrétně tvrdil, že v konkrétních dnech (obdobích) poskytl ubytování konkrétním osobám a aby tvrdil a prokázal, že těmto osobám v souvislosti s poskytnutím ubytování poskytl též zdravotní služby. Poplatník však na tyto výzvy a návody ze strany odvolacího orgánu nijak nereagoval a jím navržené a jak správcem poplatku, tak odvolacím orgánem provedené důkazy k objasnění věci ničeho nepřinesly. Je s podivem, že poplatník nebyl schopen prokázat jím tvrzené skutečnosti, ač z výpovědí slyšených svědků vyplynulo, že u poplatníka je vedena jak evidence ubytovaných hostů a druh poskytnutého ubytování, tak je evidováno, kterým hostům byla poskytnuta zdravotnické služby (lékařská či lázeňská péče).“ Z uvedeného vyplývá, prokázání jakých skutečností považoval žalovaný za relevantní. Ani z právě citovaných částí odůvodnění, ani z jiných částí napadeného rozhodnutí však nevyplývá, že by žalovaný po žalobci požadoval jediný konkrétní přípustný důkaz k prokázání tvrzení o nároku na osvobození od poplatku z ubytovací kapacity (pokud žalobce tvrdil, že si žalovaný „sám vnitřně stanovil, že jediným akceptovatelným důkazním prostředkem je jmenná evidence hostů za relevantní období s uvedením délky pobytu a účelu pobytu“, nenalezla tato úvaha žádný odraz v napadeném rozhodnutí. Žalobci tedy nebylo možné v jeho tvrzení přisvědčit). Naopak, žalovaný vůči žalobci jasně vymezil pro věc rozhodné skutečnosti, které byl žalobce povinen prokázat, a ponechal na jeho úvaze, jakými důkazy tyto skutečnosti prokáže. Bylo věcí žalobce, jaké důkazy k prokázání svých tvrzení předloží (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 8. 2020, č.j. 9 Afs 171/2020-35, body [19] až [21], či ze dne 23. 3. 2022, č. j. 7 Afs 114/2020-29, bod [25]), přičemž pokud se žalobce dostal do důkazní nouze, jde tato skutečnost k jeho tíži (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 2. 2010, č.j. 1 Afs 3/2010-76; či ze dne 30. 7. 2010, č.j. 8 Afs 14/2010-195, publ. pod č. 2172/2011 Sb. NSS). Důvodným nemohla být ani tvrzení, že žalobce takový jmenný seznam hostů žalovanému nemohl předložit s ohledem na pravidla ochrany osobních údajů a lékařské tajemství, neboť, jak je uvedeno výše, žalovaný po žalobci onen jmenný seznam nepožadoval.

56. Soud neshledal důvodnou ani další dílčí námitku, že žalobce nemohl, s ohledem na stáří věci a množství ubytovaných hostů, tyto hosty předvolávat k výslechu ke správním orgánům či od nich obstarávat česná prohlášení. Jednak to nebyl žalobce, kdo by měl předvolávat svědky k výslechu ke správním orgánům, nýbrž správní orgány (srov. § 100 odst. 1 daňového řádu ve spojení s § 96 téhož zákona). V případě žalobce bylo dostačující, aby výslechy oněch svědků navrhl. Z tvrzení členů žalobcova statutárního orgánu Mag. A. a Mgr. U. (srov. str. 13 napadeného rozhodnutí, body [57] a [58]) a svědka JUDr. Ch. (srov. str. 12 napadeného rozhodnutí, bod [55]) jednoznačně vyplývalo, že žalobce vedl evidenci ubytovaných hostů, kde u každého hosta evidoval jeho totožnost a druh pobytu. Žalobci dle názoru soudu nic nebránilo, aby údaje z této evidence využil pro potřeby prokázání jím tvrzeného nároku na osvobození od poplatku z ubytovací kapacity, ať už tak, že by správci daně navrhl provedení výslechu svých hostů jako svědků, či jiným jím zvoleným způsobem.
57. S ohledem na vedení evidence hostů soud rovněž podotýká, že toto zjištění značně oslabovalo argumentaci žalobce, že s ohledem na pravidla ochrany osobních údajů nemohl správním orgánům předložit jmenný seznam hostů za předmětné časové období s uvedením jejich osobních údajů, účelu pobytu a data pobytu, neboť z uvedených výpovědí osob zúčastněných na správě daní vyplynulo, že žalobce takovouto evidencí disponoval.

58. V dalším okruhu žalobních námitek žalobce namítal, že žalovaný opakovaně využíval jako podklad pro své rozhodnutí skutková zjištění učiněná v jiném řízení, aniž by žalobci dal možnost se k těmto vyjádřit a aniž by je učinil součástí spisu. Nejednalo se přitom o okrajové konstatování, nýbrž o stěžejní argument.
59. Soud ze str. 16 napadeného rozhodnutí (bod [70]), ověřil, že žalovaný odkazoval na daňovou kontrolu týkající se poplatkové povinnosti žalobce za období listopad a prosinec 2013 (č.j. FIN/13/7806/IS/1342/35875 a č.j. FIN/13/7806/IS/1345/358882). Na základě toho žalovaný uvedl, že *„správce poplatku zjistil, že evidence místního poplatku z ubytovací kapacity byla vedena nedostatečně a nepřehledně“*, přičemž *„odvolací orgán se s těmito závěry správce poplatku ztotožnil, když měl uvedené spisy k dispozici.“*
60. Z uvedeného je tedy zřejmé, že žalovaný vycházel ze skutečností zjištěných v jiném řízení. Takový postup sám o sobě nelze shledat nezákonným, naopak je v souladu s § 93 odst. 2 daňového řádu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 1. 2016, č.j. 4 Afs 233/2015-47, bod [57]).
61. Mezi účastníky řízení nebylo sporu o tom, že žalovaný neumožnil žalobci seznámit se s uvedenými zjištěními učiněnými v průběhu jiného řízení s žalobcem, ani se závěry z nich plynoucími před vydáním napadeného rozhodnutí. Žalovaný ve vyjádření k žalobě uvedl, že se nejednalo o vadu řízení, neboť žalobci bylo již z řízení před správcem poplatku známo, že správce poplatku vycházel ze skutečností zjištěných v jiném řízení. Soud však v prvoinstančním rozhodnutí nenalezl žádný poukaz na žalovaným odkazované listiny č.j. FIN/13/7806/IS/1342/35875 a č.j. FIN/13/7806/IS/1345/358882, když správce poplatku na str. 3 prvoinstančního rozhodnutí odkázal pouze na blíže nespecifikované jiné daňové řízení, v jehož průběhu zjistil, že evidence místního poplatku z ubytovací kapacity byla vedena nedostatečně a nepřehledně. Žalobci tak z řízení před správcem poplatku nemohlo být ani v nejmenším zřejmé, na jaké daňové řízení správce poplatku poukazoval, a z jakých konkrétních důkazů dovodil nedostatečnost a nepřehlednost žalobcem vedené evidence místního poplatku. Žalobce tak nijak nemohl zpochybnit skutkové zjištění učiněné správcem poplatku stran dostatečnosti a přehlednosti evidence místního poplatku či se k tomuto skutkovému zjištění jakkoliv vyjádřit.
62. Skutečnost, že žalobce v odvolání proti prvoinstančnímu rozhodnutí nenamítal, že správce poplatku vycházel ze skutečností zjištěných v jiném daňovém řízení, aniž by s nimi žalobce seznámil, žalobci nebránila namítnout tuto vadu řízení v žalobě. *„To plyne již jen ze základní ústavněprávní teze, podle které právní ochrana poskytovaná správními soudy je ochranou originální a není pokračováním správního řízení. Žalobce je oprávněn uvést v žalobě všechny právní důvody, pro které považuje napadené správní rozhodnutí za nezákonné. Tomu nebrání skutečnost, že některé z nich neuplatnil již v odvolacím řízení, ač tak učinit mohl. Žalobce zajisté nemůže účinně zpochybňovat zákonnost postupu žalovaného správního orgánu a vytýkat mu jako procesní vadu, že se nevypořádal se skutečnostmi či právními námitkami, které ve správním řízení neurvedl nebo které uplatnil opožděně, může však bez omezení namítat nesprávné právní posouzení věci, k němuž žalovaný svým postupem dospěl.“* (viz usnesení RS NSS ze dne 26. 8. 2008, č.j. 7 Afs 54/2007-62, ve věci Statutární město Brno, městská část Brno-Žabovřesky proti Úřadu pro ochranu hospodářské soutěže, publ. pod č. 1742/2009 Sb. NSS)“ (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 9. 2010, č.j. 1 Afs 31/2010-89, bod [23]).
63. Řízení ve věci žalobcovy žádosti tedy bylo v tomto ohledu zatíženo vadou. Přílehlavým

byl odkaz žalobce na nález Ústavního soudu ze dne 7. 1. 2004, sp. zn. II. ÚS 173/01, neboť správní orgány žalobci neumožnily seznámit se provedeným důkazem v podobě zmiňované evidence místního poplatku a neučinily jej součástí spisového materiálu. Z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 7. 2007, č.j. 8 Afs 59/2005-83, publ. pod č. 1440/2008 Sb. NSS, vyplývá, že „nelze ani ve správním řízení vedeném v procesním režimu daňového řádu rezignovat na základní procesní práva jeho účastníků, včetně práva na seznámení se se skutečnostmi, které mohou být vzaty za základ rozhodnutí. Lze v této souvislosti zmínit nález Ústavního soudu ze dne 7. 1. 2004, sp. zn. II. ÚS 173/01 (č. 2/2004 Sb. ÚS), kde se konstatuje, že „na daňové řízení lze vztáhnout pravidlo, že finanční orgány jsou povinny postupovat v souladu s článkem 38 odst. 2 Listiny. Musí tedy umožnit stěžovatelce, aby věc byla projednána v její přítomnosti a mohla se vyjádřit ke všem prováděným důkazům. Okolnost, že finanční orgány nezařadily provedený sporný důkaz do spisového materiálu, nedaly stěžovatelce možnost se k němu vyjádřit a nehodnotily jej ve vzájemné souvislosti s ostatními důkazy, měla reálný vliv na zjištění skutečného stavu věci a následně i na správné právní posouzení věci do té míry, že zasáhla do ústavního práva na spravedlivý proces“. Lze tedy uzavřít, že pokud je daňovému subjektu umožněno seznámit se s obsahem správního spisu a rozhoduje-li správce daně pouze na základě listin v něm zařazených, lze takový postup považovat za naplnění předmětného atributu práva na spravedlivý proces.“.

64. Zbývalo posoudit, zda tato vada řízení měla vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. Soud dospěl k závěru, že ano.
65. Správní orgány totiž vycházely z neprůkaznosti evidence místního poplatku z ubytovací kapacity, aniž by žalobci umožnily se k této evidenci vyjádřit. Správce poplatku ani žalovaný neumožnili žalobci seznámit se s provedeným důkazem, z něhož dovodili, že žalobcem vedená evidence místního poplatku byla nedostatečná a nepřehledná. Správce poplatku na žádný konkrétní důkaz nepoukázal, žalovaný sice ano, avšak žalobci jej před vydáním napadeného rozhodnutí nezpřístupnil, ani ho neseznámil s jeho hodnocením. Předmětná evidence však mohla mít vliv na důkazní situaci, resp. na hodnocení toho, zda žalobce unesl jej tížící důkazní břemeno. Jinak řečeno, v souhrnu s ostatními důkazy, zejm. svědeckými výpověďmi, mohl být touto evidencí prokázán žalobcem tvrzený nárok, neboť ta se dle vyjádření žalovaného v bodě [70] na str. 16 napadeného rozhodnutí vztahovala k předmětu řízení, tedy k poplatkové povinnosti žalobce na místním poplatku z ubytovací kapacity. Soud netvrdí, že předmětná evidence je způsobilá prokázat či prokazuje nárok žalobce na osvobození od poplatku z ubytovací kapacity, ať už sama o sobě či v souhrnu s jinými důkazy. Pouze konstatuje, že žalovaný postupoval v rozporu s § 6 odst. 3 daňového řádu a čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod, a zkrátit tak žalobce na jeho právech, když vycházel z provedeného důkazu, aniž by žalobci umožnil se k němu vyjádřit a před vydáním napadeného rozhodnutí ho seznámit s jeho hodnocením. S ohledem na to, že nosným důvodem napadeného rozhodnutí bylo neunesení důkazního břemene žalobcem stran prokázání jím tvrzeného nároku na osvobození od místního poplatku (srov. např. bod [60] na str. 14 napadeného rozhodnutí), a zároveň evidence týkající se místního poplatku z ubytovací kapacity měla bezprostřední vztah ke spornému místnímu poplatku, nebyl žalovaný oprávněn postupovat tak, že provedl důkaz potenciálně významný z hlediska žalobcem tvrzeného nároku, aniž by žalobci umožnil se k němu vyjádřit a seznámit ho s jeho hodnocením před vydáním napadeného rozhodnutí. Jinak řečeno, pokud žalovaný provedl důkaz mající bezprostřední vztah k nosným důvodům napadeného rozhodnutí, aniž by žalobci umožnil se k tomuto důkazu vyjádřit a seznámit ho před vydáním napadeného

rozhodnutí s jeho hodnocením, zkrátit žalobce na jeho právech a zatížil řízení vadou mající vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí.

66. V posledním okruhu žalobních námitek žalobce namítal, že žalovaný postupoval v rozporu s § 115 odst. 2 daňového řádu, neboť v seznámení žalobce se skutečnostmi zjištěnými v odvolacím řízení nebyl žalobce seznámen s hodnocením důkazů v podobě výpovědí členů žalobcova statutárního orgánu. Žalobce tak nevěděl, jak žalovaný na tyto důkazy pohlížel.
67. Podle § 115 odst. 2 věta první daňového řádu *„provádí-li odvolací orgán v rámci odvolacího řízení dokazování, seznámí před vydáním rozhodnutí o odvolání odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a umožní mu, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřil, popřípadě navrhl provedení dalších důkazních prostředků.“*
68. Výkladem citovaného ustanovení daňového řádu se zabýval rozšířený senát Nejvyššího správního soudu ve svém rozsudku ze dne 24. 6. 2020, č.j. 1 Afs 438/2017-52 (publ. pod č. 4053/2020 Sb. NSS). Dovedil, že pokud odvolací orgán v odvolacím řízení dle § 115 odst. 1 daňového řádu provádí dokazování, je povinen daňový subjekt seznámit nejen s výčtem a obsahem provedených důkazů, ale i se závěry, které z nich pro zjištěný skutkový stav dovozuje, resp. s úvahami, jimiž se při hodnocení důkazů řídil. Ač byl tento právní názor rozšířeným senátem Nejvyššího správního soudu formulován až po vydání napadeného rozhodnutí (dne 5. 2. 2020) i po zahájení soudního řízení v projednávané věci (dne 5. 4. 2020), byl soud s ohledem na závěry plynoucí z rozsudků Nejvyššího správního soudu 21. 10. 2008, č.j. 8 As 47/2005-86, publ. pod č. 1764/2008 Sb. NSS, bod [57], či ze dne 21. 1. 2021, č.j. 7 As 336/2020-84, bod [21], povinen postupovat podle právního názoru rozšířeného senátu, neboť ten se uplatní i na všechna probíhající řízení. V případě, že je v odvolacím řízení dle daňového řádu prováděno dokazování, bez ohledu na to, zda je prováděno prvostupňovým či odvolacím orgánem, je podstatné, aby byl daňový subjekt řádně seznámen s tím, že správní orgán provedl nové důkazy, a s jejich hodnocením. Pokud tak správní orgán učiní, nejedná se o porušení zásady dvojinstančnosti (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 2. 2022, č.j. 2 Afs 222/2020-35, bod [17]).
69. Soud z obsahu správního spisu zjistil, že žalovaný v průběhu odvolacího řízení vyhotovil písemnost nazvanou *Seznámení se zjištěnými skutečnostmi* ze dne 15. 8. 2018, č.j. KK/3071/LP/19. Předmětem tohoto seznámení byly výpovědi předsedy představenstva žalobce Mag. A., místopředsedy představenstva žalobce Mgr. U. a člena představenstva žalobce Ing. K.. Toto seznámení bylo koncipováno tak, že pod jeho bodem III. byl přepsán průběh výslechů uvedených osob. Předmětné seznámení však neobsahovalo žádné sdělení žalobci, jaké skutečnosti z provedených výslechů žalovaný zjistil a jaké skutečnosti považoval za prokázané. V předmětném seznámení tak nebylo obsaženo žádné hodnocení důkazů v podobě výslechů uvedených osob, ani žádné závěry, k nimž žalovaný na podkladě těchto výslechů dospěl. Žalovaný tak postupoval v rozporu s § 115 odst. 2 daňového řádu. *„Neseznámí-li tedy odvolací orgán odvolatele s úvahami, jimiž se při hodnocení důkazů řídil dle § 115 odst. 2 daňového řádu, zatíží své rozhodování nepředvídatelností a daňový subjekt připraví o možnost procesní obrany. Je v této souvislosti bez významu, zda se hodnotící úvaha týká důkazu, který si obstaral sám, nebo byl již součástí spisu, v němž je přezkoumáváno rozhodnutí prvostupňového správce daně, či zda jej předložil daňový subjekt coby odvolatel spolu s podaným odvoláním. Překvapivost (nečekanost) posléze vydaného rozhodnutí není odvozena od použití či nepoužití takového důkazu z hlediska jeho obsahu (ten odvolatel zpravidla zná), ale od jeho hodnocení odvolacím orgánem z výše*

uvedených hledisek závažnosti, zákonnosti a věrohodnosti, jinak vyjádřeno, zda a jak odvolatel z pohledu odvolacího orgánu (ne)prokázal své tvrzení a zda (ne)mělo vliv na vytvářená skutková zjištění.“ (srov. bod [67] citovaného usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu č.j. 1 Afs 438/2017-52, publ. pod č. 4053/2020 Sb. NSS). Jak je uvedeno výše, podstatou napadeného rozhodnutí bylo neunesení důkazního břemene žalobcem. Žalobce se však o tom, že jej neunesl, dozvěděl až z napadeného rozhodnutí. „Jinak řečeno, jestliže je daňový subjekt zatížen důkazním břemenem, měl by se dozvědět, zda je v souvislosti s nově provedeným dokazováním unesl. V opačném případě by se o důvodech svého neúspěchu v daňovém řízení mohl poprvé dozvědět až z rozhodnutí odvolacího daňového orgánu, kterým se celé daňové řízení končí (srov. přiměřeně též rozsudky ze dne 28. 11. 2018, č.j. 9 As 257/2017-46, či ze dne 14. 11. 2019, č.j. 8 As 244/2018-82, a tam trefně použité přirovnání k dětské hře „na slepou bábu“). To by v důsledku zbytečně přesouvalo jeho první možnost obrany proti závěru daňových orgánů až do řízení před správními soudy. Takový výklad je nutné odmítnout jako popírající nejen zásadu subsidiarity soudního přezkumu (srov. § 5 s. ř. s.), ale i zásadu dvojinstančnosti (aspoň u jedné instance musí daňový subjekt mít možnost se k závěrům správních orgánů vyjádřit) a zásadu procesní ekonomie.“ (srov. bod [63] citovaného rozsudku rozšířeného senátu č.j. 1 Afs 438/2017-52, publ. pod č. 4053/2020 Sb. NSS).

70. Soud se ztotožnil s tvrzením žalovaného, že v odvolacím řízení nebyl proveden výslech svědků, neboť vyjádření členů statutárního orgánu žalobce bylo třeba přičítat samotnému žalobci (srov. výše). Nicméně, dle § 93 odst. 1 daňového řádu mohou být důkazním prostředkem v daňovém řízení i tvrzení daňového subjektu (srov. výše). Bylo tedy povinností žalovaného seznámit žalobce s hodnocením výpovědí členů statutárního orgánu žalobce a se závěry, které z těchto výpovědí dovodil. Nebylo dostačující, pokud žalovaný toliko přepsal obsah jejich výpovědí do jedné ucelené písemnosti a s ní žalobce seznámil, aniž by uvedl hodnocení těchto výpovědí. Pokud pak žalovaný v podaném vyjádření k žalobě uvedl, že žalobce byl z jiných úkonů žalovaného obeznámen s hodnocením těchto výpovědí, uvádí k tomu soud, že žalovaný jednak nepoukázal na žádné konkrétní úkony, v jejichž rámci by seznámil žalobce s hodnocením těchto výpovědí a případnými závěry, které z nich dovodil, jednak ani ve správním spisu soud žádné takové úkony nenalezl.
71. Vzhledem k výše uvedenému soud žalobu shledal důvodnou. Žalovaný se porušením § 115 odst. 2 daňového řádu dopustil takové vady řízení, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé. Vady řízení s totožnými důsledky na nezákonnost napadeného rozhodnutí se žalovaný dopustil i tím, že vycházel z, dle jeho názoru nedostatečné a nepřehledné, evidence místního poplatku z ubytovací kapacity, aniž by žalobci umožnil se k této evidenci v průběhu řízení vyjádřit a učinil ji součástí správního spisu. Proto soud zrušil napadené rozhodnutí bez jednání dle § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s. a vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení dle § 78 odst. 4 s. ř. s. (vzhledem k důvodům zrušení napadeného rozhodnutí soud nekonal ústní jednání, ač na něm žalobce trval). V dalším řízení je žalovaný vázán právním názorem soudu vysloveným v tomto rozsudku (srov. § 78 odst. 5 s. ř. s.). To konkrétně znamená, že žalovaný jednak seznámí žalobce s hodnocením předmětných výsledků provedených v odvolacím řízení a se závěry, které z nich dovozuje, jednak žalobci umožní vyjádřit se k předmětné evidenci místního poplatku z ubytovací kapacity, pokud z ní bude chtít v rámci svého rozhodování vycházet.
72. Závěrem soud dodává, že neprovedl žádný z důkazů navržených žalobcem, neboť jejich

provedení nebylo nutné pro posouzení důvodnosti žaloby, když soud v rámci svého rozhodování vycházel pouze z obsahu správního spisu. Tím se dokazování v soudním řízení správním neprovádí (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 1. 2009, č.j. 9 Afs 8/2008-117, publ. pod č. 2383/2011 Sb. NSS).

[V] Náklady řízení

73. Žalobce, který měl ve věci plný úspěch, má podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. proti žalovanému správnímu orgánu, který ve věci úspěch neměl, právo na náhradu důvodně vynaložených nákladů řízení před soudem ve výši 11 228 Kč, skládající se ze zaplaceného soudního poplatku za žalobu ve výši 3 000 Kč, a dále z odměny advokáta za dva úkony právní služby v plné výši, tj. po 3 100 Kč/úkon, a z náhrady hotových výdajů za dva úkony právní služby po 300 Kč/úkon podle § 7, § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. a), d) a § 13 odst. 1 a 3 vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb, ve znění pozdějších předpisů. Za úkony právní služby oceněné plnou výší se považují převzetí a příprava zastoupení a podání žaloby, když soud považuje podání žaloby dne 5. 4. 2020 a podání doručené soudu dne 6. 4. 2020 označené jako „Rozšíření žalobních bodů u žaloby proti rozhodnutí správního orgánu ve smyslu § 65 a násl. s.ř.s.“ jako jedno podání.
74. Odměna advokáta a náhrada advokáta byly proto navýšeny o částku 1 428 Kč odpovídající dani, kterou je advokát povinen z odměny a z náhrad odvést podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (§ 57 odst. 2 s. ř. s.).
75. Ke splnění povinnosti nahradit náklady řízení bylo žalovanému určeno platební místo podle § 149 odst. 1 o. s. ř. ve spojení s § 64 s. ř. s. a stanovena pariční lhůta podle § 160 odst. 1 část věty za středníkem o. s. ř. ve spojení s § 64 s. ř. s. (s přihlédnutím k možností žalovaného tuto platbu realizovat).

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost. Kasační stížnost musí být podána do dvou týdnů po doručení rozsudku. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu; lhůta je zachována, byla-li kasační stížnost podána u Krajského soudu v Plzni.

Plzeň 29. 8. 2022

Mgr. Jaroslav Škopek v.r.
předseda senátu