



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

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

žalobce: **CRISTAL PALACE s. r. o.**, IČ 45359172, 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 10. 2. 2023, č.j. KK/378/LP/23,

takto:

- I. Rozhodnutí Krajského úřadu Karlovarského kraje ze dne 10. 2. 2023, č.j. KK/378/LP/23, se zrušuje a věc se vrací k dalšímu řízení žalovanému.
- II. Žalovaný je povinen nahradit žalobci náklady řízení ve výši 17 982 Kč k rukám zástupce žalobce Mgr. Jaroslava Mazůrka, advokáta, do jednoho měsíce od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

[I] Předmět řízení

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

1. Žalobou ze dne 10. 4. 2023 se žalobce domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 2. 2023, č.j. KK/378/LP/23 (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

3. Žalobce považoval napadené rozhodnutí za nezákonné. Žalobní argumentaci čítající 25 stran rozdělil do 8 bodů. Pro stručnost zde soud uvede toliko hlavní žalobní důvody s odkazem na to, že obsah žaloby je znám oběma zúčastněným stranám a soud na něj v podrobnostech odkazuje.

ad 1) Žalovaný nesprávně hodnotil důkazy jednotlivě, ale i v celé jejich souvislosti, neboť dohromady provedené důkazy ve spojitosti spolehlivě prokazovaly nárok žalobce na vrácení uplatňovaného přeplatku na místním poplatku z ubytovací kapacity, jenž byl předmětem řízení. Provedené listinné důkazy, tj. přehledy odvedeného místního poplatku z ubytovací kapacity za Hotel Cristal Palace a San Remo, prohlášení člena představenstva Mgr. T. U., výpověď MUDr. G. O., výpověď JUDr. M. CH., výpověď Mgr. T. U., Mag. A. A. a Ing. Z. K. prokazovaly nad rozumnou míru, že uplatněný žalobcuv nárok na vrácení přeplatku na místním poplatku z ubytovací kapacity je oprávněný. Způsob, jakým žalovaný uvedené důkazy hodnotil jednotlivě, ale i v jejich celistvosti a globálnosti, byl nesprávný, účelový, předpojatý, příliš přísný a restriktivní. Žalobcuv nárok je bohatě prokázán jednotlivými přehledy odvedeného poplatku na místním poplatku z ubytovací kapacity za Hotel San Remo a Hotel Cristal Palace a prohlášením člena představenstva Mgr. T. U.. Jednotlivé přehledy za zařízení Hotel Cristal Palace a Hotel San Remo totiž obsahují podrobné vyčíslení odvedeného poplatku na místním poplatku z ubytovací kapacity za jednotlivá uplatňovaná období. Z prohlášení člena představenstva Mgr. T. U. jasně vyplývá, že jednotlivé položky obsažené v přehledech odvedených poplatků na místním poplatku z ubytovací kapacity obsahují toliko přehledy o osobách, které absolvovaly v rámci zařízení Cristal Palace a San Remo v daném období léčebný pobyt. Přehledy odvedeného místního poplatku z ubytovací kapacity za Hotel Cristal Palace a San Remo, doplněné o prohlášení člena představenstva Mgr. T. U. a ve spojitosti se všemi dalšími provedenými důkazy dokazují s dostatečnou mírou pravděpodobnosti, že uplatněný nárok je oprávněný, a tudíž je v souladu s judikátem Nejvyššího správního soudu ve věci sp. zn. 8 Afs 23/2018 na místě nároku vyhovět.

ad 2) Žalovaný ve svém rozhodnutí nesprávně aplikoval ustanovení daňového řádu, pokud jde o rozložení důkazního břemene mezi žalobce a žalovaného. Žalobce splnil své důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 3 daňového řádu předložením své evidence. Žalovaný v této souvislosti nikdy konkrétně nespecifikoval, proč je dle jeho názoru žalobcem předložená

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

evidence nesprávná, neúplná, neprůkazná nebo nevěrohodná, a už vůbec k těmto skutečnostem nepředložil žádné své důkazy. Žalovaný nic z tohoto neučinil, když se rozhodl přes všechny předložené a provedené důkazy tvrdit, že žalobce neprokazuje svůj nárok. Tím žalovaný porušil zásady rozložení důkazního břemene v daňovém řízení, neboť přes řádně předložené dokumenty, jež prokazovaly žalobcův nárok, a přes další provedené důkazy, jež uvedený nárok jednoznačně potvrzovaly a aprobovaly, neunesl ani břemeno tvrzení, když netvrdil, že by uvedené důkazy byly nesprávné, nevěrohodné, neprůkazné a ani břemeno důkazní, kdy by své takto vyřčené pochybnosti řádně prokázal.

Pokud žalovaný neunesl svou část důkazního břemene v daňovém řízení, a to ve smyslu § 92 odst. 5 daňového řádu, nezbývalo nic jiného než akceptovat, že předložené důkazy jsou správné a z těchto důkazů vycházet. V takovém případě měl žalovaný uplatněný žalobcův nárok řádně uznat jako důvodný a měl rozhodnout o tom, že se vrací přeplatek na poplatek z ubytovací kapacity za předmětné období. Žalovaný tudíž zatížil své rozhodnutí podstatnou procesní vadou, která má za následek nezákonnost rozhodnutí.

ad 3) Žalovaný se v průběhu hodnocení důkazů dopustil závažných procesních pochybení. Konkrétně žalobce poukázal na to, že žalovaný neakceptoval předložené listiny obsahující tabulku Ubytovací poplatek – 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 obsahově 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 nálezy Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 664/04.

ad 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. Žalovaný se obsahem výpovědí nijak nezabýval, nijak jejich obsah nehodnotil a fakticky uvedený důkaz zcela odepsal, jako nepřipustný a nepoužitelný. Pokud žalovaný od obsahu výpovědí uvedených osob zcela odhlížel při hodnocení důkazů, jedná se o zcela vadný postup, který je v rozporu s § 93 odst. 1 a § 92 odst. 5 písm. c) 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.

ad 5) Žalobce dále uvedl, že žalovaný požadoval jako jediný důkaz způsobilý prokázat žalobcova tvrzení jmenný seznam hostů za relevantní časové období, včetně jejich osobních údajů, účelu pobytu a přesného data pobytu. Uvedený postup je však pro žalobce zcela nepřipustný, především s ohledem na zásady lékařského tajemství a zásady o ochraně osobních údajů stanovených nařízením GDPR. S ohledem na stáří věci a množství osob, žalobce nemohl od svých bývalých hostů vyžadovat čestná prohlášení či je předvolávat k výslechu u správce poplatku. Míra důkazu byla ze strany žalobce splněna, když z listin obsahujících tabulky s počtem hostů, čestného prohlášení Mgr. U. a výpovědí JUDr. Ch., MUDr. O., Ing. K., Mgr. U. a Mag. A. dostatečně vyplývaly tvrzené skutečnosti. Byl zcela

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

naplněn standard dokazování, jenž byl stanoven Nejvyšším správním soudem, a sice, že nárok byl prokázán s extrémně vysokou mírou pravděpodobnosti. Žalovaný tak postupoval v rozporu s § 93 odst. 1 daňového řádu a § 92 odst. 5 téhož zákona.

ad 6) Žalobce dále nesouhlasil s konstatováním žalovaného, že „*evidence místního poplatku z ubytovací kapacity byla vedena nedostatečně a nepřehledně, neboť nebyla vedena evidenční (ubytovací) kniha a z předložených seznamů hostů (dle daňového subjektu pacientů), tj. „Přijetí pacienti“ - hotel San Remo a „Léčebný průkaz“ za hotel Cristal Palace, nešlo určit, zda se skutečně jedná o léčebné pobyty nebo o rekreační pobyty*“. Provedená kontrola vedení poplatků z ubytovací kapacity ze strany Městského úřadu Mariánské Lázně, jejíž výsledkem byla uvedená kontrolní zjištění, měla tendenční a účelovou povahu. To žalobce dovozuje ze skutečnosti, že záhy po podání žádosti o vrácení přeplatku na místním poplatku z ubytovací kapacity, jež byla adresována vůči Městskému úřadu Mariánské Lázně, se u žalobce ohlásila poplatková kontrola ze strany Městského úřadu Mariánské Lázně, jež byla zaměřená na místní poplatek z ubytovací kapacity. Žalobce rozporoval objektivitu takto provedené poplatkové kontroly ze strany Městského úřadu Mariánské Lázně, neboť stejné osoby (paní S. a paní K.) provedly kontrolu, rozhodovaly o zamítnutí nároku žalobce a prováděly opakované řízení a dokazování v rámci Městského úřadu Mariánské Lázně, poté, co jejich zamítavá rozhodnutí byla zrušena ze strany žalovaného, resp. Krajského soudu v Plzni. Žalobce trval na tom, že vedl všechny evidence týkající se místního poplatku z ubytovací kapacity v souladu se zákonem a podzákonnými normami, když při provádění kontrole bylo zpřístupněno Městskému úřadu Mariánské Lázně vše, co mohl zpřístupnit, aniž by porušil povinnost lékařské (zdravotnické) mlčenlivosti. Závěry, jež žalovaný v souvislosti s vedením evidence o místním poplatku z ubytovací kapacity ve vztahu k žalobci dovozuje, jsou liché, nesprávné a mylné.

ad 7) Žalovaný implicitně i explicitně v napadeném rozhodnutí (rovněž i v předcházejících rozhodnutích) deklaruje, že za jediný akceptovatelný důkaz prokazující nárok žalobce na vrácení přeplatku na místním poplatku z ubytovací kapacity je jmenný seznam osob, jež v letech 2006 až 2013 absolvovaly v rámci Hotelu Cristal Palace a Hotelu San Remo léčebný pobyt. Žalovaný přitom požaduje, aby uvedené osoby byly označeny nebo uvedeny s přesným datem jejich pobytu, nejlépe s uvedením, která lůžka v zařízeních Hotel Cristal Palace a Hotel San Remo osoby okupovaly, potažmo s uvedením, které části ubytovací kapacity uvedené osoby zabíraly. Tento požadavek je pro žalobce zcela nesplnitelný, neboť žalobce je vázán lékařským (zdravotnickým) tajemstvím. Povinnost mlčenlivosti podle § 51 zákona o zdravotních službách je natolik přísně hájena, že zdravotnické zařízení nesmí uvedenou mlčenlivost porušit dokonce ani v trestním řízení. K tomuto odkazujeme na judikáty Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 2050/14 nebo II. ÚS 2499/14. V daném případě se jedná o zákonem uloženou a státem uznanou mlčenlivost, když tuto mlčenlivost může až na výjimky prolomit svým souhlasem toliko pacient. Pokud by se žalobce snažil vyhovět požadavku žalovaného a zajistit si předmětné souhlasy, jednalo by se o aktivitu na příštích 10 let (z důvodu počtu, kontaktnosti klientů či politické situaci v Evropě apod.), přičemž žalobce se i v takovémto případě domnívá, že by všechny předmětné souhlasy nebyl schopen zajistit. Žalovaný tak nastavil míru dokazování tím způsobem, že si musel být vědom, že žalobce nebude nikdy objektivně schopen uvedený úkon splnit. Tímto předem předurčil žádost žalobce k zamítnutí, čímž jednoznačně porušil práva žalobce v řízení, a to hrubým a flagrantním způsobem.

ad 8) Nedostatky v bodech 1) až 7) žaloby představují citelný zásah do žalobcových práv, neboť postup žalovaného porušuje čl. 36 odst. 1 Listiny základních práv a svobod, zasahuje

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

do práva žalobce ve smyslu čl. 11 Listiny základních práv a svobod, neboť žalovaný svým nezákonným postupem znemožňuje a blokuje možnost žalobce se domoci vrácení svého majetkového plnění, jež je zadržováno již po celá léta neprávem. Výše uvedená porušení jednotlivě a ve svém souhrnu představují taktéž zásah do práv žalobce podle čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod, když bylo flagrantně porušeno právo žalobce na spravedlivý proces v rozsahu prováděného daňového (poplatkového) řízení.

[III] Vyjádření žalovaného k žalobě

4. Žalovaný se k žalobě vyjádřil v podání ze dne 23. 5. 2023, kde vyjádřil přesvědčení, že napadené rozhodnutí je zákonné a formálně i věcně správně. K jednotlivým žalobním námitkám sdělil následující.

ad 1) Není pravdou, že by v rámci rozhodování nebyly zohledněny 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, i zrušující rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 29. 8. 2022, č.j. 77 Af 10/2020-68 (body [47] a [50]), 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.

ad 2) 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.

ad 3) Žalovaný vycházel ze všech důkazů předložených žalobcem. Vzhledem ke skutečnosti, že žalobce nepředložil nové skutečnosti, které by osvědčily jeho nárok na osvobození od placení místního poplatku, vázán právním názorem krajského soudu, žalovaný dovodil, že nebylo prokázáno žalobcovo tvrzení, že by mu vznikl nárok na osvobození od místního poplatku dle § 7 odst. 2 písm. c) zákona o místních poplatcích (žalovaný odkázal na napadené rozhodnutí).

ad 4) Není pravdou, že by se žalovaný ani okrajově nezabýval výpovědí uvedených osob (členů statutárního orgánu). Žalovaný dovodil, že se jednalo o osoby, které byly členem statutárního orgánu poplatníka, a vyjádření těchto osob je tak nutné přičítat samotnému poplatníku. Žalovaný taktéž dovodil, že výsledkem těchto osob nedošlo ke změně důkazní situace ani ve prospěch, ani v neprospěch žalobce.

ad 5) Žalovaný hodnotil důkladně všechny žalobcem předložené důkazy a neshledal důvody, pro které by žalobci vznikl nárok na osvobození od místního poplatku. Žalovaný se opakovaně snažil ověřit žalobcova tvrzení, avšak sám nedisponuje potřebnými důkazy (listinami), a proto vyzval žalobce, aby je předložil. Žalobce tak neučinil, čímž sám zmařil možnost vést dokazování příslušným směrem. Žalobce překrucuje požadavky žalovaného na předložení takových listin, když zcela účelově argumentuje v tom smyslu, že tyto nemohly být předloženy z důvodu ochrany osobních údajů v těchto obsažených.

ad 6) Správce poplatku má dle daňového řádu právo vykonat u poplatníka kontrolu. Kontrola byla poplatníku řádně oznámena a poplatník byl také ze strany správce poplatku řádně s výsledkem kontroly seznámen. V rámci kontroly správce poplatku zjistil skutkový stav, že žalobce jakožto poplatník porušil zákon o místních poplatcích ve vazbě na obecně závaznou vyhlášku, když nevedl evidenční (ubytovací) knihu, ze které by správce poplatku mohl jednoznačně zjistit, zda má žalobce nárok na osvobození od místního poplatku.

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

ad 7) a 8) V odůvodnění napadeného rozhodnutí se žalovaný řádně vypořádal s žalobcovým tvrzením, že má povinnost zachování mlčenlivosti v souvislosti se zdravotními službami, a tudíž nemůže poskytnout správci poplatku, potažmo žalovanému, údaje uvedené v evidenční (ubytovací) knize. Žalovaný připomněl, že žalobce ve skutečnosti žádnou evidenční (ubytovací) knihu nevedl. Závěrem žalovaný uvedl, že správce poplatku je ze zákona oprávněn nakládat s osobními údaji třetích osob, pokud je to nezbytné ke správě daní, tj. i místním poplatkům. Navíc, žalobci nic nebránilo v tom, aby příslušné listiny poskytl správci poplatku či žalovanému v anonymizované podobě.

5. Žalovaný navrhl žalobu zamítnout.

[IV] Posouzení věci soudem

6. 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.“).
7. 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.
8. Podle § 75 odst. 2 věty první soudního řádu správního, soud přezkoumá napadené výroky rozhodnutí v mezích žalobních bodů.
9. Žaloba je důvodná.
10. Vzhledem k tomu, že soud v projednávané věci rozhoduje již počtvrté, považuje za účelné shrnout průběh dřívějších řízení ve věci žalobcovy žádosti o vrácení přeplatku na místním poplatku z ubytovací kapacity.
11. 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. 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.
12. 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

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

zákonně výši, nezabýval, zatížil své rozhodnutí nepřezkoumatelností pro nedostatek důvodů.

13. 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 poplatku 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.
14. 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.
15. V návaznosti na zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 5. 8. 2016, č.j. 740/LP/16, vydal žalovaný další rozhodnutí, a to ze dne 5. 2. 2020, č.j. KK/438/LP/20. Jím bylo znovu zamítnuto žalobcovo odvolání proti rozhodnutí Městského úřadu Mariánské Lázně ze dne 23. 3. 2016, č.j. FIN/13/7806/IS/1345/ML-12867. I proti tomuto rozhodnutí žalovaného brojil žalobce žalobou, o které soud rozhodl rozsudkem ze dne 29. 8. 2022, č.j. 77 Af 10/2020-68. I tentokrát bylo rozhodnutí žalovaného zrušeno a věc mu byla vrácena k dalšímu řízení.
16. Důvody, která vedly soud ke zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 5. 2. 2020, č.j. KK/438/LP/20, byly v rozsudku vyjeveny takto:

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

„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 jednalo 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 neuvedl 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. Příležitým 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 nálezy 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 výsledků uvedených osob. Předmětné seznámení však neobsahovalo žádné sdělení žalobci, jaké skutečnosti z provedených výsledků žalovaný zjistil a jaké skutečnosti považoval za prokázané. V předmětném seznámení tak nebylo obsaženo žádné hodnocení důkazů v podobě výsledků uvedených osob, ani žádné závěry, k nimž žalovaný na podkladě těchto výsledků 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

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

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.“ Soud ve zrušujícím rozsudku shrnul: „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.“

17. Soud rozhodující věc sp. zn. 77 Af 3/2023 při jejím řešení primárně vycházel z toho, že 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 zdejší 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

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

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).“ Pro závěry (krajského) soudu stran námitek přednesených žalobcem ve věci sp. zn. 77 Af 3/2023 tak bylo prizmatem závěrů vyjelených v rozsudku Nejvyššího správního soudu v rozsudku ze dne 21. 8. 2008, č.j. 7 As 2/2007-119, mj. významné, jak krajský soud vypořádal žalobní námitky v rozsudku ze dne 29. 8. 2022, č.j. 77 Af 10/2020-68.*

18. Stran skupiny žalobních námitek uvedených v **bodě 1)** žaloby (str. 3 - 9) soud konstatuje, že tato námitka je koncipována jako souhrn základních pochybení, která žalobce spatřuje na postupu správních orgánů obou stupňů. Ona pochybení jsou pak konkretizována v dalších bodech žaloby, a soud proto odkazuje v podrobnostech na jejich vypořádání níže.
19. Stran skupiny žalobních námitek uvedených v **bodě 2)** žaloby (str. 9 - 11) soud uvážil následovně.
20. Žalobce tu namítal, že žalovaný nesprávně aplikoval ustanovení daňového řádu, pokud jde o rozložení důkazního břemene mezi žalobce a žalovaného. Žalobce, dle jeho vyjádření, „předložil důkazy prokazující jeho tvrzení, a to zejména Přehledy odvedeného místního poplatku z ubytovací kapacity za Hotel Cristal Palace a San Remo a prohlášení člena představenstva Mgr. T. U.“, přičemž „předložením uvedených listin a označením dalších důkazů žalobce splnil své důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 3 daňového řádu.“
21. Soud plně odkazuje na závěry vyjelené v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 8. 2008, č.j. 7 As 2/2007-119. Ze správního spisu bylo ověřeno, že čestné prohlášení Mgr. T. U. je datováno dne 12. 2. 2016, přehledy odvedeného místního poplatku z ubytovací kapacity za Hotel Cristal Palace a San Remo byly správci daně doručeny dne 15. 2. 2016. Názor žalovaného na tyto důkazy, resp. jejich schopnost prokázat žalobcovo tvrzení (a tedy i otázku případného přenesení důkazního břemene), byl vyjelen v rozhodnutí žalovaného ze dne 5. 2. 2020, č.j. KK/438/LP/20 (str. 11 a 12). Vše, co se týká posouzení uvedených důkazů správními orgány bylo tedy možné namítat již v žalobě proti uvedenému rozhodnutí žalovaného, tedy v žalobě evidované KS v Plzni pod sp. zn.

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

77 Af 10/2020. A to se také stalo, přičemž soud se k tehdy uvedeným námitkám vyslovil v rozsudku ze dne 29. 8. 2022, č.j. 77 Af 10/2020-68, takto:

„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 žalobcovu 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 žalobcovu 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 náleží 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,

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

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 výslechu členy statutárního orgánu žalobce. Z judikatury Nejvyššího správního soudu týkající se výslechu 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 účastníku řízení samému a jeho výslech 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 výslechům 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. U. jako tvrzení samotného žalobce.

48. Ač se tedy v právě popsáných 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

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

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, pročež 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.

22. Je zřejmé, že soud se s uvedenými námitkami již vypořádal v rozsudku ze dne 29. 8. 2022, č.j. 77 Af 10/2020-68, proto ve věci vedené pod sp. zn. 77 Af 3/2023 na toto vypořádání plně odkazuje.
23. Stran skupiny žalobních námitek uvedených v **bodě 3)** žaloby (str. 11 – 14) soud uvážil následovně.
24. Žalobce tu namítal (leitmotiv tvrzení), že „předložil důkazy, které v rozumné a spolehlivé míře jeho nárok prokazují, žalovaný uvedené důkazy neakceptoval jako relevantní“, avšak „žalovaný z nepochopitelného důvodu neakceptoval listinný důkaz obsahující tabulku Ubytovací poplatek – hosté, léčebný pobyt období 2006-2013, Hotel CRISTAL, a listinu obsahující tabulku s názvem Ubytovací poplatek – hosté, léčebný pobyt období 2006-2013 HOTEL SAN REMO.“ Toto samé, dle žalobce, „platí pro závěr žalovaného k důkazu, a to prohlášení člena představenstva Mgr. T. U. ze dne 12.02.2016.“ Žalobce dále uvedl: „V rámci zdejšího napadeného rozhodnutí žalovaný ani nevysvětlil, nebo neobjasnil, důvody, proč uvedené důkazy neakceptoval, když uvedené důkazy v rámci svého rozhodnutí ani nehodnotil, nečinil z nich žádná skutková zjištění a toliko zcela v této věci odkázal na své rozhodnutí z roku 2020. (...) Žalovaný je povinen své rozhodnutí řádně odůvodnit, uvést, které skutečnosti bral za prokázané, které nikoliv, přičemž je povinen se řádně vypořádat se všemi důkazy, jež mají relevanci. Pokud žalovaný v této souvislosti toliko odkázal na své předešlé rozhodnutí, aniž by se řádně vypořádal se všemi důkazy a skutečnostmi v aktuálním rozhodnutí, jedná se o hrubé porušení procesních pravidel, jež samo o sobě natolik vadou zatěžuje rozhodnutí žalovaného, že postačuje ke zrušení tohoto rozhodnutí pro jeho nezákonnost.“
25. Stran této námítky, tedy hodnocení specifikovaných důkazů správními orgány a jeho odůvodnění, soud plně odkazuje na svůj názor vyjevený výše ohledně skupiny žalobních námitek uvedených v **bodě 2)** žaloby. I tu platí, že vše, co se týká hodnocení uvedených důkazů bylo možné namítat již v žalobě evidované Krajským soudem v Plzni pod sp. zn. 77 Af 10/2020. Tak se také stalo a soud, stejně jako v případě tvrzení uvedených v **bodě 2)** žaloby, se s uvedenými námitkami již vypořádal v rozsudku ze dne 29. 8. 2022, č.j. 77 Af 10/2020-68. Proto ve věci vedené pod sp. zn. 77 Af 3/2023 na toto vypořádání plně odkazuje.
26. Stran skupiny žalobních námitek uvedených v **bodě 4)** žaloby (str. 14 - 15) soud uvážil následovně.

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

27. Napadené rozhodnutí je po formální stránce koncipováno přehledně. Žalovaný nejprve shrnul dosavadní průběh řízení (část I. rozhodnutí, str. 2 – 5), následuje popis činnosti správního orgánu po vydání rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 20. 3. 2018, č.j. 30 Af 44/2016-107 (část II. rozhodnutí, str. 5 – 8), a po vydání rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 29. 8. 2022, č.j. 77 Af 10/2020-68 (část III. rozhodnutí, str. 8 – 13, body 48 - 59).
28. Žalovaný v bodech 47 a 48 napadeného rozhodnutí konstatoval, že „neprováděl žádné další dokazování, ale pouze vycházel z písemností ve spisové dokumentaci a závěrečného vyjádření právního zástupce daňového subjektu“, když se „opakovaně věcí zabýval včetně dalších důkazních prostředků, které uvedl právní zástupce daňového subjektu v závěrečném vyjádření ze dne 6. 12. 2022, a to výpovědi svědků, které by dle daňového subjektu měly prokázat jeho nárok na osvobození od místního poplatku dle ustanovení § 7 odst. 2 písm. c) ZMP, a tudíž vrácení přeplatku na místním poplatku“, přičemž „dospěl k závěru, že odvolání daňového subjektu je nedůvodné.“ V bodě 49 pak krajský úřad konstatoval, že „po prostudování veškerých dostupných podkladů odkazuje na své vyjádření uvedené v odůvodnění rozhodnutí č.j. KK/438/LP/20 ze dne 5. 2. 2020. V citovaném odůvodnění rozhodnutí odvolací orgán srozumitelně popsal důvody, pro které nebylo možné z výpovědi svědků přiznat daňovému subjektu nárok na osvobození od místního poplatku dle ustanovení § 7 odst. 2 písm. c) ZMP (viz čl. III rozhodnutí č.j. KK/438/LP/20 ze dne 5. 2. 2020 – Posouzení věci odvolacím orgánem)“.
29. Žalovaný dále uvedl, že v řízení bylo provedeno velké množství důkazů (navržených zejména daňovým subjektem), které následně (bod 56 napadeného rozhodnutí) specifikoval (jednalo se o osm listin a pět svědeckých výpovědí), aby v bodě 57 uzavřel, že ze všech provedených důkazů, které byly opakovaně hodnoceny (a na základě vázání právním názorem Krajského soudu v Plzni), dovodil, že nebylo prokázáno žalobcovo tvrzení, že by mu vznikl nárok na osvobození od místního poplatku dle § 7 odst. 2 písm. c) zákona o místních poplatcích.
30. Takový závěr však nebyl v napadeném rozhodnutí přezkoumatelně odůvodněn.
31. Byť jsou strany sporu a potažmo i soud téměř do detailu obeznámeni s podstatou sporu, je k relevantnímu přezkumu napadeného rozhodnutí nezbytné, aby v něm žalovaný srozumitelně a ve vzájemných souvislostech popsal, co a jak hodnotil. Nepostačí uvést pouze seznam provedených důkazů. Pokud chtěl krajský úřad učinit onen kategorický závěr o tom, že žalobce nárok na osvobození od místního poplatku dle § 7 odst. 2 písm. c) zákona o místních poplatcích nemá, musel v napadeném rozhodnutí a) vyjavit to, co zaznělo v rámci tvrzení žalobce (členů statutárního orgánu), v rámci provedených výsledků a co bylo obsahem hodnocených listinných důkazů, a následně b) jak to vše bylo hodnoceno ve vzájemných souvislostech. Napadené rozhodnutí je ve stávající podobě jen určitým polotovarem (obsahuje např. hodnocení způsobu vedení evidence žalobcem, vypořádává se s výpovědí MUDr. G. O. ve vztahu k tomu, jak probíhaly poskytované procedury, resp. jak se zjišťoval zdravotní stav klientů), nicméně pokud správní orgán dospěl k jednoznačnému závěru stran žalobcova nároku a v té souvislosti uvedl, že mj. hodnotil i vyjádření žalobce (= členů představenstva), ale obsah těchto vyjádření a jejich hodnocení v kontextu ostatních důkazů absentuje, pak soud považuje takové rozhodnutí za nepřezkoumatelné a zjištěný nedostatek za důvod zrušení napadeného rozhodnutí ve smyslu § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Nelze pouze bez dalšího odkázat na to, co bylo uvedeno v rozhodnutí zrušeném soudem.

32. Stran skupiny žalobních námitek uvedených v **bodě 5)** žaloby (str. 15 - 18) soud uvážil následovně.
33. I tu je třeba připomenout, že tvrzení o tom, že žalovaný „nastavil kritérium a stupeň hodnocení důkazů tak excesivně, že tento postup je v hrubém rozporu se zásadami daňového řádu a se zásadami dokazování v daňovém řízení“, resp. že „požaduje jako jediný přístupný důkaz jmenný seznam hostů za relevantní časové období s uvedením všech osobních údajů, účelu pobytu a přesný datum pobytu“ byla již vypořádána v rozsudku ze dne 29. 8. 2022, č.j. 77 Af 10/2022-68, kde krajský soud vyjevil toto:

„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

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

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.“

34. Toliko zopakovat pak soud musí i to, že rovněž shodně formulovaná námitka ohledně výpovědi Mgr. T. U., Ing. Z. K., Mag. A. A. byla vypořádána v rozsudku zdejšího soudu ze dne 29. 8. 2022, č.j. 77 Af 10/2022-68, a to v bodě 46 a násl., jak je uvedeno výše.
35. Stran podstaty námítky, tedy hodnocení těchto důkazů správními orgány, soud plně odkazuje na svůj názor vyjevený výše ohledně skupiny žalobních námitek uvedený v bodě 2 žaloby a rovněž připomíná (a plně odkazuje na) vlastní rozsudek ze dne 29. 8. 2022, č.j. 77 Af 10/2022-68, kde jsou takové námitky již řešeny a soudem hodnoceny.
36. Ohledně posouzení žalobních námitek uvedených v **bodě 6)** žaloby (str. 18 - 20) soud uvážil následovně
37. Leitmotivem těchto tvrzení byl nesouhlas s konstatováním žalovaného, že „evidence místního poplatku z ubytovací kapacity byla vedena nedostatečně a nepřehledně, neboť nebyla vedena evidenční (ubytovací) kniha a z předložených seznamů hostů (dle daňového subjektu pacientů), tj. ‚Přijetí pacientů‘ - hotel San Remo a ‚Léčebný průkaz‘ za hotel Cristal Palace, nešlo určit, zda se skutečně jedná o léčebné pobyty nebo o rekreační pobyty“. Kontrola vedení poplatků z ubytovací kapacity ze strany Městského úřadu Mariánské Lázně, jejíž výsledkem byla uvedená kontrolní zjištění, měla dle žalobce tendenční a účelovou povahu.
38. Ohledně způsobu vedení evidence žalobcem bylo v napadeném rozhodnutí uvedeno toto (bod 54): „(...) správce poplatku vykonal u daňového subjektu kontrolu dle § 85 až 87 DŘ, týkající se ubytovací kapacity za období listopadu a prosince 2013, kdy správce poplatku zjistil, že evidence místního poplatku z evidenční (ubytovací) knihy byla vedena nedostatečně a nepřehledně, tzn. že nebylo dostatečně možné z předložených seznamů hostů (dle poplatníka pacientů) určit, zda se skutečně jedná o léčebné pobyty nebo o rekreační pobyt (viz také svědectví MUDr. G. O., která při svém výsledku sdělila, že u léčebných pobytů zjišťovala zdravotní stav ‚pacienta‘ a následně předepisovala procedury dle jeho zdravotního stavu). O této skutečnosti byl pořízen protokol, který právní zástupce daňového subjektu podepsal. Právní zástupce daňového subjektu opakovaně tvrdí, že daňový subjekt používá systém HORES, který mu dle jeho tvrzení neumožňuje vytisknout potřebné údaje, ale pouze sumarizaci obsahující odvedený místní poplatek z ubytovací kapacity. Odvolací orgán po zjištění všech skutečností dané kauzy nabyl dojmu, že evidenční (ubytovací) kniha za dané období let 2006 - 2013 nebyla řádně vedena, tudíž právní zástupce operuje s tvrzením, že důkazy, které by prokázaly nárok daňového subjektu na osvobození od místního poplatku a vrácení přeplatku nejsou technicky uskutečnitelné, tzn. že správce poplatku by se měl spokojit pouze s ‚nějakou‘ sumarizovanou tabulkou, kterou podpoří výpovědi svědků, a na základě těchto nedostatečných a neprůkazných důkazů vrátit daňovému subjektu přeplatek na místním poplatku. Obstát v tomto směru

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

nemůže ani poznámka právního zástupce poplatníka, že údaje o ubytovaných hostech nemohou být správci poplatku poskytnuty z důvodu nutnosti jejich ochrany podle přímo aplikovatelného předpisu - Nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) 2016/679 ze dne 27. dubna 2016 o ochraně fyzických osob v souvislosti se zpracováním osobních údajů a o volném pohybu těchto údajů a o zrušení směrnice 95/46/ES (obecné nařízení o ochraně osobních údajů). K tomuto odvolací orgán uvádí, že osoby zúčastněné na správě daní jsou vázány zákonem stanovenou mlčenlivostí a mohou se tak v rozsahu nezbytném pro posouzení věci seznamovat s osobními údaji třetích osob.“

39. Soud neseznal důvodnost žalobcových tvrzení o tendenčnosti a účelovosti kontrolních zjištění. Pouhý fakt, že osoby, které rozhodovaly o zamítnutí žalobcova nároku, zároveň provedly kontrolu vedení poplatků z ubytovací kapacity, bez dalšího nikterak neprokazuje žalobní tvrzení. A důvod, proč a jak správní orgán nahlížel na onu evidenci, byl v napadeném rozhodnutí přezkoumatelně vyjeven.
40. Stran skupiny žalobních námitek uvedených v **bodě 7)** žaloby (str. 20 - 22) soud plně odkazuje na vypořádání žalobní námitky č. 5 (viz výše).
41. Skupinu námitek uvedených v **bodě 8)** žaloby (str. 22 - 23) pak soud považoval za sumarizaci norem, které byly dle žalobce v jeho věci porušeny. Námitka však byla prezentována obecně, a soud proto odkazuje na vypořádání konkrétních námitek uvedených v bodech 1) až 7) žaloby.
42. Soud na základě výše uvedeného dospěl k závěru o nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí pro nedostatek důvodů. Napadené rozhodnutí proto zrušil ve smyslu § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s. a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s. ř. s.). Právním názorem, který vyslovil soud ve zrušujícím rozsudku, je v dalším řízení správní orgán vázán (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).

[V] Náklady řízení

43. 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. Žalobce nárokoval náhradu nákladů řízení v celkové výši 20 007,14 Kč, když vyčíslil jednotlivé položky takto – za soudní poplatky 3 000 Kč, 3 úkony právní služby v plné výši 9 300 Kč, 1 úkon právní služby v poloviční výši 1 550 Kč, režijní paušál za čtyři úkony právní služby 1 200 Kč, náhrada za promeškaný čas 600 Kč, cestovné 1 700,64 Kč, DPH 2 656,50 Kč.
44. Soud přiznal žalobci toliko náhradu nákladů řízení ve výši 17 982 Kč skládající se a) ze zaplaceného soudního poplatku za žalobu ve výši 3 000 Kč, a dále b) z odměny zástupce žalobce za celkem tři úkony právní služby (převzetí a příprava zastoupení, podání žaloby a účast na jednání soudu dne 30. 10. 2024) ohodnocené částkou 3 100 Kč/úkon, tj. celkem 9 300 Kč. Náhrada nákladů řízení dále sestává z náhrady hotových výdajů za tři úkony právní služby po 300 Kč/úkon, celkem tak 900 Kč, vše podle § 7, § 9, § 11 odst. 1 písm. a), d) a g) a § 13 odst. 1 a 4 vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „advokátní tarif“).
45. Odměna v poloviční výši (1 550 Kč) za právní úkon spočívající v odpovědi na výzvu soudu, zda žalobce trvá na jednání soudu a případné vyčíslení nákladů řízení, nebyla žalobci přiznána, neboť soud takový úkon nepovažuje za účelně vynaložený, když se v takovém případě nejedná o složitý právní úkon.

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

46. Součástí náhrady nákladů řízení je dále náhrada za promeškaný čas v souvislosti s cestou z Prahy do Plzně a zpět na jednání soudu dne 30. 10. 2024, a to ve výši 600 Kč [100,- Kč za každou z šesti promeškaných půlhodin ve smyslu § 14 odst. 1 písm. a) a odst. 3 advokátního tarifu při uvažované době trvání jedné cesty z Prahy do Plzně v délce jedné hodiny a deseti minut].
47. Náhrada nákladů řízení dále sestává z náhrady cestovních nákladů v celkové výši 1 581,60 Kč za cestu z Prahy do Plzně na jednání soudu dne 30. 10. 2024 a zpět představující celkem 186 km (2 x 93 km) při použití vozu tov. zn. Mazda 6 Combi s průměrnou spotřebou paliva dle technického průkazu 7,6 litru benzínu 95 na 100 km. Uvedená náhrada je složena ze základní náhrady za 1 km jízdy ve výši 5,60 Kč, což v daném případě činí 1041,60 Kč [5,60 Kč x 186 km], a z náhrady za spotřebované pohonné hmoty, což v daném případě činí 540 Kč $\{[(7,6 \text{ litru} \times 38,20 \text{ Kč})/100] \times 186 \text{ km}\}$, to vše ve smyslu § 13 odst. 5 advokátního tarifu ve spojení s § 157 odst. 3 a odst. 4 písm. b) a § 158 odst. 4 zákona č. 262/2006 Sb., zákoníku práce, ve znění pozdějších předpisů, a § 1 písm. b) a § 4 písm. a) vyhlášky č. 398/2023 Sb., o změně sazby základní náhrady za používání silničních motorových vozidel a stravného a o stanovení průměrné ceny pohonných hmot pro účely poskytování cestovních náhrad (účinné od 1. 1. 2024), když cena benzínu 95 stanovená v § 4 písm. a) vyhlášky č. 398/2023 Sb. činí 38,20 Kč/1 litr a sazba základní náhrady za 1 km jízdy činí podle § 1 písm. b) vyhlášky č. 398/2023 Sb. u osobních silničních motorových vozidel 5,60 Kč.
48. Odměna advokáta a náhrada advokáta byly navýšeny o částku 2 600 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.).
49. 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 možnostem 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 30. 10. 2024

Mgr. Jaroslav Škopek v.r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.