ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců Mgr. Radovana Havelce a JUDr. Vojtěcha Šimíčka v právní věci žalobkyně: **Mgr. S. Č.**, zastoupené společností Rambousek a partner, a. s., se sídlem Křišťanova 4, Praha 3, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Praze,** se sídlem Žitná 12, Praha 2, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 2. 2005, č. j. 655/05 – 130, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 6. 3. 2012, č. j. 8 Af 59/2011 - 272,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni na náhradu nákladů kasačního řízení částku 2880 Kč, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jejího zástupce.

Odůvodnění:

Kasační stížností podanou v zákonné lhůtě se žalovaný jako stěžovatel domáhá zrušení shora označeného rozsudku Městského soudu v Praze, jímž bylo zrušeno jeho rozhodnutí ze dne 18. 2. 2005, č. j. 655/05 – 130. Tímto rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání žalobkyně proti platebnímu výměru na daň z přidané hodnoty za 3. čtvrtletí roku 2002, vydanému Finančním úřadem v Kolíně dne 16. 3. 2004, pod č. j. 28867/04/034912/4576, kterým jí byla vyměřena daňová povinnost v částce 238 160 Kč.

Napadený rozsudek městského soudu je v dané věci již pátým v pořadí. První rozsudek (ze dne 16. 5. 2006, č. j. 8 Ca 244/2005 - 61) vyšel z toho, že žalovaný věc posoudil správně po stránce hmotného práva (otázka daně z přidané hodnoty v případě

zájezdů pořádaných cestovní kanceláří), avšak došlo k procesním pochybením v daňovém řízení. Ve věci totiž bylo zahájeno vytýkací řízení, ačkoliv reálně šlo o daňovou kontrolu. Proto napoprvé městský soud rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Rozsudek městského soudu byl ovšem zrušen rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 4. 2007, č. j. 2 Afs 169/2006 - 87, a věc byla tomuto soudu vrácena k dalšímu řízení se závazným právním názorem, aby posoudil, zda vedení vytýkacího řízení mohlo mít v daném případě vliv na zákonnost rozhodnutí žalovaného, popř. do jakých práv žalobkyně zasáhlo. Městský soud v Praze tedy dne 23. 7. 2007 vydal pod č. j. 8 Ca 158/2007 - 96 rozsudek, jímž žalobu zamítl, neboť dospěl k závěru, že vedení vytýkacího řízení v inkriminovaném případě nemělo vliv na zákonnost rozhodnutí žalovaného. V poučení soud (nutno podotknout, že nesprávně) uvedl, že proti tomuto rozsudku není kasační stížnost přípustná podle § 104 odst. 3 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále též „s. ř. s."). Žalobkyně proto přímo proti rozsudku městského soudu podala ústavní stížnost. O ní rozhodl Ústavní soud dne 19. 6. 2008 nálezem sp. zn. IV. ÚS 3114/07 tak, že rozsudek zrušil. Důvodem bylo, že (ve věci druhý) rozsudek městského soudu byl vydán bez jednání, aniž by s takovým postupem strany vyslovily souhlas, a žalobkyni tak bylo upřeno právo na soudní ochranu. Městský soud proto ve věci nařídil jednání a dne 30. 9. 2008 vydal pod č. j. 8 Ca 267/2008 – 138 třetí rozsudek, kterým žalobu zamítl. V něm městský soud vyšel opětovně z toho, že vedení vytýkacího řízení v inkriminovaném případě nemělo vliv na zákonnost rozhodnutí žalovaného. Žalobkyně tento rozsudek posléze napadla kasační stížností, jíž zdejší soud rozsudkem ze dne 24. 7. 2009, č. j. 2 Afs 30/2009 – 182, vyhověl, neboť shledal napadený rozsudek nepřezkoumatelným pro nedostatek důvodů. Městskému soudu vytkl opomenutí žalobních námitek, které se týkaly postupu správce daně v rozporu s pokynem Ministerstva financí DS-75 (dále jen „pokyn DS-75"), porušení zásady dvojinstančnosti daňového řízení a aplikace nesprávného znění zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále též „zákon o DPH"), jakož i to, že se městský soud prakticky nezabýval hmotněprávní problematikou věci. Žalobkyni však nepřisvědčil v názoru, že se městský soud nezabýval tím, zda na otázky, které její zástupce pokládal správci daně při ústním jednání, dostala od správce daně adekvátní odpověď. Nejvyšší správní soud tedy městský soud zavázal k tomu, aby žalobu stěžovatelky projednal v plném rozsahu žalobních bodů. Městský soud čtvrtým rozsudkem ze dne 13. 5. 2010, č. j. 8 Ca 267/2008 - 201, žalobu zamítl, neboť v postupu žalovaného neshledal zásah do stěžovatelčiných práv a ztotožnil se s jeho hmotněprávním posouzením. I tento rozsudek byl v kasačním řízení zrušen, a to rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 9. 2011, č. j. 2 Afs 26/2011 - 241. Důvodem bylo, že se městský soud opomenul řádně vypořádat s žalobní námitkou porušení správní praxe zavedené pokynem DS-75 a s žalobní námitkou porušení zásady dvojinstančnosti; k této druhé námitce kasační soud zejména poukázal na závěry vyslovené v rozsudku tohoto soudu ze dne 29. 6. 2006, č. j. 2 Afs 143/2004 – 105, a v nálezu Ústavního soudu ze dne 16. 5. 2007, sp. zn. IV. ÚS 493/06.

Městský soud v pátém rozsudku, jenž je předmětem této kasační stížnosti, akceptoval hmotněprávní posouzení věci žalovaným a uzavřel, že provedení vytýkacího řízení namísto daňové kontroly nemělo vliv na zákonnost rozhodnutí, neboť při vytýkacím řízení byl dostatečně zjištěn skutečný stav věci a práva daňového subjektu byla respektována na úrovni obvyklé při kontrole. Nezbytnost provedení daňové kontroly neplynula ani z označeného pokynu DS-75. Městský soud ovšem přisvědčil námitce

porušení zásady dvojinstančnosti. Při jednání dne 12. 3. 2004 zástupkyně finančního úřadu výslovně sdělila, že předmětnou záležitost konzultovala na Finančním ředitelství v Praze, kam odjela s celým spisem a kde jí bylo potvrzeno, že postupuje správně. Při jednání soudu zástupkyně žalovaného uvedla, že konzultaci poskytla pouze v obecné rovině pracovnice Š., kdežto o odvolání rozhodovala ing. P. Městský soud se cítil vázán judikaturou Nejvyššího správního soudu i Ústavního soudu, a proto rozhodnutí žalovaného zrušil.

Stěžovatel proti tomu v kasační stížnosti namítá, že se městský soud nesprávně vypořádal s důkazními prostředky, které mu byly dodatečně předloženy a že proto nesprávně posoudil právní otázku porušení zásady dvojinstančnosti řízení. V označeném protokolu ze dne 12. 3. 2004 je pouze uvedeno, že správce daně věc konzultoval na Finančním ředitelství v Praze a nikoliv, že tam odjel s celým spisem. Toto tvrzení je ničím nepodloženou spekulací, kterou městský soud vzal za prokázanou z tvrzení žalobkyně. Stejnou spekulací je i potvrzení správnosti postupu správce daně žalovaným. Stěžovatel podáním ze 13. 10. 2011 doložil soudu list docházkové knihy Finančního úřadu v Kolíně, z něhož je zřejmé, že konzultace se uskutečnila dne 22. 4. 2003 a kdo se jí zúčastnil. Stejně tak žalovaný doložil poznámky z konzultace, titulní stránku referátníku, z něhož plyne, kdo konzultaci vyřizoval, kdo rozhodnutí aproboval, kdo poskytl konzultaci a kdo zpracovával odvolání. Předložil prohlášení pracovnice, která zpracovávala odvolání, i pracovnice, která poskytla konzultaci; rovněž navrhl jejich výslech. Stěžovatel tím hodlal prokázat rozdíl mezi totožností pracovnice poskytnuvší konzultaci a pracovnice vyhotovující rozhodnutí o odvolání. Konzultace byla vedena v obecné rovině, ve vztahu k provizím placeným prodejcům zájezdů, zdanění jejich odměn, kombinacím služeb a užití § 17 odst. 6 zákona o DPH. Stěžovatel se tedy nijak nepodílel na rozhodování správce daně, nijak neovlivnil vyměření daně ani nedoporučoval správci daně, jak má rozhodnout.

Městský soud nerespektoval rovnost stran ve sporu tím, že neprovedl důkazy stěžovatelem navržené a ani neuvedl, proč je neprovedl. Pokud by metodická konzultace byla porušením zásady dvojinstančnosti, pak by jejím porušením byl i metodický pokyn Ministerstva financí ze dne 13. 11. 2000, č. j. 181/75 225/200 (D-218) upravující uplatňování daně z přidané hodnoty v cestovním ruchu. Tento pokyn byl v době rozhodování správce daně dostupný jak správcům daně, tak i daňovým subjektům; fakticky nebylo co konzultovat nad jeho rámec.

Městský soud v napadeném rozsudku uvedl, že námitce přisvědčil s ohledem na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 143/2004 - 105 a na nález Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 493/06. V označených rozhodnutích však šlo o zcela odlišné situace. Ve věci rozhodované Ústavním soudem nadřízený správce daně zaslal sdělení s instrukcí, jak má být rozhodnuto a týž pracovník pak rozhodoval o odvolání – tam nepochybně nešlo o pouhé metodické řízení. Městský soud shledal všechny ostatní žalobní námitky nedůvodnými; metodická konzultace nemohla zákonnost platebního výměru nijak ovlivnit, neboť správce daně byl povinen rozhodovat podle metodického pokynu Ministerstva financí D-218.

Ze všech těchto důvodů stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soud i tento rozsudek městského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalobkyně ve svém vyjádření ke kasační stížnosti poukazuje na skutečnost, že stěžovatelova argumentace o pouze obecném charakteru konzultace je jím uplatněna poprvé až po osmi letech. Je otázkou, nakolik si jsou pracovníci schopni takto detailně po takové době vzpomenout na průběh konzultace a nakolik je jejich tvrzení ovlivněno tím, že pochybili. Předložené důkazní prostředky byly vyhotoveny stěžovatelem a v daňovém spise se nenacházely. Zdrojem poučení pro stěžovatele tak mohl být citovaný nález Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 493/06, neboť v daném případě došlo ke spornému jednání před jeho vydáním, kdy se konzultace takto přísně neposuzovaly. Žalobkyně odmítá i argumentaci žalovaného o shodě jeho postupu s metodickým pokynem D-218. Tento pokyn je totiž skutečně obecný, tedy není pokynem, jak postupovat v konkrétním případě. Návrh stěžovatele na provedení důkazů byl městským soudem při jednání odmítnut jako nadbytečný, což je dostatečným vyjádřením soudu k návrhům.

Po zjištění, že kasační stížnost splňuje veškeré formální náležitosti, vážil Nejvyšší správní soud, zda kasační stížnost není nepřípustná ve smyslu § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. Podle tohoto ustanovení je kasační stížnost nepřípustná proti rozhodnutí, jímž soud rozhodl znovu poté, kdy jeho původní rozhodnutí bylo zrušeno Nejvyšším správním soudem; to neplatí, je-li jako důvod kasační stížnosti namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu. Výklad tohoto ustanovení provedl Ústavní soud ve svém nálezu ze dne 8. 6. 2005, sp. zn. IV. ÚS 136/05, publ. ve Sb. n. u. ÚS, Svazek č. 37, nález č. 119, str. 519; zde citovaná judikatura ÚS je dostupná rovněž na http://nalus.usoud.cz. V něm je uvedeno, že předmětné ustanovení „zajišťuje, aby se Nejvyšší správní soud nemusel znovu zabývat věcí, u které již jedenkrát svůj právní názor na výklad hmotného práva závazný pro nižší soud vyslovil, a to v situaci, kdy se nižší soud tímto právním názorem řídil. Vztáhnout však citované ustanovení též na případy, kdy Nejvyšší správní soud pouze vytýká nižšímu správnímu soudu procesní pochybení, resp. nedostatečně zjištěný skutkový stav, by ve svých důsledcích mohlo vést k naprosté zbytečnosti Nejvyššího správního soudu, neboť tento soud by mohl v každé projednávané věci vždy prvním kasačním rozhodnutím vytknout jakoukoli (třebas i malichernou) procesní vadu a poté v druhém kasačním řízení kasační stížnost odmítnout, a tím odmítnout i věcný přezkum naříkaného rozhodnutí z pohledu aplikace hmotného práva.“

Nejvyšší správní soud zrušil předchozí (čtvrtý) rozsudek městského soudu proto, že se nevypořádal se všemi žalobními námitkami, mj. i s námitkou porušení zásady dvojinstančnosti. Poukázal na rozsudek zdejšího soudu ze dne 29. 6. 2006, č. j. 2 Afs 143/2004 – 105 a na nález Ústavního soudu ze dne 16. 5. 2007, sp. zn. IV. ÚS 493/06, z nichž citoval. Spornou právní otázku však sám věcně neposuzoval a nezavázal tedy městský soud konkrétním právním závěrem, jak ji má posoudit. Vytkl mu pouze nepřezkoumatelnost jeho rozsudku, pokud tak sám neučinil. Směřuje-li tedy kasační stížnost proti tomu, jakým způsobem městský soud uvážil o námitce porušení zásady dvojinstančnosti, nejde o kasační stížnost nepřípustnou, neboť nezpochybňuje závazný právní názor tímto soudem již vyslovený.

Důvodnost kasační stížnosti posoudil Nejvyšší správní soud v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

Stěžovatel, aniž to výslovně uvedl, vznáší kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tedy namítá nesprávné posouzení právní otázky soudem v předchozím řízení a kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., spočívající ve vadě v postupu soudu, který neprovedl navržené důkazy.

K věci samé ze spisu vyplynulo, že za 3. čtvrtletí 2002 podala žalobkyně daňové přiznání na daň z přidané hodnoty, ve kterém uplatnila nadměrný odpočet v částce 229 938 Kč. V rozhodném období žalobkyně působila s Ing. Š. a Ing. B. ve sdružení Dopravní kancelář MONATOUR a s Ing. Š. ve sdružení Cestovní kancelář MONATOUR. Výzvou podle § 43 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále též „daňový řád z r. 1992"), ze dne 14. 11. 2002 byla žalobkyně vybídnuta k odstranění pochybností o údajích v daňovém přiznání. Proběhlo několik místních šetření podle § 15 daňového řádu u účetní žalobkyně M. R. (dne 7. 1., 19. 2., 21. 3., 28. 3. a 2. 4. 2003). Jak vyplynulo z úředního záznamu správce daně, skutečnosti zjištěné při místním šetření byly sděleny dne 30. 6. 2003 Ing. Š. (člen sdružení). Dále se uskutečnila ústní jednání – jak za účasti jmenované účetní (dne 12., 13. a 14. 11. 2003), tak žalobkyně a daňového poradce Ing. Rambouska (dne 26. 11. 2003 a 12. 3. 2004). Jak vyplynulo z protokolu, naposledy uvedeného dne byli žalobkyně i její zástupce (daňový poradce) seznámeni s provedeným šetřením a jeho výsledky a žalobkyni, resp. jejímu zástupci, bylo umožněno klást správci daně k těmto výsledkům otázky, na něž pracovník správce daně odpovídal. K jednotlivým dotazům sdělil právní závěry, načež byl položen dotaz, zda tyto názory byly při konzultaci odsouhlaseny i finančním ředitelstvím; správce daně odpověděl, že *„zjištěné skutečnosti konzultoval na Finančním ředitelství v Praze*". Platebním výměrem vydaným Finančním úřadem v Kolíně dne 16. 3. 2004 byla žalobkyni vyměřena vlastní daňová povinnost na dani z přidané hodnoty v částce 238 160 Kč. Proti tomu podala žalobkyně odvolání, které však žalovaný rozhodnutím ze dne 18. 2. 2005 zamítl.

Námitka, že došlo k porušení zásady dvojinstančnosti, byla součástí žalobních bodů (část IV. žaloby) a byla spatřována v tom, že správce daně v průběhu řízení konzultoval postup ve věci s odvolacím orgánem. Stěžovatel se k této námitce vyjádřil ve svém písemném vyjádření k žalobě ze dne 14. 11. 2005 pouze obecně, když uvedl, že řízení finančních úřadů v sobě zahrnuje i metodickou pomoc při odborném posouzení případů, což neznamená účast na rozhodování správce daně; k tomu poukázal na § 24 odst. 3 písm. b) daňového řádu z r. 1992"). Při jednání soudu dne 16. 5. 2006 žalobce tuto námitku opět výslovně označil, žalovaný se k ní nevyjádřil. Otázka dvojinstančnosti byla znovu jmenovitě nastolena v kasační stížnosti žalobce podané proti rozsudku městského soudu ze dne 30. 9. 2008; žalovaný ve svém vyjádření ze dne 13. 2. 2009 pouze obecně uvedl, že jeho veškerý procesní postup byl v souladu se zákonem. Teprve poté, kdy Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 6. 9. 2011, č. j. 2 Afs 26/2011 - 241, označil námitku porušení zásady dvojinstančnosti za opomenutou a pojednal o ní v obecné rovině, doplnil stěžovatel podáním ze dne 13. 10. 2011 své vyjádření k žalobě o tvrzení, že konzultaci poskytla jeho pracovnice paní Š., přičemž za finanční úřad se jí zúčastnili pracovníci V. a B. Odvolání pak vyřizovala ing. P., a ona, ani pracovníci aprobující rozhodnutí o odvolání, se na konzultaci nepodíleli. K tomu stěžovatel předložil vyjádření pracovnic V. a Š. o obecnosti konzultace, kopii listu docházkové knihy Finančního úřadu v Kolíně a navrhl výslech jmenovaných pracovníků. Tvrzené doklady byly předloženy při jednání soudu dne 6. 3. 2012. Zástupce žalobkyně zde uvedl, že při jednání dne 12. 3. 2004 pracovnice finančního

úřadu V. výslovně sdělila, že na Finanční ředitelství odjela s celým spisem a při konzultaci jí bylo řečeno, že postupuje správně. K dotazu pak zástupkyně žalovaného uvedla, že pracovnice Š. a P. byly z téhož oddělení, nicméně, že konzultace byla pouze obecná.

Namítá-li stěžovatel porušení rovných práv v procesu, je třeba poukázat na skutečnost, že námitka porušení zásady dvojinstančnosti byla uplatněna přímo v žalobě, a že měl možnost na ni reagovat způsobem, jaký uznal za vhodný a potřebný. Pokud jeho vyjádření bylo obecné a teprve po šesti letech se v doplnění vyjádření k žalobě dovolával možnosti provedení důkazů tuto žalobní námitku zpochybňujících, musel k tomuto návrhu městský soud přistupovat tak, jak obvykle činí při návrhu důkazů podaných se značným časovým odstupem, byť zpravidla s takovými návrhy přicházejí žalobci. Výslech pracovníků žalovaného by s takovým časovým odstupem (ke konzultaci mělo dojít v roce 2003) těžko obstál jako nezpochybnitelný důkaz za situace, kdy žalovaný nepovažoval v rozhodné době za potřebné, aby o konzultaci a jejím obsahu byl učiněn úřední záznam do spisu. Tvrzení žalobkyně o způsobu a obsahu konzultace je sice opřeno jen o stručné vyjádření pracovnice finančního úřadu do protokolu, ovšem svůj podklad ve spise má a v současné době je nelze spolehlivě vyvrátit. Návrh žalobkyně na výslech jejího daňového poradce, který byl jednání na finančním úřadě přítomen, soud rovněž neakceptoval. Tak jako je nižší důkazní síla obvykle přiznávána svědkům žaloby právě s ohledem na časový odstup od rozhodné události, nemůže tomu být jinak ani při důkazním prodlení žalovaného. Žalovaný obvykle není tím účastníkem sporu, který by před soudem navrhoval provedení důkazů, neboť to je on, kdo vede správní řízení a v jeho průběhu prokazuje skutečnosti podstatné pro rozhodnutí. V daném případě však byla mj. napadena i správnost jeho postupu, která ze spisu není zřejmá. Je věcí žalovaného, jakým způsobem se brání proti žalobnímu (případně kasačnímu) tvrzení, které přesahuje rámec skutečností zjevných ze správního spisu a napadeného rozhodnutí. Pokud však přišel s procesní obranou s časovým odstupem, který se nepochybně musí projevit na věrohodnosti navrhovaných důkazů, musí to jít k jeho tíži. Městský soud tak svým postojem nenarušil rovnost stran v procesu.

Nejvyšší správní soud v předchozím rozsudku poukázal na judikaturu k zásadě dvojinstančnosti. Lze zopakovat, že v rozsudku ze dne 29. 6. 2006, č. j. 2 Afs 143/2004 – 105, zdejší soud uvedl: „*Zásada dvojinstančnosti daňového řízení tak vyjadřuje subjektivní právo účastníků správního řízení napadnout rozhodnutí vydané v prvém stupni řádným opravným prostředkem, konkrétně odvoláním, za podmínek stanovených daňovým řádem (srovnej např. § 48 odst. 1 nebo § 51 odst. 5 daňového řádu). O odvolání rozhoduje v zásadě orgán nejblíže vyššího stupně nadřízený správci daně, který napadené rozhodnutí vydal. Smyslem této zásady ovšem není, aby o odvolání rozhodl pouze jiný orgán, ale aby o něm také rozhodla jiná osoba, která doposud s konkrétním případem neměla nic společného a není tak zatížená úvahami a myšlenkovými pochody pracovníka správce daně, který o věci rozhodoval v prvém stupni. Tak tomu ovšem v dané věci nebylo. Z předkládací zprávy prvoinstančního správce daně nesporně plyne, že v konkrétní věci žalobkyně bylo konzultováno s pracovníkem jiného orgánu, že tento pracovník vyjádřil na věc svůj názor, správce daně prvého stupně se s ním ztotožnil a podle něj rozhodl. Z následného jednání u správce daně druhého stupně je pak zřejmé, že onen pracovník, který konzultaci poskytl, pracuje ve stejném oddělení jako pracovnice pověřené vyřízením odvolání žalobkyně. (...)* Rovněž Ústavní soud se vyjádřil k významu a podstatě zásady dvojinstančnosti daňového řízení v nálezu ze dne 16. 5. 2007, sp. zn. IV.

ÚS 493/06, v němž uvedl: „*Zakotvil-li zákonodárce jako jednu ze zásad daňového řízení dvojinstančnost tím, že mimo jiné vyloučil pracovníky odvolacího orgánu z činnosti orgánu prvostupňového, je legitimním očekáváním daňových subjektů nestranné posouzení jejich věci odvolacím orgánem. Případné nerespektování zásady dvojinstančnosti stanovené v zákoně č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, spočívající např. v tom, že odvolací orgán dá v konkrétní věci orgánu prvního stupně pokyn, jak má být rozhodnuto, vedlo by k tomu, že by odvolání nemohlo dosáhnout zákonem sledovaného účelu dvojího posouzení věci ve správním řízení, což by ve svém důsledku podkopávalo důvěru občanů ve veřejnou správu, a tím i v demokratický právní stát samotný.*“

Rozhodnutí zdejšího soudu tedy vycházelo ze situace obdobné, jakou tvrdí stěžovatel, tedy z předpokladu odlišnosti pracovníka poskytujícího konzultaci a pracovníka rozhodujícího o věci v odvolacím řízení, při shodě oddělení, v němž pracovali. Navíc tento soud, jak výše uvedeno, považuje v současné době rozdíl v totožnosti těchto osob za neprokazatelný. Nelze odhlédnout ani od situace, že v daném případě byla konzultace poskytována v době před vydáním obou označených rozhodnutí, která nepochybně vedla ke zpřísnění náhledu soudů na odvolací řízení, pokud ve věci byla odvolacím orgánem poskytována konzultace. Přitom se nejedná o popření metodické činnosti správce daně vyššího stupně; ta ovšem musí být prováděna tak, aby nevznikla pochybnost, že odvolací orgán v rozporu se zákonem zasáhl do rozhodování správce daně v konkrétní věci. Daňový řád z r. 1992 vymezil instančnost rozhodování v § 50 odst. 1, přičemž shodu účasti téhož pracovníka na řízení v jednotlivých instancích označil za důvod vyloučení pro podjatost v § 26 odst. 2. Pokud městský soud označenému rozhodnutí zdejšího soudu podřadil i případ nyní posuzovaný, nepochybil.

Existenci tvrzených kasačních důvodů tedy Nejvyšší správní soud neshledal.

Nejvyšší správní soud si je vědom skutečnosti, že odůvodnění napadeného rozsudku městského soudu v rozhodné části zdůvodňující zrušení rozhodnutí stěžovatele jen obtížně dostojí zákonným požadavkům na přesvědčivost. Pokud by ovšem zdejší soud zrušil i tento (v pořadí již pátý) rozsudek s tím, že městský soud musí důvody dopracovat, vedlo by to k dalšímu prodloužení řízení. Je třeba si uvědomit, že se jedná o daňovou povinnost, která měla vzniknout v roce 2002 a kdy byla žaloba podána v roce 2005. Délku soudního řízení lze již v této době považovat za narušující právo na spravedlivý proces ve smyslu čl. 36 odst. 1, 2 Listiny základních práv a svobod. Rovněž nelze přehlédnout vliv běhu času na prekluzivní lhůty.

Nejvyšší správní soud ze všech výše uvedených důvodů kasační stížnost podle § 110 odst. 1 s. ř. s. jako nedůvodnou zamítl.

Stěžovatel neměl v tomto kasačním řízení úspěch, podle § 60 odst. 1, § 120 s. ř. s. mu tak nenáleží právo na náhradu nákladů řízení. Úspěšné žalobkyni vznikly náklady spojené se zastoupením specializovaným právním poradcem (§ 35 odst. 2 s. ř. s). Náklady spočívají v jednom úkonu právní služby (vyjádření ke kasační stížnosti); náklady tedy činí částka 2100 Kč [§ 7, § 9 odst. 3 písm. f) a § 11 odst. 1 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátní tarif ve spojení s § 35 odst. 2 věta druhá s. ř. s.] a částka 300 Kč jako náhrada hotových výdajů (§ 13 odst. 3 téže vyhlášky), celkem 2400 Kč. Zástupce rovněž doložil, že je plátcem daně z přidané hodnoty, jeho odměna se tak zvyšuje o tuto daň (§ 57 odst. 2 s. ř.

s.) a celkem činí 2880 Kč. Stěžovateli proto bylo uloženo zaplatit žalobkyni tuto částku na náhradu nákladů řízení v přiměřené lhůtě k rukám jejího zástupce.

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

V Brně dne 9. října 2012

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu