

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Kaniové a soudců JUDr. Josefa Baxy a JUDr. Filipa Dienstbiera v právní věci žalobce: **IMM PRODUCT, s. r. o.**, se sídlem Křížovnická 86/6, Praha 1, zastoupen Ing. Ivo Šulcem, daňovým poradcem se sídlem Na Harfě 935/5c, Praha 9, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 1387/7, Praha 4, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 5. 9. 2014, č. j. 28802-4/2014-900000-302, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 11. 4. 2018, č. j. 10 Af 89/2014 - 67,

takto:

I. Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 11. 4. 2018, č. j. 10 Af 89/2014 - 67, **se zrušuje.**

II. Rozhodnutí žalovaného ze dne 5. 9. 2014. č. j. 28802-4/2014-900000-302, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.

III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení o žalobě a o kasační stížnosti ve výši **12.228 Kč** k rukám zástupce žalobce Ing. Iva Šulce, daňového poradce, do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

IV. Žalovaný **nemá** právo na náhradu nákladu řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Celní úřad pro hlavní město Prahu (dále též „celní úřad“) rozhodnutím ze dne 31. 3. 2014, č. j. 47996-3/2014-510000-32.1, uložil žalobci na základě provedené daňové kontroly pokutu podle § 19 odst. 10 zákona č. 201/2012 Sb., o ochraně ovzduší (dále jen „zákon o ochraně ovzduší“), ve výši 90.276.241 Kč za nesplnění povinnosti dodat stanovené množství biopaliv podle § 19 odst. 1 téhož zákona.

[2] Žalovaný odvolání zamítl a provstupňové rozhodnutí potvrdil.

[3] Městský soud v Praze na základě žaloby zrušil rozhodnutí žalovaného i celního úřadu a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Současně rozhodl o povinnosti žalovaného uhradit žalobci náklady řízení.

[4] Soud konstatoval, že ze zprávy o daňové kontrole ani z obsahu prvostupňového rozhodnutí nebyly pro žalobce beze zbytku seznatelné všechny údaje, na jejichž základě celní úřad stanovil výši pokuty. Žalobce oprávněně namítal, že výpočtem za použití údajů uvedených ve zprávě o daňové kontrole nebylo možné dojít k výši pokuty uložené celním úřadem. Soud zdůraznil, že správce daně pochybil, neboť v rozporu s poznámkou na str. 30 zprávy o daňové kontrole ve skutečnosti při výpočtu pokuty vyšel z údajů, které údajům v tabulce na str. 18 zprávy o daňové kontrole zcela neodpovídaly (namísto údaje 47.764.436 litrů vyšel z údaje 47.764.636 litrů, tedy z údaje o 200 litrů vyššího). Uvedené pochybení soud nepovažoval za pouhou zřejmou chybu v psaní, která by neměla vliv na zákonnost rozhodnutí. V důsledku uvedeného pochybení neodpovídá parametr celkového množství pohonných hmot, použitý v rozhodnutí a zohledněný při výpočtu pokuty, údajům uvedeným ve zprávě o daňové kontrole, na nichž celní úřad podle výslovné poznámky v odůvodnění výrok rozhodnutí založil. Žalovaný měl tedy podle městského soudu přisvědčit této odvolací námitce a prvostupňové rozhodnutí zrušit. Pokud tak neučinil, zatížil i on své rozhodnutí vadou, pro kterou nemohlo v soudním přezkumu obstát.

[5] Soud považoval zprávu o daňové kontrole za nepřezkoumatelnou i z dalšího důvodu. Ze zprávy o daňové kontrole není na první pohled zřejmé, u jakých konkrétních položek a na základě jakých konkrétních skutečností celní úřad přistoupil pro potřeby stanovení výše pokuty ke korekci údajů uvedených žalobcem v podaném hlášení. Rozhodnutí celního úřadu je nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost; nezrušil-li jej žalovaný, zatížil i on své rozhodnutí shodnou vadou. Proto městský soud zrušil rozhodnutí obou stupňů a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Správní orgány zavázal, aby postupovaly podle závěrů vyslovených v rozsudku, tedy aby odstranily vytýkané vady, a pokud v dalším řízení znovu rozhodnou o uložení pokuty podle § 19 odst. 10 zákona o ochraně ovzduší, aby zachytily v odůvodnění rozhodnutí přezkoumatelným způsobem výpočet výše ukládané pokuty se zřetelem k východiskům popsaným v rozsudku.

[6] Žalobní námitku, že nebylo třeba prokazovat splnění kritérií udržitelnosti podle § 19 odst. 1 a odst. 6 zákona o ochraně ovzduší, neboť žalobce uváděl do volného oběhu čistá biopaliva dle § 19 odst. 2 cit. zákona, shledal městský soud nedůvodnou.

II. Kasační stížnost žalovaného a vyjádření žalobce

[7] Proti rozsudku podal kasační stížnost žalovaný (stěžovatel). Stěžovateli jsou zřejmé důvody, pro které soud zrušil rozhodnutí o odvolání. Tyto důvody kasační stížností nenapadá. Stěžovateli však není zřejmé, proč městský soud zrušil též prvostupňové rozhodnutí. Rozsudek odůvodnění tohoto postupu neobsahuje, soud pouze konstatoval, že stěžovatel přezkoumáním nepřezkoumatelného rozhodnutí zatížil své rozhodnutí též vadou a odkázal na historickou judikaturu týkající se řetězení nepřezkoumatelných správních rozhodnutí.

[8] Není pochyb o tom, že pokuta dle § 19 odst. 10 zákona o ochraně ovzduší byla vyměřena v nalézacím daňovém řízení. Správní orgány byly v postavení správců daně a postupovaly podle zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“). Mezi daňovým řízením a obecným správním řízením jsou však rozdíly spočívající mj. v rozdílnosti odvolacích řízení. Odvolací daňové řízení je postaveno na apelační koncepci. Odvolací orgán nemá možnost rozhodnutí zrušit a věc vrátit k novému projednání správci daně; může proto prvoinstanční rozhodnutí jakkoli změnit, a to i v neprospěch účastníka řízení, může řízení doplnit, odstranit vady.

[9] S ohledem na koncepci daňového odvolacího řízení nebyl městský soud oprávněn spolu s rozhodnutím stěžovatele zrušit též prvostupňové rozhodnutí. K tomu by mohl přikročit jen tehdy, nemělo-li být prvostupňové rozhodnutí vůbec vydáno. V souzené věci tomu tak nebylo, neboť městský soud předvídá pokračování řízení a opětovné vydání rozhodnutí. Nepřezkoumatelnost je vada plně odstranitelná postupem odvolacího orgánu. Pokud by správce daně dle instrukcí městského soudu pokračoval v řízení v prvém stupni, jeho rozhodnutí by nemohlo obstát pro překážku věci rozhodnuté. Stěžovatel požaduje zrušení rozsudku a vrácení věci městskému soudu k dalšímu řízení.

[10] Žalobce uvádí, že pokud odvolací orgán zjistí, že napadené rozhodnutí nemá oporu ve zprávě o daňové kontrole, na kterou rozhodnutí odkazuje, nelze tuto vadu napravit ani v odvolacím řízení. Uzavřenou daňovou kontrolu nelze znovu otevřít a změnit výsledek kontrolního zjištění. V takovém případě je třeba zrušit též prvostupňové rozhodnutí. Apelační koncepce odvolacího řízení je zde proto, aby byly odstraněny a napraveny nedostatky, pokud je to možné. Stěžovatel však v kasační stížnosti neuvádí, jak by nepřezkoumatelnost zprávy o daňové kontrole napravil. Zjistit a prověřit všechny okolnosti pro správné stanovení daně bylo povinností správce daně. Nedostatek důkazních prostředků nelze nahrazovat jinými procesními postupy. Stěžovatel by tedy měl řízení o pokutě zastavit.

[11] Nad rámec vyjádření ke kasační stížnosti žalobce uvádí, že v roce 2012 uvedl do volného daňového oběhu určené množství stoprocentně čistých biopaliv, jak to umožňuje § 19 odst. 2 zákona o ochraně ovzduší. Tato čistá paliva ale celní správa nezohlednila, neboť žalobce u nich nebyl schopen prokázat splnění kritéria udržitelnosti. Povinnost prokázat splnění tohoto kritéria se však vztahuje pouze na dodání pohonných hmot dle § 19 odst. 1 cit. zákona.

[12] Žalobce proto navrhuje kasační stížnost zamítnout.

III. Posouzení věci

[13] Soud nejprve hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení. Dospěl k závěru, že kasační stížnost má požadované náležitosti, byla podána včas a osobou oprávněnou. Důvodnost kasační stížnosti poté posoudil v mezích uplatněných námitek. Současně zkoumal, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž je povinen přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[14] Kasační stížnost je důvodná.

[15] Stěžovatel nenapadá rozsudek městského soudu z hlediska správnosti závěrů zde učiněných ve vztahu k zákonnosti rozhodnutí správních orgánů. Nesouhlasí však s procesním postupem, který soud zvolil, tedy s tím, že zrušil jak rozhodnutí o odvolání, tak prvostupňové rozhodnutí vydané celním úřadem.

[16] Předmětem posuzované věci je tedy otázka, zda městský soud mohl v daném případě zrušit nejen rozhodnutí stěžovatele, ale i jemu předcházející rozhodnutí celního úřadu, a to za situace, kdy současně věc vrátil stěžovateli a zavázal ho řídit se v dalším řízení názorem soudu vysloveným v rozsudku.

[17] Soudní řád správní v § 78 odst. 3 stanoví, že *zrušuje-li soud rozhodnutí, podle okolností může zrušit i rozhodnutí správního orgánu nižšího stupně, které mu předcházelo*. Takový postup však není pravidlem, nýbrž výjimkou. „*Vždy je tento postup důvodný, pokud správní rozhodnutí vůbec nemělo být vydáno*“, naopak nepřichází v úvahu, má-li dojít jen ke změně prvostupňového rozhodnutí odvolacím orgánem, která doplnění řízení před prvostupňovým orgánem nevyžaduje. „*Tam totiž odvolací orgán v mezích procesního předpisu, podle něhož se řízení vede, prvostupňové rozhodnutí změní sám. Obecně daná pravomoc krajského soudu zrušit podle okolností nejen odvolací rozhodnutí, ale i rozhodnutí orgánu I. stupně, je tak nutně spjata s možnostmi procesní úpravy správního řízení, jehož zákonnost se přezkoumává, a to jen tehdy, kdy celé řízení bylo provázeno procesními pochybeními. Zde jsou jednoznačně naplněny podmínky pro současné zrušení prvostupňového rozhodnutí jen v případě, že procesní vady nejsou v dalším řízení vůbec odstranitelné, např. za situace, kdy důkazy nezbytné pro rozhodnutí již nejsou objektivně proveditelné. V ostatních případech procesních vad krajský soud váží, zda je na místě, aby tyto vady byly odstraněny v odvolacím řízení, či zda další správní řízení přesahuje svým rozsahem možnosti doplnění v rámci odvolacího řízení. Jeho úvaha však musí vycházet nejen z rozsahu vad a snahy o urychlení dalšího postupu, ale také z toho, zda zrušení prvostupňového rozhodnutí spojené s pokračováním řízení umožňuje příslušný procesní předpis* “ (usnesení rozšířeného senátu ze dne 24. 11. 2009, č. j. 1 Aps 2/2008 - 76, č. 1997/2010 Sb. NSS).

[18] V daňovém řízení nemůže prvostupňový orgán po zrušení svého rozhodnutí v řízení pokračovat a vydat nové rozhodnutí. Daňový řád totiž (na rozdíl od správního řádu) předpokládá, že vady prvostupňového řízení budou napraveny v řízení odvolacím; rozhodnutím odvolacího orgánu o odvolání proti platebnímu výměru daňové řízení končí (usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 4. 2009, č. j.

8 Afs 15/2007 - 75, č. 1865/2009 Sb. NSS). „*Rozhoduje-li tedy krajský soud o žalobě proti rozhodnutí vydanému podle daňového řádu, není důvodu, aby s odvolacím rozhodnutím současně zrušil i rozhodnutí správního orgánu I. stupně (platební výměr) tam, kde má řízení pokračovat. V takovém případě je na místě zrušit pouze rozhodnutí žalovaného, jehož zaváže právním názorem*“ (již citované usnesení č. j. 1 Aps 2/2008 - 76).

[19] Citovaná rozhodnutí rozšířeného senátu sice byla vydána ještě za účinnosti zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, nicméně daňový řád upravuje odvolací daňové řízení shodně (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 3. 2017, č. j. 1 Afs 322/2016 - 49), a uvedené závěry jsou tudíž nadále aplikovatelné.

[20] Pro vyřešení stěžovatelem předložené otázky je třeba posoudit, zda shora popsané závěry dopadají též na rozhodnutí vydané celními orgány v žalobcově věci (tedy na rozhodnutí vydané celním úřadem na základě § 19 odst. 10 zákona o ochraně ovzduší a navazující rozhodnutí o odvolání).

[21] Podle § 19 odst. 10 zákona o ochraně ovzduší (ve znění účinném do 31. 12. 2015) uloží celní úřad dodavateli pohonných hmot, který nesplní povinnost stanovenou v odstavci 1, pokutu z nedodaného objemu biopaliv. Výše pokuty z nedodaného objemu biopaliv *se stanoví* jako součin množství nedodaného biopaliva podle odstavce 1 v litrech a částky 40 Kč. Pokuta z nedodaného objemu biopaliv je splatná do 30 dnů od doručení rozhodnutí o uložení pokuty z nedodaného objemu biopaliv. Pokuta z nedodaného objemu biopaliv *se spravuje podle daňového řádu* a je příjmem státního rozpočtu.

[22] Podle § 2 odst. 3 písm. b) daňového řádu se daní pro účely tohoto zákona rozumí peněžité plnění, pokud zákon stanoví, že se při jeho správě postupuje podle tohoto zákona. Podle § 101 odst. 1 daňového řádu správce daně ukládá povinnosti nebo přiznává práva anebo prohlašuje práva a povinnosti stanovené zákonem rozhodnutím. Z § 147 odst. 1 plyne, že správce daně v nalézacím řízení stanoví daňovému subjektu daň rozhodnutím, které se označuje jako platební výměr, dodatečný platební výměr nebo hromadný předpisný seznam; tato rozhodnutí se neodůvodňují.

[23] S ohledem na shora citovaná ustanovení lze učinit závěr, že pokuta dle § 19 odst. 10 zákona ochraně ovzduší je pro účely stanovení procesního režimu daní ve smyslu daňového řádu. Tuto daň stanovuje správce daně – celní úřad, a to rozhodnutím, které je ve své podstatě platebním výměrem, byť tak v souzené věci nebylo označeno.

[24] Rozhodnutí celního úřadu nelze dle soudu považovat za rozhodnutí o pokutě za správní delikt. Zákon o ochraně ovzduší tuto platbu sice nepřesně označuje jako „pokutu“, z účelu daného ustanovení však lze dovodit, že jde o „poplatek“, který je dodavatel povinen zaplatit v případě, že nedodá pohonné hmoty s kvalitami dle § 19 odst. 1 zákona o ochraně ovzduší. Dodavatelům není zapovězeno dovážet pohonné hmoty, které normám obsaženým v citovaném ustanovení neodpovídají, v takovém případě jsou ale povinni uhradit „poplatek“ (slovy zákona „pokutu“), kterým se de facto „vykupují“ ze své povinnosti dodávat pohonné hmoty o určité kvalitě.

[25] Skutečnost, že pokuta dle § 19 odst. 10 zákona o ochraně ovzduší není sankcí za správní delikt, vyplývá též se systematiky zákona, který správní delikty na úseku ochrany ovzduší reguluje v části páté (tedy v § 22 a násl. zákona). Ostatně dřívější i pozdější právní úprava rozhodnutí o pokutě z nedodaného objemu biopaliv výslovně jako platební výměr označovala.

[26] Dle § 3a odst. 11 dříve platného zákona o ochraně ovzduší [zákon č. 86/2002 Sb., o ochraně ovzduší a o změně některých dalších zákonů (zákon o ochraně ovzduší)] zjistí-li celní úřad, že hlášení neobsahuje správné údaje nebo že nebylo podáno vůbec a jsou splněny podmínky pro vznik povinnosti zaplatit poplatek, stanoví jej *platebním výměrem*, popřípadě *dodatečným platebním výměrem*. Výše poplatku se stanoví jako součin množství neuvedeného biopaliva podle odstavce 1 v litrech a částky 40 Kč. Poplatek je splatný ve lhůtě pro podání hlášení.

[27] S účinností od 1. 1. 2016 § 19 odst. 9 zákona o ochraně ovzduší stanoví, že dodavateli pohonných hmot, který nesplní povinnost stanovenou v odstavci 1, vzniká povinnost uhradit pokutu z nedodaného objemu biopaliv. Pokuta se vypočte jako součin množství nedodaného biopaliva podle odstavce 1 nebo 8 v litrech a částky 40 Kč. O povinnosti uhradit pokutu rozhodne celní úřad *platebním výměrem* a současně ji zaeviduje. Pokuta je splatná do 30 dnů ode dne oznámení tohoto platebního výměru. Pokuta se spravuje podle daňového řádu a je příjmem státního rozpočtu.

[28] Důvodová zpráva k zákonu č. 382/2015 Sb., kterým se mění zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony, který uvedené ustanovení novelizoval, vysvětluje, že „*pokuta podle tohoto ustanovení nastupuje v případě, že dojde k nesplnění povinnosti podle § 19 odst. 1. Stávající ustanovení neumožňuje celnímu úřadu jakkoli v rámci správního uvážení zvážit, zda pokutu uloží či nikoli. Taktéž zde není prostor pro správní uvážení ohledně výše pokuty. Není proto důvod, aby povinnost uhradit pokutu vznikala až na základě platebního výměru (rozhodnutí) celního úřadu. Proto se zakotvuje, že povinnost uhradit pokutu vzniká přímo ze zákona nesplněním stanovené povinnosti. Toto rozhodnutí celního úřadu o povinnosti ji uhradit má toliko deklaratorní charakter. Splatnost pokuty zůstává zachována ve lhůtě 30 dnů ode dne oznámení platebního výměru. Oznámení je zde nutno chápat v souladu s § 101 odst. 6 daňového řádu jako doručení rozhodnutí nebo jiný zaprotokolovaný způsob seznámení příjemce s obsahem rozhodnutí. I nadále se bude pokuta podle § 19 odst. 10 řídit procesním režimem daňového řádu. Zde je nutné poznamenat, že tato pokuta není klasickou pokutou v rámci správního trestání, ale platebním deliktem v procesním režimu daňového řádu*“.

[29] I s ohledem na historický výklad proto nevidí soud důvod, proč by nemělo být na rozhodnutí dle § 19 odst. 10 zákona o ochraně ovzduší nahlíženo jako na platební výměr vydaný v procesním režimu daňového řádu. Takto jej pojímá jak dřívější, tak současná právní úprava, chápe jej tak i historický zákonodárce. Totožný závěr plyne též z doktríny (srov. např. Bejčková, P. Zákon o ochraně ovzduší. Komentář. Praha: Wolters Kluwer, 2018, či Morávek, J., Tomášková, V., Bernard, M., Vícha, O. Zákon o ochraně ovzduší. Komentář. 1. vydání. Praha: C.H.Beck, 2013, 435 s.)

[30] Lze tedy uzavřít, že rozhodnutí celního úřadu dle § 19 odst. 10 zákona o ochraně ovzduší je platebním výměrem vydaným v režimu daňového řádu. I řízení o odvolání proti tomuto rozhodnutí se proto musí řídit daňovým řádem. Judikatorní závěry uvedené výše je tak nutno plně vztáhnout i na souzenou věc.

[31] Městský soud žalobě vyhověl, rozhodnutí celních orgánů obou stupňů označil za nepřezkoumatelná a pro další řízení je zavázal právním názorem obsaženým v rozsudku. Z uvedeného je zřejmé, že městský soud stěžovateli nevrátil věc k dalšímu řízení s tím, že má řízení zastavit; naopak z odůvodnění plyne, že stěžovatele zavázal, aby v řízení pokračoval a vadu nepřezkoumatelnosti odstranil. Závazný právní názor obsažený v odůvodnění rozsudku však neodpovídá výroku I., kterým městský soud zrušil rozhodnutí správních orgánů obou stupňů. Takový postup je však (jak soud výše vysvětlil) vadný.

[32] Soud se nezabýval polemikou žalobce s věcnou správností závěrů celních orgánů, neboť ta nebyla předmětem posuzované kasační stížnosti. Žalobcův názor, že stěžovatel nemůže v odvolacím řízení napravit vadu nepřezkoumatelnosti platebního výměru, neboť daňová kontrola již byla ukončena, je nesprávný. Soud v tomto ohledu odkazuje na citovaná rozhodnutí rozšířeného senátu, ve kterých dospěl k jednoznačnému závěru, že odvolací orgán je v daňovém řízení oprávněn napravovat všechny vady, včetně nepřezkoumatelnosti pro nesrozumitelnost. Skutečnost, že daňová kontrola již byla ukončena, tomuto postupu nijak nebrání.

IV. Závěr a náklady řízení

[33] Nejvyšší správní soud s ohledem na shora uvedené rozsudek městského soudu podle § 110 odst. 1 věty prvé s. ř. s. zrušil (výrok I.). Podle § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. platí, že *zruší-li Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského soudu, a pokud již v řízení před krajským soudem byly pro takový postup důvody, současně se zrušením rozhodnutí krajského soudu může sám podle povahy věci rozhodnout o zrušení rozhodnutí správního orgánu*. Citované ustanovení nebrání tomu, aby soud zrušil rozhodnutí žalovaného i v případě, kdy úzce vzato vyhoví jeho kasační stížnosti. V souzené věci nebyl zpochybněn závěr týkající se nepřezkoumatelnosti rozhodnutí správních orgánů, ostatně sám stěžovatel souhlasí s tím, aby jeho rozhodnutí bylo zrušeno. Městský soud pouze tuto situaci nesprávně procesně uchopil. Soud proto považuje za logické a hospodárné společně s rozsudkem městského soudu zrušit též rozhodnutí stěžovatele a věc vrátit k dalšímu řízení právě jemu (výrok II.) Fakticky tak „obživl“ pouze platební výměr (rozhodnutí celního úřadu). V dalším řízení bude žalovaný vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu a městského soudu.

[34] Protože soud zrušil rozsudek městského soudu i rozhodnutí správního orgánu dle § 110 odst. 2 s. ř. s., je povinen rozhodnout kromě nákladů řízení o kasační stížnosti i o nákladech řízení, které předcházelo zrušenému rozhodnutí městského soudu (§ 110 odst. 3, věta druhá, s. ř. s.). Náklady řízení o žalobě a náklady řízení o kasační stížnosti tvoří v tomto případě jeden celek a Nejvyšší správní soud rozhodl o jejich náhradě jediným výrokem vycházejícím z § 60 s. ř. s. (srov. rozsudek ze dne 19. 11. 2008, č. j. 1 As 61/2008 - 98).

[35] Nejprve však bylo nutné ujasnit si, který z účastníků řízení měl úspěch ve věci (§ 60 odst. 1 s. ř. s.). Nejvyšší správní soud totiž na jednu stranu zcela vyhověl kasační stížnosti žalovaného, na stranu druhou však rozhodnutí žalovaného zrušil, neboť žalobu proti nim považoval – stejně jako městský soud – za důvodnou. Z hlediska celkového výsledku soudního přezkumu rozhodnutí žalovaného je za úspěšného účastníka řízení proto třeba považovat žalobce, který i přesto, že byl žalovaný s kasační stížností úspěšný, dosáhl cíle, který sledoval podáním žalob, totiž zrušení rozhodnutí žalovaného. Ostatně, jakýkoli jiný výklad by fakticky zabránil postupu podle § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s., neboť žalobce by zcela nelogicky a především nespravedlivě přišel o náklady řízení, jež mu byly přiznány (nyní již zrušeným) rozsudkem. Nejvyšší správní soud proto přiznal náhradu nákladů řízení žalobci. Žalovaný ve věci úspěch neměl, náhrada nákladů řízení mu proto nenáleží (výrok IV.).

[36] Náklady řízení tvoří v prvé řadě částka 4.000 Kč za soudní poplatky (soudní poplatek za žalobu ve výši 3.000 Kč a za návrh na přiznání odkladného účinku žalobě ve výši 1.000 Kč). Žalobce byl v řízení zastoupení Ing. Ivo Šulcem, daňovým poradcem; jde o osobu vykonávající specializované právní poradenství podle zákona č. 523/1992 Sb., o daňovém poradenství a Komoře daňových poradců České republiky, kterému podle § 35 odst. 2 s. ř. s. náleží odměna za zastupování. Pro určení její výše se obdobně užije vyhláška č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif). V řízení o žalobě tento zástupce učinil dva úkony právní služby, kterými jsou převzetí a příprava zastoupení a podání žaloby [§ 11 písm. a) a d) advokátního tarifu]. V řízení o kasační stížnosti učinil zástupce jeden úkon právní služby, a to vyjádření ke kasační stížnosti; jak již bylo výše uvedeno, v řízení o kasační stížnosti byl de facto úspěšný stěžovatel, soud proto považuje za spravedlivé žalobci náhradu nákladů za toto podání nepřiznat. Za každý úkon právní služby náleží zástupci mimosmluvní odměna ve výši 3.100 Kč [§ 9 odst. 4 písm. d) ve spojení s § 7 bodem 5. advokátního tarifu]. Nejvyšší správní soud tedy přiznal zástupci žalobce odměnu za dva úkony právní služby ve výši 2 x 3.100 Kč a paušální náhradu hotových výdajů ve výši 2 x 300 Kč (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu), celkem tedy 6.800 Kč. Jelikož je zástupce plátcem DPH, je třeba zvýšit přiznanou odměnu o částku 1.428 Kč, která odpovídá 21% sazbě této daně. Mimosmluvní odměna a paušální náhrada hotových výdajů tudíž činí celkem 8.228 Kč.

[37] Celkem tak náklady řízení činí 12.228 Kč. Uvedenou částku je stěžovatel povinen zaplatit žalobci k rukám jeho zástupce Ing. Ivo Šulce, daňového poradce ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku. Pro úplnost soud dodává, že uvedená částka nákladů řízení byla žalobci přiznána již zrušeným rozsudkem městského soudu; pokud již náklady řízení stěžovatel žalobci uhradil, není stěžovatel povinen na základě výroku III. rozsudku povinen hradit opětovně.

Poučení: Proti tomuto rozhodnutí **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 9. srpna 2018

JUDr. Lenka Kaniová
předsedkyně senátu