



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců JUDr. Karla Šimky a Mgr. Radovana Havelce v právní věci žalobce: **ADMIRAL GLOBAL BETTING a. s.**, se sídlem Komořany 146, Rousínov, proti žalovanému: **Magistrát města Brna**, se sídlem Malinovského náměstí 3, Brno, proti rozhodnutím žalovaného, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 27. 2. 2013, č. j. 30 Af 60/2011 - 34,

t a k t o :

- I.** Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 27. 2. 2013, č. j. 30 Af 60/2011 - 34, **se** ve výrocích II. až IV. **zrušuje**.
- II.** Rozhodnutí Magistrátu města Brna ze dne 9. 2. 2011, č. j. MMB/0050396/2011, a ze dne 14. 2. 2011, č. j. MMB/0056962/2011, **se zruší** a věci **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- III.** Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši 4000 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce zaslal během druhé poloviny roku 2010 ohlášení místně příslušným úřadům městských částí statutárního města Brna coby správcům místního poplatku (dále také „správci poplatku“) podle § 4 obecně závazné vyhlášky statutárního města Brna č. 9/2010, (účinné od 1. 7. 2010 do 31. 12. 2010) o místním poplatku za provozovaný výherní hrací přístroj nebo jiné technické herní zařízení povolené Ministerstvem financí. V nich popsal jím provozovaná herní zařízení, povolená Ministerstvem financí podle § 50 odst. 3 zákona č. 202/1990 Sb., o loteriích a jiných podobných hrách, ve znění účinném za posuzované období (dále jen „zákon o loteriích“) a současně uvedl důvody, pro které nemají dle jeho názoru tato herní zařízení podléhat místnímu poplatku. Mají-li správci poplatku naopak za to, že herní zařízení poplatkové povinnosti podléhají, požádal je žalobce o vydání a doručení odůvodněných platebních výměrů

podle § 46 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném v posuzovaném období (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“).

Místně příslušní správci platební výměry nevydali, pouze žalobce upozornili, jakou formou může provést platbu místního poplatku. Žalobce sporné poplatky uhradil, neboť se obával, že v případě včasného nezaplacení poplatku by mu správci poplatků mohli vyměřit až trojnásobek původní výše místního poplatku podle § 11 zákona č. 565/1990 Sb., o místních poplatcích, ve znění účinném za posuzovaná období (dále jen „zákon o místních poplatcích“). Vzhledem k tomu, že žalobce žádný platební výměr neobdržel, podal odvolání proti vyměření daně postupem dle § 46 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků (fiktivním platebním výměrům), ve kterých namítal nezákonnost poplatku a vady řízení spočívající v nevydání jím požadovaných platebních výměrů. Nezákonnost poplatku shledával v nesprávném posouzení předmětu poplatkové povinnosti, jakož i ve způsobu přijetí novelizace zákona o místních poplatcích, který měl za protiústavní.

Žalovaný (dále jen „stěžovatel“) odvolání věcně posoudil, zamítl je a napadená rozhodnutí potvrdil. K námitkám žalobce ve věci nevydání platebních výměrů uvedl, že včasným uhrazením poplatku byla poplatková povinnost žalobce splněna, takže nebylo třeba vydávat platební výměry. Věcně se neztotožnil ani s žalobcovými výtkami ohledně tvrzené protiústavnosti novelizace zákona o místních poplatcích, ani s výtkami napadajícími nesprávné posouzení předmětu poplatku (vymezení technického herního zařízení povoleného Ministerstvem financí).

Proti rozhodnutím stěžovatele podal žalobce dvě žaloby, které Krajský soud v Brně spojil ke společnému řízení a rozsudkem ze dne 27. 2. 2013, č. j. 30 Af 60/2011 - 34, jim vyhověl, napadená rozhodnutí zrušil a věc vrátil stěžovateli k dalšímu řízení. Krajský soud vyšel z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 1. 2012, č. j. 2 Afs 76/2011 - 62, a z rozhodnutí rozšířeného senátu tohoto soudu ze dne 27. 7. 2010, č. j. 5 Afs 92/2008 - 147. Ze závěrů zde uvedených dovodil povinnost správců místního poplatku vydat formou platebního výměru rozhodnutí o vyměření místních poplatků postupem podle § 46 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků. K vyměření daně podle odstavce 5 téhož ustanovení nebylo možné přistoupit, neboť správci místních poplatků si nebyli jisti výší vyměřené daně. Pokud správci poplatku platební výměry nevydali, neexistovalo vůbec právně účinné rozhodnutí, na jehož základě by byl žalobce povinen místní poplatek uhradit. Stěžovatel měl proto vyhovět žalobcovým odvoláním a zavázat místně příslušné správce poplatku k vydání platebních výměrů.

Napadený rozsudek krajského soudu obsahuje celkem 4 výroky. Výrokem I. jsou věci vedené u krajského soudu pod sp. zn. 30 Af 60/2011 a sp. zn. 30 Af 65/2011, spojeny ke společnému projednání pod společnou sp. zn. 30 Af 60/2011. Výroky II. a III. byla zrušena obě žalobami napadená rozhodnutí stěžovatele. Výrok IV. představuje náhradu nákladů řízení.

Stěžovatel napadl tento rozsudek kasační stížností, v níž výslovně uplatňuje zákonné důvody obsažené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“). Svým obsahem kasační stížnost obsáhle polemizuje s právním názorem krajského soudu a přes formulaci, že rozsudek „není srozumitelný“ neobsahuje námitky mířící proti jeho nepřezkoumatelnosti.

Stěžovatel uvádí, že za situace, kdy prvoinstanční správce místního poplatku místní poplatek nevyměřil a žalobce jej sám od sebe zaplatil a shledal, že došlo ke konkludentnímu vyměření místního poplatku, neměl už stěžovatel možnost vrátit věc do fáze vyměřovacího řízení, neboť poplatek byl fakticky zaplacen a správce poplatku jeho výši akceptoval. Krajský soud i Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 2 Afs 76/2011 - 62 odhlédly od specifik řízení

pokračování

o místních poplatcích, v nichž se zákon o správě daní a poplatků uplatní teprve tehdy, pokud místní poplatek není zaplacen včas a ve správné výši.

Stěžovatel trvá na tom, že nemohl, a ani po vydání rozsudku krajského soudu nemůže, vyhovět návrhu, aby byla konkludentní vyměření místního poplatku zrušena a věc vrácena prvoinstančnímu správci místního poplatku k dalšímu řízení, neboť coby odvolací orgán může rozhodnutí pouze změnit, zrušit nebo odvolání zamítnout. Změna konkludentního rozhodnutí ovšem není v dané procesní situaci možná, jeho zrušení a zastavení řízení by vedlo k nemožnosti vyměření místního poplatku jednou provždy a rozhodnutí zamítající odvolání mu již krajský soud „zkritizoval“. Zbývá ještě možnost odmítnutí odvolání, čímž by se ovšem dostal do rozporu s úvahou krajského soudu, že odvolání byla přípustná.

Krajský soud měl postupovat stejně jako Krajský soud v Českých Budějovicích v řízení přezkoumávaném v citovaném rozsudku č. j. 2 Afs 76/2011 - 62, tedy zrušit rozhodnutí o odvolání i konkludentní vyměření místního poplatku a věc vrátit do vyměřovacího stádia. Stěžovatel také připomíná, že ač krajský soud vyšel z rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 76/2011 - 62, zcela pominul existenci rozsudku ze dne 22. 6. 2011, č. j. 1 Afs 31/2011 - 56, podle kterého nelze podat odvolání proti konkludentnímu vyměření místního poplatku. Stěžovatel vydal svá rozhodnutí do března 2011, tedy ještě před vydáním obou těchto rozsudků; přiklání se spíše k názoru vyjádřenému v rozsudku 1. senátu. Zejména však připomíná, že by bylo namíste řešit existenci rozporných právních názorů postupem podle § 17 s. ř. s.

Stěžovatel proto navrhuje, aby byl rozsudek krajského soudu zrušen ve výrocích II. až IV. a věc byla krajskému soudu vrácena k dalšímu řízení.

Žalobce nevyužil své možnosti podat ke kasační stížnosti vyjádření.

Nejvyšší správní soud považuje kasační stížnost podle § 102 a násl. s. ř. s. za přípustnou, a proto ji mohl přezkoumat v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

Při předběžném posouzení věci druhý senát shledal, že k právní otázce, která je v tomto případě sporná, zaujaly rozdílné právní názory 1. a 2. senát Nejvyššího správního soudu. Touto spornou právní otázkou je, jak měl postupovat místně příslušný správce místního poplatku v situaci, kdy potenciální poplatník poplatku za provozovaný výherní hrací přístroj podle § 10a zákona o místních poplatcích, ve znění účinném do 31. 12. 2011, nesouhlasil s tím, že by jím provozované hrací přístroje místnímu poplatku podléhaly, tento svůj nesouhlas vyjádřil a sdělil správci místního poplatku, nicméně z důvodu opatrnosti zároveň zaplatil místní poplatek za tyto hrací přístroje ve výši, která vyplývala z příslušné obecně závazné vyhlášky.

Podle rozsudku ze dne 22. 6. 2011, č. j. 1 Afs 31/2011 - 56, vzniká poplatková povinnost přímo na základě obecně závazné vyhlášky obce po přistoupení relevantní právní skutečnosti (zde provozování jiného technického výherního zařízení povoleného Ministerstvem financí). Má-li tedy poplatník stanovení místního poplatku příslušnou obcí v obecné rovině za nezákonné, či dokonce protiústavní, je třeba iniciovat přezkum aktu, který tuto poplatkovou povinnost generálně stanoví (tj. obecně závazné vyhlášky obce). Vzhledem k normativní povaze tohoto aktu je přiměřeně redukován okruh osob aktivně legitimovaných k podání návrhu Ústavnímu soudu na jeho zrušení.

Druhý senát v rozsudku ze dne 17. 1. 2012, č. j. 2 Afs 76/2011 - 62, naopak dospěl k závěru, že nesouhlasí-li poplatník s výší poplatku, kterou by měl na základě obecně závazné vyhlášky platné v dané obci zaplatit, a tento svůj nesouhlas kvalifikovaným způsobem vyjádří, byť by přitom poplatek fakticky zaplatil ve výši požadované obecně závaznou vyhláškou, má správce poplatku povinnost vydat platební výměr na základě subsidiárního použití § 140 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“).

Vzhledem k tomu, že věc sp. zn. 2 Afs 68/2012, která se zabývala stejnou právní otázkou, byla postoupena podle § 17 s. ř. s. rozšířenému senátu, bylo řízení v nyní projednávané věci přerušeno podle § 48 odst. 5, § 120 s. ř. s.

Rozšířený senát rozhodl usnesením ze dne 24. 6. 2014, č. j. 2 Afs 68/2012 - 34, v němž dospěl k závěru, že správce místního poplatku má povinnost vydat platební výměr podle § 46 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků, resp. dle § 139 či 147 odst. 1 daňového řádu, a řádně jej doručit, pokud nejpozději v poslední den lhůty, ve které byl poplatník povinen splnit ohlašovací povinnost (§ 14 odst. 2 zákona o místních poplatcích), sdělil poplatník kvalifikovaným způsobem své pochybnosti a současně o vydání platebního výměru požádal, přestože místní poplatek ve stanovené lhůtě včas a ve správné výši uhradil. V případě nečinnosti správce místního poplatku nedochází k vyměření místního poplatku podle § 46 odst. 5 zákona o správě daní a poplatku, ani k vystavení platebního výměru dle § 140 daňového řádu. Zároveň rozšířený senát věc vrátil k projednání a k rozhodnutí druhému senátu. Pro stručnost viz odůvodnění rozhodnutí rozšířeného senátu dostupné na www.nssoud.cz.

Druhý senát vyšel v nyní posuzované věci ze závěrů rozšířeného senátu a zároveň rozhodl usnesením ze dne 29. 7. 2014, č. j. 2 Afs 24/2013 - 16, o pokračování řízení podle § 48 odst. 5, § 120 s. ř. s.

V nyní posuzovaných případech žalobce jako poplatník sdělil správcům poplatku kvalifikovaným způsobem své pochybnosti ohledně výše poplatku a současně o vydání platebního výměru požádal, přestože místní poplatek ve stanovené lhůtě včas a ve správné výši uhradil.

Rozšířený senát ve svém rozhodnutí odvíjí lhůtu, ve které lze podat žádost o vydání platebního výměru, od toho, jak příslušná obecně závazná vyhláška obce stanoví lhůtu pro ohlášení výherního hracího přístroje nebo jiného technického herního přístroje.

V daném případě je lhůta stanovena v čl. 4 předmětné obecně závazné vyhlášky statutárního města Brna, dle něhož je poplatník povinen doručit písemně, a to nejvýše pět a nejméně jeden den předem, správci poplatku ohlášení o uvedení výherního hracího přístroje nebo jiného technického herního zařízení povoleného Ministerstvem financí do provozu. Na jiná technická zařízení povolená Ministerstvem financí před nabytím účinnosti této vyhlášky se vztahuje přechodné ustanovení čl. 9. Dle něj je poplatník povinen zařízení písemně ohlásit správci poplatku do 15 dnů od nabytí účinnosti této vyhlášky.

Vzhledem k tomu, že platební výměry nebyly vydány, brojil žalobce ve všech případech odvoláními proti tvrzeným konkludentním platebním výměrům. Podle rozšířeného senátu však důsledkem eventuální nečinnosti správce poplatku nemůže být „fiktivní platební výměr“, o jehož zákonnost by se následně vedl spor.

pokračování

V této souvislosti je vhodné připomenout, že ani za účinnosti zákona o správě daní a poplatků nedocházelo k „samo vyměření daně“. Jakkoliv zákon o správě daní a poplatků upravoval fikci vyměření a doručení platebního výměru, proti kterému připouštěl odvolání, nedocházelo v tomto případě k fiktivnímu vyměření mlčky, či konkludentně. V usnesení ze dne 27. 7. 2010, č. j. 5 Afs 92/2008 - 147, publ. pod č. 2137/2010 Sb. NSS, rozšířený senát mj. uvedl, že fiktivní platební výměr „[v]zniká se zpětnou účinností ke dni uvedenému ve větě druhé § 46 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků v den, kdy správce daně na základě posouzení daňového přiznání či hlášení nebo dodatečného daňového přiznání a případných dalších poznatků, které má k dispozici, dojde k závěru, že se daň, kterou je na místě vyměřit, neodchyluje od daně uvedené v daňovém přiznání nebo hlášení. Výsledek posouzení se projeví v daňovém spisu, a sice v příslušné kolonce daňového přiznání či hlášení nebo dodatečného daňového přiznání, v níž se zaznamená provedení vyměření podle § 46 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků. Tzv. konkludentní vyměření či doměření daně tedy ve skutečnosti není konkludentním, čili mlčky učiněným, nýbrž výslovným, avšak zjednodušeným a interním, tedy navenek (mimo sféru správce daně) se bezprostředně neprojevujícím způsobem vyměření daně. K projevení se uvedeného způsobu vyměření navenek dojde většinou jen tím, že správce daně daňovému subjektu na základě jeho žádosti sdělí výsledek vyměření. Žádost daňového subjektu o sdělení výsledku vyměření je úkonem, který nutí správce daně k tomu, aby posouzení neprodleně provedl, neučinil-li tak již dříve. Jen na základě posouzení může sdělit daňovému subjektu výsledek vyměření, dospěje-li k závěru, že je na místě vyměřit daň konkludentně podle § 46 odst. 5 d. ř., anebo – dospěje-li k závěru, že konkludentní vyměření na místě není – postupovat jiným způsobem (zejm. vydat platební výměr).“.

Vyměření dle § 46 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků tedy není konkludentním, tj. mlčky učiněným, nýbrž výslovným, avšak zjednodušeným a interním, tedy navenek (mimo sféru správce daně) se bezprostředně neprojevujícím způsobem vyměření daně. Předchází mu jednak úvaha správce daně o tom, zda se vyměřená daň odchyluje či neodchyluje od daně tvrzené a tato úvaha, resp. výše vyměřené daně, musí být stvrzena na zadní straně přiznání vyznačením podpisu příslušného pracovníka správce daně a otiskem úředního razítka.

Daňový řád fikci vydání platebního výměru opustil, konkludentní vydání platebního výměru tedy vůbec nepřipadá v úvahu.

V nyní projednávané věci je lhostejno, zda byly žádosti o vydání platebního výměru podány včas, tj. ve lhůtě dle rozhodnutí rozšířeného senátu.

V případě, kdy žalobce včas požádá o vydání platebního výměru, má být platební výměr vydán. Žalobce ovšem nebrojil proti nečinnosti správců poplatku podle § 34c zákona o správě daní a poplatků (§ 38 daňového řádu), resp. následně nečinností žalobou podle § 79 s. ř. s. Žalobce postupoval jinak, podal odvolání proti údajným konkludentním platebním výměrům a následně brojil žalobou podle § 65 s. ř. s. proti rozhodnutím, jimiž byla odvolání zamítnuta. Jak ovšem uvedl rozšířený senát, v dané věci výsledkem nečinnosti správce poplatku není konkludentní (fiktivní) výměr.

Žalobce tak svými odvoláními brojil proti neexistujícím rozhodnutím. Taková „odvolání“ neměla být zamítnuta. Správně měl být využit postup podle § 27 odst. 1 písm. h) zákona o správě daní a poplatků, neboť „odvolání“ směřující proti neexistujícímu rozhodnutí je podáním, které není přípustné. Podle uvedeného ustanovení má být řízení v takovém případě zastaveno. Stěžovatel proto pochybil, pakliže podaná odvolání zamítnul a napadená rozhodnutí potvrdil, neboť tím připustil, že byly vydány fiktivní výměry. Ostatně, tento závěr plyne i z textace žalobou napadených rozhodnutí stěžovatele, v nichž je výslovně uvedeno, že není zpochybněna možnost podat odvolání a stěžovatel se věcně zabýval hmotněprávními argumenty žalobce.

Lze přitom poukázat na judikaturu zdejšího soudu, z níž plyne, že nepřipustné odvolání nesmí vést k tomu, že věc bude meritorně posuzována odvolacím orgánem. Pokud odvolací orgán odvoláním napadené rozhodnutí přezkoumal a věcně zamítl odvolání pro nedůvodnost, bylo řízení zatíženo vadou, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí, a to takové intenzity, že krajský soud k ní měl přihlídnout z úřední povinnosti a napadené rozhodnutí zrušit. Pokud krajský soud svou povinnost přihlídnout k této vadě pomínil, bylo tak i řízení před krajským soudem zatíženo vadou, která mohla mít za následek nezákonnost jeho rozhodnutí [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.]. Blíže viz rozsudek ze dne 20. 10. 2004, č. j. 1 Afs 37/2004 - 41, publ. pod č. 650/2005 Sb. NSS.

Nad rámec uvedeného je nutno dodat, že i samotná polemika v odvolání obsažená je nyní již judikaturou vyřešena. K definici jiného herního technického zařízení i dalším námitkám se obsáhle vyjádřil Nejvyšší správní soud např. ve svém rozsudku ze dne 15. 8. 2013, č. j. 2 Afs 41 2013 - 45. Konstantní je i judikatura Ústavního soudu – viz např. nedávné usnesení ze dne 11. 9. 2014, sp. zn. III. ÚS 2581/14, které bylo vydáno již po citovaném rozhodnutí rozšířeného senátu v této věci. Ústavní soud dovodil, že po stránce hmotného práva je věc již judikaturou vyřešena a formální (procesní) stránka věci nemá ústavní dimenzi.

V situaci, kdy žalobce nepožádá včas o vydání platebního výměru, nemá být vydán platební výměr. Pokud však jde o odvolání proti namítaným konkludentním platebním výměrům, platí totéž, co v předchozí situaci. Také v tomto případě jde o odvolání proti neexistujícímu rozhodnutí, a tudíž nepřipustné podání; to nemá být zamítnuto, ale řízení o něm zastaveno.

Krajský soud tak měl napadená rozhodnutí s ohledem na neexistenci rozhodnutí správce daně zrušit a věc vrátit žalovanému k dalšímu řízení (opět viz závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 10. 2004, č. j. 1 Afs 37/2004 - 41, publ. pod č. 650/2005 Sb. NSS.). V dané věci sice krajský napadená rozhodnutí zrušil a věc vrátil k dalšímu řízení, učinil tak ale ze zcela jiného důvodu; vyšel z toho, že platební výměry měly vždy být vydány. Tento závěr v kontextu rozhodnutí rozšířeného senátu v dané věci neobstojí. Zde lze poukázat na jiné rozhodnutí rozšířeného senátu, z něhož plyne, že zruší-li správně krajský soud rozhodnutí správního orgánu, ale výrok rozsudku stojí na nesprávných důvodech, Nejvyšší správní soud v kasačním řízení rozsudek krajského soudu zruší a věc mu vrátí k dalšímu řízení dle § 110 odst. 1 s. ř. s. (usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007 - 75, publ. pod č. 1865/2009 Sb. NSS).

Žalobce měl zvolit k ochraně svých práv jiné postupy: předně mohl brojit proti nečinnosti, pokud na včasnou žádost nebyly vydány platební výměry. V některých případech pak správce poplatku k rychlému vyjasnění otázky, zda a jak daň (poplatek) vyměřit, nutí povinnost rozhodnout o souvisejících právech daňového subjektu ve stanovené lhůtě (zejm. povinnost rozhodnout ve třicetidenní lhůtě od podání žádosti o vrácení přeplatku na žádost daňového subjektu, viz § 64 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků). Připomenout lze i rozhodnutí rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 10. 2005, č. j. 1 Afs 86/2004 - 54, publ. pod č. 171/2004 Sb. NSS, dle něhož kategorii rozhodnutí o zastavení řízení podle § 27 zákona o správě daní a poplatků nelze paušálně vyloučit ze soudního přezkumu proto, že nenaplní znaky rozhodnutí ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s. Soud je povinen v každém jednotlivém případě zkoumat, zda se takové rozhodnutí dotýká subjektivních práv či povinností žalobce, a to včetně těch, jež pramení v ústavním či v mezinárodním právu; v pochybnostech je na místě přijmout závěr ve prospěch soudního přezkumu.

Nejvyšší správní soud na základě výše uvedených důvodů dospěl k již předestřenému závěru, že pro nesprávné posouzení právní otázky krajským soudem je třeba napadené výroky

pokračování

rozsudku krajského soudu zrušit. Ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. stanoví, že dospěje-li Nejvyšší správní soud k tomu, že kasační stížnost je důvodná, rozsudkem zruší rozhodnutí krajského soudu a věc mu vrátí k dalšímu řízení, pokud ve věci sám nerozhodl způsobem podle odst. 2. Podle § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. 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 podle povahy věci sám rozhodnout o zrušení rozhodnutí správního orgánu nebo vyslovení jeho nicotnosti; ustanovení § 75, § 76, a § 78 se použijí přiměřeně. V daném případě je zřejmé, že rozhodnutí žalovaného správního orgánu měla být krajským soudem zrušena a že nepřichází v úvahu jakékoliv doplnění řízení či vypořádání dalších žalobních námitek krajským soudem. Krajský soud by s odkazem na tento rozsudek pouze přenesl závazný právní názor svým novým rozsudkem správnímu orgánu. Z těchto důvodů Nejvyšší správní soud věc nevrátil krajskému soudu k dalšímu řízení, neboť podle § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. současně zrušil žalobou napadená rozhodnutí stěžovatele. Tomu se také podle § 78 odst. 4 s. ř. s. věc vrací k dalšímu řízení, v němž je podle odst. 5 téhož ustanovení vázán právním názorem v tomto rozsudku vysloveným. Soud nepřistoupil ke zrušení správních rozhodnutí prvního stupně, neboť shora dospěl k závěru, že taková rozhodnutí nebyla vydána. Příslušná řízení by tak měla být zastavena podle § 27 odst. 1 písm. h) zákona o správě daní a poplatků.

Nejvyšší správní soud je posledním soudem, který o věci rozhodl; proto musí rozhodnout o náhradě nákladů celého soudního řízení. Podle ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. a ustanovení § 120 s. ř. s. má úspěšný účastník řízení právo na náhradu důvodně vynaložených nákladů proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Vzhledem k tomu, že se v řízení o žalobě žalobce domáhal zrušení napadených rozhodnutí, je nutno jej považovat za úspěšného účastníka, a to bez ohledu na to, že soud nepřisvědčil jeho argumentaci, proč tato rozhodnutí měla být zrušena, ale zrušil je z jiného důvodu. Žalobci proto přísluší náhrada nákladů řízení. V nyní posuzované věci jsou tyto náklady tvořeny částkou 4000 Kč za zaplacené soudní poplatky za podané žaloby. Jiné náklady nebyly uplatněny, celkem tak náklady řízení tvoří částka 4000 Kč. Tuto částku jako náklady řízení stanovil i krajský soud (výrok IV.) Předmětný výrok byl ovšem jako akcesorický zrušen a právní titul zaplacení předmětné částky představuje až výrok III. rozsudku Nejvyššího správního soudu.

Celkovou částku nákladů řízení ve výši 4000 Kč je žalovaný povinen zaplatit žalobci do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

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

V Brně dne 6. listopadu 2014

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu