



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Alexandra Krysla a soudkyň Mgr. Miroslavy Kašpírkové a JUDr. Aleny Hocké v právní věci **žalobce SLOT Group a.s.**, se sídlem Karlovy Vary, Jáchymovská 142, *zastoupeného Mgr. Alešem Smetankou, advokátem, se sídlem Praha 1, Jungmannova 745/24* proti **žalovanému Magistrátu města Plzně**, se sídlem Plzeň, Škroupova 5, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 28. 11. 2016, č. j. MMP/283345/16

t a k t o :

- I. Žaloba se z a m í t á.
- II. Žádný z účastníků n e m á právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í

I. Vymezení věci

Žalobce se žalobou domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 28. 11. 2016, č. j. MMP/283345/16, kterým byly změněny platební výměry vydané Úřadem městského obvodu Plzeň 3 ze dne 20. 8. 2013, č. j. UMO3/27912/13 (dále jen „platební výměr I.“), a ze dne 20. 8. 2013, č. j. UMO3/27914/1 (dále jen „platební výměr III.“). Dále žalobce požadoval, aby mu bylo přiznáno právo na náhradu nákladů řízení.

Platebními výměry byla žalobci vyměřena poplatková povinnost za provozování jiných technických herních zařízení povolených Ministerstvem financí podle jiného právního předpisu, kterým byl zákon č. 202/1990 Sb., o loteriích a jiných podobných hrách, ve znění

pozdějších předpisů na území městského obvodu Plzeň 3. Po změně provedené žalovaným byla poplatková povinnost stanovena takto: platebním výměrem za období od 1. 4. 2011 do 30. 6. 2011 za 71 ks částkou 355.000 Kč; platebním výměrem za období od 1. 10. 2011 do 31. 12. 2011 za 82 ks částkou 391.196 Kč.

II. Důvody žaloby

Žalobce v úvodu žaloby nejprve shrnul dosavadní průběh správního řízení a skutkový stav. Poté vymezil následující žalobní body.

Žalobce v první řadě namítá, že důvodem nezákonnosti rozhodnutí je skutečnost, že se žalovaný ve výroku rozhodnutí (jakož i v odůvodnění rozhodnutí) nevypořádal s celým předmětem řízení. Jak je totiž zřejmé, předmětem odvolacího řízení zakončeného původním rozhodnutím bylo společné posouzení a rozhodnutí o třech platebních výměrech, a proto jestliže zdejší soud rozsudkem původní rozhodnutí zrušil a věc vrátil, měl se žalovaný v souladu s vymezeným předmětem odvolacího řízení zabývat zákonností všech tří platebních výměrů (samozřejmě s přihlédnutím k závazným právním závěrům správních soudů, obsažených v rozsudcích Krajského soudu v Plzni ze dne 16. 3. 2016, č. j. 57Af 4/2015 – 62 a Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 8. 2016, č. j. 10 Afs 133/2016 - 37) a o celém předmětu odvolacího řízení (tj. o všech třech platebních výměrech) vydat jedno společné rozhodnutí. Tímto zákonným způsobem ovšem žalovaný nepostupoval.

Ačkoliv v úvodu rozhodnutí žalovaný uvádí, že se toto má vztahovat k odvolání žalobce proti platebnímu výměru I., platebnímu výměru II., a platebnímu výměru III., výrok rozhodnutí se vztahuje pouze k platebnímu výměru I. a platebnímu výměru III., přičemž platební výměr II. žalovaný zcela pominul. Z textu odůvodnění rozhodnutí je pak rovněž zřejmé, že žalovaný (v rozporu s předmětem odvolacího řízení vymezeným v úvodu rozhodnutí) přezkoumal pouze dva napadené platební výměry a zabýval se stanovením poplatkové povinnosti pouze za období 2. čtvrtletí 2011 (vyměřené platebním výměrem I.) a za období 4. čtvrtletí 2011 (vyměřené platebním výměrem III.). Žalobce v této souvislosti poukazuje na obecně aplikovatelnou judikaturu Nejvyššího správního soudu zabývající se přezkoumatelností rozhodnutí správních orgánů, když například v usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2008, č. j. 7 Afs 212/2006 - 74 byly přijaty zcela jednoznačné právní závěry, že (i) odvolací orgán přezkoumá rozhodnutí správce daně v rozsahu, v jakém bylo odvoláním napadeno. Nadto je povinen zabývat se rozhodnutím z hledisek uvedených v § 50 odst. 3 věte druhé zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatku, a přihlédnout ke zjištěným skutečnostem, i když nebyly odvolatelem uplatněny“ a (ii) „rozsah provedeného přezkumu musí nalézt odraz v písemném odůvodnění rozhodnutí odvolacího orgánu.“

S přihlédnutím k výše citovanému názoru Nejvyššího správního soudu a ke znění § 114 odst. 2 daňového řádu, podle kterého platí, že odvolací orgán přezkoumá odvoláním napadené rozhodnutí vždy v rozsahu požadovaném v odvolání, tak nelze než konstatovat, že rozhodnutí trpí vadou, která měla vliv na zákonnost rozhodnutí. Současně je dána nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí pro nesrozumitelnost, neboť žalovaný zcela pominul v opakovaném odvolacím řízení rozhodnout o osudu platebního výměru II., když

navíc tento svůj postup v rozhodnutí žádným způsobem neodůvodnil. Shora uvedené pochybení žalovaného spočívající v absenci rozhodnutí o platebním výměru II. v rámci Rozhodnutí nemohlo být podle názoru žalobce dodatečně zhojeno dodatečným vydáním samostatného rozhodnutí ze dne 21. 12. 2016, č. j. MMP/307341/16 (dále jen „druhé rozhodnutí“), jímž bylo samostatně rozhodnuto o platebním výměru II. Ponecháme-li stranou otázku nepřezkoumatelnosti takového postupu odvolacího orgánu, neboť odvolací orgán žádným způsobem tento svůj postup neodůvodnil, pak je žalobce toho názoru, že se jedná o postup nezákonný, neboť daňový řád neposkytuje žalovanému odvolacímu orgánu pro takovýto postup oporu. Žalobce je toho názoru, že vydáním rozhodnutí bylo skončeno odvolací řízení o předmětném odvolání podaném proti platebním výměrům, neboť odvolací řízení bylo vedeno pouze jedno. Je nepřijatelné, aby v jednom odvolacím řízení byla vydána vedle sebe dvě meritorní rozhodnutí, zvláště v situaci, pokud nejsou jakýmkoli způsobem procesně provázána. Jak je uvedeno v úvodu druhého rozhodnutí, toto bylo vydaného téměř 20 dnů po vydání touto žalobou napadeného rozhodnutí, když opět má být vydáno ve věci odvolání žalobce proti platebnímu výměru I., platebnímu výměru II., a platebnímu výměru III., ovšem výrok druhého rozhodnutí řeší pouze platební výměr II. Z textu odůvodnění druhého rozhodnutí je pak rovněž zřejmé, že žalovaný (v rozporu s předmětem řízení vymezeným v úvodu tohoto svého rozhodnutí) přezkoumal pouze jeden odvoláním napadený platební výměr a na základě závazného právního názoru o prekluzi poplatkové povinnosti za 3. čtvrtletí roku 2011 rozhodl tak, že platební výměr II. se zrušuje a odvolací řízení se zastavuje.

Žalobce má za to, že daňový řád (na rozdíl od např. soudního řádu správního či občanského soudního řádu) neupravuje možnost odvolacího orgánu vyloučit některé z odvoláním napadených rozhodnutí k samostatnému projednání. Jestliže tedy žalovaný o jediném odvolání žalobce směřujícím společně proti platebnímu výměru I., platebnímu výměru II., a platebnímu výměru III. rozhodl v podstatě dvakrát, a to dvěma samostatnými meritorními rozhodnutími, tj. rozhodnutím, a s odstupem času pak druhým rozhodnutím, postupoval nezákonně, přičemž je důvodné se domnívat, že později vydané druhé rozhodnutí již bylo vydáno ve skončeném odvolacím řízení, což by mohlo založit nezákonnost, příp. nicotnost takového rozhodnutí. Za této procesní situace vyvolané nezákonným postupem žalovaného pak žalobci hrozí, že by v budoucnu mohl být zpochybněn právní titul pro vrácení přeplatku na místním poplatku za prekludované období 3. čtvrtletí 2011, když by druhé rozhodnutí rušící platební výměr II. v konečném důsledku nevyvolalo zamýšlené právní účinky, ať již pro jeho případnou nicotnost, či v případě jeho nezákonnosti, kdy by mohlo být zrušeno z iniciativy správních orgánů v rámci přezkumného řízení dle § 121 a násl. daňového řádu. Právě uvedené vede k závěru o důvodnosti této správní žaloby, neboť žalobce byl nezákonným rozhodnutím zkrácen na svých právech.

Nad rámec výše popsaného prvního důvodu pro zrušení rozhodnutí pro jeho nezákonnost a nepřezkoumatelnost, žalobce dále namítá, že rozhodnutí je nezákonné také z důvodu prekluze poplatkové povinnosti za období 4. čtvrtletí roku 2011. Žalovaný se ve svém rozhodnutí otázkou prekluze poplatkové povinnosti za období 4. čtvrtletí roku 2011 vůbec nezabýval přestože (i) k prekluzi (zániku) práva státu (obce) na vybrání daně (poplatku) přihlíží jak správní orgány, tak i soudy ex officio, (ii) odvolací orgán je povinen se zabývat při přezkumu odvoláním napadeného rozhodnutí (tj. i platebním výměrem III.) z hledisek

uvedených v § 114 odst. 3 daňového řádu, a (iii) v předchozím průběhu řízení byla řešena otázka prekluze poplatkové povinnosti ve vztahu ke 2. a 3. čtvrtletí 2011, tudíž si žalovaný měl být vědom toho, že v opakovaném odvolacím řízení musí dořešit posouzení otázky prekluze poplatkové povinnosti ve vztahu k poslednímu z relevantních období, tj. období 4. čtvrtletí 2011.

Dle ustanovení § 148 daňového řádu platí, že daň, resp. poplatek „nelze stanovit po uplynutí lhůty pro stanovení daně, která činí 3 roky. Lhůta pro stanovení daně počne běžet dnem, v němž se stala daň splatnou“. Citované ustanovení tedy pro zpoplatnění jiných technických herních zařízení za období od 1. 1. 2011 jasně stanovuje tříletou prekluzivní lhůtu, po jejímž uplynutí již místní poplatek nelze vyměřit. V obecné rovině lze s ohledem na výše uvedené říci, že podle daňového řádu platí, že za počátek prekluzivní lhůty se považuje okamžik splatnosti poplatkové povinnosti ohledně jednotlivých jiných technických herních zařízení za jednotlivé zpoplatňované období (tj. kalendářní čtvrtletí). Okamžik splatnosti poplatkové povinnosti upravují v souladu s ustanovením § 14 odst. 2 Zákona o místních poplatcích jednotlivé obecně závazné vyhlášky obcí, v jejichž obvodu jsou jednotlivá herní zařízení provozována, v posuzovaném případě tedy vyhláška Statutárního města Plzně č. 43/1998, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „vyhláška“). Za konec prekluzivní lhůty dle daňového řádu je pak považován okamžik, ke kterému uběhla doba tří let od okamžiku splatnosti poplatkové povinnosti, nedošlo-li k prodloužení původní prekluzivní lhůty. Podle ustanovení čl. 7 vyhlášky, který je nadepsán nadpisem „Splatnost poplatku“ je poplatek splatný „čtvrtletně, vždy do 15 dnů po skončení příslušného kalendářního čtvrtletí“. Zvýše uvedeného plyne, že v posuzovaném případě místní poplatek ohledně herních zařízení zpoplatněných platebním výměrem III. za období 4. čtvrtletí 2011 byl splatný do 15. 1. 2012. Ze shora uvedeného vyplývá, že lhůta pro stanovení poplatkové povinnosti za období 4. čtvrtletí roku 2011 počala běžet dnem 15. 1. 2012 a za její konec dle § 148 odst. 1 by byl bez prodloužení ve smyslu § 148 odst. 2 daňového řádu považován den 15. 1. 2015. Dle § 148 odst. 2 daňového řádu se lhůta pro stanovení daně se prodlužuje o 1 rok, pokud v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně došlo k a) podání dodatečného daňového tvrzení nebo oznámení výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení, pokud tato výzva vedla k doměření daně, b) oznámení rozhodnutí o stanovení daně, c) zahájení řízení o mimořádném opravném nebo dozorčím prostředku, d) oznámení rozhodnutí ve věci opravného nebo dozorčího prostředku, nebo e) oznámení rozhodnutí o prohlášení nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně. Proto s ohledem na skutečnost, že v posledních 12 měsících před uplynutím prekluzivní lhůty (dne 20. 8. 2013) nedošlo k vydání platebního výměru III., nenastala skutečnost, která by prodloužila ve smyslu § 148 odst. 2 písm. b) Daňového řádu prekluzivní lhůtu o 12 měsíců.

Dle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu dále platí, že z hlediska běhu prekluzivní lhůty je rozhodné až pravomocné vyměření, tj. v případech, kdy probíhá odvolací řízení, až okamžik doručení rozhodnutí o odvolání proti příslušnému platebnímu výměru. Příkladem lze citovat např. z rozhodnutí ze dne 18. 4. 2014, č. j. 2 Afs 79/2012-49, ve kterém Nejvyšší správní soud dospěl k následujícímu závěru: „Platební výměr je úkonem, kterým je daň vyměřena (nejde tedy o úkon směřující k jejímu vyměření) a nemohl tedy k přetržení prekluzivní lhůty vést. Samotné vydání rozhodnutí o vyměření či doměření daně v rámci otevřené tříleté prekluzivní lhůty podle §47 ZSDP je přitom jen jednou z podmínek, aby

právo vyměřit nebo doměřit daň nebylo prekludováno. Druhou podmínkou je nabytí právní moci tohoto rozhodnutí, neboť teprve tímto okamžikem je ve věci daňové povinnosti rozhodnuto konečným způsobem“.

Vzhledem k tomu, že rozhodnutí ze dne 19. 12. 2014, č. j. MMP/268562/14 (dále jen „původní rozhodnutí“), které mělo zakládat pravomocné vyměření poplatkové povinnosti za období 4. čtvrtletí roku 2011 ve smyslu shora citované rozhodovací praxe Nejvyššího správního soudu, bylo vydáno a žalobci doručeno dne 19. 12. 2014, tedy ještě před uplynutím prekluzivní lhůty (ta by končila dne 15. 1. 2015), nebyla prekluze poplatkové povinnosti za období 4. čtvrtletí roku 2011 žalobcem namítána ve správní žalobě směřující proti původnímu rozhodnutí, tudíž ani tato otázka nebyla předmětem posouzení ze strany správního soudu v rozsudku Krajského soudu, resp. následně ze strany Nejvyššího správního soudu v rozsudku NSS. Situace se ovšem v tomto ohledu změnila poté, co původní rozhodnutí bylo z důvodu nezákonnosti zrušeno rozsudkem KS (následně potvrzeným Rozsudkem NSS), neboť k pravomocnému vyměření předmětné poplatkové povinnosti již nemohlo na základě zrušeného původního rozhodnutí dojít. Tudíž bylo nutné v opakovaném odvolacím řízení nově posoudit, zda i po zrušení původního rozhodnutí došlo k pravomocnému vyměření poplatkové povinnosti před uplynutím prekluzivní lhůty. K tomu by mohlo dojít pouze za předpokladu, že by byla původní prekluzivní lhůta prodloužena.

V daném případě tedy vyvstává stěžejní otázka, zda vydáním původního rozhodnutí (zrušeného pro nezákonnost rozsudkem KS) mohla nastat skutečnost, která by ve smyslu § 148 odst. 2 písm. d) daňového řádu prodloužovala prekluzivní lhůtu pro pravomocné vyměření poplatkové povinnosti za období 4. čtvrtletí roku 2011 o dalších 12 měsíců, tj. do 15. 1. 2016, či nikoliv (s tím, že po dobu řízení o správní žalobě, resp. kasační stížnosti by se běh prekluzivní lhůty přerušoval). V této souvislosti žalobce pouze pro úplnost uvádí, že přestože je řešení této právní otázky stěžejní pro naplnění podmínek zákonnosti rozhodnutí ve vztahu k vyměření poplatkové povinnosti za období 4. čtvrtletí roku 2011, žalovaný se touto problematikou ve svém rozhodnutí vůbec nezabýval, což zakládá nepřezkoumatelnost rozhodnutí (jak je tato námitka uplatněna v samostatném čl. IV. této správní žaloby).

Žalobce předně poukazuje na odbornou komentářovou literaturu, která obecně k § 148 odst. 2 daňového řádu uvádí, že „mohou nastat případy, kdy důvody pro prodloužení lhůty sice budou naplněny jak ve formálním, tak v materiálním smyslu, avšak úkon správce daně bude následně zrušen, či dokonce byl vydán předčasně (účelově) právě za účelem prodloužení lhůty (např. předčasné ukončení daňové kontroly bez řádného projednání zprávy), která by jinak marně uplynula. Takovýmto úkonům správce daně pak nelze přiznat účinky dle komentovaného ustanovení, kdy v tomto lze analogicky poukázat na právní větu usnesení Nejvyššího soudu ze dne 9. 2. 2011, sp. zn. 5 Tdo 1024/2010, k problematice přerušení promlčení v trestním řízení: „Úkonům, které policejní orgán vydal a které byly následně zrušeny, nelze přiznat účinek přerušení promlčecí doby ve smyslu ustanovení § 67 odst. 3 písm. a) TZ [ve znění účinném do 31. 12. 2009, od 1. 1. 2010 ve smyslu ustanovení § 34 odst. 4 písm. a) TZ.“ Shora citovaný názor odborné veřejnosti, tj. že dojde-li v následném (soudním) řízení ke zrušení rozhodnutí, které vedlo k prodloužení lhůty, není toto rozhodnutí skutečností způsobitou prodloužit prekluzivní lhůtu ve smyslu § 148 odst. 2 daňového řádu, je pak v souladu rovněž s rozhodovací praxí správních soudů. Příkladem lze odkázat na rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 19. 11. 2015, č. j. 22 Af 100/2014 - 33, ve kterém

tento správní soud vyjádřil jednoznačný právní závěr, že rozhodnutí ve věci opravného prostředku, které bylo prohlášeno nicotným, není způsobilé prodloužit lhůtu pro stanovení daně ve smyslu § 148 odst. 2 písm. d) Daňového řádu a dále pak na rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 16. 3. 2016, č. j. 57 Af 2/2015-95, ve kterém správní soud zaujal zcela jednoznačný právní závěr, že později zrušené prvostupňové platební výměry z důvodu nezákonnosti, by úkony prodlužujícími prekluzivní lhůtu nemohly být pro svoji nezákonnost. Na základě citované komentářové literatury a soudní judikatury žalobce uzavírá, že později zrušené původní rozhodnutí z důvodu nezákonnosti nebylo skutečností, která bv ve smyslu § 148 odst. 2 písm. d) daňového řádu prodlužovala prekluzivní lhůtu pro pravomocné vyměření poplatkové povinnosti za období 4. čtvrtletí roku o 12 měsíců, tj. do 15. 1. 2016. Jak totiž uvádí Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 6. 6. 2013, č. j. 9 Afs 89/2012-40, ve kterém posuzoval obecně otázku prekluze práva v daňovém řízení, výklad, že by byla prekluzivní lhůta obnovována pouze proto, že správní orgány postupovaly v daňovém řízení procesně nesprávným způsobem, by v konečném důsledku znamenal přiřítání nezákonného postupu státní moci v neprospěch daňového subjektu. Takovýto výklad proto Nejvyšší správní soud odmítl jako nesprávný.

Žalobce je přesvědčen o tom, že ustanovení § 148 odst. 2 písm. d) daňového řádu nelze ústavně konformně vyložit tak, že by zrušenému rozhodnutí odvolacího správního orgánu (zpravidla soudem ve správním soudnictví pro jeho nezákonnost, příp. nepřezkoumatelnost) byly přiznány jakékoli právní účinky, zejména pak tak zásadní právní účinek, jakým je prodloužení prekluzivní lhůty pro vyměření daňové (poplatkové) povinnosti. Toto žalobcovo přesvědčení podporuje i názor Nejvyššího správního soudu, který se výkladem § 148 odst. 2 daňového řádu zabýval ve svém rozhodnutí ze dne 25. 5. 2016, č. j. 2 Afs 22/2016-43. Ačkoliv v něm řešil případ, kde byly relevantní důvody pro prodloužení prekluzivní lhůty dle písm. a) a b) předmětného ustanovení Daňového řádu, Nejvyšší správní soud se též vyjádřil v obecnější rovině k systematice celého § 148 odst. 2 Daňového řádu. Nejvyšší správní soud v dané souvislosti uvedl následující: „Jednotlivé důvody v § 148 odst. 2 jsou stanoveny posoupně a případně i provázaně. Samostatnou povahu má důvod uvedený v odstavci a), přičemž na něj může navazovat důvod uvedený v odstavci b), který ovšem ob stojí zcela samostatně.

Na důvody uvedené v odst. c) navazují důvody uvedené v odst. d). Spojku „nebo“ uvedenou na konci odst. d) a následující písm. e) pak lze vyložit tak že tento důvod má samostatnou povahu mezi důvody spojenými s mimořádnými prostředky stanovenými k nápravě již vydaných rozhodnutí. “ Z uvedeného vyplývá, že má-li být ustanovení § 148 odst. 2 písm. d) daňového řádu vykládáno ústavně konformně, pak je třeba za „oznámení rozhodnutí ve věci opravného prostředku“ považovat (v návaznosti na předchozí ustanovení § 148 odst. 2 písm. c) daňového řádu) pouze rozhodnutí o mimořádném opravném prostředku, neboť pouze v návaznosti na oznámení rozhodnutí o mimořádném opravném prostředku, kterým je povolena obnova řízení či přezkumné řízení, je žádoucí, aby byla prekluzivní lhůta prodlužována za účelem poskytnutí dodatečného času k tomu, aby obnovené či přezkumné řízení proběhlo. Naopak rozhodnutím o řádném opravném prostředku (odvolám) řízení o stanovení daně pravomocně končí, tudíž již není třeba prekluzivní lhůtu prodlužovat. Pokud by ovšem mělo ustanovení § 148 odst. 2 písm. d) daňového řádu dopadat i na řádné opravné prostředky, pak by jeho jediným účelem bylo přiznat právní účinek prodloužení prekluzivní lhůty posléze zrušeným (tj. nezákonným či nepřezkoumatelným) rozhodnutím odvolacího

orgánu, čímž by docházelo právě k výše uvedenému (Nejvyšším správním soudem zapovězenému) nežádoucímu důsledku, kdy by byla prekluzivní lhůta obnovována pouze proto, ze správní orgány postupovaly v daňovém řízení procesně nesprávným způsobem, by v konečném důsledku znamenal přičítání nezákonného postupu státní moci v neprospěch daňového subjektu. V takovém případě by ustanovení § 148 odst. 2 písm. d) Daňového řádu bylo protiústavním zásahem do základních práv a svobod a byl by zde naplněn důvod pro jeho zrušení Ústavním soudem ČR.

V důsledku shora uvedeného je patrné, že ve vztahu k poplatkové povinnosti za zpoplatňované období 4. čtvrtletí roku 2011 nebyla (resp. nemohla být, při ústavně konformní aplikaci § 148 odst. 2 písm. d) daňového řádu) původní prekluzivní lhůta běžící ve smyslu § 148 odst. 1 daňového řádu od 15. 1. 2012 do 15. 1. 2015 prolongována ve smyslu § 148 odst. 2 daňového řádu, a to ani vydáním platebního výměru III. (jednalo se o nezákonné rozhodnutí, které nebylo vydáno v posledních 12 měsících před uplynutím původní prekluzivní lhůty), ani vydáním původního rozhodnutí (jednalo se o nezákonné rozhodnutí, které nemůže vyvolávat žádné právní účinky, tj. ani prodloužit prekluzivní lhůtu). V návaznosti na výše uvedené je zřejmé, že prekluzivní lhůta uplynula již dne 15. 1. 2015 (v době, kdy běžela zákonná lhůta pro správní žalobu proti původnímu rozhodnutí, když běh prekluzivní lhůty přerušuje až zahájení soudního řízení, tj. v posuzovaném případě podání žaloby ze dne 16. 2. 2015), a tudíž rozhodnutí (kterým byla pravomocně stanovena předmětná poplatková povinnost) bylo nepochybně vydáno až po uplynutí prekluzivní lhůty. K pravomocnému vyměření předmětné poplatkové povinnosti za 4. čtvrtletí 2011 tedy nedošlo před uplynutím prekluzivní lhůty a předmětnou poplatkovou povinnost proto již nebylo možné zákonným způsobem vyměřit.

Vzhledem k tomu, že k prekluzi (zániku) práva státu (obce) na vybrání daně (poplatku) přihlíží jak správní orgány, tak i soudy ex officio, byl žalovaný povinen v Rozhodnutí rozhodnout tak, že platební výměr III. se ruší, neboť poplatková povinnost se za zpoplatňované období 4. čtvrtletí roku 2011 prekludovala. Je třeba uzavřít, že žalovaný zásadním způsobem pochybil, když v rozporu s daňovým řádem nezrušil platební výměr III. a poplatkové řízením nezastavil z důvodu prekluze předmětné poplatkové povinnosti. Právě uvedené pochybení žalovaného zakládá nezákonnost rozhodnutí, a tudíž i další důvod pro zrušení rozhodnutí správním soudem.

Kromě uvedeného také nelze pominout, že jestliže se žalovaný otázkou prekluze ve vztahu k poplatkové povinnosti za zpoplatňované období 4. čtvrtletí roku 2011 ve svém rozhodnutí vůbec nezabýval, ačkoliv k tomu byl v intencích již citovaného usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2008, č. j. 7 Afs 212/2006-74 povinen, je třeba dále dospět k závěru o nepřezkoumatelnosti rozhodnutí pro nedostatek důvodu, když tato vada rozhodnutí navíc představuje porušení ústavně a mezinárodněprávně garantovaného práva stěžovatele na spravedlivý proces ve smyslu čl. 36 odst. 1 Listiny základních práv a svobod.

III. Vyjádření žalovaného

K námitce nevypořádání celého předmětu řízení žalovaný uvedl, že žalobce podal jedním dokumentem odvolání proti třem samostatným rozhodnutím o stanovení daně (platebním výměrům). Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), výslovně nereguluje otázku, jak má správce daně o takovémto hromadném odvolání rozhodnout. Dle ustálené judikatury může správce daně jednotlivé výroky o odvolání vůči jednotlivým rozhodnutím o stanovení daně včlenit do jednoho rozhodnutí o odvolání, ale vzhledem k oddělitelnosti jednotlivých rozhodnutí o odvolání, lze o jednotlivých rozhodnutích rozhodnout i samostatně. Zároveň není v rozporu se zákonem jedním rozhodnutím rozhodovat o několika odvoláních, pokud je rozhodováno o věcech právně i skutkově shodných (Viz rozsudek Nejvyššího správního soudu č.j. 7 Afs 137/2005-48 ze dne 19. 1. 2006, rozsudek Krajského soudu v Brně č.j. 29 Af 103/2012-69 ze dne 9. 12. 2014 a rozsudek Nejvyššího správního soudu č.j. 15 Af 20/2014-39 ze dne 25. 4. 2016). V úvodu rozhodnutí žalovaný pouze uvádí, jaké odvolání bylo podáno. Z výrokové části Rozhodnutí je zcela jednoznačně patrné, že žalovaný samostatně projednává a rozhoduje pouze o odvolání proti platebnímu výměru č. j. UM03/27912/13 ze dne 20. 8. 2013 a platebnímu výměru č. j. UM03/27914/13 ze dne 20. 8. 2013. Následně je z rozhodnutí Magistrátu města Plzně č. j. MMP/307341/16 ze dne 21. 12. 2016 zcela patrné, že žalovaný samostatně projednává a rozhoduje o odvolání proti platebnímu výměru č. j. UM03/27913/13 ze dne 20. 8. 2013. Vydáním těchto rozhodnutí jsou přezkoumána rozhodnutí správce daně v rozsahu, v jakém byla odvoláním napadena. Žalovaný tedy přezkoumal napadané platební výměry v celém rozsahu podaného odvolání, a postupoval při přezkumu právně konformní cestou potvrzenou soudní praxí, když o přezkumu jednotlivých platebních výměrů vydal dvě samostatná rozhodnutí.

K námitce nezákonnosti napadeného rozhodnutí z důvodu nezohlednění prekluze poplatkové povinnosti za období 4. čtvrtletí roku 2011 žalovaný uvedl, že žalobce přehlíží skutečnost, že daňový řád je naprosto jednoznačný, když výslovně rozlišuje okamžik zahájení řízení o mimořádném opravném prostředku a okamžik oznámení rozhodnutí ve věci opravného prostředku. Toto rozlišení přitom není náhodné. K prodloužení lhůty pro stanovení daně může dojít v souvislosti s mimořádnými opravnými prostředky dvakrát. První prodloužení může způsobit jejich zahájení, druhé prodloužení pak jejich meritorní skončení. Řízení o řádném opravném prostředku může naopak běh lhůty pro stanovení daně ovlivnit jen jednou, a to oznámením meritorního rozhodnutí. Prodloužení lhůty dané zahájením řízení o mimořádném opravném prostředku má přitom zaručit, aby zbyl dostatek času pro provedení a ukončení těchto řízení. Potenciální druhé prodloužení lhůty pro stanovení daně, které je založeno meritorním skončením těchto řízení, pak má zajistit, aby zde byl dostatek času pro vyřízení odvolání, které je proti rozhodnutím z nich vzešlým přípustné. Prodloužení lhůty pro stanovení daně zahájením řízení o řádném opravném prostředku zákon vylučuje. Bylo by to také nadbytečné, protože pro provedení a ukončení tohoto řízení zbude vždy alespoň jeden rok zkrácený maximálně o třicet dnů odvolací lhůty. Brojí-li se totiž odvoláním proti rozhodnutí o stanovení daně, zbude na jeho vyřízení vždy alespoň rok, protože lhůta pro stanovení daně mohla být prodloužena podle § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu (oznámením rozhodnutí o stanovení daně). Totéž platí, pokud se odvoláním brojí proti meritornímu rozhodnutí, které vzešlo z řízení obnoveného nebo přezkumného, neboť lhůta pro stanovení daně může být prodloužena podle § 148 odst. 2 písm. d) daňového řádu. Odkaz žalobce na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu č.j. 2 Afs 22/2016-43 je v tomto ohledu

hodně zavádějící, neboť v uvedeném rozhodnutí řešil soud jinou otázku. Závěrem lze uvést, že jelikož ustanovení § 148 odst. 2 písm. c) a d) Daňového řádu je v tomto smyslu jednoznačné, není zde ani prostor pro jakýkoli výklad. Zákonodárce tedy v souvislosti s prodloužením prekluzivní lhůty zcela záměrně rozlišuje řádné a mimořádné opravné prostředky s tím, že v případě řádného opravného prostředku prodlužuje prekluzivní lhůtu pouze oznámení meritorní rozhodnutí o tomto opravném prostředku. Je tedy bez jakýchkoliv pochybností, že oznámení rozhodnutí Magistrátu města Plzně č. j. MMP/268562/14 ze dne 19. 12. 2014 o odvolání žalobce proti třem platebním výměrům (dále jen „původní rozhodnutí“) prodloužilo lhůtu dle § 148 odst. 2 písm. d) daňového řádu.

Žalovaný dále uvedl, místní poplatek ohledně herních zařízení zpoplatněných platebním výměrem č. j. UM03/27914/13 ze dne 20. 8. 2013 za období 4. čtvrtletí 2011 byl splatný do 15. 1. 2012. Od tohoto data začala běžet lhůta 3 roky pro stanovení daně. Podle § 148 odst. 2 Daňového řádu se lhůta pro stanovení daně prodlužuje o 1 rok, pokud v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně došlo, mimo dalších důvodů, k oznámení rozhodnutí ve věci opravného nebo dozorčího prostředku. Žalovaný rozhodl o odvolání proti platebnímu výměru č. j. UM03/27914/13 ze dne 20. 8. 2013 vydáním původního rozhodnutí dne 19. 12. 2014, čímž došlo k naplnění ustanovení § 148 odst. 2 písm. d) Daňového řádu a k prodloužení lhůty pro stanovení daně o 1 rok. Žalovaný je přitom názoru, že následné zrušení původního rozhodnutí Krajským soudem v Plzni nemá vliv na již nastalé prodloužení prekluzivní lhůty. Žalovaný je přesvědčený, že při řešení této otázky je nezbytné rozlišovat mezi nezákonným rozhodnutím a rozhodnutím nicotným, když dle názoru žalovaného prodloužení nemůže způsobit toliko oznámení nicotného rozhodnutí. Nejvyšší správní soud se problematikou následků nicotného a nezákonného rozhodnutí zabýval ve svém rozhodnutí č. j. 4 Afs 54/2015-21 ze dne 20. 5. 2015 a uvedl: „Nicotné rozhodnutí však není "běžným" rozhodnutím nezákonným, nýbrž "rozhodnutím", které pro jeho vady vůbec nelze za veřejně mocenské rozhodnutí správního orgánu považovat, a které není s to vyvolat veřejnoprávní účinky. Zatímco v případě "běžných" vad správních rozhodnutí se na tato, s ohledem na uplatnění zásady presumpce platnosti a správnosti správních aktů, hledí jako na rozhodnutí existující a způsobila vyvolávat příslušné právní důsledky a působit tak na sféru práv a povinností jejich adresátů, v případě nicotných správních rozhodnutí se ani tato zásada neuplatní. Rozlišování nicotného rozhodnutí od nezákonného řeší v souvislosti s prodloužením prekluzivní lhůty sám daňový řád v § 148 odst. 2 písm. e), dle kterého působí prodloužení lhůty pro stanovení daně pouze oznámení rozhodnutí o prohlášení nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně. Krom toho daňový řád spojuje prodloužení s aktem oznámení rozhodnutí. Žalovaný je proto názoru, že v době vydání rozhodnutí běžela prodloužená lhůta pro stanovení daně a nedošlo k prekluzi. Na základě shora uvedeného žalovaný navrhl žalobu zamítnout.

IV. Vyjádření účastníků při jednání

Při jednání účastníci setrvali na svých dosavadních tvrzeních.

V. Posouzení věci soudem

V souladu s § 75 odst. 1, 2 s. ř. s. vycházel soud při přezkoumání napadeného rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu, a napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích žalobních bodů uplatněných v žalobě.

Žaloba není důvodná.

I.

Jestliže žalobce namítá, že žalovaný nepřezkoumal rozhodnutí prvoinstančního orgánu v rozsahu, v jakém byla odvoláním napadena, čímž zatížil řízení vadou, která odůvodňuje zrušení napadeného rozhodnutí, pak se soud s touto námitkou neztotožnil. Soud v první řadě předeseílá, že, že odvolání proti každému rozhodnutí musí vždy směřovat do jeho výrokové části, neboť pouze daná část závazně určuje práva a povinnosti adresátů rozhodnutí. V případě, že žalobce odvoláním napadl platební výměry I. až III., je při hodnocení úplnosti vypořádání odvolacích důvodů vždy nutné primárně zkoumat, zda žalovaný podrobil jednotlivé napadené výroky přezkumu z hlediska všech žalobcem vytýkaných vad (odvolacích důvodů) vztahujícím se ke konkrétním výrokům. Pouze pokud by žalovaný některý odvolací důvod zcela pominul, pak by vskutku bylo možné hovořit o nevypořádání předmětu odvolacího řízení ve smyslu žalobcem citované judikatury Nejvyššího správního soudu a soud by musel přistoupit ke zrušení napadeného rozhodnutí. Situace v projednávané věci je však diametrálně odlišná, neboť žalovaný podrobil přezkumu všechny napadené výroky jednotlivých platebních výměrů, které žalobce odvoláním napadl, v rozsahu žalobcem formulovaných odvolacích důvodů (tuto skutečnost žalobce ostatně ani nečiní spornou), pouze tak neučinil v jednom „společném“ rozhodnutí, ale ve dvou samostatných, kdy žalobou napadené rozhodnutí se týkalo platebních výměrů I. a III., zatímco druhé rozhodnutí se týkalo platebního výměru II. Jediné pochybení žalovaného spočívalo v tom, že v návěti napadeného rozhodnutí uvedl, že rozhoduje ve věci odvolání proti všem platebním výměrům (tj. I. až III.), výroky rozhodnutí a s nimi spjatá odůvodnění se však týkaly toliko platebních výměrů I. a III. Tento postup jistě představuje určité procesní pochybení žalovaného spočívající ve zmatečnosti, daná vada však žádným způsobem nemohla zasáhnout do práv žalobce, když v nyní projednávané věci byla soudem posuzována otázka zákonnosti platebních výměrů I. a III., přičemž platí, že dané pochybení se těchto platebních výměrů nijak nedotýká.

Soud se neztotožnil ani s tvrzením žalobce, že vydáním napadeného rozhodnutí bylo odvolací řízení skončeno jako celek a nebylo tedy přípustné vydat ve věci druhé rozhodnutí. Nezbyvá než odkázat na shora uvedenou argumentaci soudu stran určení předmětu odvolacího řízení a zopakovat, že odvolací řízení je vymezeno dvěma konstitutivními prvky – napadenými výroky a odvolacími důvody. Pouze v případě, že rozhodnutí odvolacího správního orgánu se týká všech napadených výroků a vypořádává se se všemi odvolacími důvody, lze hovořit o skončení odvolacího řízení. V projednávané věci tak došlo vydáním napadeného rozhodnutí ke skončení odvolacího řízení pouze ve vztahu k platebnímu výměru I. a III., v části týkající se platebního výměru II. nadále řízení probíhalo, a to až do vydání druhého rozhodnutí. Žalobce má jistě pravdu v tom směru, že daňový řád výslovně neupravuje možnost odvolacího správního orgánu rozhodnout o odvolání směřujícím do více prvoinstančních rozhodnutí několika rozhodnutími. Daná otázka však podle názoru soudu ani výslovně upravena být nemusí, neboť možnost správního orgánu samostatně rozhodnout o každém z podaných odvolání vyplývá z logiky věci, když žalobce nemůže formálním zahrnutím více odvolání vůči různým rozhodnutím založit jejich nerozlučnost, neboť i nadále

se jedná o samostatně stojící akty definované napadeným výrokem a odvolacími důvody (k tomu viz výše). Tento postup žalovaného dále navíc podle názoru soudu nepředstavuje riziko jakéhokoliv (byť potenciálního) dotčení žalobcových práv. Pokud žalobce spatřuje dotčení na svých právech v tom, že druhé rozhodnutí by mohlo být pro nezákonnost zrušeno v rámci přezkumného řízení, čímž by mohl být zpochybněn právní titul pro vrácení přeplatku na místním poplatku za prekludované období 3. čtvrtletí 2011, pak soud tuto úvahu jednoznačně odmítá. I při pominutí zcela hypotetické úrovně takto formulovaného dotčení právní sféry žalobce (z ničeho nevyplývá, že by přezkumné řízení vůbec mělo být zahájeno, naopak správní orgány zákonnost druhého rozhodnutí obhajují) je třeba zdůraznit, že pokud by vskutku v čistě teoretické rovině došlo ke zrušení druhého rozhodnutí v rámci přezkumného řízení, ani tato skutečnost by nemohla způsobit dotčení žalobce na jeho právech. Nelze si totiž v žádném případě představit situaci, v níž by správní orgány po žalobci vymáhaly přeplatek na prekludovaném místním poplatku, když otázka prekluze, a tedy i neoprávněného vyměření daného poplatku, byla jednoznačně postavena na jisto předcházejícími rozsudky zdejšího soudu a následně i Nejvyššího správního soudu. Jestliže by správní orgány zcela v rozporu se závazným právním názorem správních soudů prekludovaný poplatek po žalobci požadovaly, právní řád mu poskytuje efektivní nástroje, jak se danému (hypotetickému) jasné protiprávnímu nároku účinně bránit. Nad rámec právě uvedeného navíc soud znovu zdůrazňuje, že tyto výtky žalobce směřují vůči druhému rozhodnutí, tj. rozhodnutí, které nebylo předmětem přezkumu soudu v tomto řízení.

Žalobce dále shledal postup žalovaného spočívající ve vydání dvou samostatných rozhodnutí nepřezkoumatelným, a to z důvodu absence jakéhokoliv odůvodnění tohoto postupu. Za nepřezkoumatelnost lze zjednodušeně označit takové rozhodnutí, pokud z něho nelze zjistit, jak bylo rozhodnuto, o čem bylo rozhodnuto či proč bylo rozhodnuto zrovna tak, jak bylo. V projednávané věci napadené rozhodnutí všechny shora citované požadavky naplňuje (došlo ke změně odvoláním napadených rozhodnutí, konkrétně platebních výměrů I. a III., přičemž odůvodnění napadeného rozhodnutí poskytuje jasný odraz úvah, které žalovaného ke změně prvoinstančních rozhodnutí vedly). Ze shora uvedeného tak jasné vyplývá, že chybějící odůvodnění určitého postupu týkajícího se pouhého vedení řízení, nemají žádný reálný dopad do právní sféry žalobce, nemá v odůvodnění rozhodnutí místo a tedy její (zcela logická) absence nemůže v žádném případě založit nepřezkoumatelnost žalobou napadeného rozhodnutí.

II.

Další žalobní námitka stojí na tvrzení, že napadené rozhodnutí je nezákonné z důvodu nezohlednění prekluze poplatkové povinnosti za období 4. čtvrtletí 2011. Žalobce opírá závěr o prekluzi o skutečnost, že původní rozhodnutí žalovaného nebylo způsobilé s ohledem na jeho zrušení zdejším soudem pro nezákonnost prodloužit běh lhůty pro vyměření daně ve smyslu § 148 odst. 2 písm. d) daňového řádu, podle něhož „*lhůta pro stanovení daně se prodlužuje o 1 rok, pokud v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně došlo k oznámení rozhodnutí ve věci opravného nebo dozorčího prostředku*“, lhůta pro stanovení daně tak marně uplynula dne 15. 1. 2015, neboť pouze zákonné rozhodnutí je s to vyvolat účinky zamýšlené citovaným ustanovením daňového řádu.

Soud s výše prezentovanou argumentací týkající neexistence účinků nezákonného rozhodnutí na běh prekluzivní lhůty nesouhlasí, neboť žalobce podle názoru soudu spojuje s nezákonným rozhodnutím následky rozhodnutí nicotného. Nicotné rozhodnutí je zatíženo natolik zásadní vadou, že vůbec nelze o rozhodnutí, jakožto aktu veřejné správy, hovořit, proto logicky takový „paakt“ nemůže vyvolávat jakékoliv účinky (včetně prodloužení běhu prekluzivní lhůty). Tento závěr zdejšího soudu je ostatně zcela v souladu s žalobcem odkazovaným rozsudkem Krajského soudu v Ostravě ze dne 19. 11. 2015, č. j. 22 Af 100/2014 – 33, neboť v dané věci byly řešeny právě účinky nicotného (tj. nikoliv „pouze“ nezákonného) rozhodnutí na prekluzivní lhůtu pro stavení daně. V případě nezákonného rozhodnutí je však situace odlišná. Nelze než souhlasit s žalovaným citovaným rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 5. 2015, č. j. 4 Afs 54/2015 – 21, v němž dospěl k závěru, že *„zatímco v případě "běžných" vad správních rozhodnutí se na tato, s ohledem na uplatnění zásady presumpce platnosti a správnosti správních aktů, hledí jako na rozhodnutí existující a způsobilá vyvolávat příslušné právní důsledky a působit tak na sféru práv a povinností jejich adresátů, v případě nicotných správních rozhodnutí se ani tato zásada neuplatní.“* Pokud výše uvedené vztáhneme na nyní projednávanou věc, pak platí, že původní rozhodnutí bylo v okamžiku jeho oznámení žalobci plně způsobilé vyvolávat právní účinky, tj. konkrétně prodloužit lhůtu podle § 148 odst. 2 písm. d) daňového řádu, přičemž do sféry svých adresátů v plném rozsahu působilo až do okamžiku, kdy bylo zrušeno zdejším soudem. Skutečnost, že distinkci mezi nezákonným a nicotným rozhodnutím vnímal při tvorbě daňového řádu i sám zákonodárce, je patrná ze znění § 148 odst. 2) písm. e) daňového řádu, podle něhož *„lhůta pro stanovení daně se prodlužuje o 1 rok, pokud v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně došlo k oznámení rozhodnutí o prohlášení nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně.“* Z daného ustanovení totiž vyplývá, že pouze nicotnost rozhodnutí o stanovení daně má za následek retroaktivní „zrušení“ účinků tohoto rozhodnutí tak, že se naň hledí, jako by vůbec nebylo vydáno. V případě zrušení rozhodnutí pro nezákonnost daňový řád žádné obdobné ustanovení neobsahuje, což jen posiluje závěr soudu o tom, že zákonodárce nahlíží na nezákonné rozhodnutí ve shodě s citovanými závěry Nejvyššího správního soudu, tj. jako na plně způsobilé vyvolávat zákonem předvídané účinky, a to až do jeho zrušení soudem. Soud je tak toho názoru, že při zrušení napadeného rozhodnutí pro nezákonnost je nutné ponechat žalovanému správnímu orgánu prostor (do konce běhu prodloužené prekluzivní lhůty) pro sebereflexi a možnost reagovat na závěry soudu obsažené ve zrušujícím rozsudku a stanovit daň řádným způsobem.

Z výše uvedeného je tedy jasně patrné, že se zdejší soud neztotožňuje ani se závěry odborné komentářové literatury, na niž žalobce odkazuje. Jestliže totiž autor daného komentáře dovozuje analogii mezi řízením daňovým a řízením trestním, a opírá svůj závěr o tom, že nezákonné rozhodnutí, jímž došlo k vyměření daně, není s to působit žádné účinky, neboť ani *„úkonům, které policejní orgán vydal a které byly následně zrušeny, nelze přiznat účinek přerušení promlčení doby ve smyslu trestního zákoníku“*, pak soud má za to, že žádná obdobná analogie zde dána není. Je třeba vzít v potaz, že dané procesní předpisy (tj. daňový řád a trestní řád) vycházejí ze zcela jiného pojetí řízení, které upravují. Příkladem lze uvést, že trestní řád nezná výše zmíněný rozdíl mezi nicotností a nezákonností určitého aktu, operuje pouze s pojmem nezákonnost. Je tedy zřejmé, že daný pojem v řízení trestním musí mít jinou šíři a obsah, než jazykově stejně označený pojem v řízení daňovém, proto nelze bez dalšího

vztahovat závěry trestněprávní doktríny do řízení daňového, aniž by danému kroku předcházela pečlivá analýza vzájemné kompatibility těchto předpisů v určité otázce.

Pokud se jedná o odkaz žalobce na rozsudek tohoto senátu ze dne 16. 3. 2016, č. j. 57Af 2/2015 – 95, pak ani tento na projednávanou věc nedopadá. Je sice pravdou, že v bodu 37 rozsudku je uvedena žalobcem citovaná věta „*později zrušené prvostupňové platební výměry z důvodu nezákonnosti, by úkony prodlužujícími prekluzivní lhůtu nemohly být pro svoji nezákonnost*“, totiž představuje toliko nezávazné *obiter dictum*, neboť klíčový rozhodovací důvod, jenž vedl náš senát k závěru, že prvostupňové platební výměry nebyly úkony prodlužující prekluzivní lhůtu pro stanovení poplatku, nebyla jejich nezákonnost (ta byla zmíněna jako pouhá hypotetická úvaha, od níž se soud ve světle shora uvedeného odklání), ale skutečnost, že platební výměry nebyly vydány v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení poplatku.

Žalobce konečně ve vztahu k § 148 odst. 2 písm. d) daňového řádu uvádí, že jediný ústavně konformní výklad tohoto ustanovení je takový, že „*oznámení rozhodnutí ve věci opravného nebo dozorčího prostředku*“ může být interpretováno (v návaznosti na § 148 odst. 2 písm. c) daňového řádu) pouze jako oznámení rozhodnutí o mimořádném opravném prostředku. Tento závěr žalobce založil na rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 5. 2016, č. j. 2 Afs 22/2016 – 43. K tomu zdejší soud uvádí, že se jedná o odkaz zcela nepřikladný, neboť Nejvyšší správní soud se v předmětném rozsudku pouze vyjadřoval ke vzájemné obsahové souvislosti písm. c) až e) zmiňovaného ustanovení, pokud se jedná důvody spojené s mimořádnými opravnými prostředky. V žádném případě se z daného rozhodnutí nepodávají závěry, které prezentuje žalobce, tj. že opravný prostředek má být vykládán pouze jako mimořádný opravný prostředek. Takovýto restriktivní výklad pojmu „opravný prostředek“ ostatně nevyplývá ani ze samotného znění daňového řádu, které jej ani v nejmenším nenaznačuje.

Lze shrnout, že podle názoru soudu jakékoliv rozhodnutí, ať již o řádném či mimořádném opravném prostředku, popř. dozorčím prostředku, je způsobilé prodloužit lhůtu pro stanovení daně o 1 rok. Účelem možnosti prodloužit lhůtu pro stanovení daně je totiž vytvoření dostatečného časového prostoru pro ukončení daňového řízení tak, aby byla daň stanovena správně, tj. jde o dosažení výsledku, který je v zájmu jak správce daně, tak i daňového subjektu. V této souvislosti je zcela jednoznačné, že prodloužení lhůty pro stanovení daně nastává v případě zrušujícího odvolacího rozhodnutí, což představuje nezbytnou podmínku pro řádné stanovení daně. Soud dále dospěl k závěru, že stejný účinek (tj. prodloužení lhůty) má i vydání potvrzujícího odvolacího rozhodnutí (tj. rozhodnutí, jímž se řízení končí). Daný závěr soud opřel o existenci ustanovení týkající se obnovy řízení, které představuje jednu z forem mimořádného opravného prostředku, přičemž platí, že obnova řízení může být jak ve prospěch, tak neprospěch daňového subjektu. Za této situace je tak zcela logické, že dochází k prodloužení lhůty pro stanovení daně i rozhodnutím, jímž se řízení končí, neboť v opačném by ani daňový subjekt neměl eventuálně žádnou reálnou možnost pro vznesení důvodu obnovy a zpochybnění řízení skončeného například poslední den prekluzivní lhůty.

Soud neshledal napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné z důvodu chybějícího odůvodnění prekluze poplatkové povinnosti za 4. čtvrtletí 2011. Byť se správní orgán musí otázkou prekluze zabývat z úřední povinnosti, pokud dospěje k závěru, že o prekluzi dána není, součástí odůvodnění rozhodnutí danou úvahu činit nemusí, když platí, že předmětem odůvodnění rozhodnutí správního orgánu jistě nemůže být řešení otázek, které podle jeho názoru neexistují, a navíc je ani nikdo nenamítá. Žalobci nic nebrání vznést určitý důvod nezákonnosti, o němž se v napadeném rozhodnutí z výše uvedených důvodů nepojednává, přímo v řízení před soudem (což ostatně učinil, když označil rozhodnutí za nezákonné pro nerespektování prekluze práva na stanovení poplatku), není však možné rozhodnutí správního orgánu z daného důvodu zpětně označovat jako nepřezkoumatelné. Pro úplnost soud dodává, že k prekluzi v projednávané věci nedošlo, neboť lhůta pro stanovení daně počala běžet dne 15. 1. 2012 (okamžik splatnosti místního poplatku), přičemž původním rozhodnutím vydaným dne 19. 12. 2014 došlo ve shodě se shora prezentovanými závěry soudu k jejímu prodloužení o jeden rok. Dne 15. 2. 2015 byla proti původnímu rozhodnutí podána žaloba, došlo tak ke stavení lhůty po dobu soudního řízení, které skončilo právní mocí rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 16. 3. 2016, č. j. 57Af 4/2015 – 62. Ze shora uvedeného přehledu je tak patrné, že napadené rozhodnutí bylo vydáno v rámci prodloužené prekluzivní lhůty.

Závěr

Žalobu soud shledal nedůvodnou, proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

VI. Náklady řízení

Náhradu nákladů řízení soud žádnému z účastníků podle § 60 odst. 1 s. ř. s. nepřiznal, protože žalobce ve věci úspěch neměl a žalovaný se práva na náhradu nákladů řízení výslovně vzdal.

P o u č e n í : **Proti tomuto rozsudku lze podat do dvou týdnů po jeho doručení kasační stížnost u Nejvyššího správního soudu. Lhůta je zachována, byla-li kasační stížnost podána u Krajského soudu v Plzni. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.**

V Plzni dne 16. ledna 2018

Mgr. Alexandr Krysl, v.r.
předseda senátu

Za správnost vyhotovení: L. K.