



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jana Dvořáka a soudců JUDr. Aleše Korejtky a JUDr. Petry Venclové, Ph.D., v právní věci **žalobce: M., se sídlem „X“**, zastoupen: JUDr. Tomáš Vymazal, advokát, se sídlem Wellnerova 1322/3C, Olomouc, proti **žalovanému: Krajský úřad Pardubického kraje, se sídlem Komenského náměstí 125, 532 11 Pardubice**, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 15.11.2012, č.j. KrÚ 71141/2012,

t a k t o :

- I. **Rozhodnutí Městského úřadu Vysoké Mýto ze dne 30.9.2011, č.j. 27039/2011/OFI/VB, a rozhodnutí Krajského úřadu Pardubického kraje ze dne 15.11.2012, č.j. KrÚ 71141/2012, se pro vady řízení zrušují a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.**
- II. **Žalovaný je povinen zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši 16.954 Kč, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku, k rukám zástupce žalobce JUDr. Tomáše Vymazala, advokáta.**

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce se včasnou žalobou domáhal soudního přezkumu v záhlaví tohoto rozsudku označeného rozhodnutí žalovaného, kterým bylo zamítnuto odvolání a potvrzeno rozhodnutí Městského úřadu Vysoké Mýto ze dne 30.9.2011, č.j. 27039/2011/OFI/VB, jímž byla

právnímu předchůdci žalobce společnosti „X“ podle ust. § 155 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, v platném znění (dále jen „daňový řád“), zamítnuta žádost o vrácení vratitelného přeplatku ve výši 40.000 Kč, který byl jako místní poplatek za „jiné technické herní zařízení“ zaplacen tímto subjektem za účelem splnění povinnosti k úhradě tohoto poplatku stanovené obecně závaznou vyhláškou města Vysoké Mýto č. 3/2010, o místním poplatku za provozování výherní hrací přístroj nebo jiné technické herní zařízení povolené Ministerstvem financí podle jiného právního předpisu, přičemž se jednalo o místní poplatek stanovený dle zákona č. 565/1990 Sb., o místních poplatcích, v platném znění (dále jen „zákon o místních poplatcích“ nebo „zákon č. 565/1990 Sb.“).

Žalobce uvedl v žalobě řadu věcných námitek směřujících proti zákonnosti žalovaného rozhodnutí, když zpochybňoval povinnost k placení poplatku za jím provozovaný výherní hrací přístroj nebo jiné technické herní zařízení povolené Ministerstvem financí podle jiného právního předpisu (zákon č. 202/1990 Sb., o loteriích a jiných podobných hrách). Je nutné zároveň uvést, že tento poplatek se týkal plnění poplatkové povinnosti právního předchůdce žalobce, a to společnosti „X“, ze kterého přešla práva a povinnosti na žalobce na základě smlouvy o prodeji podniku ze dne 26.4.2012.

Žalobce tak zejména zpochybňoval svoji povinnost k placení tohoto poplatku, když podle jeho názoru jím provozované technické zařízení nelze podřadit pod pojem „*jiné technické zařízení*“ podle § 10a zákona o místních poplatcích. Místní poplatek za takové zařízení vůbec nelze vybírat, a to s ohledem na nesoulad zákona o loteriích a zákona o místních poplatcích, když dle zákona o loteriích nemá Ministerstvo financí pravomoc povolovat provozování jiného technického herního zařízení, a vybírání poplatků by bylo v rozporu se zákonem, Ministerstvem financí je povolováno pouze provozování loterie nebo jiné podobné hry, nikoliv provozování technického zařízení, když k povolení jiného technického zařízení nemá Ministerstvo financí pravomoc. Žalovaný ani správce poplatku nepostupovaly dle principu *in dubio pro libertate* s ohledem na možnost různého výkladu a nesrozumitelnosti textu zákona o místních poplatcích, namítl, že výše uvedená obecně závazná vyhláška (dále jen „OZV“) nesplňuje požadavky určitosti a srozumitelnosti.

Žalovaný ve vyjádření k žalobě uvedl argumentaci z žalovaného rozhodnutí.

Žalobce podáním ze dne 24.10.2014 doplnil své tvrzení v žalobě o tom, že požádal o vydání platebního výměru, když k tomuto podání doložil i kopii žádosti o spolupráci ze dne 30.7.2010 a obecně závaznou vyhlášku města Vysoké Mýto č. 3/2010 (OZV).

Krajský soud rozhodoval o žalobě již jednou, a to rozsudkem ze dne 12.2.2015. čj. 52Af 11/2013-89, kterým žalované rozhodnutí a rozhodnutí správního orgánu I. stupně pro vady řízení zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení, přičemž rozhodl i o povinnosti žalovaného zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení. Tento rozsudek byl však na základě kasační stížnosti podané žalovaným zrušen rozsudkem Nejvyššího správního soudu v Brně ze dne 13.1.2016, čj. 3Afs 45/2015-32 a věc byla vrácena krajskému soudu k dalšímu řízení (dále v textu jen „*zrušující rozsudek NSS*“ nebo jen „*zrušující rozsudek*“).

Krajský soud na základě závazného právního názoru obsaženém ve zrušujícím rozsudku doručil žalovanému podání žalobce (vyjádření žalobce) ze dne 24.10.2014, přičemž na toto zaslané vyjádření žalovaný nereagoval, ačkoliv měl možnost vyjádřit se do 1 měsíce od doručení tohoto podání.

Krajský soud v řízení vedeném podle ust. § 65 a násl. zák. č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, v platném znění (dále jen „s.ř.s.“), dospěl k následujícím skutkovým a právním závěrům, přičemž vycházel ze závazného právního názoru NSS obsaženém v jeho zrušujícím rozsudku (§ 110 odst. 4 s.ř.s.):

Jak vyplývá z předchozího zrušeného rozsudku krajského soudu, bylo důvodem pro vyslovení o nezákonnosti žalovaného rozhodnutí a rozhodnutí správního orgánu I. stupně nedodržení zákonného postupu, kdy správce místního poplatku nesplnil svou povinnost k vydání platebního výměru. Krajský soud vycházel ze závěru rozšířeného senátu NSS v usnesení ze dne 24.4.2014, čj. 2Afs 68/2012-34, když předtím v této věci krajský soud řízení v projednávané věci přerušil právě do doby vydání rozhodnutí rozšířeným senátem NSS. Ve zrušeném rozsudku tak krajský soud uvedl argumentaci, na základě které aplikoval závěry vyslovené v tomto rozsudku rozšířeného senátu NSS i na projednávanou věc.

Mimo jiné rozšířený senát NSS dospěl v citovaném rozsudku k závěru, že „speciální úprava v zákoně o místních poplatcích na druhou stranu neznamená, že v případě, kdy je včasná a řádně uhrazená poplatková povinnost sporná, nemá poplatník možnost platební výměr získat“ a v případě pochybností na straně poplatníků právní úprava „zachovává jejich legitimní právo na vydání platebního výměru, jehož prostřednictvím se domůžou přezkumu sporné poplatkové povinnosti. Takový postup pochopitelně předpokládá kvalifikované sdělení pochybností poplatníkem a včasnou žádost o vydání platebního výměru“ (srov. cit. usnesení rozšířeného senátu NSS, bod 46), zároveň však rozšířený senát stanovil konkrétní podmínky, které musí být splněny pro aplikaci tohoto závěru, tj. že správce místního poplatku má povinnost vydat platební výměr podle ust. § 139 či § 147 odst. 1 daňového řádu a řádně jej doručit, „pokud nejpozději poslední den lhůty, ve které byl poplatník povinen splnit ohlašovací povinnost (§ 14 odst. 2 zák. č. 565/1997Sb., o místních poplatcích), sdělil poplatník kvalifikovaným způsobem své pochybnosti a současně o vydání platebního výměru požádal přesto, že místní poplatek ve stanovené lhůtě včas a ve správné výši uhradil.“ V projednávané věci žalobce právě v žalobě namítal, že v dané věci měl být vydán platební výměr, avšak protože nedoložil (resp. jeho právní předchůdce, tj. společnost „X“), že ve smyslu výše zmíněného závěru rozšířeného senátu NSS žalobce jako poplatník „kvalifikovaným způsobem své pochybnosti sdělil a současně o vydání platebního výměru požádal, přestože místní poplatek ve stanovené lhůtě včas a ve správné výši uhradil“, vyzval krajský soud žalobce před vydáním zrušeného rozsudku usnesením ze dne 14.10.2014, čj. 52Af 11/2013-68, aby uvedené tvrzení z žaloby doplnil, event. doložil listinami, tedy aby bylo možné zjistit splnění zmíněných podmínek pro aplikaci závěru obsaženém ve zmíněném rozhodnutí rozšířeného senátu NSS (tj., že žalobce resp. jeho právní předchůdce, tj. společnost „X“, jako poplatník uvedeného poplatku sdělil kvalifikovaným způsobem své pochybnosti nejpozději poslední den lhůty, ve které byl povinen splnit ohlašovací povinnost, že požádal o vydání platebního výměru, „přestože místní poplatek ve stanovené lhůtě včas a ve správné výši uhradil“).

Žalobce reagoval na uvedené usnesení krajského soudu vyjádřením ze dne 24.10.2014, ve kterém jsou obsaženy údaje týkající se splnění zmíněných předpokladů, resp. podmínek pro aplikaci uvedeného v závěru rozšířeného senátu NSS. A právě v dalším postupu krajského soudu spatřoval NSS ve zrušujícím rozsudku procesní pochybení, kdy krajský soud vydal výše zmíněný zrušený rozsudek, ve kterém konstatoval, že zmíněné podmínky byly splněny (ve vztahu k podmínce zahrnující skutečnost, že byl místní poplatek ve stanovené lhůtě včas a ve správné výši zaplacen, krajský soud ve zrušeném rozsudku uvedl, že „tuto skutečnost ani

žalovaný nepopírá, přičemž krajský soud vycházel jen z vyjádření žalovaného k žalobě, ve kterém v podstatě žalovaný jen odkázal na obsah žalovaného rozhodnutí“). Toto procesní pochybení podle názoru NSS, obsažené ve zrušujícím rozsudku, spočívalo v tom, že „krajský soud v souladu s § 74 odst. 1 věta třetí s.ř.s. nedoručil stěžovateli podání žalobce, v němž tvrdil a dokládal splnění podmínek pro vydání platebního výměru, ačkoliv z něj sám následně ve svém rozsudku vycházel“ (srov. zrušující rozsudek NSS ze dne 13.1.2016, čj. 3Afs 45/2015-32, str. 34, poslední odstavec). Žalovaný tak v podstatě mohl se k tomuto podání, resp. vyjádření žalobce ze dne 24.10.2014, vyjádřit až v kasační stížnosti, což také učinil, přičemž slovy obsaženými ve zrušujícím rozsudku NSS, „*uvedl skutečnosti relevantní pro posouzení toho, zda žalobce včas uhradil místní poplatek za období od 1.7.2011 do 30.9.2011, resp. poukázal na to, že ke dni úhrady místního poplatku evidoval správce daně nedoplatek ve výši 81 025 Kč, na jehož úhradu byla platba žalobce použita*“. V důsledku toho se pak krajský soud nezabýval důsledky zmíněného procesního pochybení podmínkou včasné úhrady místního poplatku a právě NSS ve zrušujícím rozsudku uložil krajskému soudu se vypořádat s otázkou včasnosti úhrady místního poplatku za zmíněné období, když žalovaný v uvedené kasační stížnosti tvrdil, že úhrada místního poplatku ze dne 28.6.2011 byla použita v souladu s § 152 odst. 1 písm. a) daňového řádu na úhradu nedoplatku evidovaného správcem daně a že tudíž nebyla splněna jedna z podmínek pro vydání platebního výměru, stanovená ve zmíněném rozhodnutí rozšířeného senátu NSS.

Krajský soud tedy postupoval v dalším řízení v intencích zmíněného závazného právního názoru NSS, tedy nejprve doručil zmíněné podání žalobce ze dne 24.10.2014 žalovanému a poté znovu rozhodl o žalobě s následujícími závěry:

Předně je třeba konstatovat, že žalovaný v kasační stížnosti neuvedl pouze námitku týkající se splnění zmíněných podmínek stanovených pro aplikaci uvedeného závěru obsaženém v rozhodnutí rozšířeného senátu NSS (včasnost úhrady místního poplatku), ale žalovaný nesouhlasil s posouzením učiněným krajským soudem ve zrušeném rozsudku, tedy zejména s aplikací závěrů vyslovených v usnesení rozšířeného senátu NSS na projednávanou věc. K tomu však NSS ve zrušujícím rozsudku však uvedl, že „*Krajskému soudu pak nelze vytýkat, že po rozhodnutí rozšířeného senátu postupoval podle jeho právního názoru a nezvolil jiný způsob, který by sice z hlediska ochrany práv žalobce rovněž mohl obstát, nicméně by se odchyloval od toho, který za správný označil rozšířený senát. S ohledem na uvedené Nejvyšší správní soud nepovažoval za důvodný ani návrh žalobce na přerušení řízení do doby, než o jeho ústavní stížnosti proti rozsudku pátého senátu rozhodne Ústavní soud*.“ Protože ve zrušujícím rozsudku nebyl zpochybněn názor krajského soudu, že v dané věci je třeba aplikovat závěry obsažené v rozhodnutí rozšířeného senátu NSS, krajský soud opětovně proto uvedl argumentaci, ze které vyplývá, že na danou věc se vztahují závěry obsažené v tomto rozhodnutí rozšířeného senátu NSS:

Základní stěžejní námitkou pro rozhodnutí soudu v této věci bylo tvrzení žalobce obsažené v článku III., bodu 2 žaloby, v němž žalobce namítl, že „*na počátku je nutno namítnout rozpor postupu správce poplatku, stejně jako žalovaného v poplatkovém řízení a řízení o přeplatku, s judikaturou Nejvyššího správního soudu uveřejněnou pod č.j. 2Afs 76/2011-62, stanovící, že pokud poplatník místního poplatku nesouhlasí 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.

Krajský soud považoval tuto námitku za stěžejní proto, že **pokud by v projednávané věci byl povinen správce poplatku vydat platební výměr**, přičemž tuto povinnost by nesplnil, měla by tato skutečnost rozhodující vliv na zákonnost postupu správce poplatku a žalovaného. Žalobce tedy v žalobě mimo jiné uplatnil žalobní tvrzení o tom, že žalovaný nezákonně předčasně rozhodl o existenci daňového přeplatku, neboť nebyl vydán platební výměr, jímž by byl stanoven místní poplatek za provozování výherního hracího přístroje nebo jiného technického zařízení povoleného Ministerstvem financí podle jiného právního předpisu (dále jen „místní poplatek“). Krajský soud považoval za podstatné zodpovědět otázku, **zda v daném případě správce daně byl povinen vydat platební výměr ve věci místního poplatku, či zda se jedná o konkludentní rozhodnutí vyplývající přímo z dikce zákona**. Po podání žaloby v této věci krajský soud zjistil, že tato otázka byla předmětem rozhodování rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) ve věci vedené pod sp. zn. 2Afs 68/2012. Proto krajský soud považoval za nutné vyčkat rozhodnutí rozšířeného senátu v této věci a řízení usnesením ze dne 22.5.2013, 52 Af 11/2013-58, přerušil do rozhodnutí rozšířeného senátu NSS v této věci. V tomto **usnesení o přerušení řízení krajský soud konstatoval**, že rozhodnutí žalovaného je rozhodnutím o přeplatku vydané podle § 155 daňového řádu, přičemž vychází z premisy, že i bez vydání platebního výměru lze stanovit výši daně (v tomto případě výši peněžitého plnění označeného jako poplatek - § 2 odst. 3 písm. a) daňového řádu) a existenci a výši přeplatku, příp. existenci a výši vratitelného přeplatku. Žalovaný tak vycházel z tzv. konkludentního rozhodnutí o stanovení výše předmětného místního poplatku, a pokud by Nejvyšší správní soud došel k závěru, že by bylo na místě vydání platebního výměru a byla by vyloučena fikce konkludentního rozhodnutí, pozbylo by napadené rozhodnutí žalovaného zákonného podkladu pro evidování daně. Evidování uhrazené daňové povinnosti by se tak ukázalo být v rozporu s daňovým řádem, tudíž by muselo být správcem daně opraveno, uvedeno do souladu s tím, že o daňové povinnosti nebylo rozhodnuto, neboť v daňové evidenci lze evidovat jen stanovené daňové povinnosti. Dále krajský soud v uvedeném usnesení o přerušení konstatoval následující závěr:

„V tomto kontextu vystupuje do popředí důležitost vydání platebního výměru, proti němuž se daňový subjekt může bránit podáním řádného opravného prostředku a na jehož základě je správce daně oprávněn a povinen daň evidovat. Jinak řečeno, není-li vydáno rozhodnutí, v tomto případě platební výměr, a shledá-li Nejvyšší správní soud, že mělo být postupováno dle daňového řádu, pak nelze v souladu se zákonem předepsat daň, tedy nelze při rozhodování o žádosti o vrácení přeplatku toto nezákonné předepsání daňové povinnosti brát v potaz. Krajský soud by proto musel takové rozhodnutí přezkoumat z pohledu vad řízení, když je zjevné, že správce daně (za splnění předpokladu nutnosti vydání platebního výměru) evidoval o dani nezákonným způsobem, čímž způsobil nezákonnost napadeného rozhodnutí žádosti o vrácení přeplatku.

Krajský soud je toho názoru, že za popsané situace je právě řízení o přeplatku tím typem řízení, v němž je dán prostor pro posouzení souladu mezi rozhodnutím o stanovení daně a evidováním daňové povinnosti na základě odvolacích námitek, a to právě z toho důvodu, že **samotná evidence daně, jak vyplývá již ze shora uvedeného, není rozhodnutím, nýbrž je podkladem pro vydání rozhodnutí o žádosti o vrácení přeplatku**. V obecné rovině lze proti úkonům evidence daně podat námitku podle § 159 daňového řádu. Avšak dozvěděl-li se daňový subjekt o výši evidované daňové povinnosti až z rozhodnutí o přeplatku, neboť,

*mělo-li být vydáno rozhodnutí o stanovení daně a jemu doručeno, pak by nebylo legitimní zatěžovat daňový subjekt povinností aktivně zjišťovat evidenci daně, tedy patrně by nebylo možno upřít daňovému subjektu právo uplatnit námitky proti daňové evidenci až v odvolání proti rozhodnutí o přeplatku. Dle názoru krajského soudu by pak uvažované rozhodnutí Nejvyššího správního soudu o nutnosti vydání platebního výměru **nutně vyústilo ve zrušení žalobou napadeného rozhodnutí**. Zrušil-li by soud žalobou napadené rozhodnutí včetně rozhodnutí správního orgánu prvního stupně, nezbylo by žalovanému, než žádost o vrácení přeplatku opětovně vyhodnotit postupem podle § 154, 155 daňového řádu, tj. se zohledněním stavu úhrnu plateb a vratek na kreditní straně osobního daňového účtu a úhrnu přepisů a odpisů na debetní straně osobního daňového účtu a s přihlédnutím k ostatním osobním daňovým účtům, případně rovněž právě k tomu, že bude vydán platební výměr v této věci, na jehož základě bude předepsána platba daňové povinnosti.*

S ohledem na shora uvedené dospěl krajský soud k závěru, že rozhodnutí rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ve věci č.j. 2Afs 68/2012-15 ze dne 17.1.2013 může založit nosné důvody pro přezkoumání žalobou napadeného rozhodnutí, tudíž řízení podle § 48 odst. 3 písm. d) s.ř.s. přerušil, a to do doby skončení označeného soudního řízení vedeného u Nejvyššího správního soudu.“

Odpověď na výše uvedenou stěžejní otázku lze nalézt v **usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24.4.2014, č.j. 2Afs 68/2012-34**, když právě do rozhodnutí NSS v této věci krajský soud řízení v projednávané věci přerušil. Z tohoto rozsudku rozšířeného senátu NSS vyplývají pro projednávanou věc **následující závěry**:

Není pochyb o tom, že pro řízení ve věci místních poplatků je subsidiárně použitelným předpisem daňový řád.

Podle ust. § 140 odst. 1 daňového řádu neodchyluje-li se vyměřovaná daň od daně tvrzené daňovým subjektem, správce daně nemusí daňovému subjektu výsledek vyměření oznamovat platebním výměrem; to neplatí, pokud byl zahájen postup k odstranění pochybností. Platební výměr správce daně založí do spisu. Odvolání není přípustné. Podle odst. 3 uvedeného ustanovení je daňový subjekt oprávněn vyžádat si od správce daně stejnopis platebního výměru, který správce daně zašle daňovému subjektu do 30 dnů ode dne, kdy obdržel jeho žádost; je-li žádost podána před okamžikem platebního výměru, běží tato lhůta ode dne jeho vydání.

Na rozdíl od úpravy v zákoně č. 337/1992 Sb., zákon o správě daní a poplatků, daňový řád již nepředpokládá možnost stanovení daně bez vydání rozhodnutí, avšak stále stanoví fikci jeho doručení. Pokud tak dojde správce daně podle současné právní úpravy k závěru, že se vyměřovaná daň neodchyluje od daně tvrzené daňovým subjektem, správce daně sice vyhotoví platební výměr, avšak nezašle jej daňovému subjektu, pouze jej založí do spisu. Za den doručení platebního výměru a tím i stanovení daně se považuje poslední den lhůty pro podání daňového přiznání, proti takovému rozhodnutí se nelze odvolat. Ohlašovací povinnost podle zákona o místních poplatcích nelze přirovnat k povinnosti podat daňové tvrzení ale spíše k registrační povinnosti. Obdobně nelze ani samotné ohlášení ztotožnit s přiznáním k dani. Poplatník místního poplatku sice v ohlášení uvádí skutečnosti rozhodné pro stanovení výše poplatkové povinnosti, není však povinen si sám poplatek v ohlášení vypočítat. Zákon o místních poplatcích obsahuje odlišnou procesní úpravu, než pro nesporné případy stanovil § 140 odst. 1 daňového řádu. Rozšířený senát NSS dospěl v citovaném

rozhodnutí k závěru „**speciální úprava v zákoně o místních poplatcích na druhou stranu neznámá, že v případě, kdy je včasná a řádně uhrazená poplatková povinnost sporná, nemá poplatník možnost platební výměr získat.**“ Při pochybnostech na straně poplatníků právní úprava „**zachovává jejich legitimní právo na vydání platebního výměru, jehož prostřednictvím se domůžou přezkumu sporné poplatkové povinnosti. Takový postup pochopitelně předpokládá kvalifikované sdělení pochybností poplatníkem a včasnou žádost o vydání platebního výměru.**“ (srov. výše cit. usnesení rozšířeného senátu NSS, bod 46). Protože daňový řád fikci vydání platebního výměru opustil, konkludentní vydání platebního výměru nepřipadá v úvahu. Rozšířený senát NSS v cit. rozsudku tedy dospěl k závěru, že správce místního poplatku má povinnost vydat platební výměr podle ust. § 139 či § 147 odst. 1 daňového řádu a řádně jej doručit, „**pokud nejpozději poslední den lhůty, ve které byl poplatník povinen splnit ohlašovací povinnost (§ 14 odst. 2 zákona č. 565/1990 Sb., 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 tak nedochází k vystavení platebního výměru dle § 140 daňového řádu. S výše uvedeným závěrem rozšířeného senátu NSS se **krajský soud plně ztotožnil a při jeho aplikaci na projednávanou věc dospěl k závěru o nezákonnosti postupu žalovaného, potažmo i správce místního poplatku, tedy správního orgánu prvního stupně.**

Krajský soud dále po splnění závěrů vyplývajících ze zrušeného rozsudku se zabýval konkrétně tím, zda v dané věci byly splněny výše zmíněné podmínky pro aplikaci uvedeného závěru obsaženém v rozhodnutí rozšířeného senátu NSS, přičemž dospěl (po splnění povinnosti zaslat zmíněné vyjádření žalobce ze dne 24.10.2014 žalovanému) k následujícím závěrům, ze kterých vyplývá, že tyto podmínky splněny byly, tedy že v dané věci byla stěžejní námitka žalobce uvedená v článku III bodu 2 žaloby o povinnosti správce poplatku vydat platební výměr důvodná.

Předně třeba konstatovat, že žalovaný na tvrzení žalobce obsažená v tomto jeho vyjádření ze dne 24.10.2014 reagoval pouze tím, že v kasační stížnosti podané proti zrušenému rozsudku uvedl, že „**místní poplatek za období od 1.7.2011 do 30.9.2011 byl dle vyjádření žalovaného uhrazen dne 28.6.2011. Z osobního daňového účtu poplatníka však vyplývá, že v době úhrady místního poplatku ke dni 28.6.2011 evidoval správce poplatku nedoplatek ve výši 81 025 Kč a musel v souladu s ust. § 152 odst. 1 písm. a) daňového řádu použít úhradu na tento nedoplatek. Vzhledem ke stavu osobního daňového účtu poplatníka je nutné konstatovat, že žalobce nedodržel termín splatnosti dle článku 9 OZV č. 3/2010. Tudíž nebyla splněna podmínka požadovaná pro vydání platebního výměru – nebylo uhrazeno včas a ve správné výši.**“ Zároveň namítl, že žalobce splnil ohlašovací povinnost dne 17.8.2010 a že předchozí podání nazvané jako „**žádost o spolupráci**“ ze dne 30.7.2010 nelze dle názoru žalobce považovat za splnění ohlašovací povinnosti. Zároveň v kasační stížnosti (strana 8, 1. odstavec) žalovaný uvedl, že „**dle názoru stěžovatele vratitelný přeplatek na osobním daňovém účtu žalobce ve chvíli, kdy byla žalobcem podána žádost o vrácení vratitelného přeplatku, neexistoval. Vratitelný přeplatek bude existovat až ve chvíli, kdy by byl soudem nebo odvolacím orgánem zrušen platební výměr, o kterém hovoří i usnesení NSS.**“ K jednotlivým podmínkám, které je třeba splnit pro aplikaci zmíněného závěru obsaženém v usnesení rozšířeného senátu NSS, krajský soud uvádí ve vztahu k projednávané věci tyto závěry:

Úvodem je třeba konstatovat, že i když se žalovaný nevyjádřil k podání žalobce ze dne 24.10.2014, ve kterém avizuje splnění těchto podmínek, tak na toto vyjádření v podstatě reagoval žalovaný v kasační stížnosti, proto z tohoto vyjádření v kasační stížnosti dále i krajský soud vycházel.

Dále bylo třeba konstatovat, že mezi účastníky nebylo sporu o tom, že v dané věci se jednalo o místní poplatek za žalobcem provozované výherní hrací přístroje, který byl stanoven obecně závaznou vyhláškou Města Vysoké Mýto, č. 3/2010. V dané věci je rovněž nesporné (ostatně ani v kasační stížnosti to žalovaný nepopřel), že v dané věci výše tohoto poplatku činila 40 000 Kč, a to za období od 1.7.2011 do 30.9.2011. Nesporné mezi účastníky je zároveň to, že dne 30.7.2010 zaslal žalobce resp. jeho právní předchůdce, tj. společnost „X“, správci poplatku podání označené jako „*žádost o spolupráci*“, v němž zpochybnil svou poplatkovou povinnost a požádal správce poplatku, aby v případě, že by měl být obecně závaznou vyhláškou č. 3/2010 v nějakém rozsahu dotčen, vydal a žalobci resp. jeho právnímu předchůdci, tj. společnosti „X“, doručil platebním výměr, ve kterém by stanovil výši místního poplatku.

Krajský soud je názoru, že žalobce, resp. právní předchůdce žalobce, splnil první podmínku stanovenou ve zmíněném rozhodnutí rozšířeného senátu NSS, tj. že poplatník sdělí nejpozději v poslední den lhůty, ve které byl povinen splnit ohlašovací povinnost, kvalifikovaným způsobem své pochybnosti a současně o vydání platebního výměru požádá. Podle názoru krajského soudu takové sdělení plně postačovalo, když v uvedeném rozhodnutí rozšířeného senátu NSS není uvedeno, že by takové sdělení muselo být obsaženo až v ohlášení. Žalovaný rovněž tuto skutečnost nepopřel, tj. že obdržel zmíněné sdělení dne 30.7.2010, tj. ve lhůtě, ve které byl právní předchůdce žalobce povinen splnit ohlašovací povinnost, (jak žalovaný v kasační stížnosti uvedl, ohlašovací lhůta uplynula dne 16.8.2010, což ani též žalobce nepopřel, jak vyplývá z jeho vyjádření ke kasační stížnosti – viz bod 4). Zbývá tedy odpovědět na základní spornou otázku, kdy její spornost vyvolal žalovaný tvrzením o tom, že v době úhrady místního poplatku dne 28.6.2011 evidoval správce poplatku nedoplatek ve výši 81.025 Kč, a že „*musel v souladu s ust. § 152 odst. 1 písm. a) daňového řádu použít úhradu na tento nedoplatek*“. Právě z této skutečnosti, tj. „*vzhledem ke stavu osobního daňového účtu poplatníka*“ vyvodil žalovaný závěr o nesplnění podmínek pro vydání platebního výměru, tj. že nebyl poplatek uhrazen včas a ve správné výši.

Podle názoru krajského soudu nelze vyvodit ze skutečnosti, že správce poplatku použil poplatek „*zaplacený ve správné výši*“ (což ani žalovaný nezpochybnil, jednalo se o poplatek za 8 kusů provozovaných výherních hracích přístrojů, za 1 činil poplatek 5.000 Kč, jak stanoví článek 5 obecně závazné vyhlášky Města Vysoké Mýto č. 3/2010) postupem podle § 152 odst. 1 písm. a) daňového řádu na úhradu jiného, správcem poplatku evidovaného nedoplatku právního předchůdce žalobce, nelze vyvodit závěr, že nebyly splněny podmínky stanovené v usnesení rozšířeného senátu NSS, tj. že místní poplatek byl uhrazen včas a ve správné výši. Podle názoru krajského soudu plně postačuje, jestliže poplatník tento poplatek uhradí platbou na účet správce daně včas a ve správné výši, přičemž pro splnění této podmínky zmíněný závěr rozšířeného senátu NSS nestanoví a nepožaduje, aby tato poskytnutá úhrada poplatku nebyla použita správcem poplatku na úhradu jiných splatných daňových pohledávek, tj. zejména nedoplateků na dani a splatné dani. I kdyby však bylo možné zvolit jiný výklad, je třeba dle názoru krajského soudu nutno použít takový z nich, který je vůči daňovému subjektu mírnější (srov. např. rozsudek NSS ze dne 16.10.2008, čj. 7Afs 54/2006-155 či nález Ústavního soudu ze dne 13.9.2007, sp. zn. I. ÚS 643/06). V dané

věci je právě aktuální zvolení takového výkladu, který svědčí ve prospěch aplikace uvedeného závěru rozšířeného senátu NSS, kdy je třeba dát možnost žalobci uplatnit své výhrady vůči vzniku své poplatkové povinnosti v příslušném procesu prostřednictvím kvalifikovaných procesních institutů, tj. např. odvolání proti platebnímu výměru, předpokladem však je, že tento platební výměr bude vydán. Ostatně sám žalovaný v kasační stížnosti nepřímou tento názor soudu potvrzuje, když tvrdí, že „*vratitelný přeplatek bude existovat až ve chvíli, kdy by byl soudem nebo odvolacím orgánem zrušen platební výměr, o kterém hovoří usnesení NSS*“, tedy pro věc je podstatné, aby skutečně tento platební výměr vydán byl. V neposlední řadě je třeba poukázat i na článek 8 OZV č. 3/2010, podle kterého (odst. 2) „*nebudou-li poplatky zaplacený (odvedeny) včas nebo ve správné výši, vyměří příslušný správce poplatků platebním výměrem*“. Takže pokud správce daně tvrdí, že poplatek nebyl zaplacen včas nebo ve správné výši, tak měl být vyměřen poplatek platebním výměrem. Podle článku 7 zmíněné vyhlášky je poplatek splatný vždy k 1. dni příslušného tříměsíčního období, v dané věci byl poplatek zaplacen 28.6.2011, tříměsíční období počínalo dnem 1.7.2011, poplatek byl tedy zaplacen včas. V dané věci byly tak nepochybně splněny podmínky výše zmíněné pro vydání platebního výměru, tj. že právní předchůdce žalobce jako poplatník kvalifikovaným způsobem sdělil správci místního poplatku své pochybnosti a současně o vydání platebního výměru požádal, přestože místní poplatek ve stanovené lhůtě včas a ve správné výši uhradil.

V projednávané věci tedy správce místního poplatku, správní orgán prvního stupně, **nedodržel zákonný postup**, když nesplnil svou povinnost k vydání platebního výměru. Jak již krajský soud předdeslal k rozhodnutí o přerušení řízení (výše citované usnesení o přerušení řízení), evidování uhrazené daňové povinnosti se tak ukázalo být v rozporu s daňovým řádem a při rozhodování o žádosti o vrácení přeplatku toto nezákonné předsedání daňové povinnosti nebylo možné „*brát v potaz*“, jak krajský soud uvedl v citovaném usnesení o přerušení řízení. A právě v řízení, jehož předmětem je vydání platebního výměru, je prostor pro věcné posouzení námitek směřujících proti zákonnosti vzniku poplatkové povinnosti žalobce, resp. jeho právního předchůdce. Bylo by tedy předčasné v tomto soudním řízení další námitky žalobce věcně posuzovat, neboť soudní řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu se řídí **zásadou subsidiarity soudního přezkumu a minimalizací zásahu soudů do správního řízení**, což znamená, že účastník správního řízení musí zásadně vyčerpat všechny prostředky k ochraně svých práv, které má ve své procesní dispozici, a teprve po jejich marném vyčerpání se může domáhat soudní ochrany, přičemž **soudní přezkum správních rozhodnutí je koncipován až jako následný prostředek ochrany subjektivně veřejných práv, který nemůže nahrazovat prostředky nacházející se uvnitř veřejné správy (srov. rozsudek NSS ze dne 24.1.2006, č.j. 2Afs 31/2005-57)**. Nelze proto předjímat, jakým způsobem se vypořádá s těmito námitkami správce místního poplatku a příp. žalovaný, pokud žalobce podá odvolání proti platebnímu výměru a bude v něm tyto věcné námitky uplatňovat. Teprve **až po věcném posouzení** těchto námitek ve správním řízení se jimi v případě žaloby může věcně zabývat i krajský soud.

Krajský soud dospěl k závěru, že v dané věci postupoval správní orgán prvního stupně jako správce místního poplatku v rozporu s platnou právní úpravou, když nereagoval na výše uvedené podání právního předchůdce žalobce obsahující pochybnosti týkající se poplatkové povinnosti a obsahující žádost o vydání platebního výměru, přičemž pro toto podstatné porušení ustanovení o řízení před správním orgánem, které mohlo mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé jako vadu řízení musel soud jak rozhodnutí správního orgánu prvního stupně, tak i rozhodnutí žalovaného zrušit a věc vrátit žalovanému k dalšímu řízení (§ 76 odst. 1 písm. c) s.ř.s., § 78 odst. 4 s.ř.s.).

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ust. § 60 odst. 1 s.ř.s., když úspěšnému žalobci přiznal vůči žalovanému soud právo na náhradu nákladů řízení. To zahrnuje zaplacený soudní poplatek ve výši 3.000 Kč a dále odměnu a paušální náhradu za 3 úkony právní služby (převzetí věci, podání žaloby a podání ze dne 24.10.2014), tj. 2 x 2.100 Kč, 1 x 3.100 Kč a 3 x 300 Kč, první dva úkony právní služby se řídily platnou právní úpravou obsaženou ve vyhl. č. 177/1996 Sb. (advokátní tarif) účinnou do 31.12.2012, tj. do nabytí účinnosti vyhlášky č. 486/2012, podle které došlo ke zvýšení odměny. Celkem činí odměna a paušální náhrada za tyto úkony právní služby s připočtením 20 % DPH 9.840 Kč s připočtením soudního poplatku ve výši 3.000 Kč se jedná celkem o náklady řízení ve výši 12.840 Kč (§ 3, 7, 8, 9, 11, 12 a 13 vyhl. č. 177/1999 Sb.).

K uvedeným nákladům řízení byla ještě připočtena odměna a paušální náhrada za další úkon právního zástupce žalobce, tj. vyjádření ke kasační stížnosti, tj. ve výši 3.100 Kč a 300 Kč, s připočtením DPH se jedná o 4.114 Kč, celkem činí náklady řízení 16.954 Kč.

P o u č e n í :

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

V Pardubicích dne 21. dubna 2016

JUDr. Jan Dvořák v.r.
předseda senátu

Za správnost vyhotovení:
Vladimíra Píchová