



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: multigate a.s., IČ 25912186, se sídlem Reigrova 373/6, 772 00 Olomouc**, zastoupeného JUDr. Tomáše Vymazalem, advokátem se sídlem Wellnerova 1322/3C, 779 00 Olomouc, proti **žalovanému: Krajský úřad Pardubického kraje, se sídlem Komenského nám. 125, 532 11 Pardubice**, v řízení o žalobě proti rozhodnutí Krajského úřadu Pardubického kraje ze dne 15.11.2012, č.j. KrÚ 71147/2012,

t a k t o :

- I. Rozhodnutí Krajského úřadu Pardubického kraje ze dne 15.11.2012, č.j. KrÚ 71147/2012 a rozhodnutí Městského úřadu Moravská Třebová ze dne 26.9.2011, č.j. MUMT 26781/2011/OMM3, se pro vady řízení zrušují a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši 12.840 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 žalované, kterým bylo zamítnuto odvolání a potvrzeno rozhodnutí Městského úřadu Moravská Třebová specifikované ve výroku I. tohoto rozsudku, jímž Městský úřad Moravská Třebová, jako správce místního poplatku dle zákona č. 565/1990 Sb., o místních poplatcích, v platném znění (dále jen „*zákon o místních poplatcích*“ nebo „*zákon č. 565/1990 Sb.*“) nevyhověl žádosti právního předchůdce žalobce, společnosti gate seven a.s., o vrácení poplatku za výherní hrací přístroj nebo jiné technické herní zařízení povolené Ministerstvem financí podle jiného právní předpisu ve výši 36.778 Kč, který byl uvedenou společností zaplacen dne 14.6.2011, přičemž rozhodnutí o žádosti o vrácení přeplatku bylo vydáno dle ust. § 155 zák. č. 280/2009 Sb., daňový řád, v platném znění (dále jen „*daňový řád*“) a poplatková povinnost byla stanovena obecně závaznou vyhláškou města Moravská Třebová č. 2/2010, o místním poplatku za uvedený výherní hrací přístroj nebo jiné technické herní zařízení. 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 gate seven a.s., 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 povolení jiného technického zařízení nemá Ministerstvo financí pravomoc. Žalovaný ani správce poplatku nepostupovali dle principu in dubio pro libertate s ohledem na možnost různého výkladu a nesrozumitelnosti textu zákona o místních poplatcích, namítl, že 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 splnění ohlašovací povinnosti ze dne 17.2.2011 a dopis ze dne 7.9.2010 označený jako „*Splnění ohlášení s výhradou*“.

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:

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, stanoví, 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 12/2013-58, 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 **rozsudku 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 rozsudku k závěru „**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.**“ 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. rozsudek 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.

Mezi účastníky není sporné, a vyplývá to ze správního spisu, že **podáním ze dne 7.9.2009, které bylo označeno jako „splnění ohlášení s výhradou“**, oznámil právní předchůdce žalobce správci místního poplatku splnění ohlašovací povinnosti týkající se uvedeného poplatku. V tomto podání byly obsaženy věcné námitky proti vzniku poplatkové povinnosti za uvedené hrací zařízení a zároveň v něm byl vysloven požadavek, **aby správce místního poplatku vydal a doručil společnosti gate seven a.s. platební výměr, ve kterém by stanovil výši místního poplatku, a ve kterém by toto stanovení poplatku odůvodnil.**

Výše zmíněným podáním, které obsahovalo ohlášení s výhradou a požadavek na vydání platebního výměru včetně uvedení věcných argumentů proti vzniku poplatkové povinnosti, reagoval právní předchůdce žalobce na zmíněnou vyhlášku č. 2/2010, která nabyla účinnosti 1.9.2010. V uvedeném podání ze dne 7.9.2010 byly nepochybně sděleny správci místního poplatku kvalifikovaným způsobem pochybnosti tohoto poplatku se týkající a zároveň v něm **byl obsažen požadavek na vydání platebního výměru ve vztahu k tomuto poplatku.** Pokud se týče dodržení lhůty, ve které byl oprávněn tento poplatník vyjádřit své pochybnosti a požádat o vydání platebního výměru, tak tuto otázku je nutné hodnotit z hlediska skutečnosti, že v případě tohoto poplatníka se jednalo o již provozovaná herní zařízení a obecně závazná vyhláška neobsahoval žádnou speciální lhůtu pro ta zařízení, která již byla přede dnem účinnosti vyhlášky provozována. Jak vyplývá z rozhodnutí správce místního poplatku, tj. z rozhodnutí správního orgánu I. stupně, v projednávané věci se jednalo

o poplatků za 5 těchto zařízení ve výši 36.778 Kč, a to za období od 1.1.2011 do 30.6.2011, přičemž z hlediska dodržení uvedené lhůty pro sdělení pochybností a požadavku na vydání platebního výměru, je podstatné to, že žalobce, resp. jeho právní předchůdce, zaslal uvedené ohlášení s výhradou před započítáním poplatkového období, tj. září r. 2010. Proto v dané věci byly naplněny i podmínky výše uvedené podmínky týkající se povinnosti správce poplatku vydat platební výměr.

Podle názoru krajského soudu v dané věci **byly splněny výše uvedené předpoklady 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 (tuto skutečnost ani žalovaný nepopírá). 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 předeslal 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 předepsání 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.).

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 nejblíže 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 12. února 2015

JUDr. Jan Dvořák v.r.
předseda senátu

Za správnost vyhotovení:
Vladimíra Píchová