



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátu složeném z předsedy senátu Mgr. Alexandra Krysla a soudkyň Mgr. Ing. Veroniky Baroňové a Mgr. Miroslavy Kašpírkové v právní věci žalobkyně: **ADMIRAL GLOBAL BETTING a.s.**, IČ 26232375, se sídlem Komořany 146, Rousínov, proti žalovanému: **Městský úřad Aš**, se sídlem Kamenná 52, Aš, zastoupenému JUDr. Janou Wenigovou, advokátkou se sídlem Vítězná 10, Karlovy Vary, v řízení o žalobě proti **rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 4. 2011, č. j. 11/008498/OF**,

t a k t o:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 4. 2011, č. j. 11/008498/OF, se z r u š u j e a věc se v r a c í žalovanému k dalšímu řízení.**
- II. Žalovaný je p o v i n e n nahradit žalobkyni náklady řízení ve výši 2.000 Kč do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku.**

O d ů v o d n ě n í

Žalobkyně se včas podanou žalobou domáhá zrušení v záhlaví označeného rozhodnutí Městského úřadu Aš, odboru finančního (dále jen „žalovaný“, „správce poplatku“, nebo též „městský úřad“), kterým bylo vyřízeno odvolání žalobkyně proti konkludentnímu vyměření místního poplatku za jiné technické herní zařízení povolené Ministerstvem financí za zdaňovací období od 1. 1. 2011 do 31. 3. 2011 dle obecně závazné vyhlášky města Aš č. 11/2010 (dále jen „vyhláška“). Žalovaný posoudil odvolání žalobkyně jako námitky proti úkonu podle § 159 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění účinném pro projednávanou věc (dále jen „daňový řád“), a rozhodl tak, že se námitky žalobkyně zamítají.

Žalobkyně namítá, že dne 8. 3. 2011 zaslala žalovanému sdělení, ve kterém popsala, jaká hrací zařízení povolena dle § 50 odst. 3 zákona č. 202/1990 Sb., o loteriích a jiných podobných hrách, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o loteriích“), provozuje na území města Aš a na jakých místech. Správci poplatku současně sdělila, že uvedená zařízení nepodléhají místnímu poplatku dle obecně závazné vyhlášky. Pro případ, že by se správce daně domníval, že žalobkyní provozovaná jiná technická herní zařízení podléhají povinností stanoveným předmětnou vyhláškou, žalobkyně požádala o vydání a řádné doručení platebního výměru, resp. o sdělení výsledku vyměření místního poplatku v souladu s § 140 a § 147 odst. 2 daňového řádu. Důvody, pro které žalobkyně žádala sdělit výsledek vyměření místního poplatku, do všech podrobností v hlášení ze dne 8. 3. 2011 rozvedla.

Na základě uvedeného ohlášení žalovaný dne 10. 3. 2011 pod č. j. 10/005714/OF sdělil žalobkyni výši místního poplatku za jí provozované jiné technické herní zařízení s uvedením čísla účtu a variabilního symbolu včetně poučení, že nebude-li místní poplatek zaplacen (odveden) včas nebo ve správné výši, vyměří správce poplatku poplatek platebním výměrem. Ke vzneseným pochybnostem žalobkyně ohledně placení místního poplatku žalovaný uvedl, že dle jeho přesvědčení místnímu poplatku za provozovaný výherní hrací přístroj nebo jiné technické herní zařízení (tak jako doposud) podléhají jak všechny provozované výherní hrací přístroje povolené obcí či ministerstvem financí, tak i nově jiná technická herní zařízení, a to všechny centrální jednotky i všechna koncová zařízení umístěná na území města Aše. Pokud jde o výklad zákonného pojmu „jiné technické herní zařízení“, vyšel žalovaný ze smyslu přijaté novely, kdy předmětem poplatku je jiné technické herní zařízení povolené ministerstvem financí bez ohledu na to, zda je skutečně provozováno či nikoli. Platí tedy pro jakékoli koncové zařízení, pro něž je vydáno povolení ministerstva financí.

Dne 4. 4. 2011 podala žalobkyně odvolání proti konkludentnímu vyměření místního poplatku, v němž mj. namítala, že žádala sdělit výsledek vyměření místního poplatku rozhodnutím s náležitým odůvodněním ve smyslu § 140 a § 147 odst. 2 daňového řádu. Žalovaný posoudil podané odvolání jako námitky proti úkonu dle § 159 daňového řádu s odůvodněním, že napadené sdělení správce poplatku ze dne 10. 3. 2011 nemá povahu správního rozhodnutí, a jako nedůvodné je zamítl.

Žalobkyně s uvedeným postupem žalovaného nesouhlasila. V žalobě shodně jako v podaném odvolání poukazuje na znění § 109 odst. 1 daňového řádu, z něhož vyplývá, že příjemce rozhodnutí se může odvolat proti rozhodnutí správce daně, nestanoví-li zákon jinak. Zákon (čili daňový řád) jinak nestanoví (viz § 140 odst. 4 daňového řádu), a žalobkyně se proto mohla proti sdělení o vyměření místního poplatku odvolat. Pokud se jedná o naplnění požadavku daňového řádu ohledně náležitostí odvolání, žalobkyně poukázala na ustanovení § 11 zákona č. 656/1990 Sb., o místních poplatcích, ve znění účinném pro projednávanou věc (dále jen „zákon o místních poplatcích“), podle kterého nebudou-li poplatky zaplacený včas nebo ve správné výši, vyměří obec poplatek platebním výměrem (§ 11 odst. 1 zákona). Včas nezaplacené poplatky nebo část těchto poplatků může obec zvýšit až na trojnásobek; toto zvýšení je příslušenstvím poplatku. Dle žalobkyně zákon o místních poplatcích explicitně nehovoří o vystavení platebního výměru na místní poplatky (vyměření místního poplatku platebním výměrem před jeho zaplacením); to je však nadbytečné, neboť ustanovení § 13

zákona o místních poplatcích bylo k 31. 12. 2010 zrušeno, a procesní postup tak nově vyplývá z § 2 odst. 3 daňového řádu.

Žalobkyně připomněla, že v souladu s ustanovením § 264 odst. 1 daňového řádu svou povahou a účelem nejbližší ustanovení § 46 zákona o správě daní a poplatků jsou ustanovení § 139 a § 140 daňového řádu. Z ustanovení § 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.) vyplývá, že správce daně nemusí platební výměr ve všech případech doručovat. Stanoví-li tedy správce daně daň mlčky, není povinen platební výměr doručovat - daň je stanovena stejně jako podle ustanovení § 46 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků s tím rozdílem, že s účinností od 1. 1. 2011 se neuplatňuje fikce vydání platebního výměru. Úřední osoba, která provádí jménem správce daně vyměření, je povinna platební výměr vystavit, aby jej následně mohla založit do spisu. Podle ustanovení § 140 odst. 3 daňového řádu 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 vydání platebního výměru, běží tato lhůta ode dne jeho vydání. Ustanovení posledního odstavce § 140 daňového řádu pak dává zapravdu žalobkyni, že se proti vydanému platebnímu výměru lze odvolat. Neodchyluje-li se vyměřená daň od daně tvrzené daňovým subjektem, nelze se proti platebnímu výměru, kterým je tato daň stanovena, odvolat; to neplatí, pokud byl platební výměr vydán na základě rozhodnutí o závazném posouzení (§ 140 odst. 4 daňového řádu). Daň, ať již vyměřená bez existence platebního výměru do 31. 12. 2010, resp. platebním výměrem po 1. 1. 2011, se v daném případě odchylovala od daně tvrzené žalobkyní (daňovým subjektem), proto byl správce poplatku povinen žalobkyni sdělit výsledek vyměření platebním výměrem.

Žalobkyně dále poukazuje na závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 5. 2007, č. j. 2 Afs 175/2006 - 89. V tomto rozhodnutí Nejvyšší správní soud konstatoval, že je na místě, aby správce daně (poplatku) odstranil rozpornost projevené vůle daňového subjektu rozhodnutím o dani (platebním výměrem na místní poplatek za technické herní zařízení povolené ministerstvem financí). Uvedenou rozporností projevené vůle se přitom rozumí tvrzení žalobkyně v hlášení, jímž splnila svou ohlašovací (oznamovací) povinnost podle příslušného článku obecně závazné vyhlášky. Žalobkyně uvedla místa, kde na území města Aše provozuje technická herní zařízení povolená ministerstvem, a zároveň uvedla, že předmětná herní zařízení nepodléhají poplatku (poplatek měl být podle žalobkyně v nulové výši). Jelikož správce poplatku platební výměr na místní poplatek ani žádné jiné takovému platebnímu výměru podobné rozhodnutí nevydal a žalobkyni nedoručil, nemá žalobkyně jinou možnost, než že se proti svým hlášením v zákonné lhůtě odvolat. V této souvislosti žalobkyně namítá, že dle judikatury správních soudů se i proti rozhodnutí podle ustanovení § 46 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků lze odvolat. Zde žalobkyně odkazuje zejména na závěry obsažené v rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 13. 4. 2006, č. j. 22 Ca 55/2006 - 73. Legitimita podaného řádného opravného prostředku je dána též na základě rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 1. 2006, č. j. 7 Afs 49/2004 - 59.

K samotné skutečnosti, že žalobkyně místní poplatek za provozovaná herní zařízení povolená ministerstvem i přes své tvrzení, že místnímu poplatku podle vyhlášky nepodléhají, ve lhůtě stanovené vyhláškou zaplatila, žalobkyně konstatuje následující. Z ustanovení § 135 odst. 2 daňového řádu vyplývá, že daňový subjekt je povinen v řádném daňovém tvrzení sám daň vyčíslit a uvést předepsané údaje, jakož i další okolnosti rozhodné pro vyměření daně. Dle ustanovení § 109 odst. 5 daňového řádu nemá podané odvolání v případě povinnosti zaplacení místního poplatku odkladný účinek. Žalobkyně by se tak vystavila nebezpečí postihu ze strany správce poplatku podle ustanovení § 11 odst. 1, věty druhé, zákona o místních poplatcích, podle kterého může obec včas nezaplacené nebo neodvedené poplatky nebo část těchto poplatků zvýšit až na trojnásobek. Skutečnost, že díky včas nezaplaceným (neodvedeným) poplatkům by správce poplatku žalobkyni vystavil platební výměr na místní poplatek (a tím pádem by žalobkyně měla v ruce rozhodnutí - viz § 11 odst. 1, věta první, zákona o místních poplatcích), by však mohla být vykoupena postupem správce poplatku podle věty druhé citovaného ustanovení. Žalobkyně deklarovanou skutečnost, že se v žádném případě nechce vyhýbat poplatkové povinnosti, doložila včasným zaplacením místního poplatku podle vyhlášky.

K návrhu důkazních prostředků ve vztahu k tvrzením obsaženým v odvolání žalobkyně uvádí, že nenamítá jen rozpor s právními předpisy, ale i to, že sdělení o vyměření místního poplatku za předmětné zdaňovací období je nezákonné a protiústavní, a to z celé řady v žalobě konkretizovaných a podrobně odůvodněných příčin. Žalobkyně rovněž upozorňuje na protiústavnost přijetí novely zákona o místních poplatcích provedené zákonem č. 183/2010 Sb., na rozpornost přijetí obecně závazné vyhlášky s judikaturou, na nesprávnost posouzení předmětu zpoplatnění místními poplatky (včetně zpochybnění metodického pokynu ministerstva) a zatížení žalobkyně jako poplatníka místními poplatky ústavně nekonformním způsobem. Ze všech výše uvedených důvodů proto žalobkyně navrhuje, aby krajský soud napadené rozhodnutí žalovaného zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

Žalovaný se ve svém vyjádření k žalobě neztotožňuje s názorem žalobkyně, že jí provozované jiné technické herní zařízení na území města Aše nepodléhá poplatkové povinnosti dle předmětné obecně závazné vyhlášky. V této souvislosti odkazuje na nález Ústavního soudu ze dne 14. 6. 2011, č. j. Pl. ÚS 29/10, a dále uvádí, že není oprávněn posuzovat ústavnost jakéhokoli právního předpisu. Vzhledem k tomu, že ani zákon o místních poplatcích, ani zákon o loteriích a ani obecně závazná vyhláška města Aše nebyla Ústavním soudem prohlášena za protiústavní a jako taková zrušena, jsou tyto předpisy pro správce poplatku závazné. Žalovaný, ačkoli je obeznámen s metodickým pokynem ministerstva financí, nepokládá jej za závazný a rozhoduje na základě svého uvážení po zhodnocení všech dostupných podkladů. Žalovaný taktéž nesouhlasí s názorem žalobkyně, že by se při vyměřování místních poplatků mělo postupovat podle zásady „ve prospěch poplatníka“ (*in dubio mitius*, resp. *in dubio libertate*). V souladu s § 14 odst. 1 zákona o místních poplatcích patří stanovení poplatků do samostatné působnosti obce, která je na svém území zavedla. V tomto případě se tedy jedná o vztah dvou rovnocenných subjektů, kdy jeden chce podnikat na území druhého a ten mu k tomu stanovuje podmínky. Dle názoru žalovaného se dále žalobkyně mylí, pokud se domnívá, že žalovaný měl v dané věci povinnost vydat a doručit platební výměr, kterým by žalobkyni byla vyměřena poplatková povinnost za jí provozované výherní hrací automaty a jiná technická herní zařízení na území města Aše.

Ustanovení § 46 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků sice uvádí, že o stanoveném základu daně a vyměřené dani vyrozumí správce daně daňový subjekt platebním výměrem nebo hromadným předpisným seznamem, ale při současném splnění podmínky, nestanoví-li tento nebo zvláštní zákon jinak. Tímto zvláštním zákonem je podle názoru žalovaného zákon o místních poplatcích, který je zákonem speciálním a který v § 11 odst. 1 upřesňuje, že správce daně má oprávnění vydat platební výměr pouze v případě, kdy poplatky nebyly poplatníkem zaplacený včas nebo ve správné výši. Pokud žalovaný nezjistil pochybení při ohlášení místního poplatku ani při jeho vlastní úhradě, neměl důvod zahajovat řízení k odstranění pochybností dle § 89 daňového řádu. V případě dobrovolné a správné úhrady poplatku pak nebyl oprávněn ani k vydání platebního výměru, a odvolání podané žalobkyní je tak nepřipustné. Žalovaný proto navrhuje žalobu jako nedůvodnou zamítnout.

Žalobkyně podala k vyjádření žalovaného repliku, v níž namítá, že žalovanému jako správci poplatku podrobně vysvětlila, z jakých důvodů se na ni nevztahuje poplatková povinnost za provozování jiných technických zařízení. Pokud byl tedy žalovaný odchýlného názoru od tvrzení žalobkyně, je to nepochybně důvod k tomu, aby byl výsledek vyměření místního poplatku žalobkyni oznámen platebním výměrem. V takovém případě mělo být ve smyslu ustanovení § 140 odst. 1 a § 147 odst. 2 daňového řádu stanovení místního poplatku výsledkem nalézacího řízení, a to rozhodnutím s náležitým odůvodněním. Jakkoli se ovšem v uvedené věci odchyluje výše místního poplatku od tvrzení žalobkyně, platební výměr vydán ani oznámen nebyl. Názor, že zákon o místních poplatcích vychází z principu, že poplatek je placen bez toho, aniž by bylo podáváno řádné daňové tvrzení, nemůže obstát. Dle názoru žalobkyně se řízení o poplatcích provádí podle daňového řádu, o čemž není sporu. Z ničeho rovněž nevyplývá, že by se povinnost podat daňové tvrzení nevztahovala na povinnost uloženou ustanovením § 14a zákona o místních poplatcích. Pokud daňový subjekt vyjádřil, že jím provozovaná zařízení poplatkové povinnosti nepodléhají, pak zde vznikl rozpor mezi tvrzením poplatníka a zaplaceným poplatkem. Je-li pak v části II. vyjádření žalovaného poukazováno na nálezy Ústavního soudu, který se zabýval obecně závaznou vyhláškou omezující na území obce loterie a jiné podobné hry, tento nálezy dle názoru žalobkyně na místní poplatky nedopadá. Stejně tak dle žalobkyně není pochyb o tom, že problematika místních poplatků spadá do veřejného práva a že právní úprava obsažená v zákoně č. 565/1990 Sb. bude podrobena testu ústavnosti.

Vzhledem k tomu, že žalovaný ani žalobkyně ve lhůtě dvou týdnů ode dne doručení výzvy soudu nevyjádřili svůj nesouhlas s projednáním věci samé bez jednání, ačkoli byli poučeni o tom, že nevyjádří-li nesouhlas s takovým projednáním věci, bude se mít za to, že souhlas je udělen, rozhodl soud v souladu s § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), o věci samé bez jednání.

Dle § 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. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného v mezích žalobních bodů a dospěl k závěru, že žaloba je důvodná.

Žalobkyně se v posuzované věci domáhá přezkumu rozhodnutí žalovaného, kterým bylo její odvolání směřující proti vyměření místního poplatku posouzeno jako námitky dle

§ 159 daňového řádu s odůvodněním, že odvolání směřuje proti úkonu a nikoli proti rozhodnutí správce daně. S ohledem na charakter uplatněných žalobních námitek směřujících proti postupu žalovaného v uvedené věci tak bylo klíčové posouzení právní otázky, jak měl městský úřad jako správce poplatku reagovat na postup žalobkyně, která na straně jedné uhradila místní poplatek ve výši předpokládané obecně závaznou vyhláškou města Aš, na straně druhé však s takto vypočteným a uhrazeným místním poplatkem vyjádřila nesouhlas. V důsledku toho se žalobkyně domáhala buď vydání platebního výměru, nebo jiného sdělení výsledku vyměření, neboť chtěla mít k dispozici rozhodnutí, proti kterému by se mohla bránit podáním odvolání.

Krajský soud na úvod podotýká, že uvedená problematika již byla předmětem přezkumu Nejvyšším správním soudem, a to ve věci týkající se přímo žalobkyně (srovnej rozsudek ze dne 17. 1. 2012, č. j. 2 Afs 76/2011 - 62, dostupný na www.nssoud.cz). V tomto rozhodnutí Nejvyšší správní soud posuzoval důvodnost stížní námítky žalovaného správního orgánu týkající se aplikace ustanovení § 11 odst. 1 zákona o místních poplatcích, který byl toho názoru, že § 11 odst. 1 zákona o místních poplatcích jako ustanovení speciální pamatuje na vydání platebního výměru pouze tehdy, pokud místní poplatek není zaplacen nebo odveden včas nebo ve správné výši. Žalobkyně naproti tomu namítala, že ve věci měly být subsidiárně použity obecné předpisy upravující správu daní a poplatků, které řeší také možnost sdělení výsledku vyměření, nastane-li mezi tvrzenou a vyměřenou výší daně či poplatku rozpor.

Nejvyšší správní soud v uvedené věci dospěl k závěru, že nucení žalobkyně k tomu, aby se stala neplatičem a vystavila se tak hrozbě zvýšení místního poplatku až na trojnásobek, nelze pokládat za uspokojivé řešení toho, jak by se žalobkyně mohla domoci rozhodnutí o skutečné výši místního poplatku, který má platit. Sám zákon o místních poplatcích tak neupravoval uspokojivé postup, jakým by měl městský úřad řešit rozpor mezi výší poplatku, kterou žalobkyně fakticky uhradila, a výší, kterou podle svého názoru uhradit měla. Nejvyšší správní soud v této souvislosti vyslovil, že „z toho ovšem neplyne, že žádný takový postup neexistuje, či že by jakékoli vykročení městského úřadu za hranice zákona o místních poplatcích bylo porušením zásady výkonu státní moci pouze na základě zákona obsažené v čl. 2 odst. 3 Ústavy České republiky, resp. čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod. Ustanovení § 11 odst. 1 zákona o místních poplatcích totiž pouze upravovalo, kdy má být platební výměr obecním úřadem vydán, nelze však a contrario tvrdit, že by toto ustanovení zakazovalo vydat platební výměr i v situacích, na něž sice nepamatuje sám tento zákon, pamatuje na ně ale zákon, který má být na řízení o místních poplatcích použit subsidiárně. [...] A oním subsidiárně použitelným předpisem byl do 31. 12. 2010 zákon o správě daní a poplatků, od 1. 1. 2011 daňový řád“.

Vyjádřila-li tedy žalobkyně v podání, jímž ve vztahu k prvostupňovému orgánu splnila svou ohlašovací povinnost, nesouhlas s výší místního poplatku dle obecně závazné vyhlášky a požádala o sdělení výsledku vyměření místního poplatku ve smyslu tehdy platného a účinného § 46 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, měl být za této situace dle závěrů Nejvyššího správního soudu jediným správným postupem prvostupňového orgánu poplatek vyměřit a výsledek vyměření žalobkyni sdělit postupem podle § 46 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků. Pokud se tak nestalo, bylo možno, aby se žalobkyně bránila

odvoláním proti konkludentnímu vyměření daně, přičemž o tomto odvolání mělo být řádně rozhodnuto.

Nejvyšší správní soud tak v návaznosti na výše uvedené uzavřel, že rozhodnutí správních orgánů obou stupňů byla založena na nesprávné úvaze, že ve věcech místních poplatků se uplatní nalézací řízení pouze v případě nesprávného či pozdního zaplacení poplatků ve smyslu § 11 zákona o místních poplatcích. Nejvyšší správní soud však vyložil, že *„k nalézacímu řízení má dojít i tehdy, kdy poplatník poplatku má zaplatit poplatek ve výši, s níž nesouhlasí, a tento svůj nesouhlas kvalifikovaně vyjádří. [...] Takové lpění na tom, že v rámci řízení o místním poplatku nebylo možno vykročit za hranice § 11 zákona o místních poplatcích, je třeba odmítnout a přistoupit k subsidiárnímu použití daňového řádu, jenž je nyní účinný. Smyslem subsidiárního použití právních předpisů by totiž mělo být nacházení odpovědí na otázky, na něž samotný předpis, který na použití jiného právního předpisu odkazuje, odpovědi nenabízí, či řešení problémů, které neřeší. Zákon o místních poplatcích je postaven na předpokladu, že při placení místních poplatků obvykle nebude vzhledem k jejich jednoduchosti docházet k rozporům mezi poplatníkem místního poplatku a obecním úřadem, který jej spravuje, ohledně toho, zda má být místní poplatek uhrazen a v jaké výši. Proto zákon o místních poplatcích obsahuje relativně jednoduchou procesní úpravu. Tu nemohou obce doplnit partikulárními procesními úpravami v podobě obecně závazných vyhlášek (viz nálezy Ústavního soudu ze dne 10. 8. 2010, sp. zn. Pl. ÚS 6/09), zákonodárce ji však obecně doplnil subsidiárně použitelnou úpravou zákona o správě daní a poplatků, později daňového řádu.“*

Shora uvedené závěry je možno v plném rozsahu aplikovat i na nyní projednávanou věc, a to tím spíše, že daňový řád opustil koncepci konkludentního vyměření daně (či fiktivního platebního výměru) a stanovení daně podmiňuje realizací vyměřovacího řízení ukončeného vydáním platebního výměru (srovnej § 140 tohoto zákona). Žalobkyně podala městskému úřadu jako správci poplatku ohlášení ve smyslu § 14a zákona o místních poplatcích, na základě kterého si spočítala a zaplatila místní poplatek tak, aby se neocitla v prodlení, avšak zároveň v ohlášení výslovně uvedla, že s takto zjištěnou výší poplatku nesouhlasí. Bylo tedy na místě, aby v intencích shora citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu městský úřad postupoval podle subsidiární právní úpravy obsažené v § 140 daňového řádu a v nalézacím řízení na základě učiněného tvrzení místní poplatek žalobkyni vyměřil a oznámil platebním výměrem, neboť zde vyvstaly pochybnosti, které nebylo možno jinak uspokojivě vyřešit.

V souvislosti s výše uvedeným pak krajský soud byl povinen posoudit, zda je možno za takové rozhodnutí, tj. za platební výměr vydaný podle § 147 odst. 2 daňového řádu a oznámený žalobkyni podle § 140 odst. 1 téhož zákona, kterým byl žalobkyni vyměřen místní poplatek, pokládat podání žalovaného ze dne 10. 3. 2011, č. j. 11/005714/OF. V tomto podání žalovaný na základě doručeného ohlášení sdělil žalobkyni výši místního poplatku za provozovaný výherní hrací přístroj nebo jiné technické herní zařízení za období od 1. 1. 2011 do 31. 3. 2011 v částce 90.000 Kč, a to za jiné technické herní zařízení (CLS „INTERACTIVE VIDEO LOTTERY SYSTÉM MAGIC LOTTO“ – model ML 218761 – 218776, „PLAY4WIN“ model P4W 412994, 412995 Casino Admiral, Aš, Selbská 2889) dle

obecně závazné vyhlášky č. 11/2010. Pro provedení platby místního poplatku žalovaný sdělil žalobkyni číslo účtu a variabilní symbol.

Žalovaný v tomto podání rovněž uvedl, že v oblasti místních poplatků je primární rovina placení. Nálezací rovina řízení se uplatňuje pouze v případech, kdy místní poplatky nejsou zaplacený včas nebo ve správné výši. Správce poplatku v takovém případě vyměří poplatek následně platebním výměrem, přičemž včas nezaplacené poplatky nebo jejich nezaplacenou část může obec zvýšit až na trojnásobek. Zásadní odlišnost v poplatkovém řízení tak spočívá v tom, že zde neplatí posoupnost spočívající v nálezacím řízení a následném placení. Žalovaný rovněž reagoval na spornou otázku týkající se nového místního poplatku za provozovaný výherní hrací přístroj nebo jiné technické herní zařízení povolené ministerstvem financí. Uvedl, že jeho názor je shodný s nově vydaným metodickým sdělením ministerstva, zveřejněným na internetových stránkách dne 6. 8. 2010, a že je nadále přesvědčen, že místnímu poplatku podléhají tak jako doposud jak všechny provozované výherní hrací přístroje povolené obcí nebo ministerstvem, tak i nově jiná technická herní zařízení povolená ministerstvem financí, a to všechny centrální jednotky i všechna koncová zařízení umístěná na území města Aše.

Ze shora uvedeného je zřejmé, že sám žalovaný uvedené podání ze dne 10. 3. 2011 za rozhodnutí neoznačil a rovněž je nestrukturoval způsobem pro rozhodnutí typickým, tedy nerozčlenil je na část obsahující výrok, odůvodnění a poučení o opravných prostředcích. Není však významné, zda je úkon správního orgánu jako rozhodnutí (zde platební výměr) výslovně označen a jakou má formální podobu. Na podkladě § 65 odst. 1 s. ř. s. je nutno zvážit, zda tento úkon naplňuje materiální kritéria, která by opodstatňovala jej za rozhodnutí považovat. Podle ustanovení § 65 odst. 1 s. ř. s. se ten, kdo tvrdí, že byl na svých právech zkrácen přímo nebo v důsledku porušení svých práv v předcházejícím řízení úkonem správního orgánu, jímž se zakládají, mění, ruší nebo závazně určují jeho práva nebo povinnosti (dále jen „rozhodnutí“), může žalobou domáhat zrušení takového rozhodnutí, popřípadě vyslovení jeho nicotnosti, nestanoví-li tento nebo zvláštní zákon jinak.

V této souvislosti již Ústavní soud ve svém nálezu ze dne 27. 4. 2010, sp. zn. III. ÚS 542/09, dostupném na <http://nalus.usoud.cz>, vyslovil, že „*jak judikatura správních soudů [např. rozsudek č. j. 1 Afs 147/2005 - 07 ze dne 24. 5. 2006 (publikován pod č. 923/2006 Sb. NSS), anebo rozsudek č. j. 1 Ans 5/2008 - 104 ze dne 24. 5. 2006, v němž bylo konstatováno, že i běžný dopis správního orgánu může být obsahově správním rozhodnutím], tak i judikatura Ústavního soudu [např. nález Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 17/95 ze dne 25. 10. 1995] ... shodně akcentují, že s ohledem na požadavek účinné ochrany práv fyzických a právnických osob v situaci, kdy obsah převládne nad formou, bude přezkoumán i akt formálně označený za akt jiný. Tento přístup je ve prospěch fyzické či právnické osoby ospravedlněn požadavkem kontroly a předvídatelnosti činnosti veřejné správy*”.

Stejně tak rozšířený senát Nejvyššího správního soudu se ve svém rozhodnutí ze dne 21. 10. 2008, č. j. 8 As 47/2005 - 86, publikovaném pod č. 1764/2009 Sb. NSS, zabýval otázkou ochrany veřejných subjektivních práv, která mohou být správním rozhodnutím ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s. zasažena. Vyšel přitom z premisy, že výkladem tohoto kritéria by nemělo docházet k zužování ústavně zaručeného práva na soudní ochranu, a dospěl k závěru,

že žalobní legitimace žalobce by napříště měla být svázána s tvrzeným zásahem do jeho právní sféry. Tak tomu bude vždy v situaci, kdy se jednostranný úkon orgánu moci výkonné, vztahující se ke konkrétní věci a konkrétním adresátům, závazně a autoritativně dotýká právní sféry žalobce.

Krajský soud se tedy zabýval obsahem shora popsaného podání žalovaného a dospěl k závěru, že toto podání je možno v materiálním smyslu pokládat za rozhodnutí – platební výměr, kterým byl žalobkyni vyměřen místní poplatek ve výši 90.000 Kč a uložena jí povinnost tento místní poplatek zaplatit. Předmětné podání žalovaného ze dne 10. 3. 2011 se nepochybně negativně projevilo a zasáhlo do právní sféry žalobkyně, která z konkrétních důvodů vyjádřila svůj nesouhlas s výší místního poplatku a s povinností tento místní poplatek platit. Toto podání tedy naplňuje materiální znaky rozhodnutí vydaného podle § 147 odst. 2 a § 140 odst. 1 daňového řádu, z čehož následně vyplývá, že proti tomuto rozhodnutí bylo přípustné podat odvolání (§ 140 odst. 4, věta první, daňového řádu, *a contrario*), jež mělo být řádně přezkoumáno v odvolacím řízení a o němž mělo být odvolacím orgánem rozhodnuto.

Pokud tedy městský úřad jako správce poplatku posoudil žalobkyní podané odvolání jako námitky proti úkonu podle § 159 daňového řádu, o nichž sám rozhodl, dopustil se pochybení a zatížil své řízení i rozhodnutí vadou mající vliv na jeho zákonnost, neboť vycházel z nesprávného právního názoru, že odvoláním je napaden toliko úkon správce poplatku, a nikoli rozhodnutí, kterým se žalobkyni zakládají, mění, ruší či závazně určují práva a povinnosti. Pro tuto vadu proto krajský soud napadené rozhodnutí žalovaného zrušil a současně vyslovil, že se věc vrací žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s. ř. s.). Žalovaný je v dalším řízení vázán právním názorem, který krajský soud vyslovil v tomto zrušujícím rozsudku (§ 78 odst. 5 s. ř. s.). Na žalovaném tedy bude, aby žalobkyní podané odvolání předložil k přezkumu odvolacímu správnímu orgánu v řádném odvolacím řízení.

Závěrem krajský soud podotýká, že z výše uvedených důvodů se již nemohl zabývat dalšími uplatněnými žalobními námitkami, směřujícími do věci samé, neboť jsou obsahem podaného odvolání, a krajský soud by tak předjímal rozhodnutí odvolacího správního orgánu o věci samé.

Vzhledem k tomu, že žalobkyně měla ve věci plný úspěch, krajský soud jí v souladu s ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s. přiznal právo na náhradu nákladů řízení před soudem. Náklady řízení spočívají v zaplaceném soudním poplatku ve výši 2.000 Kč.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku lze podat do dvou týdnů po jeho doručení kasační stížnost. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské nám. 6, Brno. Lhůta je zachována, byla-li kasační stížnost podána u Krajského soudu v Plzni. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

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 právních předpisů vyžadováno pro výkon advokacie.

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

V Plzni dne 6. února 2013

Mgr. Alexandr Krysl, v.r.
předseda senátu

Za správnost vyhotovení:
Lenka Kovandová