

U S N E S E N Í

Nejvyšší správní soud rozhodl v rozšířeném senátě složeném z předsedy JUDr. Josefa Baxy a soudců JUDr. Zdeňka Kühna, JUDr. Jana Passera, JUDr. Barbary Pořízkové, JUDr. Petra Průchy, JUDr. Karla Šimky a JUDr. Jaroslava Vlašína v právní věci žalobce: **ADMIRAL GLOBAL BETTING, a. s.**, se sídlem Komořany 146, Rousínov, proti žalovanému: **Magistrát města Brna, odbor rozpočtu a financování**, se sídlem Malinovského náměstí 3, Brno, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 14. 8. 2012, č. j. 30 Af 24/2011 - 43,

t a k t o :

- I. Správce místního poplatku má povinnost vydat platební výměr podle § 46 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků, resp. dle § 139 či 147 odst. 1 daňového řádu, a řádně jej doručit, pokud nejpozději v poslední den lhůty, ve které byl poplatník povinen splnit ohlašovací povinnost (§ 14 odst. 2 zákona 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.
- II. V případě nečinnosti správce místního poplatku nedochází k vyměření místního poplatku podle § 46 odst. 5 zákona o správě daní a poplatku, ani k vystavení platebního výměru dle § 140 daňového řádu.
- III. Věc se vrací k projednání a k rozhodnutí druhému senátu.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Žalobce zaslal během druhé poloviny roku 2010 ohlášení místně příslušným úřadům městských částí statutárního města Brna coby správcům místního poplatku (dále také „správci poplatku“) podle § 4 obecně závazné vyhlášky statutárního města Brna č. 9/2010, (účinné od 1. 7. 2010) o místním poplatku za provozovaný výherní hrací přístroj nebo jiné technické herní zařízení povolené Ministerstvem financí. V nich popsal jím provozovaná herní zařízení, povolená Ministerstvem financí podle § 50 odst. 3 zákona č. 202/1990 Sb., o loteriích a jiných podobných hrách, ve znění účinném za posuzované

pokračování

období (dále jen „zákon o loteriích“) a současně uvedl důvody, pro které nemají dle jeho názoru tato herní zařízení podléhat místnímu poplatku. Mají-li správci poplatku naopak za to, že herní zařízení poplatkové povinnosti podléhají, požádal je žalobce o vydání a doručení odůvodněných platebních výměrů podle § 46 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném za posuzované období (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“).

[2] Někteří místně příslušní správci platební výměry nevydali, pouze žalobce upozornili, jakou formou může provést platbu místního poplatku, někteří naopak platební výměr vydali a řádně jej žalobci doručili (např. platební výměr ze dne 28. 12. 2010, č. j. OF/040497/10). Žalobce sporné poplatky uhradil, neboť se obával, že v případě včasného nezaplacení poplatku by mu správci poplatků mohli vyměřit až trojnásobek původní výše místního poplatku podle § 11 zákona č. 565/1990 Sb., o místních poplatcích, ve znění účinném za posuzovaná období (dále jen „zákon o místních poplatcích“). Žalobce podal ve všech případech odvolání. V případech, kdy žádný platební výměr neobdržel, podal odvolání proti vyměření daně postupem dle § 46 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků (fiktivním platebním výměrům), ve kterých namítal nezákonnost poplatku a vady řízení spočívající v nevydání jím požadovaných platebních výměrů. Nezákonnost poplatku shledával v nesprávném posouzení předmětu poplatkové povinnosti, jakož i ve způsobu přijetí novelizace zákona o místních poplatcích, který měl za protiústavní.

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

[4] Proti rozhodnutím stěžovatele podal žalobce třináct žalob, které Krajský soud v Brně spojil ke společnému řízení a rozsudkem ze dne 14. 8. 2012, č. j. 30 Af 24/2011 - 43, jim vyhověl, napadená rozhodnutí zrušil a věc vrátil stěžovateli k dalšímu řízení. Krajský soud vyšel z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 1. 2012, č. j. 2 Afs 76/2011 - 62, a z rozhodnutí rozšířeného senátu tohoto soudu ze dne 27. 7. 2010, č. j. 5 Afs 92/2008 - 147. Ze závěrů zde uvedených dovodil povinnost správců místního poplatku vydat formou platebního výměru rozhodnutí o vyměření místních poplatků postupem podle § 46 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků. K vyměření daně podle odst. 5 téhož ustanovení nebylo možné přistoupit, neboť správci místních poplatků si nebyli jisti výši vyměřené daně. Pokud správci poplatku platební výměry nevydali, neexistovalo vůbec právně účinné rozhodnutí, na jehož základě by byl žalobce povinen místní poplatek uhradit. Stěžovatel měl proto vyhovět žalobcovým odvoláním a zavázat místně příslušné správce poplatku k vydání platebních výměrů.

[5] Stěžovatel napadl tento rozsudek kasační stížností, v níž uplatňuje zákonné důvody obsažené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a d) zák. č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“). Uvádí, že za situace, kdy prvoinstanční správce místního

poplatku místní poplatek nevyměřil a žalobce jej sám od sebe zaplatil a shledal, že došlo ke konkludentnímu vyměření místního poplatku, neměl už stěžovatel možnost vrátit věc do fáze vyměřovacího řízení, neboť poplatek byl fakticky zaplacen a správce poplatku jeho výši akceptoval. Krajský soud i Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 2 Afs 76/2011 - 62 odhlédly od specifik řízení o místních poplatcích, v nichž se zákon o správě daní a poplatků uplatní teprve tehdy, pokud místní poplatek není zaplacen včas a ve správné výši.

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

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

II. Důvody předložení věci rozšířenému senátu

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

[9] Podle rozsudku ze dne 22. 6. 2011, č. j. 1 Afs 31/2011 - 56, vzniká poplatková povinnost přímo na základě obecně závazné vyhlášky obce po přistoupení relevantní právní skutečnosti (zde provozování jiného technického výherního zařízení povoleného Ministerstvem financí). Má-li tedy poplatník stanovení místního poplatku příslušnou obcí v obecné rovině za nezákonné, či dokonce protiústavní, je třeba iniciovat přezkum aktu,

pokračování

který tuto poplatkovou povinnost generálně stanoví (tj. obecně závazné vyhlášky obce). Vzhledem k normativní povaze tohoto aktu je přiměřeně redukován okruh osob aktivně legitimovaných k podání návrhu Ústavnímu soudu na jeho zrušení.

[10] Soudního přezkumu lze docílit tehdy, pokud správce daně vydá platební výměr dle § 11 odst. 1 zákona o místních poplatcích. V rámci přezkumu platebního výměru je pak možné namítat jednak nezákonnost či protiústavnost právní úpravy ukládající povinnost platit místní poplatek, jednak nezákonnost ve vztahu ke konkrétním okolnostem individuálního případu (pochybení při výkladu právních norem, nesprávné stanovení výše poplatku apod.). Platební výměr dle § 11 odst. 1 zákona o místních poplatcích je deklaratorním rozhodnutím, které nezakládá poplatkovou povinnost, ale toliko závazně určuje výši dlužného poplatku. Teprve na základě platebního výměru je možné vést daňovou exekuci, zanést nedoplatek do evidence daní. Skutečnost, že proti povinnosti uhradit místní poplatek se lze bránit teprve poté, co je vydán platební výměr, není v rozporu s čl. 11 nebo čl. 36 Listiny základních práv a svobod. Zákon o místních poplatcích ve spojení se zákonem o správě daní a poplatků poplatníkovi zaručuje, že bude moci zpochybnit poplatkovou povinnost a dosáhnout jejího soudního přezkumu dříve, než bude zahájena daňová exekuce, tedy než bude fakticky zasaženo do majetkové podstaty poplatníka.

[11] Poplatník si nemůže vynutit přezkum existující, avšak nevyměřené poplatkové povinnosti tím, že se na žalovaného obrátí podáním, jež není řádným oprávněným prostředkem dle aplikovatelného procesního řádu.

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

[13] Samotný zákon o místních poplatcích nedává poplatníkovi jinou možnost, jak se domoci vydání platebního výměru, než nezaplatit, aby tak nastaly důsledky předpokládané v jeho § 11 odst. 1. Nucení k tomu, aby se stal neplátcem a vystavil se tak hrozbě zvýšení místního poplatku až na trojnásobek podle § 11 odst. 1 věta druhá zákona o místních poplatcích, nelze pokládat za uspokojivé řešení toho, jak by se poplatník domohl rozhodnutí o výši místního poplatku, který má platit.

[14] Skutečnost, že § 11 odst. 1 zákona o místních poplatcích upravoval pouze to, kdy má být platební výměr obecním úřadem vydán, a contrario neznamená, 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. Sám zákon o místních poplatcích ve svém § 13 zakotvuje subsidiární použití zvláštních předpisů, v nichž je třeba hledat řešení právě těch otázek, které zákonem o místních poplatcích řešeny nejsou. Takovou otázkou je i otázka, jak řešit rozpor mezi výší poplatku odvedeného a výší, která podle poplatníka měla být odvedena.

A oním subsidiárně použitelným předpisem byl do 31. 12. 2010 zákon o správě daní a poplatků, od 1. 1. 2011 daňový řád, o čemž mezi účastníky není sporu.

[15] Oba tyto subsidiárně použitelné předpisy byly v různých fázích řízení aplikovatelné. Účinky úkonů učiněných do 31. 12. 2010 podle zákona o správě daní a poplatků zůstávají podle § 264 odst. 2 daňového řádu zachovány, ovšem počínaje 1. 1. 2011 bylo třeba řízení dokončit podle daňového řádu, jak stanovil jeho § 264 odst. 1. Pohledem těchto předpisů je třeba posoudit jednotlivé žalobcovy úkony a reakce městského úřadu a stěžovatele na ně.

[16] Sdělil-li poplatník správci poplatku nesouhlas s výší poplatku, která na něj dopadala podle obecně závazné vyhlášky, a požádal o sdělení výsledku vyměření ve smyslu § 46 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků, bylo jediným správným postupem poplatek vyměřit a výsledek vyměření mu sdělit postupem podle § 46 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků. Rozpornost projevené vůle poplatníka (daňového subjektu) musí být odstraněna vydáním rozhodnutí. Pokud se tak nestalo, bylo naprosto pochopitelné, že proti takto vzniklému konkludentnímu vyměření daně podal žalobce odvolání.

[17] Úvaha, že se ve věcech místních poplatků uplatní nalézací řízení pouze v případě nesprávného či pozdního zaplacení poplatků, není správná. K nalézacímu řízení musí dojít i tehdy, kdy poplatník poplatku má zaplatit poplatek ve výši, s níž nesouhlasí, a tento svůj nesouhlas kvalifikovaně vyjádří. Opačné řešení, poplatníka buď nutí stát se neplatičem a čelit hrozbě zvýšení místního poplatku až na trojnásobek, nebo ho zbavuje možnosti dosáhnout vydání rozhodnutí, jehož zákonnost by mohl napadnout v rámci daňového řízení a posléze v rámci soudního přezkumu. 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 předpisů, na něž odkazuje § 13 zákona o místních poplatcích.

[18] Smyslem subsidiárního použití právních předpisů by totiž mělo být nacházení odpovědi na otázky, na něž samotný předpis, který na použití jiného právního předpisu odkazuje, odpovědi nenabízí, či řešení problémů, které neřeší.

[19] Na tomto svém právním názoru setrval 2. senát i při předběžné poradě v nyní posuzované věci.

III. Posouzení věci rozšířeným senátem

III.1 Pravomoc rozšířeného senátu

[20] Rozšířený senát nejprve zkoumal, zda má pravomoc v projednávané věci rozhodovat. Dosud zaujaté názory 1. a 2. senátu se liší jednak v otázce, zda měl správce poplatku podle zákona o místních poplatcích účinného od 16. 6. 2010 do 31. 12. 2011 povinnost vydat platební výměr, pokud poplatník sice místní poplatek zaplatil, ale s jeho placením nesouhlasil; jednak v otázce, zda v případě nevydání platebního výměru dojde

pokračování

ke konkludentnímu vyměření místního poplatku, proti němuž lze platně podat odvolání. Je zřejmé, že právní názor vyjádřený v dosavadních rozhodnutích soudu není jednotný.

[21] Současně je splněna i druhá podmínka pro rozhodování rozšířeného senátu, neboť posouzení nastolené právní otázky rozšířeným senátem je potřebné pro rozhodnutí Nejvyššího správního soudu o projednávané věci. S ohledem na výše uvedené rozšířený senát uzavřel, že pravomoc v dané věci rozhodovat je dána.

III. 2 Právní úprava a její vývoj

[22] Poplatky lze obecně vymezit jako nesankční peněžitá plnění, která ukládají veřejnoprávní subjekty jednotlivcům a která jsou příjmem veřejných rozpočtů. Podle čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod lze daně a poplatky ukládat jen na základě zákona. Ukládání, vyměřování a výběr daní a poplatků proto nemůže záviset na libovůli správního orgánu. Zákonným podkladem pro výběr místních poplatků je § 1 zákona o místních poplatcích, který obsahuje taxativní výčet poplatků, které lze vybírat. Uložit lze pouze takový místní poplatek, který je co do svého předmětu shodný s poplatkem vymezeným v zákoně o místních poplatcích.

[23] Zákonem č. 183/2010 Sb., kterým se s účinností k 16. 6. 2010 mj. mění zákon o místních poplatcích, došlo k rozšíření místního poplatku za výherní hrací přístroj o tzv. „jiná technická herní zařízení povolená Ministerstvem financí“. Od tohoto dne tak byly obce oprávněny vydat obecně závaznou vyhlášku stanovující místní poplatek a jeho výši za zmíněná zařízení.

[24] Oprávnění obce zavést daný poplatek reflektuje negativní dopady spojené s provozem těchto přístrojů (herní závislost) a posiluje regulační funkci tohoto poplatku. Jeho stanovení proto logicky patří do samostatné působnosti obce. Ta může poplatek zavést obecně závaznou vyhláškou, ve které upraví podrobnosti jeho vybírání, zejména stanoví konkrétní sazbu poplatku, vznik a zánik poplatkové povinnosti, lhůtu pro splnění ohlašovací povinnosti, splatnost, úlevy a případné osvobození od poplatku (§ 14 odst. 2 zákona o místních poplatcích). Správa poplatků naopak patří do přenesené působnosti obce.

[25] Podle § 11 zákona o místních poplatcích ve znění účinném do 31. 12. 2010 (před účinností daňového řádu) se platebním výměrem poplatek vyměří, pokud není zaplacen (odveden) včas nebo ve správné výši. Včas nezaplacené (neodvedené) poplatky nebo jejich nezaplacenou (neodvedenou) část může obec zvýšit až na trojnásobek.

[26] Ustanovení § 12 zákona o místních poplatcích, ve znění účinném do 31. 12. 2010, upravovalo tříletou prekluzivní lhůtu, ve které byl správce poplatku oprávněn dlužné částky vyměřit nebo doměřit. Tato lhůta běžela od konce kalendářního roku, ve kterém poplatková povinnost vznikla. Byl-li před uplynutím této lhůty učiněn úkon směřující k vyměření nebo doměření poplatku, běžela tříletá lhůta znovu od konce roku, v němž byl poplatník nebo plátce o tomto úkonu písemně uvědomen. Nejpozději bylo možno

vyměřit a doměřit poplatek do 10 let od konce kalendářního roku, ve kterém poplatková povinnost vznikla.

[27] Ustanovení § 13 zákona o místních poplatcích, ve znění účinném do 31. 12. 2010, odkazovalo (v pozn. pod čarou) na subsidiární použití zákona o správě daní a poplatků.

[28] Zákon č. 281/2009 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím daňového řádu, s účinností od 1. 1. 2011 upřesnil dosavadní znění stávajícího odst. 1 § 11 zákona o místních poplatcích ohledně nezaplacení či neodvedení poplatku včas nebo ve správné výši. Způsob vyměřování poplatků zůstal beze změny. Správce poplatku není povinen při včasné a správné úhradě poplatku vydávat platební výměr. Dále se ve vazbě na daňový řád upřesnilo, že zvýšení poplatku je příslušenstvím poplatku. Nově se jako sankce, která se u místních poplatků neukládala, doplnila pořádková pokuta. Z důvodové zprávy k návrhu tohoto zákona (digitální repozitář PSP ČR, V. volební období, České národní rady, tisk č. 680, dostupné na www.psp.cz) vyplývá, že touto pořádkovou pokutou je myšlena mj. pokuta za opožděné hlášení, odpovídající pokutě za opožděné tvrzení daně. Dosavadní ustanovení § 12 a 13 zákona o místních poplatcích se zrušila pro nadbytečnost. Procesní postup pro řízení ve věcech místních poplatků totiž vyplývá z § 2 odst. 3 daňového řádu, přičemž lhůty pro vyměření daně (poplatku) jsou v daňovém řádu komplexně upraveny.

[29] Nově byly do zákona o místních poplatcích zakotveny náležitosti ohlášení, mezi které patří také údaje rozhodné pro stanovení výše poplatkové povinnosti. Z již shora uvedené důvodové zprávy vyplývá, že záměrem zákonodárce bylo podřadit ohlašovací povinnost k poplatkové povinnosti pod obecná registrační pravidla a pravidla pro tvrzení daně obsažená v daňovém řádu.

[30] Rozšířený senát nemá žádné pochybnosti o tom, že pro řízení ve věcech místních poplatků byl subsidiárně použitelným předpisem do 31. 12. 2010 zákon o správě daní a poplatků, od 1. 1. 2011 pak daňový řád. Tento dílčí závěr však nepostačuje k dovození povinnosti správce daně postupovat v případě včasné a správné úhrady poplatku podle § 46 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků, resp. § 140 daňového řádu.

[31] Pro úplnost rozšířený senát uvádí, že zákonem č. 458/2011 Sb., o změně zákonů souvisejících se zřízením jednoho inkasního místa a dalších změnách daňových a pojistných zákonů byl § 10a zákona o místních poplatcích k 31. 12. 2011 zcela derogován. Místní poplatek za provozovaný výherní hrací přístroj a jiné technické herní zařízení byl nahrazen odvodem z loterií a jiných podobných her.

III.3 Vyměřovací řízení podle daňového procesu

[32] Podle § 46 odst. 4 zákona o správě daní a poplatku o stanoveném základu daně a vyměřené dani vyrozumí správce daně daňový subjekt platebním výměrem nebo hromadným předpisným seznamem, nestanoví-li tento nebo zvláštní zákon jinak, a takto vyměřenou daň současně předepíše.

pokračování

[33] Podle § 46 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků neodchyluje-li se správcem daně vyměřená daň od daně uvedené daňovým subjektem v daňovém přiznání, nemusí správce daně sdělovat daňovému subjektu výsledek vyměření, pokud o to daňový subjekt výslovně nepožádá nejpozději do konce příštího zdaňovacího období. V tomto případě se za den vyměření daně a současně za den doručení tohoto rozhodnutí daňovému subjektu považuje poslední den lhůty pro podání daňového přiznání. Stejně se při počítání lhůt postupuje i u dodatečného daňového přiznání.

[34] Judikatura k zákonu o správě daní a poplatků (srov. zejména rozhodnutí rozšířeného senátu ze dne 27. 7. 2010, č. j. 5 Afs 92/2008 - 147) dospěla k jednoznačnému závěru, že vyměřit daň bez vyhotovení řádného platebního výměru lze jen za předpokladu, že se vyměřená daň shoduje s výší daně uvedené v daňovém přiznání nebo hlášení a že si daňový subjekt může být vždy jist výší takto vyměřené daně. Znamená to také a contrario, že vždy, když chce správce daně vyměřit daň ve výši odchylné od té, která je uvedena v daňovém přiznání nebo hlášení nebo dodatečném daňovém přiznání, musí vydat platební výměr (dodatečný platební výměr) a doručit jej daňovému subjektu; teprve doručením se stává toto rozhodnutí právně účinným.

[35] Obdobné platí za situace, kdy bylo zahájeno vytýkácí řízení dle § 43 zákona o správě daní a poplatků. I v případě, že budou pochybnosti odstraněny a nebude dán důvod k tomu, aby daň byla vyměřena v odchylné výši od výše daně, jak ji tvrdil daňový subjekt, musí být výsledek vyměření vždy oznámen daňovému subjektu platebním výměrem. Za den vyměření daně se považuje až den vydání platebního výměru. Zákonné zmocnění nesdělovat daňovému subjektu výsledek vyměření současně znamená toliko oprávnění správce daně tímto způsobem postupovat, nikoli jeho povinnost. Správce daně je tedy oprávněn vydat a doručit platební výměr i v případě, že se vyměřená daňová povinnost shoduje s povinností tvrzenou.

[36] Oprávnění správce daně nesdělovat daňovému subjektu výsledek vyměření může být vyhrazeno pouze případům, které nejsou žádným způsobem sporné. Pokud i v tomto případě požádá daňový subjekt o sdělení výsledku vyměření, pak v souladu se závěry rozšířeného senátu uvedenými v usnesení č. j. 5 Afs 92/2008 - 147 má takový úkon toliko informativní povahu. V případě jakýchkoliv pochybností ohledně výsledné povinnosti, tj. pochybností jak na straně správce daně (vytýkácí řízení), tak na straně daňových subjektů (nesouhlas s deklarovanou výší daňové povinnosti), bylo na místě vydat platební výměr podle § 46 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků.

[37] Podle § 264 daňového řádu se řízení nebo postupy, které byly zahájeny podle dosavadních právních předpisů, ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona (1. 1. 2011) dokončí a práva a povinnosti z nich plynoucí se posoudí podle ustanovení tohoto zákona, která upravují řízení nebo postupy, které jsou jim svou povahou a účelem nejbližší.

[38] Podle § 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 vydání platebního výměru, běží tato lhůta ode dne jeho vydání.

[39] Na rozdíl od úpravy v zákoně o správě daní a poplatků (odsouhlasení daně prostřednictvím podpisu a otisku úředního razítka na zadní straně tiskopisu daňového přiznání a fikce vydání a doručení platebního výměru) daňový řád již nepředpokládá možnost stanovení daně bez vydání rozhodnutí, avšak stále stanoví fikci jeho doručení.

[40] Pokud tedy 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, což mj. znamená, že daň je stanovena pravomocně a již následující den může daňový subjekt měnit svoji poslední známou daňovou povinnost prostřednictvím dodatečného daňového přiznání. Jestliže správce daně dodatečně tvrzenou daňovou povinnost nevyměří ve výši deklarované v dodatečném přiznání, je povinen rozdíl v rozhodnutí o stanovení daně odůvodnit.

III. 4 Subsidiární použití daňového procesu

[41] 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. K vyměrování poplatkové povinnosti podle § 46 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků tak nemůže dojít, neboť žádná výsledná částka, která by mohla být v souladu s ohlášením vyměřena a podpisem pracovníka správce daně stvrzena na zadní straně ohlášení, poplatníkem v ohlášení vyčíslena není.

[42] O aplikaci úpravy stanovené v § 140 daňového řádu by se v teoretické rovině uvažovat naopak dalo. Správce daně je na základě údajů tvrzených v daňovém přiznání povinen vždy vydat platební výměr, tj. rozhodnutí, které musí obsahovat náležitosti, jež zákon stanoví včetně částky platební povinnosti. Při subsidiární aplikaci této úpravy na správu poplatků by tedy správce daně na základě údajů tvrzených v ohlášení sám vypočetl výši poplatkové povinnosti, kterou by následně uvedl do platebního výměru. Takový výklad však zcela popírá úpravu § 11 zákona o místních poplatcích a platební výměr by ani nesplnil účel, pro který poplatník vydání platebního výměru žádá. Platební výměr podle § 140 daňového řádu se totiž pouze zakládá do spisu, daňovému subjektu se nedoručuje a není proti němu přípustné odvolání.

[43] Ohlášenou a uhrazenou poplatkovou povinnost nelze následně měnit prostřednictvím dodatečného tvrzení, tak jak to daňový řád předpokládá pro změnu poslední známé daňové povinnosti. Ustanovení § 11 zákona o místních poplatcích je

pokračování

navíc postaveno na předpokladu, že při placení místních poplatků obvykle nebude vzhledem k jejich jednoduchosti docházet k rozporům mezi poplatníkem (plátcem) místního poplatku a obecním úřadem, který jej spravuje, ohledně toho, zda má být místní poplatek uhrazen a v jaké výši. Z uvedeného důvodu také zákon o místních poplatcích obsahuje odlišnou procesní úpravu, než pro nesporné případy stanovil § 46 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků či § 140 odst. 1 daňového řádu. Pokud by zákonodárce skutečně zamýšlel uložit obecním úřadům povinnost vyměřovat místní poplatky platebním výměrem vždy, bylo by celé ustanovení § 11 zákona o místních poplatcích matoucí a nadbytečné.

[44] 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. Závěry, které aproboval první senát, sice odpovídají textu zákona o místních poplatcích, nejsou však udržitelné s ohledem na ústavní zásady ochrany poplatníka. Odmítnutí vydat ve sporném případě platební výměr by ve svém důsledku mohlo vést k rezignaci poplatníka na jakoukoliv právní obranu, nebo poplatníka nutilo stát se neplátcem a čelit hrozbě zvýšení místního poplatku až na trojnásobek.

[45] V případě sporné poplatkové povinnosti je proto správce poplatku povinen postupovat obdobným způsobem, jako by pochybnosti o poplatkové povinnosti byly na jeho straně, tj. vyměření poplatkové povinnosti oznámí poplatníkovi doručením platebního výměru, který musí být odůvodněn a proti kterému je možné se odvolat, přestože je či bude poplatek včas a řádně uhrazen. Oba subsidiárně použitelné předpisy takový postup umožňují, zákon o správě daní a poplatků v případě sporné daňové povinnosti resp. pochybností o její výši stanoví povinnost vydat platební výměr dle § 46 odst. 4; daňový řád dle §139 nebo § 147 odst. 1.

[46] Subsidiární aplikace § 46 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků, resp. § 139 či § 147 odst. 1 daňového řádu na sporné poplatkové povinnosti nenutí správce poplatku rezignovat na speciální úpravu stanovenou v § 11 zákona o místních poplatcích a vyměřovat poplatky vždy, tj. i v případě nesporných poplatkových povinností. Současně při pochybnostech na straně poplatníků 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.

[47] Má-li platební výměr sloužit jako právní titul pro odvolací a případně i následné soudní řízení, která jsou vždy zasazena do určitého časového rámce (propadné lhůty pro zahájení odvolacího či soudního řízení), je nutné zvážit lhůtu, ve které je poplatník oprávněn o vydání platebního výměru na místní poplatek požádat. Jedině tak lze předejít situaci, ve které by poplatník mohl žádat a následně právní cestou zpětně zpochybňovat již dávno uhrazené poplatky, resp. poplatky které původně za sporné nepovažoval. Zároveň odstraňuje i právní nejistotu ohledně toho, který z předpisů měl vlastně být správcem místního poplatku aplikován.

[48] Podrobnosti o vybírání místních poplatků (konkrétní sazba poplatku, vznik a zánik poplatkové povinnosti, lhůty pro plnění ohlašovací povinnosti, splatnost, úlevy a případné osvobození od poplatků) jsou v pravomoci obcí (§ 14 odst. 2 zákona o místních poplatcích). Lhůtu, ve které lze o vydání platebního výměru požádat, je proto nutné odvíjet od konkrétní obecně závazné vyhlášky, která úpravu toho kterého místního poplatku zavedla.

[49] Podle čl. 6 obecně závazné vyhlášky účinné v projednávané věci vzniká poplatková povinnost ode dne vydání povolení k provozování výherního hracího přístroje nebo jiného technického herního přístroje povoleného Ministerstvem financí. Poplatník je dle čl. 4 této vyhlášky povinen splnit ohlašovací povinnost nejvýše pět a nejméně jeden den před uvedením výherního hracího přístroje nebo jiného technického herního zařízení do provozu. Nesouhlasí-li poplatník s poplatkovou povinností, je oprávněn ve stejné lhůtě sdělit správci poplatku kvalifikovaným způsobem své pochybnosti (§ 70 a 71 daňového řádu) a současně požádat o vydání a doručení platebního výměru. Tyto podmínky musí být splněny kumulativně.

[50] Pokud poplatník kvalifikovaným způsobem a ve stanovené lhůtě o vydání platebního výměru nepožádá, nelze poplatkovou povinnost považovat za spornou. V takovém případě se plně uplatní úprava stanovená v § 11 zákona o místních poplatcích. Pokud tedy např. půjde o místní poplatek splatný ve splátkách (srov. čl. 7 obecně závazné vyhlášky), musí být žádost o vydání platebního výměru a zákonnost poplatku zpochybněna již při včasné plnění ohlašovací povinnosti, nikoli až v souvislosti s úhradou jednotlivých splátek. Požadovat vydání platebního výměru a zpochybňovat postup správce poplatku před každou splátkou místního poplatku či kdykoliv v průběhu poplatkového období možné není.

[51] Rozšířený senát zdůrazňuje, že o případné nečinnosti správce místního poplatku, spočívající v nevydání platebního výměru, je možné uvažovat pouze při sporných poplatkových povinnostech, tj. v situacích, kdy se § 11 zákona o místních poplatcích neaplikuje. Při aplikaci § 11 zákona o místních poplatcích správce místního poplatku nemá zákonnou povinnost platební výměr vydat.

[52] V souvislosti s druhou předkládanou otázkou tj., zda v případě nevydání platebního výměru dojde ke konkludentnímu vyměření místního poplatku, proti němuž lze platně podat odvolání, je vhodné připomenout, že ani za účinnosti zákona o správě daní a poplatků nedocházelo k „samo vyměření daně“.

[53] Jakkoliv zákon o správě daní a poplatku upravoval fikci vyměření a doručení platebního výměru, proti kterému připouštěl odvolání, nedocházelo v tomto případě k fiktivnímu vyměření mlčky, či konkludentně. V usnesení čj. 5 Afs 92/2008 - 147 rozšířený senát mj. uvedl, že fiktivní platební výměr „[v]zniká se zpětnou účinností ke dni uvedenému ve větě druhé § 46 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků v den, kdy správce daně na základě posouzení daňového přiznání či hlášení nebo dodatečného daňového přiznání a případných dalších poznatků, které má k dispozici, dojde k závěru, že se daň, kterou je na místě vyměřit, neodchyluje od daně uvedené v daňovém přiznání nebo hlášení. Výsledek posouzení se projeví v daňovém spisu, a sice v příslušné kolonce daňového přiznání či hlášení nebo

pokračování

dodatečného daňového přiznání, v níž se zaznamená provedení vyměření podle § 46 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků. Tzv. konkludentní vyměření či doměření daně tedy ve skutečnosti není konkludentním, čili mlčky učiněným, nýbrž výslovným, avšak zjednodušeným a interním, tedy navenek (mimo sféru správce daně) se bezprostředně neprojevujícím způsobem vyměření daně. K projevení se uvedeného způsobu vyměření navenek dojde většinou jen tím, že správce daně daňovému subjektu na základě jeho žádosti sdělí výsledek vyměření. Žádost daňového subjektu o sdělení výsledku vyměření je úkonem, který nutí správce daně k tomu, aby posouzení neprodleně provedl, neučinil-li tak již dříve. Jen na základě posouzení může sdělit daňovému subjektu výsledek vyměření, dospěje-li k závěru, že je na místě vyměřit daň konkludentně podle § 46 odst. 5 d. ř., anebo – dospěje-li k závěru, že konkludentní vyměření na místě není – postupovat jiným způsobem (zejm. vydat platební výměr).“.

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

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

[56] Druhé otázce předkládajícího senátu, zda v případě nevydání poplatníkem požadovaného platebního výměru dojde ke konkludentnímu vyměření místního poplatku podle § 46 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků či § 140 daňového řádu, z výše uvedených důvodů přisvědčit nelze. Důsledkem eventuální nečinnosti správce poplatku nemůže být „fiktivní platební výměr“, o jehož zákonnost by se následně vedl spor. Požádá-li poplatník o vydání platebního výměru za podmínek uvedených v tomto usnesení, je povinností správce místního poplatku požadovaný platební výměr vydat.

IV. Závěrečné shrnutí

[57] Správce místního poplatku má povinnost vydat platební výměr podle § 46 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků, resp. dle § 139 či 147 odst. 1 daňového řádu, a řádně jej doručit, pokud nejpozději v poslední den lhůty, ve které byl poplatník povinen splnit ohlašovací povinnost (§ 14 odst. 2 zákona 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.

[58] V případě nečinnosti správce místního poplatku nedochází k vyměření místního poplatku podle § 46 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků, ani k vystavení platebního výměru dle § 140 daňového řádu.

V. Další postup ve věci

[59] Rozšířený senát v dané věci posoudil sporné právní otázky. V souladu s ustanovením § 71 odst. 1 Jednacího řádu Nejvyššího správního soudu rozhodl usnesením jen o těchto otázkách a věc vrací druhému senátu, který o ní rozhodne v souladu s vysloveným právním názorem.

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

V Brně dne 24. června 2014

JUDr. Josef Baxa
předseda rozšířeného
senátu