



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jakuba Camrdu a soudců Mgr. Ondřeje Mrákoty a JUDr. Lenky Matyášové v právní věci žalobce: **Richmond a.s.**, se sídlem Karlovy Vary, Slovenská 567/3, zast. JUDr. Ing. Jiřím Kurucem, advokátem se sídlem Karlovy Vary, I. P. Pavlova 568/38, proti žalovanému: **Krajský úřad Karlovarského kraje**, se sídlem Karlovy Vary, Závodní 353/88, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 21. 8. 2013, č. j. 57 A 47/2011 - 60,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 21. 8. 2013, č. j. 57 A 47/2011 - 60, **se zrušuje a věc se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I.

Vymezení věci

Výrokem I. rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 3. 2011, č. j. 789/LP/10-24, bylo změněno rozhodnutí Magistrátu města Karlovy Vary (dále jen „správce poplatku“) vydané dne 5. 2. 2010, č. j. 1202 /OFE/09-11, o zamítnutí žádosti žalobce (dále jen „stěžovatel“) ze dne 21. 4. 2009 o vrácení přeplatku na lázeňských poplatcích za období od 1. 1. 2005 do 31. 12. 2008 ve výši 704 250 Kč. Žalovaný výrokem I. napadeného rozhodnutí zrušil větu ve výroku rozhodnutí správce poplatku „o vrácení přeplatku na lázeňských poplatcích v období od 1. 1. 2005 do 31. 12. 2008 ve výši 704 250 Kč“ a nahradil ji větou „o vrácení přeplatku na lázeňských poplatcích v období od 1. 1. 2005 do 15. 3. 2009 ve výši 704 250 Kč.“

Výrokem II. žalovaný zrušil rozhodnutí správce poplatku pro období od 1. 1. 2005 do 31. 12. 2005 a řízení pro toto období zastavil, neboť stěžovatel vzal své podání, kterým se zahajuje řízení ohledně uvedeného období, zpět, resp. vymezil toto období odlišně (od 1. 1. 2006 do 15. 3. 2009).

Výrokem III. rozhodnutí žalovaný zamítl odvolání stěžovatele proti rozhodnutí správce poplatku pro období ode dne 1. 1. 2006 do 15. 3. 2009 a v této části rozhodnutí správce poplatku potvrdil.

Stěžovatel podal proti rozhodnutí žalovaného správní žalobu ke Krajskému soudu v Plzni (dále jen „krajský soud“), který ji rozsudkem ze dne 21. 8. 2013, č. j. 57 A 47/2011 - 60, podle § 78 odst. 7 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), zamítl.

Stěžovatel se obrátil na správce poplatku dne 21. 4. 2009 s žádostí o vrácení přeplatku na místním poplatku za lázeňský nebo rekreační pobyt za období ode dne 1. 1. 2005 do 31. 12. 2008, když zjistil, že poplatky byly odvedeny i za osoby od poplatku osvobozené podle čl. 8 obecně závazné vyhlášky města Karlovy Vary č. 4/2003, o místním poplatku za lázeňský nebo rekreační pobyt. Stěžovatel žádal, aby byla částka 704 250 Kč, která byla odvedena za osoby od poplatku osvobozené, vrácena nebo navrženo jiné vhodné řešení, např. zápočet na poplatky splatné v budoucnu.

Z hlediska právního hodnocení krajský soud uvedl, že na základě podání stěžovatele ze dnů 19. 10. 2009 a 6. 1. 2010 učiněných v průběhu řízení o žádosti ze dne 21. 4. 2009 dospěl správce poplatku ke správnému závěru, že se jedná o žádost o vrácení přeplatku na předmětném místním poplatku, neboť stěžovatel na rozdíl od tvrzení v původní žádosti nově tvrdil, že poplatek odvedl z vlastních finančních zdrojů, tedy nevybral jej od osob od poplatku osvobozených.

Daňový přeplatek je definován v § 64 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném pro rozhodná období (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), jako částka plateb převyšující splatnou daň včetně příslušenství daně. Pokud tedy dle názoru krajského soudu správce poplatku rozhodoval o žádosti stěžovatele jako o žádosti o vrácení přeplatku na místním poplatku, učinil tak v souladu s obsahem jeho podání ze dnů 19. 10. 2009 a 6. 1. 2010 a neporušil § 21 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků, neboť z uvedených podání bylo patrné, kdo je činí, čeho se týkají, a zejména, co se jimi navrhuje. Pokud žalovaný poukázal v odůvodnění rozhodnutí ze dne 6. 8. 2009, kterým zrušil první rozhodnutí správce poplatku o zastavení řízení, na nutnost postupovat podle § 21 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků, bylo to za situace, kdy z obsahu žádosti stěžovatele ze dne 21. 4. 2009, ač byla nazvána jako žádost o vrácení přeplatku, vyplývalo, vzhledem k tam uplatněnému tvrzení, že se jedná o žádost o přezkoumání rozhodnutí ve smyslu ustanovení § 55b zákona o správě daní a poplatků. Skutkový stav se však podle soudu v průběhu řízení změnil a správce poplatku posoudil ve smyslu § 21 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků podání stěžovatele dle jejich obsahu a správně žádost stěžovatele posoudil jako žádost o vrácení přeplatku na místním poplatku.

Protože byla správcem poplatku žádost ze dne 21. 4. 2009 posouzena podle obsahu jako žádost o vrácení přeplatku na místním poplatku, posuzoval správce poplatku existenci přeplatku dle § 64 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, dle něhož částka plateb převyšující splatnou daň včetně příslušenství daně je daňovým přeplatkem. Přeplatkem je podle soudu nutné rozumět daňovým subjektem zaplacenou částku plateb převyšující splatnou daň včetně příslušenství. Přeplatkem je tedy fakticky jakýkoli kladný zůstatek na osobním daňovém účtu daňového subjektu. Uvedenou argumentaci dle názoru krajského soudu potvrzuje i současná právní úprava zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, účinného od 1. 1. 2011 (dále jen „daňový řád“), v němž je v § 154 přeplatek definován jako částka, o níž úhrn plateb a vratek na kreditní straně osobního daňového účtu převyšuje úhrn předpisů a odpisů na debetní straně osobního daňového účtu.

pokračování

Protože byla žádost stěžovatele ze dne 21. 4. 2009 posouzena jako žádost o vrácení přeplatku na místním poplatku a tento závěr správních orgánů obou stupňů byl v odůvodnění jejich rozhodnutí řádně odůvodněn, nelze dle krajského soudu vytýkat správci poplatku, že nepostupoval v souladu s ust. § 55b zákona o správě daní a poplatků, dle jehož odst. 1 může být rozhodnutí správce daně, které je v rozporu s předpisy či se zakládá na podstatných vadách řízení, a okolnosti nasvědčují tomu, že došlo ke stanovení daně v nesprávné výši, zrušeno, nahrazeno jiným nebo změněno.

Krajský soud se v souvislosti s touto námitkou ztotožnil se žalovaným, který v čl. VII. odst. 2 až 4 svého rozhodnutí uvedl: „Vzhledem ke skutečnosti, že z osobního daňového účtu vyplývá, že poplatek byl již vyměřen, nelze dle názoru odvolacího orgánu nutit správce poplatku k aktivní činnosti a opětovně vyměřovat, neboť konkludentní vyměření nastavilo překážku res iudicata, věc pravomocně rozhodnutou. Nelze však na tomto místě nezmínit zákonnou povinnost správce poplatku zjišťovat skutečnosti rozhodné pro správné zjištění, stanovení a placení daně. Nicméně na základě „informací“ získaných v tomto řízení, ostatně tak, jak bylo deklarováno již v rozhodnutí odvolacího orgánu č. j. 700/LP/09-3 ze dne 06. 08. 2009 v této věci, podává odvolací orgán správci poplatku podnět k nařízení přezkoumání rozhodnutí o konkludentním vyměření místních poplatků v předmětném období. Správce poplatku pak připraví za každý měsíc - evidenční knihu, seznam „osvobozených“ osob, za které byl poplatek, jak tvrdí příjemce rozhodnutí, v rozporu se zákonem odveden a kopie hotelových účtů těchto osvobozených osob, a to nikoliv např. účtu za minibar, ale hotelových účtů dokladujících zaplacení ubytování včetně faktur předložených cestovním kancelářím, které tento pobyt těmito „osvobozeným“ osobám zprostředkovaly, a to ve lhůtě pro stanovení daně (srov. ustanovení § 122 odst. 3 daňového řádu) a spisy ve výše uvedených věcech bez zbytečného odkladu předá správci daně nejbližší nadřízenému správci daně, který ve věci rozhodl v posledním stupni.“ Žalovaný v závěru napadeného rozhodnutí zdůvodnil, že „opětovně žádost o vrácení přeplatku nevyhodnotil jako podnět k přezkoumání rozhodnutí podaný příjemcem rozhodnutí, tak jak to učinil rozhodnutím uvedeným v předchozím odstavci tohoto článku, a to z důvodu toho, protože odvolatel nadále setrvává na svém tvrzení, že mu vznikl přeplatek a žádá o jeho vrácení. Jak ale výše uvedeno, správci poplatku byl tímto rozhodnutím předán podnět k nařízení přezkoumání rozhodnutí na základě tvrzení příjemce rozhodnutí a bylo mu uloženo, aby dále postupoval v souladu s daňovým řádem“. Jestliže stěžovatel tvrdí, že předmětný místní poplatek nevybral od poplatníků, nýbrž jej odvedl správci poplatku z vlastních finančních zdrojů a vyčíslený přeplatek žádá vrátit, nelze podle názoru krajského soudu o vrácení požadované částky rozhodovat postupem dle ust. § 55b zákona o správě daní a poplatků. Cestou nápravy je samostatné řízení o mimořádném oprávněm prostředku upravené právě v uvedeném ustanovení, jehož zahájení inicioval v napadeném rozhodnutí žalovaný podnětem k přezkoumání rozhodnutí o konkludentním vyměření předmětných místních poplatků.

Krajský soud neshledal důvodnou ani námitku absence důvodů pro rozhodnutí žalovaného v souvislosti se změnou období, za které byl místní poplatek vyměřen, učiněným ve výroku II. napadeného rozhodnutí. Krajský soud poukázal na skutečnost, že v žádosti stěžovatele ze dne 21. 4. 2009 bylo za rozhodné období označeno období od 1. 1. 2005 do 31. 12. 2008, avšak stěžovatel v podání ze dne 6. 1. 2010 toto období upravil, když jej vymezil od 1. 1. 2006 do 15. 3. 2009. Žalovaný tedy změnil rozhodnutí správce poplatku v souladu s dispozicí stěžovatele.

Shrnutí kasační stížnosti stěžovatele

Stěžovatel podal proti shora označenému rozsudku krajského soudu kasační stížnost, a to z důvodů nesprávného posouzení právní otázky soudem [ust. § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.], vadě řízení spočívající v tom, že skutková podstata, z níž vycházel správní orgán, nemá oporu ve spise a pro nepřezkoumatelnost rozhodnutí správního orgánu [ust. § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.].

Stěžovatel vytkl krajskému soudu, že se zcela ztotožnil se závěry žalovaného, zejména pak v tom, že správce poplatku oprávněně podání stěžovatele ze dne 21. 4. 2009 označené jako „*Žádost o vrácení přeplatku*“ nevyhodnotil jako podnět k přezkumu rozhodnutí podle § 55b zákona o správě daní a poplatků.

V tomto ohledu spatřuje stěžovatel nesprávné posouzení právní otázky krajským soudem. Stěžovatel má za to, že podání ze dne 21. 4. 2009 označené jako „*Žádost o vrácení přeplatku*“ uvádělo okolnosti nasvědčující, že došlo ke konkludentnímu vyměření daně v nesprávné výši, a v průběhu správního řízení tyto okolnosti dále specifikoval, nikoli setrval na tvrzení o vzniku přeplatku. Žalovaný a krajský soud dle stěžovatele neuvádějí důvody, proč posuzují částku ve výši 704 250 Kč jako daňový přeplatek a podání stěžovatele jako žádost o jeho vrácení, a nikoli jako sdělení okolností nasvědčujících tomu, že došlo ke stanovení daně v nesprávné výši. Stěžovatel tedy trvá na tom, že absentují úvahy, kterými se správce poplatku, žalovaný i Krajský soud v Plzni řídili při vyhodnocení žádosti stěžovatele ze dne 21. 4. 2009, když tvrzení, že „*žalobce (stěžovatel) neprokázal vznik daňového přeplatku ve výši 704 250 Kč*“, za takovouto úvahu dle názoru stěžovatele označit nelze.

Stěžovatel má také za to, že k nesprávnému posouzení právní otázky krajským soudem došlo i co se aplikace zákona č. 500/2004 Sb., správního řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „*správní řád*“), týká. Této problematice se v minulosti věnoval též Nejvyšší správní soud a dospěl k závěru, že se správní řád na řízení podle zákona o správě daní a poplatků použije.

Vzhledem k uvedenému stěžovatel navrhuje, aby zdejší soud rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

III.

Vyjádření ke kasační stížnosti

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že napadený rozsudek krajského soudu respektuje a odkázal na své vyjádření k žalobě.

IV.

Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

Stěžovatel se kasační stížností podanou ve stanovené lhůtě (§ 106 odst. 2 s. ř. s.) domáhal přezkumu rozhodnutí krajského soudu, které vzešlo z řízení, jehož byl účastníkem (§ 102 s. ř. s.), jeho kasační stížnost splňuje zákonné náležitosti (§ 106 odst. 1 s. ř. s.) a je zastoupen advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.).

pokračování

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s ust. § 109 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatňoval stěžovatel ve svém podání. Dospěl k závěru, že jeho kasační stížnost není důvodná.

Podáním ze dne 21. 4. 2009 stěžovatel požádal správce místního poplatku o vrácení přeplatku na lázeňských poplatcích v celkové výši 704 250 Kč. Důvodem vzniku uvedeného přeplatku měla být skutečnost, že část hostů ubytovaných v zařízení stěžovatele v období od 1. 1. 2005 do 31. 12. 2008 byla starší 70-ti let a v souladu s ust. § 3 odst. 2 písm. b) zákona o místních poplatcích, resp. čl. 8 písm. b) obecně závazné vyhlášky města Karlovy Vary číslo 4/2013, byla od tohoto poplatku osvobozena. Svoji žádost stěžovatel koncipoval jako žádost o vrácení bezdůvodného obohacení dle § 451 zákona č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „občanský zákoník“). Předmětem řízení, které bylo zahájeno touto žádostí, pak bylo mj. posouzení, zda je podání stěžovatele žádostí o vrácení přeplatku na místním poplatku ve smyslu § 64 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků nebo se jedná o návrh na přezkum rozhodnutí podle § 55b téhož zákona.

Postup správních orgánů, které odmítly na věc aplikovat občanský zákoník, byl správný. Placení místních poplatků nespadá pod působnost občanskoprávních předpisů; odehrává se plně v mezích veřejného práva. V tomto ohledu lze odkázat na odůvodnění nálezu Ústavního soudu ze dne 10. 11. 1998, sp. zn. I. ÚS 229/98 (N 138/12 SbNU 293), který obsahuje úvahu o vztahu mezi právem soukromým a veřejným, a to právě v kontextu právní úpravy místních poplatků: *„Podle přesvědčení Ústavního soudu podstatou problému v souzené věci není otázka, zda stanovení druhů místních poplatků a jejich výběr spadá do samostatné nebo přenesené působnosti obce, tzn. zda se jedná o výkon samosprávy nebo státní správy. Významné je, že obec P. jako partner stěžovatele jednala v prvním případě na základě smlouvy o dílo ze dne 17. 11. 1994 v soukromoprávním vztahu, zatímco ve druhém případě, tj. při stanovení místních poplatků stěžovateli, jednala ve vztahu veřejnoprávním. Jestliže v prvním případě obec P. představovala smluvního partnera stěžovatele, v případě druhém vůči němu jednala jako orgán veřejné moci. Tyto dva vztahy nelze z hlediska posuzování problematiky nerozlišovat.“*

Poté, co správce poplatku i žalovaný přezkoumali žádost stěžovatele včetně jejího doplnění, konstatovali, že podání stěžovatele je ve skutečnosti žádostí o vrácení přeplatku dle § 64 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků. Svůj závěr postavili na tom, že z tvrzení stěžovatele vyplývá, že poplatek za lázeňský pobyt od osob osvobozených od placení místního poplatku nevybral, nýbrž ho zaplatil ze svých prostředků. S ohledem na stav účtu stěžovatele uzavřeli, že žádný přeplatek vůči stěžovateli neevidují. Jeho žádost proto zamítli. I když se zdejší soud nemůže z níže uvedených důvodů v plném rozsahu ztotožnit s důvody, jež vedly k vyhodnocení žádosti stěžovatele jako žádosti o vrácení přeplatku, považuje rozhodnutí správních orgánů, jakož i krajského soudu, za zákonné, resp. bez vad, které by měly či mohly mít vliv na zákonnost těchto rozhodnutí.

Z hlediska skutkového je pro projednávanou věc rozhodné, že stěžovatel v průběhu let 2005 až 2008 podával hlášení o počtu osob ubytovaných v jeho zařízení, odváděl místní poplatek v odpovídající výši, přičemž správnost svých hlášení a výši poplatku zpochybnil v dubnu roku 2009, kdy požádal o vrácení části zaplaceného místního poplatku s odůvodněním, že v předmětném období odvedl tento poplatek i za osoby, které lázeňskému poplatku nepodléhaly.

Nejprve je pro rozhodnutí ve věci významné zabývat se postavením poplatníka lázeňského poplatku a plátce tohoto poplatku.

Správce poplatku vyšel ze závěru, že „*ubytovatel funguje jakožto pouhý výběrčí, jehož pozice byla zákonodárcem vytvořena proto, aby úlohu správce poplatku při výběru tohoto poplatku zjednodušil*“ a „*při převzetí finančních prostředků ubytovatelem nedochází k přechodu vlastnického práva od poplatníka lázeňského poplatku na ubytovatele, tj. plátce, ale toto vlastnické právo okamžikem zaplacení tohoto poplatku přechází na správce poplatku a ubytovatel je pouze v nevýhodné pozici ručitele za takto vybrané a posléze odevzdané poplatky*“.

Tento závěr správný není. Definici pojmu plátce daně a poplatník daně obsahoval zákon o správě daní a poplatků, a to v souvislosti s tím, že poplatníka a plátce daně označoval za daňové subjekty. V § 6 odst. 2 zákon o správě daní a poplatků stanovil, že „*poplatníkem se rozumí osoba, jejíž příjmy, majetek nebo úkony jsou přímo podrobeni dani*“, a v § 6 odst. 3 též zákon stanovil, že „*plátcem daně se rozumí osoba, která pod vlastní majetkovou odpovědností odvádí správci daně daň vybranou od poplatníků nebo sraženou poplatníkům*“.

Obdobně ve vztahu k poplatkům za lázeňský nebo rekreační pobyt zákon o místních poplatcích v § 3 odst. 1 vymezuje poplatníky jako fyzické osoby, které přechodně a za úplaty pobývají v lázeňských místech a v místech soustředěného turistického ruchu za účelem léčení nebo rekreace, pokud tyto osoby neprokáží jiný důvod svého pobytu. Plátce předmětného poplatku je pak podle § 3 odst. 3 zákona o místních poplatcích ubytovatel, kterým je fyzická nebo právnická osoba, která přechodně ubytování poskytl. Plátce poplatek ve stanovené výši od poplatníka vybere a odvede obci. Podle § 11 odst. 2 zákona o místních poplatcích, nebudou-li poplatky odvedeny plátcem poplatku včas nebo ve správné výši, vyměří mu obecní úřad poplatek platebním výměrem k přímé úhradě. Podle § 11 odst. 3 zákona o místních poplatcích včas nezaplacené nebo neodvedené poplatky nebo část těchto poplatků může obecní úřad zvýšit až na trojnásobek.

Z výše uvedeného tedy plyne, že na poplatníka lázeňského poplatku sice tento poplatek dopadá (má dopadat) ekonomicky (nese poplatkové zatížení), ale současně s tímto jeho postavením nejsou vůči správci poplatku spojena žádná veřejnoprávní práva, povinnosti ani odpovědnost pro případ, že tato osoba (v postavení příjemce služby – ubytování) příslušný poplatek nezaplatí nebo jej zaplatí v nesprávné výši. Pro takový případ vznikne jen soukromoprávní vztah mezi touto osobou (poplatníkem) a plátcem. Plátce lázeňského poplatku je totiž pod svou majetkovou odpovědností povinen lázeňský poplatek odvést vždy ve správné výši, bez ohledu na to, zda jej ve správné výši, resp. vůbec vybral. Odvést lázeňský poplatek je tedy výlučně povinností plátce a nemůže být poplatkem zaplaceným za poplatníka (srov. obdobně ve vztahu k dani z přidané hodnoty rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 12. 2007, č. j. 1 Afs 48/2004 – 92).

Otázka, zda stěžovatel odvedl (zaplatil) místní (lázeňské) poplatky z vlastních prostředků nebo vybraných od jeho hostů je tedy nerozhodná a (ne)prokázání skutečnosti, na kterou poukazuje správce poplatku (a potažmo žalovaný a krajský soud), že „*poplatek, který nebyl od osob ve smyslu Vyhlášky od tohoto poplatku osvobozených vybrán, přesto byl odveden správci poplatku z vlastních finančních zdrojů příjemce rozhodnutí*“, je tedy rovněž bezvýznamné. Rozhodná je pouze skutečnost, zda stěžovatel odvedl (zaplatil) správci poplatku místní poplatek v zákonné výši, jak rozvedeno dále.

Stěžovatel v řízení před žalovaným ani před krajským soudem neměl úspěch s argumentací o vzniku přeplatku na místním poplatku; nyní uvádí, že se ve skutečnosti domáhal přezkumného řízení ve smyslu ust. § 55b zákona o správě daní a poplatků.

pokračování

K této námitce zdejší soud uvádí, že povinnost k úhradě místního poplatku podle zákona o místních poplatcích nevzniká na základě vydání rozhodnutí (a to ani konkludentního), nýbrž k jejímu vzniku dochází na základě zákona po přistoupení relevantní právní skutečnosti. V dané věci se jednalo konkrétně o přechodný pobyt za úplatu v lázeňském místě za účelem léčení nebo rekreace. Vyhodnotily-li správní orgány (i krajský soud) podání stěžovatele jako žádost o vrácení přeplatku na místním poplatku, postupovaly zákonným způsobem, který ostatně jako jediný při splnění ostatních předpokladů může stěžovateli přivodit úspěch ve věci; podání stěžovatele tedy interpretovaly v jeho prospěch. Žádost stěžovatele o vrácení přeplatku ze dne 21. 4. 2009 nejen že byla formulována jako žádost o vrácení přeplatku, nýbrž jiný výklad ani v dané věci v konečném důsledku nepřicházel v úvahu. V této souvislosti lze odkázat také na usnesení Ústavního soudu ze dne 11. 9. 2014, sp. zn. III. ÚS 2581/14, ze kterého lze dovodit, že rovněž dle Ústavního soudu ve věcech místních poplatků dochází ke vzniku platební povinnosti na základě zákona: *„Aniž by se proto Ústavní soud uchýlil k hodnocení „podústavní“ správnosti konfrontovaných právních názorů ohledně potřeby vyměření poplatkové povinnosti přímo vzniklé na základě právního předpisu, pokládá za adekvátní omezit se na sdělení, že – oproti názoru stěžovatelky – ani v nyní napadených rozhodnutích a jejich výsledku kvalifikovaný exces či libovůli, jež by představovaly tvrzeň zásah do jejich práv, nespátřuje, čímž své možnosti má za vyčerpáné.“* Jestliže ovšem v těchto případech nedochází k vydání rozhodnutí, nepřichází v úvahu ani žádost o jejich přezkum dle § 55b zákona o správě daní a poplatků, jehož se stěžovatel dle nyní předkládaných tvrzení údajně domáhal. Stěžovatel se ve svém podání výslovně domáhal vrácení přeplatku na místním poplatku a správce poplatku ho jako takový i správně posoudil. Za situace, kdy stěžovatel nerozporoval svou poplatkovou povinnost ve lhůtě pro splnění ohlašovací povinnosti, jiný postup ani nedával smysl. Přistoupil-li správce poplatku k výkladu, který je v konečném důsledku ve prospěch stěžovatele jako plátce poplatku, byl jeho postup správný a reflektuje interpretační potíže, které byly spojeny s výkladem zákona o místních poplatcích v dané době.

V projednávané věci z výše uvedených důvodů ovšem nebyl správný postup správce poplatku, který pouze přezkoumal, zda u stěžovatele eviduje platbu přesahující místní poplatek za ohlášený počet hostů, když spolu se žalovaným dovodil, že pokud došlo ke konkludentnímu vyměření poplatků a stěžovatel do ohlášení zahrnul i osoby od místního poplatku osvobozené, nemůže vzniklou situaci řešit žádostí o vrácení přeplatku, neboť mu vratitelný přeplatek na poplatku nevznikl, protože uhrazená částka nepřevyšovala splatné poplatky vyměřené správcem poplatku. Žalovaným uváděný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 10. 2004, č. j. 7 Afs 2/2003 – 67, se netýká místních poplatků, ale daně z příjmů právnických osob. S ohledem na rozdílný způsob vyměření této daně jej proto na danou věc aplikovat nelze.

Z výše uvedeného je rovněž zřejmé, že žalovaný se mýlí, jestliže dospěl v napadeném rozhodnutí k závěru, že *„konkludentní vyměření nastavilo překážku res iudicata“* a *„sdělení stěžovatele (plátce) o tom, že byl odveden místní poplatek za osvobozené osoby z jeho vlastních finančních zdrojů, lze vyhodnotit jako jakýsi podnět správcí poplatku, že místní poplatek nebyl zaplacen ve správné výši“*. Vzhledem k tomu, že v daném případě nedochází ani k vydání konkludentního rozhodnutí o vyměření poplatků, nemůže dojít ani na základě podnětu žalovaného v napadeném rozhodnutí k nařízení přezkoumání rozhodnutí o konkludentním vyměření místních poplatků v předmětném období.

V již citovaném usnesení ze dne 11. 9. 2014, sp. zn. III. ÚS 2581/14, Ústavní soud zdůraznil, že v případech posouzení žádostí o vrácení přeplatku je rozhodná otázka, zda

žadatelé (poplatníkovi či plátcí) vskutku *hmotněprávní povinnost k úhradě místního poplatku svědčí*. Nelze se proto ztotožnit s názorem žalovaného, že „*skutečnost, že poplatek nebyl odveden ve správné výši*“, nemůže být předmětem řízení ve věci žádosti o vrácení přeplatku.

Nejvyšší správní soud tedy k této rozhodné otázce dále konstatuje, že při rozhodování o vrácení přeplatku na dani (místním poplatku) v souladu s § 64 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků správní orgán nejprve zkoumá, zda vůbec nějaký přeplatek daňovému subjektu vznikl a zdali jej na některé dani (místním poplatku) eviduje. Zjistí-li, že tomu tak je, zkoumá další podmínky pro zacházení s tímto přeplatkem; posuzuje, zda neeviduje on sám nebo některý z jiných správců daně nedoplatek téhož daňového subjektu. Až v situaci, kdy tomu tak není, je oprávněn takový vratitelný přeplatek vydat, vrátit. Pokud však dospěje k závěru, že žádný přeplatek neeviduje, žádost o vrácení přeplatku zamítne (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 8. 2008, č. j. 1 Afs 101/2008 – 60). V rámci přezkumu takového rozhodnutí se správní soud zabývá tím, zda správní orgány při posuzování vrácení přeplatku na dani či poplatku postupovaly podle výše uvedených kritérií.

Nejvyšší správní soud shrnuje, že otázka, zda stěžovateli vznikl vratitelný přeplatek ve smyslu § 64 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, který mu měl být dle jeho přesvědčení správcem poplatku vrácen v souladu s § 64 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků, je závislá na existenci poplatkové povinnosti. Přeplatek je částka převyšující splatnou daň (poplatek), včetně příslušenství daně (poplatku). Jak již bylo uvedeno, to, zda stěžovatel na poplatcích zaplatil více, než kolik činila jeho zákonná povinnost, závisí na hmotněprávním posouzení věci (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2014, č. j. 5 Afs 116/2013 – 39, usnesení Ústavního soudu ze dne 11. 9. 2014 č. j. III. ÚS 2581/14).

Žalovaný se s ohledem na mylné právní posouzení věci v plném rozsahu hmotněprávním posouzením věci (otázkou, zda poplatky byly odvedeny v zákonné výši) nezabýval, čímž zatížil své rozhodnutí nepřezkoumatelností pro nedostatek důvodů.

Krajský soud se poté s rozhodnutím žalovaného v napadeném rozsudku ztotožnil a rovněž jeho rozsudek proto nemůže obstát.

V této souvislosti je ovšem ze strany Nejvyššího správního soudu korektní uvést, že předmětná problematika je poměrně složitá a nelze tvrdit, že by se správce poplatku, žalovaný či krajský soud danou věcí zabývali jen povrchně. Naopak, zejména z rozhodnutí žalovaného je zřejmé, že danou věc pečlivě zvažoval, byť se mylně domníval, že hmotněprávní posouzení věci je možné jen v řízení o přezkum rozhodnutí mimo odvolací řízení.

Jen pro úplnost zbývá dodat, že lhůta pro zánik nároku na vrácení přeplatku na dani dle § 64 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků se přiměřeně uplatní i v případě přeplatku na poplatku.

Dalšími námitkami stěžovatel napadal nikoli rozsudek krajského soudu, ale postup a rozhodnutí žalovaného (resp. správce poplatku). V této souvislosti považuje zdejší soud za vhodné zdůraznit, že předmětem jeho přezkumu je rozsudek krajského soudu, a nikoli rozhodnutí žalovaného. Některé z těchto námitek však mají význam pro další postup v řízení před žalovaným a nelze rovněž přehlédnout, že žalobou, kterou krajský soud zamítl, se stěžovatel domáhal zrušení napadeného rozhodnutí žalovaného ve všech výrocích. Proto pro úplnost Nejvyšší správní soud uvádí, že nejsou důvodné námitky,

pokračování

jimiž stěžovatel napadal údajné nezohlednění závazného právního názoru žalovaného správcem poplatku či nesprávný názor žalovaného o částečném zpětvzetí žádosti.

Co se týče první z těchto námitek, lze považovat za dostačující stručné konstatování, že správce poplatku uvedl dostatečně podrobně, z jakého důvodu nepovažoval za změněné skutkové situace právní názor žalovaného nadále za relevantní. Dospěl k závěru, že podstatou této nastalé změny je skutečnost, že bylo zjištěno, že stěžovatel místní poplatek od poplatníků nevybral. I když bylo jeho posouzení nesprávné, jelikož skutečnost, zda stěžovatel vybral místní poplatek od poplatníků, na posouzení charakteru podané žádosti nemohla mít vliv, nesprávné právní posouzení v této části nemělo žádné účinky na zákonnost jeho rozhodnutí, neboť v konečném důsledku správce poplatku vyhodnotil podání stěžovatele dle obsahu správně jako žádost o vrácení přeplatku.

K druhé z uvedených námitek lze uvést, že stěžovatel ve svých podáních na několika místech opakovaně uváděl jiné období, za něž žádal o vrácení zaplaceného poplatku než ve své první žádosti. Vyhodnotil-li žalovaný uvedené jako částečné zpětvzetí žádosti o vrácení přeplatku, lze jeho postup aprobovat. Místní poplatky jsou splatné v určitých časových obdobích a je zcela v dispozici stěžovatele (plátce poplatku), jakým způsobem vymezí období, za které o vrácení poplatku žádá. Zkrátí-li po podání žádosti toto časové období, jde podle obsahu nepochybně o projev vůle, z něhož je zřejmé, že je žádá, byť ve stejné výši, za období jiné. Podání stěžovatele přitom ani nejevila znaky omylu, nýbrž plně odpovídala i předchozí komunikaci se správními orgány (Zápis zjištění přezkumné komise ze dne 28. 12. 2009, podání ze dne 6. 1. 2010 či odvolání ze dne 15. 3. 2010), z jeho podání je zřejmé, že na rozdíl od původní žádosti, v níž se domáhal vrácení přeplatku za období od 1. 1. 2005 do 31. 12. 2008, se nadále domáhá vrácení přeplatku ve stejné výši za období od 1. 1. 2006 do 15. 3. 2009. Na tomto jednoznačném projevu vůle stěžovatele nedomáhat se nadále vrácení přeplatku za dobu od 1. 1. 2005 do 31. 12. 2005 nic nemění ani skutečnost, že výslovně neuvedl, že za toto období bere svoji žádost zpět (a svoji žádost rozšiřuje o období od 1. 1. 2009 do 15. 3. 2009) a, jak nyní tvrdí, zpětvzetí žádosti v uvedeném rozsahu učinit nehodlal. Každý procesní úkon je totiž vždy nutno posuzovat z objektivního hlediska, to jest podle toho, jak byl navenek projeven, nikoli podle toho, jestli mezi projeveným procesním úkonem a vnitřní vůlí jednatel je skutečný souhlas. Ani podstatný omyl účastníka mezi tím, co procesním úkonem projevil, a tím, co jím projeviti chtěl, nemá na procesní úkon a jeho účinnost žádný vliv. Posoudil-li tedy žalovaný a krajský soud podání stěžovatele podle skutečného obsahu, byl jejich postup správný.

Nedůvodná je také námitka stěžovatele vytykající krajskému soudu nesprávné posouzení možné aplikace správního řádu. Krajský soud správně v odstavci 35 rozsudku uvedl, že správa daní a poplatků pro dané období byla upravena v zákoně o správě daní a poplatků, přičemž podle § 99 tohoto zákona se při správě daní správní řád nepoužije s výjimkou postupu podle § 175 správního řádu při vyřizování stížností. Ostatně rovněž podle § 262 daňového řádu, účinného od 1. 1. 2011, se při správě daní správní řád nepoužije.

Měl-li snad stěžovatel ve vztahu k částečnému zastavení řízení žalovaným na mysli § 45 odst. 4 správního řádu, je třeba uvést, že podle § 27 odst. 1 písm. a) zákona o správě daní a poplatků se daňové řízení se zastaví, jestliže vzal navrhovatel zpět svůj návrh dříve, než o něm bylo rozhodnuto, pokud to zákon připouští. Není důvod, proč by nemohl správce

poplatku podle tohoto ustanovení postupovat v případě (částečného) zpětvzetí návrhu při podání žádosti o vrácení přeplatku a měl by aplikovat správní řád.

Stěžovateli lze v obecné rovině přisvědčit, že dle judikatury zdejšího soudu se v některých případech použijí obecné zásady správního řízení (např. viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 7. 2007, č. j. 8 Afs 59/2005 – 83). Blíže se však k této námitce zdejší soud vyjádřit nemůže, neboť byla v rámci kasačních námitek směřujících vůči rozsudku krajského soudu formulována zcela obecně.

[1] Konečně je vhodné uvést, že ve výroku I. napadeného rozhodnutí žalovaného je uvedena zjevná nesprávnost, když stěžovatel změnil rozhodnutí správce poplatku tak, že jde o období „od 1. 1. 2005 do 15. 3. 2009“, přestože ve výroku II. i v odůvodnění napadeného rozhodnutí toto období jinak správně vymezuje obdobím od 1. 1. 2006 do 15. 3. 2009. Toto pochybení však nemá vliv na zákonnost či přezkoumatelnost jinak správných výroků I. a II., jde o zjevnou nesprávnost patrnou již ze samotného znění napadeného rozhodnutí a nemůže být bez dalšího důvodem pro zrušení výroků I. a II. rozhodnutí žalovaného (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 4. 2006, č. j. 2 Afs 136/2005 – 66).

V.

Závěr a náklady řízení

[2] Nejvyšší správní soud vzhledem ke shora uvedeným důvodům dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná. Vzhledem k tomu, že krajský soud rozhodl o žalobě proti rozhodnutí žalovaného jediným výrokiem, nezbylo zdejšímu soudu než rozsudek krajského soudu podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušit v celém rozsahu, byť kasační stížnost byla důvodná jen částečně.

[3] Zruší-li zdejší soud rozhodnutí krajského soudu a vrátí-li mu věc k dalšímu řízení, je tento soud vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem ve zrušovacím rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.).

[4] Nejvyšší správní soud ve věci rozhodl v souladu s ustanovením § 109 odst. 2 s. ř. s., podle něhož je o kasační stížnosti rozhodováno zpravidla bez jednání, když neshledal důvody pro jeho nařízení.

[5] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

P o u č e n í: Proti tomuto rozsudku **n e n í** opravný prostředek přípustný.

V Brně dne 10. října 2014

JUDr. Jakub Camrda
předseda senátu