



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců Mgr. Radovana Havelce a Mgr. Evy Šonkové v právní věci žalobce: **ADMIRAL GLOBAL BETTING a. s.**, se sídlem Rousínov u Vyškova, Komořany 146, zast. Ing. Radkem Lančíkem, daňovým poradcem se sídlem Brno, Divadelní 4, proti žalovanému: **Městský úřad Strakonice**, se sídlem Strakonice, Velké náměstí 2, o návrhu žalobce na ochranu proti nečinnosti správního orgánu, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 30. 4. 2012, č. j. 10 Af 38/2012 - 34,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 30. 4. 2012, č. j. 10 Af 38/2012 - 34 **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Včas podanou kasační stížností se žalovaný jako stěžovatel domáhá zrušení shora nadepsaného rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích, kterým mu bylo uloženo, aby ve lhůtě třiceti dnů vydal platební výměr na místní poplatek za provozování výherního hracího přístroje nebo jiného technického zařízení (dále též jen „místní poplatek“) dle žádosti žalobce ze dne 10. 3. 2011.

Žalobce dne 10. 3. 2011 sdělil stěžovateli informace ohledně místního poplatku za provozovaný výherní hrací přístroj nebo jiné technické zařízení podle obecně závazné vyhlášky města Strakonice č. 7/2010 o místních poplatcích, ve znění účinném pro projednávanou věc (dále jen „vyhláška“). V tomto ohlášení žalobce také sdělil, že dle jeho

názoru jím provozovaná zařízení nepodléhají místnímu poplatku a vysvětlil, proč tento názor zastává. S ohledem na uvedené požadoval, aby stěžovatel zahájil postup k odstranění pochybností a stanovil mu místní poplatek rozhodnutím. Žalobce však již dne 1. 3. 2011 místní poplatek ve správné výši zaplatil. Stěžovatel místní poplatek platebním výměrem nevyměřil, což považoval žalobce za jeho nečinnost a postupoval podle § 38 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném pro projednávanou věc, dále jen „daňový řád“ a požádal o nápravu spočívající v uložení povinnosti stěžovateli vydat platební výměr. Krajský úřad Jihočeského kraje sdělil žalobci dne 13. 5. 2011, pod č. j. KUJCK/14269/2011/OEKO, že jeho podnět prověřil a dospěl k závěru o jeho nedůvodnosti. Žalobci byla stanovena poplatková povinnost podle § 10a zákona č. 565/1990 Sb., zákona o místních poplatcích, ve znění účinném pro projednávanou věc, dále jen „zákon o místních poplatcích“, a pro vydání platebního výměru nebyly naplněny zákonné podmínky. Platební výměr může být vydán pouze za situace, nebude-li místní poplatek zaplacen včas a v řádné výši. Proto správce poplatku nemůže postupovat podle obecného ustanovení § 140 daňového řádu, ale musí postupovat podle speciálního ustanovení § 11 zákona o místních poplatcích. Žalobce s uvedeným postupem nesouhlasil a proti nečinnosti správního orgánu podal žalobu podle § 79 an. zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, dále jen „s. ř. s.“

Krajský soud v odůvodnění svého rozhodnutí vycházel z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 1. 2012, č. j. 2 Afs 76/2011 - 62, a dospěl k závěru, že postup stěžovatele, který postupoval podle zákona o místních poplatcích a nikoliv podle daňového řádu a platební výměr nevydal, nebyl správný. Krajský soud vyslovil právní názor, že jestliže žalobce podal ohlášení a zaplatil místní poplatek pouze proto, aby nebyl v prodlení, avšak stěžovateli výslovně sdělil, že s výší poplatku nesouhlasí, měl stěžovatel místní poplatek vyměřit a výsledek vyměření žalobci sdělit platebním výměrem (§ 140 a § 144 daňového řádu) a současně rozdílně odůvodnit podle § 147 odst. 2 daňového řádu. Jestliže ani nadřízený správní orgán neshledal žalobcův podnět podle § 38 daňového řádu důvodným, byly splněny podmínky pro postup podle § 79 odst. 1 s. ř. s. Krajský soud dospěl k závěru, že žaloba na ochranu proti nečinnosti správního orgánu byla podána důvodně a stěžovateli uložil povinnost vydat platební výměr.

Stěžovatel napadl tento rozsudek kasační stížností, v níž výslovně uplatňuje zákonný důvod obsažený v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tedy nesprávné posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení.

Stěžovatel setrvává na svém právním názoru, že neměl povinnost žalobci místní poplatek vyměřit a sdělit platebním výměrem. Za zásadní považuje, že krajský soud pominul specialitu zákona o místních poplatcích ve vztahu k daňovému řádu. Správce poplatku je povinen postupovat podle daňového řádu pouze v případě, že zákon o místních poplatcích nestanoví jinak, což není tento případ. Zákon o místních poplatcích obsahuje speciální ustanovení týkající se problematiky vyměřování místních poplatků, a ty vylučují použití daňového řádu. Zákon o místních poplatcích vychází z principu, že poplatek je placen bez toho, aby bylo podáváno daňové hlášení. Za situace, kdy je nutno reflektovat vztah zákona o místních poplatcích a daňového řádu, nelze než konstatovat, že platební výměr může být vydán až za situace, že nebude místní poplatek zaplacen včas a v řádné výši. Správnost tohoto závěru dovozuje stěžovatel i z nálezů Ústavního soudu, dle

pokračování

kterého zákon o místních poplatcích obsahuje i procesní postup správců poplatků před zahájením řádného daňového řízení ve smyslu daňového řádu. Stěžovatel se tedy domnívá, že argumentace krajského soudu rozsudkem Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 76/2011 – 62 je chybná.

Ze všech shora uvedených skutečností stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalobce se k podané kasační stížnosti nevyjádřil.

Nejvyšší správní soud považuje kasační stížnost podle § 102 a násl. s. ř. s. za přípustnou, a proto ji mohl přezkoumat v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

Při předběžném posouzení věci druhý 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 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.

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 výherního hracího přístroje nebo 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, 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.

Druhý senát v rozsudku ze dne 17. 1. 2012, č. j. 2 Afs 76/2011 - 62, jímž bylo argumentováno v rozsudku krajského soudu, 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 daňového řádu.

O předmětné otázce proto rozhodoval rozšířený senát Nejvyššího správního soudu, který dospěl k závěru, že 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 o místních poplatcích), sdělil

poplatník kvalifikovaným způsobem své pochybnosti a současně o vydání platebního výměru požádal, přestože místní poplatek ve stanovené lhůtě včas a ve správné výši uhradil. V případě nečinnosti správce místního poplatku nedochází k vyměření místního poplatku podle § 46 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků, ani k vystavení platebního výměru dle § 140 daňového řádu (pro podrobnější odůvodnění viz usnesení ze dne 24. 6. 2014, č. j. 2 Afs 68/2012 - 34, dostupné na www.nssoud.cz).

Druhý senát vyšel v nyní posuzované věci ze závěrů rozšířeného senátu.

V nyní posuzované věci žalobce jako poplatník sdělil správci poplatku kvalifikovaným způsobem své pochybnosti ohledně výše poplatku a současně o vydání platebního výměru požádal, přestože místní poplatek ve stanovené lhůtě včas a ve správné výši uhradil.

Nejvyšší správní soud, vycházející ze shora uvedeného usnesení rozšířeného senátu, konstatuje, že speciální úprava v zákoně o místních poplatcích *apriori* neznamena, že v případě, kdy je včasná a řádně uhrazená poplatková povinnost sporná, nemá poplatník možnost platební výměr získat. Závěry prezentované stěžovatelem 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 by poplatníka nutilo stát se neplatičem a čelit hrozbě zvýšení místního poplatku až na trojnásobek.

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. Daňový řád v případě sporné daňové povinnosti resp. pochybností o její výši stanoví povinnost vydat platební výměr dle §139 nebo § 147 odst. 1. Takový postup pochopitelně předpokládá kvalifikované sdělení pochybností poplatníkem a včasnou žádost o vydání platebního výměru.

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.

Rozšířený senát ve svém rozhodnutí odvíjí lhůtu, ve které lze podat žádost o vydání platebního výměru, od toho, jak příslušná obecně závazná vyhláška obce stanoví lhůtu pro ohlášení výherního hracího přístroje nebo jiného technického herního zařízení. 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.

pokračování

V nyní projednávané věci je lhůta stanovena v čl. 26 vyhlášky, dle kterého je provozovatel výherního hracího přístroje povinen ohlásit správci poplatku uvedení výherního hracího přístroje do provozu ve lhůtě do 10 dnů. Provozovatel jiného technického herního zařízení povoleného Ministerstvem financí je povinen ohlásit správci poplatku povolení tohoto zařízení ve lhůtě do 10 dnů ode dne nabytí právní moci rozhodnutí vydaného Ministerstvem financí.

Situace ohledně žalobce je poněkud komplikovanější, neboť jím ohlášená zařízení byla uvedena do provozu ještě před nabytím účinnosti předmětné vyhlášky; vyhláška sama však ustanovení o lhůtě pro ohlášení takových zařízení postrádá. Jak již ale bylo uvedeno, s důrazem na právní jistotu poplatníků, nelze zpochybňovat již jednou uhrazené poplatky do nekonečna. V tomto případě je tak na místě použití analogie legis. I když je užití analogie ve veřejném právu možné pouze v omezené míře, tak tam, kde zákon určitý právní problém přímo neřeší, lze pro výklad chybějící právní úpravy či pojmu podpůrně užít zákonného ustanovení svou povahou a účelem nejbližšího. Pokud se tedy jedná o lhůtu pro ohlášení herních zařízení uvedených do provozu před účinností vyhlášky, Nejvyšší správní soud konstatuje, že tato lhůta musí být přiměřená vzhledem ke lhůtě stanovené pro ohlášení herních zařízení uvedených do provozu v době její účinnosti. Předmětná lhůta by tak neměla výrazně přesahovat lhůtu deseti dnů, přičemž její počátek, při dodržení zásady zákazu zpětné účinnosti právních předpisů, nutno odvíjet od nabytí účinnosti vyhlášky. Lhůta výrazně delší by znamenala nedůvodné a nepřiměřené zvýhodnění poplatníků, kteří výherní zařízení uvedli do provozu před účinností vyhlášky oproti poplatníkům, na které vyhláška pamatuje.

Vyhláška upravující místní poplatek v této věci nabyla účinnosti dne 1. 1. 2011. Žalobce kvalifikovaně požádal o vydání platebního výměru dne 10. 3. 2011, tj. 68 dní po uvedeném datu nabytí účinnosti vyhlášky. Jelikož lhůta pro ohlášení zařízení, která byla uvedena do provozu za účinnosti vyhlášky, byla stanovena na deset dnů ode dne uvedení do provozu (ode dne nabytí právní moci rozhodnutí vydaného Ministerstvem financí), lhůta v délce téměř jejího sedminásobku, nemůže být považována za lhůtu přiměřenou.

S ohledem na závěry rozšířeného senátu proto nutno uzavřít, že žalobce sice požádal správce poplatku o vydání platebního výměru, tuto žádost ale nepodal včas. Poplatkovou povinnost tak nebylo lze považovat za spornou a bylo tudíž plně na místě uplatnění postupu podle § 11 zákona o místních poplatcích. Lze tak uzavřít, že v tomto případě neměl správce poplatku povinnost vydat platební výměr na místní poplatek, neboť žádost o jeho vydání nebyla včasná a stěžovatel proto nepochybil, pokud zůstal „nečinný.“ Rozsudek krajského soudu, který deklaroval jeho nečinnost a nařídil mu platební výměr vydat, proto nemůže obstát.

Nejvyšší správní soud na základě výše uvedených důvodů dospěl k závěru, že pro nesprávné posouzení právní otázky krajským soudem je třeba jeho rozsudek zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 s. ř. s. věta první před středníkem).

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

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

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

V Brně dne 13. listopadu 2014

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu