



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: **Paradise Casino Admiral, a. s.**, se sídlem Rousínov, Komořany 146, proti žalovanému: **Magistrát města Plzně**, se sídlem Plzeň, nám. Republiky 1, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 5. 2011, č. j. MMP/093784/11, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 31. 8. 2012, č. j. 57 A 52/2011 - 33,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 31. 8. 2012, č. j. 57 A 52/2011 - 33, **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 Plzni, kterým krajský soud rozhodnutí stěžovatele ze dne 27. 5. 2011, č. j. MMP/093784/11, zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Stěžovatel předmětným rozhodnutím zamítl odvolání žalobce proti rozhodnutí Úřadu městského obvodu Plzeň 4 (dále jen „správní orgán prvního stupně“ nebo „správce poplatku“) ze dne 8. 3. 2011, č. j. UMO4/10580/11 (dále jen „prvostupňové rozhodnutí“), a toto rozhodnutí potvrdil. Prvostupňovým rozhodnutím bylo zamítnuto žalobcovo odvolání proti konkludentnímu vyměření místního poplatku za provozované jiné technické herní zařízení povolené Ministerstvem financí podle obecně závazné vyhlášky města Plzně č. 43/1998, o místním poplatku za provozovaný výherní hrací přístroj nebo jiné technické herní zařízení povolené Ministerstvem financí (dále jen „vyhláška“), za zdaňovací období od 1. 1. 2011 do 31. 3. 2011, a zastaveno řízení o tomto odvolání podle § 113 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném pro projednávanou věc (dále jen „daňový řád“).

Stěžovatel v napadeném rozhodnutí dospěl k závěru, že podle výkladu ust. § 109 odst. 1 daňového řádu lze odvolání podat pouze proti rozhodnutí správce daně. V případě místního poplatku však správce poplatku místní poplatek nevyměřuje a zároveň nedochází ani k vydání rozhodnutí. Z výkladu tak nutno dojít k závěru, že proti zaplacení místního poplatku nelze podat odvolání podle § 109 daňového řádu. Takové odvolání je nepřípustné a proto jej třeba zamítnout a odvolací řízení *ex tunc* zastavit podle § 113 odst. 1 písm. c) daňového řádu.

Krajský soud se ztotožnil s rozhodnutím Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 1. 2012, č. j. 2 Afs 76/2011 – 62 (všechna rozhodnutí jsou dostupná na stránkách www.nssoud.cz), dle kterého byl prvoinstanční orgán povinen postupem podle § 46 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném pro projednávanou věc (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“) místní poplatek vyměřit a výsledek vyměření sdělit platebním výměrem, neboť žalobce sice poté, co podal ohlášení, zaplatil místní poplatek, aby se neocítl v prodlení, zároveň ale výslovně uvedl, že s takto zjištěnou výší poplatku nesouhlasí. Poněvadž se jednalo o situaci téměř totožnou jako v nyní projednávané věci, dospěl krajský soud k závěru, že stěžovatel vyšel z nesprávného právního názoru, že se daňový řád v tomto případě na poplatkové řízení nepoužije a že je správce poplatku podle § 11 odst. 1 zákona č. 565/1990 Sb., o místních poplatcích, ve znění účinném pro projednávanou věc (dále jen „zákon o místních poplatcích“) oprávněn k vydání platebního výměru pouze za situace, kdy poplatek nebyl zaplacen včas nebo ve správné výši. S ohledem na uvedené krajský soud napadené rozhodnutí stěžovatele zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Stěžovatel napadl tento rozsudek kasační stížností, v níž výslovně uplatňuje zákonný důvod obsažený v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s“).

Stěžovatel uvádí, že krajský soud i Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 17. 1. 2012, č. j. 2 Afs 76/2011 – 62, odhlédly od specifik řízení o místních poplatcích, v nichž se daňový řád uplatní teprve tehdy, pokud místní poplatek není zaplacen včas a ve správné výši. Podle stěžovatele je předpokladem pro užití jak ust. § 140 odst. 1 a 2, nebo ust. § 147 odst. 2 daňového řádu, je daňové tvrzení (přiznání, hlášení, vyúčtování) daňového subjektu. U místních poplatků se však daňové tvrzení nepodává. Poplatníci místních poplatků mají pouze povinnost ohlašovací a povinnost uhrazovací. Na základě gramatického a jazykového výkladu tak nutno dojít k závěru, že na poplatkové řízení týkající se místních poplatků není možné tato ustanovení použít.

Stěžovatel dále poukazuje na skutečnost, že rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, z něž vycházel krajský soud, bylo vydáno na základě zákona o správě daní a poplatků. Daňový řád však v této otázce doznal změn a nepředpokládá možnost stanovení daně bez vydání rozhodnutí a následně tedy ani odvolání proti jejímu tzv. konkludentnímu vyměření. Ze strany poplatníka nelze uplatnit ani postup k odstranění pochybností, neboť ten zahajuje správce daně výhradně z moci úřední; k tomu v této věci nedošlo. Stěžovatel své závěry opírá mj. o rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 6. 2011, č. j. 1 Afs 31/2011 – 56, který dle jeho názoru uvádí jedinou právně konformní variantu řešení této

pokračování

situace. Dle tohoto rozhodnutí si poplatník nemůže vynutit přezkum existující, avšak nevyměřené poplatkové povinnosti tím, že se na žalovaného obrátí podáním, jež není řádným opravným prostředkem dle aplikovatelného procesního řádu.

Stěžovatel závěrem upozorňuje na legitimní možnost poplatníka podat žádost o vrácení přeplatku na uhrazeném místním poplatku, jíž je zahájeno řízení, jehož výsledkem bude vydání rozhodnutí, proti kterému je přípustné odvolání. Není tak nutné „vykročovat za hranice zákona,“ jak to uvádí rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 1. 2012, č. j. 76/2011 – 62.

Stěžovatel proto navrhuje, aby byl rozsudek krajského soudu zrušen a věc vrácena tomuto soudu 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.).

Ze spisu byly zjištěny tyto skutečnosti. Dne 14. 1. 2011 byla žalobcem splněna ohlašovací povinnost stanovená čl. 4 vyhlášky. Dle odst. 4 uvedeného článku byl poplatník povinen ohlásit správci poplatku provozování výherního hracího přístroje nebo jiného technického herního zařízení povoleného Ministerstvem financí; povoleného před účinností této vyhlášky pak ve lhůtě do 15 dnů od účinnosti této vyhlášky (1. 1. 2011). V ohlášení žalobce požádal rovněž o výsledek vyměření místního poplatku za zdaňovací období 1. 1. 2011 – 31. 3. 2011. Přes toto tvrzení žalobce místní poplatek dne 26. 1. 2011 včas a ve správné výši uhradil. Dne 8. 2. 2011 obdržel prvostupňový orgán odvolání proti konkludentnímu vyměření místního poplatku; to jako nepřípustné zamítl a odvolací řízení zastavil. Jak již bylo shora uvedeno, odvolání proti tomuto rozhodnutí bylo stěžovatelem zamítnuto a prvostupňové rozhodnutí bylo potvrzeno.

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 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.

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,

kteřý 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, 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.

Rozšířený senát rozhodl o sporné otázce usnesením ze dne 24. 6. 2014, č. j. 2 Afs 68/2012 - 34, v němž 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. Zároveň rozšířený senát věc vrátil k projednání a k rozhodnutí druhému senátu. Pro podrobnější odůvodnění viz rozhodnutí rozšířeného senátu 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.

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 přístroje.

Zkoumání toho, zda byla lhůta zachována, ale není ve věci podstatné. To proto, že žalobce brojil proti konkludentnímu platebnímu výměru odvoláním. Podle rozšířeného senátu však důsledkem eventuální nečinnosti správce poplatku nemůže být „fiktivní platební výměr“, o jehož zákonnost by se následně vedl spor.

V této souvislosti je vhodné připomenout, že ani za účinnosti zákona o správě daní a poplatků nedocházelo k „samovyměření daně“. Jakkoliv zákon o správě daní a poplatků upravoval fikci vyměření a doručení platebního výměru, proti kterému připouštěl odvolání, nedocházelo v tomto případě k fiktivnímu vyměření mlčky, či konkludentně. V usnesení ze dne 27. 7. 2010, č. j. 5 Afs 92/2008 - 147, publ. pod č. 2137/2010 Sb. NSS, 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

pokračování

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 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 neprojevuujícím 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).“.

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 neprojevuujícím 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.

Daňový řád fikci vydání platebního výměru opustil, jak to ostatně konstatoval stěžovatel ve svém rozhodnutí, a konkludentní vydání platebního výměru tedy vůbec nepřipadá v úvahu.

V nyní projednávané věci je proto lhostejno, zda byla žádost o vydání platebního výměru podána včas, tj. ve lhůtě dle rozhodnutí rozšířeného senátu.

Pouze okrajově Nejvyšší správní soud uvádí, že žalobce požádal o vydání platebního výměru včas. V tomto případě tedy měl být platební výměr vydán. Žalobce ovšem nebrojil proti nečinnosti správce poplatku podle § 38 daňového řádu, resp. následně nečinnostní žalobou podle § 79 s. ř. s. Žalobce postupoval jinak, podal odvolání proti údajnému konkludentnímu platebnímu výměru, poté odvolání proti jeho zamítnutí pro nepřipustnost a zastavení řízení a následně pak brojil žalobou podle § 65 s. ř. s. proti rozhodnutí, jímž bylo jeho odvolání zamítnuto a prvostupňové rozhodnutí potvrzeno. Jak ovšem uvedl rozšířený senát, v dané věci výsledkem nečinnosti správce poplatku není konkludentní (fiktivní) výměr, proti němuž by bylo lze brojit opravnými prostředky.

Žalobce tak svým odvoláním brojil proti neexistujícímu rozhodnutí. Správně zde měl být využit postup podle § 106 odst. 1 písm. b) daňového řádu, neboť odvolání směřující proti neexistujícímu rozhodnutí je podáním, které zjevně není právně přípustné. Takové podání ve své podstatě nelze považovat ani za odvolání, neboť odvoláním je nutno rozumět jediné takové podání, které napadá existující rozhodnutí. Podle uvedeného

ustanovení má být řízení v takovém případě zastaveno. Lze však akceptovat i postup využitý v této věci, tj. postup podle § 113 odst. 1 písm. c) daňového řádu upravující zamítnutí nepřipustného odvolání a zastavení odvolacího řízení s následnou možností podat další odvolání.

Případná je zde i judikatura zdejšího soudu, z níž plyne, že nepřipustné odvolání nesmí vést k tomu, že věc bude meritorně posuzována odvolacím orgánem. Pokud odvolací orgán odvoláním napadené rozhodnutí přezkoumal a věcně zamítl odvolání pro nedůvodnost, bylo řízení zatíženo vadou, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí, a to takové intenzity, že krajský soud k ní měl přihlédnout z úřední povinnosti a napadené rozhodnutí zrušit. Pokud krajský soud svou povinnost přihlédnout k této vadě pominul, bylo tak i řízení před krajským soudem zatíženo vadou, která mohla mít za následek nezákonnost jeho rozhodnutí (§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.). Blíže viz rozsudek ze dne 20. 10. 2004, č. j. 1 Afs 37/2004 - 41, publ. pod č. 650/2005 Sb. NSS.

V nyní projednávané věci ovšem nedošlo k věcnému posouzení, nýbrž správcem poplatku i stěžovatelem bylo správně poukázáno na nepřipustnost odvolání v důsledku neexistence rozhodnutí, které by mělo být přezkoumáváno. Napadené rozhodnutí proto ob stojí.

Nad rámec uvedeného je nutno dodat, že i samotná polemika v odvolání obsažená je nyní již judikaturou vyřešena. K definici jiného herního technického zařízení i dalším námitkám se obsáhle vyjádřil Nejvyšší správní soud např. ve svém rozsudku ze dne 15. 8. 2013, č. j. 2 Afs 41 2013 - 45. Konstantní je i judikatura Ústavního soudu – viz např. nedávné usnesení ze dne 11. 9. 2014, sp. zn. III. ÚS 2581/14, které bylo vydáno již po citovaném rozhodnutí rozšířeného senátu v této věci. Ústavní soud dovodil, že po stránce hmotného práva je věc již judikaturou vyřešena a formální (procesní) stránka věci nemá ústavní dimenzi.

Žalobce měl zvolit k ochraně svých práv jiné postupy: předně mohl brojit proti nečinnosti správce poplatku, pokud na včasnou žádost nebyl vydán platební výměr, případně také podat žádost o vrácení přeplatku podle § 155 odst. 2 daňového řádu.

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.

pokračování

V Brně dne 10. listopadu 2014

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu