



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Zdeňka Kühna, soudkyně Daniely Zemanové a soudce Petra Mikeše v právní věci žalobkyně: **SLOT Group, a.s.**, se sídlem Jáchymovská 142, Karlovy Vary, zast. Mgr. Alešem Smetankou, advokátem se sídlem Jungmannova 745/24, Praha 1, proti žalovanému: **Magistrát města Plzně**, se sídlem Škroupova 5, Plzeň, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 12. 2014, čj. MMP/268562/14, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 16. 3. 2016, čj. 57 Af 4/2015-62,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení ve výši **4114 Kč**, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozhodnutí k rukám zástupce Mgr. Aleše Smetanky, advokáta.

O d ů v o d n ě n í :

I. **Stručné vymezení věci a dosavadního průběhu řízení**

[1] Úřad městského obvodu Plzeň 3, odbor finanční (správce daně) vydal dne 20. 8. 2013 tři platební výměry, kterými žalobkyni vyměřil podle § 11 zákona č. 565/1990 Sb., o místních poplatcích, podle obecně závazné vyhlášky města Plzně č. 43/1998, a podle zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, místní poplatky za provozované jiné technické herní zařízení povolené Ministerstvem financí podle jiného právního předpisu. Každý

z platebních výměrů se týkal jiného kvartálu roku 2011 a jiného počtu tzv. jiných technických herních zařízení.

První platební výměr čj. UMO3/27912/13 byl vystaven na částku **375 000 Kč** a vztahoval se k období od 1. 4. do 30. 6. 2011 a na 71 ks jiných technických herních zařízení povolených Ministerstvem financí.

Druhý platební výměr čj. UMO3/27913/13 byl vystaven na částku **382 500 Kč** a týkal se období od 1. 7. do 30. 9. 2011 a 86 ks jiných technických herních zařízení povolených Ministerstvem financí.

Třetí platební výměr čj. UMO3/27914/13 byl vystaven na částku **406 196 Kč** a zahrnoval období od 1. 10. do 31. 12. 2011 a 85 ks jiných technických herních zařízení povolených Ministerstvem financí.

[2] Žalovaný rozhodnutím uvedeným v záhlaví tohoto rozsudku všechny tři platební výměry v souladu s § 116 odst. 1 písm. a) daňového řádu k odvolání žalobkyně změnil. Změna platebních výměrů spočívala ve snížení vyměřeného místního poplatku za všechna tři období (první výměr snížen na částku **355 000 Kč**, druhý výměr na částku **364 022 Kč**, třetí na částku **391 196 Kč**) z důvodu, že správce daně do výpočtu nesprávně zahrnul i herní zařízení, jež „byla ukončena rozhodnutím Ministerstva financí“.

[3] Žalobkyně s vyměřenými místními poplatky nesouhlasila. Domnívala se, že došlo k prekluzi daňové (poplatkové) povinnosti, rozhodnutí žalovaného je nezákonné a navíc i nepřezkoumatelné. Proto podala žalobu ke krajskému soudu. Krajský soud žalobě při jednání dne 16. 3. 2016 vyhověl a napadené rozhodnutí žalovaného zrušil. Dle názoru soudu vznikla poplatková povinnost stanovená prvním platebním výměrem (II. čtvrtletí 2011) dne 16. 7. 2011 a původní prekluzivní lhůta uběhla dne 16. 7. 2014. Tím, že správce daně vydal dne 20. 8. 2013 platební výměr, lhůta pro stanovení poplatku se prodloužila podle § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu o jeden rok, a to do 20. 8. 2014. Žalovaný rozhodl o odvolání teprve 19. 12. 2014, tedy po uplynutí prodloužené prekluzivní lhůty pro stanovení poplatku. Ve vztahu ke druhému platebnímu výměru (III. čtvrtletí 2011) došlo k marnému uplynutí původní (neproloužené) prekluzivní lhůty. Dále krajský soud k části námitek nepřezkoumatelnosti konstatoval, že rozhodnutí žalovaného je částečně nepřezkoumatelné. Ostatní námitky nepřezkoumatelnosti žalobkyně shledal krajský soud nedůvodnými.

II. Stručné shrnutí argumentů žalovaného v kasační stížnosti

[4] Proti rozsudku krajského soudu podal žalovaný (dále jen „stěžovatel“) včasnou kasační stížnost, a to podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Nesouhlasí s posouzením právní otázky krajským soudem, že poplatková povinnost za II. čtvrtletí 2011 byla prekludována. Sice se ztotožnil se závěrem, že poplatková povinnost za toto období počala běžet dnem 16. 7. 2011 a byla prodloužena vydáním platebního výměru dne 20. 8. 2013, nesouhlasí už však se závěrem soudu, že prodloužená lhůta uplynula 20. 8. 2014. Taková interpretace § 148 daňového řádu je chybná a krajský soud svůj závěr nijak blíže nepodpořil konkrétní judikaturou nebo jinými argumenty. Správný je totiž dle stěžovatele názor, že prodloužení lhůty počíná až uplynutím dosavadní prekluzivní lhůty, nikoliv okamžikem uskutečnění úkonu; v daném případě byla dle názoru stěžovatele prekluzivní

pokračování

lhůta za II. čtvrtletí 2011 prodloužena až do 16. 7. 2015. Uvedenou úvahu stěžovatel opírá o výklad § 33 daňového řádu a dále o odborný článek, na který odkazuje. Výklad krajského soudu dle stěžovatele poškodil jeho právo vyměřit a vybrat příslušný poplatek za II. čtvrtletí 2011. Stěžovatel navrhuje, aby zdejší soud rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

III. Vyjádření žalobkyně

[5] Žalobkyně zaslala své vyjádření ke kasační stížnosti zdejšímu soudu dne 14. 7. 2016. Především tvrdí, že stěžovatel napadl pouze jeden z mnoha důvodů, pro které krajský soud napadené rozhodnutí zrušil, a i to jen z jeho části. Proti dalším závěrům krajského soudu stěžovatel nebrojí. K tomu žalobkyně dále odkázala na rozhodnutí rozšířeného senátu NSS ze dne 14. 4. 2009, čj. 8 Afs 15/2007-75, v němž rozšířený senát poskytl návod, jak naložit s kasační stížností proti rozsudku krajského soudu, který sice správně zrušil rozhodnutí správního orgánu, ale svůj výrok založil na nesprávných důvodech. Při výkladu § 148 odst. 2 daňového řádu postupoval krajský soud dle žalobkyně v souladu s judikaturou Ústavního soudu (sp. zn. I. ÚS 1611/07, Pl. ÚS 18/14) a NSS (sp. zn. 6 Ads 33/2013, 4 As 284/2015, 4 Afs 456/2014), vztahující se k obecné interpretační zásadě restriktivního výkladu zákonných výjimek. Žalobkyně proto odmítla argumentaci stěžovatele, že prodloužení prekluzivní lhůty nastává vždy až po skončení původní prekluzivní lhůty. Takový výklad by vedl k tomu, že by se z tříleté zákonné lhůty automaticky stávala lhůta čtyřletá. Žalobkyně proto navrhuje, aby zdejší soud kasační stížnost zamítl.

IV. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[6] Důvodnost kasační stížnosti posoudil Nejvyšší správní soud v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů; neshledal přitom vady, jimiž by byl povinen se zabývat i bez návrhu (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[7] Spor mezi účastníky v řízení o kasační stížnosti spočívá v jediné právní otázce, a to zda správce daně vyměřil poplatek za II. čtvrtletí 2011 v prodloužené prekluzivní lhůtě pro stanovení daně podle § 148 odst. 1 a 2 daňového řádu, či nikoliv. Stěžovatel tvrdí, že prekluzivní lhůta se v souladu s § 148 odst. 2 daňového řádu prodlužuje od konce původní prekluzivní lhůty, tj. do 16. 7. 2015. Naopak, žalobkyně se ztotožňuje s výkladem krajského soudu, dle kterého se prekluzivní lhůta prodlužuje od data úkonu vyjmenovaného v § 148 odst. 2 daňového řádu, tj. do 20. 8. 2014.

[8] Nejvyšší správní soud tedy musel postavit najisto, od kterého okamžiku se standardní tříletá prekluzivní lhůta pro stanovení daně prodlužuje, dojde-li ke splnění podmínek podle § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu. Daní se přitom pro účely daňového řádu rozumí též poplatek [viz § 2 odst. 3 písm. a)].

[9] Podle § 148 odst. 1 daňového řádu [d]aň nelze stanovit po uplynutí lhůty pro stanovení daně, která činí 3 roky. Lhůta pro stanovení daně počne běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení, nebo v němž se stala daň splatnou, aniž by zde byla současně povinnost podat řádné daňové tvrzení.

[10] Podle § 148 odst. 2 daňového řádu [l]hůta pro stanovení daně se prodlužuje o 1 rok, pokud v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně došlo k

- a) podání dodatečného daňového tvrzení nebo oznámení výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení, pokud tato výzva vedla k doměření daně,
- b) oznámení rozhodnutí o stanovení daně,
- c) zahájení řízení o mimořádném opravném nebo dozorčím prostředku,
- d) oznámení rozhodnutí ve věci opravného nebo dozorčího prostředku, nebo
- e) oznámení rozhodnutí o prohlášení nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně.

[11] Splatnost poplatku za období II. čtvrtletí roku 2011 byla dle shodných tvrzení účastníků řízení stanovena do 15 dnů od uplynutí uvedeného období. V daném případě počala prekluzivní lhůta běžet poté, co se poplatek stal splatným, přičemž tuto lhůtu nutno odvozovat od posledního dne splatnosti poplatku. V souladu s pravidly počítání času v § 33 daňového řádu počala prekluzivní lhůta za II. čtvrtletí roku 2011 tedy běžet den následující, tj. 16. 7. 2011, a měla uplynout dnem 16. 7. 2014. Jelikož v posledních 12 měsících před jejím uplynutím došlo k úkonu podle § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu, byly splněny podmínky pro prodloužení lhůty pro stanovení poplatku o jeden rok. Tímto úkonem bylo oznámení rozhodnutí o stanovení poplatku, tj. platebního výměru. Oznámením rozhodnutí se pro účely daňového řádu rozumí doručení rozhodnutí nebo jiný zaprotokolovaný způsob seznámení příjemce s obsahem rozhodnutí (viz § 101 odst. 6). K tomu dle doručky založené ve správním spisu i dle vlastního tvrzení žalobkyně již v odvolání došlo dne 22. 8. 2013, nikoliv dne 20. 8. 2013, s nímž operuje krajský soud. Tato nepřesnost však nemá v daném případě vliv na zákonnost napadeného rozsudku. Lhůta pro stanovení poplatku se totiž ani od jednoho z těchto dnů neodvívá, a i pokud by tomu tak bylo, nebyl by rozdíl dvou dnů v této konkrétní věci právně významný. Napadený rozsudek krajského soudu je však nezákonný z jiného důvodu (viz dále).

[12] Ustanovení § 148 odst. 1 daňového řádu vymezuje pojem *lhůta pro stanovení daně* jednoznačně. Jde o lhůtu, jež činí 3 roky, po jejím uplynutí nelze stanovit daň. Výjimky z tohoto pravidla stanoví kromě jiných i § 148 odst. 2; původní tříletá lhůta se v těchto případech jednoduše prodlouží o jeden rok. Zákon nikde v tomto ustanovení výslovně nestanoví, že by tato prodloužená lhůta měla začít běžet jinak, než jak plyne z vlastního smyslu slov v jejich vzájemné souvislosti a z jasného úmyslu zákonodárce (srov. obecné interpretační metaprávidlo deklarované v § 2 odst. 2 nového občanského zákoníku), tj. že *po uplynutí původních tří let* se lhůta prodlouží o další jeden rok. Toto ustanovení tak nevzbuzuje žádné pochybnosti ohledně své srozumitelnosti, a dokonce ani nevyvolává potřebu výkladu (ve smyslu staré zásady, podle níž jasná slova nepotřebují výklad: *In claris non fit interpretatio*).

[13] Zdejšímu soudu není jasné, na základě čeho krajský soud přistoupil ke konstrukci, že by prodloužení lhůty mělo plynout již od data úkonu podle § 148 odst. 2 daňového řádu. Z doslovného znění citovaného ustanovení je zřejmé, že zákonodárce měl v úmyslu připustit výjimku a stanovenou lhůtu za určitých podmínek prodloužit o jeden rok.

[14] Stávající judikatura asi i s ohledem na jednoznačnost zákonného textu bez nějaké další argumentace vztahuje prodlužování lhůty podle § 148 odst. 2 o jeden rok k okamžiku

pokračování

uplynutí dosavadní lhůty [např. rozsudek NSS ze dne 15. 10. 2015, čj. 4 Afs 105/2014 – 101, věc *ODIN Investment*, body 24 – 25; srov. též s touto věcí související nálezný Ústavního soudu ze dne 15. 9. 2015 sp. zn. Pl. ÚS 18/14 (299/2015 Sb.), bod 22 ve spojení se skutkovým stavem popsaným v bodech 3 a 4].

[15] Se závěrem o jasném významu § 148 odst. 2 daňového řádu se shoduje i dohledatelná doktrína: „*Lhůta se prodlužuje o 1 rok od jejího původního okamžiku počátku běhu, nikoli např. od data podání dodatečného daňového přiznání, oznámení rozhodnutí o stanovení daně, apod.). Podmínkou pro prodloužení lhůty je, že k výše uvedenému úkonu došlo kdykoliv v posledních 12 měsících, tedy nikoliv dříve (pokud by mělo k prodloužení dojít vždy od konkrétního data úkonu, postrádal by rámec 12 měsíců jakýkoliv význam)*“ (Matyášová, L. – Grossová, M. E. *Daňový řád s komentářem a judikaturou. 2. aktualizované a doplněné vydání podle stavu k 1. 8. 2015*, Praha: Leges, 2015, s. 540), resp. lapidárně: nastane-li § 148 odst. 2 písm. a) – e) předvídaná situace a do uplynutí dosavadní lhůty zbývá 12 a méně měsíců, „*pak se dosavadní lhůta prodlužuje o jeden rok*“ (Lichnovský, O. in: Lichnovský, O. - Ondříšek, R. a kol. *Daňový řád. Komentář. 3. vydání*. Praha: C. H. Beck, 2016, s. 537; obdobně též stěžovatelem cit. Alexa, K. Prodloužení lhůty pro stanovení daně, *Právník* č. 9/2013, s. 883 násl.).

[16] Výklad, který provedl krajský soud, jde nejen proti jednoznačnému textu zákona, ale i proti jakémukoliv rozumnému důvodu na straně historického zákonodárce. Podle krajským soudem přdestřené logiky by se *o jeden rok* původní prekluzivní lhůta prodloužila fakticky pouze v případě, pokud by správce daně příslušný úkon učinil až v průběhu posledního měsíce před uplynutím dosavadní prekluzivní lhůty (zdejší soud nyní pomíjí vliv možnosti opakovaného prodloužení lhůty na stanovení konce prekluzivní lhůty; k tomu srov. např. rozsudek NSS ze dne 25. 5. 2016, čj. 2 Afs 22/2016-43). To by v praxi mohlo svádět správce daně k tomu, aby ve své činnosti otálel. Řečeno jinými slovy, správce daně by nebyl nijak motivován činit příslušné úkony dříve než před samým koncem posledního roku (posledních 12 měsíců) prekluzivní lhůty, aby tak odložil konec lhůty pro stanovení daně ve svůj prospěch co nejdál.

[17] Krajský soud svůj právní závěr vybudoval na argumentaci žalobkyně, že smyslem prodloužení prekluzivní lhůty o jeden rok dle § 148 daňového řádu je zajistit, aby, nastane-li zákonem předvídaná skutečnost, neskončila prekluzivní lhůta dříve než 12 měsíců od této skutečnosti. Dle výkladu krajského soudu však došlo v nyní posuzované věci „*k prodloužení*“ prekluzivní lhůty fakticky pouze o jeden měsíc [původní prekluzivní lhůta počala běžet 16. 7. 2011, oznámení rozhodnutí o stanovení daně nastalo na počátku rámce posledních 12 měsíců před uplynutím prekluzivní lhůty dne 20. 8. 2013 (správně 22. 8. 2013) a lhůta tak měla oproti konci původní prekluzivní lhůty 16. 7. 2014 uplynout dle krajského soudu cca. o měsíc později dne 20. 8. 2014]. Takový výklad nemá naprosto žádnou oporu v zákoně. Naopak způsobuje právní nejistotu ve skutkově stejných či obdobných případech o konci období, v němž trvá pravomoc státu zasáhnout do majetkové sféry daňového subjektu.

[18] Zamýšlel-li by zákonodárce skutečně počítat počátek běhu prodloužení prekluzivní lhůty od data úkonu správce daně podle § 148 odst. 2 písm. a) až e) daňového řádu, vyjádřil

by svůj záměr výslovně tak, jak to ostatně považoval za nezbytné v odstavci 3 citovaného ustanovení v souvislosti s přerušením (přetržením) prekluzivní lhůty (§ 148 odst. 3: *Byla-li před uplynutím lhůty pro stanovení daně zahájena daňová kontrola, podáno řádné daňové tvrzení nebo oznámení výzva k podání řádného daňového tvrzení, běží lhůta pro stanovení daně znovu ode dne, kdy byl tento úkon učiněn.*). Posuzovaná norma není nejasná ani nepřipouští vícero srovnatelně přesvědčivých a navzájem si konkurujících výkladů. Z tohoto důvodu není ani důvodu aplikovat obecnou interpretační zásadu restriktivního výkladu zákonných výjimek, resp. výkladu *In dubio pro libertate*, jak požaduje žalobkyně.

[19] Pro nyní posuzovanou věc mají uvedené závěry vliv v tom směru, že závěr krajského soudu o uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení poplatku za II. čtvrtletí 2011 dne 20. 8. 2014 je nesprávný. Prodloužená prekluzivní lhůta v tomto případě uplynula v souladu s § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu dne 16. 7. 2015. Pokud správce daně, resp. stěžovatel pravomocně stanovili poplatek dne 19. 12. 2014, učinili tak před uplynutím prekluzivní lhůty. Lze tedy uzavřít, že krajský soud vyložil normu daňového řádu v rozporu s jejím zněním.

[20] Napadený rozsudek se však opírá i o jiné rozhodovací důvody, na jejichž základě krajský soud vyhodnotil, že je nutno rozhodnutí stěžovatele zrušit, konkrétně o prekluzi původní lhůty ke stanovení poplatku za III. čtvrtletí 2011, procesní vady a částečnou nepřezkoumatelnost rozhodnutí stěžovatele, resp. správce daně. Tyto závěry krajského soudu stěžovatel nezpochybnil. Žalobkyně v této souvislosti správně upozorňuje na usnesení rozšířeného senátu ze dne 14. 4. 2009, čj. 8 Afs 15/2007-75, č. 1865/2009 Sb. NSS, podle něhož „[z]ruší-li správně krajský soud rozhodnutí správního orgánu, ale výrok rozsudku stojí na nesprávných důvodech, Nejvyšší správní soud v kasačním řízení rozsudek krajského soudu zruší a věc mu vrátí k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). Obstojí-li však důvody v podstatné míře, Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítne a nesprávné důvody nahradí svými. Pro správní orgán je pak závazný právní názor krajského soudu korigovaný právním názorem Nejvyššího správního soudu.“

[21] Uvedené závěry rozšířeného senátu nutno aplikovat též na nynější věc. Zdejší soud totiž není oprávněn meritorně posoudit správnost závěrů krajského soudu, nezpochybnil-li je stěžovatel v kasační stížnosti; důvody podle § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s. tu dány nejsou. V takovémto případě platí, že krajský soud zrušil rozhodnutí stěžovatele ze zbývajících důvodů správně. Jeden dílčí důvod zrušení byl sice nesprávný (viz shora podaná argumentace), ten se však týkal jen jednoho ze tří zpochybněných platebních výměrů. Důvody, na nichž stojí zrušující rozsudek krajského soudu, jsou dostatečným podkladem pro výrok krajského soudu a převažují nad důvodem, který v řízení o kasační stížnosti neobstál. Nejvyšší správní soud tedy musel kasační stížnost zamítnout; jeden důvod pro zrušení správního rozhodnutí odpadl a v tomto ohledu nutno číst napadený rozsudek krajského soudu ve světle závěrů soudu zdejšího (viz bod 76 usnesení čj. 8 Afs 15/2007-75).

V. Závěr a náklady řízení

[22] Nejvyšší správní soud ze všech výše uvedených důvodů kasační stížnost podle § 110 odst. 1 s. ř. s., poslední věty, zamítl jako nedůvodnou. Nejvyšší správní soud modifikoval

pokračování

dílčí nesprávnost rozsudku krajského soudu; správní orgány tedy budou aplikovat rozsudek krajského soudu ve světle závěrů tohoto rozsudku Nejvyššího správního soudu.

[23] O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel, který nedosáhl v řízení procesního úspěchu, tedy zrušení rozsudku krajského soudu, nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti a je naopak povinen ji zaplatit úspěšné žalobkyni. Nejvyšší správní soud přiznal procesně úspěšné žalobkyni náhradu nákladů řízení sestávající z odměny advokáta za jeden úkon právní služby spočívající ve vyjádření ke kasační stížnosti, ve výši 3100 Kč [§ 11 odst. 1 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů, dále jen („advokátní tarif“)], a z náhrady hotových výdajů ve výši 300 Kč (§ 13 odst. 3 téže vyhlášky). Advokát je plátcem DPH (č.l. 14 spisu krajského soudu), náklady se proto zvyšují o částku odpovídající této dani (21 %), kterou je povinen z odměny za zastupování a z náhrad hotových výdajů odvést podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty. Částka daně činí 714 Kč. Celkem tedy náklady řízení činí 4114 Kč. Tuto částku je stěžovatel povinen uhradit k rukám zástupce žalobkyně do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

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

V Brně dne 11. srpna 2016

Zdeněk Kühn
předseda senátu