

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Kaniové a soudců JUDr. Marie Žiškové a JUDr. Zdeňka Kühna v právní věci žalobce **R. U.**, zastoupeného obecným zmocněncem Mgr. A. U., proti žalovanému **Krajskému úřadu Libereckého kraje, právnímu odboru**, se sídlem U Jezu 642/2a, Liberec, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 9. 2009, č. j. OLP/214/2009, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem, pobočka Liberec ze dne 10. 9. 2010, č. j. 59 Ca 91/2009 - 45,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalovaný **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

III. Žalobci **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I.

[1] Městský úřad Chrastava (dále též „městský úřad“) vydal dne 16. 3. 2009 žalobci adresované platební výměry na místní poplatek z ubytovací kapacity č. j. 252/09, za období 4/2005 - 12/2005, č. j. 253/09, za období 1/2006 - 12/2006, a č. j. 254/09, za období 1/2007 - 12/2007. Místní poplatky byly vyměřeny na základě pomůcek na částky 111 188 Kč, 145 658 Kč a 127 488 Kč. Odvolání proti těmto výměrům zamítl žalovaný výše specifikovaným rozhodnutím ze dne 4. 9. 2009. K žalobě žalobce toto rozhodnutí zrušil

krajský soud, a to shora označeným rozsudkem ze dne 10. 9. 2010. Zrušení tohoto rozsudku se řádně podanou kasační stížností domáhá žalovaný (dále též „stěžovatel“).

[2] Krajský soud se v odůvodnění svého rozsudku nejprve zabýval otázkou, zda v případě stanovených poplatkových povinností nedošlo k prekluzi práva (učinil tak, s ohledem na judikaturu Ústavního soudu, z úřední povinnosti). Dospěl přitom k závěru, že v době vydání žalobou napadeného rozhodnutí již prekluzivní lhůta pro vyměření a doměření místního poplatku za rok 2005 (kterého se týkal platební výměr č. j. 252/09) uplynula. Za první úkon, který byl způsobilý přerušit běh prekluzivní lhůty, považoval výzvu prvostupňového správního orgánu k odstranění pochybností podle § 43 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ze dne 20. 1. 2009, učiněnou až po marném uplynutí tříleté lhůty stanovené v § 12 odst. 1 zákona č. 565/1990 Sb., o místních poplatcích (dále jen „zákon o místních poplatcích“). Jako úkony přerušující běh lhůty neosvědčil místní šetření prováděná prvostupňovým správním orgánem, protože ze spisu nebylo patrno, že by žalobce byl o těchto úkonech jakkoli písemně zpraven (v této souvislosti poukázal krajský soud na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 4. 2009, č. j. 1 Afs 29/2009 - 91; všechna zde uváděná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz). Stejně tak krajský soud nepokládal za úkon, který by založil běh nové prekluzivní lhůty, ani pět platebních výměrů na místní poplatek ze dne 17. 9. 2007, které byly následně ověřeny jako neplatné.

[3] Krajský soud následně posoudil žalobní námitky uplatněné žalobcem, na jejichž základě dovodil, že žalovaný nedostatečně zkoumal dodržení zákonných podmínek pro vydání platebních výměrů podle pomůcek, ve smyslu § 50 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb. Žalovaný se pouze částečně zabýval otázkou, zda bylo poplatek možné stanovit dokazováním. Uvedl totiž, že městský úřad vyčerpal všechny možnosti vyměřit žalobci poplatek na základě řádně vedené ubytovací knihy. Podle krajského soudu však nemožnost stanovit daň (poplatek) musí existovat objektivně, nikoli pouze ve vztahu k jednomu důkaznímu prostředku (krajský soud přitom poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 5. 2004, č. j. 2 Afs 25/2003 - 87). Správce poplatku musí dále prokázat existenci skutečností vyvracejících správnost účetnictví, evidencí a záznamů, v souzené věci však k takovému přezkumu žalovaný vůbec nepřistoupil. Podle krajského soudu není zřejmé, na základě čeho městskému úřadu vznikly pochybnosti o správnosti žalobcem plněné poplatkové povinnosti. Stejně tak nelze ověřit, zda se žalovaný zabýval tím, jestli zvolené pomůcky nebyly ve zjevném rozporu s realitou, tedy zda při stanovení poplatkové povinnosti bylo respektováno ustanovení § 46 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb., a jestli řízení předcházející vydání platebních výměrů bylo vedeno v souladu s procesními předpisy.

II.

[4] Stěžovatel v kasační stížnosti namítl, že krajský soud otázku prekluze práva posoudil nesprávně. Žalobou napadenému rozhodnutí předcházely výzva č. j. 2445/2006, za období duben - květen 2005, která byla vydána a odeslána žalobci dne 13. 12. 2006 a převzatá žalobcem dne 27. 12. 2006, výzva č. j. 115/2007, za období 10/2005 a 11-12/2006, převzatá dne 24. 1. 2007, a dále výzvy č. j. 2474/2006, za období 6-9/2005, a č. j. 2443/2006, za období 11/2005, obě převzaté dne 27. 12. 2006. Stěžovatel se zabýval napadenými platebními výměry ze dne 16. 3. 2009, kterým předcházely uvedené výzvy vydané v roce

2006. Tříletá prekluzivní lhůta tak běžela znovu od konce roku, v němž byl poplatník písemně uvědoměn o úkonu směřujícím k vyměření poplatku, uběhla tedy až na konci roku 2009.

[5] Stěžovatel dále uvedl, že zákon o místních poplatcích je k zákonu č. 337/1992 Sb. v pozici *lex specialis*, takže se postupuje podle tohoto zákona, pokud v něm není stanoveno jinak. Vzhledem k tomu, že místní poplatky jsou vyměřovány pouze při splnění podmínek vymezených v § 11 zákona o místních poplatcích, jsou vyloučena při správě místních poplatků všechna ustanovení zákona č. 337/1992 Sb. vztahující se k vyměření daně na základě podaného daňového přiznání, hlášení či vyúčtování (obecně na základě tvrzení daňového subjektu).

[6] Stěžovatel dále namítl, že se podrobně zabýval pomůckami, které správce poplatku použil a byly obsaženy ve spise. Žalobce byl výzvou ze dne 20. 1. 2009 opětovně vyzván k předložení ubytovací knihy. Žalobce nespolupracoval se správcem poplatku, neodpovídal na jeho výzvy a nepředkládal ubytovací knihu, kterou má povinnost vést ze zákona. Správci poplatku tak nezbylo nic jiného, než přistoupit k vyměření poplatku dle pomůcek. Další zákonnou podmínkou pro použití pomůcek je přihlédnutí k takovým okolnostem, ze kterých vyplývají výhody pro daňový subjekt, což správce učinil, jak plyne z příloh k platebním výměrům. Stěžovatel se při vyřizování odvolání již nezabýval předloženými důkazními prostředky, zkoumal pouze dodržení podmínek pro stanovení poplatku za užití pomůcek.

[7] Žalobce ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že výzvy správce daně nejsou úkonem, který by měl vliv na běh prekluzivní lhůty, jde jen o úkony, které mají pořádkový charakter. Úkonem, který by přerušil prekluzivní lhůtu, může být pouze úkon uvedený v zákoně č. 337/1992 Sb. Proti zaslání výzvy se poplatník ani nemůže bránit, protože nemá právo se odvolat, výzva proto není nositelem právních důsledků, které má např. platební výměr. K „nespolupráci“ se správcem poplatku uvedl, že ani správce poplatku nezasílal veškerou korespondenci jeho zástupci, např. k místnímu šetření a dalším úkonům sloužícím k zjištění povinnosti podle pomůcek nebyl jeho zástupce přizván a nebyl o těchto úkonech ani informován, ačkoli plná moc byla založena u správce poplatku. Zmocnění bylo přitom žalobcem vydáno proto, že byl stále na cestách a nebyl tak schopen se bránit postupu správce poplatku.

III.

[8] Kasační stížnost není důvodná.

[9] Krajský soud zrušil rozhodnutí žalovaného jednak z důvodu prekluze práva vyměřit poplatek za rok 2005, jednak proto, že žalovaný se nedostatečně zabýval dodržením zákonných podmínek pro vyměření poplatků za užití pomůcek.

[10] K prvé kasační námitce, podle níž k prekluzi práva vyměřit uvedený poplatek nedošlo, Nejvyšší správní soud uvádí následující. Zákon o místních poplatcích (ve znění účinném v rozhodné době) obsahoval speciální úpravu běhu prekluzivní lhůty, a to v ustanovení § 12, podle nějž v případě, že „*poplatník nebo plátce nesplní svoji poplatkovou*

povinnost stanovenou obecně závaznou vyhláškou obce, lze dlužné částky vyměřit nebo doměřit do 3 let od konce kalendářního roku, ve kterém poplatková povinnost vznikla. Byl-li před uplynutím této lhůty učiněn úkon směřující k vyměření nebo doměření poplatku, běží tříletá lhůta znovu od konce roku, v němž byl poplatník nebo plátce o tomto úkonu písemně uvědoměn. Vyměřit a doměřit poplatek lze nejpozději do 10 let od konce kalendářního roku, ve kterém poplatková povinnost vznikla.“ S odkazem na uvedené ustanovení postupoval při svém rozhodování rovněž krajský soud. Podle stěžovatele spočívá jeho pochybení v tom, že nevzal v potaz výzvy doručené žalobci městským úřadem v roce 2006, které představovaly úkony směřující k doměření poplatku a které tak přerušily běh prekluzivní lhůty.

[11] Jak Nejvyšší správní soud zjistil, součástí jemu předloženého správního spisu skutečně jsou stěžovatelem specifikované výzvy, které je možné považovat za výzvy k odstranění pochybností ve smyslu § 43 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb. Takové výzvy přitom podle konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu zpravidla (pokud splňují určité náležitosti - k tomu viz např. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 7. 2008, č. j. 9 Afs 110/2007 - 102) představují úkony přerušující běh prekluzivní lhůty pro vyměření a doměření daně. Uvedenou judikaturu lze zároveň přiměřeně aplikovat i na řízení ve věcech poplatků, neboť zákon č. 337/1992 Sb. se v těchto řízeních aplikuje subsidiárně (§ 13 zákona o místních poplatcích). Jelikož předmětné výzvy tyto náležitosti splňovaly, běžela tříletá prekluzivní lhůta k vyměření a doměření místního poplatku žalobci znovu od konce roku 2006 a k jejímu uplynutí došlo na konci roku 2009. K vyměření nyní posuzovaných poplatků tak došlo ještě před uplynutím uvedené lhůty.

[12] Nejvyšší správní soud zároveň konstatuje, že ze správního a soudního spisu plyne, že tyto výzvy nejspíše nebyly součástí spisu předloženého krajskému soudu a ten tak o jejich existenci nemohl při svém rozhodování vědět. Nejvyššímu správnímu soudu není zřejmé, z jakého důvodu správní orgány předložily tyto výzvy až nyní a proč tak neučinily už při předkládání správního spisu krajskému soudu. Nicméně v situaci, kdy zrušující rozhodnutí krajského soudu obstojí z jiných důvodů, nepovažoval zdejší soud za nutné se touto otázkou blíže zabývat.

[13] Kasační námitky směřující proti ostatním závěrům krajského soudu totiž nejsou důvodné a nic se tak nemění na tom, že bylo na místě rozhodnutí žalovaného zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení. S krajským soudem se lze ztotožnit jak v tom, že v případě, kdy správní orgány vyměřují či doměřují poplatek za užití pomůcek, musí postupovat v souladu s ustanoveními upravujícími tento způsob stanovení daně ve zvláštním zákoně (v posuzovaném období v zákoně č. 337/1992 Sb.), neboť zákon o místních poplatcích neobsahuje žádnou speciální úpravu dané problematiky, tak v tom, že z rozhodnutí žalovaného ani ze správního spisu není zřejmé, zda byl tento postup v nyní posuzované věci dodržen.

[14] K otázce stanovení daňové povinnosti za užití pomůcek se Nejvyšší správní soud již mnohokráte vyjadřoval a odkazuje v tomto ohledu na svou konstantní judikaturu – viz např. rozsudky ze dne 23. 2. 2005, č. j. 1 Afs 74/2004 - 64, ze dne 30. 11. 2005, č. j. 1 Afs 79/2005 - 52, či ze dne 29. 3. 2006, č. j. 1 Afs 55/2005 - 92. V citovaných

rozhodnutích zdejší soud, souhrnně řečeno, zdůraznil, že předpokladem uplatnění tohoto způsobu stanovení daně je splnění dvou podmínek, a to porušení zákonné povinnosti ze strany daňového subjektu při dokazování jím uváděných skutečností a současně nemožnost stanovit daňovou povinnost dokazováním. Mezi těmito předpoklady musí být dána příčinná souvislost. Stanoví-li správce daně základ daně a daň podle pomůcek, odvolací orgán podle § 50 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb. následně zkoumá pouze dodržení uvedených podmínek a dále skutečnost, zda byla daň tímto způsobem stanovena dostatečně spolehlivě (§ 31 odst. 7 téhož zákona).

[15] Konstrukce způsobu stanovení daňové povinnosti je podle § 31 zákona č. 337/1992 Sb. založena na jisté hierarchii postupů správce daně. Prioritu má stanovení daně dokazováním. Při tomto postupu je nejširším způsobem zajištěna faktická účast daňového subjektu na prováděném řízení, může navrhovat provedení jednotlivých důkazů, popřípadě důkazy pro své tvrzení správci daně předkládat sám. Nastane-li však taková absence důkazních prostředků, že již daň nelze stanovit za pomoci důkazů, nastupuje v pořadí druhý způsob stanovení daně, tedy užití pomůcek, které si je oprávněn správce daně obstarat sám, a to i bez účasti daňového subjektu (§ 31 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb.). Nastane-li dokonce nemožnost stanovení daně pomocí pomůcek, pak se daň sjedná (§ 31 odst. 7 téhož zákona). Dospěje-li tedy správce daně k závěru, že daňový subjekt neunesl důkazní břemeno a daň nelze stanovit dokazováním, je jeho povinností stanovit daň způsobem v pořadí dalším, tedy užitím pomůcek. V takovém případě je pak při vyměření daně vázán § 46 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb. a je povinen stanovit jak základ daně, tak i daň podle pomůcek, které má k dispozici nebo které si opatřil a současně přihlédnout také ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt, i když jím nebyly za řízení uplatněny.

[16] Stanovení poplatkové povinnosti se jistě vyznačuje určitými specifiky oproti stanovení daňové povinnosti, ty však rozhodně nebrání tomu, aby v řízení podle zákona o místních poplatcích byly přiměřeně užity výše uvedené zásady. Jak plyne ze správního spisu, městský úřad v případě žalobce pojal pochyby o tom, zda jím zasílané úhrady za místní poplatek z ubytovací kapacity odpovídají skutečnosti počtu ubytovaných osob v jím vlastněném objektu. Tyto pochyby mu sdělil ve vytýkacích výzvách, v nichž jej zároveň vyzval k předložení ubytovací knihy za patřičné období. Poté, co mu tato kniha nebyla předložena, přistoupil bez dalšího k vyměření poplatku za užití pomůcek. Ze správního spisu ani z odůvodnění žalovaného tak není patrné, zda byl žalobce někdy konfrontován s výsledky místních šetření konaných opakovaně v jeho objektu a zda dostal příležitost se k nim nějakým způsobem vyjádřit. Úřední záznamy z místních šetření jsou sice součástí spisu, ale není zřejmé, zda byl žalobce o jejich průběhu a výsledku jakkoli zpraven. Žalovaný se o nich ve svém rozhodnutí také vůbec nezmiňuje. Přitom se lze domnívat, že právě na jejich základě vznikly pochyby o tom, zda žalobce odvádí poplatek ve správné výši. Stejně tak není zřejmé, zda byly vyčerpány všechny možnosti stanovit výši poplatku dokazováním. Byť žalobce nepředložil ubytovací knihu, stále si lze ještě představit další možnosti, jak by bylo možné poplatkovou povinnost stanovit tímto způsobem; je přitom nutno připomenout, že dokazování je primárním způsobem stanovení daně (poplatku). Městský úřad mohl vést např. dokazování výslechem svědků, kteří se účastnili oněch místních šetření, a dát tak žalobci možnost závěry z těchto místních šetření rozporovat. Jestliže správní orgány byly přesvědčeny o tom, že ani touto cestou nelze poplatek

spolehlivě stanovit, pak bylo jejich povinností to ve svých rozhodnutích řádně odůvodnit, což však neučinily. Stejně tak se žalovaný v odůvodnění svého rozhodnutí vůbec nezmiňuje o tom, zda zkoumal, jestli bylo při stanovení poplatkové povinnosti přihlédnuto k případným okolnostem, z nichž by vyplývaly výhody pro žalobce.

[17] Nejvyšší správní soud tedy uzavírá, že žalovaný se v odůvodnění svého rozhodnutí nedostatečně zabýval otázkou naplnění zákonných podmínek pro vyměření poplatků za užití pomůcek a že kasační námitky směřující proti shodnému závěru krajského soudu jsou nedůvodné.

IV.

[18] Jelikož v řízení nevyšly najevo ani žádné vady, k nimž musí kasační soud přihlížet z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 s. ř. s.), zamítl Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s.).

[19] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 za použití § 120 s. ř. s. Žalovaný nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť ve věci neměl úspěch; žalobce náhradu nákladů řízení nepožadoval a ani ze soudního spisu není patrno, že by mu nějaké náklady vznikly.

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

V Brně dne 27. ledna 2011

JUDr. Lenka Kaniová
předsedkyně
senátu