

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: **D. J.,** zastoupen JUDr. Petrem Hromkem, Ph.D., advokátem se sídlem Vinohradská 30, Praha 2, proti žalovanému: **Magistrát hlavního města Prahy**, se sídlem Mariánské náměstí 2, Praha 1, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 7. 2008, čj. S-MHMP 77608/2008 DPC 1, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 30. 5. 2012, čj. 5 Ca 321/2008 – 85,

takto:

I. Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 30. 5. 2012, čj. 5 Ca 321/2008 – 85, **se zrušuje.**

II. Rozhodnutí Magistrátu hlavního města Prahy ze dne 25. 7. 2008, čj. S-MHMP 77608/2008 DPC 1, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.

III. Žalovaný **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

IV. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku ve výši 19.520 Kč do patnácti dnů ode dne právní moci tohoto rozsudku k rukám jeho zástupce JUDr. Petra Hromka, Ph.D., advokáta se sídlem Vinohradská 30, Praha 2.

Odůvodnění:

I.
Vymezení věcí

[1] Úřad městské části Praha 6 (dále jen „správce poplatku“) vyzval dne 25. 5. 2006 žalobce, aby splnil svoji ohlašovací povinnost ohledně místního poplatku za užívání veřejného prostranství (pozemků p. č. 4000, 4003 a 4023 v katastrálním území Dejvice), které bylo zabráno dočasnou stavbou prodejních stánků (tržiště Dejvická). Žalobce na výzvu reagoval sdělením, že není povinen poplatek platit, neboť za nájem pozemků hradí nájemné. Jelikož žalobce nesplnil svoji ohlašovací povinnost, vydal správce daně dne 1. 10. 2007 platební výměr č. 023/2007, čj. EO/2-11/4-140927/023/07/By, jímž žalobci stanovil na základě pomůcek místní poplatek za užívání veřejného prostranství za období od 1. 1. 2004 do 16. 10. 2006 v celkové výši 2.703.000 Kč. Rozhodnutím správce poplatku ze dne 20. 2. 2008 byla výše vyměřeného poplatku snížena na základě žádosti žalobce na částku 676.000 Kč. Odvolání žalobce proti platebnímu výměru správce poplatku žalovaný v záhlaví uvedeným rozhodnutím zamítl.

[2] Žalobce podal proti rozhodnutí žalovaného žalobu k městskému soudu. Ten ji shora označeným rozsudkem zamítl. S odkazem na rozsudek NSS čj. 9 Afs 86/2008 – 89 městský soud uvedl, že placení nájemného za užívání pozemku nevylučuje vznik povinnosti uhradit místní poplatek za užívání veřejného prostranství. Důvodem zpoplatnění užívání veřejného prostranství místním poplatkem je omezení užívání daných prostor veřejností ve prospěch určitého subjektu. Poplatek má funkci regulační a fiskální. Placení nájemného naproti tomu dává užívací právo k předmětnému pozemku. Vznik nájmu automaticky nezakládá vznik povinnosti platit místní poplatek, tato povinnost je totiž vázána na tzv. zvláštní užití veřejného prostranství. Obsah žalobcem předložených smluv neprokazuje jeho tvrzení, že sazba místního poplatku byla implicitně vyjádřena ve výši smluveného nájemného.

[3] Soud dále uvedl, že chybný název přílohy č. 2 vyhlášky č. 24/2003 Sb. hl. m. Prahy, o místním poplatku za užívání veřejného prostranství, považuje za chybu v psaní. S ohledem na řazení této přílohy ve sbírce je zřejmé, že jde o přílohu k vyhlášce č. 24/2003 Sb. hl. m. Prahy, nikoliv k vyhlášce č. 5/1991 Sb. hl. m. Prahy, jak je v ní chybně uvedeno. Z této přílohy plyne, že ulice Dejvická i Václavkova jsou označeny jako veřejná prostranství. Žalobcem pronajatý prostor byl tedy od 1. 1. 2004 do 16. 10. 2006 veřejným prostranstvím. Ani další žalobní bod neshledal soud důvodným, neboť dospěl k závěru, že není rozhodné, zda dočasné stavby byly umístěny na daný pozemek před 1. 1. 2004, nýbrž že s účinností od 1. 1. 2004 je jejich umístění zpoplatněno. Nezpoplatňuje se jejich umístění jakožto činnost, nýbrž jejich existence na veřejném prostranství.

[4] K námitkám procesního charakteru soud uvedl, že žalobce nevyhověl výzvám ke splnění ohlašovací povinnosti, a proto byl správce daně oprávněn stanovit výši poplatku na základě pomůcek. Ze spisového materiálu přitom plyne, že správce daně si opatřil dostatek pomůcek. Rozsah přezkumu platebního výměru žalovaným byl omezen jen na posouzení otázky, zda byly dodrženy zákonné podmínky pro použití tohoto způsobu stanovení daně (§ 50 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, dále též jen „ZSDP“).

II.
Argumenty obsažené v kasační stížnosti

[5] Žalobce (dále jen „stěžovatel“) podal proti rozsudku městského soudu včasnou kasační stížnost z důvodů dle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. Navrhl, aby soud napadený rozsudek zrušil, stejně jako platební výměr Úřadu městské části Praha 6.

[6] Stěžovatel nejprve namítá, že se městský soud vůbec nevypořádal s ústavněprávní argumentací obsaženou převážně v replice ze dne 28. 5. 2012. Jejím jádrem bylo tvrzení o nepřípustné retroaktivní aplikaci právních předpisů, resp. jejich vlivu na minulé právní skutečnosti, a o zásahu do již nabytých práv. V minulosti provedl správce daně řadu kontrol na místě samém, přitom o povinnosti platit poplatek za užívání veřejného prostranství se nezmínil.

[7] Dále stěžovatel odkazuje na část C článku IV žaloby a repliku ze dne 28. 5. 2012, v nichž podrobně rozebírá rozpor platebního výměru se základními ústavními principy. Soud se s touto argumentací nevypořádal, pouze mechanicky převzal právní názor obsažený v rozsudku NSS sp. zn. 9 Afs 86/2008, ačkoliv stěžovatel výslovně upozorňoval na odlišnost skutkového základu obou případů. Postup správce poplatku je nezákonný, neboť na existující právní vztah aplikoval právní předpis vydaný až během užívání předmětných částí pozemků na základě nájemní smlouvy. Poplatkem tedy zatížil užívání pozemku, které dříve poplatku nepodléhalo, aniž k takovému postupu měl výslovný zákonný podklad.

[8] Stěžovatel namítá, že vydaným platebním výměrem byla porušena právní jistota a legitimní očekávání v důsledku nezákonné a nepředvídatelné aplikace novely zákona o místních poplatcích na existující nájemní vztah. Stěžovatel neměl možnost přizpůsobit podmínky nájemního vztahu nové právní úpravě, např. ukončit nájem dříve. Novela zákona o místních poplatcích (zákon č. 229/2003 Sb.) neobsahuje žádné výslovně přechodné ustanovení, což jasně vypovídá o standardním úmyslu zákonodárce nově zpoplatnit pouze zvláštní užívání veřejného prostranství, k němuž dojde až po dni účinnosti novely. Existující právní vztahy se však mají nadále řídit původní právní normou. Předmětem poplatku je dle § 4 zákona o místních poplatcích až umístění dočasné stavby po dni účinnosti právní úpravy. Tomu nasvědčuje i úprava splatnosti poplatku obsažená v § 3 vyhlášky č. 24/2003 Sb. hl. m. Prahy. Ústavně konformním postupem by bylo vynětí zastavěné části pozemků z výčtu veřejných prostranství uvedených v obecně závazné vyhlášce.

[9] Skutková zjištění učiněná správcem daně jsou v rozporu s obsahem spisu. Z něho totiž plyne, že v roce 1997 byla uzavřena nová nájemní smlouva, nájemné bylo sjednáno v trojnásobné výši. Nájemné tak zohlednilo i veřejnoprávní poplatek. Ustanovení § 5 písm. b) vyhlášky č. 24/2003 Sb. hl. m. Prahy sice vyžaduje, aby ujednání o osvobození od placení místního poplatku bylo obsaženo ve smlouvě výslovně, při uzavírání smlouvy ovšem nebylo možno předvídat zpoplatnění užívání veřejného prostranství. Stěžovatelem užívaná část pozemku p. č. 4000 byla veřejným prostranstvím vymezena pouze v období od 1. 8. 2005 do 1. 7. 2006. Ani s touto námitkou se městský soud nevypořádal.

[10] Výměr správce poplatku trpí dle stěžovatele podstatnou vadou, neboť neobsahuje konkrétní ustanovení právních předpisů, ze kterých správce poplatku svůj nárok odvozuje. To je v rozporu s § 32 odst. 2 písm. d) ZSDP. Rovněž v odůvodnění chybí spousta údajů,

třeba že poplatek byl vyměřen dle § 44 odst. 1 ZSDP, jaké pomůcky si správce daně opatřil, proč určil počátek zdaňovacího období na 1. 1. 2004 či jaké závěry učinil při místním šetření ze dne 13. 4. 2007. Správce poplatku se nevypořádal s řadou námitek, které stěžovatel uplatnil během vytýkacího řízení. Výměr postrádá obligatorní náležitosti předepsané zákonem, a proto je nutno jej považovat za neplatný, resp. nicotný, přičemž jeho vydáním došlo k porušení základních zásad daňového řízení, neboť nebyly splněny zákonné předpoklady pro postup dle § 44 odst. 1 ZSDP. Aby bylo možné vyhnout se tomuto postupu, musel by stěžovatel zřejmě účelově vyplnit předložený formulář „Přiznání k místnímu poplatku za užívání veřejného prostranství“ s řadou nepřiléhavých rubrik a nesprávným poučením, čímž by se stěžovatel implicitně přihlásil ke své neexistující poplatkové povinnosti.

[11] Stěžovatel s odvoláním na prvorepublikovou judikaturu dovozuje, že poplatek za používání veřejného prostranství nelze předepsat tomu, komu obec před zavedením podobného poplatku zvláštní smlouvou poskytla používání předmětného veřejného prostranství. Zavedení poplatku nebo ustanovení nových pravidel o jeho vybírání není s to zrušit nebo změnit práva, jichž strana nabyla ze zvláštní smlouvy upravující užívání dotyčného obecního zařízení nebo pozemku.

[12] V závěru kasační stížnosti pak stěžovatel namítá, že úplnou absenci zásadní přílohy obecně závazného právního předpisu na oficiálních webových stránkách žalovaného, a dokonce chybné a matoucí označení takové přílohy přímo ve Sbírce právních předpisů hlavního města Prahy nelze považovat za technické nedopatření, ze kterého nevyplývají žádné právní důsledky. Adresátovi právní normy nemůže být zřejmé, zda je ve sbírce právních předpisů zařazena nesprávná, a tudíž neplatná příloha, nebo sice platná a správná příloha, ovšem nesprávně označená. Vyhláška č. 24/2003 Sb. hl. m. Prahy trpí podstatnou vadou, neboť v ní nejsou jasně, určitě a srozumitelně vymezena místa, která podléhají místnímu poplatku. Stěžovatel odkazuje na část B článku IV žaloby, včetně části A repliky ze dne 28. 5. 2012. Stěžovatel shrnuje, že žalovaný, i s ohledem na chybné označení přílohy vyhlášky č. 24/2003 Sb. hl. m. Prahy, s účinností od 1. 1. 2004 řádně nevymezil veřejná prostranství, která by měla podléhat poplatku za jejich užívání.

III.
Vyjádření žalovaného ke kasační stížnosti

[13] Žalovaný ve svém vyjádření ze dne 7. 9. 2012 zdůraznil, že zákonným podkladem pro vyměření místního poplatku byla novela zákona o místních poplatcích provedená zákonem č. 229/2003 Sb. Vyhláška hl. m. Prahy o místním poplatku za užívání veřejného prostranství byla zveřejněna ve Sbírce právních předpisů hl. m. Prahy dne 12. 12. 2003. Od tohoto dne tedy měl stěžovatel vědět, že užívání veřejného prostranství bude s účinností od 1. 1. 2004 zpoplatněno. Měl možnost ukončit nájemní vztah, přesto však jeho platnost neustále prodlužoval. Tak například čtvrtým dodatkem ze dne 16. 12. 2003 byla prodloužena platnost smlouvy do 31. 12. 2004. Námitka retroaktivity by byla důvodná, pokud by správce daně požadoval zaplacení poplatku za období před 1. 1. 2004. Stěžovatel opakovaně odmítal poskytnout správci poplatku požadované údaje s tím, že není povinen platit místní poplatek za užívání veřejného prostranství.

[14] Žalovaný poukazuje na to, že obchodní vztahy mezi stěžovatelem a pronajímatelem před 1. 1. 2004 jsou bezpředmětné. Stěžovatel neprokázal, že by smlouva obsahovala ujednání, podle něhož by v ceně nájmu byly zahrnuty i zákonné poplatky. Z textu smlouvy naopak plyne, že uzavřením nájemní smlouvy nejsou dotčeny jiné obecně závazné normy vztahující se k podnikatelské aktivitě stěžovatele. Dále žalovaný uvedl, že je třeba rozlišovat trvalé stavby, jejichž umístěním na veřejné prostranství ztrácí daná část plochy povahu veřejného prostranství, a dočasné. Pokud jde o chybné označení přílohy č. 2 vyhlášky č. 24/2003 Sb. hl. m. Prahy, nejedná se o chybu legislativní, nýbrž technickou. Z § 1 a § 6 této vyhlášky plyne, že jedním z jejích záměrů bylo vymezit místa na území hlavního města Prahy, která podléhají poplatku, a to právě prostřednictvím přílohy č. 2.

[15] Platební výměr obsahuje všechny potřebné údaje. Ve výroku jsou uvedeny právní předpisy, podle nichž bylo postupováno. V odůvodnění je uvedeno, co je předmětem zpoplatnění, v jakém období a v jakém rozsahu došlo k užívání veřejného prostranství. Správce poplatku musel postupovat dle § 44 ZSDP a daň stanovit podle pomůcek. Jelikož stěžovatel neposkytl dostatečnou součinnost, muselo být provedeno místní šetření, při němž bylo zjištěno, že velikost zabrané plochy veřejného prostranství se shoduje s údajem uvedeným ve smlouvě. Žalovaný doplňuje, že odvolávání se na prvorepublikovou judikaturu je irelevantní. Navrhuje, aby byla kasační stížnost zamítnuta.

IV.
Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[16] Kasační stížnost je důvodná.

[17] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval přezkoumatelností rozsudku městského soudu (**IV.A.**) a poté námitkou, že nebyly splněny podmínky pro vyměření poplatku na základě pomůcek podle § 44 odst. 1 ZSDP [§ 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s., **IV.B.**]

IV.A.
Nepřezkoumatelnost rozsudku městského soudu a rozhodnutí žalovaného

IV.A.1
Nepřezkoumatelnost rozsudku v důsledku opomenutí žalobních bodů

[18] Stěžovatel v kasační stížnosti namítá, že platební výměr vydaný správcem daně neobsahuje konkrétní ustanovení příslušných právních předpisů, ze kterých správce daně svůj nárok dovozuje [§ 32 odst. 2 písm. d) ZSDP].

[19] Obsahově shodný žalobní bod uplatnil stěžovatel též v žalobě, městský soud se však k němu nikterak nevyjádřil. Jeho rozsudek je tak v této části nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů, k čemuž musel Nejvyšší správní soud přihlédnout i bez námitky (§ 109 odst. 4 s. ř. s.).

[20] Ze správního spisu dále plyne, že totožnou námitku uplatnil stěžovatel již v odvolání proti platebnímu výměru správce poplatku. Žalovaný se však k této námitce taktéž žádným způsobem nevyjádřil, a proto zatížil své rozhodnutí vadou nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů [§ 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s.]. Svojí podstatou se může jednat o námitku relevantní, neboť každé rozhodnutí vydané správcem daně musí splňovat požadavky upravené v § 32 odst. 2 ZSDP. Dodržení formálních náležitostí daňového rozhodnutí je třeba zkoumat i v řízení o odvolání, které směřuje proti vyměření daně platebním výměrem na základě pomůcek. Je pravdou, že podle § 50 odst. 5 ZSDP *směřuje-li odvolání proti rozhodnutí o dani stanovené podle pomůcek nebo o dani sjednané za řízení, zkoumá odvolací orgán pouze dodržení zákonných podmínek pro použití tohoto způsobu stanovení daně*. Smyslem tohoto ustanovení je vyloučit z přezkumu odvolacího orgánu konkrétní způsob, jakým správce daně dospěl s využitím pomůcek ke stanovení výše poplatku jako takového, nikoliv vyloučit přezkum naplnění formálních náležitostí daňového rozhodnutí.

[21] Za těchto okolností nemohl Nejvyšší správní soud věcně projednat námitku stěžovatele poukazující na to, že platební výměr neobsahuje všechny základní náležitosti rozhodnutí vydaného v daňovém řízení. Proto soud zrušil rozsudek městského soudu pro jeho nepřezkoumatelnost a současně i rozhodnutí žalovaného, neboť i to trpí stejnou vadou a důvody pro jeho zrušení byly dány již v řízení před městským soudem [§ 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s.].

[22] Stěžovatel platebnímu výměru vytýká rovněž to, že z něj není patrné, na základě jakých pomůcek byl místní poplatek vyměřen a že vůbec byl vyměřen postupem dle § 44 odst. 1 ZSDP. Dále se z něj nepodává žádná úvaha ohledně stanovení počátku zdaňovacího období. Správce poplatku se dle stěžovatele v platebním výměru nevypořádal s řadou námitek uplatněných stěžovatelem ve vyměřovacím řízení. Rovněž těmito dílčími námitkami tedy stěžovatel napadá formální náležitosti platebního výměru.

[23] Nejvyšší správní soud v soudním spise ověřil, že stěžovatel již v žalobě namítal, že správce poplatku se v platebním výměru nevypořádal s námitkami uplatněnými ve vyměřovacím řízení, neuvedl, proč byl poplatek vyměřen až od 1. 1. 2004 (viz část IV., oddíl A., bod 1. a 2. žaloby). Ani těmto dílčím žalobním bodům se městský soud ve svém rozsudku nevěnoval. Stěžovatel jimi napadal formální nedostatky platebního výměru – absenci odůvodnění –, soud ovšem nezaujal žádné stanovisko ohledně toho, zda měl platební výměr obsahovat odůvodnění. Rozsudek městského soudu je proto i v této části nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů. Městský soud by však stěží mohl žalobou napadené rozhodnutí přezkoumat v rozsahu těchto dílčích žalobních bodů, neboť ani žalovaný se ve svém rozhodnutí s touto námitku nevypořádal, byť byla stěžovatelem řádně uplatněna v odvolání (viz část I. odvolání). Rovněž rozhodnutí žalovaného je tedy nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů, a proto soud zrušil podle § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. vedle rozsudku městského soudu i rozhodnutí žalovaného.

IV.A.2
Nepřezkoumatelnost rozsudku jako důsledek přezkoumání nepřezkoumatelného rozhodnutí žalovaného

[24] Stěžovatel v odvolání proti platebnímu výměru správce poplatku uvedl několik námitek, jimiž zpochybňoval samotnou existenci povinnosti platit místní poplatek za užívání veřejného prostranství. Předně namítal, že § 6 vyhlášky č. 24/2003 Sb. hl. m. Prahy stanoví, že místa, jejichž užívání podléhá poplatku, jsou uvedena v příloze č. 2 vyhlášky. Příloha č. 2 uvedené vyhlášky však ve Sbírce právních předpisů hlavního města Prahy vyhlášena nebyla. Místnímu poplatku podléhalo pouze užívání části pozemku p. č. 4000, a to jen v době od 1. 8. 2005 do 1. 7. 2006. Dále stěžovatel namítal, že jím užívanou část pozemku nelze považovat za veřejné prostranství, neboť se nejedná o prostory přístupné každému bez omezení vzhledem k dlouhodobé existenci povolené a zkolaudované stavby (prodejních stánků). Další odvolací námitkou se stěžovatel soustředil na skutečnost, že předmětné pozemky byly používány jako prodejní plocha již před účinností vyhlášky č. 24/2003 Sb. hl. m. Prahy. Předmětem místního poplatku však může být pouze umístění dočasných staveb sloužících pro poskytování prodeje uskutečněné po 1. 1. 2004.

[25] Žalovaný na tuto argumentaci žádným způsobem nereagoval, nezabýval se její relevancí pro daný případ, natož pak její opodstatněností. Z odůvodnění rozhodnutí žalovaného (zejména z předposledního odstavce na druhé straně rozhodnutí) lze nepřímo dovodit, že tyto námitky nepovažoval žalovaný s ohledem na omezený přezkum platebního výměru dle § 50 odst. 5 ZSDP (poplatek stanovený na základě pomůcek) za relevantní. Takovýto náhled na výklad § 50 odst. 5 ZSDP je však mylný, jak soud uvedl již výše (viz bod [20] shora). Není pochyb o tom, že i přes limitaci přezkumu platebního výměru, jímž byl poplatek vyměřen s použitím pomůcek, je nutno vždy zahrnout mezi zákonné podmínky pro stanovení poplatku podle pomůcek i zkoumání samotné existence poplatkové povinnosti jako takové, tj. zkoumání, zda činnost daňového subjektu poplatkové povinnosti vůbec podléhá, či nikoli (srov. rozsudek NSS ze dne 26. 2. 2009, čj. 2 Afs 24/2008 – 48, shodně též rozsudek čj. 1 Afs 62/2004 – 68, cit. v bodě [35] níže).

[26] Rozhodnutí o odvolání proti platebnímu výměru je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů, jelikož se v něm žalovaný nevypořádal se zásadními námitkami stěžovatele zpochybňujícími vlastní podstatu rozhodnutí o vyměření místního poplatku, totiž existenci povinnosti zaplatit místní poplatek. Vyjádření k žalobě, v němž se žalovaný poprvé vypořádal s odvolacími námitkami stěžovatele, nemůže zhojit vadu žalobou napadeného rozhodnutí (srov. rozsudek NSS ze dne 13. 10. 2004, čj. 3 As 51/2003 – 58).

[27] Obsahově totožné námitky, jaké byly uplatněny v odvolání, vznesl stěžovatel též v žalobě. Jelikož bylo rozhodnutí žalovaného v této části (co do rozsahu stěžejní) nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů, bylo městskému soudu znemožněno, aby se k těmto žalobním bodům věcně vyjádřil a posoudil jejich důvodnost. Za této situace bylo povinností městského soudu přihlédnout k nepřezkoumatelnosti rozhodnutí žalovaného z úřední povinnosti (viz usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 8. 3. 2011, čj. 7 Azs 79/2009 – 84, zejména bod 16, publ. pod č. 2288/2011 Sb. NSS).

[28] Městský soud měl tedy rozhodnutí žalovaného zrušit podle § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s. a věc mu vrátit k dalšímu řízení. Namísto toho však rozhodnutí žalovaného z pohledu žalobních bodů zpochybňujících existenci povinnosti zaplatit místní poplatek přezkoumal a s argumentací stěžovatele se vypořádal. Tím však zatížil vlastní rozhodnutí nepřezkoumatelností pro nedostatek důvodů (srov. rozsudek NSS ze dne 13. 6. 2007,

čj. 5 Afs 115/2006 – 91), k níž je Nejvyšší správní soud povinen přihlédnout i bez námitky (§ 109 odst. 4 s. ř. s.). Rovněž v tomto případě je dán důvod nejen ke zrušení rozsudku městského soudu, ale též rozhodnutí žalovaného podle § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s.

[29] Soudy nepochybně nesmí k přezkumu správních rozhodnutí přistupovat s přepjatým formalismem. Na druhou stranu nelze připustit, aby bylo aprobováno správní rozhodnutí, které je v části nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů. Takový postup, byť směřuje k urychlení věcného vyřízení celého sporu, nevede k ničemu jinému, než že městský soud doplňuje (zde zcela!) důvody správního rozhodnutí. Smyslem soudního přezkumu založeného na kasačním principu je poměřit skutkové a právní výtky obsažené v žalobě s obsahem správního rozhodnutí a správního spisu a posoudit, zda správní rozhodnutí obstojí. Jeho smyslem ovšem není doplňovat důvody správního rozhodnutí, mohlo by tomu tak být pouze v systému soudní kontroly s apelačními prvky, což však není tento případ.

[30] Za této situace se nemohl Nejvyšší správní soud zabývat celým souborem kasačních námitek, který se týká existence povinnosti zaplatit místní poplatek za užívání veřejného prostranství, neboť rozsudek městského soudu je v této části nepřezkoumatelný.

[31] Dalšími námitkami stěžovatele poukazujícími na nepřezkoumatelnost rozsudku městského soudu z důvodu, že se důsledně nevypořádal s argumentací stěžovatele uplatněnou v replice, se soud pro nadbytečnost nezabýval. Rozsudek městského soudu se ruší a věc se vrací do stádia řízení o odvolání, aniž by byl soudy vysloven závazný právní názor rozhodný pro posouzení merita věci. Posuzovat, zda se městský soud vyčerpávajícím způsobem vypořádal s meritorní argumentací, především pak s jejím rozhojněním obsaženým v replice, by bylo neefektivní a postrádalo jakýkoliv význam.

IV.B.

Splnění podmínek pro vyměření poplatku na základě pomůcek

[32] Stěžovatel namítá, že pro stanovení daně na základě pomůcek nebyly splněny podmínky, neboť reagoval již na první výzvu správce daně a odůvodnil, proč dle něho nejsou dány důvody pro vyměření poplatku.

[33] Nejvyšší správní soud se mohl touto námitkou zabývat věcně, neboť je oddělitelná od nepřezkoumatelných částí rozsudku městského soudu a žalovaný i městský soud se s touto otázkou alespoň rámcově ve svých rozhodnutích vypořádali (srov. usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 19. 2. 2008, čj. 7 Afs 212/2006 – 74, publ. pod č. 1566/2008 Sb. NSS).

[34] Podle § 40 odst. 1 ZSDP je daňové přiznání nebo hlášení povinen podat každý, komu vzniká v souladu s tímto zákonem nebo zvláštním předpisem tato povinnost, nebo ten, koho k tomu správce daně vyzve. Dle § 14 odst. 2 zákona č. 565/1990 Sb., o místních poplatcích, upraví obec v obecně závazné vyhlášce mimo jiné vznik a zánik poplatkové povinnosti a lhůty pro plnění ohlašovací povinnosti. Vyhláška hlavního města Prahy č. 24/2003 Sb. hl. m. Prahy, o místním poplatku za užívání veřejného prostranství, v § 3 stanoví, že poplatník je povinen ohlásit písemně správci poplatku užívání veřejného

prostranství nejméně 7 dní před jeho započetím. Nebylo-li podáno daňové přiznání nebo hlášení včas, a to ani po výzvě správce daně, je správce daně oprávněn zjistit základ daně a stanovit daň podle pomůcek, které má k dispozici, anebo které si sám opatří, a to i bez součinnosti s daňovým subjektem. Pokud daňový subjekt nepodá daňové přiznání ani na výzvu správce daně, je správce daně oprávněn předpokládat, že daňový subjekt vykázal v daňovém přiznání daň ve výši nula (§ 44 odst. 1 ZSDP).

[35] Ze shora uvedených ustanovení vyplývá, že není-li podáno daňové hlášení a nestane-li se tak ani na výzvu správce daně ve lhůtě, kterou poplatníkovi k tomu stanovil, zákon dává správci daně na výběr oprávnění: (1) buď stanovit základ daně a daň podle pomůcek, (2) anebo vyjít z předpokladu, že daňový subjekt vykázal v daňovém hlášení daň ve výši nula, vyměřit daň v této výši a eventuálně provést místní šetření, popřípadě zahájit daňovou kontrolu podle § 16 ZSDP a v rámci ní prověřit daňový základ a další okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně u daňového subjektu. Ve výběru které z oprávnění užije je správce daně limitován tím, že stanovit základ daně a daň podle pomůcek může jen tehdy, má-li dostatek podkladů pro závěr o tom, že daňovému subjektu svědčí daňová povinnost a daňovou povinnost lze podle pomůcek stanovit. Jestliže v důsledku nesplnění základní povinnosti daňového subjektu, spočívající v podání daňového hlášení, zákon dává správci daně oprávnění stanovit základ daně a daň pomocí pomůcek, je zákonným důvodem pro jeho užití doložení, že daňovému subjektu daňová povinnost svědčí, existence výzvy k podání daňového přiznání ve stanovené lhůtě a nepodání daňového hlášení ani po této výzvě a existence pomůcek, na základě nichž lze daňovou povinnost stanovit. Zákonnou podmínkou pro stanovení daňové povinnosti tímto náhradním způsobem je dále i aplikace § 46 odst. 3 ZSDP, ukládající správci daně povinnost přihlédnout také ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt, i když jím nebyly za řízení uplatněny (viz rozsudek NSS ze dne 7. 3. 2005, čj. 1 Afs 62/2004 – 68, publ. pod č. 610/2005 Sb. NSS).

[36] Z obsahu správního spisu plyne, že dne 25. 5. 2006 byla stěžovateli doručena výzva ze dne 23. 5. 2006, jíž byl stěžovatel vyzván ke splnění ohlašovací povinnosti dle § 3 vyhlášky č. 24/2003 Sb. hl. m. Prahy. Dne 22. 9. 2006 bylo správci daně doručeno sdělení stěžovatele, v němž uvedl, že pozemky p. č. 4000, 4003 a 4023 jsou nepřetržitě užívány stěžovatelem na základě nájemní smlouvy ze dne 12. 3. 1992, na níž navázala smlouva ze dne 11. 9. 1997. Výše nájemného v sobě již zahrnuje poplatek za užívání veřejného prostranství. Dne 13. 11. 2006 vydal správce daně výzvu k odstranění pochybností o údajích v ohlášení poplatkové povinnosti. Uvedl v ní, že místní poplatek nemůže příslušet vlastníkovi pozemku, ale pouze správci poplatku. Proto vyzval stěžovatele dle § 43 odst. 1 ZSDP ke splnění ohlašovací povinnosti dle § 3 vyhlášky č. 24/2003 Sb. hl. m. Prahy, a to do 15 dnů od doručení výzvy, a poučil jej, že nebude-li výzvě vyhověno, je správce daně oprávněn zjistit základ daně a stanovit daň podle pomůcek. Na to stěžovatel reagoval přípisem ze dne 30. 11. 2006, v němž správci daně sdělil, že platba za užívání veřejného prostranství je v daném případě realizována prostřednictvím úhrady nájmu. Je nepřípustné uložit stěžovateli vyhláškou povinnou platbu, nadto se zpětnou účinností. Ustanovení § 5 odst. 1 písm. b) vyhlášky č. 24/2003 Sb. osvobozuje dle stěžovatele tyto případy od místního poplatku. Správce daně následně vydal platební výměr, jímž stěžovateli vyměřil místní poplatek za užívání veřejného prostranství za období od 1. 1. 2004 do 16. 10. 2006 ve výši 2.703.000 Kč. Z platebního výměru není zřejmé, jakým způsobem došlo ke

stanovení výše místního poplatku, zda se tak stalo na základě daňového hlášení nebo s využitím pomůcek.

[37] Nejvyšší správní soud má za to, že přípisy stěžovatele ze dne 21. 9. 2006 a 30. 11. 2006 je třeba považovat za ohlášení poplatkové povinnosti s tím, že stěžovatel vyčíslil poplatkovou povinnost na 0 Kč. Dle § 21 odst. 2 ZSDP se daňové hlášení podává na předepsaných tiskopisech pouze tehdy, jestliže tak stanoví tento zákon nebo zákon zvláštní. Dle § 40 odst. 2 ZSDP lze daňové hlášení účinně podat jen na tiskopise vydaném Ministerstvem financí nebo na počítačových sestavách, které mají údaje, obsah i uspořádání údajů zcela totožné s tiskopisem vydaným ministerstvem.

[38] Pro plnění ohlašovací povinnosti nestanoví zákon o místních poplatcích povinnost podávat hlášení na formulářích. Povinnost podat hlášení ve věci místního poplatku na formuláři nelze dovodit ani z § 40 odst. 2 ZSDP, neboť ten svazuje tuto povinnost s existencí tiskopisů vydaných Ministerstvem financí. K plnění ohlašovací povinnosti dle zákona o místních poplatcích však ministerstvo žádné tiskopisy nevydalo. Ostatně vzhledem k § 14 odst. 2 zákona o místních poplatcích, dle něhož mají ohlašovací povinnost ke vzniku a zániku poplatkové povinnosti upravit obce ve svých vyhláškách, by ani nebylo možné, aby ministerstvo vydávalo závazné tiskopisy.

[39] Jednotlivé obce sice zpravidla vyhotovují formuláře pro hlášení povinnosti platit místní poplatek, tyto formuláře však slouží toliko pro usnadnění splnění ohlašovací povinnosti daňovým subjektům, nikoliv jako závazné formuláře. Je tedy třeba dovodit, že hlášení o užívání veřejného prostranství lze učinit v písemné formě bez nutnosti dodržet určitý předem daný způsob uspořádání deklarovaných údajů na pevném podkladě. Rozsah údajů, které je třeba v hlášení uvést, upravuje v souladu s § 14 odst. 2 zákona o místních poplatcích vyhláška příslušné obce, v daném případě tedy vyhláška č. 24/2003 Sb. hl. m. Prahy. Dle § 3 odst. 2 vyhlášky č. 24/2003 Sb. hl. m. Prahy je poplatník povinen sdělit své plné jméno, bydliště, rodné číslo, jakož i údaje osvědčující povolení nebo oprávnění k podnikatelské nebo jiné samostatné výdělečné činnosti. Podnikající fyzická osoba je dále povinna sdělit čísla účtů, na nichž jsou soustředěny peněžní prostředky z její podnikatelské činnosti. Současně je poplatník povinen sdělit rozsah (v m^2), dobu (tj. první a poslední den) a způsob užívání veřejného prostranství. Vyhláška nestanoví, že by bylo povinností poplatníka učinit ohlášení formou vyplnění závazného formuláře.

[40] V podáních stěžovatele ze dne 21. 9. 2006 a 30. 11. 2006 jsou konkretizovány jím užívané pozemky pomocí parcelních čísel, uveden účel jejich užívání (provozování tržiště – umístění prodejních stánků) a doba (nepřetržitě od uzavření nájemní smlouvy ze dne 12. 3. 1992). Rozsah užívání je pak patrný z nájemní smlouvy ze dne 10. 9. 1997, kterou měl správce daně k dispozici ještě před vydáním výzvy k podání hlášení. Z tvrzení stěžovatele, že mu poplatková povinnost nevznikla a není dána, lze jednoznačně dovodit, že deklaruje poplatkovou povinnost ve výši 0 Kč.

[41] Vzhledem k tomu, že účinně ohlásit poplatkovou povinnost je možné i písemným podáním neformální podoby a že stěžovatel *de facto* sdělil správci daně údaje, jejichž poskytnutí požaduje ke splnění ohlašovací povinnosti § 3 odst. 2 vyhlášky č. 24/2003 Sb. hl. m. Prahy, je třeba dospět k závěru, že stěžovatel svoji ohlašovací povinnost splnil.

Správce daně proto nemohl vydat podle § 44 odst. 1 ZSDP platební výměr, v němž byla výše místního poplatku stanovena na základě pomůcek. Prostřednictvím § 44 odst. 1 ZSDP není možné vynucovat na daňovém subjektu, aby údaje uvedené v hlášení odpovídaly skutečnosti. K tomu má správce daně jiné nástroje, jimiž může vyšetřit skutkové okolnosti případu či prosadit svůj náhled na spornou právní otázku. Z odůvodnění rozhodnutí žalovaného dále plyne, že aplikoval současně § 44 a § 31 odst. 5 ZSDP. Souběžná aplikace těchto dvou ustanovení je však vyloučena, neboť prvně uvedené ustanovení míří na situace, kdy poplatník neplní svoji povinnost tvrzení, posléze uvedené ustanovení se pak týká případů, kdy poplatník neplní svoji povinnost důkazní (srov. rozsudek NSS čj. 1 Afs 62/2004 – 68, cit. v bodě [35] shora).

[42] Vyměřovací řízení je zatíženo vadou, která mohla mít vliv na zákonnost rozhodnutí, neboť správce poplatku vyměřil poplatek na základě pomůcek podle § 44 odst. 1 ZSDP a žalovaný tento postup akceptoval. Městský soud měl rozhodnutí žalovaného pro tuto důvodně vytýkanou vadu řízení před správními orgány zrušit. Nejvyšší správní soud tak zrušil nejen rozsudek městského soudu, ale též rozhodnutí žalovaného [§ 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s.].

[43] Námitka je důvodná.

V.
Závěr a náklady řízení

[44] S ohledem na výše uvedené dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost je důvodná (viz body [20], [23], [28] a [41] shora), a proto zrušil rozsudek městského soudu (§ 110 odst. 1 věta první před středníkem s. ř. s.). Již městský soud měl v řízení o žalobě zrušit rozhodnutí žalovaného pro nepřezkoumatelnost a pro vadu řízení, která mohly mít vliv na zákonnost rozhodnutí. Nejvyšší správní soud tedy na základě § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. zrušil i rozhodnutí žalovaného a věc vrátil k dalšímu řízení žalovanému.

[45] Byť stěžovatel požadoval i zrušení platebního výměru správce poplatku, ke zrušení tohoto rozhodnutí Nejvyšší správní soud nepřikročil. Je na žalovaném, aby posoudil, zda může odstranit vytýkanou vadu řízení v odvolacím řízení, nebo zda je třeba zrušit platební výměr správce poplatku.

[46] Pokud Nejvyšší správní soud zruší rozhodnutí krajského soudu a současně i rozhodnutí žalovaného, rozhodne i o nákladech řízení, které předcházelo zrušenému rozhodnutí krajského soudu (§ 110 odst. 3 věta druhá s. ř. s.). Náklady řízení o žalobě a náklady řízení o kasační stížnosti tvoří v tomto případě jeden celek a Nejvyšší správní soud rozhodne o jejich náhradě jediným výrokem vycházejícím z § 60 s. ř. s. (srov. rozsudek NSS ze dne 19. 11. 2008, čj. 1 As 61/2008 – 98).

[47] O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto v souladu s § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Řízení o žalobě skončilo neúspěchem žalovaného, který tak nemá právo na náhradu nákladů řízení. Naopak úspěšný stěžovatel právo na náhradu nákladů řízení

má. Náklady řízení v tomto případě tvoří soudní poplatky, odměna zástupce a jeho hotové výdaje (§ 57 odst. 1 s. ř. s.).

[48] V řízení před krajským soudem byl stěžovatel zastoupen advokátem JUDr. Petrem Hromkem, Ph.D., jehož odměna se stanoví dle vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif, dále též „AT"). Sazba za jeden úkon právní služby činí dle § 7 ve spojení s § 9 odst. 3 písm. f) advokátního tarifu 2.100 Kč a náhrada hotových výdajů činí dle § 13 odst. 3 advokátního tarifu 300 Kč za jeden úkon právní služby. Úkon právní služby poskytnutý JUDr. Petrem Hromkem, Ph.D., spočívající v převzetí a přípravě zastoupení, nelze považovat za účelně vynaložený náklad. Již v řízení před správními orgány byl stěžovatel zastoupen advokátem Mgr. Michalem Pleskačem, který vykonává advokacii ve sdružení s JUDr. Hromkem. Ze spisu se nepodávají žádné objektivní důvody opodstatňující změnu právního zastoupení. Tím méně, že jednání městského soudu se na základě substituční plné moci účastnil právě Mgr. Pleskač. Bylo by vůči žalovanému nespravedlivé, aby soud do výše náhrady nákladů řízení započetl i úkon právní služby, který nebyl objektivně nezbytný (změna právního zastoupení). K převzetí právního zastoupení fakticky došlo již v řízení před správcem poplatku, nejedná se tedy o náklad soudního řízení. Stěžovateli tak vznikly v řízení před městským soudem pouze tyto náklady:

Soudní poplatek za řízení o žalobě	2.000 Kč
Sepis žaloby [§ 11 odst. 1 písm. d) AT]	2.100 Kč + 300 Kč
Sepis repliky k vyjádření žalovaného [§ 11 odst. 1 písm. d) AT]	2.100 Kč + 300 Kč
Účast při jednání soudu [§ 11 odst. 1 písm. g) AT]	2.100 Kč + 300 Kč
Celkem	9.200 Kč

[49] V řízení před Nejvyšším správním soudem byl stěžovatel zastoupen rovněž JUDr. Hromkem. Zástupce stěžovatele podal blanketní stížnost, kterou doplnil teprve na výzvu soudu o konkrétní důvody, pro něž napadl rozsudek městského soudu. Úkon spočívající v podání kasační stížnosti byl soudem uznán, avšak vzhledem k tomu, že kasační stížnost by měla být již při svém podání perfektní, nelze následné odstraňování jejích vad kvalifikovat jako další úkon právní služby ve smyslu § 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu, který by měl soud při vyčíslení náhrady nákladů řízení zohlednit. Takový náklad, spočívající v dalším úkonu právní služby, totiž není účelně vynaložený. Stěžovateli tak v řízení o kasační stížnosti vznikly pouze tyto náklady řízení:

Soudní poplatek za řízení o kasační stížnosti	5.000 Kč
Soudní poplatek za návrh na přiznání odkladného účinku kasační stížnosti	1.000 Kč
Sepis kasační stížnosti [§ 11 odst. 1 písm. d) AT]	2.100 Kč + 300 Kč
Celkem	8.400 Kč

[50] Protože je zástupce stěžovatele plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšuje se nárok o částku odpovídající dani, kterou je povinen z odměny za zastupování a z náhrad hotových výdajů odvést podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (§ 35 odst. 8 s. ř. s.). Částka daně vypočtená podle § 37 odst. 1 a § 47 odst. 1 písm. a) a odst. 4 zákona o dani z přidané hodnoty činí 1.920 Kč.

[51] Celková výše nákladů řízení, na jejichž úhradu má stěžovatel právo, tak činí 19.520 Kč. Tuto částku je žalovaný povinen uhradit stěžovateli do 15 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jeho zástupce JUDr. Petra Hromka, Ph.D., advokáta.

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

V Brně dne 27. listopadu 2012

JUDr. Lenka Kaniová
předsedkyně senátu