

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Jaroslava Hubáčka a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobce: **Paradise Casino Admiral, a. s.,** se sídlem Komořany 146, Rousínov, proti žalovanému: **Krajský úřad Jihočeského kraje,** se sídlem U Zimního stadionu 1952/2, České Budějovice, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 21. 7. 2011, č. j. 10 A 43/2011 – 23,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

Rozsudkem Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 21. 7. 2011, č. j. 10 A 43/2011 – 23 bylo zrušeno rozhodnutím Krajského úřadu Jihočeského kraje (dále jen „stěžovatel“) ze dne 5. 5. 2011, č. j. KUJCK/14226/2011/OEKO a rozhodnutí Městského úřadu v Táboře ze dne 19. 1. 2011, č. j. METAB 3464/2011/OF/Kr. Prvním z uvedených rozhodnutí bylo zamítnuto odvolání účastníka řízení proti konkludentnímu vyměření místního poplatku za jiné technické herní zařízení za zdaňovací období od 1. 8. do 30. 9. 2010 a od 1. 10. do 31. 12. 2010. V odůvodnění rozsudku krajský soud uvedl, že mezi účastníky není sporné, zda podané odvolání proti konkludentnímu vyměření místního poplatku je podáním přípustným a zda zamítnutí odvolání pro nepřípustnost bylo provedeno v souladu se zákonem. Správce poplatku, a následně i stěžovatel, zastával názor, že zákon č. 565/1990 Sb., ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „zákon o místních poplatcích“) obsahuje speciální právní úpravu pro vydání platebního výměru, a proto nelze uplatnit zákon č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků), resp. zákon č. 280/2009 Sb., ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „daňový řád“). Tuto úvahu označil krajský soud sice za správnou, ale podle jeho názoru právní úprava obsažená v zákoně o místních poplatcích postihuje pouze dva vadné postupy poplatníků zakládající důvod pro vydání platebního výměru, a to nezaplacení poplatku a jeho úhradu v nesprávné výši. Účastník řízení podal ohlášení ve smyslu vyhlášky města Tábor, které je zcela podřaditelné hlášení podle ust. § 46 odst. 5 zákona o správě daní a

poplatků. Bylo proto jeho povinností poplatek zaplatit i za situace, kdy by byl vyměřen a poplatníkem napaden odvoláním. Proto je třeba rozlišit případy, na které dopadá ust. § 11 odst. 1 zákona o místních poplatních od případů, kdy poplatník ohlašovací platební povinnost splní, ale má za to, že na něj tato povinnost nedopadá. Tato varianta není upravena zákonem o místních poplatcích, a proto je třeba na ní vztáhnout obecnou úpravu obsaženou v zákoně o správě daní a poplatků. Správce poplatku vyměřil poplatek konkludentně podle ust. § 46 odst. 5 citovaného zákona, ač pro takový postup nebyly dodrženy podmínky, když účastník řízení podal žádost o sdělení výsledků vyměření poplatků a i takové vyměření má povahu rozhodnutí podle ust. § 48 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků. Vztahuje-li se zákon o správě daní a poplatků i na poplatky, pak stanovení daňového základu a daně je nutno chápat jako legislativní zkratku a je zapotřebí rozumět jí i základ místního poplatku a poplatek. Proto nejsou dány důvody, pro které správní orgány shledaly odvolání nepřípustným. Podle ust. § 140 odst. 1 část věty před středníkem daňového řádu neodchyluje-li se vyměřená daň od daně tvrzené daňovým subjektem, nemá správce daně povinnost oznamovat mu výsledek vyměření platebním výměrem. To odpovídá také úpravě obsažené v zákoně o místních poplatcích. Souladné stanovisko nelze spatřovat výlučně v úhradě poplatku, jestliže poplatník tvrdí, že poplatkovou povinnost nemá. V daném případě je podstatné, že účastník řízení se vyjádřil, že jím provozované zařízení poplatkové povinnosti nepodléhají, což má za následek, že vyměřený poplatek se odlišuje od tvrzení poplatníka. Podmínky pro konkludentní vyměření poplatku proto nebyly dodrženy. Protože účastník řízení tvrdí, že nemá poplatkovou povinnost, je zde rozpor mezi jeho tvrzením a vyměřeným poplatkem. Z toho důvodu nelze aplikovat ust. § 140 odst. 4 daňového řádu a platební výměr o místním poplatku vydaným konkludentně je napadnutelný odvoláním. Okolnost, že platební výměr není formalizovaný, nic nemění na možnosti podat proti němu odvolání. Důvody, pro které správní orgány shledaly odvolání nepřípustné, tedy nejsou splněny. Jestliže nepřípustnost odvolání nelze spatřovat v okolnostech uvedených v odůvodnění sdělení správce poplatku o odvolání, nebylo možno usuzovat na vyloučení opravného prostředku. Rozhodnutí o odvolání jak správce poplatku, tak stěžovatele jsou proto vadná.

Proti tomuto rozsudku podal stěžovatel v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodu uvedeného v ust. § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., protože se neztotožnil s právním názorem krajského soudu. Za zásadní označil stěžovatel nesprávné posouzení rozsahu užití zákona o místních poplatcích ve vztahu k daňovým předpisům. Zákon o místních poplatních vychází v ust. § 11 z principu, že poplatek je placen bez toho, aby bylo podáváno daňové přiznání či hlášení. Za takové hlášení nelze považovat ohlášení poplatníka podle čl. 4 obecné závazné vyhlášky města Tábor. Ohlášení, které stanoví tato vyhláška na základě zmocnění v zákoně o místních poplatcích, je speciální úpravou vůči registraci upravené v zákoně o správě daní a poplatků, resp. daňovém řádu. Z uvedeného lze dovodit, že požadavek poplatníka na vydání platebního výměru uvedený v ohlášení je irelevantní, neboť v daném okamžiku poplatník žádnou povinnost nemá. Lze tedy shrnout, že úprava v zákoně o místních poplatcích vylučuje použití daňového řádu. Rozhodující u vyměření místních poplatků tedy je, že k němu dochází až tehdy, když poplatník nesplní svou platební povinnost. Daňový řád rozděluje správu daní i poplatků do dvou rovin. Jednak je to rovina nalézací a jednak rovina placení daní. V rovině nalézací činí správce daně všechny kroky k tomu, aby zjistil veškeré skutečnosti pro vyměření daně příslušným rozhodnutím, a teprve v rovině placení činí kroky k tomu, aby daň byla zaplacena. Výklad krajského

soudu je v rozporu se zákonem, neboť situace u místních poplatků je poněkud odlišná od daní. Poplatník je povinen nejprve splnit ohlašovací povinnost a pak v příslušných termínech zaplatit bez toho, aby podával daňové přiznání či hlášení. Teprve když poplatek nezaplatí, nastává pro správce poplatku rovina nalézací. Tento názor lze dovodit i z nálezu Ústavního soudu ze dne 10. 8. 2010 sp. zn. Pl. ÚS 6/09. Je nepochybné, že Ústavní soud dovodil, že zákon o místních poplatcích obsahuje i procesní postup správců poplatků. Za situace, kdy bude reflektován vztah speciality a subsidiarity ust. § 11 zákona o místních poplatcích a § 140 daňového řádu, nelze než konstatovat, že platební výměr měl správce poplatku vydat až za situace, že nebude místní poplatek zaplacen včas a v řádné výši. Pokud neexistovalo v době podání odvolání rozhodnutí správního orgánu, bylo podáno quasi odvolání, resp. blanketní odvolání, směřující do budoucna, a proto nebylo možné vyřídit je jinak, než jako nepřípustné zamítnout. Správce poplatku i stěžovatel postupovali procesně v intencích metodických doporučení a stanovisek ministerstva vnitra a ministerstva financí. Vzhledem k tomu, že v řízení vyvstala otázka ohledně zákonnosti obecně závazné vyhlášky a odkázal stěžovatel na rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 19. 1. 2011, č. j. 10 A 88/2010 – 23. Pokud účastník řízení v předchozích řízeních napadal ústavnost, a tím i zákonnost, obecně závazné vyhlášky, nemá to vliv na vlastní zaplacení poplatku. Závěrem stěžovatel poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 6. 2011, sp. zn. 1 Afs 31/2011, kterým byla řešená obdobná věc. Ze všech uvedených důvodů navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení.

Účastník řízení ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že tvrzení stěžovatele, že poplatek je placen bez toho, aby bylo podáváno daňové přiznání či hlášení, nemá zákonnou oporu. Mimo to, nelze odhlédnout od skutečnosti, že předmět poplatku může být v každém čtvrtletí různý. Stejně tak nemá v zákoně oporu tvrzení stěžovatele, že požadavek účastníka řízení na vydání platebního výměru uvedený v ohlášení je irelevantní, neboť v daném okamžiku žádnou poplatkovou povinnost nemá. Je tomuto tak proto, že v obecně závazné vyhlášce města Tábor je stanovena lhůta splatnosti místního poplatku, a to do 15 dnů po uplynutí každého čtvrtletí kalendářního roku. Protože předmět poplatku nemusí být v každém kalendářním čtvrtletí stejný, je na místě podávat ohlášení za každé kalendářní čtvrtletí. Lze dovodit, že ve lhůtě do 15 dnů po uplynutí kalendářního čtvrtletí. Tedy ve lhůtě splatnosti místního poplatku za uplynulé kalendářní čtvrtletí. Poplatník tedy má v okamžiku podávání hlášení poplatkovou povinnost. Stejnou optikou je pak nutno nahlížet na tvrzení stěžovatele, že poplatník je nejprve povinen řádně splnit ohlašovací povinnost a pak v příslušných termínech poplatek zaplatit, aniž by podával daňové přiznání či hlášení. Stěžovatel zcela pomíjí další povinnosti provozovatele loterií a jiných podobných her. Placení místního poplatku uvedenou skutečnost jenom podtrhuje. V této souvislosti stěžovatel poukázal na ust. § 4 odst. 2 zákona 202/1990 Sb., ve znění pozdějších předpisů, které stanoví povinnost odvodu části výtěžku z provozu loterií a jiných podobných her na prospěšné účely. Pro určení jeho výše je rozhodná mimo jiné výše úhrady správního poplatku. Bez sdělení výsledku vyměření nebude účastník řízení schopen orgánu státního dozoru objasnit, z jakého důvodu je platba místních poplatků realizována pouze v rámci některých území a proč je jejich výše odlišná a jak byla stanovena. Je-li správce poplatku názoru odchylného od tvrzení účastníka řízení, je zde důvod, aby mu oznámil výsledek vyměření místního poplatku platebním výměrem, protože se jeho výše odchyluje od výše tvrzené účastníkem řízení. V takovém případě má být ve smyslu ust. §

140 odst. 1 a § 147 odst. 2 daňového řádu výsledkem nalézacího řízení stanovení místního poplatku rozhodnutím s náležitým odůvodněním. V dané věci nelze argumentovat rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 6. 2011, č. j. 1 Afs 31/2011 - 56, neboť se vztahuje na znění zákona o místních poplatních ve znění účinném od 1. 1. 2011. Platební výměr, který by byl vydán podle ust. § 11 odst. 1 zákona o místních poplatcích, tedy ve znění účinném do 31. 12. 2010, nemůže být deklaratorním rozhodnutím, neboť předmětné ustanovení se zaobírá nejen platebním výměrem, ale i možností včas nezaplacené poplatky nebo jejich nezaplacenou části zvýšit až na trojnásobek. Jelikož zákon o místních poplatcích situaci, která nastala ve věci místního poplatku mezi stěžovatelem a účastníkem řízení, neupravuje, je nutné vycházet z obecného předpisu upravujících správu daní a poplatků. Navíc citovaný rozsudek řeší jinou situaci, a sice odvolání proti konkludentnímu vyměření podle ust. § 46 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb. ve znění pozdějších předpisů, a proto na danou věc nedopadá. Stěžovatel v kasační stížnosti neuvedl zásadní skutečnost, na níž je postaven napadený rozsudek, a to že vznikl rozpor mezi tvrzením účastníka řízení a zaplaceným poplatkem. Stejný problém jako v dané věci je pak řešen v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 1. 2012, č. j. 2 Afs 76/201 1- 62. Ze všech uvedených důvodů účastník řízení navrhl, aby kasační stížnost byla zamítnuta.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s ust. § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti, a přitom sám neshledal vady uvedené v odst. 4, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

V dané věci účastník řízení ohlášením ze dne 26. 11. 2010 sdělil Městskému úřadu v Táboře jaké hrací přístroje na základě povolení ministerstva financí provozuje a současně požádal o sdělení výsledku vyměření místního poplatku ve smyslu ust. § 46 zákona o správě daní a poplatků, protože podle jeho názoru předmětné hrací přístroje nepodléhají místnímu poplatku, který zaplatil jen z opatrnosti. Dne 29. 12. 2010 bylo témuž správnímu úřadu doručeno odvolání účastníka řízení proti konkludentnímu vyměření místního poplatku z důvodu jeho nezákonnosti a protiústavnosti. Na toto odvolání Městský úřad v Táboře reagoval sdělením ze dne 19. 1. 2011, č. j. METAB 3464/2011/OF/Kr, v němž uvedl, že správce poplatku nemá povinnost vydat platební výměr při dobrovolném uhrazení místního poplatku ve lhůtě splatnosti a nemá ani oprávnění k vydání takového rozhodnutí. Následně podal účastník řízení odvolání i proti tomuto sdělení, o němž stěžovatel rozhodl tak, že je zamítl a vydané sdělení potvrdil s tím, že odvolání není přípustné.

Posouzením právní otázky, která je předmětem tohoto řízení, se Nejvyšší správní soud již dříve zabýval, a to v rozsudcích ze dne 17. 1. 2012, č. j. 2 Afs 76/2011 – 62, a ze dne 18. 9. 2012, č. j. 7 Afs 38/2012 - 18, oba dostupné na www.nssoud.cz. V citovaných rozsudcích byl vysloven právní názor, že pokud za účinnosti zákona o správě daní a poplatků poplatník uhradil místní poplatek a současně se domáhal vydání platební výměru, přičemž vyjádřil nesouhlas s provedenou úhradou, bylo jediným správným postupem správce daně poplatek vyměřit a výsledek vyměření poplatníkovi sdělit postupem podle ust. § 46 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků. Zákon o správě daní a poplatků platil pro řízení o místním poplatku subsidiárně, jak vyplývá z ust. § 13 zákona o místních poplatcích. Subsidiární použití právních předpisů umožňuje jejich aplikaci v případě, že

daný právní předpis určitý procesní institut, neupravuje a odkazuje na možnost použít pro tyto případy jiný právní předpis. Zákon o místních poplatcích je postaven na předpokladu, že při placení místního poplatku obvykle nebude docházet k rozporům mezi poplatníkem a obecním úřadem, který jej spravuje. Proto obsahuje relativně jednoduchou procesní úpravu. Nastala-li však v řízení o místním poplatku situace, jež není upravena v zákoně o místních poplatcích, bylo třeba postupovat podle zákona o správě daní a poplatků.

V této souvislosti lze poukázat také na judikaturu Nejvyššího správního soudu týkající se ust. § 46 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků, v níž byl vysloven právní názor, že i poplatník, který zaplatí místní poplatek řádně a včas, může proti konkludentnímu vyměření daně podat odvolání a poté proti rozhodnutí o odvolání žalobu (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne ze dne 11. 1. 2006, č. j. 7 Afs 49/2004 – 59, č. 839/2006 Sb. NSS, a ze dne 22. 9. 2006, č. j. 8 Afs 52/2005 – 61, viz též bod 32. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2010, č. j. 5 Afs 92/2008 – 147, č. 2137/2010 Sb. NSS, vše dostupné na www.nssoud.cz).

Protože jak bylo výše uvedeno, bylo možno podat proti konkludentnímu vyměření poplatku odvolání a jako takové mělo být posouzeno. Reagoval-li na ně Městský úřad v Táboře neformálním sdělením a stěžovatel zamítl odvolání podané proti tomuto sdělení napadeným rozhodnutím, krajský soud důvodně zrušil obě tato rozhodnutí.

Tomuto procesnímu postupu nebrání ani okolnost, že od 1. 1. 2011 nabyl účinnosti daňový řád, kterým byl zrušen zákon o správě daní a poplatků. Zatímco podle zákona o správě daní a poplatků bylo odvolání proti konkludentnímu vyměření daně přípustné, podle daňového řádu tomu tak není. Ust. § 140 odst. 4 daňového řádu totiž stanoví, že neodchyluje-li se vyměřená daň od daně tvrzené daňovým subjektem, nelze se proti platebnímu výměru, kterým je tato daň stanovena, odvolat; to neplatí, pokud byl platební výměr vydán na základě rozhodnutí o závazném posouzení.

Podle ust. § 264 odst. 1 daňového řádu se řízení nebo postupy, které byly zahájeny podle dosavadních právních předpisů, dokončí ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona a práva a povinnosti z nich plynoucí se posoudí podle ustanovení tohoto zákona, která upravují řízení nebo postupy, které jsou jim svou povahou a účelem nejbližší.

Podle ust. § 264 odst. 2 věta první daňového řádu právní úkony, zejména rozhodnutí vydaná správcem daně, a jejich účinky ve správě daní, které nastaly do dne nabytí účinnosti tohoto zákona, zůstávají zachovány; to platí i pro plné moci uplatněné přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona s tím, že jejich účinky se posuzují podle tohoto zákona.

Podání odvolání je nutno řadit mezi právní úkony ve smyslu citovaného ustanovení, neboť se jedná o projev vůle daňového subjektu, který má za následek zahájení řízení o opravném prostředku. Za účinnosti zákona o správě daní a poplatků, který odvolání proti konkludentnímu vyměření daně, tedy i místního poplatku, připouštěl, bylo podaným odvoláním doručeným správnímu orgánu dne 29. 11. 2010 zahájeno řízení o odvolání a podle ust. § 264 odst. 1 daňového řádu se zahájené řízení o odvolání dokončí podle ustanovení tohoto zákona.

Pokud stěžovatel v kasační stížnosti poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 6. 2011, sp. zn. 1 Afs 31/2011, je to poukaz zcela nepřípadný, protože se nejedná o řešení obdobné věci. Krajský soud v Plzni totiž usnesením ze dne 26. 1. 2011, č. j. 57A 125/2010 - 20 odmítl žalobu podanou proti sdělení Krajského úřadu Plzeňského kraje ze dne 18. 10. 2010, sp. zn. ZN/6004/VVŽÚ/10 a Nejvyšší správní soud se poté na základě podané kasační stížnosti zabýval otázkou zákonnosti tohoto procesního postupu, přičemž stěžovatelka v kasační stížnosti nezpochybnila závěr krajského soudu, že nemohlo dojít k vyměření poplatku konkludentním způsobem na základě ust. § 46 odst. 5 zákona o správně daní a poplatků.

Z výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl podle ust. § 110 odst. 1 s. ř. s. Ve věci rozhodl bez jednání postupem podle ust. § 109 odst. 2 s. ř. s., podle kterého o kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud zpravidla bez jednání.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ust. § 60 odst. 1 věta první ve spojení s § 120 s. ř. s., podle kterého, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Nejvyšší správní soud žádnému z účastníků náhradu nákladů nepřiznal, protože stěžovatel v řízení úspěch neměl a účastníku řízení žádné náklady s tímto řízením nevznikly.

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

V Brně dne 27. září 2012

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu