

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců JUDr. Karla Šimky a Mgr. Radovana Havelce v právní věci žalobce: **ADMIRAL GLOBAL BETTING, a. s.,** se sídlem Komořany 146, Rousínov, proti žalovanému: **Magistrát města Brna,** se sídlem Malinovského náměstí 3, Brno, proti rozhodnutím žalovaného, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 14. 8. 2012, č. j. 30 Af 24/2011 - 43,

takto:

I. Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 14. 8. 2012, č. j. 30 Af 24/2011 - 43, **se** ve výrocích II. až XV. **zrušuje.**

II. Rozhodnutí Magistrátu města Brna ze dne 6. 12. 2010, č. j. MMB/0552336/2010, ze dne 8. 12. 2010, č. j. MMB/0457205/2010, ze dne 9. 12. 2010, č. j. MMB/0457208/2010, ze dne 5. 1. 2011, č. j. MMB/0005413/2011, ze dne 6. 1. 2011, č. j. MMB/0006773/2011, ze dne 6. 1. 2011, č. j. MMB/0006780/2011, ze dne 24. 1. 2011, č. j. MMB/0025964/2011, ze dne 1. 2. 2011, č. j. MMB/0040280/2011, ze dne 9. 2. 2011, č. j. MMB/0050682/2011, ze dne 1. 2. 2011, č. j. MMB/0041148/2011, ze dne 15. 2. 2011, č. j. MMB/0059450/2011, ze dne 22. 2. 2011, č. j. MMB/0069639/2011, ze dne 3. 3. 2011, č. j. MMB/0080339/2011, **se zrušují** a věci **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.

III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši 22 000 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

Žalobce zaslal během druhé poloviny roku 2010 ohlášení místně příslušným úřadům městských částí statutárního města Brna coby správcům místního poplatku (dále

také „správci poplatku“) podle § 4 obecně závazné vyhlášky statutárního města Brna č. 9/2010, (účinné od 1. 7. 2010 do 31. 12. 2010) o místním poplatku za provozovaný výherní hrací přístroj nebo jiné technické herní zařízení povolené Ministerstvem financí. V nich popsal jím provozovaná herní zařízení, povolená Ministerstvem financí podle § 50 odst. 3 zákona č. 202/1990 Sb., o loteriích a jiných podobných hrách, ve znění účinném za posuzované období (dále jen „zákon o loteriích“) a současně uvedl důvody, pro které nemají dle jeho názoru tato herní zařízení podléhat místnímu poplatku. Mají-li správci poplatku naopak za to, že herní zařízení poplatkové povinnosti podléhají, požádal je žalobce o vydání a doručení odůvodněných platebních výměrů podle § 46 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném v posuzovaném období (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“).

Místně příslušní správci platební výměry nevydali, pouze žalobce upozornili, jakou formou může provést platbu místního poplatku. Žalobce sporné poplatky uhradil, neboť se obával, že v případě včasného nezaplacení poplatku by mu správci poplatků mohli vyměřit až trojnásobek původní výše místního poplatku podle § 11 zákona č. 565/1990 Sb., o místních poplatcích, ve znění účinném za posuzovaná období (dále jen „zákon o místních poplatcích“). Žalobce podal ve všech případech odvolání. Vzhledem k tomu, že žádný platební výměr neobdržel, podal odvolání proti vyměření daně postupem dle § 46 odst. 5 zákona o správě daní a poplatkům (fiktivním platebním výměrům), ve kterých namítal nezákonnost poplatku a vady řízení spočívající v nevydání jím požadovaných platebních výměrů. Nezákonnost poplatku shledával v nesprávném posouzení předmětu poplatkové povinnosti, jakož i ve způsobu přijetí novelizace zákona o místních poplatcích, který měl za protiústavní.

Žalovaný (dále jen „stěžovatel“) všechna odvolání věcně posoudil a zamítl je. K námitkám žalobce ve věci nevydání platebních výměrů uvedl, že včasným uhrazením poplatku byla poplatková povinnost žalobce splněna, takže nebylo třeba vydávat platební výměry. Věcně se neztotožnil ani s žalobcovými výtkami ohledně tvrzené protiústavnosti novelizace zákona o místních poplatcích, ani s výtkami napadajícími nesprávné posouzení předmětu poplatku (vymezení technického herního zařízení povoleného Ministerstvem financí).

Proti rozhodnutím stěžovatele podal žalobce třináct žalob, které Krajský soud v Brně spojil ke společnému řízení a rozsudkem ze dne 14. 8. 2012, č. j. 30 Af 24/2011 - 43, jim vyhověl, napadená rozhodnutí zrušil a věc vrátil stěžovateli k dalšímu řízení. Krajský soud vyšel z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 1. 2012, č. j. 2 Afs 76/2011 - 62, a z rozhodnutí rozšířeného senátu tohoto soudu ze dne 27. 7. 2010, č. j. 5 Afs 92/2008 - 147. Ze závěrů zde uvedených dovodil povinnost správců místního poplatku vydat formou platebního výměru rozhodnutí o vyměření místních poplatků postupem podle § 46 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků. K vyměření daně podle odstavce 5 téhož ustanovení nebylo možné přistoupit, neboť správci místních poplatků si nebyli jisti výší vyměřené daně. Pokud správci poplatku platební výměry nevydali, neexistovalo vůbec právně účinné rozhodnutí, na jehož základě by byl žalobce povinen místní poplatek uhradit. Stěžovatel měl proto vyhovět žalobcovým odvoláním a zavázat místně příslušné správce poplatku k vydání platebních výměrů.

Napadený rozsudek krajského soudu obsahuje celkem 16 výroků. Výrokem I. jsou věci vedené u krajského soudu pod sp. zn. 30 Af 24/2011, 30 Af 25/2011, 30 Af 26/2011, 30 Af 46/2011, 30 Af 47/2011, 30 Af 49/2011, 30 Af 55/2011, 30 Af 59/2011, 30 Af 61/2011, 30 Af 62/2011, 30 Af 66/2011, 30 Af 67/2011 a 30 Af 69/2011 spojeny ke společnému projednání pod společnou sp. zn. 30 Af 24/2011. Výroky II. až XIV. bylo zrušeno celkem 13 rozhodnutí stěžovatele. Výrok XV. představuje náhradu nákladů řízení a výrokem XVI. se žalobci vrací soudní poplatek ve výši 4000 Kč, neboť na soudním poplatku bylo zaplaceno více, než kolik ukládá zákon.

Stěžovatel napadl tento rozsudek kasační stížností, v níž výslovně uplatňuje zákonné důvody obsažené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s“). Svým obsahem kasační stížnost obsáhle polemizuje s právním názorem krajského soudu a přes formulaci, že rozsudek „není srozumitelný“ neobsahuje námitky mířící proti jeho nepřezkoumatelnosti.

Stěžovatel uvádí, že za situace, kdy prvoinstanční správce místního poplatku místní poplatek nevyměřil a žalobce jej sám od sebe zaplatil a shledal, že došlo ke konkludentnímu vyměření místního poplatku, neměl už stěžovatel možnost vrátit věc do fáze vyměřovacího řízení, neboť poplatek byl fakticky zaplacen a správce poplatku jeho výši akceptoval. Krajský soud i Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 2 Afs 76/2011 - 62 odhlédly od specifik řízení o místních poplatcích, v nichž se zákon o správě daní a poplatků uplatní teprve tehdy, pokud místní poplatek není zaplacen včas a ve správné výši.

Stěžovatel trvá na tom, že nemohl, a ani po vydání rozsudku krajského soudu nemůže, vyhovět návrhu, aby byla konkludentní vyměření místního poplatku zrušena a věc vrácena prvoinstančnímu správci místního poplatku k dalšímu řízení, neboť coby odvolací orgán může rozhodnutí pouze změnit, zrušit nebo odvolání zamítnout. Změna konkludentního rozhodnutí ovšem není v dané procesní situaci možná, jeho zrušení a zastavení řízení by vedlo k nemožnosti vyměření místního poplatku jednou provždy a rozhodnutí zamítající odvolání mu již krajský soud „zkritizoval“. Zbývá ještě možnost odmítnutí odvolání, čímž by se ovšem dostal do rozporu s úvahou krajského soudu, že odvolání byla přípustná.

Krajský soud měl postupovat stejně jako Krajský soud v Českých Budějovicích v řízení přezkoumávaném v citovaném rozsudku č. j. 2 Afs 76/2011 - 62, tedy zrušit rozhodnutí o odvolání i konkludentní vyměření místního poplatku a věc vrátit do vyměřovacího stádia. Stěžovatel také připomíná, že ač krajský soud vyšel z rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 76/2011 - 62, zcela pominul existenci rozsudku ze dne 22. 6. 2011, č. j. 1 Afs 31/2011 - 56, podle kterého nelze podat odvolání proti konkludentnímu vyměření místního poplatku. Stěžovatel vydal svá rozhodnutí do března 2011, tedy ještě před vydáním obou těchto rozsudků; přiklání se spíše k názoru vyjádřenému v rozsudku 1. senátu. Zejména však připomíná, že by bylo namístě řešit existenci rozporných právních názorů postupem podle § 17 s. ř. s.

Zároveň měl dle stěžovatele krajský soud spojit ke společnému řízení i věci vedené pod sp. zn. 30 Af 60/2011 a 30 Af 65/2011.

Stěžovatel proto navrhuje, aby byl rozsudek krajského soudu zrušen ve výrocích II. až XV. a věc byla krajskému soudu vrácena k dalšímu řízení.

Žalobce nevyužil své možnosti podat ke kasační stížnosti vyjádření.

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.).

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, který 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 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“).

Na tomto svém právním názoru setrval 2. senát i při předběžné poradě v nyní posuzované věci. Proto věc postoupil dle § 17 s. ř. s. rozšířenému senátu.

Rozšířený senát rozhodl 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 poplatku, ani k vystavení platebního výměru dle § 140 daňového řádu. Zároveň rozšířený senát věc vrátil k projednání a k rozhodnutí druhému senátu. Pro stručnost viz odůvodnění rozhodnutí rozšířeného senátu dostupné na www.nssoud.cz.

Druhý senát vyšel v nyní posuzované věci ze závěrů rozšířeného senátu.

Ve všech nyní posuzovaných případech žalobce jako poplatník sdělil správcům 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.

V daném případě je lhůta stanovena v čl. 4 předmětné obecně závazné vyhlášky statutárního města Brna, dle něhož je poplatník povinen doručit písemně, a to nejvýše pět a nejméně jeden den předem, správci poplatku ohlášení o uvedení výherního hracího přístroje nebo jiného technického herního zařízení povoleného Ministerstvem financí do provozu. Na jiná technická zařízení povolená Ministerstvem financí před nabytím účinnosti této vyhlášky se vztahuje přechodné ustanovení čl. 9. Dle něj je poplatník povinen zařízení písemně ohlásit správci poplatku do 15 dnů od nabytí účinnosti této vyhlášky.

Vzhledem k tomu, že platební výměry nebyly vydány, brojil žalobce ve všech případech odvoláními proti tvrzeným konkludentním platebním výměrům. 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 „samo vyměření 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 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 neprojevujícím 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 neprojevujícím 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, konkludentní vydání platebního výměru tedy vůbec nepřipadá v úvahu.

V nyní projednávané věci lišil zdejší soud následující situace.

První představuje model, kdy žalobce včas požádal o vydání platebního výměru, správce poplatku mu nevyhověl (tj. nekonal), pročež žalobce podal odvolání proti namítanému konkludentnímu platebnímu výměru, jež stěžovatel zamítnul. V rozhodnutí o odvolání se nepolemizuje s tím, že poplatek byl vyměřen konkludentně, ale vychází se z toho, že odvolání není důvodné po obsahové stránce.

Tento model reprezentuje např. rozhodnutí stěžovatele ze dne 6. 12. 2010, č. j. MMB/0552336/2010, jež bylo zrušeno výrokem II. napadeného rozsudku krajského soudu. Ve věci šlo o jiná technická zařízení uvedená do provozu před účinností vyhlášky. Oznámena tedy měla být do 15 dnů od nabytí účinnosti této vyhlášky. V této lhůtě žalobce požádal o prodloužení lhůty a rozhodnutím Úřadu městské části Brno-Jundrov ze dne 15. 7. 2010, sp. zn. S-MCBJUN/2411/2010, č. j. 2411/2010/TAJ-2, mu bylo vyhověno a lhůta byla prodloužena do 23. 7. 2010. V této prodloužené lhůtě žalobce oznámil provozování jiných technických zařízení a požádal o vydání platebního výměru.

V tomto případě a případech obdobných měly být vydány platební výměry. Správci poplatku pochybili, pokud výměry nevydali a zůstali nečinní. Žalobce ovšem nebrojil proti nečinnosti správců poplatku podle § 34c zákona o správě daní a poplatků (§ 38 daňového řádu), resp. následně nečinnostní žalobou podle § 79 s. ř. s. Žalobce postupoval jinak, podal odvolání proti údajným konkludentním platebním výměrům a následně brojil žalobou podle § 65 s. ř. s. proti rozhodnutím, jimiž byla odvolání zamítnuta. Jak ovšem uvedl rozšířený senát, v dané věci výsledkem nečinnosti správce poplatku není konkludentní (fiktivní) výměr.

Žalobce tak svými odvoláními brojil proti neexistujícím rozhodnutím. Taková odvolání neměla být zamítnuta. Správně měl být využit postup podle § 27 odst. 1 písm. h) zákona o správě daní a poplatků, neboť odvolání směřující proti neexistujícímu rozhodnutí je podáním, které není přípustné. Podle uvedeného ustanovení má být řízení v takovém

případě zastaveno. Stěžovatel proto pochybil, pakliže odvolání zamítnul, neboť tím implicitně připustil, že byly vydány fiktivní výměry. Ostatně, tento závěr plyne i z textace žalobou napadených rozhodnutí stěžovatele, v nichž je výslovně uvedeno, že není zpochybněna možnost podat odvolání a stěžovatel se věcně zabýval hmotněprávním argumenty žalobce.

Lze přitom poukázat na judikaturu zdejšího soudu, z níž plyne, že nepřípustné 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.

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.

Druhou situaci představuje model, kdy žalobce nepožádal včas o vydání platebního výměru. Správce poplatku nekonal, poté následovalo odvolání proti namítanému konkludentnímu platebnímu výměru, jež stěžovatel zamítnul.

Tento model reprezentuje např. rozhodnutí stěžovatele ze dne 5. 1. 2011, č. j. MMB/0005413/2011, jež bylo zrušeno výrokem V. napadeného rozsudku krajského soudu. Ve věci šlo o „jiná technická zařízení“ uvedená do provozu před účinností vyhlášky. Oznámena tedy měla být do 15 dnů od nabytí účinnosti této vyhlášky. Žalobce však provoz ohlásil až přípisem ze dne 16. 8. 2010, který správci poplatku došel 17. 8. 2010.

V tomto případě a případech obdobných neměly být vydány platební výměry, neboť žádost o jejich vydání nebyla včasná. Správci poplatku nepochybili, pokud výměry nevydali a zůstali nečinní. Pokud pak jde o odvolání proti namítaným konkludentním platebním výměrům, platí totéž, co v předchozí situaci.

Také v tomto případě neměla být podána odvolání zamítnuta, neboť odvolání proti neexistujícímu výměru nelze považovat z přípustné.

Ve spisech správců poplatku, které byly soudu předloženy, se objevují i případy, kdy platební výměry na žádost byly vydány (spisy zn. OF/04/10/JTHZ/22 – 1. a 2. část spisu). Také proti těmto („reálným“) platebním výměrům byla podána odvolání, o nichž

rozhodoval stěžovatel. Rozhodnutí zamítající tato odvolání ovšem nebyla napadena žalobami, které krajský soud posuzoval v napadeném rozsudku. V tomto ohledu je nutno drobně korigovat narativní část rozhodnutí rozšířeného senátu, který uvedl, že v některých případech v posuzované věci platební výměry byly vydány.

Lze tedy shrnout, že buď žalobce podal žádost o vydání platebního výměru opožděně, a pak neměl být výměr vydán, nebo žádost podal včas, ale pak nesprávně brojil proti namítanému konkludentnímu platebnímu výměru. Krajský soud tak měl napadená rozhodnutí z tohoto důvodu zrušit a věc vrátit žalovanému k dalšímu řízení (opět viz závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 10. 2004, č. j. 1 Afs 37/2004 - 41, publ. pod č. 650/2005 Sb. NSS.). V dané věci sice krajský napadená rozhodnutí zrušil a věc vrátil k dalšímu řízení, učinil tak ale ze zcela jiného důvodu; vyšel z toho, že platební výměry měly vždy být vydány. Tento závěr v kontextu rozhodnutí rozšířeného senátu v dané věci neobstojí. Zde lze poukázat na jiné rozhodnutí rozšířeného senátu, z něhož plyne, že zruší-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 dle § 110 odst. 1 s. ř. s. (usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007 - 75, publ. pod č. 1865/2009 Sb. NSS).

Žalobce měl zvolit k ochraně svých práv jiné postupy: předně mohl brojit proti nečinnosti, pokud na včasnou žádost nebyly vydány platební výměry. Zde je třeba podotknout, že pokud žalobce brojil v některých případech proti nečinnosti, učinil tak až následně, a tento jeho postup se v daném řízení nijak nepromítá. V některých případech pak správce poplatku k rychlému vyjasnění otázky, zda a jak daň (poplatek) vyměřit, nutí povinnost rozhodnout o souvisejících právech daňového subjektu ve stanovené lhůtě (zejm. povinnost rozhodnout ve třicetidenní lhůtě od podání žádosti o vrácení přeplatku na žádost daňového subjektu, viz § 64 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků). Připomenout lze i rozhodnutí rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 10. 2005, č. j. 1 Afs 86/2004 - 54, publ. pod č. 171/2004 Sb. NSS, dle něhož kategorii rozhodnutí o zastavení řízení podle § 27 zákona o správě daní a poplatků nelze paušálně vyloučit ze soudního přezkumu proto, že nenaplňuje znaky rozhodnutí ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s. Soud je povinen v každém jednotlivém případě zkoumat, zda se takové rozhodnutí dotýká subjektivních práv či povinností žalobce, a to včetně těch, jež pramení v ústavním či v mezinárodním právu; v pochybnostech je na místě přijmout závěr ve prospěch soudního přezkumu.

Kasační soud naopak nepřisvědčil námitce stěžovatele, že pochybení představuje i to, že krajský soud nespojil řízení s dalšími souvisejícími věcmi. Spojení či nespojení různých žalob podle § 39 odst. 1 s. ř. s. samo o sobě neznamená, že takový postup krajského soudu založí oprávněnost námitek svědčících kasačnímu důvodu podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., tedy jiné vadě řízení před soudem, která mohla mít za následek nezákonnost (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 4. 2008, č. j. 1 Afs 15/2008 - 100).

Nejvyšší správní soud na základě výše uvedených důvodů dospěl k již předestřenému závěru, že pro nesprávné posouzení právní otázky krajským soudem je

třeba napadené výroky rozsudku krajského soudu zrušit. Ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. stanoví, že dospěje-li Nejvyšší správní soud k tomu, že kasační stížnost je důvodná, rozsudkem zruší rozhodnutí krajského soudu a věc mu vrátí k dalšímu řízení, pokud ve věci sám nerozhodl způsobem podle odst. 2. Podle § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. zruší-li Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského soudu, a pokud již v řízení před krajským soudem byly pro takový postup důvody, současně se zrušením rozhodnutí krajského soudu může podle povahy věci sám rozhodnout o zrušení rozhodnutí správního orgánu nebo vyslovení jeho nicotnosti; ustanovení § 75, § 76, a § 78 se použijí přiměřeně. V daném případě je zřejmé, že rozhodnutí žalovaného správního orgánu měla být krajským soudem zrušena a že nepřichází v úvahu jakékoliv doplnění řízení či vypořádání dalších žalobních námitek krajským soudem. Krajský soud by s odkazem na tento rozsudek pouze přenesl závazný právní názor svým novým rozsudkem správnímu orgánu. Z těchto důvodů Nejvyšší správní soud věc nevrátil krajskému soudu k dalšímu řízení, neboť podle § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. současně zrušil žalobou napadená rozhodnutí stěžovatele. Tomu se také podle § 78 odst. 4 s. ř. s. věc vrací k dalšímu řízení, v němž je podle odst. 5 téhož ustanovení vázán právním názorem v tomto rozsudku vysloveným. Soud nepřistoupil ke zrušení správních rozhodnutí prvního stupně, neboť shora dospěl k závěru, že taková rozhodnutí nebyla vydána. Příslušná řízení by tak měla být zastavena podle § 27 odst. 1 písm. h) zákona o správě daní a poplatků.

Nejvyšší správní soud je posledním soudem, který o věci rozhodl; proto musí rozhodnout o náhradě nákladů celého soudního řízení. Podle ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. a ustanovení § 120 s. ř. s. má úspěšný účastník řízení právo na náhradu důvodně vynaložených nákladů proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Vzhledem k tomu, že se v řízení o žalobě žalobce domáhal zrušení napadených rozhodnutí, je nutno jej považovat za úspěšného účastníka, a to bez ohledu na to, že soud nepřisvědčil jeho argumentaci, proč tato rozhodnutí měla být zrušena, ale zrušil je z jiného důvodu. Žalobci proto přísluší náhrada nákladů řízení. V nyní posuzované věci jsou tyto náklady tvořeny částkou 22 000 Kč za zaplacené soudní poplatky za podané žaloby. Jiné náklady nebyly uplatněny, celkem tak náklady řízení tvoří částka 22 000 Kč. Tuto částku jako náklady řízení stanovil i krajský soud (výrok XV.) Předmětný výrok byl ovšem jako akcesorický zrušen a právní titul zaplacení předmětné částky představuje až výrok III. rozsudku Nejvyššího správního soudu.

Celkovou částku nákladů řízení ve výši 22 000 Kč je žalovaný povinen zaplatit žalobci do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 29. října 2014

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu