



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: **Krajský úřad Zlínského kraje**, se sídlem tř. Tomáše Bati 21, Zlín, proti rozhodnutím žalovaného ze dne 13. 4. 2011, č. j. KUZL/78386/2010 a č. j. KUZL/79407/2010, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 27. 2. 2013, č. j. 30 Af 97/2011 - 26,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost proti výrokům I. a V. rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 27. 2. 2013, č. j. 30 Af 97/2011-26, **se odmítá.**
- II. Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 27. 2. 2013, č. j. 30 Af 97/2011 - 26, **se** ve výrocích II. až IV. **zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce zaslal ohlášení místně příslušným městským úřadům Kroměříž a Otrokovice coby správcům místního poplatku (dále také „správci poplatku“) podle obecně závazné vyhlášky města Kroměříž č. 4/2009 (krajský soud v napadeném rozsudku uvedl nesprávné číslo vyhlášky) a města Otrokovice č. 9/2007. V ohlášeních 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“; krajský soud v napadeném rozsudku uvedl nesprávné číslo publikace tohoto zákona) 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“). Vzhledem k tomu, že žalobce žádný platební výměr neobdržel, podal odvolání proti vyměření daně postupem dle § 46 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků (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. Městský úřad v Kroměříži sám odvolání zamítl podle § 49 odst. 2 písm. a) zákona o správě daní a poplatků (přičemž jeho rozhodnutí bylo napadeno dalším odvoláním), Městský úřad v Otrokovicích odvolání předložil žalovanému.

Žalovaný pak posuzoval odvolání proti rozhodnutí městského úřadu v Otrokovicích, které zamítl a rozhodnutí správce daně potvrdil. O odvolání proti fiktivnímu vyměření poplatku správcem poplatku MÚ Kroměříž rozhodl tak, že jeho rozhodnutí změnil a odvolání sám zamítl podle § 49 odst. 2 písm. a) zákona o správě daní a poplatků. V odvolacím řízení přitom žalovaný již postupoval podle zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“).

Proti rozhodnutím stěžovatele podal žalobce dvě žaloby, které Krajský soud v Brně spojil ke společnému řízení a rozsudkem ze dne 27. 2. 2013, č. j. 30 Af 97/2011 - 26, jím 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 5 výroků. Výrokem I. jsou věci vedené u krajského soudu pod sp. zn. 30 Af 97/2011 a 30 Af 98/2011, spojeny ke společnému projednání pod společnou sp. zn. 30 Af 97/2011. Výroky II. a III. byla zrušena obě napadená rozhodnutí stěžovatele. Výrok IV. představuje náhradu nákladů řízení a výrokem V. je žalobci vrácen přeplatek na soudním poplatku.

Stěžovatel napadl tento rozsudek kasační stížností, v níž výslovně uplatňuje zákonné důvody obsažené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“); polemizuje tedy s právním hodnocením krajského soudu.

Stěžovatel uvádí, že § 11 odst. 1 zákona o místních poplatcích je speciální úpravou vůči úpravě v zákoně o správě daní a poplatků a v daňovém řádu. Platební výměr proto neměl být vůbec vydán. Zároveň stěžovatel upozorňuje, že věc je řešena před rozšířeným senátem Nejvyššího správního soudu.

Stěžovatel navrhuje, aby byl rozsudek krajského soudu zrušen a věc byla krajskému soudu vrácena k dalšímu řízení.

Žalobce nevyužil své možnosti podat ke kasační stížnosti vyjádření.

pokračování

K přípustnosti kasační stížnosti zdejší soud upozorňuje na to, že rozsudek je napadán jako celek, tj. ve všech výrocích. Proti výroku o spojení věcí není kasační stížnost přípustná. Jak uvedl zdejší soud v rozsudku ze dne 14. 7. 2004, č. j. 2 Afs 3/2003 - 46, www.nssoud.cz, obsahuje-li výrok rozsudku krajského soudu vedle výroku o zamítnutí žaloby a o náhradě nákladů řízení také výrok o spojení věcí ke společnému projednání (§ 39 odst. 1 s. ř. s.) a v kasační stížnosti je uvedeno, že rozsudek je napadán v celém rozsahu, je nutno vyjít z toho, že kasační stížností je napaden i výrok o spojení věcí ke společnému projednání. Ohledně tohoto výroku je třeba kasační stížnost odmítnout jako nepřipustnou, neboť je napadeno rozhodnutí, jímž se pouze upravuje vedení řízení [§ 104 odst. 3 písm. b) s. ř. s.].

Výrok V. rozsudku krajského soudu představuje vrácení soudního poplatku. Zde kasační stížnost neobsahuje žádné důvody, proč by měl být i tento výrok rozsudku zrušen. Důvody kasační stížnosti dle § 103 s. ř. s. jsou přitom její nezbytnou náležitostí. Nelze-li důvody podřadit pod přípustné důvody podle § 103 s. ř. s., je kasační stížnost nepřipustná podle § 104 odst. 4 s. ř. s.

Nejvyšší správní soud proto kasační stížnost proti výrokům I. a V. napadeného rozsudku odmítl jako nepřipustnou dle § 104 odst. 3 písm. b) a § 104 odst. 4 s. ř. s.

Nejvyšší správní soud považuje ve zbytku kasační stížnost podle § 102 a násl. s. ř. s. za přípustnou, a proto ji přezkoumal 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.

Vzhledem k tomu, že věc sp. zn. 2 Afs 68/2012, která se zabývala stejnou právní otázkou, byla postoupena podle § 17 s. ř. s. rozšířenému senátu, bylo řízení v nyní projednávané věci přerušeno podle § 48 odst. 5, § 120 s. ř. s.

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 a zároveň rozhodl usnesením ze dne 29. 7. 2014, č. j. 2 Afs 32/2013 - 17, o pokračování řízení podle § 48 odst. 5, § 120 s. ř. s.

V 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.

Zkoumání toho, zda byla lhůta zachována, ale není ve věci podstatné. To proto, že žalobce brojil proti konkludentním platebním výměrům odvoláními. 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 „samovyměření 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. 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 neprojeví 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

pokračování

(mimo sféru správce daně) se bezprostředně neprojevuujícím 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.

V nyní projednávané věci je také lhostejno, zda byly žádosti o vydání platebního výměru podány včas, tj. ve lhůtě dle rozhodnutí rozšířeného senátu.

V případě, kdy žalobce včas požádá o vydání platebního výměru, má být platební výměr vydán. Žalobce ovšem nebrojil proti nečinnosti správců poplatku podle § 34c zákona o správě daní a poplatků (§ 38 daňového řádu), resp. následně nečinností 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 jako nepřijatelná. Jak ovšem uvedl rozšířený senát, v dané věci výsledkem nečinnosti správce poplatku není konkludentní (fiktivní) výměr.

Žalobce tak svými odvoláními brojil proti neexistujícím rozhodnutím. Správně zde 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. Takové podání ve své podstatě nelze považovat ani za odvolání, neboť odvoláním je nutno rozumět jediné takové podání, které napadá existující rozhodnutí. Podle uvedeného ustanovení má být řízení v takovém případě zastaveno. Lze ale akceptovat i postup využitý v dané věci, tj. postup podle § 49 odst. 2 písm. a) zákona o správě daní a poplatků upravující zamítnutí nepřijatelného odvolání.

Lze přitom poukázat na judikaturu zdejšího soudu, z níž plyne, že nepřijatelné 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 přihlídnout z úřední povinnosti a napadené rozhodnutí zrušit. Pokud krajský soud svou povinnost přihlídnout 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.

Zde ovšem nedošlo k věcnému posouzení, nýbrž bylo správně vycházeno z nepřijatelnosti odvolání. Napadená rozhodnutí proto obstojí.

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.

V situaci, kdy žalobce nepožádá včas o vydání platebního výměru, nemá být vydán platební výměr. Pokud však jde o odvolání proti namítaným konkludentním platebním výměrům, platí totéž, co v situaci, kdy je žádost o výměr podána včas. Také v tomto případě nemá být podané odvolání zamítnuto, neboť odvolání proti neexistujícímu výměru nelze považovat z přípustné.

Žalobce měl zvolit k ochraně svých práv jiné postupy: předně mohl brojít proti nečinnosti, pokud na včasnou žádost nebyly vydány platební výměry. 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).

Nejvyšší správní soud na základě výše uvedených důvodů dospěl k již předestřenému závěru, že pro nesprávné posouzení právní otázky krajským soudem je třeba zrušující výroky II. A III. a akcesorický výrok IV. rozsudku zrušit a vrátit věc krajskému soudu k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 s. ř. s. věta první před středníkem).

Zruší-li Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského soudu a vrátí-li mu věc k dalšímu řízení, je tento soud vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem ve zrušovacím rozhodnutí (§ 110 odst. 4 s. ř. s.).

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti krajský soud rozhodne v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

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

V Brně dne 13. listopadu 2014

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu