



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců JUDr. Karla Šimky a Mgr. Evy Šonkové v právní věci žalobce: **SLOT Group, a. s.**, se sídlem Jáchymovská 142, Karlovy Vary, zast. Mgr. Alešem Smetankou, advokátem, se sídlem Jungmannova 745/24, Praha 1, proti žalovanému: **Krajský úřad Zlínského kraje**, se sídlem třída Tomáše Bati 21, Zlín, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 12. 2013, č. j. KUZL/28094/2012, sp. zn. KUSP/28094/2012/PŽÚ/Du, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 16. 12. 2015, č. j. 31 Af 15/2014 – 76,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 16. 12. 2015, č. j. 31 Af 15/2014 – 76, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Kasační stížností podanou v zákonné lhůtě se žalovaný jako stěžovatel domáhá zrušení rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 16. 12. 2015, č. j. 31 Af 15/2014 – 76, jímž bylo vysloveno, že jeho rozhodnutí ze dne 18. 12. 2013, č. j. KUZL/28094/2012, sp. zn. KUSP/28094/2012/PŽÚ/Du, je nicotné, a byla mu uložena náhrada nákladů řízení vynaložených žalobcem.

Krajský soud za důvod nicotnosti označil skutečnost, že rozhodnutí žalovaného bylo vydáno vůči účastníku řízení APEX On-line a. s., jemuž byl adresován platební výměr Městského úřadu Otrokovice, přičemž tento poplatník zanikl ke dni 31. 10. 2012, tedy v průběhu odvolacího řízení. K tomu poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 5. 2008, č. j. 8 Afs 78/2006 - 80 (všechna v tomto rozsudku označená rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná z www.nssoud.cz). Žalovanému vytkl, že v odvolacím řízení nepokračoval se žalobcem jako s účastníkem řízení a že nezměnil výrok platebního výměru tak, že poplatníkem je žalobce. Nad rámec odůvodnění vyslovení nicotnosti přezkoumávaného rozhodnutí žalovaného (*obiter dictum*) krajský soud dále uvedl, že pokud by neshledal důvody nicotnosti, musel by dospět k závěru o zmatečnosti a nezákonnosti platebního výměru, jímž byl vyměřen pouze nedoplatek na poplatku, nikoliv celková poplatková povinnost. Zde poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 6. 2013, č. j. 2 Afs 29/2013 - 34. Nakonec se s poukazem

na setrvalou judikaturu vyjádřil o nedůvodnosti žalobních námitek stojících na tvrzení o nepodrobení žalobcem (jeho právním předchůdcem) provozovaného centrálního loterního systému místním poplatkům a za nedůvodnou označil žalobní námitku vytykající, že prvostupňové rozhodnutí nebylo výslovně označeno jako platební výměr.

Stěžovatel kasační stížností proti tomuto rozsudku výslovně namítá kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), tedy nesprávné posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení. Městský úřad Otrokovice jako správce místního poplatku vyměřil rozhodnutím ze dne 26. 3. 2012 právnímu předchůdci žalobce (APEX ON LINE a. s.) místní poplatek za provozovaný výherní hrací přístroj nebo jiné technické herní zařízení ve výši 359 342 Kč, přičemž nedoplatek ke dni vydání rozhodnutí činil 319 342 Kč. Rozhodnutí o místním poplatku bylo vydáno v souladu se zákonem č. 565/1990 Sb., o místních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů, se zákonem č. 280/2009 Sb., daňový řád, a s obecně závaznou vyhláškou města Otrokovice č. 9/2007, o místních poplatcích, ve znění vyhlášek č. 4/2008, 7/2009, 2/2010 a 3/2010. Stěžovatel pak rozhodnutím ze dne 18. 12. 2013 odvolání stěžovatele jako právního nástupce původního poplatníka zamítl a napadené rozhodnutí potvrdil. Stěžovatel nesouhlasí s tím, že měl v odvolacím řízení toto rozhodnutí změnit. Prvostupňové rozhodnutí bylo vydáno vůči poplatníkovi, který v té době existoval a byl povinen uhradit místní poplatek. Rozhodnutí bylo vydáno věcně a místně příslušným orgánem, splňuje zákonné náležitosti, jeho výrok je podložen skutkovými zjištěními, a je řádně odůvodněn. Rozhodnutí není vnitřně rozporné a je vykonatelné. Po formální i materiální stránce jde o rozhodnutí existující. Řízení před správním orgánem I. stupně tvoří s odvolacím řízením jeden celek, přičemž odvolací orgán zákonnost prvostupňového rozhodnutí přezkoumává ke dni jeho vydání. Stěžovatel se žalobcem jako s právním nástupcem původního poplatníka jednal jako s účastníkem řízení, označil jej jako odvolatele, nicméně nepovažoval za nutné změnit adresáta platebního výměru. Žalobce po fúzi se svým právním předchůdcem vstoupil do všech jeho práv a povinností a tak na něho přešla i povinnost úhrady poplatku původně stanovená jeho předchůdci.

Stěžovatel nesouhlasí ani se závěrem, který krajský soud vyslovil *obiter dictum*. Z výrokové části platebního výměru je jednoznačné, že místní poplatek byl stanoven ve výši 359 342 Kč, byť zde tato částka výslovně uvedena není, ale je zřejmá ze součtu částek tam uvedených za jednotlivé přístroje. Nedostatek součtu částek uvedených v rozpisu podle jednotlivých zpoplatněných zařízení jistě není důvodem nezákonnosti rozhodnutí. Hodnocení krajského soudu stěžovatel považuje za příliš formalistické.

Z těchto důvodů stěžovatel navrhuje zrušení napadeného rozsudku krajského soudu a vrácení věci tomuto soudu k dalšímu řízení.

Žalobce nevyužil možnosti vyjádřit se ke kasační stížnosti žalovaného.

Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost je podána osobou k tomu oprávněnou, je podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná, a za stěžovatele jedná pracovník s právnickým vzděláním ve smyslu § 105 odst. 2 s. ř. s. Kasační stížnost je tedy přípustná.

Důvodnost kasační stížnosti pak zdejší soud posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.). Ve věci přitom rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z ustanovení § 109 odst. 2 věty první s. ř. s.

K posouzení rozhodné právní otázky plyne ze správního spisu následující:

pokračování

Řízení o vyměření místního poplatku bylo vedeno se společností APEX On-line a. s., se sídlem Strašnická 3165/1b, Praha 10, IČ 261 06 451, přičemž rozhodnutím Městského úřadu Otrokovice, ekonomického odboru, ze dne 26. 3. 2012, č. j. EKO/12326/2012/SVI, sp. zn. EKO/101/2011, byl tomuto poplatníkovi vyměřen místní poplatek za provozovaný výherní hrací přístroj nebo jiné technické zařízení povolené ministerstvem financí podle jiného právního předpisu ve výši uvedené podle jednotlivých zařízení, s uvedením zaplacené částky 40 000 Kč a částky k úhradě ve výši 319 342 Kč. Toto rozhodnutí bylo poplatníkovi doručeno dne 28. 3. 2012. Dne 26. 4. 2012 bylo Městskému úřadu v Otrokovicích doručeno odvolání podané společností SLOT Group, a. s. jako poplatníkem s uvedením, že původním poplatníkem byla společnost APEX Play; to bylo opraveno podáním ze dne 3. 5. 2012 tak, že původním poplatníkem v daném případě byla společnost APEX On-line a. s. Žalovaný založil do spisu výpis z obchodního rejstříku ke společnosti APEX On-line a. s. opatřený z IS ARES dne 2. 5. 2012, v němž je záznam: „*Na základě smlouvy o prodeji podniku ze dne 20. 12. 2011 došlo k převodu podniku společnosti APEX On-line a. s. na společnost SLOT Group, a. s., IČ 62741 560, se sídlem Karlovy Vary, Jáchymovská 142, PSČ 36010.*“. Žalovaný o podaném odvolání rozhodl dne 18. 12. 2013 tak, že se odvolání SLOT Group, a. s., se sídlem Karlovy Vary, Jáchymovská 142, IČ: 62741 560, zamítá a rozhodnutí č. j. EKO/12326/2012/SVI, vydané ekonomickým odborem Městského úřadu Otrokovice dne 26. 3. 2012, potvrzuje. Rozhodnutí žalovaného v záhlaví obsahuje údaj o tom, že odvolatelem je společnost SLOT Group, a. s., v odůvodnění je konstatováno, že jde o společnost, která je právním nástupcem společnosti APEX On-line a. s., přičemž v závěru je konkretizován zánik společnosti APEX On-line a. s. v průběhu odvolacího řízení a přechod daňové povinnosti na společnost SLOT Group, a. s., která se ve smyslu § 240 odst. 1 daňového řádu stala účastníkem řízení. Rozhodnutí bylo společnosti SLOT Group, a. s. také doručeno.

Krajskému soudu v první řadě nelze přisvědčit v závěru uvedenému v odst. 13 napadeného rozsudku, že žalovaný se společností SLOT Group, a. s., nepokračoval v řízení. Krom toho, že krajský soud nevedl porušený právní předpis, neodpovídá jeho hodnocení skutečností zřejmých ze spisu. Žalovaný akceptoval odvolání podané společností SLOT Group, a. s., považoval ji za účastníka odvolacího řízení a směřoval vůči ní rozhodnutí o odvolání, které jí také doručil. Nelze proto tvrdit, že tento postup vedl k vydání rozhodnutí vůči neexistujícímu subjektu (krajským soudem míněna společnost APEX On-line a. s.).

Krajský soud ovšem pochybení způsobující nicotnost rozhodnutí žalovaného spatřuje v tom, že žalovaný nezměnil výrok prvoinstančního rozhodnutí tak, že adresátem poplatkové povinnosti je společnost SLOT Group, a. s.

Při posouzení nicotnosti lze jistě obecně vycházet z krajským soudem citovaného rozsudku rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 5. 2008, č. j. 8 Afs 78/2006 - 74 (publ. pod č. 1629/2008 Sb. NSS), který vyslovil: *(p)odle ustálené judikatury správních soudů a teorie správního práva je jedním z důvodů nicotnosti skutečnost, že rozhodnutí ukládá povinnost někomu, kdo nemá právní subjektivitu, kdo není způsobitým adresátem práv a povinností (srov. rozsudky Vrchního soudu v Praze ze dne 26. 4. 1993, č. j. 6 A 14/93 - 26, podle kterého skutečnost, že rozhodnutí správního orgánu uložilo povinnost někomu, kdo není osobou v právním slova smyslu a není způsobitým mít práva a povinnosti, má za následek nulitu správního aktu; dále rozsudek ze dne 29. 10. 1993, sp. zn. 6 A 25/92, kde nicotným bylo shledáno rozhodnutí ukládající povinnost obchodnímu jménu, stejně jako v rozsudcích ze dne 16. 12. 1996, č. j. 7 A 111/94 - 31; ze dne 21. 2. 1997, č. j. 7 A 170/94 - 28; ze dne 21. 3. 1997, sp. zn. 7 A 155/94; a ze dne 19. 12. 1997, č. j. 6 A 26/95 - 29). Nelze proto uložit povinnost někomu, kdo k tomu není způsobitým, není osobou v právním smyslu, někomu, kdo neexistuje. Z hlediska právní úpravy obsažené v § 77 odst. 2 správního řádu, který je do určité míry odrazem tradičních*

důvodů nicotnosti, lze tuto vadu podřadit pod jiné vady, pro něž rozhodnutí nelze vůbec považovat za rozhodnutí správního orgánu. Uložení povinnosti non-subjektu, neboli absolutní omyl v osobě adresáta, je tedy již tradičním důvodem nicotnosti. Představuje zásadní pochybení, pro které je nutno na taková rozhodnutí nahlížet jako na rozhodnutí nicotná. Zmíněné rozhodnutí řešilo případ daňového subjektu, který zemřel v průběhu daňové kontroly, a tedy již sám platební výměr byl vydán vůči zemřelé osobě. Mimoto zde rozšířený senát musel definovat nicotnost za pomoci právní doktríny, judikatury a právní úpravy obsažené ve správním řádu č. 500/2004 Sb., neboť v rozhodné době platný zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, pojem „nicotnost“ neznal, a výklad pojmu „neplatnost“ ve smyslu § 32 odst. 7 byl nejasný a nejednotný.

Krajský soud vyslovil nicotnost rozhodnutí žalovaného podle § 76 odst. 2 s. ř. s., aniž ovšem uvedl, podle jakého zákona ji shledal. Obě rozhodnutí o poplatkové povinnosti přitom byla vydána v režimu daňového řádu.

Podle § 105 odst. 2 daňového řádu je nicotné rozhodnutí, pokud:

- a) správce daně nebyl k jeho vydání vůbec věcně příslušný,
- b) trpí vadami, jež je činí zjevně vnitřně rozporným nebo právně či fakticky neuskutečnitelným, nebo
- c) je vydáno na základě jiného nicotného rozhodnutí vydaného správcem daně.

Vyměření poplatkové povinnosti neexistujícímu subjektu by bylo jistě podřaditelné pod písm. b) citovaného ustanovení, neboť takové rozhodnutí není vykonatelné, tedy je „právně či fakticky neuskutečnitelné“.

Krajský soud při hodnocení vad rozhodnutí žalovaného rovněž neuvedl, které ustanovení jakého zákona měl žalovaný porušit tím, že nezměnil výrok prvostupňového rozhodnutí tak, že se místní poplatek vyměřuje společnosti SLOT Group, a. s.

Podle skutkových okolností, jež vzal za základ svého názoru krajský soud, zanikla společnost APEX On-line a. s. ke dni 31. 10. 2012, což odpovídá záznamu o jejím výmazu uvedenému v obchodním rejstříku. V době provozování hracích přístrojů či jiných technických zařízení i v době vydání prvostupňového rozhodnutí (platebního výměru) tato společnost existovala. Vycházejí z tohoto jednoduchého předpokladu krajského soudu, je otázkou, zda při zániku poplatníka v průběhu odvolacího řízení má být zaměněn poplatník uvedený v prvostupňovém rozhodnutí.

Podle § 114 odst. 2 daňového řádu odvolací orgán přezkoumá odvoláním napadené rozhodnutí vždy v rozsahu požadovaném v odvolání. Odvolací orgán však není návrhy odvolatele vázán, a to ani v případě, že v odvolání neuplatněné skutečnosti ovlivní rozhodnutí v neprospěch odvolatele. Podle odst. 3 téhož ustanovení odvolací orgán prověří i nesprávnosti nebo nezákonnosti, které vyjdou při přezkoumání najevo, pokud mohou mít vliv na výrok rozhodnutí o odvolání. Odvolací orgán může podle § 115 daňového řádu doplňovat podklady rozhodnutí a provádět dokazování. Podle § 116 odst. 1 daňového řádu pak odvolací orgán napadené rozhodnutí změnil, zruší a zastaví řízení, nebo odvolání zamítne a napadené rozhodnutí potvrdí. Odvolací řízení slouží k prověření zákonnosti prvostupňového rozhodnutí a možnost jeho změny či zrušení sleduje nápravu zjištěných vad, přičemž není vyloučeno zohlednění skutečností, které nastaly v průběhu odvolacího řízení, pokud mají na rozhodnutí vliv.

Daňový řád také výslovně řeší přechod daňové povinnosti při zániku právnické osoby. Podle § 240 odst. 1 „(z)anikla-li právnická osoba, která má právního nástupce, přechází její daňová povinnost na tohoto právního nástupce; tím právní nástupce získává postavení daňového subjektu namísto zaniklé právnické

pokračování

osoby a správce daně toto postavení na žádost právního nástupce potvrdí. V daném případě, došlo-li k zániku společnosti v průběhu odvolacího řízení, pak žalovaný tuto skutečnost respektoval a právní nástupnictví v rozhodnutí zmínil.

Nelze proto tvrdit, že rozhodnutí žalovaného bylo vydáno vůči neexistujícímu subjektu (krajským soudem míněna společnost APEX On-line a. s.). Nejvyšší správní soud tak je toho názoru, že v daném případě nejsou dány důvody nicotnosti, jak je shledal krajský soud. Nejvyšší správní soud zejména poukazuje na skutečnost, že při posouzení zákonnosti či nezákonnosti obou rozhodnutí, včetně míry jejich vadnosti, nevzal krajský soud v úvahu všechny skutkové okolnosti a nevyhodnotil je.

Jak již bylo výše zmíněno, krajský soud vycházel z jednoduchého předpokladu, že původní poplatník existoval v době vydání prvostupňového rozhodnutí, žalobce byl oprávněn podat odvolání, a odvolací rozhodnutí bylo vydáno poté, kdy původní poplatník v průběhu odvolacího řízení zanikl.

Situace ovšem není takto jednoduchá. Prvostupňové rozhodnutí bylo vydáno dne 26. 3. 2012 poplatníkovi APEX On-line a. s., odvolání bylo podáno 26. 4. 2012 společností SLOT Group, a. s., společnost APEX On-line a. s. zanikla dne 31. 10. 2012, a rozhodnutí žalovaného bylo vydáno dne 18. 12. 2013. To zjevně nejde dohromady. Jednou z možností je, že k právnímu nástupnictví došlo již v důsledku smlouvy konstatované ve výpisu z obchodního rejstříku, který je založen ve spise žalovaného, tj. smlouvy ze dne 20. 12. 2011 (z ní zřejmě vycházel žalobce při podání odvolání), pak by ovšem již prvostupňové rozhodnutí bylo adresováno nesprávnému subjektu; zde je třeba připomenout znění § 241 daňového řádu o zákazu přenosu daňové povinnosti, vyjma zajištění daně. Druhou možností je právní nástupnictví navázané na den zániku původního poplatníka (z něhož vychází žalobce v doplnění žaloby i krajský soud v rozsudku), pak by ovšem odvolání bylo podáno někým, kdo jeho právním nástupcem ještě nebyl a nebyl k podání odvolání oprávněn. Třetí možností je rozdílný okamžik nástupnictví v procesních a ve hmotných právech (jemuž odpovídá postoj krajského soudu). Pro závěr, která z těchto možností je správná, event., že rozhodné skutečnosti jsou ještě jiné, postrádá spis skutkové podklady, tvrzení účastníků i právní hodnocení krajského soudu. Na vyjasnění ovšem záleží posouzení zákonnosti průběhu řízení i zákonnosti (či naopak dokonce neexistence) obou správních rozhodnutí.

Krajský soud tedy vycházel při svém rozhodnutí z neúplně zjištěného skutečného stavu věci, přičemž se jednalo o důkazy, které mohl doplnit sám postupem podle § 77 odst. 2 s. ř. s.

Stěžovatel rovněž brojí proti právnímu názoru vyslovenému krajským soudem *obiter dictum* ohledně zákonnosti prvostupňového rozhodnutí. Krajský soud je označil za zmatečné a nepřezkoumatelné proto, že výrokem nebyl vyměřen místní poplatek, ale pouze doměřen jeho nedoplatek. Stěžovateli lze přisvědčit v tvrzení, že krajský soud blíže nerozebíral znění celého výroku, jímž je místní poplatek v plné výši vyměřen podle jednotlivých zařízení a současně byla zohledněna úhrada jeho části. Alespoň to z hodnocení krajského soudu neplyne. Nejedná se přitom o shodné vady, jaké byly hodnoceny Nejvyšším správním soudem v rozsudku sp. zn. 2 Afs 29/2013, na nějž krajský soud odkazuje (tam šlo o problém jednoznačné určitelnosti zpoplatněných zařízení). Není také zřejmé, co mínil krajský soud tím, že prvostupňové rozhodnutí označil za zmatečné. Pokud tím mínil jeho nesrozumitelnost ve smyslu § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s., jistě by z tohoto důvodu mohl napadené rozhodnutí i zrušit nad rámec včasné uplatněných žalobních důvodů. Pokud tím mínil nezákonnost, pak je ovšem třeba vzít v úvahu, že označená vada nebyla součástí žalobních důvodů, ale až doplnění žaloby podaného po uplynutí žalobní lhůty.

Tato krajským soudem označená vada ale nepatřila k důvodům, o které se opírá výrok rozsudku. Za předpokladu, kdy je vyslovena nicotnost rozhodnutí a žalovaný má o odvolání rozhodovat znovu, není vyloučeno, pokud krajský soud označí i další vady, které shledal a kterých se má žalovaný vyvarovat v novém rozhodnutí.

Nejvyšší správní soud tak dospěl k závěru, že krajský soud nesprávně posoudil právní otázku ve smyslu § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., své závěry o nicotnosti rozhodnutí žalovaného nepodřadil právním předpisům, a akceptoval nedostatečně zjištěný skutečný stav věci rozhodný pro jeho právní posouzení, aniž tento nedostatek odstranil, což vede k závěru o existenci vad ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Proto Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil podle § 110 odst. 1 s. ř. s. a podle téhož ustanovení věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení, při němž je vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku podle odst. 4 téhož ustanovení.

Podle § 110 odst. 3 s. ř. s. krajský soud rozhodne o náhradě nákladů řízení o této kasační stížnosti v novém rozhodnutí.

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

V Brně dne 13. dubna 2016

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu