



ČESKÁ REPUBLIKA

## ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Zdeňka Kühna, soudkyně Michaeley Bejčkové a soudce Miloslava Výborného v právní věci žalobkyně: **SAZKA, a. s.** (dříve SAZKA sázková kancelář, a. s.), se sídlem K Žižkovu 851, Praha 9, proti žalovanému: **Krajský úřad Královéhradeckého kraje**, se sídlem Pivovarské náměstí 1245, Hradec Králové, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 11. 2013, čj. 12023/MJ/2011-10, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 30. 6. 2015, čj. 31 Af 1/2014-37,

**takto:**

- I. Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 30. 6. 2015, čj. 31 Af 1/2014-37, **se ruší.**
- II. Rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 11. 2013, čj. 12023/MJ/2011-10, **se ruší** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení ve výši 8 000 Kč, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

**O d ů v o d n ě n í :**

### I. Řízení u správních orgánů

[1] Platebním výměrem ze dne 21. 3. 2011 vyměřil Městský úřad Rychnov nad Kněžnou žalobkyni jednak místní poplatek za provozovaná technická herní zařízení za období od 1. 10. Do 31. 12. 2010 ve výši 35 000 Kč, jednak zvýšení tohoto místního poplatku o dalších 35 000 Kč ve smyslu § 11 odst. 3 zákona č. 565/1990 Sb., o místních poplatcích.

[2] Odvolání, které žalobkyně podala proti tomuto výměru, zamítl žalovaný svým rozhodnutím ze dne 4. 11. 2013 a výměr potvrdil.

## II. Rozhodnutí krajského soudu

[3] Krajský soud v Hradci Králové zamítl žalobu, kterou žalobkyně napadla rozhodnutí žalovaného. Připomněl, že žalovaný rozhodoval o odvolání již podruhé; jeho první rozhodnutí krajský soud zrušil, protože žalovaný odmítl přezkoumat správní uvážení správce poplatku (který využil zákonné možnosti zvýšit včas nezaplacený poplatek až na trojnásobek a v konkrétní věci jej zvýšil na dvojnásobek). V novém rozhodnutí žalovaný své úvahy objasnil (ač stručně); v závěrech správce poplatku, který své uvážení řádně zdůvodnil, neshledal žádné nejasnosti nebo pochybení. Tím respektoval závazný právní názor krajského soudu. Krajský soud nezjistil, že by žalobkyni bylo kladeno za vinu obstrukční jednání či snaha oddálit platbu. Nesouhlasí s tvrzením žalobkyně, podle něž správce „*neustále oddaloval vydání platebního výměru*“ a „*vyžadoval nedůvodné a neúčelné úkony, zejména dostavení se ke ústnímu jednání*“: správce daně byl veden snahou seznámit žalobkyni se svým stanoviskem k problematice. Soud nijak nezpochybnuje důvody, které žalobkyni vedly k odmítání úhrady poplatku; ať už však žalobkyně nezaplatila včas z jakýchkoli příčin, vzala tím na sebe riziko, že bude postížena zvýšením poplatku.

## III. Kasační stížnost

[4] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) v kasační stížnosti namítla, že žalovaný i v druhém kole správního řízení zamítl odvolání proti platebnímu výměru, aniž odstranil vady vytknuté krajským soudem. Krajský soud však překvapivě žalobu zamítl; jeho nový rozsudek dospívá za nezměněných okolností k jiným závěrům než jeho první (rušící) rozsudek.

[5] Žalovaný přezkoumal pouze zákonnost, nikoli však věcnou správnost platebního výměru, ačkoli mu to zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ukládá. Nestací uvést jen to, že správce poplatku využil svou zákonnou pravomoc, ale je třeba zdůvodnit právě individualizovanou míru zvýšení uloženou poplatníkovi v rámci správní úvahy a vzít v úvahu i důvod, pro který nebyl poplatek uhrazen. Tímto důvodem byla ve stěžovatelčině případě snaha získat platební výměr jako právní titul, skrze nějž bude moci namítat neústavnost zákonné úpravy zpoplatnění (krajský soud v její věci pak skutečně podal návrh na zrušení užitého ustanovení, ale Ústavní soud jeho návrh zamítl). Proto stěžovatelka poskytla správci poplatku veškeré informace potřebné k vyměření, ačkoli zároveň deklarovala, že se nepovažuje za poplatníka.

[6] Kdyby stěžovatelka uhradila poplatek, navždy by vyloučila možnost odvolání a soudní obrany (judikatura byla v tomto ohledu nejednotná; rozšířený senát Nejvyššího správního soudu rozhodl až usnesením ze dne 24. 6. 2014, že platební výměr má být vydán i tehdy, jestliže poplatník zaplatí a zároveň vyjádří nesouhlas s poplatkem). Žalovaný to sice dílem připustil, dílem však popřel bez uvedení důvodů; krajský soud pak – místo aby mu takový postup vytkl – sám vypořádal tuto námitku. Prodlení s úhradou narostlo o nadbytečné úkony správního orgánu, což žalovaný dostatečně nezvážil. Nerozlišil ani, že stejné sankční zvýšení bylo uloženo jak u prodlení v délce 70 dnů, tak u prodlení v délce 162 dnů. Ve svém původním (zrušeném) rozhodnutí žalovaný připustil, že správce poplatku mohl zvýšit částku poplatku mírněji; tato úvaha však nyní chybí, a není zřejmé proč. Stěžovatelka proto navrhla, aby rozsudek krajského soudu byl zrušen a věc mu byla vrácena k dalšímu řízení.

[7] Žalovaný se ke kasační stížnosti nevyjádřil.

pokračování

#### IV. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[8] Stěžovatelka v kasační stížnosti uvedla, že její námitky patrně odpovídají několika důvodům podle § 103 odst. 1 soudního řádu správního (s. ř. s.): jednak byla nesprávně posouzena právní otázka, jednak rozhodnutí žalovaného ani rozhodnutí krajského soudu nejsou dostatečně zdůvodněna. Nejvyšší správní soud má za to, že nejpřílehavější kategorií pro námitky vznesené v kasační stížnosti je nesprávné posouzení právní otázky podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Je zřejmé, že stěžovatelka postrádá jak v rozhodnutí žalovaného, tak v rozhodnutí krajského soudu některé úvahy, které by tam podle jejího názoru být měly. Tyto úvahy však nezazněly nikoli proto, že by je žalovaný a krajský soud opomněli ve svých rozhodnutích vyjádřit, ale nezazněly záměrně.

[9] Formulace úvah žalovaného je projevem jeho představy o způsobu a rozsahu, jakým má v odvolacím řízení přezkoumat správní uvážení městského úřadu; krajský soud pak dospěl k závěru, že na rozdíl od svého prvního rozhodnutí již žalovaný řádně přezkoumal správní uvážení správce poplatku, jak to od něj krajský soud požadoval ve svém prvním (rušícím) rozsudku. Jak žalovaný, tak krajský soud tedy vycházeli při své argumentaci z určitého hmotněprávního názoru na otázku, jak pečlivě má správce poplatku zdůvodnit sankční zvýšení místního poplatku a jaké okolnosti má přitom vzít v potaz.

[10] Hned na počátku budiž řečeno, že stejné úvahy, které postrádá v rozhodnutích žalovaného a krajského soudu stěžovatelka, zde postrádá i Nejvyšší správní soud. Protože však jsou chybějící úvahy projevem hmotněprávního stanoviska žalovaného, s nímž se krajský soud ztotožnil, není tu namístež konstatovat „pouhý“ nedostatek důvodů rozhodnutí (a nechat na žalovaném, aby v dalším řízení „nějaké“ důvody doplnil – což ovšem měl učinit již po prvním rušícím rozsudku krajského soudu), ale přímo posoudit spornou hmotněprávní otázku (tedy rozsah přezkumu správního uvážení v odvolacím řízení) a zavázat žalovaného právním názorem soudu na ni.

[11] Je užitečné na tomto místě podrobněji připomenout skutkové okolnosti věci a její procesní vývoj. Dne 8. 9. 2010 oznámila stěžovatelka správci poplatku (jak jí to ukládala obecně závazná vyhláška stanovící poplatkovou povinnost), že provozuje na území města sedm koncových zařízení centrálního loterního systému, a připojila jejich seznam. Zároveň vysvětlila, proč se nepovažuje za osobu povinnou k plnění poplatkové povinnosti: zákon, na jehož základě byla vydána obecně závazná vyhláška města Rychnov nad Kněžnou ukládající poplatkovou povinnost, totiž byl podle ní přijat protiústavním způsobem. Stěžovatelka vyjádřila pochopení pro to, že město využívá svých nových fiskálních oprávnění; současně avizovala, že uloží-li jí správce poplatku poplatkovou povinnost, bude se bránit dostupnými právními prostředky, aby dosáhla zrušení protiústavních ustanovení zákona, a tím i obecně závazné vyhlášky.

[12] Správce poplatku vyzval stěžovatelku dne 14. 1. 2011 mj. ke splnění poplatkové povinnosti ve výši 35 000 Kč za období IV. čtvrtletí roku 2010, která se stala splatnou dne 10. 1. 2011. S ohledem na argumenty uvedené v jejím oznámení pozval také stěžovatelku na schůzku konanou dne 2. 2. 2011, na které jí hodlal objasnit své stanovisko. Dodal, že stěžovatelka může poplatek zaplatit dobrovolně před konáním schůzky; neučiní-li tak, bude jí místní poplatek vyměřen, a to případně včetně až trojnásobného zvýšení.

[13] Stěžovatelka dne 25. 1. 2011 zdůraznila, že má k dispozici právní výklad zpochybňující její poplatkovou povinnost, a proto může příslušnou částku uhradit až po vydání platebního

výměru. Podle stanoviska Ministerstva financí se platební výměr při dobrovolném zaplacení nevydává; stěžovatelka ale platební výměr potřebuje, aby mohla v navazujících řízeních namítat protiústavnost právní úpravy. Proto zatím vyčkává s platbou, kterou se nesnaží oddálit, ani se jí vyhnout – naopak usiluje o rychlé vydání platebního výměru. Není tu tedy ani důvod pro sankční zvýšení poplatku, který má smysl v jiných, značně odlišných případech. Schůzku se správcem poplatku považuje za nadbytečnou, protože s jeho stanoviskem se bude moci seznámit v odůvodnění platebního výměru.

[14] Správce poplatku sdělil stěžovatelce výzvou ze dne 9. 2. 2011, že ostatní provozovatelé herních zařízení se dne 2. 2. 2011 dostavili na schůzku a dostali možnost dobrovolně zaplatit poplatek v dodatečné lhůtě deseti dnů (bez zvýšení). Tutéž možnost poskytl správce daně i stěžovatelce a poskytl jí dodatečnou lhůtu deseti dnů od doručení výzvy k úhradě poplatku (bez zvýšení). Právo na řádné opravné prostředky nebude nijak narušeno, protože i při dobrovolné úhradě je správce poplatku povinen vydat a doručit poplatníkovi platební výměr.

[15] Na to reagovala stěžovatelka dne 17. 2. 2011. Názor správce poplatku na nutnost vydání platebního výměru i při dobrovolné úhradě se jednak liší od jejího vlastního názoru, především ale od názoru Ministerstva financí; proto stěžovatelka setrvala na svém postoji.

[16] Dne 21. 3. 2011 vydal správce poplatku platební výměr. Zvýšení místního poplatku na dvojnásobek zdůvodnil tak, že od splatnosti, tj. od 10. 1. 2011, uplynulo již 70 dnů a poplatek nebyl uhrazen; nepřistoupil k maximálnímu zvýšení, protože stěžovatelka s ním spolupracovala a reagovala na výzvy.

[17] Stěžovatelka v odvolání proti tomuto platebnímu výměru mj. namítla, že tu chybějí jakékoli důvody pro sankční zvýšení poplatku; shrnula svou dosavadní korespondenci se správcem poplatku a své argumenty. Především zdůraznila, že kdyby poplatek uhradila včas, navždy by vyloučila možnost obrany proti poplatkové povinnosti. Žádné z dostupných metodických doporučení Ministerstva financí nestanoví správnímu orgánu povinnost doručit platební výměr. Stěžovatelka trpělivě vysvětlovala svůj přístup, správce poplatku však od ní vyžadoval neúčelné úkony a nebral v potaz její postupná sdělení. Kdyby správce poplatku namísto sdělení, že platební výměr bude vydán i po dobrovolném zaplacení, raději platební výměr vydal, k žádnému prodlení s úhradou by nedošlo.

[18] Žalovaný zamítl odvolání svým prvním rozhodnutím ze dne 27. 6. 2011. K otázce zvýšení poplatku uvedl: *„Přestože bylo snahou odvolatele poplatkovou povinnost splnit, byl na základě vydaného platebního výměru, tak, aby se mohl účinně bránit, není rozhodnutí správce poplatku v rozporu s § 11 odst. 3 zákona o místních poplatcích, pokud své uvážení, na jehož základě dospěl k závěru o zvýšení, řádně odůvodnil.“* (...) *„Ačkoli se odvolací orgán domnívá, že v případě odvolatele mohl správce poplatku postupovat při aplikaci institutu zvýšení podle § 11 odst. 3 mírněji, je zcela na jeho správním uvážení, k jakým skutečnostem se při rozhodování přikloní. Odvolací orgán není oprávněn zasahovat do správcem určené a náležitě odůvodněné výše poplatkové povinnosti, jestliže jeho postup neodporuje právním předpisům a je řádně odůvodněn.“*

[19] Toto rozhodnutí zrušil krajský soud rozsudkem ze dne 31. 7. 2013. Připustil, že správce poplatku uvedl určité důvody, pro které poplatek zvýšil; žalovaný se však odmítl zabývat námitkami, které stěžovatelka vznesla proti těmto důvodům, ačkoli to bylo jeho povinností.

[20] Žalovaný proto o věci rozhodoval podruhé; rozhodnutím ze dne 4. 11. 2013 opět zamítl stěžovatelčino odvolání. Konstatoval, že správce poplatku zdůvodnil zvýšení prodlením trvajícím sedmdesát dnů. Podle žalovaného již není třeba uvádět další důvody, pokud tato možnost existuje

pokračování

v zákoně; výše zvýšení je na správním uvážení správce poplatku. Jestliže zákon dává možnost zvýšit až na trojnásobek a správce poplatku zvýšil poplatek na dvojnásobek, není to nezákonné. „*Obrana odvolatele (tj. stěžovatelky) zahrnující tvrzení o důvodech, proč poplatek hned neubradil, když dle svého tvrzení usiloval o vydání platebního výměru, na jehož základě by bylo možné následně zpochybňovat postavení odvolatele jako poplatníka, tedy že odvolatel se pouze snažil získat právní titul k dalšímu uplatnění svého názoru, je zavádějící. Jestliže odvolatel a správce daně postupovali v souladu s platnou právní úpravou při zvýšení poplatku, tak jednali (asi se chtělo říci nejednali) ultra vires, když navíc platná právní úprava neumožňuje odvolateli jako poplatníkovi, aby napřed získal právní titul „k uplatnění svého názoru“ a poté, pokud náhodou nebude úspěšný, bylo řešeno sankční zvýšení poplatku. Na základě uvedeného, přestože bylo z průběhu řízení snahou odvolatele poplatkovou povinnost splnit, byl na základě vydaného platebního výměru, aby se mohl účinně bránit, není rozhodnutí správce poplatku v rozporu s § 11 odst. 3 zákona o místních poplatcích, pokud své uvážení, na jehož základě dospěl k závěru o zvýšení, řádně odůvodnil.*“ Žalovaný uzavřel, že zákon stanovil pro zvýšení základní pravidla, zejména horní hranici. Pokud samospráva nepřipraví do příslušné vyhlášky hodnoty tohoto zvýšení, jde o otázku volného uvážení správce poplatku, limitovaného pouze trojnásobkem.

[21] Nejvyšší správní soud nesouhlasí s krajským soudem v tom, že tentokrát žalovaný (i když „*nijak obsáhlým zdůvodněním*“) řádně zhodnotil závěry správce poplatku. Podle Nejvyššího správního soudu sice žalovaný věnoval sporné otázce více odstavců textu než poprvé, ovšem jak je patrné z výše uvedené citace, svůj právní náhled na věc nijak nezměnil ani pod vlivem rušícího rozsudku krajského soudu. V podstatě zopakoval tyto teze:

- zákon umožňuje zvýšit místní poplatek na trojnásobek, konkrétní zvýšení je na správním uvážení správce poplatku;
- správce poplatku toto správní uvážení užil a řádně je zdůvodnil;
- žalovaný se proto s jeho postupem ztotožňuje.

Žalovaný sice výslovně neřekl (jako ve svém prvním rozhodnutí), že „*odvolací orgán není oprávněn zasahovat do správcem určené a náležitě odůvodněné výše poplatkové povinnosti, jestliže jeho postup neodporuje právním předpisům a je řádně odůvodněn*“, ale touto nevyslovenou úvahou se řídil i nadále. Krajský soud pak postupoval nedůsledně, pokud se s takovým zdůvodněním druhého rozhodnutí žalovaného spokojil: nynější argumentace žalovaného totiž trpí stejnými nedostatky jako jeho argumentace předešlá.

[22] Stěžovatelka nepovažovala zvýšení poplatku ze strany městského úřadu za řádně odůvodněné a přinášela i konkrétní věcné argumenty proti tak výraznému zvýšení. S těmito argumenty se ale žalovaný nijak nevypořádal. Podle § 11 odst. 3 zákona o místních poplatcích může obecní úřad zvýšit včas nezaplacené nebo neodvedené poplatky nebo část těchto poplatků až na trojnásobek; zákon přitom nestanoví žádná bližší kritéria, kterými by se při zvyšování poplatků měl řídit. To ale neznamená, že jakékoli zvýšení lze odůvodnit jen tím, že poplatník byl v prodlení s úhradou, a protože spolupracoval, nepostihlo jej zvýšení na trojnásobek, ale „jen“ na dvojnásobek. Naopak nestanoví-li zákon či obecně závazná vyhláška vydaná k jeho provedení žádná kritéria, musí správce poplatku o to důkladněji posuzovat všechny podstatné skutkové okolnosti, kterými se vyznačuje konkrétní věc, a o to pečlivěji popsat v odůvodnění všechny úvahy, které ho vedly k tomu či onomu hodnocení různých aspektů věci.

[23] Neprovede-li toto posouzení správce daně v prvním stupni, přechází povinnost na odvolací orgán, který – ať už hodlá odvolání zamítnout, nebo napadené rozhodnutí změnit (třetí procesní možnost podle § 116 daňového řádu, totiž zrušit napadené rozhodnutí a zastavit

řízení, tu nepřipadá v úvahu) – musí reagovat na odvolací námitky a ze svého hodnocení vyvodit právní závěry. V nyní projednávané věci žalovaný svou povinnost nesplnil.

[24] Stěžovatelka poukazovala v odvolání na to, že byla připravena poplatek uhradit bez jakéhokoli zdržení, ale chtěla to udělat na základě platebního výměru, proti kterému by se posléze mohla bránit. Svůj právní názor, který chtěla prezentovat v řízení před správním soudem a poté před Ústavním soudem, přitom jasně popsala. Zdůraznila, že se nemůže spoléhat na sdělení správce daně, podle něž bude platební výměr vydán i při dobrovolném zaplacení, protože věc je právně sporná a ani metodika Ministerstva financí není jednoznačná. Uzavřela, že délku prodlení je třeba přičítat spíše správci daně, který ji navzdory sděleným argumentům opakovaně vyzýval k dobrovolné úhradě. Žalovaný se však v odůvodnění svého rozhodnutí omezil na obecné formulace a obsírnějším způsobem sdělil stěžovatelce totéž, co jí napsal ve svém prvním rozhodnutí.

[25] Nejvyšší správní soud rozumí odůvodnění žalovaného tak, že zvýšit poplatek a nic k tomu neříci není možné, protože tento postup by měl být zdůvodněn; s tím je třeba souhlasit. Přijmout však již nelze představu žalovaného o tom, co je to „*řádné odůvodnění*“ zvýšení poplatku. Pokud právní předpis nestanoví bližší kritéria pro míru zvýšení, je v pořádku, že správce poplatku poukáže na délku prodlení a na „polehčující okolnost“ spočívající v tom, že stěžovatelka s ním spolupracovala. To je však jen nezbytný základ úvahy správce daně; na něj pak musí navázat další posouzení specifických okolností a konkrétních argumentů, které již před vydáním platebního výměru a posléze i v odvolání uplatňoval poplatník.

[26] Pouhá základní úvaha (kratší, nebo delší prodlení; poplatník ochotný, nebo naopak zatvrzelý) snad postačí tam, kde poplatník neplatí a mlčí (případně neplatí a vyjadřuje se méně kvalifikovaným způsobem než stěžovatelka). Rozhodně ale není dostatečná v projednávané věci, kde stěžovatelka sice vyjádřila svou „dobrou vůli“ a sdělila, že je připravena k úhradě poplatku, ale zároveň upozornila na související nevyřešené právní otázky, kterými je ve svém jednání omezoována. Žalovanému se nepodařilo na stěžovatelčinu argumentaci odpovědět uspokojivým způsobem.

[27] Jak je zřejmé z pasáží citovaných shora v odstavci [20], žalovaný uvedl, že argumentace je „*zavádějící*“, a zdůvodnil to ne zcela srozumitelným tvrzením, podle něž zákon „*neumožňuje poplatníkovi, aby napřed získal právní titul k uplatnění svého názoru, a poté bylo řešeno sankční zvýšení poplatku*“. O nic takového stěžovatelce nešlo. Sankční zvýšení poplatku připadá v úvahu (není ale povinné) v případě, že se poplatník s úhradou opozdí; nijak nesouvisí s tím, zda a jak poplatník hodlá po zaplacení poplatku uplatňovat své právní názory. Sankční zvýšení se přitom vyměřuje současně s poplatkem, což stěžovatelka nijak nezpochybňovala; není tedy zřejmé, jak by stěžovatelka mohla nejprve získat platební výměr na poplatek a poté by se měl správce poplatku zabývat sankčním zvýšením.

[28] Dále není ani jasné, proč správce daně opakovaně přesvědčoval stěžovatelku o tom, že její obavy (ze ztráty možnosti bránit se proti poplatku před soudem) jsou liché, místo aby otázku procesní strategie ponechal na ní a vydal platební výměr (který nakonec stejně musel vydat). Na konkrétní argumenty, kterými stěžovatelka své obavy zdůvodnila (odlišné rozhodování soudů, nejasné metodické pokyny Ministerstva financí), přitom nijak nereagoval, pouze stěžovatelce stručně sdělil, že je povinen vydat platební výměr i při dobrovolné úhradě (neboť si to sám myslí).

[29] Správní orgány nejen že se nevypořádaly s konkrétními okolnostmi stěžovatelčina případu, ale nepřihledly ani k obecnějšímu účelu zvýšení místního poplatku podle § 11 odst. 3

pokračování

zákona o místních poplatcích. Ustanovení má zjevně sankční povahu: právě proto, že se v agendě místních poplatků neuplatňují penále, úroky a pokuty podle daňového řádu (§ 11 odst. 4 zákona o místních poplatcích), se tu dává správci poplatku možnost zvýšit finanční zatížení těch poplatníků, kteří řádně neplní svou poplatkovou povinnost (ať už proto, že platit nechtějí vůbec, nebo proto, že jsou liknaví). Stěžovatelka ale ani nedávala najevo, že platit nebude, a z ničeho nevyplývalo, že by chtěla platbu oddalovat. Naopak řádně a včas (viz dopis ze dne 8. 9. 2010 zmíněný v odstavci [11]) splnila svou oznamovací povinnost a dala najevo, že očekává vydání platebního výměru. Tvrdí-li správce poplatku v předkládací zprávě k odvolání, že diskuse mezi ním a stěžovatelkou o tom, zda bude poplatek uhrazen dobrovolně, nebo ne, probíhala až v době splatnosti, není to přesné: stěžovatelka oznámila svůj postoj již před započatím rozhodného zpoplatněného období (IV. čtvrtletí roku 2010) a na tomto postoji setrvala během celého řízení.

[30] Následné kroky soudů i vývoj judikatury ukázaly, že stěžovatelčin postoj – byť nakonec v soudní praxi nepřevážil – se opíral o solidní právní argumenty, a nešlo tedy o žádný vrtoch, za jehož projevy by se patřilo stěžovatelku sankcionovat. Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu teprve svým usnesením ze dne 24. 6. 2014, čj. 2 Afs 68/2012-34 (publikovaným pod č. 3096/2014 Sb. NSS), vyslovil, že správce místního poplatku je povinen vydat platební výměr a řádně jej doručit, pokud mu poplatník sdělil kvalifikovaným způsobem své pochybnosti a současně o vydání platebního výměru požádal, přestože místní poplatek ve stanovené lhůtě včas a ve správné výši uhradil. Před vydáním tohoto usnesení byla judikatura nejednotná, a nelze proto vytýkat stěžovatelce, že se na počátku roku 2011 v obavě ze ztráty dalších procesních možností zdráhala uhradit poplatek bez vydaného platebního výměru. Ani ve svém přesvědčení o protiústavnosti novely zákona (na jejímž základě vydalo město Rychnov nad Kněžnou obecně závaznou vyhlášku), kvůli němuž trvala na vydání platebního výměru, nezůstala stěžovatelka osamocena: krajský soud se s jejím přesvědčením ztotožnil a podal návrh Ústavnímu soudu (s návrhem neuspěl, mírou úspěchu či neúspěchu u Ústavního soudu však nelze poměřovat opodstatněnost a právní relevanci důvodů, pro které stěžovatelka zaujala svou strategii).

[31] Důvodem pro sankční zvýšení nemůže být podle přesvědčení Nejvyššího správního soudu ani skutečnost, že jiní provozovatelé v Rychnově nad Kněžnou (pokud bez řeči nezaplatili hned) zřejmě nakonec ustoupili, dostavili se na schůzku se správcem poplatku a zaplatili dobrovolně. Stěžovatelčin postoj nelze považovat za odmítnutí spolupráce se správcem poplatku (ostatně i sám správce jí při zvýšení poplatku přičetl k dobru, že s ním spolupracovala); stěžovatelka ani jakkoli nepopírala úřední autoritu správce poplatku a opakovaně dávala najevo, že se zachová podle práva (být se následně pokusí zpochybnit postup přijetí zákona). Její procesní strategie, i když zřejmě menšinová, ani neznamenala pro správce daně žádné administrativní komplikace. Vydat platební výměr ihned by bývalo bylo jednodušší než se stěžovatelkou korespondovat a snažit se marně zvrátit její zjevně pevný postoj; navíc by to bývalo bylo i podstatně rychlejší, a správce daně tak sám mohl odvrátit prodlení, kterým posléze argumentoval jako důvodem pro zvýšení poplatku.

[32] Nejvyšší správní soud tedy shrnuje, že před případným (nikoli nevyhnutelně nutným) zvýšením poplatku bylo povinností správce poplatku – a nesplnil-li ji on, pak povinností žalovaného – vypořádat se se všemi konkrétními okolnostmi, které způsobily, že stěžovatelka neuhradila poplatek ve lhůtě k tomu určené. Žalovaný se dosud spokojil jen s argumentem, že stěžovatelka byla v prodlení; tento argument je však nedostatečný – ostatně spíše než o argument jde o vlastní zákonnou podmínku, při jejímž splnění teprve může správce poplatku uvažovat o tom, zda poplatek zvýší a o kolik.

[33] Není také pravda, že žalovaný nemůže zasahovat do správního uvážení správce daně, tj. měnit hodnotu zvýšení stanovenou v platebním výměru. Je běžné, že odvolací orgán (ať už v daňovém řízení, nebo obecně v řízení správním) mění výši částky uložené k úhradě správním orgánem prvního stupně, typicky u pokut za přestupek či správní delikt, jejichž rozmezí mezi dolní a horní hranicí bývá dosti široké. V daňovém řízení je pak specifickým to, že odvolací orgán nemůže zrušit rozhodnutí vydané v prvním stupni a vrátit věc k dalšímu řízení a nápravě vad, nýbrž musí v případě potřeby sám změnit napadené rozhodnutí orgánu prvního stupně. Je tedy naopak povinností žalovaného – poté, co zhodnotí dosud nezhodnocené okolnosti případu – aby sám zvážil, zda je dvojnásobné zvýšení poplatku v této věci namístě, a aby tomu přizpůsobil výrok přezkoumávaného platebního výměru.

## V. Závěr a náklady řízení

[34] Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že krajský soud nesprávně posoudil právní otázku rozsahu přezkumu správního uvážení správce poplatku při zvyšování místního poplatku, a v důsledku této své chybné úvahy zamítl žalobu proti rozhodnutí žalovaného, které přitom mělo být pro své nedostatečné (nesprávné) odůvodnění zrušeno. Protože krajský soud toto rozhodnutí nezrušil, zrušil Nejvyšší správní soud jeho rozsudek podle § 110 odst. 1 věty první s. ř. s. Současně ze stejných důvodů shledal, že již v řízení před krajským soudem byly splněny podmínky podle § 110 odst. 2 s. ř. s.; zrušil proto i rozhodnutí žalovaného a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V dalším řízení je žalovaný vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu.

[35] Jelikož Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek krajského soudu a současně s ním i rozhodnutí správního orgánu, je povinen rozhodnout kromě nákladů řízení o kasační stížnosti 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.

[36] Při rozhodování o náhradě nákladů řízení vychází soudní řád správní z celkového úspěchu ve věci. Ten přísluší stěžovateli (dříve žalobkyni), neboť Nejvyšší správní soud zrušil napadené rozhodnutí žalovaného. Žalovaný ve věci neměl celkový úspěch, náhrada nákladů řízení mu proto nenáleží. Stěžovatelka měla ve věci plný úspěch, a proto jí soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. přiznal náhradu nákladů řízení proti žalovanému spočívající v částce 8 000 Kč za soudní poplatky (3 000 Kč za žalobu a 5 000 Kč za kasační stížnost).

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

V Brně dne 3. prosince 2015

Zdeněk Kühn  
předseda senátu