



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Zuzany Bystřické a soudců JUDr. Kateřiny Mrázové, Ph.D. a Mgr. Petra Pospíšila v právní věci

žalobce: **multigate a.s.**, IČ: 25912186
se sídlem Riegrova 373/6, 779 00 Olomouc
zastoupen advokátem JUDr. Tomášem Vymazalem
sídlem Wellnerova 1322/3C, 779 00 Olomouc

proti
žalovanému: **Krajský úřad Jihomoravského kraje**
sídlem Žerotínovo náměstí 449/3, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 1. 10. 2015, č. j. JMK 126239/2015, sp. zn. S-JMK 72178/2014 OSPŽ, ve znění opravného rozhodnutí ze dne 10. 2. 2016, č. j. JMK 21683/2016, sp. zn. S-JMK 72178/2014 OSPŽ,

takto:

- I. Žaloba **se zamítá**.
- II. Žalobce **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení.

Odůvodnění

I. Vymezení věci a shrnutí obsahu správních rozhodnutí

1. Včas podanou žalobou se žalobce domáhal zrušení shora označeného rozhodnutí žalovaného ze dne 1. 10. 2015, jímž byl částečně k odvolání žalobce změněn výrok prvostupňového rozhodnutí Městského úřadu Hustopeče ze dne 28. 5. 2014, č. j. Fin/2729/14/49, o žádosti žalobce o vrácení vratitelného přeplatku na místním poplatku za provozovaný výherní hrací přístroj nebo jiné technické herní zařízení (dále též jako „JTHZ“) povolené Ministerstvem financí. Rozhodnutím nebylo vyhověno žádosti žalobce o vrácení přeplatku ve výši 47 804 Kč, uhrazeného dne 8. 7. 2011 za 10 ks jiného technického herního zařízení za poplatkové období 2. (chybně uvedeno 1.) kalendářního čtvrtletí roku 2011 (1. 4. 2011 – 30. 6. 2011) dle § 155 zák. č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen jako „DŘ“ nebo „daňový řád“), avšak v části bylo odvolání vyhověno a žalobci byl vrácen přeplatek ve výši 604 Kč (ve zbylé části 47 200 Kč nebylo žádosti vyhověno).
2. Žalovaný v záhlaví označeným rozhodnutím o odvolání zpřesnil výrok napadeného rozhodnutí správce poplatku tak, že doplnil identifikační údaje poplatníka a skutečnost, že byl osobou právnickou, splňující podmínky pro vznik poplatkové povinnosti. Doplněny byly také počty provozovaných zařízení, jejich typ, zpoplatňované období, včetně data a výše platby poplatku učiněné žalobcem. Žalovaný následně vydal také opravné rozhodnutí ze dne 10. 2. 2016, č. j. JMK 21683/2016, kterým byl opraven text výroku rozhodnutí ze dne 1. 10. 2015 tak, že nesprávně uvedený text „prvního kalendářního čtvrtletí“ byl nahrazen správným textem „druhého kalendářního čtvrtletí“. Tato upřesňující změna výroku původně vydaného rozhodnutí žalovaného zcela odpovídala obsahu správního spisu, skutkovým zjištěním a obsahu prvostupňového i druhostupňového správního rozhodnutí. Z uvedených podkladů jednoznačně vyplynulo, že bylo projednáváno druhé kalendářní čtvrtletí roku 2011.
3. Žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí zejména uvedl, že § 10a odst. 1 zák. č. 565/1990 Sb., o místních poplatcích, ve znění účinném pro projednávanou věc (dále jen „zákon o místních poplatcích“), mluví o „poplatku za jiné technické herní zařízení povolené Ministerstvem financí“. Pojem „jiné technické herní zařízení“ je neurčitým právním pojmem, který je třeba vykládat v souladu se zák. č. 202/1990 Sb., o loteriích a jiných podobných hrách, ve znění pozdějších předpisů (dále též „zákon o loteriích“). Pod jiným technickým zařízením je třeba rozumět takové technické zařízení, které není výherním hracím přístrojem, ale současně je zařízením herním, tj. provozuje se jeho prostřednictvím hra ve smyslu zákona o loteriích. Ze zákonné úpravy vyplývá, že místním poplatkem jsou zpoplatněna zařízení, na kterých jsou provozovány loterie nebo podobné hry. Poplatku podléhá zařízení, bez ohledu na to, kolik je na něm možné provozovat různých druhů her. Použitím nejasného pojmu nedošlo k porušení zásady předvídatelnosti a právní jistoty, jelikož k porušení těchto zásad by došlo pouze v případě, že by se pojem nedal vyložit ani pomocí výkladových metod známých v teorii práva. K předmětu zpoplatnění žalovaný odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 10. 2013, č. j. 2 Afs 72/2013-39 (všechna zde uvedená rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz). Na základě uvedených skutečností žalovaný nepřisvědčil námitkám žalobce, že poplatek nelze vyměřit a pokud byl zaplacen, je třeba ho vrátit jako přeplatek.

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

4. Žalobce v první řadě souhrnně namítl, že se žalovaný nesprávně vypořádal s odvoláním žalobce, dostatečně se nezabýval odvolacími důvody a nesprávně interpretoval příslušné právní předpisy. Správní orgány tak zejména porušily § 10a a § 11 zákona o místních poplatcích a § 154 a § 155 daňového řádu.
5. Žalobce nesouhlasil s právním názorem žalovaného, že se na věc neaplikují závěry usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 6. 2014, č. j. 2 Afs 68/2012-34, publikovaného pod 3096/2014 Sb. NSS. Je přesvědčen, že správce daně nemůže za situace, kdy se žalobce opakovaně vyjádřil, že jeho zařízení nepodléhá místnímu poplatku, rozhodnout o ne/existenci přeplatku bez toho, aby měl jako podklad pro rozhodnutí k dispozici pravomocný platební výměr. Přitom žalobce odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 9. 2015, č. j. 2 Afs 120/2015-31, kterým byly překonány závěry pátého senátu (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 8. 2014, č. j. 5 Afs 113/2013-41), které aplikoval žalovaný. K tomu uvedl, že v souladu s daňovým řádem mohou být zaevidovány pouze takové daňové povinnosti, které byly řádně stanoveny. Do evidence daní se předepisuje vyměřená daň podle výsledků vyměřovacího řízení, daňový řád přitom nepřipouští stanovení daně bez vydání rozhodnutí. Rozhodnutí jako výsledek vyměřovacího řízení je nezastupitelnou podmínkou pro předepsání daně do evidence daní.
6. Žalobce se plně ztotožnil se závěry rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 24. 6. 2014, č. j. 2 Afs 68/2012-34. Z podaných „ohlášení s výhradou“ podle jeho názoru jednoznačně vyplývá kvalifikovaný nesouhlas s výší poplatku, resp. se samotným zpoplatněním a rovněž žádost o vydání platebního výměru. Nebyl-li pak vydán pravomocný platební výměr, nebyl poplatek na daňovém účtu předepsán a bylo na místě rozhodnout o vrácení takto uhrazené částky jako přeplatku.
7. S poukazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu (např. rozsudek ze dne 9. 1. 2013, č. j. 1 Afs 85/2012-54) žalobce rovněž namítal, že v řízení o přeplatku nelze přezkoumávat hmotněprávní povinnost. Nesouhlasí s tím, že by byla v rámci přeplatkového řízení hmotněprávní povinnost přezkoumána dostatečným způsobem tak, aby byla zachována práva poplatníka na přezkum sporné poplatkové povinnosti a aby měl stejná práva jako v případě vyměřovacího řízení. V případě vyměření je totiž poplatníkovi zřejmé, za jaká zařízení, za jaká období a v jakých konkrétních částkách je místní poplatek vyměřován, k čemuž v daném řízení nedošlo.
8. Pro případ, že by bylo možné hmotněprávní povinnost přezkoumávat v rámci přeplatkového řízení, žalobce namítal, že již uplynula lhůta pro stanovení daně dle ust. § 148 daňového řádu.
9. Napadené rozhodnutí žalovaného ze dne 1. 10. 2015 se týkalo poplatkového období od 1. 4. do 30. 6. 2011 (2. čtvrtletí roku 2011). V Hustopečích byla do 11. 4. 2011 účinná obecně závazná vyhláška č. 9/2009 ve znění vyhlášky č. 4/2010. Od 12. 4. 2011 byla účinná vyhláška č. 1/2011, která stanoví lhůtu pro ohlášení JTHZ v délce 10 dnů ode dne, kdy bylo jeho provozování povoleno, pro zařízení již provozovaná pak lhůtu 15 dnů. Splatnost

poplatku pak byla stanovena do 10. dne, od něhož bylo JTHZ povoleno, a pak každá další splátka vždy do 10. dne příslušného čtvrtletí.

10. Žalobce zaslal správci poplatku Splnění ohlášení s výhradou ze dne 4. 4. 2011, v němž uvedl, že zákon o místních poplatcích neobsahuje definici pojmu JTHZ, přitom místním poplatkům může podléhat pouze zařízení kompaktní a funkčně nedělitelné. V případě, že by žalobce měl být dotčen zpoplatněním JTHZ a vyhláškou č. 1/2011, byl správce daně požádán o stanovisko, resp. vydání platebního výměru.
11. S poukazem na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 9. 2015, č. j. 2 Afs 120/2015-31, a ze dne 27. 10. 2015, č. j. 2 Afs 50/2015-60, žalobce namítal, že byly splněny podmínky dané usnesením rozšířeného senátu a správce poplatku byl povinen vydat platební výměr.
12. Žalobce dále namítal, že jsou pochybnosti o tom, zda žalovaný či správce poplatku skutečně přezkoumávali hmotněprávní povinnost. V případě rozhodnutí žalovaného sice byly vyjmenovány typy zařízení a provedeny skutečné výpočty, avšak bez souvislosti s konkrétními zařízeními, protože se nejedná o řádné přezkoumání hmotněprávní povinnosti.
13. Přezkoumáním hmotněprávní povinnosti nelze rozumět pouhý výklad § 10a zákona o místních poplatcích. V napadeném rozhodnutí navíc nebylo specifikováno, jaké bylo aplikováno znění zákona o místních poplatcích, podle něhož bylo ve věci rozhodováno.
14. Žalobce zdůraznil, že správce poplatku byl povinen vydat platební výměr a tento žalobci řádně doručit. Pokud pravomocné vyměření chybí, není místní poplatek evidován na straně „má dát“, a tedy jakákoliv platba na takový poplatek musí být evidována jako přeplatek. Kvalifikovaný nesouhlas a žádost o vydání platebního výměru vznesené za účinnosti první vyhlášky jsou zajisté platné i pro další období, když fakticky jde o stále stejný místní poplatek.
15. Žalobce dále nesouhlasil s tím, že správce poplatku provedl test vratitelnosti, a že po právu žádosti o vrácení poplatku nevyhověl. Měl naopak správně dospět k závěru, že poplatek vyměřen nebyl, a tak nebyl na daňovém účtu evidován. Správný není podle žalobce ani závěr, že žalobci nebylo upřeno právo na přezkoumání jeho poplatkové povinnosti. Zdůraznil, že v řízení vyměřovacím je přezkoumávána samotná platební povinnost, zatímco v řízení o přeplatku pouze existence vykonatelného rozhodnutí správce poplatku.
16. Žalovaný posoudil otázku existence povinnosti žalobce platit místní poplatek za provozovaný výherní hrací přístroj nebo jiné technické herní zařízení povolené Ministerstvem financí. Ačkoliv je žalobce seznámen s názorem správních soudů na danou problematiku, přesto námitky tohoto typu v žalobě uvedl. Má za to, že jím provozovaná zařízení nelze podřadit pod pojem JTHZ povolené Ministerstvem financí podle jiného právního předpisu, a tak je nelze zpoplatnit dle § 10a zákona o místních poplatcích. Ust. § 50 odst. 3 zákona č. 202/1990 Sb., o loteriích a jiných podobných hrách, ve znění pozdějších předpisů (dále též „zákon o loteriích“), hovoří pouze o povolování loterií, nikoliv o povolování JTHZ, jehož provozování má být dle zákona o místních poplatcích zpoplatněno. Zákon o loteriích v žádném případě neobsahuje pojem „JTHZ“ a ani nutnost

jeho povolení Ministerstvem financí. Povolení k provozování JTHZ tak zákon o loteriích neupravuje. Je-li zákonně upraven pojem výherního hracího přístroje, který je dle § 10a zákona o místních poplatcích zpoplatněn, má být obdobná úprava i pro JTHZ, tato však chybí a pojem zůstává nevysvětlen. Má-li být zpoplatněno provozování JTHZ, musí zákon o loteriích stanovit, že Ministerstvo financí vydává povolení k provozování JTHZ. Rovněž je třeba pojem JTHZ specifikovat. Zařízení provozovaná žalobcem nepodléhají místnímu poplatku, neboť jejich provozování není Ministerstvem financí povolováno.

17. S ohledem na nesoulad zákona o loteriích a zákona o místních poplatcích, kdy dle zákona o loteriích nemá ministerstvo financí pravomoc povolovat provozování JTHZ, nelze vybírat místní poplatek za takovato zařízení. Žalovaný ani správce poplatku nepostupovali dle principu *in dubio pro libertate*, ačkoliv existovala nesrozumitelnost textu a různý výklad zákona o místních poplatcích. Ust. § 10a zákona o místních poplatcích upravuje možnost obcí stanovit obecně závaznou vyhláškou místní poplatek za provozované JTHZ povolené Ministerstvem financí podle jiného právního předpisu. Ministerstvo financí však postrádá pravomoc i působnost k vydání povolení k provozování JTHZ, a proto neexistují žádná zařízení, která by podmínky § 10a zákona o místních poplatcích splňovala. Neopravňuje-li žádný právní předpis Ministerstvo financí k vydání rozhodnutí o povolení provozování JTHZ, nelze poplatek oprávněně vybírat, neboť by tak bylo konáno v rozporu se zákonem. Vzhledem k těmto skutečnostem bylo rozhodnutí správce poplatku vydáno v rozporu s § 154 a § 155 DŘ.
18. Co se týče JTHZ, o těchto zákon o loteriích ničeho nestanoví. Tento zákon pouze v § 50 odst. 3 stanoví, že ministerstvo může povolovat i loterie a jiné podobné hry, které nejsou v zákoně v části první až čtvrté upraveny. Pokud chtěl zákonodárce zpoplatnit vedle provozování výherního hracího přístroje i provozování JTHZ, měl tak učinit srozumitelnou formou, což se nestalo. Tzv. „koncová zařízení“ jsou Ministerstvem financí pouze schvalována, nikoliv povolována, proto za ně nemůže být místní poplatek s ohledem na dikci § 10a zákona o místních poplatcích vyžadován, neboť předpokladem takového postupu je, aby zařízení bylo Ministerstvem financí povoleno.
19. Interaktivní videoloterní terminál je pouze jednou z částí „centrálního loterního systému“, a nemůže být proto zařazen pod pojem „JTHZ“. Interaktivní videoloterní terminál není kompaktním ani funkčně nedělitelným technickým zařízením a není sám o sobě schopen sloužit k provozování loterie.
20. S ohledem na shora uvedené žalobce navrhl, aby soud rozhodnutí žalovaného ve znění opravného usnesení zrušil.

III. Vyjádření žalovaného k žalobě

21. Žalovaný ve vyjádření k žalobě předně konstatoval, že žalobce poplatkovou povinnost splnil. Nesouhlasí s výkladem žalobce, že správce poplatku byl povinen i v takovém případě přistoupit k vydání platebního výměru, neboť by tímto byl popřen obecný princip daňového řízení spočívající v povinnosti poplatníka si daň sám vypočítat a následně odvést.

Navíc skutečnost, že správce poplatku nevydal platební výměr, neznamená, že bylo žalobci upřeno právo na přezkoumání správnosti poplatkové povinnosti.

22. K odkazu žalobce na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 6. 2014, č. j. 2 Afs 68/2012-34, žalovaný uvedl, že nyní projednávaný případ vykazuje oproti případu řešenému Nejvyšším správním soudem značné odlišnosti, neboť v nich nebylo projednáváno odvolání proti vyměření daně tzv. konkludentním vyměření, ale jde o odvolání proti rozhodnutí o žádosti o vrácení přeplatku. Žalobce sice splnil ohlašovací povinnost s výhradou, že jím provozovaná zařízení nepodléhají místnímu poplatku a požádal správce poplatku o stanovisko, dále však svou procesní taktiku změnil a nadále se nedomáhal vydání platebního výměru, ale uplatnil žádost o vrácení přeplatku dle § 155 DŘ, v níž rozporoval svou povinnost místní poplatek platit. Dle názoru žalovaného nebylo nutné v projednávané věci platební výměr vydat. Uvedl, že v rámci rozhodování o žádosti žalobce o vrácení přeplatku správní orgány posuzovaly hmotněprávní povinnost žalobce, žalobci tak nebyla upřena možnost právní ochrany ohledně přezkoumání zákonnosti poplatkové povinnosti, kterou, i přes výhrady, splnil. V rámci řízení o vrácení přeplatku bylo posuzováno, zda byl žalobce povinen místní poplatek uhradit či nikoliv. Účelu zdůrazňovaného rozšířeným senátem v citovaném usnesení tak bylo dosaženo, jen jinou procesní cestou. Žalovaný nesouhlasí s tím, že by na řešenou záležitost nebylo možné užít (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 8. 2014, č. j. 5 Afs 113/2013-41, jelikož na tento rozsudek navázaly i jiné senáty Nejvyššího správního soudu (viz např. rozsudky ze dne 30. 9. 2014, č. j. 6 As 64/2014-40, a ze dne 5. 11. 2014, č. j. 2 As 55/2014-46). Žalobce nadto ani nerozporoval výši své poplatkové povinnosti, zabýval se pouze její samotnou existencí. Žalovaný závěrem zdůraznil, že pro posouzení, zda žalobci vznikl nárok na vrácení přeplatku, je zásadní, zda mu svědčila hmotněprávní povinnost k úhradě místního poplatku, bez ohledu na to, že ve věci nebyl poplatek vyměřen platebním výměrem. Existence hmotněprávní poplatkové povinnosti byla přezkoumána a potvrzena v řízení o žádosti o vrácení přeplatku.
23. Žalovaný má za to, že napadené rozhodnutí nevykazuje žalobcem namítané vady, a že je v souladu s právními předpisy. Proto navrhl, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.

IV. Další podání žalobce

24. V reakci na vyjádření žalovaného k žalobě byla soudu doručena replika žalobce (i opakovaná replika po zrušení rozsudku NSS), v níž setrval na podané žalobě, jelikož žalovaný nijak nevyvrátil důvody, proč byla žaloba podána. Pro úplnost žalobce uvedl, že dodržel lhůtu pro ohlášení danou vyhláškou č. 1/2011. Správce poplatku byl k vyměření poplatku povinen na základě judikatury Nejvyššího správního soudu. Žalobce rovněž nesouhlasil s tím, že žalovaný či správce poplatku dostatečně přezkoumali, zda žalobci svědčila hmotněprávní povinnost. Přezkum hmotněprávní povinnosti v rámci řízení o přeplatku je zapovězen jak judikaturou NSS, tak samotnou povahou rozhodování o přeplatku.

V. Předchozí průběh soudního řízení – rozsudek KS v Brně a rozsudek NSS

25. Žalobce ke krajskému soudu podal původně žalobu směřující proti dvěma rozhodnutím žalovaného. Vedle rozhodnutí žalovaného citovaného v záhlaví (o němž pojednává tento rozsudek), napadl ještě rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 9. 2015, kterým žalovaný změnil k odvolání žalobce rozhodnutí Městského úřadu Hustopeče ze dne 27. 5. 2014, č. j. Fin/2674/14/49, o přeplatku tak, že se nevyhovuje žádosti žalobce o vrácení vratitelného přeplatku na místním poplatku za provozovaný výherní hrací přístroj nebo jiné technické herní zařízení povolené Ministerstvem financí ve výši 50 000 Kč, jenž byl uhrazen dne 8. 7. 2011 za 10 ks jiného technického herního zařízení za období 3. čtvrtletí roku 2011 (od 1. 7. do 30. 9. 2011) dle § 155 DR.
26. Krajský soud ve věci obou napadených rozhodnutí žalovaného (ze dne 1. 10. 2015 ve znění opravného rozhodnutí ze dne 10. 2. 2016 a ze dne 16. 9. 2015) vydal nejprve rozsudek dne 26. 4. 2018, č. j. 29 Af 119/2015-65. Výrokem I. zamítl žalobu proti rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 9. 2015; výrokem II. zrušil rozhodnutí žalovaného ze dne 1. 10. 2015 ve znění opravného rozhodnutí ze dne 10. 2. 2016 (rozhodnutí blíže specifikováno v záhlaví rozsudku) a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení; výrokem III. přiznal žalobci částečnou náhradu nákladů řízení ve výši 7 114 Kč (spočívající v zaplaceném soudním poplatku za úspěšnou část žaloby a v polovičních nákladech na právní zastoupení).
27. Krajský soud ve svém prvním rozsudku dospěl k závěru, že žaloba je zčásti důvodná (proti rozhodnutí žalovaného ze dne 1. 10. 2015 ve znění opravného rozhodnutí ze dne 10. 2. 2016) a zčásti nedůvodná (proti rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 9. 2015). V případě žaloby směřující proti rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 9. 2015 šlo o to, že žalobce splnil svoji ohlašovací povinnost JTHZ s výhradou dne 4. 4. 2011, přičemž správce poplatku požádal o stanovisko. Dne 8. 7. 2011 žalobce uhradil místní poplatek za 3. čtvrtletí roku 2011 ve výši 50 000 Kč (sazba místního poplatku na 1 ks JTHZ za čtvrtletí činila 5 000 Kč). Správce poplatku nevydal žádný platební výměr, žalobce jeho vydání neurgoval, pouze podáním ze dne 8. 8. 2011 požádal o vrácení vratitelného přeplatku. Za takové situace se správce poplatku správně zabýval žádostí žalobce o vrácení přeplatku a nikoliv vydáním deklaratorního platebního výměru, jehož vydání se žalobce ani nedomáhal. Rozšířený senát ve svém usnesení ze dne 24. 6. 2014, č. j. 2 Afs 68/2012-34, dospěl k závěru, že v případě sporné poplatkové povinnosti je nutné vydat platební výměr, u něhož se lze domoci přezkoumání poplatkové povinnosti. Toto právo však v nyní posuzované věci nebylo žalobci upřeno, ačkoli nebyl správcem poplatku vydán platební výměr, neboť to, zda mu hmotněprávní povinnost zaplatit místní poplatek svědčí či nikoli, a v jaké výši, přezkoumaly správní orgány v rámci rozhodování o žádosti o vrácení přeplatku. Žalobci byla následně také dána možnost přezkumu jeho hmotněprávní povinnosti žalovaným v odvolacím řízení. Účelu zdůrazňovaného rozšířeným senátem, tedy přezkumu poplatkové povinnosti, tak bylo dosaženo, byť jinou procesní cestou – viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 9. 2014, č. j. 6 As 64/2014-40. Trvat na vydání platebního výměru a dostat tak formálnímu postupu by bylo odepřením spravedlnosti v situaci, v níž procesní fáze umožňovala více řešení dané situace. V postupu správních orgánů – ve věci týkající se 3. čtvrtletí roku 2011 (napadené rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 9. 2015) soud neshledal vady, které by měly za následek nezákonnost jejich rozhodnutí.

Proto žalobu v této části zamítl jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s.ř.s.“).

28. Krajský soud ve svém prvním rozsudku dále dospěl k závěru, že žaloba je zčásti důvodná (proti rozhodnutí žalovaného ze dne 1. 10. 2015 ve znění opravného rozhodnutí ze dne 10. 2. 2016). Žalobce totiž splnil včas ohlašovací povinnost „s výhradou“ dne 4. 4. 2011 (pro 2. i 3. čtvrtletí roku 2011), když současně sdělil své výhrady k poplatku a požádal správce poplatku o stanovisko. Dne 8. 7. 2011 žalobce uhradil místní poplatek za JTHZ za 2. čtvrtletí roku 2011 ve výši 47 804 Kč (poplatek neuhradil včas, na rozdíl od poplatku za 3. čtvrtletí 2011 – viz shora). Správce poplatku nevydal žádný platební výměr, žalobce jeho vydání neurgoval, pouze podáním ze dne 8. 8. 2011 požádal o vrácení vratitelného přeplatku. V daném případě bylo třeba vycházet z § 11 odst. 1 zákona o místních poplatcích (ve znění účinném do 31. 12. 2011), které hovoří o tom, že pokud nejsou poplatky zaplacený poplatníkem ve správné výši nebo včas, obec poplatek vyměří platebním výměrem. Proto je z hlediska posuzované věci rozhodné též znění příslušné obecně závazné vyhlášky obce ohledně lhůty splatnosti poplatku. Podle článku 21 odst. 1 obecně závazné vyhlášky města Hustopeče č. 4/2010 (účinné do 11. 4. 2011) byl poplatník povinen oznámit správci poplatku JTHZ do pěti dnů od uvedení do provozu. Podle článku 4 odst. 2 obecně závazné vyhlášky města Hustopeče č. 1/2011 (účinná od 12. 4. 2011) byl povinen provozovatel JTHZ ohlásit správci poplatku vznik poplatkové povinnosti ve lhůtě do deseti dnů od povolení o provozování JTHZ. Poplatek byl splatný vždy do 10. dne po zahájení provozu JTHZ (vyhláška č. 4/2010), a resp. do 10. dne od povolení JTHZ (vyhláška č. 1/2011), přičemž každá další splátka byla splatná vždy do 10. dne příslušného čtvrtletí.
29. Žalobce v posuzované věci ohlásil podáním ze dne 4. 4. 2011 provozování JTHZ – podal ohlášení „s výhradou“, v němž vyslovil názor, že v jeho případě nelze dle zákona poplatky za JTHZ stanovit a vybírat, a to zejména proto, že jeho zařízení nejsou funkčně nedělitelná. Zároveň požádal o stanovisko úřadu. Ohlašovací povinnost tedy žalobce splnil včas. Ve vztahu k dalším dvěma ohlášeným přístrojům až dne 15. 6. 2011 lze konstatovat, že se tak stalo až po lhůtě pro ohlašovací povinnost vyplývající z ustanovení obecně závazné vyhlášky města Hustopeče.
30. Platba za uvedené 2. čtvrtletí roku 2011 byla žalobcem provedena až dne 8. 7. 2011, tedy po lhůtě splatnosti (dle citované vyhlášky má jít nejpozději o desátý den po zahájení provozu JTHZ, resp. do 10. dne od povolení JTHZ, popř. vždy do 10. dne příslušného čtvrtletí).
31. Jelikož poplatková povinnost řešená v nyní projednávané věci *nebyla uhrazena včas*, nemohla se aplikovat speciální úprava pro nesporné poplatkové povinnosti dle § 11 zákona o místních poplatcích. Norma obsažená v § 11 odst. 1 zákona o místních poplatcích je jak z jazykového tak teologického hlediska jednoznačně postavena tak, že pokud je naplněna jedna z hypotéz normy (poplatky nejsou zaplacený *včas* nebo ve *správné výši*), vzniká tím závazek uvedený v dispozici – obec vyměří poplatek platebním výměrem. I odborná literatura uvádí, že správce poplatku je povinen platební výměr vydat, i když poplatník uhradí místní poplatek ve správné výši, ale po lhůtě splatnosti. V takovém případě správce poplatku vyhotoví platební výměr, který však nebude poplatkovému subjektu doručovat, ale pouze jej založí do spisu. Výjimku z tohoto postupu, tedy zaslání platebního výměru

přímo poplatkovému subjektu, bude představovat situace, kdy si o doručení tohoto platebního výměru poplatkový subjekt požádá (viz Těžký, V.; Jantoš, M.; Siuda, K. *Zákon o místních poplatcích, Komentář*. Praha, Wolters Kluwer, 2017).

32. Správce poplatku nevydal platební výměr, ač jej vydat měl (povinnost mu vznikla ze zákona), a v takovém případě nebyl místní poplatek zákonným způsobem předepsán; byl-li pak tento poplatek žalobcem následně z opatrnosti uhrazen a evidován na jeho daňovém účtu, s ohledem na neexistenci právního podkladu pro jeho zaplacení jej bylo nutno posoudit jako přeplatek (což však správní orgány neučinily). Nebyla zde naplněna jediná možná výjimka pro nevydání platebního výměru dle § 11 odst. 1 zákona o místních poplatcích – včas a ve správné výši zaplacený poplatek. Napadené rozhodnutí správce poplatku i rozhodnutí žalovaného označil krajský soud za nezákonná, protože žalobě v této části vyhověl a napadené rozhodnutí žalovaného ze dne 1. 10. 2015 ve znění opravného rozhodnutí ze dne 10. 2. 2016 zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.
33. Rozsudek krajského soudu napadl žalovaný kasační stížností, kterou směřoval jen proti výrokům II. a III. Nejvyšší správní soud kasační stížnosti vyhověl rozsudkem ze dne 6. 2. 2019, č. j. 6 Afs 201/2018-27, a zrušil předchozí rozsudek krajského soudu v této věci ve výrocích II. (týkající se rozhodnutí žalovaného ze dne 1. 10. 2015 ve znění opravného rozhodnutí ze dne 10. 2. 2016) a III. (týkající se náhrady nákladů řízení žalobci). Naopak výrok I. (týkající se rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 9. 2015) předchozího rozsudku krajského soudu nebyl kasační stížností ani rozsudkem NSS dotčen a nabyl právní moci dne 29. 5. 2018. Posledně uvedené rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 9. 2015 tak již nebylo předmětem dalšího řízení před krajským soudem, i když rozsudek krajského soudu byl částečně zrušen Nejvyšším správním soudem a věc byla vrácena krajskému soudu k dalšímu řízení (se závazným právním názorem NSS).
34. Nejvyšší správní soud se neztotožnil se závěrem krajského soudu v tom, že pokud místní poplatek byl uhrazen ve správné výši, avšak po lhůtě splatnosti, nemohl být bez příslušného platebního výměru vůbec předepsán. Za stěžejní v posuzovaném případě NSS pokládal to, zda v době rozhodování správce poplatku existoval zákonný podklad k vybrání místního poplatku za provozování jiného technického herního zařízení a zda byl na daňovém účtu poplatníka evidován přeplatek.
35. Podle NSS v nyní posuzované věci existoval zákonný podklad pro vybrání místního poplatku (zákon o místních poplatcích, příslušná obecně závazná vyhláška města Hustopeče), nastala skutková okolnost v podobě provozování jiných technických herních zařízení v daném období, s níž právní úprava spojuje vznik poplatkové povinnosti, žalobce provozování jiných technických herních zařízení správci poplatku řádně ohlásil (třebaže s výhradou) a poplatek ve správné výši zaplatil (třebaže po lhůtě splatnosti). Vydání platebního výměru žalobce neurgoval a podal žádost o vrácení přeplatku. Žalobci poplatková povinnost v předmětném období svědčila, což bylo se stejným výsledkem přezkoumáno v rámci řízení ve věci žádosti o vrácení přeplatku správcem poplatku, žalovaným, krajským soudem a i Nejvyšším správním soudem. Za této situace nelze konstatovat nezákonnost rozhodnutí o (ne)vrácení přeplatku pouze z toho důvodu, že v procesu vyměření poplatku nebyl zároveň vydán deklaratorní platební výměr na ohlášenou, zaplacenou a přezkoumanou poplatkovou povinnost, který by se nadto ani

žalobci nedoručoval, ale pouze založil do spisu, neboť žalobce svou poplatkovou povinnost splnil. Výrok II. i III. rozsudku krajského soudu proto označil NSS s ohledem na výše uvedené za nezákonné z důvodu nesprávného posouzení rozhodné právní otázky. Věc proto v tomto rozsahu vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení, v němž je zdejší soud vázán právním názorem vyjádřeným NSS ve zrušujícím rozsudku. Krajský soud tak v tomto rozsahu znovu rozhodoval v uvedené věci.

VI. Nové posouzení věci krajským soudem

36. Zdejší soud, v souladu s § 51 odst. 1 s.ř.s., bez nařízení jednání, přezkoumal v mezích žalobních bodů napadené rozhodnutí žalovaného, jakož i předcházející rozhodnutí správního orgánu I. stupně, včetně řízení předcházejících jejích vydání, a shledal, že **žaloba není důvodná**.
37. S ohledem na výše uvedené krajský soud v tomto novém řízení znovu přezkoumával již jen rozhodnutí žalovaného ze dne 1. 10. 2015 ve znění opravného rozhodnutí ze dne 10. 2. 2016, a to v intencích závazného právního názoru NSS vymezeného v jeho zrušujícím rozsudku.
38. Některé názory krajského soudu k napadenému rozhodnutí žalovaného, vyslovené v předchozím (zrušeném) rozsudku krajského soudu, však NSS také potvrdil, proto na nich krajský soud i při novém posouzení setrval.
39. Z postupu správních orgánů ve věci (místní poplatek za 2. čtvrtletí roku 2011) vyplývá (dle obsahu správního spisu), že žalobce splnil ohlašovací povinnost „s výhradou“ dne 4. 4. 2011, přičemž oznámil včas provozování 8 ks JTHZ na území města Hustopeče, povolených Ministerstvem financí. V ohlášení žalobce dále sdělil své výhrady, protože podle něj pro výběr tohoto poplatku chyběla právní úprava a správce poplatku tak požádal o stanovisko. Dne 15. 6. 2011 žalobce doplnil ohlašovací povinnost o 2 přístroje (JTHZ), a to od 21. 4. 2011 do 31. 12. 2017. Dne 8. 7. 2011 žalobce uhradil místní poplatek za 10 ks JTHZ, a to za 2. čtvrtletí roku 2011 ve výši 47 804 Kč (poplatek neuhradil včas). Dne 8. 8. 2011 žalobce podal žádost o vrácení vratitelného přeplatku dle § 155 DŘ. Městský úřad Hustopeče vydal dne 31. 8. 2011, č. j. Fin/5808/11/49, dvě rozhodnutí (obě stejného data i čísla jednacího), jimiž zamítl dvě různé žádosti o vrácení vratitelného přeplatku, a to jak pro nyní zkoumané 2. čtvrtletí roku 2011, tak i pro 3. čtvrtletí roku 2011 (které už není předmětem tohoto přezkumu). Z důvodu stejného data i čísla jednacího obou prvostupňových rozhodnutí následně Krajský úřad Jihomoravského kraje prohlásil obě prvostupňová rozhodnutí za nicotná a učinil tak rozhodnutími ze dne 16. 5. 2014, č. j. JMK 57008/2014 (2. čtvrtletí roku 2011), a ze dne 16. 5. 2014, č. j. JMK 52585/2014 (3. čtvrtletí roku 2011). Poté ve věci vydal Městský úřad Hustopeče nové rozhodnutí o vratitelném přeplatku, jímž konstatoval, že se žádosti nevyhovuje. Jednalo se o rozhodnutí ze dne 28. 5. 2014, č. j. Fin/2729/14/49 (ve věci 2. čtvrtletí roku 2011 - poplatek ve výši 47 804 Kč). Prvostupňové rozhodnutí následně žalovaný změnil napadeným rozhodnutím, a to tak, že ve výroku upřesnil počet zařízení a splatnost (vše ale bylo obsaženo v odůvodnění prvostupňových rozhodnutí). Pro 2. čtvrtletí roku 2011 tak učinil žalovaný rozhodnutím ze dne 1. 10. 2015, č. j. JMK 126239/2015 (v právní moci dne

7. 10. 2015). Uvedeným rozhodnutím žalovaný potvrdil závěry prvostupňového správního orgánu, že se žádosti o vrácení přeplatku na místním poplatku nevyhovuje, a současně částečně rozhodnutí změnil – částečně vyhověl odvolání žalobce a rozhodl o vrácení přeplatku ve výši 604 Kč (přitom ve zbylé částce místního poplatku 47 200 Kč odvolání nevyhověl). Jelikož později žalovaný zjistil, že v rozhodnutí nesprávně uvedl 1. čtvrtletí roku 2011, vydal dne 10. 2. 2016, č. j. JMK 21683/2016, opravné rozhodnutí, v němž tuto chybu opravil.

40. Pro lhůtu splatnosti poplatku bylo rozhodné příslušné znění obecně závazné vyhlášky obce. Podle článku 21 odst. 1 obecně závazné vyhlášky města Hustopeče č. 4/2010 (účinné do 11. 4. 2011) byl poplatník povinen oznámit správci poplatku JTHZ do pěti dnů od uvedení do provozu. Podle článku 4 odst. 2 obecně závazné vyhlášky města Hustopeče č. 1/2011 (účinná od 12. 4. 2011) byl povinen provozovatel JTHZ ohlásit správci poplatku vznik poplatkové povinnosti ve lhůtě do deseti dnů od povolení o provozování JTHZ. Poplatek byl splatný vždy do 10. dne po zahájení provozu JTHZ (vyhláška č. 4/2010), a resp. do 10. dne od povolení JTHZ (vyhláška č. 1/2011), přičemž každá další splátka byla splatná vždy do 10. dne příslušného čtvrtletí.
41. V nyní přezkoumávané věci žalobce ohlásil podáním ze dne 4. 4. 2011 provozování JTHZ – podal ohlášení „s výhradou“ (že v jeho případě nelze dle zákona poplatky za JTHZ stanovit a vybírat, neboť jeho zařízení nejsou funkčně nedělitelná) a požádal o stanovisko úřadu. Ohlašovací povinnost tedy žalobce splnil včas. Platba poplatku byla provedena až dne 8. 7. 2011, tedy po lhůtě splatnosti (dle citované vyhlášky má jít nejpozději o desátý den po zahájení provozu JTHZ, resp. do 10. dne od povolení JTHZ, popř. vždy do 10. dne příslušného čtvrtletí).
42. Pro napadené rozhodnutí žalovaného platí následující závěry: Předmětem soudního přezkumu žalobce učinil rozhodnutí o žádosti o vrácení vratitelného přeplatku dle § 155 daňového řádu, tedy to, zda na jeho osobním daňovém účtu existoval vratitelný přeplatek. Přeplatkem je dle § 154 odst. 4 daňového řádu částka, o kterou úhrn plateb a vratek na kreditní straně osobního daňového účtu převyšuje úhrn předpisů a odpisů na debetní straně osobního daňového účtu. Nemá-li týž daňový subjekt současně nedoplatek na jiném osobním daňovém účtu nebo u jiného správce daně, stává se tento přeplatek vratitelným přeplatkem (§ 154 odst. 2 daňového řádu).
43. Požádá-li daňový subjekt dle § 155 odst. 2 daňového řádu o vrácení vratitelného přeplatku, zkoumá správce daně nejprve, zda vůbec nějaký přeplatek daňovému subjektu vznikl a zda jej na některé z daní eviduje. Zjistí-li, že tomu tak je, zkoumá další podmínky pro zacházení s ním; zjišťuje totiž nejprve, zda neeviduje on sám nebo některý z jiných správců daně nedoplatek téhož daňového subjektu. Až v situaci, kdy tomu tak není, je oprávněn takový vratitelný přeplatek vrátit. Pokud však dospěje k závěru, že žádný přeplatek neeviduje, žádosti o vrácení vratitelného přeplatku nevyhoví.
44. Podle § 10a odst. 1 zákona o místních poplatcích *poplatku za provozovaný výherní hrací přístroj nebo jiné technické herní zařízení povolené Ministerstvem financí podléhá každý povolený hrací přístroj nebo jiné technické herní zařízení povolené Ministerstvem financí. Podle § 11 zákona o místních poplatcích nebudou-li poplatky zaplacený poplatníkem včas nebo ve*

správné výši, vyměří mu obecní úřad poplatek platebním výměrem nebo hromadným předpisným seznamem.

45. Ve shodě s názorem NSS ve zrušujícím rozsudku k věci nyní krajský soud uvádí: Zákon o místních poplatcích předpokládá, že poplatník či plátce sám svou poplatkovou povinnost ohlásí a v souladu s příslušnou obecně závaznou vyhláškou místní poplatek v příslušné výši zaplatí, aniž by byl ze strany správce poplatku vydáván platební výměr, neboť při placení místních poplatků obvykle nebude vzhledem k jejich jednoduchosti docházet k rozporům mezi poplatníkem (plátcem) místního poplatku a obecním úřadem, který jej spravuje, ohledně toho, zda má být místní poplatek uhrazen a v jaké výši. Pokud by poplatník zákonem předpokládaným způsobem nejednal, nejenže bude místní poplatek předepsán platebním výměrem, ale včas nezaplacené nebo neodvedené poplatky nebo část těchto poplatků může obecní úřad dle § 11 odst. 3 zákona o místních poplatcích zároveň zvýšit až na trojnásobek. Poplatník je tak zákonem *de facto* nucen ohlásit a zaplatit místní poplatek i v případě, kdy se oproti správci poplatku domnívá, že jej poplatková povinnost vůbec netíží.
46. V takovém případě je nezbytné poskytnout poplatníkovi možnost efektivního přezkumu poplatkové povinnosti jak před správními orgány, tak i v řízení soudním. Takový přezkum by měl logicky proběhnout již ve vztahu k vyměření místního poplatku. Právě z tohoto důvodu rozšířený senát v usnesení ze dne 24. 6. 2014, č. j. 2 Afs 68/2012-34, dovodil v případě sporné poplatkové povinnosti a včasné a kvalifikované žádosti poplatníka, povinnost správce poplatku vydat platební výměr i tehdy, pokud je místní poplatek zaplacen včas a ve správné výši. Odmítnutí vydat v takovém případě platební výměr by totiž ve svém důsledku mohlo vést k rezignaci poplatníka na jakoukoliv právní obranu, nebo by poplatníka nutilo stát se neplátcem a čelit hrozbě zvýšení místního poplatku až na trojnásobek.
47. I podle názoru NSS ve zrušujícím rozsudku však tyto závěry zároveň nelze s ohledem na navazující judikaturu NSS absolutizovat. Pokud se poplatník vydání platebního výměru dostupnými prostředky ochrany nedomáhá a zvolí jinou procesní cestu, tj. žádost o vrácení vratitelného přeplatku dle § 155 daňového řádu, a správní orgány v rámci tohoto řízení hmotně právní poplatkovou povinnost přezkoumaly (včetně následného soudního přezkumu), účelu zdůrazňovanému rozšířeným senátem bylo dosaženo a trvat na vydání platebního výměru by bylo formalismem (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 8. 2014, č. j. 5 Afs 113/2013-41, ze dne 30. 9. 2014, č. j. 6 As 64/2014-40, nebo ze dne 1. 3. 2017, č. j. 6 Afs 211/2016-27 a č. j. 6 Afs 212/2016-21). Mimo to lze dále odkázat na judikaturu Ústavního soudu, který v obdobné věci žalobce v usnesení ze dne 11. 9. 2014, sp. zn. III. ÚS 2581/14, uvedl, že „[...] k námitce, že nelze rozhodovat o existenci přeplatku za situace, kdy poplatek nebyl předepsán (resp. řádně vyměřen), a tudíž bylo za této situace povinností správce poplatku jej k žádosti vrátit, kterou stěžovatelka nově podpořila i odkazem na rozhodnutí rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 6. 2014 sp. zn. 2 Afs 68/2012, považuje Ústavní soud za nutné uvést, že se i jí již zabýval, a v usnesení sp. zn. III. ÚS 3243/14 či sp. zn. III. ÚS 3343/13 s poukazem na „převažující formální povahu“ námitky vyslovil, že „nerozporuje vznik poplatkové povinnosti (...) z hlediska naplnění hmotněprávních podmínek zákona a vyhlášky. „Pouze“ nesouhlasí s formální (procesní) stránkou věci – že

správní orgán nepromítl svůj závěr o naplnění hmotněprávních podmínek právních předpisů o vzniku poplatkové povinnosti do „formy“ v podobě doručeného platebního výměru.“

48. NSS ve zrušujícím rozsudku vyslovil právní názor, že nelze rozlišovat mezi situacemi, kdy povinnost vydat platební výměr ve věci místního poplatku plyne správci poplatku z výkladu zákona provedeného rozšířeným senátem NSS v citovaném usnesení ze dne 24. 6. 2014, č. j. 2 Afs 68/2012-34 (*„pokud nejpozději v poslední den lhůty pro splnění ohlašovací povinnosti, poplatník sdělil správci poplatku kvalifikovaným způsobem své pochybnosti o tom, zda je poplatníkem místního poplatku, a současně požádal o vydání platebního výměru“*), nebo kdy povinnost vydat platební výměr plyne správci daně přímo z gramatického výkladu zákona, tj. poplatník nezaplatil poplatek včas nebo ve správné výši. V případě uhrazení místního poplatku ve správné výši, avšak až po lhůtě jeho splatnosti, nelze na situaci nahlížet tak, že poplatek nemohl být bez příslušného platebního výměru vůbec předepsán.

49. Stěžejní otázkou v posuzovaném případě bylo, zda v době rozhodování správce poplatku existoval zákonný podklad k vybrání místního poplatku za provozování jiného technického herního zařízení, zda v případě sporné poplatkové povinnosti je nutné, aby správce poplatku vydal platební výměr, či zda postačí, aby byla hmotněprávní povinnost přezkoumána v rámci řízení o přeplatku, jestliže byla podána žádost o vrácení přeplatku dle § 155 daňového řádu, a dále zda byl na daňovém účtu poplatníka evidován přeplatek.

50. Předmětnému místnímu poplatku se mimo jiné věnoval již rozsudek NSS ze dne 30. 11. 2017, č. j. 10 Afs 57/2017-32, v němž bylo uvedeno, že pro posouzení existence zákonného podkladu k vybrání místního poplatku a následné evidence přeplatku je důležitá povaha a funkce platebního výměru. Vydání platebního výměru má v případě řádně ohlášeného a zaplaceného místního poplatku sloužit k tomu, aby mohla být přezkoumána sporná poplatková povinnost. Platební výměr *„je deklaratorní a slouží jen jako podklad pro další obranu v případě sporné poplatkové povinnosti, jak vyplývá z již výše citovaného usnesení rozšířeného senátu NSS“*. Deklaratorní povahu platebního výměru v případě místního poplatku zdůrazňuje i odborná literatura. *„Rozhodnutí, kterým správce poplatku vyměří včas nebo ve správné výši nezaplacený (neodvedený) místní poplatek, může obsahovat dva druhy výroků. Nejprve se bude jednat o výrok, ve kterém bude vyměřen místní poplatek a případně uvedena výše zaplacené části poplatku. Tento výrok má deklaratorní povahu, neboť správce poplatku jím pouze autoritativně osvědčuje existenci poplatkové povinnosti, která poplatkovému subjektu vznikla na základě zákona o místních poplatcích, příslušné obecně závazné vyhlášky a relevantní právní skutečnosti, se kterou je vznik poplatkové povinnosti spojen.“* (srov. Těžký, V.; Jantoš, M.; Siuda, K. Zákon o místních poplatcích, Komentář. Praha, Wolters Kluwer, 2017). Poplatková povinnost tedy vzniká přímo na základě zákona, obecně závazné vyhlášky a právní skutečnosti, spojené se vznikem poplatkové povinnosti. Účelem vydání platebního výměru je podání informace poplatníkovi o vzniku povinnosti, výši poplatku, skutečnostech tuto výši určujících a v neposlední řadě výzva k zaplacení (srov. též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 4. 2009, č. j. 5 Afs 55/2008-38, ve vztahu k deklaratornímu platebnímu výměru na daňové penále).

51. V této souvislosti NSS ve zrušujícím rozsudku uvedl, že *„Desátý senát v citovaném rozsudku dospěl k závěru, který je dle Nejvyššího správního soudu aplikovatelný i v nyní projednávané věci, totiž že „jak k okamžiku rozhodování žalovaného, tak v době rozhodování krajského*

soudu existoval zákonný podklad pro vybrání místního poplatku v podobě obecně závazných vyhlášek“. Není podstatné, zda uplynula prekluzivní lhůta pro vydání platebních výměrů, pokud se žalobci již dostalo odpovědi na jeho pochyby o existenci vlastní poplatkové povinnosti v rozhodnutích ve věci přeplatku.“

52. Ve shodě s NSS krajský soud proto k nyní posuzované věci uvádí, že v případě žalobce existoval zákonný podklad pro vybrání místního poplatku (zákon o místních poplatcích, příslušná obecně závazná vyhláška města Hustopeče), nastala skutková okolnost v podobě provozování jiných technických herních zařízení v daném období, s níž právní úprava spojuje vznik poplatkové povinnosti, žalobce provozování jiných technických herních zařízení správcí poplatku řádně ohlásil (třebaže s výhradou) a poplatek ve správné výši zaplatil (třebaže po lhůtě splatnosti). Vydání platebního výměru žalobce neurgoval a podal žádost o vrácení přeplatku. Žalobci poplatková povinnost v předmětném období svědčila, což bylo se stejným výsledkem přezkoumáno v rámci řízení ve věci žádosti o vrácení přeplatku správcem poplatku, žalovaným, krajským soudem i Nejvyšším správním soudem. Za této situace nelze konstatovat nezákonnost rozhodnutí o (ne)vrácení přeplatku pouze z toho důvodu, že v procesu vyměření poplatku nebyl zároveň vydán deklaratorní platební výměr na ohlášenou, zaplacenou a přezkoumanou poplatkovou povinnost, který by se nadto ani žalobci nedoručoval, ale pouze založil do spisu, neboť žalobce svou poplatkovou povinnost splnil.
53. Uvedené závěry nebyly překonány ani zpochybněny, jak se žalobce domníval, ani v rozsudcích Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 9. 2015, č. j. 2 Afs 120/2015-31, a ze dne 27. 10. 2015, č. j. 2 Afs 50/2015-60, v nichž druhý senát uvedl, že s ohledem na nejednotnou správní praxi správců místních poplatků i nejednotnou judikaturu správních soudů lze žádost o vydání stanoviska, jak byla v tehdy přezkoumávaných případech formulována v ohlášení poplatkové povinnosti s výhradou, posoudit z materiálního hlediska jako žádost o závazné posouzení věci a rozhodnutí o ní, tedy jako žádost o vydání platebního výměru. Již v rozsudku ze dne 28. 4. 2016, č. j. 4 Afs 20/2016-33, Nejvyšší správní soud podotkl, že v uvedených věcech Krajský soud v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích, rozhodnutí o odvolání proti žádostem o vrácení vratitelného přeplatku v souladu se závěry rozšířeného senátu zrušil a nepřezkoumával, zda byla otázka existence poplatkové povinnosti správně posouzena. Nejvyšší správní soud poté sám v těchto rozsudcích vysvětlil, že se nejedná o postup rozporný s postupem zvoleným v rozsudku ze dne 29. 8. 2014, č. j. 5 Afs 113/2013-41. Uvedl, že pátý senát tu zvolil řešení s ohledem na to, „[...] aby jím řešená věc nebyla nadále prodlužována, neboť byl toho názoru, že zde hmotněprávní povinnost posouzena byla, a nepovažoval ji za jakkoli spornou, stejně jako krajský soud. To je právě důsledkem výše zmíněné situace řady sporů, kdy procesní fáze nastiňovala i jiný způsob řešení, než k jakému dospěl rozšířený senát tohoto soudu. Podstatné je, že i tento způsob řešení zahrnoval posouzení hmotněprávní povinnosti. V nyní projednávané věci se však krajský soud, jenž vycházel z usnesení rozšířeného senátu, hmotněprávní stránkou poplatkové povinnosti vůbec nezabýval a s ohledem na konstantní judikaturu i rozsah kasačního přezkumu tak nemůže učinit ani Nejvyšší správní soud“ (viz rozsudek č. j. 2 Afs 120/2015-31).
54. Podle obsahu správního spisu žalobce splnil dne 4. 4. 2011 svou ohlašovací povinnost s výhradou (že místní poplatek nelze dle zákona stanovit a vybírat, neboť žalobcem

provozovaná zařízení poplatkové povinnosti nepodléhají). Poté místní poplatek dne 8. 7. 2011 uhradil a dne 8. 8. 2011 požádal o vrácení vratitelného přeplatku dle § 155 daňového řádu. Žalobce v podáních nežádal o vydání platebního výměru, nýbrž jen o vydání stanoviska. Následně podaná žádost o vrácení přeplatku na místním poplatku argumentačně vycházela z opakovaně prezentovaného právního názoru žalobce, že by jím provozovaná jiná technická herní zařízení neměla být podle § 10a zákona o místních poplatcích vůbec zpoplatněna (tedy, že poplatek uhradil bez zákonného důvodu); za této situace se pak žalobce domníval, že platba, kterou správci poplatku zaslal, správce poplatku přijal bez právního důvodu, a proto by mu ji měl vrátit.

55. Pokud jde o předmět sporu mezi žalobcem a žalovaným, kterým je výklad pojmu „jiné technické herní zařízení povolené Ministerstvem financí podle jiného právního předpisu“ uvedený v zákoně o místních poplatcích, soud považuje za nadbytečné se k této problematice rozsáhleji vyjadřovat s ohledem na to, že oběma účastníkům řízení je dostatečně známa předchozí a již ustálená rozhodovací praxe zdejšího soudu a především Nejvyššího správního soudu v obdobných věcech (namátkou viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2013, č. j. 2 Afs 37/2013-26, či ze dne 6. 8. 2013, č. j. 2 Afs 52/2013-39). Konstantní názor správních soudů je takový, že interaktivní videoloterní terminál představuje „jiné technické herní zařízení“ ve smyslu § 10a zákona o místních poplatcích. Zpoplatnění proto podléhá každý koncový terminál, nejen centrální loterní jednotka. Soud neshledal důvodu, pro nějž by se měl od citované judikatury v této věci odchýlit.
56. Rovněž se správní soudy shodly na tom, že dle § 50 odst. 3 zákona o loteriích Ministerstvo financí může povolovat i loterie a jiné podobné hry, které nejsou v zákoně v části první až čtvrté upraveny, s tím, že v povolení budou všechny podmínky provozování podrobně stanoveny; použije přitom přiměřeně ustanovení části první až čtvrté zákona. Tyto podmínky v sobě zahrnují nejen schválení všeobecného loterijního plánu, herních plánů, generálního návštěvního řádu platného pro všechna střediska či bezpečnostní směrnice, ale právě i umístění konkrétních interaktivních videoloterních terminálů v přesně specifikovaném počtu, na přesně uvedených konkrétních adresách. Povolení jiné hry, je tedy nutné vnímat jako nedílný celek, jehož integrální součástí jsou podmínky jejího provozování. Zda výrok takového povolení zní „povoluje“ nebo „schvaluje“, není podstatné, neboť je třeba vycházet z materiální podstaty takového rozhodnutí (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 8. 2013, č. j. 2 Afs 52/2013-39).
57. Žalobcem zastávaný výklad § 10a zákona o místních poplatcích tedy není udržitelný, a proto nelze vůbec uvažovat, že by žalobci mohl přeplatek na místním poplatku z těchto jím tvrzených důvodů vzniknout.
58. S ohledem na uplatněné námitky je třeba připomenout, že žalobce nebrojil proti rozhodnutí správce daně, resp. žalovaného, jímž by byl vydán platební výměr. Žalobce v nyní posuzované věci za předmět soudního přezkumu učinil jiné rozhodnutí, a to rozhodnutí týkající se vrácení přeplatku.
59. Také z rozsudku NSS ze dne 29. 8. 2014, č. j. 5 Afs 113/2013-41, plyne, že „v projednávané věci žalobce místní poplatek zaplatil, a posléze podal žádost o vrácení vratitelného přeplatku.

Byť by tedy v intencích usnesení rozšířeného senátu ze dne 24. 6. 2014, č. j. 2 Afs 68/2012-34, žalobce mohl nabýt přesvědčení, že správce místního poplatku v rozporu se zákonem nevydal platební výměr, správce poplatku v dané věci procesně nepochybil, neboť na základě konkrétní žádosti stěžovatele vedl řízení dle § 155 daňového řádu o vrácení přeplatku, nikoli řízení o vydání platebního výměru, jehož vydání se zjevně žalobce původně nedomáhal. Správce místního poplatku ostatně nemohl postupovat jinak, než jak mu stanoví daňový řád, a tedy rozhodnout o podané žádosti ve smyslu § 155 odst. 1 daňového řádu, tzn. buď vratitelný přeplatek vrátit anebo žádost zamítnout. Pokud tak správce poplatku postupoval, nelze označit jeho rozhodnutí za nezákonné či nicotné.“

60. Rozšířený senát NSS v usnesení ze dne 24. 6. 2014, č. j. 2 Afs 68/2012-34, dospěl mimo jiné k závěru, že v případě sporné poplatkové povinnosti je nutné vydat platební výměr, u něhož se lze domoci přezkoumání poplatkové povinnosti. Toto právo však v nyní posuzované věci nebylo žalobci upřeno, ačkoli nebyl správcem poplatku vydán platební výměr, neboť to, zda mu hmotněprávní povinnost zaplatit místní poplatek svědčí či nikoli, a v jaké výši, řádně přezkoumaly správní orgány v rámci rozhodování o žádosti o vrácení přeplatku. Žalobci byla také následně dána možnost přezkumu jeho hmotněprávní povinnosti žalovaným v odvolacím řízení. Účelu zdůrazňovaného rozšířeným senátem, tedy přezkumu poplatkové povinnosti, tak bylo dosaženo, byť jinou procesní cestou (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 9. 2014, č. j. 6 As 64/2014-40). Trvat na vydání platebního výměru a dostát tak formálnímu postupu by bylo odepřením spravedlnosti v situaci, v níž procesní fáze umožňovala více řešení dané situace. V postupu správních orgánů tak soud neshledal vady, které by měly za následek nezákonnost jejich rozhodnutí.
61. Pokud žalobce odkazoval na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 9. 2015, č. j. 2 Afs 120/2015-31, kterým dle jeho názoru byly překonány závěry pátého senátu ve věci sp. zn. 5 Afs 113/2013, soud neshledal v těchto rozhodnutích Nejvyššího správního soudu rozpor. Rozhodnutí druhého senátu Nejvyššího správního soudu bylo přijato za situace, kdy v řízení o žádosti o vrácení přeplatku nebyla poplatková povinnost žalobce posuzována, a rozhodnutí se vztahuje k vyřešení otázky, zda byl správce poplatku povinen vydat platební výměr; Nejvyšší správní soud v tomto rozhodnutí nadto výslovně uvedl, že se neodchyluje ani od rozhodnutí rozšířeného senátu, ani od pátého senátu (srov. odůvodnění, č. 1. 33 verte: „*Nejvyšší správní soud uvádí, že se v nyní projednávané věci nehodlá odchýlovat od závěrů vyjádřených v usnesení rozšířeného senátu, neboť situaci po rozsudku pátého senátu nepovažuje za konflikt judikatury. Odchýlení se od těchto závěrů pátým senátem bylo důsledkem jeho snahy o prosazení řešení, kterým by jím řešená věc nebyla nadále prodlužována, neboť byl toho názoru, že zde hmotněprávní povinnost posouzena byla, a nepovažoval ji za jakkoli spornou, stejně jako krajský soud. To je právě důsledkem výše zmíněné situace řady sporů, kdy procesní fáze nastiňovala i jiný způsob řešení, než k jakému dospěl rozšířený senát tohoto soudu. Podstatné je, že i tento způsob řešení zahrnoval posouzení hmotněprávní povinnosti. V nyní projednávané věci se však krajský soud, jež vycházel z usnesení rozšířeného senátu, hmotněprávní stránkou poplatkové povinnosti vůbec nezabýval a s ohledem na konstantní judikaturu i rozsah kasačního přezkumu tak nemůže učinit ani Nejvyšší správní soud.“*).

62. Argumentace žalobce, že v přeplatkovém řízení není prostor pro posouzení hmotněprávní poplatkové povinnosti, působí účelovým dojmem, jelikož sám žalobce v žádosti o vrácení přeplatku i v podaném odvolání obsáhle namítal, že jím provozovaná zařízení poplatková povinnost netíží (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 6. 2017, č. j. 5 Afs 200/2016-36). Nejvyšší správní soud již v dřívějších rozsudcích ve věcech žalobce v této souvislosti poukazoval na závěry Ústavního soudu vztahující se k této námitce (viz usnesení Ústavního soudu ze dne 5. 5. 2015, sp. zn. II. ÚS 970/15, nebo usnesení ze dne 27. 5. 2015, sp. zn. II. ÚS 905/15, ve všech věcech byl žalobce účastníkem řízení), podle kterých *„jestliže stěžovatelka svojí námitkou oponuje postupu správního orgánu, jenž nevyhověl jejím žádostem o vrácení přeplatků, k jejichž vyměření se předtím neuchýlil (a následně kritizuje správní soudy, že správní rozhodnutí z tohoto důvodu nezrušily, resp. že přezkoumaly samu hmotněprávní povinnost k placení poplatku), ponechává přitom stranou, že otázku interpretace a aplikace § 10a odst. 1 zákona o místních poplatcích formou kasační námitky sama přdestřela, jakož i – a to především – pomíjí skutečnost, že jí svědčila hmotněprávní povinnost k úhradě místního poplatku, což Ústavní soud ve stěžovatelce známých rozhodnutích dříve vyslovil, a to opakovaně“*.
63. Soud tedy nepřisvědčil námitce žalobce, že v rámci přeplatkových řízení nebyla jeho hmotněprávní povinnost řádně přezkoumána. Za podstatné soud považuje, že v rámci řízení o vrácení přeplatku byly vypořádány právě ty námitky, kterými žalobce svou poplatkovou povinnost zpochybňoval. Správní orgány ve svých rozhodnutích srozumitelně a v souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu vysvětlily žalobcem namítaný význam pojmu *„jiná technická herní zařízení“* a jeho souvislost s ust. § 50 odst. 3 zákona o loteriích a odůvodnily předmět místního poplatku dle ust. § 10a zákona o místních poplatcích.
64. K námitce žalobce, že napadená rozhodnutí neobsahují vymezení konkrétních zařízení, výrobní čísla a jejich umístění, je nutno zdůraznit, že žalobce jako poplatník byl povinen podat ohlášení, ve kterém byl podle ust. § 14 zákona o místních poplatcích povinen uvést údaje rozhodné pro stanovení výše poplatkové povinnosti. Pro tento povinný obsah ohlášení je zřejmé, že vede ke stanovení správné výše poplatkové povinnosti, stejně jako daňové přiznání, resp. hlášení. Správní orgány tak nepochybily, když vycházely z údajů, které žalobce uvedl v ohlášení provozovaných výherních hracích přístrojů nebo jiných technických herních zařízení, pokud neměly o správnosti těchto údajů žádné pochybnosti. Soud považuje specifikaci jiných technických zařízení v napadených rozhodnutích i dobu, po kterou byly provozovány, za dostatečně určitou, a to zejména s ohledem na to, že žalobce v průběhu správního řízení proti specifikaci jednotlivých zařízení žádným způsobem nebrojil (svou argumentaci omezil na zpochybnění existence poplatkové povinnosti jako takové), a ani v žalobě neuvedl, v čem by se specifikace jednotlivých zařízení měla lišit od jím podaných ohlášení.
65. Stejně tak považuje soud za dostačující specifikaci časového znění zákona o místních poplatcích jako *„ve znění účinném pro projednávanou věc“*, pokud žalobce současně nenamítal, že by v některém případě správní orgány vycházely ze znění zákona, které neodpovídá obdobím, za které byla předmětná zařízení ohlášena.

66. Konečně soud nepřisvědčil ani námitce, že hmotněprávní povinnost nebylo možno v rámci přeplatkového řízení přezkoumávat, jelikož již uplynula lhůta pro stanovení daně dle ust. § 148 daňového řádu.
67. V rozsudku ze dne 30. 11. 2017, č. j. 10 Afs 57/2017-32, Nejvyšší správní soud v jiné věci žalobce, jejímž předmětem bylo rovněž řízení o vrácení přeplatku, konstatoval, že „[j]ak k okamžiku rozhodování žalovaného, tak v době rozhodování krajského soudu existoval zákonný podklad pro vybrání místního poplatku v podobě obecně závazných vyhlášek. Tím, že platební výměry byly vydány až po uplynutí prekluzivní lhůty ke stanovení poplatkové povinnosti, správní orgány pochybily. [...] Toto pochybení však nemělo za následek újmu na právech stěžovatelky. Řízení o vrácení přeplatku navíc není prostředkem k tomu, aby se poplatník zprostil poplatkové povinnosti. Pozdě vydané platební výměry totiž pouze deklaratorně stvrzovaly existující poplatkovou povinnost; krom toho správní orgány spolu s krajským soudem přezkoumaly zákonnost vybrání poplatku a své závěry řádně zdůvodnily.“ Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že prekluze práva vydat platební výměry nezpůsobila žádný zlom ve skutkovém a právním stavu v této věci, pokud jde o existenci poplatkové povinnosti stěžovatelky a následné rozhodování o existenci vratitelného přeplatku.
68. Zdejší soud nemá důvod se od těchto závěrů v nyní projednávané věci jakkoli odchýlovat, i on tedy dospěl k závěru, že prekluze práva vydat platební výměry nemá vliv na existenci poplatkové povinnosti žalobce a na rozhodování o existenci vratitelného přeplatku. Správní orgány tedy postupovaly správně, pokud rozhodly o žádosti žalobce o vrácení přeplatku podle ust. § 155 daňového řádu bez ohledu na uplynutí prekluzivní doby pro vydání platebního výměru. Nutno tedy závěrem zdůraznit, že prekluze práva vydat platební výměr nemá vliv na existenci poplatkové povinnosti žalobce a na rozhodování o vratitelném přeplatku (srov. rozsudek NSS ze dne 30. 11. 2017, č. j. 10 Afs 57/2017-32).
69. Ve vztahu k napadeným rozhodnutím, ani k rozhodnutím správce poplatku pak soud neidentifikoval důvody, jež by je činily ve smyslu § 105 daňového řádu nicotnými. Správce poplatku byl k vydání rozhodnutí věcně příslušný, rozhodnutí netrpí vadami, které by jej činily vnitřně rozporným nebo právně či fakticky neuskutečnitelným, a rozhodnutí žalovaného tak nebylo vydáno na základě jiného nicotného rozhodnutí. Správní orgány jednaly v rámci své pravomoci.

VII. Závěr a náklady řízení

70. Krajský soud shledal žalobcovy námitky nedůvodnými. Jelikož v řízení nevyšly najevo ani žádné vady, k nimž musí soud přihlížet z úřední povinnosti, zamítl žalobu jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s.ř.s.
71. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s.ř.s., podle něhož 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. Žalobce neměl ve věci úspěch, jeho žaloba byla jako nedůvodná zamítnuta, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Z hlediska „úspěchu ve věci“ je rozhodné konečné vyhovující rozhodnutí ve věci (nikoliv vyhovující rozhodnutí, které bylo posléze zrušeno

nadřízeným soudem). Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Kasační stížnost je nepřipustná proti rozhodnutí, jímž soud rozhodl znovu poté, kdy jeho původní rozhodnutí bylo zrušeno Nejvyšším správním soudem; to neplatí, je-li jako důvod kasační stížnosti namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu.

Brno 24. října 2019

JUDr. Zuzana Bystřická, v. r.
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení:
B. Z.