



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Markéty Lehké, Ph.D. a soudců JUDr. Petra Černého, Ph.D. a Mgr. Václava Trajera v právní věci **žalobce: multigate a.s.**, IČ 25912186, se sídlem v Olomouci, Riegrova 373/6, zastoupeného JUDr. Tomášem Vymazalem, advokátem, se sídlem v Olomouci, Wellnerova 1322/3C, **proti žalovanému: Krajskému úřadu Ústeckého kraje**, ekonomický odbor, se sídlem Velká Hradební 311/48, Ústí nad Labem, zastoupenému JUDr. Danielem Volákem, advokátem, se sídlem v Litvínově, Jiráskova 413, **v řízení o žalobách proti rozhodnutím žalovaného ze dne 24. 7. 2013, č.j. 7242/EK/2011-3, č.j. 3709/EK/2011-4, č.j. 6858/EK/2011-3, č.j. 4764/EK/2011-3, č.j. 4780/EK/2011-4, č.j. 6868/EK/2011-3, č.j. 8118/EK/2011-3,**

t a k t o :

I. Rozhodnutí Krajského úřadu Ústeckého kraje, ekonomický odbor, ze dne 24.7.2013, č.j. 7242/EK/2011-3, č.j. 3709/EK/2011-4, č.j. 6858/EK/2011-3, č.j. 4764/EK/2011-3, č.j. 4780/EK/2011-4, č.j. 6868/EK/2011-3, č.j. 8118/EK/2011-3, a rozhodnutí Městského úřadu Česká Kamenice, finanční odbor, ze dne 12.9.2011, č.j. FO-9716/11-Mrv 1837/2011-ZM, ze dne 23.5.2011, č.j. FO-5484/11-Mrv 788/2011-ZM, 9.6.2011, č.j. FO-4971/11-Mrv 788/2011-ZM, a rozhodnutí Městského úřadu Klášterec nad Ohří, ekonomický odbor, ze dne 31.5.2011, č.j. EC 09091/2011, sp.zn. S EC 03859/2011, ze dne 28.3.2011, č.j. EC 05011/2011, sp.zn. S EC 03859/2011, ze dne 12.7.2011, č.j. EC 11193/2011, sp.zn. S EC 03859/2011, ze dne 2.9.2011, č.j. EC 13391/2011, sp.zn. S EC 03859/2011, se **pro vadu řízení zrušují** a věc se **vrací** žalovanému k dalšímu řízení.

II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši 45 684,- Kč do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce se žalobou podanou v zákonem stanovené lhůtě domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného Krajského úřadu Ústeckého kraje, ekonomický odbor, ze dne 24.7.2013, č.j. 7242/EK/2011-4, kterým bylo částečně potvrzeno a částečně změněno rozhodnutí Městského úřadu Česká Kamenice, finanční odbor, ze dne 12.9.2011, č.j. FO-9716/11-Mrv 1837/2011-ZM, jímž byla zamítnuta žádost žalobce podle § 155 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“), o vrácení přeplatku na místním poplatku za provozovaný výherní hrací přístroj nebo jiné technické herní zařízení.

Dále se žalobce domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného Krajského úřadu Ústeckého kraje, ekonomický odbor, ze dne 24.7.2013, č.j. 3709/EK/2011-4, kterým bylo částečně potvrzeno a částečně změněno rozhodnutí Městského úřadu Česká Kamenice, finanční odbor, ze dne 23.5.2011, č.j. FO-5484/11-Mrv 788/2011-ZM, jímž byla zamítnuta podle § 155 daňového řádu žádost žalobce o vrácení přeplatku na místním poplatku za provozovaný výherní hrací přístroj nebo jiné technické herní zařízení.

Dále se žalobce domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného Krajského úřadu Ústeckého kraje, ekonomický odbor, ze dne 24.7.2013, č.j. 6858/EK/2011-4, kterým bylo částečně potvrzeno a částečně změněno rozhodnutí Městského úřadu Klášterec nad Ohří, ekonomický odbor, ze dne 31.5.2011, č.j. EC 09091/2011, sp.zn. S EC 03859/2011, jímž byla zamítnuta podle § 155 daňového řádu žádost žalobce o vrácení přeplatku na místním poplatku za provozovaný výherní hrací přístroj nebo jiné technické herní zařízení.

Dále se žalobce domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného Krajského úřadu Ústeckého kraje, ekonomický odbor, ze dne 24.7.2013, č.j. 4764/EK/2011-4, kterým bylo částečně potvrzeno a částečně změněno rozhodnutí Městského úřadu Klášterec nad Ohří, ekonomický odbor, ze dne 28.3.2011, č.j. EC 05011/2011, sp.zn. S EC 03859/2011, jímž byla zamítnuta podle § 155 daňového řádu žádost žalobce o vrácení přeplatku na místním poplatku za provozovaný výherní hrací přístroj nebo jiné technické herní zařízení.

Dále se žalobce domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného Krajského úřadu Ústeckého kraje, ekonomický odbor, ze dne 24.7.2013, č.j. 4780/EK/2011-4, kterým bylo částečně potvrzeno a částečně změněno rozhodnutí Městského úřadu Česká Kamenice, finanční odbor, ze dne 9.6.2011, č.j. FO-4971/11-Mrv 788/2011-ZM, jímž byla zamítnuta podle § 155 daňového řádu žádost žalobce o vrácení přeplatku na místním poplatku za provozovaný výherní hrací přístroj nebo jiné technické herní zařízení.

Dále se žalobce domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného Krajského úřadu Ústeckého kraje, ekonomický odbor, ze dne 24.7.2013, č.j. 6868/EK/2011-4, kterým bylo potvrzeno rozhodnutí Městského úřadu Klášterec nad Ohří, ekonomický odbor, ze dne 12.7.2011, č.j. EC 11193/2011, sp.zn. S EC 03859/2011, jímž byla zamítnuta podle § 155 daňového řádu žádost žalobce o vrácení přeplatku na místním poplatku za provozovaný výherní hrací přístroj nebo jiné technické herní zařízení.

Dále se žalobce domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného Krajského úřadu Ústeckého kraje, ekonomický odbor, ze dne 24.7.2013, č.j. 8118/EK/2011-4, kterým bylo potvrzeno

rozhodnutí Městského úřadu Klášterec nad Ohří, ekonomický odbor, ze dne 2.9.2011, č.j. EC 13391/2011, sp.zn. S EC 03859/2011, jímž byla zamítnuta podle § 155 daňového řádu žádost žalobce o vrácení přeplatku na místním poplatku za provozovaný výherní hrací přístroj nebo jiné technické herní zařízení.

V žalobě žalobce konstatoval, že žalovaný a správci daně (Městský úřad Česká Kamenice a Městský úřad Klášterec nad Ohří) vydali nezákonná rozhodnutí. Především se žalovaný nesprávně vypořádal s odvoláními žalobce a dostatečně se nezabýval tvrzenými odvolacími důvody. Správce daně i žalovaný vycházeli v řízení z nedostatečných podkladů. Žalobce byl přesvědčen, že správce daně nemůže v předmětné věci rozhodnout za situace, kdy se žalobce opakovaně vyjadřoval tak, že jeho zařízení místnímu poplatku nepodléhá bez toho, aby měl jako podklad pro rozhodnutí k dispozici platební výměr. Není-li vydán pravomocný platební výměr, není poplatek na daňovém účtu poplatníka předepsán a nelze pak rozhodovat o existenci přeplatku, resp. je takové rozhodnutí předčasné, neboť zde přeplatek jednoznačně evidován je. Dále měl žalobce za to, že vydání konkludentního platebního výměru v dané věci nepostačuje. Daňový subjekt je oprávněn si vyžádat od správce daně stejnopis platebního výměru. Žalobce ve svém podání označeném jako ohlášení jednoznačně požádal o vydání platebního výměru. Žádný platební výměr však vydán nebyl a nelze tedy předpokládat, že by správce daně postupoval podle ust. § 140 daňového řádu a vydal ve věci konkludentní platební výměr. Za této situace postrádalo rozhodnutí správce daně podklad pro rozhodnutí, neboť nelze rozhodovat o existenci přeplatku za situace, kdy správci daně není znám předpis na daňovém účtu poplatníka, respektive pokud poplatek nebyl předepsán, byl správce daně povinen rozhodovat tak, že přeplatek existuje. Žalovaný se však okolností vyměření místního poplatku nijak nezabýval a zatížil tak řízení vadou. Otázku existence povinnosti platit místní poplatek za provozovaný výherní hrací přístroj nebo jiné technické herní zařízení povolené Ministerstvem financí podle jiného právního předpisu neposoudil žalovaný správně. Dle ustanovení § 1 písm. g) zákona č. 565/1990 Sb., o místních poplatcích (dále jen „zákon o místních poplatcích“) mohou obce vybírat místní poplatek za provozovaný výherní hrací přístroj nebo jiné technické herní zařízení povolené Ministerstvem financí podle jiného právního předpisu. Toto ustanovení odkazuje na jiný právní předpis, a to logicky na zákon o loteriích. Ten v ustanovení § 4 stanoví, že loterie a podobné hry mohou být provozovány pouze na základě povolení vydaného příslušným orgánem. Podle ustanovení § 50 odst. 3 zákona č. 202/1990 Sb., o loteriích a jiných podobných hrách (dále jen „zákon o loteriích“), pak Ministerstvo financí může povolovat loterie a jiné podobné hry, které nejsou upraveny v tomto zákoně v části první až čtvrté. Toto ustanovení podle žalobce však hovoří pouze o povolování loterií, nikoli o povolování jiného technického herního zařízení. Zákon o loteriích tedy v žádném svém ustanovení neobsahuje pojem „jiné technické herní zařízení“, ani nutnost jeho povolení Ministerstvem financí. Povolení k provozování jiného technického herního zařízení tedy zákon o loteriích neupravuje.

Žalobce dále rozvedl svou argumentaci, že je-li zákonem o loteriích upraven pojem výherního hracího přístroje, který je rovněž zpoplatněn dle ustanovení § 10a zákona o místních poplatcích, a jeho povolování, měla by být shodná úprava i ve vztahu k „jinému technickému hernímu zařízení“. Má-li tedy být zpoplatněno provozování jiného technického herního zařízení, musí zákon o loteriích přinejmenším stanovit, že k jeho provozování vydává povolení Ministerstvo financí, rovněž by bylo vhodné takové zařízení v zákoně specifikovat. Jednotlivé právní předpisy musí být dle žalobce srozumitelné a musí z nich vyplývat

předvídatelné následky. Přitom je možný víceznačný výklad pojmu „jiné technické herní zařízení povolené Ministerstvem financí podle jiného právního předpisu“. Ustanovení § 10a zákona o místních poplatcích upravuje možnost obcí stanovit obecně závaznou vyhláškou „místní poplatek za provozované jiné technické zařízení povolené Ministerstvem financí podle jiného právního předpisu“, avšak Ministerstvo financí podle žalobce postrádá pravomoc i působnost k vydání takového povolení. Tím pádem neexistuje žádné zařízení, které by výše uvedené podmínky ustanovení § 10a zákona o místních poplatcích splňovalo, tudíž vybírání místního poplatku za takové zařízení je v rozporu se zákonem. Rozhodnutí správních orgánů tak postrádají zákonný podklad. Žalobce trvá na tom, že i z konkrétních povolení vydaných žalobci vyplývá, že Ministerstvo financí povoluje pouze provozování loterií nebo jiných podobných her, nikoliv provozování jiného technického herního zařízení. Žalobce se domnívá, že pojem „jiné technické herní zařízení povolené Ministerstvem financí podle jiného právního předpisu“ je neurčitý a umožňuje víceznačný výklad. Správní orgány měly postupovat dle principu *in dubio pro libertate* a vyložit pojem tak, že místní poplatek za takováto zařízení nelze vybírat.

Podle žalobce žalovaný vykládá pojem „jiné technické zařízení povolené Ministerstvem financí podle jiného právního předpisu“ rozšiřujícím způsobem. Tzv. „koncová zařízení“ jsou Ministerstvem financí pouze schvalována, nikoliv povolována, a proto za ně místní poplatek nemůže být s ohledem na znění ustanovení § 10a zákona o místních poplatcích vyžadován, neboť předpokladem takového postupu je, aby zařízení bylo Ministerstvem financí povoleno. V povoleních Ministerstva financí se konstatuje, že provozování loterie nebo jiné podobné hry bude prováděno prostřednictvím „centrálního loterního systému“, kdy jde o funkčně nedělitelné zařízení (celek), kterým je elektronický systém tvořený centrální řídicí jednotkou, místními kontrolními jednotkami a neomezeným počtem připojených koncových interaktivních videoloterijních terminálů. Interaktivní videoloterijní terminál je tak pouze jednou z částí „centrálního loterního systému“, a nemůže být proto zařazen pod pojem „jiné technické herní zařízení“. Slouží totiž pouze jako zobrazovací jednotka „centrálního loterního systému“, v rámci kterého dochází k vygenerování výhry či prohry a který je umístěn jinde, než koncový videoloterijní terminál. Rozhodnutí proto bylo vydáno v rozporu s ustanovením čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod. Dále žalobce namítl, že správce poplatku postupoval nezákonně, jelikož porušil zásadu zákazu zneužití pravomoci. Žalobce má dále za to, že obecně závazné vyhlášky, na základě kterých bylo o poplatku rozhodnuto, nesplňují požadavky určitosti a srozumitelnosti, neboť upravují některé záležitosti odlišně od zákona. Ministerstvo by mělo rozhodnout o pozastavení účinnosti uvedených obecně závazných vyhlášek, a poté případně podat Ústavnímu soudu návrh na jejich zrušení. Obecně závazná vyhláška totiž nemůže vyžadovat místní poplatek za jiné technické herní zařízení povolené Ministerstvem financí dle jiného právního předpisu. Obecně závazné vyhlášky zejména stanoví, že poplatková povinnost vzniká okamžikem právní moci povolení zařízení Ministerstvem financí. Přitom ze znění § 10a zákon o místních poplatcích jednoznačně vyplývá, že poplatková povinnost je odvislá od skutečného provozování přístroje, nikoliv od vydání povolení Ministerstvem financí. Žádný z orgánů státní moci však nemá pravomoc, jak již bylo uvedeno, vydávat povolení k provozování jiných technických zařízení.

Žalobce zároveň navrhl přerušení řízení do doby rozhodnutí rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ve věci sp. zn. 2 Afs 68/2012.

Žalovaný v písemném vyjádření k žalobě navrhl její zamítnutí a odkázal na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí. Dále mimo jiné uvedl, že pojem jiné technické herní zařízení použitý v zákoně o místních poplatcích je relativně neurčitým právním pojmem, kterým chtěl zákonodárce reagovat na různorodost technického a jiného provedení zařízení, které umožňuje provozování hazardních her stejně jako takzvané klasické výherní přístroje. Vzhledem k tomu, že prostřednictvím jiných technických herních zařízení, které provozuje žalobce, je nepochybně provozována hra, kdy fyzická osoba zaplatí vklad, jehož návratnost není zaručena, byla i za dříve platné úpravy zákona o loteriích jiná technická herní zařízení předmětem povolení ze strany Ministerstva financí, a to jak centrální řídicí středisko, tak i každé jednotlivé koncové zařízení. Ze zmocnění ke schvalování jiných loterií a jiných podobných her podle § 50 odst. 3 spolu se zněním § 1 odst. 2 zákona o loteriích, tak zcela jasně vyplývá povinnost žalobce, aby jím provozované technické herní zařízení bylo povoleno Ministerstvem financí. Žalovaný nesouhlasí s názorem žalobce, že zákon by musel upravovat přesný pojem jiného technického herního zařízení, aby provozování jiného technického herního zařízení mohlo být předmětem místního poplatku. Zákon ani nemůže do každého detailu popisovat veškeré skutečnosti, se kterými se lze při aplikování práva setkat. Provozování těchto jiných technických herních zařízení pak navíc bylo povoleno, respektive schváleno, příslušnými rozhodnutími Ministerstva financí, které žalobce založil do spisu. Opět tak byla splněna podmínka pro zpoplatnění provozovaných jiných technických herních zařízení. Pokud se žalobce odvolává na to, že v těchto rozhodnutích nejsou povolována jiná technická herní zařízení, ale loterie nebo podobná hra, jde opět o účelový výklad, kterému nemůže být poskytnuta ze strany soudu ochrana. Žalovaný proto uvádí, že z ust. § 10a zákona o místních poplatcích zcela jednoznačně vyplývalo oprávnění měst vybírat poplatek za provozování jiného technického herního zařízení, města, která vydala prvostupňová rozhodnutí, této možnosti využila, a proto byla dána povinnost žalobce tento místní poplatek uhradit. Konkrétní porušení ust. § 11 zákona o místních poplatcích žalobce také neuvádí, žalovaný proto opětovně poukazuje na to, že žalobce uhradil místní poplatek dobrovolně a proti jeho výši se žádným kvalifikovaným způsobem neohradil. Zákon o místních poplatcích provozování jiného technického herního zařízení jako podmínku pro vznik poplatkové povinnosti nestanovil a obecně závazná vyhláška z tohoto důvodu byla v souladu se zákonem. Nelze přehlédnout, že v obecně závazných vyhláškách upravujících provozování výherních automatů se zcela obvykle vyskytuje určitá forma úlevy v případě, že výherní automat či jiné technické zařízení není fakticky provozováno. V řízení vedeném o žádosti o vrácení přeplatku na místním poplatku, nelze přezkoumávat původní rozhodnutí, kterým došlo k vyměření místního poplatku. Žalobce tak sice při přihlášení předmětných jiných technických herních zařízení projevil nesouhlas s tím, že by se na něj měla vztahovat povinnost platit místní poplatek, nicméně pokud nedošlo k vydání požadovaného platebního výměru, došlo k vyměření daně způsobem stanoveným podle § 140 daňového řádu. Výše daně, respektive místního poplatku, vyměřeného příslušnými správními orgány se nelišila od výše, kterou žalobce na místním poplatku uhradil. Pokud správní orgán nevydal žalobcem požadovaný platební výměr, měl žalobce možnost se proti takovému vyměření daně bránit prostřednictvím odvolání podle § 109 daňového řádu, respektive podle § 48 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „ZSDP“). Pokud žalobce nevyužil možnosti podat proti konkludentnímu vyměření místního poplatku odvolání, nemůže se úspěšně domáhat meritorního přezkoumání rozhodnutí, jímž mu byl místní poplatek konkludentně vyměřen. Podle názoru žalovaného se tento s odvolacími námitkami vypořádal ve svém rozhodnutí

dostatečně. Vzhledem k tomu, že námitky žalobce ohledně povahy jím provozovaných a ohlášených jiných technických výherní zařízení nejsou a nebyly pro rozhodnutí o vrácení přeplatku rozhodné, žalovaný se k nim obšírně nevyjadřoval a nepolemizoval s názory žalobce. Žalovaný ve všech napadených rozhodnutích vždy správně uvedl stav osobního daňového účtu žalobce a podle tohoto osobního daňového účtu rozhodl, podle toho, zda se na něm nacházel vratitelný daňový přeplatek. Výše místního poplatku byla určena na základě zákona o místních poplatcích a obecně závazných vyhlášek, žalobce tak nemohl mít skutečnou pochybnost o své poplatkové povinnosti a vyměření daně platebním výměrem nebylo nutné.

V replice žalobce dále rozvedl svá stanoviska spočívající v tom, že provoz jiného technického zařízení nebyl žalobci povolen, neboť mu byla povolena pouze loterie nebo jiná podobná hra a že jiné technické zařízení, kterým jsou interaktivní videoloterijní terminály nelze ztotožnit s pojmem „výherní hrací přístroj“. Závěrem zopakoval, že jeho zařízení nepodléhají poplatkové povinnosti, a proto na jeho účtu nemůže správce daně evidovat nedoplatek.

O žalobě soud rozhodl v souladu s ust. § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, (dále jen „s.ř.s.“) bez jednání, neboť žalovaný s tímto postupem výslovně souhlasil a žalobce se po řádném poučení, že může vyslovit souhlas s rozhodnutím věci bez jednání a že nevyjádření se v určené lhůtě je považováno za souhlas, k nařízení jednání nevyjádřil.

Napadené rozhodnutí soud přezkoumal v řízení vedeném podle části třetí prvního dílu hlavy druhé s.ř.s., která vychází z dispoziční zásady vyjádřené v ust. § 71 odst. 1 písm. c), písm. d), odst. 2 věty druhé a třetí a § 75 odst. 2 věty první s.ř.s. Z této zásady vyplývá, že soud přezkoumává zákonnost rozhodnutí správního orgánu, a to pouze v rozsahu, který žalobce uplatnil v žalobě nebo během dvouměsíční lhůty po oznámení napadeného rozhodnutí dle § 72 odst. 1 věty první s.ř.s. Povinností žalobce je proto tvrdit, že správní rozhodnutí nebo jeho část odporuje konkrétnímu zákonnému ustanovení a toto tvrzení zdůvodnit. Nad rámec žalobních námitek musí soud přihlídnout toliko k vadám napadeného rozhodnutí, k nimž je nutno přihlížet bez návrhu, včetně prekluze daňové povinnosti, nebo které vyvolávají nicotnost napadeného rozhodnutí podle § 76 odst. 2 s.ř.s. Takové nedostatky však v projednávané věci nebyly zjištěny.

Soud si vyžádal u původního žalovaného spis a po přezkoumání skutkového a právního stavu dospěl k závěru, že žaloba je důvodná.

Soud předně konstatuje, že předmětem žalobou napadených rozhodnutí stejně jako prvoinstančních rozhodnutí správce daně bylo řízení zahájené na žádost žalobce o vrácení přeplatku z místního poplatku za provozovaný výherní hrací přístroj nebo jiné technické herní zařízení povolené Ministerstvem financí podle jiného právního předpisu. Předmětem napadených rozhodnutí nebylo vyměření výše místních poplatků, neboť ty byly již dříve žalobcem uhrazeny.

K rozsahu přezkumu rozhodnutí o vrácení přeplatku na dani se již dříve opakovaně vyjádřily správní soudy, a to jak k právní úpravě přeplatku zakotvené v ust. § 64 ZSDP, tak i k právní úpravě zakotvené v ust. § 155 daňového řádu. Dosavadní judikatura plně dopadá na nyní projednávanou věc a soud se od ní nemá důvod odchylovat.

Při přezkumu řízení o vrácení přeplatku nelze směřovat samostatné daňové řízení nalézací (vyměřovací řízení) a řízení o vrácení přeplatku. Soud je tedy oprávněn zkoumat v rámci žalobních bodů pouze to, zda jsou splněny zákonné podmínky pro postup podle ust. § 155 daňového řádu. Soud však nemůže činit právní závěry k pravomocným rozhodnutím vydaným v řízení vyměřovacím, typicky k platebním výměrům. Zákonnost platebního výměru, na základě kterého měl přeplatek vzniknout, tak nemůže soud přezkoumávat. Při rozhodování o vrácení přeplatku se nejprve zkoumá, zda vůbec nějaký přeplatek daňovému subjektu vznikl a zdali je na některé z daní evidován. Zjistí-li se, že tomu tak je, zkoumají se další podmínky pro zacházení s tímto přeplatkem. Dále se posuzuje, zda sám správce daně či jiný ze správců daně neeviduje nedoplatek téhož daňového subjektu. Až v situaci, kdy tomu tak není, je správce daně oprávněn takový vratitelný přeplatek vydat, vrátit. Pokud však dospěje k závěru, že žádný přeplatek neeviduje, žádost o vrácení přeplatku zamítne. V rámci přezkumu takového rozhodnutí se správní soud zabývá tím, zda správní orgány při posuzování vrácení přeplatku na dani postupovaly podle výše uvedených kritérií (srov. rozsudky NSS ze dne 21.11.2013, sp. zn. 7 Afs 54/2013; ze dne 9.1.2013, sp. zn. 1 Afs 85/2012; ze dne 6.8.2008, sp. zn. 1 Afs 101-2008; ze dne 28.5.2007, sp. zn. 8 Afs 116/2005, www.nssoud.cz).

S ohledem na shora uvedené je zřejmé, že se správce daně, žalovaný ani zdejší soud nemohli zabývat obsáhlými argumenty žalobce brojícími proti vyměření poplatku spočívajícími v tom, že žalobce poplatkové povinnosti nepodléhá. Tato argumentace náleží do řízení vyměřovacího nikoliv do řízení o vrácení přeplatku.

Judikatura vztahující k ZSDP ve věci posouzení, zda vznikl daňový přeplatek, vycházela z toho, že z ust. § 64 odst. 1 ZSDP vyplývá, že daňový přeplatek vznikne tehdy, jestliže daňový subjekt uhradí na své daňové povinnosti více, než byl povinen. Aby bylo možno zjistit, zda u daňového subjektu vznikl daňový přeplatek, tedy zda nastala situace, kdy daňový subjekt uhradil na své daňové povinnosti více, než byl povinen, musí jít o daňovou povinnost již splatnou a musí být výše jeho daňové povinnosti postavena najisto, musí být o jeho daňové povinnosti příslušným správním orgánem pravomocně rozhodnuto, a to buď konkludentně nebo platebním výměrem. Daňovým přeplatkem může být pouze částka, kterou daňový subjekt uhradí v částce převyšující daň, která byla správcem daně vyměřena a pro jejíž úhradu uplynula lhůta stanovená buď zákonem nebo individuálním správním aktem (platebním výměrem) pro její zaplacení (viz rozsudek NSS ze dne 29.10.2009, sp. zn. 1 Afs 80/2009; rozsudek MS v Praze ze dne 10.12.2009, sp. zn. 11 Ca 352/2006, www.nssoud.cz).

Při stanovení toho, kolik byl daňový subjekt povinen uhradit, se tedy zpravidla vycházelo a vychází z platebních výměrů, které musí být pravomocné a vykonatelné. Jednou ze stěžejních otázek, které musí správce daně v řízení o přeplatku vyřešit, je existence rozhodnutí, na základě kterého měla být daňovým subjektem hrazena jeho daňová povinnost. Hradil-li by žalobce nad rámec své zákonné povinnosti, mohl by mu skutečně vzniknout vratitelný daňový přeplatek.

Soud v této souvislosti konstatuje, že usnesením rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24.6.2014, č.j. 2 Afs 68/2012-34, www.nssoud.cz, došlo k překonání dosavadní judikatury zastávající názor, že k vyměření místního poplatku za provozovaný výherní hrací přístroj nebo jiné technické herní zařízení povolené Ministerstvem financí podle jiného právního předpisu není třeba vůbec vydání platebního výměru, neboť místní poplatek

je vyměřen konkludentně, případně, že povinnost hradit místní poplatek vychází přímo z právní úpravy a vydání platebního výměru daňovému subjektu není nutné (srov. rozsudky NSS ze dne 13.8.2013, sp. zn. 2 Afs 50/2013; ze dne 7.10.2013, sp. zn. 2 Afs 71/2013, www.nssoud.cz). Tento právní názor ve vyjádření k žalobě zastával i žalovaný, aniž by se však tento právní názor promítl do některého z napadených rozhodnutí.

Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu ve zmiňovaném rozhodnutí uvedl následující podstatné závěry (odst. 43, 45, 51, 55, 56, 57, 58): *„Pokud by zákonodárce skutečně zamýšlel uložit obecním úřadům povinnost vyměřovat místní poplatky platebním výměrem vždy, bylo by celé ustanovení § 11 zákona o místních poplatcích matoucí a nadbytečné.... V případě sporné poplatkové povinnosti je proto správce poplatku povinen postupovat obdobným způsobem, jako by pochybnosti o poplatkové povinnosti byly na jeho straně, tj. vyměření poplatkové povinnosti oznámí poplatníkovi doručením platebního výměru, který musí být odůvodněn a proti kterému je možné se odvolat, přestože je či bude poplatek včas a řádně uhrazen.... Rozšířený senát zdůrazňuje, že o případné nečinnosti správce místního poplatku, spočívající v nevydání platebního výměru, je možné uvažovat pouze při sporných poplatkových povinnostech, tj. v situacích, kdy se § 11 zákona o místních poplatcích neaplikuje. Při aplikaci § 11 zákona o místních poplatcích správce místního poplatku nemá zákonnou povinnost platební výměr vydat.... Daňový řád fikci vydání platebního výměru opustil, konkludentní vydání platebního výměru tedy vůbec nepřipadá v úvahu..... Důsledkem eventuální nečinnosti správce poplatku nemůže být „fiktivní platební výměr“, o jehož zákonnost by se následně vedl spor. Požádá-li poplatník o vydání platebního výměru za podmínek uvedených v tomto usnesení, je povinností správce místního poplatku požadovaný platební výměr vydat.... Správce místního poplatku má povinnost vydat platební výměr podle § 46 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků, resp. dle § 139 či 147 odst. 1 daňového řádu, a řádně jej doručit, pokud nejpozději v poslední den lhůty, ve které byl poplatník povinen splnit ohlašovací povinnost (§ 14 odst. 2 zákona č. 565/1990 Sb., o místních poplatcích), sdělil poplatník kvalifikovaným způsobem své pochybnosti a současně o vydání platebního výměru požádal, přestože místní poplatek ve stanovené lhůtě včas a ve správné výši uhradil. V případě nečinnosti správce místního poplatku nedochází k vyměření místního poplatku podle § 46 odst. 5 zákona o správě daní a poplatku, ani k vystavení platebního výměru dle § 140 daňového řádu.“*

Ze správního spisu je zřejmé, že platební výměry k vyměření poplatkové povinnosti žalobci vydány nebyly, a to i přesto, že žalobce tvrdil, že pod poplatkovou povinnost nespadá. Právě otázka, zda v daném případě byl správce daně povinen vydat platební výměr k poplatkové povinnosti je ve světle uvedeného usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu stěžejní. Nebyl-li vydán platební výměr za situace, kdy vydán být měl, nebyla založena daňová (poplatková) povinnost žalobce a tento hradil, aniž by k tomu existoval právní důvod. Za takové situace ovšem mohl žalobci vzniknout daňový přeplatek. Správce daně ani žalovaný se ovšem ve svých rozhodnutích nijak nezabývali existencí titulu zakládajícího poplatkovou povinnost ani tím, zda je dle jejich názoru v daném případě platební výměr nutný. Takový postup ovšem zakládá nepřezkoumatelnost napadených rozhodnutí podle § 76 odst. 1 písm. a) s.ř.s. spočívající v nedostatku důvodů rozhodnutí. Soud nemohl brát v úvahu (nesprávný) názor žalovaného prezentovaný ve vyjádření k žalobě, spočívající v tvrzení o konkludentním vyměření daně podle daňového řádu, neboť nebyl zahrnut v odůvodnění napadeného rozhodnutí.

Rozšířený senát ve svém rozhodnutí odvíjí lhůtu, ve které lze podat žádost o vydání platebního výměru, od toho, jak příslušná obecně závazná vyhláška obce stanoví lhůtu pro ohlášení výherního hracího přístroje nebo jiného technického herního přístroje. Správce daně posoudí v dalším řízení, zda žalobce řádně a včas požádal o vydání platebního výměru a zda měl být tento vydán a od toho odvodí právní důsledky vzhledem k existenci přeplatku.

Ze shora uvedeného vyplývá, že žalovaný zatížil svá rozhodnutí vadou nepřezkoumatelnosti podle § 76 odst. 1 písm. a) s.ř.s., a proto soud přistoupil ke zrušení žalobou napadených rozhodnutí žalovaného podle § 78 odst. 1 s.ř.s. a podle § 78 odst. 4 s.ř.s. vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení. Vzhledem k tomu, že stejnou vadou jsou zatížena i rozhodnutí správce daně předcházející žalobou napadeným rozhodnutím soud zrušil podle ustanovení § 78 odst. 3 s.ř.s. i tato rozhodnutí. Žalovaný a správce daně jsou dle § 78 odst. 5 s.ř.s. právním názorem shora vysloveným v dalším řízení vázáni.

Vzhledem k tomu, že v daném případě bylo sice napadeno jednou žalobou sedm rozhodnutí žalovaného, ale tato jsou takřka identická, jejich základ spočívá ve dvou obecně závazných vyhláškách měst Česká Kamenice a Klášterec nad Ohří, a žalobce proti napadeným rozhodnutím brojil totožnými argumenty, dospěl soud ve smyslu ustanovení § 60 odst. 7 s.ř.s. k závěru, že zde jsou důvody zvláštního zřetele hodné, pro něž přiznal žalobci náhradu nákladů řízení jako by se jednalo pouze o dvě napadená rozhodnutí. Z uvedených důvodů soud podle § 60 odst. 1 věty první s.ř.s. uložil žalovanému povinnost zaplatit žalobci do třiceti dnů od právní moci rozsudku náhradu nákladů řízení v celkové výši 45 684,- Kč, která se skládá z částky 21 000,- Kč za zaplacené soudní poplatky, a z částky 18 600,- Kč za 2x 3 úkony právní služby po 3 100,- Kč poskytnuté právním zástupcem JUDr. Tomášem Vymazalem, advokátem [převzetí věci, podání žaloby, replika, podle § 7, § 9 odst. 3 písm. f) a § 11 odst. 1 písm. a), d) vyhlášky Ministerstva spravedlnosti č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb, ve znění účinném od 1.1.2013], z částky 1 800,- Kč za s tím souvisejících šest paušálů po 300,- Kč, a navýšené o částku 4 284,- Kč, kterou tvoří DPH ve výši 21% z obou částek bez soudních poplatků.

Poučení: Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

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.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

V Ústí nad Labem dne 16. září 2015

JUDr. Markéta Lehká, Ph.D. v.r.
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení:
Iva Tovarová