



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové a soudců JUDr. Jakuba Camrdu a Mgr. Ondřeje Mrákoty v právní věci žalobce: **multigate a.s.**, se sídlem Riegrova 373/6, Olomouc, zastoupený JUDr. Tomášem Vymazalem, advokátem se sídlem Wellnerova 1322/3c, Olomouc, proti žalovanému: **Krajský úřad Královéhradeckého kraje**, se sídlem v Hradci Králové, Pivovarské náměstí 1245, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 11. 9. 2013, č. j. 30 Af 31/2011 - 130,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **nepřiznává.**

O d ů v o d n ě n í :

Kasační stížností se žalobce (dále jen „stěžovatel“) domáhá zrušení výše označeného rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové, kterým byla zamítnuta žaloba proti rozhodnutí Krajského úřadu Královéhradeckého kraje, odboru vnitra a krajského živnostenského úřadu (dále jen „žalovaný“) ze dne 14. 6. 2011, č. j. 10973/MJ/2011-2; tímto rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání stěžovatele a potvrdil rozhodnutí vydané Magistrátem města Hradec Králové (dále jen „správce poplatku“) ze dne 14. 3. 2011, č. j. MMHK/046640/2011. Správce poplatku uvedeným rozhodnutím nevyhověl žádosti stěžovatele o vrácení přeplatku dle § 155 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném ke dni rozhodování správního orgánu (dále jen „daňový řád“), vzniklého podle stěžovatele na místním poplatku za provozovaný výherní hrací přístroj nebo jiné technické

herní zařízení povolené Ministerstvem financí dle § 10a zákona č. 565/1990 Sb., o místních poplatcích, ve znění účinném pro projednávanou věc (dále jen „zákon o místních poplatcích“), v celkové výši 146 930 Kč za období od 22. 6. 2010 do 30. 9. 2010 a za období od 1. 10. 2010 do 31. 12. 2010.

I. Vymezení věci

Stěžovatel dne 30. 9. 2010 uhradil místní poplatek za provozovaný výherní hrací přístroj nebo jiné technické herní zařízení povolené Ministerstvem financí (dále také jen „místní poplatek za provozovaný výherní hrací přístroj“) dle § 10a zákona o místních poplatcích a obecně závazné vyhlášky statutárního města Hradec Králové č. 3/2010 (dále jen „vyhláška č. 3/2010“), a to ve výši 5495 Kč a dne 30. 11. 2010 platbu ve výši 71 435 Kč za období od 22. 6. 2010 do 30. 9. 2010. Dne 31. 1. 2011 uhradil stěžovatel místní poplatek za provozovaný výherní hrací přístroj dle § 10a zákona o místních poplatcích a vyhlášky č. 3/2010, a to ve výši 70 000 Kč za období od 1. 10. 2010 do 31. 12. 2010. Podáními ze dne 17. 2. 2011 stěžovatel požádal správce poplatku o vrácení uvedených částek, protože uhrazené místní poplatky považoval za vratitelný přeplatek z důvodu absence zákonného podkladu pro jejich stanovení a vybírání. Správce poplatku žádostem nevyhověl s odůvodněním, že přeplatek na poplatek ve smyslu § 154 a § 155 daňového řádu za předmětná období nevznikl.

Rozhodnutí o žádostech o vrácení přeplatku stěžovatel napadl odvoláním, které žalovaný zamítl; v odůvodnění k námitkám stěžovatele konstatoval, že namítaná ustanovení zákona o místních poplatcích a zákona č. 202/1990 Sb., o loteriích a jiných podobných hrách, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o loteriích“), nejsou nesrozumitelná, neshledal ani, že by umožňovala více výkladů ve vztahu k vybírání místních poplatků za „jiné technické herní zařízení“ (dále též „JTHZ“). V uvedeném rozhodnutí žalovaný také dospěl k závěru, že stěžovatelem provozovaná zařízení podléhají poplatkové povinnosti.

Stěžovatel rozhodnutí žalovaného napadl žalobou, v níž obsírně argumentoval nezákonností napadených správních rozhodnutí z toho důvodu, že se žalovaný s jeho odvoláním vypořádal nesprávně a dostatečně se také nezabýval tvrzenými odvolacími důvody. Žalovaný dle stěžovatele také chybně interpretoval a nesprávně aplikoval příslušná ustanovení zákona o místních poplatcích, zákona o loteriích a daňového řádu.

II. Posouzení věci krajským soudem

Krajský soud nepřisvědčil námitce protiústavnosti ustanovení § 1 písm. g) a § 10a zákona o místních poplatcích, ve znění po novele provedené zákonem č. 183/2010 Sb. Ústavní soud v nálezu ze dne 9. 1. 2013, sp. zn. Pl. ÚS 6/12 dospěl k závěru, že zmíněná novela zákona o místních poplatcích nebyla přijata ústavně nekonformním způsobem. Krajský soud byl nálezem Ústavního soudu vázán, proto na argumentaci v něm obsaženou v podrobnostech odkázal.

Předmětem soudního přezkumu stěžovatel dále učinil výklad pojmu JTHZ, a to s ohledem na fungování interaktivních videoloterních terminálů (dále jen „VLT“),

pokračování

jakožto koncových zobrazovacích jednotek technického zařízení centrálního loterního systému (dále jen „CLS“), a s ohledem na posouzení, zda poplatkové povinnosti podléhá každý povolený výherní hrací přístroj (dále jen „VHP“), případně zda je ke vzniku poplatkové povinnosti nezbytné jeho uvedení do faktického provozu.

Po uvedení relevantních ustanovení zákona o místních poplatcích krajský soud odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2013, č. j. 2 Afs 37/2013 – 26, a rozsudek ze dne 14. 6. 2013, č. j. 2 Afs 26/2013 – 34, přičemž významnou část odůvodnění těchto rozhodnutí krajský soud citoval. Krajský soud zdůvodnil rozsáhlou citaci tím, že v uvedených rozsudcích zdejšího soudu jsou obsaženy odpovědi na všechny argumenty či tvrzení stěžovatele v rámci žalobních námitek, týkajících se zpochybnění výkladu pojmu JTHZ. Krajský soud připustil, že ne všechny argumenty správních orgánů vyslovené v odůvodnění přezkoumávaných rozhodnutí zcela přesně odpovídají závěrům Nejvyššího správního soudu v citovaných rozsudcích. Tuto skutečnost však krajský soud nepovažoval za relevantní, protože nebyla způsobilá přivodit nezákonnost napadených rozhodnutí. Případné názorové odchylky mezi správními orgány a Nejvyšším správním soudem totiž dle krajského soudu nemohou nic změnit na jejich shodném závěru, totiž že VLT představuje „jiné technické zařízení“ ve smyslu § 10a zákona o místních poplatcích, ve znění po změně provedené zákonem č. 183/2010 Sb., a že zpoplatnění proto podléhá každý koncový terminál, nejen centrální loterní jednotka. Krajský soud neshledal důvod se od tohoto závěru odchýlit. Poněvadž by jinými slovy sděloval totéž, odkázal krajský soud na podrobně rozvedené závěry Nejvyššího správního soudu.

Krajský soud dále neshledal důvodnou ani námitku stran formálních vad výroku rozhodnutí o žádosti o vrácení přeplatku; konstatoval, že správce poplatku v návěti výrokové části dle požadavku § 102 odst. 1 písm. d) daňového řádu vymezil okruh právních předpisů, podle kterých rozhodoval zcela výstižným a dostatečným způsobem, neboť odkázal na ty nejdůležitější právní předpisy, resp. jejich konkrétní ustanovení, jejichž aplikace pro rozhodování ve věci byla relevantní. Krajský soud přitom poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 7. 2005, č. j. 8 Afs 18/2005 – 78 a připomněl, že zákon výslovně nepožaduje, aby výroková část rozhodnutí obsahovala i odkazy na všechna konkrétní ustanovení těch právních předpisů, které správní orgán při rozhodování o věci uplatnil. Správce poplatku dle krajského soudu dostal své povinnosti poskytnout srozumitelný podklad pro zhodnocení správnosti vydaného rozhodnutí, které z toho důvodu krajský soud shledal v tomto směru bezvadným. Dále krajský soud nepřisvědčil ani námitce nicotnosti rozhodnutí a dospěl k závěru, že jeho výroková část uvedeným požadavkům vyhověla, a tím spíše formulace výroku rozhodnutí nemohla zapříčinit jeho nicotnost.

Krajský soud neshledal důvodnou ani námitku stěžovatele stran vad vyhlášky č. 3/2010. Krajský soud poukázal na zákonný podklad k vydání této vyhlášky, obsažený v § 14 zákona o místních poplatcích, a způsob jejího přijetí zastupitelstvem města Hradec Králové, včetně důvodové zprávy k přijetí předmětné vyhlášky, konstatoval rovněž, že obec nebyla vedena na prvním místě toliko ekonomickými důvody, jak tvrdil stěžovatel, naopak to byl prudký nárůst počtu těchto zařízení, nutnost jejich regulace v důsledku jejich společenské nebezpečnosti, neodůvodněná výhoda oproti dosavadním VHP z hlediska poplatkového, atd. Tyto důvody dle krajského soudu naplňují pojem naléhavý obecný zájem ve smyslu ustanovení § 12 odst. 2 zákona o obcích a plně odůvodňují postup

města Hradec Králové dle tohoto zákonného ustanovení umožňujícího dřívější nabytí účinnosti přijímané vyhlášky.

Konečně stěžovatelem uplatněný odkaz na metodický návod týkající se vyměřování správních poplatků z provozování loterií a jiných podobných her dle § 50 odst. 3 zákona o loteriích považoval krajský soud za nepřipadný, neboť předmětem soudního přezkumu v dané věci nebyla problematika správních poplatků z provozování loterií a jiných podobných her. Ve shodě se shora citovanými závěry Nejvyššího správního soudu navíc krajský soud zopakoval, že pro jeho rozhodování nebyly závazné jakékoli metodiky či stanoviska Ministerstva financí, nýbrž toliko text zákona, jak pro něj vyplývá z čl. 95 odst. 1 Ústavy.

III. Kasační námitky stěžovatele

Stěžovatel kasační stížností napadá rozsudek krajského soudu z důvodů obsažených v § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. Stěžovatel rovněž namítá nicotnost rozhodnutí správce poplatku.

Stěžovatel je přesvědčen, že pokud opakovaně namítá, že jeho zařízení místnímu poplatku nepodléhá, nemůže správce poplatku rozhodnout o ne/existenci přeplatku na místním poplatku bez toho, aby měl jako podklad pro rozhodnutí k dispozici pravomocný platební výměr. Stěžovatel připomíná kromě postupu evidence daní dle daňového řádu rovněž rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 1. 2012, č. j. 2 Afs 76/2011 – 62, dle kterého má správce poplatku povinnost vydat platební výměr, pokud poplatník nesouhlasí s výší poplatku a tento nesouhlas kvalifikovaně vyjádří (což stěžovatel učinil). Není-li pak vydán pravomocný platební výměr, není poplatek na daňovém účtu poplatníka předepsán a nelze rozhodnout o existenci přeplatku. V této souvislosti stěžovatel též navrhl přerušení řízení do doby rozhodnutí rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ve věci sp. zn. 2 Afs 68/2012. Stěžovatel nesouhlasí se závěrem krajského soudu, že poplatky byly vyměřeny konkludentně a postrádá tak existenci podkladu pro rozhodnutí o přeplatku.

Skutečnost, že se krajský soud nijak nezabýval tím, zda byl místní poplatek na daňovém účtu stěžovatele pravomocně předepsán, považuje stěžovatel za vadu řízení, která měla za následek nezákonné rozhodnutí ve věci samé. Stěžovatel namítá, že napadený rozsudek krajského soudu nemá oporu ve spise, neboť krajský soud v rozporu s vydaným platebním výměrem uvedl, že poplatky byly stěžovateli vyměřeny konkludentně. Stěžovatel pokládá uvedený postup správních orgánů a krajského soudu za zatížený vadou nicotnosti. Nadto stěžovatel zpochybňuje možnost konkludentního vyměření místního poplatku s ohledem na úpravu lhůt dle obecně závazné vyhlášky a zdůrazňuje, že v řízení před krajským soudem namítal, že napadené rozhodnutí správce poplatku bylo vydáno v rozporu s § 154 a 155 daňového řádu. Jelikož se krajský soud otázkou existence přeplatku nezabýval, stěžovatel považuje napadený rozsudek za nepřezkoumatelný.

Stěžovatel za zásadní dále označil otázku povinnosti platit místní poplatek za provozovaný výherní hrací přístroj i za zařízení, která jsou pouze koncovými jednotkami CLS. V této souvislosti stěžovatel nesouhlasí se závěry Nejvyššího správního soudu vyřčenými v rozhodnutí ze dne 31. 5. 2013, č. j. 2 Afs 37/2013 – 26, a ze dne

pokračování

14. 6. 2013, č. j. 2 Afs 26/2013 - 34. Stěžovatel namítá nejasnost právní úpravy, resp. neexistující pravomoc Ministerstva financí povolit JTHZ, a odmítá směřování pojmu „povoluje“ a „schvaluje“. Je přesvědčen o nutnosti postupovat při výkladu pojmu „*jiné technické herní zařízení povolované Ministerstvem financí podle jiného právního předpisu*“ podle standardních výkladových metod, tj. za použití výkladu gramatického, systematického, logického, eventuelně historického a teleologického. Gramatickým výkladem dochází k závěru, že zpoplatněno může být jen to zařízení, které je výsledkem technického bádání a umožňuje hru a které je povoleno ministerstvem. Z logického výkladu dovozuje, že § 10a zákona o místních poplatcích zpoplatňuje VHP na straně jedné a JTHZ povolená Ministerstvem financí na straně druhé. Zákon o loteriích však o vydávání povolení k JTHZ výslovně nehovoří; § 17 až § 19 zákona o loteriích předpokládá vydávání povolení k provozování jednotlivých VHP a § 50 odst. 3 téhož zákona vydávání povolení loterií a jiných podobných her. Stěžovatel tak shrnuje, že ministerstvo na základě zákona o loteriích povoluje pouze loterie a jiné podobné hry, výherní hrací přístroje, tomboly, kursové sázky a sázkové hry v kasinu. *A contrario* je tedy vyloučena pravomoc ministerstva vydávat povolení k provozování JTHZ. Pokud je zpoplatňování VHP a JTHZ upraveno tímž ustanovením zákona o místních poplatcích, stěžovatel (za použití argumentu *a simili*) dovozuje, že jsou-li zpoplatňovány VHP, jejichž provozování je povoleno podle zákona o loteriích, měla by zpoplatnění podléhat pouze ta JTHZ, která jsou taktéž povolována ministerstvem.

Stěžovatel zároveň opětovně a obsáhle vytkl celkovou nejasnost právní úpravy, včetně novel zákona o místních poplatcích, spočívající především v nejasnosti pojmu „výherní hrací přístroj“, a jeho dopadu na VLT. S odkazem na zákon o loteriích stěžovatel dovozuje, že poplatku za provozovaný VHP podléhá každý povolený hrací přístroj, nikoli tedy hrací přístroj, prostřednictvím kterého jsou provozovány sázkové hry. V případě VLT je takto povolováno v souladu s § 50 odst. 3 zákona o loteriích provozování loterie nebo jiné podobné hry, a nikoli provozování VHP, který podléhá místnímu poplatku. Zároveň stěžovatel argumentuje tím, že Ministerstvo financí „povoluje“ loterii nebo jinou podobnou hru, avšak později „schvaluje“ provozování jednotlivých VLT. Tuto gramatickou odlišnost (mající na výběr poplatku zásadní vliv) opomněl vzít v úvahu jak správce poplatku, tak krajský soud.

Další žalobní námitky, s nimiž se podle tvrzení stěžovatele krajský soud nevypořádal, se týkají technických aspektů jím provozovaných zařízení a nemožnosti je subsumovat pod pojem JTHZ. Konstatuje, že provozování loterie nebo jiné podobné hry je prováděno prostřednictvím CLS, což je funkčně nedělitelné technické zařízení, kterým je elektronický systém tvořený centrální řídicí jednotkou, místní kontrolní jednotkou a neomezeným počtem připojených koncových VLT, tvořící po funkční stránce jeden celek. VLT je pouze jednou z částí CLS. Při srovnání s VHP je zřejmé, že se jím rozumí kompaktní, funkčně nedělitelné a programově řízené technické zařízení s ovládáním určeným jen pro jednoho hráče. Vzhledem ke spojení pojmů VHP a JTHZ do téhož ustanovení zákona o místních poplatcích stěžovatel předpokládá, že se jedná o zařízení podobná, příbuzná. Z tohoto důvodu by měla být dána kompaktnost a funkční nedělitelnost i v případě JTHZ, přičemž tyto vlastnosti je nutné odvodit od průběhu sázkového procesu, kterým se rozumí vklad finančních prostředků do hry, uzavření sázky, průběh jednotlivé hry a její výsledek. VHP i JTHZ by tedy měly být schopny uskutečnit všechny tyto prvky sázkového procesu. Fakticky však VLT není funkčně nedělitelným technickým zařízením (slouží jen jako zobrazovací zařízení, ale k vygenerování prohry či

výhry dochází v CLS) a sám o sobě nemůže sloužit k provozování loterií, což vyplývá také z vymezení CLS v jednotlivých rozhodnutích ministerstva.

Z důvodu zákonných nejasností a rozličných výkladů pak stěžovatel opakovaně a na více místech upozorňuje na nutnost postupu dle zásady *in dubio pro libertate*. Správní soud se podle jeho názoru s uvedenou žalobní námitkou vypořádal nesprávně.

Ze všech uvedených důvodů stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k novému řízení.

IV. Vyjádření žalovaného ke kasační stížnosti

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti odkázal na obsah spisu krajského soudu a navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

V. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů, přičemž zkoumal, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Nejvyšší správní soud se nejprve musel zabývat námitkou nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.], která má spočívat v tom, že se krajský soud vůbec nevypořádal s některými žalobními námitkami. Teprve poté, dospěje-li kasační soud k závěru, že napadené rozhodnutí přezkoumatelné je, může se zpravidla zabývat dalšími stížnostními námitkami (viz například rozsudek zdejšího soudu ze dne 8. 3. 2005, č. j. 3 As 6/2004 - 105, publikovaný pod č. 617/2005 Sb. NSS). Podle konstantní judikatury se za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů považuje například takové rozhodnutí, v němž nebyly vypořádány všechny žalobní námitky; dále rozhodnutí, z jehož odůvodnění není zřejmé, proč právní argumentaci účastníka řízení soud považoval za nedůvodnou a proč žalobní námitky považoval za liché, mylné nebo vyvrácené; rozhodnutí, z něhož není zřejmé, jak byla naplněna zákonná kritéria, případně by nepřezkoumatelnost rozhodnutí byla dána tehdy, pokud by spis obsahoval protichůdná sdělení a z rozhodnutí by nebylo zřejmé, které podklady byly vzaty v úvahu a proč (srov. například rozsudky ze dne 28. 8. 2007, č. j. 6 Ads 87/2006 - 36, publ. pod č. 1389/2007 Sb. NSS, ze dne 23. 6. 2005, č. j. 7 As 10/2005 - 298, publ. pod č. 1119/2007 Sb. NSS, ze dne 11. 8. 2004, č. j. 5 A 48/2001 - 47, publ. pod č. 386/2004 Sb. NSS nebo rozsudek ze dne 17. 9. 2003, č. j. 5 A 156/2002 - 25, publ. pod č. 81/2004 Sb. NSS). Vychází-li Nejvyšší správní soud z výše uvedeného pojetí nepřezkoumatelnosti, nemůže než konstatovat, že nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu tak, jak ji stěžovatel namítá, neshledal.

Stěžovatel předně namítá údajnou nicotnost rozhodnutí správce poplatku. Jak vyplývá z kasační stížnosti, stěžovatel má za to, že dokud není vydán pravomocný platební výměr, není poplatek na daňovém účtu poplatníka předepsán, a proto nelze ani rozhodovat o existenci či neexistenci přeplatku. V této souvislosti pak stěžovatel poukázal na povinnost správce poplatku vydat (nikoli jen „konkludentní“) platební výměr, pokud

pokračování

poplatník vyjádří nesouhlas s úhradou poplatku nebo s jeho výší; tato problematika je předmětem rozhodování rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu (sp. zn. 2 Afs 68/2012).

K uvedené námitce Nejvyšší správní soud uvádí, že takto stěžovatelem formulovaná námitka se objevuje poprvé až v kasační stížnosti. V žalobě ze dne 25. 7. 2011 stěžovatel namítanou nicotnost vztahuje na vady výroku rozhodnutí správce poplatku: *„Rozhodnutí správce poplatku trpí vadami, které jej činí právně neuskutečnitelným, neboť znění výroku neodpovídá ustanovení § 155 odst. 4 daňového řádu, podle kterého lze žádosti o vrácení přeplatku vyhovět, a pak se nevzdává rozhodnutí, či nevyhovět, pak je nutno o žádosti rozhodnout. Správce poplatku však žádost zamítl. Žalovaný však neprohlásil napadené rozhodnutí nicotným, když sám odvolání zamítl a rozhodnutí potvrdil. Rozhodl tak na podkladě nicotného rozhodnutí.“*

Nejvyšší správní soud zde považuje za nutné rozlišit charakter námitek uplatněných stěžovatelem. Zatímco námitka formulovaná toliko v kasační stížnosti, má převažující formální povahu (stěžovatel nesouhlasí s procesní stránkou věci, neboť správní orgán nepromítl svůj závěr o naplnění hmotněprávních podmínek právních předpisů o vzniku poplatkové povinnosti do „formy“ v podobě platebního výměru), námitka uplatněná již v žalobě směřuje do vad výroku rozhodnutí správce poplatku, vzniklých v důsledku nerespektování ust. § 155 odst. 4 daňového řádu.

Opožděnou námitkou stran neexistence pravomocného platebního výměru a z toho vyvozované nicotnosti žalobou napadených rozhodnutí správních orgánů se Nejvyšší správní soud nemohl zabývat, neboť kasační stížnost (její část) není přípustná, opírá-li se o důvody, které stěžovatel včas a řádně neuplatnil v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáno, ač tak učinit mohl (§ 104 odst. 4 s. ř. s.). Nejvyšší správní soud na tomto místě odkazuje na rozsudek sp. zn. 8 Afs 48/2006, ze dne 25. 9. 2008, v němž se mimo jiné uvádí: *„Ustanovení § 104 odst. 4 s. ř. s. nesleduje restriktci práv fyzických a právnických osob na přístup k soudní ochraně, nýbrž zachování kasačního charakteru řízení o kasační stížnosti. Po aktivně legitimovaných účastnících předcházejícího žalobního řízení lze spravedlivě žádat, aby na principu vigilantibus iura uplatnili veškeré důvody nezákonnosti správního rozhodnutí již v řízení před soudem první instance. Pokud tak neučiní, je legitimní, že z hlediska možnosti uplatnění argumentace v dalším stupni ponесou případné nepříznivé následky s tím spojené.“* Z uvedeného důvodu je také bezpředmětný návrh stěžovatele na přerušení řízení o kasační stížnosti do rozhodnutí rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ve věci sp. zn. 2 Afs 68/2012, neboť o věci, která je předmětem řízení před rozšířeným senátem není kasační řízení vedeno.

Lze dodat, že krajský soud neshledal nicotnost rozhodnutí správních orgánů ani na základě námítky týkající se formálních vad výroku rozhodnutí správce poplatku, neboť dospěl ke správnému závěru, že o nerespektování požadavků daňového řádu, a tedy ani o nicotnosti rozhodnutí správních orgánů, nelze v daném případě hovořit. Stěžovatel na nicotnost rozhodnutí správce poplatku usuzoval z formulace výroku: *„Žádosti o vrácení vratitelného přeplatku v celkové výši 146 930 Kč se zamítají.“* Krajský soud na tuto námitku přílehlavě reagoval v části D odůvodnění napadeného rozsudku, když stěžovatele poučil, že z ustanovení § 154 a § 155 daňového řádu nevyplyvá, že žádosti o vrácení místního poplatku lze buď vyhovět či nevyhovět, nikoliv ji zamítnout, jak tvrdí stěžovatel. V této souvislosti je třeba si uvědomit, co považuje teorie i praxe za nicotný správní akt. Vždy

musí jít o případy vad takové intenzity, že již vůbec nelze o správním aktu hovořit. Typicky jsou takovými vadami neexistence zákonného podkladu pro rozhodnutí, nedostatek pravomoci, nejtěžší vady příslušnosti, absolutní nedostatek formy, absolutní omyl v osobě adresáta, neexistence skutkového základu způsobující bezobsažnost, požadavek plnění fakticky nemožného, neurčitost, nesmyslnost či neexistence vůle. Nicotnost nelze zhojit ani uplynutím času. Nicotný akt nikoho nezavazuje a nikdo jej není povinen respektovat, neboť mu nesvědčí presumpce správnosti (srov. Staša, J. in Hendrych, D. a kol.: Správní právo. Obecná část. 5. vydání. C. H. Beck, Praha, 2003, s. 136-141). Ke stejnému závěru lze dospět také podle úpravy nicotnosti dle platného daňového řádu (§ 105). Nad rámec odůvodnění rozsudku krajského soudu Nejvyšší správní soud doplňuje názor vyslovený v rozsudku ze dne 31. 8. 2004, č. j. 5 Afs 19/2004 - 53, v němž dospěl k závěru, že „*není-li pochyb o tom, že rozhodnutí vydal oprávněný orgán v rámci svých kompetencí a jeho rozhodnutí netrpí vadami, které mohou způsobit jeho zmatečnost, neurčitost nebo nemožnost jeho plnění, přičemž je zřejmé, komu je určeno, nelze takové rozhodnutí označit za nicotné (§ 76 odst. 2 s. ř. s.)*.“ Základní (obligatorní) náležitosti daňového rozhodnutí upravoval v rozhodném období § 102 daňového řádu. Namítá-li stěžovatel, že ve výroku měl být použit pouze obrat „žádosti se nevyhovuje“, pak nezbyvá než prohlásit, že tento názor nenachází v dikci citovaného ustanovení žádnou oporu.

Nejvyšší správní soud konstatuje, že nicotnost rozhodnutí správních orgánů, k níž by měl krajský soud přihlížet ex offio ve smyslu ust. § 76 odst. 2 s. ř. s, neshledal.

Stěžovatel rovněž v napadeném rozsudku postrádá závěr krajského soudu ohledně žalobní námitky, poukazující na nezbytnost aplikace právní zásady *in dubio mitius* (respektive *in dubio pro libertate*). K tomu Nejvyšší správní soud uvádí, že aplikace této zásady předpokládá existenci vícero (nejméně dvou) obhajitelných výkladů konkrétního ustanovení právního předpisu. Krajský soud nepovažoval ustanovení § 10a zákona o místních poplatcích za nejednoznačné a umožňující dvojí výklad, což vyplývá z odůvodnění jeho rozhodnutí založeného na konstantní judikatuře Nejvyššího správního soudu, ve které lze nalézt i odkaz na zásadu *in dubio mitius*. Se stěžovatelem lze souhlasit v tom, že se krajský soud s touto námitkou mohl vypořádat explicitně, nicméně z části B odůvodnění napadeného rozsudku vyplývá absence jakýchkoli pochyb o neexistenci dvojího výkladu, tedy, že se s výkladem zákona tak, jak ho podal žalovaný, ve svém rozhodnutí, ztotožňuje. K otázce, zda k porušení stěžovatelem namítané zásady skutečně došlo, bude pojednáno dále.

Další námitkou, kterou krajský soud ve svém rozsudku podle mínění stěžovatele opomněl vypořádat, jsou technické aspekty stěžovatelem provozovaných zařízení, po jejichž zohlednění podle stěžovatele není možné je podřadit pod JTHZ. Ačkoli se krajský soud výslovně technickými parametry stěžovatelem provozovaných zařízení nezabýval, je zřejmé, že technické aspekty zohlednil jak při úvaze o definici JTHZ, tak o smyslu poplatkové povinnosti za provozovaný VHP nebo JTHZ povolené Ministerstvem financí; v daném směru přitom krajský soud odkázal na ustálenou judikaturu zdejšího soudu. Nejvyšší správní soud tedy, na rozdíl od stěžovatele, nenabyl pochybnosti o tom, že technické aspekty stěžovatelem provozovaných zařízení vzal krajský soud při rozhodování v úvahu.

Nejvyšší správní soud nad rámec uvedeného poznamenává, že smyslem citace judikatury je argumentační využití závěrů již vyřčených uznávanou autoritou soudního

pokračování

typu a v možnosti z toho plynoucí, spočívající ve zkrácení vlastního odůvodnění (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 9. 2008, č. j. 6 Ads 94/2007 - 7), proto je možné v rozsudku soudu (a také v rozhodnutí správního orgánu) v rámci právní argumentace odkázat na konkrétní rozsudek či rozsudky jiných (zejména vyšších) soudů, neboť je zbytečné, aby soud opětovně samostatně prováděl výklad zákonného ustanovení, v něm užitého pojmu či jiné právní otázky, která je již judikaturou vyřešena, a postačí, jestliže na konkrétní rozhodnutí danou otázku řešící odkáže. K závaznosti předchozí judikatury pak lze shodně s rozhodnutím Ústavního soudu ze dne 17. 8. 2005, sp. zn. I. ÚS 403/03, uvést, že *„jakkoliv není obecný soud formálně vázán judikaturou vyšších soudů, resp. právní vědou, měl by, při řešení otázky quid juris, vzít v úvahu i relevantní judikaturu a právní vědu“*. Podstatné samozřejmě je, aby soud odkázal na rozsudek přílehlavý, tj. především odpovídající aktuálně posuzovanému skutkovému i právnímu stavu věci. Tak tomu v případě stěžovatele bylo. Nejvyšší správní soud podotýká, že již rozhodoval více než tři desítky věcí stěžovatele, přitom např. ve své judikatuře – viz např. rozsudky č. j. 2 Afs 68/2013 – 38, č. j. 2 Afs 69/2013 – 37, č. j. 2 Afs 70/2013 – 37, č. j. 2 Afs 71/2013 – 40 ze dne 4. 7. 2013, č. j. 2 Afs 62/2013 – 38 ze dne 11. 6. 2013, č. j. 2 Afs 66/2013 – 39, ze dne 27. 6. 2013, etc, právě z rozsudků, na které krajský soud odkazoval a z nichž použil vlastní argumentaci, vycházel.

Stěžovatel především obšírnou argumentací nesouhlasí se způsobem interpretace a aplikace § 10a odst. 1 zákona o místních poplatcích, v rozhodném znění, neboť namítá, že VLT (jakožto koncové jednotky CLS) nelze považovat za JTHZ; nadto VLT nejsou Ministerstvem financí povoleny. Nelze je proto podřadit pod poplatkovou povinnost dle citovaného ustanovení.

Z ustálené judikatury zdejšího soudu se podává, že o nezákonnost napadeného rozsudku by se jednalo tehdy, jestliže by krajský soud aplikoval na zjištěnou skutkovou situaci nesprávné zákonné ustanovení (případně by opomenul aplikaci některých ustanovení dalších), anebo by sice vycházel z relevantních zákonných ustanovení, nicméně jejich výklad by odporoval běžným interpretačním metodám (teleologická, systematická, logická, gramatická apod.), čímž argumentuje stěžovatel.

Stěžovatel v úvodu argumentace zmiňuje rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2013, č. j. 2 Afs 37/2013 – 26, a ze dne 14. 6. 2013, č. j. 2 Afs 26/2013 – 34, týkající se podobné materie, s jehož závěry vyjadřuje nesouhlas, aniž by hlouběji rozvinul, v jakých ohledech považuje dotčené rozhodnutí za chybné. Ve své argumentaci se přidržuje obecných argumentů, jež však byly v rozhodovací praxi zdejšího soudu již vícekrát řešeny (srov. např. rozsudek ze dne 25. 7. 2013, č. j. 2 Afs 57/2013 – 34, týkající se rovněž stěžovatele). Nejvyšší správní soud nemá důvod se od své dosavadní konstantní judikatury odchýlit.

Rozhodnou právní otázkou se v posuzovaném případě jeví výklad pojmu „jiné technické herní zařízení“, a to s ohledem na fungování VLT jakožto koncových zobrazovacích jednotek technického zařízení CLS. Relevantním ustanovením, které bylo v projednávaném případě aplikováno, je především § 10a zákona o místních poplatcích (v tehdy platném znění). Podle tohoto ustanovení totiž *„(1) [p]oplatku 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. Obec není povinna poskytnout osvobození od tohoto poplatku. (2) Poplatek za výherní hrací přístroj*

nebo jiné technické herní zařízení povolené Ministerstvem financí platí jeho provozovatel. (3) Sazba poplatku za každý výherní hrací přístroj nebo jiné technické herní zařízení povolené Ministerstvem financí na tři měsíce činí od 1000 Kč do 5000 Kč“. Článek 1 vyhlášky č. 3/2010 stanoví, že „[t]outo vyhláškou se zavádí místní poplatek za provozovaný výherní hrací přístroj nebo jiné technické herní zařízení povolené Ministerstvem financí (dále jen „poplatek“). Toto ustanovení spolu se zněním čl. 3 předmětné vyhlášky („Sazba poplatku za každé zařízení na tři měsíce činí 5000 Kč“) odpovídá příslušné části § 10a odst. 1 zákona o místních poplatcích a nikterak nevybočuje z textu zákona.

Pojem „jiné technické herní zařízení“ vnesl do zákona o místních poplatcích zákon č. 183/2010 Sb., kterým se mění zákon č. 115/2001 Sb., o podpoře sportu, ve znění pozdějších předpisů, zákon č. 290/2002 Sb., o přechodu některých dalších věcí, práv a závazků České republiky na kraje a obce, občanská sdružení působící v oblasti tělovýchovy a sportu a o souvisejících změnách a o změně zákona č. 157/2000 Sb., o přechodu některých věcí, práv a závazků z majetku České republiky, ve znění zákona č. 10/2001 Sb., a zákona č. 20/1966 Sb., o péči o zdraví lidu, ve znění pozdějších předpisů, ve znění pozdějších předpisů, a zákon č. 565/1990 Sb., o místních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů. Ústavní konformitu přijetí této novely zákona o místních poplatcích posuzoval též Ústavní soud a neshledal ji ústavně nekonformní (srov. nález ze dne 9. 1. 2013, sp. zn. Pl. ÚS 6/12, publ. pod č. 39/2013 Sb.). Stěžovatel má pravdu, že termín „jiné technické herní zařízení“ není v právním řádu nijak definován. Aby bylo možno považovat technické zařízení za tzv. „jiné technické herní zařízení“, musí být takové zařízení do určité míry obdobou výherního hracího přístroje. Dle § 17 odst. 1 zákona o loteriích se „výherním hracím přístrojem rozumí kompaktní, funkčně nedělitelné a programově řízené technické zařízení s ovládáním určeným pouze pro jednoho hráče. U výherního hracího přístroje s programovým vybavením umožňujícím současnou hru na více hracích místech více hráčům je každé takové hrací místo rovněž považováno za samostatný výherní hrací přístroj. Tato skutečnost musí být uvedena v osvědčení o provozuschopnosti vydaném podle § 19 odst. 2 písm. c), jakož i ve výpisu z tohoto osvědčení“. Vlastnosti však nelze dovozovat primárně z technických parametrů přístroje, nýbrž především z jeho funkce. Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že z hlediska poplatkové povinnosti není rozhodné, na jakém principu a prostřednictvím čeho je povolena hra provozována, ale klíčová je především její vnější forma zpřístupněná uživateli.

Pokud stěžovatel tvrdí, že VLT nelze zahrnout pod zákonné pojmy uváděné v zákoně o místních poplatcích, vychází při svém výkladu daných norem ze striktně technických parametrů, s čímž nemůže Nejvyšší správní soud souhlasit. Interpretace normy nemůže vycházet pouze ze znalosti technických parametrů, protože pokud by byl připuštěn tento postup odporující základním východiskům interpretace právních norem, právě tehdy by se stávalo dotčené ustanovení nesrozumitelným. Navíc by byl před faktickým smyslem a účelem právní normy upřednostněn technický či odborný parametr, což musí Nejvyšší správní soud odmítnout. Takovýto postup by přinášel striktní jazykový formalismus, který není v právu žádoucí.

V případě, že by za jednotku, z níž se odvádí poplatek, byla považována pouze centrální loterní jednotka, mohli by provozovatelé VLT umístit v dané obci nespočet konečných přístrojů určených pro hru a naprosto by tak byl popřen smysl a účel daného místního poplatku a přijatých norem. Podobně by daná interpretace kolidovala s judikaturou Ústavního soudu, dle které „je notorietou, že loterie a jiné podobné hry se

pokračování

vyskytují převážně na okraji společensky akceptovaných aktivit, (...) a nelze připustit takový výklad podústavních předpisů, který by ve svém důsledku vedl k popření ústavně zaručeného práva územních samosprávních celků na samosprávu v tom smyslu, že by obce byly zbaveny možnosti rozhodovat ve formě obecně závazných vyhlášek o tom, kde se mohou na jejím území vyskytovat provozovny loterií a jiných podobných her, bez ohledu na to, jaké je jejich vnitřní technické uspořádání“ (nález ze dne 7. 9. 2011, sp. zn. Pl. ÚS 56/10, publ. pod č. 293/2011 Sb., N 151/62 SbNU 315). Jakékoli omezení možností místní samosprávy regulovat tuto oblast bez zjevné zákonné opory nelze tedy akceptovat, protože by tak bylo zasahováno do práva obcí na samosprávu.

Nejvyšší správní soud rovněž odkazuje na úmysl zákonodárce při schvalování dotčené novely, protože právě z něj vyplývá podřazení videoloterních terminálů pod posuzovaný pojem. Přijetí předmětné úpravy zjevně reflektovalo diskuse a kritiky nad tehdejší faktickou dvojkolejností výběru poplatku za hrací přístroje (obce za hrací automaty vs. Ministerstvo financí ČR za videoloterní terminály) a nad faktickou nemožností regulace videoloterních terminálů obcemi. Uvedené okolnosti projednávání a schvalování zákona tedy ukazují, že zákonodárce jednoznačně zamýšlel postavit výherní hrací přístroje a videoloterní terminály na roveň. Jakkoliv tedy lze do určité míry souhlasit se stěžovatelem, že znění citovaného zákonného ustanovení, v tehdejší znění, nebylo terminologicky nejpřesnější, vůle zákonodárce je z něj jasně patrná a nevzbuzuje výraznější interpretační pochybnosti.

Stěžovatel též argumentuje nenaplněním druhé podmínky pro vznik poplatkové povinnosti dle § 10a odst. 1 zákona o místních poplatcích, která spočívá v povolení JTHZ Ministerstvem financí. Argumentace stěžovatele stojí na názoru, že Ministerstvo financí v současné době povoluje v režimu jakéhosi zbytkového zmocňovacího ustanovení § 50 odst. 3 zákona o loteriích pouze loterie a jiné hry, přičemž hru (provozovanou prostřednictvím centrálního loterního systému tvořeného centrální řídicí jednotkou, místními kontrolními jednotkami a koncovými zařízeními) nelze s koncovými zařízeními (VLT) ztotožňovat.

Nejvyšší správní soud se plně ztotožňuje s názorem stěžovatele, že pojem loterie nebo jiná hra nelze zaměnit či ztotožňovat s pojmem VLT. Zatímco první sousloví představuje abstraktní a veskrze imateriální pojem, druhé má podobu ryze konkrétního, materiálního substrátu, pomocí něhož uživatel (hráč) tuto hru hraje. Na rozdíl od stěžovatele však zdejší soud vnímá § 50 odst. 3 zákona o loteriích v celém jeho znění. Podle tohoto ustanovení ministerstvo 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. Právě zákonodárcem použité sousloví „všechny podmínky provozování“, použité v souvislosti s povolováním, vede Nejvyšší správní soud k závěru, že 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 VLT 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. Pokud se tedy provozovatel rozhodne tato koncová zařízení například přesunout do jiných provozoven či rozšířit jejich počet, přistoupí Ministerstvo financí k doplnění původně vydaného povolení ve smyslu úpravy jeho podmínek. Zda výrok takového povolení zní „povoluje“

nebo „schvaluje“, není podle názoru zdejšího soudu podstatné, neboť je třeba vycházet z materiální podstaty takového rozhodnutí, a tou je změna (eventuálně doplnění) již vydaného rozhodnutí na podkladě změny podstatných okolností u žadatele o povolení k provozování loterie nebo jiné hry. Lze si tudíž představit i situaci, kdy by stěžovatel požádal o rozšíření počtu VLT nebo o jejich přemístění, avšak Ministerstvo financí by jeho žádosti z určitých důvodů nevyhovělo a umístění těchto dalších VLT nebo jejich přemístění by dodatečně nepovolilo (neschválilo).

Stěžovatel tedy nemá pravdu, pokud gramatickým výkladem dochází k závěru, že Ministerstvem financí „schválené“ VLT nepodléhají poplatkové povinnosti dle zákona o místních poplatcích. Výkladem logickým a teleologickým totiž nelze než dospět k závěru, že povinnost platit místní poplatek se vztahuje ke každé koncové jednotce; opačný výklad by nesledoval účel dané právní úpravy. Jak konstatoval ve své judikatuře též Ústavní soud, „každé ustanovení právního předpisu je nutno chápat v jeho celkovém smyslu, v kontextu s jinými ustanoveními příslušného právního předpisu i v souvislosti s celým právním řádem“ (usnesení ze dne 7. 9. 1999, sp. zn. I. ÚS 249/99; č. U 55/15 SbNU 309). Stěžovatelův argument, že výklad teleologický a historický by měl být chápán pouze jako pomocný, z uvedených důvodů neobstojí, stejně jako námitka, že tímto výkladem je účelově zasaženo do vlastnického práva jednotlivce.

Nejvyšší správní soud tedy dospěl k závěru, že VLT, jakožto koncová zařízení CLS, podléhají povolení Ministerstva financí podle § 50 odst. 3 zákona o loteriích, a proto spadají pod pojem JTHZ povolená Ministerstvem financí. Podléhají tedy místnímu poplatku podle § 10a zákona o místních poplatcích. Jelikož ani v tomto směru dikce § 10a zákona o místních poplatcích (ve spojení s § 50 odst. 3 zákona o loteriích) nevede při použití klasických interpretačních metod k dvojímu výkladu, z nichž by jeden bylo možno z hlediska stěžovatele označit za příznivější, zásada *in dubio pro libertate*, na jejíž dodržení stěžovatel naléhal, nedostala prostor pro svou aplikaci.

K těmto opakovaným námitkám spočívajícím v prolomení výše zmiňované zásady Nejvyšší správní soud dodává, že tato zásada *in dubio pro libertate* skutečně představuje jednu ze základních zásad správního (a potažmo celého veřejného) práva. Tento princip však nelze vykládat natolik široce, že by jakoukoli odlišnou interpretaci právní normy podanou stěžovatelem měly správní orgány zohlednit jakožto dvojí výklad. Jak pravil Ústavní soud, „v právním státě je třeba tvorbě právních předpisů věnovat nejvyšší péči. Přesto se však nelze vyhnout víceznačností, což plyne jak z povahy jazyka samotného, tak z abstraktnosti právních norem, jakož i z omezenosti lidského poznání, stejně jako z dynamické povahy sociální reality“ (nález ze dne 29. 11. 2007, sp. zn. III. ÚS 783/06, publ. pod č. 210/2007 Sb. ÚS). Uvedená víceznačnost však musí přesáhnout obecně přijatelnou míru a musí jít o rovnocenný konkurenční výklad práva, ne pouze o výklad obtížně obhajitelný; v takové situaci aplikace zásady *in dubio mitius* nepřipadá v úvahu. A právě výklad předestřený stěžovatelem vychází z významně formalistických až technologických hledisek a naprosto nezohledňuje smysl a účel dotčených norem ani předchozí judikaturu. Proto ho nelze považovat za rovnocenný s výkladem poskytnutým krajským soudem či správcem poplatku, resp. žalovaným.

Stěžovatel také shledává nepřiléhavou argumentaci krajského soudu nálezem Ústavního soudu ze dne 14. 6. 2011, sp. zn. Pl. ÚS 29/10, a to z toho důvodu, že se předmětný nález netýká otázky zpoplatnění VLT, nýbrž otázky veřejného pořádku

pokračování

a možnosti obce stanovit obecně závaznou vyhláškou místa, na nichž lze koncová zařízení provozovat. Stěžovateli také není zřejmé, jaké závěry soud z nálezu dovozuje. Zde je třeba poznamenat, že Nejvyšší správní soud k uvedené námitce z napadeného rozsudku zjistil, že krajský soud nálezem Ústavního soudu ze dne 14. 6. 2011, sp. zn. Pl. ÚS 29/10, ve svém rozhodnutí neargumentoval, a daná námitka tak není namístě. Předmětný nález přitom stěžovatel zmiňoval v žalobě, kdy správním orgánům vytýkal obdobná pochybení jako nyní krajskému soudu, resp. s odkazem na předmětný nález argumentoval, že koncové VLT „postrádají vlastnost kompaktnosti“. Jak již však bylo uvedeno, samotnou problematikou zpoplatnění VLT se krajský soud zabýval řádně a v souladu s ustálenou judikaturou.

Stěžovatel v kasační stížnosti také nesouhlasí se závěrem krajského soudu ohledně otázky, zda je vyhláška č. 3/2010 v souladu se zákonem. V žalobě stěžovatel namítal, že obecně závazná vyhláška nemůže vyžadovat místní poplatek za JTHZ povolené Ministerstvem financí podle jiného právního předpisu, neboť pro tento poplatek chybí zákonný podklad, resp. že dané obecně závazné vyhlášky jsou nesrozumitelné, a to zejména proto, že poplatková povinnost je podle § 10a zákona o místních poplatcích odvislá od skutečného provozování přístroje, nikoliv jen od vydání povolení Ministerstvem financí. Nejvyšší správní soud konstatuje, že pokud krajský soud k této námitce uvedl, že poplatku podle § 10a zákona o místních poplatcích podléhá každý povolený, a nikoli nutně provozovaný hrací přístroj nebo JTHZ, postupoval v souladu s ustálenou judikaturou správních soudů, na kterou ve svém rozsudku také odkázal.

Nejvyšší správní soud shrnuje, že otázka, zda stěžovateli vznikl vratitelný přeplatek ve smyslu § 154 daňového řádu, který mu měl být dle jeho přesvědčení správcem daně vrácen v souladu s § 155 daňového řádu, je závislá na existenci poplatkové povinnosti. Přeplatek je částka, o kterou úhrn plateb a vrátek na kreditní straně osobního daňového účtu převyšuje úhrn předpisů a odpisů na debetní straně daňového účtu. Při rozhodování o vrácení přeplatku na dani v souladu s § 155 daňového řádu správní orgán postupuje následujícím způsobem. Nejprve zkoumá, zda vůbec nějaký přeplatek daňovému subjektu vznikl a zdali jej na některé z daní eviduje. Zjistí-li, že tomu tak je, zkoumá další podmínky pro zacházení s tímto přeplatkem. Dále posuzuje, zda neeviduje on sám nebo některý z jiných správců daně nedoplatek téhož daňového subjektu. Až v situaci, kdy tomu tak není, je oprávněn vratitelný přeplatek vydat, vrátit. Pokud však dospěje k závěru, že žádný přeplatek neeviduje, žádost o vrácení přeplatku zamítne (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 8. 2008, č. j. 1 Afs 101/2008 – 60). V rámci přezkumu takového rozhodnutí se správní soud zabývá tím, zda správní orgány při posuzování vrácení přeplatku na dani postupovaly podle výše uvedených kritérií.

To, zda stěžovatel na poplatcích zaplatil více, než kolik činila jeho zákonná povinnost, a vznikl mu tedy přeplatek, závisí vždy na hmotněprávním posouzení věci. Bylo tedy třeba určit, resp. *a priori* postavit najisto, zda měl stěžovatel povinnost místní poplatek za provozovaný VHP nebo JTHZ povolené Ministerstvem financí podle jiného právního předpisu v celkové výši 146 930 Kč za období od 22. 6. 2010 do 30. 9. 2010 a za období od 1. 10. 2010 do 31. 12. 2010 uhradit, či nikoliv. Jak již bylo podrobně vysvětleno, poplatková povinnost stěžovateli v obou případech ze zákona svědčila; pokud tedy poplatek uhradil, nemohl mu v intencích výše uvedeného přeplatek vzniknout.

Nejvyšší správní soud s přihlédnutím k výše uvedenému shledal kasační stížnost nedůvodnou, neboť nosné důvody pro zamítnutí žaloby krajským soudem z hlediska zákona plně ob stojí. Jak vyplývá z výše uvedeného, krajský soud rozhodnutí žalovaného řádným způsobem přezkoumal a své rozhodnutí přezkoumatelným způsobem odůvodnil.

Ze všech uvedených důvodů tak Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost jako celek není důvodná, a proto ji v souladu s § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s. zamítl.

O náhradě nákladů řízení Nejvyšší správní soud rozhodl v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalovaný měl ve věci úspěch, příslušelo by mu tedy právo na náhradu nákladů důvodně vynaložených v řízení o kasační stížnosti, z obsahu spisu však plyne, že mu žádné náklady nevznikly.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 29. dubna 2014

JUDr. Lenka Matyášová
předsedkyně senátu