



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Ondřeje Mrákoty, soudkyně Michaely Bejčkové a soudce Zdeňka Kühna v právní věci žalobkyně: **multigate, a. s.**, se sídlem Riegrova 373/6, Olomouc, zast. JUDr. Tomášem Vymazalem, advokátem se sídlem Wellnerova 3C, Olomouc, proti žalovanému: **Krajský úřad Olomouckého kraje**, se sídlem Jeremenkova 40a, Olomouc, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 9. 2016, čj. KUOK 45169/2016, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě – pobočky v Olomouci ze dne 26. 3. 2018, čj. 65 Af 126/2016-71,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á p r á v o** na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Magistrát města Přerov (správce místního poplatku) vydal dne 13. 12. 2010 obecně závaznou vyhlášku č. 8/2010, o místním poplatku za provozovaný výherní hrací přístroj nebo jiné technické herní zařízení povolené ministerstvem financí, která nabyla účinnosti dne 1. 1. 2011. Vyhláška stanovila provozovateli výherního hracího přístroje (VHP) nebo jiného technického herního zařízení (JTHZ) povoleného Ministerstvem financí ohlašovací povinnost a dále povinnost uhradit poplatek ve výši 5 000 Kč na 3 měsíce za každý VHP či JTHZ.

[2] Žalobkyně v souladu s vyhláškou splnila podáním ze dne 21. 1. 2011 ohlašovací povinnost s výhradou. Domnívala se totiž, že jí provozovaná zařízení (videoloterní terminály) poplatkové povinnosti vůbec nepodléhají, jelikož se nejedná o jiná technická herní zařízení. Zároveň s ohlášením požádala žalobkyně správce místního poplatku

o stanovisko, resp. o vydání platebních výměrů. Přestože správce místního poplatku na její žádost platební výměry nevydal, žalobkyně z opatrnosti poplatky zaplatila, aby své případné povinnosti učinila zadost.

[3] Žalobkyně byla přesvědčena, že bez vydaných platebních výměrů neexistoval zákonný podklad pro vybrání poplatků, a proto dne 3. 6. 2011 podala tři žádosti o vrácení vratitelného přeplatku ve výši 260 000 Kč, 260 000 Kč a 4 080 Kč podle § 155 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu. V žádostech uvedla, že podle § 10a zákona č. 565/1990 Sb., o místních poplatcích, poplatek podléhá mj. každé JTHZ povolené Ministerstvem financí podle jiného právního předpisu, tj. zákona č. 202/1990 Sb., o loteriích a jiných podobných hrách. Tento zákon však nejenže neupravuje pravidla pro udělení povolení k provozu (Ministerstvo financí tedy nemá pravomoc povolení udělit), ale ani neobsahuje pojem „jiná technická herní zařízení“. Pokud tedy chyběla právní úprava, ač to zákon vyžadoval, neměl být místní poplatek stanoven ani vybrán. Poplatek zaplacený žalobkyní by tak měl být vrácen jako vratitelný přeplatek.

[4] Správce místního poplatku žádostem nevyhověl. Nevyhověl ani dvěma dalším žádostem o vrácení vratitelného přeplatku ze dne 27. 7. 2011 ve výši 75 680 Kč a 319 045 Kč. Žalobkyně podala proti jeho rozhodnutím odvolání, o nichž žalovaný rozhodl ve dnech 16. 3. 2012 a 21. 3. 2012. První rozhodnutí sice formálně změnil (opravil ve výroku období, kterého se tvrzený přeplatek týkal), věcně však potvrdil závěr správce místního poplatku, že žádostem nelze vyhovět. Odvolání proti druhému rozhodnutí správce daně, které neobsahovalo formální chybu, žalovaný zamítl. Dospěl totiž k závěru, že na daňovém účtu žalobkyně nevznikl k datu vydání rozhodnutí správce místního poplatku žádný vratitelný přeplatek. Zdůraznil také, že při rozhodování o vratitelném přeplatku nechce předjímat rozhodnutí o otázkách, které patří do nalézacího řízení. Přesto konstatoval, že videoloterní terminály, které žalobkyně provozuje, spadají pod pojem „jiné technické herní zařízení“. Tento svůj názor poměrně rozsáhle odůvodnil včetně odkazu na judikaturu Ústavního soudu.

[5] Žalobkyně podala proti rozhodnutím žalovaného žaloby. Krajský soud přerušil řízení o žalobách usnesením ze dne 17. 5. 2013 do skončení řízení vedeného Nejvyšším správním soudem pod sp. zn. 2 Afs 52/2013. Dne 6. 8. 2013 pak Nejvyšší správní soud rozhodl o tom, že videoloterní terminály spadají pod jiná technická herní zařízení, a podléhají tak poplatkové povinnosti zejména pro svůj účel, kterým se shodují s výherními hracími přístroji. Dne 8. 1. 2014 však krajský soud přípisem sdělil účastníkům, že přerušení řízení trvá kvůli řízení vedenému Nejvyšším správním soudem pod sp. zn. 2 Afs 68/2012. V této věci pak rozhodl rozšířený senát usnesením ze dne 24. 6. 2014, čj. 2 Afs 68/2012-34, č. 3096/2014 Sb. NSS, tak, že správce místního poplatku je povinen vydat platební výměr a řádně jej doručit, pokud poplatník při splnění ohlašovací povinnosti kvalifikovaně sdělil své pochybnosti o existenci poplatkové povinnosti a současně o vydání platebního výměru požádal. Překážkou vydání platebního výměru přitom není skutečnost, že poplatník již místní poplatek zaplatil.

[6] Krajský soud následně pokračoval v řízení. V souladu s uvedenými rozhodnutími a nálezem Ústavního soudu ze dne 9. 1. 2013, sp. zn. Pl. ÚS 6/12, č. 39/2013 Sb., dospěl k závěru, že interaktivní videoloterní terminál lze podřadit pod jiné technické herní zařízení, které podléhá místnímu poplatku. Dále uvedl, že správce místního poplatku

pokračování

nevybočil v obecně závazných vyhláškách ze zákonných mezí své normotvorby, jestliže za rozhodnou skutečnost pro poplatkovou povinnost stanovil povolení zařízení Ministerstvem financí. Těmito otázkami se krajský soud zabýval, protože se domníval, že posouzení zákonnosti a oprávněnosti vyměření poplatku v obecné rovině má význam pro rozhodnutí o vrácení přeplatku. Krajský soud nakonec uzavřel, že jakákoliv rozhodnutí o přeplatku jsou předčasná, dokud nebude poplatková povinnost žalobkyně stanovena najisto platebními výměry. Žalovaný je měl totiž podle zmíněného usnesení rozšířeného senátu na žádost žalobkyně vydat. Proto krajský soud svými rozsudky ze dne 18. 7. 2014 (čj. 22 Af 34/2012-45 a čj. 22 Af 35/2012-45) napadená rozhodnutí zrušil a vrátil věci žalovanému k dalšímu řízení.

[7] Správce místního poplatku následně postavil poplatkovou povinnost žalobkyně najisto platebním výměrem č. 3/2014 ze dne 20. 11. 2014. Podle správce místního poplatku činila poplatková povinnost žalobkyně za období od 1. 1. 2011 do 31. 12. 2011 částku 1 609 335 Kč, žalobkyně zaplatila 1 623 730 Kč, a přeplatek tedy činil 14 395 Kč. O odvolání proti tomuto platebnímu výměru žalovaný rozhodl dne 6. 1. 2016 tak, že změnil výši přeplatku (přeplatek po přepočtu žalovaného činil 14 835 Kč) a zpoplatněná období podle toho, kdy nabyla právní moci povolení ministerstva financí k provozování JTHZ.

[8] Správce místního poplatku poté opětovně podle § 113 odst. 1 daňového řádu rozhodoval ve věci žádostí o vrácení přeplatků. V reakci na výsledek nalézacího řízení dne 27. 1. 2016 částečně vyhověl odvolání žalobkyně proti původním rozhodnutím, kterými nevyhověl jejím žádostem o vrácení přeplatku, a vrátil jí přeplatek ve výši 14 835 Kč. Tímto rozhodnutím zároveň spojil věci týkající se původních žádostí žalobkyně ke společnému projednání. Zabýval se rovněž pojmem jiné technické herní zařízení. Zopakoval závěry soudů, že videoloterní terminál spadá pod JTHZ, jelikož důvod jeho zpoplatnění spočívá spíše v negativních socioekonomických důsledcích spjatými s jeho užíváním než v jeho technické odlišnosti od výherních hracích přístrojů a podobných zařízení. Interaktivní videoloterní terminál je podle správce místního poplatku koncovým zařízením centrálního loterního systému, podléhajícím povolení Ministerstva financí podle § 50 odst. 3 zákona o loteriích a jiných podobných hrách; zařízení provozovaná žalobkyní tak podléhají místnímu poplatku podle § 10a zákona o místních poplatcích, a správce místního poplatku proto odvolání ve zbývajících částech zamítl. Žalovaný odvolání proti tomuto rozhodnutí zamítl a rozhodnutí správce místního poplatku potvrdil.

[9] Proti rozhodnutí žalovaného ve věci přeplatku brojila žalobkyně žalobou. V ní namítala, že platební výměry byly vydány již po uplynutí lhůty pro stanovení daně, a poplatková povinnost byla tudíž prekludována. Tento argument se stal rovněž stěžejním pro její současně podanou žalobu proti rozhodnutím, kterými žalovaný potvrdil platební výměry. Žalobkyně proto navrhovala přerušení řízení o žalobě ve věci přeplatku do doby, než krajský soud rozhodne o zákonnosti platebních výměrů: zrušením platebních výměrů by totiž rozhodnutí o přeplatku ztratila svůj zákonný podklad.

[10] Rozsudkem ze dne 20. 3. 2018, čj. 65 Af 126/2016-71, Krajský soud v Ostravě zamítl žalobu ve věci přeplatku. Žalovaný se podle něj řádně vypořádal s odvolacími námitkami a v souladu s rozhodnutími Ústavního a Nejvyššího správního soudu zdůvodnil, proč zařízení provozovaná žalobkyní spadají do kategorie JTHZ a proč jsou zpoplatněna.

Krajský soud přisvědčil žalovanému také v tom, že nelze vrátit přeplatek, pokud daňový účet žalobkyně žádný přeplatek nevykazuje. Poslední žalobní námitka směřovala k nemožnosti vyměřit místní poplatek z důvodu prekluze. Podle krajského soudu je však s ohledem na judikaturu NSS podstatný skutkový a právní stav v době rozhodování žalovaného. Žalovaný vydal rozhodnutí ve věci přeplatku v době, kdy byl pravomocně vydán platební výměr č. 3/2014. Protože však platební výměr není podkladovým rozhodnutím, ale je samostatně přezkoumatelným rozhodnutím a exekucním titulem a v tomto případě jen stvrzoval poplatkovou povinnost žalobkyně, nezpůsobila prekluze práva vydat platební výměr žádný zlom ve skutkovém a právním stavu této věci.

[11] V paralelním řízení o stanovení poplatkové povinnosti, vedeném pod sp. zn. 65 Af 12/2016, krajský soud řešil, zda zaniklo právo stanovit místní poplatek. Krajský soud vyšel z toho, že splatnost místního poplatku stanovila obecně závazná vyhláška na 15. 1. 2011 (za 1. čtvrtletí roku 2011), na 15. 4. 2011 (za 2. čtvrtletí roku 2011), na 15. 7. 2011 (za 3. čtvrtletí roku 2011) a na 15. 10. 2011 (za 4. čtvrtletí roku 2011). Tříletá zákonná prekluzivní lhůta pro stanovení místního poplatku tak skončila dne 15. 1. 2014, dne 15. 4. 2014, dne 15. 7. 2014 a dne 15. 10. 2014. Krajský soud nesouhlasil s názorem žalovaného, že řízení o žalobách ve věci vrácení přeplatku vedená pod sp. zn. 22 Af 34/2012 a čj. 22 Af 35/2012 stavěla prekluzivní lhůtu. Řízení o vrácení přeplatku totiž nepovažoval za prostředek k přezkoumávání hmotněprávní povinnosti poplatníka uhradit poplatek. V rozsudku ze dne 25. 7. 2017, čj. 65 Af 12/2015-35, tedy dospěl k závěru, že platební výměry byly vydány poté, co již byla poplatková povinnost žalobkyně prekludována. Žalobě proto vyhověl, napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

II. Kasační stížnost žalobkyně a vyjádření žalovaného

[12] Proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 26. 3. 2018, čj. 65 Af 126/2016-71, podala žalobkyně (stěžovatelka) kasační stížnost. Namítá v ní, že se krajský soud nijak nevypořádal s argumentem žalobkyně, podle něž se na věc měly uplatnit závěry rozsudku NSS ve věci 2 Afs 30/2007. V tehdejší věci soud zrušil rozhodnutí týkající se penále poté, co byly zrušeny platební výměry stanovující daň. Z rozhodnutí vyplývá, že soud může vnášet do řízení i nové skutečnosti, které může zjistit dokazováním nebo z vlastní činnosti. Stěžovatelka považuje nyní řešenou věc za skutkově velmi podobnou. Odůvodnění krajského soudu je podle stěžovatelky ve vztahu k těmto argumentům, které vznesla v podání ze dne 21. 3. 2018, kusé a vnitřně rozporné.

[13] Nadto stěžovatelka namítá, že soud musí k prekluzi přihlédnout z úřední povinnosti vždy, a to i když se řízení přímo netýká stanovení daně (srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 2. 3. 2009, sp. zn. IV. ÚS 816/07). Z judikatury NSS dále plyne, že při přezkumu rozhodnutí vydaných v exekucním řízení přihlédne soud ke skutečnostem zpochybňujícím existenci exekucního titulu, přestože takové skutečnosti nastaly až po skončení exekucního řízení (rozsudek ve věci 9Afs 28/2011). Stejně soudy přistupují i k absolutní neplatnosti smlouvy, o níž soud rozhodne až po skončení daňového řízení (rozsudek ve věci 2 Afs 9/2005). Stěžovatelka proto trvá na tom, že platby hrazené v souvislosti s povinností stanovenou platebním výměrem jí měly být vráceny jako přeplatek, protože bylo kvůli prekluzi zrušeno podkladové rozhodnutí (platební výměr). Nerozumí tak názoru krajského soudu, podle kterého by platby byly přeplatkem pouze

pokračování

tehdy, kdyby platební výměry byly nezákonné. Přesně taková situace totiž podle stěžovatelky nastala.

[14] Stěžovatelka nesouhlasí s názorem, že platební výměr měl pouze deklaratorní charakter. Naopak je přesvědčena, že sporná poplatková povinnost byla v souladu s usnesením rozšířeného senátu ve věci 2 Afs 68/2012 stanovena právě až platebním výměrem. Krajský soud nevyvozuje z judikatury NSS správné závěry k otázce přezkumu hmotněprávní poplatkové povinnosti v řízení o vrácení přeplatku. Podle stěžovatelky nelze přezkoumávat hmotněprávní poplatkovou povinnost v řízení o přeplatku, je-li právo správce daně stanovit místní poplatek prekludováno. Navíc soud v řízení o přeplatku nepřezkoumal hmotněprávní povinnost v nezbytném rozsahu. V rozsudku krajského soudu nebyla konkretizována zařízení, kterých se poplatková povinnost týká (srov. rozsudek NSS ve věci 2 Afs 29/2013). Stěžovatelka rovněž trvá na tom, že nebyl-li vydán platební výměr, nebyl místní poplatek stanoven a platba na něj je přeplatkem.

[15] Dále namítá, že krajský soud špatně posoudil námitku nepřezkoumatelnosti rozhodnutí žalovaného, které neobsahuje žádné vyjádření k přeplatku v částce 4 080 Kč. Krajský soud uzavřel, že jde o část úhrady poplatkové povinnosti za rok 2010. Žalovaný se však zabýval úhradou poplatkové povinnosti pouze za rok 2011, proto je jeho rozhodnutí nepřezkoumatelné. Stěžovatelka tedy považuje za nesrozumitelné a nepřezkoumatelné také rozhodnutí krajského soudu.

[16] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že pozdě vydaný platební výměr nemá vliv na stěžovatelčinu poplatkovou povinnost. Povinnost zaplatit místní poplatek totiž vyplývá z obecně závazné vyhlášky a zákona o místních poplatcích. Poplatková povinnost byla již dostatečně posouzena v řízení o přeplatku, přestože nejde o nalézací řízení. Žalovaný dále připomněl, že řízení o přeplatku nemůže sloužit k tomu, aby se poplatník zprostil své poplatkové povinnosti. Je také přesvědčen, že rozhodnutí krajského soudu plně respektuje závěry soudní judikatury. Ke svému vyjádření připojil také přehled dosavadního řízení v této věci.

III. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[17] Kasační stížnost není důvodná.

[18] NSS se nejdříve zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu. NSS nesouhlasí se stěžovatelkou, že je rozsudek krajského soudu nesrozumitelný či kusý. Je pravda, že v rozsudku krajského soudu není výslovná reakce na každý judikát, kterým stěžovatelka argumentuje, ani na každou dílčí námitku. Vzhledem k rozsáhlé judikatuře, která se zabývá vydáváním platebních výměrů, vrácením přeplatku a pravidly a výjimkami pro rozhodování podle § 75 odst. 1 s. ř. s., by však byl takový požadavek takřka nemožný a také neúčelný. Jednotlivé argumenty a tvrzení stěžovatelky tvoří dohromady komplex námitek, na který ji krajský soud poskytl komplexní odpovědi. Své závěry opřel o judikaturu, jejíž stěžejní pasáže stěžovatelce sdělil, a (nejen) tím vyvrátil stěžovatelčino přesvědčení, podle něž na věc dopadají závěry jiných soudních rozhodnutí. Navíc to, že se krajský soud výslovně nevyjádřil ke každému dílčímu argumentu v žalobě či v jejím doplnění, nepůsobí nepřezkoumatelnost rozsudku.

[19] NSS dále k otázce přezkoumatelnosti jak rozsudku krajského soudu, tak rozhodnutí žalovaného, podotýká, že v průběhu celého řízení bylo jasné, čeho se poplatková povinnost týká (tj. kolika a jakých zařízení za jaké období). To, že nejsou jednotlivá JTHZ v každém rozhodnutí výslovně vyjmenována, nezakládá (i vzhledem k jejich počtu) nepřezkoumatelnost rozhodnutí. Tato námitka se navíc jeví poměrně účelová, jelikož tato otázka nebyla v průběhu celého řízení vůbec sporná a stěžovatelka ani netvrdí, že by o ní panovaly nějaké pochybnosti. Totéž platí o námitce, která se vztahuje k vyjádření o přeplatku v částce 4 080 Kč. Krajský soud již stěžovatelce sdělil, že řízení o místním poplatku tvoří jeden celek, z něhož jasně plyne, jak bylo o této částce rozhodnuto a proč. NSS se s jeho závěry ztotožňuje a dodává, že tyto námitky nemohou nijak ovlivnit závěry soudu o klíčové otázce tohoto řízení, totiž zda stěžovatelkou zaplacené částky na úhradu místního poplatku představovaly vratitelný přeplatek.

[20] NSS se téměř shodnými skutkovými okolnostmi a podobným procesním vývojem věci mezi týmiž účastníky již zabýval v rozsudcích ze dne 23. 11. 2017, čj. 9 Afs 48/2017-29, a ze dne 30. 11. 2017, čj. 10 Afs 57/2017-32. O stejných otázkách pak rozhodoval také například v rozsudku ze dne 13. 2. 2019, čj. 1 Afs 184/2018-31. Závěry těchto rozhodnutí jsou stěžovatelce známy a NSS se v nich neodchýlí ani v této věci. Níže proto shrnuje závěry této judikatury a plně na ni odkazuje (mj. na část odůvodnění, která se zabývá námitkou vnitřní rozpornosti rozsudku krajského soudu: bod [32] rozsudku ve věci 10 Afs 57/2017).

[21] NSS tedy posuzoval otázku, zda měl krajský soud při rozhodování o vrácení přeplatku učinit přípustnou výjimku z § 75 odst. 1 s. ř. s. a vzít v potaz, že platební výměry byly vydány až po uplynutí prekluzivní lhůty.

[22] Podle § 75 odst. 1 s. ř. s. *soud při přezkoumání rozhodnutí vychází ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu*. Z tohoto pravidla vyplývá, že pro rozhodnutí soudu ve věci vrácení přeplatku je stěžejní, zda v době rozhodování žalovaného existoval zákonný podklad k vybrání místního poplatku za provozování JTHZ a zda byl na daňovém účtu poplatníka evidován přeplatek.

[23] Pro posouzení existence zákonného podkladu k vybrání místního poplatku a následné evidence přeplatku je důležitá povaha a funkce platebního výměru, vydaného správcem poplatku na základě subsidiárního použití daňového řádu. Rozšířený senát NSS svým usnesením ve věci 2 Afs 68/2012 (citováno v bodě [5] výše) uložil správcům místních poplatků povinnost vydat platební výměr v případě sporné poplatkové povinnosti, jestliže o to poplatník požádal a kvalifikovaně sdělil své pochybnosti. Vydání platebního výměru má sloužit k tomu, aby mohla být přezkoumána sporná poplatková povinnost. Bez platebního výměru by poplatník postrádal konkrétní podklad svědčící o jeho poplatkové povinnosti, který by mohl napadnout, a uloženou povinnost tak zpochybnit. Zároveň rozšířený senát označil nevydání platebního výměru v dané situaci za nečinnost. Proti nečinnosti se smí poplatník bránit dostupnými prostředky právní obrany.

[24] Stěžovatelka sice o vydání platebních výměrů požádala, proti jejich nevydání však nijak nebrojila a podala pouze žádosti o vrácení přeplatku podle § 155 daňového řádu. Tím rezignovala na přezkoumání vlastní poplatkové povinnosti.

pokračování

[25] Podle § 154 odst. 1 daňového řádu představuje přeplatek *částka, o kterou úhrn plateb a vratek na kreditní straně osobního daňového účtu převyšuje úhrn předpisů a odpisů na debetní straně osobního daňového účtu*. Podle druhého odstavce může být přeplatek použit na úhradu nedoplatku daně (či poplatku) téhož daňového subjektu. Pokud daňový účet poplatníka nevykazuje nedoplatek, označuje se takový přeplatek jako vratitelný.

[26] V době rozhodování žalovaného neevidoval správce místního poplatku na daňovém účtu stěžovatelky žádný přeplatek, protože stěžovatelčiny platby byly použity na úhradu poplatkové povinnosti stanovené obecně závaznými vyhláškami. Zároveň měl žalovaný v téže době k dispozici pravomocné platební výměry vydané na základě rušících rozsudků krajského soudu ve věcech 22 Af 34/2012 a 22 Af 35/2012.

[27] NSS se již ve své judikatuře věnoval otázce, zda prekluze práva vydat platební výměry způsobila zánik zákonného podkladu pro stanovení poplatkové povinnosti a zda měl krajský soud posuzovat žádost o vrácení přeplatku s ohledem na tento skutkový stav. Dospěl k závěru, že nikoliv, protože platební výměr nepředstavuje „podklad“ pro vrácení přeplatku (srov. rozsudek ve věci 9 Afs 48/2017). Tím se situace liší od některých jiných rozhodnutí, která sice v době svého vydání logicky navazovala na jiné pravomocné rozhodnutí, ale postupem času tohoto svého „podkladu“ pozbyla, neboť „podklad“ byl později zrušen. Pravidlo vyjádřené v § 75 odst. 1 s. ř. s, podle něž soudy přezkoumávají rozhodnutí s ohledem na někdejší skutkový a právní stav a bez zřetele k pozdějšímu vývoji, se pak ocitá v rozporu s intuitivně pocíťovanou logikou věcí. Může být totiž obtížné přijmout to, že nezákonný „podklad“ – i když sám byl zrušen – bude na právní vztahy působit i nadále prostřednictvím z něj odvozených rozhodnutí, kterým při zpětném pohledu není co vytknout.

[28] Stěžovatelka si tento rozdíl mezi rozhodnutím, které je „podkladem“ pro jiné rozhodnutí a které jím není, neuvědomila, když přirovnala nyní řešenou věc k situaci popsané v rozsudku NSS ze dne 16. 5. 2007, čj. 2 Afs 30/2007-68. NSS v této věci zrušil rozhodnutí týkající se penále, protože zjistil, že rozhodnutí o odvolání proti dodatečným platebním výměrům byla pravomocně zrušena. NSS v tomto rozsudku poznamenal: *„Právní moc rozhodnutí o existenci daňového nedoplatku je proto rozhodná z hlediska splnění zákonem stanovených podmínek pro uplatnění penále, a není-li dodatečný platební výměr v právní moci, nelze ani předepsat k úhradě penále.“* Dodatečný platební výměr vydaný v daňovém řízení však nelze zaměňovat s platebním výměrem vydaným na žádost poplatníka místního poplatku. Zatímco prvně zmíněný platební výměr je konstitutivní a zakládá platební povinnost, s jejímž nesplněním daňový řád výslovně spojuje další důsledky v podobě penále, druhý je deklaratorní a slouží jen jako podklad pro další obranu v případě sporné poplatkové povinnosti, jak vyplývá z již zmíněného usnesení rozšířeného senátu. NSS se tedy neztotožňuje se závěrem stěžovatelky, že rozsudek odpovídá nyní řešené situaci a že by se na jeho základě měla uplatnit výjimka z § 75 odst. 1 s. ř. s.

[29] Na nyní projednávaný případ lze naopak vztáhnout závěry rozsudku NSS ze dne 29. 8. 2014, čj. 5 Afs 113/2013. V tomto rozsudku NSS řešil otázku přezkumu sporné poplatkové povinnosti v řízení o vrácení přeplatku v situaci, kdy nebyl vydán platební výměr, ač dle usnesení rozšířeného senátu být vydán měl. Pátý senát dospěl k závěru, že pokud v řízení o vrácení přeplatku poplatník činí spornou poplatkovou povinnost, musejí se správní orgány a soudy zabývat i vlastní poplatkovou povinností:

„otázka, zda vznikl vratitelný přeplatek, který měl být vrácen, je závislá na existenci poplatkové povinnosti“.

[30] Jestliže tedy stěžovatelka kvalifikovaně vyjádřila své pochybnosti ohledně existence poplatkové povinnosti a ty nebyly doposud odstraněny, musely se s nimi správní orgány a soudy vypořádat v řízení o vrácení přeplatku. Na základě posouzení existence poplatkové povinnosti vyplývající z obecně závazných vyhlášek pak mohl krajský soud rozhodnout ve věci vrácení přeplatku a přitom šetřit práva stěžovatelky na adekvátní obranu. V souladu s rozsudky NSS ze dne 29. 8. 2014, čj. 5 Afs 113/2013-41, ze dne 30. 9. 2014, čj. 6 As 64/2014-40, a ze dne 1. 3. 2017, čj. 6 Afs 212/2016-21, *„se tak správní orgány (i krajský soud) zabývaly nad rámec § 155 daňového řádu rovněž naplněním hmotněprávních podmínek pro vznik poplatkové povinnosti vůbec“*. Nejenže takto naplnily požadavky usnesení rozšířeného senátu, aby se stěžovatelka domohla přezkumu poplatkové povinnosti, ale také dostály povinnosti dostatečně odůvodnit svá rozhodnutí. Stěžovatelka totiž uváděla skutečnosti týkající se její hmotněprávní povinnosti jako stěžejní námitku v řízeních ve věci přeplatku jak před správními orgány, tak před krajským soudem. NSS je na rozdíl od stěžovatelky přesvědčen o tom, že stěžovatelčina hmotněprávní poplatková povinnost byla správními orgány i krajským soudem posouzena dostatečně, a proto nic nebránilo tomu, aby se na věc uplatnily závěry rozsudku pátého senátu.

[31] V podstatných bodech se na tuto věc vztahují také závěry rozsudků NSS ze dne 9. 3. 2016, čj. 1 Afs 302/2015-41, a ze dne 8. 4. 2016, čj. 2 Afs 320/2015-35. Oba zmíněné rozsudky vycházejí z rozhodnutí pátého senátu a spojuje je navíc skutečnost, že platební výměry vůbec vydány nebyly. NSS však nepochybuje o tom, že s ohledem na totožné následky platebního výměru nevydaného i platebního výměru vydaného až po uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně (poplatku) lze považovat všechny tyto případy za obdobné, a závěry těchto rozsudků jsou proto významné i pro nyní řešenou věc. V těchto dvou rozsudcích NSS opět potvrdil možnost přezkoumat vlastní poplatkovou povinnost i v řízení o přeplatku. Argumentaci, podle níž by se v řízení o přeplatku neměla zkoumat existence vlastní poplatkové povinnosti, navíc NSS označil za účelovou, protože stěžovatelka sama právě v řízení o přeplatku vyzdvihovala skutečnost, že ji hmotněprávní poplatková povinnost netíží. Po přezkoumání stěžovatelčiných námitek NSS v obou případech naznal, že by s nimi neuspěla ani v rámci vyměřovacího řízení.

[32] Totéž lze říci o námitkách v nyní řešené věci. Krajský soud ani správní orgány se zvoleným postupem nijak nerozcházejí s právním názorem uvedeným v rozsudku NSS ze dne 30. 9. 2015, čj. 2 Afs 120/2015-31. Podle tohoto rozsudku nelze v řízení o vrácení přeplatku přezkoumávat hmotněprávní stránku poplatkové povinnosti. K přezkumu hmotněprávní povinnosti slouží řízení o sporné poplatkové povinnosti. Toho se však stěžovatelka v oné věci nedočkala, jelikož správce místního poplatku nevydal platební výměr, o který žádala a proti němuž by mohla brojit. NSS vyslovil tento závěr proto, že se stěžovatelka ani v přeplatkovém řízení zjevně nedomohla přezkoumání samotné poplatkové povinnosti; hlavním argumentem pro nevrácení přeplatku bylo to, že na daňovém účtu není evidován přeplatek. NSS proto konstatoval, že jelikož *„správce daně platební výměr na spornou poplatkovou povinnost nevydal, nepostupoval v souladu se sjednocujícím závěrem rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu, a zatížil tak svůj postup nezákonností, neboť poplatníku nebylo umožněno bránit se proti sporné poplatkové*

pokračování

povinnosti“. Rovněž tento rozsudek tedy vycházel z toho, že poplatník musí mít zajištěnu obranu svých práv, a výslovně uvedl pro typově odlišné případy možnou cestu po vzoru rozsudku NSS ze dne 29. 8. 2014, čj. 5 Afs 113/2013-41. NSS k zajištění obrany stěžovatelky tehdy zvolil vzhledem k okolnostem případu jiný způsob než v nyní řešené věci.

[33] Protože v této věci byla přezkoumána otázka kladená stěžovatelkou, totiž zda jí skutečně vznikla poplatková povinnost na základě obecně závazné vyhlášky, nemůže mít pozdě vydaný platební výměr vliv na její poplatkovou povinnost. Jak k okamžiku rozhodování žalovaného, tak v době rozhodování krajského soudu existoval zákonný podklad pro vybrání místního poplatku v podobě obecně závazné vyhlášky. Tím, že platební výměr byl vydán až po uplynutí prekluzivní lhůty ke stanovení poplatkové povinnosti, správní orgány pochybily. Učinily tak však v reakci na krajský soud, který se ve svých rušících rozsudcích ze dne 18. 7. 2014 zaměřil na to, že podle rozšířeného senátu musejí být platební výměry vydány, pokud o to provozovatel JTHZ požádá. Krajský soud se už ale nezamýšlel se nad tím, že i když lhůta pro vydání platebních výměrů uplynula, stěžovatelce se již dostalo odpovědi na její pochyby o existenci vlastní poplatkové povinnosti v právě rušených rozhodnutích ve věci přeplatku. Pochybení správních orgánů tak nemělo za následek újmu na právech stěžovatelky. Řízení o vrácení přeplatku navíc není prostředkem k tomu, aby se poplatník zprostil poplatkové povinnosti. Pozdě vydaný platební výměr totiž pouze deklaratorně stvrzoval existující poplatkovou povinnost; krom toho správní orgány spolu s krajským soudem přezkoumaly zákonnost vybrání poplatku a své závěry řádně zdůvodnily.

[34] NSS proto dospěl k závěru, že prekluze práva vydat platební výměr 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. Správní orgány tedy postupovaly správně, pokud žádost o vrácení přeplatku podle § 155 daňového řádu zamítly, a krajský soud pak správně zamítl stěžovatelčinu žalobu.

IV. Závěr a náklady řízení

[35] Nejvyšší správní soud proto zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou podle § 110 odst. 1 s. ř. s., poslední věty.

[36] O náhradě nákladů řízení soud rozhodl v souladu s § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka neměla ve věci úspěch, a nemá tak právo na náhradu nákladů řízení; žalovanému pak v řízení nevznikly žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti.

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

V Brně dne 7. února 2020

Ondřej Mrákota
předseda senátu

