

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Mgr. Jany Brothánkové a soudců JUDr. Petra Průchy a JUDr. Tomáše Langáška v právní věci žalobce: **multigate a.s.,** se sídlem Riegrova 373/6, Olomouc, zastoupeného JUDr. Tomášem Vymazalem, advokátem, se sídlem Wellnerova 1322/3C, Olomouc, proti žalovanému: **Krajský úřad Jihomoravského kraje**, se sídlem Žerotínovo nám. 3, Brno, o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 30. 4. 2014, č. j. JMK 51161/2014, a ze dne 9. 5. 2014, č. j. JMK 54524/2014, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 26. 7. 2016, č. j. 29 Af 45/2014 - 73,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 26. 7. 2016, č. j. 29 Af 45/2014 - 73, **se zrušuje a** věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení případu

Včas podanou kasační stížností se žalovaný domáhá zrušení rozsudku Krajského soudu v Brně (dále „krajský soud“) ze dne 26. 7. 2016, č. j. 29 Af 45/2014 - 73, (dále „napadený rozsudek“), jímž krajský soud zrušil rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 4. 2014, č. j. JMK 51161/2014, (dále jen „napadené rozhodnutí 1“) a ze dne 9. 5. 2014, č. j. JMK 54524/2014 (dále „napadené rozhodnutí 2“).

Napadeným rozhodnutím 1 bylo rozhodnuto o odvolání žalobce, kterým se žalobce domáhal zrušení zamítavého rozhodnutí Městského úřadu Vyškov ze dne 31. 8. 2011, č. j. MV/45793/2011/OŠKS, o žádosti o vrácení vratitelného přeplatku na místním

poplatku za provozovaný výherní hrací přístroj nebo jiné technické herní zařízení povolené Ministerstvem financí za poplatkové období leden až březen 2011 v částce 180.000 Kč, uhrazeného dne 28. 3. 2011. V odvolání žalobce zejména namítal, že jeho zařízení nepodléhají místnímu poplatku. Odvolací orgán rozhodl tak, že na zamítavém závěru k žádosti o vrácení přeplatku setrval, text výroku však přitom, s odůvodněním potřeby jeho určitosti, mírně formulačně změnil.

Napadeným rozhodnutím 2 bylo rozhodnuto o odvolání žalobce, kterým se žalobce domáhal zrušení zamítavého rozhodnutí Městského úřadu Vyškov ze dne 31. 8. 2011, č. j. MV/45971/2011/OŠKS, o žádosti o vrácení vratitelného přeplatku na místním poplatku za provozovaný výherní hrací přístroj nebo jiné technické herní zařízení povolené Ministerstvem financí za poplatkové období duben až červen 2011, v částce 180.000Kč, uhrazeného dne 4. 4. 2011. V odvolání žalobce taktéž zejména namítal, že jeho zařízení nepodléhají místnímu poplatku. Odvolací orgán rozhodl obdobně jako v případě rozhodnutí 1, s obdobným odůvodněním.

Žalobce podal proti napadeným rozhodnutím 1 a 2 **žalobu** ke krajskému soudu. Namítal, že prvostupňová rozhodnutí jsou nicotná, jelikož správce daně vycházel z nedostatečných podkladů. Za situace, kdy opakovaně namítá, že jeho zařízení nepodléhají místnímu poplatku, měl správce daně nejprve vydat platební výměr, teprve po jeho právní moci mohl řešit vrácení případného přeplatku. To ostatně vyplývá ze systematiky daňového řádu a daňového řízení. Pokud tedy nebylo o poplatku pravomocně rozhodnuto, nemohl být zanesen do daňové evidence a následně řešen jako přeplatek. Za zásadní otázku označil vyřešení toho, zda existuje povinnost platit místní poplatek za provozovaný výherní hrací přístroj nebo jiné technické herní zařízení povolené Ministerstvem financí podle jiného právního předpisu za zařízení, která jsou koncovými jednotkami tzv. centrálního loterijního systému. Žalobce odkázal na ustanovení zákona o loteriích, z něhož podle jeho názoru nevyplývá, že by výslovně počítal s „jinými technickými herními zařízeními“, jejichž provozování má být zpoplatněno podle zákona o místních poplatcích. Neexistuje žádný právní předpis, který by vymezil pojem „jiné technické herní zařízení“ a který by dával pravomoc povolovat jeho provoz Ministerstvu financí. Odlišná právní úprava v zákoně o místních poplatcích a v zákoně o loteriích tedy žalobci nedává odpověď na to, zda jeho zařízení podléhají místnímu poplatku či nikoli. V souladu se zásadou in dubio pro libertate proto měl být žalobci poplatek vrácen. Jiný závěr odporuje materiálnímu právnímu státu a vázanosti správních orgánů zákonem. Nesrozumitelnost a neurčitost zákona nemůže jít k tíži žalobce. Přijetím výkladu správních orgánů by vedlo k tomu, že by poplatku podléhalo jakékoli zařízení, které by bylo pouze na okraj zmíněno v povolení Ministerstva financí (např. zařízení na míchání karet). I kdyby se soud přiklonil k výkladu, že by povolení provozování loterie nebo jiné podobné hry bylo považováno za povolení, které vyžaduje zákon o místních poplatcích, nenaplňují koncová zařízení požadavek povolenosti Ministerstvem financí, neboť jsou pouze schvalována. Samo toto rozhodnutí nadto konstatuje, že provozování loterie nebo jiné podobné hry bude prováděno prostřednictvím centrálního loterijního systému. Žalobce dále poukazoval na to, že zákon podrobně upravuje výherní hrací přístroj, přičemž vyslovil názor, že obdobné znaky by měly být sledovány u jiného technického

herního zařízení. Ostatně samotný zákonodárce předmětnou právní úpravu následně novelizoval, čímž podle žalobce uznal, že právní úprava je nedostatečná.

Krajský soud **napadeným rozsudkem** ze dne 26. 7. 2016, č. j. 29 Af 45/2014 – 73, obě napadená rozhodnutí zrušil. Vyložil, že předmětem soudního řízení učinil žalobce rozhodnutí žalovaného o vrácení přeplatku, tudíž se soud nemůže zabývat problematikou vyměření daně z jiných hledisek, než je vykonatelnost jednotlivých rozhodnutí o stanovení daně a jejich transformace do jednotlivých předpisů a odpisů na debetní straně osobního daňového účtu. Žádost o vrácení vratitelného přeplatku není dalším opravným prostředkem proti rozhodnutí o stanovení daně, ledaže by předchozí rozhodnutí bylo stiženo nicotností. Soud odkázal na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu sp. zn. 2 Afs 68/2012, z něhož vyplývá, že poplatník, který nesouhlasí s poplatkovou povinností, měl správci poplatku sdělit své pochybnosti a žádat o vydání a doručení platebního výměru. V nyní posuzované věci je zřejmé, že žalobce sice ohlásil podáním ze dne 13. 10. 2010, doručeným dne 14. 10. 2010 správci poplatku provozování jiných technických herních zařízení, avšak učinil tak s výhradou, že v jeho případě poplatek nelze vybírat, přičemž žádal, aby byl vydán platební výměr; dále podal 24. 2. 2011 ohlášení opět s výhradou, že jeho zařízení nepodléhají místnímu poplatku a požádal o stanovisko. Ohlašovací povinnost tedy žalobce splnil včas a poplatek následně i zaplatil. Za takové situace bylo povinností správce poplatku vydat platební výměr. Jelikož správce poplatku platební výměr nevydal a k vyměření poplatku nedošlo ani žádným jiným způsobem, neexistuje v projednávané věci vykonatelné rozhodnutí o stanovení daně (poplatku). V takovém případě nebyl místní poplatek zákonným způsobem předepsán; byl-li pak tento poplatek žalobcem z opatrnosti uhrazen a evidován na jeho daňovém účtu, měla být tato částka posouzena jako přeplatek. Ve vztahu k napadeným rozhodnutím a jim předcházejícím prvostupňovým rozhodnutím však soud nezjistil, že by byly stiženy nicotností, jak dovozuje žalobce. Ve vztahu k výkladu pojmu „jiné technické herní zařízení povolené Ministerstvem financí podle jiného právního předpisu“ soud odkázal na setrvalou judikaturu správních soudů, z níž vyplývá, že interaktivní videoloterní terminál takovýmto zařízením skutečně je. Zpoplatnění proto podléhá každý koncový terminál, nejen centrální loterní jednotka. Rozhodnutí Ministerstva financí dle ustanovení § 50 odst. 3 zákona o loteriích obsahuje rovněž umístění konkrétních interaktivních videoloterních terminálů v přesně specifikovaném počtu. Povolení jiné hry je tedy nutné vnímat jako nedílný celek, jehož integrální součástí jsou podmínky jejího provozování. Podle závěru soudu tedy byly splněny podmínky § 10a zákona o místních poplatcích.

II. Kasační stížnost a vyjádření

Žalovaný (dále jen „stěžovatel“) podal proti napadenému rozsudku kasační stížnost dle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“). Stěžovatel nejprve podrobně popsal, jak žalobce místní poplatek uhradil a jak dále zpochybňoval, že se na něj poplatková povinnost vůbec vztahuje. Neztotožnil se s názorem soudu ohledně nutnosti vydat platební výměr. Měl totiž za to, že projednávaný případ je odlišný od toho, který řešil rozšířený senát ve shora citovaném usnesení, jelikož v nyní posuzované věci bylo vedeno řízení o žádosti o vrácení přeplatku, nikoli vyměření daně tzv. konkludentním vyměřením. Zdůraznil, že žalobce

poplatkovou povinnost dobrovolně splnil a že platební výměr představuje pouze deklaratorní rozhodnutí. Je to tedy daňový poplatník, kdo si má daň vypočítat a odvést. V řízení o přeplatku tedy nemá být podle stěžovatele řešeno, zda byl nebo nebyl vydán platební výměr, ale to, zda je přeplatek evidován. Proti nevydání platebních výměrů se žalobce ostatně jakkoli v rámci vyměřovacího řízení nebránil, místo toho podal žádosti o vrácení vratitelného přeplatku a tvrdil, že mu nesvědčí poplatková povinnost. Nedomáhal se vrácení přeplatku z důvodu, že správce poplatku nevydal platební výměry, hmotněprávní povinnost poplatek platit mu pak svědčila. Byl to žalobce, kdo si zvolil procesní způsob své obrany. Poukázal rovněž na znění daňového řádu, které mu neukládá přezkum prvostupňového rozhodnutí nad rámec výtek, které uplatnil žalobce ve svém odvolání. Řízení o vrácení přeplatku je nadto zahajováno na žádost poplatníka, přičemž pro toto řízení je charakteristické, že sporná finanční částka již byla v minulosti uhrazena; oproti tomu vydání platebního výměru vychází ze skutečnosti, že poplatník svoji poplatkovou povinnost nesplnil, přičemž řízení je zahájeno z moci úřední. Obě řízení je proto nutné dle stěžovatele odlišit. Žalobci přitom nebylo upřeno jeho právo na přezkoumání správnosti poplatkové povinnosti, neboť k této otázce se správní orgány obsáhle vyjadřovaly. Tento postup ostatně aprobovala i judikatura Nejvyššího správního soudu.

Žalobce se ke kasační stížnosti vyjádřil v přípisu ze dne 16. 9. 2016, v němž se ztotožnil se závěry krajského soudu. Měl za to, že správce daně měl vydat platební výměr a doručit jej. Pakliže takto postupováno nebylo, nelze hovořit o tom, že by byl poplatek žalobci vyměřen. Tato řízení přitom nelze jednoduše směšovat, jak činí stěžovatel.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

Nejvyšší správní soud nejprve zkoumal formální náležitosti kasační stížnosti, přičemž zjistil, že je podána včas, osobou oprávněnou, jež splňuje podmínku obsaženou v ustanovení § 105 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s.ř.s."), a je proti napadenému rozsudku přípustná za podmínek ustanovení § 102 a § 104 s. ř. s.

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

Nejvyšší správní soud nijak nezpochybňuje závěry obsažené v usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 6. 2014, č. j. 2 Afs 68/2012 – 34, podle kterého *„Správce místního poplatku má povinnost vydat platební výměr podle § 46 odst. 4 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, resp. dle § 139 či § 147 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., 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 č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ani k vystavení platebního výměru dle § 140 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu.“

Toto rozhodnutí však nelze absolutizovat, jak činí krajský soud, neboť je nutné přihlédnout k tomu, na jakou otázku rozšířený senát Nejvyššího správního soudu odpovídal, tj. jakého řízení se předmětná věc týkala. Z obsahu citovaného usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu vyplývá, že rozšířený senát řešil otázku povinnosti správce daně vydat platební výměr, pokud poplatník sdělil kvalifikovaným způsobem své pochybnosti ohledně splnění podmínek pro vyměření poplatku, přičemž platební výměr neobdržel a podal odvolání proti vyměření daně postupem podle § 46 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků (tj. proti fiktivním platebním výměrům). O takovýto případ v nyní posuzované věci nejde, neboť žalobce nebrojil proti rozhodnutím správce daně, resp. žalovaného, jimiž by byly (reálně či fiktivně) vydány platební výměry. Žalobce v nyní posuzované věci za předmět soudního přezkumu, jak vyplývá z petitu žaloby, který je pro soud závazný (srov. přiměřeně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 7. 2009, č. j. 7 Aps 2/2009 - 197), učinil jiná rozhodnutí, a to rozhodnutí týkající se vrácení přeplatku.

Nejvyšší správní soud již v rozsudku ze dne 20. 8. 2014, č. j. 5 Afs 113/2013 – 41, ve vztahu k obdobnému postupu žalobce vyložil, že „*z výše uvedených závěrů rozšířeného senátu lze dovodit, že pro řízení ve věcech místních poplatků se subsidiárně použije daňový řád; což je s odůvodněním požadavku ochrany poplatníka nutno vykládat tak, že v případě sporné daňové, resp. poplatkové povinnosti byl, resp. je správce poplatku povinen vydat platební výměr dle ustanovení § 46 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků, resp. ustanovení § 139 nebo § 147 odst. 1 daňového řádu.*

V případě posuzovaném rozšířeným senátem stěžovatel splnil povinnost ohlásit správci poplatku existenci provozovaných herních zařízení dle příslušné obecně závazné vyhlášky a zároveň uvedl důvody, pro které nemají dle jeho názoru tato herní zařízení podléhat místnímu poplatku. Někteří místně příslušní správci platební výměry nevydali, pouze stěžovatele upozornili, jakou formou může provést platbu místního poplatku, někteří naopak platební výměr vydali a řádně jej doručili. Stěžovatel sporné poplatky uhradil, neboť se obával, že v případě včasného nezaplacení poplatku by mu správci poplatků mohli vyměřit až trojnásobek původní výše místního poplatku podle § 11 zákona o místních poplatcích. Ve všech případech podal stěžovatel odvolání, v případech, kdy žádný platební výměr neobdržel, podal odvolání proti vyměření daně postupem dle § 46 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků (fiktivním platebním výměrům), ve kterých namítal nezákonnost poplatku a vady řízení spočívající v nevydání jím požadovaných platebních výměrů.

V projednávané věci stěžovatel místní poplatky zaplatil, a posléze podal bez dalšího přímo žádosti o vrácení vratitelného přeplatku. Byť by tedy v intencích usnesení rozšířeného senátu ze dne 24. 6. 2014, č. j. 2 Afs 68/2012 – 34, stěžovatel mohl nabýt přesvědčení, že správce místního poplatku v rozporu se zákonem nevydal jednotlivé platební výměry, správce poplatku v dané věci procesně nepochybil, neboť na základě konkrétní žádosti stěžovatele vedl řízení dle § 155 daňového řádu o vrácení přeplatku, nikoli řízení o vydání platebního výměru. Správce místního poplatku ostatně nemohl postupovat jinak, než jak mu stanoví daňový řád, a tedy

rozhodnout o podané žádosti ve smyslu § 155 odst. 1 daňového řádu, tzn. buď vratitelný přeplatek vrátit, nebo ji zamítnout. Pokud tak správce poplatku postupoval, nelze označit jeho rozhodnutí za nezákonné, tím méně za nicotné.“

Nejvyšší správní soud má za to, že v nyní posuzované věci se jedná o zcela shodný případ, jako v bezprostředně výše rekapitulovaném rozsudku ze dne 20. 8. 2014, č. j. 5 Afs 113/2013 – 41. Žalobce dle obsahu spisu splnil ohlašovací povinnost „s výhradou“ (viz jeho podání z 13. 10. 2010, 24. 2. 2011), přičemž žádal o vydání platebního výměru. Správce poplatku však platební výměr nevydal. Žalobce však dále vydání platebního výměru nijak neurgoval a nevyžadoval jej, protože podáním ze dne 1. 8. 2011 žádal o vrácení přeplatku, a to s obdobnou argumentací, jakou uplatnil v předchozích podáních a kterou následně uplatňoval i v soudním řízení. Za takové situace proto bylo nutné, aby se správce poplatku zabýval jeho žádosti o vrácení přeplatku, nikoli vydáním deklaratorního platebního výměru, jehož vydání se žalobce zjevně nedomáhal, přičemž vlastní poplatkovou povinností žalobce se správní orgány zevrubně zabývaly bez ohledu na to, zda byl platební výměr vydán či nikoli. Úvahami správních orgánů se přitom zabýval i krajský soud.

Na základě tohoto stavu proto nelze dospět k závěru, že žalobce byl na svých procesních právech dotčen nebo že by nebyla zkoumána jeho poplatková povinnost, neboť žalobci byla poskytnuta možnost brojit proti závěrům ohledně zákonnosti poplatkové povinnosti, kterou splnil, byť s výhradami. Účelu zdůrazňovaného rozšířeným senátem, tedy přezkum poplatkové povinnosti, tak bylo dosaženo, byť jinou procesní cestou – viz. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 9. 2014, č. j. 6 As 64/2014 - 40.

Zrušení napadených rozhodnutí z důvodu, že správce daně nevydal platební výměr, ačkoli s ohledem na následný procesní postup žalobce se musel zabývat jeho žádostí o vrácení přeplatku, přičemž se správce daně vlastní poplatkovou povinností žalobce v těchto rozhodnutích zabýval, zvláště když se s těmito závěry krajský soud dle odůvodnění napadeného rozsudku ztotožnil, považuje Nejvyšší správní soud za ryze formalistické – srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2016, č. j. 4 Afs 20/2016 - 33.

Nejvyšší správní soud se proto s ohledem na výše uvedené neztotožnil s argumentací krajského soudu, že bylo nutné napadená rozhodnutí zrušit z důvodu nevydání platebních výměrů, neboť tato skutečnost nebyla předmětem soudního řízení, když žalobce napadl rozhodnutí týkající se vrácení přeplatku na místním poplatku.

IV. Závěr a náklady řízení

Nejvyšší správní soud proto napadený rozsudek krajského soudu podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V tomto řízení je krajský soud vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu, který byl vysloven v odůvodnění tohoto rozsudku. O případné náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

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

V Brně dne 1. března 2017

Mgr. Jana Brothánková
předsedkyně senátu