



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Radovana Havelce a soudců JUDr. Jaroslava Vlašína a JUDr. Jana Vyklického v právní věci žalobce **multigate, a. s.**, se sídlem Olomouc, Riegrova 373/6, zastoupeného JUDr. Tomášem Vymazalem, advokátem se sídlem Olomouc, Wellnerova 1322/3C, proti žalovanému **Krajskému úřadu Pardubického kraje**, se sídlem Pardubice, Komenského náměstí 125, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové – pobočky v Pardubicích ze dne 12. 2. 2015, č. j. 52 Af 12/2013 - 88,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 4.114 Kč, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku, k rukám jeho zástupce, JUDr. Tomáše Vymazala.

O d ů v o d n ě n í :

Rozhodnutím Krajského úřadu pro Pardubický kraj (dále jen „žalovaný“) ze dne 15. 11. 2012, č. j. KrÚ 71147/2012 (dále jen „rozhodnutí žalovaného“), bylo podle § 116 zákona č. č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) zamítnuto odvolání žalobce proti rozhodnutí Městského úřadu Moravská Třebová (dále jen „správce poplatku“) ze dne 26. 9. 2011, č. j. MUMT 26781/2011/OMM3. Naposledy uvedeným rozhodnutím nevyhověl správce poplatku žádosti právního předchůdce žalobce o vrácení poplatku za výherní hrací přístroj (dále též jen „VHP“) nebo jiné technické herní zařízení povolené Ministerstvem financí podle jiného právního předpisu (dále též jen „JTHZ“) ve výši 36.778 Kč, uhrazeného žalobcem na základě vyhlášky města Moravská Třebová č. 2/2010, o místním poplatku za výherní hrací přístroj nebo jiné technické herní zařízení (dále jen „vyhláška č. 2/2010“) ze dne 9. 8. 2010. Rozhodnutí žalovaného napadl žalobce u Krajského soudu v Hradci Králové – pobočky v Pardubicích (dále jen „krajský soud“) žalobou, kterou se domáhal zrušení obou rozhodnutí. Rozsudkem krajského soudu ze dne 12. 2. 2015, č. j. 52 Af 12/2013 - 88, krajský soud obě správní rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

Krajský soud v odůvodnění svého rozsudku především uvedl, že v souzené věci je stěžejní otázkou, zda v případě nesouhlasu s výší místního poplatku, který měl žalobce na základě obecně závazné vyhlášky zaplatit, byl správce poplatku povinen vydat platební výměr, či zda lze vycházet z konceptu tzv. konkludentního rozhodnutí o stanovení výše předmětného místního poplatku [§10a zákona č. 565/1990 Sb., o místních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o místních poplatcích“)]. Při svém rozhodování vycházel z usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 4. 2014, č. j. 2 Afs 68/2012 - 34 (dále též jen „usnesení rozšířeného senátu“; všechna rozhodnutí tohoto soudu jsou dostupná z <http://www.nssoud.cz>). Ze zmiňovaného usnesení pro projednávanou věc plyne, že daňový řád, jako subsidiárně použitelný předpis k zákonu o místních poplatcích, na rozdíl od zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZSDP“), již nepředpokládá možnost stanovení daně bez vydání rozhodnutí, avšak stále stanoví fikci doručení takového rozhodnutí. Pokud tedy nyní správce poplatku dojde k závěru, že se poplatek neodchyluje od poplatku tvrzeného daňovým subjektem, vyhotoví sice platební výměr, avšak pouze jej založí do spisu. Dále rozšířený senát ve svém usnesení uvedl, že ohlašovací povinnost podle zákona o místních poplatcích nelze přirovnat k povinnosti podat daňové tvrzení, ale spíše k povinnosti registrační, a proto není na místě ji ztotožňovat s daňovým přiznáním; poplatník v ohlášení sice uvádí skutečnosti rozhodné pro stanovení výše poplatkové povinnosti, není však povinen si sám poplatek vypočítat. Rozšířený senát nicméně poznamenal, že z procesní úpravy v zákoně o místních poplatcích, odlišné od § 140 odst. 1 daňového řádu, nevyplývá, že v případě, kdy je včasná a řádně splněná poplatková povinnost sporná, nemá poplatník možnost platební výměr získat. Naopak, při pochybnostech mají poplatníci právo na vydání platebního výměru, jehož prostřednictvím se domohou přezkumu sporné poplatkové povinnosti; to vše za předpokladu, že své pochybnosti správci poplatku kvalifikovaně sdělí a o vydání platebního výměru požádají. Při splnění těchto podmínek pak má správce poplatku povinnost vydat platební výměr podle § 139 či § 147 odst. 1 daňového řádu a řádně jej poplatníkovi doručit.

V intencích tohoto právního názoru krajský soud nepochyboval o tom, že právní předchůdce žalobce oznámil správci poplatku své výhrady a pochybnosti v podání ze dne 7. 9. 2009, označeném jako „*Splnění ohlášení s výhradou*“, a že v něm vyslovil požadavek, aby správce poplatku vydal a doručil platební výměr, ve kterém by stanovil výši místního poplatku a tuto výši řádně odůvodnil. Současně nepochyboval, že žalobce splnil ohlašovací povinnost týkající se uvedeného místního poplatku. Co se týče dodržení lhůty, ve které byl žalobce oprávněn vyjádřit své pochybnosti a požádat o vydání platebního výměru, krajský soud dovodil, že obecně závazná vyhláška města Moravská Třebová č. 5/2010, o místním poplatku za provozovaný výherní hrací přístroj nebo jiné technické herní zařízení (dále též jen „vyhláška č. 5/2010“), kterou se ruší vyhláška č. 2/2010, neobsahovala žádnou speciální lhůtu pro ta JTHZ, která již byla provozována přede dnem její účinnosti (tj. před 1. 9. 2010). V projednávané věci se jednalo o poplatek za pět těchto JTHZ (tři z nich provozovaných ještě v době účinnosti vyhlášky č. 2/2010) v celkové výši 36.778 Kč, a to za období od 1. 1. 2011 do 30. 6. 2011, přičemž z hlediska dodržení lhůty pro sdělení pochybností a požadavku na vydání platebního výměru je podstatné, že právní předchůdce žalobce zaslal uvedené ohlášení s výhradou před započítáním poplatkového období, tj. v září roku 2010. Podle názoru krajského soudu proto byly splněny předpoklady pro vydání platebního výměru, neboť právní předchůdce žalobce jako poplatník kvalifikovaným způsobem sdělil správci poplatku své pochybnosti a současně ho požádal o vydání platebního výměru, přestože místní poplatek ve stanovené lhůtě včas a ve správné výši uhradil.

Krajský soud tedy dospěl k závěru, že správce poplatku nedodržel zákonný postup a nesplnil svou povinnost vydat platební výměr. Evidování uhrazené poplatkové povinnosti bylo proto v rozporu s daňovým řádem a při rozhodování o žádosti o vrácení přeplatku nebylo možné

toto nezákonné předeepsání poplatkové povinnosti „brát v potaz“; jedině ve vyměřovacím řízení je totiž prostor pro věcné posouzení námitek, rozporujících vznik poplatkové povinnosti žalobce (respektive jeho právního předchůdce). Jelikož se řízení o žalobě řídí zásadou subsidiarity soudního přezkumu a minimalizací zásahu soudů do správního řízení, krajský soud naznal, že bylo by předčasné vznik poplatkové povinnosti věcně posuzovat nyní. Žalobce proto musí uplatnit nejprve všechny procesní prostředky k ochraně svých práv, které má ve své dispozici, a teprve po jejich marném vyčerpání se může domáhat ochrany soudní.

Proti tomuto rozsudku brojí žalovaný (dále jen „stěžovatel“) kasační stížností odkazující na důvody uvedené v ustanovení § 103 odst.1 písm. a) a d) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

Stěžovatel především namítá, že v souzené věci nebyl dán prostor pro převzetí právního názoru vysloveného v usnesení rozšířeného senátu, neboť v tomto usnesení byl řešen skutkově odlišný případ; otázka, zda správce poplatku má povinnost vydat platební výměr proto neměla být pro krajský soud klíčová. Rozšířený senát ve svém usnesení na vydání platebního výměru nahlížel jako na nutnou podmínku pro to, aby poplatník mohl rozporovat svou poplatkovou povinnost. Nezabýval se však žádostí o vrácení vratitelného přeplatku, řízením o vratitelném přeplatku podle § 154 a § 155 daňového řádu, podkladem pro zápis na debetní stranu osobního daňového účtu či stavem na tomto účtu. V této souvislosti stěžovatel krajskému soudu vytýká, že se v napadeném rozsudku nezabýval všemi podmínkami pro zrušení odvolacího rozhodnutí, nýbrž pouze otázkou, zda tu existovala žádost o vydání platebního výměru. Podle usnesení rozšířeného senátu však musí být splněny ještě další dvě podmínky: poplatník musí (kvalifikovaným způsobem) sdělit správci poplatku své pochybnosti nejpozději v den lhůty stanovené obecně závaznou vyhláškou a místní poplatek musí včas a ve správné výši uhradit. S odkazem na čl. 4 a 6 vyhlášky č. 5/2010 stěžovatel namítá, že žalobce nesplnil ve lhůtě vyplývající z čl. 4 (tj. do data 8. 1. 2011) svou ohlašovací povinnost a učinil tak teprve dodatečně, současně s oznámením o zrušení provozu dvou JTHZ dne 21. 3. 2011. Ačkoli pochybnosti stran existence poplatkové povinnosti na své straně sdělil stěžovateli již v dřívějších podáních k obecně závazné vyhlášce č. 2/2010, je otázkou, zda se tyto pochybnosti týkaly i povolených, avšak neprovozovaných JTHZ. Místní poplatek za období od 1. 1. 2011 do 30. 6. 2011 pak žalobce uhradil dne 14. 6. 2011, v souladu s čl. 6 vyhlášky č. 5/2010.

V další části kasační stížnosti se stěžovatel vyjadřuje k rozdílům mezi řízením o vratitelném přeplatku podle § 155 daňového řádu a řízením o vydání platebního výměru. Obě řízení nelze podle jeho názoru vzájemně zaměňovat, ačkoli mohou být vedena souběžně, jsou-li ze strany poplatníka, v rámci stanovené lhůty a kvalifikovaným způsobem, vyjádřeny pochybnosti ohledně existence poplatkové povinnosti. Stěžovatel má za to, že v reakci na žádost o vratitelný přeplatek nemá být řešeno, zda má být vydán platební výměr, ale pouze to, zda je přeplatek evidován, tj. zda existuje; tomu koresponduje díkce § 155 odst. 1 daňového řádu. Připomíná, že u všech místních poplatků dochází k zápisu na debetní stranu osobního daňového účtu při vzniku poplatkové povinnosti, nikoli k okamžiku vydání platebního výměru. Typickým příkladem je místní poplatek za provoz systému shromažďování, sběru, přepravy, třídění, využívání a odstraňování komunálních odpadů; v těchto případech jsou platební výměry vydávány teprve ve chvíli, kdy není místní poplatek včas a řádně uhrazen. Co se týče dalších rozdílů mezi řízením o vratitelném přeplatku a řízením o vydání platebního výměru, stěžovatel uvádí, že v řízení o přeplatku je poplatníkovi přiznáno právo žádat o vrácení vratitelného přeplatku, který mu u správce poplatku vznikl. O této žádosti rozhoduje správce poplatku, přičemž správní uvážení se zde nepřipouští. Poplatník se tedy, zjednodušeně řečeno, může touto cestou domoci vrácení finančních prostředků, které byly správci poplatku již poukázány. Pro řízení o přeplatku je dále charakteristické, že sporná finanční částka již byla v minulosti

uhrazena a že řízení je zahajováno k jeho odůvodněné žádosti. Naproti tomu řízení o vydání platebního výměru vychází ze situace, kdy poplatník svou poplatkovou povinnost nesplnil. V tomto případě je řízení zahajováno z moci úřední a je završeno vydáním platebního výměru, v němž správce poplatku poplatníkovi tuto povinnost vyměří; včas nezaplacený poplatek může správce zvýšit až na trojnásobek (Nejvyšší správní soud nicméně v rozsudku ze dne 27. 2. 2014, č. j. 9 Afs 54/2013 - 33, konstatoval nezákonnost takového navýšení a poplatník se tedy podáním námitek této sankci nevystavuje).

Výše uvedené odlišení obou typů řízení je nutné podle mínění stěžovatele reflektovat i v souzené věci. Žalobce splnil svou ohlašovací povinnost a místní poplatek uhradil, následně však žádal o jeho vrácení a svou poplatkovou povinnost rozporoval. Správce poplatku provedl test vratitelnosti přeplatku a žádosti o vrácení přeplatku nevyhověl. Vyměřovací řízení, které měl správce poplatku údajně zahájit, není podle názoru stěžovatele předmětem tohoto soudního sporu a právní úprava neukládá správci poplatku povinnost vydat v těchto případech platební výměr. Stěžovatel tedy shrnuje, že celou záležitost je třeba chápat jako řízení o přeplatku, a to i přesto, že ohlášení poplatkové povinnosti bylo splněno s výhradou. Navíc řízení o žádosti o vrácení přeplatku má pro poplatníka stejné procesní konsekvence jako řízení o vydání platebního výměru: jak rozhodnutí, tak platební výměr je možné napadnout odvoláním a žalobou ve správním soudnictví. Stěžovatel upozorňuje, že vydáním platebního výměru by se správce poplatku mohl dostat do paradoxní situace, kdy by po ohlášení s výhradou a následném podání žádosti o vrácení přeplatku ze strany poplatníka v této věci rozhodl a současně i vydal platební výměr, v němž by však konstatoval, že poplatek již byl zaplacen. Stěžovatel dále upozorňuje, že v souzené věci vratitelný přeplatek na osobním daňovém účtu žalobce ve chvíli, kdy žalobce podal žádost o jeho vrácení, neexistoval. Vratitelný přeplatek nevznikne dříve než v okamžiku, kdy odvolací orgán nebo soud zruší platební výměr, o němž se hovoří v usnesení rozšířeného senátu. Na vyměření nedoplatku na místním poplatku navíc má správce poplatku tři roky.

Pro výše prezentované názory nachází stěžovatel podporu také v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 8. 2014, č. j. 5 Afs 113/2013 - 41. Ve vztahu k usnesení rozšířeného senátu pak dodává, že souhlasí s tím, že by poplatníkovi měla být dána možnost se bránit, má-li o své poplatkové povinnosti pochybnost. Připomíná však, že to byl Nejvyšší správní soud, kdo svou rozpornou judikaturou zapříčinil, že ve značném množství případů nebylo možné místní poplatek vyměřit z důvodu uplynutí lhůty pro vyměření. Rozkol právních názorů, vyřešený teprve usnesením rozšířeného senátu, by správci poplatku neměl jít k tíži. Pokud se Nejvyšší správní soud s právním názorem stěžovatele neztotožní a potvrdí napadený rozsudek, bylo by vhodné, aby podal návod, jak v těchto případech postupovat. V této souvislosti stěžovatel též upozorňuje, že předestřená právní argumentace byla již uplatněna v jeho stanovisku k věci vedené u krajského soudu pod sp. zn. 52 Af 23/2012; na toto stanovisko krajský soud ani v nyní projednávané věci nezareagoval a jeho rozsudek je tak nepřezkoumatelný.

Žalobce ve svém vyjádření ke kasační stížnosti uvádí, že argumentace stěžovatele představuje příliš formalistický náhled na věc. Předně upozorňuje, že jeho výhrady se týkaly zpoplatnění vůbec, bez rozlišení, zda jsou zpoplatňována zařízení provozovaná, či neprovozovaná. I přesto, že byla v předmětném období účinná jiná vyhláška, jednalo se stále o tentýž místní poplatek. Obě vyhlášky na sebe navazovaly a podaná ohlášení jsou tak platná i pro další období do budoucna. Dále připomíná, že podle rozšířeného senátu má být platební výměr vydán, pokud poplatník nejpozději poslední den lhůty, ve které byl povinen splnit ohlašovací povinnost, sdělil správci poplatku své pochybnosti a současně o vydání platebního výměru požádal a místní poplatek ve stanovené lhůtě včas a ve správné výši uhradil. V návaznosti na tento závěr je přesvědčen, že správce poplatku byl v souzené věci povinen vydat platební výměr a žalobci ho řádně doručit. Jelikož poplatek může být zanesen do daňové evidence jen

na podkladě pravomocného vyměření, nelze dospět k jinému závěru, než že místní poplatek není na straně „*má dáti*“ evidován, a tedy jakákoliv platba má být evidována jako přeplatek. Žalobce souhlasí s tím, že existují odlišnosti mezi přeplatkovým řízením a řízením vyměřovacím a že vyměřovací řízení není předmětem tohoto sporu, to však nic nemění na tom, že správce poplatku byl povinen vydat platební výměr, protože pouze na jeho základě lze požadavek úhrady částky předepsat na daňový účet. Žalobce dále namítá, že ačkoliv je procesní obrana v řízení o přeplatku a v řízení vyměřovacím shodná, není shodný předmět přezkoumání. Pouze v řízení vyměřovacím lze totiž přezkoumat poplatkovou povinnost z hlediska hmotného práva. S odkazem na rozsudek zdejšího soudu ze dne 9. 1. 2013, č. j. 1 Afs 85/2012 - 54, upozorňuje, že požadavkem judikatury je i to, aby se správce poplatku v řízení podle § 155 daňového řádu zabýval existencí vykonatelných rozhodnutí o stanovení daně. Co se týče testu vratitelnosti přeplatku, musel správce poplatku jednoznačně dospět k závěru, že poplatek nebyl vyměřen a tedy nebyl na daňovém účtu evidován. Na okraj se žalobce vyjadřuje k rozsudku pátého senátu tohoto soudu ze dne 29. 8. 2014, č. j. 5 Afs 113/2013 - 41, proti němuž podal ústavní stížnosti a jehož závěry podle jeho názoru nelze v souzené věci použít. V řešených věcech nebyla poplatková povinnost ani její výše přezkoumávána, správci poplatku ani žalovaní se nezabývali ohlášením, počtem zařízení, dobou jejich provozování ani dalšími aspekty ovlivňujícími výši poplatkové povinnosti. Současně se pátý senát odchytil od ustálené praxe stanované shora uvedeným rozsudkem prvního senátu v závěru, že v rámci řízení o přeplatku je možné přezkoumat i samotnou hmotněprávní povinnost, tedy zda poplatník poplatková povinnost svědčí, za jaká zařízení a v jaké konkrétní výši, Žalobce proto nabádá k postupu dle § 17 s. ř. s., tj. k předložení věci rozšířenému senátu k rozhodnutí. Ze všech uvedených důvodů navrhuje, aby byla kasační stížnost zamítnuta.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 3, věta před středníkem s. ř. s.) a z důvodů v ní uvedených (§ 109 odst. 4, věta před středníkem s. ř. s.). Ve věci přitom rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z § 109 odst. 2, věty první s. ř. s.

Kasační stížnost není důvodná.

Nejvyšší správní soud se nejprve musel zabývat námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.], která má spočívat dílem v tom, že krajský soud nereagoval na stanovisko stěžovatele k věci vedené krajským soudem pod sp. zn. 52 Af 23/2012, dílem v nedostatečném vypořádání pro věc zásadní otázky, zda byly splněny všechny podmínky pro zrušení rozhodnutí žalovaného, které ve svém usnesení vyjmenoval rozšířený senát. Zdejší soud již konstantně judikuje, že teprve tehdy, dospěje-li k závěru, že napadené rozhodnutí přezkoumatelné je, se zpravidla může zabývat dalšími stížnostními námitkami (viz například rozsudek 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 především 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 protichůdné podklady a z rozhodnutí by nebylo zřejmé, které z nich byly vzaty v úvahu a proč (srov. například rozsudky ze dne 28. 8. 2007, č. j. 6 Ads 87/2006 - 36, zveřejněný pod č. 1389/2007 Sb. NSS, ze dne 23. 6. 2005, č. j. 7 As 10/2005 - 298, zveřejněný pod č. 1119/2007 Sb. NSS, ze dne 11. 8. 2004, č. j. 5 A 48/2001 - 47, zveřejněný pod č. 386/2004 Sb. NSS nebo ze dne 17. 9. 2003, č. j. 5 A 156/2002 - 25, zveřejněný 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.

Co se týče výhrady, že krajský soud nereagoval na obsah stanoviska stěžovatele ke skutkově a právně obdobnému případu vedenému u krajského soudu pod sp. zn. 52 Af 10/2013, zdejší soud již v minulosti opakovaně (například ve svém rozsudku ze dne 12. 11. 2009, č. j. 1 As 64/2009 - 153) konstatoval, že „[n]ezohlednění důvodů uvedených ve vyjádření žalovaného ke žalobě nemůže být vadou ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Je to žalobce, kdo určuje rozsah a meze přezkumu napadeného rozhodnutí v podobě žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s. ř. s.), a proto nevypovídá-li se soud s argumentací žalovaného, pak tím může ovlivnit kvalitu a sílu svého právního názoru, nikoli však zatížit své rozhodnutí vadou spočívající v nepřezkoumatelnosti.“ Žalovaný (zde stěžovatel) musí svou argumentaci, jejíž správnost a přiléhavost má krajský soud posoudit, vtělit primárně do právního rozhodnutí; platí přitom, že deficity svého rozhodnutí již v řízení před správním soudem zhojit nemůže ani sebepreciznějším vyjádřením k podané žalobě. V souzené věci nadto stěžovatel své stanovisko prezentoval v podání zaslaném k jiné věci (byť vedené u téhož krajského soudu), přičemž námitku nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku formuloval jen velmi obecně. S výjimkou případů, v nichž je přezkum soudního rozhodnutí objektivně nemožný, nelze přistoupit na tak široké pojetí zásady oficiality (§ 109 odst. 4 s. ř. s.), které by znamenalo, že by kasační soud měl za stěžovatele dovozovat, v jakém směru je mu nařikáný rozsudek nesrozumitelný nebo v čem může spatřovat nedostatek jeho důvodů.

Stěžovatel dále namítá, že se krajský soud nevypořádal se všemi podmínkami pro zrušení správních rozhodnutí tak, jak je ve svém usnesení vyjmenoval rozšířený senát (tedy zda poplatník kvalifikovaně sdělil správci poplatku své pochybnosti, zda o vydání platebního výměru požádal a zda místní poplatek včas a ve správné výši uhradil). Z odůvodnění napadeného rozsudku však vyplývá, že krajský soud všechny tyto podmínky vzal v potaz a jejich splnění náležitě zkoumal (viz zejména strana pátá, poslední odstavec a strana šestá druhý odstavec napadeného rozsudku, ve spojení s rekapitulační částí na straně druhé v odstavci prvním). Lze uznat, že převážná část odůvodnění je věnována ověření podmínky, zda poplatník o vydání platebního výměru požádal (viz strana pátá, odstavec čtvrtý), a to proto, že žalobce neformuloval svou žádost zcela jednoznačně; krajský soud tudíž cítil potřebu tuto skutečnost podrobně objasnit. Na druhou stranu však nelze říci, že by si úvahy nad splněním ostatních podmínek, vzhledem k jednoduchosti a nekomplikovanosti skutkového stavu, vyžadovaly srovnatelně podrobnou analýzu.

Za této situace lze uzavřít, že rozsudek krajského soudu dostojí minimálním kvalitám, jimiž musí soudní rozhodnutí disponovat. Zde lze odkázat například na rozsudek zdejšího soudu ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008-130, z něhož se uvádí, že „[p]řestože je třeba na povinnosti dostatečného odůvodnění rozhodnutí z hlediska ústavních principů důsledně trvat, nemůže být chápána zcela dogmaticky. Rozsah této povinnosti se totiž může měnit podle povahy rozhodnutí a musí být posuzován ve světle okolností každého jednotlivého případu. Zároveň tento závazek nemůže být chápán tak, že vyžaduje za všech okolností podrobnou odpověď na každý jednotlivý argument účastníka.“ Obdobně se z rozsudku ze dne 25. 3. 2010, č. j. 5 Afs 25/2009 – 98, publikovaném pod č. 2070/2010 Sb. NSS, podává, že „[s]oud, který se vypořádává s (...) argumentací, ji nemůže jen pro nesprávnost odmítnout, ale musí také uvést, v čem konkrétně její nesprávnost spočívá (...) Na druhou stranu podle ustálené judikatury nelze povinnost soudu řádně odůvodnit rozhodnutí chápat tak, že musí být na každý argument strany podrobně reagováno.“

Pokud jde o hlavní argumentaci kasační stížnosti, naplňující kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., stěžovatel předně zpochybňuje možnost, aby Nejvyšší správní soud vztáhl závěry usnesení rozšířeného senátu i na daný případ, neboť v tomto usnesení byla řešena otázka konkludentního vyměření poplatku, nikoli problematika řízení o vratitelném přeplatku.

K tomu Nejvyšší správní soud uvádí, že předmětem přezkumu v dané věci je skutečně řízení o vrácení přeplatku podle § 154 a 155 daňového řádu, nikoliv řízení vyměřovací. Obecně lze sice shodně se stěžovatelem konstatovat, že řízení o vrácení přeplatku není prostředkem k přezkoumávání hmotně právní povinnosti poplatníka uhradit předmětný poplatek, přesto však i v rámci tohoto řízení je správce poplatku povinen zkoumat, zda přeplatek vůbec vznikl, tudíž posoudit, zda částka, která byla připsána na daňový či poplatkový účet poplatníka, byla uhrazena na základě zákonného podkladu. Jinými slovy, správce poplatku si měl položit otázku, zda platba uhrazená právním předchůdcem žalobce byla evidována jako úhrada místního poplatku za příslušné období v souladu se zákonem o místních poplatcích, nebo zda se jednalo o plnění bez právního důvodu, tedy o přeplatek. Dle § 154 a 155 daňového řádu se přeplatkem rozumí částka, o kterou úhrn plateb a vrátek na kreditní straně osobního daňového účtu převyšuje úhrn předpisů a odpisů na debetní straně osobního daňového účtu. Požádá-li daňový subjekt správce daně o vrácení přeplatku a správce daně ověří, že se jedná o vratitelný přeplatek, tento přeplatek mu vrátí.

Povahou řízení o vrácení vratitelného přeplatku se zdejší soud v minulosti zabýval například v rozsudku ze dne 6. 8. 2008, č. j. 1 Afs 101/2008 - 60. Ačkoli na uvedené řízení dopadal tehdy platný a účinný ZSDP, vrácení přeplatku bylo v § 64 ZSDP koncipováno podobně jako řízení dle § 154 a 155 daňového řádu; uvedená judikatura je proto bez potíží aplikovatelná i na nyní projednávanou věc. Jak potom vyplývá z citovaného rozsudku a z § 154 a § 155 daňového řádu, při rozhodování o vrácení přeplatku na poplatku správce poplatku nejprve zkoumá, zda vůbec nějaký přeplatek daňovému subjektu vznikl a zda ho na některém poplatku eviduje. Zjistí-li, že tomu tak je, zkoumá další podmínky pro zacházení s tímto přeplatkem (§ 154 odst. 2 až 4 daňového řádu). Posuzuje, zda tu neexistuje předpoklad, že do deseti dnů dojde k předepsání platební povinnosti, dále zda neeviduje on sám nedoplatek na jiných daňových účtech daňového subjektu nebo zda některý z jiných správců daně neuplatnil požadavek na úhradu jím evidovaných nedoplateků téhož daňového subjektu. Až poté, kdy není dána žádná z těchto situací, je správce poplatku oprávněn a zároveň povinen takový vratitelný přeplatek na základě žádosti daňového subjektu vrátit; vyjmenované podmínky musí nastat kumulativně. Pokud však správce daně dospěje k závěru, že žádný přeplatek neeviduje nebo že se nejedná o přeplatek vratitelný, žádost o vrácení přeplatku zamítne. Je tak evidentní, že se jedná o řízení, jehož účelem není posuzovat hmotněprávní stránku vzniku poplatkové povinnosti, nýbrž pouze to, zda poplatková povinnost vznikla a zda byl poplatek vybrán zákonem předepsaným způsobem. S ohledem na povahu soudního přezkumu ve správním soudnictví se i správní soud zabývá pouze tím, zda daňové orgány při posuzování vrácení přeplatku na dani postupovaly podle výše popsaného algoritmu.

Co je však pro danou věc podstatné a v čem žalobci přitakal též krajský soud, správce poplatku o (ne)existenci (vratitelného) přeplatku na místním poplatku rozhodl předčasně, neboť dosud nevydal platební výměr, jímž by byl místní poplatek za provozování VHP či JTHZ vůbec vyměřen. Právě otázka, zda v daném případě lze hovořit o tzv. konkludentním vyměření poplatku, či zda správce poplatku stíhala povinnost vydat platební výměr, byla z pohledu krajského soudu klíčová, v čemž mu dává za pravdu i zdejší soud. Krajský soud přílehavě uvedl, že správce poplatku ve věci platební výměr nevydal a vycházel z toho, že poplatek vyměřil konkludentně; pokud by se tato úvaha ukázala jako neudržitelná, a byla-li by vyloučena fikce konkludentního rozhodnutí, pak by se evidování poplatkové povinnosti ukázalo jako rozporné s daňovým řádem a muselo by být v evidenci opraveno.

Z citovaného usnesení rozšířeného senátu, které definitivně vyřešilo výše nastíněné otázky, zdejší soud vyzdvihuje zejména závěr, že správce místního poplatku má povinnost vydat platební výměr podle § 139 či § 147 odst. 1 daňového řádu a řádně jej doručit, pokud nejpozději

v poslední den lhůty, ve které byl poplatník povinen splnit ohlašovací povinnost, mu poplatník sdělil 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 poplatku nedochází k vystavení platebního výměru dle § 140 daňového řádu a správce poplatku povinen postupovat obdobným způsobem, jako by pochybnosti o poplatkové povinnosti byly na jeho straně; to znamená, že vyměření poplatkové povinnosti oznámí poplatníkovi doručením platebního výměru, který musí být odůvodněn a proti kterému je možné se odvolat, bez ohledu na to, zda je či bude poplatek včas a řádně uhrazen. Ustanovení § 139 nebo § 147 odst. 1 daňového řádu takový postup umožňují.

Z předloženého spisu i z rozsudku krajského soudu zdejšímu soudu vyplývá, že právní předchůdce žalobce poplatkovou povinnost včas a řádně splnil, současně ji ale ve lhůtě pro splnění ohlašovací povinnosti stanovené vyhláškou kvalifikovaně zpochybnil a požádal také správce daně o vydání stanoviska. Uvedené ohlášení s výhradou je součástí spisu krajského soudu, stěžovatel jej žádným způsobem nezpochybnil, a proto z něj mohl krajský soud vycházet. Nejvyšší správní soud má za to, že s ohledem na nejednotnost správní praxe správců místních poplatků a nejednotnou judikaturu správních soudů lze i samotnou žádost o vydání stanoviska v té podobě, v jaké byla formulována právním předchůdcem žalobce v ohlášení s výhradou, posoudit z materiálního hlediska jako žádost o závazné posouzení věci a rozhodnutí o ní, tj. jako žádost o vydání platebního výměru (jiný výstup za subsidiárního použití daňového řádu v případě dodržení procesního postupu ostatně ani nebyl možný); nejednotnou praxí daňových orgánů totiž nelze přičítat k tíži poplatníka. Podmínky stanovené usnesením rozšířeného senátu pro vydání platebního výměru tak byly dány.

Vzhledem k tomu, že 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 žalobci nebylo umožněno bránit se proti sporné poplatkové povinnosti. Lze tedy uzavřít, že poplatková povinnost nebyla žalobci řádně předepsána; vzhledem k žádosti o vrácení přeplatku toto nezákonné předepsání daňové povinnosti nebylo možné brát v potaz a rozhodnutí o tom, že se nevyhovuje žalobcově žádosti o vrácení vratitelného přeplatku, bylo předčasné.

V úzké návaznosti na předchozí námitku poukazuje stěžovatel v kasační stížnosti též na rozdíly ve skutkovém pozadí věci nyní posuzované a věci řešené rozšířeným senátem. Nejvyšší správní soud proto považuje za vhodné alespoň stručně zrekapitulovat průběh obou správních a soudních řízení.

V nyní souzené věci zaslal právní předchůdce žalobce správci poplatku podání ze dne 7. 9. 2010, nazvané jako „*Splnění ohlášení s výhradou*“, v němž výslovně žádal, aby správce poplatku pro případ, že žalobce považuje za subjekt dotčený vyhláškou č. 2/2010, vydal a žalobci doručil platební výměr, ve kterém bude stanovena výše místního poplatku. Dne 17. 2. 2011 pak žalobce zaslal správci poplatku další přípis, nazvaný jako „*Splnění ohlašovací povinnosti k místnímu poplatku za provozovaný vyherní hrací přístroj nebo jiné technické herní zařízení povolené Ministerstvem financí podle jiného právního předpisu s výhradou*“, jímž splnil ohlašovací povinnost k místnímu poplatku podle vyhlášky č. 5/2010. V závěru tohoto podání znovu vznesl výhradu, že jím provozovaná zařízení nepodléhají poplatkové povinnosti, a současně požádal správce poplatku o stanovisko k této otázce. Dne 14. 6. 2011 sice žalobce uhradil poplatek za pět JTHZ v celkové výši 36 778 Kč na účet správce poplatku (obce Moravská Třebová), avšak dne 1. 9. 2011 zaslal správci poplatku žádost o vrácení vratitelného přeplatku podle § 155 daňového řádu, kterou zdůvodnil tím, že pro vybrání poplatku nebyl dán zákonný podklad. Správce poplatku žádosti o vrácení vratitelného přeplatku nevyhověl a správnost tohoto rozhodnutí potvrdil i stěžovatel.

Ve věci posuzované rozšířeným senátem zaslal jiný žalobce během druhé poloviny roku 2010 ohlášení místně příslušným úřadům městských částí statutárního města Brna, coby správcům místního poplatku podle § 4 obecně závazné vyhlášky statutárního města Brna č. 9/2010, o místním poplatku za provozovaný výherní hrací přístroj nebo jiné technické herní zařízení povolené Ministerstvem financí (účinné od 1. 7. 2010). V nich vyjádřil názor, že jím provozovaná herní zařízení nemají podléhat místnímu poplatku. Pro případ, že by správci poplatku dospěli k opačnému závěru, požádal je poplatník o vydání a doručení odůvodněných platebních výměrů. Poplatník přesto sporné poplatky uhradil, neboť se obával, že v případě včasného nezaplacení poplatku by mu mohl být vyměřen až trojnásobek jejich původní výše.

Z kasační stížnosti nevyplývá, že by stěžovatel jakkoli zpochybňoval shodu obou případů, pokud jde o splnění podmínek, aby poplatníci sdělili správci poplatku kvalifikovaným způsobem (tj. včas a s připojením srozumitelně vyjádřených důvodů) své výhrady ke své poplatkové povinnosti a aby poplatek ve stanovené lhůtě řádně uhradili. Jako jediný v úvahu přicházející rozdíl obou případů zbývá jediné možná absence jasného a jednoznačného vyjádření ze strany žalobce, že svou žádostí usiluje o vydání platebního výměru. Jak již ale bylo v podrobnostech vysvětleno ve vztahu k námitce nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.], záměr žalobce, aby správce poplatku vydal platební výměr, lze bez potíží dovodit nejen z ohlášení ze dne 1. 9. 2011 (a to bez ohledu na to, kolika JTHZ se týkalo), ale i v kontextu s předchozím ohlášením ze dne 7. 9. 2010. Z obou je totiž zřejmé, že stěžovatel zpochybňuje svou poplatkovou povinnost v samotném základu (tj. je přesvědčen, že jím provozovaná JTHZ od počátku místnímu poplatku podléhat nemají). Za této situace tedy Nejvyšší správní soud uzavírá, že o shodném skutkovém pozadí obou případů nenabyl žádné rozumné pochybnosti, a proto nevidí důvod, proč by závěry usnesení rozšířeného senátu nemohly být přiměřeně aplikovány i ve věci nyní posuzované.

Nejvyšší správní soud dodává, že si je vědom existence svého rozsudku ze dne 29. 8. 2014, č. j. 5 Afs 113/2014 – 41, jehož se stěžovatel dovolává. Je nicméně toho názoru, že (v praxi, a to i soudní, nejednotně vykládaná) otázka, zda bylo povinností správce daně vydat platební výměr, byla již s konečnou platností zodpovězena v opakovaně zmíněném usnesení rozšířeného senátu ze dne 24. 6. 2014, č. j. 2 Afs 68/2012 – 34, a zde vyslovený názor by proto měl být následován. Názor vyslovený v odkazovaném rozsudku pátého senátu tohoto soudu nebyl judikaturním excesem (ústavní stížnost podaná proti němu žalobcem byla usnesením Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2015, sp. zn. IV. ÚS 3089/14, odmítnuta jako zjevně neopodstatněná), ale výrazem jeho snahy o prosazení takového řešení, aby konkrétně jím řešená věc již nebyla nadále prodlužována, protože hmotněprávní povinnost k úhradě poplatku v tomto případě prokazatelně existovala. Jen pro úplnost lze poznamenat, že ani v případě, kdy by rozhodnutí tříčlenného senátu Nejvyššího správního soudu bylo v rozporu s dříve vysloveným názorem rozšířeného senátu, není povinností jiného tříčlenného senátu aktivovat rozšířený senát s návrhem na odstranění rozporné judikatury, pokud se ve svém rozhodování hodlá přidržet právního názoru vysloveného rozšířeným senátem (viz rozsudek tohoto soudu ze dne 29. 9. 2010, č. j. 1 As 77/2010 - 95).

V nyní projednávané věci se však krajský soud, který vycházel z usnesení rozšířeného senátu, hmotněprávní stránkou poplatkové povinnosti nezabýval a s ohledem na konstantní judikaturu i rozsah kasačního přezkumu tak nemůže učinit ani Nejvyšší správní soud. Krajskému soudu přitom nelze vytýkat, že po rozhodnutí rozšířeného senátu postupoval podle jeho právního názoru a nezvolil jiný způsob řešení (odpovídající právnímu názoru vyslovenému v rozsudku ze dne 29. 8. 2014, č. j. 5 Afs 113/2014 – 41), který by sice z hlediska ochrany práv žalobce rovněž mohl obstát, nicméně by se odchyloval od postupu, který jako správný vytyčil rozšířený senát. Je proto nadbytečné vyjadřovat se podrobněji k té části kasační stížnosti, v níž stěžovatel

podrobně rozebírá rozdíly mezi řízením o přeplatku a řízením o vydání platebního výměru, neboť tato argumentace (jakkoli je v řadě ohledů racionální a přiléhavá) se vzhledem k existenci usnesení rozšířeného senátu poněkud míjí s podstatou napadeného rozsudku a nemůže ničeho zvrátit na závěru o předčasnosti obou napadených správních rozhodnutí a o povinnosti správce poplatku vydat, budou-li k tomu splněny všechny zákonné podmínky, platební výměr.

Stěžovateli lze dát jistě za pravdu v tom, že odpověď na otázku, zda a kdy je nutné vydat platební výměr na místní poplatek, nebyla do rozhodnutí rozšířeného senátu zcela jasná a i zdejší soud před tímto zlomovým rozhodnutím zastával ve svých rozhodnutích různé přístupy, nelze s ním však souhlasit v tom, že tento stav nemůže jít k jeho tíži. Ačkoli důsledky dysfunkce veřejné moci skutečně nemohou dopadat na jednotlivce (viz například rozsudek tohoto soudu ze dne 11. 9. 2008, č. j. 1 As 30/2008 – 49, publikovaný pod č. 1746/2009 Sb. NSS), tímto dotčeným jednotlivcem nemůže být stěžovatel, neboť ten vystupoval vůči žalobci ve vrchnostenském postavení, jako orgán veřejné moci. Žádá-li konečně stěžovatel o návod, jak po zamítnutí kasační stížnosti postupovat, lze uvést, že na stěžovateli bude v dalším řízení znovu posoudit odvolání žalobce s ohledem na závěry plynoucí z tohoto rozsudku a z usnesení rozšířeného senátu. Stěžovatel se bude předně zabývat tím, zda na účtu žalobce eviduje přeplatek na místním poplatku za předmětné období, a v případě že dospěje k závěru, že přeplatek existuje, přezkoumá, zda se jedná o přeplatek vratitelný; dospěje-li ke kladnému závěru, bude jeho povinností vrátit přeplatek žalobci. Pokud se jedná o eventuální vydání platebního výměru, tato otázka není předmětem tohoto řízení (respektive, jak bylo vícekrát uvedeno, je prozatím předčasná), neboť nyní projednávaná věc se netýká řízení vyměřovacího, ale řízení o vrácení přeplatku. Dále je třeba myslet na to, jak ostatně naznačil také stěžovatel v kasační stížnosti, že podle § 148 odst. 1 daňového řádu nelze daň (poplatek) stanovit po uplynutí lhůty pro stanovení daně, která činí 3 roky. Správce poplatku tak musí posoudit, zda nenastaly zákonem předvídané okolnosti, které tuto lhůtu prodlužují, a pokud takové skutečnosti neexistují, bude jeho právo vyměřit místní poplatek za předmětné období 1. 4. 2011 až 30. 6. 2011 prekludováno.

Vzhledem k tomu, že Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost nedůvodnou, nezbylo mu, než ji za podmínek vyplývajících z § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s. rozsudkem zamítnout.

O náhradě nákladů tohoto řízení bylo rozhodnuto ve smyslu § 60 odst. 1, věty první s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s. Vzhledem k tomu, že stěžovatel byl v řízení o kasační stížnosti procesně neúspěšný, právo na náhradu nákladů řízení mu nenáleží. Naopak procesně úspěšný žalobce má proti stěžovateli právo na náhradu nákladů řízení. Tyto náklady spočívají v odměně jeho zástupce za jeden úkon právní služby (vyjádření ke kasační stížnosti) v částce 3.100 Kč [§ 7, § 9 odst. 3 písm. f), § 11 odst. 1 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů] a v náhradě hotových výdajů ve výši 300 Kč (§ 13 odst. 3 této vyhlášky), celkem tedy 3.400 Kč. Částka 3.400 Kč pak byla zvýšena o daň z přidané hodnoty ve výši 714 Kč. Žalobci se tedy přiznává odměna v celkové výši 4.114 Kč, kterou je žalovaný povinen uhradit k rukám jeho zástupce do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku.

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

V Brně dne 21. prosince 2016

Mgr. Radovan Havelec
předseda senátu