



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jiřího Pally a soudců JUDr. Dagmar Nygrínové a Mgr. Aleše Roztočila v právní věci žalobkyně: **multigate a.s.**, IČ 25912186, se sídlem Riegrova 373/6, Olomouc, zast. JUDr. Tomášem Vymazalem, advokátem, se sídlem Wellnerova 1322/3c, Olomouc, proti žalovanému: **Krajský úřad Královéhradeckého kraje**, se sídlem Pivovarské náměstí 1245/2, Hradec Králové, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 22. 12. 2015, č. j. 31 Af 78/2014 - 124,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků řízení **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

Městský úřad Hostinné (dále jen „správce poplatku v Hostinném“) rozhodnutím ze dne 29. 8. 2011, č. j. 3701/2011/Fin/Ka, nevyhověl žádosti žalobkyně o vrácení vratitelného přeplatku. V odůvodnění konstatoval, že „[...] *vybral poplatek za provozovaný výběrní hrací přístroj nebo jiné technické herní zařízení povolené Ministerstvem financí podle jiného právního předpisu v částce 138.000 Kč od firmy Multigate, a.s., Riegrova 373/6, 772 00 Olomouc, na základě zákona č. 565/1990 Sb., ve znění pozdějších předpisů, a na základě obecně závazné vyhlášky města Hostinné č. 2/2010 a z tohoto důvodu nepovažuje tuto platbu za vratitelný přeplatek, ale za řádnou platbu. Protože žádosti nebylo v plném rozsahu vyhověno, tak s odkazem na § 155 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, se vydává ve věci rozhodnutí o nevyhovění žádosti o vrácení přeplatku.*“

Rozhodnutím ze dne 22. 9. 2011, č. j. MUNP/2011/16612/FO/GJ, Městský úřad Nová Paka (dál jen „správce poplatku v Nové Pace“) zamítl žádost žalobkyně o vrácení vratitelného přeplatku. V odůvodnění konstatoval, že „[n]ámítka provozovatele [poznámka soudu: tj. žalobkyně], že ustanovení § 1 písm. g) a § 10a zákona o místních poplatcích není v souladu s příslušnými ustanoveními

zákona o loteriích a jiných podobných hrách, nepovažuje správce daně [poznámka soudu: tj. správce poplatku v Nové Pace] za správnou. Zákon o loteriích sice nezná pojem technické herní zařízení používaný zákonem č. 183/2010 Sb., kterým se současně novelizuje také zákon o místních poplatcích, nicméně upravuje pojmy de facto obdobné, tj. „podobné zařízení“ (§ 2 písm. e)), „mechanické zařízení“ (§ 2 písm. i)), „technické zařízení obsluhované přímo sázejícím (§ 2 písm. j)). Z výše uvedeného vyplývá, že se v zákoně „projevuje trend“ nesystémového směřování pojmu loterie a jiná podobná hra s pojmem zařízení, na němž je tato hra provozována. Důvodem je skutečnost, že v rámci druhů loterií a jiných podobných her převažují tzv. „technické hry“, jejichž provozování není myslitelné bez toho, že by v povolení nebyla specifikována konkrétní herní zařízení, v jejich softwaru je zakomponována příslušná hra, a pouze, jejichž prostřednictvím lze takovou hru realizovat. Tak je tomu také v případě loterií a jiných podobných her neupravených v části první až čtvrté zákona o loteriích a povolovaných Ministerstvem financí na základě zmocnění uvedeném v § 50 odst. 3 tohoto zákona. Právě v této kategorii her podle § 50 odst. 3 zákona převažují „technické hry“ typu videoloterijní terminály, elektromechanické rulety, vícemístná technická zařízení, tj. hry, které by bez povolení herního zařízení, které zabezpečuje realizaci herního procesu, nebylo vůbec možno provozovat. Proto lze s použitím standardních interpretačních metod dojít k jednoznačnému výkladu pojmu technické herní zařízení. Jiným technickým herním zařízením ve smyslu zákona je třeba rozumět technické herní zařízení odlišné od výherního hracího přístroje podle § 17 zákona, které je funkčně nedělitelné a slouží k realizaci loterie a jiné podobné hry ve smyslu § 1 odst. 1 zákona, a to celého procesu od samého počátku do jeho konce. Nezáleží přitom na tom, zda je zařízení, jímž se loterie a jiná podobná hra provozuje, postaveno na principu mechanickém, elektromechanickém, elektronickém či obdobném. Pokud jde o v současné době nejpočetnější zastoupené technické herní zařízení povolované Ministerstvem financí, tedy o centrální loterijní systém s neomezeným počtem interaktivních videoloterijních terminálů („IVT“), pak je z pohledu funkční nedělitelnosti nutné považovat za technické herní zařízení, které je schopno realizovat celý herní proces podle § 1 odst. 1 zákona, a tedy za předmět místního poplatku, centrální jednotku a jeden kus IVT na ni napojený. Pokud tedy bude na centrální loterijní systém (např. typu Multi Lotto) napojeno kupř. 100 IVT, pak by mělo být vybráno 100 plateb příslušných místních poplatků.“ Ve zbytku rozhodnutí se správce poplatku v Nové Pace zabýval výkladem přeplatku podle § 154 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, přičemž dovodil, že žalobkyně uhradila příslušnou částku platby na kreditní straně osobního daňového účtu v souladu s předpisem na jeho debetní straně v souladu se zákonem, a proto nevznikl vratitelný přeplatek.

Městský úřad Jičín (dále jen „správce poplatku v Jičíně“) rozhodnutím ze dne 7. 10. 2011, č. j. Ek/Du/10/2011/147-17, nevyhověl žádosti právní předchůdkyně žalobkyně (tj. společnost gate seven a. s., IČ 28562232, se sídlem Riegrova 373/6, Olomouc, která zanikla ke dni 31. 12. 2012, v důsledku fúze sloučením s žalobkyní) o vrácení vratitelného přeplatku. V odůvodnění k námitkám žalobkyně konstatoval, že „[...] poplatek byl zaveden řádně schválenou a zveřejněnou vyhláškou města Jičín č. 7/2010 v souladu se zákonem o místních poplatcích. K oznámení správce místního poplatku žadatel - poplatník dopisem z 16. 9. 2010 a 29. 3. 2011 splnil svoji oblašovací povinnost s výhradou a dne 27. 6. 2011 také povinnost k úhradě místního poplatku, jak výše uvedeno.“ Správce poplatku v Jičíně konstatoval obsah § 1, § 2 a § 4 zákona č. 202/1990 Sb., o loteriích a jiných podobných hrách, ve znění pozdějších předpisů, a dovodil, že tvrzení žalobkyně o absenci zákonného podkladu k výběru místního poplatku vychází z jejího účelově formálního výkladu pojmů užitých v zákoně č. 565/1990 Sb., o místních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů, a v zákoně o loteriích. Poznamenal, že není příslušný hodnotit rozhodnutí ze dne 15. 10. 2008, č. j. 34/85679/2008, kterým Ministerstvo financí žalobkyni povolilo provozovat loterii nebo jinou podobnou hru podle § 50 odst. 3 zákona o loteriích prostřednictvím Centrálního loterijního systému pod obchodním názvem „MULTI LOTTO“, který je elektronickým systémem tvořeným centrální řídicí jednotkou, místními kontrolními jednotkami a připojenými koncovými interaktivními videoloterijními terminály, které řídí, eviduje a hráči nabízí různé druhy loterií nebo jiných podobných her včetně zpětné distribuce potvrzení o sázce a výsledku her do interaktivního videoloterijního terminálu. Správce poplatku v Jičíně připomněl, že rozhodnutí ministerstva

pokračování

je nutné považovat za závazné, dokud nebude zákonným způsobem vyvrácena jeho platnost a účinnost. Pokud se žalobkyně domnívala, že ministerstvo není oprávněno povolení vydat, mělo se proti němu bránit prostřednictvím rozkladu.

Správce poplatku v Jičíně dovodil, že „[c]entrální loterijní systém pod obchodním názvem MULTI LOTTO, který je elektronickým systémem tvořeným centrální řídicí jednotkou, místními kontrolními jednotkami a připojenými koncovými interaktivními videoloterijními terminály, jak je systém v rozhodnutí MF o jeho povolení označen, nepochybně splňuje obecné podmínky stanovené v zákoně o loteriích v § 1, proto se na něj uvedená právní úprava vztahuje. Přesto, že není konkrétně upraveno v části první až čtvrté zákona, zmocnění pro MF povolovat loterie a jiné podobné hry, které nejsou v zákoně o loteriích v části první až čtvrté upraveny, je zakotveno v § 50 odst. 3 s tím, že v povolení budou všechny podmínky provozování podrobně stanoveny. Použije přitom přiměřeně ustanovení části první až čtvrté zákona. Zde lze poukázat na § 17, podle kterého „Výherním hracím přístrojem se 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.“ Přiměřeným použitím je možno dospět k závěru, že také každý interaktivní videoloterijní terminál, tedy koncové zařízení (jak je v rozhodnutí MF označen), podléhá místnímu poplatku.“ Vzhledem k uvedeným skutečnostem správce poplatku v Jičíně uzavřel, že žalobkyni nevznikl vratitelný přeplatek, přičemž její plnění představuje řádně ohlášený a odvedený místní poplatek za provozovaný výherní hrací přístroj nebo jiné technické zařízení povolené Ministerstvem financí za první čtvrtletí roku 2011, a to v souladu se zákonem o místních poplatcích a obecně závaznou vyhláškou města Jičína ze dne 8. 12. 2010 č. 7/2010, o místním poplatku za provozovaný výherní hrací přístroj nebo jiné technické herní zařízení povolené Ministerstvem financí podle jiného právního předpisu. Správce poplatku v Jičíně také poznamenal, že na osobním daňovém účtu žalobkyně evidoval k 30. 6. 2011 dluh na místním poplatku ve výši 15.000 Kč. V závěru rozhodnutí se zabýval výkladem pojmu „jiné technické herní zařízení“, přičemž definoval, že se jedná o zařízení, která jsou herní, technická a jiná než výherní hrací přístroje. V kontextu zákona o loteriích dále dovodil, že jiným technickým herním zařízením je třeba rozumět takové technické zařízení odlišné od výherního hracího přístroje, které je funkčně nedělitelné a slouží k realizaci loterie nebo jiné podobné hry, a to celého procesu od počátku až do konce. Správce poplatku v Jičíně uzavřel, že koncový interaktivní videoloterijní terminál, povolený Ministerstvem financí a napojený na centrální jednotku, je předmětem místního poplatku.

Rozhodnutím ze dne 30. 9. 2014, č. j. 16083/MJ/2014-2, žalovaný výrokem č. 1 upravil záhlaví prvoinstančního rozhodnutí správce poplatku v Hostinném a změnil výrok, tak že „[ž]ádosti o vrácení vratitelného přeplatku na místním poplatku za provozovaný výherní hrací přístroj nebo jiné technické herní zařízení povolené Ministerstvem financí podle jiného právního předpisu, přičemž odkazuje na zákon č. 202/1990 Sb., o loteriích a jiných podobných hrách, ve znění pozdějších předpisů, ve výši 138 000,- Kč se nevyhovuje.“ Výrokem č. 2 žalovaný doplnil odůvodnění prvoinstančního rozhodnutí, a to tak, že je nutné za jiná technická herní zařízení ve smyslu zákona o loteriích považovat takové technické zařízení odlišné od výherního hracího přístroje podle § 17 téhož zákona, které je funkčně nedělitelné a slouží k realizaci loterie nebo jiné podobné hry ve smyslu § 1 odst. 1 zákona o loteriích, a to celého procesu od samého počátku do jeho konce. Přitom nezáleží, zda je zařízení postaveno na principu mechanickém, elektromechanickém, elektronickém či obdobném. Centrální loterijní systém s interaktivními videoloterijními terminály, jehož prostřednictvím funguje systém pro provozování sázkových her, je s ohledem na technické řešení nutno chápat jako systém souboru jiných technických herních zařízení, která jsou účelově propojena, aby každé plnilo samostatnou funkci. Počet jiných technických herních zařízení odpovídá počtu interaktivních videoloterijních terminálů připojených k centrální jednotce a předmětem poplatku je každý Ministerstvem financí povolený koncový interaktivní

videoloterijní terminál, který je pomocí dalších dílčích komponent systému napojen na centrální jednotku a je tudíž ve spojení s touto jednotkou schopen realizovat hru od samého počátku do jeho konce. K této problematice žalovaný poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2013, č. j. 2 Afs 37/2013 - 26. Žalovaný v rozhodnutí správce poplatku v Hostinném doplnil, že poplatková povinnost byla ve městě Hostinné zavedena obecně závaznou vyhláškou ze dne 8. 9. 2010 č. 2/2010, o místním poplatku za provozovaný výherní hrací přístroj nebo jiné technické herní zařízení povolené Ministerstvem financí podle zákona o loteriích. Vzhledem k tomu, že žalobkyně měla pro předmětné poplatkové období na území města Hostinné umístěná zařízení a tato jsou v souladu s výše uvedeným výkladem jinými technickými herními zařízeními, je subjektem podléhajícím poplatku. Částka na kreditní straně osobního daňového účtu tedy nepřevýšila úhrn předpisů na jeho debetní straně a vratitelný přeplatek nevznikl.

Ve vlastním odůvodnění se žalovaný podrobněji zabýval pojmem jiné technické herní zařízení povolené Ministerstvem financí, přičemž uvedl obsáhlou citaci z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2013, č. j. 2 Afs 37/2013 - 26. K námitce žalobkyně, že rozhodnutí správce poplatku v Hostinném odporuje zásadám *in dubio mitius*, respektive *in dubio pro libertate*, žalovaný odpověděl, že domněnka žalobkyně o nejasnosti výkladu zákona ještě nezakládá objektivní nejasnost. Žalovaný odmítl, že prvoinstanční rozhodnutí odporuje nálezu Ústavního soudu ze dne 13. 9. 2007, sp. zn. I. ÚS 643/06, přičemž uvedl, že obě rozhodnutí pojednávají o rozdílných otázkách. Stejný závěr učinil i ve vztahu k nálezu Ústavního soudu ze dne 1. 6. 2005, sp. zn. IV. ÚS 29/05. Konstatoval, že pojem jiné technické herní zařízení není neurčitý pojem, a proto na něj nelze aplikovat ani závěry Ústavního soudu, které učinil v nálezu ze dne 29. 5. 1997, sp. zn. III. ÚS 31/97. K námitce žalobkyně, která se dovolávala metodického návodu Ministerstva financí ze dne 31. 1. 2011, č. j. 34/21919/2011, žalovaný připomněl, že nyní posuzovanou problematiku upravuje metodické doporučení ze dne 14. 4. 2011, č. j. 26/40810/2011-262, avšak metodické pokyny samy o sobě nezavazují žalobkyni ani správní orgány.

K rozsudku rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 4. 2012, č. j. 2 Afs 68/2012 - 34, žalovaný uvedl, že je třeba důsledně rozlišovat mezi řízením o žádosti o vratitelném přeplatku dle § 155 daňového řádu a řízením dle § 11 zákona o místních poplatcích, které vede k vydání platebního výměru. Podle platných právních předpisů nevyplývá pro správce poplatku žádná povinnost vydávat v řízení o žádosti o vrácení vratitelného přeplatku platební výměr. Žalovaný přitom upozornil, že rozhodnutí v tomto řízení má pro žalobkyni z hlediska právní ochrany v podstatě stejné procesní účinky jako vydání platebního výměru. Žalobkyně neztratila možnost podat odvolání proti rozhodnutí o žádosti, stejně jako v případě platebního výměru. Žalovaný se rovněž podivil nad tím, že by měl v řízení o přeplatku vydat platební výměr, kterým by konstatoval, že místní poplatek byl uhrazen. Ve zbytku rozhodnutí žalovaný obsáhleji citoval rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 6. 2014, č. j. 2 Afs 68/2012 - 34.

Rozhodnutím ze dne 23. 9. 2014, č. j. 14731/MJ/2014-3, žalovaný upravil záhlaví prvoinstančního rozhodnutí správce daně v Nové Pace a změnil výrok, tak že „[ž]ádosti o vrácení vratitelného přeplatku se z části vyhovuje, vzniklý přeplatek ve výši 26 474,- Kč se vrací. V ostatním se rozhodnutí o přeplatku potvrzuje.“ V odůvodnění konstatoval, že přezkoumal „test vratitelnosti“, který provedl správce daně v Nové Pace, to znamená, že porovnal úhrn plateb za požadovaná poplatková období na kreditní a debetní straně osobního daňového účtu žalobkyně. Přitom dospěl k závěru, že žalobkyně za poplatkové období od 1. 4. 2011 do 30. 6. 2011 zaplatila o 26.474 Kč více, než činila její poplatková povinnost. Některá jiná technická herní zařízení

pokračování

povolena Ministerstvem financí totiž žalobkyně provozovala pouze v části poplatkového období, a proto za ně byla povinna uhradit poplatek pouze v poměrné výši.

V odůvodnění žalovaný označil za zcela zásadní pojem jiné technické herní zařízení, který vysvětlil stejně jako v rozhodnutí ze dne 30. 9. 2014, č. j. 16083/MJ/2014-2. Stejně vypořádal i námitky žalobkyně. Nadto, k námitce, že prvoinstanční rozhodnutí odporuje § 102 odst. 1 písm. d) daňového řádu, konstatoval, že uvedené ustanovení neukládá, aby ve výroku rozhodnutí byly zaznamenány všechny užitě předpisy. V dané věci postačuje, že prvoinstanční rozhodnutí odkazuje na § 155 daňového řádu. Námitku, že výrok rozhodnutí je nesrozumitelný a že je v něm užito nesprávného pojmu „zamítá se“ namísto zákonem předvídaného pojmu „vyhovuje se“, nebo „nevyhovuje se“, žalovaný označil za bezpředmětnou, neboť výrok rozhodnutí změnil. Přesto však uvedl, že pojem „zamítá se“ je synonymem pro pojem „nevyhovuje se“, a výrok rozhodnutí je tedy i tak dostatečně srozumitelný. Žalovaný připustil, že část výroku prvoinstančního rozhodnutí je nadbytečná, nicméně nejde o vadu, která by měla za následek jeho nesrozumitelnost.

Rozhodnutím ze dne 2. 9. 2014, č. j. 14027/MJ/2014-2, žalovaný zamítl odvolání proti rozhodnutí správce poplatku v Jičíně a prvoinstanční rozhodnutí potvrdil. V odůvodnění označil za zcela zásadní pojem jiné technické herní zařízení, který vysvětlil shodně jako v rozhodnutí ze dne 30. 9. 2014, č. j. 16083/MJ/2014-2. Stejně vypořádal i námitky žalobkyně. Nad rámec argumentace v naposledy uvedeném rozhodnutí se žalovaný vyjádřil k námitce vůči části prvoinstančního rozhodnutí, podle které měla žalobkyně ke dni 30. 6. 2011 dluh ve výši 15.000 Kč. Uvedl, že toto sdělení se netýká předmětu řízení o žádosti o vrácení přeplatku. Nejedná se však o vadu, která by měla vést ke změně odůvodnění. Obdobně se žalovaný vyjádřil k nepřesnosti v psaní v odůvodnění prvoinstančního rozhodnutí, v němž je namísto poplatkového období od 1. 4. 2011 do 30. 6. 2011 uvedeno poplatkové období 1. čtvrtletí 2011. Z výroku prvoinstančního rozhodnutí je však zřejmé ve vztahu k jakému poplatkovému období správce poplatku v Jičíně rozhodoval. Žalovaný provedl „test vratitelnosti“ a dospěl k závěru, že částka na kreditní straně osobního daňového účtu žalobkyně nepřevyšuje částku na jeho debetní straně. Částka 20.000 Kč odpovídá poplatkové povinnosti, kterou si žalobkyně sama stanovila a odvedla.

Krajský soud v Hradci Králové rozsudkem ze dne 22. 12. 2015, č. j. 31 Af 78/2014 - 124, zamítl žalobu proti rozhodnutím žalovaného ze dne 2. 9. 2014, č. j. 14027/MJ/2014-2, ze dne 23. 9. 2014, č. j. 14731/MJ/2014-3, a ze dne 30. 9. 2014, č. j. 16083/MJ/2014 - 2. V odůvodnění poukázal na závěry rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu uvedené v usnesení ze dne 24. 6. 2014, č. j. 2 Afs 68/2012 - 34, přičemž však konstatoval, že předmět přezkumu je v nyní projednávané věci odlišný. V případě věci posuzované rozšířeným senátem poplatník splnil svou ohlašovací povinnost podle příslušné obecně závazné vyhlášky a zároveň uvedl důvody, proč se domnívá, že jeho herní zařízení nepodléhá místnímu poplatku. Někteří správci poplatku platební výměry nevydali a pouze poplatníkovi sdělili formu provedení platby poplatku, někteří naopak platební výměr vydali a řádně ho doručili. Poplatník sporné poplatky uhradil, ve všech případech podal odvolání, v případech, kdy žádný platební výměr neobdržel, podal odvolání proti vyměření daně postupem podle § 46 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, tj. proti fiktivním platebním výměrům, ve kterých namítal nezákonnost poplatku a vady řízení spočívající v nevydání jím požadovaných platebních výměrů. V nyní projednávaných věcech žalobkyně splnila ohlašovací povinnost, to však s výhradou, že její zařízení místnímu poplatku nepodléhá. Dále se vydání platebního výměru, například postupem podle § 38 daňového řádu, nedomáhala a namísto toho požádala o vrácení přeplatku podle § 155 daňového řádu, přičemž v žádostech rozporovala povinnost předmětný místní poplatek platit.

Krajský soud konstatoval, že správní orgány v rámci rozhodování o žádostech žalobkyně o vrácení přeplatku posuzovaly hmotněprávní povinnost žalobkyně. V rámci řízení o vrácení přeplatku posuzovaly, zda žalobkyně měla povinnost místní poplatek za provozovaný přístroj uhradit, či nikoliv. Správní orgány tedy naplnily požadavky vyplývající z naposledy uvedeného usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu, neboť přezkumu sporné poplatkové povinnosti bylo dosaženo, byť jinou procesní cestou. Krajský soud v této souvislosti poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 8. 2014, č. j. 5 Afs 113/2013 - 41, podle kterého „[t]rvat na tom, aby hmotněprávní povinnost zaplatit místní poplatek byla přezkoumána v řízení týkajícím se platebního výměru, by bylo za situace, kdy byla tato povinnost plnohodnotně přezkoumána v řízení o navrácení přeplatku, pouhým formalismem“. S odkazem na správní spisy krajský soud připomněl, že žalobkyně v jednom případě o vydání platebního výměru vůbec nepožádala a ve zbývajících dvou případech o něho sice požádala, avšak dále se jejich vydání žádným způsobem nedomáhala. Za dané situace proto krajský soud konstatoval, že správci poplatku postupovali procesně správně, když na základě žádosti žalobkyně vedli řízení o vrácení vratitelného přeplatku podle § 155 daňového řádu, nikoli řízení o vydání platebního výměru, přičemž v rámci těchto řízení posoudili námitky žalobkyně proti povinnosti zaplatit místní poplatek. Krajský soud nepřisvědčil tvrzení, že rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 8. 2014, č. j. 5 Afs 113/2013 - 41, se odchýlil od ustálené rozhodovací praxe, přičemž zmínil, že na něj Nejvyšší správní soud navázal například v rozsudcích ze dne 30. 9. 2014, č. j. 6 As 64/2014 - 40, a ze dne 5. 11. 2014, č. j. 2 As 55/2014 - 46. Podle krajského soudu je nadto nyní posuzovaná věc zcela specifická.

Vzhledem k uvedeným skutečnostem krajský soud dospěl k závěru, že i v žalobním řízení je třeba posoudit námitku, zda žalobkyně měla povinnost uhradit místní poplatek za provozovaná zařízení, či nikoliv. Krajský soud přitom rozsáhle citoval závěry vyplývající z rozsudků 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, a dospěl k závěru, že poplatková povinnost žalobkyni bezpochyby svědčila. Krajský soud nepřisvědčil námitce, že správci daně nepřezkoumali poplatkovou povinnost žalobkyně, respektive, že se podrobně nezabývali jednotlivými ohlášenými, počtem hracích zařízení a dobou jejich provozování. Krajský soud k tomu podotkl, že žalobkyně v průběhu celého řízení před správními orgány k samotné výši předmětného poplatku nevznesla žádné námitky. Obecně lze konstatovat, že postup odvolacího orgánu upravuje § 114 a násl. daňového řádu. Dle odstavce druhého a třetího tohoto ustanovení odvolací orgán přezkoumá napadené rozhodnutí vždy v rozsahu požadovaném v odvolání, přičemž však není návrhy odvolatele vázán. Vyjdou-li při přezkoumávání najevo nesprávnosti nebo nezákonnosti odvolatelem neuplatněné, které však mohou mít vliv na výrok rozhodnutí, odvolací orgán je prověří. Odvolací orgán tedy přezkoumává odvoláním napadené rozhodnutí v rozsahu, v jakém odvolatel vymezí důvody, z nichž dovozuje nezákonnost rozhodnutí správce daně, a jestliže neshledá žádné další vady, nelze mu vytýkat, že se nezabýval dalšími aspekty a podklady, které však odvolatel nezmínil. Takový postup při přezkoumávání existence poplatkové povinnosti by však byl stejný, i kdyby bylo přezkoumáváno odvolání v řízení proti vydanému platebnímu výměru na místní poplatek. Žalobkyně proto ani v tomto směru nebyla nijak zkrácena na svých právech. Zásada dvojinstančnosti podle krajského soudu nebyla v posuzovaném případě dotčena. Daňové řízení tvoří jeden celek a není ovládáno zásadou koncentrace, přičemž Nejvyšší správní soud setrvale judikuje, že odvolací řízení má nejen přezkumnou povahu, ale též povahu nápravnou ve vztahu k pochybením orgánu prvního stupně. Odvolací orgán je proto oprávněn napravit pochybení prvoinstančního orgánu vlastním postupem, aniž by tím narušoval dvojinstančnost řízení.

Proti tomuto rozsudku podala žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) včasnou kasační stížnost z důvodu uvedeného v § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní,

pokračování

ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“). V ní namítla, že krajský soud s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 8. 2014, č. j. 5 Afs 113/2013 - 41, nerespektoval závěry rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu uvedené v usnesení ze dne 24. 6. 2014, č. j. 2 Afs 68/2012 - 34. Podle rozšířeného senátu totiž v řízení o přeplatku nelze přezkoumávat hmotněprávní povinnost. Obdobně podle rozsudků Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 9. 2015, č. j. 2 Afs 120/2015 - 31, a ze dne 27. 10. 2015, č. j. 2 Afs 50/2015 - 60, účelem řízení o přeplatku není posuzovat hmotněprávní stránku vzniku daňové, respektive poplatkové povinnosti, ale pouze to, zda povinnost vznikla a zda byla vybrána zákonem stanoveným způsobem. V rozsudku ze dne 29. 8. 2014, č. j. 5 Afs 113/2013 - 41, však Nejvyšší správní soud podle stěžovatelky dospěl k opačnému závěru, který nelze považovat za správný, a nyní projednávanou věc je proto nutné předložit rozšířenému senátu Nejvyššího správního soudu podle § 17 s. ř. s.

Stěžovatelka uvedla, že splnila veškeré předpoklady, na jejichž základě, podle usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 6. 2014, č. j. 2 Afs 68/2012 - 34, vzniká správci daně povinnost vydat platební výměr. Správci daně však platební výměry nevydali, poplatková povinnost proto nebyla předepsána na daňový účet stěžovatelky, a uhrazenou částku bylo třeba vrátit jako vratitelný přeplatek. V této souvislosti stěžovatelka poukázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 9. 2015, č. j. 2 Afs 120/2015 - 31, podle kterého *„[p]oněvadž správce poplatku v nyní projednávané věci nevydal platební výměr na spornou poplatkovou povinnost, poplatek nebyl předepsán zákonným způsobem. Byl-li pak tento poplatek právním předchůdcem žalobce z opatrnosti uhrazen a byl evidován na daňovém účtu poplatníka, s ohledem na neexistenci právního podkladu pro jeho zaplacení jej bylo nutno posoudit jako přeplatek a dále se zabývat ostatními kritérii pro jeho vrácení.“* Stěžovatelka konstatovala, že správci daně a žalovaný zasáhli do jejích práv, neboť nepřezkoumali tvrzenou poplatkovou povinnost řádně ve vyměřovacím řízení. Žalovaný toto pochybení nenapravit ani v rozhodnutích o odvoláních proti rozhodnutím o zamítnutí žádostí o vrácení přeplatků, neboť neuvedl, jaká zařízení jsou zpoplatněna, a nespecifikoval období, ve kterých byla povolena, respektive provozována.

Stěžovatelka se vymezila proti tvrzení krajského soudu, že *„[...] v jednom případě vydání platebního výměru ani nežádala, ve dvou o něj sice požádala, avšak dále se žádným způsobem jeho vydání nedomáhala, ale namísto toho podala ve všech případech žádost o vrácení přeplatku.“* Stěžovatelka v této souvislosti konstatovala, že původní ohlášení i žádosti je třeba posuzovat ve vztahu k celé době trvání poplatkové povinnosti k místnímu poplatku. Skutečnost, že příslušné obce vydaly více obsahově totožných, obecně závazných vyhlášek, nemá na podání ohlášení, respektive žádostí, vliv. Stěžovatelka rovněž připomněla, že Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 30. 9. 2015, č. j. 2 Afs 120/2015 - 31, posoudil žádost o stanovisko jako žádost o vydání platebního výměru. Povinnost vydat platební výměr podle stěžovatelky stíhá správce poplatku, a proto jí ani nelze vyčítat, že správce poplatků více neurgovala.

Ve vztahu k rozhodnutí žalovaného o odvolání proti rozhodnutí správce poplatku v Jičíně stěžovatelka připomněla, že město Jičín vydalo obecně závaznou vyhlášku ze dne 13. 9. 2010 č. 4/2010, kterou se mění a doplňuje obecně závazná vyhláška č. 9/2003 o místním poplatku za výherní hrací přístroj. Na základě této obecně závazné vyhlášky podléhá poplatku i jiné technické herní zařízení povolené Ministerstvem financí, přičemž poplatník je povinen ve lhůtě osmi dnů ohlásit správci poplatku termín uvedení do provozu a ukončení provozu výherního hracího přístroje a veškeré změny, které mají vliv na výši poplatku. Vyhláška podle stěžovatelky nabyla účinnosti dne 1. 10. 2010, přičemž stěžovatelka podala dne 16. 9. 2010 ohlášení s výhradou, že není poplatníkem ve smyslu uvedené obecně závazné vyhlášky a požádala o doručení platebního výměru. Město Jičín následně vydalo obecně závaznou vyhlášku ze dne

8. 12. 2010 č. 7/2010, o místním poplatku za provozovaný výherní hrací přístroj nebo jiné technické herní zařízení povolené Ministerstvem financí podle jiného právního předpisu. Tato obecně závazná vyhláška podle stěžovatelky nabyla účinnosti dne 1. 1. 2011. Vzhledem k tomu, že obecně závaznou vyhláškou nedošlo ke změně předmětu poplatku, stěžovatelka ihned nepodávala nové ohlášení a tuto povinnost považovala za splněnou. Dne 22. 2. 2011 však přesto podala nové ohlášení, a to s další výhradou proti zpoplatnění jí provozovaných zařízení. Stěžovatelka uvedla, že i toto ohlášení učinila před započítáním období, kterého se žádost o přeplatku týká, a správce poplatku se s ním tedy mohl dostatečně seznámit. Poukázala na skutečnost, že správce poplatku v Jičíně v rozhodnutí o zamítnutí žádosti o vrácení vratitelného přeplatku uvedl, že stěžovatelka místní poplatek ohlásila v souladu s obecně závaznou vyhláškou č. 7/2010 a ve správné výši jej také zaplatila za období prvního čtvrtletí roku 2011. Stěžovatelka v této souvislosti namítla, že žádost o vrácení přeplatku se týkala poplatku za druhé čtvrtletí roku 2011, který byl uhrazen dne 27. 6. 2011. Správce poplatku v Jičíně podle stěžovatelky uvedl v rozhodnutí, že ve smyslu § 152 daňového řádu eviduje k 30. 6. 2011 na jejím osobním daňovém účtu dluh na místním poplatku ve výši 15.000 Kč. Stěžovatelka konstatovala, že správce daně v Jičíně zřejmě uvedeným dluhem mínil nedoplatek na místním poplatku za čtvrté čtvrtletí roku 2010. Tento nedoplatek však byl vyměřen platebním výměrem ze dne 20. 6. 2011, který nabyl právní moci až 7. 1. 2014 a na osobním daňovém účtu stěžovatelky tedy nebyl evidován pravomocně. Nadto stěžovatelka upozornila, že žádala o vrácení přeplatku ve výši 20.000 Kč, tedy částky, která převyšuje tvrzený nedoplatek.

Ve vztahu k rozhodnutí žalovaného o odvolání proti rozhodnutí správce poplatku v Nové Pace stěžovatelka uvedla, že město Nová Paka vydalo obecně závaznou vyhlášku ze dne 6. 10. 2010 č. 2/2010 o místním poplatku za provozovaný výherní hrací přístroj nebo jiné technické herní zařízení. Poplatník je podle této obecně závazné vyhlášky povinen splnit ohlašovací povinnosti do tří dnů od uvedení zařízení do provozu. V případě jiného technického herního zařízení povoleného přede dnem účinnosti obecně závazné vyhlášky musí poplatník splnit ohlašovací povinnost ve lhůtě do patnácti dnů ode dne účinnosti vyhlášky, tj. 1. 11. 2010. Stěžovatelka podala dne 18. 10. 2010 ohlášení s výhradou, ve kterém požádala o doručení platebního výměru. Připomněla, že město Nová Paka vydalo obecně závaznou vyhlášku ze dne 22. 12. 2010 č. 4/2010, kterou se mění obecně závazná vyhláška č. 2/2010 o místním poplatku za provozovaný výherní hrací přístroj nebo jiné technické herní zařízení, která nabyla účinnosti dne 15. 1. 2011. Stěžovatelka konstatovala, že ihned nepodala nové ohlášení, neboť tuto povinnost považovala za splněnou. Přesto dne 21. 1. 2011 podala další ohlášení s výhradou, to však stále před započítáním období, kterého se žádost o vrácení vratitelného přeplatku týká, a správce daně v Nové Pace se s ním proto mohl dostatečně seznámit. Správce daně v Nové Pace podle stěžovatelky odůvodnil rozhodnutí o zamítnutí žádosti o vrácení přeplatku tvrzením, že stěžovatelka uhradila příslušnou částku platby na kreditní straně osobního daňového účtu v souladu s předpisem na debetní straně osobního daňového účtu a jeho zákonnou povinností, a proto jí nevznikl přeplatek podle § 154 odst. 1 daňového řádu, ani vratitelný přeplatek podle § 155 odst. 2 daňového řádu. Stěžovatelka však namítla, že správce poplatku v Nové Pace nevysvětlil, co má podléhat místnímu poplatku, přičemž nikterak nerozlišoval, za jaká řízení a jaké období byla částka 191.649 Kč požadována k vrácení.

Ve vztahu k rozhodnutí žalovaného o odvolání proti rozhodnutí správce poplatku v Hostinném stěžovatelka konstatovala, že město Hostinné vydalo obecně závaznou vyhlášku ze dne 8. 9. 2010 č. 2/2010, o místním poplatku za provozovaný výherní hrací přístroj nebo jiné technické herní zařízení povolené Ministerstvem financí. Podle obecně závazné vyhlášky je poplatník povinen ohlásit správci poplatku ve lhůtě do sedmi dnů získání povolení Ministerstva financí k provozování jiného technického herního zařízení. Vzhledem k tomu, že obecně závazná

pokračování

vyhláška stanovila svou účinnost dnem vyhlášení, aniž by na tom byl veřejný zájem, stěžovatelka dovodila, že ji lze považovat za platnou až patnáctým dnem od vyhlášení, tj. ke dni 24. 9. 2010. Stěžovatelka přitom podala ohlášení s výhradou a požádala o doručení platebního výměru dne 15. 9. 2010. Město Hostinné následně vydalo obecně závaznou vyhlášku ze dne 13. 6. 2011 č. 2/2011 o místním poplatku za provozovaný výherní hrací přístroj. Vzhledem k tomu, že se předmět poplatku v obecně závazné vyhlášce nezměnil, stěžovatelka již nepodávala nové ohlášení a svou ohlašovací povinnost považovala za splněnou. Připomněla, že podle rozhodnutí o zamítnutí žádosti o vrácení vratitelného přeplatku správce poplatku v Hostinném vybral poplatek za provozovaný výherní hrací přístroj nebo jiné technické herní zařízení povolené Ministerstvem financí podle jiného právního předpisu od stěžovatelky v částce 141.253 Kč, a to na základě zákona o místních poplatcích, a proto správce poplatku v Hostinném nepovažoval tuto platbu za vratitelný přeplatek, ale řádnou platbu poplatkové povinnosti. Místní poplatek však stěžovatelce nebyl vyměřen, respektive platební výměry vydané dne 2. 3. 2011 městem Hostinné byly prohlášeny za nicotné z důvodu absolutní nepřislušnosti města ke správě místního poplatku. Nadto se podle stěžovatelky jednalo o jiná období.

Stěžovatelka odmítla tvrzení krajského soudu, že žalovaný v jednotlivých řízeních přezkoumal poplatkovou povinnost. Samotná skutečnost, že v jednom řízení zjistil úhradu poplatku ve vyšší částce, neznamená, že stejný přezkum provedl i ve zbývajících dvou řízeních. Nadto, v řízení o odvolání proti rozhodnutí správce poplatku v Nové Pace žalovaný porušil zásadu dvojinstančnosti. Žalobou napadené rozhodnutí je totiž první, kterým byla stěžovatelce určena poplatková povinnost za konkrétně určená zařízení, aniž by měla možnost bránit se proti němu odvoláním. Stěžovatelka v této souvislosti připomněla, že již v jiném žalobním řízení namítla vady výpočtu poplatkové povinnosti, které musel v důsledku porušení zásady dvojinstančnosti řešit krajský soud. Takový postup podle stěžovatelky zatěžuje krajské soudy a žalobcům odnímá právo bránit se proti rozhodnutí před tím, než nabude právní moci.

Z výše uvedených skutečností je podle stěžovatelky zřejmé, že krajský soud měl posoudit prvoinstanční rozhodnutí jako nicotná, popřípadě stížená zásadními vadami, a to především proto, že správci poplatků byli povinni vydat ohledně poplatkové povinnosti stěžovatelky platební výměry a tuto povinnost nesplnili. Krajský soud se podle stěžovatelky nevypořádal se všemi žalobními body, a tento postup způsobuje nepřezkoumatelnost rozhodnutí. Stěžovatelka proto navrhla, aby Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 22. 12. 2015, č. j. 31 Af 78/2014 - 124, a věc mu vrátil k novému řízení.

Žalovaný se ke kasační stížnosti nevyjádřil.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s. vázán rozsahem a důvody, které stěžovatelka uplatnila v kasační stížnosti. Neshledal přitom vady podle § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti. Stěžovatelka ve své kasační stížnosti označila důvody podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

Podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. „[k]asační stížnost lze podat pouze z důvodu tvrzené nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení.“ Nesprávné právní posouzení spočívá buď v tom, že na správně zjištěný skutkový stav je aplikován nesprávný právní názor, popř. je sice aplikován správný právní názor, ale tento je nesprávně vyložen.

Kasační stížnost není důvodná.

Nejvyšší správní soud se neztotožnil s námitkou, že Krajský soud v Hradci Králové nerespektoval závěry rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu uvedené v usnesení ze dne 24. 6. 2014, č. j. 2 Afs 68/2012 - 34, ani s námitkou, že judikatura Nejvyššího správního soudu je v posuzované otázce zatížená rozpory. Obdobně jako v rozsudku ze dne 8. 4. 2016, č. j. 2 Afs 320/2015 - 35, Nejvyšší správní soud i nyní konstatuje, že usnesením rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 6. 2014, č. j. 2 Afs 68/2012 - 34, došlo ke sjednocení judikatury v otázce, zda a za jakých podmínek měl správce poplatku podle zákona o místních poplatcích účinného do 31. 12. 2011 povinnost vydat platební výměr, pokud poplatník sice místní poplatek zaplatil, ale s jeho placením nesouhlasil. Rozšířený senát dospěl k závěru, že „[s]právce místního poplatku má povinnost vydat platební výměr podle § 46 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků, resp. dle § 139 či 147 odst. 1 daňového řádu, a řádně jej doručit, pokud neppozději v poslední den lhůty, ve které byl poplatník povinen splnit ohlašovací povinnost (§ 14 odst. 2 zákona o místních poplatcích), sdělil poplatník kvalifikovaným způsobem své pochybnosti a současně o vydání platebního výměru požádal, přestože místní poplatek ve stanovené lhůtě včas a ve správné výši uhradil. V případě nečinnosti správce místního poplatku nedochází k vyměření místního poplatku podle § 46 odst. 5 zákona o správě daní a poplatku, ani k vystavení platebního výměru dle § 140 daňového řádu.“ Pokud tedy poplatník nesouhlasí s poplatkovou povinností, je oprávněn ve lhůtě (tuto lhůtu je nutné odvíjet od konkrétní obecně závazné vyhlášky, která úpravu příslušného poplatku zavedla) pro splnění ohlašovací povinnosti před uvedením výherního hracího přístroje nebo jiného technického herního zařízení do provozu sdělit správci poplatku kvalifikovaným způsobem své pochybnosti (§ 70 a 71 daňového řádu) a současně požádat o vydání a doručení platebního výměru. Tyto podmínky musí být splněny kumulativně. Pokud tak neučiní, má se za to, že poplatková povinnost není sporná, a plně se uplatní právní úprava stanovená v § 11 zákona o místních poplatcích, dle které nemá správce poplatku při včasné úhradě poplatku povinnost vydat platební výměr.

V nyní posuzované věci stěžovatelka ve dvou přezkoumávaných případech splnila ohlašovací povinnost se současnou výhradou, že jí provozovaná zařízení místnímu poplatku nepodléhají a požádala o vydání platebních výměrů. Námitka stěžovatelky, kterou se vymezila proti tvrzení krajského soudu, že ve třetím případě (tj. v případě správce poplatku v Hostinném) o vydání platebního výměru nepožádala, je podle Nejvyššího správního soudu bezpředmětná. V žádném z přezkoumávaných případů se totiž stěžovatelka proti nevydání platebních výměrů jakýmkoliv způsobem nebránila v rámci vyměřovacího řízení. Namísto toho podala žádosti o vrácení vratitelného přeplatku podle § 155 daňového řádu, ve kterých dále rozporovala svou povinnost místní poplatek platit. Nedomáhala se ovšem vrácení přeplatku z toho důvodu, že správci poplatků nevydali platební výměry, ale proto, že jí nesvědčí hmotněprávní poplatková povinnost. Stejně argumentovala i ve svých odvoláních proti rozhodnutím správců poplatku. I kdyby tedy krajský soud dospěl k závěru, že stěžovatelka požádala o vydání platebního výměru ve všech třech případech, nevedlo by to ke zrušení kteréhokoliv z napadených rozhodnutí žalované. Ze stejného důvodu je proto bezpředmětná otázka, zda obecně závazná vyhláška města Hostinné ze dne 8. 9. 2010 č. 2/2010 o místním poplatku za provozovaný výherní hrací přístroj nebo jiné technické herní zařízení povolené Ministerstvem financí podle zákona o loteriích nabyla účinnosti již 9. 9. 2010, tedy v den vyvěšení na úřední desce, nebo až 24. 9. 2010, tj. po uplynutí patnácti dnů ode dne vyvěšení na úřední desce ve smyslu § 12 odst. 2 zákona o obcích, jak dovodila stěžovatelka. V každém případě je totiž zřejmé, že uvedená obecně závazná vyhláška byla platná a účinná po celé poplatkové období od 1. 4. 2011 do 30. 6. 2011, a k jejímu zrušení došlo až nabytím účinnosti obecně závazné vyhlášky města Hostinné ze dne 13. 6. 2011 č. 2/2011 o místním poplatku za provozovaný výherní hrací přístroj nebo jiné technické herní zařízení povolené Ministerstvem financí, a to ke dni 1. 7. 2011.

pokračování

Lze tak konstatovat, že stěžovatelka nezvolila cestu prostřednictvím „domáhání se vydání platebních výměřů a brojení proti jejich zákonnosti“ (jako poplatníci ve věci řešené rozšířeným senátem v usnesení č. j. 2 Afs 68/2012 - 34), ale pokusila se uhrazené poplatky zpochybnit prostřednictvím žádosti o vrácení přeplatku. Za těchto okolností se proto plně uplatnila zákonná úprava stanovená v § 11 zákona o místních poplatcích. Nejvyšší správní soud se neztotožnil s námitkou stěžovatelky vůči výtce krajského soudu, že se více nezasadila o vydání platebních výměřů. Stěžovatelka uvedla, že to nebylo její povinností. Krajský soud však podle Nejvyššího správního soudu toliko poukázal na skutečnost, že si stěžovatelka, za situace, kdy mohla využít další procesní prostředky k získání platebních výměřů, sama zvolila, jakou procesní cestou bude uplatňovat námitky. V řízení o žádosti o vrácení přeplatku byly námitky, kterými stěžovatelka zpochybňovala svoji poplatkovou povinnost, správními orgány i krajským soudem v rámci stěžovatelkou zvolené procesní obrany řádně vypořádány. Stěžovatelka tedy nebyla nikterak zkrácena na žádném svém právu. Nejvyšší správní soud se nedomnívá, že by bylo nutné zrušit rozhodnutí žalovaného, a to prakticky pouze z toho důvodu, že námitky stěžovatelky měly být vypořádány v jiném řízení. Takové řešení by bylo přehnaně formalistické. Krajský soud se podle Nejvyššího správního soudu neodchýlil od závěrů rozšířeného senátu, naopak se snažil dosáhnout jím zamýšleného účelu, a to za procesní situace, kterou si stěžovatelka zvolila pro obranu svých práv.

Z judikatury Nejvyššího správního soudu (viz rozsudek zdejšího soudu ze dne 29. 8. 2014, č. j. 5 Afs 113/2013 - 41, ze dne 9. 3. 2016, č. j. 1 Afs 302/2015 - 41, a ze dne 8. 4. 2016, č. j. 2 Afs 320/2015 - 35) nevyplývá, že by rozhodnutí o žádosti o vrácení vratitelného přeplatku muselo za daných okolností obsahovat všechny náležitosti platebního výměru. Podstatné je, že správní orgány vypořádaly námitky, kterými stěžovatelka zpochybňovala svoji poplatkovou povinnost. Nejvyšší správní soud nepřisvědčil námitce, že žalovaný nepřezkoumal poplatkovou povinnost ve všech přezkoumávaných řízeních a že tak učinil v jedné věci, neznamená, že tak učinil i ve zbývajících dvou. Žalovaný ve svých rozhodnutích, ve spojení s rozhodnutími jednotlivých správců poplatků, srozumitelně a v souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu vysvětlil stěžovatelkou namítaný význam pojmu „jiná technická herní zařízení“ a jeho souvislost s § 50 odst. 3 zákona o loteriích. Odůvodnil, že předmětná poplatková povinnost má základ v § 10a zákona o místních poplatcích, ve znění dřívějších předpisů a v obecně závazných vyhláškách vydaných městem Hostinné, Jičín a Nová Paka, přičemž uzavřel, že v období, ke kterému stěžovatelka dovozuje vznik vratitelného přeplatku, měla poplatkovou povinnost ve výši, kterou vyčíslil. Stěžovatelka konkrétně neuvedla, které námitky žalovaný nevypořádal, přičemž Nejvyšší správní soud žádnou opomenutou námitku neshledal. Ve věci odvolání proti rozhodnutí správce poplatku v Nové Pace stěžovatelka na výzvu žalovaného namítla, že místní poplatek zaplatila i za zařízení, která v předmětném poplatkovém období neprovozovala vůbec, nebo jen z části. Žalovaný posoudil i tuto námitku, uvedl výčet zařízení, která stěžovatelka v předmětném poplatkovém období provozovala, a to společně s datem, kdy jejich provoz zahájila. Na základě zjištěných skutečností žalovaný změnil rozhodnutí správce poplatku v Nové Pace a stěžovatelce vrátil rozdíl mezi poplatkem, který zaplatila, a poplatkem, který byla povinna zaplatit. Vzhledem k tomu, že stěžovatelka neuplatnila obdobnou námitku i ve zbývajících dvou řízeních, žalovaný nebyl povinen provést v nich stejný přezkum.

Nejvyšší správní soud se neztotožnil s tvrzením, že žalovaný svým postupem porušil zásadu dvojinstančnosti a znemožnil jí, aby proti rozhodnutí, kterým určila poplatkovou povinnost za konkrétně určená zařízení, mohl podat odvolání. Podle názoru rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu uvedeného v usnesení ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007 - 75, zásada dvojinstančnosti, „[...] znamená, že řízení probíhá ve dvou stupních (instancích), že tedy řízení

a rozhodnutí správního orgánu prvního stupně podléhá kontrole odvolacího orgánu, nikoliv, že každý závěr musí být vždy vysloven jednou instancí a vždy prověřen a akceptován instancí vyšší. Dvojinstančnost totiž zajišťuje nejen dvojnásobné posouzení věci, ale je také cestou k nápravě a odstranění vad, které se vyskytly v řízení před prvním stupněm. [...] Jestliže zákon umožňuje odvolacímu orgánu změnit rozhodnutí správce daně prvního stupně, a to i v neprospěch odvolatele, je tím zásada dvojinstančnosti do určité míry prolomena. To však plyne přímo ze zákona. Tato zásada není absolutní a neznamená, že po druhém stupni řízení nastupuje řádné opravné řízení ve stupni dalším, vyšším. Nelze ani dovést, že by takovým postupem byl narušen požadavek na předvídatelnost odvolacího rozhodnutí. Odvoláním se daňový subjekt právě té změny dovolává, a pokud požaduje stanovení daně jiným způsobem, logicky z takového požadavku plyne i možnost odlišného věcného závěru.“ Na druhou stranu je třeba zmínit, že podle odborné literatury *"[ú]čelem odvolacího řízení je vždy pouze přezkoumání rozhodnutí správce daně. Odvolací orgán tedy nemůže nabrzdovat prvoinstanční řízení a rozhodovat o něčem, co předmětem řízení nebylo. V takovém případě by již nešlo pouze o přezkoumání rozhodnutí, ale o nové rozhodování v jiné věci. Odvolací orgán by tak vydával prvoinstanční rozhodnutí per saltum a odňal by tak dotčenému subjektu možnost odvolání"* (GROSSOVÁ, Marie Emilie a MATYÁŠOVÁ, Lenka. *Daňový řád s komentářem, důvodovou zprávou a judikaturou*. 1. vyd. Praha: Leges, 2011). V odůvodnění prvoinstančního rozhodnutí správce poplatku v Nové Pace vysvětlil, že příslušná částka platby na kreditní straně osobního daňového účtu odpovídá jeho debetní straně. Správce poplatku v Nové Pace tedy posoudil výši poplatkové povinnosti a dospěl k závěru, byť mylnému, že odpovídá zaplacenému poplatku. Žalovaný proto nemohl překročit předmět řízení, když opět zkontroloval poplatkovou povinnost stěžovatelky a dospěl k závěru, že zaplacenému poplatku neodpovídá. Oba správní orgány se zabývaly stejnou otázkou. Jak již bylo uvedeno, správní orgány byly za dané situace oprávněny posoudit námitky stěžovatelky vůči vzniku poplatkové povinnosti, to však neznamená, že by do odůvodnění rozhodnutí o žádosti o vrácení vratitelného přeplatku musely vtělit platební výměr se všemi náležitostmi. Skutečnost, že rozhodnutí správce poplatku v Nové Pace, na rozdíl od rozhodnutí žalovaného, neobsahuje podrobné vyčíslení platební povinnosti stěžovatelky, nepředstavuje žádné procesní pochybení, ani porušení zásady dvojinstančnosti. Skutečnost, že až žalovaný uvedl podrobné vyčíslení stěžovatelčiny poplatkové povinnosti, odpovídá tomu, že stěžovatelka teprve v odvolacím řízení, ve vyjádření na výzvu žalovaného, namítla, že některá zařízení, za která zaplatila poplatek, nebyla uvedena do provozu vůbec, nebo jen v části poplatkového období. Závěr, že postupem žalovaného nedošlo k porušení práv stěžovatelky, ostatně podporuje, že žalovaný do výpočtu její poplatkové povinnosti nezahrnul žádné zařízení, které podle stěžovatelky nebylo v předmětném období provozováno. Žalovaný rovněž vzal za své tvrzení stěžovatelky, že dvě zařízení byla provozována až od 5. 5. 2011 a poplatkovou povinnost vypočetl poměrnou částkou od tohoto data. Nad rámec tvrzení stěžovatelky žalovaný z vlastní činnosti zjistil, že i další zařízení, za která stěžovatelka splnila poplatkovou povinnost jako by jej provozovala po celé poplatkové období, ve skutečnosti provozovala pouze po část tohoto období. Žalovaný na základě tohoto zjištění určil poměrnou částku, kterou měla stěžovatelka za provoz zařízení zaplatit, a zvýšil částku vratitelného přeplatku. Stěžovatelka v žalobě, kromě obecné námítky, že předmětná zařízení vůbec nepodléhají poplatkové povinnosti, neuvedla žádné námitky vůči konkrétnímu výčtu zpoplatněných zařízení, období, ve kterém byla podle žalovaného provozována, ani proti výpočtu poplatkové povinnosti. K námitce, že rozhodnutí správce poplatku v Nové Pace nespécifikuje předpis poplatkové povinnosti na debetní straně osobního daňového účtu stěžovatelky, Nejvyšší správní soud konstatuje, že stěžovatelka poplatkovou povinnost vyměřila a zaplatila sama, stejně jako ve zbývajících případech.

Nejvyšší správní soud se neztotožnil s námitkami stěžovatelky vůči rozhodnutí správce poplatku v Jicíně. Přestože správce poplatku v Jicíně v odůvodnění rozhodnutí zmínil nesprávné poplatkové období, z výroku je zcela zřejmé, že posuzoval poplatkovou povinnost stěžovatelky ve vztahu k poplatkovému období od 1. 4. 2011 do 30. 6. 2011, což odpovídá obsahu žádosti

pokračování

o vrácení vratitelného přeplatku ze dne 1. 9. 2011. Uvedené pochybení tedy nemohlo způsobit nesprávnost či nezákonnost rozhodnutí. Poznámka v prvoinstančním rozhodnutí o tom, že stěžovatelka má dluh ve výši 15.000 Kč, má pouze informativní charakter. Správce daně v Jičíně odůvodnil zamítnutí žádosti o vrácení vratitelného přeplatku skutečností, že stěžovatelka svou poplatkovou povinnost ohlásila a splnila v požadované výši, nikoliv existencí dluhu za čtvrté čtvrtletí roku 2010. V tomto smyslu je tedy irelevantní, že platební výměr, kterým byla stěžovatelce nařízena povinnost zaplatit místní poplatek za čtvrté čtvrtletí roku 2010, v dané době nebyl pravomocný. Ze stejného důvodu je irelevantní, že tvrzený dluh činil pouze 15.000 Kč a nemohl tedy odůvodnit, proč správce poplatku v Jičíně nevyhověl žádosti o vrácení přeplatku ve výši 20.000 Kč.

Nejvyšší správní soud nepřisvědčil tvrzení, že správce poplatku v Hostinném rozhodoval o žádosti o vrácení vratitelného přeplatku za jiné než požadované období. V žádosti ze dne 5. 8. 2011 stěžovatelka požádala o vrácení vratitelného přeplatku za období od 1. 4. 2011 do 30. 6. 2011. Ačkoliv správce poplatku v Hostinném nespécifikoval poplatkové období ve výroku, učinil tak v odůvodnění. Nadto, žalovaný změnil výrok prvoinstančního rozhodnutí, a to tak, že nově již obsahuje specifikaci poplatkového období.

Závěry ohledně přezkumu námitek o vzniku poplatkové povinnosti v řízení o žádosti o vrácení vratitelného přeplatku nemohou být pro stěžovatelku překvapivé, neboť Nejvyšší správní soud takto v jejím případě rozhodl již několikrát, a to například v rozsudcích ze dne 9. 3. 2016, č. j. 1 Afs 302/2015 - 41, ze dne 2. 7. 2015, č. j. 9 Afs 21/2015 - 42, ze dne 5. 11. 2014, č. j. 2 As 55/2014 - 46, či ze dne 30. 9. 2014, č. j. 6 As 64/2014 - 40.

Nad rámec výše uvedeného lze také odkázat na judikaturu Ústavního soudu, který v obdobné věci stěžovatelky v usnesení ze dne 11. 9. 2014, sp. zn. III. ÚS 2581/14, uvedl, že „[...] *ke námítce, že nelze rozhodovat o existenci přeplatku za situace, kdy poplatek nebyl předepsán (resp. řádně vyměřen), a tudíž bylo za této situace povinností správce poplatku jej k žádosti vrátit, kterou stěžovatelka nově podpořila i odkazem na rozhodnutí rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 6. 2014 sp. zn. 2 Afs 68/2012, považuje Ústavní soud za nutné uvést, že se i jí již zabýval, a v usnesení sp. zn. III. ÚS 3243/14 či sp. zn. III. ÚS 3343/13 s poukazem na "převažující formální povahu" námítky vyslovil, že "nerozporuje vznik poplatkové povinnosti ... z hlediska naplnění hmotněprávních podmínek zákona a vyhlášky. "Pouze" nesouhlasí s formální (procesní) stránkou věci - že správní orgán nepromítl svůj závěr o naplnění hmotněprávních podmínek právních předpisů o vzniku poplatkové povinnosti do "formy" v podobě doručeného platebního výměru.*“

Stěžovatelka v kasační stížnosti namítá existenci rozporné judikatury, a to na jedné straně rozsudků Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 9. 2015, č. j. 2 Afs 120/2015 - 31, a ze dne 27. 10. 2015, č. j. 2 Afs 50/2015 - 60, podle nichž měl správce poplatku v obdobné věci vydat platební výměr, a na straně druhé rozsudku ze dne 29. 8. 2014, č. j. 5 Afs 113/2013 - 41, podle něhož lze považovat postup správce poplatku a žalovaného, kteří přezkoumali hmotněprávní poplatkovou povinnost stěžovatelky, za zákonný.

V rozsudcích ze dne 30. 9. 2015, č. j. 2 Afs 120/2015 - 31, a ze dne 27. 10. 2015, č. j. 2 Afs 50/2015 - 60, druhý senát uvedl, že s ohledem na nejednotnou správní praxi správců místních poplatků i nejednotnou judikaturu správních soudů lze žádost o vydání stanoviska, jak byla v tehdy přezkoumávaných případech formulována v ohlášení poplatkové povinnosti s výhradou, posoudit z materiálního hlediska jako žádost o závazné posouzení věci a rozhodnutí o ní, tedy jako žádost o vydání platebního výměru. Je však třeba podotknout, že v uvedených věcech Krajský soud v Hradci Králové - pobočka v Pardubicích, rozhodnutí o odvolání proti

žádostem o vrácení vratitelného přeplatku v souladu se závěry rozšířeného senátu zrušil a nepřezkoumával, zda byla otázka existence poplatkové povinnosti správně posouzena. Nejvyšší správní soud ostatně sám v těchto rozsudcích vysvětlil, že se nejedná o postup rozporný s postupem zvoleným v rozsudku ze dne 29. 8. 2014, č. j. 5 Afs 113/2013 - 41. Uvedl, že pátý senát tu zvolil řešení s ohledem na to, „[...] aby jím řešená věc nebyla nadále prodlužována, neboť byl toho názoru, že zde hmotněprávní povinnost posouzena byla, a nepovažoval ji za jakkoli spornou, stejně jako krajský soud. To je právě důsledkem výše zmíněné situace řady sporů, kdy procesní fáze nastiňovala i jiný způsob řešení, než k jakému dospěl rozšířený senát tohoto soudu. Podstatné je, že i tento způsob řešení zahrnoval posouzení hmotněprávní povinnosti. V nyní projednávané věci se však krajský soud, jenž vycházel z usnesení rozšířeného senátu, hmotněprávní stránkou poplatkové povinnosti vůbec nezabýval a s ohledem na konstantní judikaturu i rozsah kasačního přezkumu tak nemůže učinit ani Nejvyšší správní soud“ (viz rozsudek č. j. 2 Afs 120/2015 – 31).

Rozsudek pátého senátu se navíc zabývá přeplatkem na místním poplatku za provozovaný výherní hrací přístroj nebo jiné technické herní zařízení povolené ministerstvem za situace, kdy poplatníci nemohli znát pozdější judikaturu Nejvyššího správního soudu (zejména usnesení rozšířeného senátu č. j. 2 Afs 68/2012 - 34) a nevěděli, že je možné se u místních poplatků (i v případě jejich zaplacení) domáhat vydání platebního výměru způsobem popsáním v usnesení rozšířeného senátu (s ohledem na ustanovení § 11 zákona o místních poplatcích). Za uvedené situace by bylo odmítnutím spravedlnosti, pokud by se poplatník, který se vydání platebního výměru nedomáhal, avšak požádal o vrácení přeplatku dle § 155 daňového řádu, nedomohl hmotněprávního přezkumu své poplatkové povinnosti. Proto dospěl pátý senát k závěru, že je v rámci řízení o přeplatku možné přezkoumat hmotněprávní poplatkovou povinnost.

K obdobným závěrům lze přitom dojít i v nyní posuzovaném případě, kdy stěžovatelka taktéž ohlašovala svou poplatkovou povinnost ještě před vydáním usnesení rozšířeného senátu a nemohla vědět, že má usilovat o vydání platebního výměru, proti kterému by se následně mohla bránit a uplatňovat námitky týkající se její hmotněprávní povinnosti platit předmětný místní poplatek. Posouzení existence poplatkové povinnosti však bylo plně provedeno v rámci přeplatkového řízení, ve kterém se správní orgány touto otázkou důsledně zabývaly. Jejich závěry následně přezkoumal také krajský soud, který v souladu s ustálenou judikaturou Nejvyššího správního soudu potvrdil, že stěžovatelka skutečně povinnost platit poplatek měla (s tímto závěrem se ztotožňuje také zdejší soud). Je tedy zřejmé, že stěžovatelka by nebyla s touto námitkou úspěšná ani v případném vyměřovacím řízení.

V posuzovaném případě navíc námitka, že v přeplatkovém řízení není prostor pro posouzení hmotněprávní poplatkové povinnosti, působí zjevně účelovým dojmem, jelikož stěžovatelka sama v žádostech o vrácení přeplatku obsáhle namítala, že jí provozovaná zařízení poplatková povinnost netíží. Stejným způsobem argumentovala i v podaných odvoláních. Rovněž žaloba obsahuje z velké části argumenty zpochybňující její poplatkovou povinnost. Nejvyšší správní soud již v dřívějších rozsudcích ve věcech stěžovatelky v této souvislosti poukazyval na závěry Ústavního soudu vztahující se k této námitce (viz usnesení ze dne 5. 5. 2015, sp. zn. II. ÚS 970/15, nebo usnesení ze dne 27. 5. 2015, sp. zn. II. ÚS 905/15, ve všech věcech byla stěžovatelka účastníkem sporu), podle kterých „[...] jestliže stěžovatelka svojí námitkou oponuje postupu správního orgánu, jenž nevyhověl jejím žádostem o vrácení přeplatků, k jejichž vyměření se předtím neuchýlil (a následně kritizuje správní soudy, že správní rozhodnutí z tohoto důvodu nezrušily, resp. že přezkoumaly samu hmotněprávní povinnost k placení poplatku), ponechává přitom stranou, že otázku interpretace a aplikace § 10a odst. 1 zákona o místních poplatcích formou kasační námitky sama předestřela,

pokračování

jakož i – a to především – pomíjí skutečnost, že jí svědčila hmotněprávní povinnost k úhradě místního poplatku, což Ústavní soud ve stěžovatelce známých rozhodnutích dříve vyslovil, a to opakovaně“.

Vzhledem k uvedenému se Nejvyšší správní soud ztotožnil se závěrem krajského soudu, že postup správních orgánů nelze považovat za nezákonný. Neshledal tak ani důvod k předložení věci rozšířenému senátu, neboť nepovažuje stěžovatelkou předestřenou judikaturu za rozpornou.

S ohledem na všechny shora uvedené skutečnosti dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. zamítl.

O nákladech řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 120 a § 60 odst. 1 věty první s. ř. s., neboť neúspěšné stěžovatelce náhrada nákladů řízení nepřísluší a žalovanému v souvislosti s řízením o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec jeho úřední činnosti nevznikly.

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

V Brně dne 28. dubna 2016

JUDr. Jiří Palla
předseda senátu