



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové a soudců JUDr. Jakuba Camrdy a Mgr. Ondřeje Mráky v právní věci žalobce: **multigate a.s.**, se sídlem Riegrova 373/6, Olomouc, zastoupený JUDr. Tomášem Vymazalem, advokátem se sídlem Wellnerova 1322/3c, Olomouc, proti žalovanému: **Magistrát města Plzně**, se sídlem v Plzni, Škroupova 5, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 28. 6. 2013, č. j. 57 A 90/2011 – 82,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žalovanému **s e** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **n e p ř i z n á v á .**

O d ů v o d n ě n í :

Kasační stížností se žalobce (dále jen „stěžovatel“) domáhá zrušení výše označeného rozsudku Krajského soudu v Plzni (dále jen „krajský soud“), kterým byla zamítnuta žaloba proti rozhodnutí Magistrátu města Plzně, odboru účtování a daní (dále jen „žalovaný“) ze dne 19. 10. 2011, č. j. MMP/182364/11; tímto rozhodnutím žalovaný k odvolání stěžovatele změnil pouze výrok rozhodnutí Úřadu městského obvodu Plzeň 1, finanční odbor (dále jen „správce poplatku“), ze dne 23. 5. 2011, č. j. UMO1/11388/11 tak, že se požadavku na vrácení přeplatku na místním poplatku za provozovaný výherní hrací přístroj nebo jiné technické herní zařízení povolené Ministerstvem financí za poplatkové období od 1. 1. 2011 do 31. 3. 2011 ve výši 118 342 Kč nevyhovuje.

I. Vymezení věci

Stěžovatel dne 30. 3. 2011 uhradil místní poplatek za provozovaný výherní hrací přístroj nebo jiné technické herní zařízení povolené Ministerstvem financí (dále jen „místní poplatek za provozovaný výherní hrací přístroj“) dle § 10a zákona č. 565/1990 Sb., o místních poplatcích, v tehdy účinném znění (dále jen „zákon o místních poplatcích“), a to ve výši 118 342 Kč

za období od 1. 1. 2011 do 31. 3. 2011. Stěžovatel zároveň se splněním poplatkové povinnosti opakovaně učinil výhradu, že dle jeho názoru nelze místní poplatek za jiné technické herní zařízení ve smyslu zákona o místních poplatcích vůbec stanovit a vybírat. Podáním ze dne 28. 4. 2011 stěžovatel požádal správce poplatku o vrácení uvedené částky, protože uhrazený místní poplatek považoval za vratitelný přeplatek z důvodu absence zákonného podkladu pro jeho stanovení a vybírání. Správce poplatku žádostem nevyhověl s odůvodněním, že dle ust. § 10a odst. 1 zákona o místních poplatcích, ve znění po novelizaci provedené zákonem č. 183/2010 Sb., jiné technické zařízení povolené Ministerstvem financí podléhá místnímu poplatku za provozovaný výherní hrací přístroj. Přeplatek poplatku ve smyslu § 154 a § 155 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) za předmětná období tedy nevznikl.

Rozhodnutí správce poplatku stěžovatel napadl odvoláním, o němž žalovaný vydal již zmíněné rozhodnutí ze dne 19. 10. 2011, č. j. MMP/182364/11. V odůvodnění tohoto rozhodnutí žalovaný odmítl, že by stěžovatelem namítaná ustanovení zákona o místních poplatcích a zákona č. 202/1990 Sb., o loteriích a jiných podobných hrách, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o loteriích“), byla nesrozumitelná a umožňovala více výkladů ve vztahu k vybírání místních poplatků za „jiné technické herní zařízení“ (dále též „JTHZ“). V uvedeném rozhodnutí žalovaný také dospěl k závěru, že stěžovatelem provozovaná zařízení podléhají poplatkové povinnosti.

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

II. Řízení před krajským soudem

Předmětem soudního přezkumu před krajským soudem stěžovatel učinil rozhodnutí o žádosti o vrácení vratitelného přeplatku dle § 155 daňového řádu, přičemž stěžovatel tuto žádost opíral především o chybějící zákonný důvod pro uhrazení předmětného poplatku a v důsledku neexistence poplatkové povinnosti namítal faktickou nevykonatelnost a nicotnost takového rozhodnutí. K tomu krajský soud v první řadě zdůraznil, že o obsahově obdobné žalobě stěžovatele již v minulosti rozhodoval a jelikož nemá důvod se od přijatých závěrů odchýlit, odkázal na rozsudek ze dne 31. 5. 2013, č. j. 57 A 8/2012 – 107, a dále na judikaturu Nejvyššího správního soudu (zejména rozsudek ze dne 17. 1. 2012, č. j. 2 Afs 76/2011 – 62 nebo rozsudek ze dne 18. 9. 2012, č. j. 7 Afs 38/2012 – 18).

Jádro sporu krajský soud shledal ve výkladu pojmu „*jiné technické herní zařízení povolené Ministerstvem financí podle jiného právního předpisu*“ dle § 1 písm. g) zákona o místních poplatcích (v tehdy platném znění). Krajský soud nejprve upozornil na to, že není možné směřovat pojem „*loterie a jiná podobná hra*“ s pojmem „*zařízení*“, na němž je tato hra provozována. Dle definice uvedené v ustanovení § 1 odst. 1 zákona o loteriích nezáleží na tom, provádí-li se loterie nebo jiná podobná hra pomocí mechanických, elektromechanických, elektronických nebo obdobných zařízení. V rámci druhů loterií a jiných podobných her převažují hry, jejichž provozování je přímo spojeno s technickým zařízením sloužícím k provozu této hry, a které, pokud se jedná o loterie a jiné podobné hry neupravené v části první až čtvrté zákona o loteriích, jsou povolovány na základě zmocňujícího ustanovení § 50 odst. 3 zákona o loteriích. K takovým hrám patří i hry provozované prostřednictvím centrálního loterního systému (dále jen „CLS“) s koncovými interaktivními videoloterními terminály (dále jen „VLT“).

pokračování

Ustanovení § 50 odst. 3 zákona o loteriích ukládá Ministerstvu financí povinnost v povolení podrobně stanovit všechny podmínky provozování, k čemuž přiměřeně použije ustanovení části první až čtvrté zákona o loteriích. Dle krajského soudu tedy nelze souhlasit se stěžovatelem v tom směru, že Ministerstvo financí povoluje pouze provozování loterie nebo jiné podobné hry, ale nikoliv již provozování jiného nebo jinak pojmenovaného technického zařízení. Krajský soud naopak argumentací *a maiore ad minus* došel k závěru, že jestliže Ministerstvo financí podle § 50 odst. 3 zákona o loteriích stěžovateli povolilo provozování loterie nebo jiné podobné hry prostřednictvím CLS, jenž je tvořen centrální řídicí jednotkou, místními kontrolními jednotkami a připojenými koncovými VLT, pak současně povolilo i jejich provozování prostřednictvím koncových VLT. V této souvislosti krajský soud upozornil na nálezy Ústavního soudu ze dne 14. 6. 2011, sp. zn. Pl. ÚS 29/10, ve kterém Ústavní soud podřadil VLT a další přístroje podobné výherním hracím přístrojům (dále jen „VHP“) pod širší množinu přístrojů, k jejichž provozu vydává povolení Ministerstvo financí podle § 50 odst. 3 zákona o loteriích.

Dále se krajský soud věnoval vymezení VHP a JTHZ, jež podléhají zpoplatnění dle § 1 písm. g) zákona o místních poplatcích. Zatímco zákon o loteriích v ustanovení § 17 odst. 9 definici VHP obsahuje, JTHZ v uvedeném zákoně charakterizováno není. Z hlediska logického a systematického, s přihlédnutím k citovanému nálezu Ústavního soudu má krajský soud za to, že JTHZ je sice odlišné od VHP, nicméně sloužící stejnému účelu. Koncový VLT není sice sám o sobě kompaktní, avšak v důsledku napojení na CLS je schopen realizovat celý herní proces ve smyslu § 1 odst. 1 zákona o loteriích. V daném případě je tedy dle krajského soudu nutno považovat za „jiné technické herní zařízení“ takové zařízení, které je odlišné od VHP podle § 17 zákona o loteriích, slouží k realizaci loterie nebo jiné podobné hry, a z pohledu funkční nedělitelnosti je schopno v důsledku napojení na centrální řídicí jednotku realizovat celý herní proces podle § 1 odst. 1 zákona o loteriích. Za těchto předpokladů lze za předmět správního poplatku považovat každý Ministerstvem financí povolený koncový VLT, který je součástí CLS.

Krajský soud připomněl, že novela zákona o místních poplatcích provedená zákonem č. 183/2010 Sb. umožnila obcím, aby mohly ovlivňovat negativní externalitu vznikající na jejich území, a to především vytvořením možnosti zpoplatnit JTHZ. Tento úmysl zákonodárce vyplývá i z příslušného stenozáznamu (ze dne 23. 4. 2010, ze třetího dne 18. schůze Senátu Parlamentu České republiky k senátnímu tisku č. 259) a stenoprotokolu (ze 79. schůze Poslanecké sněmovny ze dne 18. 5. 2010, ke sněmovnímu tisku č. 756) z projednávání novely zavádějící předmětný poplatek. Záměrem bylo sjednotit praxi u VHP a JTHZ tak, aby nedocházelo technologickým vývojem k obcházení zákona.

Krajský soud s poukazem na nálezy Ústavního soudu ze dne 9. 1. 2013, sp. zn. Pl. ÚS 6/12, označil za nedůvodný i žalobní bod týkající se protiústavnosti zákona č. 183/2010 Sb., v části, již byl novelizován zákon o místních poplatcích. Ze stejných důvodů krajský soud odmítl i námitku stěžovatele stran neurčitosti a nesrozumitelnosti vyhlášky Statutárního města Plzně č. 43/1998, na jejímž základě bylo o poplatku rozhodnuto, a námitku na obsah metodického návodu Ministerstva financí.

Obiter dictum krajský soud připomněl další legislativní vývoj v dané problematice, a dále se vyjádřil k otázce náležitosti rozhodnutí správce poplatku. Krajský soud konstatoval, že předmětné rozhodnutí je po formální i obsahové stránce v souladu se zákonem, správce poplatku tak nemohl porušit zásadu legality či zneužití pravomoci, a tím spíše nelze dospět k závěru o nicotnosti rozhodnutí správce poplatku a žalovaného.

III. Kasační námitky stěžovatele

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

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

Skutečnost, že se krajský soud nijak nezabýval tím, zda byl místní poplatek na daňovém účtu stěžovatele pravomocně předepsán, považuje stěžovatel za vadu řízení, která měla za následek nezákonné rozhodnutí ve věci samé. Stěžovatel namítá, že napadený rozsudek krajského soudu nemá oporu ve spise, neboť krajský soud v rozporu s vydaným platebním výměrem uvedl, že poplatky byly stěžovateli vyměřeny konkludentně. Stěžovatel pokládá uvedený postup správních orgánů a krajského soudu za zatížený vadou nicotnosti, k tomu stěžovatel rekapituluje judikaturu Nejvyššího správního soudu a právní úpravu s. ř. s. týkající se vyslovení nicotnosti. Nadto stěžovatel zpochybňuje možnost konkludentního vyměření místního poplatku s ohledem na úpravu lhůt dle obecně závazné vyhlášky a nesouhlasí s tím, že se platebnímu výměru nebrání, neboť svůj právní názor vyjádřil již v ohlášení.

Stěžovatel za zásadní dále označil otázku povinnosti platit místní poplatek za provozovaný výherní hrací přístroj i za zařízení, která jsou pouze koncovými jednotkami CLS. V této souvislosti stěžovatel nesouhlasí se závěry Nejvyššího správního soudu vyřčenými v rozhodnutí ze dne 31. 5. 2013, č. j. 2 Afs 37/2013 - 26. Stěžovatel namítá nejasnost právní úpravy, resp. neexistující pravomoc Ministerstva financí povolit JTHZ, a odmítá směšování pojmu „povoluje“ a „schvaluje“. Je přesvědčen o nutnosti postupovat při výkladu pojmu „jiné technické herní zařízení povolované Ministerstvem financí podle jiného právního předpisu“ podle standardních výkladových metod, tj. za použití výkladu gramatického, systematického, logického, eventuelně historického a teleologického. Gramatickým výkladem dochází k závěru, že zpoplatněno může být jen to zařízení, které je výsledkem technického bádání a umožňuje hru a které je povoleno ministerstvem. Z logického výkladu dovozuje, že § 10a zákona o místních poplatcích zpoplatňuje VHP na straně jedné a JTHZ povolená Ministerstvem financí na straně druhé. Zákon o loteriích však o vydávání povolení k JTHZ výslovně nehovoří; § 17 až § 19 zákona o loteriích předpokládá vydávání povolení k provozování jednotlivých VHP a § 50 odst. 3 téhož zákona vydávání povolení loterií a jiných podobných her. Stěžovatel tak shrnuje, že ministerstvo na základě zákona o loteriích povoluje pouze loterie a jiné podobné hry, výherní hrací přístroje, tomboly, kursové sázky a sázkové hry v kasinu. *A contrario* je tedy vyloučena pravomoc ministerstva vydávat povolení k provozování JTHZ. Pokud je zpoplatňování VHP a JTHZ upraveno tímž ustanovením zákona o místních poplatcích, stěžovatel (za použití argumentu *a similibus*) dovozuje, že jsou-li zpoplatňovány VHP, jejichž provozování je povoleno podle zákona o loteriích, měla by zpoplatnění podléhat pouze ta JTHZ, která jsou taktéž povolována ministerstvem.

pokračování

Stěžovatel zároveň opětovně a obsáhle vytkl celkovou nejasnost právní úpravy, včetně novel zákona o místních poplatcích, spočívající především v nejasnosti pojmu „výherní hrací přístroj“, a jeho dopadu na VLT. S odkazem na zákon o loteriích stěžovatel dovozuje, že poplatek za provozovaný VHP podléhá každý povolený hrací přístroj, nikoli tedy hrací přístroj, prostřednictvím kterého jsou provozovány sázkové hry. V případě VLT je takto povolováno v souladu s § 50 odst. 3 zákona o loteriích provozování loterie nebo jiné podobné hry, a nikoli provozování VHP, který podléhá místnímu poplatku. Navíc zákon o loteriích ani zákon o místních poplatcích žádným způsobem neupravují pojem „jiné technické herní zařízení“, přičemž, má-li být jeho provozování zpoplatněno, musí zákon o loteriích přinejmenším stanovit, že Ministerstvo financí vydává povolení k provozování jiného technického herního zařízení či zařízení, které by pod tento pojem spadalo. Zároveň stěžovatel argumentuje tím, že Ministerstvo financí „povoluje“ loterii nebo jinou podobnou hru, avšak později „schvaluje“ provozování jednotlivých VLT. Tuto gramatickou odlišnost (mající na výběr poplatku zásadní vliv) opomněl vzít v úvahu jak správce poplatku, tak krajský soud.

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

Z důvodu zákonných nejasností a rozličných výkladů pak stěžovatel opakovaně a na více místech upozorňuje na nutnost postupu dle zásady *in dubio pro libertate*. Správní soud se podle jeho názoru s uvedenou žalobní námitkou vypořádal nesprávně a na podporu svých tvrzení stěžovatel uvádí rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 20. 1. 2014, č. j. 29 Af 2/2012 – 64, dle něhož je pro účely výběru místního poplatku nutno aplikovat definici užší, v souladu s uvedenou zásadou.

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

Žalovaný se ke kasační stížnosti nevyjádřil.

IV. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

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

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

Stěžovatel předně namítá údajnou nicotnost rozhodnutí správce poplatku. Jak vyplývá z kasační stížnosti, stěžovatel má za to, že dokud není vydán pravomocný platební výměr, není poplatek na daňovém účtu poplatníka předepsán, a proto nelze ani rozhodovat o existenci či neexistenci přeplatku. V této souvislosti pak stěžovatel poukázal na povinnost správce poplatku vydat (nikoli jen „konkludentní“) platební výměr, pokud poplatník vyjádří nesouhlas s úhradou poplatku nebo s jeho výší; tato problematika je předmětem rozhodování rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu (sp. zn. 2 Afs 68/2012).

K tomu Nejvyšší správní soud uvádí, že takto formulovanou námitku stěžovatel poprvé uplatnil až v kasační stížnosti, ačkoliv tak jistě mohl učinit již v řízení před krajským soudem. Meritorně se opožděnou námitkou neexistence pravomocného platebního výměru, a z toho vyvozané nicotnosti žalobou napadených rozhodnutí správních orgánů, Nejvyšší správní soud nemohl zabývat, neboť kasační stížnost (její část) není přípustná, opírá-li se o důvody, které stěžovatel včas a řádně neuplatnil v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáno, ač tak učinit mohl (§ 104 odst. 4 s. ř. s.). Lze v této souvislosti odkázat např. na rozsudek zdejšího soudu sp. zn. 8 Afs 48/2006, ze dne 25. 9. 2008, v němž se konstatuje mimo jiné: *„ustanovení § 104 odst. 4 s. ř. s. nesleduje restriktci práv fyzických a právnických osob na přístup k soudní ochraně, nýbrž zachování kasačního charakteru řízení o kasační stížnosti. Po aktivně legitimovaných účastnících předcházejícího žalobního řízení lze spravedlivě žádat, aby na principu vigilantiibus iura uplatnili veškeré důvody nezákonnosti správního rozhodnutí již v řízení před soudem první instance. Pokud tak neučiní, je legitimní, že z hlediska možnosti uplatnění argumentace v dalším stupni ponесou případné nepříznivé následky s tím spojené“*.

S přihlédnutím k uvedenému výše je proto bezpředmětný návrh stěžovatele na přerušení řízení o kasační stížnosti do rozhodnutí rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ve věci sp. zn. 2 Afs 68/2012, neboť o věci, která je předmětem řízení před rozšířeným senátem, není v nyní vedeném kasačním řízení jednáno.

Další námitkou, kterou krajský soud ve svém rozsudku podle mínění stěžovatele opomněl vypořádat, jsou technické aspekty stěžovatelem provozovaných zařízení, po jejichž zohlednění podle stěžovatele není možné je podřadit pod JTHZ. Ačkoli se krajský soud výslovně technickými parametry stěžovatelem provozovaných zařízení nezabýval, je zřejmé, že technické aspekty zohlednil jak při úvaze o definici JTHZ, tak o smyslu poplatkové povinnosti za provozovaný VHP nebo JTHZ povolené Ministerstvem financí; v daném směru přitom

pokračování

krajský soud odkázal na ustálenou judikaturu zdejšího soudu. Nejvyšší správní soud tedy, na rozdíl od stěžovatele, nenabyl pochybnosti o tom, že technické aspekty stěžovatelem provozovaných zařízení vzal krajský soud při rozhodování v úvahu.

Stěžovatel se dále v kasační stížnosti dovolává stížnostního důvodu uvedeného v § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. Uvádí přitom, že v řízení před krajským soudem opakovaně namítal nepřezkoumatelnost rozhodnutí žalovaného z toho důvodu, že se žalovaný zabýval pouze výkladem pojmu jiné technické herní zařízení a nijak se nezabýval otázkou daňového účtu stěžovatele, stavu na tomto účtu a existencí přeplatku. Nejvyšší správní soud ze spisu krajského soudu zjistil, že krajský soud se k otázce nepřezkoumatelnosti rozhodnutí žalovaného z důvodu, že se žalovaný nezabýval otázkou daňového účtu stěžovatele, stavu na tomto účtu a existencí přeplatku, nevyjádřil, a to z toho důvodu, že stěžovatel takto samostatně formulovanou námitku, která by nebyla závislá na hlavní námitce nezákonného zpoplatnění VLT, v žalobě neuplatnil. Meritorně se těmito otázkami proto nebude zabývat ani Nejvyšší správní soud, neboť kasační stížnost (její část) není přípustná, opírá-li se o důvody, které stěžovatel řádně a včas neuplatnil v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáno, ač tak učinit mohl (§ 104 odst. 4 s. ř. s.).

Pokud jde o kasační důvody opírající se o § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., stěžovatel především obsírnou argumentací nesouhlasí se způsobem interpretace a aplikace § 10a odst. 1 zákona o místních poplatcích, v rozhodném znění, neboť namítá, že VLT (jakožto koncové jednotky CLS) nelze považovat za JTHZ; nadto VLT nejsou Ministerstvem financí povolovány. Nelze je proto podřadit pod poplatkovou povinnost dle citovaného ustanovení.

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

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

Rozhodnou právní otázkou se v posuzovaném případě jeví výklad pojmu „jiné technické herní zařízení“, a to s ohledem na fungování VLT jakožto koncových zobrazovacích jednotek technického zařízení CLS. Relevantním ustanovením, které bylo v projednávaném případě aplikováno, je především § 10a zákona o místních poplatcích (v tehdy platném znění). Podle tohoto ustanovení totiž „(1) [p]oplatku za provozovaný výherní hrací přístroj nebo jiné technické herní zařízení povolené Ministerstvem financí podléhá každý povolený hrací přístroj nebo jiné technické herní zařízení povolené Ministerstvem financí. Obec není povinna poskytnout osvobození od tohoto poplatku. (2) Poplatek za výherní hrací přístroj nebo jiné technické herní zařízení povolené Ministerstvem financí platí jeho provozovatel. (3) Sazba poplatku za každý výherní hrací přístroj nebo jiné technické herní zařízení povolené Ministerstvem financí na tři měsíce činí od 1000 Kč do 5000 Kč“.

Pojem „jiné technické herní zařízení“ vnesl do zákona o místních poplatcích zákon č. 183/2010 Sb., kterým se mění zákon č. 115/2001 Sb., o podpoře sportu, ve znění pozdějších

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

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

V případě, že by za jednotku, z níž se odvádí poplatek, byla považována pouze centrální loterní jednotka, mohli by provozovatelé VLT umístit v dané obci nespočet konečných přístrojů určených pro hru a naprosto by tak byl popřen smysl a účel daného místního poplatku a přijatých norem. Podobně by daná interpretace kolidovala s judikaturou Ústavního soudu, dle které „je notorií, že loterie a jiné podobné hry se vyskytují převážně na okraji společensky akceptovaných aktivit, (...) a nelze připustit takový výklad podústavních předpisů, který by ve svém důsledku vedl k popření ústavně zaručeného práva územních samosprávních celků na samosprávu v tom smyslu, že by obce byly zbaveny možnosti rozhodovat ve formě obecně závazných vyhlášek o tom, kde se mohou na jejím území vyskytovat provozovny loterií a jiných podobných her, bez ohledu na to, jaké je jejich vnitřní technické uspořádání“ (náleze ze dne 7. 9. 2011, sp. zn. Pl. ÚS 56/10, publ. pod č. 293/2011 Sb., N 151/62 SbNU 315). Jakékoli omezení možností místní samosprávy regulovat tuto oblast bez zřejmé zákonné opory nelze tedy akceptovat, protože by tak bylo zasahováno do práva obcí na samosprávu.

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

pokračování

ustanovení, v tehdejší znění, nebylo terminologicky nejpřesnější, vůle zákonodárce je z něj jasně patrná a nevzbuzuje výraznější interpretační pochybnosti.

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

Nejvyšší správní soud není se stěžovatelem ve sporu v tom, že pojem loterie nebo jiná hra nelze zaměnit či ztotožňovat s pojmem VLT; zatímco první sousloví představuje abstraktní a veskrze imateriální pojem, druhé má podobu ryze konkrétního, materiálního substrátu, pomocí něhož uživatel (hráč) tuto hru hraje. Na rozdíl od stěžovatele však zdejší soud vnímá § 50 odst. 3 zákona o loteriích v celém jeho znění. Podle tohoto ustanovení ministerstvo může povolovat i loterie a jiné podobné hry, které nejsou v zákoně v části první až čtvrté upraveny, s tím, že v povolení budou všechny podmínky provozování podrobně stanoveny; použije přitom přiměřeně ustanovení části první až čtvrté zákona. Právě zákonodárcem použité sousloví všechny podmínky provozování, použité v souvislosti s povolováním, vede Nejvyšší správní soud k závěru, že tyto podmínky v sobě zahrnují nejen schválení všeobecného loterijního plánu, herních plánů, generálního návštěvního řádu platného pro všechna střediska či bezpečnostní směrnice, ale právě i umístění konkrétních VLT v přesně specifikovaném počtu, na přesně uvedených konkrétních adresách. Povolení jiné hry je tedy nutné vnímat jako nedílný celek, jehož integrální součástí jsou podmínky jejího provozování. Pokud se tedy provozovatel rozhodne tato koncová zařízení například přesunout do jiných provozoven či rozšířit jejich počet, přistoupí Ministerstvo financí k doplnění původně vydaného povolení ve smyslu úpravy jeho podmínek. Zda výrok takového povolení zní „povoluje“ nebo „schvaluje“, není podle názoru zdejšího soudu podstatné, neboť je třeba vycházet z materiální podstaty takového rozhodnutí, a tou je změna (eventuálně doplnění) již vydaného rozhodnutí na podkladě změny podstatných okolností u žadatele o povolení k provozování loterie nebo jiné hry. Lze si tudíž představit i situaci, kdy by stěžovatel požádal o rozšíření počtu VLT nebo o jejich přemístění, avšak Ministerstvo financí by jeho žádosti z určitých důvodů nevyhovělo a umístění těchto dalších VLT nebo jejich přemístění by dodatečně nepovolilo (neschválilo).

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

Nejvyšší správní soud tedy dospěl k závěru, že VLT, jakožto koncová zařízení CLS, podléhají povolení Ministerstva financí podle § 50 odst. 3 zákona o loteriích, a proto spadají pod pojem JTHZ povolená Ministerstvem financí. Podléhají tedy místnímu poplatku podle § 10a zákona o místních poplatcích. Jelikož ani v tomto směru dikce § 10a zákona o místních poplatcích (ve spojení s § 50 odst. 3 zákona o loteriích) nevede při použití klasických interpretačních metod k dvojímu výkladu, z nichž by jeden bylo možno z hlediska stěžovatele

označit za příznivější, *zásada in dubio pro libertate*, na jejíž dodržení stěžovatel naléhal, nedostala prostor pro svou aplikaci.

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

Stěžovatel rovněž shledává nepřiléhavou argumentaci krajského soudu poukazem na náleze Ústavního soudu ze dne 14. 6. 2011, sp. zn. Pl. ÚS 29/10, a to z toho důvodu, že se předmětný náleze netýká otázky zpoplatnění VLT, nýbrž otázky veřejného pořádku a možnosti obce stanovit obecně závaznou vyhláškou místa, na nichž lze koncová zařízení provozovat. Stěžovateli také není zřejmé, jaké závěry soud z nálezu dovozuje, což vzápětí popírá s tím, že s názorem krajského soudu nelze souhlasit. Stěžovatel dále odkazuje na rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 20. 1. 2014, č. j. 29 Af 2/2012 – 64, jež se vyslovuje pro aplikaci užší definice zákona o loteriích pro účely výběru místního poplatku. Zde je třeba poznamenat, že citovaný náleze Ústavního soudu skutečně míří k otázce oprávnění obcí regulovat umístění herních zařízení na jejich území, krajský soud však v odůvodnění rozsudku uplatnil především argumentaci Ústavního soudu stran charakteru VLT. Ústavní soud se v předmětném nálezu vyjádřil v tom smyslu, že VLT jsou zařízení podobná VHP a sloužící témuž účelu, čímž potvrdil, že v případě VLT není důvod pro odlišné zacházení. Krajský soud se tudíž samotnou problematikou zpoplatnění VLT zabýval řádně a v souladu s ustálenou judikaturou. Naopak, interpretace jednotlivých vět vytržených stěžovatelem z kontextu rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 20. 1. 2014, č. j. 29 Af 2/2012 – 64, s právním názorem Ústavního soudu i zdejšího soudu koliduje a neodpovídá nastíněnému smyslu zákonné regulace loterií a jiných podobných her. Stěžovatel nadto zcela odhlíží od skutkového a právního stavu věci. Zmiňovaný rozsudek Krajského soudu v Brně, kterým bylo rozhodnutí žalovaného správního orgánu zrušeno, byl napaden kasační stížností, kterou podal žalovaný; o této rozhodl Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 28. 3. 2014, č. j. 4 As 17/2014 - 20 tak, že ji zamítl. Věc zde posuzovaná však byla zásadně odlišná od věci stěžovatele v tom, že zde bylo posuzováno období od 1. 10. 2008 – 31. 12. 2009, tedy období před účinností novely zákona o místních poplatcích, tj. zákona účinného do 15. 6. 2010. Otázkou zpoplatnění koncových zařízení centrálních loteriijních systémů v tomto období se zabýval Nejvyšší správní soud též již v rozsudku ze dne 13. 2. 2014, č. j. 5 Afs 80/2013 – 32, ve kterém dospěl k závěru, že vyměřit místní poplatek za výherní hrací přístroj nebylo za dobu před účinností zákona č. 183/2010 Sb. možné (viz: „*Nejvyšší správní soud má tedy za to, že poplatek je nutno vyměřit tak, aby se shodoval s předmětem poplatku, vymezeným v zákoně o místních poplatcích, tzn. nelze uložit místní poplatek za provozovaný výherní hrací přístroj za jiné, byť výherní zařízení. Pro tento výklad svědčí také čl. 11 odst. 5 Listiny, který stanoví, že daně a poplatky lze ukládat jen na základě zákona*“. Z tohoto článku Listiny je zřejmé, že ústavodárce chtěl zabránit situaci, kdy by výběr daní a poplatků závisel na libovůli správního orgánu. Zákonným podkladem pro zavedení místních poplatků je § 1 zákona o místních poplatcích, který obsahuje taxativní výčet místních

pokračování

poplatků, žádné jiné poplatky než v tomto zákoně uvedené nelze vybírat. Z toho plyne povinnost přijmout takový výklad § 10a zákona o místních poplatcích, ve znění účinném do 15. 6. 2010, který obce opravňuje k uložení místního poplatku za VHP, splňují-li tato zařízení zároveň definici dle § 17 odst. 1 zákona o loteriích, v rozhodném znění.“). Závěry vyplývající z výše uvedeného však nelze na případ stěžovatele, jedná-li se zde o období od 1. 1. 2011 do 31. 3. 2011, bez dalšího vztahovat.

Stěžovatel v kasační stížnosti také nesouhlasí se závěrem krajského soudu ohledně otázky, zda je vyhláška města Plzně č. 43/1998 v souladu se zákonem. V žalobě stěžovatel namítal, že obecně závazná vyhláška nemůže vyžadovat místní poplatek za JTHZ povolené Ministerstvem financí podle jiného právního předpisu, neboť pro tento poplatek chybí zákonný podklad, resp. že daná obecně závazná vyhláška je nesrozumitelná, a to zejména proto, že poplatková povinnost je podle § 10a zákona o místních poplatcích odvislá od skutečného provozování přístroje, nikoliv jen od vydání povolení Ministerstvem financí. Nejvyšší správní soud konstatuje, že pokud krajský soud k této námitce uvedl, že poplatek podle § 10a zákona o místních poplatcích podléhá každý povolený, a nikoli nutně provozovaný hrací přístroj nebo JTHZ, postupoval v souladu s ustálenou judikaturou správních soudů, na kterou ve svém rozsudku také odkázal.

Nejvyšší správní soud shrnuje, že otázka, zda stěžovateli vznikl vratitelný přeplatek ve smyslu § 154 daňového řádu, který mu měl být dle jeho přesvědčení správcem daně vrácen v souladu s § 155 daňového řádu, je závislá na existenci poplatkové povinnosti. Přeplatek je částka, o kterou úhrn plateb a vratek na kreditní straně osobního daňového účtu převyšuje úhrn předpisů a odpisů na debetní straně daňového účtu. To, zda stěžovatel na poplatcích zaplatil více, než kolik činila jeho zákonná povinnost, závisí na hmotněprávním posouzení věci. Bylo tedy třeba určit, zda měl stěžovatel povinnost místní poplatek za provozovaný VHP nebo JTHZ povolené Ministerstvem financí podle jiného právního předpisu ve výši 118 342 Kč za poplatkové období od 1. 1. 2011 do 31. 3. 2011 uhradit, či nikoliv. Jak již bylo podrobně vysvětleno, poplatková povinnost stěžovateli ze zákona svědčila.

Nejvyšší správní soud s přihlédnutím k výše uvedenému shledal kasační stížnost nedůvodnou, neboť nosné důvody pro zamítnutí žaloby z hlediska zákona plně obstojí

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

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

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

V Brně dne 11. dubna 2014

JUDr. Lenka Matyášová
předsedkyně senátu