



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 Brna**, se sídlem v Brně, Dominikánské nám. 1, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 25. 9. 2013, č. j. 31 Af 13/2012 – 73,

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 Brně (dále jen „krajský soud“), kterým byla zamítnuta žaloba proti rozhodnutí Magistrátu města Brna, odboru rozpočtu a financování (dále jen „žalovaný“) ze dne 21. 11. 2011, č. j. MMB/432514/2011; tímto rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání stěžovatele a potvrdil rozhodnutí Úřadu městské části města Brna, Brno – Královo Pole (dále jen „správce poplatku“), ze dne 15. 9. 2011, č. j. 1103904/2100/VHA/0013/019. Správce poplatku uvedeným rozhodnutím nevyhověl žádosti stěžovatele o vrácení vratitelného přeplatku dle § 155 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném ke dni rozhodování správního orgánu (dále jen „daňový řád“), vzniklého podle stěžovatele na místním poplatku za provozovaný výherní hrací přístroj nebo jiné technické herní zařízení povolené Ministerstvem financí dle § 10a zákona č. 565/1990 Sb., o místních poplatcích, ve znění účinném pro projednávanou věc (dále jen „zákon o místních poplatcích“), ve výši 365 552 Kč za období od 1. 7. 2011 do 30. 9. 2011.

I. Vymezení věci

Stěžovatel dne 28. 6. 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 o místních poplatcích a obecně závazné vyhlášky statutárního města Brna č. 21/2010, o místním poplatku za provozovaný výherní hrací přístroj nebo jiné technické herní zařízení povolené Ministerstvem financí podle jiného právního předpisu (dále jen „vyhláška č. 21/2010“), a to ve výši 365 552 Kč za období od 1. 7. 2011 do 30. 9. 2011. Podáním ze dne 8. 9. 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 herní zařízení povolené Ministerstvem financí podléhá místnímu poplatku za provozovaný výherní hrací přístroj. Správce poplatku rovněž poukázal na nález Ústavního soudu ze dne 14. 6. 2011, č. j. Pl. ÚS 29/10, týkající se vymezení pojmu „výherní hrací přístroj“ a znění zákona č. 202/1990 Sb., o loteriích a jiných podobných hrách, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o loteriích“).

Rozhodnutí správce poplatku stěžovatel napadl odvoláním, o němž žalovaný vydal rozhodnutí ze dne 21. 11. 2011, č. j. MMB/432514/2011; v odůvodnění odmítl, že by stěžovatelem namítaná ustanovení zákona o místních poplatcích a zákona 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; pokud tedy stěžovatel poplatek řádně uhradil, nevznikl mu vratitelný přeplatek.

Stěžovatel rozhodnutí žalovaného napadl žalobou, v níž obšírně argumentoval nezákonností napadeného správního rozhodnutí z toho důvodu, že se žalovaný s jeho odvoláním řádně nevypořádal a dostatečně se 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 stěžovatel učinil rozhodnutí o žádosti o vrácení vratitelného přeplatku dle § 155 daňového řádu, konkr., zda na osobním daňovém účtu stěžovatele existoval vratitelný přeplatek. Krajský soud uvedl, že mu nepřisluší, aby se problematikou vyměření daně zabýval z jiných hledisek, než je vykonatelnost jednotlivých rozhodnutí o stanovení daně a jejich transformace do jednotlivých předpisů a odpisů na debetní straně osobního daňového účtu. Krajský soud přitom poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 1. 2013, č. j. 1 Afs 85/2012 - 54, a připomněl, že žádost o vrácení přeplatku není dalším opravným prostředkem proti rozhodnutí o stanovení daně.

V daném případě stěžovatel žádost o vrácení přeplatku odůvodňoval tím, že předmětný místní poplatek uhradil bez zákonného důvodu. Krajský soud však upozornil na skutečnost, že stěžovatel zároveň v průběhu správního řízení ani v žalobě netvrdil, že by konkrétní rozhodnutí o stanovení předmětného poplatku pozbylo vykonatelnosti a přestalo tak být způsobitelným podkladem pro předpis poplatku na debetní straně stěžovatelova osobního daňového

pokračování

úctu ve smyslu § 150 odst. 1 daňového řádu. Zároveň stěžovatel výslovně netvrdil, že by předmětná poplatková povinnost nebyla splatná.

Jádro sporu stran samotné hmotněprávní povinnosti k úhradě poplatku 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. Podle stěžovatele takové zařízení kvůli chybějící kompetenci Ministerstva financí vůbec nepodléhá zpoplatnění podle zákona o místních poplatcích, dle stěžovatele taktéž jím provozované interaktivní videoloterní terminály nespádají pod pojem JTHZ.

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“).

Krajský soud odkázal na ust. § 50 odst. 3 zákona o loteriích, které 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 náleží 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 rovněž podrobně zabýval otázkou 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 náleží Ústavního soudu, krajský soud konstatoval, 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 dle krajského soudu 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 externality vznikající na jejich území, a to především vytvořením možnosti zpoplatnit JTHZ. Tento úmysl zákonodárce vyplývá i z příslušného stenoáznamu (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.

V daném případě stěžovatel provozoval povolenou loterii nebo jinou podobnou hru prostřednictvím JTHZ a toto zařízení bylo povolené Ministerstvem financí podle jiného právního předpisu (zákon o loteriích). Byly tak splněny všechny zákonné podmínky pro to, aby bylo možno každý jeho povolený koncový VLT subsumovat pod zákonnou povinnost platit místní poplatek podle ustanovení § 1 písm. g) a § 10a zákona o místních poplatcích. V této souvislosti krajský soud s poukazem na nález 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 č. 21/2010, na jejímž základě bylo o poplatku rozhodnuto, a námitku na obsah metodického návodu Ministerstva financí ze dne 31. 1. 2011, č. j. 34/21919/2011.

Krajský soud neshledal důvodnou ani námitku stran postupu ve prospěch stěžovatele. Pojem JTHZ je obecný a zákon o loteriích či zákon o místních poplatcích jej nikde nedefinuje. Nicméně krajský soud zdůraznil, že lze pomocí interpretace dojít k závěru, že konkrétní zařízení musí mít určité vlastnosti, aby pod tento pojem spadalo. Zákonodárce úmyslně zvolil takový obecný pojem, pod který bude možné v budoucnu podřadit i nově vzniklá zařízení sloužící ke stejnému účelu jako „klasické“ VHP. Zařízení stěžovatele tyto vlastnosti splňovala, a byla proto správně zpoplatněna. Jiným výkladem nebylo možné dospět k závěru, že posuzovaná zařízení poplatku nepodléhají, a tedy ani nebyl v dané věci prostor postupovat v pochybnostech ve prospěch stěžovatele (*in dubio pro libertate*).

Rozsudek krajského soudu, kterým byla žaloba zamítnuta, napadl žalobce (stěžovatel) nyní projednávanou kasační stížností.

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 předmětná 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

pokračování

rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ve věci sp. zn. 2 Afs 68/2012. Stěžovatel tedy postrádá existenci samotného podkladu pro rozhodnutí o přeplatku.

Skutečnost, že se krajský soud nijak nezabýval tím, zda byl místní poplatek na daňovém účtu stěžovatele pravomocně předsán, 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 nebránil, neboť stěžovatel se v ohlášení jednoznačně vyjádřil v tom smyslu, že jeho zařízení místnímu poplatku nepodléhá, a tento svůj právní názor odůvodnil.

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, kursově 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 simili*) 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.

Stěžovatel zároveň opětovně, jak již učinil v žalobě, 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.

Stěžovatel tvrdí, že se krajský soud dostatečně nevypořádal s otázkou technických aspektů jím provozovaných zařízení, pro které je není možno subsumovat pod pojem JTHZ. 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.

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

IV. Vyjádření žalovaného ke kasační stížnosti

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti odkázal na obsah spisu krajského soudu a s ohledem na správnost rozsudku krajského soudu navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

V. 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 nevypořádal 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 (srov. 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.

pokračování

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.

K tomu Nejvyšší správní soud uvádí, že takto formulovanou námitku stěžovatel poprvé uplatnil v řízení před krajským soudem až v replice ze dne 15. 3. 2012 a v následném návrhu na přerušení řízení ze dne 24. 6. 2013, tedy nikoliv ve lhůtě pro podání žaloby (§ 71 odst. 2 ve spojení s § 72 odst. 1 s. ř. s.), a tudíž, jak správně konstatoval krajský soud, opožděně. Pokud se krajský soud k této otázce přesto v napadeném rozsudku vyjádřil, činil tak toliko *obiter dictum* (lze ovšem dodat, že krajský soud neshledal nicotnost rozhodnutí správních orgánů ani na základě námitky týkající se nedostatku právního podkladu pro rozhodnutí správce poplatku, neboť dospěl ke správnému závěru, že o nedostatku právního podkladu, a tedy ani o nicotnosti rozhodnutí správních orgánů, nelze v daném případě hovořit). Meritorně se opožděnou námitkou neexistence pravomocného platebního výměru a z toho vyvozované 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.). Z uvedeného důvodu je také 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 otázka, která je předmětem řízení před rozšířeným senátem, není v nyní vedeném kasačním řízení řešena. Nejvyšší správní soud nicotnost rozhodnutí správních orgánů z úřední povinnosti neshledal.

Nejvyšší správní soud konstatuje, že při rozhodování o vrácení přeplatku na dani v souladu s § 155 daňového řádu správní orgán a priori zkoumá, zda vůbec nějaký přeplatek daňovému subjektu vznikl, a zdali jej na některé z daní eviduje. Zjistí-li, že tomu tak je, zkoumá další podmínky pro zacházení s tímto přeplatkem; posuzuje, zda neeviduje on sám nebo některý z jiných správců daně nedoplatek téhož daňového subjektu. Až v situaci, kdy tomu tak není, je oprávněn takový vratitelný přeplatek vydat, vrátit. Pokud však dospěje k závěru, že žádný přeplatek neeviduje, žádost o vrácení přeplatku zamítne (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 8. 2008, č. j. 1 Afs 101/2008 – 60). V rámci přezkumu takového rozhodnutí se správní soud zabývá tím, zda správní orgány při posuzování vrácení přeplatku na dani postupovaly podle výše uvedených kritérií.

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 výherní hrací přístroj uhradit, či nikoliv. Jak bude podrobně vysvětleno dále, poplatková povinnost stěžovateli ze zákona svédčila.

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 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.

S ohledem na výše uvedené lze uzavřít, že krajský soud v odůvodnění svého rozsudku věcně vypořádal všechny řádně a včas uplatněné žalobní námitky. Kasační důvod ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. tak naplněn není.

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 obšírnou 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 se podává, 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); 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

pokračování

povolné Ministerstvem financí. Obec není povinna poskytnout osvobození od tohoto poplatku. (2) Poplatek za výběrní hrací přístroj nebo jiné technické herní zařízení dovolné Ministerstvem financí platí jeho provozovatel. (3) Sažba poplatku za každý výběrní hrací přístroj nebo jiné technické herní zařízení dovolné Ministerstvem financí na tři měsíce činí od 1000 Kč do 5000 Kč“. Článek 2 vyhlášky č. 21/2010 stanoví, že „[p]oplatku za provozovaný výběrní hrací přístroj nebo jiné technické herní zařízení dovolné Ministerstvem financí podléhá každý dovolný výběrní hrací přístroj (dále jen „VHP“) nebo jiné technické herní zařízení dovolné Ministerstvem financí (dále jen „jiné THZ“)“. Toto ustanovení tedy svým zněním doslovně kopíruje příslušnou část § 10a odst. 1 zákona o místních poplatcích a nikterak nevybočuje z textu zákona.

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. náleží 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 výběrního hracího přístroje. Dle § 17 odst. 1 zákona o loteriích se „výběrním hracím přístrojem rozumí kompaktní, funkčně nedělitelné a programově řízené technické zařízení s ovládním určeným pouze pro jednoho hráče. U výběrního hracího přístroje s programovým vybavením umožňujícím současnou hru na více hracích místech více hráčům je každé takové hrací místo rovněž považováno za samostatný výběrní 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 samosprávných 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“ (náleží 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 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, 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

pokračování

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 stěžovatele stran prolomení zásady *in dubio mitius* Nejvyšší správní soud dodává, že tato zásada skutečně 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 pravil 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“* (nález 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 a Nejvyšší správní soud tak porušení zásady *in dubio mitius* neshledal.

Stěžovatel v daném případě také shledává nepřiléhavou argumentaci krajského soudu poukazem na nález Ústavního soudu ze dne 14. 6. 2011, sp. zn. Pl. ÚS 29/10, a to z toho důvodu, že se předmětný nález netýká otázky zpoplatnění VLT, nýbrž otázky veřejného pořádku a možnosti obce stanovit obecně závaznou vyhláškou místa, na nichž lze koncová zařízení provozovat. Zde je třeba poznamenat, že citovaný nález 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 téměř 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.

Stěžovatel v kasační stížnosti také nesouhlasí se závěrem krajského soudu ohledně otázky, zda je vyhláška č. 21/2010 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 dané obecně závazné vyhlášky jsou nesrozumitelné, 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 poplatku 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.

Závěrem Nejvyšší správní soud poznamenává, že se ve svém rozhodnutí detailně nevyjadřoval k argumentaci stěžovatele obsažené v kasační stížnosti, kterou nelze podřadit pod zákonné důvody kasační stížnosti ve smyslu § 103 odst. 1 s. ř. s., stejně jako k argumentaci, která napadala závěry krajského soudu, které však krajský soud v přezkoumávaném rozhodnutí neučinil.

Nejvyšší správní soud s přihlédnutím k výše uvedenému shledal kasační stížnost nedůvodnou, neboť nosné důvody pro zamítnutí žaloby z hlediska zákona plně ob stojí, byť se krajský soud dopustil některých nepřesností (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007 - 75, publikované pod č. 1865/2009 Sb. NSS). Jak vyplývá z výše uvedeného, krajský soud rozhodnutí žalovaného řádným způsobem přezkoumal a nebyl dán žádný z tvrzených kasačních důvodů dle § 103 odst. 1 písm. a), b) ani d) s. ř. s.

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 náklady nevznikly.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 7. května 2014

JUDr. Lenka Matyášová
předsedkyně senátu