



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 Mrákoty v právní věci žalobce: **multigate a.s.**, se sídlem Riegrova 373/6, Olomouc, zastoupeného JUDr. Tomášem Vymazalem, advokátem se sídlem Wellnerova 1322/3c, Olomouc, proti žalovanému: **Krajský úřad Zlínského kraje, odbor právní a Krajský živnostenský úřad**, se sídlem ve Zlíně, tř. Tomáše Bati 21, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 9. 10. 2013, č. j. 31 Af 35/2012 – 98,

**t a k t o :**

- I.** V řízení o kasační stížnosti podané žalobcem proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 9. 10. 2013, č. j. 31 Af 35/2012 - 98, **se pokračuje.**
- II.** Kasační stížnost **se zamítá.**
- III.** Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **nepřiznává.**

**O d ů v o d n ě n í :**

**I. Vymezení věci a průběh dosavadního řízení**

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 rozhodnutím Krajského úřadu Zlínského kraje (dále jen „žalovaný“) ze dne 11. 1. 2012, č. j. KUZL/30735/2011, č. j. KUZL/30737/2011, KUZL/30738/2011 a č. j. KUZL/85618/2011; těmito rozhodnutími žalovaný změnil rozhodnutí Magistrátu města Zlína, odboru kultury (dále jen „správce poplatku“) ze dne 16. 3. 2011, sp. zn. MMZL 32305/2011-2, sp. zn. MMZL 32300/2011-2, sp. zn. MMZL 32303/2011-2, a rozhodnutí správce poplatku ze dne 14. 10. 2011, sp. zn. MMZL 116582/2011. Žalovaný k odvolání stěžovatele změnil pouze výrok jednotlivých rozhodnutí správce poplatku tak, že doplnil identifikační číslo stěžovatele a místo zamítnutí žádosti rozhodl o jejím nevyhovění.

Správce poplatku uvedenými rozhodnutími zamítl žádosti stěžovatele o vrácení 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 podle jiného právního předpisu ve výši 85 000 Kč za období od 1. 10. 2010 do 31. 12. 2010, ve výši 4239 Kč a 67 841 Kč za období od 15. 7. 2010 do 30. 9. 2010, a ve výši 90 000 Kč za období od 1. 4. 2011 do 30. 6. 2011.

Ze spisu Nejvyšší správní soud zjistil, že stěžovatel dne 27. 1. 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, ve znění účinném pro projednávanou věc (dále jen „zákon o místních poplatcích“), a obecně závazné vyhlášky statutárního města Zlín č. 4/2010, o místním poplatku za provozovaný výherní hrací přístroj nebo jiné technické herní zařízení povolené Ministerstvem financí podle jiného právního předpisu (dále jen „vyhláška č. 4/2010“), a to ve výši 85 000 Kč za období od 1. 10. 2010 do 31. 12. 2010, a 67 841 Kč za období od 15. 7. 2010 do 30. 9. 2010. Dne 1. 10. 2010 uhradil stěžovatel místní poplatek za provozovaný výherní hrací přístroj dle § 10a zákona o místních poplatcích a vyhlášky č. 4/2010, a to ve výši 4239 Kč za období od 15. 7. 2010 do 30. 9. 2010. Dne 28. 6. 2011 uhradil stěžovatel místní poplatek za provozovaný výherní hrací přístroj dle § 10a zákona o místních poplatcích a vyhlášky č. 4/2010, a to ve výši 90 000 Kč za období od 1. 4. 2011 do 30. 6. 2011. Podáními ze dne 17. 2. 2011 a 21. 9. 2011 stěžovatel požádal správce poplatku o vrácení uvedených částek, protože uhrazené místní poplatky považoval za vratitelný přeplatek, a to 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, jiné technické zařízení povolené Ministerstvem financí podléhá místnímu poplatku za provozovaný výherní hrací přístroj. Přeplatek poplatku ve smyslu § 154 a § 155 daňového řádu za předemtná období tedy nevznikl, neboť stěžovatel poplatky uhradil po právu.

Rozhodnutí správce poplatku stěžovatel napadl odvoláními, o nichž žalovaný vydal již zmíněná rozhodnutí ze dne 11. 1. 2012, č. j. KUZL/30735/2011, č. j. KUZL/30737/2011, KUZL/30738/2011 a č. j. KUZL/85618/2011. V odůvodnění těchto rozhodnutí žalovaný 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“), což žalovaný mj. opřel i o nález Ústavního soudu ze dne 14. 6. 2011, č. j. Pl. ÚS 29/10. V uvedených rozhodnutích žalovaný 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 dostatečně nezabýval tvrzenými odvolacími důvody (absence právního podkladu pro stanovení poplatku). Žalovaný dle stěžovatele chybně interpretoval a nesprávně aplikoval příslušná ustanovení zákona o místních poplatcích, zákona o loteriích a daňového řádu.

Krajský soud upozornil na skutečnost, že předmětem přezkumného řízení je rozhodnutí ve věci vrácení přeplatku; stěžovatel zároveň v průběhu správního řízení ani v žalobě netvrdil, že by konkrétní rozhodnutí o stanovení předmětného poplatku pozbylo vykonatelnosti a přestalo tak být způsobilým podkladem pro předpis poplatku na debetní straně stěžovatelova osobního daňového účtu 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*“

pokračování

*povolné 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 směšovat 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. V této souvislosti krajský soud upozornil na nálezn 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.

Krajský soud rovněž podrobně zabýval otázkou vymezení VHP a JTHZ, jež podléhají zpoplatnění dle § 1 písm. g) zákona o místních poplatcích; konstatoval přitom, že je 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 neshledal důvodnou ani námitku stran postupu *in dubio pro libertate*) a žalobu zamítl.

## II. Kasační námitky stěžovatele

Stěžovatel kasační stížností napadá rozsudek krajského soudu z důvodů obsažených v § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“). Stěžovatel rovněž namítá nicotnost rozhodnutí správce poplatku.

Stěžovatel je přesvědčen, že pokud opakovaně namítl, 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 de stěžovatele 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 předeapsán, 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 vadu způsobující nicotnost, 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 nepodléhají, 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, eventuálně 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 a obsáhle vytýká 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 poplatku 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,

pokračování

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 okruh žalobních námitek, s nimiž se podle tvrzení stěžovatele krajský soud nevypořádal, se týká technických aspektů jím provozovaných zařízení a nemožnosti je 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.

Závěrem stěžovatel vyslovil svůj nesouhlas s tím, že vyhláška č. 4/2010 zpoplatňuje všechna povolená zařízení. Uvedené demonstroval citací části vyhlášky, ze které je dle stěžovatele jednoznačné zpoplatnění pouze zařízení provozovaných. Stěžovatel je přesvědčen, že ze znění § 10a zákona o místních poplatcích vyplývá, že je poplatková povinnost odvislá od skutečného provozování přístroje, a nikoliv od vydání povolení Ministerstvem financí. Provozování a povolení jsou dvě základní podmínky pro vznik poplatkové povinnosti, tyto musí být dle názoru stěžovatele splněny kumulativně, přičemž dokud nebude přístroj skutečně provozován, přestože již bude jeho provozování povoleno, nelze poplatek vyžadovat a vyměřit. Žádný z orgánů státní moci však nemá pravomoc, jak stěžovatel uvedl, vydávat povolení k provozování jiných technických zařízení.

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.

### III. Vyjádření žalovaného ke kasační stížnosti

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že neshledává důvody pro zrušení napadeného rozsudku krajského soudu a s jeho obsahem se ztotožňuje. Žalovaný doplnil, že v průběhu řízení bylo postupováno v souladu s právními předpisy a že se s námitkou nicotnosti rozhodnutí správce poplatku neztotožňuje.

#### IV. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

Nejvyšší správní soud při posuzování předmětné kasační stížnosti musel brát v potaz skutečnost, že usnesením ze dne 17. 1. 2013, č. j. 2 Afs 68/2012 - 21, předložil druhý senát Nejvyššího správního soudu rozšířenému senátu téhož soudu věc s právní otázkou, kterou stěžovatel rovněž činí spornou; a to, zda má správce poplatku povinnost vydat platební výměr v situaci, kdy poplatník vyjádří nesouhlas s placením poplatku, a zda v případě nevydání takového platebního výměru dojde ke konkludentnímu vyměření místního poplatku, proti němuž lze platně podat odvolání.

Nejvyšší správní soud s ohledem na uvedené proto přerušil řízení o kasační stížnosti stěžovatele do rozhodnutí rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ve věci sp. zn. 2 Afs 68/2012. O předložené otázce rozhodl rozšířený senát Nejvyššího správního soudu usnesením ze dne 24. 6. 2014, č. j. 2 Afs 68/2012 - 34. Jelikož důvody pro přerušení řízení pominuly, soud rozhodl výrokem I. tohoto rozsudku o pokračování v řízení dle § 48 odst. 5 s. ř. s.

Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), přičemž přihlédl rovněž k závěrům, k nimž dospěl rozšířený senát ve výše uvedeném rozhodnutí, a neshledal kasační stížnost důvodnou.

##### IV. a) závěry rozšířeného senátu

Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu konstatoval výrokem č. I zmiňovaného usnesení ze dne 24. 6. 2014, č. j. 2 Afs 68/2012 - 34: „*Správce 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 nepozdějí v poslední den lhůty, ve které byl poplatník povinen splnit oblašovací povinnost (§ 14 odst. 2 zákona č. 565/1990 Sb., o místních poplatcích), sdělil poplatník kvalifikovaným způsobem své pochybnosti a současně o vydání platebního výměru požádal, přestože místní poplatek ve stanovené lhůtě včas a ve správné výši uhradil*“. Výrokem II pak rozšířený senát konstatoval: „*V případě nečinnosti správce místního poplatku nedochází k vyměření místního poplatku podle § 46 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků, ani k vystavení platebního výměru dle § 140 daňového řádu*“.

V odůvodnění svého usnesení pak rozšířený senát nejprve konstatoval, že „*nemá žádné pochybnosti o tom, že pro řízení ve věcech místních poplatků byl subsidiárně použitelným předpisem do 31. 12. 2010 zákon o správě daní a poplatků, od 1. 1. 2011 pak daňový řád*“. Dále vycházel ze znění dotčených ustanovení zákona o správě daní a poplatků a příslušné judikatury, která „*(srov. zejména rozhodnutí rozšířeného senátu ze dne 27. 7. 2010, č. j. 5 Afs 92/2008 - 147) dospěla k jednoznačnému závěru, že vyměřit daň bez vybotování řádného platebního výměru lze jen za předpokladu, že se vyměřená daň shoduje s výší daně uvedené v daňovém příznání nebo blášení, a že si daňový subjekt může být vždy jist výší takto vyměřené daně. Znamená to také a contrario, že vždy, když chce správce daně vyměřit daň ve výši odchylné od té, která je uvedena v daňovém příznání nebo blášení nebo dodatečném daňovém příznání, musí vydat platební výměr (dodatečný platební výměr) a doručit jej daňovému subjektu; teprve doručením se stává toto rozhodnutí právně účinným*.“ Zatímco „*[o]právnění správce daně nesdělovat daňovému subjektu výsledek vyměření může být vyobrazeno pouze případům, které nejsou žádným způsobem sporné. Pokud i v tomto případě požádá daňový subjekt o sdělení výsledku vyměření, pak v souladu se závěry rozšířeného senátu uvedenými v usnesení č. j. 5 Afs 92/2008 - 147 má takový úkon toliko informativní povahu. V případě jakýchkoliv pochybností ohledně výsledné povinnosti, tj. pochybností jak na straně správce daně (vytýkáací řízení), tak na straně daňových subjektů (nesouhlas s deklarovanou výší daňové povinnosti), bylo na místě vydat platební výměr podle § 46 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků. (...) Na rozdíl od úpravy v zákoně o správě daní a poplatků (odsouhlasení*

pokračování

*daně prostřednictvím podpisu a otisku úředního razítka na zadní straně tiskopisu daňového přiznání a fikce vydání a doručení platebního výměru) daňový řád již nepředpokládá možnost stanovení daně bez vydání rozhodnutí, avšak stále stanoví fikci jeho doručení. Pokud tedy dojde správce daně podle současné právní úpravy k závěru, že se vyměřovaná daň neodchyluje od daně tvrzené daňovým subjektem, správce daně sice vyhotoví platební výměr, avšak nezašle jej daňovému subjektu. Pouze jej založí do spisu. Za den doručení platebního výměru a tím i stanovení daně se považuje poslední den lhůty pro podání daňového přiznání. Proti takovému rozhodnutí se nelze odvolat, což mj. znamená, že daň je stanovena pravomocně a již následující den může daňový subjekt měnit svoji poslední známou daňovou povinnost prostřednictvím dodatečného daňového přiznání. Jestliže správce daně dodatečně tvrzenou daňovou povinnost nevyměří ve výši deklarované v dodatečném přiznání, je povinen rozdílné rozhodnutí o stanovení daně odůvodnit.”*

Rozšířený senát rovněž posuzoval, zda lze pro řízení ve věcech místních poplatků dovodit povinnost správce místního poplatku postupovat v případě včasné a správné úhrady poplatku podle § 46 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků, resp. § 140 daňového řádu. Dospěl přitom k uvedeným závěrům:

*„[46] Subsidiární aplikace § 46 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků, resp. § 139 či § 147 odst. 1 daňového řádu na sporné poplatkové povinnosti nenutí správce poplatku rezignovat na speciální úpravu stanovenou v § 11 zákona o místních poplatcích a vyměřovat poplatky vždy, tj. i v případě nesporných poplatkových povinností. Současně při pochybnostech na straně poplatníků zachovává jejich legitimní právo na vydání platebního výměru, jehož prostřednictvím se domůžou přezkumu sporné poplatkové povinnosti. Takový postup pochopitelně předpokládá kvalifikované sdělení pochybností poplatníkem a včasnou žádost o vydání platebního výměru.*

*[47] Má-li platební výměr sloužit jako právní titul pro odvolací a případně i následné soudní řízení, která jsou vždy zasazena do určitého časového rámce (propadné lhůty pro zahájení odvolacího či soudního řízení), je nutné zvýšit lhůtu, ve které je poplatník oprávněn o vydání platebního výměru na místní poplatek požádat. Jedině tak lze předejít situaci, ve které by poplatník mohl žádat a následně právní cestou zpětně zpochybňovat již dávno ubrazené poplatky, resp. poplatky které původně za sporné nepovažoval. Zároveň odstraňuje i právní nejistotu ohledně toho, který z předpisů měl vlastně být správcem místního poplatku aplikován.*

*[48] Podrobnosti o vybírání místních poplatků (konkrétní sazba poplatku, vznik a zánik poplatkové povinnosti, lhůty pro plnění oblašovací povinnosti, splatnost, úlevy a případné osvobození od poplatků) jsou v pravomoci obcí (§ 14 odst. 2 zákona o místních poplatcích). Lhůtu, ve které lze o vydání platebního výměru požádat, je proto nutné odvíjet od konkrétní obecně závazné vyhlášky, která úpravu toho kterého místního poplatku zavedla. (...)*

*[50] Pokud poplatník kvalifikovaným způsobem a ve stanovené lhůtě o vydání platebního výměru nepožádá, nelze poplatkovou povinnost považovat za spornou. V takovém případě se plně uplatní úprava stanovená v § 11 zákona o místních poplatcích. Pokud tedy např. půjde o místní poplatek splatný ve splátkách (srov. čl. 7 obecně závazné vyhlášky), musí být žádost o vydání platebního výměru a zákonnost poplatku zpochybněna již při včasné plnění oblašovací povinnosti, nikoli až v souvislosti s úhradou jednotlivých splátek. Požadovat vydání platebního výměru a zpochybňovat postup správce poplatku před každou splátkou místního poplatku či kdykoliv v průběhu poplatkového období možné není.*

*[51] Rozšířený senát zdůrazňuje, že o případné nečinnosti správce místního poplatku, spočívající v nevydání platebního výměru, je možné uvažovat pouze při sporných poplatkových povinnostech, tj. v situacích, kdy se § 11 zákona o místních poplatcích neaplikuje. Při aplikaci § 11 zákona o místních poplatcích správce místního poplatku nemá zákonnou povinnost platební výměr vydat.”*

V souvislosti s druhou předkládanou otázkou tj., zda v případě nevydání platebního výměru dojde ke konkludentnímu vyměření místního poplatku, proti němuž lze platně podat

odvolání, rozšířený senát konstatoval, že ani za účinnosti zákona o správě daní a poplatků nedocházelo k „samovyměření daně“, což podpořil odkazem na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2010, č. j. 5 Afs 92/2008 – 147; dále uvedl:

*[53] Vyměření dle § 46 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků tedy není konkludentním, tj. mlčky učiněným, výbrž výslovným, avšak zjednodušeným a interním, tedy navenek (mimo sféru správce daně) se bezprostředně neprojevujícím způsobem vyměření daně. Předchází mu jednak úvaha správce daně o tom, zda se vyměřená daň odchyľuje či neodchyľuje od daně tvrzené a tato úvaha, resp. výše vyměřené daně, musí být stvržena na zadní straně přiznání vyznačením podpisu příslušného pracovníka správce daně a otiskem úředního razítka.*

*[54] Daňový řád fikci vydání platebního výměru opustil, konkludentní vydání platebního výměru tedy vůbec nepřipadá v úvahu.*

*[55] Druhé otázky předkládajícího senátu, zda v případě nevydání poplatníkem požadovaného platebního výměru dojde ke konkludentnímu vyměření místního poplatku podle § 46 odst. 5 zákona o správě daní a poplatku či § 140 daňového řádu, z výše uvedených důvodů přisvědčit nelze. Důsledkem eventuální nečinnosti správce poplatku nemůže být „fiktivní platební výměr“, o jehož zákonnost by se následně vedl spor. Požadá-li poplatník o vydání platebního výměru za podmínek uvedených v tomto usnesení, je povinností správce místního poplatku požadovaný platební výměr vydat.”*

#### **IV. b) Relevance závěrů rozšířeného senátu na projednávanou věc**

Z výše uvedených závěrů rozšířeného senátu lze dovodit, že pro řízení ve věcech místních poplatků se subsidiárně použije daňový řád; což je s odůvodněním požadavku ochrany poplatníka nutno vykládat tak, že v případě sporné daňové, resp. poplatkové povinnosti byl, resp. je správce poplatku povinen vydat platební výměr dle ustanovení § 46 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků, resp. ustanovení § 139 nebo § 147 odst. 1 daňového řádu.

Nejvyšší správní soud při posuzování věci nyní projednávané vycházel z výše uvedených závěrů rozšířeného senátu; musel však rovněž brát v potaz skutkový stav věci a zejména předmět přezkumu, který se liší, byť stěžovatel činil rovněž sporným nevydání platebního výměru, tedy nevyměření místního poplatku správcem poplatku platebním výměrem; z uvedeného potom dovozoval existenci vratitelného přeplatku a potažmo nicotnost rozhodnutí správce poplatku o nevrácení přeplatku.

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



pokračování

Ze spisového materiálu vyplývá, že v nyní posuzované věci stěžovatel v jednom případě rovněž se splněním ohlašovací povinnosti dle vyhlášky č. 4/2010 současně učinil výhradu s tím, že místnímu poplatku provozovaná zařízení nepodléhají. V těchto případech však stěžovatel posléze nepodal odvolání ve věci samotného „vyměření“ místního poplatku, ale podal žádosti o vrácení vratitelného přeplatku dle § 155 daňového řádu O nich bylo na základě citovaného ustanovení daňového řádu zamítavě rozhodnuto správcem místního poplatku. Lze tak konstatovat, že závěry rozšířeného senátu v uvedeném usnesení ze dne 24. 6. 2014 dopadají na jiný skutkový stav, než jaký je dán v případě stěžovatele.

Jak již bylo uvedeno výše, rozšířený senát dospěl k závěrům stran nutnosti vydat platební výměr zejména veden snahou o poskytnutí možnosti (práva) na přezkoumání správnosti poplatkové povinnosti (viz odst. 46: „*Současně při pochybnostech na straně poplatníků zachovává jejich legitimní právo na vydání platebního výměru, jehož prostřednictvím se domůžou přezkumu sporné poplatkové povinnosti.*“). V projednávané věci, byť správce poplatku nevydal platební výměr, nebylo stěžovateli toto právo upřeno, neboť to, zda stěžovateli skutečně hmotněprávní povinnost svědčila, či nikoli, a v jaké výši, přezkoumaly správní orgány v rámci rozhodování o žádosti o vrácení přeplatku; toto rozhodnutí náležitě a podrobně odůvodnily. Rovněž tak se otázkou zákonnosti poplatkové povinnosti zabýval in meritum poté i krajský soud. Stěžovateli tak nebyla upřena možnost právní ochrany stran přezkoumání zákonnosti poplatkové povinnosti, kterou, a to i přes výhrady, splnil.

Pokud měl (v intencích závěrů rozšířeného senátu) stěžovatel za to, že mu nesvědčí povinnost placení místního poplatku, byl oprávněn vyžádat si od správce místního poplatku stejnopis platebního výměru a na jeho vyhotovení trvat. Tomuto oprávnění odpovídá povinnost správce místního poplatku ve věci bez zbytečných průtahů rozhodnout. Postavení osoby zúčastněné na správě poplatků je dále posíleno oprávněním dle ustanovení § 38 daňového řádu (dříve § 34c zákona o správě daní a poplatků) umožňujícím domoci se nápravy při porušení zásady postupovat v řízení bez zbytečných průtahů tím, že upozorní správce poplatku nejbližší nadřízeného správci místního poplatku, který výše uvedenou zásadu porušil. Povinnost využití prostředku ochrany proti nečinnosti správního orgánu podle daňového řádu je dle rozsudku zdejšího soudu ze dne 25. 7. 2007, č. j. 2 Ans 4/2007 - 53, podmínkou pro podání žaloby podle § 79 odst. 1 s. ř. s. Není přitom podstatné, že citovaný zákon prostředek ochrany před nečinností ponechává na vůli daňového subjektu, podstatné je, že prostředek ochrany dává k dispozici a že jde o prostředek, jímž je možno nápravy dosáhnout (domoci se vydání platebního výměru).

V projednávané věci stěžovatel místní poplatky zaplatil, a posléze podal bez dalšího přímo žádosti o vrácení vratitelného přeplatku. Byť by tedy v intencích usnesení rozšířeného senátu ze dne 24. 6. 2014, č. j. 2 Afs 68/2012 – 34, stěžovatel mohl nabýt přesvědčení, že správce místního poplatku v rozporu se zákonem nevydal jednotlivé platební výměry, správce poplatku v dané věci procesně nepochybil, neboť na základě konkrétní žádosti stěžovatele vedl řízení dle § 155 daňového řádu o vrácení přeplatku, nikoli řízení o vydání platebního výměru. Správce místního poplatku ostatně nemohl postupovat jinak, než jak mu stanoví daňový řád, a tedy rozhodnout o podané žádosti ve smyslu § 155 odst. 1 daňového řádu, tzn. buď vratitelný přeplatek vrátit, nebo ji zamítnout. Pokud tak správce poplatku postupoval, nelze označit jeho rozhodnutí za nezákonné, tím méně za nicotné.

Nejvyšší správní soud však považuje za nutné zdůraznit, že tyto úvahy nicméně nejsou relevantní pro zodpovězení zásadní otázky, a to, zda stěžovateli svědčil hmotněprávní nárok na vrácení přeplatku, neboť o tomto nároku bylo řízení před správcem poplatku vedeno.

#### IV. c) Posouzení věci in meritum

Nejvyšší správní soud přistoupil v rozsahu přezkumné činnosti správních orgánů i krajského soudu a v intencích relevantních závěrů rozšířeného senátu, které na projednávanou věc mohou dopadat, k posouzení kasačních námitek stěžovatele, přitom vycházel z těchto úvah:

Nejvyšší správní soud a priori považuje za vhodné uvést, že smyslem soustavy místních poplatků se zdejší soud zabýval mj. ve svém rozsudku ze dne 23. 1. 2008, č. j. 2 Afs 107/2007 - 168, publ. pod č. 1545/2008 Sb. NSS. V něm se mimo jiné konstatuje, že „poplatky lze obecně vymezit jako jeden z veřejnoprávních příjmů, které veřejnoprávní subjekty ukládají jednotlivcům takovým způsobem, aby se jimi alespoň částečně kryly náklady spojené s činnostmi, vyvolané činností těchto jednotlivců.“ Zatímco daně jsou většinou platby neekvivalentní, za které není poskytována přímá protihodnota, a zároveň platby, které mívají spíše periodický charakter, jsou poplatky většinou vybírány jednorázově, a to v souvislosti s nějakým protiplněním ze strany státu či jeho orgánů, kraje, obce apod. Mají tedy většinou povahu určitého ekvivalentu za poskytnutí služby, vydání povolení, rozhodnutí soudu apod. Jejich smyslem totiž není naplnění veřejného rozpočtu, nýbrž nastolení jakési (byť i zcela abstraktně pojaté) reciprocity mezi poplatkem a mezi činností orgánů veřejné správy (M. Bakeš a kol., Finanční právo, 3. vyd., C. H. Beck, 2003, str. 87).

Jakkoli jsou místní poplatky (z hlediska rozpočtové skladby) svou povahou daňovými výnosy, nelze přehlédnout jejich specifickou povahu. Oproti daním v užším slova smyslu je u nich více akcentována funkce regulační; funkce fiskální pak primárně směřuje alespoň k částečné kompenzaci (ve vztahu k loteriím a jiným podobným hrám např. problematika hluchosti heren, možného zvýšení kriminality v obci, a s tím souvisejících nákladů apod.). Vzhledem k jejich jednoduchosti se při placení místních poplatků nepředpokládá, že bude docházet k rozporům mezi plátcem a správcem místního poplatku. Z těchto důvodů je usnadněn i výběr místních poplatků, neboť ustanovení § 11 zákona o místních poplatcích jak ve znění účinném do 31. 12. 2010 (*Nebudou-li poplatky zaplacený (odvedeny) včas nebo ve správné výši, vyměří obec poplatek platebním výměrem.*), tak i ve znění účinném po 1. 1. 2011 (*Nebudou-li poplatky zaplacený poplatníkem včas nebo ve správné výši, vyměří mu obecní úřad poplatek platebním výměrem. Nebudou-li poplatky odvedeny plátcem poplatku včas nebo ve správné výši, vyměří mu obecní úřad poplatek platebním výměrem k přímé úhradě.*) předpokládá, že nalézací řízení pro vyměření místního poplatku následuje až tehdy, pokud místní poplatek není včas a ve správné výši zaplacen nebo odveden.

Nejvyšší správní soud se nejprve musel zabývat stěžovatelem uplatněnou 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

pokračování

nepřezkoumatelnosti, nemůže než konstatovat, že nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu tak, jak ji stěžovatel namítá, 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 neneviduje 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 neneviduje, 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. Jak již bylo uvedeno výše, správní orgány se v případě stěžovatele nad rámec zákonem stanoveného rámce daného ust. § 155 daňového řádu zabývaly rovněž otázkou *sine qua non*, tj. naplněním hmotněprávních podmínek pro vznik poplatkové povinnosti stěžovatele vůbec.

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 vrátek 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 provozovaná zařízení uhradit, či nikoliv. Jak bude podrobně vysvětleno dále, poplatková povinnost stěžovateli ze zákona nesporně svědčila.

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 námítky. 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 takto obecně vymezené otázce explicitně 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 11. 6. 2014, č. j. 5 Afs 116/2013 – 39, ze dne 7. 5. 2014, č. j. 5 Afs 107/2013 – 37, ze dne 29. 4. 2014, č. j. 5 Afs 94/2013 – 33 a rozsudek z téhož dne, č. j. 5 Afs 3/2013 – 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 výběrní 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 výběrní hrací přístroj nebo jiné technické herní zařízení povolené Ministerstvem financí platí jeho provozovatel. (3) Saazba poplatku za každý výběrní 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 ovládáním určeným pouze pro jednoho hráče. U výherního hracího přístroje s programovým

pokračování

*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 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“* (nálezn 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 nezbuzuje 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 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 díky § 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 mitius*, 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 interpretaci právní normy podanou stěžovatelem měly správní orgány zohlednit jakožto dvojí výklad. Jak pravil Ústavní soud, „*v právním státě je třeba tvorby 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

pokračování

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 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. 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.

Stěžovatel v kasační stížnosti také nesouhlasí se závěrem krajského soudu ohledně otázky, zda je vyhláška č. 4/2010 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 neucínil.

Nejvyšší správní soud s přihlédnutím k výše uvedenému shledal kasační stížnost nedůvodnou, neboť nosné důvody pro zamítnutí žaloby z hlediska zákona plně obstojí, byť se krajský soud dopustil některých nepřesností a nesprávných závěrů, připustil-li možnost konkludentního vyměření poplatku (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 výrok jeho rozhodnutí má oporu v odůvodnění; nebyl dán žádný z tvrzených kasačních důvodů dle § 103 odst. 1 písm. a), b) ani d) s. ř. s.

Nejvyšší správní soud po posouzení všech relevantních skutečností dospěl k závěru, že stěžovateli nemohl přeplatek vzniknout, resp. správce poplatku postupoval správně, pokud žádost o vrácení přeplatku na místním poplatku zamítl, neboť žádný vratitelný přeplatek ve vztahu k stěžovateli neevidoval. *Za ratio decidendi* přitom Nejvyšší správní soud považuje především skutečnost, že stěžovatele poplatková povinnost ze zákona stíhala. Platební výměr, který by i byl v případě stěžovatele v intencích závěrů rozšířeného senátu (viz výše) vydán, by byl

toliko deklaratorním rozhodnutím, stvrzujícím zákonnou poplatkovou povinnost; stěžovatelem zaplacený poplatek tedy není bezdůvodným plněním a vratitelným přeplatkem.

Ze všech uvedených důvodů tak Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost 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.

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

V Brně dne 29. srpna 2014

JUDr. Lenka Matyášová  
předsedkyně senátu