



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Petra Průchy a soudců JUDr. Karla Šimky a JUDr. Tomáše Langáška v právní věci žalobkyně: **multigate a.s.**, se sídlem Riegrova 373/6, Olomouc, zastoupené JUDr. Tomášem Vymazalem, advokátem, se sídlem Wellnerova 1322/3C, Olomouc, proti žalovanému: **Magistrát města Brna**, se sídlem Dominikánské nám. 1, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 2. 2012, č. j. MMB/69255/2012, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 17. 12. 2013, č. j. 29 Af 46/2012 - 75,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

Žalobkyně podala podle § 155 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, v rozhodném znění (dále jen „daňový řád“), k Úřadu městské části Brno-Líšeň (dále jen „správce poplatku“) žádost o vrácení přeplatku na místním poplatku za provozovaný výherní hrací přístroj nebo jiné technické herní zařízení povolené Ministerstvem financí ve výši 36 866 Kč za období od 1. 10. 2010 do 31. 12. 2010. Uvedla, že místní poplatek byl zaplacen, ačkoliv pro to chyběl zákonný podklad.

Správce poplatku rozhodnutím ze dne 11. 3. 2011, č. j. MCLISEN2104/2011/2500, č. rozhodnutí VHP/4/11 rozhodl, že uhrazená částka za místní poplatek za provozovaný výherní hrací přístroj nebo jiné technické herní zařízení povolené Ministerstvem financí nebude žalobkyni vrácena jako vratitelný přeplatek. Žalobkyně (dále také jen „stěžovatelka“) se proti tomuto rozhodnutí bránila odvoláním, které však žalovaný zamítl rozhodnutím ze dne 12. 4. 2011, č. j. MMB/0145004/2011, jímž změnil napadené rozhodnutí tak, že žádosti o vrácení přeplatku na místním poplatku za provozovaný výherní hrací přístroj nebo jiné technické herní zařízení

povolené Ministerstvem financí podle jiného právního předpisu v období od 1. 10. 2010 do 31. 12. 2010 ve výši 36 866 Kč se nevyhovuje. Jelikož ovšem v záhlaví výroku byla jako účastnice řízení uvedena společnost „gate seven a.s.“, místo stěžovatelky, bylo toto rozhodnutí prohlášeno na základě odvolání stěžovatelky Krajským úřadem Jihomoravského kraje za nicotné. Proto žalovaný vydal rozhodnutí ze dne 24. 2. 2012, MMB/69255/2012 (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým změnil výrok prvostupňového rozhodnutí tak, že správce místního poplatku rozhodl o žádosti poplatníka ze dne 17. 2. 2011, jíž požaduje vrácení přeplatku na místním poplatku za provozovaný výherní hrací přístroj nebo jiné technické herní zařízení povolené Ministerstvem financí podle jiného právního předpisu v období od 1. 10. 2010 do 31. 12. 2010 ve výši 36 866 Kč tak, že žádosti se nevyhovuje.

V odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný uvedl, že s účinností ode dne 16. 6. 2010 byl novelizován zákon o místních poplatcích, čímž byla nově stanovena možnost zpoplatnit jiná technická herní zařízení. Žalovaný neměl žádné pochybnosti o srozumitelnosti aplikovaných ustanovení zákona o místních poplatcích. Podle žalovaného není možné s argumentací zásadou *in dubio pro libertate* usuzovat, že tato zařízení nejsou zpoplatněna. K pojmu „jiné technické herní zařízení“ žalovaný uvedl, jde o zcela obecný pojem, který byl zákonodárcem užít proto, aby mohla být obcí zpoplatněna kromě výherních hracích přístrojů všechna ostatní zařízení, k jejichž povolení je kompetentní Ministerstvo financí.

II. Žaloba

Proti rozhodnutí žalovaného brojila žalobkyně žalobou. V první řadě žalobkyně souhrnně namítla, že se žalovaný nesprávně vypořádal s odvoláními stěžovatelky, dostatečně se nezabýval odvolacími důvody a nesprávně interpretoval příslušné právní předpisy. Správní orgány tak zejména porušily § 10a a § 11 zákona o místních poplatcích, § 50 odst. 3 zákona č. 202/1990 Sb., o loteriích a jiných podobných hrách, ve znění účinném v předmětném poplatkovém období (dále též „zákon o loteriích“), a § 102, § 114 odst. 2, 3, § 116 odst. 2, § 154 a § 155 daňového řádu. Správce poplatku žalobci ani na žádost nevrátil částku zaplacenou na místních poplatcích a této žádosti nevyhověl, přestože mu byl místní poplatek za „jiné technické herní zařízení povolené Ministerstvem financí podle jiného právního předpisu“ uhrazen, ačkoli jej dle zákona o místních poplatcích ve spojení se zákonem o loteriích nelze vůbec stanovit a vybírat. Úhradou předmětného poplatku dle § 10a zákona o místních poplatcích, který nelze vybírat, vznikl přeplatek. Tento je současně, vzhledem k neexistenci jiných nedoplatků, přeplatkem vratitelným. Podle § 50 odst. 3 zákona o loteriích pak Ministerstvo financí může povolovat loterie a jiné podobné hry, které nejsou upraveny v tomto zákoně v části první až čtvrté. Toto ustanovení však hovoří pouze o povolování loterií, nikoliv o povolování jiného technického herního zařízení. Zákon o loteriích v žádném svém ustanovení neobsahuje pojem „*jiné technické herní zařízení*“, ani nutnost jeho povolení Ministerstvem financí. Povolení k provozování jiného technického herního zařízení tedy zákon o loteriích neupravuje. V této souvislosti žalobkyně argumentovala srozumitelností a předvídatelností platného práva. Podle jejího názoru § 10a zákona o místních poplatcích upravuje možnost obcí stanovit obecně závaznou vyhláškou „místní poplatek za provozované jiné technické zařízení povolené Ministerstvem financí podle jiného právního předpisu“, avšak Ministerstvo financí postrádá pravomoc i působnost k vydání takového povolení. Tím pádem neexistuje žádné zařízení, které by výše uvedené podmínky § 10a zákona o místních poplatcích splňovalo, tudíž vybírání místního poplatku za takové zařízení je v rozporu se zákonem. Interaktivní videoloterní terminál je navíc pouze jednou z částí „centrálního loterního systému“, a nemůže být proto zařazen pod pojem „jiné technické herní zařízení“. Slouží totiž pouze jako zobrazovací jednotka „centrálního loterního systému“, v rámci kterého dochází k vygenerování výhry či prohry a který je umístěn jinde, než koncový videoloterní terminál. Rozhodnutí proto byla vydána v rozporu s čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod, a to ve smyslu principu *in dubio pro libertate*.

pokračování

Dále stěžovatelka namítla, že správce poplatku postupoval nezákonně, jelikož porušil zásady legality a zákazu zneužití pravomoci. Ve výroku rozhodnutí správce poplatku nejsou uvedeny právní předpisy, podle nichž bylo rozhodováno. Pokud poplatník nesouhlasí s výší místního poplatku a tento svůj nesouhlas kvalifikovaným způsobem vyjádří, byť by poplatek fakticky zaplatil, je správce poplatku v souladu s rozhodnutím Nejvyššího správního soudu sp. zn. 2 Afs 76/2011 povinen vydat platební výměr. Vyhláška č. 9/2010, na jejímž základě bylo o poplatku rozhodnuto, není určitá a srozumitelná a upravuje některé záležitosti odlišně od zákona. Nemůže navíc vyžadovat místní poplatek, pro nějž není zákonný podklad. Nesplňuje tak náležitosti dané zákonem o obcích, zákonem o místních poplatcích a zejména Ústavou. Proto by mělo zasáhnout Ministerstvo vnitra v rámci své kompetence vycházející z obecního zřízení. Tato vyhláška nesprávně stanoví okamžik vzniku a zániku poplatkové povinnosti bez ohledu na skutečný provoz zařízení. Ze zákona o místních poplatcích však vyplývá, že poplatku podléhají pouze zařízení, která jsou povolena Ministerstvem financí a zároveň jsou provozována. Provozování a povolení jsou dle stěžovatele dvě základní podmínky pro vznik poplatkové povinnosti, které musejí být splněny kumulativně, přičemž dokud nebude přístroj skutečně provozován, nelze poplatek vyměřit. Stěžovatelky dále poukázal na metodický návod Ministerstva financí ze dne 31. 1. 2011, č. j. 34/21919/2011, ze kterého je dle něj zřejmé, že Ministerstvo financí povoluje loterii nebo jinou podobnou hru, nikoliv zařízení. Stěžovatelka rovněž obsírně namítala protiústavnost procedury přijímání zákona č. 183/2010 Sb., a to v pasáži, kterou byl novelizován zákon o místních poplatcích ve věci zpoplatnění „jiných technických herních zařízení povolovaných Ministerstvem financí“. Dle stěžovatelky byla tato novela tzv. přílepem. S ohledem na shora uvedené stěžovatelka navrhla, aby soud napadené rozhodnutí žalovaného, jakož i rozhodnutí správce poplatku, zrušil.

III. Napadený rozsudek

Krajský soud v Brně (dále „krajský soud“) nejprve poukázal na relevantní právní úpravu (§ 154 odst. 4 a § 155 odst. 2 daňového řádu) a k posuzované věci uvedl, že stěžovatelka žádost o vrácení vratitelného poplatku stavěla na tom, že předmětný místní poplatek uhradila bez zákonného důvodu. Zároveň však v průběhu správního řízení ani v žalobě netvrdila, že by konkrétní rozhodnutí o stanovení předmětného poplatku (v daném případě byl poplatek vyměřen konkludentně ve smyslu § 46 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, a § 140 odst. 1 daňového řádu a byl stěžovatelkou zaplacen; k tomuto způsobu stanovení poplatkové povinnosti srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 1. 2012, č. j. 2 Afs 76/2011 - 62, či ze dne 18. 9. 2012, č. j. 7 Afs 38/2012 - 18, oba ve věci „ADMIRAL GLOBAL BETTING a. s.“ či ze dne 27. 9. 2012, č. j. 7 Afs 75/2011 - 63, ve věci „Paradise Casino Admiral, a. s.“) pozbylo vykonatelnosti a přestalo tak být způsobilým podkladem pro předpis poplatku na debetní straně jejího osobního daňového účtu ve smyslu § 150 odst. 1 daňového řádu. Zároveň výslovně netvrdila, že by předmětná poplatková povinnost nebyla splatná.

Co se týče povinnosti správce poplatku vydávat platební výměry, na což poukazovala stěžovatelka, uvedl krajský soud následující. Správce poplatku měl vzhledem k zaplacení předmětných poplatků za to, že stanovený (vyměřený) poplatek se neodchyluje od stěžovatelkou ohlášené poplatkové povinnosti, pročez nemusí žalobci sdělovat výsledek vyměření platebním výměrem (srov. § 46 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků, § 140 odst. 1 daňového řádu). Ze správního spisu, a ostatně ani z tvrzení stěžovatelky, přitom neplyne, že by se stěžovatelka tomuto vyměření procesně bránila. Dospěla-li stěžovatelka k závěru, že se vyměřený poplatek odchyluje od jeho ohlášení, měla proti jeho vyměření podat odvolání (viz § 140 odst. 4 daňového řádu *a contrario*, k dřívějšímu § 46 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků pak srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 1. 2006, č. j. 7 Afs 49/2004 - 59, publ. pod č. 839/2006 Sb. NSS). V takovém odvolacím řízení by měl odvolací orgán meritorně

posoudit, zda a v jaké výši je stěžovatelka povinen místní poplatek platit. Teprve podle výsledku odvolacího řízení by bylo možno řešit vrácení přeplatku, pokud by vznikl. Žádost o vrácení vratitelného přeplatku ovšem, jak uvedeno již výše, sama o sobě takovým relevantním opravným prostředkem proti rozhodnutí o stanovení daně není.

Je zřejmé, že žádosti stěžovatelky o vrácení přeplatku na místním poplatku argumentačně vycházejí z opakovaně prezentovaného právního názoru, že by jí provozovaná jiná technická herní zařízení neměla být podle § 10a zákona o místních poplatcích vůbec zpoplatněna; za této situace se pak stěžovatelka domnívala, že všechny platby, které správci poplatku zaslala, správce poplatku přijal bez právního důvodu, a proto by jí je měl vrátit. Krajský soud uvedl, že stěžovatelkou zastávaný výklad § 10a zákona o místních poplatcích není udržitelný, a proto nelze vůbec uvažovat, že by stěžovateli mohl přeplatek na místním poplatku z jím tvrzených důvodů vzniknout. Vzhledem k tomu, že byla posuzována otázka přeplatku na daňovém účtu, na věc nemá vliv to, zda byl poplatek zaplacen po vydání platebního výměru, či zda šlo o konkludentní vyměření poplatku.

Krajský soud zejména poukázal na právní názor prvního senátu Nejvyššího správního soudu vyjádřený v rozsudku ze dne 22. 6. 2011, č. j. 1 Afs 31/2011 - 56, ve věci „*ADMIRAL GLOBAL BETTING a. s.*“, podle něž poplatková povinnost vzniká přímo na základě obecně závazné vyhlášky obce po přistoupení relevantní právní skutečnosti, a platební výměr, který se vydává pouze dle § 11 odst. 1 zákona o místních poplatcích, tedy v situaci, kdy poplatek není zaplacen včas nebo ve správné výši, je deklaratorním rozhodnutím, které nezakládá poplatkovou povinnost, ale toliko závazně určuje výši dlužného poplatku. Konstitutivní charakter má platební výměr na místní poplatek pouze v té části, jíž zakládá povinnost zaplatit místní poplatek ve zvýšené výši. Žádost o vrácení vratitelného přeplatku není dalším opravným prostředkem proti rozhodnutí o stanovení daně. Správní orgán rozhodující o takové žádosti není oprávněn k posuzování hmotněprávní správnosti stanovení daně. V podstatě jedinou výjimkou, k níž by mohl dotčený správní orgán přihlížet v situaci existujícího vykonatelného rozhodnutí o stanovení daně, by mohly být vady způsobující nicotnost takového rozhodnutí. Tímto směrem také stěžovatelka směřovala, poukazoval-li na skutečnost, že místní poplatek zaplatil bez zákonného podkladu. Touto argumentací se správní orgány dostatečně zabývaly, přičemž dospěly k závěru, že zákonný podklad daného místního poplatku existoval a vratitelný přeplatek tak nevznikl. S tímto závěrem se krajský soud ztotožnil.

K samotnému předmětu sporu, jímž je výklad pojmu „*jiné technické herní zařízení povolené Ministerstvem financí podle jiného právního předpisu*“ uvedeného v zákoně o místních poplatcích, krajský soud odkázal na ustálenou judikaturu v obdobných věcech (namátkou viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2013, č. j. 2 Afs 37/2013 - 26, či ze dne 6. 8. 2013, č. j. 2 Afs 52/2013-39). Konstantní názor správních soudů je takový, že interaktivní videoloterní terminál představuje „*jiné technické herní zařízení*“ ve smyslu § 10a zákona o místních poplatcích. Zpoplatnění proto podléhá každý koncový terminál, nejen centrální loterní jednotka. Soud neshledal důvodu, pro nějž by se měl od citované judikatury v této věci odchýlit. Rovněž se správní soudy shodly na tom, že dle § 50 odst. 3 zákona o loteriích Ministerstvo financí 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. 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 interaktivních videoloterních terminálů 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. Zda výrok takového povolení zní „povoluje“ nebo „schvaluje“, není podle názoru krajského soudu podstatné, neboť je třeba vycházet z materiální podstaty

pokračování

takového rozhodnutí (viz např. rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 8. 2013, č. j. 2 Afs 52/2013 - 39).

Krajský soud se též ztotožnil s právním názorem, že poplatku podléhá každý povolený a nikoliv provozovaný hrací přístroj nebo jiné technické herní zařízení (vedle citované judikatury Nejvyššího správního soudu zde srov. též např. rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 22. 1. 2013, č. j. 29 Af 33/2011 - 30, publ. pod č. 2842/2013 Sb. NSS, taktéž dostupný na www.nssoud.cz). V tomto ohledu ovšem může být rozhodné též znění příslušné obecně závazné vyhlášky obce. V daném případě však vyhláška č. 9/2010 výslovně vázala vznik poplatkové povinnosti na existenci příslušného povolení, a ne tedy na faktický provoz zařízení. V mezích zmocnění obsaženého v zákoně o místních poplatcích tak stanovovala místní poplatek za každé *povolené* jiné technické herní zařízení povolené Ministerstvem financí. Těmto závěrům odpovídá i přístup správních orgánů a odůvodnění jejich rozhodnutí. Z uvedeného současně plyne nejen to, že je bezpředmětné se zabývat obsahem metodického návodu Ministerstva financí, ale zejména, že v daném případě nebylo místo pro uplatnění zásady *in dubio pro libertate*, jak správně uzavřel žalovaný. Místní poplatek byl stanoven a stěžovatelkou zaplacen v souladu s právními předpisy. Dotčeným rozhodnutím tak správce poplatku (a následně ani žalovaný) nemohl porušit zásadu legality či zneužít pravomoc. Tím spíše pak nelze dospět ani k závěru o nicotnosti jeho rozhodnutí (a taktéž rozhodnutí žalovaného) z důvodu nedostatku právního podkladu.

Žalobní bod ohledně protiústavnosti zákona č. 183/2010 Sb., a to v části, již byl novelizován zákon o místních poplatcích, krajský soud shledal rovněž jako nedůvodný. Ústavní soud totiž nálezem ze dne 9. 1. 2013, sp. zn. Pl. ÚS 6/12, publ. pod č. 39/2013 Sb. (rozhodnutí Ústavního soudu jsou dostupná na <http://nalus.usoud.cz>), zamítl návrh Krajského soudu v Hradci Králové na konstatování protiústavnosti ustanovení § 1 písm. g) a § 10a zákona o místních poplatcích, ve znění zákona č. 183/2010 Sb., před novelizací provedenou zákonem č. 458/2011 Sb., *in eventum* na konstatování protiústavnosti části třetí zákona č. 183/2010 Sb. Ústavní soud tedy dospěl k závěru, že novela zákona o místních poplatcích provedená zákonem č. 183/2010 Sb., již byl poplatek za jiné technické herní zařízení povolené Ministerstvem financí podle jiného právního předpisu zaveden, nebyla přijata ústavně nekonformním způsobem.

Stěžovatelka dále namítala, že ve výroku rozhodnutí správce poplatku nejsou uvedeny právní předpisy, podle nichž bylo rozhodováno. V této souvislosti krajský soud poukázal na to, že účelem ustanovení § 102 odst. 1 písm. d) daňového řádu není uložit správním orgánům povinnost vyjmenovat všechna ustanovení, která byla v daném případě aplikována či jen pouze jakýmkoliv způsobem dotčena (což by v případě těch procesních nebylo prakticky proveditelné), ale umožnit adresátovi daného rozhodnutí identifikovat právní normy, jejichž dispozice, příp. hypotéza, byla naplněna, a právní normy, z nichž plyne případná sankce. V daném případě bylo ve výrokové části uvedeno, že správce poplatku rozhoduje v řízení v souladu s § 11 odst. 1 písm. a) daňového řádu. Požadavek zákona by byl přitom naplněn i tehdy, pokud by pouze konstatoval, že rozhodoval podle daňového řádu. Konkretizace ustanovení tohoto zákona byla nad rámec zákonného požadavku na tuto náležitost rozhodnutí [§ 102 odst. 1 písm. d) daňového řádu] a umožňovala žalobci porozumět výroku rozhodnutí. Nebylo nutné, aby byla přímo ve výroku rozhodnutí uvedena ustanovení zákona o místních poplatcích či obecně závazné vyhlášky. Ne zcela vyčerpávající obsah výroku rozhodnutí správce poplatku byl doplněn žalovaným v odvolacím řízení. Pokud jde o postup žalovaného, jeho oprávnění změnit napadené rozhodnutí plyne z § 116 odst. 1 písm. a) daňového řádu.

IV. Kasační stížnost a průběh řízení o ní

Proti označenému rozsudku krajského soudu žalobkyně brojila včas podanou kasační stížností z důvodů nesprávného právního posouzení otázky soudem [§ 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“)], nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů [§ 103 odst. 1 písm. d)] a proto, že řízení před krajským soudem bylo postiženo vadou spočívající v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech nebo je s nimi v rozporu, resp. že byl při zjišťování skutkové podstaty porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost [§ 103 odst. 1 písm. b)]. Stěžovatelka namítala rovněž nicotnost rozhodnutí městského úřadu.

Stěžovatelka předně konstatovala, že v situaci, kdy opakovaně tvrdila, že její zařízení nepodléhá místnímu poplatku, správce daně nemohl rozhodnout o přeplatku, aniž by měl k dispozici jako podklad platební výměr. Daňový řád totiž nepřipouští stanovení daně bez vydání rozhodnutí, které je podmínkou pro předepsání daně do evidence daní. Vydání platebního výměru přitom ve svém podání požadovala. Stěžovatelka v této souvislosti upozornila na řízení probíhající před rozšířeným senátem Nejvyššího správního soudu pod sp. zn. 2 Afs 68/2012 a ztotožnila se s právním názorem předkládajícího senátu, naopak odmítla možnost vydání konkludentního platebního výměru v dané věci, přičemž takový se ve spise ani nenachází. Správní orgány ani krajský soud se přitom absencí podkladového rozhodnutí vůbec nezabývaly, v čemž stěžovatelka spatřuje nicotnost rozhodnutí městského úřadu a všech následných rozhodnutí ve věci. V takové situaci tedy správce poplatku nemohl rozhodovat o existenci přeplatku za situace, kdy správci poplatku není znám předpis na daňovém účtu poplatníka. Stěžovatel má za to, že nebyly naplněny podmínky pro to, aby mohl být vydán konkludentní platební výměr. Krajský soud tedy neposoudil správně otázku existence přeplatku a nezbytnosti podkladů, které pro takové rozhodnutí musí správce poplatku mít, a zatížil tak řízení vadou, která měla za následek nezákonné rozhodnutí ve věci samé.

Stěžovatelka dále v kasační stížnosti rozporovala právní posouzení existence povinnosti platit místní poplatek za provozování zařízení, která jsou koncovými jednotkami tzv. centrálního loterního systému. Stěžovatelka vyjádřila nesouhlas s judikaturou Nejvyššího správního soudu (konkrétně s rozsudkem č. j. 2 Afs 37/2013 - 36) a zdůraznila, že videoloterní terminály nejsou Ministerstvem financí povolovány, tudíž se nemůže jednat o „jiné technické herní zařízení povolené Ministerstvem financí“ ve smyslu zákona o místních poplatcích. Ministerstvo financí podle § 50 odst. 3 zákona o loteriích rozhodnutím povoluje loterie a jiné podobné hry, nikoliv provozování technického zařízení. Tímto rozhodnutím je rovněž schváleno umístění a provozování koncových zařízení – interaktivních videoloterních terminálů. Stěžovatelka se obšírně zabývá různými metodami výkladu právních předpisů a dospívá k přesvědčení, že gramatický, logický i systematický výklad nutně vedou k závěru, že zpoplatnění videoloterních terminálů je v daném případě vyloučeno, zvláště je-li vzat v potaz princip *in dubio pro libertate* a ustanovení čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod. Jestliže zákonodárce chtěl zpoplatnit videoloterní terminály, měl tak učinit jasnou a jednoznačnou formou. Že tomu tak nebylo, dokazuje i novela č. 300/2011 Sb., která výslovně stanovila, že loterií a jinou podobnou hrou se rozumí i hry provozované koncovými videoloterními terminály. Stěžovatelka odkázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 8. 2006, č. j. 2 Afs 178/2005 - 64, podle kterého novelizace signalizuje změnu oproti předchozímu právnímu stavu, ledaže by bylo zjevné, že pouze formálně vyjasňuje stejný obsah. Má-li tedy být zpoplatněno provozování jiného technického herního zařízení, 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.

pokračování

Stěžovatelka dále namítala, že zákon o loteriích ani zákon o místních poplatcích nijak nevymezují pojem „jiné technické herní zařízení“. S ohledem na požadavek formulační přesnosti právního předpisu stěžovatelka důvodně předpokládala, že její zařízení nepodléhá místnímu poplatku. Vzhledem k zásadě *in dubio pro libertate* (viz k tomu náleze Ústavního soudu ČR sp. zn. I. ÚS 643/06) měla být dána přednost pro poplatníka nejprůzračnějším výkladu. Stěžovatelka odkázala na judikaturu Nejvyššího správního soudu (rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 10. 2008, č. j. 7 Afs 54/2006-155), podle níž je věcí státu, aby formuloval své daňové zákony dostatečně jednoznačně a srozumitelně. Podle stěžovatelky došlo k situaci, kdy se výklad zákonného ustanovení ocitl mimo zákonný podklad stanovení daňové povinnosti, což bylo zapovězeno Ústavním soudem (náleze ze dne 1. 6. 2005, sp. zn. IV. ÚS 29/05).

Krajský soud se podle stěžovatelky nevypořádal ani s dalšími žalobními argumenty, které se týkaly technických aspektů provozovaných zařízení. Zákonná formulace „výherní hrací přístroj nebo jiné technické herní zařízení“ předpokládá, že jiným technickým herním zařízením lze rozumět technické zařízení, jež je nějakým způsobem příbuzné právě výhernímu hracímu přístroji. Výherním hracím přístrojem se podle § 17 odst. 1 zákona o loteriích rozumí „*kompaktní, funkčně nedělitelné a programově řízené technické zařízení s ovládním určeným pouze pro jednoho hráče.*“ Interaktivní videoloterní terminál však není ani kompaktní ani funkčně nedělitelný, neboť jde o elektronický systém tvořený centrální řídicí jednotkou, místními kontrolními jednotkami a neomezeným počtem připojených koncových interaktivních videoloterních terminálů. Interaktivní videoloterní terminál, který je obsluhován přímo sázejícím, tak slouží pouze jako zobrazovací jednotka centrálního loterijního systému, neboť k vygenerování výhry či prohry dochází v centrálním loterním systému.

Ze všech výše uvedených důvodů stěžovatelka Nejvyššímu správnímu soudu navrhla, aby napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

Žalovaný se ke kasační stížnosti ani jejímu doplnění nijak podrobněji nevyjádřil, pouze odkázal na své vyjádření k žalobě.

V. Posouzení kasační stížnosti Nejvyšším správním soudem

Nejvyšší správní soud hodnotí kasační stížnost jako přípustnou, neboť byla podána osobou oprávněnou ve smyslu ustanovení § 102 s. ř. s. Důvody kasační stížnosti se opírají o § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. Kasační stížnost není nepřipustná ani z jiných důvodů plynoucích z ustanovení § 104 s. ř. s.

Nejvyšší správní soud poté kasační stížnost posoudil a dospěl k závěru, že **není důvodná**.

Stěžovatelka správně upozornila na řízení vedené před rozšířeným senátem Nejvyššího správního soudu pod sp. zn. 2 Afs 68/2012. Rozšířený senát se zabýval otázkou, zda má správce poplatku v situaci, kdy poplatník vyjádří nesouhlas s placením poplatku, povinnost vydat platební výměr a zda v případě nevydání takového platebního výměru dojde ke konkludentnímu vyměření místního poplatku, proti němuž lze platně podat odvolání. Vzhledem k tomu, že stěžovatelka učinila zmíněnou otázku spornou i v nyní projednávané věci, předseda senátu usnesením ze dne 2. června 2014, č. j. 6 As 43/2014 - 36 řízení přerušil podle § 48 odst. 3 písm. d) s. ř. s. do doby rozhodnutí rozšířeného senátu, jak ostatně i stěžovatelka navrhovala. Dne 24. 6. 2014 rozšířený senát rozhodl usnesením č. j. 2 Afs 68/2012 - 34 (citovaná rozhodnutí jsou dostupná z www.nssoud.cz).

V. A) Právní úprava

Nejvyšší správní soud považuje za vhodné stručně připomenout relevantní právní úpravu, která na posuzovanou věc dopadá a která byla již několikrát dříve podrobně vyložena judikaturou správních soudů.

Podle ustanovení § 140 odst. 1, 2 daňového řádu platí, že *neodchyluje-li se vyměřovaná daň od daně tvrzené daňovým subjektem, správce daně nemusí daňovému subjektu výsledek vyměření oznamovat platebním výměrem; to neplatí, pokud byl zahájen postup k odstranění pochybností. Platební výměr správce daně založí do spisu. Za den doručení platebního výměru daňovému subjektu se považuje poslední den lhůty pro podání daňového přiznání nebo vyúčtování, a bylo-li daňové přiznání nebo vyúčtování podáno opožděně, den, kdy došlo správci daně.*

Podle ustanovení § 154 odst. 1 daňového řádu platí, že *přeplatek je částka, o kterou úhrn plateb a vratek na kreditní straně osobního daňového účtu převyšuje úhrn předpisů a odpisů na debetní straně osobního daňového účtu.* Podle ustanovení § 155 odst. 1, 2 daňového řádu platí, že *(1) Daňový subjekt je oprávněn požádat správce daně, u něhož má vratitelný přeplatek, o použití tohoto přeplatku na úhradu nedoplatku, který má u jiného správce daně, nebo na úhradu nedoplatku jiného daňového subjektu u téhož nebo jiného správce daně, anebo na úhradu zálohy, jejíž výše se předepíše na debetní stranu osobního daňového účtu na základě uhrazené částky. Je-li této žádosti vyhověno, považuje se za den úhrady nedoplatku nebo zálohy den, kdy došla žádost správci daně. (2) Správce daně vrátí daňovému subjektu vratitelný přeplatek na základě žádosti daňového subjektu o vrácení vratitelného přeplatku, nebo pokud tak stanoví zákon. Správce daně vratitelný přeplatek nižší než 100 Kč daňovému subjektu vrátí jen ve výjimečných případech tak, aby byla zajištěna zásada hospodárnosti.*

Podle ustanovení § 1 písm. g) zákona č. 565/1990 Sb., o místních poplatcích, s účinností do 14. 6. 2010 platilo, že obce mohou vybírat poplatek za provozovaný výherní hrací přístroj. Od následujícího dne (tzn. od 15. 6. 2010) nabyla účinnosti novela zákona o místních poplatcích provedená zákonem č. 183/2010 Sb., podle níž bylo změněno toto ustanovení tak, že obce mohou vybírat místní poplatek *za provozovaný výherní hrací přístroj nebo jiné technické herní zařízení povolené Ministerstvem financí podle jiného právního předpisu.*¹⁵⁾ V tomto znění, které je zároveň rozhodné pro řešení předmětné věci (dále jen „rozhodné znění“), platilo ustanovení § 1 písm. g) zákona o místních poplatcích až do účinnosti zákona č. 300/2011 Sb. Tento zákon nabyl účinnosti ke dni 14. 10. 2011 a změnil dikci předmětného ustanovení tak, že místní poplatek se vybírá *za provozovaný výherní hrací přístroj, koncový interaktivní videoloterní terminál a herní místo lokálního herního systému.*

Zákonem č. 183/2010 Sb. bylo s účinností ode dne 15. 6. 2010 novelizováno též ustanovení § 10a odst. 1 zákona o místních poplatcích (dále jen „rozhodné znění“ tohoto zákona), podle něhož platilo, že *poplatek za provozovaný výherní hrací přístroj nebo jiné technické herní zařízení povolené Ministerstvem financí podléhá každý povolený hrací přístroj nebo jiné technické herní zařízení povolené Ministerstvem financí. Obec není povinna poskytnout osvobození od tohoto poplatku.*

Podle ustanovení § 50 odst. 3 zákona o loteriích v rozhodném znění platilo, že 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.

pokračování

V. B) Závěry rozšířeného senátu

Rozšířený senát se v citovaném usnesení vyjádřil k problému vydání platebního výměru v obdobných případech placení místních poplatků a dospěl k následujícím závěrům obsaženým ve výroku citovaného usnesení:

„I. 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 nejpozději 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.

II. 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.“

K prvnímu výroku rozšířený senát uvedl:

„[44] Speciální úprava v zákoně o místních poplatcích na druhou stranu neznamená, že v případě, kdy je včas a řádně ubrazená poplatková povinnost sporná, nemá poplatník možnost platební výměr získat. Závěry, které aproboval první senát, sice odpovídají textu zákona o místních poplatcích, nejsou však udržitelné s ohledem na ústavní zásady ochrany poplatníka. Odmítnutí vydat ve sporném případě platební výměr by ve svém důsledku mohlo vést k rezignaci poplatníka na jakoukoliv právní obranu, nebo poplatníka nutilo stát se neplátcem a čelit hrozbě zvýšení místního poplatku až na trojnásobek.

[45] V případě sporné poplatkové povinnosti je proto správce poplatku povinen postupovat obdobným způsobem, jako by pochybnosti o poplatkové povinnosti byly na jeho straně, tj. vyměření poplatkové povinnosti oznámí poplatníkovi doručením platebního výměru, který musí být odůvodněn a proti kterému je možné se odvolat, přestože je či bude poplatek včas a řádně ubrazen. Oba subsidiárně použitelné předpisy takový postup umožňují, zákon o správě daní a poplatků v případě sporné daňové povinnosti resp. pochybností o její výši stanoví povinnost vydat platební výměr dle § 46 odst. 4; daňový řád dle § 139 nebo § 147 odst. 1.

[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, jebož 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 zvážit 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.

[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 zpochybnovat 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 druhým výrokem rozšířený senát konstatoval následující:

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

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

[56] 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 poplatků 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.“

Nejvyšší správní soud při posuzování nyní projednávaného případu vycházel ze závěrů rozšířeného senátu, musel však rovněž zohlednit konkrétní skutkové okolnosti a zejména předmět přezkumu v posuzované věci.

Rozšířený senát byl veden zejména snahou o nalezení určitého způsobu přezkoumání správnosti poplatkové povinnosti v případě poplatníků, kteří nesouhlasí se svou poplatkovou povinností. V bodech 44 a 46 citovaného usnesení ze dne 24. 6. 2014, č. j. 2 Afs 68/2012 - 34 rozšířený senát uvedl, že poplatníka, který nesouhlasí se svou poplatkovou povinností, nelze nutit, aby se stal neplatíčem a vydal se tak riziku zvýšení místního poplatku až na trojnásobek podle § 11 odst. 1 věty druhé (v současném znění § 11 odst. 3) zákona o místních poplatcích, a že je naopak třeba nalézt způsob, jehož prostřednictvím se poplatník domůže přezkumu sporné poplatkové povinnosti.

V posuzované věci ze skutkového stavu zjištěného žalovaným i krajským soudem vyplývá, že stěžovatelka taktéž splnila ohlašovací povinnost dne 5. 11. 2010 a uhradila místní poplatek za provozovaný výherní hrací přístroj nebo jiné technické herní zařízení za období od 1. 10. 2010 do 31. 12. 2010 ve výši 36 866 Kč. Žádostí ze dne 17. 2. 2011 stěžovatelka uplatnila žádost o vrácení přeplatku podle § 155 daňového řádu, v níž rozporovala svou povinnost místní poplatek platit. Posuzovaná věc tedy podle názoru Nejvyššího správního soudu vykazuje oproti případu řešenému v citovaném usnesení rozšířeného senátu značné odlišnosti. V rámci rozhodování o žádosti o vrácení přeplatku meritorně posoudily hmotněprávní povinnost stěžovatelky správní orgány ve dvou stupních a následně i krajský soud. Stěžovatelce tak nebyla upřena možnost právní ochrany stran přezkoumání zákonnosti poplatkové povinnosti, kterou,

pokračování

i přes výhrady, splnila. To, zda stěžovatelka na poplatcích zaplatila více, než kolik činila její zákonná povinnost, totiž závisí na hmotněprávním posouzení věci. V rámci řízení o navrácení přeplatku bylo tedy třeba určit, zda měla stěžovatelka povinnost místní poplatek za provozovaný přístroj uhradit, či nikoliv. Účelu zdůrazňovaného rozšířeným senátem, tedy přezkoumání povinnosti, tak bylo dosaženo. Závěry plynoucí z citovaného usnesení rozšířeného senátu tedy dopadají na jiný skutkový stav, než jaký je dán v případě stěžovatelky. Trvat na tom, aby hmotněprávní povinnost zaplatit místní poplatek byla přezkoumána v řízení o vydání platebního výměru, by bylo za situace, kdy byla tato povinnost plnohodnotně přezkoumána v řízení o navrácení přeplatku, pouhým formalismem (srv. obdobně právní názor obsažený v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 9. 2014, č. j. 6 As 64/2014-39, který se týkal jiné obdobné věci téže stěžovatelky).

V. C) Vlastní posouzení věci

K prvnímu okruhu kasační námitek stěžovatelky, v nichž je tvrzena nicotnost prvostupňového rozhodnutí správce poplatku o nároku na vrácení přeplatku, Nejvyšší správní soud uvádí následující. Dosavadní judikatura Nejvyššího správního soudu řešila již obdobné případy, jako je nyní posuzovaná věc. Zejména lze odkázat na stěžovatelce známý rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 8. 2014, č. j. 5 Afs 113/2013 - 41. Stěžovatelka v této věci zvolila stejný postup (žádost o vrácení přeplatku podle § 155 daňového řádu). Pátý senát zde konstatoval: „*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.*“ Šestý senát se v posuzované věci s těmito závěry ztotožňuje (viz obdobně právní názor obsažený v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 9. 2014, č. j. 6 As 64/2014-39) a není důvodu, aby se od nich odchyloval. Správce poplatku postupoval v souladu se zákonem, neboť se zabýval stěžovatelkou uplatněnou žádostí o vrácení přeplatku. V rámci tohoto řízení se správní orgány výslovně zabývaly existencí vratitelného přeplatku v závislosti na posouzení hmotněprávní povinnosti poplatek uhradit. Jelikož dospěly k závěru, že stěžovatelka byla k poplatku povinna, částky na kreditní straně osobního daňového účtu nepřevyšovaly předpis na debetní straně účtu, a tudíž nemohl vzniknout přeplatek ve smyslu § 154 odst. 1 daňového řádu. Tato rozhodnutí tak nelze považovat za nezákonná ani nicotná, což krom výše citované judikatury Nejvyššího správního soudu dovodil i Ústavní soud (viz bod 17 usnesení ze dne 27. 11. 2013, sp. zn. III. ÚS 3343/13, srov. též usnesení Ústavního soudu ze dne 11. 9. 2014 sp. zn. III. ÚS 2581/14, citovaná rozhodnutí Ústavního soudu jsou dostupná z nalus.usoud.cz).

Nejvyšší správní soud se musí dále vyjádřit ke stěžovatelkou uplatněné námitce nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu pro nedostatek důvodů [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.]. Nepřezkoumatelnými pro nedostatek důvodů jsou zejména taková rozhodnutí, u nichž z odůvodnění není zřejmé, jakými úvahami se soud řídil při hodnocení skutkových i právních otázek a jakým způsobem se vyrovnal s argumenty účastníků řízení (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003 - 52). Pokud by tomu tak nebylo, rozhodnutí by bylo nepřezkoumatelné, protože by nedávalo dostatečné záruky, že nebylo vydáno v důsledku libovůle a způsobem porušujícím ústavně zaručené právo na spravedlivý proces (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu

ze dne 8. 10. 2009, č. j. 7 Afs 107/2009 - 166). Příčinou pro zrušení soudního rozhodnutí pro nedostatek důvodů přitom jsou takové vady, které brání soudnímu přezkumu napadeného správního rozhodnutí, nikoliv dílčí nedostatky odůvodnění (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 - 75, č. 133/2004 Sb. NSS, či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 7. 2014, č. j. 6 Afs 39/2014 - 31, bod 11).

Nejvyšší správní soud z tohoto hlediska rozsudek krajského soudu zhodnotil a dospěl k závěru, že je přezkoumatelný. Krajský soud se přehledně vypořádal se všemi žalobními námitkami a dospěl k jednoznačnému závěru, že ke vzniku přeplatku na místním poplatku nedošlo. K tomu Nejvyšší správní soud poukazuje na to, že již ve své předchozí judikatuře dovodil, že v rámci rozhodování o vrácení přeplatku podle § 155 daňového řádu správní orgán předně zkoumá, zda vůbec nějaký přeplatek subjektu vznikl a je-li takový přeplatek evidován. 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). Otázka existence přeplatku pak v nyní projednávaném případě závisela na naplnění hmotněprávních podmínek vzniku poplatkové povinnosti. Krajský soud se proto podrobně a důkladně zabýval výkladem pojmu „*jiné technické zařízení povolené Ministerstvem financí podle jiného právního předpisu*“ a dospěl k závěru, že stěžovatelkou provozovaná zařízení pod tento pojem spadají. Tak postupoval i v případě vypořádání námitky porušení principu *in dubio pro libertate*, neboť konstatoval, že pro aplikaci tohoto principu nebyl prostor, protože výklad daného ustanovení byl jednoznačný. Krajský soud se v napadeném rozsudku zabýval i žalobní námitkou týkající se technických aspektů videoloterních terminálů, přičemž na základě výkladu relevantní judikatury Nejvyššího správního soudu dospěl k závěru, že zpoplatnění podléhá každý koncový terminál, nejen centrální loterní jednotka. Nejvyšší správní soud uzavírá, že krajský soud se dostatečným způsobem vypořádal s žalobními námitkami, rozsudek je dostatečně odůvodněný a jsou z něj jasně seznatelné úvahy, jimiž se krajský soud řídil, a nelze jej tudíž označit za nepřezkoumatelný.

Stěžovatelka dále namítala, že jí provozovaná zařízení, interaktivní videoloterní terminály jakožto koncové jednotky centrálního loterního systému, nelze podřadit pod pojem „*jiné technické herní zařízení povolené Ministerstvem financí podle jiného právního předpisu*“ ve smyslu § 1 písm. g) a § 10a odst. 1 zákona o místních poplatcích v rozhodném znění. Nejvyšší správní soud k tomu uvádí, že pojem „*jiné technické herní zařízení*“ vnesl do zákona o místních poplatcích zákon č. 183/2010 Sb., kterým se mění zákon č. 115/2001 Sb. Ústavní konformitu přijetí této novely zákona o místních poplatcích posuzoval též Ústavní soud a neshledal ji ústavně nekonformní (srov. nález ze dne 9. 1. 2013 sp. zn. Pl. ÚS 6/12, publ. pod č. 39/2013 Sb.). Nejvyšší správní soud se ve své rozhodovací činnosti k otázce výkladu daného pojmu ve vztahu k interaktivním videoloterním terminálům vyjádřil již několikrát, a to i ve stěžovatelce známých rozsudcích. Například v rozsudku ze dne 31. 5. 2013, č. j. 2 Afs 37/2013 - 26 druhý senát uvedl: „*Aby bylo možno považovat technické zařízení za tzv. „jiné technické herní zařízení“ ve smyslu zákona o loteriích, musí takové zařízení do určité míry naplnit vlastnosti výherního hracího přístroje obsažené v ustanovení § 17 odst. 1 zákona o loteriích. Tyto vlastnosti však nelze dovozovat primárně z technických parametrů přístroje, jak činí stěžovatel, nýbrž především z jejich funkce. V opačném případě by zákonodárce mohl novelizovat a rozšířit dotčené ustanovení zákona o loteriích a nikoli zákon o místních poplatcích. Jak zjevně dovodil krajský soud, svým postupem zákonodárce dal jasně najevo vůli postavit na roveň hrací přístroje a interaktivní videoloterní terminály jakožto „jiné technické herní zařízení“, a to právě z hlediska poplatkové povinnosti potencionálně stanovené místní samosprávou. S tímto názorem se zdejší soud plně ztotožňuje. [...] Pokud by za jednotku, z níž se odvádí poplatek, byla považována pouze centrální loterní jednotka, pak by mohli provozovatelé interaktivních videoloterních terminálů umístit v dané obci nespočet konečných přístrojů určených*

pokračování

pro hru a naprosto by tak byl popřen smysl a účel daného poplatku a přijatých norem.“ (bod 22 a 24). S ohledem na to, že se jedná o ustálenou judikaturu, nepovažuje Nejvyšší správní soud za účelné opakovat pasáže z dřívějších rozhodnutí a pouze poukazuje např. na rozsudky ze dne 31. 5. 2013, č. j. 2 Afs 37/2013 - 26, ze dne 14. 6. 2013, č. j. 2 Afs 29/2013 - 34, ze dne 13. 6. 2013, č. j. 2 Afs 27/2013 - 34 a č. j. 2 Afs 28/2013 - 34, ze dne 14. 6. 2013, č. j. 2 Afs 26/2013 - 34, ze dne 18. 7. 2013, č. j. 1 Afs 55/2013 - 37, ze dne 13. 9. 2013, č. j. 5 Afs 32/2013 - 24 nebo ze dne 9. 4. 2014, č. j. 9 Afs 62/2013 - 108.

Pokud stěžovatelka dále argumentovala gramatickým výkladem posuzovaného pojmu a zdůrazňovala, že zákonné ustanovení zmiňuje zařízení *povolená* Ministerstvem financí, pak ani tato její argumentace není důvodná. Dovožuje-li stěžovatelka, že koncové videoloterní terminály jsou přitom ministerstvem pouze *schvalovány*, nikoliv *povolovány*, a proto se na ně nevztahuje režim „jiných obdobných zařízení“, je třeba uvést, že i tento argument stěžovatelky byl Nejvyšším správním soudem již v minulosti vyvrácen v jí známých rozsudcích. Nejvyšší správní soud plně souhlasí s názorem krajského soudu uvedeným v napadeném rozsudku, že pokud výrok takového povolení zní „povoluje“ nebo „schvaluje“, není podle názoru krajského soudu podstatné, neboť je třeba vycházet z materiální podstaty takového rozhodnutí (viz např. rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 8. 2013, č. j. 2 Afs 52/2013 - 39). Povolování „všech podmínek provozování“ v sobě zahrnuje nejen schválení všeobecného loteriijního plánu, herních plánů, generálního návštěvního řádu platného pro všechna střediska či bezpečnostní směrnice, ale (v případě posuzovaného typu hry) právě i umístění konkrétních interaktivních videoloterních terminálů v přesně specifikovaném počtu, na přesně uvedených konkrétních adresách.

Nejvyšší správní soud nepřisvědčil ani stěžovatelčiným námitkám, podle nichž značné technické rozdíly mezi výherními hracími přístroji ve smyslu § 17 odst. 1 zákona o loteriích a interaktivními videoloterními terminály znemožňují podřazení později jmenovaných zařízení pod pojem „jiné technické herní zařízení“, neboť je předpokládána jistá míra podobnosti mezi oběma kategoriemi. Nejvyšší správní soud se v tomto ohledu plně ztotožnil s krajským soudem, který při výkladu pojmu „jiné technické herní zařízení“ upřednostnil funkční hledisko před aspekty technickými. To je ostatně v souladu s dřívější judikaturou Nejvyššího správního soudu: „*Vlastnosti však nelze dovozovat primárně z technických parametrů přístroje, nýbrž především z jejich funkce. Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že z hlediska poplatkové povinnosti není rozhodné, na jakém principu a prostřednictvím čeho je povolena loterie provozována, ale klíčová je především její vnější forma zpřístupněná uživatelům. [...] Interpretace normy nemůže vycházet pouze a jedině 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.*“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 10. 2013, č. j. 2 Afs 73/2013 - 39, body 30 a 31).

Opakovaně již Nejvyšší správní soud vypořádal i námitku porušení principu *in dubio pro libertate*, respektive *in dubio mitius*. Tento princip nelze aplikovat na každý případ, kdy stěžovatel nabízí odlišnou interpretaci, než jakou provedly správní orgány a soudy. K aplikaci zmíněného principu je třeba přistoupit v případě, kdy je přítomen rovnocenný konkurenční výklad práva, nikoliv pouze výklad obtížně obhajitelný a formalistický (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu, týkající se stěžovatelky, ze dne 25. 7. 2013, č. j. 2 Afs 57/2013- 34, ze dne 11. 6. 2014, č. j. 5 Afs 116/2013 - 39 nebo ze dne 29. 8. 2014, č. j. 5 Afs 113/2013 - 41). Nejvyšší správní soud porušení principu *in dubio mitius* v nyní projednávaném případě neshledal, neboť stěžovatelkou předkládaný výklad byl obtížně obhajitelný a vykazoval rysy účelovosti.

Nejvyšší správní soud tedy uzavírá, že považuje právní posouzení této otázky provedené krajským soudem za přezkoumatelné a správné, naproti tomu kasační stížnost stěžovatelky je ve svém celku nedůvodná. Nejvyšší správní soud proto kasační stížnost v souladu s § 110 odst. 1 větou druhou s. ř. s. zamítl.

VI. Náklady řízení

O náhradě nákladů řízení Nejvyšší správní soud rozhodl podle ustanovení § 60 odst. 1 za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatelka nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť ve věci neměla úspěch. Žalovanému nevznikly žádné náklady přesahující rámec jeho běžné úřední činnosti, a proto mu Nejvyšší správní soud nepřiznal právo na jejich náhradu.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 12. listopadu 2014

JUDr. Petr Průcha
předseda senátu