



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců Mgr. Evy Šonkové a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobkyně: **multigate a. s.**, se sídlem Riegrova 6, Olomouc, zastoupené JUDr. Tomášem Vymazalem, advokátem se sídlem Wellnerova 1322/3c, Olomouc, proti žalovanému: **Krajský úřad Plzeňského kraje**, se sídlem Škroupova 18, Plzeň, zastoupeného JUDr. Zdeňkem Vlčkem, advokátem se sídlem Na Roudné 18, Plzeň, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 7. 2012, č. j. EK/3267/12, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 29. 1. 2014, č. j. 30 Af 39/2012 – 61,

**t a k t o :**

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

**O d ů v o d n ě n í :**

**I. Vymezení věci**

[1] Žalobkyně dne 8. 9. 2011 podala podle § 155 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, v rozhodném znění, k Městskému úřadu v Domažlicích (dále jen „městský úřad“ nebo „správce poplatku“) žádost o vrácení přeplatku na místním poplatku za provozovaný výherní hrací přístroj nebo jiné technické herní zařízení povolené Ministerstvem financí ve výši 25 000 Kč za období od 1. 4. 2011 do 30. 6. 2011. Žalobkyně místní poplatek uhradila za provozování celkem pěti koncových interaktivních videoloterních terminálů.

[2] Městský úřad rozhodnutím ze dne 21. 9. 2011, č. j. OF-1835/11-41280/2011/Pl, 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 se proti tomuto rozhodnutí bránila odvoláním, které však žalovaný v záhlaví označeným rozhodnutím zamítl.

[3] Proti rozhodnutí žalovaného brojila žalobkyně žalobou podanou ke Krajskému soudu v Plzni (dále jen „krajský soud“). Žalobkyně opírala svoji argumentaci předně o to, že předmětný místní poplatek uhradila bez zákonného důvodu, neboť jí provozovaná zařízení nelze podřadit pod pojem „jiné technické zařízení povolené Ministerstvem financí podle jiného právního předpisu“ ve smyslu § 1 písm. g) a § 10a zákona č. 565/1990 Sb., o místních poplatcích, v rozhodném znění (dále jen „zákon o místních poplatcích“). Tato zařízení navíc vůbec nepodléhají povolovacímu režimu ze strany Ministerstva financí. Krajský soud uvedl, že spornými právními otázkami se v řadě svých rozhodnutí zabýval již Nejvyšší správní soud, přičemž jeho závěry tvoří konstantní judikaturu, od které není v nyní posuzovaném případě důvod jakkoli se odchylovat. Krajský soud poté citoval závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 6. 2013, č. j. 2 Afs 28/2013 – 34, jež se týkaly otázek, zda pod pojem „jiné technické herní zařízení“ lze podřadit i žalobkyní provozované videoloterní terminály, zda je takové zařízení povolováno Ministerstvem financí a zda je při výkladu tohoto pojmu objektivně možné zaujmout dva vzájemně si konkurující právní závěry, které by vyvolaly nutnost aplikovat zásadu *in dubio pro libertate*. Krajský soud uzavřel, že vzhledem k jednoznačným závěrům citovaného rozsudku jsou žalobkyní obsáhle formulované žalobní námitky nedůvodné. Žalovanému, který byl zastoupen advokátem, krajský soud nepřiznal náhradu nákladů řízení, ačkoliv měl úspěch ve věci. S odkazem na judikaturu Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu naznal, že žalovaný v řízení vystupoval jako orgán veřejné správy v oboru své působnosti, a náklady na zastoupení tudíž nelze považovat za důvodně vynaložené, neboť schopnost hájit svá rozhodnutí před soudem je integrální součástí výkonu státní správy.

## II. Kasační stížnost a průběh řízení o ní

[4] Proti označenému rozsudku krajského soudu žalobkyně (nyní stěžovatelka) brojila včas podanou kasační stížností z důvodů nesprávného posouzení právní otázky soudem [§ 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“)], nepřekoumatelnosti 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 zákonost [§ 103 odst. 1 písm. b)]. Stěžovatelka namítala rovněž nicotnost rozhodnutí městského úřadu.

[5] 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. 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. 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. Krajský soud podle ní zatížil napadený rozsudek vadou nepřekoumatelnosti,

pokračování

neboť neuvedl, zda byl poplatek vyměřen či nikoli, o samotném přeplatku se zmiňuje pouze na str. 16 napadeného rozsudku, kde však pouze uvádí, že požadovaná částka nemohla být přeplatkem, neboť posuzovaná zařízení podléhají podle § 10a zákona o místních poplatcích poplatkové povinnosti. Krajský soud 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.

[6] 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 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 č. 202/1990 Sb., o loteriích a jiných podobných hrách, v rozhodném znění (dále jen „zákon o loteriích“), rozhodnutím povoluje loterie a jiné podobné hry. Tímto rozhodnutím je rovněž schváleno umístění a provozování koncových zařízení – interaktivních videoloterních terminálů. Stěžovatelka se obsírně 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 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.

[7] Stěžovatelka namítala, že zákon o loteriích ani zákon o místních poplatcích nijak nevymezují pojem „jiné technické herní zařízení“. S ohledem na požadavek formulační přesnosti právních předpisů stěžovatelka důvodně předpokládala, že její zařízení nepodléhají místnímu poplatku. Vzhledem k zásadě *in dubio pro libertate* měla být dána přednost pro poplatníka nejprůzračnějšímu výkladu. Stěžovatelka odkázala na judikaturu Nejvyššího správního soudu (rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu č. j. 7 Afs 54/2006 - 155 ze dne 16. 10. 2008), 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 (nález ze dne 1. 6. 2005 sp. zn. IV. ÚS 29/05).

[8] 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 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.

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

[10] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti prostřednictvím svého zástupce uvedl, že stěžovatelka sice cituje značné množství soudních rozhodnutí, tato rozhodnutí jsou však ve vztahu k nyní projednávané věci zcela nepřiléhavá. Stěžovatelka naopak opomíjí judikaturu rozhodnou pro toto řízení, např. nález Ústavního soudu ze dne 9. 1. 2013 (patrně sp. zn. Pl. ÚS 6/12). Námitky uplatněné v kasační stížnosti vznáší stěžovatelka opakovaně a unifikovaným způsobem. Její argumentace je zcela nesprávná, v otázkách nicotnosti správního aktu až absurdní, a soudy se s ní již v řadě případů dostatečně a přesvědčivě vypořádaly. Z toho důvodu žalovaný navrhl kasační stížnost zamítnout.

[11] V replice k vyjádření žalovaného stěžovatelka setrvala na přesvědčení, že její námitky jsou důvodné. V souvislosti s usnesením rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 6. 2014, č. j. 2 Afs 68/2012 – 34, uvedla, že z jejích podání správci poplatku ze dne 13. 7. 2010 a ze dne 13. 8. 2010 jednoznačně vyplývá její kvalifikovaný nesouhlas s výší poplatku, resp. se samotným zpoplatněním, a rovněž žádost o vydání platebního výměru. Není-li vydán platební výměr, není poplatek na daňovém účtu poplatníka předepsán a nelze ani rozhodovat o existenci přeplatku.

### III. Posouzení kasační stížnosti Nejvyšším správním soudem

[12] 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 nepřípustná ani z jiných důvodů plynoucích z ustanovení § 104 s. ř. s.

[13] Nejvyšší správní soud poté kasační stížnost posoudil a dospěl k závěru, že není důvodná. Předně je třeba uvést, že Nejvyšší správní soud se obdobnými kasačními stížnostmi stěžovatelky již mnohokrát zabýval, a to v poslední době např. v rozsudku ze dne 30. 9. 2014, č. j. 6 As 64/2014 – 40 (všechna zde citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná z [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)). Za situace, kdy se skutkový i právní stav nyní posuzované věci podstatně neliší (citovaný rozsudek se týkal žádosti stěžovatelky vůči stejnému správci poplatku o vrácení přeplatku na stejném místním poplatku, jediná podstatná odlišnost obou věcí spočívá v tom, že žádost se týkala poplatku vybraného za předchozí období, tj. od 1. 1. 2011 do 31. 3. 2011) a argumenty předestřené v kasační stížnosti jsou prakticky identické, nemá Nejvyšší správní soud žádný rozumný důvod revidovat svůj setrvalý právní názor vyjádřený v citovaném rozsudku.

[14] Stěžovatelka i žalovaný správně upozornili 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. Rozšířený senát dospěl k následujícím závěrům:

pokračování

„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 ubradil.“

II. V případě nečinnosti správce místního poplatku nedochází k vyměření místního poplatku podle § 46 odst. 5 zákona o správě daní a poplatku, ani k vystavení platebního výměru dle § 140 daňového řádu.“

[15] K prvnímu výroku rozšířený senát uvedl:

„[44] Speciální úprava v zákoně o místních poplatcích na druhou stranu neznamena, 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 neplatičem a čelit brozobě 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, jež 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.

[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 odvézt od konkrétní obecně závazné vyhlášky, která úpravu tobo 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 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.

[16] 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 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.

[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. Požádá-li poplatník o vydání platebního výměru za podmínek uvedených v tomto usnesení, je povinností správce místního poplatku požadovaný platební výměr vydat.“

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

[18] V případě posuzovaném rozšířeným senátem stěžovatel splnil povinnost ohlásit správci poplatku existenci provozovaných herních zařízení podle příslušné obecně závazné vyhlášky a zároveň uvedl důvody, pro které nemají dle jeho názoru tato herní zařízení podléhat místnímu poplatku. Někteří místní 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

[19] V tom se nyní projednávaný případ odlišuje. Stěžovatelka taktéž splnila ohlašovací povinnost se současným ohrazením, že místnímu poplatku jí provozovaná zařízení nepodléhají. Stěžovatelka v podání ze dne 13. 8. 2010 nazvaném „Splnění ohlášení s výhradou“ současně požádala správce poplatku o vydání platebního výměru v případě, že dospěje k závěru, že dotčené přístroje poplatku podléhají (stejný závěr lze učinit i o podání stěžovatelky ze dne 13. 7. 2010 nazvaném „Žádost o spolupráci“). Dále však svou procesní taktiku změnila a nadále se nedomáhala vydání platebního výměru (např. cestou ochrany před nečinností ve smyslu § 38 daňového řádu). Stěžovatelka namísto toho uplatnila žádost o vrácení přeplatku podle § 155 daňového řádu, v níž rozporovala svou povinnost místní poplatek platit.

[20] 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 neplatičem 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 přezkoumání sporné poplatkové povinnosti.

[21] Nyní projednávaný případ však vykazuje 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, 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, přezkoumání poplatkové povinnosti, tak bylo dosaženo, jen jinou procesní cestou. 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 týkajícím se platebního výměru, by bylo za situace, kdy byla tato povinnost plnohodnotně přezkoumána v řízení o navrácení přeplatku, pouhým formalismem.

[22] Na nyní projednávaný případ tak dopadá 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.*“ Druhý senát se se závěry pátého senátu ztotožňuje a není důvodu, aby se od nich odchýloval. 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, tudíž nemohl vzniknout přeplatek ve smyslu § 154 odst. 1 daňového řádu (srov. stranu 5 a 6 napadeného rozhodnutí žalovaného a stranu 2 rozhodnutí městského úřadu). 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](http://nalus.usoud.cz)).

[23] Nejvyšší správní soud se musí rovněž 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 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).

[24] Nejvyšší správní soud z tohoto hlediska rozsudek krajského soudu zhodnotil a dospěl k závěru, že je přezkoumatelný. 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 obsáhle citoval relevantní pasáže rozsudku ze dne 13. 6. 2013, č. j. 2 Afs 28/2013 - 34, v níž se Nejvyšší správní soud podrobně zabýval výkladem pojmu „jiné technické herní zařízení povolené Ministerstvem financí podle jiného právního předpisu“ a námitkou porušení principu *in dubio pro libertate*. Na základě závěrů Nejvyššího správního soudu vyslovených v citovaném rozsudku dospěl krajský soud k tomu, že žádost stěžovatelky o vrácení přeplatku se opírala o nesprávný právní názor, že by jí provozovaná herní zařízení neměla být podle § 10a zákona o místních poplatcích vůbec zpoplatněna. Z napadeného rozsudku je (přes určitou míru jeho nepřehlednosti) rovněž patrné, že krajský soud byl toho názoru, že vzhledem k tomu, že ke vzniku přeplatku na místním poplatku dojít nemohlo, nemohlo dojít ani k žádnému procesnímu pochybení správních orgánů (mezi tato potenciální procesní pochybení lze řadit i námitky týkající se povinnosti správního orgánu vydat platební výměr). Nejvyšší správní soud tedy uzavírá, že krajský soud se dostatečným způsobem vypořádal s žalobními námitkami, napadený rozsudek je dostatečně odůvodněný a jsou z něj jasně seznatelné úvahy, jimiž se krajský soud řídil, a nelze jej tudíž označit za nepřezkoumatelný.



pokračování

[25] Stěžovatelka dále namítala a obsírně argumentovala, 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.

[26] 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. náleze ze dne 9. 1. 2013 sp. zn. Pl. ÚS 6/12, publ. pod č. 39/2013 Sb.).

[27] 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, 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 výběrního 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 zhrubně dovedl 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 pro hru a naprosto by tak byl popřen smysl a účel daného poplatku a přijatých norem.“* 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 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.

[28] Nejvyšší správní soud rovněž odkazuje na úmysl zákonodárce při schvalování dotčené novely, protože právě z něj, jakož i následného legislativního vývoje, vyplývá podřazení videoloterních terminálů pod posuzovaný pojem. Přijetí předmětné úpravy totiž zjevně reflektovalo diskuse nad tehdejší faktickou dvojkolejností výběru poplatku za hrací přístroje (obce za hrací automaty vs. Ministerstvo financí 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. K námitce stěžovatelky, že provedená novelizace signalizuje změnu právního stavu, Nejvyšší správní soud uvádí, že v kontextu zmíněného úmyslu zákonodárce je zřejmé, že novela měla právě onen vyjasňující a upřesňující charakter.

[29] Stěžovatelka dále argumentovala gramatickým výkladem posuzovaného pojmu a zdůrazňovala, že zákonné ustanovení zmiňuje zařízení povolená Ministerstvem financí. Koncové videoloterní terminály jsou přitom ministerstvem pouze schvalovány, nikoliv povolovány. I tento argument stěžovatelky byl Nejvyšším správním soudem již v minulosti vyvrácen v jí známých rozsudcích. Nejvyšší správní soud se přiklonil k výkladu teleologickému a logickému a v souladu s názorem Ústavního soudu (usnesení ze dne 7. 9. 1999 sp. zn. I. ÚS 249/99; publ. pod č. U 55/15 SbNU 309), podle kterého *„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,*“ dospěl k závěru, že videoloterní terminály podléhají poplatkové povinnosti podle zákona o místních poplatcích. Vyšel přitom z celkového znění ustanovení § 50 odst. 3 zákona o loteriích, které normuje: „*Ministerstvo může povolovat i loterie a jiné podobné hry, které nejsou v zákoně v části první až čtvrté upraveny, za předpokladu, že v povolení budou všechny podmínky provozování takové loterie a jiné podobné hry podrobně stanoveny.*“ Zákonodárcem použité sousloví „všechny podmínky provozování“, použité v souvislosti s povolováním, vedlo 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 (v případě posuzovaného typu hry) právě i umístění konkrétních interaktivních videoloterních terminálů v přesně specifikovaném počtu, na přesně uvedených konkrétních adresách (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 10. 2013 č. j. 2 Afs 73/2013 - 39, body 34-36). Nejvyšší správní soud dospěl ke stejnému závěru i v nyní posuzovaném případě a neshledal důvod, proč se od dříve vyjádřeného názoru odchýlit.

[30] 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. Z judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá, že při výkladu pojmu „jiné technické herní zařízení“ je třeba upřednostnit funkční hledisko před aspekty technickými: „*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 povolená loterie provozována, ale klíčová je především její vnější forma zpřístupněná uživateli. [...] 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).

[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 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.

[32] Nejvyšší správní soud tedy uzavírá, že považuje posouzení právních otázek provedené krajským soudem za správné. Kasační stížnost proto v souladu s § 110 odst. 1 větou druhou s. ř. s. jako nedůvodnou zamítl.

#### IV. Náklady řízení

[33] O náhradě nákladů řízení Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatelka nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť ve věci

pokračování

neměla úspěch. Žalovaný by právo na náhradu nákladů řízení měl, neboť měl ve věci úspěch a byl v řízení o kasační stížnosti zastoupen advokátem, který ve věci učinil písemné podání. Nejvyšší správní soud však žalovanému náhradu nákladů řízení vůči stěžovatelce nepřiznal, a to z důvodů vyslovených již v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 4. 2007, č. j. 6 As 40/2006 - 87, publikovaném pod č. 1260/2007 Sb. NSS. V tomto rozhodnutí předně Nejvyšší správní soud připomenul dosavadní judikaturu správních soudů, podpořenou závěry Ústavního soudu, že v případě, že v soudním řízení správním vystupuje jako účastník orgán veřejné správy v oboru své působnosti, není v zásadě důvodně vynaloženým nákladem, pokud se v takovém řízení nechá právně zastoupit. Schopnost a povinnost hájit vlastní rozhodnutí před soudem je integrální součástí řádného výkonu státní správy, k němuž je správní orgán dostatečně vybaven. Žalovaný ve vyjádření kasační stížnosti neuvedl však žádné konkrétní důvody, proč by se mělo jednat o účelně vynaložené náklady. Existenci takových důvodů neshledal ani Nejvyšší správní soud, tudíž žalovanému náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznal.

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

V Brně dne 5. listopadu 2014

JUDr. Miluše Došková  
předsedkyně senátu