



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Daniely Zemanové, soudce Miloslava Výborného a soudkyně Michaely Bejčkové v právní věci žalobce: **multigate a. s.**, se sídlem Riegrova 373/6, Olomouc, zast. JUDr. Tomášem Vymazalem, advokátem se sídlem Wellnerova 1322/3c, Olomouc, proti žalovanému: **Krajský úřad Zlínského kraje**, se sídlem tř. Tomáše Bati 21, Zlín, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 1. 6. 2012, č. j. KUZL/72943/2011, sp. zn. KUSP/72943/2011/PŽÚ/Du, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 29. 7. 2014, č. j. 29 Af 83/2012 – 60,

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 nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Dosavadní průběh řízení

[1.] Kasační stížností se žalobce domáhal zrušení rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 29. 7. 2014, č. j. 29 Af 83/2012 – 60. Tímto rozsudkem krajský soud zamítl žalobu směřující proti v záhlaví uvedenému rozhodnutí žalovaného.

[2.] Žalovaný k odvolání žalobce změnil rozhodnutí o přeplatku Městského úřadu Uherský Brod (dále též „správce poplatku“) ze dne 15. 9. 2011, č. j. OF/1266/11. Tímto rozhodnutím správce poplatku zamítl žádost žalobce o vrácení vratitelného přeplatku dle § 155 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, údajně vzniklého na místním poplatku za provozovaný výherní hrací přístroj nebo jiné technické herní zařízení povolené Ministerstvem financí dle § 10a zákona č. 565/1990 Sb., o místních poplatcích, a obecně závazné vyhlášky

města Uherský Brod č. 9/2003 o místních poplatcích, a to ve výši 15 000 Kč za období 1. 1. 2011 – 31. 3. 2011, za zařízení provozovaná na území města.

[3.] Žalovaný rozhodnutím o odvolání změnil výrok napadeného rozhodnutí správce poplatku tak, že s ohledem na právní jistotu žalobce řádně označil poplatníka i identifikačním číslem. V odůvodnění žalovaný zejména uvedl, že pojem „*jiné technické herní zařízení*“ není neurčitý a je třeba jej vykládat v souladu se zákonem č. 202/1990 Sb., o loteriích a jiných podobných hrách, ve znění účinném pro předmětná poplatková období. Technická zařízení pro provozování sázkových her pomocí terminálů jsou technickým herním zařízením, a to jak ve formě centrální jednotky a místní kontrolní jednotky, tak ve formě koncového zařízení (interaktivní videoloterní terminál). Ministerstvo financí vydává povolení nejen pro centrální jednotku a alespoň jedno koncové zařízení, ale následně i pro další koncová zařízení, a to pro každé z nich samostatně. Úmyslem zákonodárce bylo zajištění finančních prostředků do rozpočtu obcí zpoplatněním videoloterních terminálů, ale též omezení negativních vlivů hazardu. Místnímu poplatku tedy podléhá každé koncové zařízení, které je pomocí dalších dílčích komponentů systému napojeno na centrální jednotku a ve spojení s ní je schopno realizovat hru od počátku až do konce. Ačkoliv daňový řád výslovně v § 155 neupravuje možnost vydání tzv. negativního rozhodnutí, nelze konstatovat, že by to nebylo možné.

[4.] Uvedené rozhodnutí žalovaného napadl žalobce žalobou, v níž argumentoval nezákonností napadeného rozhodnutí. Žalovaný se s odvoláním žalobce vypořádal nesprávně, nedostatečně se také zabýval tvrzenými odvolacími důvody. Žalovaný také chybně interpretoval a nesprávně aplikoval příslušná ustanovení zákona o místních poplatcích, zákona o loteriích a daňového řádu.

[5.] Krajský soud napadeným rozsudkem žalobu zamítl. Žalobce učinil dle krajského soudu předmětem soudního přezkumu rozhodnutí o žádosti o vrácení vratitelného přeplatku dle § 155 daňového řádu, tedy otázku, zda na osobním daňovém účtu žalobce existoval vratitelný přeplatek. Krajský soud uvedl, že v takovém případě mu nepřísluší, aby se problematikou vyměření daně (poplatku) zabýval z jiných hledisek, než je vykonatelnost jednotlivých rozhodnutí o stanovení daně (poplatku) a jejich transformace do jednotlivých předpisů a odpisů na debetní straně osobního daňového účtu. Žádost o vrácení vratitelného přeplatku není dalším opravným prostředkem proti rozhodnutí o stanovení daně (poplatku).

[6.] Krajský soud uvedl, že v daném případě žalobce žádost o vrácení vratitelného poplatku odůvodnil tím, že předmětný místní poplatek uhradil bez zákonného důvodu. Zároveň však 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 žalobcova osobního daňového účtu ve smyslu § 150 odst. 1 daňového řádu. Také neuvedl, že by předmětná poplatková povinnost nebyla splatná.

[7.] Jde-li o povinnost správce poplatku vydávat platební výměry, krajský soud uvedl, že správce poplatku měl vzhledem k zaplacení předmětných poplatků za to, že stanovený (vyměřený) poplatek se neodchyluje od žalobcem ohlášené poplatkové povinnosti, pročez nemusí žalobci sdělovat výsledek vyměření platebním výměrem (srov. § 140 odst. 1 daňového řádu). Jelikož žalobce nepožádal kvalifikovaným způsobem o vydání platebního výměru, nebylo možné považovat předmětnou poplatkovou povinnost za spornou. V takovém případě nemá správce poplatku povinnost platební výměr vydat (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 6. 2014, č. j. 2 Afs 68/2012 – 34, publ. pod č. 3096/2014 Sb. NSS).

pokračování

[8.] Žádosti žalobce o vrácení přeplatku na místním poplatku argumentačně vycházely z opakovaně prezentovaného právního názoru, že by jím provozovaná jiná technická herní zařízení neměla být podle § 10a zákona o místních poplatcích vůbec zpoplatněna; za této situace se žalobce domníval, že všechny platby, které správci poplatku zaslal, správce poplatku přijal bez právního důvodu, a proto by mu je měl vrátit. Jak však krajský soud odůvodnil, žalobcem zastávaný výklad § 10a zákona o místních poplatcích není udržitelný, a proto nebylo možné vůbec uvažovat, že by žalobci mohl přeplatek na místním poplatku z jím tvrzených důvodů vzniknout. Jak krajský soud uvedl, konstantní názor správních soudů, od kterého není důvod se odchýlit, 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. Dále vzhledem k tomu, že byla posuzována otázka přeplatku na daňovém účtu, na věc nemělo vliv to, zda byl poplatek zaplacen po vydání platebního výměru, či zda šlo o konkludentní vyměření poplatku.

[9.] Krajský soud uzavřel, že místní poplatky byly stanoveny a žalobcem zaplacený v souladu s právními předpisy. Dotčenými rozhodnutími tak správce poplatku (a následně ani žalovaný) nemohl porušit zásadu legality či zneužít pravomoci. Tím spíše pak nelze dospět ani k závěru o nicotnosti jeho rozhodnutí (a taktéž rozhodnutí žalovaného) z důvodu nedostatku právního podkladu.

II. Kasační stížnost

[10.] Žalobce (dále jen „stěžovatel“) kasační stížností napadá rozsudek krajského soudu z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. Stěžovatel rovněž namítal nicotnost rozhodnutí správce poplatku.

[11.] Nicotnost rozhodnutí stěžovatel považoval za první zásadní vadu rozhodnutí krajského soudu i správce poplatku. Stěžovatel je přesvědčen, že pokud opakovaně namítá, že jeho zařízení místnímu poplatku nepodléhají, nemůže správce poplatku rozhodnout o (ne)existenci přeplatku na místním poplatku, aniž by měl jako podklad pro rozhodnutí k dispozici pravomocný platební výměr.

[12.] Stěžovatel za zásadní dále označil otázku existence povinnosti platit místní poplatek za provozovaný výherní hrací přístroj nebo jiné technické herní zařízení povolené Ministerstvem financí podle jiného právního předpisu i za zařízení, která jsou pouze koncovými jednotkami tzv. centrálního loterního systému (dále též „CLS“). V této souvislosti stěžovatel nesouhlasí se závěry Nejvyššího správního soudu vyřčenými v rozsudcích ze dne 31. 5. 2013, č. j. 2 Afs 37/2013-26, a ze dne 6. 8. 2013, č. j. 2 Afs 52/2013-39. Stěžovatel namítal nejasnost právní úpravy a odmítl směšování pojmů „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.

[13.] Gramatickým výkladem došel 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 výherní hrací přístroje (dále též „VHP“) na straně jedné, a jiná technická herní zařízení (dále též „JTHZ“) povolená Ministerstvem financí na straně druhé. Zákon o loteriích však o vydávání povolení k JTHZ výslovně nehovoří; § 17 až § 19 zákona o loteriích předpokládají vydávání povolení k provozování jednotlivých VHP a § 50 odst. 3 téhož zákona vydávání povolení loterií a jiných podobných her. Stěžovatel tak shrnuje, že ministerstvo na základě zákona o loteriích povoluje

pouze loterie a jiné podobné hry, výherní hrací přístroje, tomboly, kursové sázky a sázkové hry v kasinu. *A contrario* je tedy vyloučena pravomoc ministerstva vydávat povolení k provozování JTHZ. Pokud je zpoplatňování VHP a JTHZ upraveno tímž ustanovením zákona o místních poplatcích, stěžovatel (za použití argumentu *a 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.

[14.] Stěžovatel zároveň opětovně a obsáhle vytkl celkovou nejasnost právní úpravy, včetně novel zákona o místních poplatcích, spočívající především v nejasnosti pojmu „výherní hrací přístroj“ a jeho dopadu na interaktivní videoloterní terminály (VLT). S odkazem na zákon o loteriích stěžovatel dovozuje, že poplatku za provozovaný výherní hrací přístroj 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 výherního hracího přístroje, který podléhá místnímu poplatku. Navíc zákon o loteriích ani zákon o místních poplatcích žádným způsobem neupravuje 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.

[15.] Další série námitek, s nimiž se podle tvrzení stěžovatele krajský soud nevypořádal, se týkala technických aspektů jím provozovaných zařízení a nemožnosti je subsumovat pod pojem jiné technické herní zařízení z tohoto důvodu. Provozování loterie nebo jiné podobné hry je prováděno prostřednictvím centrálního loterního systému (CLS), což je funkčně nedělitelné technické zařízení, kterým je elektronický systém tvořený centrální řídicí jednotkou, místní kontrolní jednotkou a neomezeným počtem připojených koncových interaktivních videoloterních terminálů, tvořící po funkční stránce jeden celek. Interaktivní videoloterní terminál 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 výherní hrací přístroj a jiné technické herní zařízení 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.

[16.] Z důvodu zákonných nejasností a rozličných výkladů pak stěžovatel opakovaně a na více místech upozornil na nutnost postupu dle zásady *in dubio pro libertate (in dubio mitius)*. Krajský soud se podle jeho názoru s uvedenou žalobní námitkou vypořádal nesprávně.

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

III. Vyjádření ke kasační stížnosti

[18.] Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, se že s názory stěžovatele neztotožňuje. Napadený rozsudek byl vydán v souladu se zákonem a nepřezkoumatelností netrpí.

pokračování

K námitkám stěžovatele, které jsou totožné s již dříve uplatněnými námitkami, žalovaný odkázal na své vyjádření k žalobě a na odůvodnění napadeného rozsudku.

IV. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[19.] Nejvyšší správní soud nejprve přezkoumal formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost je podána včas, neboť byla podána ve lhůtě dvou týdnů od doručení napadeného rozsudku (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), je podána osobou oprávněnou, neboť stěžovatel byl účastníkem řízení, z něhož napadený rozsudek vzešel (§ 102 s. ř. s.), a je zastoupen advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.).

[20.] Soud následně přistoupil k posouzení kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů, přičemž zkoumal, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[21.] Při posuzování kasační stížnosti musel soud vzít v potaz skutečnost, že usnesením ze dne 24. 6. 2014, č. j. 2 Afs 68/2012 – 34, publ. pod č. 3096/2014 Sb. NSS, rozšířený senát posuzoval právní otázku, kterou stěžovatel rovněž činí spornou, a to, zda má správce poplatku povinnost vydat platební výměr v situaci, kdy poplatník vyjádří nesouhlas s placením poplatku, nicméně z důvodu opatrnosti zároveň místní poplatek za hrací přístroje zaplatí ve výši, která vyplývala z obecně závazné vyhlášky, a zda v případě nevydání takového platebního výměru dojde ke konkludentnímu vyměření místního poplatku, proti němuž lze platně podat odvolání.

[22.] Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu konstatoval, že judikatura „(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 přiznání nebo hlášení, 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 přiznání nebo hlášení nebo dodatečném daňovém přiznání, musí vydat platební výměr (dodatečný platební výměr) a doručit jej daňovému subjektu; teprve doručením se stává toto rozhodnutí právně účinným. (...) Oprávnění správce daně nesdělovat daňovému subjektu výsledek vyměření může být vyhrazeno 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. (...) [D]aňový 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 vybotoví platební výměr, avšak nezašle jej daňovému subjektu. Pouze jej založí do spisu.“

[23.] 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 své usnesení ze dne 27. 7. 2010, č. j. 5 Afs 92/2008 – 147, publikované pod č. 2137/2010 Sb. NSS, a 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 neprojevuujícím 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 stvržena na zadní straně příznání 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. Požádá-li poplatník o vydání platebního výměru za podmínek uvedených v tomto usnesení, je povinností správce místního poplatku požadovaný platební výměr vydat.“.*

[24.] Z výše uvedených závěrů rozšířeného senátu lze dovodit, že pro řízení ve věcech místních poplatků se subsidiárně použije daňový řád; což je v souladu s požadavkem na právní ochranu daňového subjektu nutno vykládat tak, že v případě sporné poplatkové povinnosti byl, resp. je správce poplatku povinen vydat platební výměr dle § 139 nebo § 147 odst. 1 daňového řádu.

[25.] 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. V případě posuzovaném rozšířeným senátem poplatník 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 poplatníka upozornili, jakou formou může provést platbu místního poplatku, někteří naopak platební výměr vydali a řádně jej doručili. Poplatník 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 poplatník 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.

[26.] Ze spisu vyplývá, že v nyní posuzované věci stěžovatel (oznámení ze dne 17. 1. 2011, opraveno podáním ze dne 10. 3. 2011, vztahující se k období od 22. 4. 2009 do 3. 8. 2018 u 2 ks JTHZ, resp. od 20. 5. 2009 do 9. 11. 2018 u 1 ks JTHZ) se splněním ohlašovací povinnosti dle vyhlášky č. 7/2010 současně učinil výhradu s tím, že místnímu poplatku provozovaná zařízení nepodléhají. V tomto případě 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 poplatku. Lze tak konstatovat, že závěry rozšířeného senátu v citovaném usnesení dopadají na jiný skutkový stav, než jaký je dán v případě stěžovatele.

[27.] V projednávané věci – ačkoliv správce poplatku nevydal platební výměr – otázku, 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 otázkou zákonnosti poplatkové povinnosti se věcně zabýval i krajský soud. Stěžovateli tak nebyla upřena možnost právní ochrany ohledně přezkoumání zákonnosti poplatkové povinnosti, kterou, a to i přes výhrady, stěžovatel splnil.

pokračování

[28.] Pokud měl stěžovatel za to, že mu nesvědčí povinnost placení místního poplatku, byl oprávněn vyžádat si od správce poplatku stejnopis platebního výměru a na jeho vyhotovení trvat. Tomuto oprávnění odpovídá povinnost správce poplatku ve věci bez zbytečných průtahů rozhodnout. V projednávané věci stěžovatel místní poplatky zaplatil, a posléze podal bez dalšího přímo žádost o vrácení vratitelného přeplatku. Byť by tedy v intencích usnesení rozšířeného senátu č. j. 2 Afs 68/2012 – 34 stěžovatel mohl nabýt přesvědčení, že správce poplatku v rozporu se zákonem nevydal platební výměr, 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 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.

[29.] Nejvyšší správní soud však považuje za nutné zdůraznit, že tyto úvahy 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. Soud tedy přistoupil k posouzení kasačních námitek stěžovatele; přitom vycházel z toho, že obdobnou věc stěžovatele, do níž se promítaly závěry rozšířeného senátu, již posuzoval kupříkladu ve svém rozsudku ze dne 29. 8. 2014, č. j. 5 Afs 113/2013 – 131, přičemž nevidí žádný důvod, proč by se měl od již vyslovených závěrů v nyní posuzované věci odchýlit.

[30.] Soud se nejprve zabýval 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.

[31.] I v této souvislosti je potřeba zdůraznit, že otázka, zda stěžovateli vznikl vratitelný přeplatek ve smyslu § 154 daňového řádu, který mu měl být dle jeho přesvědčení v souladu s § 155 daňového řádu vrácen, je v daném případě závislá na existenci poplatkové povinnosti. 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. Ke shodnému závěru dospěl i krajský soud. Stručnost příslušné pasáže odůvodnění krajského soudu je dána tím, že jednotlivé dílčí argumenty stěžovatele i dalších poplatníků daného místního poplatku již nescetněkrát posoudily krajské soudy i Nejvyšší správní soud a dospěly k závěru, že nejsou důvodné. Za situace, kdy krajský soud na tuto ustálenou judikaturu správních soudů odkázal a zároveň uvedl, že neshledal žádné důvody, proč by se od ní měl odchýlit, soud jeho rozhodnutí nepřezkoumatelným neshledal.

[32.] Stěžovatel se dále v kasační stížnosti dovolával důvodu uvedeného v § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. Uvedl, 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.).

[33.] Pokud jde o kasační důvody opírající se o § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., stěžovatel především nesouhlasí se způsobem interpretace a aplikace § 10a odst. 1 zákona o místních poplatcích, 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. Stěžovatel zmiňuje rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2013, č. j. 2 Afs 37/2013 – 26 a ze dne 6. 8. 2013, č. j. 2 Afs 52/2013 – 39, s jejichž závěry vyjadřuje nesouhlas, aniž by hlouběji rozvinul, v jakých ohledech považuje dotčená rozhodnutí za chybná. Ve své argumentaci se přidržuje obecných argumentů, jež však byly v rozhodovací praxi zdejšího soudu již mnohokrát řešeny.

[34.] 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 účinném 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) Sazba poplatku za každý výběrní hrací přístroj nebo jiné technické herní zařízení povolené Ministerstvem financí na tři měsíce činí od 1000 Kč do 5000 Kč.“.

[35.] Pojem „jiné technické herní zařízení“ vnesl do zákona o místních poplatcích zákon č. 183/2010 Sb.; ústavní konformitu přijetí této novely zákona o místních poplatcích posuzoval Ústavní soud a neshledal ji protiústavní (srov. náleze ze dne 9. 1. 2013, sp. zn. Pl. ÚS 6/12, publ. pod č. 39/2013 Sb.). Stěžovatel má pravdu v tom, že termín „jiné technické herní zařízení“ není v právním řádu nijak definován. Aby bylo možno považovat technické zařízení za tzv. „jiné technické herní zařízení“, musí být takové zařízení do určité míry obdobou výběrního hracího přístroje. Dle § 17 odst. 1 zákona o loteriích se „výběrním hracím přístrojem rozumí kompaktní, funkčně nedělitelné a programově řízené technické zařízení s ovládaním určeným pouze pro jednoho hráče. U výběrního hracího přístroje s programovým vybavením umožňujícím současnou hru na více hracích místech více hráčům je každé takové hrací místo rovněž považováno za samostatný výběrní hrací přístroj. Tato skutečnost musí být uvedena v osvědčení o provozuschopnosti vydaném podle § 19 odst. 2 písm. c), jakož i ve výpisu z tohoto osvědčení“. Vlastnosti však nelze dovozovat primárně z technických parametrů přístroje, nýbrž především z jeho funkce. Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že z hlediska poplatkové povinnosti není rozhodné, na jakém principu a prostřednictvím čeho je povolená hra provozována, ale klíčová je především její vnější forma zpřístupněná uživateli.

[36.] Tvrdí-li stěžovatel, 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, jenž v procesu interpretace právních předpisů není žádoucí.

pokračování

[37.] 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“* (náleží ze dne 7. 9. 2011, sp. zn. Pl. ÚS 56/10, publ. pod č. 293/2011 Sb., N 151/62 SbNU 315). Jakékoli omezení možností místní samosprávy regulovat tuto oblast bez zřejmé zákonné opory nelze tedy akceptovat, protože by tak bylo zasahováno do práva obcí na samosprávu.

[38.] Stěžovatel též argumentoval 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 § 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.

[39.] Soud souhlasí se stěžovatelem, 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 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).

[40.] Soud tedy nesouhlasí se stěžovatelem, dochází-li gramatickým výkladem k závěru, že Ministerstvem financí *„schválené“* VLT nepodléhají poplatkové povinnosti dle zákona o místních poplatcích. Výkladem logickým a teleologickým totiž dospěl soud k závěru, že povinnost platit místní poplatek se vztahuje ke každé koncové jednotce; opačný výklad by nesledoval účel dané právní úpravy. 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.

[41.] 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 znění § 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 apeloval, se v daném případě neuplatní.

[42.] K opakovaným námitkám stěžovatele ohledně prolomení zásady *in dubio mitius* Nejvyšší správní soud dodává, že tato zásada skutečně představuje jednu ze základních zásad správního (resp. veřejného) práva. Tento princip však nelze vykládat natolik široce, že by jakoukoli odlišnou interpretací právní normy podanou stěžovatelem měly správní orgány zohlednit jakožto dvojitý výklad. Jak konstatoval 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“ (nálezn ze dne 29. 11. 2007, sp. zn. III. ÚS 783/06, publ. pod č. 210/2007 Sb. ÚS). Uvedená víceznačnost však musí přesáhnout obecně přijatelnou míru a musí jít o rovnocenný konkurenční výklad práva, ne pouze o výklad obtížně obhajitelný; v takové situaci aplikace zásady *in dubio mitius* nepřipadá v úvahu. A právě výklad předestřený stěžovatelem vychází z významně formalistických až technologických hledisek a naprosto nezohledňuje smysl a účel dotčených norem ani předchozí judikaturu.

[43.] Nejvyšší správní soud tedy dospěl k závěru, že stěžovateli nemohl přeplatek vzniknout, resp. správní orgány postupovaly v souladu se zákonem, pokud žádosti o vrácení přeplatku na místním poplatku nevyhověly. Za klíčovou 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 vydán, by byl pouze deklaratorním rozhodnutím, stvrzujícím zákonnou poplatkovou povinnost; stěžovatelem zaplacený poplatek tedy není bezdůvodným plněním ani vratitelným přeplatkem.

IV. Závěr a náklady řízení

[44.] Ze všech těchto důvodů Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji zamítl (§ 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s.).

[45.] Žalovaný, který měl v řízení o kasační stížnosti úspěch, by měl vůči stěžovateli právo na náhradu jeho důvodně vynaložených nákladů; nad rámec jeho běžné úřední činnosti mu však v tomto řízení žádné náklady nevznikly. Proto soud rozhodl, že se žalovanému náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává (§ 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s.).

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

V Brně dne 26. listopadu 2015

Daniela Zemanová
předsedkyně senátu