



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudců JUDr. Petra Mikeše, Ph.D., a Mgr. Michaely Bejčkové v právní věci žalobkyně: **multigate, a.s.**, se sídlem Riegrova 373/6, Olomouc, zast. JUDr. Tomášem Vymazalem, advokátem se sídlem Wellnerova 1322/3c, Olomouc, proti žalovanému: **Krajský úřad Libereckého kraje**, se sídlem U Jezu 642/2a, Liberec, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 2. 3. 2012, č. j. KULK 23516/2012/ODL/5, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 20. 6. 2014, č. j. 31 Af 29/2013 – 119,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žádný z účastníků **n e m á p r á v o** na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Podanou kasační stížností se žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“), domáhá zrušení v záhlaví uvedeného rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové (dále jen „krajský soud“), kterým byla jako nedůvodná podle § 78 odst. 7 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), zamítnuta její žaloba proti rozhodnutí žalovaného specifikovanému v záhlaví, kterým bylo zamítnuto odvolání stěžovatelky a potvrzeno rozhodnutí Městského úřadu Jilemnice ze dne 30. 11. 2011, č. j. PD MUJI 18025/2011 (dále jen „rozhodnutí správce poplatku“). Tímto rozhodnutím správce poplatku nevyhověl žádosti o vrácení vratitelného přeplatku dle § 155 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění účinném pro zpoplatňované období (dále jen „daňový řád“), vzniklého dle stěžovatelky úhradou nezákonného místního poplatku za provozovaný výherní hrací přístroj nebo jiné technické herní zařízení povolené Ministerstvem financí (dále také „místní poplatek“) dle § 10a zákona č. 565/1990 Sb., o místních poplatcích, ve znění účinném pro zpoplatňované období (dále jen „zákon o místních poplatcích“), a obecně závazné vyhlášky města Jilemnice č. 1/2011, o místních poplatcích (dále jen „vyhláška č. 1/2011“), ve výši 120 000 Kč za období od 1. 7. 2011 do 30. 9. 2011.

[2] Předmětem sporu je otázka, zda na osobním daňovém účtu stěžovatelky existoval či neexistoval vratitelný přeplatek, který měl vzniknout zaplacením místního poplatku, aniž by k vyměření a vybrání tohoto poplatku existoval zákonný podklad.

[3] Krajský soud ve věci konstatoval, že je mu z úřední činnosti známo, že o otázce, která je předmětem sporu, rozhodoval již v minulosti, a to u stejného subjektu. Na svých závěrech vyslovených k posuzovanému problému setrvává a stejné stanovisko ke sporné věci proto zaujímá i v tomto řízení. Odkázal na svůj rozsudek ze dne 11. 9. 2013, č. j. 30 Af 31/2011 – 130, ve kterém bylo obsáhle citováno z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2013, č. j. 2 Afs 37/2013 – 26, a ze dne 14. 6. 2013, č. j. 2 Afs 26/2013 – 34, a který byl potvrzený rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 4. 2014, č. j. 5 Afs 93/2013 – 34. Odůvodnění rozsudku krajského soudu sestává výlučně z citací z uvedených rozhodnutí krajského a Nejvyššího správního soudu, závěrem soud uvedl, že se s názory uvedenými v citovaných rozhodnutích ztotožňuje a závěr správce poplatku a potažmo žalovaného o zamítnutí žádosti o vrácení přeplatku tak považuje za zákonný.

[4] Z citovaných rozhodnutí vyplynulo, že interaktivní videoloterní terminál představuje *jiné technické herní zařízení* ve smyslu § 10a zákona o místních poplatcích. Aby bylo možno považovat technické zařízení za tzv. „jiné technické herní zařízení“ ve smyslu zákona o loteriích, musí takové zařízení do jisté míry naplnit vlastnosti výherního hracího přístroje obsažené v § 17 odst. 1 zákona o loteriích. Tyto vlastnosti nelze dovozovat primárně z technických parametrů přístroje, nýbrž především z jejich funkce. Svým postupem dal zákonodárce jasně najevo vůli postavit na roveň hrací přístroje a interaktivní videoloterní terminály jakožto „jiné technické herní zařízení“. Z hlediska poplatkové povinnosti tak není rozhodné, na jakém principu či prostřednictvím čeho je povolená loterie provozována. V případě, že by byl poplatek odváděn pouze za centrální loterní jednotku, ztratil by místní poplatek fakticky smysl, jelikož by provozovatelé interaktivní loterních terminálů mohli umístit v dané obci nespočet konečných přístrojů určených pro hru. Zpoplatnění tak podléhá každý koncový terminál, nejen centrální loterní jednotka. K uvedenému závěru dospěl použitím teleologického a historického výkladu, což bylo judikaturou krajského i Nejvyššího správního soudu schváleno. Vyhláška č. 1/2011 tedy měla svůj zákonný podklad v zákoně o místních poplatcích.

[5] Použití klasických interpretačních metod nevede k dvojímu výkladu § 10a zákona o místních poplatcích, proto zásada *in dubio pro libertatum* nedostala prostor pro svou aplikaci. To, že stěžovatelka založila svou procesní obranu na takové interpretaci § 10a zákona o místních poplatcích, aby jí její aplikace byla ku prospěchu, nesvědčí samo osobě o existenci dvojího možného výkladu této právní normy.

[6] Z citovaných rozhodnutí taktéž vyplynulo, že je naplněna i druhá podmínka § 10a zákona o místních poplatcích, a sice že jiné technické herní zařízení musí být povoleno Ministerstvem financí podle § 50 odst. 3 zákona č. 202/1990 Sb., o loteriích a jiných podobných hrách, ve znění účinném pro posuzovanou věc (dále jen „zákon o loteriích“). Uvedené zákonné ustanovení je třeba vnímat v celém jeho znění. Podle něj může ministerstvo 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 se při tom přiměřeně ustanovení části první až čtvrté zákona. Právě zákonodárcem použité sousloví *všechny podmínky provozování*, použité v souvislosti s povolováním, vede 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 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

pokračování

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 podstatné, neboť je třeba vycházet z materiální podstaty takového rozhodnutí, a tou je změna (eventuelně doplnění) již vydaného rozhodnutí na podkladě změny podstatných okolností u žadatele o povolení k provozování loterie nebo jiné hry. Původní povolení je tedy fakticky vydáváno (i když § 50 odst. 3 zákona o loteriích tak explicitně neuvádí) *cum clausula rebus sic standibus*, tj. s výhradou změny poměrů, která v procesním právu nezakládá překážku věci pravomocně rozhodnuté.

[7] Další části odůvodnění rozsudku krajského soudu nejsou pro kasační řízení podstatné, proto nebyly rekapitulovány.

II. Obsah kasační stížnosti

[8] Stěžovatelka brojí proti rozsudku krajského soudu kasační stížností z důvodů dle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. Má za to, že rozhodnutí správce poplatku je nicotné a krajský soud se nesprávně a nesrozumitelným způsobem vypořádal s jejími námitkami ve věci nutnosti správce poplatku vydat platební výměr a tento mít jako podklad pro rozhodnutí o přeplatku.

[9] Je přesvědčena, že pokud opakovaně namítá, že zařízení místnímu poplatku nepodléhají, nemůže správce poplatku rozhodnout o ne/existenci přeplatku na místním poplatku bez toho, aby měl jako podklad pro rozhodnutí k dispozici pravomocný platební výměr. Pouze na základě pravomocného platebního výměru může být poplatek zanesen do daňové evidence – na daňový účet stěžovatelky. K tomu poukázala na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 6. 2014, č. j. 2 Afs 68/2012 – 34. Tvrdí, že dne 4. 10. 2010 a dne 4. 3. 2011 podala ohlášení obsahující jak výhradu ke zpoplatnění, tak žádost o vydání platebního výměru. Není-li vydán pravomocný platební výměr, není poplatek na daňovém účtu poplatníka předepsán a nelze rozhodnout o existenci přeplatku, resp. pokud nebyl poplatek předepsán, byl správce poplatku povinen rozhodnout tak, že přeplatek existuje. Za příslušná období nebyl stěžovatelce poplatek vyměřen, a tedy nebyl na jejím daňovém účtu evidován.

[10] Krajský soud neposoudil správně otázku existence přeplatku a podklady, které pro takové rozhodnutí musí správce poplatku mít a k důkazu užít. Poplatek musí být pravomocně vyměřen, aby bylo možno zkoumat, zda přeplatek existuje či nikoliv. Soud se okolností vyměření poplatku nijak nezabýval a zatížil tím řízení vadou.

[11] Dále namítá nepřezkoumatelnost rozhodnutí žalovaného, který se dle jejího názoru nijak nezabýval otázkou daňového účtu stěžovatelky, stavu na tomto účtu a existencí přeplatku. Zabýval se pouze výkladem pojmu jiné technické herní zařízení, v ostatních bodech zákonnost rozhodnutí nijak nepřezkoumával.

[12] Stěžovatelka označila za zásadní otázku povinnosti platit místní poplatek za provozovaný výherní hrací přístroj i za zařízení, která jsou pouze koncovými jednotkami centrálního loterního systému (dále jen „CLS“). Nesouhlasí se závěry Nejvyššího správního soudu vyřčenými v rozsudku ze dne 13. 6. 2013, č. j. 2 Afs 28/2013 – 34. Upozorňuje na nejasnost právní úpravy, resp. neexistující pravomoc Ministerstva financí (dále také „ministerstvo“) povolit jiné technické herní zařízení, a odmítá směšování pojmu „*povoluje*“ a „*schvaluje*“. Je přesvědčena o nutnosti postupovat při výkladu pojmu *jiné technické herní zařízení povolované Ministerstvem financí podle jiného právního předpisu* podle standardních výkladových metod, tj. za použití výkladu gramatického, systematického, logického, eventuelně historického a teleologického. Gramatickým

výkladem dochází k závěru, že zpoplatněno může být jen to zařízení, které je výsledkem technického bádání a umožňuje hru a které je povoleno Ministerstvem financí. Z logického výkladu dovozuje, že § 10a zákona o místních poplatcích zpoplatňuje výherní hrací přístroje na straně jedné a jiná technická herní zařízení povolená Ministerstvem financí na straně druhé. Zákon o loteriích však o vydávání povolení k jinému technickému hernímu zařízení výslovně nehovoří; § 17 až § 19 zákona o loteriích předpokládá vydávání povolení k provozování jednotlivých výherních hracích přístrojů a § 50 odst. 3 téhož zákona vydávání povolení loterií a jiných podobných her. Při užití systematického výkladu se norma vykládá v kontextu celého právního systému a to zejména za použití základních zásad toho kterého odvětví. V oblasti daňového práva platí zásady ochrany vlastnického práva, princip právní jistoty, princip *in dubio pro libertate*, zákaz zneužití pravomoci a další. Zákon o místních poplatcích je nutno vykládat též za použití příslušných ustanovení Ústavy a Listiny základních práv a svobod. Historický a teleologický výklad je obecně chápán spíše jako pomocný a měl by být v souladu s ostatními metodami výkladu.

[13] Stěžovatelka 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 jiných technických herních zařízení. Pokud je zpoplatňování výherních hracích přístrojů a jiných technických herních zařízení upraveno tímž ustanovením zákona o místních poplatcích, stěžovatelka (za použití argumentu *a similib*) dovozuje, že jsou-li zpoplatňovány výherní hrací přístroje, jejichž provozování je povoleno podle zákona o loteriích, měla by zpoplatnění podléhat pouze ta jiná technická herní zařízení, která jsou taktéž povolována Ministerstvem financí. Jestliže bylo úmyslem zákonodárce zpoplatnit vedle provozování výherních hracích přístrojů i provozování jiných technických herních zařízení, měl tak učinit formou seznatelnou, srozumitelnou a neumožňující různý výklad, a zejména takovou, která koresponduje s příslušnými ustanovením zákona o loteriích, na které odkazuje zákon o místních poplatcích.

[14] Dále poukazuje na novelu zákona o místních poplatcích č. 300/2011 Sb. Touto novelou bylo potvrzeno, že právní úprava po novele č. 183/2010 nebyla jasná a umožňovala vícero výkladů, a proto zákonodárce přistoupil k úpravě nové. Dovolává se použití zásady *in dubio pro libertate* s odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu. Zdůrazňuje, že v zákoně o loteriích ani v zákoně o místních poplatcích není žádným způsobem upraven pojem *jiné technické herní zařízení*. Má-li 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. Rovněž by bylo vhodné tento pojem specifikovat. Právě v oblasti daní a poplatků je nutné, aby byla jednotlivá ustanovení jasná, určitá a srozumitelná. Krajský soud se s námitkami poukazujícími na nutnost použití zásady *in dubio pro libertate* nevyřádal správně.

[15] Krajský soud se dostatečně nevyřádal s otázkou technických aspektů jí provozovaných zařízení, pro které je není možno subsumovat pod pojem jiné technické herní zařízení. Provozování loterie nebo jiné podobné hry je prováděno prostřednictvím CLS, což je funkčně nedělitelné technické zařízení, kterým je elektronický systém tvořený centrální řídicí jednotkou, místními kontrolními jednotkami a neomezeným počtem připojených koncových interaktivních videoloterních terminálů, tvořící po funkční stránce jeden celek. Interaktivní videoloterní terminál je pouze jednou z částí CLS. Výherním hracím přístrojem se rozumí kompaktní, funkčně nedělitelné a programově řízené technické zařízení s ovládáním určeným jen pro jednoho hráče. Vzhledem ke spojení pojmů výherní hrací přístroj a jiné technické herní zařízení do téhož ustanovení zákona o místních poplatcích je možné odvodit, že se jedná o zařízení podobná, příbuzná. Z tohoto důvodu by měla být dána kompaktnost a funkční nedělitelnost i v případě

pokračování

jiného technického herního zařízení. 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. Výherní hrací přístroje i jiná technická herní zařízení by tedy měly být schopny uskutečnit všechny tyto prvky sázkového procesu. Fakticky však interaktivní videoloterní terminál 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] S ohledem na výše uvedené navrhuje, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek krajského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[17] Žalovaný ke kasační stížnosti sdělil, že plně odkazuje na již podané stanovisko ze dne 17. 7. 2012 zasláné ke správní žalobě.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[18] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost je podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná, a stěžovatelka je zastoupena advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.). Poté přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), ověřil při tom, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[19] Soud se nejprve zabýval vznesenou námitkou nicotnosti rozhodnutí správce poplatku, kterou je povinen posoudit i z úřední povinnosti. Teorie považuje za nicotný správní akt, který trpí vadami takové intenzity, že již vůbec nelze o správním aktu hovořit. Typicky jsou takovými vadami neexistence zákonného podkladu pro rozhodnutí, nedostatek pravomoci, nejtěžší vady příslušnosti, absolutní nedostatek formy, absolutní omyl v osobě adresáta, neexistence skutkového základu způsobující bezobsažnost, požadavek trestného plnění, požadavek plnění fakticky nemožného, neurčitost, nesmyslnost či neexistence vůle. Nicotnost nelze zhojit ani uplynutím času. Nicotný akt nikoho nezavazuje a nikdo jej není povinen respektovat, neboť mu nespovídá presumpce správnosti (srov. Staša, J. in Hendrych, D. a kol.: Správní právo. Obecná část. 5. vydání. C. H. Beck, Praha, 2003, s. 136 - 141). Z uvedeného vyplývá, že nicotností (nulitou) je stíženo takové správní rozhodnutí, které v důsledku závažné vady (vad) vůbec není správním aktem, ale je paaktem, který není způsobilý vyvolat žádné právní následky. Nicotnost rozhodnutí správce poplatku kasační soud na základě posouzení výše uvedených kritérií neshledal.

[20] Stěžovatelka v souvislosti s námitkou nicotnosti argumentuje nedostatkem zákonného podkladu pro rozhodnutí, který spatřuje v neexistenci platebního výměru na místní poplatek.

[21] Správce poplatku zamítl žádosti o vrácení vratitelného přeplatku v souladu s § 155 odst. 2 a 3 daňového řádu, v souladu se zákonem o místních poplatcích, zákonem o loteriích a v souladu s vyhláškou č. 1/2011 města Jilemnice. Tyto předpisy tvoří zákonný podklad pro rozhodnutí o žádosti o vrácení vratitelného přeplatku. Nelze tedy hovořit o nicotnosti rozhodnutí z důvodu absence zákonného podkladu pro jeho vydání. V případě, že by stěžovatelka nebyla povinna sporné poplatky hradit, jednalo by se o rozhodnutí nezákonná nikoli nicotná. V této souvislosti je vhodné připomenout, že nedostatek zákonného podkladu stěžovatelka po celou dobu správního řízení spatřovala v nezákonnosti hmotněprávní úpravy tohoto poplatku, nikoli v nevydání individuálních rozhodnutí o vyměření poplatku. Za námitkou nicotnosti

tak ve skutečnosti stojí snaha stěžovatelky o účelové zvrácení pro ni nepříznivých závěrů, ke kterým dosavadní judikatura ohledně sporné poplatkové povinnosti dospěla.

[22] Poté soud přistoupil k vypořádání námitek dovolávajících se nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku. Nepřezkoumatelnost rozhodnutí je rovněž vadou rozhodnutí, ke které jsou správní soudy povinny přihlížet i bez námítky, tedy z úřední povinnosti (§ 109 odst. 4 s. ř. s.). Vlastní přezkum rozhodnutí soudu je možný pouze za předpokladu, že napadené rozhodnutí splňuje kritéria přezkoumatelnosti. Tedy že se jedná o rozhodnutí srozumitelné, které je opřeno o dostatek relevantních důvodů, z nichž je zřejmé, proč krajský soud rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku rozhodnutí.

[23] Veškerá výše uvedená kritéria rozhodnutí krajského soudu splňuje, přestože bylo vyhotoveno nestandardním způsobem, v zásadě šlo pouze o citace z judikatury. Je z něj však zcela zřejmé, proč soud rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku rozhodnutí. Jedná se o srozumitelné rozhodnutí opřené o dostatek relevantních důvodů, které tedy krajský soud převzal z dřívějších rozhodnutí.

[24] Dle stěžovatelky se soud nevypořádal s jejími námitkami ve věci nutnosti vydat platební výměr. Jednalo se o tvrzení, která byla uvedena v žalobě v čl. V odst. 19 a 20, v nichž konstatovala s odkazem na judikaturu, že nelze ztotožňovat řízení o přeplatku s řízením vyměřovacím, a poukázala na praxi Krajského úřadu Karlovarského kraje, který prohlašuje za nicotná rozhodnutí správců poplatku, kteří, aniž by byla poplatková povinnost vyměřena, rozhodují o existenci či neexistenci přeplatku na místním poplatku. Šlo o tvrzení zcela obecná bez jakéhokoli vztahu k posuzované věci, proto se krajský soud nemohl dopustit pochybení, když se těmito tvrzeními nezabýval. Námitka nicotnosti nebyla v žalobě uplatněna, proto se jí soud, pokud neshledal nicotnost, kterou zkoumá z úřední povinnosti, nemusel v odůvodnění rozsudku výslovně zabývat.

[25] V projednávané věci se stěžovatelka vydání platebního výměru nedomáhala a namísto toho požádala o vrácení přeplatku. V rámci rozhodování o její žádosti o přeplatek byla posuzována hmotněprávní poplatková povinnost. Za dané situace postupoval správce poplatku procesně správně, jelikož na základě takové žádosti vedl řízení o vrácení přeplatku dle § 155 daňového řádu a nikoliv řízení o vydání platebního výměru. Takový postup je zcela srozumitelný. Stěžovatelka ostatně ani podrobněji neuvádí, v čem konkrétně jsou závěry krajského soudu nesrozumitelné.

[26] Dále namítla, že krajský soud přezkoumal nepřezkoumatelné rozhodnutí žalovaného, který se nijak nezabýval otázkou jejího daňového účtu, stavu na tomto účtu a existencí přeplatku, protože se zabýval pouze výkladem pojmu jiné technické herní zařízení. Nejvyšší správní soud ze správního spisu ověřil, že stěžovatelka spojovala vznik přeplatku s tím, že dle jejího názoru nebylo možné sporný poplatek stanovit a vybrat právě s ohledem na výklad uvedeného pojmu, a proto jí uhrazené poplatky představují přeplatek. Stav jejího daňového účtu nebyl vůbec předmětem sporu, všem stranám bylo zřejmé, že na příslušném účtu eviduje správce poplatku pouze uhrazené sporné poplatky. Rovněž v odvolání proti rozhodnutí správce poplatku stěžovatelka argumentovala pouze v tom smyslu, že místní poplatek za jiné technické herní zařízení nelze dle zákona vůbec stanovit a vybírat. Žalovaný se s těmito námitkami v napadeném rozhodnutí vypořádal. Toto rozhodnutí tak není nepřezkoumatelné a krajský soud se jeho věcným přezkumem nedopustil žádného pochybení.

[27] Krajský soud se dále dle stěžovatelky nevypořádal s otázkou technických aspektů jí provozovaných zařízení, pro které je není možno subsumovat pod pojem jiné technické herní

pokračování

zařízení. V napadeném rozsudku však soud podrobně citoval závěry rozsudků Nejvyššího správního soudu ve věcech sp. zn. 2 Afs 37/2013 a sp. zn. 2 Afs 26/2013, v nichž se zdejší soud technickými parametry provozovaných zařízení zabýval (viz citace zejména na str. 8 a 9 napadeného rozsudku). Krajský soud se s citovanými závěry ztotožnil a nepovažoval za nutné opakovat jinými slovy totéž (viz str. 18 napadeného rozsudku). Lze tedy uzavřít, že se krajský soud s uvedenou žalobní argumentací stěžovatelky vypořádal, stejně tak jako s jejími dalšími žalobními námitkami.

[28] Ke kasačním námitkám dovolávajícím se absence vyměření, tj. nevydání platebních výměrů, úvodem považuje zdejší soud za nutné konstatovat, že se tyto námitky poprvé objevují až v kasační stížnosti (žalobní námitky odkazované stěžovatelkou, viz bod [24] tohoto rozsudku, nebyly způsobilé projednání pro svou nekonkrétnost a žádný vztah k posuzované věci), proto jsou nepřijatelné dle § 104 odst. 4 s. ř. s. Nad rámec své zákonné povinnosti Nejvyšší správní soud poukazuje na již výše zmiňované usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ve věci sp. zn. 2 Afs 68/2012, jímž došlo ke sjednocení judikatury v otázce, zda a za jakých podmínek měl správce poplatku podle zákona o místních poplatcích účinného od 16. 6. 2010 do 31. 12. 2011 povinnost vydat platební výměr, pokud poplatník sice místní poplatek zaplatil, ale s jeho placením nesouhlasil.

[29] Rozšířený senát se neztotožnil se závěry druhého senátu ve věci sp. zn. 2 Afs 76/2011, podle kterých dochází ke konkludentnímu vyměření místního poplatku postupem dle § 46 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), ani se závěrem, že k povinnosti vydat platební výměr postačí kvalifikovaný nesouhlas poplatníka s výší tohoto poplatku. Rozšířený senát dospěl k závěru, že „[s]právce 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 oblašovacím povinností (§ 14 odst. 2 zákona 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. 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“.

[30] Jiný výklad by zcela popřel úpravu § 11 zákona o místních poplatcích. Má-li totiž platební výměr sloužit jako právní titul pro odvolací a případně i následné soudní řízení, která jsou vždy zasazena do určitého časového rámce (propadlé lhůty pro zahájení odvolacího či soudního řízení), bylo vedle kvalifikovaného nesouhlasu se stanovením poplatku nutné také zvážit lhůtu, ve které je poplatník oprávněn o vydání platebního výměru na místní poplatek požádat. Jedině tak lze předejít právní nejistotě, který z předpisů (zda § 11 zákona o místních poplatcích či naopak příslušná ustanovení daňových předpisů) měl vlastně být správcem místního poplatku aplikován, jakož i situaci, ve které by poplatník mohl žádat o vydání platebních výměrů kdykoliv a následně právní cestou zpětně zpochybňovat již dávno uhrazené poplatky. Subsidiární aplikace § 46 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků, resp. § 139 či § 147 odst. 1 daňového řádu, pouze na včas rozporované poplatkové povinnosti nenuťují správce poplatku rezignovat na speciální úpravu stanovenou v § 11 zákona o místních poplatcích a vyměřovat poplatky vždy, tj. i v případě nesporných poplatkových povinností. Současně při pochybnostech na straně poplatníků zachovává jejich legitimní právo na vydání platebního výměru, jehož prostřednictvím se následně mohou domoci přezkumu sporné poplatkové povinnosti. Takový postup nicméně předpokládá kvalifikované sdělení pochybností poplatníkem a včasnou žádost o vydání platebního výměru.

[31] Nesouhlasí-li poplatník s poplatkovou povinností, je oprávněn ve lhůtě (tuto lhůtu je nutné odvíjet od konkrétní obecně závazné vyhlášky, která úpravu příslušného poplatku zavedla) pro splnění ohlašovací povinnosti před uvedením výherního hracího přístroje nebo jiného technického herního zařízení do provozu sdělit správci poplatku kvalifikovaným způsobem své pochybnosti (§ 70 a 71 daňového řádu) a současně požádat o vydání a doručení platebního výměru. Tyto podmínky musí být splněny kumulativně. Pokud tak neučiní, má se za to, že poplatková povinnost není sporná, plně se uplatní právní úprava stanovená v § 11 zákona o místních poplatcích, dle které nemá správce poplatku při včasné úhradě poplatku povinnost vydat platební výměr.

[32] V projednávaném případě stěžovatelka splnila ohlašovací povinnost se současnou výhradou, že jí provozovaná zařízení místnímu poplatku nepodléhají (srov. ohlášení ze dne 7. 3. 2011 a jeho doplnění ze dne 6. 6. 2011 a 7. 7. 2011 založená ve správním spise). O vydání platebního výměru však nepožádala a ani se jeho vydání nedomáhala. Nejvyšší správní soud nezjistil, že by se stěžovatelka proti nevydání platebních výměrů jakýmkoliv způsobem bránila v rámci vyměřovacího řízení. Namísto toho požádala o vrácení přeplatku dle § 155 daňového řádu, přičemž v žádosti rozporovala svou povinnost místní poplatek platit. Nedomáhala se vrácení přeplatku z toho důvodu, že nebyl vydán platební výměr, ale z toho důvodu, že jí nespovídá hmotněprávní poplatková povinnost.

[33] Stěžovatelka tedy ne zvolila cestu prostřednictvím domáhání se vydání platebních výměrů a brojení proti jejich zákonnosti (jako poplatníci ve věci řešené rozšířeným senátem v usnesení sp. zn. 2 Afs 68/2012), ale pokusila se uhrazené poplatky zpochybnit prostřednictvím žádosti o vrácení přeplatku. Za těchto okolností se proto plně uplatnila zákonná úprava stanovená v § 11 zákona o místních poplatcích, stěžovatelka však ani v tomto případě na žádném svém právu zkrácena nebyla, neboť v řízení o vrácení přeplatku byly námitky, kterými zpochybňovala svoji poplatkovou povinnost, jak správními orgány, tak krajským soudem v rámci stěžovatelkou zvolené procesní obrany řádně vypořádány.

[34] Až v kasační stížnosti přichází stěžovatelka s tvrzením, že dne 4. 10. 2010 a 4. 3. 2011 podala ohlášení obsahující žádost o vydání platebního výměru. Uvedená skutečnost byla poprvé uplatněna až v kasační stížnosti. Podle ustanovení § 109 odst. 5 s. ř. s. Nejvyšší správní soud nepřihlíží ke skutečnostem, které stěžovatel uplatnil v kasační stížnosti poté, kdy bylo vydáno napadené rozhodnutí, tj. rozsudek krajského soudu. Toto koncentrační ustanovení směřuje k tomu, aby do řízení o kasační stížnosti nebyly vnášeny tzv. skutkové novoty, s nimiž krajský soud při svém rozhodování nebyl seznámen. Tento mechanismus má vést účastníky soudního řízení správního k tomu, aby všechny jim známé relevantní okolnosti pro posouzení věci uplatnili již v řízení před krajským soudem, a nikoliv až v řízení o kasační stížnosti. Právě krajský soud rozhodující v jedné instanci je tou institucí, která má přezkoumat správnost, úplnost a pravdivost zjištění skutkového stavu žalovaným, příp. jeho zjištění svým vlastním dokazováním doplnit ve smyslu zásady plné jurisdikce (srov. POTĚŠIL, L., ŠIMÍČEK, V. a kol. *Soudní řád správní. Komentář*. Praha: Leges, 2014, s. 1056). Na ohlášení ze dne 4. 10. 2010 a 4. 3. 2011 stěžovatelka poprvé poukázala až v kasační stížnosti, ačkoliv jí nic nebránilo na něj odkázat již v řízení před krajským soudem či v daňovém řízení. Ve správním spise je založeno ohlášení ze dne 7. 3. 2011 a jeho doplnění ze dne 6. 6. 2011 a 7. 7. 2011, z nichž vycházely jak správní orgány, tak krajský soud. V těchto ohlášeních o vydání platebního výměru nepožádala.

[35] Dále se soud zabýval rozsáhlou argumentací stěžovatelky, v níž nesouhlasí s interpretací a aplikací § 10a odst. 1 zákona o místních poplatcích, neboť namítá, že interaktivní videoloterní terminály (jakožto koncové jednotky CLS) nelze považovat za jiná technická herní zařízení; nadto interaktivní videoloterní terminály nejsou Ministerstvem financí povolovány. Nelze je proto

pokračování

podřadit pod poplatkovou povinnost. V úvodu své argumentace zmiňuje rozsudek Nejvyššího správního soudu ve věci sp. zn. 2 Afs 28/2013, týkající se podobné materie, s jehož závěry vyjadřuje nesouhlas, aniž by hlouběji rozvinula, v jakých ohledech považuje dotčené rozhodnutí za chybné. Přidrží se argumentů, jež byly v rozhodovací praxi zdejšího soudu již vícekrát řešeny (srov. např. rozsudky ze dne 11. 6. 2014, č. j. 5 Afs 116/2013 – 39, ze dne 22. 1. 2015, č. j. 6 As 55/2014 – 43, a ze dne 27. 1. 2015, č. j. 2 As 180/2014 – 24, týkající se rovněž stěžovatelky). Závěry, ke kterým Nejvyšší správní soud ve zmíněných rozsudcích dospěl, aproboval i Ústavní soud, jenž ústavní stížnosti směřující proti těmto rozsudkům odmítl. Nejvyšší správní soud nemá důvod se od své judikatury jakýmkoliv způsobem odchýlit, a proto v právě posuzované věci v dalším odůvodnění stěžovatelce dobře známé argumenty doslova opakovat nebude, nýbrž pouze připomene nejdůležitější závěry rozsudku pátého senátu ve věci sp. zn. 5 Afs 116/2013.

[36] V případě pojmu jiné technické herní zařízení lze uvést, že stěžovatelka má pravdu, že tento termín není v právním řádu nijak definován. Aby bylo možno považovat technické zařízení za tzv. „jiné technické herní zařízení“, musí být takové zařízení do určité míry obdobou výherního hracího přístroje. Dle § 17 odst. 1 zákona o loteriích se „výherním hracím přístrojem rozumí kompaktní, funkčně nedělitelné a programově řízené technické zařízení s ovládním určeným pouze pro jednoho hráče. U výherního hracího přístroje s programovým vybavením umožňujícím současnou hru na více hracích místech více hráčům je každé takové hrací místo rovněž považováno za samostatný výherní 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. V případě, že by za jednotku, z níž se odvádí poplatek, byla považována pouze centrální loterní jednotka, mohli by provozovatelé interaktivních videoloterních terminálů 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.

[37] Další námitky směřují k nenaplnění druhé podmínky pro vznik poplatkové povinnosti dle § 10a odst. 1 zákona o místních poplatcích, která spočívá v povolení jiného technického zařízení Ministerstvem financí. Argumentace stěžovatelky stojí na názoru, že Ministerstvo financí v současné době povoluje v režimu jakéhosi zbytkového zmocňovacího ustanovení § 50 odst. 3 zákona o loteriích pouze loterie a jiné hry, přičemž hru (provozovanou prostřednictvím centrálního loterního systému tvořeného centrální řídicí jednotkou, místními kontrolními jednotkami a koncovými zařízeními) nelze s koncovými zařízeními ztotožňovat.

[38] Pátý senát dospěl k závěru, že „je nutné vnímat § 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 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. 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 podmíněk. 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. Na základě logického a teleologického výkladu lze konstatovat, že povinnost platit místní poplatek se vztahuje ke každé koncové jednotce; opačný výklad by nesledoval účel dané právní úpravy. Interaktivní videoloterní terminály, jakožto koncová zařízení CLS, podléhají povolení Ministerstva financí podle § 50 odst. 3 zákona o loteriích, a proto spadají pod pojem jiné technické herní zařízení. Podléhají tedy místnímu poplatku podle § 10a zákona o místních poplatcích. Jelikož ani v tomto směru dikce § 10a zákona o místních poplatcích (ve spojení s § 50 odst. 3 zákona o loteriích) nevede při použití klasických interpretačních metod k dvojímu výkladu, z nichž by jeden bylo možno z hlediska stěžovatelky označit za příznivější, zásada *in dubio pro libertate*, na jejímž dodržení stěžovatelka naléhala, nedostala prostor pro svou aplikaci. Nejvyšší správní soud tak vyšel ze stejných závěrů jako krajský soud.

IV. Závěr a náklady řízení

[39] S ohledem na výše uvedené dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl. O věci při tom rozhodl bez jednání postupem podle § 109 odst. 2 s. ř. s., dle kterého o kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud zpravidla bez jednání.

[40] Stěžovatelka, která neměla v řízení úspěch, nemá ze zákona právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s.). Žalovanému, který by jinak měl právo na náhradu nákladů řízení, nevznikly v řízení o kasační stížnosti žádné náklady.

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

V Brně dne 9. července 2015

JUDr. Radan Malík
předseda senátu