



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Michala Mazance a soudců Mgr. Davida Hipšra a JUDr. Jana Passera v právní věci žalobce: **multigate a. s.**, se sídlem Riegrova 373/6, Olomouc, zastoupeného JUDr. Tomášem Vymazalem, advokátem se sídlem Wellnerova 1322/3c, Olomouc, proti žalovanému: **Krajský úřad Libereckého kraje**, se sídlem U Jezu 642/2a, Liberec, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 12. 2011, čj. KULK 94715/2011/ODL/71, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové soudu ze dne 19. 12. 2014, čj. 30 Af 15/2012 - 135,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žalobce **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** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I.

1) Rozhodnutím ze dne 12. 9. 2011, čj. FO 11/1365/SAZ, Městský úřad Turnov (dále jen „správce daně“) nevyhověl žádosti žalobce o vrácení přeplatku, který měl podle žalobce vzniknout uhrazením místního poplatku ve výši 55 000 Kč za jiná technická herní zařízení povolená Ministerstvem financí a provozovaná v období od 1. 1. 2011 do 31. 3. 2011.

2) Rozhodnutím ze dne 20. 12. 2011, čj. KULK 94715/2011/ODL/71 (dále též „napadené rozhodnutí“) žalovaný zamítl odvolání žalobce proti shora uvedenému rozhodnutí správce daně a toto rozhodnutí potvrdil.

II.

3) Žalobce podal proti rozhodnutí žalovaného žalobu ke Krajskému soudu v Hradci Králové, který ji zamítl rozsudkem ze dne 19. 12. 2014, čj. 30 Af 15/2012 – 135. Tento rozsudek,

stejně jako všechna dále citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, je dostupný na www.nssoud.cz a soud na něj na tomto místě pro stručnost zcela odkazuje.

III.

4) Žalobce (stěžovatel) podal proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost. Stěžovatel již dne 10. 9. 2010 při ohlášení poplatkové povinnosti řádně a včas sdělil správci daně, že s poplatkovou povinností nesouhlasí, a domáhal se platebního výměru, který dosud nebyl vydán. Splnil tak všechny podmínky, které podle právního názoru rozšířeného senátu založily povinnost správce daně vydat ve věci místního poplatku platební výměr (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 6. 2014, čj. 2 Afs 68/2012 – 34). Bez existence pravomocného platebního výměru následně nemohlo dojít k předepsání poplatku na osobní daňový účet stěžovatele, a správce daně nemohl rozhodnout, že stěžovatel nemá na tomto poplatku přeplatek. Rozhodnutí správce daně je tedy nicotné. Napadené rozhodnutí je nepřezkoumatelné také z toho důvodu, že se žalovaný zabýval pouze výkladem pojmu „jiné technické herní zařízení“ a nijak se nezabýval stavem stěžovatelova daňového účtu a nepřezkoumal zákonnost rozhodnutí správce daně ani v jiných bodech, ač k tomu byl povinen podle § 114 odst. 2 a 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). Krajský soud argumentoval rozsudkem Nejvyššího správního soudu v jiné věci stěžovatele ze dne 29. 8. 2014, čj. 5 Afs 113/2013 – 41, který se však odchyloval od dosavadní judikatury v závěru, že v rámci řízení o přeplatku je možné meritorně přezkoumat i samotnou existenci poplatkové povinnosti. Proti tomuto rozsudku byla podána ústavní stížnost.

5) Stěžovatel dále označil napadený rozsudek za nepřezkoumatelný, neboť se krajský soud nevypořádal s žalobními argumenty ohledně technických aspektů jím provozovaných zařízení, které rovněž brání subsumpci těchto zařízení pod pojem „jiné technické herní zařízení.“ Tento pojem nemá legální definici, ale je spojen s pojmem „výherní hrací přístroj“, kterým se podle § 17 odst. 1 zákona o loteriích rozumí kompaktní, funkčně nedělitelné a programově řízené technické zařízení s ovládním určeným pouze pro jednoho hráče. Z důvodu tohoto spojení by „jiné technické herní zařízení“ mělo být obdobné výhernímu přístroji, například technologickým charakterem: kompaktností a funkční nedělitelností. Koncové jednotky CLS neboli interaktivní videoloterijní terminály nemají takový charakter, neboť samy o sobě nemohou sloužit k provozování loterií a jsou pouze zobrazovací jednotkou. Samotný průběh hry zabezpečuje řídicí jednotka CLS, která je umístěna jinde. Takto je centrální loterijní systém vymezen i v rozhodnutích Ministerstva financí.

6) Stěžovatel také nesouhlasil s krajským soudem, že byl povinen platit místní poplatek za „provozovaný výherní hrací přístroj nebo jiné technické herní zařízení povolené Ministerstvem financí podle jiného právního předpisu“ za zařízení, která jsou koncovými jednotkami tzv. centrálního loterijního systému (dále též „CLS“). Koncové jednotky CLS nejsou podle stěžovatele jiným technickým herním zařízením a nelze je užívat ke hrám či loterii bez spojení s řídicí jednotkou CLS. Zmíněný poplatek má spíše podobu daně, protože za něj není poskytováno protiplnění; daňové předpisy přitom musí být formulovány maximálně jednoznačně. Podle § 50 odst. 3 zákona č. 202/1990 Sb., o loteriích a jiných podobných hrách ve znění od 1. 9. 1998 (dále jen „zákon o loteriích“), povoluje ministerstvo financí pouze loterie a jiné podobné hry, výherní hrací přístroje, tomboly, kursové sázky a sázkové hry v kasinu. Žádný právní předpis neopravňuje ministerstvo financí k povolování provozu jiného technického herního zařízení; nelze tedy vybírat poplatek za takové zařízení povolené ministerstvem financí. Nelze jej interpretovat teleologicky v neprospěch stěžovatele, neboť by tím byl porušen ústavní princip *in dubio pro libertate* a jednalo by se o zásah do stěžovatelových vlastnických práv. Krajský soud poukázal na rozsudky Nejvyššího správního soudu čj. 2 Afs 37/2013 – 26 a čj. 2 Afs 52/2013 – 39, s nimiž však stěžovatel nesouhlasí vzhledem ke shora uvedenému.

IV.

7) Žalovaný se ke kasační stížnosti nevyjádřil.

V.

8) Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

9) Kasační stížnost není důvodná.

10) Podle § 1 písm. g) zákona č. 565/1990 Sb., o místních poplatcích ve znění od 16. 6. 2010 do 31. 10. 2011 (dále jen „zákon o místních poplatcích“) mohly obce vybírat místní poplatky za provozovaný výherní hrací přístroj nebo jiné technické herní zařízení povolené Ministerstvem financí podle jiného právního předpisu.

11) Ze správního spisu Nejvyšší správní soud zjistil následující. Obecně závaznou vyhláškou města Turnova č. 1/2010 byl zaveden místní poplatek za provozovaný výherní hrací přístroj nebo jiné technické herní zařízení podle jiného právního předpisu (dále též „herní zařízení“), a to s účinností od 1. 9. 2010. Podle článku 3 odst. 1 vyhlášky byl poplatník povinen správci poplatku ohlásit písemně povolení herního zařízení do 15 dnů od nabytí právní moci povolení; již povolená herní zařízení byl povinen ohlásit do 1. 10. 2010. Stěžovatel ohlásil správci poplatku dne 10. 9. 2010, že na území města Turnova provozuje „*loterii nebo jinou podobnou hru provozovanou prostřednictvím funkčně nedělitelného technického zařízení – Centrální loterijní systém, který je tvořený centrální řídicí jednotkou, místními kontrolními jednotkami a připojenými koncovými videoloterijními terminály.*“ Dále uvedl, že videoloterijní terminály nejsou samostatným zařízením, protože se jedná pouze o součást CLS; nelze je tedy podříditi režimu místních poplatků. Stěžovatel zároveň uvedl, že žádá o vydání platebního výměru na místní poplatek.

12) Podle právního názoru rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu vyjádřeného v usnesení ze dne 24. 6. 2014, čj. 2 Afs 68/2012 – 34, byl správce daně za těchto okolností povinen platební výměr vydat, a pokud se tak nestalo, nedošlo k vyměření místního poplatku postupem podle § 46 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků, ani k vystavení platebního výměru podle § 140 daňového řádu. Podle rozšířeného senátu nelze nutit poplatníka, který nesouhlasí se svou poplatkovou povinností, aby se stal neplatičem a vydal se tak riziku zvýšení místního poplatku až na trojnásobek postupem podle § 11 zákona o místních poplatcích; pro tyto případy bylo nezbytné umožnit těmto poplatníkům přezkum jejich poplatkové povinnosti (srov. body 44 a 46 shora uvedeného usnesení rozšířeného senátu čj. 2 Afs 68/2012 – 34).

13) Rozšířený senát dospěl k uvedenému právnímu názoru za situace, kdy stěžovatel splnil povinnost ohlásit správci daně počet jím provozovaných herních zařízení podle příslušné obecní vyhlášky, uvedl důvody, proč tato zařízení podle jeho názoru nepodléhají místnímu poplatku, a zároveň poplatky uhradil, neboť se obával postihu za včasné nezaplacení podle § 11 zákona o místních poplatcích. Někteří správci daně nevydali platební výměry, pouze stěžovatele upozornili, jakým způsobem může poplatek uhradit; stěžovatel následně brojil proti vyměření poplatku i v případech, kdy platební výměr neobdržel. Rozhodnutí nadřízených správců daně o odvolání proti nevydaným platebním výměrům se následně stala předmětem zkoumání rozšířeného senátu.

14) Skutkové okolnosti nyní projednávané věci jsou odlišné. Podle správního spisu stěžovatel sice řádně a včas sdělil správci daně, že požaduje vydání platebního výměru ve věci místního poplatku z herních zařízení, dále se však již platebního výměru aktivně nedomáhal (například

cestou ochrany proti nečinnosti podle § 38 daňového řádu). Namísto toho požádal dne 15. 8. 2011 o vrácení přeplatku podle § 155 daňového řádu a v této žádosti rozporoval svou povinnost platit místní poplatek z herních zařízení za období od 1. 1. 2011 do 31. 3. 2011, s tím, že zákon o loteriích neobsahuje pojem „jiné technické herní zařízení“ ani nutnost jeho povolení Ministerstvem financí.

15) V rámci rozhodování o vrácení přeplatku se správní orgány obou stupňů meritorně zabývaly tím, zda byl stěžovatel povinen platit místní poplatek z jím provozovaných herních zařízení. Rozhodnutí správních orgánů následně přezkoumal z tohoto hlediska i krajský soud. Došlo tedy k přezkumu stěžovatelovy poplatkové povinnosti, byť jinou procesní cestou, než kterou naznačil rozšířený senát ve shora uvedeném usnesení. Trvat za těchto okolností na tom, aby byla stěžovatelova hmotněprávní povinnost zaplatit místní poplatek zkoumána ještě v rámci řízení ohledně platebního výměru, by bylo pouhým formalismem. Na tomto závěru nic nemění rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 1. 2013, čj. 1 Afs 85/2012 – 54, na který upozorňoval stěžovatel v kasační stížnosti. Uvedený rozsudek se týkal skutkově odlišné situace, v níž krajský soud v rámci přezkumu rozhodnutí o nevrácení přeplatku meritorně přezkoumával pravomocný platební výměr, z něhož toto rozhodnutí vycházelo; zabýval se tedy existujícím a pravomocným rozhodnutím, které nebylo předmětem řízení. Taková situace v projednávané věci nenastala.

16) Na nyní projednávaný případ tak lze v plném rozsahu aplikovat rozsudek Nejvyššího správního soudu v jiné stěžovatelově věci ze dne 29. 8. 2014, čj. 5 Afs 113/2013 – 41, kde stěžovatel zvolil totožný procesní postup, tj. žádost o vrácení přeplatku podle § 155 daňového řádu. Pátý senát zde konstatoval, že „stěžovatel místní poplatky zaplatil, a posléze podal bez dalšího přímo žádost o vrácení vratitelného přeplatku. Byť tedy v intencích usnesení rozšířeného senátu ze dne 24. 6. 2014, čj. 2 Afs 68/2012 – 34, 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 vedle 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.“ Skutkové okolnosti nyní projednávané věci ani argumentace stěžovatele v nynější kasační stížnosti nezavdaly osmému senátu důvod odchytil se od shora uvedeného právního názoru pátého senátu. Na okraj lze poznamenat, že se závěry pátého senátu se ztotožnil i druhý senát Nejvyššího správního soudu v jiné obdobné stěžovatelově věci, a to v rozsudku ze dne 5. 11. 2014, čj. 2 As 55/2014 – 46. Obsah těchto rozsudků je stěžovateli znám, a proto na ně Nejvyšší správní soud pouze odkazuje.

17) Stěžovatel označil napadené rozhodnutí za nepřezkoumatelné z důvodu, že se žalovaný nezabýval otázkou stavu osobního daňového účtu stěžovatele. Nejvyšší správní soud ponechává tuto námitku stranou, neboť ji stěžovatel vznesl v této podobě poprvé až v kasační stížnosti, a jedná se tedy o námitku nepřípustnou podle § 104 odst. 4 s. ř. s. Na okraj lze však poznamenat, že stěžovatel v odvolání nijak nerozporoval závěry správce daně ohledně stavu jeho osobního daňového účtu; protože tato okolnost nebyla sporná, neměl žalovaný důvod se jí zabývat.

18) Nejvyšší správní soud se dále zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu pro nedostatek důvodů. Podle ustálené judikatury vykazují takovou vadu zejména rozhodnutí, u nichž není zřejmé, jakými úvahami se soud řídil při hodnocení skutkových i právních otázek a jak se vypořádal s argumenty účastníků řízení (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 7. 2004, čj. 4 As 5/2003 – 52). Dílčí nedostatky odůvodnění, které nebrání soudnímu přezkumu napadeného rozhodnutí, nemohou být příčinou

zrušení tohoto rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost spočívající v nedostatku důvodů (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, čj. 2 Ads 58/2003 – 75, č. 133/2004 Sb. NSS).

19) Stěžovatel spatřoval nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu v tom, že se krajský soud podrobně nezabýval žalobními námitkami ohledně technické povahy videoloterijních terminálů. Této námitce nelze přisvědčit. Krajský soud se vypořádal s touto námitkou v rozsudku na straně 11 a následujících. Obsáhle citoval z rozsudků Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2013, čj. 2 Afs 37/2013 – 26, a ze dne 14. 6. 2013, čj. 2 Afs 26/2013 – 34, v nichž se Nejvyšší správní soud podrobně zabýval interpretací pojmu „jiné technické herní zařízení.“ Krajský soud uzavřel, že podle citované judikatury představují interaktivní videoloterijní terminály „jiné technické herní zařízení“ podle § 10a zákona o místních poplatcích, a že zpoplatnění proto podléhá každý koncový terminál, nejen centrální loterní jednotka. Krajský soud se tedy dostatečným způsobem vypořádal s uvedenou žalobní námitkou, svůj právní názor dostatečně odůvodnil a z jeho rozsudku je jasně seznatelné, jakými úvahami se přitom řídil; jeho rozsudek tudíž nelze označit za nepřezkoumatelný.

20) Na závěr stěžovatel obsírně prezentoval svůj právní názor, že koncové jednotky centrálního loterního systému nelze zpoplatnit místním poplatkem podle § 10a zákona o místních poplatcích. Na tomto místě je třeba poznamenat, že stěžovatel uplatnil tuto argumentaci u Nejvyššího správního soudu v minulosti již mnohokrát. Nejvyšší správní soud se s touto argumentací opakovaně neztotožnil a svůj právní názor podrobně odůvodnil. Lze poukázat například na rozsudek Nejvyššího správního soudu ve věci stěžovatele ze dne 31. 5. 2013, čj. 2 Afs 37/2013 – 26, jehož obsah je stěžovateli znám. V tomto rozsudku Nejvyšší správní soud uvedl, že „aby bylo možno považovat technické zařízení za „jiné technické herní zařízení“ ve smyslu zákona o loteriích, musí takové zařízení do určité míry naplnit vlastnosti vyherního hracího přístroje podle § 17 odst. 1 zákona o loteriích. Tyto vlastnosti nelze dovozovat primárně z technických parametrů přístroje, jak činí stěžovatel, nýbrž především z jejich funkce (...). Pokud by za jednotku, z níž se odvádí poplatek, byla považována pouze centrální loterní jednotka, mohli by provozovatelé interaktivních videoloterijních 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.“ Citovaný právní názor reflektovala i následná judikatura. Nejvyšší správní soud proto nepovažuje za účelné opakovat pasáže z dřívějších rozhodnutí, a pouze poukazuje například na rozsudky ze dne 18. 7. 2013, čj. 1 Afs 55/2013 – 37, ze dne 13. 9. 2013, čj. 5 Afs 32/2013 – 24, ze dne 7. 10. 2013, čj. 2 Afs 68/2013 – 38, nebo ze dne 9. 4. 2014, čj. 9 Afs 62/2013 – 108.

21) Stěžovateli je rovněž známo, že právní názor Nejvyššího správního soudu opakovaně potvrdil i Ústavní soud; lze poukázat například na usnesení Ústavního soudu ze dne 19. 5. 2015, sp. zn. II. ÚS 3718/13, kterým Ústavní soud odmítl stěžovatelovu ústavní stížnost proti rozsudku Nejvyššího správního soudu čj. 2 Afs 68/2013 – 38 jako zjevně neopodstatněnou. Ústavní soud rozhodl obdobně i o ústavní stížnosti stěžovatele proti rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2014, čj. 5 Afs 116/2013 – 39 (srov. usnesení Ústavního soudu ze dne 11. 9. 2014, sp. zn. III. ÚS 2581/14).

22) Opakovaně již Nejvyšší správní soud vypořádal i námitku porušení principu *in dubio pro libertate (in dubio mitius)*. Jak plyne z rozsudků Nejvyššího správního soudu vydaných ve věcech stěžovatele ze dne 25. 7. 2013, čj. 2 Afs 57/2013 – 34, ze dne 11. 6. 2014, čj. 5 Afs 116/2013 – 39, nebo ze dne 29. 8. 2014, čj. 5 Afs 113/2013 – 41, k aplikaci zmíněného principu je třeba přistoupit v případech, kdy je přítomen rovnocenný konkurenční výklad práva, nikoliv pouze výklad obtížně obhajitelný a formalistický. Ani v nyní projednávaném případě nelze shledat porušení

principu *in dubio mitius*, neboť stěžovatelův výklad byl obtížně obhajitelný a vykazoval rysy účelovosti.

23) Vzhledem ke shora uvedenému Nejvyšší správní soud zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou.

24) Soud rozhodl o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel nebyl v řízení o kasační stížnosti úspěšný, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, protože mu v řízení o kasační stížnosti nevznikly žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti.

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

V Brně 30. července 2015

JUDr. Michal Mazanec
předseda senátu