ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Barbary Pořízkové a soudců JUDr. Radana Malíka a JUDr. Petra Mikeše, Ph.D., 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 27. 4. 2012, č. j. KULK 29678/2012/ODL/11, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 19. 12. 2014, č. j. 30 Af 17/2012 – 60,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Podanou kasační stížností žalobkyně - procesní nástupce původní žalobkyně gate seven, a.s., se sídlem Riegrova 373/6, Olomouc (dále jen „stěžovatelka“), napadá výroky III. a IV. v záhlaví označeného rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové (dále jen „krajský soud“) a domáhá se jejich zrušení. Výrokem III. byla zamítnuta její žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 4. 2012, č. j. KULK 29678/2012/ODL/11, kterým bylo zamítnuto odvolání stěžovatelky a potvrzeno rozhodnutí Městského úřadu Jilemnice ze dne 13. 1. 2012, č. j. PD MUJI 544/2012 (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 55 000 Kč za období 1. 7. 2011 – 30. 9. 2011. Výrokem IV. napadeného rozsudku krajský soud nepřiznal žádnému z účastníků právo na náhradu nákladů řízení.

[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 vybírání tohoto poplatku existoval zákonný podklad.

[3] Krajský soud k námitce, že správce poplatku měl v případě stěžovatelky povinnost vydat platební výměr, odkázal na závěry usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 6. 2014, č. j. 2 Afs 68/2012 – 34, a uvedl, že skutkové okolnosti (zejména předmět přezkumu) jsou v nyní posuzované věci od případu posuzovaného rozšířeným senátem odlišné. V případě posuzovaném rozšířeným senátem poplatník splnil svou ohlašovací povinnost podle příslušné obecně závazné vyhlášky a zároveň uvedl důvody, proč dle jeho názoru nemají herní zařízení místnímu poplatku podléhat. Někteří správci poplatku platební výměry nevydali a pouze poplatníkovi sdělili formu provedení platby poplatku, někteří naopak platební výměr vydali a řádně jej doručili. Poplatník sporné poplatky uhradil, ve všech případech podal odvolání, v případech, kdy žádný platební výměr neobdržel, podal odvolání proti vyměření daně postupem dle § 46 odst. 5 zákona č. 337/1992, o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, ve kterých namítal nezákonnost poplatku a vady řízení spočívající v nevydání jím požadovaných platebních výměrů.

[4] V nyní projednávané věci stěžovatelka splnila ohlašovací povinnost se současnou výhradou, že místnímu poplatku jí provozovaná zařízení nepodléhají. Dále se vydání platebního výměru nedomáhala a namísto toho požádala o vrácení přeplatku podle § 155 daňového řádu, přičemž v žádosti rozporovala svou povinnost místní poplatek platit. V rámci rozhodování o její žádosti o vrácení přeplatku správní orgány posuzovaly hmotněprávní povinnost stěžovatelky, neboť to, zda na poplatku zaplatila více, než kolik činila její zákonná povinnost, záviselo na meritorním posouzení věci. Nebyla jí tak upřena možnost právní ochrany ohledně přezkoumání zákonnosti poplatkové povinnosti, kterou, i přes výhrady, splnila. V rámci řízení o vrácení přeplatku bylo posuzováno, zda měla povinnost místní poplatek za provozovaný přístroj uhradit, či nikoliv. Účelu zdůrazňovaného rozšířeným senátem v usnesení č. j. 2 Afs 68/2012 – 34, tj. přezkumu sporné poplatkové povinnosti, tak bylo dosaženo, jen jinou procesní cestou. V této souvislosti krajský soud odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 8. 2014, č. j. 5 Afs 113/2013 – 41, týkající se obdobné věci.

[5] K namítané protiústavnosti § 1 písm. g) a § 10a zákona o místních poplatcích (ve znění novely č. 183/2010 Sb.) krajský soud odkázal na nález Ústavního soudu ze dne 9. 1. 2013, sp. zn. Pl. ÚS 6/12, publ. pod č. 39/2013 Sb., v němž bylo konstatováno, že novela zákona o místních poplatcích provedená zákonem č. 183/2010 Sb., jíž byl zaveden poplatek za jiné technické herní zařízení povolené Ministerstvem financí podle jiného právního předpisu, nebyla přijata ústavně nekonformním způsobem.

[6] Při výkladu pojmu *jiné technické herní zařízení povolené Ministerstvem financí podle jiného právního předpisu* (dále též „jiné technické herní zařízení“) krajský soud citoval relevantní judikaturu Nejvyššího správního soudu (rozsudky 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), ze které vyplývá, že interaktivní videoloterní terminál představuje *jiné technické herní zařízení* ve smyslu § 10a zákona o místních poplatcích. Zpoplatnění podléhá každý koncový terminál, nejen centrální loterní jednotka. Vyhláška č. 1/2011 tedy měla svůj zákonný podklad v zákoně o místních poplatcích.

[7] Uzavřel, že správce poplatku postupoval správně, pokud žádosti o vrácení přeplatku na místním poplatku nevyhověl, neboť žádný vratitelný přeplatek na účtu stěžovatelky nevznikl. Zásadní je skutečnost, že stěžovatelku poplatková povinnost ze zákona stíhala. I pokud

by platební výměr byl v jejím případě v intencích závěrů rozšířeného senátu vydán, byl by pouze deklaratorním rozhodnutím, stvrzujícím její zákonnou povinnost. Krajský soud žalobu jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), zamítl.

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. 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] Neztotožňuje se s rozsudkem pátého senátu č. j. 5 Afs 113/2013 – 41, neboť ten se odchýlil od ustálené praxe stanovené rozsudkem prvního senátu ve věci sp. zn. 1 Afs 85/2012 v závěru, že v rámci řízení o přeplatku je možné přezkoumat i samotnou hmotněprávní povinnost, tedy zda poplatníku svědčí poplatková povinnost, za jaká zařízení a v jaké konkrétní výši. První senát tento postup vyloučil a za stěžejní považoval, zda byla či nebyla vydána rozhodnutí o stanovení daně (tj. platební výměry). Správný měl být jedině postup dle § 17 s. ř. s., tj. předložení věci rozšířenému senátu. Stěžovatelka dále poukazuje na ústavní stížnost, kterou proti rozsudku č. j. 5 Afs 113/2013 – 41 podala a o které dosud nebylo rozhodnuto. Navrhuje, aby bylo řízení přerušeno do doby, než bude o této ústavní stížnosti vedené pod sp. zn. IV. ÚS 3089/2014 rozhodnuto.

[11] Stěžovatelka dále tvrdí, že dne 4. 10. 2010 podala ohlášení obsahující jak výhradu ke zpoplatnění, tak žádost o vydání platebního výměru. Obecně závazná vyhláška města Jilemnice č. 1/2010, účinná od 1. 10. 2010 stanovila patnáctidenní lhůtu pro ohlášení, tato povinnost tak byla splněna ve stanovené lhůtě. Na platnosti ohlášení nezměnilo nic ani přijetí nové vyhlášky, která na vyhlášku č. 1/2010 navazovala, když bylo zřejmé, že se právní názor stěžovatelky nezměnil. Je přesvědčena, že naplnila podmínky usnesení rozšířeného senátu a správce daně byl povinen vydat platební výměr, což neučinil.

[12] 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. Krajský soud se okolností vyměření poplatku nijak nezabýval a zatížil tím řízení vadou.

[13] 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.

[14] 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 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. 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 č. 202/1990 Sb., o loteriích a jiných podobných hrách, ve znění účinném pro posuzovanou věc (dále jen „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.

[15] 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 týmž ustanovením zákona o místních poplatcích, stěžovatelka (za použití argumentu *a similí*) 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.

[16] 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* nevypořádal správně.

[17] Krajský soud se dostatečně nevypořádal 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 řídící 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 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.

[18] S ohledem na výše uvedené navrhuje, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek krajského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[19] Žalovaný se ke kasační stížnosti ve stanovené lhůtě nevyjádřil.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[20] 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 přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[21] 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 nesvědčí 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 stiženo 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.

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

[23] Správce poplatku zamítl žádosti stěžovatelky o vrácení vratitelného přeplatku v souladu s § 11 odst. 1 písm. a), § 154 odst. 1 a § 155 odst. 4 daňového řádu, v souladu se zákonem o místních poplatcích 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.

[24] Poté soud přistoupil k vypořádání námitek dovolávajících se nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku krajského soudu. Nepřezkoumatelnost rozhodnutí je rovněž vadou rozhodnutí, ke které jsou správní soudy povinny přihlížet i bez námitky, 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.

[25] Veškerá výše uvedená kritéria rozhodnutí krajského soudu splňuje. Jedná se o srozumitelné rozhodnutí opřené o dostatek relevantních důvodů. Je z něj zcela zřejmé, proč soud rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku rozhodnutí. Dle stěžovatelky se krajský soud nesrozumitelným způsobem vypořádal s jejími námitkami ve věci nutnosti vydat platební výměr. Nejvyšší správní soud konstatuje, že uvedenou námitkou se krajský soud zabýval na stranách 8 až 10 napadeného rozsudku (srov. shrnutí v odstavcích 3 a 4 tohoto rozsudku). Nejprve odkázal na závěry rozšířeného senátu v usnesení č. j. 2 Afs 68/2012 – 34 a konstatoval, že skutkové okolnosti případu posuzovaného v rámci tohoto usnesení jsou zcela odlišné od nyní projednávané věci.

[26] 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. Uzavřel, že za dané situace postupoval správce poplatku procesně správně, když na základě takové žádosti vedl řízení o vrácení přeplatku dle § 155 daňového řádu a nikoliv řízení o vydání platebního výměru. Takovéto vypořádání považuje Nejvyššího správní soud za zcela srozumitelné. Stěžovatelka ostatně ani podrobněji neuvádí, v čem konkrétně jsou závěry krajského soudu nesrozumitelné.

[27] Stěžovatelka 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 stěžovatelky eviduje správce poplatku pouze stěžovatelkou 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.

[28] 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 zařízení. Krajský soud však v napadeném rozsudku podrobně citoval závěry rozsudků Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 37/2013 – 26 a č. j. 2 Afs 26/2013 – 34, v nichž se zdejší soud technickými parametry provozovaných zařízení zabýval (viz citace zejména na str. 12 napadeného rozsudku). Krajský soud se s citovanými závěry ztotožnil a nepovažoval

za nutné opakovat jinými slovy totéž (viz str. 19 napadeného rozsudku). Lze tedy uzavřít, že se krajský soud s uvedenou žalobní argumentací stěžovatelky vypořádal, stejně tak jako s jejími dalšími žalobními námitkami.

[29] Ke kasačním námitkám dovolávajících se absence vyměření, tj. nevydání platebních výměrů, úvodem považuje zdejší soud za nutné konstatovat, že usnesením rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 6. 2014, č. j. 2 Afs 68/2012 – 34, 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.

[30] 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 ohlašovací povinnost (§ 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 poplatku, ani k vystavení platebního výměru dle § 140 daňového řádu*".

[31] 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 (propadné 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 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, 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.

[32] 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.

[33] V projednávaném případě stěžovatelka splnila ohlašovací povinnost se současnou výhradou, že jí provozovaná zařízení místnímu poplatku nepodléhají (srov. ohlášení ze dne 28. 2. 2011 a 7. 3. 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 stěžovatelka 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 nesvědčí hmotněprávní poplatková povinnost.

[34] Stěžovatelka tedy nezvolila cestu prostřednictvím domáhání se vydání platebních výměrů a brojení proti jejich zákonnosti (jako poplatníci ve věci řešené rozšířeným senátem v usnesení č. j. 2 Afs 68/2012 – 34), 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 stěžovatelka zpochybňovala svoji poplatkovou povinnost, jak správními orgány, tak krajským soudem v rámci stěžovatelkou zvolené procesní obrany řádně vypořádány.

[35] Až v kasační stížnosti přichází stěžovatelka s tvrzením, že dne 4. 10. 2010 podala ohlášení obsahující žádost o vydání platebního výměru, přičemž uvádí, že ačkoliv bylo toto ohlášení učiněno v době účinnosti vyhlášky města Jilemnice č. 1/2010, na jeho platnosti nic nemění přijetí nové vyhlášky č. 1/2011, neboť má být zřejmé, že se její právní názor nezměnil. 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 jím známé relevantní okolnosti pro posouzení věci uplatnily 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 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 jsou založeny ohlášení ze dne 28. 2. 2011 a 7. 3. 2011, z nichž vycházely jak správní orgány, tak krajský soud. V těchto ohlášeních stěžovatelka o vydání platebního výměru nepožádala.

[36] Nad rámec výše uvedeného, lze také odkázat na judikaturu Ústavního soudu, který ve shodné právní věci stěžovatelky v usnesení ze dne 11. 9. 2014, sp. zn. III. ÚS 2581/14, uvedl, že *„námitce, že nelze rozhodovat o existenci přeplatku za situace, kdy poplatek nebyl předepsán (resp. řádně vyměřen), a tudíž bylo za této situace povinností správce poplatku jej k žádosti vrátit, kterou stěžovatelka nově podpořila i odkazem na rozhodnutí rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 6. 2014 č. j. 2 Afs 68/2012, považuje Ústavní soud za nutné uvést, že se i jí již zabýval, a v usnesení sp. zn. III. ÚS 3243/14 či sp. zn. III. ÚS 3343/13 s poukazem na "převažující formální povahu" námitky vyslovil, že "nerozporuje vznik poplatkové povinnosti … z hlediska naplnění hmotněprávních podmínek zákona a vyhlášky. "Pouze" nesouhlasí s formální (procesní) stránkou věci - že správní orgán nepromítl svůj závěr o naplnění hmotněprávních podmínek právních předpisů o vzniku poplatkové povinnosti do "formy" v podobě doručeného platebního výměru.*

[37] Stěžovatelka v kasační stížnosti dále namítá, že s odkazem na rozsudek prvního senátu ve věci sp. zn. 1 Afs 85/2012 není možné v rámci řízení o přeplatku přezkoumávat samotnou hmotněprávní povinnost. Tato námitka objevující se poprvé až v kasační stížnosti je nepřípustná podle § 104 odst. 4 s. ř. s., jelikož nebyla uplatněna v řízení před krajským soudem, ačkoliv uplatněna být mohla. Tato námitka navíc působí zjevně účelovým dojmem, jelikož to byla sama stěžovatelka, která v žádosti o vrácení přeplatku argumentovala v tom smyslu, že jí provozovaná zařízení poplatková povinnost netíží. Stejným způsobem argumentovala i v podaném odvolání. Rovněž žaloba a kasační stížnost obsahují z převážné části argumenty zpochybňující poplatkovou povinnost stěžovatelky. Nezbývá než poukázat na závěry Ústavního soudu vztahující se k této námitce ve shodné právní věci stěžovatelky (usnesení ze dne 5. 5. 2015, sp. zn. II. ÚS 970/15, nebo usnesení ze dne 27. 5. 2015, sp. zn. II. ÚS 905/15): *jestliže stěžovatelka svojí námitkou oponuje postupu správního orgánu, jenž nevyhověl jejím žádostem o vrácení přeplatků, k jejichž vyměření se předtím neuchýlil (a následně kritizuje správní soudy, že správní rozhodnutí z tohoto důvodu nezrušily, resp. že přezkoumaly samu hmotněprávní povinnost k placení poplatku), ponechává přitom stranou, že otázku interpretace a aplikace § 10a odst. 1 zákona o místních poplatcích formou kasační námitky sama předestřela, jakož i – a to především – pomíjí skutečnost, že jí svědčila hmotněprávní povinnost k úhradě místního poplatku, což Ústavní soud ve stěžovatelce známých rozhodnutích dříve vyslovil, a to opakovaně.*

[38] Co se týče námitky rozporu rozsudku pátého senátu č. j. 5 Afs 113/2013 – 41 s rozsudkem prvního senátu ve věci sp zn. 1 Afs 85/2012 je nutné připomenout, že rozsudek pátého senátu se týká zcela specifických skutkových okolností. Zabývá se přeplatkem na místním poplatku za provozovaný výherní hrací přístroj nebo jiné technické herní zařízení povolené Ministerstvem financí za situace, kdy poplatníci nemohli znát pozdější judikaturu Nejvyššího správního soudu (zejména usnesení rozšířeného senátu č. j. 2 Afs 68/2012 – 34) a nevěděli, že je možné se u místních poplatků (i v případě jejich zaplacení) domáhat vydání platebního výměru způsobem popsaným v usnesení rozšířeného senátu (s ohledem na ustanovení § 11 zákona o místních poplatcích). Za uvedené situace by bylo odmítnutím spravedlnosti, pokud by se poplatník, který se vydání platebního výměru nedomáhal, avšak požádal o vrácení přeplatku dle § 155 daňového řádu, nedomohl hmotněprávního přezkumu své poplatkové povinnosti. Za uvedené situace pátý senát dospěl k závěru, že je v rámci řízení o přeplatku možné přezkoumat hmotněprávní poplatkovou povinnost.

[39] 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 podřadit pod poplatkovou povinnost. V úvodu své argumentace 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, týkající se podobné materie, s jejichž závěry vyjadřuje nesouhlas, aniž by hlouběji rozvinula, v jakých ohledech považuje dotčená rozhodnutí za chybná. Přidržuje 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 č. j. 5 Afs 116/2013 - 39.

[40] 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 ovládáním 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.

[41] 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 řídící jednotkou, místními kontrolními jednotkami a koncovými zařízeními) nelze s koncovými zařízeními ztotožňovat.

[42] 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 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*“. 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.

[43] K návrhu na přerušení řízení do doby, než bude rozhodnuto o ústavní stížnosti stěžovatelky proti rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 8. 2014,

č. j. 5 Afs 113/2013 – 41, vedené u Ústavního soudu pod sp. zn. IV. ÚS 3089/2014, soud uvádí, že neshledal důvody pro přerušení řízení dle § 48 odst. 3 písm. d) s. ř. s. Ústavní soud již v řadě případů odmítl ústavní stížnosti stěžovatelky proti rozsudkům zdejšího soudu, v nichž bylo ze závěrů rozsudku č. j. 5 Afs 113/2013 – 41 vycházeno (srov. např. usnesení Ústavního soudu ze dne 5. 5. 2015, sp. zn. II. ÚS 970/15, ze dne 27. 5. 2015, sp. zn. II. ÚS 905/15, nebo ze dne 23. 3. 2015, sp. zn. I. ÚS 98/15). Za této situace nepovažuje soud za potřebné řízení z uvedených důvodů přerušovat.

IV. Závěr a náklady řízení

[44] 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.

[45] 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 2. července 2015

JUDr. Barbara Pořízková
předsedkyně senátu