



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Marie Kocourkové a soudkyň JUDr. Magdaleny Ježkové a Mgr. Heleny Konečné ve věci žalobkyně: **multigate, a. s.**, se sídlem Olomouc, Riegrova 373/6, zast. JUDr. Tomášem Vymazalem, advokátem se sídlem Olomouc, Wellnerova 1322/3C, proti žalovanému: **Krajský úřad Královéhradeckého kraje**, se sídlem Hradec Králové, Pivovarské nám. 1245, v řízení o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 10. 10. 2014, čj. 17283/MJ/2014-2 a čj. 17386/MJ/2014-1, a ze dne 24. 11. 2014, čj. 16084/MJ/2014-5, **t a k t o :**

I. Žaloba se z a m í t á .

II. Žádný z účastníků n e m á právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Napadenými rozhodnutími žalovaný nevyhověl odvolání žalobkyně do rozhodnutí Městského úřadu Vrchlabí (dále také jen "správce poplatku" nebo „správce daně“) ze dne 15. 3. 2012, čj. OF/19130/2011-2 a čj. OF/19130/2011-4, a do rozhodnutí Městského úřadu Hostinné (dále rovněž také jen "správce poplatku" nebo „správce daně“) ze dne 6. 9. 2011, čj. 3701/2011//FIN/KA, kterými byly zamítnuty její žádosti o vrácení přeplatku na místním poplatku za provozovaný výherní hrací přístroj nebo jiné technické herní zařízení povolené Ministerstvem financí. Napadeným rozhodnutím čj. 16084/MJ/2014-5 žalovaný současně provedl změnu výroku rozhodnutí čj. 3701/2011//FIN/KA tak, že jej zpřesnil, a doplnil část odůvodnění.

Včas podanou žalobou se žalobkyně domáhala přezkoumání zákonnosti shora uvedených rozhodnutí, navrhla jejich zrušení, jakož i zrušení jim předcházejících rozhodnutí orgánu prvního stupně, a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení.

Napadená rozhodnutí označila žalobkyně za nezákonná, neboť se žalovaný nesprávně a nedostatečně vypořádal s jejími odvoláními a rozhodl tak v rozporu s ustanovením § 154 a 155 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). Žalovaný rovněž nesprávně interpretoval příslušné právní předpisy, porušil ustanovení § 10a a § 11 zákona č. 565/1990 Sb., o místních poplatcích, ve znění do 13. 10. 2011 (dále jen „zákon o místních poplatcích“), § 114 odst. 2 a 3 a § 116 odst. 2 daňového řádu. Žalovaný rovněž nesprávně interpretoval příslušná ustanovení zákona č. 202/1990 Sb., o loteriích a jiných podobných hrách, ve znění do 13. 10. 2011 (dále jen „zákon o loteriích“), a to zejména § 50 odst. 3. Žalobkyně má za to, že žalovaný měl na základě podaných odvolání napadená rozhodnutí orgánu prvního stupně s ohledem na jeho vady zrušit nebo je prohlásit za nicotné. Dle jejího názoru i správce poplatku porušil zejména ustanovení § 154 a § 155 daňového řádu, § 10a a § 11 zákona o místních poplatcích.

Předně žalobkyně vytkla jako zásadní vadu jak rozhodnutí krajského soudu (zřejmě měla na mysli rozhodnutí žalovaného jako odvolacího orgánu), tak rozhodnutí správce daně, nicotnost rozhodnutí prvostupňového správce daně, neboť správní orgány vycházely v řízení z nedostatečných pokladů, resp. nevycházely z pokladů, ze kterých dle daňového řádu měly. Je přesvědčena, že správce daně nemůže za situace, kdy se opakovaně vyjadřovala, že místnímu poplatku její zařízení nepodléhají, rozhodnout o ne/existenci přeplatku na místním poplatku bez toho, aniž by měl jako podklad pro rozhodnutí k dispozici pravomocný platební výměr. S poukazem na odbornou literaturu uvedla, že evidence daní je administrativní postup, který slouží k zaznamenávání daňových povinností, přičemž tyto záznamy samy o sobě mají informativní charakter. V souladu s daňovým řádem tedy mohou být zaevidovány pouze takové daňové povinnosti, které byly řádně stanoveny. Do evidence se předepisuje vyměřená daň podle výsledků vyměřovacího řízení (§ 139 odst. 2 daňového řádu). Daň lze přitom vyměřit pouze rozhodnutím, a to buď platebním výměrem, dodatečným platebním výměrem, případně hromadným předpisným seznamem; daňový řád nepřipouští stanovení daně bez vydání rozhodnutí. Rozhodnutí jako výsledek vyměřovacího řízení je nezastupitelnou podmínkou pro předepsání daně do evidence daní.

Žalobkyně poukázala na ustanovení § 154 odst. 1 daňového řádu a závěry rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu v rozsudku ze dne 24. 06. 2014, čj. 2 Afs 68/2012-34, ohledně povinnosti správce místního poplatku vydat platební výměr za situace, kdy poplatník místního poplatku sdělil kvalifikovaným způsobem své pochybnosti a současně o vydání platebního výměru požádal, přestože místní poplatek ve stanovené lhůtě včas a ve správné výši uhradil. Uvedla, že z podaných ohlášení „s výhradou“ v jejích případech jednoznačně vyplývá kvalifikovaný nesouhlas s výší poplatku, resp. se samotným zpoplatněním. Nebyl-li pak vydán pravomocný platební výměr, nebyl poplatek na jejím daňovém účtu předepsán a nelze rozhodovat o existenci přeplatku, resp. je takové rozhodnutí předčasné, neboť zde přeplatek jednoznačně evidován je. Žalobkyně připomněla i to, žádala správce poplatku o spolupráci, kdy vznesla důvodné pochybnosti ke zpoplatnění „jiných technických herních zařízení“ a pro případ závěru správce poplatku o tom, že by měla být předmětnou vyhláškou v nějakém rozsahu dotčena, žádala o vydání a doručení platebního výměru, ve kterém výši místního poplatku stanoví a s odkazem na příslušná ustanovení právního řádu také odůvodní.

Z uvedeného žalobkyně dovodila, že správce poplatku byl povinen vydat platební výměr a tento jí řádně doručit. Pouze na základě pravomocného platebního výměru pak může být poplatek zanesen do daňové evidence - na daňový účet daňového subjektu. Jestliže pravomocné vyměření chybí, není místní poplatek na straně „má dáti“ evidován, a tedy

jakákoliv platba na takový místní poplatek musí být jednoznačně evidována jako přeplatek. Rozhodnutí správce poplatku tak postrádá podklad pro rozhodnutí, neboť nelze rozhodovat o existenci přeplatku za situace, kdy správci poplatku není znám předpis na daňovém účtu poplatníka, resp. pokud poplatek nebyl předepsán, byl správce poplatku povinen rozhodnout tak, že přeplatek existuje. Žalovaný tedy neposoudil správně otázku existence přeplatku a podklady, které pro takové rozhodnutí musí správce poplatku mít a k důkazu užít, a žalobkyně je přesvědčena, že poplatek musí být pravomocně předepsán, tj. vyměřen, aby bylo možno zkoumat, zda přeplatek existuje či nikoliv.

Byť žalobkyně souhlasí se závěry žalovaného o odlišnosti řízení přeplatkového a vyměřovacího, tj. že v případě rozhodování o přeplatku dle ustanovení § 155 daňového řádu soudu nepřisluší, aby se problematikou vyměření daně zabýval z jiných hledisek, než je vykonatelnost jednotlivých rozhodnutí o stanovení daně a jejich transformace do jednotlivých předpisů a odpisů na debetní straně osobního daňového účtu, má zato, že požadavkem judikatury je i to, aby se v řízení o přeplatku správce daně zabýval právě existencí vykonatelných rozhodnutí o stanovení daně. Tím se však žalovaný nijak nezabýval, když za předmětná období žalobkyni žádný poplatek vyměřen nebyl. V testu vratitelnosti přeplatku totiž musel správce poplatku jednoznačně dospět k závěru, že poplatek vyměřen nebyl a tedy nebyl na daňovém účtu evidován. S rozsudkem pátého senátu Nejvyššího správního soudu ve věci sp. zn. 5 Afs 113/2013, na který odkázal žalovaný, se žalobkyně neztotožňuje a dle jejího názoru jej na řešené záležitosti nelze užít, neboť v nyní v řešených věcech nebyla poplatková povinnost ani její výše přezkoumávána, správci poplatku se nezabývali ohlášením, počtem zařízení, dobou jejich provozování ani dalšími aspekty ovlivňujícími výši poplatkové povinnosti. Současně žalobkyně konstatovala, že se pátý senát odchýlil od ustálené praxe v závěru, že v rámci řízení o přeplatku je možné přezkoumat i samotnou hmotněprávní povinnost, tedy zda poplatník poplatková/daňová povinnost svědčí, za jaká zařízení a v jaké konkrétní výši.

Žalobkyně dále namítla nepřezkoumatelnost rozhodnutí žalovaného, který se dle jejího názoru nijak nezabýval otázkou jejího daňového účtu, stavu na tomto účtu a existencí přeplatku, a zabýval se pouze výkladem pojmu jiné technické herní zařízení, v ostatních bodech zákonnost rozhodnutí nijak nepřezkoumával, ačkoliv je k tomu vázán ustanovením § 114 odst. 2 a 3 daňového řádu.

Pokud jde o rozhodnutí ve věci poplatku na území města Hostinné, současně navíc namítla nicotnost rozhodnutí správce poplatku z důvodu, že stejné číslo jednací již obsahovalo rozhodnutí o přeplatku za 2. čtvrtletí roku 2011, přičemž ani podle výroku rozhodnutí, který je rovněž stejný, není možné zjistit, jaké žádosti se rozhodnutí týká. Ačkoliv správce poplatku vydal rozhodnutí o opravě zřejmé nesprávnosti, žalobkyně má za to, že uvedenou vadu již nešlo napravit, neboť jde o vadu natolik závažnou, že rozhodnutí v jejím důsledku neexistuje již od počátku.

Za zásadní otázku, která je v tomto řízení řešena, označila žalobkyně otázku existence povinnosti 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. Tuto otázku však žalovaný neposoudil správně, přičemž mimo jiné postupoval v rozporu s ústavně konformním výkladem zákona o místních poplatcích a nedodržel některé ústavní zásady týkající se daňového řízení.

Žalobkyně připomněla, že v řízení opakovaně namítala, že jí provozovaná zařízení nelze pod pojem „jiné technické herní zařízení povolené Ministerstvem financí podle jiného právního předpisu“ podřadit, a že je tak nelze zpoplatnit dle ustanovení § 10a zákona

o místních poplatcích v tehdy platném znění. Dále podrobně rozvedla argumenty svědčící o neoprávněnosti vybírání tohoto poplatku.

Předně citovala dotčenou právní úpravu, tj. příslušná ustanovení zákona o místních poplatcích (§ 10a a § 1 písm. g) odkazující na zákon o loteriích), § 4, § 18, § 19 a § 50 odst. 3 zákona o loteriích, z nichž dovodila, že je-li zákonně upraven pojem a povolování výherního hracího přístroje, který je rovněž dle § 10a zákona o místních poplatcích zpoplatněn, má být obdobná úprava i pro „jiné technické herní zařízení“, ta však chybí a pojem zůstává nevysvětlen. S poukazem na ustanovení § 17 odst. 1 a § 18 odst. 1 zákona o loteriích uvedla, že 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. Má zato, že právě v oblasti daní a poplatků je nutné, aby byla jednotlivá ustanovení jasná, určitá a srozumitelná a v souladu se souvisejícími právními předpisy. Odlišná úprava zákona o loteriích a zákona o místních poplatcích subjektu poplatku nedává jednoznačnou odpověď, zda poplatkové povinnosti jím provozovaná zařízení podléhají či nikoli. V souladu s judikaturou ústavního soudu přitom lze za zákon považovat jediné právní normu formulovanou s dostatečnou přesností, aby občanu umožnila své chování regulovat. Ústavní soud rovněž judikoval, že Ústava akceptuje a respektuje princip legality jako součást celkové koncepce právního státu, neváže však pozitivní právo jen na formální legalitu, ale výklad a použití právních norem podřizuje jejich obsahově materiálnímu smyslu, přičemž jedním ze základních předpokladů fungování právního státu je i existence vnitřního souladu jeho právního řádu. Proto je také nutné, aby jednotlivé právní předpisy byly srozumitelné a aby z nich vyplývaly předvídatelné následky. Žalobkyně zdůraznila, že tak důvodně předpokládala, že jí provozovaná zařízení nepodléhají místnímu poplatku, neboť jejich provozování není Ministerstvem financí povolováno.

Dle názoru žalobkyně je možný i víceznačný výklad pojmu „jiné technické herní zařízení“ povolené Ministerstvem financí podle jiného právního předpisu“ a domnívá se, že správný výklad je takový, že místní poplatek za takováto zařízení nelze vybírat, a to s ohledem na nesoulad zákona o loteriích a zákona o místních poplatcích, neboť dle zákona o loteriích nemá Ministerstvo financí pravomoc povolovat provozování jiného technického herního zařízení. Upozornila na judikaturu Nejvyššího správního soudu i Ústavního soudu zabývající se otázkou výkladu právních předpisů, a to zejména z pohledu konfliktu dvou výkladů, z nichž oba jsou možné, z určitých úhlů pohledu rozumné a nikoli nepřesvědčivé, a která dospívá k závěru, že je-li k dispozici více výkladů veřejnoprávní normy, je třeba volit ten, který vůbec, resp. co nejméně, zasahuje do toho kterého základního práva či svobody. Princip *in dubio pro libertate* přitom plyne přímo z ústavního pořádku a má např. podobu pravidla *in dubio mitius* nebo pravidla *in dubio pro reo* (nález Ústavního soudu ze dne 13. 9. 2007, sp. zn. I. ÚS 643/06). Žalovaný ani správce poplatku však dle těchto principů nepostupovali.

Žalobkyně dále uvedla, že ustanovení § 10a zákona o místních poplatcích upravuje možnost obcí stanovit obecně závaznou vyhláškou místní poplatek za provozované jiné technické zařízení povolené Ministerstvem financí podle jiného právního předpisu, avšak Ministerstvo financí postrádá pravomoc i působnost k vydání takového povolení, neboť dle zákona o loteriích povoluje pouze loterie a jiné podobné hry, výherní hrací přístroje tomboly, kursové sázky a kursové hry v kasinu. Proto neexistují žádná zařízení, která by podmínky této části § 10a zákona o místních poplatcích splňovala. Vybírání místního poplatku za takové zařízení je tudíž v rozporu se zákonem a rozhodnutí správních orgánů tak postrádají zákonný podklad. I z jednotlivých rozhodnutí (zejména jejich výroků) vydaných Ministerstvem financí žalobkyni vyplývá, že Ministerstvo financí povoluje pouze provozování loterie nebo jiné podobné hry, nikoliv provozování jiného technického herního zařízení nebo jinak

pojmenovaného konkrétního koncového zařízení, a že k povolování provozování jiného technického zařízení či jinak označeného přístroje nemá pravomoc. Neopravňuje-li žádný právní předpis Ministerstvo financí k vydání rozhodnutí o povolení provozování jiného technického herního zařízení, nelze poplatek oprávněně vybírat, neboť by tak bylo konáno v rozporu se zákonem. Rozhodnutí správce poplatku tak bylo vydáno v rozporu s § 154 a § 155 daňového řádu.

Dle žalobkyně měl žalovaný při výkladu pojmu „jiné technické herní zařízení povolené Ministerstvem financí“ přezkoumat příslušné ustanovení zákona o loteriích, když by zjistil, že Ministerstvo nemá pravomoc k vydání povolení pro jiné technické herní zařízení. Přitom nezákonnost přezkoumávaného rozhodnutí je nutno dle § 114 odst. 3 daňového řádu prověřovat, i pokud nebyla odvolatelem uplatněna. Žalovaný i správce poplatku užívají tzv. teleologický a historický výklad právní normy. Takový výklad by však měl sloužit pouze jako pomocný a je nutné nejprve použít výkladu gramatického, systematického a logického. Při použití gramatického výkladu dojdeme dle žalobkyně k závěru, že zpoplatněná mají být taková zařízení, která jsou výsledkem jakéhosi technického bádání a která umožňují hru a která jsou povolena Ministerstvem financí dle zákona o loteriích. Za použití logického výkladu § 10a zákona o místních poplatcích zjistíme, že zákon o místních poplatcích zpoplatňuje v jednom ustanovení provozované výherní hrací přístroje (VHP) a jiná technická herní zařízení (JTHZ) povolená Ministerstvem financí podle jiného právního předpisu, přičemž odkazuje na zákon o loteriích. Co se týče JTHZ, o těchto zákon o loteriích ničeho nestanoví, pouze v § 50 odst. 3 stanoví, že Ministerstvo může povolovat i loterie a jiné podobné hry, které nejsou v zákoně v části první až čtvrté upraveny. Dle zákona o loteriích Ministerstvo financí povoluje pouze loterie a jiné podobné hry, výherní hrací přístroje tomboly, kursové sázky a sázkové hry v kasinu. I při užití výkladu systematickým, kdy se právní norma vykládá v kontextu celého právního systému, a to zejména za použití základních zásad toho kterého odvětví, je zpoplatnění jiného technického herního zařízení dle žalobkyně vyloučeno.

Žalobkyně má zato, že pokud by bylo úmyslem zákonodárce zpoplatnit vedle provozování výherního hracího přístroje i provozování jiného technického herního zařízení, měl tak učinit formou seznatelnou, srozumitelnou a neumožňující různý výklad, a zejména takovou formou, která koresponduje s příslušnými ustanovením zákona o loteriích, na které odkazuje zákon o místních poplatcích. Při výkladu, jaký činí žalovaný, by bylo možné považovat za „jiné technické herní zařízení povolené MF“ prakticky jakýkoliv přístroj, který by byl, byť jen na okraj, zmíněn v povolení, či některé jeho příloze. Poplatku by tak v případě videoloterijních terminálů podléhaly nejen tyto terminály, ale rovněž tzv. místní kontrolní jednotky a centrální řídicí jednotky, popř. jakékoli jiné zařízení s nimi spojené. Nutno podotknout, že videoloterijní terminál bez připojení k centrální řídicí jednotce samostatně žádnou sázkovou hru neumožňuje. Žalobkyně dodala, že i přesto, že by povolení provozování loterie nebo jiné podobné hry bylo považováno za povolení, které vyžaduje ustanovení § 10a zákona o místních poplatcích, nenaplňují koncová zařízení požadavek povolenosti Ministerstvem financí, neboť jsou pouze schvalována, a poplatek za ně nemůže být vyžadován. V povoleních se konstatuje, že provozování loterie nebo jiné podobné hry bude prováděno prostřednictvím Centrálního loterijního systému (CLS). CLS je v rozhodnutí MF vymezován tak, že jde o funkčně nedělitelné technické zařízení, kterým je elektronický systém tvořený centrální řídicí jednotkou, místními kontrolními jednotkami a neomezeným počtem připojených koncových interaktivních videoloterijních terminálů, a tvoří tak po funkční stránce nedělitelný celek. Interaktivní videoloterijní terminál je tak pouze jednou z částí CLS.

Žalobkyně závěrem uvedla, že za použití jí provedeného a zároveň možného výkladu nemohl být interaktivní videoloterijní terminál zařazen pod pojem „jiné technické herní zařízení“, neboť není ani kompaktním, ani funkčně nedělitelným technickým zařízením a není schopen sám o sobě sloužit k provozování loterií, jak požaduje zákon o loteriích. To odůvodňuje zejména vymezením CLS v jednotlivých rozhodnutích Ministerstva financí. Interaktivní videoloterijní terminál je pouze jednou z částí CLS. CLS je jako celek funkčně nedělitelným technickým zařízením, neboť řídí veškeré herní procesy, losuje výsledky na základě uplatnění náhody, rozhoduje o všech výhrách a výhry okamžitě zobrazuje na interaktivním videoloterijním terminálu, provádí správu vkladů vložených sázejícími a provádí veškerou administraci spojenou s průběhem hry. Poukázala rovněž na novelu zákona o místních poplatcích a zákona o loteriích provedenou zákonem č. 300/2011 Sb., ze které jednoznačně vyplývá snaha zákonodárce po nápravě chyb provedených zákonem č. 183/2010 Sb.

V odůvodnění napadených rozhodnutí žalovaný zrekapituloval přijetí a obsah jednotlivých obecně závazných vyhlášek města Vrchlabí a Hostinné účinných v roce 2010, resp. v roce 2011, týkajících se místního poplatku za provozovaný výherní hrací přístroj nebo jiné technické herní zařízení povolené Ministerstvem financí podle jiného právního předpisu v rozhodnou dobu. Uvedl, že žalobkyně (příp. její právní předchůdce) splnila ohlašovací povinnost s tím, že uvedla, že neprovozuje žádné jiné technické herní zařízení, které by bylo povolováno Ministerstvem financí podle jiného právního předpisu. Ohlášení učinila s výhradou a požádala správce poplatku o stanovisko. Součástí ohlášení byl přehled jiných technických herních zařízení (dále také jen „JTHZ“) povolených na území příslušných měst s jejich přesnou identifikací typu zařízení, u jednotlivých zařízení je uvedeno výrobní číslo, číslo jednací rozhodnutí o povolení, schválené období pro umístění zařízení, informace o datu zahájení provozu a uvedení adresy umístění. Jako důkaz předložila kopie rozhodnutí Ministerstva financí. Žalovaný uvedl, že z výpisu z účtu správce poplatku je zřejmé, že žalobkyně na základě podaných ohlášení provedla i úhradu poplatku, pouze u místního poplatku za IV. čtvrtletí 2010 Městský úřad Vrchlabí vydal dne 8. 4. 2011 platební výměr, kterým žalobkyni poplatek za toto období vyměřil, a ta jej uhradila po jeho obdržení. Platební výměr však byl v průběhu odvolacího řízení odvolacím orgánem prohlášen nicotným. Následně žalobkyně požádala ve všech případech o vrácení vratitelného přeplatku dle ustanovení § 155 daňového řádu za jednotlivá poplatková období, což odůvodnila mimo jiné tím, že ačkoliv místní poplatek zaplatila, pro jeho vybírání chyběl zákonný podklad.

Žalovaný nesouhlasil s odvolací námitkou, že rozhodnutí správce poplatku je v rozporu s ustanoveními § 154 a § 155 daňového řádu a ustanovením § 10a zákona o místních poplatcích, a protože místní poplatek nelze vybrat, že jeho zaplacením žalobkyni vznikl vratitelný přeplatek. Zcela zásadní pro posouzení celého případu je dle žalovaného výklad pojmu „jiné technické herní zařízení povolené Ministerstvem financí“ ve smyslu zákona o místních poplatcích. Dle jeho názoru žalobkyně nedostatečně pochopila tento pojem, z čehož pramení její nepřesné argumenty. Rozvedl argumentaci k výkladu tohoto pojmu, k předmětu místního poplatku dle ustanovení § 10a zákona o místních poplatcích, k použití zásady *in dubio mitius* (resp. *in dubio pro libertate*) při výkladu uvedeného pojmu a k problematice závaznosti metodického návodu Ministerstva financí. Současně poukázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu, zejména na rozsudek čj. 2 Afs 37/2013-26, ze kterého obsáhle citoval a se kterým se zcela ztotožnil.

Dále žalovaný uvedl, že přezkoumal správcem poplatku provedený test vratitelnosti žalobkyní požadovaných přeplatků, tzn. porovnal, zda úhrn plateb za předmětná poplatková období skutečně vznikl a zda je vratitelný. Vycházel přitom ze splnění ohlašovací povinnosti, ve které žalobkyně uvedla podrobný soupis JTHZ povolených a provozovaných na území

města Hradec Králové a Nová Paka. V provedení testu neshledal pochybení a stejně jako správce poplatku dospěl k závěru, že částka na kreditní straně osobního daňového účtu žalobkyně nepřevyšuje úhrn předpisů na debetní straně, tudíž vratitelný přeplatek nevznikl. Částky, o které žalobkyně žádala, zcela odpovídají výši poplatkové povinnosti, kterou si sama stanovila a odvedla.

Dle žalovaného nelze opominout fakt, že Nejvyšší správní soud rozhodl v rozšířeném senátu pod sp. zn. 2 Afs 68/2012-34, kterým správci místního poplatku uložil povinnost vydat platební výměr podle § 46 odst. 4 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, 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, sdělil kvalifikovaným způsobem své pochybnosti a současně o vydání platebního výměru požádal, přestože místní poplatek ve stanovené lhůtě včas a ve správné výši uhradil. Žalovaný má zato, že toto rozhodnutí se na řízení o žádosti o vrácení přeplatku nevztahuje, a zastává názor, že je třeba důsledně rozlišovat mezi řízením o přeplatku dle § 155 daňového řádu a řízením dle § 11 zákona o místních poplatcích, které vede k vydání platebního výměru, jak rozebral dále.

V prvním případě se jedná o situaci, kdy je poplatníkovi přiznáno právo žádat o vrácení vratitelného přeplatku, který mu vznikl u správce poplatku. Řízení o vrácení přeplatku je zahajováno na žádost ze strany poplatníka (z moci úřední se řízení zahajuje, pouze stanoví-li tak daňový řád nebo jiný daňový zákon). O žádosti rozhoduje správce poplatku, přičemž diskrece, zda žádosti vyhovějí či nikoliv, se zde nepřipouští. Pro tento druh řízení je tedy charakteristické, že sporná finanční částka, o kterou poplatník žádá, již byla v minulosti uhrazena, a že řízení je zahajováno ze strany poplatníka. Oproti tomu druhý případ vychází ze skutečnosti, že poplatník svoji poplatkovou povinnost opomněl a místní poplatek včas nebo ve správné výši neuhradil. Řízení v tomto případě není zahajováno na žádost, ale z moci úřední, kdy správce poplatku vydá platební výměr, jímž poplatkovou povinnost poplatníkovi vyměří. Srovnají-li se pak obě popsání řízení, lze dle žalovaného již na první pohled dospět k závěru, že každé řízení má své opodstatnění, a především, že se jedná o dva naprosto odlišné instituty. Uvedené odlišení obou řízení je třeba mít na paměti i při posuzování tohoto konkrétního případu, kdy žalobkyně splnila svou ohlašovací povinnost vyplývající z obecně závazné vyhlášky, místní poplatek uhradila a následně podala žádost o vrácení přeplatku, ve které úhradu poplatku, resp. zákonný podklad pro jeho vybírání, rozporovala. Celou záležitost je proto třeba chápat jako uvedený první případ (tzn. řízení o přeplatku), a to i přesto, že ohlášení poplatkové povinnosti bylo splněno s výhradou. Jak je zřejmé z uvedeného rozboru obou odlišných řízení, nevyplývá podle platných právních předpisů pro správce poplatku žádná povinnost vydávat v tomto případě platební výměr. Dovození takové povinnosti by dle žalovaného vedlo ke zpochybnění obou výše uvedených institutů, neboť poplatník vždy ke své žádosti připojuje odůvodnění, kterým poukazuje na skutečnosti, na jejichž základě by dle jeho názoru mělo dojít k vrácení místního poplatku. Je tedy nezbytné setrvat na rozlišování obou uvedených řízení a v tomto konkrétním případě postupovat i nadále jako v řízení o přeplatku.

V písemném vyjádření k žalobě žalovaný odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí a navrhl zamítnutí žaloby. Dodal, že nadále zastává názor, že v žádosti o přeplatek není řešeno, zda má či nemá být vydán platební výměr, ale skutečnost, zda přeplatek je či není evidován, tj. samotná existence přeplatku, což vyplývá i ze znění § 155 odst. 1 daňového řádu. Na podporu svých argumentů pak ocitoval významnou část rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 8. 2014, čj. 5 Afs 113/2013-41, a usnesení Ústavního soudu sp. zn. III. ÚS 2581/14, kterým byla odmítnuta ústavní stížnost žalobkyně v obdobné věci.

V replice na vyjádření žalovaného žalobkyně zopakovala, že závěry a postup žalovaného jsou v rozporu s rozhodnutím rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu, a mohly by být aplikovány jen v případě, že nejsou vysloveny žádné pochybnosti o zpoplatnění zařízení a není požádáno o vydání platebního výměru. Navíc byla v řešených případech poplatková povinnost a její výše přezkoumávána pouze částečně, správci poplatku se podrobně nezabývali ohlášením, počtem zařízení, dobou jejich provozování, ani dalšími aspekty ovlivňujícími výši poplatkové povinnosti. To učinil až žalovaný (tam, kde byla vrácena část místního poplatku), proto i kdyby byly přijaty závěry uvedené v rozsudku Nejvyššího správního soudu sp. zn. 5 Afs 113/2013, pak bylo žalobkyni upřeno právo se proti takovému vyměření řádně bránit, čímž byla porušena zásada dvojinstančnosti řízení. Doplnila, že proti zmíněnému rozsudku Nejvyššího správního soudu byla podána ústavní stížnost.

Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v rozsahu žalobních námitek v řízení podle části třetí hlavy druhé dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen “s. ř. s.”). Učinil tak bez nařízení jednání postupem za podmínek stanovených dle ustanovení § 51 odst. 1 věty druhé s. ř. s. Po prostudování předloženého správního spisu dospěl soud k následujícím skutkovým zjištěním a právním závěrům, přičemž žalobu neshledal důvodnou.

Z předloženého správního spisu vyplynulo a mezi účastníky není sporné, že žalobkyně splnila ohlašovací povinnost k místním poplatkům za provozovaný výherní hrací přístroj nebo jiné technické herní zařízení povolené Ministerstvem financí dle § 10a zákona o místních poplatcích, ve znění účinném v rozhodném období, a obecně závazných vyhlášek města Vrchlabí (č. 2/2004 ve znění vyhl. č. 3/2010) a města Hostinné (č. 2/2010), a to s výhradou, že neprovozuje žádné jiné technické herní zařízení, které by bylo povolováno Ministerstvem financí podle jiného právního předpisu, přičemž správce poplatku požádala o stanovisko. Rovněž není sporné, že na základě údajů uvedených v podaných ohlášeních (v jednom případě po obdržení platebního výměru) provedla i úhradu místních poplatků. Následně požádala o vrácení vratitelného přeplatku dle ustanovení § 155 daňového řádu za předmětná poplatková období, což odůvodnila tím, že ačkoliv místní poplatek zaplatila, pro jeho vybírání chyběl zákonný podklad. K tomu po provedení výkladu příslušných ustanovení zákona o místních poplatcích a zákona o loteriích namítala, že místní poplatek za JTHZ nelze dle stávající právní úpravy vůbec stanovit a vybírat. Žádosti žalobkyně jednotliví správci poplatku zamítli ve smyslu ustanovení § 155 odst. 2 daňového řádu, když po kontrole osobního daňového účtu žalobkyně (úhrn plateb na kreditní straně byl shodný s úhrnem předpisů na debetní straně) dospěli k závěru, že přeplatek nevykazuje. V odůvodnění rozhodnutí o zamítnutí žádostí se současně vyjádřili k názoru žalobkyně zpochybňujícímu zákonnost zpoplatnění JTHZ (kromě rozhodnutí správce poplatku v Hostinném, jehož odůvodnění následně doplnil žalovaný v rozhodnutí o odvolání) a zabývali se tak otázkou předmětu místního poplatku a výkladem pojmu „JTHZ“. Proti rozhodnutím o zamítnutí žádostí žalobkyně podala odvolání, která žalovaný zamítl žalobou napadenými rozhodnutími.

Povinnost vydat platební výměr

Žalobkyně v žalobě předně namítala, že správce poplatku měl v jejím případě povinnost vydat platební výměr. Jak je již zmíněno shora, rozšířený senát Nejvyššího správního soudu se touto otázkou, tj. zda má správce poplatku v situaci, kdy poplatník vyjádří nesouhlas s placením poplatku, povinnost vydat platební výměr a zda v případě nevydání takového platebního výměru dojde ke konkludentnímu vyměření místního poplatku, proti němuž lze platně podat odvolání, zabýval. Ve svém usnesení dne 24. 6. 2014, čj. 2 Afs 68/2012-34, dospěl k následujícím závěrům: „I. Správce místního poplatku má povinnost vydat platební

výměr podle § 46 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků, resp. dle § 139 či 147 odst. 1 daňového řádu, a řádně jej doručit, pokud nejpozději v poslední den lhůty, ve které byl poplatník povinen splnit ohlašovací povinnost (§ 14 odst. 2 zákona č. 565/1990 Sb., o místních poplatcích), sdělil poplatník kvalifikovaným způsobem své pochybnosti a současně o vydání platebního výměru požádal, přestože místní poplatek ve stanovené lhůtě včas a ve správné výši uhradil. II. V případě nečinnosti správce místního poplatku nedochází k vyměření místního poplatku podle § 46 odst. 5 zákona o správě daní a poplatku, ani k vystavení platebního výměru dle § 140 daňového řádu.“

V odůvodnění uvedeného usnesení rozšířený senát mimo jiné konstatoval, že „... pro řízení ve věcech místních poplatků byl subsidiárně použitelným předpisem do 31. 12. 2010 zákon o správě daní a poplatků, od 1. 1. 2011 pak daňový řád“. Podrobně rozebral příslušná ustanovení týkající se vydání platebního výměru a poukázal na předchozí judikaturu Nejvyššího správního soudu, která dospěla k jednoznačnému závěru, že „vyměřit daň bez vyhotovení řádného platebního výměru lze jen za předpokladu, že se vyměřená daň shoduje s výší daně uvedené v daňovém přiznání nebo hlášení, a že si daňový subjekt může být vždy jist výší takto vyměřené daně.“ Oprávnění správce daně nesdělovat daňovému subjektu výsledek vyměření je tak vyhrazeno pouze případům, které nejsou žádným způsobem sporné. „V případě jakýchkoliv pochybností ohledně výsledné povinnosti, tj. pochybností jak na straně správce daně (vytýkácí řízení), tak na straně daňových subjektů (nesouhlas s deklarovanou výší daňové povinnosti), je na místě vydat platební výměr...“

Dále rozšířený senát uvedl, že „speciální úprava v zákoně o místních poplatcích na druhou stranu neznamena, že v případě, kdy je včas a řádně uhrazená poplatková povinnost sporná, nemá poplatník možnost platební výměr získat... Odmítnutí vydat ve sporném případě platební výměr by ve svém důsledku mohlo vést k rezignaci poplatníka na jakoukoliv právní obranu. V případě sporné poplatkové povinnosti je proto správce poplatku povinen postupovat obdobným způsobem, jako by pochybnosti o poplatkové povinnosti byly na jeho straně, tj. vyměření poplatkové povinnosti oznámí poplatníkovi doručením platebního výměru, který musí být odůvodněn a proti kterému je možné se odvolat, přestože je či bude poplatek včas a řádně uhrazen. Oba subsidiárně použitelné předpisy takový postup umožňují, zákon o správě daní a poplatků v případě sporné daňové povinnosti resp. pochybnosti o její výši stanoví povinnost vydat platební výměr dle § 46 odst. 4; daňový řád dle § 139 nebo § 147 odst. 1.“

Rozšířený senát zároveň posuzoval, zda lze pro řízení ve věcech místních poplatků dovodit povinnost správce místního poplatku postupovat v případě včasné a správné úhrady poplatku podle § 46 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků, resp. § 140 daňového řádu. Dospěl přitom k následujícím závěrům: „Subsidiární aplikace § 46 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků, resp. § 139 či § 147 odst. 1 daňového řádu na sporné poplatkové povinnosti nenutí správce poplatku rezignovat na speciální úpravu stanovenou v § 11 zákona o místních poplatcích a vyměřovat poplatky vždy, tj. i v případě nesporných poplatkových povinností. Současně při pochybnostech na straně poplatníků zachovává jejich legitimní právo na vydání platebního výměru, jehož prostřednictvím se domůžou přezkumu sporné poplatkové povinnosti. Takový postup pochopitelně předpokládá kvalifikované sdělení pochybností poplatníkem a včasnou žádost o vydání platebního výměru. Podrobnosti o vybírání místních poplatků jsou v pravomoci obcí (§ 14 odst. 2 zákona o místních poplatcích). Lhůtu, ve které lze o vydání platebního výměru požádat, je proto nutné odvojit od konkrétní obecně závazné vyhlášky, která úpravu toho kterého místního poplatku zavedla. Pokud poplatník kvalifikovaným způsobem a ve stanovené lhůtě o vydání platebního výměru nepožádá, nelze poplatkovou povinnost považovat za spornou. V takovém případě se plně uplatní úprava stanovená v § 11 zákona o místních poplatcích.“

Rozšířený senát zdůraznil, že „o případné nečinnosti správce místního poplatku, spočívající v nevydání platebního výměru, je možné uvažovat pouze při sporných poplatkových povinnostech, tj. v situacích, kdy se § 11 zákona o místních poplatcích neaplikuje. Při aplikaci § 11 zákona o místních poplatcích správce místního poplatku nemá zákonnou povinnost platební výměr vydat.“ Dle rozšířeného senátu v případě nevydání poplatníkem požadovaného platebního výměru ke konkludentnímu vyměření místního poplatku podle § 46 odst. 5 zákona o správě daní a poplatku či § 140 daňového řádu nedojde.

Krajský soud vycházel při posuzování nyní projednávané věci žalobkyně z uvedených závěrů rozšířeného senátu (na jehož usnesení v podrobnostech odkazuje), současně nemohl pominout konkrétní skutkové okolnosti v dané věci. Zejména předmět přezkumu je totiž odlišný. V případě posuzovaném rozšířeným senátem poplatník splnil svou ohlašovací povinnost podle příslušné obecně závazné vyhlášky a zároveň uvedl důvody, proč dle jeho názoru nemají jeho herní zařízení místnímu poplatku podléhat. Někteří místně příslušní 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 o správě daní a poplatků (fiktivním platebním výměrům), ve kterých namítal nezákonnost poplatku a vady řízení spočívající v nevydání jím požadovaných platebních výměrů.

V nyní projednávané věci žalobkyně také splnila ohlašovací povinnost se současnou výhradou, že místnímu poplatku jí provozovaná zařízení nepodléhají. Dále se však ve dvou případech vydání platebního výměru, např. cestou ochrany před nečinností ve smyslu § 38 daňového řádu, nedomáhala a namísto toho požádala o vrácení přeplatku podle § 155 daňového řádu, přičemž v žádostech rozporovala svou povinnost předmětný místní poplatek platit. V jednom případě platební výměr sice obdržela, avšak ten byl následně prohlášen nicotným a žalobkyně tak rovněž následně požádala o vrácení přeplatku podle § 155 daňového řádu a v žádosti rozporovala svou povinnost předmětný místní poplatek platit.

V rámci rozhodování o jejích žádostech o vrácení přeplatku správní orgány posuzovaly hmotněprávní povinnost žalobkyně, neboť to, zda na poplatek zaplatila více, než kolik činila její zákonná povinnost, posuzovaly v závislosti 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 citovaném usnesení čj. 2 Afs 68/2012-34, tj. přezkumu sporné poplatkové povinnosti, tak bylo dosaženo, jen jinou procesní cestou. V tomto ohledu se krajský soud plně ztotožňuje s názorem uvedeným Nejvyšším správním soudem v obdobné věci, a to: „*Trvat na tom, aby hmotněprávní povinnost zaplatit místní poplatek byla přezkoumána v řízení týkajícím se platebního výměru, by bylo za situace, kdy byla tato povinnost plnohodnotně přezkoumána v řízení o navrácení přeplatku, pouhým formalismem*“ (viz např. rozsudek ze dne 29. 8. 2014, čj. 5 Afs 113/2013-41, nebo rozsudek ze dne 30. 9. 2014, čj. 6 As 64/2014-40, všechny zde citované rozsudky Nejvyššího správního soudu dostupné na www.nssoud.cz).

Jestliže žalobkyně měla (v intencích závěrů rozšířeného senátu) za to, že jí povinnost placení místního poplatku nesvědčí, byla oprávněna vyžádat si od správce místního poplatku platební výměr, resp. na jeho vyhotovení trvat, a správce poplatku měl povinnost jej vyhotovit (což se v jednom případě i „na krátkou dobu“ stalo). Žalobkyně v žalobě obecně ve vztahu ke všem touto žalobou napadeným správním řízením tvrdila, že kromě uplatnění nesouhlasu se zpoplatněním žádala i o vydání platebních výměrů.

Z předložených správních spisů vyplývá, že pokud jde o období a přeplatek, o kterém rozhodoval žalovaný rozhodnutím ze dne 10. 10. 2014, čj. 17283/MJ/2014-2, žalobkyně (resp. její právní předchůdce) splnila ohlašovací povinnost „s výhradou“ podáním ze dne 6. 10. 2010. V něm žádala o stanovisko a případné vydání platebního výměru, pokud by se jí poplatková povinnost měla dle správce poplatku týkat. Ohlašovací povinnost pak doplnila podáním ze dne 14. 3. 2011. Obdobně bylo postupováno pro o období a přeplatek, o kterém rozhodoval žalovaný rozhodnutím rovněž ze dne 10. 10. 2014, čj. 17386/MJ/2014-1, kdy žalobkyně (resp. její právní předchůdce) splnila ohlašovací povinnost „s výhradou“ rovněž podáním ze dne 6. 10. 2010, také požádala o stanovisko ke své argumentaci a o vydání platebního výměru. Pokud jde o období a přeplatek, o kterém rozhodoval žalovaný rozhodnutím ze dne 24. 11. 2014, čj. 16084/MJ/2014-5, žalobkyně splnila ohlašovací povinnost „s výhradou“ podáním ze dne 10. 2. 2011, v němž požádala o stanovisko ke své argumentaci k nesouhlasu s placením poplatku.

Žalobkyně tedy v jednom případě o vydání platebního výměru nežádala, ve dvou o něj sice požádala (z toho v jednom případě byl dokonce správcem poplatku vydán, poté však prohlášen nicotným), avšak dále se žádným způsobem jeho vydání nedomáhala, ale namísto toho podala ve všech případech žádost o vrácení přeplatku. Za dané situace nutno konstatovat, že správce poplatku postupoval procesně správně, když na základě takové žádosti vedl řízení o vrácení přeplatku dle § 155 daňového řádu (tj. buď vratitelný přeplatek vrátit nebo žádosti nevyhovět), nikoli řízení o vydání platebního výměru. Jestliže v tomto případě to, zda žalobkyni vznikl vratitelný přeplatek, záviselo na existenci poplatkové povinnosti, tj. na hmotněprávním posouzení věci (k tomu viz dále), a správce poplatku v rámci řízení o poplatku současně k posouzení jejích námitek proti povinnosti zaplatit místní poplatek přistoupil (tedy došlo k přezkumu sporné poplatkové povinnosti), lze takový postup v této specifické situaci akceptovat a rozhodnutí nepovažovat za nezákonné a už vůbec je nelze označit za nicotné.

Pokud žalobkyně namítala, že pátý senát se jako ojedinělý odchýlil v rozsudku čj. 5 Afs 113/2013-41 od ustálené praxe, krajský soud tento názor nesdílí. Na zmíněný rozsudek totiž navázaly i jiné senáty Nejvyššího správního soudu, např. v rozsudcích ze dne 30. 9. 2014, čj. 6 As 64/2014-40 nebo ze dne 5. 11. 2014, čj. 2 As 55/2014-46, v nichž šlo o obdobnou situaci, a to jako i v nyní projednávaných případech (poplatník splnil ohlášení s výhradou, současně požádal o vydání platebního výměru, ale dále se jeho vydání nedomáhal a požádal o vrácení přeplatku). Není v rozporu ani s dříve prezentovanými názory v žalobkyní zmiňovaném rozsudku vydaným pod sp. zn. 1 Afs 85/2012, neboť jak bylo vyloženo, nyní jde o odlišnou situaci a zcela specifické podmínky. Vzhledem k uvedenému krajský soud neshledal ani důvod pro přerušení řízení navrhané žalobkyní v replice z důvodu vyčkání rozhodnutí o ústavní stížnosti podané proti rozsudku čj. 5 Afs 113/2013-41.

S ohledem na shora uvedené a předmět přezkumu v dané věci je nutno dále se zabývat otázkou, zda žalobkyni svědčil hmotněprávní nárok na vrácení přeplatku, neboť o tomto nároku bylo řízení před správcem poplatku vedeno. Otázka, zda žalobkyni vznikl vratitelný přeplatek ve smyslu § 154 daňového řádu, který jí měl být dle jejího názoru vrácen v souladu s ustanovením § 155 daňového řádu, je závislá na existenci poplatkové povinnosti. Přeplatek je totiž částka, o kterou úhrn plateb a vratek na kreditní straně osobního daňového účtu převyšuje úhrn předpisů a odpisů na debetní straně daňového účtu. To, zda žalobkyně na poplatcích zaplatila více, než kolik činila její zákonná povinnost, závisí na hmotněprávním posouzení věci. Bylo tedy třeba určit, zda měla povinnost místní poplatek za provozovaná zařízení uhradit, či nikoliv. Jak je uvedeno dále, poplatková povinnost žalobkyni ze zákona bezpochyby svědčila.

Interpretace a aplikace ustanovení § 10a odst. 1 zákona o místních poplatcích, výklad pojmu „jiné technické herní zařízení povolené Ministerstvem financí“

Za zásadní otázku označila žalobkyně otázku existence povinnosti platit místní poplatek za provozovaný výherní hrací přístroj nebo JTHZ povolené Ministerstvem financí podle jiného právního předpisu za zařízení, která jsou koncovými jednotkami tzv. centrálního loterijního systému, namítala, že ji provozovaná zařízení nelze pod pojem „JTHZ“ podřadit a že je tak nelze zpoplatnit dle ustanovení § 10a zákona o místních poplatcích v tehdy platném znění. Tato žalobní námitka směřuje k výkladu shora uvedeného pojmu (včetně použití zásady *in dubio mitius*, resp. *in dubio pro libertate*, při jeho výkladu), a to zejména s ohledem na fungování interaktivních videoloterních terminálů, jakožto koncových zobrazovacích jednotek technického zařízení centrálního loterního systému, na posouzení technických aspektů hracích zařízení, na otázku povolování JTHZ Ministerstvem financí a s ohledem na posouzení, zda poplatkové povinnosti podléhá každý povolený výherní hrací přístroj. Námitky a argumentace žalobkyně dále směřují k interpretaci a aplikaci ustanovení § 10a odst. 1 zákona o místních poplatcích.

Dle § 10a odst. 1 zákona o místních poplatcích poplatku za provozovaný výherní hrací přístroj nebo jiné technické herní zařízení povolené Ministerstvem financí podléhá každý povolený hrací přístroj nebo jiné technické herní zařízení povolené Ministerstvem financí. Obec není povinna poskytnout osvobození od tohoto poplatku. Dle odst. 2 citovaného ustanovení poplatek za výherní hrací přístroj nebo jiné technické herní zařízení povolené Ministerstvem financí platí jeho provozovatel. Dle odst. 3 sazba poplatku za každý výherní hrací přístroj nebo jiné technické herní zařízení povolené Ministerstvem financí na tři měsíce činí od 1.000,- Kč do 5.000,- Kč.

Uvedenou problematikou se v ucelené podobě již opakovaně zabýval Nejvyšší správní soud, a to např. v rozsudcích čj. 2 Afs 37/2013-26, čj. 2 Afs 29/2013-34, čj. 2 Afs 27/2013-34, čj. 2 Afs 28/2013-34, čj. 2 Afs 26/2013-34, čj. 1 Afs 55/2013-37, čj. 5 Afs 32/2013-24 nebo čj. 9 Afs 62/2013-108, přičemž se jedná o ustálenou judikaturu.

Krajský soud odkazuje zejména na jeho rozsudek ze dne 31. 5. 2013, čj. 2 Afs 37/2013-26. Pro komplexnost posouzení žalobkyní sporovaných otázek považuje krajský soud za vhodné a přiléhavé ocitovat významnou část odůvodnění tohoto rozhodnutí:

„Nejvyšší správní soud předně připomíná, že pro jeho rozhodování (stejně jako pro stěžovatele) nejsou závazné jakékoli metodiky či stanoviska Ministerstva financí, kterými stěžovatel argumentuje, nýbrž toliko text zákona, jak vyplývá ve vztahu ke stěžovateli z čl. 2 odst. 3 a 4 Ústavy a ve vztahu k soudu z jejího čl. 95 odst. 1 (tento názor Nejvyšší správní soud vyslovil již v rozsudku o kasační stížnosti stejného stěžovatele dne 8. 4. 2013, č. j. 2 Afs 86/2012 - 31). Nejvyšší správní soud tak bude ve svém výkladu vycházet pouze z textu citovaného ustanovení, v kontextu dalších zákonných a ústavních norem. Ve výkladu ovšem nutně vychází ze své dosavadní judikatury, stejně jako z judikatury Ústavního soudu.

Pojem „jiné technické herní zařízení“ vnesl do zákona o místních poplatcích zákon č. 183/2010 Sb., kterým se mění zákon č. 115/2001 Sb., o podpoře sportu, ve znění pozdějších předpisů, zákon č. 290/2002 Sb., o přechodu některých dalších věcí, práv a závazků České republiky na kraje a obce, občanská sdružení působící v oblasti tělovýchovy a sportu a o souvisejících změnách a o změně zákona č. 157/2000 Sb., o přechodu některých věcí, práv a závazků z majetku České republiky, ve znění zákona č. 10/2001 Sb., a zákona č. 20/1966 Sb., o péči o zdraví lidu, ve znění pozdějších předpisů, ve znění pozdějších předpisů, a zákon č. 565/1990 Sb., o místních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů. Ustavní konformitu přijetí této novely zákona o místních poplatcích posuzoval též Ústavní soud, který legislativní

proces, jež v průběhu řízení o žalobě napadal též stěžovatel, neshledal za ústavně nekonformní (srov. Pl. ÚS 6/12, publ. pod č. 39/2013).(...)

Nejvyšší správní soud souhlasí se stěžovatelem, že aby bylo možno považovat technické zařízení za tzv. „jiné technické herní zařízení“ ve smyslu zákona o loteriích, musí takové zařízení do určité míry naplnit vlastnosti výherního hracího přístroje obsažené v ustanovení § 17 odst. 1 zákona o loteriích. Tyto vlastnosti však nelze dovozovat primárně z technických parametrů přístroje, jak činí stěžovatel, nýbrž především z jejich funkce. V opačném případě by zákonodárce mohl novelizovat a rozšířit dotčené ustanovení zákona o loteriích a nikoli zákon o místních poplatcích. Jak zevrubně dovedl krajský soud, svým postupem zákonodárce dal jasně najevo vůli postavit na roveň hrací přístroje a interaktivní videoloterní terminály jakožto „jiné technické herní zařízení“, a to právě z hlediska poplatkové povinnosti potencionálně stanovené místní samosprávou. S tímto názorem se zdejší soud plně ztotožňuje.

Z toho důvodu lze přisvědčit krajskému soudu, že z hlediska poplatkové povinnosti není rozhodné, na jakém principu či prostřednictvím čeho je povolena loterie provozována. Stěžovatel nemá pravdu, když striktně rozlišuje mezi loterií či jinou podobnou hrou jako takovou a „kanálem“, jehož prostřednictvím je hra realizována. Stěžovateli lze nicméně přitakat potud, že správci poplatku nemohou při stanovení a vyměření poplatku svévolně vykládat určité zákonné pojmy. Tak tomu však v daném případě nebylo, protože správce poplatku i krajský soud vyšly pouze ze shora uvedené novely zákona o místních poplatcích a správně si vyložily její dopad též na interaktivní videoloterní terminály. Pokud stěžovatel tvrdí, že interaktivní videoloterní terminály nelze zahrnout pod zákonné pojmy uváděné v zákoně o místních poplatcích, vychází při svém výkladu daných norem ze striktně technických parametrů, s čímž nemůže Nejvyšší správní soud souhlasit. Interpretace normy nemůže vycházet pouze a jediné ze znalosti technických parametrů, protože pokud by byl připuštěn tento postup odporující základním východiskům podoby a interpretace právních norem, právě tehdy by se stávalo dotčené ustanovení nesrozumitelným. Navíc by byl před faktickým smyslem a účelem právní normy upřednostněn technický či odborný parametr, což musí Nejvyšší správní soud odmítnout.

Nejvyšší správní soud navíc připomíná, že v případě interpretace nabízené stěžovatelem by posuzovaný místní poplatek fakticky ztratil smysl, protože pokud by za jednotku, z níž se odvádí poplatek, byla považována pouze centrální loterní jednotka, pak by mohli provozovatelé interaktivních videoloterních terminálů umístit v dané obci nespočet konečných přístrojů určených pro hru a naprosto by tak byl popřen smysl a účel daného poplatku a přijatých norem. Podobně by daná interpretace kolidovala s judikaturou Ústavního soudu (srov. např. Pl. ÚS 56/10, publ. pod č. 293/2011 Sb. – N 151/62 SbNU 315). Proto Nejvyšší správní soud naprosto souhlasí s krajským soudem, že z hlediska poplatkové povinnosti není rozhodné, na jakém principu a prostřednictvím čeho je povolena loterie provozována, ale především její vnější forma zpřístupněná uživateli. Do této logiky proto zapadá zpoplatňování videoterminálů vždy v závislosti na jejich konkrétním počtu, a to právě proto, že právě s těmito koncovými videoterminály přichází do kontaktu uživatelé her.

K naposledy uvedenému se také váže otázka, zda v případě stanovení, vyměření a výběru dotčeného místního poplatku se jedná pouze o vztah mezi provozovatelem a obcí či městem, jak tvrdí stěžovatel, a nikoli o vztah mezi provozovatelem a hráčem jako takovým, kdy je právně bezvýznamné, jaký dojem má hráč z koncových terminálů, případně zda je může zaměnit za výherní hrací přístroje. Nejvyšší správní soud souhlasí s tím, že stanovení poplatku je dáno veřejnoprávním vztahem a že tento vztah je uskutečňován mezi veřejnoprávní korporací (obec) a provozovatelem. Stěžovateli však nelze přisvědčit v tom, že u tohoto poplatku je vyloučena regulatorní pravomoc obcí, neboť akceptuje toliko jeho fiskální funkci.

Takovýto výklad je čistě formalistický a neodráží smysl a účel dané právní úpravy. Správce poplatku totiž při stanovení a vyměření poplatku může (ba dokonce musí) vycházet z konkrétních reálií, protože pouze tak naplní při stanovení a vyměření poplatku zásadu dobré správy. Pokud tedy s ohledem na fakticitu podoby a provozu výherních automatů (jakožto výherních hracích přístrojů) a interaktivních videoloterních terminálů (jakožto „jiných technických herních zařízení“) tyto považuje za přístroje fakticky totožné a při stanovení místního poplatku vychází ze znění zákona a dotčené obecně závazné vyhlášky, nelze proti jeho postupu nic namítat. Ve skutečnosti totiž primárně nejde o to, zda může dojít k „vizuální záměně“ terminálů s hracími přístroji, nýbrž o regulaci stejného jevu obcemi (byť realizovanému poněkud odlišnými technickými prostředky), který tyto obce zpravidla a z velmi dobrých důvodů považují za negativní až nebezpečný.

Nejvyšší správní soud odmítá rovněž tvrzení stěžovatele, že odkaz na úmysl zákonodárce je dosti pochybný, protože jak uvedl i Ústavní soud ve shora uvedeném rozhodnutí, tak právě z něj vyplývá podřazení videoloterních terminálů pod posuzovaný pojem. Odkaz na úmysl zákonodárce v odůvodnění rozsudku krajského soudu nelze hodnotit negativně, protože mezi standardní metody výkladu práva patří také zdroje, příčiny či důvody vzniku právních norem (tzv. historický zákonodárce). Přijetí předmětné úpravy přitom zjevně reflektovalo diskuse a kritiky nad tehdejší faktickou dvojkolejností výběru poplatku za hrací přístroje (obce za hrací automaty vs. Ministerstvo financí ČR za videoloterní terminály) a nad faktickou nemožností regulace videoloterních terminálů obcemi. Uvedené okolnosti projednávání a schvalování zákona tedy ukazují, že zákonodárce jednoznačně zamýšlel postavit výherní hrací přístroje a videoloterní terminály na roveň. Jakkoliv tedy lze do určité míry souhlasit se stěžovatelem, že znění citovaného zákonného ustanovení není terminologicky nejpřesnější, vůle zákonodárce je z ní jasně patrná a nevzbuzuje výraznější interpretační pochybnosti.

Jak bylo zmíněno výše, nelze souhlasit se stěžovatelem ani v tom směru, že v případě vybírání posuzovaného místního poplatku má tento poplatek výlučně fiskální charakter, aniž by vyjadřoval i regulatorní pravomoc obcí. Je pravdou, že dotčená rozhodnutí Ústavního soudu (viz bod 24) řešila především otázku možnosti zákazu provozu interaktivních videoloterních terminálů obecně závaznou vyhláškou, to však nikterak nerozporuje, že i samotná poplatková povinnost má regulatorní charakter. Ačkoli lze přisvědčit stěžovateli, že u místních poplatků hrají fiskální otázky důležitou roli, jejich stanovením může docházet též k regulaci určitých aktivit.

Typickým příkladem je třeba poplatek za povolení k vjezdu s motorovým vozidlem do vybraných míst a částí měst [srov. § 1 písm. f) zákona o místních poplatcích], jehož cílem je právě omezit frekvenci vjezdu motorových vozidel do určitých míst, pokud obec považuje za vhodné a nezbytné vjezd do těchto míst regulovat. To stejné platí o místním poplatku za provozovaný výherní hrací přístroj nebo jiné technické herní zařízení. Stanovením poplatku, který se i dle stěžovatele výší vymyká jiným místním poplatkům, se obec nejenom snaží získat příjmy do rozpočtu, ale nespornou funkcí tohoto poplatku je i snaha o regulaci těchto přístrojů, včetně možného snížení jejich počtu v dané obci. Normativní zakotvení daného poplatku totiž reflektuje negativní dopady spojené s provozem těchto přístrojů (především chorobné gamblerství) a v žádném případě ho nelze považovat pouze za zdroj obecních příjmů, protože - podobně jako poplatek za psa či poplatek za užívání veřejného prostranství - v sobě nese očekávání vynaložených příjmů obcí či strpění některých negativních jevů na území obce. Neboli, jak uvedl krajský soud ve svém odůvodnění, u poplatku za provozovaný výherní hrací přístroj lze toto protiplnění spatřovat v toleranci zařízení sloužících k provozování loterií nebo jiných podobných her.

V této souvislosti Nejvyšší správní soud též zdůrazňuje nezbytně silnou pozici samosprávy na poli regulace výherních hracích zařízení. Jak uvedl i Ústavní soud, „je notorietou, že loterie a jiné podobné hry se vyskytují převážně na okraji společensky akceptovaných aktivit, samozřejmě v míře různé podle typu a parametrů té které hry. Svými skutečnými dopady mohou negativně ovlivnit individuální osudy jednotlivců, jejich blízkých a ve svém důsledku i širšího okolí. (...) Ústavní soud má tak vážné pochybnosti o tom, zda by tato oblast jako celek neměla být legislativou svěřena do výkonu samosprávy obcí a zda tedy příčina nyní posuzovaného návrhu spíše netkví v samotné právní úpravě obsažené v loterijním zákoně.“ (srov. Pl. ÚS 56/10, publ. pod č. 293/2011 Sb. – N 151/62 SbNU 315). Jakékoli snížení možností místní samosprávy regulovat tuto oblast bez zřejmé zákonné opory nelze tedy akceptovat, protože by tak bylo zasahováno do práva obcí na samosprávu.

Za druhé je třeba posoudit, zda místnímu poplatku podléhá pouze provozovaný interaktivní videoloterní terminál nebo je pro vyměření poplatku rozhodné jeho povolení kompetentním orgánem (Ministerstvem financí).

Jak bylo citováno výše (bod 18), podle dotčeného ustanovení § 10a odst. 1 zákona o místních poplatcích platilo, že „poplatku ... podléhá každý povolený hrací přístroj nebo jiné technické herní zařízení povolené Ministerstvem financí.“ Článek 2 vyhlášky č. 9/2010 stanoví, že „poplatku podléhá každý povolený výherní hrací přístroj nebo jiné technické herní zařízení povolené Ministerstvem financí“. Svým zněním tedy doslovně kopíruje druhou část první věty dotčeného ustanovení a nikterak proto nevybočuje z textu zákona.

Se stěžovatelem lze částečně souhlasit v tom, že znění citovaného ustanovení § 10a zákona o místních poplatcích je do určité míry nejednoznačné, protože zatímco jeho první část hovoří o poplatku za provozovaný výherní hrací přístroj nebo jiné technické herní zařízení [podobně srov. též ustanovení § 1 písm. g) stejného zákona]; dle druhé části podléhá tomuto poplatku každý povolený hrací přístroj nebo jiné technické herní zařízení. Nejvyšší správní soud však připomíná, že zatímco pasáž „poplatek za provozovaný výherní hrací přístroj nebo jiné technické herní zařízení“ je spíše jakýmsi označením daného poplatku, jeho faktický dopad upravuje druhá část, ve které se již hovoří o povoleném hracím přístroji. Zákonodárce takto presumoval, že v případě povolení hracího přístroje bude tento též umístěn a bude na něm hra provozována. Nekladl tedy důraz na fakt, zda je na něm ve skutečnosti daná hra provozována, nýbrž vyšel z logické domněnky, že tomu tak bude, což lze považovat za jasně vyjádřený úmysl zákonodárce.

Ostatně finanční zatížení některých aktivit bez ohledu na jejich faktické využívání není v právním řádu ojedinělé. Za příklad lze uvést povinnost vlastníka vozidla uzavřít pojistnou smlouvu o pojištění odpovědnosti dle zákona o pojištění odpovědnosti z provozu vozidla dle zákona č. 168/1999 Sb., o pojištění odpovědnosti z provozu vozidla, ve znění pozdějších předpisů (tzv. povinné ručení), kdy rozhodujícím kritériem je vlastnictví vozidla a nikoli fakt, zda je dané vozidlo skutečně provozováno. Z místních poplatků pak podobně poplatek za provoz systému shromažďování, sběru, přepravy, třídění, využívání a odstraňování komunálních odpadů musí platit též osoba, která má ve vlastnictví stavbu určenou k individuální rekreaci, byt nebo rodinný dům [srov. § 10b písm. b) zákona o místních poplatcích] a není rozhodné, zda v daném místě nějaký odpad vyprodukuje či se vůbec v dané nemovitosti zdržuje. Stejně tak může být místní poplatek za výherní hrací automat vybírán též za přístroj povolený a není nezbytné jeho faktické uvedení do provozu.

Tuto tezi potvrdil ve své judikatuře též Ústavní soud, který konstatoval, že každé ustanovení právního předpisu je nutno chápat v jeho celkovém smyslu, v kontextu s jinými ustanoveními příslušného právního předpisu i v souvislosti s celým právním řádem. Samo gramatické znění citovaného ustanovení ukazuje, že sazba poplatku nezávisí na faktickém

provozu výherního hracího přístroje, tzn. že zde není prostor např. pro zohledňování otevírací doby příslušné provozovny, poruchovosti přístrojů a podobně, nýbrž že se jedná o poplatek paušální, který se hradí za určité časové období. (I. ÚS 249/99; publ. pod č. U 55/15 SbNU 309).

Pokud tedy citovaná vyhláška č. 9/2010 stanovila za rozhodnou skutečnost povolení daného automatu Ministerstvem financí, nepřekročila takto zákonné meze své normotvorby. Nejvyšší správní soud samozřejmě nikterak nerozporuje, že obec mohla stanovit i jinou rozhodnou skutečnost pro vznik této poplatkové povinnosti a některé obce takto ve svých vyhláškách navázaly vznik poplatkové povinnosti až na samotný provoz hracího přístroje či interaktivního loterního terminálu (viz například obecně závazné vyhlášky města Luhačovice, Dlouhá Loučka, Vodňany, Vyškov apod.). Obce jsou oprávněny zakotvit určitý poplatek v méně invazní míře oproti rozsahu předpokládaném v zákoně, ale naopak nemohou zákonné hranice překročit, protože takovýto postup by musel být brán za porušení zásady vázanosti zákonem. Pokud se však obecně závazná vyhláška přidržela doslovného znění ustanovení zákona o místních poplatcích, nelze její obsah nikterak právně zpochybňovat.

Navíc Nejvyšší správní soud upozorňuje, že v dotčeném případě ztrácí tato stěžovatelova námitka smysl, protože ze správního spisu vyplývá, že všechna jeho Ministerstvem financí povolená a zpoplatněná zařízení byla též fakticky provozována (viz např. přípis nadepsaný „žádost o spolupráci“ ze dne 13. 7. 2010, kde stěžovatel zmiňuje nejistotu stran ohledně „jí provozovaných loterií a jiných podobných her“; resp. „vyjádření k výzvě k ohlášení poplatkové povinnosti“ ze dne 15. 12. 2010, kde stěžovatel uvedl, kde konkrétně jsou umístěny a provozovány předmětné hry). Proto lze tuto stěžovatelovu námitku pokládat za pouze „akademickou“, jež by i v případě odlišného posouzení Nejvyšším správním soudem neměla dopad na posuzovaný případ.

K námitkám stěžovatele, že byla v jeho případě prolomena v jeho neprospěch zásada in dubio pro mitius, Nejvyšší správní soud dodává, že tato zásada skutečně představuje jednu ze základních zásad správního (a potažmo celého veřejného) práva. Tento princip však nelze vykládat natolik široce, že by jakoukoli odlišnou interpretaci právní normy podanou stěžovatelem měly správní orgány zohlednit jakožto dvojí výklad. Jak pravil Ústavní soud, „v právním státě je třeba tvorbě právních předpisů věnovat nejvyšší péči. Přesto se však nelze vyhnout víceznačností, což plyne jak z povahy jazyka samotného, tak z abstraktnosti právních norem, jakož i z omezenosti lidského poznání, stejně jako z dynamické povahy sociální reality.“ (III. ÚS 783/06, publ. pod č. 210/2007) Uvedená víceznačnost však musí dosáhnout obecně přijatelné míry a musí jít o rovnocenný konkurenční výklad práva, ne pouze o výklad obtížně obhajitelný; v takové situaci aplikace zásady in dubio pro mitius nepřipadá v úvahu. A právě výklad předestřený stěžovatelem vychází z významně formalistických až technologických hledisek a naprosto nezohledňuje smysl a účel dotčených norem ani předchozí judikaturu. Proto ho nelze považovat za rovnocenný výklad s výkladem poskytnutým krajským soudem či správcem poplatku a Nejvyšší správní soud tak neshledal ani porušení zásady in dubio pro mitius.“

Obdobně v rozsudku ze dne 14. 6. 2013, čj. 2 Afs 26/2013-34, Nejvyšší správní soud konstatoval, že:

„Vzhledem k tomu, že zavedení této nové kategorie zpoplatňovaných zařízení bylo výsledkem pozměňovacího návrhu Senátem v rámci projednávání zmiňovaného zákona, není možné zjistit bližší úmysly zákonodárce z důvodové zprávy. S ohledem na důvody prezentované předkladatelem pozměňovacího návrhu (k tomu viz například bod 14. nálezu Ústavního soudu ze dne 9. 1. 2013, sp. zn. Pl. ÚS 6/2102; tímto nálezem bylo konstatováno, že při projednávání zákona nebyla porušena legislativní pravidla) je však zřejmé, že kromě

důvodů fiskálních byl motivem pro rozšíření dopadu místního poplatku i na naposledy zmíněná zařízení nárůst počtu VLT na úkor „klasických“ VHP a s tím spojená potřeba jejich regulace ze strany municipalit. Místní poplatek za provozovaný výherní hrací přístroj a jiné technické herní zařízení ve smyslu § 10a zákona o místních poplatcích tedy vykazuje dvě hlavní funkce, a to nejen funkci fiskální (zajištění příjmu obci), ale zejména funkci regulační (omezení jevu, který obec na svém území přinejmenším nevíta).

Nejvyšší správní soud má tedy za to, že důvodem zavedení nové kategorie zařízení podléhající místnímu poplatku – JTHZ nebyly vnitřní technické odlišnosti těchto zařízení, ve srovnání se stávajícími VHP, neboť ty jsou z pohledu účelu tohoto poplatku marginální. Důvodem byl zcela odlišný způsob sázení (zde celý proces není soustředěn do jediného místa), které se zcela vymyká stávajícímu pojetí VHP, při současné snaze podrobit tato zařízení regulaci ze strany municipalit. Přitom si však byl zákonodárce vědom rychlého technického vývoje v této oblasti, a proto zcela pochopitelně upřednostnil použití neurčitého právního pojmu, tedy obecnějšího pojmu před konkrétnějším, neboť všechna v budoucnu myslitelná technická herní zařízení tohoto typu by zákon stěží mohl kazuisticky vyjmenovat.

Vytykal-li stěžovatel krajskému soudu, že použitím historického a teleologického výkladu koriguje jazykový výklad zákona (pojmu jiné technické herní zařízení) způsobem pro stěžovatele nepříznivějším, což není v oblasti veřejného práva přípustné (porušení zásady *in dubio pro libertate*), ani zde mu nelze přisvědčit. Použitím zmiňovaných výkladových metod dospěl krajský soud principiálně ke stejným závěrům jako zdejší soud, přičemž (jak bylo již výše uvedeno) šlo fakticky o nalezení konkrétního významu neurčitého právního pojmu použitého zákonodárcem. V takovém případě již ze samotné podstaty nelze ustát na výkladu jazykovém a je nutno aplikovat další interpretační metody. Interpretaci předmětného pojmu podanou krajským soudem považuje zdejší soud (z důvodů výše uvedených) za přílehlavou. Aby vůbec mohlo dojít ke stěžovatelem tvrzenému pochybení, musel by tomuto výkladu být postaven rovnocenný konkurenční výklad práva, nikoliv pouze výklad obtížně obhajitelný; v takové situaci aplikace zásady *in dubio pro mitius* nepřipadá v úvahu. Právě výklad předestřený stěžovatelem vychází z významně formalistických až technických hledisek a naprosto nezohledňuje smysl a účel dotčených norem. Proto ho nelze považovat za rovnocenný výklad s výkladem poskytnutým krajským soudem a Nejvyšší správní soud tak neshledal ani porušení zásady *in dubio pro mitius*. Lze proto přijmout dílčí závěr, a sice, že interaktivní videoloterní terminál lze podřadit pod pojem jiné technické herní zařízení, užitý v ustanovení § 10a zákona o místních poplatcích.

Poté, co byl vyložen pojem jiné technické herní zařízení, je nutné, ve shodě s námitkami kasační stížnosti, posoudit naplnění druhé podmínky pro vznik poplatkové povinnosti dle § 10a odst. 1 zákona o místních poplatcích, a sice zda je toto JTHZ Ministerstvem financí povoleno, respektive povolováno. Argumentace stěžovatele 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 touto jinou hrou se v jeho případě rozumí hra MULTI LOTTO, kterou provozuje prostřednictvím Centrálního loterijního systému tvořeného centrální řídicí jednotkou, místními kontrolními jednotkami a koncovými zařízeními (VLT); ty ovšem, dle jeho názoru, nelze s pojmem hry jako takové ztotožňovat.

Nejvyšší správní soud se plně ztotožňuje s názorem stěžovatele, že pojem loterie nebo jiná hra nelze zaměnit či ztotožňovat s pojmem interaktivní videoloterní terminál. Zatímco první sousloví představuje abstraktní a veskrze imateriální pojem, druhé má podobu ryze konkrétního, materiálního substrátu, pomocí něhož uživatel (hráč) tuto hru hraje. Na rozdíl od stěžovatele však zdejší soud vnímá ustanovení § 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 (v případě posuzovaného typu hry) právě i umístění konkrétních interaktivních videoloterních terminálů (VLT) v přesně specifikovaném počtu, na přesně uvedených konkrétních adresách. Povolení jiné hry, kam spadá i stěžovatelem provozovaná hra MULTI LOTTO (což stěžovatel nerozporuje), 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 (eventuelně doplnění) již vydaného rozhodnutí na podkladě změny podstatných okolností u žadatele o povolení k provozování loterie nebo jiné hry. Lze si tudíž představit i situaci, kdy by stěžovatel požádal o rozšíření počtu VLT nebo o jejich přemístění, avšak Ministerstvo financí by jeho žádosti z určitých důvodů nevyhovělo a umístění těchto dalších VLT nebo jejich přemístění by dodatečně nepovolilo (neschválilo). Původní povolení je tedy fakticky vydáváno (i když § 50 odst. 3 zákona o loteriích tak explicitně neuvádí) cum clausula rebus sic stantibus, tj. s výhradou změny poměrů, která v procesním právu nezakládá překážku věci pravomocně rozhodnuté; zde je takový postup předvídan ustanovením § 101 písm. c) zákona č. 500/2004 Sb., správní řád, ve znění pozdějších předpisů, který se podle § 45 odst. 1 zákona o loteriích subsidiárně použije ve věcech loterií a jiných her. Lze jistě namítnout, že zákon o loteriích na zmiňovaný procesní postup neodkazuje (a to ani nepřímou) a jde tak nepochybně o deficit úpravy tohoto zákona, nicméně takový postup se nejen nepřičí podstatě povolování těchto specifických činností, ale stěžovatelem byl fakticky akceptován, neboť o změnu povolení ministerstvo dne 28. 12. 2009 požádalo.

Z výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud dospívá k závěru, že VLT, jakožto koncová zařízení centrálního loterijního systému, podléhají povolení Ministerstva financí podle § 50 odst. 3 zákona o loteriích, a proto spadají pod pojem jiná technická herní zařízení povolená Ministerstvem financí. 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 stěžovatele označit za příznivější, zásada in dubio pro libertatum, na jejíž dodržení stěžovatel naléhal, nedostala prostor pro svou aplikaci. To, že stěžovatel svou procesní obranu proti platebnímu výměru a rozhodnutí žalovaného založil na takové interpretaci § 10a zákona o místních poplatcích, aby mu její aplikace byla ku prospěchu, nesvědčí samo o sobě o existenci dvojího (vícerého) možného výkladu této právní normy.

Krajský soud přistoupil k tak rozsáhlé citaci z odůvodnění shora označených rozsudků Nejvyššího správního soudu právě proto, že v nich jsou obsaženy odpovědi na argumenty či tvrzení žalobkyně uplatněné v žalobních námítkách, kterými se buď snažila zpochybnit výklad pojmu „jiné technické herní zařízení povolené Ministerstvem financí“ učiněný správními orgány v napadených rozhodnutích nebo na základě nichž sama výklad tohoto pojmu činila, a odpovědi na problematiku aplikace ustanovení § 10a zákona o místních poplatcích. Správní orgány ostatně významnou měrou rovněž argumentovaly podrobnou

citací ze shora uvedených rozsudků, přičemž dospěly ke shodnému závěru, totiž že interaktivní videoloterní terminál představuje „jiné technické zařízení“ ve smyslu § 10a zákona o místních poplatcích, ve znění po změně provedené zákonem č. 183/2010 Sb., a že zpoplatnění proto podléhá každý koncový terminál, nejen centrální loterní jednotka. Krajský soud nemá důvod se s tímto závěrem neztotožnit. Znovu tedy opakuje, že na podrobně rozvedené závěry Nejvyššího správního soudu plně odkazuje, protože by pouze jinými slovy říkal totéž.

Další žalobní námitky

Za opodstatněnou neshledal krajský soud ani v zásadě obecnou námitku žalobkyně ohledně nepřezkoumatelnosti rozhodnutí žalovaného, který se dle jejího názoru zabýval pouze výkladem pojmu jiné technické herní zařízení a v ostatních bodech zákonnost rozhodnutí nijak nepřezkoumával, ačkoliv je tak vázán ustanovením § 114 odst. 2 a 3 daňového řádu. V replice pak doplnila, že v řešených případech byla poplatková povinnost a její výše přezkoumávána (pouze částečně) až žalovaným, čímž však byla rovněž porušena zásada dvojinstančnosti řízení.

Jak vyplývá z odůvodnění napadených rozhodnutí, žalovaný se nezabýval pouze výkladem pojmu jiné technické herní zařízení, ale přezkoumával i závěr správce poplatku o stavu na osobním daňovém účtu žalobkyně (viz str. 12, resp. 8, napadených rozhodnutí). Dospěl přitom k závěru, že částka na kreditní straně tohoto účtu nepřevyšuje úhrn předpisů na debetní straně, neboť částky, o jejichž vrácení žalobkyně žádala, odpovídaly výši poplatkové povinnosti, která jí svědčila dle zákona, když výše poplatku vycházela z údajů, které sama žalobkyně uvedla v ohlášeních, tj. sama si ji stanovila a odvedla.

Jestliže žalobkyně zpochybňuje postup žalovaného i v tom smyslu, že se nezabýval podrobně jejími jednotlivými ohlášeními, počtem hracích zařízení a dobou jejich provozování, pak nutno podotknout, že žalobkyně v průběhu celého správního řízení (v žádostech o vrácení přeplatku ani v odvolání proti zamítnutí žádostí, ostatně ani nyní v žalobě) k samotné výši předmětného poplatku za jednotlivá období, jejichž zaúčtování správcem poplatku vycházelo z jí podaných ohlášení, žádné námitky nevznesla. Postup odvolacího orgánu upravuje ustanovení § 114 a násl. daňového řádu. Dle jeho odstavce druhého a třetího platí, že odvolací orgán přezkoumá napadené rozhodnutí vždy v rozsahu požadovaném v odvolání, přičemž však není návrhy odvolatele vázán. Vyjdou-li při přezkoumávání najevo nesprávnosti nebo nezákonnosti odvolatelem neuplatněné, které však mohou mít vliv na výrok rozhodnutí, odvolací orgán je prověří. Odvolací orgán tedy přezkoumává odvoláním napadené rozhodnutí v rozsahu, v jakém odvolatel vymezí důvody, z nichž dovozuje nezákonnost rozhodnutí správce daně (poplatku), a jestliže neshledá žádné další vady (odvolatelem nenamítané), nelze mu vytýkat, že se nezabývá dalšími (v odvolání nerozporovanými) aspekty a podklady, na základě kterých příslušná povinnost vznikla (zde - byl předmětný poplatek stanoven). Takový postup při přezkoumávání existence poplatkové povinnosti (tj. hmotněprávní posouzení věci), by však byl stejný, i kdyby bylo přezkoumáváno odvolání v řízení proti vydanému platebnímu výměru na místní poplatek. Žalobkyně proto ani v tomto směru nebyla nijak zkrácena na svých právech.

Pokud jde o zásadu dvojinstančnosti, ani ta nebyla v tomto řízení porušena. Daňový řád v ustanovení § 115 odst. 1 a 2 stanoví, že odvolací orgán může provádět dokazování k doplnění podkladů pro rozhodnutí nebo k odstranění vad řízení, anebo toto uložit správci daně, který napadené rozhodnutí vydal. Daňové řízení tvoří jeden celek, skládající se z rozhodování v první instanci a případného rozhodování o odvolání. Odvolací správní orgán může při svém rozhodování zpravidla účinně odstranit vady rozhodnutí vydaného v prvním stupni, resp. vady řízení, které tomuto rozhodnutí předcházelo. Daňové řízení není ovládáno

zásadou koncentrace, a proto odvolatel může i v průběhu odvolacího řízení v souladu s ustanovením § 111 daňového řádu údaje svého odvolání doplňovat a měnit, příp. předložit nebo navrhnout další důkazní prostředky. Nejvyšší správní soud rovněž setrvale judikuje, že odvolací řízení má nejen povahu přezkumnou, ale též povahu nápravnou ve vztahu k pochybením orgánu prvního stupně. Vyjde-li tedy v odvolacím řízení najevo, že se správce daně dopustil pochybení, které by mohlo mít vliv na zákonnost rozhodnutí ve věci samé, může žalovaný napravit toto pochybení svým vlastním postupem, přičemž v takovém postupu porušení zásady dvojinstančnosti řízení spatřovat nelze.

Ve věci místního poplatku za 3. čtvrtletí 2011 na území městě Hostinné žalobkyně namítla nicotnost rozhodnutí správce poplatku i z důvodu, že stejné číslo jednací již obsahovalo jeho rozhodnutí za 2. čtvrtletí 2011. Je pravdou, že číslo jednací rozhodnutí o vrácení přeplatku za 2. čtvrtletí roku 2011, tedy čj. 3701/2011/FIN/KA, použil správce poplatku nesprávně i na rozhodnutí o přeplatku za 3. čtvrtletí roku 2011. Tuto nesprávnost však napravit rozhodnutím ze dne 6. 10. 2014, čj. 4962/2014/FIN/Šť'a, o opravě zřejmých nesprávností, v němž opravil původně nesprávně uvedené čj. 3701/2011/FIN/KA, na čj. 3381/2011/Fin/Ka. Postupoval přitom dle ustanovení § 104 daňového řádu, dle kterého správce daně opraví zřejmé chyby v psaní, počtech a jiné zřejmé nesprávnosti ve vyhotovení rozhodnutí opravným rozhodnutím. Krajský soud považuje záměnu čísla jednacího na rozhodnutí ze dne 6. 9. 2011 za zřejmou nesprávnost, neboť ze správního spisu vyplývá, že spis byl veden pod spisovou značkou 3381/2011/Fin/Ka a v odůvodnění rozhodnutí ze dne 6. 9. 2011 byla uvedena výše částky, o jejíž vrácení žalobkyně žádala právě za 3. čtvrtletí 2011, tj. 141.253,- Kč. Dle názoru krajského soudu nelze posouzení této otázky zužovat pouze na hodnocení znění samotného výroku rozhodnutí, proto se neztotožnil s námitkou žalobkyně, že uvedenou vadu již nešlo pro její závažnost nijak napravit.

Krajský soud tedy uzavírá, že správce poplatku postupoval správně, pokud žádosti žalobkyně o vrácení přeplatku na místním poplatku nevyhověl, neboť žádný vratitelný přeplatek na jejím účtu nevznikl. Zásadní je přitom skutečnost, že žalobkyni předmětná poplatková povinnost ze zákona stíhala. I pokud by platební výměr byl v jejím případě v intencích shora citovaných závěrů rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu vydán, byl by pouze deklaratorním rozhodnutím, stvrzujícím její zákonnou poplatkovou povinnost. Krajskému soudu proto nezbylo, než žalobu jako nedůvodnou dle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítnout.

Výrok o nákladech řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. Dle něj má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Ve věci měl úspěch žalovaný. Ten náhradu nákladů řízení nepožadoval a krajský soud z obsahu soudního spisu ani nezjistil, že by mu nějaké náklady v soudním řízení vznikly.

P o u č e n í :

Toto rozhodnutí nabývá právní moci dnem doručení účastníkům (§ 54 odst. 5 s. ř. s.).

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu, který o ní také rozhoduje. Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž

směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

V Hradci Králové dne 30. listopadu 2015

Mgr. Marie Kocourková, v. r.
předsedkyně senátu