



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Václava Roučky a soudců JUDr. PhDr. Petra Kuchynky, Ph.D. a Mgr. Jaroslava Škopka v právní věci **žalobkyně: multigate a.s.**, se sídlem Riegrova 373/6, 772 00 Olomouc, *zastoupené JUDr. Tomášem Vymazalem, advokátem, se sídlem Wellnerova 1322/3C, 779 00 Olomouc*, proti **žalovanému: Krajský úřad Plzeňského kraje**, se sídlem Škroupova 18, 306 13 Plzeň, *zastoupenému JUDr. Zdeňkem Vlčkem, advokátem, se sídlem Na Roudné 18, 301 00 Plzeň*, v řízení o žalobě proti rozhodnutí Krajského úřadu Plzeňského kraje, odboru ekonomického, ze dne 10. 7. 2012, č.j. EK/3267/12,

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

Žalobou doručenou do datové schránky Krajského soudu v Plzni (dále též jen „*zdejší soud*“ nebo „*krajský soud*“) dne 26. 9. 2012 se žalobkyně domáhala zrušení rozhodnutí Krajského úřadu Plzeňského kraje, odboru ekonomického, ze dne 10. 7. 2012, č.j. EK/3267/12 (dále též jen „*napadené rozhodnutí*“), kterým bylo zamítnuto odvolání žalobkyně a bylo potvrzeno rozhodnutí Městského úřadu Domažlice, odboru finančního (dále též jen „*správce poplatku*“), ze dne 21. 9. 2011, č.j. OF-1835/11-41280/2011/Pl (dále jen „*rozhodnutí správce poplatku*“ nebo „*prvoinstanční rozhodnutí*“). Prvoinstančním rozhodnutím bylo rozhodnuto, že žalobkyni nebude vrácen (jako vratitelný přeplatek) místní poplatek za provozovaný výherní hrací přístroj nebo jiné technické herní zařízení povolené Ministerstvem financí uhrazený dne 27. 6. 2011 ve výši 25.000,- Kč, a to za období od 1. 4. 2011 do 30. 6. 2011.

Problematika místních poplatků byla upravena zákonem č. 565/1990 Sb., o místních poplatcích, ve znění účinném v rozhodném období (dále též jen „*zákon o místních poplatcích*“).

Provozování loterií a jiných podobných her bylo upraveno zákonem č. 202/1990 Sb., o loteriích a jiných podobných hrách, ve znění účinném v rozhodném období (dále též jen „*zákon o loteriích*“).

Postup správců daní, práva a povinnosti daňových subjektů a třetích osob, které jim vznikají při správě daní (včetně poplatků) byl upraven zákonem č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném v rozhodném období (dále též jen „*daňový řád*“).

[I] Žaloba, vyjádření žalovaného k žalobě, replika

1. Žaloba

Žalobkyně odůvodnila žalobu tím, že se domnívá, že novela zákona o místních poplatcích, provedená zákonem č. 183/2010 Sb., jíž byl poplatek za jiné technické herní zařízení povolené MF podle jiného právního předpisu zaveden, nebyla přijata ústavně konformním způsobem a měla by být zrušena.

Žalobkyně dále uvedla, že napadené rozhodnutí považuje za nezákonné, neboť se žalovaný nesprávně vypořádal s jejím odvoláním a dostatečně se nezabýval tvrzenými odvolacími důvody, jak požaduje daňový řád, a rozhodl tak v rozporu s § 154 a 155 daňového řádu. Žalovaný dále nesprávně interpretoval příslušné právní předpisy. Žalovaný porušil § 10a a § 11 zákona o místních poplatcích ve znění do 13. 10. 2011, § 114 odst. 2 a 3 a § 116 odst. 2 daňového řádu. Žalovaný rovněž nesprávně interpretoval příslušná ustanovení zákona o loteriích ve znění do 13. 10. 2011, a to zejména § 50 odst. 3. Žalobkyně měla za to, že žalovaný měl na základě podaného odvolání napadené rozhodnutí s ohledem na jeho vady zrušit nebo jej prohlásit za nicotné. Stejně tak správce poplatku porušil zejména § 154 a 155 daňového řádu, § 10a a § 11 zákona o místních poplatcích, stejně tak žalovaný nesprávně aplikoval § 50 odst. 3 zákona o loteriích a dále porušil § 102 daňového řádu.

Žalobkyně považovala za nutné uvést důvody, pro které je, dle jejího názoru, rozhodnutí správce poplatku za nesprávné a nezákonné. Žalovaný se měl s těmito vadami rozhodnutí vypořádat, to však neučinil. Žalovaný nepostupoval dle zásady legality upravené v § 5 odst. 1 daňového řádu stanovící, že správce daně postupuje při správě daní v souladu se zákony a jinými právními předpisy. Žalovaný porušil § 116 odst. 2 daňového řádu stanovící, že v odůvodnění rozhodnutí o odvolání musí být vypořádány všechny důvody, v nichž odvolatel spatřuje nesprávnost nebo nezákonnost napadeného rozhodnutí. Na počátku je nutno namítnout rozpor postupu správce poplatku, stejně jako žalovaného v poplatkovém řízení a řízení o přeplatku, s judikaturou Nejvyššího správního soudu uveřejněnou pod č.j. 2 Afs 76/2011 - 62 stanovící, že pokud poplatník místního poplatku nesouhlasí s výší poplatku, kterou by měl na základě obecně závazné vyhlášky platné v dané obci zaplatit, a tento svůj nesouhlas kvalifikovaným způsobem vyjádří, byť by přitom poplatek fakticky

zaplatil ve výši požadované obecně závaznou vyhláškou, má správce poplatku povinnost vydat platební výměr na základě subsidiárního použití § 140 odst. daňového řádu. Z podaných „ohlášení s výhradou“ pak jednoznačně vyplývá kvalifikovaný nesouhlas s výší poplatku, resp. se samotným zpoplatněním a postup předvídaný rozhodnutím NSS tak byl na místě. Není-li pak vydán pravomocný platební výměr, není poplatek na daňovém účtu poplatníka předepsán a nelze pak rozhodovat o existenci přeplatku, resp. je takové rozhodnutí předčasné, neboť zde přeplatek jednoznačně evidován je. Základní vadu rozhodnutí správce poplatku žalobkyně spatřovala v tom, že tento orgán, přestože mu byl uhrazen místní poplatek za „jiné technické herní zařízení povoleného Ministerstvem financí podle jiného právního předpisu,“ ačkoli jej dle zákona o místních poplatcích ve spojení se zákonem o loteriích nelze vůbec stanovit a vybírat, částku zaplacenou na místním poplatku ani na žádost žalobkyně nevrátil. Dle § 154 odst. 1 daňového řádu je přeplatek částka, o kterou úhrn plateb a vrátek na kreditní straně osobního daňového účtu převyšuje úhrn předpisů a odpisů na debetní straně osobního daňového účtu. S ohledem na to, že nelze z důvodů, jež budou uvedeny níže místní poplatek dle § 10a zákona o místních poplatcích vybírat, jejich úhradou vznikl přeplatek. Vznik přeplatku nelze odmítnout s poukazem na to, že správce poplatku eviduje na straně žalobkyně nedoplatek na stejném místním poplatku, když tento dle názoru žalobkyně nelze za současné právní úpravy vybírat. V souladu s druhým odstavcem § 154 daňového řádu je přeplatek vratitelný, pokud jej nelze převést na jiný osobní daňový účet téhož daňového subjektu, resp. podmínkou vzniku vratitelného přeplatku je neexistence jiných nedoplateků, a to i u jiných správců daně či poplatku, v případě, že tito své nedoplatky přihlásí. O žádosti jiného správce poplatku však rozhodnutí o přeplatku ani rozhodnutí o odvolání nehovoří, žalobkyně byla navíc přesvědčena o neexistenci nedoplateků u jiných správců poplatku. Přeplatek je tedy přeplatkem vratitelným. Dle § 155 odst. 2 daňového řádu správce daně vrátí daňovému subjektu vratitelný přeplatek na základě žádosti daňového subjektu o vrácení vratitelného přeplatku, nebo pokud tak stanoví zákon. Žalobkyně podala u správce poplatku žádost o vrácení vratitelného přeplatku, tento však žádosti nevyhověl s tím, že místní poplatek za jiné technické herní zařízení povolené Ministerstvem financí podle jiného právního předpisu lze stanovit a vybírat.

Žalobkyně dále uvedla argumenty svědčící o neoprávněnosti vybírání poplatku. Ustanovení § 10a zákona o místních poplatcích stanoví, že 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. Uvedený zákon v § 1 písm. g) uvádí, že jde o poplatek za provozovaný výherní hrací přístroj nebo jiné technické herní zařízení povolené Ministerstvem financí podle jiného právního předpisu, přičemž odkazuje na zákon o loteriích. Takový odkaz lze považovat za logický a jediný možný, protože zákon o loteriích řeší problematiku provozu všech druhů loterií a jiných podobných her na území ČR, tedy i provoz výherních hracích přístrojů, včetně podmínek, za kterých k němu může dojít a také základní definice používaných pojmů. Dle § 4 zákona o loteriích loterie a jiné podobné hry mohou být provozovány pouze na základě povolení vydaného příslušným orgánem. Zákon o loteriích dále v § 18 stanoví, že povolení k provozování výherních hracích přístrojů vydává na žádost jeden z níže uvedených správních orgánů. Dále je v § 19 vymezen obsah povolení k provozování výherního hracího přístroje. Zákon o loteriích 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, s tím, že v povolení

budou všechny podmínky provozování podrobně stanoveny. Citované ustanovení hovoří pouze o povolování loterií, nikoliv o povolování jiného technického herního zařízení, jehož provozování má být dle zákona o místních poplatcích zpoplatněno. Rozhodnutím Ministerstva financí dle § 50 odst. 3 zákona o loteriích je rovněž schvalováno provozování zařízení, která mají být dle názoru správního orgánu prvního stupně a žalovaného zpoplatněna. Zákon o loteriích tak v žádném svém ustanovení neobsahuje pojem „jiné technické herní zařízení“ ani nutnost jeho povolení Ministerstvem financí. Povolení k provozování jiného technického herního zařízení tedy zákon o loteriích neupravuje. Stejně tak ani jiné právní předpisy tento pojem nijak nevymezují. Žalobkyně měla za to, že je-li zákonně upraven pojem výherního hracího přístroje, který je rovněž dle § 10a zákona o místních poplatcích zpoplatněn, a jeho povolování, má být obdobná úprava i pro „jiné technické herní zařízení“ tato však chybí a pojem zůstává nevysvětlen. Dle § 17 odst. 1 zákona o loteriích je výherním hracím přístrojem kompaktní, funkčně nedělitelné a programově řízené technické zařízení s ovládáním určeným pouze pro jednoho hráče. Dle § 18 odst. 1 tohoto zákona povolení k provozování výherních hracích přístrojů vydává na žádost a) obecní úřad pro svůj územní obvod, a to v přenesené působnosti, b) krajský úřad pro svůj správní obvod, má-li být provozovatelem výherního hracího přístroje obec ve svém územním obvodu, c) ministerstvo, je-li výherní hrací přístroj na českou měnu provozován v kasinu a u výherních hracích přístrojů na cizí měnu. Má-li tedy být zpoplatněno provozování jiného technického herního zařízení, musí zákon o loteriích přinejmenším stanovit, že Ministerstvo financí vydává povolení k provozování jiného technického herního zařízení. Rovněž by bylo vhodné pojem jiné technické herní zařízení specifikovat, tak jak to zákonodárce činí u pojmu výherní hrací přístroj. Právě v oblasti daní a poplatků je nutné, aby byly jednotlivá ustanovení jasné, určité a srozumitelné a v souladu se souvisejícími právními předpisy. Odlišná úprava zákona o loteriích a zákona o místních poplatcích nedává případnému subjektu poplatku jednoznačnou odpověď, zda poplatkové povinnosti podléhá či nikoli, když dle žalobkyně tomu tak není. V souladu s judikaturou ústavního soudu (nález č. 16/1994 Sb. ÚS, sv. 1) lze za zákon považovat jediné právní normu formulovanou s dostatečnou přesností, aby občanu umožnila své chování regulovat. Ústavní soud rovněž judikoval, že Česká republika se hlásí k principům nejen formálního, nýbrž především materiálního právního státu. 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. Jedním ze základních předpokladů fungování právního státu je totiž 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 tak důvodně předpokládala, že jí provozovaná zařízení nepodléhají místnímu poplatku, neboť jejich provozování není Ministerstvem financí povolováno. K tomuto žalobkyně uvedla, že je zřejmě možný víceznačný výklad pojmu „jiné technické herní zařízení povolené Ministerstvem financí podle jiného právního předpisu.“ Žalobkyně se domnívala, 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. Výkladem právních předpisů se zabýval rovněž Nejvyšší správní soud, když pod sp. zn. 7 Afs 54/2006 stanovil, že v oboru daňového práva je proto nutno dbát určitých základních principů, kterými v projednávané kauze jsou zejména princip právní jistoty a princip předvídatelnosti právní regulace, z nichž plyne zákaz analogie v neprospěch daňového subjektu a zásada,

že v případě, že daňový zákon z důvodu své nejasnosti, nesrozumitelnosti či nepřesnosti nebo „mezery v zákoně“ umožňuje vícero rovnocenně přesvědčivých výkladů, je nutno použít takový z nich, který je vůči daňovému subjektu mírnější (neboť je věcí státu, aby formuloval své daňové zákony natolik jednoznačně, srozumitelně, přesně a úplně, aby minimalizoval výkladové nejasnosti; v opačném případě by se jednalo o nepřipustnou libovůli zákonodárce). V konfliktu dvou výkladů, z nichž oba jsou možné, z určitých úhlů pohledu rozumné a nikoli nepřesvědčivé, a přitom vedou k odlišným závěrům, nutno vzhledem k okolnosti, že se jedná o výklad norem daňového práva hmotného, zakládajících povinnost soukromé osoby poskytnout státu plnění bez protiplnění, dát z důvodu ochrany ústavních principů právní jistoty a předvídatelnosti právní regulace přednost tomu z nich, který je ve prospěch soukromé osoby, a to přesto, že se v daném případě nepochybně jedná o výklad jdoucí proti základním strukturálním principům a ekonomickým funkcím daně. Rovněž Ústavní soud judikoval, že 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. 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. Tento princip in dubio pro libertate plyne přímo z ústavního pořádku (čl. 1 odst. 1 a čl. 2 odst. 4 Ústavy ČR, nebo čl. 2 odst. 3 a čl. 4 Listiny, viz i stanovisko menšiny Pléna NSS v usnesení ze dne 29. 4. 2004, in 215/2004 Sb.NSS). Jde o strukturální princip liberálně demokratického státu, vyjadřující prioritu jednotlivce a jeho svobody před státem. Pravidlo in dubio pro libertate je vyjadřováno uplatňováním různých maxim ve všech oblastech veřejného práva. 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 nepostupovali dle principu in dubio pro libertate, žalobkyně přitom na možnost různého výkladu a nesrozumitelnost textu zákona o místních poplatcích upozorňovala již v žádosti o vrácení přeplatku a v odvolání. Správce poplatku se však s tvrzením žalobkyně vypořádal tak že v odůvodnění rozhodnutí o přeplatku vykládá pojem „jiné technické herní zařízení“ povolené MF podle jiného právního předpisu“ pomocí záměru zákonodárce a účelu právní normy, kdy nepřipustně interpretuje závěry Ústavního soudu ČR uvedené v nálezu sp. zn. Pl. ÚS 29/10. Žalovaný však současně uvádí, že zákon o loteriích i zákon o místních poplatcích byly zatíženy řadou nedostatků jak po stránce formální, tak po stránce věcné. Připouští tedy nedostatky tehdejší právní úpravy. Ustanovení § 10a zákona o místních poplatcích upravuje možnost obcí stanovit obecně závaznou vyhláškou „místní poplatek za provozované jiné technické zařízení“ povolení Ministerstvem financí podle jiného právního předpisu.“ Ministerstvo financí postrádá pravomoc i působnost k vydání povolení k provozování jiného technického herního zařízení, a neexistují tedy žádná zařízení, která by podmínky této části § 10a zákona o místních poplatcích splňovala. Rozhodnutí MF, které by provozování takového zařízení povolovalo, by tak bylo nezákonné. Podle čl. 2 odst. 3 Ústavy platí, že státní moc lze uplatňovat jen v případech, v mezích a způsoby, které stanoví zákon a stejná zásada je obsažena rovněž v Listině základních práv a svobod. Správní orgány jsou tedy při výkonu svých pravomocí vázány jak jejich zákonem stanoveným rozsahem, tak i jejich účelem. Správní orgány si tedy především nemohou výkladem právních předpisů rozšiřovat své kompetence a jednat a rozhodovat ve věcech, které jim podle zákona nepřísluší. Rovněž ustanovení čl. 79 odst. 1 Ústavy stanoví, že ministerstva a jiné správní úřady lze zřídit a jejich působnost stanovit pouze zákonem. Ministerstvo financí není tedy

kompetentní k vydání povolení k provozování jiného technického herního zařízení a rozhodnutí, kterým se povoluje provozování jiného technického herního zařízení, by bylo v rozporu s ústavním pořádkem České republiky. K nutnosti zákonného podkladu pro vybírání daní a poplatků se Ústavní soud vyjádřil mimo jiné v nálezu sp. zn. IV. ÚS veřejný zájem na stanovení, vyměření a výběru daně je z hlediska ochrany vlastnického práva aprobován čl. 11 odst. 5 Listiny, podle něhož lze daně a poplatky stanovovat toliko na základě zákona. Toto ustanovení připouští omezení vlastnického práva jednotlivce, a to pouze za účelem stanovení a výběru daně a poplatku. Přitom podstatou ochrany vlastnického práva v oblasti stanovení a vybírání daní a poplatků není pouze formální podřazení určité daně konkrétnímu ustanovení zákona, nýbrž tato ochrana se v materiálním právním státě (čl. 1 odst. 1 Ústavy České republiky) musí vztahovat také na případy aplikace a interpretace určitého zákonného ustanovení, jež stanoví daňovou nebo poplatkovou povinnost. Jinými slovy, porušení vlastnického práva při ukládání daňové povinnosti se státní moc dopustí nejen tím, že uloží povinnost zcela extra legem, ale i tehdy pokud by příslušné zákonné ustanovení aplikovala a především interpretovala způsobem, který by se ocital mimo zákonný podklad stanovení daňové povinnosti, například tak, že by interpretací zákonných ustanovení rozšiřovala daňovou povinnost na subjekty či situace, na něž podle zákona daňová povinnost nedopadá. Pouze takto materiálně a v celém kontextu čl. 11 Listiny lze podle Ústavního soudu vykládat ustanovení čl. 11 odst. 5 Listiny. V případě, že by Ministerstvo financí vydalo rozhodnutí, které by povolovalo jiné technické herní zařízení, postupovalo by se v souladu s nálezem Ústavního soudu České republiky sp. zn. III. ÚS. 728/01 stanovící, že byl-li správní akt vydán správním orgánem absolutně nekompetentním, působí taková skutečnost nulitu aktu, k níž soud přihlíží z úřední povinnosti. 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. S ohledem na skutečnosti uvedené v předchozích odstavcích bylo rozhodnutí správce poplatku vydáno v rozporu s § 154 a 155 daňového řádu. Oba správní orgány, tedy jak správce poplatku, tak žalovaný jako odvolací orgán, nepostupovaly v souladu s principy právního státu. V souladu s judikaturou Ústavního soudu (sp. zn. IV. ÚS 690/2001) ke znakům právního státu a mezi jeho základní hodnoty patří neoddělitelně princip právní jistoty (čl. 1 odst. 1 Ústavy), jehož neopominutelným komponentem je nejen předvídatelnost práva, nýbrž i legitimní předvídatelnost postupu orgánů veřejné moci v souladu s právem a zákonem stanovenými požadavky. Žalobkyně předvíдалa, že není-li nijak právně upravena možnost povolit (provozování) jiného technického herního zařízení, a zejména že nejsou-li jím provozovaná zařízení Ministerstvem financí povolována, ale je pouze schvalováno jejich umístění a povolování, nelze tato zařízení, resp. jejich provozování, zpoplatnit. V souladu s rozhodnutím Nejvyššího správního soudu publikovaném pod č. 20/2003 Sb. NSS, sešit 1, je nutno s ohledem na princip předvídatelnosti zákona a na princip minimalizace zásahů státu do soukromé sféry fyzických a právnických osob usilovat o takový výklad právních předpisů, který směřuje k jasnému vymezení věcné působnosti jednotlivých správních orgánů tak, aby se tyto kompetence navzájem nepřekrývaly. Takovýto výklad je přitom nanejvýš žádoucí zejména v těch případech, kdy jsou v důsledku činnosti státních orgánů vydávána vrchnostenská rozhodnutí, která svou povahou představují sankce adresované účastníkům správních vztahů, resp. kdy již i samotné správní řízení je důvodně pocíťováno dotčenými subjekty jako újma. Nezákonnost přezkoumávaného rozhodnutí je v souladu s § 114 odst. 3 daňového řádu nutno prověřovat, i pokud nebyla odvolatelem uplatněna. Žalovaný tak měl

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. 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. Historický a teleologický výklad používaný správcem poplatku je obecně chápán spíše jako pomocný a měl by být v souladu s ostatními metodami výkladu. Zejména nesmí účelový výklad zasahovat do vlastnického práva jednotlivce a odporovat zásadám právního státu. Při použití gramatického výkladu tak jednoznačně dojdeme 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. Dle zákona o loteriích MF, popř. obecní či krajský úřad, vydává povolení k provozování VHP, je tedy vždy povolován ten který přístroj, konkrétně podle § 17-19 zákona o loteriích. Co se týče JTHZ, o těchto zákon o loteriích ničeho nestanoví. Zákon o loteriích 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. Na základě tohoto ustanovení jsou povolovány loterie a jiné podobné hry, a herní zařízení, pomocí nichž jsou tyto hry provozovány, jsou obcemi zpoplatňována. Dle zákona o loteriích tedy Ministerstvo financí povoluje pouze loterie a jiné podobné hry, výherní hrací přístroje tomboly, kursové sázky a sázkové hry v kasinu. Dle argumentu a contrario lze vyloučit pravomoc Ministerstva vydávat povolení k provozování jiných technických herních zařízení. Má-li tedy být zpoplatněno provozování jiného technického herního zařízení, musí zákon o loteriích přinejmenším stanovit, že Ministerstvo financí vydává povolení k provozování jiného technického herního zařízení. Rovněž lze při výkladu užít argumentu *a simili*, neboť VHP a JTHZ jsou upraveny v jednom ustanovení. Pokud jsou zpoplatňována VHP, jejich provozování je povoleno dle zákona o loteriích, měla by zpoplatnění podléhat pouze JTHZ, jejichž provozování je povoleno, když zákon o místních poplatcích dokonce vyžaduje, aby tato zařízení byla povolena Ministerstvem financí. Při užití výkladu systematického se právní norma vykládá v kontextu celého právního systému a to zejména za použití základních zásad toho kterého odvětví. V oblasti daňového práva platí již uvedené zásady ochrany vlastnického práva, princip právní jistoty, princip *in dubio pro libertate*, zákaz zneužití pravomoci a další. Zákon o místních poplatcích je nutno vykládat rovněž za použití příslušných ustanovení Ústavy ČR a Listiny základních práv a svobod. Žalobkyně konstatovala, že zejména poukazuje na čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod stanovící, že daně a poplatky lze ukládat pouze na základě zákona. I na základě tohoto výkladu, který již žalobkyně nastínila v podané žalobě je zpoplatnění jiného technického herního zařízení vyloučeno. Pakliže by bylo úmyslem zákonodárce zpoplatnit vedle provozování výherního hracího přístroje i provozování jiného technického herního zařízení, měl tak učinit formou seznatelnou, srozumitelnou a nemožňující různý výklad, a zejména takovou, která koresponduje s příslušnými ustanovením zákona o loteriích, na které odkazuje zákon o místních poplatcích. Jedině zákon o loteriích upravuje, který správní orgán může povolit provozování loterie nebo jiné podobné hry, nebo zda a který orgán může povolit provozování jiného technického herního zařízení a správce poplatku je povinen při aplikaci

§ 10a zákona o místních poplatcích, který tuto problematiku nijak neupravuje a pouze odkazuje právě na zákon o loteriích, užít i příslušná ustanovení zákona o loteriích. V souladu s právní naukou, při aplikaci právního předpisu v případě, že je daný případ řešen několika právními předpisy, je nutné použít ty, které mají nejvyšší právní sílu. Zákon o loteriích, stejně tak zákon o místních poplatcích, jsou právní předpisy stejné právní síly, když oba zákony jsou výsledkem primární normotvorby, a je nutné, aby byly v souladu s ústavním pořádkem České republiky. Ani jeden ze zákonů není podřízen druhému, a ani si navzájem nijak neodporují, je nutno aplikovat tyto zákony v souladu. Lze-li však zpoplatnit pouze jiné technické herní zařízení, které je povolené Ministerstvem financí, musí zákon o loteriích Ministerstvu financí takovou pravomoc přiznávat. Loterií nebo jinou podobnou hrou je však v souladu s ustanovením § 2 zákona o loteriích například tombola, loterie, při nichž je vydán určitý počet losů s pořadovými čísly, sázky na dostihy, tyto však nejsou provozována pomocí žádného technického zařízení. Existují tedy loterie a hry upravené zákonem o loteriích, které však nejsou či nemusí být provozovány pomocí technického zařízení. Za výkladu, jaký činí žalovaný, by bylo možné považovat za „jiné technické herní zařízení povolené MF“ prakticky jakýkoliv nástroj či 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, popřípadě jakékoli jiné zařízení s nimi spojené, neboť i s jejich pomocí lze provozovat sázkové hry. Poplatek by tak mohl být rovněž požadován za zařízení (automat) na míchání karet, neboť dle výkladu žalovaného jde o technické zařízení (nástroj/přístroj), jehož pomocí lze provozovat sázkové hry (sázkové hry v kasinu, jako například Black Jack, Poker), a tyto sázkové hry lze provozovat pouze na základě povolení MF ČR. Obdobně by bylo možné odůvodnit i vznik poplatkové povinnosti za ruletu (ne elektromechanickou), která je obsluhována zaměstnanci kasina, což se zdá absurdní. Nutno ještě podotknout, že videoloterijní terminál bez připojení k centrální řídicí jednotce samostatně žádnou sázkovou hru neumožňuje. Pouze již na okraj 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, nenaplnují koncová zařízení, jak je výše uvedeno, požadavek povolenosti MF, neboť jsou pouze schvalována, a poplatek za ně nemůže být vyžadován. V povoleních MF se konstatuje, že provozování loterie nebo jiné podobné hry bude prováděno prostřednictvím Centrálního loterijního systému (CLS). CLS je v rozhodnutí MF vymezen 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. Jak již žalobkyně uvedla, při posuzování pojmu jiné technické herní zařízení je nutné aplikovat zákon o loteriích. Zde se zjistí, že MF nemá pravomoc ani působnost provozování jiného technického herního zařízení povolit. Při srovnání s druhým zpoplatněným zařízením zjistíme, že v zákoně o loteriích je obsáhle vymezen pojem „výherní hrací přístroj“. Zákon o loteriích někdy používá zkrácený pojem „technické zařízení“, a to v § 2 písm. j), § 17 odst. 1 a § 47 odst. 2. V žádném z uvedených ustanovení však není pojem upřesněn, pouze § 17 odst. 1 vymezující výherní hrací přístroj uvádí, že se výherním hracím přístrojem rozumí kompaktní, funkčně nedělitelné a programově řízené technické zařízení s ovládáním určeným pouze pro jednoho hráče. Vzhledem ke spojení pojmů „výherní hrací přístroj“ a slovního spojení „nebo jiné technické herní zařízení“ je možné odvodit, že jiným technickým herním zařízením lze rozumět

technické zařízení, jež je nějakým způsobem příbuzné právě výhernímu hracímu přístroji, přičemž tato příbuznost by mohla být charakteru technologického. Pokud je tedy výherní hrací přístroj kompaktním a funkčně nedělitelným zařízením, měla by tento charakter mít i jiné technické herní zařízení, přičemž tyto vlastnosti by bylo nutné vázat na průběh sázkového procesu, kterým se rozumí proces od vkladu finančních prostředků do hry, uzavření sázky, průběh jednotlivé hry a její výsledek, tedy výhra či prohra. Jak výherní hrací přístroj, tak i jiné technické zařízení by mělo být schopno uskutečnit všechny tyto prvky sázkového procesu na jednom místě. Takovýto výklad je ovšem spekulativní, když není povinností subjektu poplatku vykládat pojmy uvedené v zákoně. Neurčité pojmy by měl vykládat správní orgán sám, a to tak, aby jeho výklad nepřekročil rámec znění právní normy. Žalobkyně měla za to, že by za výše uvedeného 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 lze odůvodnit 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. Interaktivní videoloterijní terminál, který je obsluhován přímo sázejícím, tak slouží pouze jako zobrazovací jednotka CLS, neboť k vygenerování výhry či prohry dochází v CLS, který je však umístěna jinde, než interaktivní videoloterijní terminál. Lze rovněž odkázat na závěry Ústavního soudu uvedené v nálezu sp. zn. Pl. ÚS 29/10, který však mimo jiné stanoví, že „videoloterijní terminály jakožto koncové herní stanice, které jsou součástí širšího a složitějšího systému, jehož jádro je umístěno centrálně, postrádají vlastnost kompaktnosti, kterou vyžaduje definice obsažená v § 17 odst. 1 loterijního zákona“. Rovněž v pojmu „kompaktnost“ je však i jakási celistvost, tedy i nedělitelnost. Je však nutno podotknout, že citovaný nálezh Ústavního soudu se netýká místních poplatků, nýbrž úpravy veřejného pořádku v souvislosti s možností obcí vydávat obecně závazné vyhlášky ve věcech umístění koncových zařízení centrálního loterijního systému. Dále lze rovněž poukázat 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 novelou č. 183/2010 Sb. Dle žalovaného jasná a dvojitý výklad neumožňující právní úprava je tak najednou nahrazována úpravou jinou, která má v důsledku za výkladu žalovaného stejné účinky a zpoplatňuje stejná zařízení jako novela č. 183/2010. Nicméně § 10a zákona o místních poplatcích byl zákonem č. 458/2011 Sb. s účinností od 1. 1. 2012 zrušen. K prokázání současného stavu, kdy MF nemá pravomoc a působnost k vydání povolení k provozování jiného technického herního zařízení, a to na rozdíl od povolení provozování výherního hracího přístroje, uvedla žalobkyně výroky některých rozhodnutí Ministerstva (ze dne 15. 10. 2008, č.j. 34/85679/2008; ze dne 12. 1. 2009, č.j. 34/106193/2008). Ta ve většině případů obsahují výrok tohoto znění: MF povoluje žadateli provozovat loterii nebo jinou podobnou hru dle ustanovení 50 odst. 3 zákona. Další obsah rozhodnutí se liší dle typu loterie a s ohledem na to, zda jsou provozovány prostřednictvím centrálního loterijního systému nebo vicemístního technického zařízení či jinak.

Správce poplatku nepostupoval dle zásady legality upravené v § 5 odst. 1 daňového řádu stanovící, že správce daně postupuje při správě daní v souladu se zákony a jinými právními předpisy, dále porušil obecně platnou zásadu zákazu zneužití pravomoci, když si nesprávným výkladem § 10a a § 11 zákona o místních poplatcích rozšířil svou pravomoc a nevrátil přeplatek na místním poplatku, i přesto, že takovýto postup zákon o místních poplatcích neumožňuje, a že místní poplatek za „jiné technické herní zařízení povolené Ministerstvem financí podle jiného právního předpisu“ nelze vybírat.

Žalobkyně dále namítala, že poplatek za provozovaný výherní hrací přístroj nebo jiné technické herní zařízení povolené Ministerstvem financí podle jiného právního předpisu byl stanoven obecně závaznou vyhláškou (dále jen OZV) města Domažlice č. 3/2010, a rozhodnuto bylo na základě této vyhlášky. Žalobkyně v odvolání namítala, že výroky rozhodnutí správce poplatku nesplňuje požadavky § 102 odst. 1 písm. d) daňového řádu, neboť nejsou uvedeny všechny právní předpisy, podle kterých bylo rozhodováno, když je sice uvedeno, že se žádost zamítá, není však zřejmé, zda bylo rozhodováno i podle jiných ustanovení daňového řádu nebo podle jiného zákona, například zákona o místních poplatcích, či obecně závazné vyhlášky města. Tyto vady nenapravit ani odvolací orgán. Pojmem právní předpis, podle kterého bylo rozhodováno, je daňovým řádem jednoznačně myšleno to které hmotněprávní ustanovení, podle kterého bylo rozhodováno, nikoliv pouze procesní ustanovení. V řízení o přeplatku je nutno zjistit, zda nějaký přeplatek existuje, což je možné výhradně dle práva hmotného, pokud tedy již nebyl poplatek pravomocně vyměřen. Žalobkyně měla za to, že její požadavky jsou zcela minimální, kdy v této souvislosti je správce poplatku povinen postupovat v souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu č.j. 2 Afs 76/2011 - 62. Žalobkyně rovněž namítala, že výrok rozhodnutí správce poplatku nesplňuje požadavky § 102 odst. 1 písm. d) daňového řádu, neboť znění výroku neodpovídá § 155 daňového řádu, ze kterého vyplývá, že žádosti lze vyhovět či nevyhovět, nikoliv pouze rozhodnout tak, že místní poplatek nebude vrácen.

Žalobkyně dále uvedla, že má za to, že obecně závazná vyhláška, na základě které bylo rozhodnutím o poplatku rozhodnuto, nesplňuje požadavky určitosti a srozumitelnosti, upravuje některé záležitosti odlišně od zákona, proto by mělo být město vyzváno v souladu s § 123 zákona č. 128/2000 Sb., o obcích, Ministerstvem vnitra k nápravě a nezjedná-li město nápravu, mělo by ministerstvo rozhodnout o pozastavení účinnosti uvedené obecně závazné vyhlášky a poté případně podat Ústavnímu soudu návrh na zrušení obecně závazné vyhlášky obce. V řízení před Ústavním soudem by měla být vyhláška jako odporující zákonu zrušena. Zejména má s ohledem na shora uvedené argumenty za to, že vyhláška nemůže, ač to zákon o místních poplatcích umožňuje, vyžadovat místní poplatek za jiné technické herní zařízení povolené Ministerstvem financí dle jiného právního předpisu, neboť pro tento poplatek není další zákonný podklad. Žalobkyně se domnívala, že OZV nesplňuje podmínky, které jsou pro její náležitosti stanoveny zákonem o obcích, zákonem o místních poplatcích a zejména Ústavou. Některá ustanovení OZV nejsou v souladu se zákonem o místních poplatcích. Dle nálezů Ústavního soudu ČR, publikovaném pod č. 21 ve sbírce nálezů ÚS, sv. 1, pokud jde o stanovení místních poplatků, jejich sazbu, režim vybírání, osvobození od nich apod., je obec povinna respektovat platné znění zákona č. 565/1990 Sb., o místních poplatcích. Obce jsou tímto zákonem zmocněny k vydávání obecně závazných vyhlášek upravujících místní poplatky, avšak pouze v případech v tomto zákoně taxativně vypočtených. ÚS se k tomuto

dále vyjadřuje v nálezu publikovaném pod č. 93 Sb. n. u. ÚS, sv. 8, když uvádí, že ze zásady, že obecně závazná vyhláška obce musí být v souladu se zákony a obecně závaznými předpisy, vyplývá, že to, co je upraveno zákonem nebo jiným obecně závazným předpisem, nemůže obec upravovat odchylně. Město však při vydávání OZV tyto zásady nerespektovalo. Žádný z orgánů státní moci však nemá pravomoc, jak již bylo uvedeno, vydávat povolení k provozování jiných technických zařízení. Město tak v rozporu se zákonem o místních poplatcích normativně stanovilo okamžik zániku poplatkové povinnosti a způsob výpočtu poplatku, když tento vyplývá odlišně přímo ze zákona a postupovalo tak *contra legem*. Znění OZV je tak i pro její adresáty nesrozumitelná, když při srovnání příslušného ustanovení zákona o místních poplatcích a OZV adresátovi není zřejmé, jaké povinnosti pro něj vzhledem k jejich rozpornosti vyplývají.

Žalobkyně uzavřela, že vzhledem k výše uvedenému je zřejmé, že je rozhodnutí správce poplatku, stejně tak rozhodnutí žalovaného nezákonné, neboť místní poplatek za provozované jiné technické herní zařízení povolené Ministerstvem financí podle jiného právního předpisu nelze z důvodů shora uvedených vybírat a pokud byla nějaká částka na tento poplatek uhrazena, měla by být v souladu s § 154 a 155 daňového řádu vrácena. Žalovaný rovněž porušil ustanovení § 10a a § 11 zákona o místních poplatcích. Žalovaný dále nesprávně interpretoval příslušná ustanovení zákona o loteriích. Rozhodnutí bylo vydáno v rozporu s čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod stanovící, že daně a poplatky lze ukládat jen na základě zákona. Rozhodnutí nebylo rovněž vydáno v souladu s § 10a a § 11 zákona o místních poplatcích, stejně tak bylo porušeno ustanovení § 102 daňového řádu. Žalovaný měl tedy na základě podaného odvolání napadené rozhodnutí s ohledem na jeho vady zrušit. Rozhodnutí žalovaného, stejně jako rozhodnutí jemu předcházející, by tedy měla být pro nezákonnost zrušena.

2. Vyjádření žalovaného k žalobě

Žalovaný se ve vyjádřeních k žalobě ze dne 23. 5. 2012 a ze dne 26. 2. 2013 neztotožnil s žalobní argumentací. Uvedl mj., že smysl a účel novely zákona o místních poplatcích provedený zákonem č. 183/2010 Sb. jednoznačně směřoval k zajištění finančních prostředků do rozpočtu obcí, a to především vytvořením možnosti zpoplatnit tzv. jiná technická herní zařízení povolená ministerstvem financí. Žalovaný setrval na návrhu, aby žaloba byla jako nedůvodná zamítnuta a žalovanému byla přiznána náhrada nákladů řízení.

3. Replika žalobkyně

Žalobkyně reagovala na vyjádření žalovaného podáním repliky, v níž navrhla, aby soud podané žalobě vyhověl. Žalobkyně mj. upozornila na text novely č. 300/2011 Sb., kterou byla potvrzena dosavadní nejednoznačnost právní úpravy a rovněž to, že právní úprava po novele č. 183/2010 Sb. byla nejasná a umožňovala vícero výkladů, v důsledku čehož zákonodárce musel přistoupit k nové právní úpravě.

[III] Posouzení věci krajským soudem

Řízení ve správním soudnictví je upraveno zákonem č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále též jen „*soudní řád správní*“ nebo „*s. ř. s.*“).

Podle § 75 odst. 1 soudního řádu správního soud při přezkoumání rozhodnutí vychází ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu.

Podle § 75 odst. 2 soudního řádu správního věty první soud přezkoumá napadené výroky rozhodnutí v mezích žalobních bodů.

Soud o věci samé rozhodl ve smyslu § 51 odst. 1 s. ř. s. bez nařízení jednání, neboť žalobkyně i žalovaný s tímto postupem vyslovili souhlas.

Žaloba není důvodná.

1. Skutkový základ věci

Žalobkyně žádostí ze dne 31. 8. 2011 požádala správce poplatku o vrácení přeplatku na místním poplatku za provozovaný výherní hrací přístroj nebo jiné technické herní zařízení povolené Ministerstvem financí, a to za období od 1. 4. 2011 do 30. 6. 2011, ve výši 25.000,- Kč, který uhradila dne 27. 6. 2011, a to za 5 ks zařízení typ Multi lotto.

Rozhodnutím ze dne 21. 9. 2011, č.j. OF-1835/11-41280/2011/Pl, správce poplatku rozhodl o žádosti žalobkyně o vrácení vratitelného přeplatku tak, že žalobkyni nebude místní poplatek za provozovaný výherní hrací přístroj nebo jiné technické herní zařízení povolené Ministerstvem financí ve výši 25.000,- Kč vrácen jako vratitelný přeplatek dle § 155 daňového řádu.

Žalobkyně podala proti tomuto rozhodnutí odvolání, které žalovaný napadeným rozhodnutím jako nedůvodné zamítl a napadené rozhodnutí potvrdil, když jako stěžejní argument uvedl, že správce poplatku při vydávání rozhodnutí postupoval podle základních zásad správy daní a v souladu se zákony a jinými právními předpisy.

2. Právní hodnocení

Soud neshledal důvodnou námitku o „*neústavnosti novely zákona o místních poplatcích provedená zákonem č. 138/2010 Sb. z důvodu jejího nepřijetí ústavně konformním způsobem*“. Vyplývá tak z nálezu Ústavního soudu ze dne 9. 1. 2013, sp.zn. Pl. ÚS 6/12 (dostupný na <http://nalus.usoud.cz>), kterým byl zamítnut „*návrh na konstatování protiústavnosti ustanovení § 1 písm. g) a § 10a zákona č. 565/1990 Sb., o místních poplatcích, ve znění zákona č. 183/2010 Sb., před novelizací provedenou zákonem č. 458/2011 Sb., in eventum aby Ústavní soud deklaratorním výrokem konstatoval protiústavnost části třetí zákona 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“.

Mezi účastníky spornými právními problémy se již v řadě svých rozhodnutí zabýval Nejvyšší správní soud. Vzhledem k tomu, že závěry, ke kterým Nejvyšší správní soud dospěl, jsou opakovaně ve věcech obdobných případů žalobkyně zaujímány v po sobě jdoucích rozhodnutích, vyjadřují tyto závěry v současné době již konsistentní judikaturu, od které není důvod se ani v případě žalobkyně jakkoli odchylovat. Zdejší soud se se závěry, ke kterým Nejvyšší správní soud dospěl a které jsou citovány zdola, zcela ztotožňuje. Dlužno doplnit, že některá rozhodnutí Nejvyššího správního soudu se týkala přímo žalobkyně. Konkrétně se jedná o rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 13.6.2013, č.j. 2 Afs 28/2013-34, č.j. 2 Afs 27/2013-34, ze dne 14.6.2013, č.j. 2 Afs 29/2013-34, č.j. 2 Afs 26/2013-34 (rozsudky Nejvyššího správního soudu jsou k dispozici na www.nssoud.cz).

V rozsudku ze dne 13. 6. 2013, č.j. 2 Afs 28/2013-34, Nejvyšší správní soud zaujal řadu závěrů, z jejichž pohledu je nezbytné považovat jednotlivé námitky žalobkyně za nedůvodné.

Nejvyšší správní soud se předně zabýval otázkou, zda lze pod pojem jiné technické herní zařízení podřadit i žalobkyní provozované video loterijní terminály a zda je při výkladu tohoto pojmu možné objektivně zaujmout dva vzájemně si konkurující právní závěry, které by vyvolaly nutnost aplikovat zásadu in dubio pro libertate.

Nejvyšší správní soud v rozsudku dospěl k závěru, že „stěžovatel v kasační stížnosti tvrdí, že pokud je JTHZ upraveno ve stejném ustanovení zákona jako VHP, půjde z povahy věci o takové zařízení, které je VHP podobné či příbuzné, přesto však o VHP nejde, a to s ohledem na jeho jiné technické parametry či funkce. Dále stěžovatel dovozuje, že je-li VHP kompaktním a funkčně nedělitelným zařízením, které je schopno uskutečnit všechny fáze sázkového procesu (od vkladu finančních prostředků do hry, přes uzavření sázky, další průběh hry až po její výsledek), měl by být schopen tyto funkce zastat také VLT; ten však je pouhým zobrazovacím zařízením, protože k vygenerování výhry či prohry dochází v centrálním loterijním systému (centrální řídicí jednotce). Nejvyšší správní soud se ztotožňuje se stěžovatelem potud, že z hlediska technického (míněno vnitřního technického uspořádání) budou mezi VHP a JTHZ existovat rozdíly. Pokud by však tato zařízení musela fungovat na principu VHP i z pohledu průběhu sázkového procesu (což ovšem z žádného ustanovení zákona dovodit nelze), byla by VLT pouze jakýmsi „moderním typem“ VHP. Pak se ovšem nutně nabízí otázka, proč by zákonodárce tuto novou kategorii přístrojů vůbec zaváděl a samostatně ji zpoplatňoval (postačilo by případně novelizovat definici VHP uvedenou v § 17 odst. 1 zákona o loteriích). Nelze totiž přehlédnout, že kromě zmiňovaného funkčně-technického hlediska, má význam i vnímání VHP či VLT jejich běžnými uživateli. Nejvyšší správní soud má za to, že uživatel (hráč) nevnímá žádný podstatný rozdíl mezi hrou na VHP a VLT, z jeho pohledu jde o zařízení obdobná, která užívá s úmyslem dosáhnout prostřednictvím sázek co nejvyšší výhry v penězích. Pro tyto uživatele je naprosto okrajové, zda ke generování výhry dochází přímo v daném zařízení (jako je tomu u VHP), anebo v centrálním loterijním systému (v případě VLT). Stejně jsou i negativní socioekonomické důsledky užívání VHP a VLP; v obou případech je pociťují obce, na jejichž území se tato

zařízení nachází. Tento fakt ostatně zcela jasně potvrdil i Ústavní soud ve svém nálezu ze dne 6. 5. 2013, sp. zn. IV. ÚS 2315/12, kdy zopakoval svůj konstantní názor, že provozování VHP a obdobných zařízení je na samém okraji společensky akceptovaných aktivit, neboť je doprovázeno významnými negativními externalitami, ovlivňujícími situaci obyvatel a veřejný pořádek v dotčených obcích (viz bod 39. nálezu). 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 pokračování 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 neurčitěho právního pojmu, tedy obecnějšího pojmu před konkrétnějším, neboť všechna v budoucnu myslitelná technická herní zařízení tohoto typu by zákon stěží mohl kazuisticky vyjmenovat. Vytýkal-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 neurčitěho 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 přílehu. 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“.

Nejvyšší správní soud se dále zabýval otázkou, zda je či není jiné technické herní zařízení povolováno Ministerstvem financí.

Nejvyšší správní soud k tomu uvedl, že „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 standibus, 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 nepřímo) a jde tak nepochybně o deficit úpravy tohoto zákona, nicméně takový postup se nejen nepříčí 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 (vicerého) možného výkladu této právní normy“.

Odkazem na jednoznačné závěry, ke kterým dospěl Nejvyšší správní soud v citovaných pasážích svého rozsudku, nelze dospět k jinému závěru, než že žalobkyní obsáhle formulované žalobní námitky (konstatované zejména ve druhém odstavci bodu II. tohoto rozsudku a prolínající se dále celým textem žaloby a dalšími vyjádřeními žalobkyně) jsou nedůvodné. Žalovaný, který je oprávněn v odůvodnění napadených rozhodnutí doplnit argumentaci zaujatou prvoinstančním orgánem v odůvodnění prvoinstančních rozhodnutí, dospěl ke zcela správným právním závěrům. Z tohoto titulu nemohlo dojít k žádnému procesnímu pochybení správních orgánů, které žalobkyně odkazem na jí tvrzené zaujetí nesprávných právních závěrů dovozoval. Ze stejných důvodů nemůže být správní rozhodnutí považováno za nicotné. Ze stejných důvodů nemůže být neústavní ani obecně závazná vyhláška, která byla podkladem pro vydání správních rozhodnutí.

Žalobkyně žádost o vrácení přeplatku na místním poplatku opírala o nesprávný právní názor, že by jí provozovaná jiná technická herní zařízení neměla být podle § 10a zákona o místních poplatcích vůbec zpoplatněna. Nelze tudíž dospět závěru, který žalobkyně shrnula v závěru žaloby tvrzením, že *„místní poplatek za provozované jiné technické herní zařízení povolené Ministerstvem financí podle jiného právního předpisu nelze z důvodů shora uvedených vybírat, a pokud byla nějaká částka na tento poplatek uhrazena, měla by být v souladu s § 154 a 155 daňového řádu vrácena“*. Z žalobkyní tvrzených důvodů tak ke vzniku přeplatku dojít nemohlo.

Výrok prvoinstančního rozhodnutí je opřen o ustanovení § 155 daňového řádu. Žalobkyně podala žádost o vrácení přeplatku, která nebyla shledána důvodnou. Vzhledem k tomu, že zde nebyly dány důvody pro vyhovění žádosti stanovené v ustanovení § 155 daňového řádu, prvoinstanční orgán zcela správně výrok opřel o toto ustanovení. Toto ustanovení tak skýtá oporu výroku prvoinstančního rozhodnutí. O ustanovení jakéhokoli jiného zákona výrok opírat nutné nebylo. Přesto je nezbytné doplnit, že veškerá ustanovení, ze kterých správní orgány vycházely, při svém závěru o nedůvodnosti jednotlivých námitkách žalobkyně, byly uvedeny v odůvodnění jejich rozhodnutí. Žalobkyně nemohla mít objektivně pochybnost o tom, o čem a z jakých důvodů bylo rozhodnuto. Současně je nezbytné uvést, že z výroku prvoinstančního rozhodnutí jednoznačně vyplývá, že žádosti žalobkyně *„nebylo vyhověno“*. Tento důsledek je možné popsat i jinými slovy než jen použitím záporu slovesa *„vyhovět“*. Žádala-li žalobkyně o vrácení přeplatku a prvoinstanční orgán ve výroku prvoinstančního rozhodnutí uvedl, že zaplacený místní poplatek *„nebude dle § 155 daňového řádu vrácen jako vratitelný přeplatek“*, je nadevší pochybnost zřejmé, že žádosti žalobkyně nebylo vyhověno.

Vzhledem k tomu, že na základě rozhodné právní úpravy bylo možné dospět k jednoznačnému výkladu předmětných zákonných ustanovení, nelze z následné právní úpravy dovozovat nejednoznačnost právní úpravy předchozí.

3. Závěr

Z výše uvedených důvodů proto **soud dospěl k závěru, že žaloba není důvodná a podle § 78 odst. 7 s. ř. s. ji zamítl.**

[III] Náklady řízení

Stran náhrady nákladů řízení soud vycházel ze znění § 60 odst. 1 věty první s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, 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. Žalovaný by právo na náhradu nákladů řízení měl, neboť měl ve věci úspěch a byl v řízení o žalobě zastoupen advokátem, který ve věci učinil písemná podání – vyjádření k žalobě, včetně doplnění. Krajský soud však žalovanému náhradu nákladů řízení vůči žalobkyni nepřiznal, a to z důvodů vyslovených již v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 4. 2007, č. j. 6 As 40/2006 - 87, publikovaném pod č. 1260/2007 Sb. NSS. V tomto rozhodnutí předně Nejvyšší správní soud připomenul dosavadní judikaturu správních soudů, podpořenou závěry Ústavního soudu, že v případě, že v soudním řízení správním vystupuje jako účastník orgán veřejné správy v oboru své působnosti, není v zásadě důvodně vynaloženým nákladem, pokud se v takovém řízení nechá právně zastoupit. V této souvislosti také již Vrchní soud v Praze v usnesení ze dne 14. 6. 1999, č. j. 6 A 7/99 - 39, publikovaném pod č. 1015/2002 SJS, které následně potvrdil Ústavní soud usnesením ze dne 29. 5. 2000, sp. zn. II. ÚS 437/99, dostupným na <http://nalus.usoud.cz>, konstatoval, že důvodem zvláštního zřetele hodným pro výjimečně nepřiznání náhrady nákladů řízení žalovanému lze ve věcech správního soudnictví spatřovat také ve skutečnosti, že žalovaný je orgánem státní správy. Schopnost a povinnost hájit vlastní rozhodnutí před soudem je v takovém případě integrální součástí řádného výkonu státní správy, k němuž je takový správní úřad dostatečně vybaven. Nelze proto na žalobkyni spravedlivě žádat, aby hradila náklady vzniklé tím, že správní úřad udělil k zastupování plnou moc advokátovi.

P o u č e n í : *Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě do dvou týdnů po jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.*

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

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 Plzni dne 29. ledna 2014

JUDr. Václav Roučka, v.r.
předseda senátu

Za správnost vyhotovení:
Helena Kovářiková