



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Karla Šimky, soudce zpravodaje JUDr. Tomáše Langáška a soudce JUDr. Petra Průchy 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, týkající se žaloby proti rozhodnutí žalovaného ze dne 19. ledna 2012, č. j. EK/858/12, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 29. ledna 2014, č. j. 30 Af 8/2012 - 75,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost žalobkyně **s e z a m í t á .**
- II. Žalobkyně **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **s e n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení případu

[1] Žalobkyně dne 17. května 2011 podala podle § 155 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, v rozhodném znění, k Městskému úřadu v Domažlicích (dále jen „městský úřad“ nebo „správce poplatku“) žádost o vrácení přeplatku na místním poplatku za provozovaný výherní hrací přístroj nebo jiné technické herní zařízení povolené Ministerstvem financí ve

výši 25 000 Kč za období od 1. ledna 2011 do 31. března 2011. Žalobkyně místní poplatek uhradila za provozování celkem pěti koncových interaktivních videoloterních terminálů.

[2] Městský úřad rozhodnutím ze dne 13. června 2011 č. j. OF-2149/11-24057/2011/Pl rozhodl, že uhrazená částka za místní poplatek za provozovaný výherní hrací přístroj nebo jiné technické herní zařízení povolené Ministerstvem financí nebude žalobkyni vrácena jako vratitelný přeplatek. Žalobkyně se proti tomuto rozhodnutí bránila odvoláním, které však žalovaný v návěti označeným rozhodnutím zamítl.

[3] Proti rozhodnutí žalovaného brojila žalobkyně žalobou podanou ke Krajskému soudu v Plzni (dále jen „krajský soud“). Žalobkyně opírala svoji argumentaci předně o to, že předmětný místní poplatek uhradila bez zákonného důvodu, neboť jí provozovaná zařízení nelze podřadit pod pojem „jiné technické zařízení povolené Ministerstvem financí podle jiného právního předpisu“ ve smyslu § 1 písm. g) a § 10a zákona č. 565/1990 Sb., o místních poplatcích, v rozhodném znění. Tato zařízení navíc vůbec nepodléhají povolovacímu režimu ze strany Ministerstva financí. Krajský soud s odkazem na judikaturu Ústavního soudu a za použití logického argumentu *a maiore ad minus* (od většího k menšímu) dospěl k závěru, že pokud Ministerstvo financí povoluje provozování loterie nebo jiné hry prostřednictvím centrálního loterijního systému, jde současně i o povolování provozování koncových interaktivních videoloterních terminálů, které byly ostatně výrokem Ministerstva financí „schváleny“. Přestože zákon o loteriích neobsahuje definici jiného technického zařízení, z hlediska účelu je jím podle krajského soudu třeba chápat „*takové zařízení, které je odlišné od výherního hracího přístroje podle § 17 zákona o loteriích, které slouží k realizaci loterie nebo jiné podobné hry a které je schopno z pohledu funkční nedělitelnosti v důsledku napojení na centrální řídicí jednotku realizovat celý herní proces dle § 1 odst. 1 zákona o loteriích.*“ Za předmět místního poplatku tak lze považovat každý Ministerstvem financí povolený (schválený) koncový interaktivní videoloterní terminál, který je součástí centrálního loterního systému, přičemž v rámci napojení na centrální jednotku je schopen realizovat celý herní proces. Zařízení provozovaná žalobkyní pod toto vymezení spadají. Krajský soud nepřisvědčil ani ostatním námitkám žalobkyně a žalobu proto zamítl jako nedůvodnou. Žalovanému, který byl zastoupen advokátem, krajský soud nepřiznal náhradu nákladů řízení, ačkoliv měl úspěch ve věci. S odkazem na judikaturu Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu naznal, že žalovaný v řízení vystupoval jako orgán veřejné správy v oboru své působnosti, a náklady na zastoupení tudíž nelze považovat za důvodně vynaložené. Schopnost hájit svá rozhodnutí před soudem je integrální součástí výkonu státní správy.

II. Kasační stížnost a průběh řízení o ní

[4] Proti označenému rozsudku krajského soudu žalobkyně (nyní stěžovatelka) brojila včas podanou kasační stížností z důvodů nesprávného právního posouzení otázky soudem [§ 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“)], nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů [§ 103 odst. 1 písm. d)] a proto, že řízení před krajským soudem bylo postiženo vadou spočívající v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech nebo je s nimi v rozporu, resp. že byl při zjišťování skutkové podstaty porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo

pokračování

ovlivnit zákonnost [§ 103 odst. 1 písm. b)]. Stěžovatelka namítala rovněž nicotnost rozhodnutí městského úřadu.

[5] Stěžovatelka předně konstatovala, že v situaci, kdy opakovaně tvrdila, že její zařízení nepodléhají místnímu poplatku, správce daně nemohl rozhodnout o přeplatku, aniž by měl k dispozici jako podklad platební výměr. Daňový řád totiž nepřipouští stanovení daně bez vydání rozhodnutí, které je podmínkou pro předepsání daně do evidence daní. Vydání platebního výměru přitom ve svém podání požadovala. Stěžovatelka v této souvislosti upozornila na řízení probíhající před rozšířeným senátem Nejvyššího správního soudu pod sp. zn. 2 Afs 68/2012 a ztotožnila se s právním názorem předkládajícího senátu, naopak odmítla možnost vydání konkludentního platebního výměru v dané věci, přičemž takový se ve spise ani nenachází. Správní orgány ani krajský soud se přitom absencí podkladového rozhodnutí vůbec nezabývaly, v čemž stěžovatelka spatřuje nicotnost rozhodnutí městského úřadu a všech následných rozhodnutí ve věci. Krajský soud tedy neposoudil správně otázku existence přeplatku a nezbytnosti podkladů, které pro takové rozhodnutí musí správce poplatku mít, a zatížil tak řízení vadou, která měla za následek nezákonné rozhodnutí ve věci samé.

[6] Stěžovatelka dále v kasační stížnosti rozporovala právní posouzení existence povinnosti platit místní poplatek za provozování zařízení, která jsou koncovými jednotkami tzv. centrálního loterního systému. Stěžovatelka vyjádřila nesouhlas s judikaturou Nejvyššího správního soudu a zdůraznila, že videoloterní terminály nejsou Ministerstvem financí povolovány, tudíž se nemůže jednat o „jiné technické herní zařízení povolené Ministerstvem financí“ ve smyslu zákona o místních poplatcích. Ministerstvo financí podle § 50 odst. 3 zákona o loteriích rozhodnutím povoluje loterie a jiné podobné hry. Tímto rozhodnutím je rovněž schváleno umístění a provozování koncových zařízení – interaktivních videoloterních terminálů. Stěžovatelka se obšírně zabývá různými metodami výkladu právních předpisů a dospívá k přesvědčení, že gramatický, logický i systematický výklad nutně vedou k závěru, že zpoplatnění videoloterních terminálů je v daném případě vyloučeno, zvláště je-li vzat v potaz princip *in dubio pro libertate* a ustanovení čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod. Jestliže zákonodárce chtěl zpoplatnit videoloterní terminály, měl tak učinit jasnou a jednoznačnou formou. Že tomu tak nebylo, dokazuje i novela č. 300/2011 Sb., která výslovně stanovila, že loterií a jinou podobnou hrou se rozumí i hry provozované koncovými videoloterními terminály. Stěžovatelka odkázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. srpna 2006 č. j. 2 Afs 178/2005 - 64, podle kterého novelizace signalizuje změnu oproti předchozímu právnímu stavu, ledaže by bylo zjevné, že pouze formálně vyjasňuje stejný obsah.

[7] Stěžovatelka namítala, že zákon o loteriích ani zákon o místních poplatcích nijak nevymezují pojem „jiné technické herní zařízení“. S ohledem na požadavek formulační přesnosti právního předpisů stěžovatelka důvodně předpokládala, že její zařízení nepodléhají místnímu poplatku. Vzhledem k zásadě *in dubio pro libertate* měla být dána přednost pro poplatníka nejpriznivějšímu výkladu. Stěžovatelka odkázala na judikaturu Nejvyššího správního soudu (rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu č. j. 7 Afs 54/2006-155 ze dne 16. října 2008), podle níž je věcí státu, aby formuloval své daňové zákony dostatečně jednoznačně a srozumitelně. Podle stěžovatelky došlo k situaci, kdy se výklad zákonného ustanovení ocitl mimo zákonný podklad stanovení daňové povinnosti, což bylo zapovězeno Ústavním soudem (nález ze dne 1. června 2005 sp. zn. IV. ÚS 29/05).

[8] Krajský soud se podle stěžovatelky nevypořádal ani s dalšími žalobními argumenty, které se týkaly technických aspektů provozovaných zařízení. Zákonná formulace „výherní hrací přístroj nebo jiné technické herní zařízení“ předpokládá, že jiným technickým herním zařízením lze rozumět technické zařízení, jež je nějakým způsobem příbuzné právě výhernímu hracímu přístroji. Výherním hracím přístrojem se podle § 17 odst. 1 rozumí „kompaktní, funkčně nedělitelné a programově řízené technické zařízení s ovládáním určeným pouze pro jednoho hráče.“ Interaktivní videoloterní terminál však není ani kompaktní ani funkčně nedělitelný, neboť jde o elektronický systém tvořený centrální řídicí jednotkou, místními kontrolními jednotkami a neomezeným počtem připojených koncových interaktivních videoloterních terminálů. Interaktivní videoloterní terminál, který je obsluhován přímo sázejícím, tak slouží pouze jako zobrazovací jednotka centrálního loterijního systému, neboť k vygenerování výhry či prohry dochází v centrálním loterním systému.

[9] Ze všech výše uvedených důvodů stěžovatelka Nejvyššímu správnímu soudu navrhla, aby napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

[10] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti prostřednictvím svého zástupce uvedl, že stěžovatelka sice cituje značné množství soudních rozhodnutí, tato rozhodnutí jsou však ve vztahu k nyní projednávané věci zcela nepřiléhavá. Stěžovatelka naopak opomíjí judikaturu rozhodnou pro toto řízení, např. nález Ústavního soudu ze dne 9. ledna 2013 (patrně sp. zn. Pl. ÚS 6/12). Námitky uplatněné v kasační stížnosti vznáší stěžovatelka opakovaně a unifikovaným způsobem. Její argumentace je zcela nesprávná, v otázkách nicotnosti správního aktu až absurdní, a soudy se s ní již v řadě případů dostatečně a přesvědčivě vypořádaly. Z toho důvodu žalovaný navrhl Nejvyššímu správnímu soudu kasační stížnost zamítnout. Současně žádal o přiznání náhrady nákladů řízení, ač si je vědom odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu v této otázce.

[11] V replice k vyjádření žalovaného stěžovatelka vyjádřila přesvědčení, že jí citovaná judikatura je zcela relevantní. Krajské soudy i Nejvyšší správní soud se navíc k problematice nevyměření místního poplatku vyjadřovaly především za situace, kdy tato námitka nebyla uplatněna v žalobě. Stěžovatel znovu poukázal na řízení sp. zn. 2 Afs 68/2012 probíhající před rozšířeným senátem Nejvyššího správního soudu.

III. Posouzení kasační stížnosti Nejvyšším správním soudem

[12] Nejvyšší správní soud hodnotí kasační stížnost jako přípustnou, neboť byla podána osobou oprávněnou ve smyslu ustanovení § 102 s. ř. s. Důvody kasační stížnosti se opírají o § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. Kasační stížnost není nepřípustná ani z jiných důvodů plynoucích z ustanovení § 104 s. ř. s.

[13] Nejvyšší správní soud poté kasační stížnost posoudil a dospěl k závěru, že není důvodná.

[14] Stěžovatel správně upozornil na řízení vedené před rozšířeným senátem Nejvyššího správního soudu pod sp. zn. 2 Afs 68/2012. Rozšířený senát se zabýval otázkou, zda má správce poplatku v situaci, kdy poplatník vyjádří nesouhlas s placením poplatku, povinnost

pokračování

vydat platební výměr a zda v případě nevydání takového platebního výměru dojde ke konkludentnímu vyměření místního poplatku, proti němuž lze platně podat odvolání. Vzhledem k tomu, že stěžovatelka učinila zmíněnou otázku spornou i v nyní projednávané věci, předseda senátu usnesením ze dne 2. června 2014 č. j. 6 As 64/2014-35 řízení přerušil podle § 48 odst. 3 písm. d) s. ř. s. do doby rozhodnutí rozšířeného senátu, jak ostatně i stěžovatelka navrhovala. Dne 24. června 2014 rozšířený senát rozhodl usnesením č. j. 2 Afs 68/2012-34 (citovaná rozhodnutí jsou dostupná z www.nssoud.cz). Usnesením ze dne 12. srpna 2014 č. j. 6 As 64/2014-37 proto bylo rozhodnuto, že v řízení se pokračuje.

III. A) Závěry rozšířeného senátu a jejich relevance pro nyní projednávanou věc

[15] Rozšířený senát 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.“

[16] K prvnímu výroku rozšířený senátu uvedl:

„[44] 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. Závěry, které aproboval první senát, sice odpovídají textu zákona o místních poplatcích, nejsou však udržitelné s ohledem na ústavní zásady ochrany poplatníka. Odmítnutí vydat ve sporném případě platební výměr by ve svém důsledku mohlo vést k rezignaci poplatníka na jakoukoliv právní obranu, nebo poplatníka nutilo stát se neplátcem a čelit hrozbě zvýšení místního poplatku až na trojnásobek.

[45] 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. pochybností o její výši stanoví povinnost vydat platební výměr dle § 46 odst. 4; daňový řád dle §139 nebo § 147 odst. 1.

[46] 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.

[47] Má-li platební výměr sloužit jako právní titul pro odvolací a případně i následné soudní řízení, která jsou vždy zasazena do určitého časového rámce (propadné lhůty pro zahájení odvolacího či soudního řízení), je nutné zvážit lhůtu, ve které je poplatník oprávněn o vydání platebního výměru na místní poplatek požádat. Jedině tak lze předejít situaci, ve které by poplatník mohl žádat a následně právní cestou zpětně zpochybňovat již dávno uhrazené poplatky, resp. poplatky které původně za sporné nepovažoval. Zároveň odstraňuje i právní nejistotu ohledně toho, který z předpisů měl vlastně být správcem místního poplatku aplikován.

[48] Podrobnosti o vybírání místních poplatků (konkrétní sazba poplatku, vznik a zánik poplatkové povinnosti, lhůty pro plnění ohlašovací povinnosti, splatnost, úlevy a případné osvobození od poplatků) jsou v pravomoci obcí (§ 14 odst. 2 zákona o místních poplatcích). Lhůtu, ve které lze o vydání platebního výměru požádat, je proto nutné odvíjet od konkrétní obecně závazné vyhlášky, která úpravu toho kterého místního poplatku zavedla. [...]

[50] 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. Pokud tedy např. půjde o místní poplatek splatný ve splátkách (srov. čl. 7 obecně závazné vyhlášky), musí být žádost o vydání platebního výměru a zákonnost poplatku zpochybněna již při včasné plnění ohlašovací povinnosti, nikoli až v souvislosti s úhradou jednotlivých splátek. Požadovat vydání platebního výměru a zpochybňovat postup správce poplatku před každou splátkou místního poplatku či kdykoliv v průběhu poplatkového období možné není.

[51] Rozšířený senát zdůrazňuje, 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.“

[17] V souvislosti s druhým výrokem rozšířený senát konstatoval následující:

„[54] Vyměření dle § 46 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků tedy není konkludentním, tj. mlčky učiněným, nýbrž výslovným, avšak zjednodušeným a interním, tedy navenek (mimo sféru správce daně) se bezprostředně neprojevuujícím způsobem vyměření daně. Předchází mu jednak úvaha správce daně o tom, zda se vyměřená daň odchyluje či neodchyluje od daně tvrzené a tato úvaha, resp. výše vyměřené daně, musí být stvrzena na zadní straně přiznání vyznačením podpisu příslušného pracovníka správce daně a otiskem úředního razítka.

[55] Daňový řád fikci vydání platebního výměru opustil, konkludentní vydání platebního výměru tedy vůbec nepřipadá v úvahu.

pokračování

[56] Druhé otázce předkládajícího senátu, zda v případě nevydání poplatníkem požadovaného platebního výměru dojde ke konkludentnímu vyměření místního poplatku podle § 46 odst. 5 zákona o správě daní a poplatku či § 140 daňového řádu, z výše uvedených důvodů přisvědčit nelze. Důsledkem eventuální nečinnosti správce poplatku nemůže být „fiktivní platební výměr“, o jehož zákonnost by se následně vedl spor. Požádá-li poplatník o vydání platebního výměru za podmínek uvedených v tomto usnesení, je povinností správce místního poplatku požadovaný platební výměr vydat.“

[18] Nejvyšší správní soud při posuzování nyní projednávaného případu vycházel ze závěrů rozšířeného senátu, musel však rovněž zohlednit konkrétní skutkové okolnosti a zejména předmět přezkumu.

[19] V případě posuzovaném rozšířeným senátem stěžovatel splnil povinnost ohlásit správci poplatku existenci provozovaných herních zařízení podle příslušné obecně závazné vyhlášky a zároveň uvedl důvody, pro které nemají dle jeho názoru tato herní zařízení podléhat místnímu poplatku. Někteří místně příslušní správci platební výměry nevydali, pouze stěžovatele upozornili, jakou formou může provést platbu místního poplatku, někteří naopak platební výměr vydali a řádně jej doručili. Stěžovatel sporné poplatky uhradil, neboť se obával, že v případě včasného nezaplacení poplatku by mu správci poplatků mohli vyměřit až trojnásobek původní výše místního poplatku podle § 11 zákona o místních poplatcích. Ve všech případech podal stěžovatel 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.

[20] V tom se nyní projednávaný případ odlišuje. Stěžovatelka taktéž splnila ohlašovací povinnost se současným ohrazením, že místnímu poplatku jí provozovaná zařízení nepodléhají. Stěžovatelka v podání ze dne 13. srpna 2010 nazvaném „splnění ohlášení s výhradou“ současně požádala správce poplatku o vydání platebního výměru v případě, že dospěje k závěru, že dotčené přístroje poplatku podléhají. Dále však svou procesní taktiku změnila a nadále se nedomáhala vydání platebního výměru (např. cestou ochrany před nečinností ve smyslu § 38 daňového řádu). Stěžovatelka namísto toho uplatnila žádost o vrácení přeplatku podle § 155 daňového řádu, v níž rozporovala svou povinnost místní poplatek platit.

[21] Rozšířený senát byl veden zejména snahou o nalezení určitého způsobu přezkoumání správnosti poplatkové povinnosti v případě poplatníků, kteří nesouhlasí se svou poplatkovou povinností. V bodech 44 a 46 citovaného usnesení ze dne 24. června 2014 č. j. 2 Afs 68/2012-34 rozšířený senát uvedl, že poplatníka, který nesouhlasí se svou poplatkovou povinností, nelze nutit, aby se stal neplatičem a vydal se tak riziku zvýšení místního poplatku až na trojnásobek podle § 11 odst. 1 věty druhé (v současném znění § 11 odst. 3) zákona o místních poplatcích, a že je naopak třeba nalézt způsob, jehož prostřednictvím se poplatník domůže přezkumu sporné poplatkové povinnosti.

[22] Nyní projednávaný případ však vykazuje značné odlišnosti. V rámci rozhodování o žádosti o vrácení přeplatku meritorně posoudily hmotněprávní povinnost stěžovatelky správní orgány ve dvou stupních a následně i krajský soud. Stěžovatelce tak nebyla upřena

možnost právní ochrany stran přezkoumání zákonnosti poplatkové povinnosti, kterou, i přes výhrady, splnila. To, zda stěžovatelka na poplatcích zaplatila více, než kolik činila její zákonná povinnost, totiž závisí na hmotněprávním posouzení věci. V rámci řízení o navrácení přeplatku bylo tedy třeba určit, zda měla stěžovatelka povinnost místní poplatek za provozovaný přístroj uhradit, či nikoliv. Účelu zdůrazňovaného rozšířeným senátem, přezkumu poplatkové povinnosti, tak bylo dosaženo, jen jinou procesní cestou. Závěry plynoucí z citovaného usnesení rozšířeného senátu tedy dopadají na jiný skutkový stav, než jaký je dán v případě stěžovatelky. 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.

III. B) Vlastní posouzení věci

[23] Na nyní projednávaný případ tak dopadá stěžovatelce známý rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. srpna 2014 č. j. 5 Afs 113/2013-41. Stěžovatelka v této věci zvolila stejný postup (žádost o vrácení přeplatku podle § 155 daňového řádu). Pátý senát zde konstatoval: „*V projednávané věci stěžovatel místní poplatky zaplatil, a posléze podal bez dalšího přímo žádosti o vrácení vratitelného přeplatku. Byť by tedy v intencích usnesení rozšířeného senátu ze dne 24. 6. 2014, č. j. 2 Afs 68/2012-34, stěžovatel mohl nabýt přesvědčení, že správce místního poplatku v rozporu se zákonem nevydal jednotlivé platební výměry, správce poplatku v dané věci procesně nepochybil, neboť na základě konkrétní žádosti stěžovatele vedl řízení dle § 155 daňového řádu o vrácení přeplatku, nikoli řízení o vydání platebního výměru. Správce místního poplatku ostatně nemohl postupovat jinak, než jak mu stanoví daňový řád, a tedy rozhodnout o podané žádosti ve smyslu § 155 odst. 1 daňového řádu, tzn. buď vratitelný přeplatek vrátit, nebo ji zamítnout. Pokud tak správce poplatku postupoval, nelze označit jeho rozhodnutí za nezákonné, tím méně za nicotné.*“ Šestý senát se se závěry pátého senátu ztotožňuje a není důvodu, aby se od nich odchyloval. Správce poplatku postupoval v souladu se zákonem, neboť se zabýval stěžovatelkou uplatněnou žádostí o vrácení přeplatku. V rámci tohoto řízení se správní orgány výslovně zabývaly existencí vratitelného přeplatku v závislosti na posouzení hmotněprávní povinnosti poplatek uhradit. Jelikož dospěly k závěru, že stěžovatelka byla k poplatku povinna, částky na kreditní straně osobního daňového účtu nepřevyšovaly předpis na debetní straně účtu, tudíž nemohl vzniknout přeplatek ve smyslu § 154 odst. 1 daňového řádu (srov. stranu 5 napadeného rozhodnutí žalovaného a stranu 2 rozhodnutí městského úřadu). Tato rozhodnutí tak nelze považovat za nezákonná ani nicotná, což krom výše citované judikatury Nejvyššího správního soudu dovodil i Ústavní soud (viz bod 17 usnesení ze dne 27. listopadu 2013 sp. zn. III. ÚS 3343/13, srov. též usnesení Ústavního soudu ze dne 11. září 2014 sp. zn. III. ÚS 2581/14, citovaná rozhodnutí Ústavního soudu jsou dostupná z nalus.usoud.cz).

[24] Nejvyšší správní soud se musí předně vyjádřit ke stěžovatelem uplatněné námitce nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu pro nedostatek důvodů [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.]. Nepřezkoumatelnými pro nedostatek důvodů jsou zejména taková rozhodnutí, u nichž z odůvodnění není zřejmé, jakými úvahami se soud řídil při hodnocení skutkových i právních otázek a jakým způsobem se vyrovnal s argumenty účastníků řízení (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. července 2004 č. j. 4 As 5/2003-52). Pokud by tomu tak nebylo, rozhodnutí by bylo nepřezkoumatelné, protože

pokračování

by nedávalo dostatečné záruky, že nebylo vydáno v důsledku libovůle a způsobem porušujícím ústavně zaručené právo na spravedlivý proces (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. října 2009 č. j. 7 Afs 107/2009-166). Příčinou pro zrušení soudního rozhodnutí pro nedostatek důvodů přitom jsou takové vady, které brání soudnímu přezkumu napadeného správního rozhodnutí, nikoliv dílčí nedostatky odůvodnění (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. prosince 2003 č. j. 2 Ads 58/2003-75, č. 133/2004 Sb. NSS, či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. července 2014 č. j. 6 Afs 39/2014-31, bod 11).

[25] Nejvyšší správní soud z tohoto hlediska rozsudek krajského soudu zhodnotil a dospěl k závěru, že je přezkoumatelný. V rámci rozhodování o vrácení přeplatku podle § 155 daňového řádu správní orgán předně zkoumá, zda vůbec nějaký přeplatek subjektu vznikl a je-li takový přeplatek evidován. Zjistí-li, že tomu tak je, zkoumá další podmínky pro zacházení s tímto přeplatkem; posuzuje, zda neeviduje on sám nebo některý z jiných správců daně nedoplatek téhož daňového subjektu. Až v situaci, kdy tomu tak není, je oprávněn takový vratitelný přeplatek vydat, vrátit. Pokud však dospěje k závěru, že žádný přeplatek neeviduje, žádost o vrácení přeplatku zamítne (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. srpna 2008 č. j. 1 Afs 101/2008-60). Otázka existence přeplatku pak v nyní projednávaném případě závisela na naplnění hmotněprávních podmínek vzniku poplatkové povinnosti. Krajský soud se proto podrobně a důkladně zabýval výkladem pojmu „jiné technické zařízení povolené Ministerstvem financí podle jiného právního předpisu“ a dospěl k závěru, že stěžovatelkou provozovaná zařízení pod tento pojem spadají. Tento závěr podpořil relevantní judikaturou Ústavního soudu a úmyslem zákonodárce a řádně jej zdůvodnil. Tak postupoval i v případě vypořádání námitky porušení principu *in dubio pro libertate*, neboť konstatoval, že pro aplikaci tohoto principu nebyl prostor, protože výklad daného ustanovení byl jednoznačný. Krajský soud přezkoumal i žalobní námitky stěžovatelky týkající se chybějících náležitostí rozhodnutí žalovaného, dospěl však k závěru, že rozhodnutí nepostrádá žádné zákonné náležitosti a jsou řádně odůvodněna. Soud se v napadeném rozsudku zabýval i žalobní námitkou týkající se technických aspektů videoloterních terminálů, při posuzování těchto otázek však dal přednost hledisku účelu zařízení (viz strana 10 napadeného rozsudku). Nejvyšší správní soud uzavírá, že krajský soud se dostatečným způsobem vypořádal s žalobními námitkami, rozsudek je dostatečně odůvodněný a jsou z něj jasné seznatelné úvahy, jimiž se krajský soud řídil, a nelze jej tudíž označit za nepřezkoumatelný.

[26] Stěžovatelka dále namítala a obšírně argumentovala, že jí provozovaná zařízení, interaktivní videoloterní terminály jakožto koncové jednotky centrálního loterního systému, nelze podřadit pod pojem „jiné technické herní zařízení povolené Ministerstvem financí podle jiného právního předpisu“ ve smyslu § 1 písm. g) a § 10a odst. 1 zákona o místních poplatcích v rozhodném znění.

[27] Pojem „jiné technické herní zařízení“ vnesl do zákona o místních poplatcích zákon č. 183/2010 Sb., kterým se mění zákon č. 115/2001 Sb. Ústavní konformitu přijetí této novely zákona o místních poplatcích posuzoval též Ústavní soud a neshledal ji ústavně nekonformní (srov. náleze ze dne 9. ledna 2013 sp. zn. Pl. ÚS 6/12, publ. pod č. 39/2013 Sb.).

[28] Nejvyšší správní soud se ve své rozhodovací činnosti k otázce výkladu daného pojmu ve vztahu k interaktivním videoloterním terminálům vyjádřil již několikrát, a to i ve stěžovatelských rozsudcích. Například v rozsudku ze dne 31. května 2013 č. j. 2 Afs 37/2013-26 druhý senát uvedl: „*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 dovodil 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. [...] 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.“ (bod 22 a 24). S ohledem na to, že se jedná o ustálenou judikaturu, nepovažuje Nejvyšší správní soud za účelné opakovat pasáže z dřívějších rozhodnutí a pouze poukazuje např. na rozsudky ze dne 31. května 2013 č. j. 2 Afs 37/2013-26, ze dne 14. června 2013 č. j. 2 Afs 29/2013-34, ze dne 13. června 2013 č. j. 2 Afs 27/2013-34 a č. j. 2 Afs 28/2013-34, ze dne 14. června 2013 č. j. 2 Afs 26/2013-34, ze dne 18. července 2013 č. j. 1 Afs 55/2013-37, ze dne 13. září 2013 č. j. 5 Afs 32/2013-24 nebo ze dne 9. dubna 2014 č. j. 9 Afs 62/2013-108.*

[29] Nejvyšší správní soud rovněž odkazuje na úmysl zákonodárce při schvalování dotčené novely, protože právě z něj, jakož i následného legislativního vývoje, vyplývá podřazení videoloterních terminálů pod posuzovaný pojem. O těchto otázkách již vyčerpávajícím způsobem pojednal krajský soud, Nejvyšší správní soud nepovažuje za účelné je opakovat, a proto odkazuje na relevantní pasáže rozsudku krajského soudu. K námitce stěžovatelky, že provedená novelizace signalizuje změnu právního stavu, Nejvyšší správní soud uvádí, že v kontextu zmíněného úmyslu zákonodárce je zřejmé, že novela měla právě onen vyjasňující a upřesňující charakter.

[30] Stěžovatelka dále argumentovala gramatickým výkladem posuzovaného pojmu a zdůrazňovala, že zákonné ustanovení zmiňuje zařízení povolená Ministerstvem financí. Koncové videoloterní terminály jsou přitom ministerstvem pouze schvalovány, nikoliv povolovány. I tento argument stěžovatelky byl Nejvyšším správním soudem již v minulosti vyvrácen v již známých rozsudcích. Nejvyšší správní soud se přiklonil k výkladu teleologickému a logickému a v souladu s názorem Ústavního soudu (usnesení ze dne 7. září 1999 sp. zn. I. ÚS 249/99; publ. pod č. U 55/15 SbNU 309), podle kterého „*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,*“ dospěl k závěru, že videoloterní terminály podléhají poplatkové povinnosti podle zákona o místních poplatcích v rozhodném znění. Vyšel přitom z celkového znění ustanovení § 50 odst. 3 zákona o loteriích, které normuje: „*Ministerstvo může povolovat i loterie a jiné podobné hry, které nejsou v zákoně v části první až čtvrté upraveny, za předpokladu, že v povolení budou všechny podmínky provozování takové loterie a jiné podobné hry podrobně stanoveny.*“ Zákonodárcem použité sousloví „všechny podmínky provozování“, použité v

pokračování

souvislosti s povolováním, vedlo 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 v přesně specifikovaném počtu, na přesně uvedených konkrétních adresách (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. října 2013 č. j. 2 Afs 73/2013-39, body 34-36). Nejvyšší správní soud dospěl ke stejnému závěru i v nyní posuzovaném případě a neshledal důvod, proč se od dříve vyjádřeného názoru odchýlit.

[31] Nejvyšší správní soud nepřisvědčil ani stěžovatelčiným námitkám, podle nichž značné technické rozdíly mezi výherními hracími přístroji ve smyslu § 17 odst. 1 zákona o loteriích a interaktivními videoloterními terminály znemožňují podřazení později jmenovaných zařízení pod pojem „jiné technické herní zařízení“, neboť je předpokládána jistá míra podobnosti mezi oběma kategoriemi. Nejvyšší správní soud se v tomto ohledu plně ztotožnil s krajským soudem, který při výkladu pojmu „jiné technické herní zařízení“ upřednostnil funkční hledisko před aspekty technickými. To je ostatně v souladu s dřívější judikaturou Nejvyššího správního soudu: *„Vlastnosti však nelze dovozovat primárně z technických parametrů přístroje, nýbrž především z jejich funkce. Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že z hlediska poplatkové povinnosti není rozhodné, na jakém principu a prostřednictvím čeho je povolena loterie provozována, ale klíčová je především její vnější forma zpřístupněná uživateli. [...] Interpretace normy nemůže vycházet pouze a jedině ze znalosti technických parametrů, protože pokud by byl připuštěn tento postup odporující základním východiskům 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. Takovýto postup by přinášel striktní jazykový formalismus, který není v právu žádoucí.“* (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. října 2013 č. j. 2 Afs 73/2013-39, body 30 a 31).

[32] Opakovaně již Nejvyšší správní soud vypořádal i námitku porušení principu *in dubio pro libertate*, respektive *in dubio mitius*. Tento princip nelze aplikovat na každý případ, kdy stěžovatel nabízí odlišnou interpretaci, než jakou provedly správní orgány a soudy. K aplikaci zmíněného principu je třeba přistoupit v případě, kdy je přítomen rovnocenný konkurenční výklad práva, nikoliv pouze výklad obtížně obhajitelný a formalistický (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu, týkající se stěžovatelky, ze dne 25. července 2013 2 Afs 57/2013-34, ze dne 11. června 2014 č. j. 5 Afs 116/2013-39 nebo ze dne 29. srpna 2014 č. j. 5 Afs 113/2013-41). Nejvyšší správní soud porušení principu *in dubio mitius* v nyní projednávaném případě neshledal, neboť stěžovatelkou předkládaný výklad byl obtížně obhajitelný a vykazoval rysy účelovosti.

[33] Nejvyšší správní soud tedy uzavírá, že považuje právní posouzení této otázky provedené krajským soudem za správné, nad to velmi kvalitní. Kasační stížnost proto v souladu s § 110 odst. 1 větou druhou s. ř. s. jako nedůvodnou zamítl.

IV. Náklady řízení

[34] O náhradě nákladů řízení Nejvyšší správní soud rozhodl podle ustanovení § 60 odst. 1 za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatelka nemá právo na náhradu nákladů řízení o

kasační stížnosti, neboť ve věci neměla úspěch. Žalovaný by právo na náhradu nákladů řízení měl, neboť měl ve věci úspěch a byl v řízení o kasační stížnosti zastoupen advokátem, který ve věci učinil písemné podání. Nejvyšší správní soud však žalovanému náhradu nákladů řízení vůči stěžovateli nepřiznal, a to z důvodů vyslovených již v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 26. dubna 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. Schopnost a povinnost hájit vlastní rozhodnutí před soudem je integrální součástí řádného výkonu státní správy, k němuž je správní orgán dostatečně vybaven. Žalovaný sice ve vyjádření kasační stížnosti uvedl, že má za to, že náhradu nákladů řízení v tomto případě lze přiznat, neuvedl však žádné konkrétní důvody, proč by se mělo jednat o účelně vynaložené náklady. Existenci takových důvodů neshledal ani Nejvyšší správní soud, tudíž žalovanému náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznal.

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

V Brně dne 30. září 2014

JUDr. Karel Šimka
předseda senátu