



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Barbary Pořízkové a soudců JUDr. Radana Malíka a JUDr. Petra Mikeše, Ph.D., v právní věci žalobkyně: **multigate a.s.**, se sídlem Riegrova 373/6, Olomouc, zast. JUDr. Tomášem Vymazalem, advokátem se sídlem Wellnerova 1322/3C, Olomouc, proti žalovanému: **Magistrát města Brna**, se sídlem Dominikánské nám. 1, Brno, proti rozhodnutím žalovaného ze dne 7. 12. 2011, č. j. MMB/0457959/2011, č. j. MMB/0457960/2011, č. j. MMB/0457957/2011 a č. j. MMB/0457958/2011, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 17. 12. 2013, č. j. 29 Af 18/2012 - 94,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Podanou kasační stížností se žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) domáhá zrušení v záhlaví označeného rozsudku Krajského soudu v Brně (dále jen „krajský soud“), kterým byla zamítnuta její žaloba proti rozhodnutím žalovaného ze dne 7. 12. 2011, č. j. MMB/0457959/2011, č. j. MMB/0457960/2011, č. j. MMB/0457957/2011 a č. j. MMB/0457958/2011. Těmito rozhodnutími bylo zamítnuto odvolání stěžovatelky a potvrzena rozhodnutí o přeplatku (z odůvodnění všech rozhodnutí byla vypuštěna věta: „Správce daně se v tomto rozhodnutí nezabývá výši uhrazeného poplatku“) vydaná dne 10. 10. 2011 Úřadem městské části Brno-Židenice (dále též „správce poplatku“) pod č. j. VLT14/2011, č. j. VLT10/2011, č. j. VLT12/2011 a č. j. VLT13/2011. Těmito rozhodnutími správce poplatku nevyhověl žádostem o vrácení vratitelného přeplatku dle § 155 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění účinném pro zpoplatňovaná období (dále jen „daňový

řád“), vzniklého dle stěžovatelky úhradou nezákonného místního poplatku za provozovaný výherní hrací přístroj nebo jiné technické herní zařízení povolené Ministerstvem financí (dále také „místní poplatek“) dle § 10a zákona č. 565/1990 Sb., o místních poplatcích, ve znění účinném pro zpoplatňovaná období (dále jen „zákon o místních poplatcích“), a obecně závazných vyhlášek statutárního města Brna č. 9/2010, o místním poplatku za provozovaný výherní hrací přístroj nebo jiné technické herní zařízení povolené Ministerstvem financí podle jiného právního předpisu (dále jen „vyhláška č. 9/2010“) a č. 21/2010, o místním poplatku za provozovaný výherní hrací přístroj nebo jiné technické herní zařízení povolené Ministerstvem financí podle jiného právního předpisu (dále jen „vyhláška č. 21/2010“), ve výši 135 933 Kč za období 1. 7. 2010 – 30. 9. 2010, ve výši 180 000 Kč za období 1. 10. 2010 – 31. 12. 2010, ve výši 189 168 Kč za období 1. 1. 2011 – 31. 3. 2011 a ve výši 195 000 Kč za období 1. 4. 2011 – 30. 6. 2011 za zařízení provozovaná na území městské části.

[2] Předmětem sporu je otázka, zda na osobním daňovém účtu stěžovatelky existoval či neexistoval vratitelný přeplatek, který měl vzniknout zaplacením místního poplatku, aniž by k vyměření a vybírání tohoto poplatku existoval zákonný podklad.

[3] Krajský soud při posuzování žaloby vycházel z předpokladu, že žádost o vrácení vratitelného přeplatku není dalším oprávněným prostředkem proti rozhodnutí o stanovení daně. Z judikatury dovodil, že v takovém případě soudu nepřísluší, aby se problematikou vyměření daně zabýval z jiných hledisek, než je vykonatelnost jednotlivých rozhodnutí o stanovení daně a jejich transformace do jednotlivých předpisů a odpisů na debetní straně osobního daňového účtu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 1. 2013, č. j. 1 Afs 85/2012 - 54). K tvrzení stěžovatelky, která svoji žádost o vrácení vratitelného poplatku stavěla na tom, že místní poplatek uhradila bez zákonného důvodu, uvedl, že stěžovatelka v průběhu správního řízení ani v žalobě netvrdila, že by konkrétní rozhodnutí o stanovení poplatku pozbylo vykonatelnosti a přestalo tak být způsobilým podkladem pro předpis poplatku na debetní straně jejího osobního daňového účtu ve smyslu § 150 odst. 1 daňového řádu. Zároveň výslovně netvrdila, že by poplatková povinnost nebyla splatná.

[4] K námitce týkající se povinnosti správce poplatku vydávat platební výměry uvedl, že správce poplatku měl vzhledem k zaplacení místních poplatků za to, že stanovený (vyměřený) poplatek se neodchyluje od stěžovatelkou ohlášené poplatkové povinnosti, pročez jí nemusí sdělovat výsledek vyměření platebním výměrem [srov. § 46 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), § 140 odst. 1 daňového řádu]. Ze správního spisu, a ostatně ani z tvrzení stěžovatelky, žádným způsobem neplyne, že by se procesně proti postupu správce bránila. Dospěla-li k závěru, že se vyměřený poplatek odchyluje od ohlášení, měla proti jeho vyměření podat odvolání (viz § 140 odst. 4 daňového řádu a contrario, k dřívějšímu § 46 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků pak srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 1. 2006, č. j. 7 Afs 49/2004-59, publ. pod č. 839/2006 Sb. NSS).

[5] Při výkladu pojmu „jiné technické herní zařízení povolené Ministerstvem financí podle jiného právního předpisu“ (dále též „jiné technické herní zařízení“) odkázal na relevantní judikaturu zdejšího soudu, ze které vyplývá, že interaktivní videoloterní terminál představuje „jiné technické herní zařízení“ ve smyslu § 10a zákona o místních poplatcích. Zpoplatnění proto podléhá každý koncový terminál, nejen centrální loterní jednotka. V této souvislosti konstatoval, že vyhlášky č. 9/2010 a č. 21/2010 výslovně vázaly vznik poplatkové povinnosti

na existenci příslušného povolení, a ne tedy na faktický provoz zařízení. V mezích zmocnění obsaženého v zákoně o místních poplatcích tak stanovovaly místní poplatky za každé jiné technické herní zařízení povolené Ministerstvem financí. Místní poplatky byly stanoveny a zaplacený v souladu s právními předpisy. Dotčenými rozhodnutími správce poplatku (a následně ani žalovaný) nemohl porušit zásadu legality či zneužití pravomoci. Soud neshledal nicotnost rozhodnutí správce poplatku (a taktéž rozhodnutí žalovaného) z důvodu nedostatku právního podkladu. S žalobním bodem týkající se protiústavnosti se vypořádal s odkazem na závěr Ústavního soudu (srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 9. 1. 2013, sp. zn. Pl. ÚS 6/12, publ. pod č. 39/2013 Sb.), který konstatoval, že novela zákona o místních poplatcích provedená zákonem č. 183/2010 Sb., jíž byl poplatek za jiné technické herní zařízení povolené Ministerstvem financí podle jiného právního předpisu zaveden, nebyla přijata ústavně nekonformním způsobem.

[6] Krajský soud posoudil žalobu jako nedůvodnou, a proto ji podle § 78 odst. 7 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), zamítl.

II. Obsah kasační stížnosti, vyjádření žalovaného

[7] Stěžovatelka brojí proti rozsudku krajského soudu kasační stížností z důvodu dle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. Má za to, že rozhodnutí správce poplatku je nicotné.

[8] Je přesvědčena, že pokud opakovaně namítá, že zařízení místnímu poplatku nepodléhá, nemůže správce poplatku rozhodnout o ne/existenci přeplatku na místním poplatku bez toho, aby měl jako podklad pro rozhodnutí k dispozici pravomocný platební výměr. Připomíná kromě postupu evidence daní dle daňového řádu rovněž rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 1. 2012, č. j. 2 Afs 76/2011 – 62, dle kterého má správce poplatku povinnost vydat platební výměr, pokud poplatník nesouhlasí s výší poplatku a tento nesouhlas kvalifikovaně vyjádří (což ona učinila). Není-li pak vydán pravomocný platební výměr, není poplatek na daňovém účtu poplatníka předepsán a nelze rozhodnout o existenci přeplatku. V této souvislosti navrhla přerušení řízení do doby rozhodnutí rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ve věci sp. zn. 2 Afs 68/2012. Postrádá existenci samotného podkladu pro rozhodnutí o přeplatku.

[9] Tvrdí, že v podání (ohlášení) ze dne 13. 8. 2010 jednoznačně požádala o vydání, resp. i zaslání platebního výměru, avšak žádný platební výměr vydán nebyl. Stěžovatelka má za to, že nebyly naplněny podmínky pro vydání konkludentního platebního výměru. Rozhodnutí správce poplatku postrádá podklad pro rozhodnutí. Rekapituluje judikaturu Nejvyššího správního soudu a právní úpravu s. ř. s. týkající se vyslovení nicotnosti. Rozhodnutí o stanovení poplatku neexistuje, nebylo nikdy vydáno. Není-li poplatek stanoven, přestože je na daňovém účtu evidována platba na tento poplatek, je taková platba přeplatkem. Namítá nepřezkoumatelnost rozhodnutí žalovaného, kdy se dle jejího názoru nijak nezabýval otázkou daňového účtu stěžovatelky, stavu na tomto účtu a existencí přeplatku. Zabýval se pouze výkladem pojmu jiné technické herní zařízení, v ostatních bodech zákonnost rozhodnutí nijak nepřezkoumával. Pokud krajský soud takový postup aproboval, zatížil své rozhodnutí vadou nepřezkoumatelnosti.

[10] Stěžovatelka označila za zásadní dále otázku povinnosti platit místní poplatky za provozovaný výherní hrací přístroj i za zařízení, která jsou pouze koncovými jednotkami centrálního loterního systému (dále jen „CLS“). Nesouhlasí se závěry Nejvyššího správního soudu vyřčenými v rozhodnutí ze dne 31. 5. 2013, č. j. 2 Afs 37/2013 - 26. Upozorňuje na nejasnost právní úpravy, resp. neexistující pravomoc Ministerstva financí povolit jiné technické herní zařízení, a odmítá směšování pojmu „povoluje“ a „schvaluje“. Je přesvědčena o nutnosti postupovat při výkladu pojmu *„jiné technické herní zařízení povolované Ministerstvem financí podle jiného právního předpisu“* podle standardních výkladových metod, tj. za použití výkladu gramatického, systematického, logického, eventuálně historického a teleologického. Gramatickým výkladem dochází k závěru, že zpoplatněno může být jen to zařízení, které je výsledkem technického bádání a umožňuje hru a které je povoleno ministerstvem. Z logického výkladu dovozuje, že § 10a zákona o místních poplatcích zpoplatňuje výherní hrací přístroje na straně jedné a jiná technická herní zařízení na straně druhé. Zákon č. 202/1990 Sb., o loteriích a jiných podobných hrách, ve znění účinném pro posuzovanou věc (dále jen „zákon o loteriích“) však o vydávání povolení k jinému technickému hernímu zařízení výslovně nehovoří; § 17 až § 19 zákona o loteriích předpokládá vydávání povolení k provozování jednotlivých výherních hracích přístrojů a § 50 odst. 3 téhož zákona vydávání povolení loterií a jiných podobných her. Stěžovatelka shrnuje, že ministerstvo na základě zákona o loteriích povoluje pouze loterie a jiné podobné hry, výherní hrací přístroje, tomboly, kursové sázky a sázkové hry v kasinu. *A contrario* je tedy vyloučena pravomoc ministerstva vydávat povolení k provozování jiných technických herních zařízení. Pokud je zpoplatňování výherních hracích přístrojů a jiných technických herních zařízení upraveno tímž ustanovením zákona o místních poplatcích, stěžovatelka (za použití argumentu *a simili*) dovozuje, že jsou-li zpoplatňovány výherní hrací přístroje, jejichž provozování je povoleno podle zákona o loteriích, měla by zpoplatnění podléhat pouze ta jiná technická herní zařízení, která jsou taktéž povolována ministerstvem. Jestliže bylo úmyslem zákonodárce zpoplatnit vedle provozování výherních hracích přístrojů i provozování jiných technických herních zařízení, měl tak učinit formou seznatelnou, srozumitelnou a neumožňující různý výklad, a zejména takovou, která koresponduje s příslušnými ustanovením zákona o loteriích, na které odkazuje zákon o místních poplatcích.

[11] Dále poukazuje na novelu zákona o místních poplatcích č. 300/2011 Sb. Touto novelou bylo potvrzeno, že právní úprava po novele č. 183/2010 nebyla jasná a umožňovala vícero výkladů, a proto zákonodárce přistoupil k úpravě nové. Dovolává se použití zásady *„in dubio pro libertate“*, v této souvislosti je nutné podotknout, že stěžovatelka na mnoha místech kasační stížnosti tuto zásadu užívá s odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu. Zpochybňuje aplikaci nálezu Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 29/10 krajským soudem, protože se netýká otázky zpoplatnění interaktivních videoloterních terminálů (koncových zařízení), nýbrž oblastí veřejného pořádku a možností obce stanovit obecně závaznou vyhláškou místa, na nichž lze koncová zařízení provozovat.

[12] Obsáhle upozorňuje na celkovou nejasnost právní úpravy, včetně novel zákona o místních poplatcích, spočívající především v nejasnosti pojmu *„výherní hrací přístroj“*, a jeho dopadu na interaktivní videoloterní terminál. S odkazem na zákon o loteriích dovozuje, že poplatek za provozovaný výherní hrací přístroj podléhá každý povolený hrací přístroj, nikoli tedy hrací přístroj, prostřednictvím kterého jsou provozovány sázkové hry. Zdůrazňuje, že v zákoně o loteriích ani v zákoně o místních poplatcích není žádným způsobem upraven pojem *„jiné technické herní zařízení“*.

[13] Krajský soud se dle stěžovatelky dostatečně nevypořádal s otázkou technických aspektů jí provozovaných zařízení, pro které je není možno subsumovat pod pojem jiné technické herní zařízení. Provozování loterie nebo jiné podobné hry je prováděno prostřednictvím CLS, což je funkčně nedělitelné technické zařízení, kterým je elektronický systém tvořený centrální řídicí jednotkou, místní kontrolní jednotkou a neomezeným počtem připojených koncových interaktivních videoloterních terminálů, tvořící po funkční stránce jeden celek. Interaktivní videoloterní terminál je pouze jednou z částí CLS. Při srovnání s výherním hracím přístrojem je zřejmé, že se jím rozumí kompaktní, funkčně nedělitelné a programově řízené technické zařízení s ovládáním určeným jen pro jednoho hráče. Vzhledem ke spojení pojmů výherní hrací přístroj a jiné technické herní zařízení do téhož ustanovení zákona o místních poplatcích předpokládá, že se jedná o zařízení podobná, příbuzná. Z tohoto důvodu by měla být dána kompaktnost a funkční nedělitelnost i v případě jiného technického herního zařízení. Tyto vlastnosti je nutné odvodit od průběhu sázkového procesu, kterým se rozumí vklad finančních prostředků do hry, uzavření sázky, průběh jednotlivé hry a její výsledek. Výherní hrací přístroje i jiná technická herní zařízení by tedy měly být schopny uskutečnit všechny tyto prvky sázkového procesu. Fakticky však interaktivní videoloterní terminál není funkčně nedělitelným technickým zařízením (slouží jen jako zobrazovací zařízení, ale k vygenerování prohry či výhry dochází v CLS) a sám o sobě nemůže sloužit k provozování loterií, což vyplývá také z vymezení CLS v jednotlivých rozhodnutích ministerstva.

[14] Nejvyššímu správnímu soudu z výše uvedených důvodů navrhuje, aby napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[15] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti odkázal na svá vyjádření obsažená ve spisu krajského soudu. Napadený rozsudek nevykazuje tvrzené vady, a proto navrhl zamítnutí kasační stížnosti.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[16] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost je podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná, a stěžovatelka je zastoupena advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.). Poté přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), ověřil při tom, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[17] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval vznesenou námitkou nicotnosti žalobou napadeného rozhodnutí, kterou je povinen posoudit i z úřední povinnosti. Teorie považuje za nicotný správní akt, který trpí vadami takové intenzity, že již vůbec nelze o správním aktu hovořit. Typicky jsou takovými vadami neexistence zákonného podkladu pro rozhodnutí, nedostatek pravomoci, nejtěžší vady příslušnosti, absolutní nedostatek formy, absolutní omyl v osobě adresáta, neexistence skutkového základu způsobující bezobsažnost, požadavek trestného plnění, požadavek plnění fakticky nemožného, neurčitost, nesmyslnost či neexistence vůle. Nicotnost nelze zhojit ani uplynutím času. Nicotný akt nikoho nezavazuje

a nikdo jej není povinen respektovat, neboť mu nesvědčí presumpce správnosti (srov. Staša, J. in Hendrych, D. a kol.: Správní právo. Obecná část. 5. vydání. C. H. Beck, Praha, 2003, s. 136 - 141). Z uvedeného vyplývá, že nicotností (nulitou) je stíženo takové správní rozhodnutí, které v důsledku závažné vady (vad) vůbec není správním aktem, ale je paaktem, který není způsobilý vyvolat žádné právní následky. Nicotnost rozhodnutí správních orgánů kasační soud na základě posouzení výše uvedených kritérií neshledal.

[18] Stěžovatelka v souvislosti s námitkou nicotnosti argumentuje nedostatkem zákonného podkladu pro rozhodnutí. Správce poplatku zamítl žádosti stěžovatelky o vrácení vratitelného přeplatku v souladu s § 11 odst. 1 písm. a), § 154 odst. 1 a § 155 odst. 4 daňového řádu, v souladu se zákonem o místních poplatcích a v souladu s příslušnými vyhláškami statutárního města Brna. Tyto předpisy tvoří zákonný podklad pro rozhodnutí o žádosti o vrácení vratitelného přeplatku. V případě, že by stěžovatelka nebyla povinna sporné poplatky hradit, jednalo by se o rozhodnutí nezákonná nikoli nicotná. V této souvislosti je vhodné připomenout, že nedostatek zákonného podkladu stěžovatelka po celou dobu řízení spatřovala v nezákonnosti (případně protiústavnosti) hmotněprávní úpravy tohoto poplatku, nikoli v nevydání individuálních rozhodnutí o vyměření poplatku. V žalobě považovala nevydání platebních výměrů toliko za formální vadu řízení. Za námitkou nicotnosti tak ve skutečnosti stojí snaha stěžovatelky o účelové zvrácení pro ni nepříznivých závěrů, ke kterým dosavadní judikatura ohledně sporné poplatkové povinnosti dospěla.

[19] Poté zdejší soud přistoupil k vypořádání námitek dovolávajících se nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku krajského soudu. Nepřezkoumatelnost rozhodnutí je rovněž vadou rozhodnutí, ke které jsou správní soudy povinny přihlížet i bez námítky, tedy z úřední povinnosti (§ 109 odst. 4 s. ř. s.). Vlastní přezkum rozhodnutí soudu je totiž možný pouze za předpokladu, že napadené rozhodnutí splňuje kritéria přezkoumatelnosti. Tedy že se jedná o rozhodnutí srozumitelné, které je opřeno o dostatek relevantních důvodů, z nichž je zřejmé, proč krajský soud rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku rozhodnutí.

[20] Veškerá výše uvedená kritéria napadené rozhodnutí krajského soudu splňuje. Jedná se o srozumitelné rozhodnutí opřené o dostatek relevantních důvodů. Je z něj zcela zřejmé, proč soud rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku rozhodnutí. Dle názoru stěžovatelky krajský soud přezkoumal nepřezkoumatelné rozhodnutí žalovaného, který se nijak nezabýval otázkou jejího daňového účtu, stavu na tomto účtu a existencí přeplatku, protože se zabýval pouze výkladem pojmu jiné technické herní zařízení. Nejvyšší správní soud ze spisu krajského soudu ověřil, že stěžovatelka spojovala vznik přeplatku s tím, že dle jejího názoru nebylo možné sporný poplatek stanovit a vybrat právě s ohledem na výklad tohoto pojmu, a proto jí uhrazené poplatky představují přeplatek. Stav jejího daňového účtu nebyl vůbec předmětem sporu, všem stranám bylo zřejmé, že na příslušném účtu stěžovatelky eviduje správce poplatku pouze stěžovatelkou uhrazené sporné poplatky. V odvolání proti provostupňovým rozhodnutím napadla v této souvislosti pouze tu část odůvodnění správce prvního stupně, dle které „se správce poplatku nezabýval výší uhrazeného přeplatku“. Odvolací orgán tuto část odůvodnění změnil, neboť bylo prokazatelně zjištěno, že se výší uhrazeného poplatku správce zabýval. S jejími námitkami ohledně nezákonnosti samotného poplatku (tj. jeho uložení a vybrání) se odvolací orgán i krajský soud řádně vypořádal. V žalobě pak shodně uváděla, že z důvodu nezákonné hmotně právní úpravy není možné sporný poplatek vybírat, a proto jsou jí uhrazené částky přeplatkem. Rozhodnutí

žalovaného je přezkoumatelné a krajský soud se jeho věcným přezkumem nedopustil žádného pochybení.

[21] Krajský soud se ve svém rozsudku dále údajně opomněl vypořádat s technickými aspekty provozovaných zařízení, po jejichž zohlednění, je podle stěžovatelky není možné podřadit pod pojem jiné technické herní zařízení. Ačkoli se krajský soud výslovně technickými parametry provozovaných zařízení nezabýval, je zřejmé, že technické aspekty zohlednil jak při úvaze o definici jiného technického herního zařízení, tak o smyslu poplatkové povinnosti za provozovaný výherní hrací přístroj nebo jiné technické herní zařízení povolené Ministerstvem financí; v daném směru krajský soud odkázal na ustálenou judikaturu zdejšího soudu. Nejvyšší správní soud nemá žádné pochybnosti o tom, že technické aspekty provozovaných zařízení vzal krajský soud při rozhodování v úvahu.

[22] Ke kasačním námitkám dovolávajících se absence vyměření tj. nevydání platebních výměrů úvodem považuje zdejší soud za nutné konstatovat, že usnesením rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 6. 2014, č. j. 2 Afs 68/2012 – 34, došlo ke sjednocení judikatury v otázce, zda a z jakých podmínek měl správce poplatku podle zákona o místních poplatcích účinného od 16. 6. 2010 do 31. 12. 2011 povinnost vydat platební výměr, pokud poplatník sice místní poplatek zaplatil, ale s jeho placením nesouhlasil. Rozšířený senát se neztotožnil se závěry druhého senátu ve věci sp. zn. 2 Afs 76/2011, podle kterých dochází ke konkludentnímu vyměření místního poplatku postupem dle § 46 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků, ani se závěrem, že k povinnosti vydat platební výměr postačí kvalifikovaný nesouhlas poplatníka s výší tohoto poplatku. Rozšířený senát dospěl k závěru, že „[s]právce místního poplatku má povinnost vydat platební výměr podle § 46 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků, resp. dle § 139 či 147 odst. 1 daňového řádu, a řádně jej doručit, pokud nejpozději v poslední den lhůty, ve které byl poplatník povinen splnit ohlašovací povinnost (§ 14 odst. 2 zákona o místních poplatcích), sdělil poplatník kvalifikovaným způsobem své pochybnosti a současně o vydání platebního výměru požádal, přestože místní poplatek ve stanovené lhůtě včas a ve správné výši uhradil. V případě nečinnosti správce místního poplatku nedochází k vyměření místního poplatku podle § 46 odst. 5 zákona o správě daní a poplatku, ani k vystavení platebního výměru dle § 140 daňového řádu“.

[23] Jiný výklad by zcela popřel úpravu § 11 zákona o místních poplatcích. Má-li totiž platební výměr sloužit jako právní titul pro odvolací a případně i následné soudní řízení, která jsou vždy zasazena do určitého časového rámce (propadné lhůty pro zahájení odvolacího či soudního řízení), bylo vedle kvalifikovaného nesouhlasu se stanovením poplatku nutné také zvážit lhůtu, ve které je poplatník oprávněn o vydání platebního výměru na místní poplatek požádat. Jedině tak lze předejít právní nejistotě ohledně toho, který z předpisů (zda § 11 zákona o místních poplatcích či naopak příslušná ustanovení daňových předpisů) měl vlastně být správcem místního poplatku aplikován, jakož i situaci, ve které by poplatník mohl žádat o vydání platebních výměrů kdykoliv a následně právní cestou zpětně zpochybňovat již dávno uhrazené poplatky. Subsidiární aplikace § 46 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků, resp. § 139 či § 147 odst. 1 daňového řádu pouze na včas rozporované poplatkové povinnosti nenutí správce poplatku rezignovat na speciální úpravu stanovenou v § 11 zákona o místních poplatcích a vyměřovat poplatky vždy, tj. i v případě nesporných poplatkových povinností. Současně při pochybnostech na straně poplatníků zachovává jejich legitimní právo na vydání platebního výměru, jehož prostřednictvím se

následně mohou domoci přezkumu sporné poplatkové povinnosti. Takový postup nicméně předpokládá kvalifikované sdělení pochybností poplatníkem a včasnou žádost o vydání platebního výměru.

[24] Nesouhlasí-li poplatník s poplatkovou povinností, je oprávněn ve lhůtě (tuto lhůtu je nutné odvíjet od konkrétní obecně závazné vyhlášky, která úpravu příslušného poplatku zavedla) pro splnění ohlašovací povinnosti před uvedením výherního hracího přístroje nebo jiného technického herního zařízení do provozu sdělit správci poplatku kvalifikovaným způsobem své pochybnosti (§ 70 a 71 daňového řádu) a současně požádat o vydání a doručení platebního výměru. Tyto podmínky musí být splněny kumulativně. Pokud tak neučiní, má se za to, že poplatková povinnost není sporná, plně se uplatní právní úprava stanovená v § 11 zákona o místních poplatcích, dle které nemá správce poplatku při včasné úhradě poplatku povinnost vydat platební výměr.

[25] V projednávaném případě stěžovatelka svoje námitky neuplatnila v rámci vyměřovacího řízení. Nedomáhala se vydání platebních výměrů, proti kterým by nadále mohla brojit v rámci odvolacího a následně soudního řízení. Nejvyšší správní soud nezjistil, že by se stěžovatelka proti nevydání platebních výměrů jakýmkoliv způsobem bránila v rámci vyměřovacího řízení. Z jí podaných žádostí o vrácení vratitelného přeplatku dle § 155 daňového řádu ostatně ani neplyne, že by se stěžovatelka domáhala vrácení přeplatku z tohoto důvodu, že sporné poplatky nebyly vyměřeny, ani z vyměřovacího správního spisu, který se Nejvyšší správní soud vyžádal, nevyplyvá, že by stěžovatelka o vydání platebních výměrů skutečně žádala a jejich nevydání procesně napadala.

[26] Stěžovatelka zvolila jinou právní cestu a pokusila se uhrazené poplatky zpochybnit prostřednictvím žádosti o vrácení přeplatku. Za těchto okolností se proto plně uplatnila zákonná úprava stanovená v § 11 zákona o místních poplatcích, stěžovatelka však ani v tomto případě na žádném svém právu zkrácena nebyla, neboť v řízení o vrácení přeplatku byly námitky, kterými stěžovatelka zpochybňovala svoji poplatkovou povinnost, jak správními orgány, tak krajským soudem v rámci stěžovatelkou zvolené procení obrany řádně vypořádány.

[27] Až v kasační stížnosti přichází stěžovatelka s tvrzením, že v podání (ohlášení) ze dne 13. 8. 2010 jednoznačně požádala o vydání, resp. i zaslání platebního výměru. Uvedené tvrzení je jednak velmi obecné, z jeho obsahu není ani zřejmé k jakému konkrétnímu poplatku se údajná žádost měla vztahovat, když předmětem sporu jsou místní poplatky ve výši 135 933 Kč za období 1. 7. 2010 – 30. 9. 2010, ve výši 180 000 Kč za období 1. 10. 2010 – 31. 12. 2010, ve výši 189 168 Kč za období 1. 1. 2011 – 31. 3. 2011 a ve výši 195 000 Kč za období 1. 4. 2011 – 30. 6. 2011). Zejména však bylo toto tvrzení stěžovatelkou poprvé uplatněno až poté, kdy byl vydán rozsudek krajského soudu. Podle ustanovení § 109 odst. 5 s. ř. s. Nejvyšší správní soud nepřihlíží ke skutečnostem, které stěžovatel uplatnil v kasační stížnosti poté, kdy bylo vydáno napadené rozhodnutí, tj. rozsudek krajského soudu. Toto koncentrační ustanovení směřuje k tomu, aby do řízení o kasační stížnosti nebyly vnášeny tzv. skutkové novoty, s nimiž krajský soud při svém rozhodování nebyl seznámen. Tento mechanismus má vést účastníky soudního řízení správního k tomu, aby všechny jím známé relevantní okolnosti pro posouzení věci uplatnily již v řízení před krajským soudem, a nikoliv až v řízení o kasační stížnosti. Právě krajský soud rozhodující v jedné instanci je tou

institucí, která má přezkoumat správnost, úplnost a pravdivost zjištění skutkového stavu žalovaným, příp. jeho zjištění svým vlastním dokazováním doplnit ve smyslu zásady plné jurisdikce (srov. POTĚŠIL, L., ŠIMÍČEK, V. a kol. *Soudní řád správní. Komentář*. Praha: Leges, 2014, s. 1056).

[28] Na výše uvedeném závěru nemůže nic změnit ani odkaz stěžovatelky na odstavec V/13 žaloby, ze kterého včasnost této kasační námitky dovozuje. Pod tímto žalobním bodem stěžovatelka namítala, že rozhodnutí vykazuje formální vady, neboť v souladu se závěry Nejvyššího správního soudu ve věci sp. zn. 2 Afs 76/2011 měl správce poplatku povinnost vydat platební výměr, protože stěžovatelka nesouhlasila s výší poplatku a tento svůj nesouhlas kvalifikovaným způsobem vyjádřila. Tvrzení, že měly být v případě sporných poplatků platební výměry vydány, neboť o jejich vydání stěžovatelka správce požádala, a proto neexistuje zákonný podklad pro vyměření poplatků, v žalobě obsaženo není.

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

[30] Dále se zdejší soud zabýval rozsáhlou argumentací stěžovatelky, v níž nesouhlasí s interpretací a aplikací § 10a odst. 1 zákona o místních poplatcích, neboť namítá, že interaktivní videoloterní terminály (jakožto koncové jednotky CLS) nelze považovat za jiná technická herní zařízení; nadto interaktivní videoloterní terminály nejsou Ministerstvem financí povolovány. Nelze je proto podřadit pod poplatkovou povinnost. V úvodu své argumentace zmiňuje rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2013, č. j. 2 Afs 37/2013 – 26, týkající se podobné materie, s jehož závěry vyjadřuje nesouhlas, aniž by hlouběji rozvinula, v jakých ohledech považuje dotčené rozhodnutí za chybné. Ve své argumentaci se přidržuje obecných argumentů, jež však byly v rozhodovací praxi zdejšího soudu již vícekrát řešeny (srov. např. rozsudek ze dne 25. 7. 2013, č. j. 2 Afs 57/2013 – 34, týkající se rovněž stěžovatelky).

[31] Stěžovatelka na mnoha místech kasační stížnosti různými argumenty zpochybňuje povinnosti platit místní poplatek za provozovaný výherní hrací přístroj i za zařízení, která jsou pouze koncovými jednotkami CLS. Dochází tedy k závěru, že jiné technické herní zařízení místnímu poplatku nepodléhá. Nejvyšší správní soud se těmito argumenty konkrétně v případě stěžovatelky již velmi podrobně zabýval (srov. rozsudek NSS ze dne 11. 6. 2014, č. j. 5 Afs 116/2013 – 39). Závěry, ke kterým ve zmíněném rozsudku dospěl, aproboval i Ústavní soud, jenž ústavní stížnost směřující proti tomuto rozsudku odmítl usnesením ze dne 11. 9. 2014, sp. zn. III. ÚS 2581/14). Nejvyšší správní soud nemá důvod se

od své judikatury jakýmkoliv způsobem odchýlit, a proto v právě posuzované věci v dalším odůvodnění stěžovatelce dobře známé argumenty doslova opakovat nebude, nýbrž pouze připomene nejdůležitější závěry zmíněného rozsudku pátého senátu.

[32] V případě pojmu jiné technické herní zařízení lze uvést, že stěžovatelka má pravdu, že tento termín není v právním řádu nijak definován. Aby bylo možno považovat technické zařízení za tzv. „jiné technické herní zařízení“, musí být takové zařízení do určité míry obdobou výherního hracího přístroje. Dle § 17 odst. 1 zákona o loteriích se „výherním hracím přístrojem rozumí kompaktní, funkčně nedělitelné a programově řízené technické zařízení s ovládáním určeným pouze pro jednoho hráče. U výherního hracího přístroje s programovým vybavením umožňujícím současnou hru na více hracích místech více hráčům je každé takové hrací místo rovněž považováno za samostatný výherní hrací přístroj. Tato skutečnost musí být uvedena v osvědčení o provozuschopnosti vydaném podle § 19 odst. 2 písm. c), jakož i ve výpisu z tohoto osvědčení“. Vlastnosti však nelze dovozovat primárně z technických parametrů přístroje, nýbrž především z jeho funkce. Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že z hlediska poplatkové povinnosti není rozhodné, na jakém principu a prostřednictvím čeho je povolena hra provozována, ale klíčová je především její vnější forma zpřístupněná uživateli. V případě, že by za jednotku, z níž se odvádí poplatek, byla považována pouze centrální loterní jednotka, mohli by provozovatelé interaktivních videoloterních terminálů umístit v dané obci nespočet konečných přístrojů určených pro hru a naprosto by tak byl popřen smysl a účel daného místního poplatku a přijatých norem.

[33] Další námitky směřují k nenaplnění druhé podmínky pro vznik poplatkové povinnosti dle § 10a odst. 1 zákona o místních poplatcích, která spočívá v povolení jiného technického zařízení Ministerstvem financí. Argumentace stěžovatelky stojí na názoru, že Ministerstvo financí v současné době povoluje v režimu jakéhosi zbytkového zmocňovacího ustanovení § 50 odst. 3 zákona o loteriích pouze loterie a jiné hry, přičemž hru (provozovanou prostřednictvím centrálního loterního systému tvořeného centrální řídicí jednotkou, místními kontrolními jednotkami a koncovými zařízeními) nelze s koncovými zařízeními ztotožňovat.

[34] Pátý senát dospěl k závěru, že „je nutné vnímat § 50 odst. 3 zákona o loteriích v celém jeho znění. Podle tohoto ustanovení ministerstvo může povolovat i loterie a jiné podobné hry, které nejsou v zákoně v části první až čtvrté upraveny, s tím, že v povolení budou všechny podmínky provozování podrobně stanoveny; použije přitom přiměřeně ustanovení části první až čtvrté zákona. Právě zákonodárcem použité sousloví všechny podmínky provozování, použité v souvislosti s povolováním, vede Nejvyšší správní soud k závěru, že tyto podmínky v sobě zahrnují nejen schválení všeobecného loterijního plánu, herních plánů, generálního návštěvního řádu platného pro všechna střediska či bezpečnostní směrnice, ale právě i umístění konkrétních interaktivních videoloterních terminálů v přesně specifikovaném počtu, na přesně uvedených konkrétních adresách. Povolení jiné hry je tedy nutné vnímat jako nedílný celek, jehož integrální součástí jsou podmínky jejího provozování. Pokud se tedy provozovatel rozhodne tato koncová zařízení například přesunout do jiných provozoven či rozšířit jejich počet, přistoupí Ministerstvo financí k doplnění původně vydaného povolení ve smyslu úpravy jeho podmínek. Zda výrok takového povolení zní „povoluje“ nebo „schvaluje“, není podle názoru zdejšího soudu podstatné, neboť je třeba vycházet z materiální podstaty takového rozhodnutí, a tou je změna (eventuálně doplnění) již vydaného rozhodnutí na podkladě změny podstatných okolností u žadatele o povolení k provozování loterie nebo jiné hry“. Na základě logického a teleologického výkladu lze

konstatovat, že povinnost platit místní poplatek se vztahuje ke každé koncové jednotce; opačný výklad by nesledoval účel dané právní úpravy. Interaktivní videoloterní terminály, jakožto koncová zařízení CLS, podléhají povolení Ministerstva financí podle § 50 odst. 3 zákona o loteriích, a proto spadají pod pojem jiné technické herní zařízení. Podléhají tedy místnímu poplatku podle § 10a zákona o místních poplatcích. Jelikož ani v tomto směru dikce § 10a zákona o místních poplatcích (ve spojení s § 50 odst. 3 zákona o loteriích) nevede při použití klasických interpretačních metod k dvojímu výkladu, z nichž by jeden bylo možno z hlediska stěžovatelky označit za příznivější, zásada *in dubio pro libertate*, na jejímž dodržení stěžovatelka naléhala, nedostala prostor pro svou aplikaci.

[35] Pokud stěžovatelka zpochybňuje aplikaci nálezu Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 29/10 krajským soudem, tak je nutno zdůraznit, že krajský soud v právě posuzovaném případě tento nález Ústavního soudu vůbec neaplikoval.

IV. Závěr a náklady řízení

[36] S ohledem na výše uvedené dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl. O věci přitom rozhodl bez jednání postupem podle § 109 odst. 2 s. ř. s., dle kterého o kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud zpravidla bez jednání.

[37] Stěžovatelka, která neměla v řízení úspěch, nemá ze zákona právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s.). Žalovanému, který by jinak měl právo na náhradu nákladů řízení, nevznikly v řízení o kasační stížnosti žádné náklady.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 9. října 2014

JUDr. Barbara Pořízková
předsedkyně senátu