



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jakuba Camrdu a soudců JUDr. Lenky Matyášové a Mgr. Ondřeje Mrákoty v právní věci žalobce: **multigate a.s.**, se sídlem Olomouc, Riegrova 373/6, zastoupeného JUDr. Tomášem Vymazalem, advokátem se sídlem Olomouc, Wellnerova 1322/3C, proti žalovanému: **Krajský úřad Zlínského kraje**, se sídlem tř. Tomáše Bati 21, Zlín, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 27. 2. 2014, č. j. 29 Af 42/2012 - 81,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

I. Průběh dosavadního řízení

Kasační stížností podanou v zákonné lhůtě se žalobce domáhá zrušení rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 27. 2. 2014, č. j. 29 Af 42/2012 - 81. Tímto rozsudkem krajský soud zamítl žalobu směřující proti rozhodnutím Krajského úřadu Zlínského kraje (žalovaného) ze dne 31. 1. 2012, č. j. KUZL/28459/2011, č. j. KUZL/28458/2011, č. j. KUZL/ 42691/2011, č. j. KUZL/64374/2011 a č. j. KUZL/64373/2011.

Uvedenými rozhodnutími žalovaný k odvolání žalobce změnil rozhodnutí o přeplatku Městského úřadu Kroměříž (dále též „správce poplatku“) ze dne 6. 4. 2011, č. j. MeUKM/015976/FIN/geavr/2, a č. j. MeUKM/015976/FIN/geavr/1, ze dne 31. 5. 2011, č. j. MeUKM/037643/FIN/geavr/1, a ze dne 17. 8. 2011, č. j. MeUKM/056783/FIN/geavr/2, a č. j. MeUKM/056783/FIN/geavr/1. Těmito rozhodnutími správce poplatku zamítl žádosti žalobce o vrácení vratitelného přeplatku dle

§ 155 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném pro zpoplatňovaná období, (dále jen „daňový řád“), údajně vzniklého na místním poplatku za provozovaný výherní hrací přístroj nebo jiné technické herní zařízení povolené Ministerstvem financí dle § 10a zákona č. 565/1990 Sb., o místních poplatcích, ve znění účinném pro zpoplatňovaná období (dále jen „zákon o místních poplatcích“), a obecně závazné vyhlášky města Kroměříž č. 4/2009, o místních poplatcích, resp. obecně závazné vyhlášky města Kroměříž č. 1/2010, o místních poplatcích (dále též „vyhláška č. 4/2009“ a „vyhláška č. 1/2010“), ve výši 489 Kč za období 28. 9. 2010 – 30. 9. 2010, ve výši 15 000 Kč za období 1. 10. 2010 – 31. 12. 2010, ve výši 46 338 Kč za období 1. 1. 2011 – 31. 3. 2011, ve výši 45 000 Kč za období 1. 4. 2011 – 30. 6. 2011 a ve výši 64 075 Kč za období 1. 10. 2010 - 31. 12. 2010, za zařízení provozovaná na území města.

Žalovaný rozhodnutími o odvolání změnil výroky napadených rozhodnutí správce poplatku tak, že s ohledem na právní jistotu žalobce řádně označil poplatníka i identifikačním číslem, blíže specifikoval žádosti žalobce a místo zamítnutí žádostí rozhodl o nevyhovění žádostem. V odůvodnění rozhodnutí o odvolání žalovaný zejména uvedl, že pojem „jiné technické herní zařízení“ není neurčitý. Tento pojem je třeba vykládat v souladu se zákonem č. 202/1990 Sb., o loteriích a jiných podobných hrách, ve znění účinném pro předmětná poplatková období (dále též „zákon o loteriích“). Technická zařízení pro provozování sázkových her pomocí terminálů tak jsou technickým herním zařízením, a to jak ve formě centrální jednotky a místní kontrolní jednotky, tak ve formě koncového zařízení (interaktivní videoloterní terminál). Ministerstvo financí vydává povolení nejen pro centrální jednotku a alespoň jedno koncové zařízení, ale následně i pro další koncová zařízení, a to pro každé z nich samostatně. Úmyslem zákonodárce bylo zajištění finančních prostředků do rozpočtu obcí zpoplatněním videoloterních terminálů, ale též omezení negativních vlivů hazardu. Místnímu poplatku tedy podléhá každé koncové zařízení, které je pomocí dalších dílčích komponentů systému napojeno na centrální jednotku a ve spojení s ní je schopno realizovat hru od počátku až do konce. Ačkoliv daňový řád výslovně v § 155 neupravuje možnost vydání tzv. negativního rozhodnutí, nelze konstatovat, že by to nebylo možné.

Uvedená rozhodnutí žalovaného napadl žalobce žalobou, v níž obšírně argumentoval nezákonností napadených správních rozhodnutí z důvodu, že se žalovaný s odvoláním žalobce vypořádal nesprávně a nedostatečně se také zabýval tvrzenými odvolacími důvody. Žalovaný dle žalobce také chybně interpretoval a nesprávně aplikoval příslušná ustanovení zákona o místních poplatcích, zákona o loteriích a daňového řádu.

Jak již bylo uvedeno, krajský soud rozsudkem ze dne 27. 2. 2014, č. j. 29 Af 42/2012 – 1, žalobu zamítl. Dle krajského soudu přitom předmětem soudního přezkumu žalobce učinil rozhodnutí o žádosti o vrácení vratitelného přeplatku dle § 155 daňového řádu, tedy otázku, zda na osobním daňovém účtu žalobce existoval vratitelný přeplatek. Krajský soud uvedl, že v takovém případě mu nepřísluší, aby se problematikou vyměření daně (poplatku) zabýval z jiných hledisek, než je vykonatelnost jednotlivých rozhodnutí o stanovení daně (poplatku) a jejich transformace do jednotlivých předpisů a odpisů na debetní straně osobního daňového účtu. Žádost o vrácení vratitelného přeplatku není dalším opravným prostředkem proti rozhodnutí o stanovení daně (poplatku).

pokračování

Podle krajského soudu je přeplatkem dle § 154 odst. 4 daňového řádu částka, o kterou úhrn plateb a vratek na kreditní straně osobního daňového účtu převyšuje úhrn předpisů a odpisů na debetní straně osobního daňového účtu. Nemá-li týž daňový subjekt současně nedoplatek na jiném osobním daňovém účtu nebo u jiného správce daně (poplatku), stává se tento přeplatek vratitelným přeplatkem (§ 154 odst. 2 daňového řádu). Požádá-li daňový subjekt dle § 155 odst. 2 daňového řádu o vrácení vratitelného přeplatku, zkoumá správce daně (poplatku) nejprve, zda vůbec nějaký přeplatek daňovému subjektu vznikl a zdali jej na některé z daní (poplatků) eviduje. Zjistí-li, že tomu tak je, zkoumá další podmínky pro zacházení s ním; zjišťuje totiž nejprve, zda neeviduje on sám nebo některý z jiných správců daně (poplatku) nedoplatek téhož daňového subjektu. Až v situaci, kdy tomu tak není, je oprávněn takový vratitelný přeplatek vrátit. Pokud však dospěje k závěru, že žádný přeplatek neeviduje, žádosti o vrácení vratitelného přeplatku nevyhoví.

Krajský soud uvedl, že v daném případě žalobce žádost o vrácení vratitelného poplatku stavěl na tom, že předmětný místní poplatek uhradil bez zákonného důvodu. Zároveň však v průběhu správního řízení ani v žalobě netvrdil, že by konkrétní rozhodnutí o stanovení předmětného poplatku pozbylo vykonatelnosti a přestalo tak být způsobilým podkladem pro předpis poplatku na debetní straně žalobcova osobního daňového účtu ve smyslu § 150 odst. 1 daňového řádu. Zároveň výslovně netvrdil, že by předmětná poplatková povinnost nebyla splatná.

Co se týká povinnosti správce poplatku vydávat platební výměry, na což poukazoval žalobce, uvedl krajský soud, že správce poplatku měl vzhledem k zaplacení předmětných poplatků za to, že stanovený (vyměřený) poplatek se neodchyluje od žalobcem ohlášené poplatkové povinnosti, pročez nemusí žalobci sdělovat výsledek vyměření platebním výměrem [srov. § 46 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“) a § 140 odst. 1 daňového řádu]. Ze správního spisu, a ostatně ani z tvrzení žalobce, přitom neplyne, že by se žalobce tomuto vyměření procesně bránil. V takovém odvolacím řízení by měl odvolací orgán meritorně posoudit, zda a v jaké výši je žalobce povinen místní poplatek platit. Teprve podle výsledku odvolacího řízení by bylo možno řešit vrácení přeplatku, pokud by vznikl. Žádost o vrácení vratitelného přeplatku ovšem sama o sobě takovým relevantním oprávněným prostředkem proti rozhodnutí o stanovení daně není.

Žádosti žalobce o vrácení přeplatku na místním poplatku argumentačně vycházely z opakovaně prezentovaného právního názoru, že by jím provozovaná jiná technická herní zařízení neměla být podle § 10a zákona o místních poplatcích vůbec zpoplatněna; za této situace se pak žalobce domníval, že všechny platby, které správci poplatku zaslal, správce poplatku přijal bez právního důvodu, a proto by mu je měl vrátit. Jak však krajský soud s bližší argumentací uvedl, žalobcem zastávaný výklad § 10a zákona o místních poplatcích není udržitelný, a proto nebylo možné vůbec uvažovat, že by žalobci mohl přeplatek na místním poplatku z jím tvrzených důvodů vzniknout. Jak krajský soud uvedl, konstantní názor správních soudů, od kterého není důvod se odchýlit, je takový, 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. Dále vzhledem k tomu, že byla posuzována otázka přeplatku na daňovém účtu, na věc nemělo vliv to, zda byl poplatek zaplacen po vydání platebního výměru, či zda šlo o konkludentní vyměření poplatku.

Krajský soud uzavřel, že místní poplatky byly stanoveny a žalobcem zaplacený v souladu s právními předpisy. Dotčenými rozhodnutími tak správce poplatku (a následně ani žalovaný) nemohl porušit zásadu legality či zneužití pravomoci. Tím spíše pak nelze dospět ani k závěru o nicotnosti jeho rozhodnutí (a taktéž rozhodnutí žalovaného) z důvodu nedostatku právního podkladu.

II. Obsah kasační stížnosti

Žalobce (stěžovatel) kasační stížností napadá rozsudek krajského soudu z důvodů obsažených v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. Stěžovatel rovněž namítal nicotnost rozhodnutí správce poplatku.

Nicotnost rozhodnutí správce poplatku stěžovatel považuje za první zásadní vadu rozhodnutí krajského soudu i správce poplatku. Stěžovatel je přesvědčen, že pokud opakovaně namítá, že jeho zařízení místnímu poplatku nepodléhá, nemůže správce poplatku rozhodnout o ne/existenci přeplatku na místním poplatku, aniž by měl jako podklad pro rozhodnutí k dispozici pravomocný platební výměr. Stěžovatel připomíná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 1. 2012, č. j. 2 Afs 76/2011 – 62 (všechna rozhodnutí zdejšího soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz), dle kterého má správce poplatku povinnost vydat platební výměr, pokud poplatník nesouhlasí s výší poplatku a tento nesouhlas kvalifikovaně vyjádří. Není-li pak vydán pravomocný platební výměr, není poplatek na daňovém účtu poplatníka předepsán a nelze rozhodnout o existenci přeplatku. V této souvislosti stěžovatel též navrhl přerušení řízení do doby rozhodnutí rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ve věci sp. zn. 2 Afs 68/2012. Stěžovatel nesouhlasí se závěrem krajského soudu, že poplatky byly vyměřeny konkludentně a že postup správce poplatku relevantně nerozporoval. Postrádá tak jakoukoli existenci byť konkludentního platebního výměru, z čehož dovozuje absenci jakéhokoli podkladu pro rozhodnutí o existenci přeplatku.

Stěžovatel za zásadní dále označil otázku existence povinnosti platit místní poplatek za provozovaný výherní hrací přístroj nebo jiné technické herní zařízení povolené Ministerstvem financí podle jiného právního předpisu i za zařízení, která jsou pouze koncovými jednotkami tzv. centrálního loterního systému (dále též „CLS“). V této souvislosti stěžovatel nesouhlasí se závěry Nejvyššího správního soudu vyřčenými v rozsudku ze dne 31. 5. 2013, č. j. 2 Afs 37/2013 – 26. Stěžovatel namítá nejasnost právní úpravy a odmítá směšování pojmu „povoluje“ a „schvaluje“. Je přesvědčen 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 ustanovení § 10a zákona o místních poplatcích zpoplatňuje výherní hrací přístroje (VHP) na straně jedné, a jiná technická herní zařízení (JTHZ) povolená Ministerstvem financí na straně druhé. Zákon o loteriích však o vydávání povolení k JTHZ výslovně nehovoří; § 17 až § 19 zákona o loteriích předpokládají vydávání povolení k provozování jednotlivých VHP a § 50 odst. 3 téhož

pokračování

zákona vydávání povolení loterií a jiných podobných her. Stěžovatel tak 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 JTHZ. Pokud je zpoplatňování VHP a JTHZ upraveno tímž ustanovením zákona o místních poplatcích, stěžovatel (za použití argumentu *a simili*) dovozuje, že jsou-li zpoplatňovány VHP, jejichž provozování je povoleno podle zákona o loteriích, měla by zpoplatnění podléhat pouze ta JTHZ, která jsou taktéž povolována ministerstvem.

Stěžovatel zároveň opětovně a obsáhle vytkl celkovou nejasnost právní úpravy, včetně novel zákona o místních poplatcích, spočívající především v nejasnosti pojmu „výherní hrací přístroj“ a jeho dopadu na interaktivní videoloterní terminály (VLT). S odkazem na zákon o loteriích stěžovatel dovozuje, že poplatku za provozovaný výherní hrací přístroj podléhá každý povolený hrací přístroj, nikoli tedy hrací přístroj, prostřednictvím kterého jsou provozovány sázkové hry. V případě VLT je takto povolováno v souladu s ustanovením § 50 odst. 3 zákona o loteriích provozování loterie nebo jiné podobné hry, a nikoli provozování výherního hracího přístroje, který podléhá místnímu poplatku. Navíc zákon o loteriích ani zákon o místních poplatcích žádným způsobem neupravuje pojem „jiné technické herní zařízení“, přičemž má-li být jeho provozování zpoplatněno, musí zákon o loteriích přinejmenším stanovit, že Ministerstvo financí vydává povolení k provozování jiného technického herního zařízení či zařízení, které by pod tento pojem spadalo.

Další série žalobních námitek, s nimiž se podle tvrzení stěžovatele krajský soud nevypořádal, se týkala technických aspektů jím provozovaných zařízení a nemožnosti je subsumovat pod pojem jiné technické herní zařízení z tohoto důvodu. Provozování loterie nebo jiné podobné hry je prováděno prostřednictvím centrálního loterního systému (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 VHP 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 stěžovatel předpokládá, že se jedná o zařízení podobná, příbuzná. Z tohoto důvodu by měla být dána kompaktnost a funkční nedělitelnost i v případě JTHZ, přičemž 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. VHP i JTHZ by tedy měly být schopny uskutečnit všechny tyto prvky sázkového procesu. Fakticky však VLT 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.

Z důvodu zákonných nejasností a rozličných výkladů pak stěžovatel opakovaně a na více místech upozorňuje na nutnost postupu dle zásady *in dubio pro libertate (in dubio mitius)*. Krajský soud se podle jeho názoru s uvedenou žalobní námitkou vypořádal nesprávně.

Ze všech uvedených důvodů stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k novému řízení.

III. Vyjádření ke kasační stížnosti

Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti toliko uvedl, že neshledává důvody pro zrušení rozsudku krajského soudu a s obsahem tohoto rozsudku se ztotožňuje. Žalovaný též nesouhlasil s námitkou nicotnosti rozhodnutí správce poplatku.

IV. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

Nejvyšší správní soud nejprve přezkoumal formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost je podána včas, neboť byla podána ve lhůtě dvou týdnů od doručení napadeného rozsudku (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), je podána osobou oprávněnou, neboť stěžovatel byl účastníkem řízení, z něhož napadený rozsudek vzešel (§ 102 s. ř. s.), a je zastoupen advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.).

Nejvyšší správní soud dále přistoupil k posouzení kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů, přičemž zkoumal, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Při posuzování předmětné kasační stížnosti musel Nejvyšší správní soud brát v potaz skutečnost, že usnesením ze dne 17. 1. 2013, č. j. 2 Afs 68/2012 - 21, předložil druhý senát Nejvyššího správního soudu rozšířenému senátu téhož soudu věc s právní otázkou, kterou stěžovatel rovněž činí spornou; a to, zda má správce poplatku povinnost vydat platební výměr v situaci, kdy poplatník vyjádří nesouhlas s placením poplatku, nicméně z důvodu opatrnosti zároveň místní poplatek za hrací přístroje zaplatí ve výši, která vyplývala z obecně závazné vyhlášky, a zda v případě nevydání takového platebního výměru dojde ke konkludentnímu vyměření místního poplatku, proti němuž lze platně podat odvolání.

O předložené otázce rozhodl rozšířený senát Nejvyššího správního soudu usnesením ze dne 24. 6. 2014, č. j. 2 Afs 68/2012 - 34, publikovaným pod č. 3096/2014 Sb. NSS. Nejvyšší správní soud tak následně, aniž by musel přikročit ke stěžovatelem navrhovanému přerušení řízení, mohl přihlédnout k závěrům, k nimž dospěl rozšířený senát v uvedeném rozhodnutí.

IV. a) Závěry rozšířeného senátu

Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu konstatoval výrokem č. I zmiňovaného usnesení ze dne 24. 6. 2014, č. j. 2 Afs 68/2012 - 34, následující: „*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*

pokračování

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.“ Výrokem II pak rozšířený senát konstatoval: „V případě nečinnosti správce místního poplatku nedochází k vyměření místního poplatku podle § 46 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků, ani k vystavení platebního výměru dle § 140 daňového řádu.“

V odůvodnění svého usnesení pak rozšířený senát nejprve konstatoval, že „nemá žádné pochybnosti o tom, že pro řízení ve věcech místních poplatků byl subsidiárně použitelným předpisem do 31. 12. 2010 zákon o správě daní a poplatků, od 1. 1. 2011 pak daňový řád“. Dále vycházel ze znění dotčených ustanovení zákona o správě daní a poplatků a příslušné judikatury, která „(srov. zejména rozhodnutí rozšířeného senátu ze dne 27. 7. 2010, č. j. 5 Afs 92/2008 - 147) dospěla k jednoznačnému závěru, že vyměřit daň bez vyhotovení řádného platebního výměru lze jen za předpokladu, že se vyměřená daň shoduje s výší daně uvedené v daňovém přiznání nebo hlášení, a že si daňový subjekt může být vždy jist výší takto vyměřené daně. Znamená to také a contrario, že vždy, když chce správce daně vyměřit daň ve výši odchylné od té, která je uvedena v daňovém přiznání nebo hlášení nebo dodatečném daňovém přiznání, musí vydat platební výměr (dodatečný platební výměr) a doručit jej daňovému subjektu; teprve doručením se stává toto rozhodnutí právně účinným“. „Oprávnění správce daně nesdělovat daňovému subjektu výsledek vyměření může být vyhrazeno pouze případům, které nejsou žádným způsobem sporné. Pokud i v tomto případě požádá daňový subjekt o sdělení výsledku vyměření, pak v souladu se závěry rozšířeného senátu uvedenými v usnesení č. j. 5 Afs 92/2008 - 147 má takový úkon toliko informativní povahu. V případě jakýchkoli pochybností ohledně výsledné povinnosti, tj. pochybností jak na straně správce daně (vytýkácí řízení), tak na straně daňových subjektů (nesouhlas s deklarovanou výší daňové povinnosti), bylo na místě vydat platební výměr podle § 46 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků. (...) Na rozdíl od úpravy v zákoně o správě daní a poplatků (odsouhlasení daně prostřednictvím podpisu a otisku úředního razítka na zadní straně tiskopisu daňového přiznání a fikce vydání a doručení platebního výměru) daňový řád již nepředpokládá možnost stanovení daně bez vydání rozhodnutí, avšak stále stanoví fikci jeho doručení. Pokud tedy dojde správce daně podle současné právní úpravy k závěru, že se vyměřovaná daň neodchyluje od daně turzené daňovým subjektem, správce daně sice vyhotoví platební výměr, avšak nezašle jej daňovému subjektu. Pouze jej založí do spisu. Za den doručení platebního výměru a tím i stanovení daně se považuje poslední den lhůty pro podání daňového přiznání. Proti takovému rozhodnutí se nelze odvolat, což mj. znamená, že daň je stanovena pravomocně a již následující den může daňový subjekt měnit svoji poslední známou daňovou povinnost prostřednictvím dodatečného daňového přiznání. Jestliže správce daně dodatečně turzenou daňovou povinnost nevyměří ve výši deklarované v dodatečném přiznání, je povinen rozdíl v rozhodnutí o stanovení daně odůvodnit.“

Rozšířený senát rovněž posuzoval, zda lze pro řízení ve věcech místních poplatků dovodit povinnost správce místního poplatku postupovat v případě včasné a správné úhrady poplatku podle § 46 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků, resp. § 140 daňového řádu. Dospěl přitom k těmto závěrům:

„[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 včasném 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.“*

V souvislosti s druhou předkládanou otázkou, tj. zda v případě nevydání platebního výměru dojde ke konkludentnímu vyměření místního poplatku, proti němuž lze platně podat odvolání, rozšířený senát konstatoval, že ani za účinnosti zákona o správě daní a poplatků nedocházelo k „samovyměření daně“, což podpořil odkazem na své usnesení ze dne 27. 7. 2010, č. j. 5 Afs 92/2008 – 147, publikované pod č. 2137/2010 Sb. NSS, a dále uvedl:

„[53] *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*

pokračování

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.

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

[55] 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 poplatků 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.“

IV. b) Relevance závěrů rozšířeného senátu pro projednávanou věc

Z výše uvedených závěrů rozšířeného senátu lze dovodit, že pro řízení ve věcech místních poplatků se subsidiárně použije daňový řád (dříve zákon o správě daní a poplatků); což je v souladu s požadavkem na právní ochranu daňového subjektu nutno vykládat tak, že v případě sporné poplatkové povinnosti byl, resp. je správce poplatku povinen vydat platební výměr dle ustanovení § 46 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků, resp. § 139 nebo § 147 odst. 1 daňového řádu.

Nejvyšší správní soud při posuzování věci nyní projednávané vycházel z výše uvedených závěrů rozšířeného senátu; musel však rovněž brát v potaz skutkový stav věci a zejména předmět přezkumu, který se liší od věci posuzované rozšířeným senátem, byť stěžovatel v nyní posuzované věci činil rovněž sporným nevydání platebního výměru, tedy nevyměření místního poplatku správcem poplatku platebním výměrem; z uvedeného potom dovozoval existenci vratitelného přeplatku a potažmo nicotnost rozhodnutí správce poplatku o nevrácení přeplatku.

V případě posuzovaném rozšířeným senátem poplatník splnil povinnost ohlásit správci poplatku existenci provozovaných herních zařízení dle 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 poplatníka upozornili, jakou formou může provést platbu místního poplatku, někteří naopak platební výměr vydali a řádně jej doručili. Poplatník 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 poplatník 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.

Ze spisového materiálu vyplývá, že v nyní posuzované věci stěžovatel ve dvou případech (oznámení ze dne 5. 10. 2010, vztahující se k období od 28. 9. 2010 do 30. 9. 2010

a k období od 1. 10. 2010 do 31. 12. 2010) rovněž se splněním ohlašovací povinnosti dle vyhlášky č. 4/2009 současně učinil výhradu s tím, že místnímu poplatku provozovaná zařízení nepodléhají. Ve vztahu k ostatním poplatkovým obdobím tak, po nabytí účinnosti vyhlášky č. 1/2010, učinil oznámeními ze dne 17. 2. 2011. V žádném z těchto případů však stěžovatel posléze nepodal odvolání ve věci samotného „vyměření“ místního poplatku, ale podal žádosti o vrácení vratitelného přeplatku dle § 155 daňového řádu. O nich bylo na základě citovaného ustanovení daňového řádu zamítavě rozhodnuto správcem poplatku. Lze tak konstatovat, že závěry rozšířeného senátu v uvedeném usnesení ze dne 24. 6. 2014 dopadají na jiný skutkový stav, než jaký je dán v případě stěžovatele.

Jak již bylo uvedeno výše, rozšířený senát dospěl k závěrům ohledně nutnosti vydat platební výměr zejména veden snahou o poskytnutí možnosti (práva) na přezkoumání správnosti poplatkové povinnosti (viz bod 46: *„Současně při pochybnostech na straně poplatníků zachovává jejich legitimní právo na vydání platebního výměru, jehož prostřednictvím se domohou přezkumu sporné poplatkové povinnosti.“*). V projednávané věci, byť správce poplatku nevydal platební výměr, nebylo stěžovateli toto právo upřeno, neboť to, zda stěžovateli skutečně hmotněprávní povinnost svědčila, či nikoli, a v jaké výši, přezkoumaly správní orgány v rámci rozhodování o žádosti o vrácení přeplatku; toto rozhodnutí náležitě a podrobně odůvodnily. Rovněž tak se otázkou zákonnosti poplatkové povinnosti zabýval věcně i krajský soud. Stěžovateli tak nebyla upřena možnost právní ochrany ohledně přezkoumání zákonnosti poplatkové povinnosti, kterou, a to i přes výhrady, stěžovatel splnil.

Pokud měl (v intencích závěrů rozšířeného senátu) stěžovatel za to, že mu nesvědčí povinnost placení místního poplatku, byl oprávněn vyžádat si od správce poplatku stejnopis platebního výměru a na jeho vyhotovení trvat. Tomuto oprávnění odpovídá povinnost správce poplatku ve věci bez zbytečných průtahů rozhodnout. Postavení osoby zúčastněné na správě poplatků je dále posíleno oprávněním dle § 38 daňového řádu (dříve § 34c zákona o správě daní a poplatků) umožňujícím domoci se nápravy při porušení zásady postupovat v řízení bez zbytečných průtahů tím, že upozorní správce poplatku nejbližší nadřízeného správci poplatku, který výše uvedenou zásadu porušil. Povinnost využití prostředku ochrany proti nečinnosti správního orgánu podle daňového řádu je dle rozsudku zdejšího soudu ze dne 25. 7. 2007, č. j. 2 Ans 4/2007 - 53, publikovaného pod č. 1348/2007 Sb. NSS, podmínkou pro podání žaloby podle § 79 odst. 1 s. ř. s. Není přitom podstatné, že citovaný zákon prostředek ochrany před nečinností ponechává na vůli daňového subjektu, podstatné je, že prostředek ochrany dává k dispozici a že jde o prostředek, jímž je možno nápravy dosáhnout (domoci se vydání platebního výměru).

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 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 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.

pokračování

Nejvyšší správní soud však považuje za nutné zdůraznit, že tyto úvahy nicméně nejsou relevantní pro zodpovězení zásadní otázky, a to, zda stěžovateli svědčil hmotněprávní nárok na vrácení přeplatku, neboť o tomto nároku bylo řízení před správcem poplatku vedeno.

IV. c) Posouzení hmotněprávního nároku stěžovatele

Nejvyšší správní soud přistoupil v rozsahu přezkumné činnosti správních orgánů i krajského soudu a v intencích relevantních závěrů rozšířeného senátu, které na projednávanou věc mohou dopadat, k posouzení kasačních námitek stěžovatele; přitom vycházel z toho, že obdobnou věc stěžovatele, do níž se promítaly závěry rozšířeného senátu, již posuzoval mj. ve svém rozsudku ze dne 29. 8. 2014, č. j. 5 Afs 113/2013 – 131, přičemž nevidí žádný důvod, proč by se od závěrů vyjádřených v uvedené věci (a to i s ohledem na právní názor Ústavního soudu k předmětné otázce, viz např. usnesení Ústavního soudu ze dne 11. 9. 2014, sp. zn. III. ÚS 2581/14) měl odchýlit ve věci nyní posuzované.

Nejvyšší správní soud tedy předně považuje za vhodné uvést, že smyslem soustavy místních poplatků se zdejší soud zabýval mj. ve svém rozsudku ze dne 23. 1. 2008, č. j. 2 Afs 107/2007 - 168, publikovaném pod č. 1545/2008 Sb. NSS. V něm se mimo jiné konstatuje, že „poplatky lze obecně vymezit jako jeden z veřejnoprávních příjmů, které veřejnoprávní subjekty ukládají jednotlivcům takovým způsobem, aby se jimi alespoň částečně kryly náklady spojené s činnostmi, vyvolané činností těchto jednotlivců“. Zatímco daně jsou většinou platby neekvivalentní, za které není poskytována přímá protihodnota, a zároveň platby, které mívají spíše periodický charakter, jsou poplatky většinou vybírány jednorázově, a to v souvislosti s nějakým protiplněním ze strany státu či jeho orgánů, kraje, obce apod. Mají tedy většinou povahu určitého ekvivalentu za poskytnutí služby, vydání povolení, rozhodnutí soudu apod. Jejich smyslem totiž není naplnění veřejného rozpočtu, nýbrž nastolení jakési (byť i zcela abstraktně pojaté) reciprocity mezi poplatkem a mezi činnostmi orgánů veřejné správy (M. Bakeš a kol. Finanční právo, 3. vydání. Praha: C. H. Beck, 2003, s. 87).

Jakkoli jsou místní poplatky (z hlediska rozpočtové skladby) svou povahou daňovými výnosy, nelze přehlédnout jejich specifickou povahu. Oproti daním v užším slova smyslu je u nich více akcentována funkce regulační; funkce fiskální pak primárně směřuje alespoň k částečné kompenzaci určitých nákladů či možné újmy spojených s předmětem poplatku (ve vztahu k loteriím a jiným podobným hrám je to např. otázka hlučnosti heren, negativních projevů tzv. patologického hráčství, včetně možného zvýšení kriminality v obci a s tím souvisejících nákladů apod.). Vzhledem k jejich jednoduchosti se při placení místních poplatků nepředpokládá, že bude docházet k rozporům mezi poplatníkem (případně plátcem poplatku) a správcem poplatku. Z těchto důvodů je usnadněn i výběr místních poplatků, neboť § 11 zákona o místních poplatcích jak ve znění účinném do 31. 12. 2010 („Nebudou-li poplatky zaplacený (odvedeny) včas nebo ve správné výši, vyměří obec poplatek platebním výměrem.“), tak i ve znění účinném po 1. 1. 2011 („Nebudou-li poplatky zaplacený poplatníkem včas nebo ve správné výši, vyměří mu obecní úřad poplatek platebním výměrem. Nebudou-li poplatky odvedeny plátcem poplatku včas nebo

ve správné výši, vyměří mu obecní úřad poplatek platebním výměrem k přímé úhradě.) předpokládá, že nalézací řízení pro vyměření místního poplatku následuje až tehdy, pokud místní poplatek není včas a ve správné výši zaplacen nebo odveden.

Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval stěžovatelem uplatněnou námitkou nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.], která má spočívat v tom, že se krajský soud vůbec nevypořádal s některými žalobními námitkami.

Nejvyšší správní soud i v této souvislosti znovu zdůrazňuje, že otázka, zda stěžovateli vznikl vratitelný přeplatek ve smyslu § 154 daňového řádu, který mu měl být dle jeho přesvědčení správcem poplatku vrácen v souladu s § 155 daňového řádu, je v daném případě závislá na existenci poplatkové povinnosti. To, zda stěžovatel na poplatcích zaplatil více, než kolik činila jeho zákonná povinnost, závisí na hmotněprávním posouzení věci. Bylo tedy třeba určit, zda měl stěžovatel povinnost místní poplatek za provozovaná zařízení uhradit, či nikoliv. Jak bude podrobně vysvětleno dále, poplatková povinnost stěžovateli ze zákona nesporně svědčila. Ke shodnému závěru dospěl i krajský soud. Stručnost příslušné pasáže odůvodnění krajského soudu je dána tím, že jednotlivé dílčí argumenty stěžovatele i dalších poplatníků daného místního poplatku již nescetněkrát posoudily krajské soudy i Nejvyšší správní soud a dospěly k závěru, že nejsou důvodné. Za situace, kdy krajský soud na tuto ustálenou judikaturu správních soudů odkázal a zároveň uvedl, že neshledal žádné důvody, proč by se od ní měl odchýlit, soud jeho rozhodnutí nepřezkoumatelným neshledal.

Stěžovatel se dále v kasační stížnosti dovolává stížního důvodu uvedeného v § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. Uvádí přitom, že v řízení před krajským soudem opakovaně namítal nepřezkoumatelnost rozhodnutí žalovaného z toho důvodu, že se žalovaný zabýval pouze výkladem pojmu jiné technické herní zařízení a nijak se nezabýval otázkou daňového účtu stěžovatele, stavu na tomto účtu a existencí přeplatku. Nejvyšší správní soud ze spisu krajského soudu zjistil, že krajský soud se k takto obecně vymezené otázce explicitně nevyjádřil, a to z toho důvodu, že stěžovatel takto samostatně formulovanou námitku, která by nebyla závislá na hlavní námitce nezákonného zpoplatnění VLT, v žalobě neuplatnil. Meritorně se těmito otázkami proto nebude zabývat ani Nejvyšší správní soud, neboť kasační stížnost (její část) není přípustná, opírá-li se o důvody, které stěžovatel řádně a včas neuplatnil v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáno, ač tak učinit mohl (§ 104 odst. 4 s. ř. s.).

Pokud jde o kasační důvody opírající se o § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., stěžovatel především obsírnou argumentací nesouhlasí se způsobem interpretace a aplikace § 10a odst. 1 zákona o místních poplatcích, v rozhodném znění, neboť namítá, že VLT (jakožto koncové jednotky CLS) nelze považovat za JTHZ; nadto VLT nejsou Ministerstvem financí povoleny. Nelze je proto podřadit pod poplatkovou povinnost dle citovaného ustanovení.

Stěžovatel v úvodu 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 rozvinul, v jakých ohledech považuje dotčené rozhodnutí za chybné. Ve své argumentaci se přidržuje obecných argumentů, jež však byly v rozhodovací praxi zdejšího soudu již mnohokrát řešeny (srov. např. rozsudek ze dne

pokračování

11. 6. 2014, č. j. 5 Afs 116/2013 – 39, ze dne 7. 5. 2014, č. j. 5 Afs 107/2013 – 37, ze dne 29. 4. 2014, č. j. 5 Afs 94/2013 – 33 a č. j. 5 Afs 3/2013 – 34, týkající se rovněž stěžovatele), a Nejvyšší správní soud nemá důvod se od své dosavadní konstantní judikatury odchýlit.

Rozhodnou právní otázkou se v posuzovaném případě jeví výklad pojmu „jiné technické herní zařízení“, a to s ohledem na fungování VLT jakožto koncových zobrazovacích jednotek technického zařízení CLS. Relevantním ustanovením, které bylo v projednávaném případě aplikováno, je především § 10a zákona o místních poplatcích (v tehdy účinném znění). Podle tohoto ustanovení totiž „(1) [p]oplatku za provozovaný výherní hrací přístroj nebo jiné technické herní zařízení povolené Ministerstvem financí podléhá každý povolený hrací přístroj nebo jiné technické herní zařízení povolené Ministerstvem financí. Obec není povinná poskytnout osvobození od tohoto poplatku. (2) Poplatek za výherní hrací přístroj nebo jiné technické herní zařízení povolené Ministerstvem financí platí jeho provozovatel. (3) Sazba poplatku za každý výherní hrací přístroj nebo jiné technické herní zařízení povolené Ministerstvem financí na tři měsíce činí od 1000 Kč do 5000 Kč“.

Pojem „jiné technické herní zařízení“ vnesl do zákona o místních poplatcích zákon č. 183/2010 Sb., kterým se mění zákon č. 115/2001 Sb., o podpoře sportu, ve znění pozdějších předpisů, zákon č. 290/2002 Sb., o přechodu některých dalších věcí, práv a závazků České republiky na kraje a obce, občanská sdružení působící v oblasti tělovýchovy a sportu a o souvisejících změnách a o změně zákona č. 157/2000 Sb., o přechodu některých věcí, práv a závazků z majetku České republiky, ve znění zákona č. 10/2001 Sb., a zákona č. 20/1966 Sb., o péči o zdraví lidu, ve znění pozdějších předpisů, ve znění pozdějších předpisů, a zákon č. 565/1990 Sb., o místních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů. Ústavní konformitu přijetí této novely zákona o místních poplatcích posuzoval též Ústavní soud a neshledal ji ústavně nekonformní (srov. nález ze dne 9. 1. 2013, sp. zn. Pl. ÚS 6/12, publ. pod č. 39/2013 Sb.). Stěžovatel má pravdu v tom, že termín „jiné technické herní zařízení“ není v právním řádu nijak definován. Aby bylo možno považovat technické zařízení za tzv. „jiné technické herní zařízení“, musí být takové zařízení do určité míry obdobou výherního hracího přístroje. Dle § 17 odst. 1 zákona o loteriích se „výherním hracím přístrojem rozumí kompaktní, funkčně nedělitelné a programově řízené technické zařízení s ovládáním určeným pouze pro jednoho hráče. U výherního hracího přístroje s programovým vybavením umožňujícím současnou hru na více hracích místech více hráčům je každé takové hrací místo rovněž považováno za samostatný výherní hrací přístroj. Tato skutečnost musí být uvedena v osvědčení o provozuschopnosti vydaném podle § 19 odst. 2 písm. c), jakož i ve výpisu z tohoto osvědčení“. Vlastnosti však nelze dovozovat primárně z technických parametrů přístroje, nýbrž především z jeho funkce. Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že z hlediska poplatkové povinnosti není rozhodné, na jakém principu a prostřednictvím čeho je povolená hra provozována, ale klíčová je především její vnější forma zpřístupněná uživateli.

Pokud stěžovatel tvrdí, že VLT nelze zahrnout pod zákonné pojmy uváděné v zákoně o místních poplatcích, vychází při svém výkladu daných norem ze striktně technických parametrů, s čímž nemůže Nejvyšší správní soud souhlasit. Interpretace normy nemůže vycházet pouze 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.

V případě, že by za jednotku, z níž se odvádí poplatek, byla považována pouze centrální loterní jednotka, mohli by provozovatelé VLT 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. Podobně by daná interpretace kolidovala s judikaturou Ústavního soudu, dle které *„je notorietou, že loterie a jiné podobné hry se vyskytují převážně na okraji společensky akceptovaných aktivit, (...) a nelze připustit takový výklad podústavních předpisů, který by ve svém důsledku vedl k popření ústavně zaručeného práva územních samosprávných celků na samosprávu v tom smyslu, že by obce byly zbaveny možnosti rozhodovat ve formě obecně závazných vyhlášek o tom, kde se mohou na jejím území vyskytovat provozovny loterií a jiných podobných her, bez ohledu na to, jaké je jejich vnitřní technické uspořádání“* (nález ze dne 7. 9. 2011, sp. zn. Pl. ÚS 56/10, publ. pod č. 293/2011 Sb., N 151/62 SbNU 315). Jakékoli omezení možností místní samosprávy regulovat tuto oblast bez zřejmé zákonné opory nelze tedy akceptovat, protože by tak bylo zasahováno do práva obcí na samosprávu.

Nejvyšší správní soud rovněž odkazuje na úmysl zákonodárce při schvalování dotčené novely, protože právě z něj vyplývá podřazení videoloterních terminálů pod posuzovaný pojem. Přijetí předmětné úpravy zjevně reflektovalo diskuse a kritiky nad tehdejší faktickou dvojkolejností výběru poplatku za hrací přístroje (obce za hrací automaty vs. Ministerstvo financí za videoloterní terminály) a nad faktickou nemožností regulace videoloterních terminálů obcemi. Uvedené okolnosti projednávání a schvalování zákona tedy ukazují, že zákonodárce jednoznačně zamýšlel postavit výherní hrací přístroje a videoloterní terminály na roveň. Jakkoliv tedy lze do určité míry souhlasit se stěžovatelem, že znění citovaného zákonného ustanovení, v tehdejší znění, nebylo terminologicky nejpreciznější, vůle zákonodárce je z něj jasně patrná a nevzbuzuje výraznější interpretační pochybnosti.

Stěžovatel též argumentuje nenaplněním druhé podmínky pro vznik poplatkové povinnosti dle § 10a odst. 1 zákona o místních poplatcích, která spočívá v povolení JTHZ Ministerstvem financí. Argumentace stěžovatele stojí na názoru, že Ministerstvo financí v současné době povoluje v režimu jakéhosi zbytkového zmocňovacího ustanovení § 50 odst. 3 zákona o loteriích pouze loterie a jiné hry, přičemž hru (provozovanou prostřednictvím centrálního loterního systému tvořeného centrální řídicí jednotkou, místními kontrolními jednotkami a koncovými zařízeními) nelze s koncovými zařízeními (VLT) ztotožňovat.

Nejvyšší správní soud není se stěžovatelem ve sporu, že pojem loterie nebo jiná hra nelze zaměnit či ztotožňovat s pojmem VLT. 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 § 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

pokračování

v souvislosti s povolením, 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 VLT 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. 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).

Stěžovatel tedy nemá pravdu, pokud gramatickým výkladem dochází k závěru, že Ministerstvem financí „schválené“ VLT nepodléhají poplatkové povinnosti dle zákona o místních poplatcích. Výkladem logickým a teleologickým totiž dospějeme k závěru, že povinnost platit místní poplatek se vztahuje ke každé koncové jednotce; opačný výklad by nesledoval účel dané právní úpravy. Jak konstatoval ve své judikatuře též Ústavní soud, *„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“* (usnesení ze dne 7. 9. 1999, sp. zn. I. ÚS 249/99; č. U 55/15 SbNU 309). Stěžovatelův argument, že výklad teleologický a historický by měl být chápán pouze jako pomocný, z uvedených důvodů neobstojí, stejně jako námitka, že tímto výkladem je účelově zasaženo do vlastnického práva jednotlivce.

Nejvyšší správní soud tedy dospěl k závěru, že VLT, jakožto koncová zařízení CLS, podléhají povolení Ministerstva financí podle § 50 odst. 3 zákona o loteriích, a proto spadají pod pojem JTHZ 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 mitius*, na jejíž dodržení stěžovatel naléhal, nedostala prostor pro svou aplikaci.

K opakovaným námitkám stěžovatele ohledně prolomení zásady *in dubio mitius* Nejvyšší správní soud dodává, že tato zásada skutečně představuje jednu ze základních zásad správního (a potažmo celého veřejného) práva. Tento princip však nelze vykládat natolik široce, že by jakoukoli odlišnou interpretaci právní normy podanou stěžovatelem měly správní orgány zohlednit jakožto dvojí výklad. Jak konstatoval Ústavní soud, *„v právním státě je třeba tvorbě právních předpisů věnovat nejvyšší péči. Přesto se však nelze vyhnout víceznačností, což plyne jak z povahy jazyka samotného, tak z abstraktnosti právních norem, jakož i z omezenosti lidského poznání, stejně jako z dynamické povahy sociální reality“* (nález ze dne 29. 11. 2007, sp. zn. III. ÚS 783/06, publ. pod č. 210/2007 Sb. ÚS). Uvedená víceznačnost však musí přesáhnout obecně přijatelnou míru a musí jít o rovnocenný

konkurenční výklad práva, ne pouze o výklad obtížně obhajitelný; v takové situaci aplikace zásady *in dubio mitius* nepřipadá v úvahu. A právě výklad předestřený stěžovatelem vychází z významně formalistických až technologických hledisek a naprosto nezohledňuje smysl a účel dotčených norem ani předchozí judikaturu. Proto ho nelze považovat za rovnocenný s výkladem poskytnutým krajským soudem či správními orgány a Nejvyšší správní soud tak porušení zásady *in dubio mitius* neshledal.

Závěrem Nejvyšší správní soud poznamenává, že se ve svém rozhodnutí detailně nevyjadřoval k argumentaci stěžovatele obsažené v kasační stížnosti, kterou nelze podřadit pod zákonné důvody kasační stížnosti ve smyslu § 103 odst. 1 s. ř. s., stejně jako k argumentaci, která napadala závěry krajského soudu, které však krajský soud v přezkoumávaném rozhodnutí neučinil.

Nejvyšší správní soud s přihlédnutím k již uvedenému shledal kasační stížnost nedůvodnou, neboť nosné důvody pro zamítnutí žaloby z hlediska zákona plně ob stojí, byť bylo zároveň třeba dílčí závěry krajského soudu korigovat zejména s ohledem na pozdější rozhodnutí rozšířeného senátu ve věci sp. zn. 2 Afs 68/2012 (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007 - 75, publikované pod č. 1865/2009 Sb. NSS). Jak vyplývá z již uvedeného, krajský soud rozhodnutí žalovaného řádným způsobem přezkoumal a výrok jeho rozhodnutí má oporu v odůvodnění; nebyl dán žádný z tvrzených kasačních důvodů dle § 103 odst. 1 písm. a), b) ani d) s. ř. s.

Nejvyšší správní soud po posouzení všech relevantních skutečností dospěl k závěru, že stěžovateli nemohl přeplatek vzniknout, resp. správní orgány postupovaly v souladu se zákonem, pokud žádosti o vrácení přeplatku na místním poplatku nevyhověly. Za klíčovou přitom Nejvyšší správní soud považuje především skutečnost, že stěžovatele poplatková povinnost ze zákona stíhala. Platební výměr, který by i byl v případě stěžovatele v intencích závěrů rozšířeného senátu (viz výše) vydán, by byl toliko deklaratorním rozhodnutím, stvrzujícím zákonnou poplatkovou povinnost; stěžovatelem zaplacený poplatek tedy není bezdůvodným plněním ani vratitelným přeplatkem.

V. Závěr a náklady řízení

Ze všech těchto důvodů Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji zamítl (§ 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s.).

Žalovaný, který měl v řízení o kasační stížnosti úspěch, by měl vůči stěžovateli právo na náhradu jeho důvodně vynaložených nákladů; nad rámec jeho běžné úřední činnosti mu však v tomto řízení žádné náklady nevznikly. Proto soud rozhodl, že se žalovanému náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává (§ 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s.).

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

pokračování

V Brně dne 19. prosince 2014

JUDr. Jakub Camrda
předseda senátu