

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců Mgr. Radovana Havelce a JUDr. Vojtěcha Šimíčka 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 **Magistrátu města Brna**, se sídlem Brno, Malinovského nám. 3, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 13. 3. 2013, č. j. 31 Af 16/2011 - 101,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

Rozhodnutím Magistrátu města Brna, odboru rozpočtu a financování (dále jen „žalovaný“) ze dne 14. 1. 2011, č. j. MMB/0015389/2011 (dále jen „rozhodnutí žalovaného“), bylo, na základě ustanovení § 116 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, zamítnuto odvolání žalobce proti platebnímu výměru Úřadu městské části Brno – Vinohrady ze dne 11. 11. 2010, č. j. BVIN 7830/2010/FIN/Chvi (dále jen „správce daně“), a platební výměr byl žalovaným potvrzen. Uvedeným platebním výměrem byl žalobci vyměřen místní poplatek za provozované výherní hrací přístroje v počtu 24 ks, v celkové výši 120 000 Kč. V odůvodnění svého rozhodnutí žalovaný uvedl, že správce daně přistoupil k vyměření místního poplatku na podkladě ohlášení žalobce o provozování *jiných technických herních zařízení* (dále též jen

„JTHZ“) ve smyslu § 10a zákona č. 565/1990 Sb., o místních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o místních poplatcích“) a čl. 2 obecně závazné vyhlášky 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 též jen „obecně závazná vyhláška“), v návaznosti na zákon č. 202/1990 Sb., o loteriích a jiných podobných hrách, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o loteriích“). Žalovaný se neztotožnil s hlavní odvolací námitkou žalobce, podle níž jím provozovaná zařízení místnímu poplatku vůbec nepodléhají a nepovažoval za důvodné ani výhrady žalobce směřující k náležitostem platebního výměru, či výhrady k řízení, které jeho vydání předcházelo. Rozhodnutí žalovaného napadl žalobce u Krajského soudu v Brně žalobou, kterou se domáhal vyslovení nicotnosti tohoto rozhodnutí, jakož i jemu předcházejícího platebního výměru, popřípadě jejich zrušení. Rozsudkem krajského soudu ze dne 13. 3. 2013, č. j. 31 Af 16/2011 - 101, byla žaloba zamítnuta.

Krajský soud v odůvodnění svého rozsudku především uvedl, že novelou zákona o místních poplatcích, provedenou zákonem č. 183/2010 Sb., došlo ke změně § 1 a § 10a tohoto zákona, která umožnila obcím vybírat místní poplatek za *provozovaný výherní hrací přístroj nebo jiné technické herní zařízení povolené Ministerstvem financí podle jiného právního předpisu*. Přestože tento pojem nebyl zákonem o loteriích výslovně definován, z ustanovení § 1 odst. 1 a § 2 písm. e) tohoto zákona krajský soud dovodil, že žalobcem provozovaná *technická zařízení pro provozování sázkových her pomocí terminálů* jsou technickým herním zařízením, a to jak ve formě centrální jednotky a místní kontrolní jednotky, tak ve formě *koncového zařízení (interaktivní videoloterní terminál* – dále též jen „VLT“). Vyslovený závěr podpořil krajský soud odkazem na sousloví *„povolené Ministerstvem financí“*, pod nímž je nutno rozumět nejen povolení pro centrální jednotku a aspoň jedno koncové zařízení, ale i následně vydávaná povolení pro další koncová zařízení, neboť pro každé z nich je vydáváno konkrétní povolení. Krajský soud taktéž aproboval historický a teleologický výklad podaný žalovaným, tedy reflektoval při svém rozhodování úmysl zákonodárce zpoplatnit právě i tato *jiná technická herní zařízení*. Žalovaný tak podle mínění krajského soudu správně interpretoval příslušné právní předpisy a rovněž se řádně vypořádal s posouzením předmětu poplatkové povinnosti. Při přezkumu platebního výměru žalovaný rovněž řádně vyhodnotil skutkový stav, věc správně právně posoudil a vyčerpávajícím způsobem vypořádal odvolací námitky, a proto krajský soud shledal jako nedůvodnou i námitku nepřezkoumatelnosti jeho rozhodnutí. Žalobcem zpochybňované zákonné zmocnění k vydávání povolení k provozování JTHZ či jinak označeného přístroje vyvodil z dikce § 50 odst. 3 zákona o loteriích, podle něhož může ministerstvo povolovat i loterie a jiné podobné hry, které nejsou v části první až čtvrté zákona o loteriích upraveny s tím, že v povolení musí být stanoveny všechny podmínky provozování. Dále se krajský soud vyslovil kladně, pokud jde o odpověď na tři dílčí otázky týkající se zákonných podmínek pro vyměření místního poplatku, tedy otázek, zda tu existuje obecně závazná vyhláška vydaná na základě zmocnění v zákoně o místních poplatcích, zda bylo JTHZ povoleno Ministerstvem financí podle zákona o loteriích a zda JTHZ podléhá místnímu poplatku.

Jako opodstatněnou neshledal krajský soud ani námitku žalobce týkající se nesrozumitelnosti, nejasnosti a celkové rozpornosti rozhodnutí správce daně. Při posouzení splnění podstatných náležitostí platebního výměru vycházel krajský soud z § 32

odst. 2 písm. a) až g) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), přičemž neshledal, že by platební výměr vykazoval tak zásadní absenci podstatných náležitostí daňového rozhodnutí, která by dosáhla intenzity způsobující jeho neplatnost. Z obsahu platebního výměru vyplynulo, komu byl místní poplatek vyměřen, o jaký poplatek jde, v jaké výši, za kolik kusů JTHZ, za jaké časové období a na základě jakých právních předpisů byl vydán, i na jaký účet a v jaké lhůtě má být poplatek zaplacen. Neztotožnil se ani s námitkou, že měl správce daně postupovat podle § 43 zákona o správě daní a poplatků, tj. zahájit vytýkací řízení. Dále krajský soud, v souvislosti s namítanými vadami platebního výměru, konstatoval, že Ústavní soud ve svém nálezu ze dne 9. 1. 2013, sp. zn. Pl. ÚS 6/12 (všechny nálezy Ústavního soudu jsou dostupné na http://nalus.usoud.cz), dospěl k závěru, že novela zákona o místních poplatcích č. 183/2010 Sb., byla přijata ústavně konformním způsobem, i že správce daně rozhodoval podle právní úpravy, která byla v rozhodné době platná a účinná. Potvrdil též, že zde existoval zákonný podklad pro vyměření poplatku. Nadto žalobce upozornil, že správním soudům nepřísluší posuzovat soulad obecně závazných vyhlášek se zákonem. Stran žalobního návrhu na prohlášení nicotnosti platebního výměru krajský soud (s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 12. 2005, č. j. 1 Afs 9/2005 - 74; všechny rozsudky tohoto soudu jsou dostupné z www.nssoud.cz) uvážil, že jej nepovažuje za nicotný správní akt. K tvrzení žalobce o zmatku, který do věci vneslo metodické sdělení Ministerstva financí ze dne 6. 8. 2010, krajský soud, s odkazem na rozsudky zdejšího soudu ze dne 16. 8. 2010, č. j. 2 Afs 53/2010 - 63, a ze dne 28. 4. 2005, č. j. 2 Ans 1/2005 - 57, uvedl, že ač jsou metodická doporučení, sdělení či pokyny právně nezávazné, dotvářejí tzv. právní praxi a bylo by v rozporu se zásadou zákazu libovůle a rovného zacházení, pokud by se od nich správní orgány v jednotlivých případech bezdůvodně odchýlily (za předpokladu, že jsou tato doporučení vydána v mantinelech zákonné úpravy). Závěrem krajský soud uzavřel, že zpoplatnění JTHZ na území příslušné obce plní jak funkci regulační (limitování počtu těchto zařízení), tak fiskální (zajištění příjmů obce). V přezkoumávaných souvislostech proto žalobci nesvědčilo legitimní očekávání, že hazard bude moci provozovat bez daňového zatížení, a proto rozhodnutí žalovaného neoznačil ani za nezákonné, ani za nicotné.

Proti tomuto rozsudku brojil žalovaný (dále jen „stěžovatel“) kasační stížností odkazující na důvody uvedené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a d) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

Stěžovatel v úvodu kasační stížnosti, která se z podstatné části shoduje s obsahem žaloby, za zásadní 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 loterijního systému*. Domnívá se, že tuto otázku neposoudil krajský soud správně mj. proto, že při výkladu dotčených právních předpisů nepostupoval v souladu s ústavně konformním výkladem zákona o místních poplatcích, a dále proto, že nedodržel některé ústavní zásady daňového řízení (jmenovitě zásady *in dubio pro libertate* a zákaz zneužití pravomoci). Stěžovatel opakovaně namítá, že jím provozovaná zařízení nelze podřadit pod pojem *jiné technické herní zařízení povolené Ministerstvem financí podle jiného právního předpisu*, a tudíž ani zpoplatnit podle § 10a zákona o místních poplatcích.

Rozhodnutím Ministerstva financí ze dne 15. 10. 2008, č. j. 24/85679/2008, bylo stěžovateli podle § 50 odst. 3 zákona o loteriích povoleno provozovat loterii nebo jinou podobnou hru prostřednictvím Centrálního loterijního systému (CLS) pod obchodním názvem *MULTI LOTTO* a byl schválen mj. všeobecný loterijní plán a herní plány CLS a byly stanoveny podmínky, za nichž je možno tuto loterii nebo jinou podobnou hru provozovat. Pokud by se stěžovatel rozhodl, že bude koncová zařízení provozovat v další provozovně nebo ve větším počtu, pak Ministerstvo financí vydává rozhodnutí, kterým se předchozí rozhodnutí doplňuje, a to tak, že ministerstvo schválí provozování a umístění dalších hráčských stanic. Není tedy doplňován výrok *„povoluje“*, nýbrž výrok *„schvaluje“*. Za základní argument žaloby i kasační stížnosti tak stěžovatel označuje skutečnost, že Ministerstvo financí povoluje pouze provozování loterie nebo jiné hry, nikoli jednotlivého technického zařízení. I kdyby povolení loterie nebo jiné sázkové hry představovalo povolení, které je zmíněno v § 10a zákona o místních poplatcích, nelze hovořit o povolování koncových zařízení (tedy jednotlivých VLT), neboť ta jsou rozhodnutím ministerstva schvalována.

Stěžovatel 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, eventuelně historického a teleologického. Gramatickým výkladem pak dochází k závěru, že zpoplatněno může být jen to zařízení, které je výsledkem technického bádání a umožňuje hru a které je povoleno ministerstvem. Ustanovení § 10a zákona o místních poplatcích zpoplatňuje *výherní hrací přístroje* na jedné straně, a *jiná technická herní zařízení povolená Ministerstvem financí* na straně druhé. Zákon o loteriích však o vydávání *povolení* k JTHZ výslovně nehovoří; § 17 až § 19 zákona o loteriích předpokládá vydávání povolení k provozování jednotlivých VHP a § 50 odst. 3 téhož 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 VHT a JTHZ upraveno týmž ustanovením zákona o místních poplatcích, stěžovatel (za použití pravidla *a simili*) dovozuje, že jsou-li zpoplatňovány VHP, jejichž provozování je povoleno podle zákona o loteriích, měla by zpoplatnění podléhat pouze ta JTHZ, která taktéž jsou povolována ministerstvem.

Krajský soud nadto dospěl k závěru, že souslovím *„povolené Ministerstvem financí“* je nutno rozumět nejen povolení pro centrální jednotku a aspoň jedno koncové zařízení, ale i následně vydaná povolení pro další koncová zařízení. Podle stěžovatele zde krajský soud nesprávně vycházel z metodického sdělení Ministerstva financí ze dne 6. 8. 2010, které směšuje nejen pojem *loterie a jiná podobná hra* s pojmem *jiné technické herní zařízení* či *koncové zařízení*, ale i pojmy *koncové zařízení* a *centrální jednotka*, a které dále zavádí nový pojem *technické zařízení pro provozování sázkových her pomocí terminálů*, tedy pojem v zákoně o loteriích neobsažený. Krajský soud v Brně blíže neodůvodnil, na jakém základě a za použití jakých výkladových metod dospěl k závěru, že koncová zařízení jsou povolována ministerstvem. Přestože cituje § 50 odst. 3 zákona o loteriích, uvádí, že je z něj evidentní, že Ministerstvo financí bylo oprávněno rozhodovat ve věcech povolení

k provozování loterií nebo jiných podobných her prostřednictvím centrálního loterijního systému s interaktivními videoloterními terminály (VLT); takový závěr však z citovaného ustanovení dovodit nelze a jde o nesprávné ztotožnění *rozhodnutí o povolení loterie nebo jiné podobné hry* s *rozhodnutím o povolení jiného technického herního zařízení*. Stěžovatelem provozovaná zařízení však podmínku zpoplatnění místním poplatkem nesplňují, a to z hlediska technického, ani z hlediska požadavku na povolení ministerstvem. Stěžovatel opětovně zdůrazňuje, že povolení k provozování JTHZ zákon o loteriích neupravuje, a tedy není právního předpisu, který by Ministerstvo financí opravňoval k jeho vydání. Navíc podotýká, že předmětný místní poplatek není standardním poplatkem, nýbrž daní, neboť se za něj neposkytuje žádný ekvivalent.

Stěžovatel v této souvislosti poukazuje na nesrozumitelnost a nejednoznačnost znění zákona o místních poplatcích po novele provedené zákonem č. 183/2010. Bylo-li úmyslem zákonodárce zpoplatnit vedle VHP také JTHZ, měl tak učinit srozumitelnou formou, která neumožňuje více výkladů. To si zákonodárce zjevně uvědomil, když přijal posléze další novelu zákona o místních poplatcích, a to zákon č. 300/2011 Sb., kterým byl § 10a zákona o místních poplatcích konkretizován v tom směru, že poplatku za provozovaný výherní hrací přístroj podléhá každý povolený hrací přístroj definovaný v § 2 písm. e) zákona loteriích, *každý koncový interaktivní videoloterní terminál definovaný v § 2 písm. l) zákona o loteriích* a každé herní místo lokálního herního systému definovaného v § 2 písm. n) zákona o loteriích. Před touto novelou interaktivní videoloterní hry nespadaly pod sázkové hry dle § 2 písm. e) zákona o loteriích. I když z důvodové zprávy přímo nevyplývá, že by šlo pouze o formulační změnu, dovozuje stěžovatel, že motivem přijetí nové právní úpravy byl pocit zákonodárce, že dosavadní právní úprava není jasná a jednoznačná. Právě z tohoto důvodu je třeba při výkladu pojmu *jiné technické herní zařízení povolené Ministerstvem financí* užít zásady *in dubio pro libertate* pro jednostranný charakter daňového práva a nutnosti zákonného podkladu pro výběr daní a poplatků (to vyplývá například z nálezů Ústavního soudu č. 16/1994 Sb., sp. zn. I. ÚS 643/06 či sp. zn. IV. ÚS 29/05; obecněji, v rovině konfliktu dvou možných výkladů právní normy, i z rozsudků Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 178/2005 - 64 a č. j. 7 Afs 54/2006 - 156). To stěžovatel opakovaně namítal, avšak krajský soud se s tímto argumentem nevypořádal. Pokud závěry napadeného rozsudku krajský soud opřel o výklad historický a teleologický, pak tímto způsobem lze korigovat jiné výkladové metody pouze tehdy, pokud jde o výklad nejvíce šetřící hodnoty, na nichž je ústavní řád České republiky založen. Nad rámec výše uvedeného stěžovatel podotýká, že § 2 zákona o loteriích vymezuje pouze, co se rozumí *loterií nebo jinou podobnou hrou*, nikoli co je *interaktivní videoloterní terminál* (VLT), a že pouze zákon o loteriích může upravit, který správní orgán může povolit provozování loterie nebo jiné podobné hry, případně jiného technického herního zařízení. Správce daně je pak povinen respektovat nejen dikci zákona o místních poplatcích, ale také zákona o loteriích, neboť se jedná o právní předpisy téže právní síly a je nutné je aplikovat v souladu.

Další série žalobních námitek, s nimiž se podle tvrzení stěžovatele krajský soud nevypořádal, se týká technických aspektů provozovaných zařízení. Provozování loterie nebo jiné podobné hry je prováděno prostřednictvím Centrálního loterijního systému (CLS), což je funkčně nedělitelné technické zařízení, kterým je elektronický systém tvořený centrální řídící jednotkou, místní kontrolní jednotkou a neomezeným počtem připojených koncových interaktivních videoloterních terminálů, tvořící po funkční stránce

jeden celek. *Interaktivní videoloterní terminál* (VLT) je pouze jednou z částí CLS. Při srovnání s VHP je zřejmé, že se jím rozumí kompaktní, funkčně nedělitelné a programově řízení 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 financí.

Podle stěžovatele také krajský soud rezignoval na řádný přezkum platebního výměru. Výrok platebního výměru zejména neuvádí konkrétní zařízení, která byla zpoplatněna, čímž je stěžovatel vystaven riziku, že mu poplatek bude vyměřen opětovně. To odporuje například nálezu Ústavního soudu sp. zn. 772/02. Taktéž poplatkovou povinnost je nutné zjistit ve správné výši. Přestože měl správce o výši poplatku určité pochybnosti (o čemž svědčí provedené místní šetření), vyměřil poplatek překotně a v nesprávné výši. Tento názor stěžovatel opírá o fakt, že správce daně posléze platební výměr doplnil o dodatečný platební výměr, a to v rozporu s nálezem Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 6/09 či stanoviskem Veřejného ochránce práv, z nichž vyplývá, že takový postup není možný, neboť není zákonem o místních poplatcích upraven. Stěžovatel rovněž stále trvá na tom, že správce daně měl postupovat podle § 43 zákona o správě daní a poplatků a zahájit se žalobcem vytýkací řízení.

Ze všech uvedených důvodů, a s poukazem na předpojatý přístup krajského soudu k provozování loterií, stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a věc mu vrátil k novému řízení.

Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti odkázal na doposud podaná vyjádření.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 3, věta před středníkem s. ř. s.) a z důvodů v ní uvedených (§ 109 odst. 4, věta před středníkem s. ř. s.). Ve věci přitom rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z § 109 odst. 2, věty první s. ř. s.

Kasační stížnost není důvodná.

Nejvyšší správní soud se nejprve musel zabývat 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. Teprve poté, dospěje-li kasační soud k závěru, že napadené rozhodnutí přezkoumatelné je, může se zpravidla zabývat dalšími stížnostními námitkami (viz například rozsudek zdejšího soudu ze dne 8. 3. 2005, č. j. 3 As 6/2004 - 105, publikovaný pod č. 617/2005 Sb. NSS). Podle konstantní

judikatury se za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů považuje například takové rozhodnutí, v němž nebyly vypořádány všechny žalobní námitky, dále rozhodnutí, z jehož **odůvodnění není zřejmé, proč právní argumentaci účastníka řízení soud považoval za nedůvodnou a proč žalobní námitky považoval za liché, mylné nebo vyvrácené, rozhodnutí, z něhož není zřejmé, jak byla naplněna zákonná kritéria, případně by nepřezkoumatelnost rozhodnutí byla dána tehdy, pokud by spis obsahoval protichůdná sdělení a z rozhodnutí by nebylo zřejmé, které podklady byly vzaty v úvahu a proč (srov. například rozsudky ze dne 28. 8. 2007, č. j. 6 Ads 87/2006 - 36, zveřejněný pod č. 1389/2007 Sb. NSS, ze dne 23. 6. 2005, č. j. 7 As 10/2005 - 298, zveřejněný pod č. 1119/2007 Sb. NSS, ze dne 11. 8. 2004, č. j. 5 A 48/2001 - 47, zveřejněný pod č. 386/2004 Sb. NSS nebo rozsudek ze dne 17. 9. 2003, č. j. 5 A 156/2002 - 25, zveřejněný pod č. 81/2004 Sb. NSS).** Vychází-li Nejvyšší správní soud z výše uvedeného pojetí nepřezkoumatelnosti, nemůže než konstatovat, že nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu tak, jak ji stěžovatel namítá, neshledal.

Stěžovatel předně v napadeném rozsudku postrádá závěr krajského soudu ohledně žalobní námitky, poukazující na nezbytnost aplikace právní zásady *in dubio (pro) mitius* (respektive *in dubio pro libertate*). K tomu Nejvyšší správní soud uvádí, že aplikace této zásady předpokládá existenci vícero (nejméně dvou) obhajitelných výkladů konkrétního ustanovení právního předpisu. Vzhledem k tomu, že krajský soud nepovažoval ustanovení § 10a zákona o místních poplatcích za nejednoznačné a umožňující dvojí výklad, nenašla uvedená zásada v odůvodnění napadeného rozsudku žádný odraz. Absence jakýchkoli pochyb o neexistenci dvojího výkladu vyplývá jednak z odstavce [22], v němž krajský soud vyložil § 10a zákona o místních poplatcích spolu s § 1 odst. 1 a § 2 písm. e) zákona o loteriích, jednak z odstavce [25], v němž konstatoval, že *žalovaný (...) správně interpretoval příslušné právní předpisy a rovněž se řádně vypořádal s posouzením předmětu poplatkové povinnosti*", tedy, že se s výkladem zákona tak, jak ho podal žalovaný, ve svém rozhodnutí, ztotožňuje. Se stěžovatelem lze maximálně souhlasit v tom, že se krajský soud s touto námitkou mohl vypořádat explicitně, nicméně přestože tak neučinil, je z jeho rozhodnutí plně seznatelné, proč v souzeném případě zásadu „*in dubio mitius*" neaplikoval. K otázce, zda k porušení stěžovatelem namítané zásady skutečně došlo, bude pojednáno dále.

Další námitkou, kterou krajský soud ve svém rozsudku podle mínění stěžovatele opomněl vypořádat, jsou technické aspekty stěžovatelem provozovaných zařízení (VLT), po jejichž zohlednění není možné tyto interaktivní videoloterní terminály podřadit pod *jiná technická herní zařízení* (JTHZ). Ačkoli na tuto námitku krajský soud opět nereagoval výslovně, je zřejmé, že technické aspekty stěžovatelem provozovaných zařízení zohlednil při úvaze o definici JTHZ; to je patrno z odstavců [22] až [24] odůvodnění napadeného rozsudku, zejména pak z odstavce [23], v němž krajský soud popisuje princip fungování VLT s odkazem na dostupné internetové zdroje. Nejvyšší správní soud tedy, na rozdíl od stěžovatele, nenabyl pochybnosti o tom, že technické aspekty stěžovatelem provozovaných VLT vzal krajský soud při rozhodování v úvahu.

Krajský soud měl dále rezignovat na řádný přezkum platebního výměru správce daně; zejména se dle stěžovatele nevyjádřil k námitce, že záhy po vydání platebního výměru byl vydán dodatečný platební výměr, jehož vyměření nepřichází v případě místního poplatku v úvahu. Jak je však patrno z odstavce [33] odůvodnění napadeného

rozsudku, krajský soud podrobně zhodnotil jednotlivé náležitosti výroku platebního výměru a s odkazem na § 32 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků tento platební výměr neshledal jako formálně vadný. V této souvislosti se vyjádřil také k povinnosti správce daně postupovat podle § 43 zákona o správě daní a poplatků, a to v odstavci [34] odůvodnění napadeného rozsudku. Pokud jde o otázku dodatečného platebního výměru, zde nelze přehlédnout, že takto formulovaná námitka v žalobě uplatněna nebyla. Poprvé stěžovatel tuto argumentaci uplatnil až ve své replice k vyjádření žalovaného; ta byla krajskému soudu doručena dne 11. 4. 2011, tedy až po uplynutí zákonem stanovené lhůty k podání žaloby (§ 72 odst. 1 s. ř. s.). Po uplynutí lhůty k podání žaloby již není možné žalobní argumentaci rozšiřovat o další žalobní body [§ 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s., § 75 odst. 2, věta první s. ř. s.]; žalobce může pouze rozvést, upřesnit a doplnit svou stávající argumentaci. Krajský soud tedy nepochybil, pokud k tomuto opožděně uplatněnému žalobnímu bodu vůbec nepřihlédl. Věcně se touto otázkou nebude zabývat ani Nejvyšší správní soud, neboť kasační stížnost (její část) není přípustná, opírá-li se o důvody, které stěžovatel řádně neuplatnil v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáno, ač tak učinit mohl (§ 109 odst. 4 s. ř. s.).

Stěžovatel nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu shledává konečně také v nedostatečném vypořádání se s obsahem metodického sdělení Ministerstva financí ze dne 6. 8. 2010. Ani v tomto směru nelze dát stěžovateli za pravdu, neboť o podrobném vypořádání této námitky svědčí odstavce [38] a [39] napadeného rozsudku, v nichž krajský soud uzavřel (s odkazem na rozsudek zdejšího soudu ze dne 16. 8. 2010, č. j. 2 Afs 53/2010 - 63), že metodické pokyny či jiná sdělení a doporučení dotvářejí správní praxi a pokud nevybočují ze zákonného rámce, je třeba k nim při rozhodování přihlédnout; opačný postup by byl v rozporu se zásadou zákazu libovůle a rovného zacházení.

Lze tedy uzavřít, že krajský soud v odůvodnění svého rozsudku věcně vypořádal všechny řádně a včas uplatněné žalobní námitky. Kasační důvod ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., tak naplněn není.

Pokud jde o kasační důvody opírající se o ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., stěžovatel nesouhlasí se způsobem interpretace a aplikace ustanovení § 10a odst. 1 zákona o místních poplatcích v rozhodném znění, neboť namítá, že VLT nelze považovat za *jiné technické herní zařízení*, nadto VLT nejsou Ministerstvem financí *povolovány*. Nelze je proto podřadit pod poplatkovou povinnost dle citovaného ustanovení.

Před vlastním vypořádáním této klíčové námitky považuje Nejvyšší správní soud za vhodné zrekapitulovat alespoň stručně historický vývoj dotčené právní úpravy. Dne 16. 6. 2010 nabyl účinnosti zákon č. 183/2010 Sb., kterým se mění mj. právě zákon o místních poplatcích. Na základě této novely zákona o místních poplatcích mohly obce zavést obecně závaznou vyhláškou nejen (již existující) poplatek za *výherní hrací přístroj* [§ 2 písm. e) v návaznosti na § 17 odst. 1 zákona o loteriích], ale nově i za tzv. *jiná technická herní zařízení povolená Ministerstvem financí*. Právní úprava zavedená zákonem č. 183/2010 Sb. však v praxi narazila na pochybnosti ohledně definice pojmu JTHZ, a tím pádem také polemiku o oprávněnosti obecních úřadů, jakožto správců daně, vybírat předmětný místní poplatek za VLT. Tyto pochybnosti ukončila, s účinností od 14. 10. 2011, novela zákona o loteriích, provedená zákonem č. 300/2011 Sb., která novelizovala nejen zmiňovaný zákon,

ale i zákon o místních poplatcích. Nově byl zpřesněn předmět místního poplatku dle § 10a tak, že mu podléhal nejen každý povolený *výherní hrací přístroj* [§ 2 písm. e) zákona o loteriích], ale i každý *koncový interaktivní videoloterní terminál* [§ 2 písm. l) zákona o loteriích] a každé herní místo lokálního herního systému [§ 2 písm. n) zákona o loteriích]. Do té doby tedy panovala terminologická nekonzistence mezi zákonem o místních poplatcích a zákonem o loteriích, neboť pojem *jiné technické herní zařízení* nebyl zákonem o loteriích používán. Zákonem č. 458/2011 Sb., o změně zákonů souvisejících se zřízením jednoho inkasního místa a dalších změnách daňových a pojistných zákonů, kterým byl novelizován jak zákon o místních poplatcích, tak (částečně i) zákon o loteriích, byl § 10a zákona o místních poplatcích k 31. 12. 2011 zcela derogován.

S ohledem na shora popsané námitky stěžovatele se Nejvyšší správní soud zabýval nejprve posouzením dílčí otázky, zda lze pod pojem *jiné technické herní zařízení* podřadit i stěžovatelem provozované *videoloterní terminály.*

Stěžovatel v kasační stížnosti tvrdí, že pokud je JTHZ upraveno ve stejném ustanovení zákona jako VHP, půjde z povahy věci o takové zařízení, které je VHP podobné či příbuzné, přesto však o VHP nejde, a to s ohledem na jeho jiné technické parametry či funkce. Dále stěžovatel dovozuje, že je-li VHP kompaktním a funkčně nedělitelným zařízením, které je schopno uskutečnit všechny fáze sázkového procesu (od vkladu finančních prostředků do hry, přes uzavření sázky, další průběh hry až po její výsledek), měl by být schopen tyto funkce zastat také VLT; ten však je pouhým zobrazovacím zařízením, protože k vygenerování výhry či prohry dochází v centrálním loterijním systému (centrální řídící jednotce). Nejvyšší správní soud se ztotožňuje se stěžovatelem potud, že z hlediska technického (míněno vnitřního technického uspořádání) budou mezi VHP a JTHZ existovat rozdíly. Pokud by však tato zařízení musela fungovat na principu VHP i z pohledu průběhu sázkového procesu (což ovšem z žádného ustanovení zákona dovodit nelze), byla by VLT pouze jakýmsi „moderním typem“ VHP. Pak se ovšem nutně nabízí otázka, proč by zákonodárce tuto novou kategorii přístrojů vůbec zaváděl a samostatně ji zpoplatňoval (postačilo by případně novelizovat definici VHP uvedenou v § 17 odst. 1 zákona o loteriích). Nelze totiž přehlédnout, že kromě zmiňovaného funkčně-technického hlediska, má význam i vnímání VHP či VLT jejich běžnými uživateli. Nejvyšší správní soud má za to, že uživatel (hráč) nevnímá žádný podstatný rozdíl mezi hrou na VHP a VLT; z jeho pohledu jde o zařízení obdobná, která užívá s úmyslem dosáhnout prostřednictvím sázek co nejvyšší výhry v penězích. Pro tyto uživatele je naprosto okrajové, zda ke generování výhry dochází přímo v daném zařízení (jako je tomu u VHP), anebo v centrálním loterijním systému (v případě VLT). Stejné jsou i negativní socioekonomické důsledky užívání VHP a VLP; v obou případech je pociťují obce, na jejichž území se tato zařízení nachází. Tento fakt ostatně zcela jasně potvrdil i Ústavní soud ve svém nálezu ze dne 6. 5. 2013, sp. zn. IV. ÚS 2315/12, kdy zopakoval svůj konstantní názor, že provozování VHP a obdobných zařízení je na samém okraji společensky akceptovaných aktivit, neboť je doprovázeno významnými negativními externalitami, ovlivňujícími situaci obyvatel a veřejný pořádek v dotčených obcích (viz bod 39. nálezu).

Vzhledem k tomu, že zavedení této nové kategorie zpoplatňovaných zařízení bylo výsledkem pozměňovacího návrhu Senátem v rámci projednávání zmiňovaného zákona, není možné zjistit bližší úmysly zákonodárce z důvodové zprávy. S ohledem na důvody prezentované předkladatelem pozměňovacího návrhu (k tomu viz například bod 14. nálezu Ústavního soudu ze dne 9. 1. 2013, sp. zn. Pl. ÚS 6/2102; tímto nálezem bylo konstatováno, že při projednávání zákona nebyla porušena legislativní pravidla) je však zřejmé, že kromě důvodů fiskálních byl motivem pro rozšíření dopadu místního poplatku i na naposledy zmíněná zařízení nárůst počtu VLT na úkor „klasických" VHP a s tím spojená potřeba jejich regulace ze strany municipalit. Místní poplatek za provozovaný výherní hrací přístroj a jiné technické herní zařízení ve smyslu § 10a zákona o místních poplatcích tedy vykazuje dvě hlavní funkce, a to nejen funkci fiskální (zajištění příjmu obci), ale zejména funkci regulační (omezení jevu, který obec na svém území přinejmenším nevítá).

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

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

Poté, co byl vyložen pojem *jiné technické herní* zařízení, je nutné, ve shodě s námitkami kasační stížnosti, posoudit naplnění druhé podmínky pro vznik poplatkové

povinnosti dle § 10a odst. 1 zákona o místních poplatcích, a sice zda je toto JTHZ Ministerstvem financí *povoleno*, respektive *povolováno*. Argumentace stěžovatele stojí na názoru, že Ministerstvo financí v současné době povoluje v režimu jakéhosi zbytkového zmocňovacího ustanovení § 50 odst. 3 zákona o loteriích pouze *loterie a jiné hry*, přičemž touto *jinou hrou* se v jeho případě rozumí hra MULTI *LOTTO*, kterou provozuje prostřednictvím Centrálního loterijního systému tvořeného centrální řídící jednotkou, místními kontrolními jednotkami a koncovými zařízeními (VLT); ty ovšem, dle jeho názoru, nelze s pojmem hry jako takové ztotožňovat.

Nejvyšší správní soud se plně ztotožňuje s názorem stěžovatele, že pojem *loterie nebo jiná hra* nelze zaměnit či ztotožňovat s pojmem *interaktivní videoloterní terminál*. Zatímco první sousloví představuje abstraktní a veskrze imateriální pojem, druhé má podobu ryze konkrétního, materiálního substrátu, pomocí něhož uživatel (hráč) tuto hru hraje. Na rozdíl od stěžovatele však zdejší soud vnímá ustanovení § 50 odst. 3 zákona o loteriích v celém jeho znění. Podle tohoto ustanovení ministerstvo může povolovat i loterie a jiné podobné hry, které nejsou v zákoně v části první až čtvrté upraveny, s tím, že v povolení budou všechny podmínky provozování podrobně stanoveny; použije přitom přiměřeně ustanovení části první až čtvrté zákona. Právě zákonodárcem použité sousloví *všechny podmínky provozování*, použité v souvislosti s povolováním, vede Nejvyšší správní soud k závěru, že tyto podmínky v sobě zahrnují nejen schválení všeobecného loterijního plánu, herních plánů, generálního návštěvního řádu platného pro všechna střediska či bezpečnostní směrnice, ale (v případě posuzovaného typu hry) právě i umístění konkrétních interaktivních videoloterních terminálů (VLT) v přesně specifikovaném počtu, na přesně uvedených konkrétních adresách. Povolení *jiné hry*, kam spadá i stěžovatelem provozovaná hra *MULTI LOTTO* (což stěžovatel nerozporuje), je tedy nutné vnímat jako nedílný celek, jehož integrální součástí jsou podmínky jejího provozování. Pokud se tedy provozovatel rozhodne tato koncová zařízení například přesunout do jiných provozoven či rozšířit jejich počet, přistoupí Ministerstvo financí k *doplnění* původně vydaného povolení, ve smyslu úpravy jeho podmínek. Zda výrok takového povolení zní „*povoluje*“ nebo „*schvaluje*“, není podle názoru zdejšího soudu podstatné, neboť je třeba vycházet z materiální podstaty takového rozhodnutí, a tou je změna (eventuelně doplnění) již vydaného rozhodnutí na podkladě změny podstatných okolností u žadatele o povolení k provozování loterie nebo jiné hry. Lze si tudíž představit i situaci, kdy by stěžovatel požádal o rozšíření počtu VLT nebo o jejich přemístění, avšak Ministerstvo financí by jeho žádosti z určitých důvodů nevyhovělo a umístění těchto dalších VLT nebo jejich přemístění by dodatečně nepovolilo (neschválilo). Původní povolení je tedy fakticky vydáváno (i když § 50 odst. 3 zákona o loteriích tak explicitně neuvádí) *cum clausula rebus sic standibus*, tj. s výhradou změny poměrů, která v procesním právu nezakládá překážku věci pravomocně rozhodnuté; zde je takový postup předvídán ustanovením § 101 písm. c) zákona č. 500/2004 Sb., správní řád, ve znění pozdějších předpisů, který se podle § 45 odst. 1 zákona o loteriích subsidiárně použije ve věcech loterií a jiných her. Lze jistě namítnout, že zákon o loteriích na zmiňovaný procesní postup neodkazuje (a to ani nepřímo) a jde tak nepochybně o deficit úpravy tohoto zákona, nicméně takový postup se nejen nepříčí podstatě povolování těchto specifických činností, ale stěžovatelem byl fakticky akceptován, neboť o *změnu povolení* ministerstvo dne 28. 12. 2009 požádal.

Z výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud dospívá k závěru, že VLT, jakožto koncová zařízení centrálního loterijního systému, podléhají povolení Ministerstva financí podle § 50 odst. 3 zákona o loteriích, a proto spadají pod pojem *jiná technická herní zařízení povolená Ministerstvem financí*. Podléhají tedy místnímu poplatku podle § 10a zákona o místních poplatcích. Jelikož ani v tomto směru dikce § 10a zákona o místních poplatcích (ve spojení s § 50 odst. 3 zákona o loteriích) nevede, při použití klasických interpretačních, metod k dvojímu výkladu, z nichž by jeden bylo možno z hlediska stěžovatele označit za příznivější, zásada *in dubio pro libertatum*, na jejíž dodržení stěžovatel naléhal, nedostala prostor pro svou aplikaci. To, že stěžovatel svou procesní obranu proti platebnímu výměru a rozhodnutí žalovaného založil na takové interpretaci § 10a zákona o místních poplatcích, aby mu její aplikace byla ku prospěchu, nesvědčí samo o sobě o existenci dvojího (vícerého) možného výkladu této právní normy.

Pro úplnost Nejvyšší správní soud dodává, že argumentace krajského soudu uvedená v odstavci [33] odůvodnění rozsudku, s pomocí níž dospěl k závěru o nutnosti podřazení VLT pod pojem *jiná technická herní zařízení*, není sice principielně nesprávná, ale nelze ji označit ani za vhodně vedenou. Jak již bylo uvedeno výše, pojem *technická zařízení pro provozování sázkových her pomocí terminálů* žádný právní předpis v rozhodné podobě nepoužíval a toto sousloví se objevuje (poměrně nekoncepčně) jen ve zmiňovaném metodickém sdělení Ministerstva financí z 6. 8. 2010. Bylo-li tedy toto obecně nezávazné metodické sdělení předmětem kritiky ze strany stěžovatele, a to právě v souvislosti s klíčovou žalobní námitkou, stěžovatel mohl oprávněně vnímat argumentaci krajského soudu jako nepříliš přesvědčivou; na závěru o zákonnosti napadeného rozsudku to však nemění ničeho.

Stěžovatel konečně tvrdí, že krajský soud nesprávně zohlednil vady výroku platebního výměru, konkrétně fakt, že zde nejsou uvedena jednotlivá zpoplatňovaná zařízení; v žalobě s touto tvrzenou vadou spojil námitku nicotnosti obou správních rozhodnutí. Krajský soud na tuto námitku přiléhavě reagoval v odstavci [35] odůvodnění napadeného rozsudku, když zejména stěžovatele poučil, že nelze navzájem směšovat pojmy *nicotnost* a *neplatnost* správního aktu. Nad rámec odůvodnění rozsudku krajského soudu Nejvyšší správní soud doplňuje názor vyslovený v rozsudku ze dne 31. 8. 2004, č. j. 5 Afs 19/2004 - 53, v němž dospěl k závěru, že: *„není-li pochyb o tom, že rozhodnutí vydal oprávněný orgán v rámci svých kompetencí a jeho rozhodnutí netrpí vadami, které mohou způsobit jeho zmatečnost, neurčitost nebo nemožnost jeho plnění, přičemž je zřejmé, komu je určeno, nelze takové rozhodnutí označit za nicotné (§ 76 odst. 2 s. ř. s.).“* Základní (obligatorní) náležitosti daňového rozhodnutí upravoval v rozhodném období § 32 odst. 2 daňového řádu. Namítá-li stěžovatel, že ve výroku měla být vyjmenována i jednotlivá zpoplatňovaná JTHZ, respektive VLT, pak nezbývá než konstatovat, že tento názor nenachází v dikci citovaného ustanovení žádnou oporu. Nejvyšší správní soud proto shledal, že z hlediska požadavků právní jistoty stěžovatele plně postačuje, pokud jsou jednotlivé VLT blíže specifikovány v odůvodnění platebního výměru.

Nejvyšší správní soud, jak je patrno z předchozích pasáží tohoto rozsudku, shledal kasační stížnost jako nedůvodnou, neboť nosné důvody pro zamítnutí žaloby z hlediska zákona plně obstojí. Nahrazena byla jen ne zcela přiléhavá dílčí právní argumentace napadeného rozsudku, která však na *ratio decidendi* argumentace krajského soudu neměla

zásadní vliv (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). Zdejšímu soudu tak nezbylo, než za podmínek vyplývajících z ustanovení § 110 odst. 1, věty druhé s. ř. s., rozsudkem kasační stížnost zamítnout.

O náhradě nákladů tohoto řízení bylo rozhodnuto ve smyslu ustanovení § 60 odst. 1, věty první s. ř. s., ve spojení s ustanovením § 120 s. ř. s., dle kterého nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Vzhledem k tomu, že stěžovatel byl v řízení o kasační stížnosti procesně neúspěšný, právo na náhradu nákladů řízení mu nenáleží. Pokud jde o procesně úspěšného účastníka – žalovaný, v jeho případě nebylo prokázáno, že by mu v souvislosti s tímto řízením nějaké náklady vznikly. Nejvyšší správní soud proto v jeho případě rozhodl tak, že se mu náhrada nákladu řízení nepřiznává.

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

V Brně dne 13. června 2013

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu