

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 **Krajskému úřadu Libereckého kraje**, se sídlem U Jezu 642/2a, Liberec 2, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem - pobočka v Liberci ze dne 12. 4. 2013, č. j. 59 A 58/2011 - 139,

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 Krajského úřadu Libereckého kraje, právního odboru (dále jen „žalovaný“) ze dne 5. 8. 2011, č. j. KULK 59993/2011/ODL/38 (dále jen „rozhodnutí žalovaného“), bylo, na základě ustanovení § 114 odst. 2 a 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), zamítnuto odvolání žalobce proti rozhodnutí Městského úřadu Jilemnice (dále jen „správce daně“) ze dne 5. 5. 2011, č. j. MUJI/2532/2011/FIN-POPL./3, a toto rozhodnutí bylo potvrzeno. Rozhodnutím správce daně nebylo vyhověno žádosti žalobce podle § 155 odst. 2 a 3 daňového řádu o vrácení přeplatku na místním poplatku ve výši 110 000 Kč za období od 1. 10. 2010 do 31. 12. 2010. Z hlediska práva hmotného se toto rozhodnutí opírá o § 10a zákona č. 565/1990 Sb., o místních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o místních

poplatcích“) a obecně závaznou vyhlášku města Jilemnice č. 1/2010, 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“), a zákon č. 202/1990 Sb., o loteriích a jiných podobných hrách, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o loteriích). Rozsudkem krajského soudu ze dne 12. 4. 2013, č. j. 59 A 58/2011 - 139, byla žaloba zamítnuta.

Krajský soud v odůvodnění svého rozsudku především uvedl (a podrobně zdůvodnil), že text obecně závazné vyhlášky města Jilemnice nelze označit za nejasný. Obec při jejím formulování postupovala v souladu se zmocněním, plynoucím z § 14 odst. 2 zákona o místních poplatcích, vycházela ze zákonné dikce a užila pojmy ve shodě se zákonem. O nemožnosti více výkladů této vyhlášky ostatně dle názoru krajského soudu svědčí to, že žalobce svou poplatkovou povinnost splnil.

Oprávnění obce vybírat poplatek za provozovaný výherní hrací přístroj nebo *jiné technické herní zařízení povolené Ministerstvem financí podle jiného právního předpisu* (dále též jen „JTHZ“) je podle krajského soudu obcím přiznáno v § 1 písm. g) zákona o místních poplatcích. Podle § 50 odst. 3 zákona o loteriích může Ministerstvo financí povolovat i loterie a jiné podobné hry, které nejsou uvedeny v části první až čtvrté tohoto zákona s tím, že v povolení budou všechny podmínky provozování podrobně stanoveny a použije se přiměřeně ustanovení části první až čtvrté zákona. Krajský soud nedospěl k pochybám, že povolení udělené žalobci Ministerstvem financí je právě povolením podle § 50 odst. 3 zákona o loteriích. V tomto povolení je uveden i způsob provozování této hry, tj. je zde uvedeno, že se jedná o centrální loterijní systém s centrální řídící jednotkou, místními jednotkami a připojenými koncovými terminály. Z hlediska poplatkové povinnosti je nerozhodné, na jakém principu či prostřednictvím čeho je povolená loterie provozována. Krajský soud s žalobcem souhlasil v tom směru, že nelze zaměňovat pojmy „*loterie a jiná podobná hra*“ s pojmem „*zařízení, na němž je provozována*“. V rámci druhů loterií a jiných podobných her převažují tzv. technické hry, jejichž provozování je přímo spojeno s technickým zařízením sloužícím k provozu této hry a toto zařízení je pak v povolení specifikováno. Do této kategorie patří také hry provozované prostřednictvím centrálního loterijního systému (dále též „CLS“), které by bez povolení herního zařízení nebylo možné provozovat. Z pohledu funkční nedělitelnosti je nutné považovat za JTHZ takové zařízení, které je schopno v důsledku napojení na centrální řídící jednotku realizovat celý herní proces podle ustanovení § 1 odst. 1 zákona o loteriích, a proto předmětem místního poplatku je centrální jednotka a jeden kus interaktivního videoloterního terminálu (dále též jen „VLT“). Tomu odpovídá i stanovisko zaujaté Ústavním soudem v nálezu ze dne 14. 6. 2011, č. j. Pl. ÚS 29/10 (všechny nálezy Ústavního soudu jsou dostupné na http://nalus.usoud.cz). Na tomto základě pak krajský soud vyslovil nesouhlas s názorem žalobce, že Ministerstvo financí povoluje pouze provozování loterie nebo jiné podobné hry, ale nikoli již provozování JTHZ nebo jinak pojmenovaného koncového zařízení. Podle § 50 odst. 3 zákona o loteriích totiž ministerstvo žalobci povolilo provozování loterie a jiné podobné hry, a to prostřednictvím centrálního loterijního systému, jež je tvořen centrální řídící jednotkou, místními kontrolními jednotkami a připojenými koncovými interaktivními videoloterními terminály (dále též „VLT“). Jestliže tedy ministerstvo povolilo provozování loterie nebo jiné podobné hry, argumentací *a maior ad minus* povolilo i jednotlivé koncové VLT. Jsou tedy naplněny obě podmínky předvídané

§ 1 písm. g) a § 10a zákona o místních poplatcích, tj. jak existence povolené loterie nebo jiné podobné hry provozované prostřednictvím JTHZ, tak povolení tohoto JTHZ ministerstvem podle jiného právního předpisu. Žalobce nadto svou ohlašovací povinnost ve vztahu ke správci daně splnil.

Co se týče tvrzeného nároku žalobce na vrácení uhrazeného místního poplatku, zkoumal nejprve krajský soud, zda bylo ze strany žalobce plněno bez právního důvodu, přičemž dospěl k závěru, že nikoli. Jelikož žalobce provozuje na území obce celkem 40 ks JTHZ, poplatková povinnost mu vznikla a žalobce ji dobrovolně splnil. Do podání žádosti o vrácení přeplatku tuto povinnost ani relevantním způsobem nerozporoval a pouze vyjádřil jistou pochybnost či výhradu. Jelikož tedy správce daně neevidoval ve prospěch žalobce vratitelný přeplatek, nemohl vyhovět ani žádosti o jeho vrácení v režimu § 155 daňového řádu; sousloví *„žádosti se nevyhovuje“* a *„žádost se zamítá“* jsou přitom dvojím vyjádřením téhož. Krajský soud v této souvislosti znovu zmínil nález Ústavního soudu ze dne 14. 6. 2011, sp. zn. Pl. ÚS 29/10, jímž podpořil svůj závěr, že VLT mohou být podřazeny pod širší definici JTHZ. Vyjádřil se též k novele zákona o místních poplatcích č. 183/2010 Sb. a připomněl, že ani Ústavní soud (v nálezu ze dne 9. 1. 2013, č. j. Pl. ÚS 6/12) neshledal, že by byla v rozporu s ústavním pořádkem. Obdobně nedospěl ani k závěru o nicotnosti rozhodnutí správce daně. Nad rámec předestřené argumentace závěrem doplnil, že přijetím novely zákona o loteriích č. 300/2011 Sb., která přinesla mj. legislativní vymezení centrálního loterijního systému [§ 2 písm. l) zákona o loteriích], prostřednictvím kterého lze provozovat sázkové hry, a definici provozování sázkových her, loterií nebo jiných podobných her (§ 50 odst. 6 zákona o loteriích) byly potvrzeny i správné argumentační závěry správce daně a žalovaného a tato novela koresponduje také s rozhodovací činností Ústavního soudu.

Proti tomuto rozsudku brojil žalobce (dále jen „stěžovatel“) kasační stížností odkazující na důvody uvedené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b) 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 CLS. Má za to, 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.

Rozhodnutími Ministerstva financí ze dne 4. 8. 2008, č. j. 34/64614/2008 a ze dne 10. 11. 2008, č. j. 34/85655/2008, bylo stěžovateli podle § 50 odst. 3 zákona o loteriích povoleno provozovat loterii nebo jinou podobnou hru prostřednictvím Centrálního loterijního systému (CLS) pod obchodním názvem *INTERAKTIVNÍ LOTERNÍ SYSTÉM* a *KAJOT IVT* a byl schválen mj. všeobecný loterijní plán a herní plány CLS a 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 současně povoleno ministerstvem. Ustanovení § 10a zákona o místních poplatcích zpoplatňuje *výherní hrací přístroje* (VHP) na straně jedné, 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.

V této souvislosti stěžovatel namítá nesrozumitelnost a nejednoznačnost znění zákona o místních poplatcích po novele provedené zákonem č. 183/2010 Sb. Dle jeho názoru odlišná úprava zákona o loteriích a zákona o místních poplatcích nedává subjektu jednoznačnou odpověď na otázku, co poplatkové povinnosti podléhá. 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. Nadto stěžovatel upozorňuje, že zákonem č. 458/2011 Sb. bylo ustanovení

§ 10a zákona o místních poplatcích zcela zrušeno. 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, 2 Afs 24/2005 - 44 a č. j. 7 Afs 54/2006 - 156; všechny rozsudky Nejvyššího správního soudu jsou dostupné z www.nssoud.cz). 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.

Podle stěžovatele zde krajský soud nesprávně vycházel z (blíže neurčeného) metodického sdělení Ministerstva financí, 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. Zatímco loterie či hra jsou pojmy abstraktní, zařízení, na nichž je tato loterie nebo hra provozována, je ryze konkrétní. Krajský soud 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 není tedy 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 dále upozorňuje, že pokud krajský soud argumentuje nálezem Ústavního soudu ze dne 14. 6. 2011, sp. zn. Pl. ÚS 29/10, opomíjí, že se tento nález týkal nikoli otázky zpoplatnění výherních hracích přístrojů a obdobných herních zařízení, ale oblasti veřejného pořádku, a proto jím v nyní souzené věci nelze argumentovat. Veřejného pořádku se týká i krajským soudem použitý odkaz na § 50 odst. 6 zákona o loteriích (ve znění zákona č. 300/2011 Sb.) Z nálezu vyplývá, že širšího pojmu *výherní hrací přístroj* je nutno užít v kontextu dalších obecných a společných, přechodných a závěrečných

ustanovení zákona o loteriích, nikoli že se jej použije v kontextu zákona o místních poplatcích, neboť o místních poplatcích se zákon o loteriích nezmiňuje. Krajský soud se tedy dle mínění stěžovatele s žalobní argumentací týkající se tohoto nálezu ve svém rozsudku dostatečně nevypořádal, ačkoli se o tento nález opírá.

Další skupina kasačních námitek se týká technických aspektů provozovaných zařízení; těmi se krajský soud dle mínění stěžovatele nezabýval. Správcem poplatku jsou zpoplatňována výlučně koncová zařízení CLS, nikoli VLT spolu s centrální řídící jednotkou, prostřednictvím které je loterie nebo jiná podobná hra prováděna. CLS je po funkční stránce nedělitelné technické zařízení tvořené centrální řídící jednotkou, místní kontrolní jednotkou a neomezeným počtem připojených koncových VLT. *Interaktivní videoloterní terminál* (VLT) je tedy 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 financí.

Podle stěžovatele také krajský soud neposoudil řádně otázku existence přeplatku a podklady, které pro takové rozhodnutí musí správce daně mít a k důkazu užít; neuvedl ani, že by místní poplatek měl být vyměřen konkludentně. V důsledku toho své rozhodnutí zatížil nepřezkoumatelností. Místní poplatek musí být pravomocně předepsán (vyměřen), aby bylo možno zkoumat, zda přeplatek existuje, či nikoli. Evidence daní je podle stěžovatele administrativní postup, který slouží k zaznamenání daňových povinností, přičemž tyto záznamy samy o sobě mají informativní charakter. Zaevidovány mohou být pouze takové daňové povinnosti, které byly řádně stanoveny (platebním výměrem, dodatečným platebním výměrem nebo hromadným předpisným seznamem). Daňový řád tedy nepřipouští stanovení daně bez vydání rozhodnutí; to je, jakožto výsledek vyměřovacího řízení, nezastupitelnou podmínkou pro předepsání daně do evidence daní. Stěžovatel rovněž nesouhlasí s tím, že postup správce daně relevantním způsobem nerozporoval a v této souvislosti odkazuje na jím podaná „ohlášení s výhradou“, v nichž jednoznačně vyjadřuje nesouhlas s výší poplatku, respektive se samotným zpoplatněním. Veden rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 1. 2012, č. j. 2 Afs 76/2011 - 62, se stěžovatel domnívá, že správce poplatku nedostál své povinnosti vydat platební výměr, a proto je jeho rozhodnutí o (nevrácení) přeplatku na místním poplatku předčasné. Jelikož je otázka existence povinnosti vydat (nikoli jen konkludentní) platební výměr ve výše popsaných případech předmětem řízení před rozšířeným senátem Nejvyššího správního soudu, navrhuje stěžovatel přerušit řízení do doby, než bude rozšířeným senátem rozhodnuto.

Závěrem kasační stížnosti vytýká stěžovatel krajskému soudu, že se řádně neseznámil se spisem a že jeho rozhodnutí je co do skutkových zjištění zmatečné, vnitřně rozporné a nepřezkoumatelné. Z rozsudku vyplývá, že stěžovatel provozuje na území města Jilemnice celkem 40 ks JTHZ, ačkoli již z výše platby uhrazené stěžovatelem je zřejmé, že počet provozovaných JTHZ nemohl být vyšší než 22 ks. Závěr krajského soudu, že stěžovatel provozuje celkem 40 ks JTHZ tedy není správný.

Ze všech uvedených důvodů 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 například z odstavce třetího na straně třetí, v němž krajský soud konstatoval, že: *„[o]statně skutečnost, že formulace vyhlášky reálně nepřipouštěla ‚více' možností výkladu, vyplývá z toho, že sám žalobce svou poplatkovou povinnost řádně a v souladu s vyhláškou splnil.*". Se stěžovatelem lze maximálně souhlasit v tom, že se krajský soud s touto námitkou mohl vypořádat podrobněji, 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 měl krajský soud opomenout vypořádat, je otázka samotné existence přeplatku a dále pochybnosti o řádném zohlednění podkladů, které pro takové rozhodnutí musí správce daně mít a užít k důkazu. Krajský soud se údajně nijak nezabýval okolnostmi vyměření místního poplatku a zejména rezignoval na zjištění, zda byl poplatek řádně předepsán (vyměřen). K tomu je třeba uvést, že ačkoli na tuto námitku krajský soud nereagoval výslovně, je zřejmé, že otázku existence (vratitelného) přeplatku při svém rozhodování reflektoval; to je patrno z posledního odstavce strany páté a druhého odstavce strany šesté napadeného rozsudku, kde se uvádí, že žalobci ve vztahu ke správci daně nemohl přeplatek vzniknout, respektive že správce daně postupoval správně, když žádost o vrácení přeplatku na místním poplatku zamítl, neboť žádný vratitelný přeplatek ve vztahu k žalobci neevidoval.

S tím souvisí také námitka, že se krajský soud opomněl zabývat způsobem vyměření místního poplatku. Jak vyplývá z kasační stížnosti, stěžovatel má za to, že dokud není vydán pravomocný platební výměr, není poplatek na daňovém účtu poplatníka předepsán, a proto nelze ani rozhodovat o existenci či neexistenci takového přeplatku. Je povinností správce daně vydat (nikoli jen „konkludentní") platební výměr, pokud poplatník vyjádří nesouhlas s úhradou poplatku nebo s jeho výší; tato problematika je předmětem rozhodování rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu (sp. zn. 2 Afs 68/2012). K tomu Nejvyšší správní soud uvádí, že takto formulovaná námitka se objevuje poprvé až v kasační stížnosti, a proto se k ní krajský soud ani vyjádřit nemohl. 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 (§ 104 odst. 4 s. ř. s.). Z téhož důvodu se zdejší soud nezabýval ani návrhem stěžovatele na přerušení řízení do doby vydání rozhodnutí rozšířeným senátem.

Nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu je rovněž namítána v souvislosti s výtkou, že krajský soud na straně šesté v odstavci prvním uvedl, že stěžovatel provozuje na území města Jilemnice celkem 40 ks JTHZ, ve skutečnosti se však jeho poplatková povinnost vztahovala pouze k 22 ks JTZH (v období od 1. 10. 2010 do 31. 12. 2010). Nejvyšší správní soud je nucen konstatovat, že tato věcná nesprávnost je v odůvodnění napadeného rozsudku vskutku uvedena; je tak třeba posoudit, zda tato skutečnost již sama o sobě způsobuje stěžovatelem namítanou nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku, či obecněji vadu řízení, která mohla mít vliv na zákonnost, či jde-li pouze o zřejmou nesprávnost či chybu v psaní či jiný marginální argumentační deficit, který může být korigován a napraven kasačním soudem. Dle názoru Nejvyššího správního soudu i přes

evidentně nesprávný údaj o počtu stěžovatelem provozovaných JTHZ, nemohou vyvstat rozumné pochybnosti o tom, kolik JTHZ v rozhodném období skutečně podléhalo poplatkové povinnosti podle § 10a zákona o místních poplatcích. Množství provozovaných (a zpoplatňovaných) JTHZ nebylo sporné; samotný počet těchto přístrojů pak není z pohledu sporných otázek, předestřených zdejšímu soudu k posouzení, rozhodující. Z obsahu kasační stížnosti je ostatně zřejmé, že tyto pochybnosti nevyvstaly ani žádnému účastníku správního řízení; stěžovatelova argumentace přitom ustala na pouhém konstatování shora popsaného nesprávného či nesrozumitelného údaje v odůvodnění rozsudku krajského soudu. S ohledem na výše uvedené tedy zdejší soud ani v tomto směru neshledal důvody pro zrušení napadeného rozsudku.

Stěžovatel dále namítal, že krajský soud ve svém rozsudku nijak nevypořádal argumentaci žalovaného a stěžovatele nálezem Ústavního soudu ze dne 14. 6. 2011, č. j. Pl. ÚS 29/10. Nejvyšší správní soud k tomu na prvním místě uvádí, že žalovaný se ve svém rozhodnutí skutečně o tento nález argumentačně opřel a stěžovatel mu v žalobě oponoval s tím, že citovaný nález na souzenou věc nedopadá. Krajský soud rovněž při svém rozhodování tento nález reflektoval a svoje úvahy jím podpořil, nicméně nakonec dospěl k závěrům odlišným od závěrů stěžovatele. Tvrdí-i stěžovatel, že z napadeného rozsudku není zřejmé, proč krajský soud citovaným nálezem argumentoval a jaké závěry z něj vyvodil (s tím, že stěžovatel opětovně zdůraznil, že tento nález na nyní souzenou problematiku nedopadá, protože posuzoval ústavní konformitu vyhlášky vydávané k provedení zákona o loteriích, nikoli vyhlášky k provedení zákona o místních poplatcích), je třeba uvést, že pro použitelnost názoru vysloveného Ústavním soudem není nutně rozhodující, zda se věcně týkal otázek zpoplatňování či regulace loterijních systému obcemi. Krajský soud jej v dané věci použil na podporu názoru, že součástí povolení Ministerstva financí, vydaného dle ustanovení § 50 odst. 3 zákona o loteriích, je i definice umístění jednotlivých koncových herních zařízení. Jakkoli tato argumentace vskutku není pro řešenou problematiku příliš přiléhavá, je zřejmé, proč ji krajský soud použil; tento argumentační deficit rozhodně nemůže vyvolávat nesrozumitelnost rozsudku, jak se toho dovolává stěžovatel.

Stěžovatel konečně namítal, že krajský soud v odůvodnění svého rozsudku nesprávně uvedl, že svou poplatkovou povinnost nijak nerozporoval. Toto tvrzení především není zcela přiléhavé, neboť krajský soud na str. 5 v odstavci prvním rozsudku uvedl, že stěžovatel svou poplatkovou povinnost nerozporoval *„žádným relevantním způsobem“*. Příslušná podání stěžovatele krajský soud vyhodnotil jen jako jisté pochybnosti či výhrady v rámci plnění ohlašovací povinnosti. Je tedy zřejmé, že vytýkaným deficitem napadený rozsudek netrpí; o otázce věcné správnosti vypořádání této dílčí otázky krajským soudem bude pojednáno dále.

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

Stěžovatel se dále v úvodu kasační stížnosti dovolává stížnostního důvodu uvedeného v ustanovení § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s., aniž však v konkrétní rovině uvádí, v čem skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá

oporu ve spisech nebo je s nimi v rozporu (což mělo vést krajský soud ke zrušení rozhodnutí žalovaného). Pro řízení o kasační stížnosti platí nicméně přísná dispoziční zásada. Ustanovení § 106 odst. 1 s. ř. s. ukládá stěžovateli povinnost označit rozsah napadení soudního rozhodnutí a uvést, z jakých důvodů (skutkových a právních) soudní rozhodnutí napadá a považuje výroky tohoto rozhodnutí za nezákonné. Činnost kasačního soudu je pak ohraničena takto vymezeným rámcem a soud se musí omezit na zkoumání napadeného rozhodnutí jen v tomto směru, pokud ovšem nejde o vadu, k níž musí přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 2 a 3 s. ř. s.). Jelikož tedy stěžovatel neuvádí, v čem konkrétně spatřuje naplnění shora citovaného kasačního důvodu, ve vztahu k posuzované věci se Nejvyšší správní soud ani nemůže uvedenou námitkou věcně zabývat.

Pokud jde o kasační důvody opírající se o ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., stěžovatel předně 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 drogován; to však nic nemění na tom, že v době rozhodování žalovaného a správce daně platný a účinný byl.

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 6/2012; 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 hry *INTERAKTIVNÍ LOTERNÍ SYSTÉM* a *KAJOT IVT*, 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 provozované hry *INTERAKTIVNÍ LOTERNÍ SYSTÉM* a *KAJOT IVT* (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 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 rozhodnutím žalovaného a správce daně založil na takové interpretaci § 10a zákona o místních poplatcích, aby mu její aplikace byla ku prospěchu, nesvědčí samo o sobě o existenci dvojího (víceréhо) možného výkladu této právní normy.

Pro úplnost Nejvyšší správní soud dodává, že neshledal jako nesprávnou ani stěžovatelem kritizovanou argumentaci krajského soudu uvedenou v posledním odstavci strany čtvrté odůvodnění rozsudku, s pomocí níž krajský soud dospěl k závěru o nemožnosti záměny pojmů „*loterie a jiná hra*“ a „*zařízení, na němž je loterie nebo hra provozována*“; v podrobnostech zdejší soud odkazuje na předchozí části tohoto rozsudku. Jak vyplývá z kasační stížnosti, stěžovatel se domnívá, že krajský soud doslovně citoval metodické sdělení Ministerstva financí. Zároveň však není jasné, zda stěžovatel již ze

samotného faktu, že z tohoto sdělení měla být část textu převzata do odůvodnění napadeného rozsudku, dovozuje nesprávnost závěrů krajského soudu. Lze totiž v obecné rovině souhlasit, že ačkoli metodické pokyny či jiná sdělení a doporučení dotvářejí správní praxi a pokud nevybočují ze zákonného rámce, je třeba k nim při rozhodování přihlédnout, protože opačný postup by byl v rozporu se zásadou zákazu libovůle a rovného zacházení (rozsudek zdejšího soudu ze dne 16. 8. 2010, č. j. 2 Afs 53/2010 - 63), interpretace pro věc relevantního zákonného ustanovení provedená orgánem moci výkonné v pozici žalovaného by pro soud nemohla být směrodatná, pokud je ze žaloby zřejmé, že se s ní žalobce již v samotné její podstatě neztotožňuje. Jelikož však metodické sdělení, z něhož měl krajský soud doslovně citovat, není upřesněno např. datem vydání, ani číslem jednacím, a jelikož ani z odůvodnění rozsudku nevyplývá, že se o takovou doslovnou citaci jedná, nelze na takto neurčitě a ne příliš srozumitelně formulovanou stížnostní námitku adekvátně reagovat. Pro Nejvyšší správní soud je v souzené věci podstatné, že krajský soud jím zastávaný výklad § 10a zákona o místních poplatcích podpořil vícero správnými úvahami, a proto by ani ne zcela případná argumentace za pomoci textu metodického sdělení žalovaného nemohla ničeho změnit na závěru o zákonnosti napadeného rozsudku jako celku.

Naproti tomu nelze mít výhrady proti odkazu krajského soudu na dikci § 50 odst. 6 zákona o loteriích, jakkoli stěžovatel správně podotkl, že toto ustanovení definuje pojem *provozování* pro účely regulace počtu VHP a JTHZ na území obcí obecně závaznými vyhláškami, vydávanými v režimu § 50 odst. 4 zákona o loteriích. Z kontextu části odůvodnění rozsudku, kde bylo toto ustanovení citováno, je zřejmé, proč krajský soud na § 50 odst. 6 zákona o loteriích odkázal, a jen proto, že se toto ustanovení týká regulace loterijních systému obcemi a nikoli jejich zpoplatňování, není důvod jej bez dalšího odmítnout jako nelogický, nepřiléhavý či dokonce nesrozumitelný. Krajský soud jasně na ustanovení § 50 odst. 6 zákona o loteriích odkázal ve snaze *„ demonstrovat vůli zákonodárce potvrdit již zavedenou praxi provozovatelů centrálních loterních systémů tak, aby do budoucna nevznikaly pochybnosti či neodůvodněné rozdíly ve vztahu mj. k plnění související poplatkové povinnosti.“*

Co se týče další argumentace stěžovatele, podřaditelné pod kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., konkrétně tvrzení o nesprávném posouzení možnosti vrácení *přeplatku na místním poplatku* stěžovateli, zde Nejvyšší správní soud může plně odkázat na odůvodnění rozsudku krajského soudu, který se ke shodné žalobní námitce vyjádřil přiléhavě na straně páté a šesté. Nad jeho rámec je vhodné uvést, že úvahy krajského soudu zcela korespondují s judikaturou zdejšího soudu. Ten k problematice vrácení přeplatku na dani (či analogicky na poplatku) například v rozsudku ze dne 6. 8. 2008, č. j. 1 Afs 101/2008 - 60, uvedl, že *„[z]koumá-li správce daně podmínky pro vrácení přeplatku (§ 64 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků), zkoumá nejprve, zda vůbec nějaký přeplatek daňovému subjektu vznikl a zda-li jej na některé z daní eviduje. Zjistí-li, že tomu tak je, zkoumá další podmínky pro zacházení s ním; zkoumá totiž nejprve, zda neeviduje on sám nebo některý z jiných správců daně nedoplatek téhož daňového subjektu. Až v situaci, kdy tomu tak není, je oprávněn takový vratitelný přeplatek vydat, vrátit. Pokud však dospěje k závěru, že žádný přeplatek neeviduje, žádost o vrácení přeplatku zamítne.“* Ač se tento rozsudek vztahuje k předchozí úpravě správy daní, jeho závěry lze bez obtíží plně vztáhnout i na § 155 daňového řádu, neboť mezi dřívější úpravou a úpravou recentní není v posuzovaném

ohledu relevantních rozdílů. Je zřejmé, že stěžovatelovy žádosti o vrácení přeplatku na místním poplatku argumentačně vycházejí z opakovaně prezentovaného právního názoru, že by jím provozovaná JTHZ neměla být podle § 10a zákona o místních poplatcích vůbec zpoplatněna; za této situace se pak stěžovatel domníval, že všechny platby, které správci daně zaslal, správce daně přijal bez právního důvodu, a proto by mu je měl vrátit. Jak již bylo podrobně vysvětleno výše, stěžovatelem zastávaný výklad § 10a zákona o místních poplatcích není udržitelný, a proto nelze vůbec uvažovat, že by stěžovateli mohl přeplatek na místním poplatku z jím tvrzených důvodů vzniknout. Za této situace pak nebylo nutné zkoumat další podmínky uvedené v naposledy citovaném rozsudku zdejšího soudu.

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 – žalovaného, 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. srpna 2013

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu