ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců JUDr. Vojtěcha Šimíčka a Mgr. Radovana Havelce v právní věci žalobce: **multigate, a. s.**, se sídlem Olomouc, Riegrova 373/6, zast. JUDr. Tomášem Vymazalem, advokátem se sídlem Olomouc, Wellnerova 1322/3C, proti žalovanému: **Krajský úřad Jihočeského kraje**, se sídlem České Budějovice, U Zimního stadionu 1952/2, proti rozhodnutím žalovaného ze dne 31. 10. 2011, č. j. KUJCK/31314/2011/OEKO, a ze dne 14. 11. 2011, č. j. KUJCK/36274/2011/OEKO, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 13. 5. 2013, č. j. 10 Af 255/2011 - 52,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalovanému **se nepřiznává** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

V záhlaví uvedenými rozhodnutími Krajského úřadu Jihočeského kraje (dále též „žalovaný“) byla zamítnuta odvolání žalobce proti rozhodnutím Městského úřadu Prachatice ze dne 23. 6. 2011, č. j. MUPt/03070/2011/VV/KNEI, a ze dne 25. 8. 2011, č. j. MUPt/36848/2011/VV/KNEI, a tato rozhodnutí byla potvrzena. Rozhodnutími městského úřadu jako správce daně nebylo ve smyslu § 154 a 155 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), vyhověno žádostem žalobce o vrácení přeplatku z místního poplatku za provozovaný výherní hrací přístroj nebo jiné technické herní zařízení povolené Ministerstvem financí podle jiného právního předpisu. Správce daně ve svých rozhodnutích uvedl, že žádný přeplatek na místním poplatku podle zákona č. 565/1990 Sb., o místních poplatcích, ve znění pozdějších

předpisů (dále jen „zákon o místních poplatcích“) a zákona č. 202/1990 Sb., o loteriích a jiných podobných hrách, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o loteriích“), u správce daně není evidován a poplatky uhrazené dne 29. 3. 2011 ve výši 80 167 Kč a 29. 6. 2011 ve výši 72 198 Kč se žalobci nevracejí.

Krajský soud v odůvodnění svého rozsudku především uvedl, že v přezkoumávané věci je sporná otázka, zda na osobním daňovém účtu žalobce existoval ke dni podání jeho žádostí vratitelný přeplatek. Místní poplatky jsou zahrnovány do oblasti daní, a tudíž se na jejich správu použije základní procesní předpis – zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, resp. s účinností od 1. 1. 2011 daňový řád. Soud se při posouzení věci opřel o § 154 odst. 1 daňového řádu, podle kterého se přeplatkem rozumí kladné saldo na osobním daňovém účtu. Daňový přeplatek je možné vrátit pouze tehdy, pokud vznikl a je-li vratitelný. Dospěl-li správce daně k závěru, že místní poplatek vratitelný není, postupoval v souladu se zákonem, pokud o žádostech žalobce vydal negativní rozhodnutí. Rovněž navazující rozhodnutí žalovaného, jimiž byla zamítnuta odvolání proti rozhodnutím správce daně, krajský soud neshledal vadnými, neboť se žalovaný dostatečně zabýval všemi odvolacími námitkami, správně interpretoval relevantní právní předpisy a dostál nárokům na obsah a náležitosti rozhodnutí o odvolání.

K žalobní argumentaci o nedostatku zákonného podkladu pro výběr předmětného místního poplatku krajský soud 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* (dále též jen „JTHZ“). 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. 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 protiústavnosti části zákona č. 183/2010 Sb.; tento závěr opřel o nález Ústavního soudu ze dne 9. 1. 2013, sp. zn. Pl. ÚS 6/12 (všechny nálezy Ústavního soudu jsou dostupné z http://nalus.usoud.cz).

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

Stěžovatel v úvodu kasační stížnosti vytkl krajskému soudu, že řádně neposoudil otázku existence přeplatku a podklady, které pro takové rozhodnutí musí správce daně mít a k důkazu užít, čímž své rozhodnutí zatížil nepřezkoumatelností. Stěžovatel opakovaně upozorňoval na nepřezkoumatelnost rozhodnutí žalovaného, který se otázkou daňového účtu stěžovatele a stavu na něm vůbec nezabýval a soustředil se pouze na pojem *jiné technické herní zařízení povolené Ministerstvem financí*, což zakládá vadu podle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. Místní poplatek musí být pravomocně předepsán (vyměřen), aby bylo možno zkoumat, zda přeplatek existuje, či nikoli. Veden rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 1. 2012, č. j. 2 Afs 76/2011 – 62 (všechny rozsudky Nejvyššího správního soudu jsou dostupné na www.nssoud.cz), se stěžovatel domnívá, že správce poplatku nedostál své povinnosti vydat platební výměr, a proto jsou jeho rozhodnutí o (nevrácení) přeplatku na místním poplatku předčasná.

Stěžovatel dále 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* (dále též „CLS“). 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 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.

Na základě rozhodnutí Ministerstva financí bylo stěžovateli podle § 50 odst. 3 zákona o loteriích povoleno provozovat loterii nebo jinou podobnou hru prostřednictvím Centrálního loterijního systému (CLS) pod různými obchodními názvy a byl schválen mj. všeobecný loterijní plán a herní plány CLS a byly stanoveny též 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 žalob i kasačních stížností tak stěžovatel označuje skutečnost, že Ministerstvo financí povoluje pouze provozování loterie nebo jiné hry, nikoli jednotlivého technického herního 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* (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.

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. 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 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 namítá nesrozumitelnost a nejednoznačnost znění zákona o místních poplatcích po novele provedené zákonem č. 183/2010 Sb. 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). 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. Stěžovatel dále upozorňuje, že se krajský soud nijak nevypořádal s argumentací stěžovatele a žalovaného nálezem Ústavního soudu ze dne 14. 6. 2011, sp. zn. Pl. ÚS 29/10, ve věci vyhlášky města Chrastava. Rovněž stěžovatel namítá, že rozsudek je nesrozumitelný, neboť na str. 3 rozsudku je nesprávně uvedeno, že ve věci jde o zařízení umístěná v Jindřichově Hradci, ačkoliv šlo o zařízení v Prachaticích. Na str. 8 pak soud nesprávně uvádí, že žaloba se vztahuje ke třem poplatkům, přestože se ve skutečnosti vztahovala jen ke dvěma.

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 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.

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

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

Nejvyšší správní soud zkoumal formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost je podána včas, stěžovatel je zastoupen advokátem a jde o rozhodnutí,

proti němuž je kasační stížnost přípustná. Důvodnost kasační stížnosti pak posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3, 4 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, publ. pod č. 1389/2007 Sb. NSS, ze dne 23. 6. 2005, č. j. 7 As 10/2005 - 298, publ. pod č. 1119/2007 Sb. NSS, ze dne 11. 8. 2004, č. j. 5 A 48/2001 - 47, publ. pod č. 386/2004 Sb. NSS nebo rozsudek ze dne 17. 9. 2003, č. j. 5 A 156/2002 - 25, publ. 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 napadených rozsudků žádný konkrétní odraz. Z odůvodnění napadeného rozhodnutí přitom bez pochybností vyplývá, že se krajský soud ztotožnil s právním posouzením věci žalovaným, a tedy i s jím zastávaným výkladem relevantních ustanovení právních předpisů; nadto výslovně konstatoval, že argumenty o neoprávněnosti vybírání předmětného poplatku jsou vzhledem k podstatě přezkoumávané věci (tj. existence vratitelného přeplatku) irelevantní. Se stěžovatelem lze maximálně souhlasit v tom, že se krajský soud mohl vypořádat explicitně s námitkou o nutnosti postupu *in dubio mitius*, 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. 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.

Nepřezkoumatelností má být zatížen i závěr krajského soudu o neexistenci přeplatku na místním poplatku a závěr o existenci a řádném zohlednění nezbytných podkladů pro takové rozhodnutí. Krajský soud se údajně nijak nezabýval okolnostmi vyměření místního poplatku a zejména rezignoval na zjištění, zda byl místní poplatek vůbec řádně předepsán (vyměřen). Ačkoli na tuto námitku krajský soud opět nereagoval výslovně, je zřejmé, že neexistenci (vratitelného) přeplatku při svém rozhodování posoudil dostatečně podrobně; to je patrno z odůvodnění, v němž krajský soud mj. konstatoval, že žalobci ve vztahu ke správcům daně nemohl přeplatek vzniknout, respektive že správce daně postupoval správně, pokud žádosti o vrácení přeplatku na místním poplatku zamítli, neboť žádný vratitelný přeplatek ve vztahu k žalobci neevidoval. *Ratio decidendi* této argumentace vychází z premisy, že stěžovatele poplatková povinnost stíhala, tudíž jím zaplacený poplatek není bezdůvodným plněním (vratitelným přeplatkem).

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 přeplatku. V této souvislosti pak poukázal na povinnost 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 proto 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.).

Kasační stížnost vytýká krajskému soudu rovněž nevypořádání argumentace stěžovatele nálezem Ústavního soudu ze dne 14. 6. 2011, sp. zn. Pl. ÚS 29/10, který se týkal obecně závazné vyhlášky města Chrastava. Ústavní soud zde posuzoval ústavní konformitu vyhlášky vydávané k provedení zákona o loteriích, nikoli ovšem vyhlášky k provedení zákona o místních poplatcích. Tento nález Ústavního soudu však krajský soud nikterak neopomenul (viz str. 7 a 9 rozsudku).

Konečně nepřezkoumatelnost pro nesrozumitelnost není dána ani tím, že na jednom místě rozsudku krajský soud uvádí, že ve věci jde o tři poplatky a že se věc týká Jindřichova Hradce. Jde o zjevnou nesprávnost, vzniklou patrně tím, že soud vyhotovoval vícero rozsudků v různých věcech stěžovatele, z nichž každá se týkala jiného města. Na ostatních místech rozsudku je již zcela zřetelně (a správně) uvedeno, o jakou věc jde, takže jedna drobná vada nesrozumitelnost jistě nezpůsobuje, což dokládá i fakt, že stěžovatel sám nepochybně ví, o jakou věc šlo, jak plyne i z jeho obsáhlé kasační stížnosti. Ostatně stěžovatel se v žalobě dopustil obdobného pochybení, když na str. 15 nesprávně uvedl, že věc se týkala města České Budějovice.

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.

Stěžovatel se dále v kasační stížnosti dovolává stížnostního důvodu uvedeného v § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. Nepřezkoumatelnost rozhodnutí žalovaného spatřuje v tom, že se žalovaný vůbec nezabýval problematikou stavu daňového účtu stěžovatele a soustředil se pouze na pojem *„jiné technické herní zařízení povolené Ministerstvem financí"*. Jak ale vyplývá z odůvodnění napadeného rozsudku, krajský soud dospěl k závěru, že žalovaný správně vyhodnotil skutkový stav a věc správně právně posoudil. Ani Nejvyššímu správnímu soudu nevyvstaly na podkladě takto (značně nekonkrétně) formulované kasační námitky pochybnosti o správnosti zjištěného skutkového stavu, vztahujícího se ke stavu peněžních prostředků na daňovém účtu stěžovatele, či obecně k jeho žádosti o vrácení přeplatku na místním poplatku. I zde je nutno znovu upozornit, že správní orgány vycházely z premisy, že stěžovatel je poplatníkem předmětného poplatku, čemuž odpovídají i jím provedené platby. Stěžovatel přitom zpochybňuje pouze samu tuto esenciální podmínku; jiné skutkové okolnosti věci sporné nejsou a nebylo tak fakticky čím se z hlediska zjišťování skutkového stavu věci dále 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 vyvolala 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 Senátu 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 kasačních stížností, 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 pod různými obchodními názvy, které 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 (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 (eventuálně doplnění) již vydaného rozhodnutí na podkladě změny podstatných okolností u žadatele o povolení k provozování loterie nebo jiné hry. Lze si tudíž představit i situaci, kdy by stěžovatel požádal o rozšíření počtu VLT nebo o jejich přemístění, avšak Ministerstvo financí by jeho žádosti z určitých důvodů nevyhovělo a umístění těchto dalších VLT nebo jejich přemístění by dodatečně nepovolilo (neschválilo). 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 sám 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.

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. Nad tento 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 Nejvyššího správního soudu.

Závěrem zdejší soud uvádí, že obdobné názory ve vztahu k témuž stěžovateli vyslovil již v některých svých dřívějších rozhodnutích, přiměřeně lze poukázat např. na rozsudek ze dne 13. 8. 2013, č. j. 2 Afs 43/2013 - 41.

S ohledem na skutečnosti výše uvedené tedy Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost jako nedůvodnou; nezbylo mu proto, než za podmínek vyplývajících z ustanovení § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. ji rozsudkem 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. 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 nákladů řízení nepřiznává.

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

V Brně dne 27. srpna 2013

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu