ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Vojtěcha Šimíčka a soudců JUDr. Miluše Doškové a Mgr. Radovana Havelce v právní věci žalobce: **multigate a.s.**, se sídlem Riegrova 373/6, Olomouc, zastoupeného JUDr. Tomášem Vymazalem, advokátem se sídlem Wellnerova 1322/3C, Olomouc, proti žalovanému: **Magistrát města Brna** se sídlem Dominikánské náměstí 1, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 19. 6. 2013, č. j. 31 Af 97/2011 – 87,

takto:

I. Kasační stížnost se zamítá.

II. Žalovanému se nepřiznává náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Průběh dosavadního řízení

[1.] Kasační stížností podanou v zákonné lhůtě se žalobce (dále též „stěžovatel“) domáhá zrušení shora uvedeného rozsudku Krajského soudu v Brně. Tímto rozsudkem krajský soud zamítl žalobu směřující proti rozhodnutí Magistrátu města Brna, odbor rozpočtu a financování, (dále též „žalovaný“) ze dne 17. 6. 2011, č. j. MMB/0237547/2011, kterým bylo zamítnuto odvolání stěžovatele proti rozhodnutí o přeplatku vydanému Úřadem městské části Brno – střed („správce poplatku“) dne 5. 5. 2011, č. j. 110029775/VANJ/VHA/003. Tímto rozhodnutím správce poplatku nevyhověl žádosti stěžovatele o vrácení přeplatku na místním poplatku za provozovaný výherní hrací přístroj nebo jiné technické herní zařízení povolené Ministerstvem financí podle jiného právního předpisu dle ustanovení § 155 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“).

[2.] Ze soudního a správního spisu Nejvyšší správní soud zjistil, že žalobce dne 15. 4. 2011 zaplatil místní poplatek za provozovaný výherní hrací přístroj nebo jiné technické zařízení povolené Ministerstvem financí (dále jen „místní poplatek za provozovaný výherní hrací přístroj“) dle ustanovení § 10a zákona č. 565/1990 Sb., o místních poplatcích, v tehdy účinném znění (dále jen „zákon o místních poplatcích“) a obecně závazné vyhlášky statutárního města Brna č. 21/2010, o místním poplatku za provozovaný výherní hrací přístroj nebo jiné technické herní zařízení povolené Ministerstvem financí podle jiného právního předpisu (dále jen „vyhláška č. 21/2010“) ve výši 531 902 Kč (za 116 ks zařízení Multi lotto provozovaných nebo schválených v období od 1. 1. 2011 do 31. 3. 2011). Dne 21. 4. 2011 žalobce podal žádost o vrácení uvedené částky, protože uhrazený místní poplatek považoval za vratitelný přeplatek z důvodu absence zákonného podkladu pro jeho vybírání. Správce poplatku této žádosti nevyhověl s odůvodněním, že žádný vratitelný přeplatek nevznikl, neboť místní poplatky byly vyměřeny na základě účinného právního předpisu.

[3.] Rozhodnutí správce poplatku napadl stěžovatel odvoláním, které žalovaný zamítl výše uvedeným rozhodnutím ze dne 17. 6. 2011. V odůvodnění především odmítl, že by žalobcem namítaná ustanovení zákona o místních poplatcích a zákona č. 202/1990 Sb., o loteriích a jiných podobných hrách, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o loteriích“) byla nesrozumitelná a umožňovala více výkladů ve vztahu k vybírání místních poplatků za „jiné technické herní zařízení“. Dospěl tak k závěru, že žalobcem provozovaná zařízení podléhají poplatkové povinnosti, neboť tehdy účinné zákony i vyhláška č. 21/2010 výběr místních poplatků za provozovaný výherní hrací přístroj umožňovaly a žalobcem provozované výherní hrací přístroje naplňovaly zákonnou definici „jiného technického herního zařízení“.

[4.] Žalobce rozhodnutí žalovaného napadl žalobou, v níž obšírně argumentoval nezákonností rozhodnutí žalovaného, neboť se nesprávně vypořádal s odvoláním žalobce a dostatečně se nezabýval tvrzenými odvolacími důvody. Dle žalobce žalovaný chybně interpretoval a nesprávně aplikoval příslušná ustanovení zákona o místních poplatcích, zákona o loteriích a daňového řádu.

[5.] Krajský soud v Brně žalobu zamítl rozsudkem napadeným nyní projednávanou kasační stížností. V odůvodnění odmítl, že by žalobce správní poplatek zaplatil bez zákonného důvodu a mohl tak žádat o vrácení vratitelného přeplatku. Zároveň upozornil, že žádost o vrácení vratitelného přeplatku není dalším opravným prostředkem a jedinou výjimkou, k níž by mohl dotčený správní orgán přihlížet v situaci existujícího vykonatelného rozhodnutí o stanovení daně, by mohly být vady způsobující nicotnost takového rozhodnutí.

[6.] Jádro sporu krajský soud shledal ve výkladu pojmu „*poplatek za provozovaný výherní hrací přístroj nebo jiné technické herní zařízení povolené Ministerstvem financí podle jiného právního předpisu*“ dle § 1 písm. g) zákona o místních poplatcích (v tehdy platném znění). Soud odmítl směšovat pojem „loterie a jiná podobná hra“ s pojmem „zařízení“. Hry provozované prostřednictvím centrálního loterního systému (jehož součástí jsou koncové interaktivní videoloterní terminály) považoval za loterie a jiné podobné hry, které může Ministerstvo financí povolit na základě zmocnění dle § 50 odst. 3 zákona o loteriích. V těchto případech se přitom přiměřeně použijí ustanovení části první až čtvrté zákona o

loteriích, na základě nichž Ministerstvo financí žalobci povolilo provozování loterie nebo jiné podobné hry prostřednictvím centrálního loterního systému. Argumentací *a maiore ad minus* dospěl soud k závěru, že takto Ministerstvo financí povolilo i jejich provozování prostřednictvím jednotlivých koncových videoloterních terminálů (stěžovatelem namítaný významový rozdíl slov „povoluje“ a „schvaluje“ přitom považoval za minimální).

[7.] S odkazem na ustanovení § 17 zákona o loteriích soud pod pojmem *„jiné technické herní zařízení“* uvedeným v zákoně o místních poplatcích rozuměl takové zařízení, které je odlišné od výherního hracího přístroje, slouží k realizaci loterie nebo jiné podobné hry a z pohledu funkční nedělitelnosti je schopno v důsledku napojení na centrální řídící jednotku realizovat celý herní proces. Proto lze za předmět místního poplatku považovat každý Ministerstvem vnitra povolený (schválený) koncový interaktivní videoloterní terminál. Zároveň soud vyzdvihl smysl regulace loterií a jiných podobných her. Připomněl též úmysl zákonodárce při schvalování novely zavádějící předmětný poplatek.

[8.] Námitku protiústavnosti novely zákona o loteriích odmítl jako nedůvodnou s poukazem na nález Ústavního soudu ze dne 9. 1. 2013, sp. zn. Pl. ÚS 6/12 (publ. pod č. 39/2013 Sb.). Soud se neztotožnil ani s žalobní námitkou spočívající v tom, že ve výroku rozhodnutí správce poplatku nebyly uvedeny dotčené právní předpisy, a že vyhláška č. 21/2010 je neurčitá, nesrozumitelná a upravuje některé záležitosti odlišně od zákona. Spornou otázku, zda místnímu poplatku podléhají povolená nebo fakticky provozovaná jiná technická herní zařízení, soud považoval za bezvýznamnou a nijak nekonkretizovanou.

II. Obsah kasační stížnosti

[9.] Stěžovatel napadá uvedený rozsudek krajského soudu kasační stížností z důvodů obsažených v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“). Stěžovatel rovněž namítá nicotnost rozhodnutí správce poplatku.

[10.] Nicotnost rozhodnutí správce poplatku stěžovatel považuje za první zásadní vadu rozhodnutí krajského osudu i správce poplatku. Stěžovatel je přesvědčen, že pokud opakovaně namítá, že jeho zařízení místnímu poplatku nepodléhají, nemůže správce poplatku rozhodnout o ne/existenci přeplatku na místním poplatku bez pravomocného platebního výměru jakožto rozhodnutí vzešlého z vyměřovacího řízení (§ 139 odst. 2 daňového řádu). Stěžovatel připomíná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 1. 2012, č. j. 2 Afs 76/2011 – 62 (všechna judikatura dostupná na www.nssoud.cz), dle kterého má správce poplatku povinnost vydat platební výměr, pokud poplatník nesouhlasí s výší poplatku a tento nesouhlas kvalifikovaně vyjádří (což učinil). Není-li pak vydán pravomocný platební výměr, není poplatek na daňovém účtu poplatníka předepsán a nelze rozhodnout o existenci přeplatku. V této souvislosti stěžovatel též navrhl přerušení řízení do doby rozhodnutí rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu, který přezkoumává shora vymezenou právní otázku. Stěžovatel nesouhlasí se závěrem krajského soudu, že poplatky byly vyměřeny konkludentně a že postup správce poplatku relevantně nerozporoval. Postrádá tak jakoukoli existenci byť konkludentního platebního výměru, z čehož dovozuje absenci jakéhokoli podkladu pro rozhodnutí o existenci přeplatku.

[11.] Stěžovatel za zásadní dále označil otázku existence povinnosti platit místní poplatek za provozovaný výherní hrací přístroj nebo jiné technické herní zařízení povolené Ministerstvem financí podle jiného právního předpisu i za zařízení, která jsou pouze koncovými jednotkami tzv. centrálního loterijního systému (dále též „CLS“). V této souvislosti stěžovatel nesouhlasí se závěry Nejvyššího správního soudu vyřčenými v rozhodnutí ze dne 31. 5. 2013, č. j. 2 Afs 37/2013. Stěžovatel namítá nejasnost právní úpravy a odmítá směšování pojmu „povoluje“ a „schvaluje“. Je přesvědčen o nutnosti postupovat při výkladu pojmu „jiné technické herní zařízení povolované Ministerstvem financí podle jiného právního předpisu“ podle standardních výkladových metod, tj. za použití výkladu gramatického, systematického, logického, eventuelně historického a teleologického. Gramatickým výkladem dochází k závěru, že zpoplatněno může být jen to zařízení, které je výsledkem technického bádání a umožňuje hru, a které je povoleno ministerstvem. Z logického výkladu dovozuje, že ustanovení § 10a zákona o místních poplatcích zpoplatňuje výherní hrací přístroje (VHP) na straně jedné, a jiná technická herní zařízení (JTHZ) povolená Ministerstvem financí na straně druhé. Zákon o loteriích však o vydávání povolení k JTHZ výslovně nehovoří; § 17 až § 19 zákona o loteriích 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 argumentu *a simili*) dovozuje, že jsou-li zpoplatňovány VHP, jejichž provozování je povoleno podle zákona o loteriích, měla by zpoplatnění podléhat pouze ta JTHZ, která jsou taktéž povolována ministerstvem.

[12.] Stěžovatel zároveň opětovně a obsáhle vytkl celkovou nejasnost právní úpravy, včetně novel zákona o místních poplatcích, spočívající především v nejasnosti pojmu „výherní hrací přístroj“ a jeho dopadu na interaktivní videoloterní terminály (IVT). S odkazem na zákon o loteriích stěžovatel dovozuje, že poplatku za provozovaný výherní hrací přístroj podléhá každý povolený hrací přístroj, nikoli tedy hrací přístroj, prostřednictvím kterého jsou provozovány sázkové hry. V případě IVT je takto povolováno v souladu s ustanovením § 50 odst. 3 zákona o loteriích provozování loterie nebo jiné podobné hry a nikoli provozování výherního hracího přístroje, které podlehly místnímu poplatku. Navíc zákon o loteriích ani zákon o místních poplatcích žádným způsobem neupravuje pojem „jiné technické herní zařízení“, přičemž má-li být jeho provozování zpoplatněno, musí zákon o loteriích přinejmenším stanovit, že Ministerstvo financí vydává povolení k provozování jiného technického herního zařízení či zařízení, které by pod tento pojem spadalo. Zároveň stěžovatel argumentuje tím, že Ministerstvo financí „povoluje“ loterii nebo jinou podobnou hru, avšak později „schvaluje¨“ provozování jednotlivých IVT. Tuto gramatickou odlišnost (mající na výběr poplatku zásadní vliv) opomněl vzít v úvahu jak správce poplatku, tak krajský soud.

[13.] 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

[14.] Z důvodu zákonných nejasností a rozličných výkladů pak stěžovatel opakovaně a na více místech upozorňuje na nutnost postupu dle zásady *in dubio pro libertate*.

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

III. Vyjádření ke kasační stížnosti

[16.] Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti toliko odkázal na vyjádření, která učinil v předchozím řízení, s tím, že je nebude nijak doplňovat.

IV. Vlastní argumentace soudu

[17.] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek Krajského soudu v Brně v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s) a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[18.] 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.

[19.] Stěžovatel předně vytýká údajnou nicotnost rozhodnutí správce poplatku. 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).

[20.] K tomu Nejvyšší správní soud uvádí, že tato stěžovatelem formulovaná námitka se objevuje poprvé až v kasační stížnosti, a proto se k ní krajský soud ani vyjádřit nemohl. Navíc právě krajský soud ve svém rozhodnutí vytkl, že nicotnost rozhodnutí by představovala jedinou výjimku, k níž by měl dotčený správní orgán přihlížet při eventuálním přezkumu vyměřené daně (poplatku) v rámci řízení o vrácení vratitelného přeplatku (viz bod 22 rozhodnutí). Věcně se však nicotností rozhodnutí správce poplatku nezabýval, protože jí nebylo v žalobě argumentováno. Meritorně se touto otázkou proto nemůže 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.). K tomu Nejvyšší správní soud doplnil, že „*ustanovení § 104 odst. 4 s. ř. s. nesleduje restrikci práv fyzických a právnických osob na přístup k soudní ochraně, nýbrž zachování kasačního charakteru řízení o kasační stížnosti. Po aktivně legitimovaných účastnících předcházejícího žalobního řízení lze spravedlivě žádat, aby na principu vigilantibus iura uplatnili veškeré důvody nezákonnosti správního rozhodnutí již v řízení před soudem prvé instance. Pokud tak neučiní, je legitimní, že z hlediska možnosti uplatnění argumentace v dalším stupni ponesou případné nepříznivé následky s tím spojené*“ (srov. 8 Afs 48/2006 ze dne 25. 9. 2008, publ. pod č. 1743/2009). Z toho důvodu je též návrh na přerušení řízení bezpředmětný.

[21.] Pouze na okraj Nejvyšší správní soud uvádí, že stěžovatelem namítaná absence platebního výměru, na základě něhož by mu byl vyměřen poplatek, nenachází odraz ve spisovém materiálu, protože ze správního spisu soud zjistil, že dodatečný platební výměr byl vydán Úřadem městské části města Brna Brno - střed dne 19. 4. 2011, č. j. 110029775/VANJ/VHA/002. Dříve učiněné konkludentní vyměření poplatku (které ale samo o sobě není ve skutečnosti konkludentním, čili mlčky učiněným, nýbrž výslovným, avšak zjednodušeným a interním, tedy navenek - mimo sféru správce daně - se bezprostředně neprojevujícím způsobem vyměření daně – srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2010, č. j. 5 Afs 92/2008 - 147, publ. pod č. 2137/2010 Sb. NSS) bylo tedy potvrzeno fakticky písemně vydaným platebním výměrem týkajícím se téhož subjektu v téže věci a v témže časovém období. I z odůvodnění krajského soudu vyplývá, že stěžovatele poplatková povinnost stíhala (konkludentním vyměřením poplatku), tudíž jím zaplacený poplatek není bezdůvodným plněním (vratitelným přeplatkem). Nadto Nejvyšší správní soud konstatuje, že co do merita vyměřeného poplatku mohl stěžovatel též podat proti vyměřenému poplatku

odvolání dle § 109 daňového řádu (ať již byl poplatek vyměřen konkludentně, což je dle soudu nezpochybnitelné, či později písemně, jak dokládá správní spis). Bylo na stěžovateli, jaký procesní postup zvolí a pokud byla v řízení o vrácení vratitelného přeplatku posuzována též podstata vyměřeného poplatku a jeho obsah, nelze tento procesní postup rozporovat.

[22.] 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 se krajský soud výslovně technickými parametry VLT nezabýval, je zřejmé, že technické aspekty stěžovatelem provozovaných zařízení zohlednil jak při úvaze o definici JTHZ, tak smyslu poplatkové povinnost za provozovaný výherní hrací přístroj nebo jiné technické herní zařízení povolené ministerstvem financi (viz především závěr učiněný v bodu 35 rozsudku krajského soudu). 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.

[23.] Stěžovatel rovněž 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*). Tento argument nicméně není v tomto případě namístě. Uvedená zásada se aplikuje v situaci možné plurality výkladů práva, kdy je v případě vícero možných výkladů zákona nutno přistoupit k výkladu, který je pro daňový subjekt nejpříznivější (viz v detailech např. nález Ústavního soudu sp. zn. III. ÚS 782/06 ze dne 8. 1. 2009, část II, bod 4). 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 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, a jiný výklad považoval za irelevantní a nenašel v posuzované věci prostor postupovat v pochybnostech ve prospěch žalobce (viz bod 42 rozhodnutí). Se stěžovatelem lze maximálně souhlasit v tom, že se krajský soud s touto námitkou mohl vypořádat šířeji, 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.

[24.] 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.

[25.] Stěžovatel se dále v kasační stížnosti dovolává stížnostního důvodu uvedeného v § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. Dle stěžovatele založil krajský soud svůj názor na nesprávných skutkových zjištěních spočívající v presumpci existence konkludentního platebního výměru. Zároveň je dle stěžovatele rozhodnutí krajského soudu zmatečné z důvodu opakovaných chyb v uvedení období, za něž byl předmětný místní poplatek vybírán. Nejvyšší správní soud dává stěžovatelovi za pravdu, že v odkazovaných částech odůvodnění krajský soud pochybil, když chybně uvedl období, za něž byl místní poplatek vybírán (od 1. 1. 2011 do 31. 12. 2011 namísto období od 1. 1. 2011 do 31. 3. 2011 – nutno

podotknout, že tato chyba se vyskytuje již v rozhodnutí správce poplatku). Nicméně se jedná především o chybu písařskou, která nezakládá pochybnosti nad tím, které období je při přezkumu vyměřeného poplatku považováno za rozhodné. Zároveň dotčená lhůta není pro posouzení daného případu klíčová (stěžovatel v žádném návrhu nenamítal chybné vyměření lhůty pro splatnost poplatku, nýbrž vždy zpochybňoval jeho věcnou podstatu). Jak konstatoval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 23. 8. 2006, č. j. 1 Afs 38/2006 – 72, „*rozhodnutí nemůže být nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost tehdy, je-li rozpor v něm odstranitelný výkladem, tj. nebudou-li po interpretaci napadeného rozhodnutí jako celku – s přihlédnutím k obsahu spisu a k úkonům správních orgánů a účastníků – pochyby o jeho významu. To platí tím spíše, pokud rozpor, v němž má údajně spočívat nesrozumitelnost rozhodnutí, spočívá pouze v písařské chybě*.“ Podobně v případě stěžovatele Nejvyšší správní soud neshledal, že by namítané písemné chyby způsobily takovou vadu řízení, že by rozhodnutí správního orgánu bylo nepřezkoumatelné pro svoji nesrozumitelnost. Pouze na okraj Nejvyšší správní soud upozorňuje, že pokud stěžovatel o uvedených písařských chybách věděl, mohl správce poplatku požádat o jejich opravu dle ustanovení § 104 daňového řádu, a taktéž vyzvat soud k odstranění zjevných nesprávností dle § 54 odst. 4 s. ř. s. K namítané neexistenci konkludentního platebního výměru se Nejvyšší správní soud vyjádřil již výše a odkazuje tedy na předchozí část odůvodnění.

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

[27.] Z ustálené judikatury zdejšího soudu přitom plyne, že o nezákonnost napadeného rozsudku by se jednalo tehdy, jestliže by krajský soud aplikoval na zjištěnou skutkovou situaci nesprávné zákonné ustanovení (případně by opomenul aplikaci některých ustanovení dalších) anebo by sice vycházel z relevantních zákonných ustanovení, nicméně jejich výklad by odporoval běžným interpretačním metodám (teleologická, systematická, logická, gramatická apod.), čímž argumentuje stěžovatel.

[28.] Stěžovatel v úvodu argumentace zmiňuje rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2013, č. j. 37/2013 – 26 týkající se podobné materie, s jehož závěry vyjadřuje nesouhlas, aniž by hlouběji rozvinul, v jakých ohledech považuje dotčené rozhodnutí za chybné. Ve své argumentaci se přidružuje obecných argumentů, jež však byly v rozhodovací praxi zdejšího soudu již vícekrát řešeny (srov. např. rozsudek ze dne 25. 7. 2013, č. j. 2 Afs 57/2013 - 39 týkající se rovněž stěžovatele) a Nejvyšší správní soud nemá důvod se od své dosavadní konstantní judikatury odchýlit.

[29.] Rozhodnou právní otázkou se v posuzovaném případě jeví výklad pojmu „jiné technické herní zařízení“, a to s ohledem na fungování interaktivních videoloterních terminálů jakožto koncových zobrazovacích jednotek technického zařízení centrálního loterního systému. Relevantním ustanovením, které bylo v projednávaném případě aplikováno, je především § 10a zákona o místních poplatcích (v tehdy platném znění). Podle tohoto ustanovení totiž (1) *[p]oplatku za provozovaný výherní hrací přístroj nebo jiné technické herní zařízení povolené Ministerstvem financí podléhá každý povolený hrací přístroj*

nebo jiné technické herní zařízení povolené Ministerstvem financí. Obec není povinna poskytnout osvobození od tohoto poplatku. (2) *Poplatek za výherní hrací přístroj nebo jiné technické herní zařízení povolené Ministerstvem financí platí jeho provozovatel.* (3) *Sazba poplatku za každý výherní hrací přístroj nebo jiné technické herní zařízení povolené Ministerstvem financí na tři měsíce činí od 1000 Kč do 5000 Kč.*

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

[31.] Pokud stěžovatel tvrdí, že interaktivní videoloterní terminály nelze zahrnout pod zákonné pojmy uváděné v zákoně o místních poplatcích, vychází při svém výkladu daných norem ze striktně technických parametrů, s čímž nemůže Nejvyšší správní soud souhlasit. Interpretace normy nemůže vycházet pouze a jedině ze znalosti technických parametrů, protože pokud by byl připuštěn tento postup odporující základním východiskům interpretace právních norem, právě tehdy by se stávalo dotčené ustanovení nesrozumitelným. Navíc by byl před faktickým smyslem a účelem právní normy upřednostněn technický či odborný parametr, což musí Nejvyšší správní soud odmítnout. Takovýto postup by přinášel striktní jazykový formalismus, který není v právu žádoucí.

[32.] V případě, že by za jednotku, z níž se odvádí poplatek, byla považována pouze centrální loterní jednotka, mohli by provozovatelé interaktivních videoloterních terminálů umístit v dané obci nespočet konečných přístrojů určených pro hru a naprosto by tak byl popřen smysl a účel daného místního poplatku a přijatých norem. Podobně by daná interpretace kolidovala s judikaturou Ústavního soudu, dle které „*je notorietou, že loterie a jiné podobné hry se vyskytují převážně na okraji společensky akceptovaných aktivit, (...) a nelze připustit takový výklad podústavních předpisů, který by ve svém důsledku vedl k popření*

ústavně zaručeného práva územních samosprávných celků na samosprávu v tom smyslu, že by obce byly zbaveny možnosti rozhodovat ve formě obecně závazných vyhlášek o tom, kde se mohou na jejím území vyskytovat provozovny loterií a jiných podobných her, bez ohledu na to, jaké je jejich vnitřní technické uspořádání" (srov. např. Pl. ÚS 56/10, publ. pod č. 293/2011 Sb. - N 151/62 SbNU 315). Jakékoli snížení možností místní samosprávy regulovat tuto oblast bez zřejmé zákonné opory nelze tedy akceptovat, protože by tak bylo zasahováno do práva obcí na samosprávu.

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

[34.] Stěžovatel též argumentuje nenaplněním druhé podmínky pro vznik poplatkové povinnosti dle § 10a odst. 1 zákona o místních poplatcích, která spočívá v povolení JTHZ Ministerstvem financí. Argumentace stěžovatele stojí na názoru, že Ministerstvo financí v současné době povoluje v režimu jakéhosi zbytkového zmocňovacího ustanovení § 50 odst. 3 zákona o loteriích pouze loterie a jiné hry, přičemž touto jinou hrou se v jeho případě rozumí hra MULTI LOTTO, kterou provozuje prostřednictvím Centrálního loterijního systému tvořeného centrální řídící jednotkou, místními kontrolními jednotkami a koncovými zařízeními (VLT); ty ovšem, dle jeho názoru, nelze s pojmem hry jako takové ztotožňovat.

[35.] Nejvyšší správní soud se plně ztotožňuje s názorem stěžovatele, že pojem loterie nebo jiná hra nelze zaměnit či ztotožňovat s pojmem interaktivní videoloterní terminál. Zatímco první sousloví představuje abstraktní a veskrze imateriální pojem, druhé má podobu ryze konkrétního, materiálního substrátu, pomocí něhož uživatel (hráč) tuto hru hraje. Na rozdíl od stěžovatele však zdejší soud vnímá ustanovení § 50 odst. 3 zákona o loteriích v celém jeho znění. Podle tohoto ustanovení ministerstvo může povolovat i loterie a jiné podobné hry, které nejsou v zákoně v části první až čtvrté upraveny, s tím, že v povolení budou všechny podmínky provozování podrobně stanoveny; použije přitom přiměřeně ustanovení části první až čtvrté zákona. Právě zákonodárcem použité sousloví všechny podmínky provozování, použité v souvislosti s povolováním, vede Nejvyšší správní soud k závěru, že tyto podmínky v sobě zahrnují nejen schválení všeobecného loterijního plánu, herních plánů, generálního návštěvního řádu platného pro všechna střediska či bezpečnostní směrnice, ale (v případě posuzovaného typu hry) právě i umístění konkrétních interaktivních videoloterních terminálů (VLT) v přesně specifikovaném počtu, na přesně uvedených konkrétních adresách. Povolení jiné hry, kam spadá i stěžovatelem provozovaná hra MULTI LOTTO (což stěžovatel nerozporuje), je tedy nutné vnímat jako nedílný celek, jehož integrální součástí jsou podmínky jejího provozování. Pokud se tedy provozovatel rozhodne tato koncová zařízení například

přesunout do jiných provozoven či rozšířit jejich počet, přistoupí Ministerstvo financí k doplnění původně vydaného povolení, ve smyslu úpravy jeho podmínek. Zda výrok takového povolení zní „povoluje“ nebo „schvaluje“, není podle názoru zdejšího soudu podstatné, neboť je třeba vycházet z materiální podstaty takového rozhodnutí, a tou je změna (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 stantibus, tj. s výhradou změny poměrů, která v procesním právu nezakládá překážku věci pravomocně rozhodnuté; zde je takový postup předvídán ustanovením § 101 písm. c) zákona č. 500/2004 Sb., správní řád, ve znění pozdějších předpisů, který se podle § 45 odst. 1 zákona o loteriích subsidiárně použije ve věcech loterií a jiných her. Lze jistě namítnout, že zákon o loteriích na zmiňovaný procesní postup neodkazuje (a to ani nepřímo) a jde tak nepochybně o deficit úpravy tohoto zákona, nicméně takový postup se nejen nepříčí podstatě povolování těchto specifických činností, ale stěžovatelem byl fakticky akceptován, neboť o změnu povolení ministerstvo dne 28. 12. 2009 požádal.

[36.] Stěžovatel tedy nemá pravdu, pokud gramatickým a logickým výkladem dochází k závěru, že Ministerstvem financí „*schválené*“ VLT nepodléhají poplatkové povinnosti dle zákona o místních poplatcích. Výkladem logickým a teleologickým totiž dospějeme k závěru, že povinnost platit místní poplatek se vztahuje ke každé konečné jednotce CLS; opačný výklad by nesledoval účel dané právní úpravy. Jak konstatoval ve své judikatuře též Ústavní soud, *každé ustanovení právního předpisu je nutno chápat v jeho celkovém smyslu, v kontextu s jinými ustanoveními příslušného právního předpisu i v souvislosti s celým právním řádem.* (srov. I. ÚS 249/99; publ. pod č. U 55/15 SbNU 309). Stěžovatelův argument, že výklad teleologický a historický by měl být chápán pouze jako pomocný z výše uvedených důvodů neobstojí, stejně jako námitka, že tímto výkladem je účelově zasaženo do vlastnického práva jednotlivce.

[37.] 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.

[38.] K těmto opakovaným námitkám spočívajících v prolomení zásady *in dubio pro mitius* v neprospěch stěžovatele Nejvyšší správní soud dodává, že tato zásada skutečně představuje jednu ze základních zásad správního (a potažmo celého veřejného) práva. Tento princip však nelze vykládat natolik široce, že by jakoukoli odlišnou interpretaci

právní normy podanou stěžovatelem měly správní orgány zohlednit jakožto dvojí výklad. Jak pravil Ústavní soud, *„v právním státě je třeba tvorbě právních předpisů věnovat nejvyšší péči. Přesto se však nelze vyhnout víceznačnostem, což plyne jak z povahy jazyka samotného, tak z abstraktnosti právních norem, jakož i z omezenosti lidského poznání, stejně jako z dynamické povahy sociální reality.“* (III. ÚS 783/06, publ. pod č. 210/2007) Uvedená víceznačnost však musí dosáhnout obecně přijatelné míry a musí jít o rovnocenný konkurenční výklad práva, ne pouze o výklad obtížně obhajitelný; v takové situaci aplikace zásady *in dubio pro mitius* nepřipadá v úvahu. A právě výklad předestřený stěžovatelem vychází z významně formalistických až technologických hledisek a naprosto nezohledňuje smysl a účel dotčených norem ani předchozí judikaturu. Proto ho nelze považovat za rovnocenný výklad s výkladem poskytnutým krajským soudem či správcem poplatku a Nejvyšší správní soud tak porušení zásady *in dubio pro mitius* neshledal.

V. Závěr

[39.] Ze všech shora vyložených důvodů soud uzavírá, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji zamítl (§ 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s.).

[40.] Stěžovatel, který neměl v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení a žalovanému náklady řízení nevznikly. Proto soud rozhodl, že se žalovanému náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává (§ 60 odst. 1, § 120 s. ř. s.).

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

V Brně dne 18. září 2013

JUDr. Vojtěch Šimíček
předseda senátu