

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ludmily Valentové a soudců JUDr. Lenky Matyášové, Ph.D. a JUDr. Jakuba Camrdy, Ph.D. v právní věci žalobce: **multigate a.s.,** se sídlem Olomouc, Riegrova 373/6, zastoupený JUDr. Tomášem Vymazalem, advokátem se sídlem Olomouc, Wellnerova 1322/3C, proti žalovanému: **Krajský úřad Jihočeského kraje,** se sídlem U Zimního stadionu 1952/2, České Budějovice, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 19. 6. 2013, č. j. 10 Af 57/2012 - 65,

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 Českých Budějovicích. Tímto rozsudkem krajský soud zamítl žalobu směřující proti rozhodnutím Krajského úřadu Jihočeského kraje (dále též „žalovaný“) ze dne 22. 11. 2011, č. j. KUJCK/38261/2011/OEKO, ze dne 29. 11. 2011, č. j. KUJCK/42649/2011/OEKO, ze dne 29. 11. 2011, č. j. KUJCK/42640/2011/OEKO, ze dne 29. 11. 2011, č. j. KUJCK/42666/2011/OEKO a ze dne 29. 11. 2011, č. j. KUJCK/42652/2011/OEKO.

[2.] Ze soudního a správního spisu Nejvyšší správní soud zjistil, že stěžovatel dne 28. 2. 2011, 29. 3. 2011, 29. 6. 2011 a 1. 10. 2011 zaplatil místní poplatek za provozovaný výherní hrací přístroj nebo jiné technické herní 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 města Tábor č. 4/2010, o místním poplatku za provozovaný výherní hrací přístroj nebo jiné technické herní zařízení povolené Ministerstvem financí (dále jen „vyhláška č. 4/2010“) a obecně závazné vyhlášky města Tábor č. 5/2010, o místním poplatku za provozovaný výherní hrací přístroj nebo jiné technické herní zařízení povolené Ministerstvem financí (dále jen „vyhláška č. 5/2010“), a to ve výši 23 217 Kč, ve výši 64 676 Kč, ve výši 108 838 Kč, ve výši 79 013 Kč a ve výši 16 575 Kč. Dne 7. 3. 2011 a 15. 8. 2011 stěžovatel požádal Městský úřad Tábor o vrácení zaplacených místních poplatků za provozované hrací přístroje nebo jiná technická herní zařízení dle § 155 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), protože uhrazený místní poplatek považoval za vratitelný přeplatek z důvodu absence zákonného podkladu pro jeho stanovení a vybírání.

[3.] Městský úřad Tábor, odbor financí (dále též „správce poplatku“) rozhodnutími ze dne 5. 4. 2011, č. j. METAB 18239/2011/OF/Kr a 13. 9. 2011, č. j. METAB 45666/2011/OF/Kr, č. j. METAB 45722/2011/OF/Kr, č. j. METAB 45729/2011/OF/Kr a č. j. METAB 45733/2011/OF/Kr, žádostem stěžovatele o vrácení vratitelného přeplatku nevyhověl s odůvodněním, že úhrady nelze považovat za přeplatky a žádosti nejsou důvodné.

[4.] Stěžovatel rozhodnutí správce poplatku napadl odvoláním. Žalovaný rozhodnutím ze dne 22. 11. 2011, č. j. KUJCK/38261/2011/OEKO, ze dne 29. 11. 2011, č. j. KUJCK/42649/2011/OEKO, č. j. KUJCK/42640/2011/OEKO, č. j. KUJCK/42666/2011/OEKO a č. j. KUJCK/42652/2011/OEKO, odvolání stěžovatele zamítl a napadená rozhodnutí správce poplatku potvrdil. V odůvodněních rozhodnutí žalovaný dospěl k závěru, že stěžovatelem provozovaná zařízení podléhají poplatkové povinnosti a naplňují zákonnou definici „jiného technického herního zařízení“.

[5.] Výše uvedená rozhodnutí žalovaného napadl stěžovatel žalobou, v níž obšírně argumentoval nezákonností napadených správních rozhodnutí z důvodu, že se žalovaný s odvoláními stěžovatele vypořádal nesprávně a dostatečně se také nezabýval tvrzenými odvolacími důvody. Žalovaný dle stěžovatele také chybně interpretoval a nesprávně aplikoval příslušná ustanovení zákona o místních poplatcích, zákona o loteriích a daňového řádu.

[6.] Krajský soud v Českých Budějovicích žalobu proti rozhodnutím žalovaného zamítl a žalovanému nepřiznal právo na náhradu nákladů řízení.

[7.] Jádro sporu krajský soud shledal především ve výkladu pojmu „*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“, na němž je tato hra provozována. 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 stěžovateli 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 jednotlivé koncové interaktivní videoloterní terminály (stěžovatelem namítaný významový rozdíl slov „povoluje“ a „schvaluje“ soud ponechal stranou hlubších úvah, když kontext obou

spojení je naprosto zřejmý). Rozsudek krajského soudu stěžovatel napadl nyní projednávanou kasační stížností.

II. Obsah kasační stížnosti

[8.] Stěžovatel kasační stížností napadá rozsudek krajského soudu z důvodů obsažených v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále též „s. ř. s."). Stěžovatel rovněž namítá nicotnost rozhodnutí správce poplatku.

[9.] Nicotnost rozhodnutí správce poplatku stěžovatel považuje za první zásadní vadu rozhodnutí krajského soudu i správce poplatku. Stěžovatel je přesvědčen, že pokud opakovaně namítá, že jeho zařízení místnímu poplatku nepodléhají, nemůže správce poplatku rozhodnout o ne/existenci přeplatku na místním poplatku bez toho, aby měl jako podklad pro rozhodnutí k dispozici pravomocný platební výměr. Stěžovatel připomíná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 1. 2012, č. j. 2 Afs 76/2011 – 62 (všechna 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. Není-li pak vydán pravomocný platební výměr, není poplatek na daňovém účtu poplatníka předepsán a nelze rozhodnout o existenci přeplatku. V této souvislosti stěžovatel též navrhl přerušení řízení do doby rozhodnutí rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ve věci téhož soudu sp. zn. 2 Afs 68/2012. Stěžovatel nesouhlasí se závěrem krajského soudu, že postup správce poplatku relevantně nerozporoval.

[10.] Stěžovatel za zásadní dále označil otázku existence povinnosti platit místní poplatek za provozovaný výherní hrací přístroj nebo jiné technické herní zařízení povolené Ministerstvem financí podle jiného právního předpisu i za zařízení, která jsou pouze koncovými jednotkami tzv. centrálního loterního systému (dále též „CLS"). V této souvislosti stěžovatel nesouhlasí se závěry Nejvyššího správního soudu vyřčenými v rozhodnutí ze dne 31. 5. 2013, sp. zn. 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 VHP 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.

[11.] 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 podléhá místnímu poplatku. Navíc zákon o loteriích ani zákon o místních poplatcích žádným způsobem neupravuje pojem „jiné technické herní zařízení“, přičemž má-li být jeho provozování zpoplatněno, musí zákon o loteriích přinejmenším stanovit, že Ministerstvo financí vydává povolení k provozování jiného technického herního zařízení či zařízení, které by pod tento pojem spadalo. 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.

[12.] Další série žalobních námitek, s nimiž se podle tvrzení stěžovatele krajský soud nevypořádal, se týká technických aspektů jím provozovaných zařízení a nemožnosti je subsumovat pod pojem jiné technické herní zařízení z tohoto důvodu. Provozování loterie nebo jiné podobné hry je prováděno prostřednictvím Centrálního loterního systému (CLS), což je funkčně nedělitelné technické zařízení, kterým je elektronický systém tvořený centrální 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.

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

[14.] 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

[15.] Žalovaný ve svém vyjádření uvedl, že vzhledem k tomu, že stížnost neobsahuje nové skutečnosti oproti dříve namítaným a tvrzeným pochybením žalovaného, nemá k předmětné kasační stížnosti dalších vyjádření.

IV. Vlastní argumentace soudu

[16.] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích 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.

[17.] 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.

[18.] Stěžovatel předně vytýká údajnou nicotnost rozhodnutí správce 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).

[19.] K tomu Nejvyšší správní soud uvádí, že takto stěžovatelem formulovaná námitka byla uplatněna až v kasační stížnosti. Krajský soud se věcně otázkou nicotností rozhodnutí správce poplatku z výše uvedených důvodů 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.). Nejvyšší správní soud doplňuje, 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. rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 8 Afs 48/2006 ze dne 25. 9. 2008, publ. pod č. 1743/2009). Z uvedeného důvodu je také bezpředmětný návrh stěžovatele na přerušení řízení o kasační stížnosti. Z úřední povinnosti Nejvyšší správní soud nicotnost rozhodnutí správce poplatku neshledal.

[20.] Další námitkou, kterou krajský soud ve svém rozsudku podle mínění stěžovatele opomněl vypořádat, jsou technické aspekty stěžovatelem provozovaných zařízení, po jejichž zohlednění není možné je podřadit pod jiná technická herní zařízení (JTHZ). Ačkoli se krajský soud výslovně technickými parametry stěžovatelem provozovaných zařízení nezabýval, je zřejmé, že technické aspekty zohlednil při úvaze o tom, zda stěžovatel povolenou loterii nebo jinou podobnou hru provozuje prostřednictvím JTHZ. Nejvyšší správní soud tedy, na rozdíl od stěžovatele, nenabyl pochybnosti o tom, že technické aspekty stěžovatelem provozovaných zařízení vzal krajský soud při rozhodování v úvahu.

[21.] Stěžovatel krajskému soudu dále vytýká, že se nijak nevypořádal s otázkou, zda byl poplatek stanoven na osobním daňovém účtu stěžovatele a zda byl řádně předepsán. Krajský soud v napadeném rozhodnutí rovněž neuvádí, zda byl poplatek vyměřen, ať již konkludentně nebo standartním způsobem. Z tohoto pohledu je podle stěžovatele rozhodnutí krajského soudu nepřezkoumatelné. Nejvyšší správní soud k výše uvedené kasační argumentaci uvádí, že krajský soud se otázkou stavu osobního daňového účtu stěžovatele ani otázkou řádného předepsání poplatku nezabýval, neboť stěžovatel uvedené námitky v žalobě neuplatnil. Meritorně 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 (§ 104 odst. 4 s. ř. s.). Námitka nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku z výše uvedeného důvodu tedy nemohla být shledána důvodnou.

[22.] Stěžovatel v kasační stížnosti dále namítá, že se krajský soud nijak nevypořádal s argumentací žalobce a žalovaného ohledně nálezu Ústavního soudu ČR sp. zn. Pl. ÚS 29/10 ve věci obecně závazné vyhlášky města Chrastava, k obsáhlým námitkám proti obecně závazné vyhlášce města Tábor č. 4/2010 a k argumentům týkajícím se formálních vad výroku rozhodnutí správce poplatku obsažených v čl. V. odst. 3 žaloby. Námitku, že se krajský soud nijak nevypořádal s argumentací žalobce a žalovaného ohledně nálezu Ústavního soudu ČR sp. zn. Pl. ÚS 29/10 stěžovatel vznesl zcela nekonkrétně a Nejvyšší správní soud nemůže jednotlivé obecně vznesené námitky stěžovatele konkretizovat, či případná pochybení krajského soudu vyhledávat za stěžovatele. K obecně vznesené námitce se proto lze vyjádřit také pouze v obecné rovině, a to tak, že krajský soud v napadeném rozsudku své dílčí závěry týkající se merita věci podpořil citacemi ze zmiňovaného nálezu Ústavního soudu zcela přiléhavě a přezkoumatelným způsobem. Ve vztahu k dalšímu opět nekonkretizovanému stížnímu tvrzení o nevypořádání námitek proti obecně závazné vyhlášce města Tábor č. 4/2010, Nejvyšší správní soud z napadeného rozsudku zjistil, že krajský soud se otázkou rozporu obecně závazné vyhlášky města Tábor č. 4/2010 se zákonem zabýval a dospěl k závěru, že město Tábor uvedenou obecně závaznou vyhlášku vydalo v rámci zákonného zmocnění v ustanovení § 14 odst. 2 zákona o místních poplatcích a v souladu s ním. Ohledně tvrzené formální vady výroku rozhodnutí Nejvyšší správní soud souhlasí se stěžovatelem, že se krajský soud s uvedenou námitkou měl vypořádat konkrétněji a podrobněji. Z konstatování krajského soudu, že správce poplatku ve výroku svého rozhodnutí uvedl příslušné ustanovení, podle kterého ve věci rozhodoval, je však zřejmé, že žalobní námitku, že výrok rozhodnutí správce poplatku nesplňuje

požadavky § 102 odst. 1 písm. d) daňového řádu, neboť ve výroku nejsou uvedeny všechny právní předpisy, podle nichž bylo rozhodováno, neshledal důvodnou. Nejvyšší správní soud v daném případě konkretizaci výroku rozhodnutí správce poplatku ustanovením § 14 odst. 3 zákona o místních poplatcích a § 155 daňového řádu stejně jako krajský soud považuje za dostatečnou. Účelem ustanovení upravujícího náležitosti a obsah rozhodnutí není uložit správci poplatku povinnost vyjmenovat všechna ustanovení, která byla v daném případě aplikována, či jen pouze jakýmkoli způsobem dotčena, ale umožnit adresátovi daného rozhodnutí identifikovat klíčové právní normy, které byly použity, popř. právní normy, z nichž plyne případná uložená povinnost či sankce. Nejvyšší správní soud s ohledem na výše uvedené stěžovatelem tvrzenou nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku neshledal.

[23.] Nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu stěžovatel spatřuje i ve skutečnosti, že krajský soud pracoval pouze s obecně závaznou vyhláškou města Tábor č. 4/2010, přitom od 1. 1. 2011 platila vyhláška č. 5/2010 a správce poplatku rozhodoval i o žádosti o vrácení přeplatku za období od 1. 1. 2011 do 31. 3. 2011. Stěžovatel uvádí, že své námitky proti vyhlášce směřoval výslovně proti oběma vyhláškám. Nejvyšší správní soud ze soudního spisu zjistil, že stěžovatel v bodě II. 2 žaloby argumentoval, že po dobu rozhodování správce poplatku v předmětné věci, se právní úprava místního poplatku za povolený výherní hrací přístroj nebo jiné technické herní zařízení v ust. § 10a zákona o místních poplatcích nezměnila. Na úrovni obce byl místní poplatek upraven obecně závaznou vyhláškou č. 4/2010 od 12. 7. 2010 do 30. 12. 2010, poté vyhláškou č. 5/2010 s účinností od 1. 1. 2011. Dle obou vyhlášek podléhá místnímu poplatku každý povolený výherní hrací přístroj nebo jiné technické herní zařízení povolené Ministerstvem financí. Vyhlášky se dle stěžovatele neliší okamžikem vzniku a zániku poplatkové povinnosti a stejná právní úprava proto odůvodňuje podání jedné žaloby proti více rozhodnutím najednou. Za situace stejné právní úpravy obou vyhlášek ve vztahu k žalobním námitkám stěžovatele (na což stěžovatel sám v žalobě poukazoval) a jednoznačných závěrů krajského soudu k vyhlášce č. 4/2010, nebyla námitka nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku zdejším soudem shledána důvodnou.

[24.] Stěžovatel má také pochybnosti, zda krajský soud přezkoumával žalobou napadená rozhodnutí z důvodu, že na str. 8 rozsudku uvádí, že žalobce rovněž namítá nesprávnou formulaci a citaci příslušného ustanovení ve výroku rozhodnutí správce poplatku, kdy formulaci „zamítá“ považuje žalobce za vadnou. Stěžovatel namítá, že uvedenou námitku v žalobě neuplatnil. Nejvyšší správní soud ze soudního spisu zjistil, že stěžovatel skutečně uvedenou námitku v žalobě neuplatnil. Přesto je z napadeného rozsudku jednoznačně zřejmé, která rozhodnutí žalovaného krajský soud v předcházejícím řízení ve věci přezkoumával a zdejší soud proto ani tuto kasační námitku neshledal důvodnou.

[25.] S ohledem na výše uvedené lze 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.

[26.] Stěžovatel se dále v kasační stížnosti dovolává stížnostního důvodu uvedeného v § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. Vadu řízení před krajským soudem spatřuje ve skutečnosti, že opakovaně namítal nepřezkoumatelnost rozhodnutí žalovaného z důvodu, že se žalovaný zabýval pouze výkladem pojmu jiné technické herní zařízení a nijak se nezabýval otázkou daňového účtu stěžovatele, stavu na tomto účtu a existencí přeplatku. Krajský soud se v napadeném rozsudku k otázce nepřezkoumatelnosti rozhodnutí žalovaného z důvodu, že se žalovaný nezabýval otázkou daňového účtu stěžovatele, stavu na tomto účtu a existencí

přeplatku, nevyjádřil, a to z důvodu, že stěžovatel takto formulovanou námitku v žalobě neuplatnil. 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.).

[27.] 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.

[28.] 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.

[29.] Stěžovatel v úvodu argumentace zmiňuje rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2013, č. j. 2 Afs 37/2013 – 26, týkající se podobné materie, s jehož závěry vyjadřuje nesouhlas, aniž by hlouběji rozvinul, v jakých ohledech považuje dotčené rozhodnutí za chybné. Ve své argumentaci se přidržuje obecných argumentů, jež však byly v rozhodovací praxi zdejšího soudu již 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.

[30.] 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.*

[31.] 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. nález sp. zn. 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. Dle ustanovení § 17 odst. 1 zákona o loteriích se *výherním hracím přístrojem rozumí kompaktní, funkčně nedělitelné a programově řízené technické zařízení s ovládáním určeným pouze pro jednoho hráče. U výherního hracího přístroje s programovým vybavením umožňujícím současnou hru na více hracích místech více hráčům je každé takové hrací místo rovněž považováno za samostatný výherní hrací přístroj. Tato skutečnost musí být uvedena v osvědčení o provozuschopnosti vydaném podle § 19 odst. 2 písm. c), jakož i ve výpisu z tohoto osvědčení.* Vlastnosti však nelze dovozovat primárně z technických parametrů přístroje, nýbrž především z jejich funkce. Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že z hlediska poplatkové povinnosti není rozhodné, na jakém principu a prostřednictvím čeho je povolená hra provozována, ale klíčová je především její vnější forma zpřístupněná uživateli.

[32.] 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.

[33.] 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.

[34.] 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 něj jasně patrná a nevzbuzuje výraznější interpretační pochybnosti.

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

[36.] 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 právě i umístění konkrétních interaktivních videoloterních terminálů (VLT) v přesně specifikovaném počtu, na přesně uvedených konkrétních adresách. Povolení jiné hry, je tedy nutné vnímat jako nedílný celek, jehož integrální součástí jsou podmínky jejího provozování. Pokud se tedy provozovatel rozhodne tato koncová zařízení například přesunout do jiných provozoven či rozšířit jejich počet, přistoupí Ministerstvo financí k doplnění původně vydaného povolení, ve smyslu úpravy jeho podmínek. Zda výrok takového povolení zní „povoluje“ nebo „schvaluje“, není podle názoru zdejšího soudu podstatné, neboť je třeba vycházet z materiální podstaty takového rozhodnutí, a tou je změna (eventuálně doplnění) již vydaného rozhodnutí na podkladě změny podstatných okolností u žadatele o povolení k provozování loterie nebo jiné hry. Lze si tudíž představit i situaci, kdy by stěžovatel požádal o rozšíření počtu VLT nebo o jejich přemístění, avšak Ministerstvo financí by jeho žádosti z určitých důvodů nevyhovělo a umístění těchto dalších VLT nebo jejich přemístění by dodatečně nepovolilo (neschválilo).

[37.] 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.

[38.] 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 libertate*, na jejíž dodržení stěžovatel naléhal, nedostala prostor pro svou aplikaci.

[39.] K těmto opakovaným námitkám spočívajících v prolomení zásady *in dubio 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 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 mitius* neshledal.

V. Závěr

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

[41.] 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.).

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 29. listopadu 2013

JUDr. Ludmila Valentová
předsedkyně senátu