



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Václava Roučky a soudců JUDr. Petra Kuchynky a Mgr. Jaroslava Škopka v právní věci **žalobkyně: SLOT Group, a.s.**, se sídlem Jáchymovská 142, Karlovy Vary, IČ 627 41 560, *zastoupené Mgr. Alešem Smetankou, advokátem Kocián Šolc Balaščík, advokátní kancelář, s.r.o., se sídlem Jungmannova 745/24, Praha 1*, proti **žalovanému: Magistrát města Plzně**, se sídlem Škroupova 5, Plzeň, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 9. 12. 2013, čj. MMP/254844/13,

t a k t o :

I. Rozhodnutí Magistrátu města Plzně ze dne 9. 12. 2013, čj. MMP/254844/13, se z r u š u j e a v ě c s e v r a c í k d a l š í m u řízení žalovanému.

II. Žalovaný je povinen nahradit žalobkyni náklady řízení ve výši 11.228,- Kč, k rukám zástupce žalobkyně Mgr. Aleše Smetanky do jednoho měsíce od právní moci tohoto rozsudku.

O d ů v o d n ě n í

I. Předmět řízení

Mezi účastníky řízení je spor o místní poplatek za provozovaný výherní hrací přístroj nebo jiné technické herní zařízení povolené Ministerstvem financí podle jiného právního předpisu. Místní poplatky byly v rozhodné době upraveny zákonem č. 565/1990 Sb., o místních poplatcích, ve znění účinném od 16. 6. 2010 [kdy nabyl účinnosti zákon č. 183/2010 Sb.] do 13. 10. 2011 [když následujícího dne nabyl účinnosti zákon č. 300/2011

Sb.] (dále též jen „*zákon o místních poplatcích*“). Loterie byly v rozhodné době upraveny zákonem č. 202/1990 Sb., o loteriích a jiných podobných hrách, ve znění účinném od 1. 9. 2008 do 13. 10. 2011 (dále též jen „*zákon o loteriích*“). Pro území města Plzně byl místní poplatek za provozovaný výherní hrací přístroj nebo jiné technické herní zařízení povolené Ministerstvem financí podle jiného právního předpisu v rozhodném období upraven vyhláškou města Plzně č. 43/1998, ve znění vyhlášek statutárního města Plzně č. 52/1998, č. 15/2005 a č. 7/2010 [a od 3. 6. 2011 též ve znění vyhlášky statutárního města Plzně č. 3/2011] (dále též jen „*vyhláška města Plzně*“).

Úřad městského obvodu Plzeň 3 (dále též jen „*správce poplatku*“) vyměřil žalobkyni podle § 11 zákona o místních poplatcích, vyhlášky města Plzně a daňového řádu výše uvedený místní poplatek **I.** za období *od 1. 10. 2010 do 31. 12. 2010* v částce 238.098,- Kč [platebním výměrem ze dne 4. 7. 2012, čj. UMO3/22809/12; žalobkyně užívá zkratky „*Platební výměr I.*“], **II.** za období *od 1. 1. 2011 do 31. 3. 2011* v částce 294.612,- Kč [platebním výměrem ze dne 4. 7. 2012, čj. UMO3/22810/12; žalobkyně užívá zkratky „*Platební výměr II.*“], **III.** za období *od 1. 4. 2011 do 30. 6. 2011* v částce 322.913,- Kč [platebním výměrem ze dne 4. 7. 2012, čj. UMO3/22811/12; žalobkyně užívá zkratky „*Platební výměr III.*“], **IV.** za období *od 1. 7. 2011 do 30. 9. 2011* v částce 291.142,- Kč [platebním výměrem ze dne 4. 7. 2012, čj. UMO3/22812/12; žalobkyně užívá zkratky „*Platební výměr IV.*“] a **V.** za období *od 1. 10. 2011 do 31. 12. 2011* v částce 308.370,- Kč [platebním výměrem ze dne 4. 7. 2012, čj. UMO3/22813/12; žalobkyně užívá zkratky „*Platební výměr V.*“] [sumárně hovoří žalobkyně o „*Platebních výměrech*“].

Proti těmto platebním výměrům správce poplatku se žalobkyně odvolala.

Rozhodnutím ze dne 9. 12. 2013, čj. MMP/254844/13 [žalobkyně tu hovoří o „*Rozhodnutí*“], Magistrát města Plzně (dále též jen „*odvolací orgán*“) podle § 116 odst. 1 písm. a) daňového řádu změnil **I.** platební výměr ze dne 4. 7. 2012, čj. UMO3/22809/12, tak, že se žalobkyni vyměřuje výše uvedený místní poplatek za období *od 1. 10. 2010 do 31. 12. 2010* v částce 213.968,- Kč, **II.** platební výměr ze dne 4. 7. 2012, čj. UMO3/22810/12, tak, že se žalobkyni vyměřuje výše uvedený místní poplatek za období *od 1. 1. 2011 do 31. 3. 2011* v částce 266.167,- Kč, **III.** platební výměr ze dne 4. 7. 2012, čj. UMO3/22811/12, tak, že se žalobkyni vyměřuje výše uvedený místní poplatek za období *od 1. 4. 2011 do 30. 6. 2011* v částce 292.913,- Kč, **IV.** platební výměr ze dne 4. 7. 2012, čj. UMO3/22812/12, tak, že se žalobkyni vyměřuje výše uvedený místní poplatek za období *od 1. 7. 2011 do 30. 9. 2011* v částce 261.142,- Kč, a **V.** platební výměr ze dne 4. 7. 2012, čj. UMO3/22813/12, tak, že se žalobkyni vyměřuje výše uvedený místní poplatek za období *od 1. 10. 2011 do 31. 12. 2011* v částce 278.370,- Kč.

II. Žalobní body

Žaloba se skládá z šesti částí (skupin žalobních bodů). Část **I.** žaloby [Nepřezkoumatelnost a další vady Rozhodnutí] se člení na **1)** Nepřezkoumatelnost Rozhodnutí a **2)** Další vady Rozhodnutí, resp. Platebních výměrů.

Sub I./1) [Nepřezkoumatelnost Rozhodnutí] žaloby je žalobkyně přesvědčena o tom, že primárním důvodem pro zrušení Rozhodnutí je jeho nepřezkoumatelnost pro vnitřní rozpornost, nesrozumitelnost a současně i pro nedostatek důvodů. Rozhodnutí, kterým se rozhoduje o právech a povinnostech poplatníka, musí být srozumitelné a současně musí být odůvodněno, jinak takovéto rozhodnutí nelze považovat za zákonné rozhodnutí ve smyslu § 101 odst. 1 daňového řádu. Srozumitelné správní rozhodnutí nemůže obsahovat vnitřní a vzájemné rozpory a nelogičnosti. Řádné odůvodnění rozhodnutí musí být přesvědčivé a musí z něj být jasně seznatelné důvody a úvahy, kterými se správce poplatku, resp. odvolací orgán, při rozhodování řídil. Žalobkyně tu poukázala na ustálenou rozhodovací praxi Nejvyššího správního soudu, zejména na rozhodnutí ze dne 21. 12. 2005, čj. 1 As 39/2004-75, a ze dne 3. 7. 2009, čj. 9 As 71/2008-109. Žalobkyně poukazuje na to, že výrok Rozhodnutí obsahuje vnitřní rozpory a nelogičnosti, pokud jde o určení (výpočet) místního poplatku ve vztahu k jednotlivým zpoplatňovaným koncovým zařízením. Z obsahu Platebních výměrů a ze skutečnosti, že Rozhodnutí *de facto* Platební výměry potvrdilo, lze pouze dovozovat, že žalovaný považoval pro výpočet místního poplatku za rozhodnou dobu povolení každého zpoplatňovaného koncového zařízení. Ovšem u zpoplatňovaných koncových zařízení se ve výroku Rozhodnutí neuvádí počet dnů, pro které byla tato jednotlivá zařízení povolena, přestože žalovaný vyměřuje u každého takového zařízení daný poplatek. Z výroku Rozhodnutí tak není seznatelné, za jakou konkrétní část zpoplatňovaného období žalovaný (resp. správce poplatku) vyměřil místní poplatek u jednotlivých zpoplatněných koncových zařízení, když uváděná poplatková povinnost není u všech případů stejná, tj. v maximální výši 5.000,- Kč, ale mění se. Rozhodnutí jsou tedy v tak zásadní otázce, jakou je určení doby zpoplatnění místním poplatkem, resp. počátek a konec poplatkové povinnosti, vnitřně rozporná a nesrozumitelná, neboť z nich není žádným způsobem seznatelné, jak žalovaný dospěl u každého jednotlivého koncového terminálu uvedeného v Rozhodnutí k výši vyměřeného místního poplatku. Rozhodnutí proto musí být již z tohoto důvodu hodnocena jako nepřezkoumatelná. Žalobkyně zde odkazuje na rozhodnutí Krajského soudu v Brně ze dne 30. 5. 2013, čj. 31 Af 25/2012-234 („*Při jakémkoli vyměření místního poplatku musí být najisto postaven předmět místního poplatku a počátek poplatkové povinnosti.*“). Nepřezkoumatelnost Rozhodnutí, resp. jím změněných Platebních výměrů, pro vnitřní rozpornost a nesrozumitelnost je dána také tím, jakým způsobem žalovaný přistoupil ke změně Platebních výměrů. Žalovaný, aniž by jakkoli vymezil, jaká část Platebních výměrů je rušena, doplnil do jednotlivých výměrů další část výroku, která stanovuje odlišnou výši a specifikaci místního poplatku, než jaká se nadále nachází v Platebních výměrech (neboť nebyla rozhodnutím zrušena). Nelze pak ponechat stranou ani rozpornost výroku Rozhodnutí a odůvodnění Rozhodnutí v otázce, jaká část místních poplatků je předepisována k úhradě. Přestože v odůvodnění Rozhodnutí žalovaný uvádí, že vyměřovaná částka byla Společností již zaplacená (ba dokonce vznikl Společnosti v tomto případě přeplatek), ve výrocích měnících Platební výměry předepisuje k úhradě příslušné částky. Nepřezkoumatelnost Rozhodnutí (a potažmo i Platebních výměrů) je dále dána pro nedostatek důvodů, neboť odůvodnění napadených správních rozhodnutí je velice kusé a v převážné míře se omezuje na konstatování námitek žalobkyně, přičemž neobsahuje žádnou ucelenou přesvědčivou argumentaci. Žalovaný, přestože je mu znám žalobkynin zastávaný výklad otázky předmětu zpoplatnění „jiných technických herních zařízení“ v případě sázkových her provozovaných prostřednictvím CLS s koncovými terminály, stejně jako předpokladu zpoplatnění v podobě uvedení koncového terminálu do provozu, se v odůvodnění Rozhodnutí dostatečným

způsobem nevyjádřil, proč tento výklad zastávaný žalobkyní odmítá akceptovat. Z Rozhodnutí tak nejsou seznatelné přesvědčivé a právně relevantní důvody a argumenty, pro které žalovaný upřednostnil jim zastávaný výklad před výkladem zastávaným žalobkyní jakožto poplatníkem. Stejně tak není z Rozhodnutí ani z Platebních výměrů patrné, proč žalovaný a správce poplatku zcela pominuli níže popsané právní zásady ovládající oblast daní a poplatků. V případě odvolací námitky žalobkyně, že v několika případech došlo k tomu, že správce poplatku chybně zpoplatnil koncové terminály, které vůbec nebyly povoleny na území Městského obvodu Plzeň 3, se žalovaný dokonce žádným způsobem nevyjadřuje. Tím, že žalovaný zatížil Rozhodnutí (resp. správce poplatku Platební výměry) vadou nepřezkoumatelnosti, současně porušil ústavně a mezinárodněprávně garantované právo žalobkyně na spravedlivý proces ve smyslu čl. 36 odst. 1 Listiny základních práv a svobod a čl. 6 odst. 1 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod.

Sub I./2) [Další vady Rozhodnutí, resp. Platebních výměrů] žaloby je žalobkyně dále přesvědčena o tom, že Rozhodnutí, resp. jemu předcházející Platební výměry, trpí také dalšími vadami, které taktéž způsobují nezákonnost napadených správních rozhodnutí, pro které by měla být tato rozhodnutí zrušena. Správce poplatku i žalovaný neúplně a nesprávně zjistili skutkový stav věci, když v rozporu se žalobcovým ohlášením a skutečným stavem věci dokonce zpoplatnili koncové terminály, které byly povoleny k provozování na jiné území než území Městského obvodu Plzeň 3, a žalovaný, resp. správce poplatku je přesto v tomto případě učinili předmětem místního poplatku. Přestože žalobkyně tuto skutečnost namítala již v odvolání proti Platebním výměrům, žalovaný v osmi případech specifikovaných na str. 9 žaloby zpoplatnění koncových terminálů povolených mimo území uvedeného městského obvodu ponechal. Tam uvedené koncové terminály tudíž neměly být Rozhodnutím (resp. Platebními výměry) vůbec zpoplatněny. Pokud tak žalovaný, resp. správce poplatku učinili, zatížili svá rozhodnutí vadou nezákonnosti, v důsledku které došlo k nesprávnému a nezákonnému navýšení uložené poplatkové povinnosti.

V části *II.* žaloby [*Nesprávné posouzení předmětu zpoplatnění místními poplatky*] se brojí proti tomu, že žalovaný, jakož i správce poplatku, předmětnou věc nesprávně posoudili po právní stránce, když v rozporu se zákonem o místních poplatcích a zákonem o loteriích zcela nesprávně posoudili předmět zpoplatnění místními poplatky, resp. otázku, co má být v případě provozování *centrálního loterního systému s interaktivními videoloterními terminály* (dále též jen „CLS“) považováno za *technické herní zařízení povolené Ministerstvem financí podle jiného právního předpisu* ve smyslu § 1 písm. g) zákona o místních poplatcích (a tudíž předmětem místního poplatku), a namísto CLS jako celku zpoplatnili místním poplatkem jednotlivé koncové (interaktivní videoloterní) terminály, byť jsou tyto koncové terminály pouhými neoddělitelnými součástmi CLS, coby jednoho funkčně nedělitelného technického herního zařízení, jehož prostřednictvím jsou provozovány loterie a jiné podobné hry povolené Ministerstvem financí dle § 50 odst. 3 zákona o loteriích [tato skupina žalobních bodů je podrobně rozvedena na str. 9 až 17 žaloby].

V části *III.* žaloby [*Žalovaný, resp. správce poplatku nerespektoval požadavek na uvedení technického herního zařízení do provozu*] žalobkyně namítá, že žalovaný, resp. správce poplatku nesprávně (v rozporu se zákonem o místních poplatcích a zákonem o loteriích) vyhodnotili předpoklady vzniku poplatkové povinnosti, když za takovýto

předpoklad nepovažovali uvedení jiného technického herního zařízení do provozu [tato skupina žalobních bodů je podrobně rozvedena na str. 18 až 23 žaloby].

V části *IV.* žaloby [*Rozpor správních rozhodnutí s vyhláškou města Plzně jako samostatný důvod nezákonnosti*] žalobkyně namítá, že Platební výměry a Rozhodnutí byly vydány v rozporu s vyhláškou města Plzně (a potažmo i zákonem o místních poplatcích), jelikož poplatková povinnost žalobci na základě této vyhlášky v rozhodném období v případě předmětných CLS (dle žalobkyní zastávaného výkladu pojmu „jiná technická herní zařízení“), ale též v případě naprosté většiny koncových zařízení (dle správními orgány zastávaného pojmu „jiná technická herní zařízení“) vůbec nemohla vzniknout [tato skupina žalobních bodů je podrobně rozvedena na str. 23 až 27 žaloby].

V části *V.* žaloby [*Nerespektování obecných právních zásad ze strany správních orgánů*] žalobkyně poukazuje na to, že žalovaný, jakož i správce poplatku, navíc při svém výkladu předmětu zpoplatnění místními poplatky nezohlednili, v rozporu s ustálenou judikaturou Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu týkající se problematiky existence více výkladů veřejnoprávní normy, obecné právní zásady *in dubio pro libertate*, resp. *in dubio mitius* [tato skupina žalobních bodů je podrobně rozvedena na str. 27 až 30 žaloby].

V části *VI.* žaloby [*Další vady Rozhodnutí, resp. Platebních výměrů*] je žalobkyně přesvědčena o tom, že správce poplatku i žalovaný neúplně a nesprávně zjistili skutkový stav věci, když v rozporu se žalobcovým ohlášením a skutečným stavem věci dokonce zpoplatnili koncové terminály, u kterých povolení k provozování skončilo (nabylo právní mocí příslušné zrušující rozhodnutí Ministerstva) v některých případech ještě před rozhodným obdobím, v jiných případech v průběhu rozhodného období. Na str. 30 žaloby uvedené koncové terminály neměly být Rozhodnutím (resp. Platebními výměry) zpoplatněny za celá zpoplatňovaná období, když ve dvou případech skončilo povolení ještě před zpoplatňovanými obdobími a ve zbývajících případech pak v průběhu zpoplatňovaného období. Pokud tak Správce poplatku neučinil a žalovaný tuto skutečnost v Rozhodnutí akceptoval, zatížily oba správní orgány svá rozhodnutí vadou nezákonnosti, v důsledku které došlo k nesprávnému a nezákonnému navýšení uložené poplatkové povinnosti.

III. Vyjádření žalovaného správního orgánu

V písemném vyjádření k žalobě Magistrát města Plzně dne 17. 3. 2014 odkázal na právní názor vyjádřený v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí ze dne 9. 12. 2013, čj. MMP/254844/13.

IV. Argumentace soudu

IV.1 Nepřezkoumatelnost a další vady (část I. žaloby)

V této skupině žalobních bodů žalobkyně brojí proti podobě změny napadených platebních výměrů, proti nekonkretizaci zpoplatňovaného období u některých herních (koncových) zařízení a proti obsahu odůvodnění rozhodnutí odvolacího orgánu.

K námitce směřující proti podobě změny napadených platebních výměrů soud uvádí, že podle § 116 odst. 1 písm. a) daňového řádu odvolací orgán napadené rozhodnutí změnil. Daňový řád neupravuje podobu změny napadeného rozhodnutí. Ta může mít podle soudu v zásadě tři podoby: do rozhodnutí je možné něco doplnit nebo část textu je možné nahradit jiným textem (aniž se něco ruší) anebo z rozhodnutí je možné něco vypustit (tj. částečně je zrušit). Tyto tři možnosti samozřejmě lze v konkrétních případech kombinovat. Formální stránka změny rozhodnutí není v právních předpisech rozpracována, inspiraci by tudíž bylo možno hledat zejména v čl. 56 až 58 legislativních pravidel vlády (schválených usnesením vlády ze dne 19. 3. 1998 č. 188 a změněných řadou dalších usnesení vlády) [viz www.vlada.cz]. Základním požadavkem je tu podle soudu úplnost, určitost a srozumitelnost změny rozhodnutí. V daném případě odvolací orgán změnil platební výměry tak, že výrok správce poplatku nahradil svým vlastním – jen z části odlišným – výrokem. Současně odvolací orgán v odůvodnění svého rozhodnutí zareagoval na platby, které byly žalobkyní uhrazeny do vydání žalobou napadeného rozhodnutí o odvolání. Soud má za to, že zde byla použita adekvátní podoba změny. Za této situace není zřejmo, že by žalovaný správní orgán v tomto ohledu své rozhodnutí, resp. jím změněné platební výměry zatížil nepřezkoumatelností spočívající ve vnitřní rozpornosti a nesrozumitelnosti.

Žalobkyně dále uplatnila námitku nekonkretizace zpoplatňovaného období u některých herních (koncových) zařízení. K tomu soud konstatuje, že správce poplatku i odvolací orgán uvedli ve výroku svých rozhodnutí – kromě jiného – „Číslo rozhodnutí MF“ a „Seznam povolených zařízení“ se sloupce *Název zařízení, Typ zařízení, Výrobní číslo a Poplatek*. Podle názoru soudu je doba zpoplatnění údajem velice relevantním. V případě, že ve sloupci „Poplatek“ je uvedena částka 5.000,- Kč, lze mít za to, že je uvažována celá tříměsíční lhůta (čl. 5 odst. 1 věta první vyhlášky města Plzně), avšak v případě, že v onom sloupci je uvedena částka nižší částka, není možno dovodit konkrétní zpoplatňované období u předmětných jiných technických herních zařízení. Je sice pravda, že vcelku jednoduchým početním úkonem i v takových případech lze dojít k počtu zpoplatněných dní (viz čl. 5 odst. 1 věta druhá vyhlášky města Plzně), není zde však možno bez dalšího zjistit správními orgány uvažovaný den vzniku nebo den zániku anebo obojí poplatkové povinnosti. Ba co víc, uvedené nelze zjistit nejen z výroku rozhodnutí, ale ani z jejich odůvodnění. Soudu je z úřední činnosti známa značná variabilita rozhodnutí správních orgánů ve věcech místního poplatku za jiná technická herní zařízení povolená Ministerstvem financí podle jiného právního předpisu. Ne vždy jsou údaje, o něž je spor v této námitce, obsaženy ve výroku rozhodnutí, někdy bývají uvedeny v jejich odůvodnění. Obvykle však jsou příjemcům rozhodnutí vyjeveny. I když délka poplatkové povinnosti je primárně založena ohlašovací povinností, nelze nevidět, že zejména u jiných technických herních zařízení povolených Ministerstvem financí tu může být a bývá neakceptace správními orgány jak co do počátku, tak co konce zpoplatňované doby. Z tohoto důvodu nutno trvat na seznatelnosti toho, jaká zjištění tu správní orgán učinil, přímo z příslušného rozhodnutí (lépe z výroku, stačily by podle názoru tohoto soudu ovšem i informace uvedené v odůvodnění rozhodnutí). Že by si poplatník nebo přezkoumávající soud měli správními orgány zjištěný vznik a zánik poplatkové povinnosti sami rekonstruovat podle podaných ohlášení, výsledků součinnosti mezi správcem poplatku a poplatníkem a/nebo různých poznámek správce poplatku, by byl názorem evidentně vybočujícím z mantinelů požadavků na českou daňovou (poplatkovou) správu. Soud tedy souhlasí s žalobkyní, že Rozhodnutí i Platební výměry jsou v zásadní otázce, jakou je určení doby zpoplatnění

místním poplatkem, resp. počátek a konec poplatkové povinnosti, nesrozumitelná, neboť z nich není žádným způsobem zjištělné, jak žalovaný správní orgán dospěl u každého jednotlivého koncového terminálu uvedeného v Rozhodnutí k výši vyměřeného místního poplatku. Z tohoto důvodu skutečně musí být předmětná rozhodnutí hodnocena jako nepřezkoumatelná.

K námitce směřující proti obsahu odůvodnění rozhodnutí odvolacího orgánu soud uvádí, že podle § 116 odst. 2 daňového řádu musí být v odůvodnění rozhodnutí o odvolání vypořádány všechny důvody, v nichž odvolatel spatřuje nesprávnosti nebo nezákonnosti napadeného rozhodnutí.

Odůvodnění odvolacího rozhodnutí tedy musí příjemci rozhodnutí poskytnout informaci o tom, jaké důvody vedly odvolací orgán k tomu, aby o odvolání rozhodl způsobem uvedeným ve výroku napadeného rozhodnutí. Ust. § 116 odst. 2 daňového řádu stanoví požadavky na odůvodnění rozhodnutí o odvolání, nejde však o požadavky jediné. Na odvolací rozhodnutí se vztahují náležitosti, které musí obsahovat odůvodnění každého daňového rozhodnutí, jak jsou uvedeny v § 102 odst. 3 a 4 daňového řádu, a proto i pro odůvodnění odvolacího rozhodnutí beze zbytku platí to, co je třeba dovodit z oněch ustanovení. Nutnost jasného, srozumitelného a přesvědčivého odůvodnění odvolacího rozhodnutí je ještě umocněna tím, že jde o rozhodnutí konečné. Povinnost odvolacího orgánu vypořádat se v odůvodnění rozhodnutí se všemi námitkami odvolatele je předpokladem přezkoumatelnosti rozhodnutí o odvolání. Má-li být odvolatel přesvědčen o správnosti rozhodnutí o odvolání, musí mít možnost z něj zjistit, že se odvolací orgán zabýval všemi jeho námitkami, a jaké závěry o nich učinil. Proto i za situace, kdy námitky odvolatele nejsou podle odvolacího orgánu pro věc podstatné, důkazy, které navrhuje, nemohou podle něho přinést do skutkových zjištění nic nového či se např. odvolatel mýlí v názoru na právní posouzení věci, musí odvolací orgán v odůvodnění rozhodnutí i na tyto odvolatelovy důvody reagovat a uvést k nim své argumenty. Pokud by odvolací orgán některý z odvolatelových důvodů v odůvodnění pominul, bylo by odvolací rozhodnutí v této části nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů.

Soud je toho názoru, že v daném případě je třeba rozlišovat vypořádání se odvolacího správního orgánu s hlavními a vedlejšími námitkami odvolatele.

V žalobou napadeném rozhodnutí o odvolání se k otázce „jiných technických herních zařízení“ uvádí:

„... zákon č. 202/1990 Sb., o loteriích a jiných podobných hrách, v platném znění (dále jen „zákon o loteriích“) pojem „jiné technické herní zařízení“ výslovně neuvádí ani nedefinuje, nicméně uvádí pojmy de facto obdobné, tj. „podobné zařízení“ (§ 2 písm. e), „mechanické zařízení“ (§ 2 písm. i), „technické zařízení obsluhované přímo sázejícím“ (§ 2 písm. j).

Pojem loterie a jiná podobná hra je nesystémově směřován s pojmem zařízení, na němž je tato hra provozována. Důvodem je skutečnost, že v rámci druhů loterií a jiných podobných her převažují tzv. „technické hry“, jejichž provozování není myslitelné bez toho, že by v povolení nebyla specifikována konkrétní herní zařízení, v jejichž softwaru je „zakomponována“ příslušná hra a pouze jejichž prostřednictvím lze takovou hru realizovat.

Tak tomu je také v případě loterií a jiných podobných her upravených v části první až čtvrté zákona o loteriích a povolovaných Ministerstvem financí na základě zmocnění uvedeném v § 50 odst. 3 zákona o loteriích. Právě v této kategorii her podle § 50 odst. 3 zákona o loteriích převažují „technické hry“ typu videoloterní terminály, elektromechanické rulety, vícemístná technická zařízení, tj. hry, které by bez povolení herního zařízení, které zabezpečuje realizaci herního procesu, nebylo vůbec možno provozovat.

Lze proto s použitím standardních interpretačních metod dojít k jednoznačnému výkladu pojmu technické herní zařízení. Jiným technickým herním zařízením ve smyslu zákona o loteriích je třeba rozumět takové technické zařízení odlišné od výherního hracího přístroje podle ustanovení § 17 zákona o loteriích, které je funkčně nedělitelné a slouží k realizaci loterie nebo jiné podobné hry ve smyslu § 1 odst. 1 zákona o loteriích, a to celého procesu od samého počátku do jeho konce. Nezáleží přitom na tom, zda je zařízení, jímž je loterie a jiná podobná hra provozována, postaveno na principu mechanickém, elektromechanickém, elektronickém či obdobném.

Pokud jde o v současné době nejpočetněji zastoupené technické herní zařízení povolené Ministerstvem financí, tedy o systém pro provozování sázkových her pomocí centrálního loterního systému s interaktivními videoloterními terminály, pak je z pohledu funkční nedělitelnosti nutné považovat za „technické herní zařízení“ každou dále funkčně nedělitelnou část tohoto systému, která je schopna realizovat celý herní proces a která se kromě centrální jednotky a koncového terminálu skládá z celé řady dalších dílčích komponent a součástí tvořících společně s centrální jednotkou a koncovým terminálem funkčně nedělitelné technické herní zařízení sloužící k realizaci loterie a jiné podobné hry. Z výše uvedeného vyplývá, že předmětem poplatku se stává každý Ministerstvem financí povolený koncový terminál, který je pomocí dalších dílčích komponent systému napojen na centrální jednotku, a je tudíž ve spojení s touto jednotkou schopen realizovat hru od samého počátku do jeho konce. Odlišný způsob povolování je důvodem, proč nejsou některá technologicky a funkčně obdobná technická herní zařízení zatížena místním poplatkem vůbec či jsou na rozdíl od obdobných technických herních zařízení zpoplatněna odlišně.

Systém pro provozování sázkových her pomocí centrálního loterního systému s interaktivními videoloterními terminály lze označit za technické zařízení nekompaktní, tj. za zařízení, které umožňuje rozšiřování, případně ubírání počtu koncových zařízení v rámci jednoho technického zařízení. Tuto skutečnost také zohledňuje Ministerstvo financí při jeho povolování, když umožňuje tzv. „Základní povolení“ dalšími povoleními rozšiřovat či doplňovat o další koncové interaktivní videoloterní terminály s tím, že každý z těchto koncových interaktivních videoloterních terminálů je schopen ve spojení s centrální jednotkou realizovat hru od samého počátku do jeho konce. Jednotlivé koncové interaktivní videoloterní terminály nejsou žádným způsobem závislé samy na sobě s centrální jednotkou, tj. jsou nezávislé na ostatních zařízeních.

Klasické výherní hrací přístroje jsou kompaktní funkční nedělitelná technická herní zařízení programově řízená z toho jednoho výherního hracího přístroje, tzn. jednotlivý výherní hrací přístroj realizuje hru sám o sobě a nepotřebuje žádné další součásti k tomu, aby byla hra realizována od samého počátku až do konce. Na rozdíl od toho centrální loterní systém s interaktivním videoloterním terminálem potřebuje nejen jednotlivé koncové interaktivní videoloterní terminály, ale i další součásti k tomu, aby hra byla realizovatelná.

Centrální loterní systém je elektronický systém, který sestává z centrální řídicí jednotky, místní kontrolní jednotky a početně neomezených koncových zařízení –

interaktivních videoloterních terminálů a tvoří jeden funkčně nedělitelný celek. Koncové interaktivní videoloterní terminály jsou jediným článkem systému přímo ovládaným účastníkem hry.“ (str. 14 až 15 rozhodnutí Magistrátu města Plzně ze dne 9. 12. 2013, čj. MMP/254844/13).

Z této rekapitulace podle soudu plyne, že odvolací orgán tu ohledně hlavní sporné otázky svůj názor prezentoval a názoru odvolatele oponoval, a to v souladu s požadavkem stanoveným v § 116 odst. 2 daňového řádu.

Pokud jde o vedlejší námitky, v odvolání proti předmětným platebním výměrům jsou uplatněny údaje o koncových terminálech, jejichž provoz byl v rozhodných obdobích povolen pro jiná území, než je území městského obvodu Plzeň 3 (str. 20-21 odvolání). Odvolací orgán se však s těmito tvrzeními odvolatele vyrovnal jen dílčím způsobem, a proto je oprávněná námitka žalobkyně, že se žalovaný správní orgán v rozporu s § 116 odst. 2 daňového řádu nevypořádal s tím, že podle odvolatele neměly být z důvodu povolení pro jiná území, než je území městského obvodu Plzeň 3, zpoplatněny koncové terminály v. č. 0612P0201, 0701C0342, 0705P0390, 0705P0401, 0707C0783, 0707P0492, 0802C0001 a 0709P0615.

Vzhledem k uvedenému shledal soud tuto skupinu žalobních bodů částečně důvodnou.

IV.2 Předmět zpoplatnění místními poplatky (část II. žaloby)

Ohledně předmětu zpoplatnění došel Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 31. 5. 2013, čj. 2 Afs 37/2013-26, k tomuto závěru: „*I. Interaktivní videoloterijní terminál představuje „jiné technické zařízení“ ve smyslu § 10a zákona č. 565/1990 Sb., o místních poplatcích, ve znění po změně provedené zákonem č. 183/2010 Sb. Zpoplatnění proto podléhá každý koncový terminál, nejen centrální loterní jednotka.*“.

Tímto rozsudkem založil Nejvyšší správní soud ustálenou judikaturu k výkladu pojmu „jiné technické herní zařízení“, již se nadále dovolávají krajské soudy i sám Nejvyšší správní soud a na niž zdejší soud, který se s ní zcela ztotožňuje, v plném rozsahu odkazuje (jde tu o body 18 až 29 citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu) [srov. též např. body 21 až 27 rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 10. 2014, čj. 9 Afs 125/2013-102].

Skupina žalobních bodů obsažená v části II. žaloby tedy nemůže být pokládána za důvodnou.

IV.3 Požadavek uvedení technického herního zařízení do provozu (část III. žaloby)

Ohledně tohoto požadavku došel Nejvyšší správní soud v tomtéž rozsudku ze dne 31. 5. 2013, čj. 2 Afs 37/2013-26, k tomuto závěru: „*II. Ustanovení § 10a odst. 1 zákona č. 565/1990 Sb., o místních poplatcích, je třeba vykládat tak, že poplatku podléhá každý povolený a nikoliv provozovaný hrací přístroj nebo jiné technické herní zařízení.*“.

Uvedeným rozsudkem Nejvyšší správní soud dále založil ustálenou judikaturu k otázce, zda poplatku podléhá každé povolené nebo jen provozované jiné technické herní zařízení, kteréžto interpretace se nadále dovolávají krajské soudy i sám Nejvyšší správní soud

a na niž zdejší soud, který se rovněž s ní zcela ztotožňuje, v plném rozsahu odkazuje (jedná se zde o body 30 až 36 citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu).

Ani skupina žalobních bodů obsažená v části III. žaloby nemůže být tedy považována za důvodnou.

IV.4 Rozpor správních rozhodnutí s vyhláškou města Plzně (část IV. žaloby)

Soud se dále zabýval aplikovatelností vyhlášky města Plzně v otázce vzniku poplatkové povinnosti, když z jejího obsahu není podle žalobkyně možné jednoznačně dovodit vznik poplatkové povinnosti za herní (koncová) zařízení povolená před nabytím její účinnosti.

Podle § 14 odst. 2 věty první zákona o místních poplatcích poplatky zavede obec obecně závaznou vyhláškou, ve které upraví podrobnosti jejich vybírání, zejména stanoví konkrétní sazbu poplatku, vznik a zánik poplatkové povinnosti, lhůty pro plnění ohlašovací povinnosti, splatnost, úlevy a případné osvobození od poplatků. Bližší podobu ani nároky na znění konkrétních ustanovení vyhlášky zákon neukládá, soud se proto ztotožňuje s dříve vyslovenými názory, že z hlediska posouzení dodržení obsahových náležitostí obecně závazné vyhlášky je rozhodné, zda lze okamžik vzniku poplatkové povinnosti z obecně závazné vyhlášky určit. Absence samostatného ustanovení výslovně upravujícího vznik a zánik poplatkové povinnosti tedy nemusí automaticky znamenat neaplikovatelnost předmětné vyhlášky.

Podle čl. 2 vyhlášky města Plzně [*Předmět poplatku*] poplatku podléhá každý povolený výherní hrací přístroj nebo jiné technické herní zařízení povolené Ministerstvem financí ve smyslu ust. zákona ČNR č. 202/1990 Sb., o loteriích a jiných podobných hrách, ve znění pozdějších předpisů. Ve smyslu čl. 4 odst. 1 věty druhé této vyhlášky [*Ohlašovací povinnost*] v případě, kdy Ministerstvo financí vydává povolení jiného technického herního zařízení, je poplatník povinen ohlásit písemně den povolení jiného technického herního zařízení, a to ve lhůtě 15 dnů. Ve smyslu čl. 6 uvedené vyhlášky [*Vznik a zánik poplatkové povinnosti*] poplatková povinnost vzniká dnem povolení jiného technického herního zařízení povoleného Ministerstvem financí (*odst. 1*) a poplatková povinnost zaniká dnem skončení platnosti povolení jiného technického herního zařízení povoleného Ministerstvem financí (*odst. 2*).

Soud je přesvědčen, že vztažení poplatkové povinnosti i na jiná technická herní zařízení povolená před nabytím účinnosti příslušné obecně závazné vyhlášky může být upraveno naprosto explicitně nebo může být z obsahu obecně závazné vyhlášky zcela zřejmé anebo na základě obsahu obecně závazné vyhlášky lze o něm důvodně pochybovat. Plzeňská vyhláška náleží do druhé z nich. Týká se však rovněž jiných technických herních zařízení povolených před nabytím jejich účinnosti. Z celkového kontextu ustanovení vyhlášky města Plzně vyplývá jednoznačný úmysl zpoplatnit každé jiné technické herní zařízení povolené Ministerstvem financí. Tomu odpovídá formulace ustanovení čl. 2 této vyhlášky, které předmětem poplatku činí zařízení povolená, tj. ta, která jsou po dobu účinnosti vyhlášky povolená, bez ohledu na to, kdy byla Ministerstvem financí povolena. Přijetí interpretace

žalobkyně, že poplatkové povinnosti by měla podléhat pouze ta zařízení, která po nabytí účinnosti obecně závazné vyhlášky budou teprve povolena, by neodpovídalo jazykovému výkladu citovaného ustanovení. Výkladem zastávaným žalobkyní by zcela ztratilo význam ustanovení čl. 4 odst. 4 vyhlášky města Plzně, které rozšiřuje ohlašovací povinnost i na jiná technická herní zařízení povolená před účinností této vyhlášky (bezpochyby za podmínky, že v mezidobí nedošlo k zániku poplatkové povinnosti). Také z uvedeného ustanovení vyhlášky města Plzně je zřejmá snaha postihnout obecný zákaz přímé retroaktivity spočívající v tom, že podle současné právní normy zásadně není možné posoudit lidské chování, právní skutečnosti či právní vztahy, které se uskutečnily dříve, než právní norma nabyla účinnosti. Tento zákaz souvisí s funkcí právních norem, které svým adresátům ukládají, jak se mají chovat po jejich účinnosti, a proto zásadně platí jen do budoucna. O takovou situaci se jedná i v projednávaném případě. Právní vztahy vzniklé podle předchozí (zrušené) obecně závazné vyhlášky se řídí novou vyhláškou až od účinnosti této nové právní normy. V tomto případě se tedy jedná se o tzv. retroaktivitu nepravou, která je zásadně přípustná a ve skutečnosti zpětnou účinnost zákona nepředstavuje.

Na základě shora uvedeného lze tak dospět k závěru, že z obsahu vyhlášky města Plzně jako celku je zcela zřejmý úmysl zpoplatnit počínaje její účinností každé jiné technické herní zařízení povolené na území města Plzně. Poplatková povinnost přitom dopadá na všechna povolená jiná technická herní zařízení bez ohledu na den vydání či nabytí právní moci příslušného povolení Ministerstva financí. Tato skutečnost je zřejmá i z povinnosti ohlásit dle ustanovení čl. 4 odst. 4 uvedené vyhlášky i jiná technická herní zařízení povolená před nabytím účinnosti vyhlášky města Plzně, pokud je povolení i nadále platné; citované ustanovení nezakládá pouhou ohlašovací povinnost bez následné vazby na povinnost poplatkovou. Z obsahu vyhlášky města Plzně lze jednoznačně dovodit vznik i existenci poplatkové povinnosti za jiná technická herní zařízení povolená před nabytím účinnosti předmětné vyhlášky, u nichž nedošlo k zániku poplatkové povinnosti. Soud proto neshledal vyhlášku města Plzně z důvodů namítaných žalobkyní neaplikovatelnou.

IV.5 Nerespektování obecných právních zásad (část V. žaloby)

V této části žaloby žalobkyně v podstatě tvrdí, že v případě pojmu „jiné technické herní zařízení povolené Ministerstvem podle jiného právního předpisu“ ve smyslu § 1 písm. g) zákona o místních poplatcích existuje vícero výkladů, a proto je v souladu se zásadou *in dubio mitius*, resp. *in dubio pro libertate* nutno aplikovat výklad ve prospěch soukromého subjektu, resp. výklad, který vůbec nebo co nejméně zasahuje do práv či svobod soukromého subjektu.

Také k namítanému porušení uvedené zásady se Nejvyšší správní soud v opakovaně citovaném rozsudku ze dne 31. 5. 2013, čj. 2 Afs 37/2013-26 (v bodě 37), vyslovil, a to takto: „*Tento princip 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 víceznačností, 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 neshledal ani porušení zásady in dubio pro mitius.“ [srov. též např. bod 28 rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 10. 2014, čj. 9 Afs 125/2013-102].

Zdejší soud má za to, že uvedené hodnocení Nejvyššího správního soudu v plné míře dopadá i na skupinu žalobních bodů uplatněných v části V. právě posuzované žaloby sp. zn. 30Af 13/2014.

IV.6 Další vady správních rozhodnutí (část VI. žaloby)

V odvolání proti předmětným platebním výměrům jsou uplatněny údaje o koncových terminálech, které nebyly na území městského obvodu Plzeň 3 v rozhodných obdobích fakticky umístěny, resp. uvedeny poprvé do provozu, dále jejichž provoz byl na území městského obvodu Plzeň 3 zahájen v průběhu rozhodného období, resp. jejichž provoz byl v průběhu rozhodného období trvale ukončen. Odvolací orgán se však rovněž s těmito tvrzeními odvolatele vyrovnal jen dílčím způsobem, a proto je oprávněná námitka žalobkyně, že se žalovaný správní orgán v rozporu s § 116 odst. 2 daňového řádu nevypořádal s tím, že podle odvolatele neměly být z uvedených důvodů zpoplatněny příslušné koncové terminály za celá zpoplatňovaná období.

S ohledem na uvedené má soud tuto skupinu žalobních bodů za důvodnou.

V. Celkový závěr a náklady řízení

Jelikož žaloba byla ve výše uvedeném rozsahu shledána důvodnou, soud podle § 78 odst. 1 věty první s. ř. s. zrušil napadené rozhodnutí pro vady řízení a současně podle § 78 odst. 4 s. ř. s. vyslovil, že věc se vrací k dalšímu řízení žalovanému.

Právním názorem, který soud vyslovil ve zrušujícím rozsudku, je správní orgán v dalším řízení vázán (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).

Účastníci řízení souhlasili s rozhodnutím soudu o věci samé bez jednání.

Žalobkyně, která měla ve věci plný úspěch, má podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. proti žalovanému správnímu orgánu, který ve věci úspěch neměl, právo na náhradu důvodně vynaložených nákladů řízení před soudem v celkové výši **11.228,- Kč**, skládající se ze zaplaceného soudního poplatku za žalobu ve výši 3.000,- Kč a z odměny advokáta za dva úkony právní služby po 3.100,- Kč podle § 7, § 9 odst. 4 písm. d) a § 11 odst. 1 písm. a) a d) advokátního tarifu (6.200,- + DPH = 7.502,- Kč) a z náhrady hotových výdajů – výdajů na vnitrostátní poštovné, místní hovorné a přepravné za dva úkony právní služby po 300,- Kč podle § 13 odst. 1 a 3 advokátního tarifu (600,- + DPH = 726,- Kč). Za úkony právní služby podle § 11 odst. 1 advokátního tarifu se považují 1) převzetí a příprava zastoupení a 2) žaloba.

Ke splnění povinnosti nahradit náklady řízení bylo žalovanému určeno platební místo podle § 149 odst. 1 o. s. ř. ve spojení s § 64 s. ř. s. a stanovena pariční lhůta podle § 160 odst. 1 části věty za středníkem o. s. ř. ve spojení s § 64 s. ř. s. (s přihlédnutím k možnostem žalovaného tuto platbu realizovat).

P o u č e n í : Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost do dvou týdnů po jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

V Plzni dne 31. srpna 2015

JUDr. Václav Roučka, v.r.
předseda senátu

Za správnost vyhotovení:
Helena Kovářiková