



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Zuzany Bystřické a soudců Mgr. Petra Pospíšila a JUDr. Lukáše Hloucha, Ph.D., v právní věci žalobce: **multigate a. s.**, se sídlem Olomouc, Riegrova 373/6, zastoupeného JUDr. Tomášem Vymazalem, advokátem se sídlem Olomouc, Wellnerova 1322/3C, proti žalovanému **Magistrátu města Brna**, se sídlem Brno, Dominikánské nám. 1, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 6. 2013, č. j. MMB/0225718/2013,

t a k t o :

- I. Rozhodnutí Magistrátu města Brna ze dne 21. 6. 2013, č. j. MMB/0225718/2013, **se zrušuje** a věc se **vrací** k dalšímu řízení žalovanému.
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 11 228 Kč, a to do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jeho advokáta JUDr. Tomáše Vymazala.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Podáním ze dne 13. 8. 2010 (doplněné podáním ze dne 6. 9. 2010, 10. 9. 2010, 16. 9. 2010 a 11. 10. 2010), žalobce ohlásil Úřadu městské části Brno-střed (dále též „správce poplatku“) zařízení podléhající místnímu poplatku za provozovaný výherní hrací přístroj nebo

jiné technické herní zařízení povolené Ministerstvem financí podle jiného právního předpisu. V ohlášení nicméně vyjádřil nesouhlas se zpoplatněním interaktivních videoloterních terminálů.

[2] Dne 10. 11. 2010 vydal správce poplatku rozhodnutí – platební výměr, č. j. 100074030/REIP/VHA/003, kterým za období 1. 7. 2010 – 30. 9. 2010 vyměřil žalobci za 107 ks technických herních zařízení povolených Ministerstvem financí na území městské části místní poplatek za provozovaný výherní hrací přístroj nebo jiné technické herní zařízení povolené Ministerstvem financí dle § 10a zákona č. 565/1990 Sb., o místních poplatcích, ve znění zákona č. 183/2010 Sb. (dále též „zákon o místních poplatcích“), a obecně závazné vyhlášky statutárního města Brna č. 9/2010, o místním poplatku za provozovaný výherní hrací přístroj nebo jiné technické herní zařízení povolené Ministerstvem financí podle jiného právního předpisu (dále též „vyhláška č. 9/2010“), ve výši 535 000 Kč.

[3] V odůvodnění uvedl, že poplatek vyměřil v souladu s § 44 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném pro projednávanou věc (dále též „ZSDP“), podle pomůcek. V tomto konkrétním případě byl pomůckou také „seznam zařízení povolených MF ČR“. Protože v tomto seznamu bylo u žalobce uvedeno, že mu Ministerstvo financí povolilo celkem 107 ks technických herních zařízení, vyměřil správce uvedený místní poplatek. Přihlédl též k tomu, že poplatku podléhá každý povolený přístroj bez ohledu na okolnost provozování.

[4] Proti platebnímu výměru následně žalobce podal dne 2. 12. 2010 odvolání, ve kterém namítal protiústavnost zákonodárné procedury při schvalování novely zákona č. 115/2001 Sb., o podpoře sportu, kterou byl novelizován i zákon o místních poplatcích. Dále namítal, že interaktivní videoloterní terminály nejsou kompaktní a funkčně nedělitelné, a tudíž nemohou spadat pod pojem „jiné technické herní zařízení“. Dále zpochybňoval metodické sdělení Ministerstva financí vydaného dne 6. 8. 2010 odborem 26 – Majetkové daně, daň silniční, poplatky a oceňování. Především nesouhlasil se závěry, že poplatku podléhá povolené zařízení bez ohledu na okolnost provozování. S ohledem na nejasnost právní úpravy mělo být postupováno v souladu se zásadou *in dubio pro libertate*.

[5] Po postoupení odvolání žalovaný vyhodnotil, že správce poplatku postupoval dle § 44 ZSDP, aniž by pro to byly splněny zákonné podmínky. Vrátil spis správci poplatku s pokynem k doplnění podkladů a odstranění vad řízení. Žalovaný shledal jako nesprávný postup správce poplatku, když nezahájil vytýkácí řízení dle § 43 ZSDP, přestože považoval ohlášení žalobce za nedostatečná a při vyměření poplatku použil další podklad – seznam Ministerstva financí. Žalovaný tedy zavázal správce poplatku, aby činil úkony, směřující k co nejpresnějšímu stanovení poplatku, a to v úzké součinnosti s žalobcem, který bude poučen o možnosti stanovení poplatku podle pomůcek. Správce poplatku tedy výzvou ze dne 2. 2. 2011, č. j. 100074030/REIP/VHA/007, vyzval žalobce, aby sdělil skutečnosti potřebné pro stanovení místního poplatku, především aby zaslal všechny kopie příslušných rozhodnutí Ministerstva financí. Žalobce byl rovněž poučen o možnosti stanovení poplatku podle pomůcek, pokud této výzvě ve stanovené lhůtě nevyhoví. Podáním ze dne 14. 2. 2011 žalobce na výzvu reagoval a předložil jednotlivá povolení Ministerstva financí.

[6] Následně žalovaný vydal napadené rozhodnutí, ve kterém konstatoval, že z podkladů předložených žalobcem vyplynulo, že měl po celou dobu předmětného období na území městské části Brno-střed povoleno nejméně 97 ks jiných technických herních zařízení a dalších nejméně 57 ks zařízení po část tohoto období. Místní poplatek tak byl vyměřen v nižší částce, než měl být správně vyměřen. Následně se vypořádal s ostatními odvolacími námitkami. Podotkl, že není oprávněn posuzovat ústavnost legislativního procesu. Za jiné technické herní zařízení podléhající místnímu poplatku považoval každé technické zařízení podléhající povolení od Ministerstva financí. Měl za to, že není nutné zkoumat technickou stránku věci. Ve vztahu k povinnosti platit místní poplatek je podstatné, zda se jedná o technické zařízení sloužící k provozování (uskutečňování) sázkových her, které je možné provozovat pouze na základě povolení Ministerstva financí. Již ze samotného názvu poplatku vyplývá, že jiné technické herní zařízení (dále též „JTHZ“) nemusí být provozováno, aby mohlo podléhat místnímu poplatku. Vzhledem k tomu, že na rozdíl od žalobce neviděl možnost jiného výkladu předmětných ustanovení zákona, nebyl dán důvod pro postup dle zásady *in dubio pro libertate*. V závěru napadeného rozhodnutí žalovaný uvedl, nesprávnost výpočtu poplatku nebyla napadena, a že konkrétní vady řízení byly odstraněny v průběhu odvolacího řízení. Pro zrušení platebního výměru neshledal důvody a odvolání zamítl.

[7] Proti tomuto rozhodnutí podal žalobce dne 23. 5. 2011 žalobu, na jejímž základě zdejší soud rozsudkem ze dne 17. 5. 2013, č. j. 29 Af 59/2011-72, rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Soud žalovaného v souladu s § 78 odst. 5 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále též „s. ř. s.“), zavázal, aby při zachování všech procesních pravidel a v souladu se zásadou vzájemné spolupráce, vyjasnil rozpor mezi konkrétními počty zařízení podle ohlášení žalobce, podle seznamu Ministerstva financí a podle konkrétních povolení. Není možné rozhodnutí odůvodňovat pouze přibližně, předmět zpoplatnění musí být pro právní jistotu daňového subjektu jasně vymezen. Pokud měl správní orgán v úmyslu vyměřit místní poplatek rozdílně, než ohlásil žalobce, měl jej seznámit se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují. Žalobce neměl k dispozici seznam dodaný Ministerstvem financí, a stěží mohl namítat jeho správnost či dokazovat, že k předmětným zařízením povolení nemá. V odůvodnění rozhodnutí se pak žalovaný musí důkladně vypořádat se všemi uplatněnými námitkami.

[8] Žalovaný následně dne 5. 6. 2013 zaslal žalobci přípis *Seznámení se zjištěnými skutečnostmi a důkazy a výzva k vyjádření dle § 115 odst. 2 daňového řádu*. Přílohu tohoto seznámení tvořil přehled 154 ks JTHZ, která byla podle obsahu rozhodnutí doručených žalobcem a podle seznamu zařízení Ministerstva financí, povolena žalobci v rozhodném období. Žalobce reagoval podáním ze dne 19. 6. 2013 (žalovanému doručeno dne 20. 6. 2013), ve kterém setrval na své základní argumentaci, že jím provozovaná zařízení nelze zpoplatnit dle § 10a zákona o místních poplatcích a dále uvedl informace k jednotlivým zařízením.

[9] Žalovaný dospěl k závěru, že žalobce měl v rozhodném období povoleno provozování 156 ks JTHZ, přičemž některá z těchto zařízení nebyla provozována po celé zpoplatňované období. Zohlednil chybu, která vnikla na základě nepřesných údajů a snížil vyměřený místní poplatek o částku vyměřenou rozhodnutím č. j. MMB/0209323/2013 nad rámec poplatkové povinnosti. Žalovaný proto napadeným rozhodnutím v tomto smyslu změnil platební výměr

a částku 535 000 Kč nahradil částkou 582 109 Kč a jednotlivá zařízení a rozsah jejich zpoplatnění vymezil v příloze rozhodnutí.

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

[10] Žalobce v první řadě setrval na argumentaci použité v předchozím řízení. Souhrnně namítl, že se žalovaný nesprávně vypořádal s odvoláním žalobce, dostatečně se nezabýval odvolacími důvody a nesprávně interpretoval příslušné právní předpisy. Správní orgány tak zejména porušily § 10a a § 11 zákona o místních poplatcích, § 50 odst. 3 zákona č. 202/1990 Sb., o loteriích a jiných podobných hrách, ve znění účinném v předmětném poplatkovém období (dále též „zákon o loteriích“), a § 89, § 102, § 114 odst. 2, 3, § 116 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu. Žalovaný vydal své rozhodnutí v rozporu se zásadou dvojinstančnosti řízení.

[11] K rozhodnutí správce poplatku žalobce předně namítl, že za „jiné technické herní zařízení povolené Ministerstvem financí podle jiného právního předpisu“ nelze stanovit ani vybírat místní poplatek.

[12] Dle § 1 písm. g) zákona o místních poplatcích mohou obce vybírat místní poplatek za provozovaný výherní hrací přístroj nebo jiné technické herní zařízení povolené Ministerstvem financí podle jiného právního předpisu. Toto ustanovení také odkazuje na jiný právní předpis, a to logicky na zákon o loteriích. Ten v § 4 stanoví, že loterie a podobné hry mohou být provozovány pouze na základě povolení vydaného příslušným orgánem. Podle § 50 odst. 3 zákona o loteriích pak Ministerstvo financí může povolovat loterie a jiné podobné hry, které nejsou upraveny v tomto zákoně v části první až čtvrté. Toto ustanovení však hovoří pouze o povolování loterií, nikoliv o povolování jiného technického herního zařízení. Zákon o loteriích v žádném svém ustanovení neobsahuje pojem „jiné technické herní zařízení“, ani nutnost jeho povolení Ministerstvem financí. Povolení k provozování jiného technického herního zařízení tedy zákon o loteriích neupravuje.

[13] Je-li zákonem o loteriích upraven pojem výherního hracího přístroje, který je rovněž zpoplatněn dle § 10a zákona o místních poplatcích, a jeho povolování, měla by být shodná úprava i ve vztahu k „jinému technickému hernímu zařízení“. Má-li tedy být zpoplatněno provozování jiného technického herního zařízení, musí zákon o loteriích přinejmenším stanovit, že k jeho provozování vydává povolení Ministerstvo financí, rovněž by bylo vhodné takové zařízení v zákoně specifikovat. Jednotlivé právní předpisy musí být srozumitelné a musí z nich vyplývat předvídatelné následky. Přitom je možný víceznačný výklad pojmu „jiné technické herní zařízení povolené Ministerstvem financí podle jiného právního předpisu“.

[14] Ustanovení § 10a zákona o místních poplatcích upravuje možnost obcí stanovit obecně závaznou vyhláškou „místní poplatek za provozované jiné technické zařízení povolené Ministerstvem financí podle jiného právního předpisu“, avšak Ministerstvo financí postrádá pravomoc i působnost k vydání takového povolení. Tím pádem neexistuje žádné zařízení, které by výše uvedené podmínky § 10a zákona o místních poplatcích splňovalo, tudíž vybírání místního poplatku za takové zařízení je v rozporu se zákonem. Rozhodnutí správních

orgánů tak postrádají zákonný podklad. I z konkrétních povolení vydaných žalobci vyplývá, že Ministerstvo financí povoluje pouze provozování loterií nebo jiných podobných her, nikoliv provozování jiného technického herního zařízení.

[15] Pojem „jiné technické herní zařízení povolené Ministerstvem financí podle jiného právního předpisu“ je neurčitý a umožňuje víceznačný výklad. Správní orgány měly postupovat dle principu *in dubio pro libertate* a vyložit pojem tak, že místní poplatek za taková zařízení nelze vybírat.

[16] Tzv. „koncová zařízení“ jsou Ministerstvem financí pouze schvalována, nikoliv povolována, a proto za ně místní poplatek nemůže být s ohledem na znění ustanovení § 10a zákona o místních poplatcích vyžadován, neboť předpokladem takového postupu je, aby zařízení bylo Ministerstvem financí povoleno. V povoleních Ministerstva financí se konstatuje, že provozování loterie nebo jiné podobné hry bude prováděno prostřednictvím „centrálního loterního systému“, kdy jde o funkčně nedělitelné zařízení (celek), kterým je elektronický systém tvořený centrální řídicí jednotkou, místními kontrolními jednotkami a neomezeným počtem připojených koncových interaktivních videoloterních terminálů. Interaktivní videoloterní terminál je tak pouze jednou z částí „centrálního loterního systému“, a nemůže být proto zařazen pod pojem „jiné technické herní zařízení“. Slouží totiž pouze jako zobrazovací jednotka „centrálního loterního systému“, v rámci kterého dochází k vygenerování výhry či prohry, a který je umístěn jinde, než koncový videoloterní terminál.

[17] Nález Ústavního soudu ze dne 14. 6. 2011, sp. zn. Pl. ÚS 29/2010, se netýká místních poplatků, ale úpravy veřejného pořádku v souvislosti s možností obcí vydávat obecně závazné vyhlášky.

[18] Dle žalobce byla jasná právní úprava nahrazena úpravou jinou, která má v důsledku jeho výkladu stejné účinky a zpoplatňuje stejná zařízení jako novela č. 183/2010.

[19] Správce poplatku postupoval nezákonně, jelikož porušil zásadu legality a zásadu zákazu zneužití pravomoci.

[20] Zásadní pochybení pak spočívá v tom, že platební výměr vydaný správcem poplatku zpoplatňoval pouze 107 ks zařízení, zatímco žalovaný napadeným rozhodnutím změnil platební výměr tak, že vyměřil místní poplatek za 156 ks zařízení. Daňové řízení je však zásadně ovládáno zásadou dvojinstančnosti. Jakkoliv může odvolací orgán napravit v odvolacím řízení veškeré reparaovatelné vady, a to včetně změny způsobu vyměření daně (místního poplatku), musí se stále pohybovat v rámci předmětu řízení.

[21] Ke každému zařízení se váže jedna poplatková povinnost, a v rámci odvolacího řízení tak může žalovaný přezkoumávat pouze tu vyměřenou poplatkovou povinnost, ale nemůže si osobovat rozhodování o doposud nerozhodnuté poplatkové povinnosti. O každé poplatkové povinnosti musí být nejprve rozhodnuto prvostupňovým správcem místního poplatku, aby byl umožněn zákonný řádný přezkum rozhodnutí. Jelikož tak žalovaný neučinil, zkrátil žalobce na právu brojít proti takto vyměřené poplatkové povinnosti řádným opravným prostředkem.

[22] S tím souvisí nepřezkoumatelnost platebního výměru správce poplatku. Ten totiž ani v odůvodnění nespecifikoval konkrétní zařízení, za která je poplatek vyměřován. Uvedl pouze, že se jedná o 107 ks interaktivních videoloterních terminálů dle seznamu zařízení Ministerstva financí. Žalobce tak nemohl u těchto nespecifikovaných zařízení uvádět důvody, pro které zpoplatnění nepodléhá, neboť mu nebylo známo, jaká zařízení jsou na seznamu uvedena. Ani v nyní napadeném rozhodnutí žalovaný, ačkoliv připojil tabulku zpoplatněných zařízení, neuvádí, která zařízení vyměřil správce poplatku platebním výměrem. Není tedy zřejmé, jakým způsobem zajistil dodržení zásady dvojinstančnosti a zejména jakým způsobem přezkoumal napadený platební výměr.

[23] Z odůvodnění platebního výměru vyplývá, že správce poplatku vyměřil poplatek za interaktivní videoloterní terminály. Zařízení, jejichž výrobní číslo začíná MB či MG jsou však vícemístná technická zařízení, stejně tak zařízení s koncovkou MX, zařízení v. č. 1331 je elektromechanická ruleta a v. č. 8585057 technická hra [§ 2 písm. j) zákona o loteriích]. O těchto zařízeních nelze rovněž v odvolacím řízení rozhodovat, neboť se jich platební výměr netýkal.

[24] Žalovaný dále zpoplatnil zařízení, která nebyla provozována nebo byla provozována pouze po část zpoplatňovaného období, přestože vyhláška č. 9/2010 zpoplatňovala pouze provozovaná zařízení. K tomu žalobce uvedl informace o řadě zařízení a jejich provozu.

[25] Žalobci byl dne 8. 8. 2013 ze strany žalovaného poskytnut seznam zařízení MF, nicméně tento je k datu 21. 1. 2011 a obsahuje jiný počet zařízení, než který byl uveden v platebním výměru správce poplatku. Neodpovídá ani počet interaktivních videoloterních terminálů. Je tedy otázkou, zda se seznam zařízení MF, který užil správce poplatku při vyhotovování platebního výměru, nachází ve spise. Žalovaný se měl držet výlučně tohoto seznamu, pakliže existuje. Žalobci by pak mělo být umožněno se s ním seznámit a reagovat na skutečnosti v něm uvedené. Pokud by byl napadeným rozhodnutím žalovaného vyměřen poplatek za jiná zařízení, než jsou uvedena v seznamu, který měl správce poplatku k dispozici ke dni 10. 11. 2010, šlo by nepochybně o překročení zásady dvojinstančnosti řízení.

[26] Dále je nutno namítnout, že správce poplatku vyměřil místní poplatek za použití pomůcek, jak vyplývá z výroku i odůvodnění. V odvolacím řízení pak měla být zkoumána pouze zákonnost a přiměřenost použití pomůcek. Uvedené pravidlo však žalovaný nedodržel, použití pomůcek nezkoumal. Z řízení, a to i v rámci správního soudnictví, však vyplynulo, že pomůcky nebyly použity zákonným způsobem. Žalovaný přes výtky ze strany krajského soudu ve výroku platebního výměru ponechal, že byl poplatek vyměřen s použitím § 44 odst. 2 ZSDP, přičemž v odůvodnění svého rozhodnutí se k tomu nijak nevyjádřil.

[27] Vyhláška č. 9/2010, na základě které bylo o poplatku rozhodnuto, není určitá a srozumitelná a upravuje některé záležitosti odlišně od zákona. Nesplňuje tak náležitosti dané zákonem o obcích, zákonem o místních poplatcích a zejména Ústavou. Především článek 3 neodpovídá zákonné úpravě. Proto by mělo zasáhnout Ministerstvo vnitra v rámci své kompetence vycházející z obecního zřízení.

[28] Vůči adresátům vyhlášky č. 9/2010 není postaveno na jisto, zda je poplatková povinnost vázána na provozování výherního hracího přístroje nebo jiného technického hracího zařízení,

nebo na povolení Ministerstva financí. Provozování a povolení jsou dle žalobce dvě základní podmínky pro vznik poplatkové povinnosti, které musejí být splněny kumulativně, přičemž dokud nebude přístroj skutečně provozován, nelze poplatek vyměřit.

[29] Platební výměr je nepřezkoumatelný, jelikož je nesrozumitelný a nejasný. Vady rozhodnutí správce poplatku byly natolik závažné (zejména neuvedení zpoplatňovaných zařízení), že způsobují nicotnost tohoto aktu.

[30] S ohledem na shora uvedené žalobce navrhl, aby soud rozhodnutí žalovaného, jakož i rozhodnutí správce poplatku prohlásil za nicotná, eventuálně je zrušil.

III. Vyjádření žalovaného k žalobě

[31] Ve vyjádření k žalobě žalovaný zejména odkázal na argumenty použité v řízení vedeném zdejším soudem pod sp. zn. 29 Af 59/2011 a odkázal na výpis z informativního seznamu povolených zařízení ke dni 24. 1. 2011 poskytnutého Ministerstvem financí správci poplatku. Navíc uvedl, že není pravdou, že by správce poplatku zamýšlel vyměřit místní poplatek pouze za interaktivní videoloterní terminály (dále též „IVT“). V platebním výměru bylo uvedeno, že se místní poplatek vyměřuje za 107 ks JTHZ, v závorce uvedeno IVT, bez toho aby byla příslušná JTHZ identifikována. V použitém seznamu MF byly informace o všech povolených zařízeních, nikoli pouze o IVT. Ani z odůvodnění nevyplývá, že by správce poplatku zamýšlel zpoplatnit pouze jeden typ JTHZ. Protože rozhodnutí správce poplatku bylo neurčité, byl odvolací orgán nucen zjistit rozsah poplatkové povinnosti v rámci odvolacího řízení. Na základě zjištěných a žalobcem doplněných skutečností pak rozhodl o celé poplatkové povinnosti žalobce vztahující se ke zpoplatňovanému období. S ohledem na výše uvedené navrhl, aby soud žalobu zamítl.

IV. Replika žalobce k vyjádření žalovaného

[32] Žalobce v replice upozornil na to, že jestliže nejsou ve výroku platebního výměru specifikována jednotlivá zařízení, nemůže odvolací orgán platební výměr přezkoumat, protože není zřejmé, jaká poplatková povinnost je vyměřována. Z tohoto důvodu měl být výměr prohlášen za nepřezkoumatelný.

[33] Žalovaný nově zpoplatnil 156 ks zařízení, přičemž tento postup odůvodnil tak, že „rozhodl o celé poplatkové povinnosti“. Takový výklad však nerespektuje základní zásadu daňového řízení – zásadu dvojinstančnosti. Každé koncové zařízení je samostatným předmětem místního poplatku a je možné ohledně každého z nich vydat samostatný výměr. Je-li poplatek vyměřován hromadně, je proto nutno předmět poplatku specifikovat.

V. Posouzení věci soudem

[34] Soud, v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s. bez nařízení jednání, přezkoumal v mezích žalobních bodů napadené rozhodnutí žalovaného, jakož i předcházející rozhodnutí správce poplatku včetně řízení předcházejících jejich vydání, a shledal, že **žaloba je důvodná**.

[35] Je třeba připomenout, že předmětná věc již byla jednou zdejším soudem přezkoumávána pod sp. zn. 29 Af 59/2011. Co se týče stěžejního sporného bodu ohledně výkladu pojmu „jiné technické herní zařízení povolené Ministerstvem financí podle jiného právního předpisu“ uvedeného v § 1 písm. g) zákona o místních poplatcích a otázky, zda takové zařízení vůbec podléhá zpoplatnění místním poplatkem, zdejší soud neshledal v předchozím řízení námitky žalobce důvodnými a nyní nenašel důvod, pro nějž by se měl od dřívějšího názoru odchýlit.

[36] Současně považuje soud již za nadbytečné se k této problematice rozsáhleji vyjadřovat s ohledem na to, že oběma účastníkům řízení je dostatečně známa předchozí a již ustálená rozhodovací praxe zdejšího soudu a především Nejvyššího správního soudu v obdobných věcech (namátkou viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 10. 2013, č. j. 2 Afs 73/2013-39, či ze dne 5. 11. 2014, č. j. 2 As 55/2014-46; rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz). Konstantní názor správních soudů je takový, že interaktivní videoloterní terminál představuje „jiné technické herní zařízení“ ve smyslu § 10a zákona o místních poplatcích. Zpoplatnění proto podléhá každý koncový terminál, nejen centrální loterní jednotka. Postup správních soudů potvrdil i Ústavní soud např. v usnesení ze dne 6. 11. 2013, sp. zn. II. ÚS 2878/13 (rozhodnutí Ústavního soudu jsou dostupná na <http://nalus.usoud.cz>).

[37] Stejně tak problematika toho, zda má být zpoplatněno už povolené zařízení, či jen to skutečně provozované, již byla správními soudy posouzena, a bylo shledáno, že ustanovení § 10a odst. 1 zákona o místních poplatcích, je třeba vykládat tak, že poplatku podléhá každý povolený a nikoliv provozovaný hrací přístroj nebo jiné technické herní zařízení (vedle citované judikatury Nejvyššího správního soudu zde srov. též např. rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 22. 1. 2013, č. j. 29 Af 33/2011-30, publ. pod č. 2842/2013 Sb. NSS, taktéž dostupný na www.nssoud.cz).

[38] Vyhláška č. 9/2010 stanovovala místní poplatek za každý *povolený* výherní hrací přístroj nebo jiné technické herní zařízení povolené Ministerstvem financí a byla ve věci použita v souladu s § 14 zákona o místních poplatcích a § 1 písm. g) a § 10a zákona o místních poplatcích, jak blíže rozebral zdejší soud především v bodech [54] a [55] předchozího rozsudku sp. zn. 29 Af 59/2011.

[39] Těmto závěrům odpovídá i přístup správních orgánů a odůvodnění jejich rozhodnutí. Z uvedeného současně plyne i to, že v daném případě nebylo místo pro uplatnění zásady *in dubio pro libertate*.

[40] V hmotněprávní rovině tedy soud pochybení správních orgánů neshledal. Jinak tomu však bylo v rovině procesní.

[41] V daňovém řízení platí primárně princip apelace, který umožňuje odvolateli docílit řešení přímo před orgánem druhého stupně bez nutnosti vracet se zpět k orgánu prvního stupně. Specifikem daňového odvolacího řízení je, že odvolací orgán nemá možnost v případě zjištění pochybení správce daně v prvostupňovém řízení nebo vadného rozhodnutí napadené rozhodnutí zrušit a věc vrátit správci daně k novému řízení. Možnost zrušení rozhodnutí je omezena pouze na situaci, kdy napadené rozhodnutí nemělo být vůbec vydáno, a současně se zrušením rozhodnutí odvolací orgán rozhoduje o zastavení řízení. Je proto vyloučeno, aby

správce daně prvního stupně pokračoval po zrušení daňového rozhodnutí v daňovém řízení a ve věci znovu rozhodl. Rozhodnutím odvolacího orgánu dílčí daňové řízení končí. Vady odvoláním napadeného rozhodnutí nebo postupu správce daně prvního stupně v řízení, které vydání rozhodnutí předcházelo, musí být odstraňovány v rámci odvolacího řízení. Je-li rozhodnutí napadeno odvoláním, může vady řízení nebo vady rozhodnutí odstraňovat především sám správce daně, který napadené rozhodnutí vydal, a může vydat rozhodnutí, kterým odvolání plně či částečně vyhoví.

[42] Žalovaný správně v rámci odvolacího řízení věc pokynem ze dne 19. 1. 2011 vrátil k doplnění správci poplatku. Zavázal jej, aby učinil úkony směřující k co nejpresnějšímu stanovení výše poplatkové povinnosti v úzké součinnosti se žalobcem. Měl rovněž odstranit pochybnosti o počtu JTHZ povolených na území městské části a upřesnit dobu, po kterou byly povoleny.

[43] V průběhu dalšího řízení však žalovaný na splnění tohoto pokynu nedohlédl a sám na splnění výše uvedeného rezignoval. Již v předchozím rozsudku sp. zn. 29 Af 59/2011 soud žalovanému vytkl, že není možné rozhodnutí odůvodňovat pouze přibližně, předmět zpoplatnění musí být pro právní jistotu daňového subjektu jasně vymezen.

[44] Zásadním pochybením žalovaného v nyní projednávané věci bylo, že rozšířil předmět řízení a fakticky tak rozhodl o dosud nerozhodnutých poplatkových povinnostech. Předmětem poplatku je totiž podle § 10a zákona o místních poplatcích každý jednotlivý provozovaný VHP nebo JTHZ povolené Ministerstvem financí (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 6. 2013, č. j. 2 Afs 29/2013-34). Správce poplatku tak teoreticky může vydat platební výměr za každé zařízení zvlášť. V dané věci, po zjištění, že žalobce měl v předmětném zpoplatňovaném období povolena další zařízení, která nebyla platebním výměrem zpoplatněna, mohl a měl vydat správce poplatku další platební výměr. Tento úkon však nemůže provést žalovaný jako orgán druhého stupně. Jednotlivé platební výměry jsou na sobě naprosto existenčně nezávislé. Jak již zdejší soud uvedl v rozsudku ze dne 19. 6. 2013, č. j. 31 Af 39/2012-77, žalovaný může změnit délku zpoplatňovaného období (a to i v neprospěch poplatníka) nebo může změnit prvostupňové rozhodnutí tak, že pro dané období nebude dané zařízení zpoplatněno. Nemůže ale v rámci druhostupňového rozhodnutí ukládat nové poplatkové povinnosti za zařízení, která nebyla zpoplatněna platebním výměrem, tedy rozhodovat o dané poplatkové povinnosti poprvé, zcela nově a bez možnosti řádného opravného prostředku.

[45] V nyní projednávané věci správce poplatku vydal platební výměr na místní poplatek za 107 ks zařízení – interaktivních videoloterních terminálů, jako podklad mu sloužil seznam MF. Tento seznam byl ve věci nejdříve využit jako pomůcka, následně jako důkaz, nicméně nebyl ve spise uspokojivým způsobem označen a identifikován. Ve správním spise byla za platebním výměrem založena listina obsahující tabulku, ve které byl uveden počet terminálů (celkově 107 ks), které měl žalobce na jednotlivých adresách v městské části Brno-střed a propisovací tužkou dopsáno zpoplatňované období. V *Seznámení se zjištěnými skutečnostmi* ze dne 5. 6. 2013 žalovaný uvedl, že některé skutečnosti byly zjištěny ze seznamu MF ke dni 29. 12. 2010. Ve spise se tento seznam nenachází a ani není patrné, že by měl žalobce možnost se s ním seznámit. Navíc správce poplatku vydal předmětný platební výměr dne 10. 11. 2010, tudíž z tohoto seznamu logicky vycházet nemohl. Žalobce v žalobě uvedl, že mu byl

poskytnut seznam MF ke dni 21. 1. 2011 a žalovaný k vyjádření k žalobě přiložil tabulku označenou propisovací tužkou jako *Výpis z el. seznamu MF ke dni 24. 1. 2011*. Přestože tedy žalovaný v napadeném rozhodnutí uvedl, že vycházel ze seznamu zařízení povolených MF, tento seznam nebyl součástí správního spisu, resp. nebylo zřejmé, kolik verzí seznamu MF existuje, jaký je jejich obsah a z jakého seznamu žalovaný skutečně vycházel. Nemluvě o tom, že z žádného „seznamu“ není patrné, z jakých zdrojů vychází, kdo jej vytvořil či kdo je odpovědný za jeho správnost.

[46] K tomu lze uvést, že podle § 64 odst. 5 daňového řádu musí jednotlivé části spisu obsahovat soupis všech písemností, které jsou v nich založeny; písemnosti ve spisu se řadí v časové posloupnosti, označují se jednotlivými pořadovými čísly a vedou se pod společnou spisovou značkou. Toto ustanovení je konkrétním promítnutím základních zásad správy daní. I správa daní je službou veřejnosti; podle § 6 odst. 3 daňového řádu správce daně umožní osobám zúčastněným na správě daní uplatňovat jejich práva. Správní spis musí být veden uživatelsky přívětivě tak, aby byl každý průměrně rozumný člověk schopen se v něm, po nahlédnutí do něj, zorientovat a eventuálně vyhledat potřebné dokumenty.

[47] Z obsahu spisu v nyní projednávané věci není zcela zřejmé, z jakých podkladů žalovaný vycházel. Jak již bylo uvedeno výše, žalovaný měl vycházet ze stejného seznamu jako správce poplatku a přezkoumávat pouze ta zařízení, která měl správce poplatku v úmyslu zpoplatnit.

[48] Soud je toho názoru, že žalovaný se měl držet svého pokynu ze dne 19. 1. 2011 a dohlédnout na to, aby bylo přesně vyjasněno, za jaká zařízení správce poplatku platební výměr vydal. Z výroku ani z odůvodnění rozhodnutí sice nebylo možné jednotlivá zařízení identifikovat, nicméně ze seznamu MF, ze kterého pravděpodobně správce poplatku vycházel (adresy umístění a jednotlivé počty zařízení) má zdejší soud zato, že bylo možné i ve spolupráci se žalobcem identifikovat konkrétní zařízení (dle v. č.), která měl správce poplatku v úmyslu zpoplatnit, a zpoplatnění těchto zařízení pak měl žalovaný přezkoumávat. Žalovaný se nicméně o toto nepokusil a místo toho nahradil činnost orgánu prvního stupně, s tím, že rozhodl o „celé poplatkové povinnosti“.

[49] Z textu platebního výměru i z pravděpodobně podkladového seznamu MF jednoznačně vyplývá, že správce poplatku zpoplatňoval pouze videoloterní terminály. Žalovaný však předmět řízení rozšířil mj. o další jiné typy zařízení (vícemístná technická zařízení, elektromechanická ruleta), a vůči vyměření poplatku za tato zařízení tedy neměl žalobce možnost se odvolat. Převážně tato jiná zařízení tvořila pravděpodobně rozdíl mezi počtem zařízení zpoplatněných správcem poplatku a počtem zařízení zpoplatněných žalovaným v napadeném rozhodnutí.

[50] V této souvislosti možno též připomenout, že poplatku podléhá každé technické herní zařízení ode dne vydání povolení k provozování do dne zániku tohoto povolení. Jedinou cestou, jak je možné v souladu se zákonem provoz zařízení trvale ukončit, je požádat o zrušení povolení tohoto zařízení. Dnem trvalého ukončení provozu zařízení (a tedy i dnem zániku poplatkové povinnosti) je den, kdy zaniklo povolení k jeho provozování.

[51] Žalovaný rovněž pochybil tím, že ve výroku platebního výměru ponechal vyjádření, že byl poplatek vyměřen s použitím § 44 odst. 2 ZSDP, přestože byla poplatková povinnost stanovena dokazováním.

[52] Závěrem je nutno uvést, že soud ve vztahu k napadenému rozhodnutí, ani k rozhodnutí správce poplatku neidentifikoval důvody, jež by je činily ve smyslu § 105 daňového řádu nicotnými. Správce poplatku byl k vydání rozhodnutí věcně příslušný, rozhodnutí netrpí vadami, které by jej činily vnitřně rozporným nebo právně či fakticky neuskutečnitelným, a napadené rozhodnutí tak nebylo vydáno na základě jiného nicotného rozhodnutí.

VI. Závěr a náklady řízení

[53] Po provedeném řízení soud shledal, že z výše uvedených důvodů bylo rozhodnutí žalovaného nezákonné, proto jej zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 1 s. ř. s.). V něm rozhodne opětovně, vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 78 odst. 5 s. ř. s.). Žalovaný především porušil zásadu dvojinstančnosti, když rozšířil předmět řízení o zařízení, která nebyla zpoplatněna již v řízení před orgánem prvního stupně. Především by proto měl, při zachování všech procesních pravidel a v souladu se zásadou vzájemné spolupráce, poskytnout žalobci veškeré podklady rozhodnutí (včetně relevantního seznamu MF), vyjasnit, jaká zařízení měl v úmyslu zpoplatnit správce poplatku a pouze tato zařízení přezkoumávat v rámci odvolacího řízení. V odůvodnění rozhodnutí uvede, které skutečnosti měl za prokázané, jakými úvahami se při hodnocení důkazů řídil, o které důkazy opřel svá skutková zjištění a jak věc posoudil po právní stránce. Z rozhodnutí musí být patrné, jaká zařízení a na základě čeho jsou zpoplatňována.

[54] O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl.

[55] Žalobce dosáhl v řízení o žalobě plného úspěchu, a proto má právo na náhradu nákladů řízení vůči žalovanému. Odměna žalobcova advokáta a náhrada hotových výdajů byla stanovena podle § 35 odst. 2 s. ř. s. a vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), v tomto případě za dva úkony právní služby (převzetí a příprava zastoupení, žaloba) ve výši 2 x 3 100 Kč, dva režijní paušály ve výši 3 x 300 Kč [§ 7, § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. a), d), § 13 odst. 3 citované vyhlášky], tedy celkem 6 800 Kč. Protože žalobcův advokát je plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšují se náklady řízení o částku 1 428 Kč, odpovídající dani, kterou je advokát povinen z odměny za zastupování a z náhrad hotových výdajů odvést podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (§ 57 odst. 2 s. ř. s.). Žalobci dále přísluší náhrada za zaplacený soudní poplatek ve výši 3 000 Kč. Celkem mu tedy vůči žalovanému byla přiznána náhrada nákladů ve výši 11 228 Kč. K jejímu zaplacení soud určil přiměřenou lhůtu.

[56] Soud naopak žalobci nepřiznal náhradu za repliku k vyjádření žalovaného ze dne 7. 11. 2013, neboť v argumentační linii žalobce pro věc nepřinesla nic nového, ať již po stránce právní či skutkové. Obsahově se tak nejednalo o důvodně vynaložený úkon právní služby ve

smyslu § 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu a § 60 odst. 1 s. ř. s. (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 7. 2010, č. j. 7 Afs 56/2010-59).

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. 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.

V Brně dne 31. srpna 2015

JUDr. Zuzana Bystřická, v.r.
předsedkyně senátu