



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. Kateřiny Mrázové, Ph.D., v právní věci žalobce: **SYNOT TIP, a.s.**, se sídlem Uherské Hradiště, Jaktáře 1475, zastoupeného JUDr. Jaroslavem Novákem, Ph.D., advokátem se sídlem Praha, Trojanova 12, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 31, o žalobách proti rozhodnutím Finančního ředitelství v Brně ze dne 13. 3. 2012, č. j. 975/12-1400-702113, č. j. 974/12-1400-702113, č. j. 973/12-1400-702113 a č. j. 976/12-1400-702113,

t a k t o :

- I. Žaloby **s e z a m í t a j í**.
- II. Žalobce **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **s e n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

[1] S nabytím účinnosti zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, došlo dnem 1. 1. 2013 k reorganizaci daňové správy. Nástupcem Finančního ředitelství v Brně se

stalo Odvolací finanční ředitelství. Výraz „žalovaný“ v tomto rozsudku označuje *promiscue* jak původní, tak nástupnický orgán finanční správy, a to dle kontextu dané věty.

I. Vymezení věci

[2] V záhlaví označenými rozhodnutími žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil rozhodnutí (platební výměry) vydaná Finanční úřadem ve Zlíně (dále též „správce poplatku“) dne 9. 11. 2011.

[3] Platebním výměrem č. 8/2011, č. j. 356421/11/303550710976, správce poplatku žalobci vyměřil podle § 5 odst. 3 zákona č. 634/2004 Sb., o správních poplatcích, ve znění účinném pro projednávanou věc (dále jen „zákon o správních poplatcích“) a podle položky 21 písm. b) Sazebníku správních poplatků (dále jen „Sazebník“), který je přílohou zákona o správních poplatcích, správní poplatek za rok 2008 za vydání povolení loterie a jiné podobné hry podle § 50 odst. 3 zákona č. 202/1990 Sb., o loteriích a jiných podobných hrách, ve znění účinném pro projednávanou věc (dále jen „zákon o loteriích“), provozované pomocí elektromechanických rulet a uzavřených lokálních multiruletových systémů, ve výši 10 000 000 Kč.

[4] Platebním výměrem č. 7/2011, č. j. 356420/11/303550702777, správce poplatku žalobci vyměřil podle § 5 odst. 3 zákona o správních poplatcích a podle položky 21 písm. b) Sazebníku, správní poplatek za rok 2008 za vydání povolení loterie a jiné podobné hry podle § 2 písm. j) zákona o loteriích, provozované pomocí zařízení VICTORY, ve výši 1 717 068 Kč.

[5] Platebním výměrem č. 9/2011, č. j. 356426/11/303550710976, správce poplatku žalobci vyměřil podle § 5 odst. 3 zákona o správních poplatcích a podle položky 21 písm. b) Sazebníku, správní poplatek za rok 2008 za vydání povolení loterie a jiné podobné hry podle § 50 odst. 3 zákona o loteriích, provozované pomocí elektronických karet stolů (TEXAS HOLD'EM), ve výši 11 381 Kč

[6] Platebním výměrem č. 6/2011, č. j. 356414/11/303550702777, správce poplatku žalobci vyměřil podle § 5 odst. 3 zákona o správních poplatcích a podle položky 21 písm. b) Sazebníku, správní poplatek za rok 2008 za vydání povolení loterie a jiné podobné hry podle § 50 odst. 3 zákona o loteriích, provozované pomocí centrálních loterních systémů s interaktivními videoloterními terminály, ve výši 10 000 000 Kč.

[7] V odůvodnění napadených rozhodnutí žalovaný mimo jiné vycházel z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 12. 2008, č. j. 5 Afs 38/2008-139, z něhož vyplývá, že položku 21 Sazebníku je třeba vykládat tak, že předmětem poplatku je hra samotná bez ohledu na to, kolik povolení k jejímu provozování bylo vydáno. Dále uvedl, že z definicí her uvedených ve výrocích povolení Ministerstva financí podle § 50 odst. 3 zákona o loteriích je zřejmé, že žalobce provozoval dle tohoto ustanovení tři různé hry, mající svá specifika (tak jako jednotlivé loterie a jiné podobné hry uvedené pod jednotlivými písmeny § 2 zákona o loteriích). Správní poplatek tak nemůže být vyměřen souhrnně jedním platebním výměrem,

jak to navrhuje žalobce, ale tolika platebními výměry, kolik Ministerstvo financí povolilo druhů loterií a jiných podobných her.

[8] Žalobce podal proti všem v záhlaví uvedeným rozhodnutím žalovaného žalobu zvlášť. Protože tato rozhodnutí spolu skutkově a právně souvisela (lišila se pouze druhem zpoplatněné loterie nebo jiné podobné hry), zdejší soud žaloby v souladu s § 39 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), spojil ke společnému projednání z důvodu hospodárnosti a rychlosti řízení usnesením ze dne 19. 3. 2014, č. l. 165.

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobách

[9] Žalobami podanými v zákonem stanovené lhůtě se žalobce domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného i správce poplatku. Žalobce považoval napadená rozhodnutí za nezákonná a řízení jim předcházející za stížené vadami. Kromě obecných připomínek žalobce vymezil následující námitky.

[10] Žalovaný si vyložil právní stav věci na základě rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 12. 2008, č. j. 5 Afs 38/2008-139, tak, že správní poplatek má být vyměřen za každou loterii či jinou podobnou hru povolenou Ministerstvem financí dle § 50 odst. 3 zákona o loteriích samostatně. Tento rozsudek však na věc nedopadá.

[11] Správní poplatek byl nesprávně vyměřen více platebními výměry, místo toho, aby byl vyměřen pouze jedním. Měl být aplikován stejný postup jako v minulosti dle položky 20 písm. d) Sazebníku zákona č. 368/1992 Sb., o správních poplatcích (dále jen „starý zákon o správních poplatcích“), když za všechna povolení provozovaných loterií a jiných podobných her, jež nebylo možno podřadit pod písmena a), b), a c) položky 20 Sazebníku, byly žalobci vyměřeny poplatky vždy jen jedním souhrnným platebním výměrem.

[12] Dle položky 21 písm. b) Sazebníku se správní poplatek vyměřuje za vydání povolení číselné loterie podle § 2 písm. c), sázkové hry podle § 2 písm. f), sázkové hry podle § 2 písm. h), sázkové hry podle § 2 písm. j), sázkové hry podle § 2 písm. k), nebo loterie a jiné podobné hry podle § 50 odst. 3 zákona o loteriích za každý rok ve výši 10 %, nejméně 1 500 Kč, nejvýše 10 000 000 Kč. Na základě tohoto ustanovení bylo možno vyměřit poplatek za šest možných druhů her [1. číselné loterie dle § 2 písm. c), 2. sázkové hry dle § 2 písm. f), 3. sázkové hry dle § 2 písm. h), 4. sázkové hry dle § 2 písm. j), 5. sázkové hry dle § 2 písm. k) a 6. loterie a jiné podobné hry dle § 50 odst. 3 zákona o loteriích]. Za loterie a jiné podobné hry povolené podle § 50 odst. 3 zákona o loteriích lze tedy vyměřit jen jeden správní poplatek, bez ohledu na počet druhů jednotlivých dílčích her (loterií), a na to, kolik povolení k jejich provozování bylo žalobci vydáno. Jinak řečeno, za všechny loterie a jiné podobné hry povolené Ministerstvem financí podle § 50 odst. 3 zákona o loteriích se vyměřuje souhrnně jeden poplatek, a nikoliv za každou jednotlivou hru, jak to učinil žalovaný. Zákon o loteriích rozlišuje celkem 12 druhů her, když 11 z nich je výslovně v zákoně popsanych [viz § 2 písm. a) až k) citovaného zákona] a 12. druh hry je uveden v § 50 odst. 3 zákona o loteriích a je povolován výhradně Ministerstvem financí. Těchto 12 druhů her podléhá režimu správního poplatku dle položky 21 Sazebníku zákona o správních poplatcích.

[13] I kdyby žalobce připustil výklad položky 21 písm. b) Sazebníku zastávaný žalovaným, stále by zde existoval výše popsáný výklad žalobce. V tom případě měl být v souladu s judikaturou Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu použit výklad příznivější pro žalobce. Povinnosti mohou být ukládány jen na základě zákona a v jeho mezích. Správce poplatku tak nepostupoval, když aplikoval pro žalobce nevýhodný výklad, a tedy ho zatížil poplatkovou povinností nad rámec zákona, což je v rozporu i s § 5 odst. 1 a 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném pro projednávanou věc a čl. 11 odst. 1 a 5 Listiny základních práv a svobod.

[14] Ve výzvě ze dne 26. 5. 2011 uložil správce poplatku žalobci povinnost rozlišit údaje o vsazených částkách, vyplacených výhrách, o nákladech souvisejících s provozem hry, propočtu správního poplatku, odvodu na státní dozor a odvodu na veřejně prospěšné účely podle jednotlivých povolených her. Ustanovení § 28 odst. 2 zákona o loteriích ani jiný právní předpis však takovou povinnost neukládá. Svůj právní názor správce poplatku neodůvodnil ani v předmětné výzvě, ani v platebních výměrech.

[15] Dle § 72 odst. 1 daňového řádu lze daňové tvrzení účinně podat jen na tiskopise vydaném Ministerstvem financí. Lze považovat za prokázané, že ministerstvo tiskopis pro vyúčtování správního poplatku nevydalo. Osoba, která provozuje loterní a jiné podobné hry, tak nemůže účinně podat vyúčtování z provozu takové hry, sloužící jako podklad pro vyměření správního poplatku. Tento stav není zaviněn poplatníkem, a nemůže mu tak být kladen k tíži. Správce daně proto nemůže ve vyměřovacím řízení až do vydání tiskopisů ministerstvem přistoupit k vytýkácímu řízení podle § 89 daňového řádu. Do doby vydání tiskopisů nemá správce daně zákonný nástroj, který by mu umožnil rozporovat vypočtený rozdíl mezi vsazenými částkami a výhrami vyplacenými sázejícím, resp. vypočtený správní poplatek. Opačný postup by znamenal ukládání platební povinnosti v rozporu se zákonem.

[16] S ohledem na shora uvedené skutečnosti žalobce navrhl, aby soud rozhodnutí žalovaného, jakož i rozhodnutí správce poplatku, zrušil.

[17] Ve věci původně vedené zdejším soudem pod sp. zn. 29 Af 61/2012 byl žalobci vyměřen správní poplatek za vydání povolení loterie a jiné podobné hry podle § 2 písm. j) zákona o loteriích. Proto se v žalobě v této věci neobjevuje námitka ohledně zpoplatnění jednotlivých druhů her dle § 50 odst. 3 zákona o loteriích. Ostatní námitky jsou totožné jako v ostatních spojených věcech.

III. Vyjádření žalovaného k žalobám

[18] Žalovaný v písemných vyjádřeních k žalobám ze dne 15. 8. 2012 setrval na svém dosavadním stanovisku uvedeném v napadených rozhodnutích a uvedl, že je třeba od sebe odlišovat právní úpravu tehdejší a současnou. Položka 20 písm. d) Sazebníku starého zákona o správních poplatcích neupravovala maximální výši poplatku, a bylo tedy možno jej vyměřit jedním platebním výměrem. Správní poplatek dle současného zákona o správních poplatcích a § 50 odst. 3 zákona o loteriích nemůže být vyměřen souhrnně jedním platebním výměrem, nýbrž tolika, kolik je druhů her, k jejichž provozu vydalo Ministerstvo financí povolení. Dále

žalovaný blíže rozebral rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 12. 2008, č. j. 5 Afs 38/2008-139.

[19] Ustanovení § 2 zákona o loteriích obsahuje demonstrativní výčet loterií a jiných podobných her. I vzhledem k technickému pokroku je Ministerstvo financí dle § 50 odst. 3 zákona o loteriích oprávněno povolovat další výslovně nepojmenované loterie a jiné podobné hry. Žalobce v dané věci provozoval celkem čtyři odlišné hry - jednu dle § 2 písm. j) zákona o loteriích a tři různé hry povolené na základě § 50 odst. 3 zákona o loteriích. Každá z nich samostatně podléhala poplatku dle položky 21 písm. b) Sazebníku. O výkladu předmětných ustanovení zákona nebylo pochyb, a proto zde nebyl prostor pro aplikaci zásady *in dubio pro libertate*.

[20] Postup správce poplatku byl zcela v souladu s právními předpisy. Vyúčtování podle § 28 odst. 2 zákona o loteriích musí obsahovat veškeré údaje, aby z nich mohl být vypočten správní poplatek. Pokud měl správce poplatku pochybnosti o úplnosti podaného vyúčtování, byl oprávněn využít instituty dané daňovým řádem. Ustanovení § 28 odst. 2 zákona o loteriích je speciálním ustanovením k daňovému řádu.

IV. Jednání konané dne 15. 4. 2014

[21] Při jednání žalobce i žalovaný setrvali na svých již dříve písemně uplatněných argumentech. Soud neprováděl dokazování listinami předloženými žalobcem, které byly součástí správního spisu. Jiné důkazy účastníci řízení nenavrhovali.

V. Posouzení věci Krajským soudem v Brně

[22] Zdejší soud přezkoumal v mezích žalobních bodů napadená rozhodnutí žalovaného, jakož i předcházející rozhodnutí správce daně včetně řízení předcházejících jejich vydání, a shledal, že **žaloby nejsou důvodné**.

[23] Žalobce své žalobní námitky směřoval proti rozhodnutím správce poplatku i proti rozhodnutím žalovaného. Žalobní námitky byly z převážné části obdobné jako námitky uplatněné v odvolacím řízení. Odvolacími námitkami se žalovaný řádně zabýval v odůvodnění svých rozhodnutí, s jeho hodnocením se zdejší soud ztotožnil a na odůvodnění napadených rozhodnutí lze v tomto odkázat.

[24] Stěžejní námitkou žalobce bylo právní posouzení či výklad položky 21 písm. b) Sazebníku ve spojení s § 50 odst. 3 zákona o loteriích, popř. i ve vztahu k § 2 zákona o loteriích (vše ve znění účinném pro projednávanou věc).

[25] Zákon o loteriích v § 2 písm. a) až k) demonstrativním výčtem vymezuje jednotlivé druhy loterií a jiných podobných her. Současně v § 50 odst. 3 zákon o loteriích zmocňuje Ministerstvo financí k povolování dalších druhů loterií a jiných podobných her, které nejsou v zákoně upraveny, s tím, že v povolení budou všechny podmínky jejich provozování podrobně stanoveny.

[26] Z gramatického, systematického a logického výkladu vyplývá, že Ministerstvo financí může na základě zmocnění dle § 50 odst. 3 zákona o loteriích postupně rozšiřovat demonstrativní výčet druhů loterií a jiných podobných her uvedený v § 2 zákona o loteriích o nové druhy her. Technologie využívané v dané oblasti (loterií a podobných her) jsou předmětem neustálého vývoje, a není tak v silách zákonodárce dostatečně rychle reagovat změnou legislativy na aktuální vývoj. Naopak zmocnění dle § 50 odst. 3 zákona o loteriích dává logicky možnost ministerstvu pružně reagovat na vývoj v oblasti loterií a jiných podobných her a v podstatě aktualizovat výčet her uvedený v § 2 zákona o loteriích, když taxativní výčet všech druhů loterií a jiných podobných her prozatím nelze z výše uvedených důvodů do zákona vtělit.

[27] Je proto třeba zachovat zákonnou možnost výčet her aktualizovat prostřednictvím povolení Ministerstva financí. Přitom platí, že Ministerstvo financí tak činí v povolení, v němž musí podrobně stanovit všechny podmínky k provozování nově povolené hry. V tomto lze dále odkázat i na nález Ústavního soudu ze dne 13. 9. 2007, sp. zn. I. ÚS 643/06: *„Snaha státu maximalizovat fiskální výnosy je zcela legitimní a ústavním pořádkem aprobovaná, avšak musí respektovat předem jasně daný zákonný rámec, jinak dochází k ústavně neaprobovatelnému zásahu do vlastnického práva v rozporu s čl. 11 odst. 5 Listiny. Veřejná moc nemůže využívat nejasnost právní úpravy, kterou sama vyvolala“* (rozhodnutí Ústavního soudu jsou dostupná na <http://nalus.usoud.cz>).

[28] Položka 21 písm. b) Sazebníku upravuje poplatek za vydání povolení číselné loterie či sázkové hry dle § 2 písm. c), f), h), j), k) nebo za vydání povolení loterie a jiné podobné hry podle § 50 odst. 3 zákona o loteriích za každý rok. Logicky ani systematicky by pak nedávalo smysl a rozhodně to nebylo ani úmyslem zákonodárce, aby veškeré nové druhy her, které nejsou upraveny v § 2 zákona o loteriích a které by byly v budoucnu povoleny Ministerstvem financí na základě zmocnění v § 50 odst. 3 zákona o loteriích, podléhaly souhrnně jen jednomu správnímu poplatku dle položky 21 Sazebníku. Takový výklad by mohl vést ke snaze poplatníků svoji činnost podřazovat pod § 50 odst. 3 zákona o loteriích, což by mělo za následek zpoplatnění jen jedním poplatkem. Bez ohledu na počet her a základ poplatku by tedy poplatníci odvedli na správním poplatku vždy jen jedenkrát max. 10 000 000 Kč, protože v položce 21 písm. b) Sazebníku je současně stanoveno omezení - maximální horní hranice správního poplatku za každý rok za vydání povolení loterie nebo jiné podobné hry.

[29] V daném případě byly poplatky vyměřeny na základě předem daného zákonného rámce. Posuzovaná právní úprava nebyla nejasná, nýbrž pouze otevřená tak, aby mohly správní orgány reagovat na nově vzniklé situace. I v bodě 3 poznámek k uvedené položce Sazebníku je mimo jiné upřesněno, že poplatek se vyměřuje s přihlédnutím k podmínkám uvedeným ve vydaném povolení Ministerstvem financí, z čehož plyne závislost poplatku na tom či onom povolení konkrétní loterie nebo hry.

[30] Lze tedy konstatovat, že za vydání povolení ke každé loterii nebo hře podle § 50 odst. 3 zákona o loteriích je možno vyměřit samostatný správní poplatek dle položky 21 písm. b) Sazebníku. Tuto úvahu nepřímou potvrzuje i Nejvyšší správní soud v řadě rozhodnutí, např. rozsudku ze dne 12. 12. 2008, č. j. 5 Afs 38/2008-139: *„Zároveň je třeba konstatovat, že správní spis, jak byl předložen Nejvyššímu správnímu soudu, neobsahuje dostatečné podklady pro posouzení, zda v daném případě všech 175 zařízení, na jejichž provozování bylo*

stěžovateli vydáno 175 povolení, a za něž žalovaný vyměřil 175 samostatných správních poplatků, skutečně představuje z hlediska zákona o loteriích (a tudíž i zákona o správních poplatcích) jedinou hru (tj. elektromechanickou ruletu), či zda se ve skutečnosti jedná o více navzájem se odlišujících her, případně jaký byl počet těchto povolených her provozovaných stěžovatelem v roce 2004. Toto posouzení tedy bude úkolem správních orgánů v dalším řízení“ (rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz). Je vždy na správních orgánech, aby posoudily jednotlivá povolení udělená poplatníkovi a aby určily, na kolik her byla uvedená povolení vydána. Na základě toho pak mohou vyměřit správní poplatek zvlášť za každou hru.

[31] Ze správního spisu vyplynulo, že správce poplatku vyzval žalobce výzvou ze dne 26. 5. 2011, aby rozlišil údaje o vsazených částkách, o výhrách vyplacených hráčům, o nákladech souvisejících s provozem hry, o propočtu správního poplatku a o odvodu na státní dozor a propočtu odvodu na veřejně prospěšné účely, podle jednotlivých provozovaných her. U her povolených dle § 50 odst. 3 zákona o loteriích měl tyto údaje rozlišit pro 1) sázkové hry provozované pomocí elektromechanických rulet a uzavřených lokálních multiruletových systémů, 2) sázkové hry provozované prostřednictvím sítě Internet, 3) sázkové hry provozované pomocí centrálních loterních systémů s interaktivními videoloterními terminály, 4) sázkové hry provozované prostřednictvím vícemístního technického zařízení (VTZ) a 5) sázkové hry provozované pomocí elektronických karet stolů. Postup správce poplatku, resp. žalovaného, byl v souladu s rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 12. 2008, č. j. 5 Afs 38/2008-139: *„poplatek je nutno vyměřit vždy za určitou povolenou hru bez ohledu na to, v kolika provozovnách či zařízeních je tato hra provozována a na základě kolika povolení je tato hra provozována, pokud se stále jedná o tutéž hru“* [pozn. zvýrazněno Krajským soudem v Brně].

[32] Je tedy na správních orgánech, aby vyčlenily (resp. definovaly) z povolení udělených Ministerstvem financí provozovateli další druhy her kvalitativně srovnatelné s těmi, které jsou uvedeny v § 2 zákona o loteriích, a které tak mohou být samostatně předmětem správního poplatku. Stanovení jednotlivých her patří do oblasti správního uvážení, které soudu přísluší posuzovat pouze do té míry, zda nepřekročilo meze stanovené zákonem. V daném případě postupoval správce poplatku na základě správního uvážení, v souladu se zákonem a své rozhodnutí řádně odůvodnil, přičemž použité správní úvahy nevybočily ze zákonných mezí a ani netrpěly vnitřním logickým rozparem. Žalobce ostatně proti tomuto postupu správních orgánů a definování jednotlivých her přímo nebrojil, žalobní body směřovaly proti výkladu shora citovaných ustanovení právních předpisů a samotnému zpoplatnění jednotlivých her dle § 50 odst. 3 zákona o loteriích.

[33] Výše uvedené právní názory jsou oběma účastníkům řízení již známy z předchozích řízení vedených u zdejšího soudu v obdobných věcech. Závěry Krajského soudu v Brně byly potvrzeny i rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 4. 2013, 2 Afs 86/2012-31. Kasační soud vyslovil, že pokud se provozovatel rozhodne provozovat více druhů her, je povolení k provozování každé z nich zatíženo poplatkem a že předmětem poplatku podle položky 21 písm. b) Sazebníku je povolení k provozování každé jednotlivé hry jedním provozovatelem. Neztotožnil se s tvrzením, že zákon o loteriích rozlišoval ve znění účinném v roce 2007 (v nyní projednávané věci se znění rozhodných ustanovení nezměnilo) pouze dvanáct druhů her. Tento zákon ve skutečnosti rozlišoval jedenáct druhů her výslovně, a to

v § 2 písm. a) až k), a dále blíže neurčený a neomezený počet dalších druhů her, které mohly být povoleny Ministerstvem financí podle § 50 odst. 3 zákona o loteriích. Hry povolené podle § 50 odst. 3 zákona o loteriích nelze pokládat za jediný druh her.

[34] K argumentu, že v minulých letech byly žalobci správní poplatky vyměřovány jediným platebním výměrem, se zdejší soud nemůže vyjádřit, neboť tyto minulé platební výměry nejsou předmětem soudního přezkumu v tomto řízení. Pouze na okraj tak lze podotknout, že zjevně není klíčové množství vydaných platebních výměrů, ale dodržení zásady, že za každý povolený a provozovaný druh loterie nebo jiné podobné hry má být vyměřen poplatek ve výši limitované částkou 10 000 000 Kč. Zda tato zásada bude naplněna v jednom platebním výměru či v několika, nemá rozpoznatelný vliv na žalobcova hmotná ani procesní práva nebo povinnosti.

[35] K judikatuře, na kterou odkazoval žalobce, lze poznamenat následující. Nález Ústavního soudu ze dne 13. 9. 2007, sp. zn. I. ÚS 643/06, se týkal globálního zajištění celního dluhu a řešil především definici tohoto zajišťovacího institutu. V rozsudku ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005-44, Nejvyšší správní soud zrušil rozhodnutí krajského soudu pro nepřezkoumatelnost a k meritu věci se nevyjadřoval. Nález Ústavního soudu ze dne 15. 12. 2003, sp. zn. IV. ÚS 666/02, se týkal pojmu uložení daňové povinnosti, kdy předmětem zdanění byl jeden a tentýž příjem, který byl zdaněn dvakrát. V této souvislosti Ústavní soud vyslovil názor, že když právo umožňuje dvojí výklad, nelze při řešení případu pominout, že na poli veřejného práva mohou státní orgány činit pouze to, co jim zákon výslovně umožňuje. Obdobný názor vyslovil i Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 16. 10. 2008, č. j. 7 Afs 54/2006-155: *„V konfliktu dvou výkladů, z nichž oba jsou možné, z určitých úhlů pohledu rozumné a nikoli nepřesvědčivé, a přitom vedou k odlišným závěrům, nutno vzhledem k okolnosti, že se jedná o výklad norem daňového práva hmotného, zakládajících povinnost soukromé osoby poskytnout státu plnění bez protiplnění, dát z důvodu ochrany ústavních principů právní jistoty a předvídatelnosti právní regulace přednost tomu z nich, který je ve prospěch soukromé osoby, a to přesto, že se v daném případě nepochybně jedná o výklad jdoucí proti základním strukturálním principům a ekonomickým funkcím daně z přidané hodnoty a stěžovatele neodůvodněně zvýhodňující oproti jiným plátcům DPH.“*

[36] Je třeba zdůraznit, že v nyní projednávané věci se nejedná o dvojí zdanění jednoho příjmu, nýbrž o zpoplatnění příjmu z jednotlivých her. Šlo o zpoplatnění povolení jednotlivých her, které bylo vypočteno na základě vsazených částek a vyplacených výher vždy u jedné konkrétní hry. Byly zpoplatňovány vždy dílčí rozdíly mezi vsazenými částkami a vyplacenými výhrami [viz bod 2 poznámek k položce 21 písm. b) Sazebníku - rozdíl mezi vsazenými částkami a vyplacenými výhrami činí základ předmětného poplatku]. V nyní posuzované věci je jediným rozumným a přesvědčivým výkladem § 50 odst. 3 zákona o loteriích ve spojení s položkou 21 Sazebníku ten, který byl popsán výše. Nestály zde tedy v konkurenci dva ekvivalentní možné výklady, ze kterých by měl správce poplatku, žalovaný či zdejší soud, možnost vybírat. V daném případě tedy nebylo místo pro uplatnění zásady *in dubio pro libertate*, jak správně uzavřel žalovaný. Předmětný správní poplatek byl vyměřen zcela v souladu s čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod.

[37] Dle položky 21 písm. b) Sazebníku je předmětem poplatku „vydání povolení loterie“, i když fakticky se poplatky u loterií a her odvozují od výtěžku provozovatele z předmětné

loterie či hry a nikoliv od úkonu správního orgánu, tedy vydávání povolení. Ve skutečnosti je tedy předmětem zpoplatnění výnos z provozování loterií a her za příslušný kalendářní rok a nikoliv činnost správního orgánu (vydání povolení), jak tomu běžně bývá u správních poplatků a jak by i mohlo trochu nešťastně vyplývat z formulace položky 21 písm. b) Sazebníku. Z uvedeného pak totiž vychází rozporné definice z hlediska předmětu poplatku i další interpretační potíže. Je tedy třeba zdůraznit, že každá loterie a jiná podobná hra, řádně povolená Ministerstvem financí ve smyslu § 50 odst. 3 zák. o loteriích, podléhá jednomu správnímu poplatku dle položky 21 písm. b) Sazebníku. Základem správního poplatku (bod 2 poznámek k položce 21 Sazebníku) je pak rozdíl mezi celkovou výší vsazených částek u příslušné hry a celkovým součtem výplat výher z příslušné hry, bez ohledu na to, v kolika provozovnách je hra provozována a na základě kolika povolení je provozována. Posouzení, zda příslušný počet hracích zařízení i vydaných povolení představoval z hlediska zákona o loteriích jedinou hru nebo více navzájem se odlišujících her, bylo na správním uvážení správních orgánů, v jehož rámci definovaly a vyčlenily jednotlivé hry srovnatelné s těmi, které jsou uvedeny v § 2 zákona o loteriích, a které pak učinily předmětem samostatného správního poplatku. Správce poplatku tak postupoval správně, pokud za rok 2008 za každou hru vydal samostatný platební výměr, kterým pokaždé vyměřil samostatný správní poplatek za konkrétní hru a nikoliv za všechny povolené hry jeden souhrnný poplatek, jak to požadoval žalobce.

[38] V posuzované věci vznikly správci poplatku v průběhu vyměřovacího řízení pochybnosti o správnosti a úplnosti údajů uvedených ve vyúčtování žalobce. V souladu s § 89 odst. 1 daňového řádu proto vyzval žalobce, aby doplnil chybějící údaje. Ve výzvě uvedl své pochybnosti a přesně vysvětlil, co po žalobci požaduje a proč (plně v souladu s dikcí § 89 odst. 2 daňového řádu). Z celkového znění výzvy bylo zřejmé, jaké pochybnosti vznikly správci poplatku, přičemž výzva žalobci umožňovala podat určitou odpověď na otázky správce poplatku, což žalobce také učinil.

[39] K námitce nedostatku tiskopisu a neúčinnosti podaného vyúčtování z provozu loterií a her soud předně uvádí, že je povinností provozovatele těchto her každoročně takové vyúčtování za předechozí kalendářní rok v zákonem stanovené lhůtě podat (§ 28 odst. 1 zákona o loteriích), což žalobce učinil. Bez ohledu na jeho formu a obsah tím bylo zahájeno řízení ve věci poplatku ve smyslu § 91 odst. 1 daňového řádu. Podle § 72 odst. 1 daňového řádu lze řádné daňové tvrzení nebo dodatečné daňové tvrzení podat účinně jen na tiskopise vydaném Ministerstvem financí (účelem ustanovení je, aby daňové subjekty postupovaly vůči správcům daně jednotně, což velkou měrou zefektivňuje celé daňové řízení).

[40] Správce poplatku v dané věci neshledal vady podaného vyúčtování co do jeho formy, tedy podání jako takového (ve smyslu § 74 daňového řádu), ale vznikly mu pochybnosti o správnosti podaného vyúčtování, a proto bylo na místě postupovat dle § 89 odst. 1 daňového řádu a vytýkané vady vyúčtování odstraňovat výzvou k odstranění pochybností. I v případě podání vyúčtování na správném tiskopise by vznikly správci poplatku pochybnosti o správnosti takového podání, které by bylo třeba odstranit. Pokud pro určitou daňovou (poplatkovou) povinnost není příslušný tiskopis vydán Ministerstvem financí vůbec, nezabývá to daňový subjekt (poplatníka) povinností daňové přiznání či hlášení (vyúčtování za příslušný kalendářní rok) podat. Pokud takové přiznání či hlášení (vyúčtování) podá v souladu se zákonnými povinnostmi (v posuzovaném případě pro vyúčtování za r. 2008 činí

dle bodu 2 poznámek k položce 21 Sazebníku základ poplatku rozdíl mezi vsazenými částkami a výhrami vyplacenými sázejícím; ze základu se pak určí 10 %) a správci daně (poplatku) současně nevzniknou žádné pochybnosti o správnosti takového podání (vyúčtování), nic nebrání vyměření daně (poplatku). Naopak pokud mu pochybnosti o podaném vyúčtování vzniknou, může správce daně (poplatku) vyzvat daňový subjekt (poplatníka) k odstranění těchto pochybností (k tomu blíže viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 10. 2007, č. j. 5 Afs 155/2006-90).

[41] Rozhodnutí žalovaného o odvolání byla vydána v souladu s právními předpisy i konstantní judikaturou správních soudů. Rozhodnutí mají veškeré náležitosti stanovené zákonem a nejsou věcně či právně nesprávná. Odůvodnění je dostatečně přesvědčivé a soud se ztotožnil se závěry žalovaného.

VI. Závěr a náklady řízení

[42] Krajský soud v Brně tedy shledal námitky žalobce nedůvodnými. Jelikož v řízení nevyšly najevo ani žádné vady, k nimž musí soud přihlížet z úřední povinnosti, zamítl žaloby jako nedůvodné podle § 78 odst. 7 s. ř. s.

[43] 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. Žalobce ve věci úspěch neměl (žaloby byly jako nedůvodné zamítnuty), a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly.

P o u ě 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 15. dubna 2014

JUDr. Zuzana Bystřická, v. r.
předsedkyně senátu