



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Jaroslavy Skoumalové a soudců JUDr. Jarmily Dáskové a Mgr. Petra Sedláka, 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**, odboru rozpočtu a financování, se sídlem Malinovského nám. 3, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 1. 2012, č. j. MMB/0018023/2012,

t a k t o :

- I. Rozhodnutí Magistrátu města Brna, odboru rozpočtu a financování, ze dne 16. 1. 2012, č. j. MMB/0018023/2012, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný **je povinen** nahradit žalobci náklady řízení ve výši 11.712,- Kč, k rukám JUDr. Tomáše Vymazala, advokáta, se sídlem Wellnerova 1322/3C, Olomouc, do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku.

O d ů v o d n ě n í

I. Předmět řízení

[1] Včas podanou žalobou se žalobce domáhal vyslovení nicotnosti, popř. zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 1. 2012, č. j. MMB/0018023/2012, jímž žalovaný změnil

platební výměr vydaný dne 9. 11. 2011 Úřadem městské části města Brno, Brno – Královo Pole (dále též „správce poplatku“) pod č. j. 1103904/2100/VHA/0013/021. Tímto platebním výměrem správce poplatku vyměřil podle ustanovení § 11 a § 14a zákona č. 565/1990 Sb., o místních poplatcích, ve znění účinném ke dni vydání správního rozhodnutí (dále jen „zákon o místních poplatcích“) a obecně závazné vyhlášky statutárního města Brna č. 17/1998, o místním poplatku za provozovaný výherní hrací přístroj, místní poplatek za provozovaný výherní hrací přístroj ve výši 1.104.485 Kč za období od 1. 1. 2009 do 30. 6. 2010. Žalovaný výrok rozhodnutí správce poplatku změnil, a to tak, že z výroku vypustil odkaz na ustanovení § 14a a slova „ve znění pozdějších předpisů“ nahradil slovy „ve znění platném do 15. 6. 2010“, částku „1.104.485 Kč“ nahradil částkou „1.184.891 Kč“ a změnil tabulku, která je součástí výroku.

II. Obsah žaloby

[2] Žalobce v první řadě 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 ustanovení § 10a a § 11 zákona o místních poplatcích, ustanovení § 50 odst. 3 zákona č. 202/1990 Sb., o loteriích a jiných podobných hrách, ve znění účinném ke dni rozhodování správního orgánu (dále jen „zákon o loteriích“) a ustanovení § 98, § 102 a § 114 odst. 1, 2, 4 daňového řádu.

[3] Žalobce předně namítl, že nemůže souhlasit s předmětem zpoplatnění – videoloterijních terminálů (dále též „VLT“) jako výherních hracích přístrojů, jak tento pojem používá ustanovení § 10a zákona o místních poplatcích. Totožná zařízení jsou dle zákona ve znění účinném od 16. 6. 2010 správcem poplatku považována za jiná technická herní zařízení povolená Ministerstvem financí podle jiného právního předpisu.

[4] Jak žalovaný, tak správce poplatku svá rozhodnutí opírají o nález Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 29/10. Ústavní soud se však v citovaném nálezu nezabýval otázkou zpoplatnění interaktivních videoloterijních terminálů, nýbrž možností obce stanovit obecně závaznou vyhláškou místa, na nichž lze koncová zařízení interaktivních loterií provozovat. Dle žalobce tedy nelze závěry Ústavního soudu na danou věc použít.

[5] Žalobce trvá na tom, že koncová zařízení centrálních loterijních systémů (dále jen „CLS“) – interaktivní videoloterijní terminály (dále jen „IVT“) nelze ztotožnit s pojmem „výherní hrací přístroj“ (dále jen „VHP“). Sám zákonodárce si byl vědom odlišností těchto zařízení, a proto zavedl novelou zákona o místních poplatcích provedenou zákonem č. 183/2010 Sb. pojem „jiné technické herní zařízení povolené Ministerstvem financí podle jiného právního předpisu“. Z důvodové zprávy k zákonu č. 183/2010 Sb. nevyplývá, že by šlo o pouhou formulační změnu; lze tedy předpokládat, že zákonodárce chtěl docílit změny právní úpravy, tj. umožnit zpoplatnění zařízení doposud neregulovaných.

[6] Žalobce rovněž zmínil, že žalovaný ani správce poplatku v jeho obvodu nikdy poplatek za VLT jako VHP nevyžadovali, nevyžývali k ohlášení předmětných zařízení ani místní poplatek nevyměřili. Ke změně jejich názoru dochází až po vydání citovaného nálezu sp. zn.

Pl. ÚS 29/10. Právní úprava tak zřejmě byla pro správce poplatku matoucí, nikoli však pro provozovatele VLT, kteří byli přesvědčeni, že VLT poplatku nepodléhají.

[7] Dle žalobce proti sobě stojí dva různé výklady. V této souvislosti odkazuje na zásadu *in dubio pro libertate*, která byla několikrát judikována Nejvyšším správním soudem i Ústavním soudem. Žalobce konkrétně odkázal na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 178/2005-64, 7 Afs 54/2006-155 a 2 Afs 24/2005-44 a rozhodnutí Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 643/06. Správní orgány měly postupovat dle principu *in dubio pro libertate* a vyložit pojem tak, že místní poplatek za takováto zařízení nelze vybírat.

[8] Pojem „výherní hrací přístroj“ je s ohledem na výše uvedené použit ve svém užším smyslu, jak uvádí ustanovení § 17 odst. 1 zákona o loteriích. V opačném případě by nebylo důvodu zavést do zákona pojem „jiné technické herní zařízení povolené Ministerstvem financí podle jiného právního předpisu“. Zpětným zpoplatněním videoloterijních terminálů je tak narušena zásada *iura qaesita*, která ochraňuje již jednou nabytá práva. Z postupu zákonodárce je zřejmé, že nehodlal zpětně zpoplatnit přístroje odlišné od VHP, nýbrž se tyto snažil zpoplatnit nově až zavedením pojmu „jiné technické herní zařízení povolené Ministerstvem financí podle jiného právního předpisu“.

[9] Dále žalobce uvedl, že 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 videoloterijních terminálů. Interaktivní videoloterijní terminál je tak pouze jednou z částí „centrálního loterního systému“. 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 videoloterijní terminál.

[10] Na závěr žalobce uvedl několik procesních námitek. Nejprve uvedl, že pokud žalovaný zjistil celkem 3 nejružnější, ale podstatné vady platebního výměru, měl platební výměr prohlásit za nicotný pro jeho nesrozumitelnost nebo nevykonatelnost. Výrok platebního výměru měl obsahovat použitá ustanovení právního předpisu.

[11] Žalobce namítal i nesprávně vymezený předmět odvolacího řízení. Žalovaný totiž zpoplatnil také zařízení, která platebním výměrem zpoplatněna nebyla, čímž zasáhl do rozhodovací pravomoci správce poplatku. Předmětem řízení o odvolání měla být pouze zařízení uvedená v platebním výměru. Zařízení ML 0288 navíc nebylo provozováno na adrese Palackého 32, ale na adrese Benešova 22, nespadající pod Brno – Královo Pole.

[12] Dále žalobce zmínil, že na místní poplatek za provozovaný výherní hrací přístroj dle zákona o místních poplatcích účinném do 15. 6. 2010 nelze započítat dluh na zcela jiný poplatek, a to místní poplatek za jiné technické herní zařízení povolené Ministerstvem financí podle jiného právního předpisu dle zákona o místních poplatcích účinném po 15. 6. 2010. Dle

žalobce je nutné odlišovat daňové účty na tyto poplatky. Pro každý poplatek je tedy nutno vést zvláštní daňový účet. Správní orgány tak nečinily, čímž porušily ustanovení § 152 daňového řádu. Žalobce si je jist, že platbu opatřil správným variabilním symbolem (předem určeným správcem poplatku), tudíž platba byla dostatečně identifikována ve smyslu ustanovení § 164 odst. 1 daňového řádu a jako takovou ji nelze převést na jiný poplatek.

[13] Žalobce se tedy domníval, že vady rozhodnutí správce poplatku byly natolik závažné, že způsobují nicotnost tohoto aktu. S ohledem na shora uvedené navrhl, aby soud rozhodnutí žalovaného, jakož i rozhodnutí správce poplatku prohlásil za nicotná, eventuálně tato rozhodnutí zrušil.

III. Vyjádření žalovaného

[14] Ve vyjádření k žalobě žalovaný setrval na tom, že poplatek byl vyměřen správně. Žalovaný je přesvědčen, že koncová zařízení CLS lze podřadit pod pojem výherní hrací přístroj, a proto v období do 15. 6. 2010 podléhala místnímu poplatku za provozovaný hrací přístroj. Žalovaný uvedl, že veškeré argumenty již uvedl ve správním řízení, a proto pouze odkazuje na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí. Dále odkázal na nálezy Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 29/10, o němž je přesvědčen, že má určitý zobecňující přesah, pokud jde o použití definice výherního hracího přístroje.

[15] Pokud jde o argument žalobce, že zákonodárce záměrně změnil právní úpravu, má žalovaný za to, že k tomuto postupu jej vedla právě situace, kdy koncová zařízení CLS nebyla pod pojem VHP v praxi podřazována a místní poplatek za ně nebyl placen. Smyslem změny bylo zajistit, aby tato zařízení poplatku podléhala. Nešlo ovšem o stanovení nového typu poplatku, ale o upřesnění předmětu stávajícího poplatku. Žalovanému rovněž není zřejmé, proč by měly být poplatky vedeny na dvou daňových účtech. Pro takový postup nejsou dány zákonné předpoklady.

[16] Chyby platebního výměru pak nebyly natolik zásadní, aby mohly způsobit nicotnost napadeného rozhodnutí. Změnu v počtu a identifikaci zpoplatněných zařízení provedl žalovaný na základě stejných podkladů, z nichž vycházel správce poplatku. Svým rozhodnutím tak žalovaný pouze uvedl obsah platebního výměru do souladu s ohlášením poplatníka ze dne 18. 4. 2011. Nevybočil tak z předmětu řízení.

IV. Replika žalobce k vyjádření žalovaného

[17] Žalobce v replice setrval na svém stanovisku, že provozovaná zařízení pod pojem výherní hrací přístroj nespádají. Upozornil na fakt, že žalovaný ve svém vyjádření připouští, že zákonodárce chtěl zajistit, aby tato zařízení místnímu poplatku podléhala. Z toho dle žalobce vyplývá, že předchozí znění zákona muselo být opačné, a zařízení tak místnímu poplatku nepodléhala. Žalobce uvedl, že je zřejmé, že existuje dvojí výklad, přičemž je nutné vybrat ten, který je příznivější pro adresáta právní normy – daňového poplatníka. Žalobce opět připomněl judikaturu k zásadě *in dubio pro libertate*, principu právní jistoty a zásadě legitimního očekávání a změně správní praxe. Na závěr žalobce navrhuje, aby soud žalobě vyhověl.

V. Posouzení věci krajským soudem

[18] Krajský soud v Brně na základě včas podané žaloby přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2, věta první, s.ř.s.), jakož i řízení předcházející jeho vydání. Dospěl k závěru, že žaloba je důvodná, že napadené rozhodnutí žalovaného nebylo vydáno v souladu se zákonem. O žalobě soud rozhodl, aniž nařizoval jednání, za podmínek vyplývajících z ustanovení § 51 odst. 1 s.ř.s. poté, kdy účastníci řízení s tímto postupem vyslovili souhlas. O jednotlivých žalobních námitkách soud uvážil následovně.

[19] Úvodem posouzení je soud nucen konstatovat, že přezkum věci byl komplikován rozdělením správního spisu mezi celkem **!čtyři!** soudní spisy. Spisový materiál postoupený žalovaným k souzené věci počínal **!str. 107!** správního spisu a soudu tak při přezkumu nezbylo než kompletovat spisový materiál postoupený žalovaným, neboť část správního spisu postoupená k souzené věci počínala odvoláním žalobce proti platebnímu výměru. Soud na tomto místě zdůrazňuje, že za vhodnější považuje raději postoupit ověřenou kopii celého správního spisu ke každé jednotlivé věci, neboť žalovaným zvolený způsob představuje zásadní problém při přezkumu jeho rozhodnutí, a to s ohledem na postupné vyřizování jednotlivých věcí, kdy hrozí nebezpečí, že části správního spisu mohou být postoupeny buď zpět žalovanému nebo Nejvyššímu správnímu soudu spolu s kasační stížností.

[20] Žalobce předně namítl, že nemůže souhlasit s předmětem zpoplatnění – videoloterijních terminálů (dále též „VLT“) jako výherních hracích přístrojů, jak tento pojem používá ustanovení § 10a zákona o místních poplatcích. Žalobce trval na tom, že koncová zařízení centrálních loterijních systémů – interaktivní videoloterijní terminály nelze ztotožnit s pojmem „výherní hrací přístroj“. S uvedenou námitkou souvisí i námitka, že 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 s tím, že interaktivní videoloterijní terminál je pouze jednou z částí „centrálního loterního systému“.

[21] K možnosti zpoplatnění VLT podle ustanovení § 10a zákona o místních poplatcích se opakovaně zdejší soud již vyslovil v řadě rozhodnutí. Taktéž se k možnosti zpoplatnění VLT vyslovil i Nejvyšší správní soud, byť pro poplatek za období od 1.7.2010. Soud proto považuje za vhodné na tomto místě zároveň odkázat na obsah rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 31.5.2013, č.j. 2 Afs 37/2013-26. V citovaném rozhodnutí Nejvyšší správní soud uvedl následující: „[22.]*Nejvyšší správní soud se ztotožňuje s úvahami krajského soudu, které byly důkladně argumentačně podloženy. Nejvyšší správní soud souhlasí se stěžovatelem, že aby bylo možno považovat technické zařízení za tzv. „jiné technické herní zařízení“ ve smyslu zákona o loteriích, musí takové zařízení do určité míry naplnit vlastnosti výherního hracího přístroje obsažené v ustanovení § 17 odst. 1 zákona o loteriích. Tyto vlastnosti však nelze dovozovat primárně z technických parametrů přístroje, jak činí stěžovatel, nýbrž především z jejich funkce. V opačném případě by zákonodárce mohl novelizovat a rozšířit dotčené ustanovení zákona o loteriích a nikoli zákon o místních poplatcích. Jak zevrubně dovodil krajský soud, svým postupem zákonodárce dal jasně najevo*

vůli postavit na roveň hrací přístroje a interaktivní videoloterijní terminály jakožto „jiné technické herní zařízení“, a to právě z hlediska poplatkové povinnosti potencionálně stanovené místní samosprávou. S tímto názorem se zdejší soud plně ztotožňuje.

[23.] Z toho důvodu lze přisvědčit krajskému soudu, že z hlediska poplatkové povinnosti není rozhodné, na jakém principu či prostřednictvím čeho je povolená loterie provozována. **Stěžovatel nemá pravdu, když striktně rozlišuje mezi loterií či jinou podobnou hrou jako takovou a „kanálem“, jehož prostřednictvím je hra realizována.** Stěžovateli lze nicméně přitakat potud, že správci poplatku nemohou při stanovení a vyměření poplatku svévolně vykládat určité zákonné pojmy. Tak tomu však v daném případě nebylo, protože správce poplatku i krajský soud vyšly pouze ze shora uvedené novely zákona o místních poplatcích a správně si vyložily její dopad též na interaktivní videoloterijní terminály. **Pokud stěžovatel tvrdí, že interaktivní videoloterijní terminály nelze zahrnout pod zákonné pojmy uváděné v zákoně o místních poplatcích, vychází při svém výkladu daných norem ze striktně technických parametrů, s čímž nemůže Nejvyšší správní soud souhlasit.** Interpretace normy nemůže vycházet pouze a jedině ze znalosti technických parametrů, protože pokud by byl připuštěn tento postup odporující základním východiskům podoby a interpretace právních norem, právě tehdy by se stávalo dotčené ustanovení nesrozumitelným. Navíc by byl před faktickým smyslem a účelem právní normy upřednostněn technický či odborný parametr, což musí Nejvyšší správní soud odmítnout.

[24.] Nejvyšší správní soud navíc připomíná, že v případě interpretace nabízené stěžovatelem by posuzovaný místní poplatek fakticky ztratil smysl, protože pokud by za jednotku, z níž se odvádí poplatek, byla považována pouze centrální loterní jednotka, pak by mohli provozovatelé interaktivních videoloterijních terminálů umístit v dané obci nespočet konečných přístrojů určených pro hru a naprosto by tak byl popřen smysl a účel daného poplatku a přijatých norem. Podobně by daná interpretace kolidovala s judikaturou Ústavního soudu (srov. např. Pl. ÚS 56/10, publ. pod č. 293/2011 Sb. – N 151/62 SbNU 315). **Proto Nejvyšší správní soud naprosto souhlasí s krajským soudem, že z hlediska poplatkové povinnosti není rozhodné, na jakém principu a prostřednictvím čeho je povolená loterie provozována, ale především její vnější forma zpřístupněná uživatelé.** Do této logiky proto zapadá zpoplatňování videoterminálů vždy v závislosti na jejich konkrétním počtu, a to právě proto, že právě s těmito koncovými videoterminály přichází do kontaktu uživatelé her.“ (pozn. - zdůraznění provedeno krajským soudem).

[22] Je zřejmé, že ani po samotné provedené novelizaci nedošlo k naprostému vyjasnění poplatkové povinnosti. O to více je nutné závěry Nejvyššího správního soudu interpretovat i ve vztahu k předcházejícímu období. Technická podstata VLT a CLS se od 16.6.2010 nikterak nezměnila. Soud vycházejí z toho, že pro zahrnutí pod zákonné pojmy uváděné v zákoně o místních poplatcích nelze striktně vycházet z technických parametrů, dospěl k závěru, že koncová zařízení CLS mají stejný charakter jako samostatně fungující VHP a mohla být zpoplatněna již na základě zákona o místních poplatcích ve znění do 15.6.2010, a to z následujících důvodů

[23] Podle § 10a odst. 1 zákona o místních poplatcích účinného do 15.6.2010 poplatku za provozovaný výherní hrací přístroj podléhá každý povolený hrací přístroj. Obec není povinna poskytnout osvobození od tohoto poplatku.

[24] Podle § 10a odst. 2 zákona o místních poplatcích poplatek za výherní hrací přístroj platí jeho provozovatel.

[25] Podle § 10a odst. 3 zákona o místních poplatcích sazba poplatku za každý výherní hrací přístroj na tři měsíce činí od 1000 Kč do 5000 Kč.

[26] Podle § 2 písm. e) zákona o loteriích loteriemi a jinými podobnými hrami jsou zejména sázkové hry provozované pomocí elektronicky nebo elektronickomechanicky řízených výherních hracích přístrojů nebo podobných zařízení (dále jen "výherní hrací přístroje").

[27] Podle § 17 odst. 1 věta první zákona o loteriích výherním hracím přístrojem se rozumí kompaktní, funkčně nedělitelné a programově řízené technické zařízení s ovládáním určeným pouze pro jednoho hráče. U výherního hracího přístroje s programovým vybavením umožňujícím současnou hru na více hracích místech více hráčům je každé takové hrací místo rovněž považováno za samostatný výherní hrací přístroj.

[28] Uvedená ustanovení zákona o místních poplatcích byla následně konkretizována na základě ustanovení § 14 odst. 2 zákona o místních poplatcích obecně závaznou vyhláškou, kde obec upravila podrobnosti jejich vybírání, zejména stanovila konkrétní sazbu poplatku, ohlašovací povinnost ke vzniku a zániku poplatkové povinnosti, splatnost, úlevy a případné osvobození od poplatků. Ve zpoplatňovaném období byla účinná v územní působnosti správce poplatku obecně závazná vyhláška města Brna č. 17/1998, o místním poplatku za provozovaný výherní hrací přístroj, která nabyla účinnosti od 1.9.1998.

[29] V době, kdy byl poplatek za výherní hrací přístroj do právního řádu zaveden je nutné zohlednit skutečnost, že zařízení v podobě interaktivních videoloterijních terminálů na trhu loterních zařízení neexistovala. Zákonodárce, tak tento pojem nemohl explicitně uvést do textu zákona. Ten tedy obsahoval pouze pojem výherní hrací přístroj. Pojem jiné technické herní zařízení byl do zákona o místních poplatcích vložen až novelou č. 183/2010 Sb., která tak upřesnila předmět poplatkové povinnosti.

[30] Z definic výherního hracího přístroje uvedených v zákoně o loteriích a následné novelizace provedené zákonem č. 183/2010 Sb. však nebylo lze dovodit, že by se videoloterijní terminály staly předmětem zpoplatnění až provedenou novelizací, jelikož tato pouze zpřesnila předmět zpoplatnění a nezavedla novou kategorii zpoplatňovaných zařízení. Interaktivní videoloterijní terminály tak vždy spadaly pod pojem výherního hracího přístroje. Vzhledem k předmětným definicím a charakteru zařízení ve formě interaktivního videoloterijního terminálu se soud ztotožnil s názorem žalovaného, že obecnost definice podle zákona o loteriích umožňovala podřadit tato zařízení pod pojem výherního hracího přístroje a to již od okamžiku zavedení místního poplatku do právního řádu, tedy od 1.1.1998.

[31] Nález Ústavního soudu ze dne 14.6.2011, sp. zn. Pl. ÚS 29/10 ve věci „Obecně závazné vyhlášky města Chrastavy“, v němž Ústavní soud dospěl v odst. 44. k závěru, „že charakter interaktivních videoloterijních systémů neumožňuje jejich podřazení pod úzkou definici výherního hracího přístroje podle § 17 odst. 1 loterijního zákona (pozn. krajského soudu: tato definice se podle názoru vysloveného v tomto nálezu vztahuje pouze na povolovací řízení k provozování výherních hracích přístrojů podle § 18 a násl. zákona o loteriích), neboť

videoloterijní terminály jakožto koncové herní stanice, které jsou součástí širšího a složitějšího systému, jehož jádro je umístěno centrálně, postrádají vlastnost kompaktnosti, kterou vyžaduje definice obsažená v § 17 odst. 1 loterijního zákona. Avšak nic nebrání tomu, aby byly podřazeny pod širší definici podle § 2 písm. e) loterijního zákona, neboť nepochybně se jedná o zařízení výherním hracím přístrojem podobná a sloužící témuž účelu“. Nálezem Ústavního soudu ze dne 14.6.2011, sp. zn. Pl. ÚS 29/10 tak byl vymezen vztah pojmu jiné technické herní zařízení a výherní hrací přístroj a byly tak odstraněny výkladové rozpory. Žalovaným byl použit náleží Ústavního soudu jako podpora jím již dříve zastávaného názoru. Předmětným nálezem se Ústavní soud sice nezabýval problematikou místních poplatků ze stejného pohledu jako v nyní souzené věci, nicméně koncepce definic výherního hracího přístroje byla v nyní souzené věci použitelná.

[32] Za těchto předpokladů lze za předmět místního poplatku, tedy za výherní hrací přístroj považovat i každý Ministerstvem financí povolený (schválený) koncový interaktivní videoloterijní terminál, který je součástí centrálního loterního systému, přičemž v rámci napojení na jeho centrální jednotku je schopen realizovat celý herní proces.

[33] V této souvislosti nelze opomenout celkový smysl regulace loterií a jiných podobných her. Zákodárce umožnil obcím, aby mohly ovlivňovat negativní externality vznikající na jejich území. Z tohoto hlediska je důležité, kde jsou umístěny jednotlivé koncové interaktivní videoloterijní terminály. Hráče zajímá samotná hra, resp. výhra. Skutečnost, že k vygenerování výhry či prohry dojde v samotném automatu či na jiném místě prostřednictvím ostatních složek centrálního loterního systému, již pro něj není žádným způsobem důležitá. Z hlediska poplatkové povinnosti ve vztahu k zákonu o místních poplatcích je nerozhodné, na jakém principu či prostřednictvím jakého mechanismu je povolena loterie či hra provozována.

[34] V této souvislosti pouze na okraj soud uvádí, že standardně dostupné internetové stránky charakterizují VLT takto: „*V praxi se můžeme setkat se třemi základními druhy výherních automatů, tedy klasickými mechanickými VHP, dále pak s automaty digitálními (většinou s dotykovou LCD obrazovkou) a nakonec s VLT. Systém VLT terminálů pracuje na principu sázkové hry s fixně danou pravděpodobností výhry (tzv. Fixed odds betting), kterou lze na systému provozovat. Princip je založen na propojení libovolného počtu videoloterijních terminálů po internetové síti s centrálním serverem. Spuštěním každé jednotlivé hry na videoloterijním terminálu se spustí interaktivní komunikace mezi centrálním serverem, který odešle zpět terminálu číslo, vygenerované generátorem náhodných čísel. Terminál toto náhodné číslo převede na konkrétní výsledek dané hry. Případná výhra je připočtena ihned automaticky hráči do jeho kreditu na přístroji. Tyto přístroje jsou taktéž nazývané VLT, Videoloterijní terminály nebo Video Lottery Terminal.*“ Srov. např. www.vyherni-automaty.info.

[35] Jednotlivé koncové VLT tedy umožňují hráčům účastnit se hry, tzn. jsou schopny realizovat celý herní proces podle ustanovení § 1 odst. 1 zákona o loteriích, a současně bylo povoleno rozhodnutím Ministerstva financí (viz ustanovení § 50 odst. 3 zákona o loteriích), tzn. logicky podléhají místnímu poplatku podle ustanovení § 10a odst. 1 zákona o místních poplatcích.

[36] S uvedeným souvisí i hodnocení námitky, že žalovaný ani správce poplatku v jeho obvodu nikdy poplatek za VLT jako VHP nevyžadovali, nevyzývali k ohlášení předmětných zařízení ani místní poplatek nevyměřili, kterou soud neshledal důvodnou.

[37] Pro vypořádání této žalobní námitky bylo třeba zohlednit následující ustanovení vyhlášky č. 17/1998, které byl povinen správce poplatku při vyměření výše místního poplatku zohlednit.

[38] Podle čl. 6 odst. 1 vyhlášky č. 17/1998 se poplatek platí ode dne, ve kterém poplatková povinnost vznikla, tj. ode dne uvedení výherního hracího přístroje do provozu.

[39] Dále pak podle čl. 4 odst. 1 vyhlášky č. 17/1998 je poplatník povinen doručit písemně, a to nejvýše pět a nejméně jeden den předem, správci poplatku ohlášení o uvedení výherního hracího přístroje do provozu.

[40] Podle čl. 8 odst. 3 vyhlášky č. 17/1998 pokud poplatník nesplní svoji oznamovací (poplatkovou) povinnost určenou touto obecně závaznou vyhláškou, lze dlužné poplatky vyměřit do tří let od konce kalendářního roku, ve kterém oznamovací (poplatková) povinnost vznikla.

[41] Jelikož bylo možné na částku místního poplatku za období od 1. 1. 2009 do 30. 6. 2010 pohlížet jako na dlužný poplatek, správce poplatku tak byl oprávněn dlužný poplatek vyměřit do tří let od konce kalendářního roku, ve kterém poplatková povinnost vznikla (čl. 8 odst. 3 vyhlášky č. 17/1998). Poplatková povinnost vznikla v souladu s čl. 6 odst. 1 vyhlášky č. 17/1998 dnem uvedení výherního hracího přístroje do provozu. Platebním výměrem byla uložena poplatková povinnost za celkem 61 ks výherních hracích přístrojů, a to zařízení specifikovaných ve výroku napadeného rozhodnutí.

[42] Z obsahu spisového materiálu soud zjistil, že v rámci ohlášení k poplatkové povinnosti uvedl žalobce u zařízení v provozovně na adrese Pionýrská 13, v.č. ML 1226 a ML 1227, dále u zařízení v provozovně na adrese Štefánikova 61, v.č. ML 0126 a ML 0127, dále u zařízení v provozovně na adrese Palackého 31, v.č. ML 0026, ML0027, ML 0028, ML 0131, ML 0132, ML 0133, ML 0165, ML 0166, ML 0167, ML 0168, ML 0278, ML 0279, ML 0280, ML 0281, ML 0282, ML 0283, ML 0284, ML 0285, ML 0286, ML 0287, MLA 0250 a MLA0251, dále u zařízení v provozovně na adrese Palackého 63, v.č. ML 0110, ML 0111, ML 1125, ML 1126, ML 1127, ML 1128, ML 1129, ML 1130, ML 1131 a ML 1132, dále u zařízení v provozovně na adrese Palackého 98, v.č. ML 0078 a ML 00109, dále u zařízení v provozovně na adrese Palackého 33, v.č. ML0078, ML 0079 a ML 0500, že tato zařízení byla uvedena do provozu dne 1.11.2008. V případě těchto zařízení by tak prekluzivní lhůta pro vyměření místního poplatku skončila 31.12.2011, přičemž žalovaný o vyměření místního poplatku rozhodl 16.1.2012.

[43] Je třeba zdůraznit, že, jestliže obecně závazná vyhláška obsahovala ustanovení umožňující stanovit poplatek ve tříleté prekluzivní lhůtě, existovala tak možnost správce poplatku vyměřit poplatek až do uplynutí tříleté prekluzivní lhůty. Skutečnost, že doposud v průběhu prekluzivní lhůty nedošlo k vyměření poplatku neznamená, že poplatková povinnost neexistuje nebo přestala existovat. Zároveň pokud o povinnosti doposud neproběhlo žádné řízení, tak se nemůže jednat o povinnost, o níž by bylo již pravomocně rozhodnuto.

[44] Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v rámci usnesení ze dne 21. 10. 2008, č.j. 8 As 47/2005-86, uvedl, že *„Soudy rozhodující ve správním soudnictví však mají povinnost od okamžiku vyhlášení rozhodnutí rozšířeného senátu podle tam zaujatého právního názoru postupovat ve všech probíhajících a v budoucnu zahájených řízeních. V dané souvislosti lze zmínit i stanovisko právní doktríny: Důležitou a související otázkou je problém časové působnosti nově vysloveného právního názoru, tedy zda má nový právní názor vyslovený v novém rozhodnutí účinky retrospektivní nebo prospektivní. Je nepochybné, že v českém systému existuje v zásadě pouze incidentní retrospektiva, tedy aplikace nově soudem utvořené (dotvořené) normy na všechny kauzy aktuálně před soudy probíhající, stejně jako na všechny žaloby podané po dni vynesení nového právního názoru. Incidentní retrospektiva současně vylučuje mimořádné opravné prostředky typu obnovy řízení proti pravomocným rozhodnutím jen z důvodu změny judikatury, a to jak v řízení před obecnými soudy, tak v řízení správním. [Bobek, M., Kühn, Z., Polčák, R. (eds.), Judikatura a právní argumentace. Teoretické a praktické aspekty práce s judikaturou, Praha 2006, s. 48].“*

[45] Obdobná situace nastala i v souzené věci. V žádném případě nelze vykládat rozhodnutí Ústavního soudu ze dne 14.6.2011, sp. zn. Pl. ÚS 29/10, jako retroaktivní, neboť uvedené rozhodnutí samo o sobě nemá obecné normativní účinky do minulosti. Citovaný nálezk Ústavního soudu nevytváří žádnou právní normu, která by nedovoleně upravovala právní vztahy existující již před její platností, event. účinností. Ve věci sp. zn. Pl. ÚS 29/10 poskytl Ústavní soud toliko ústavně konformní výklad již existujícího, platného a dlouhodobě účinného ustanovení zákona o loteriích. Pouze a jedině v tomto smyslu je třeba vnímat citovaný nálezk. Pojem výherní hrací přístroj byl v zákoně obsažen i ve zpoplatňovaném období. Skutečnost, že byl správcem místního poplatku chybně vykládán neznamená, že řádný a správný výklad neměl být správcem místního poplatku aplikován již ve zpoplatňovaném období.

[46] Právě nálezem Ústavního soudu ze dne 14.6.2011, sp. zn. Pl. ÚS 29/10 ve věci *„Obecně závazná vyhláška města Chrastavy“*, byl vyplněn pojem výherní hrací přístroj. Jak již soud uvedl, Ústavní soud v uvedeném nálezu dospěl v odst. 44. k závěru *„že charakter interaktivních videoloterijních systémů neumožňuje jejich podřazení pod úzkou definici výherního hracího přístroje podle § 17 odst. 1 loterijního zákona (pozn. krajského soudu: tato definice se podle názoru vysloveného v tomto nálezu vztahuje pouze na povolovací řízení k provozování výherních hracích přístrojů podle § 18 a násl. zákona o loteriích), neboť videoloterijní terminály jakožto koncové herní stanice, které jsou součástí širšího a složitějšího systému, jehož jádro je umístěno centrálně, postrádají vlastnost kompaktnosti, kterou vyžaduje definice obsažená v § 17 odst. 1 loterijního zákona. Avšak nic nebrání tomu,*

aby byly podřazeny pod širší definici podle § 2 písm. e) loterijního zákona, neboť nepochybně se jedná o zařízení výherním hracím přístrojem podobná a sloužící témuž účelu“.

[47] Jestliže Ústavní soud teprve v roce 2011 naplnil správným, resp. ústavně konformním obsahem pojem výherní hrací přístroj, pak je na správci místního poplatku, jak k této okolnosti přistoupí, tedy zda zpětně vyměří poplatek nebo nikoliv. Podstatné je, zda rozhodoval správce místního poplatku v rámci své zákonné kompetence.

[48] Na základě shora uvedených skutečností patrných ze správního spisu má soud za prokázané následující. V případě zpoplatňovaných zařízení v provozovně na adrese Pionýrská 13, v.č. ML 1226 a ML 1227, dále u zařízení v provozovně na adrese Štefánikova 61, v.č. ML 0126 a ML 0127, dále u zařízení v provozovně na adrese Palackého 31, v.č. ML 0026, ML0027, ML 0028, ML 0131, ML 0132, ML 0133, ML 0165, ML 0166, ML 0167, ML 0168, ML 0278, ML 0279, ML 0280, ML 0281, ML 0282, ML 0283, ML 0284, ML 0285, ML 0286, ML 0287, MLA 0250 a MLA 0251, dále u zařízení v provozovně na adrese Palackého 63, v.č. ML 0110, ML 0111, ML 1125, ML 1126, ML 1127, ML 1128, ML 1129, ML 1130, ML 1131 a ML 1132, dále u zařízení v provozovně na adrese Palackého 98, v.č. ML 0078 a ML 00109, dále u zařízení v provozovně na adrese Palackého 33, v.č. ML0078, ML 0079 a ML 0500, není z obsahu správního spisu vyvráceno, že by tato zařízení nebyla uvedena do provozu dne 1.11.2008. Prekluzivní lhůta pro vyměření poplatku tak počala běžet dne 31.12.2008 a měla uplynout dne 31.12.2011.

[49] Na tomto místě se tak musí soud zabývat otázkou, zda lze prodloužit lhůtu pro vyměření místního poplatku stanovenou v čl. 8 odst. 3 vyhlášky 19/1998. Z citovaného ustanovení je zřejmé, že jeho první věta, dopadající na vyměření místního poplatku, se vztahuje toliko k délce promlčecí (správně prekluzivní) lhůty pro vyměření místního poplatku. Citované ustanovení tak upravuje pouze jeden z aspektů běhu lhůty pro vyměření místního poplatku a ostatní ponechává neupravené a zároveň výslovně možnost prodloužení nevylučuje. S ohledem na to, že na otázky neupravené vyhláškou lze aplikovat ostatní právní předpisy, které na danou problematiku dopadají, zejména pak zákony, je na místě, aby v ostatních aspektech byl užit zákonný předpis dopadající na běh lhůty pro vyměření místního poplatku. Tímto předpisem byl nejprve zákon č. 337/1192 Sb., o správě daní a poplatků, a posléze od 1.1.2011 zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád. Ve vztahu k ustanovení § 47 zákona o správě daní a poplatků, tak ustanovení č. 8 odst. 3 vyhlášky nahrazovalo fakticky pouze odst. 1 citovaného ustanovení zákona o správě daní a poplatků.

[50] K vyměření místního poplatku přistoupil prvostupňový správce 2011 tedy za účinnosti daňového řádu. Podle ustanovení § 264 odst. 4 daňového řádu *běh a délka lhůty pro vyměření, která započala podle dosavadních právních předpisů a neskončila do dne nabytí účinnosti tohoto zákona, se ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona posuzuje podle ustanovení tohoto zákona, která upravují lhůtu pro stanovení daně; okamžik počátku běhu této lhůty určený podle dosavadních právních předpisů zůstává zachován. Účinky právních skutečností, které mají vliv na běh této lhůty a které nastaly přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, se posuzují podle dosavadních právních předpisů. Právní skutečnosti nově zakládající stavění běhu lhůty pro stanovení daně podle tohoto zákona, které započaly přede dnem nabytí*

účinnosti tohoto zákona, staví běh lhůty až ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona. Podle ustanovení § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu se lhůta pro stanovení daně prodlužuje o 1 rok, pokud v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně došlo k oznámení rozhodnutí o stanovení daně.

[51] Dne 9.11.2011 vydal prvostupňový správce místního poplatku platební výměr, kterým ve smyslu ustanovení § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu oznámil žalobci rozhodnutí o stanovení daně (místního poplatku). Ve správním spise sice není založena doručenko, nicméně dne 30.11.2011 reagoval žalobce na prvostupňové rozhodnutí odvoláním a soud má tak za prokázané, že k doručení prvostupňového rozhodnutí došlo před 31.12.2011. S ohledem na oznámení rozhodnutí o stanovení místního poplatku došlo k prodloužení promlčecí lhůty a rozhodnutí žalovaného tak bylo vydáno v průběhu prekluzivní lhůty.

[52] V případě ostatních zařízení bylo rozhodnuto v rámci běhu prekluzivní lhůty, neboť tato končila nejdříve 31.12.2012. Správce místního poplatku tedy měl zákonnou možnost zpětně rozhodovat o dosud nevyměřených poplatcích a zpětná aplikace názoru vysloveného v nálezů Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 29/10 tak proběhla v rámci zákonných mantinelů jako retrospektivní aplikace názoru vysloveného v rozhodnutí soudu.

[53] Stejně tak soud neshledal s ohledem na shora uvedené námitku, že zpětným zpoplatněním videoloterijních terminálů je tak narušena zásada iura quæsitæ, která ochraňuje již jednou nabytá práva, neboť jak soud v předchozím odstavci po předcházejícím rozboru uvedl, zpětná aplikace názoru vysloveného v nálezů Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 29/10 proběhla v rámci zákonných mantinelů jako retrospektivní aplikace názoru vysloveného v rozhodnutí soudu

[54] Žalobce dále namítl porušení zásady in dubio pro libertate, která byla několikrát judikována Nejvyšším správním soudem i Ústavním soudem. Žalobce konkrétně odkázal na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 178/2005-64, 7 Afs 54/2006-155 a 2 Afs 24/2005-44 a rozhodnutí Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 643/06. K této námitce soud opětovně odkazuje na obsah rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 31.5.2013, č.j. 2 Afs 37/2013-26, kde tento uvedl: „K námitkám stěžovatele, že byla v jeho případě prolomena v jeho neprospěch zásada in dubio pro mitius, Nejvyšší správní soud dodává, že tato zásada skutečně představuje jednu ze základních zásad správního (a potažmo celého veřejného) práva. Tento princip však nelze vykládat natolik široce, že by jakoukoli odlišnou interpretaci právní normy podanou stěžovatelem měly správní orgány zohlednit jakožto dvojí výklad. Jak pravil Ústavní soud, „v právním státě je třeba tvorbě právních předpisů věnovat nejvyšší péči. Přesto se však nelze vyhnout 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.“ Jakkoliv se tento názor týkal zdaňovacího období po

1.7.2010, lze tento závěr aplikovat i na období předcházející. Jak již soud výše uvedl, skutečnost, že k vygenerování výhry či prohry dojde v samotném automatu či na jiném místě prostřednictvím ostatních složek centrálního loterního systému, již pro hráče není žádným způsobem důležitá. Z hlediska poplatkové povinnosti ve vztahu k zákonu o místních poplatcích je nerozhodné, na jakém principu či prostřednictvím jakého mechanismu je povolena loterie či hra provozována. Proto nemohla být porušena zásada *in dubio pro libertate* pouze s ohledem na výklad opřený o technologická hlediska.

[55] Na závěr žalobce uvedl několik procesních námitek. Nejprve uvedl, že pokud žalovaný zjistil celkem 3 nejružnější, ale podstatné vady platebního výměru, měl platební výměr prohlásit za nicotný pro jeho nesrozumitelnost nebo nevykonatelnost. Z obsahu žalobou napadeného rozhodnutí soud zjistil, že žalovaný vytkl prvostupňovému správci místního poplatku následující pochybení – jednak použití nesprávného znění hmotněprávního předpisu, dále odkaz na ustanovení zákona o místních poplatcích, které na věc nedopadá, dále nedostatečné vymezení poplatkového období a zpoplatnění některých zařízení, která zpoplatněna být neměla a naopak nezpoplatnění některých zařízení.

[56] Nicotnost, kterou zjišťuje a prohlašuje z moci úřední správce daně, je upravena v ustanovení § 105 daňového řádu. Podle odst. 2 cit. ustanovení je rozhodnutí nicotné, pokud a) správce daně nebyl k jeho vydání vůbec věcně příslušný, b) trpí vadami, jež je činí zjevně vnitřně rozporným nebo právně či fakticky neuskutečnitelným, nebo c) je vydáno na základě jiného nicotného rozhodnutí vydaného správcem daně. Žalobce se tedy namítá, že žalovaný měl prohlásit prvostupňové rozhodnutí za nicotné podle ustanovení § 105 odst. 2 písm. b) daňového řádu. Za vady, které činí rozhodnutí zjevně vnitřně rozporným, bude možno považovat takový obsah rozhodnutí, který je zmatečný, nesmyslný, neurčitý, ve zjevném protikladu je výrok a jeho odůvodnění apod. (srov. Josef Baxa, Ondřej Dráb, Lenka Kaniová, Petr Lavický, Alena Schillerová, Karel Šimek, Marie Žiškova: *Daňový řád Komentář*, Wolters Kluwer, Praha, 2011, ISBN: 978-80-7357-564-9). Právně či fakticky neuskutečnitelná rozhodnutí jsou taková rozhodnutí, která by splněním znamenala spáchání protiprávního, deliktního, či dokonce trestného jednání, která by ukládala povinnosti objektivně nesplnitelné, v nichž by neexistoval vůbec skutkový základ (byla by bezobsažná), povinnosti by byly (nejen v důsledku absolutního omylu) adresovány neexistujícím subjektům nebo subjektům, které jejich nositelé vůbec nemohou být nebo přestaly být apod. Příkladem tu je vydání platebního výměru a uložení daňové povinnosti zemřelé osobě (srov. rozhodnutí rozšířeného senátu NSS ze dne 13. 5. 2008, čj. 8 Afs 78/2006-74, č. 1629/2008 Sb. NSS). Takové vady platebního výměru soud neshledal. Pochybení, kterých se dopustil prvostupňový správce místního poplatku, jsou sice závažná, nicméně lze je odstranit v rámci přezkumu prvostupňového rozhodnutí v odvolacím řízení tak, jak to předpokládá daňový řád v ustanovení § 114 a § 115. Soud tedy neshledal důvodnou námitku, že mělo dojít v rámci odvolacího řízení k prohlášení nicotnosti platebního výměru.

[57] Podle žalobce neobsahoval výrok platebního výměru použitá ustanovení právního předpisu. Podle ustanovení § 102 odst. 1 daňového řádu rozhodnutí obsahuje mimo jiné výrok s uvedením právního předpisu, podle něhož bylo rozhodováno. Z obsahu prvostupňového rozhodnutí je zřejmé, že správce místního poplatku do výroku rozhodnutí uvedl, že rozhodoval jako správce daně „podle ustanovení § 11, §14a z. č. 565/1990 Sb., o

místních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů a Obecně závazné vyhlášky Statutárního města Brna č. 17/1998, o místním poplatku za provozovaný výherní hrací přístroj“. Zároveň uvedl prvostupňový správce místního poplatku i odkaz na ustanovení § 139 odst. 1 a 3 daňového řádu ve vztahu ke splatnosti platebního výměru. V napadeném rozhodnutí žalovaný korigoval text výroku prvostupňového rozhodnutí tak, že ve vztahu k zákonu o místních poplatcích vypustil text „14a“ nahradil slova „ve znění pozdějších předpisů“ formulací „ve znění platném do 15.6.2010“.

[58] Na základě obsahu napadených rozhodnutí má soud za prokázané, že ve výroku platebního výměru byly dostatečně určité uvedeny právní předpisy, na jejichž základě bylo rozhodováno. Správce místního poplatku uvedl předpis i jeho ustanovení, na jehož základě bylo rozhodnutí vydáno, tedy ustanovení § 11 (a chybně §14a) zákona o místních poplatcích. V této souvislosti správně žalovaný změnil výrok platebního výměru ve vztahu ke znění právního předpisu. Zároveň byla uvedena i příslušná vyhláška statutárního města Brna, která byla základem rozhodování ve věci a která po dobu své účinnosti nebyla novelizována. Tuto námitku tedy soud neshledal důvodnou.

[59] Žalobce namítal i nesprávně vymezený předmět odvolacího řízení. Žalovaný totiž dle žalobce zpoplatnil také zařízení, která platebním výměrem zpoplatněna nebyla, čímž zasáhl do rozhodovací pravomoci správce poplatku. Předmětem řízení o odvolání měla být pouze zařízení uvedená v platebním výměru. Zařízení ML 0288 navíc nebylo provozováno na adrese Palackého 32, ale na adrese Benešova 22, nespadající pod Brno – Královo Pole.

[60] V rozsudku č.j. 2 Afs 29/2013-34 ze dne 14.6.2013, který taktéž dopadal na otázku zpoplatnění jiných technických herních zařízení Nejvyšší správní soud uvedl, že „Z hlediska požadavků právní jistoty stěžovatele je však nutné, aby tato herní zařízení byla uvedena alespoň v odůvodnění, a to buď jmenovitě, nebo minimálně s odkazem na rozhodnutí Ministerstva financí, jímž byla povolena, zpoplatňuje-li platební výměr všechna tato zařízení společně, jedním výměrem. Nejvyšší správní soud je v této úvaze veden povahou předmětu místního poplatku; **předmětem poplatku podle § 10a zákona o místních poplatcích je právě každý jednotlivý provozovaný VHP nebo JTHZ povolené Ministerstvem financí.**“ (zdůraznění provedeno krajským soudem). Z obsahu správního spisu soud zjistil, že postup prvostupňového správce daně, završený vydáním platebního výměru, byl zahájen výzvou ze dne 1.7.2011, č.j. 1103904/2100/VHA/0013/016 k prokázání skutečností potřebných pro stanovení místního poplatku. Po negativní odpovědi žalobce vydal správce poplatku platební výměr na základě kontroly ohlášení provedených žalobcem v období od 16.8.2010. Soud poukazuje na to, že tato ohlášení byla ve spise založena ještě před vydáním výzvy ze dne 1.7.2011 a prvostupňový správce poplatku si tak byl zřejmě dobře vědom (nebo při vynaložení potřebné pečlivosti alespoň mohl být vědom), která zařízení chce zpoplatnit. Za této situace vydal prvostupňový správce místního poplatku zcela neurčitou, bezobsažnou výzvu, vztahující se k absolutně neurčitému počtu zařízení přes to, že každé jedno zařízení je předmětem každého jednoho místního poplatku. Následně prvostupňový správce místního poplatku vydal platební výměr a teprve z něho se mohl žalobce dozvědět, která zařízení jsou vlastně zpoplatněna a o kterých žalobce vedl řízení o vyměření místního poplatku. Pouze a jedině v případě zařízení uvedených v (hromadném) platebním výměru bylo každé jedno řízení o každé jedné poplatkové povinnosti ukončeno před správním orgánem prvního stupně. I pokud bychom připustili (absurdní) konstrukci, že neurčitou výzvou ze dne 1.7.2011 byla

zahájena řízení k blíže nespecifikovaným poplatkovým povinnostem ke všem zařízením, která žalobce provozoval v období od 1.10.2008 do 30.6.2010, tak platebním výměrem bylo rozhodnuto v prvním stupni pouze o poplatkových povinnostech k těm zařízením, která jsou v platebním výměru uvedena. O poplatkové povinnosti k ostatním zařízením by i tak nebylo rozhodnuto. Platební výměr napadl žalobce odvoláním, ve kterém uvedl své důvody, pro které se domníval, že platební výměr není v souladu se zákonem. Je třeba konstatovat, že žalobce mohl v odvolání napadat nezákonnost vyměření místního poplatku pouze u zařízení, která byla v platebním výměru uvedena. U těchto zařízení mohl uvádět důvody, pro které se podle něj neměla být tato zařízení zpoplatněna. Těmito důvody nemusely nutně být pouze důvody obecné ale i důvody ryze konkrétní, vztahující se k tomu kterému zařízení. Žalovaný však v rámci svého rozhodování nahradil tabulku, v níž byla vymezena jednotlivá zpoplatněná zařízení, a to tak, že na rozdíl od prvostupňového správce daně některá zařízení vypustil, u některých změnil dobu zpoplatnění a některá zařízení naopak do tabulky doplnil, tedy zahrnul do ní a zpoplatnil zařízení, o kterých prvostupňový správce místního poplatku nerozhodoval.

[61] Daňové řízení je ovládáno zásadou dvojinstančnosti. Jakkoliv je připuštěna daňovým řádem apelace v čisté podobě, tedy odvolací orgán má právo a povinnost napravit v odvolacím řízení veškeré reparaovatelné vady, a to včetně změny způsobu vyměření daně (místního poplatku), musí se stále pohybovat v předmětu řízení. V souzené věci nelze akceptovat argumentaci žalovaného, že svým rozhodnutím uvedl platební výměr do souladu s podklady, z nichž vycházel prvostupňový správce místního poplatku. Žalovaný, jako odvolací orgán má sice široké možnosti při odstraňování vad prvostupňového řízení, ale zároveň je vázán i předmětem řízení odvolacího. Jestliže se ke každému zařízení váže jedna poplatková povinnost, tak v rámci odvolacího řízení může žalovaný přezkoumávat pouze tu kterou vyměřenou poplatkovou povinnost, ale nemůže si osobovat rozhodování o doposud nerozhodnuté poplatkové povinnosti, jakkoliv by z podkladů shromážděných ve správním spise vyplývalo, že o poplatkových povinnostech za některá zařízení doposud nebylo rozhodnuto. Tím totiž žalovaný zkrátil žalobce na právu brojít proti takto vyměřené poplatkové povinnosti řádným opravným prostředkem.

[62] Zcela evidentní je to v případě zařízení ML 0288. Pouze úvodem soud konstatuje, že zahrnutí tohoto zařízení do tabulky a vyměření poplatku za toto zařízení není v napadeném rozhodnutí vůbec odůvodněno. Zároveň ze správního spisu není patrné, že by toto zařízení bylo hlášeno na adrese Brno, Palackého 32, jak tvrdí žalovaný ve svém vyjádření k žalobě. Dokonce z rozhodnutí Ministerstva financí ČR ze dne 21.10.2008, č.j. 34/85679/1/2008, vyplývá, že na adrese Brno, Palackého 32, má být umístěno zařízení s posledním výrobním číslem ML 0287, a z téhož rozhodnutí vyplývá, že zařízení ML 0288 má být umístěno v provozovně UNIE na adrese Brno, Benešova 22, jak tvrdí žalobce v žalobě. Na tomto konkrétním příkladě je evidentní, že s ohledem na porušení zásady dvojinstančnosti řízení byl nucen žalobce hledat ochranu v mimořádném prostředku ochrany svých práv, jakkoliv právě takové vady mají být předmětem odvolacího řízení.

[63] Mimo jiné i s ohledem na zcela flagrantní porušení zásady dvojinstančnosti s tím důsledkem, že bylo zpoplatněno zařízení, které nespadlo do místní působnosti prvostupňového správce místního poplatku, a tedy mohlo být klidně zpoplatněno dvakrát, soud zdůrazňuje – jedno zařízení rovná se jedna poplatková povinnost (jakkoliv hromadně vyměřena jedním platebním výměrem za více zařízení). O každé poplatkové povinnosti musí

být nejprve rozhodnuto prvostupňovým správcem místního poplatku, aby byl umožněn zákonný řádný přezkum rozhodnutí o té které poplatkové povinnosti. Z toho vyplývá, že 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**.

[64] Uvedenou námitku tedy soud shledal jako důvodnou. Žalovaný rozhodl procesně vadně a zároveň nedostatečně odůvodnil provedené změny platebního výměru.

[65] Jako nedůvodnou shledal soud námitku, že na místní poplatek za provozovaný výherní hrací přístroj dle zákona o místních poplatcích účinném do 15. 6. 2010 nelze započítat dluh na zcela jiný poplatek, a to místní poplatek za jiné technické herní zařízení povolené Ministerstvem financí podle jiného právního předpisu dle zákona o místních poplatcích účinném po 15. 6. 2010, neboť je nutné odlišovat daňové účty na tyto poplatky.

[66] Podle ustanovení § 149 odst. 2 daňového řádu je osobní daňový účet veden pro jednotlivé daňové subjekty odděleně za každý druh daně. S ohledem na přehlednost evidence daní může být daný druh daně rozčleněn na několik částí, o nichž se vedou samostatné osobní daňové účty. Pokud jiný zákon stanoví, že daňový subjekt hradí daně na společný osobní daňový účet, evidují se tyto daně na tomto osobním daňovém účtu. Místní poplatek podle ustanovení § 10a zákona o místních poplatcích představuje právě jeden takový druh daně bez ohledu na to, že obsahově bylo citované ustanovení různě obsahově modifikováno stran zpřesňování zpoplatňovaných zařízení. Skutečnosti, že byl poplatek vybírán na jeden osobní účet žalobce bez ohledu na zpoplatňované období odpovídá, že za období od 1.7.2010 do 31.12.2010 (platební výměr č.j. 1103904/2100/VHA/0013/010) i za období od 1.1.2009 do 30.6.2010 (souzená věc) byl účet určen shodným variabilním symbolem 0239109002. Tedy dle názoru soudu se jedná o stále týž místní poplatek, a to poplatek podle ustanovení § 10a zákona o místních poplatcích a bylo plněno na totožný osobní účet žalobce. Podstatou totiž není konkrétní doslovné znění ustanovení § 10a zákona o místních poplatcích pro to které zpoplatněné období, ale to, že je vyměřována jedna poplatková povinnost za shodné zařízení po určité období provozování zařízení, neboť po celou dobu poplatková povinnost trvala. Jednotlivá období se týkají pouze splatnosti poplatku

[67] Soud zároveň neshledal důvodným návrh žalobce na prohlášení nicotnosti napadeného rozhodnutí ani platebního výměru, neboť vytčené vady jsou vadami procesními, event. vadami způsobujícími nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí a jsou odstranitelné v dalším řízení před žalovaným.

VI. Závěr a náklady řízení

[68] Po provedeném řízení soud shledal, že žalobou napadené rozhodnutí je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů dle ustanovení § 76 odst. 1 písm. a) s.ř.s. a zároveň trpí vadami dle ustanovení § 76 odst. 1 písm. c) s.ř.s., pročež soud napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. V něm žalovaný rozhodne vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 78 odst. 5 soudního řádu správního). Především by měl za

zachování všech procesních pravidel vyjasnit pochybnosti vzniklé ohledně konkrétních počtů povolených zařízení.

[69] O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 soudního řádu správního, 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 dosáhl v řízení o žalobě plného úspěchu, a proto má právo na náhradu nákladů řízení vůči žalovanému ve výši 11.712,- Kč. Tato částka se skládá ze zaplaceného soudního poplatku ve výši 3.000,- Kč a z odměny za právní zastoupení, a to za tři úkony právní služby ve výši 3 x 2.100,- Kč a tři režijní paušály ve výši 3 x 300,- Kč, vše dle ustanovení § 7, § 9 odst. 4 písm. d) a 13 odst. 3 vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátní tarif, ve znění účinném do 31.12.2012 (srov. čl. II vyhlášky č. 486/2012 Sb.), navýšené o daň z přidané hodnoty, jejíž sazba činí 21 %.

P o u č e n í : Proti tomuto rozhodnutí 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 19. června 2013

JUDr. Jaroslava Skoumalová, v. r.
předsedkyně senátu