



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Zuzany Bystřické a soudců JUDr. Kateřiny Mrázové, Ph.D., a Mgr. Petra Pospíšila v právní věci žalobce **SYNOT TIP, a.s.**, se sídlem v Uherském Hradišti, Jaktáře 1475, IČ 26301091, zast. JUDr. Jaroslavem Novákem, advokátem TOMAN, DEVÁTÝ & PARTNEŘI, advokátní kanceláře, s.r.o., se sídlem v Praze 2, Trojanova 12, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Brně**, se sídlem v Brně, nám. Svobody 4, o žalobách proti rozhodnutím žalovaného ze dne 22.11.2010, č.j. 16014/10-1400-705679, č.j. 16013/10-1400-705679 a č.j. 16015/10-1400-705679,

takto:

- I. Žaloby **se zamítají.**
- II. Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

Dne 9. 7. 2010 vydal Finanční úřad v Uherském Hradišti (dále jen „správce poplatku“), platební výměry č. 2/2010, č. j. 111738/10/336961705509, č. 3/2010, č. j. 111740/10/336961705509 a č. 4/2010, č. j. 111743/10/336961705509, kterými vyměřil žalobci podle ust. § 50 odst. 3 zákona č. 202/1990 Sb., o loteriích a jiných podobných hrách, ve znění platném pro projednávanou věc (dále jen „zákon o loteriích“) a podle položky 21 písm. b) Sazebníku správních poplatků (dále jen „Sazebník“), který je přílohou zákona č. 634/2004 Sb., o správních poplatcích, ve znění platném pro projednávanou věc (dále jen

„zákon o správních poplatcích“), správní poplatky za rok 2007 za vydání povolení loterie a jiné podobné hry. Proti platebním výměrům podal žalobce včas odvolání, která dne 22. 11. 2010 žalovaný napadenými rozhodnutími č.j. 16014/10-1400-705679 (ve věci plateb. výměru č. 4/2010 a vyměřeného spr. poplatku 3.488 Kč v případě provozované hry pomocí tech. zařízení POKER MATE a TEXAS HOLD), č.j. 16013/10-1400-705679 (ve věci plateb. výměru č. 2/2010 a vyměřeného spr. poplatku 10.000.000 Kč v případě provozované hry pomocí elektromechanických rulet a uzavřených lokálních multiruletových systémů) a č.j. 16015/10-1400-705679 (ve věci plateb. výměru č. 3/2010 a vyměřeného spr. poplatku 10.000.000 Kč v případě provozované hry pomocí centrálních loterních systémů s interaktivními videoloterními terminály) zamítl a rozhodnutí správce poplatku potvrdil. Proti napadeným rozhodnutím podal žalobce včas celkem tři samostatné žaloby (pod sp. zn. 29 Af 8/2011 ve věci plateb. výměru č. 4/2010, sp. zn. 29 Af 9/2011 ve věci plateb. výměru č. 2/2010, sp. zn. 29 Af 10/2011 ve věci plateb. výměru č. 3/2010). Každou z nich napadal jedno z výše uvedených rozhodnutí žalovaného. Napadená správní rozhodnutí se týkala stejných období, lišila se pouze druhem hry, za které byly správní poplatky vyměřeny. Jelikož napadená rozhodnutí spolu úzce skutkově souvisela, zdejší soud usnesením ze dne 8. 10. 2012, č. j. 29 Af 8/2011-98, 29 Af 9/2011-94 a 29 Af 10/2011-104, žaloby spojil ke společnému projednání pod sp. zn. 29 Af 8/2011.

Obsahem připojeného správního spisu, který je veden pro všechny spojené věci, jsou mimo jiné prvostupňová i druhostupňová rozhodnutí správních orgánů, výzva k odstranění pochybností ze dne 20. 1. 2010, č. j. 5794/10/336961705509, protokoly o ústních jednáních, zprávy o výsledku vytykácího řízení, a také odvolání žalobce. Z těchto materiálů a připojeného správního spisu vyplynuly pro zdejší soud následující podstatné skutečnosti: Žalobce podal správci poplatku dne 27. 2. 2008 dle ust. § 28 zákona o loteriích „Vyúčtování provozu loterií za rok 2007“, které obsahovalo souhrnné údaje (za všechny hry provozované žalobcem) o vsazených částkách, vyplacených výhrách a propočtu správního poplatku dle položky 21 Sazebníku ve výši 10.000.000 Kč. Dne 21. 1. 2010 vyzval výzvou ze dne 20.1.2010 (viz shora) dle § 43 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění platném pro projednávanou věc (dále jen „ZSDP“), správce poplatku žalobce, aby doplnil podané vyúčtování ve smyslu ust. § 50 odst. 3 zákona o loteriích tak, aby údaje o vsazených částkách, vyplacených výhrách a propočtu správního poplatku rozlišil dle jednotlivých her. Konkrétně stanovil, aby uvedené údaje rozdělil dle těchto tří druhů her: 1) sázkové hry provozované pomocí elektromechanických rulet a uzavřených lokálních multiruletových systémů, 2) sázkové hry provozované pomocí centrálních loterních systémů s interaktivními videoloterními terminály, 3) sázkové hry provozované pomocí elektronických karetních stolů. Žalobce na výzvu odpověděl dne 19. 2. 2010. Ve svém vyjádření vyslovil nesouhlas s danou výzvou a požádal správce poplatku o ověření její neplatnosti. S rozlišením her dle tří výše zmíněných druhů nesouhlasil, nicméně z procesní opatrnosti požadované údaje doplnil. Zprávu o výsledku vytykácího řízení správce poplatku projednal s žalobcem dne 17.5.2010, k uvedené „Zprávě“ se žalobce písemně vyjádřil dne 31.5.2010. Doplněnou „Zprávou“ předal správce poplatku žalobci dne 22.6.2010. Na základě provedeného vytykácího řízení následně správce poplatku vydal platební výměry na správní poplatek za jednotlivé druhy her ve výši 10.000.000 Kč, 10.000.000 Kč a 3.488 Kč. Platební výměry žalovaný potvrdil napadenými rozhodnutími a odvolání žalobce zamítnul.

Žalobce podal proti výše označeným rozhodnutím žalovaného včas žaloby. Žalobce považoval napadená rozhodnutí za nezákonná a řízení jim předcházející za stížené vadami. Žalovaný vadně aplikoval právní předpisy na zjištěný skutkový stav věci, přičemž i skutkový stav chybně posoudil. Kromě obecných připomínek žalobce vymezil následující námitky:

(1) Žalovaný v odůvodnění napadených rozhodnutí uvedl, že podkladem pro vydání platebních výměrů byly čtyři konkrétní povolení provozu loterie vydaná Ministerstvem financí, když si vyložil věc tak, že správní poplatek má být vyměřen za každou loterii či hru povolenou MF ČR dle § 50 odst. 3 zákona o loteriích samostatně. Žalobce však nerozuměl tomu, proč žalovaný z desítky povolení vybral zrovna tato konkrétní.

(2) Správní poplatek byl nesprávně vyměřen více platebními výměry, místo toho, aby byl vyměřen pouze jedním. Měl být tedy 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 písm. a), b), a c) položky 20 Sazebníku, byly žalobci vyměřeny poplatky vždy jen jedním souhrnným platebním výměrem.

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

(4) Prvoinstanční orgán ve výzvě k odstranění pochybností ze dne 20.1.2010 chybně aplikoval § 4 odst. 2 zákona o loteriích. Vznikla tak pochybnost, zda vůbec žalobci vznikla povinnost stanovená výzvou a co konkrétně po něm bylo požadováno. V tomto případě došlo k tomu, že žalobci byla stanovena poplatková povinnost nad rámec zákona, ačkoliv podle Ústavy ČR (dále jen „Ústava“) i Listiny základních práv a svobod (dále jen „Listina“) lze aplikovat státní moc jen v mezích a způsoby, které stanoví zákon, a správce poplatku překročil rozsah zákonného pojetí správního poplatku, neboť daně a poplatky lze ukládat jen na základě zákona (čl. 11 odst. 5 Listiny).

(5) Jsou dvě možné interpretace položky 21 písm. b) Sazebníku zákona o správních poplatcích (podle 1. má být ve smyslu zákona o loteriích vydán 1 platební výměr a správní poplatek v něm vyměřen souhrnně, jelikož jde o 1 poplatkovou povinnost subjektu – jak bylo v minulosti; podle 2. nevychází zákon o správních poplatcích ze zákona o loteriích, a proto lze připustit i výklad o vyměření správního poplatku za každý typ hry - jednak za vydané povolení dle § 2 písm. j) a jednak za povolení dle § 50 odst. 3 zákona o loteriích). V tom případě měl být v souladu s judikaturou Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu použit výklad příznivější pro soukromý subjekt. Povinnosti mohou být ukládány jen na

základě zákona a v jeho mezích, avšak správce poplatku nepostupoval v souladu se zákonem, když aplikoval pro žalobce nevýhodný výklad, a tedy ho zatížil poplatkovou povinností nad rámec zákona, což je v rozporu i s § 2 odst. 1 ZSDP a čl. 11 odst. 1 a 5 Listiny.

(6) Ve vytykáci výzvě ze dne 20.1.2010 uložil správce poplatku žalobci povinnosti, které ust. § 28 odst. 2 zákona o loteriích neukládá, resp. nestanoví žádné rozlišování údajů dle jednotlivých her ani způsob propočtu správního poplatku. Svůj postup a právní názor správce poplatku neodůvodnil ani ve výzvě z 20.1.2010, ani v platebních výměrech. Dle § 40 odst. 2 ZSDP lze daňové přiznání nebo hlášení účinně podat jen na tiskopise vydaném Ministerstvem financí ČR. Lze považovat za prokázané, že ministerstvo tiskopis pro vyúčtování správního poplatku nevydalo. Osoba, která provozuje loteriijní a jiné 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 vytykácímu řízení či k vyměření poplatku podle pomůcek. Do doby vydání tiskopisů tedy nemá správce daně zákonný nástroj, který by mu umožnil rozporovat vypočtený rozdíl mezi vsazenými částkami a výhrami vyplacenými sázejícím. Opačný postup by znamenal ukládání platební povinnosti vůči státu v rozporu se zákonem. Správcem poplatku vyžadované rozlišení údajů obsažených ve vyúčtování dle jednotlivých her nevyplývá z právních norem a jeho postup tak nemá oporu v platném právním řádu.

S ohledem na shora uvedené skutečnosti žalobce navrhl soudu, aby rozhodnutí žalovaného zrušil.

Žalovaný v písemných vyjádřeních k žalobám ze dne 14. 4. 2011 setrval na svém dosavadním stanovisku uvedeném v napadených rozhodnutích a uvedl, že je třeba od sebe jasně 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 ust. § 50 odst. 3 zák. o loteriích nemůže být vyměřen souhrnně jedním platebním výměrem, nýbrž toliko, kolik je druhů her, k jejichž provozu vydalo Ministerstvo financí ČR povolení. Správci poplatku vznikly v rámci samovyměření poplatku pochybnosti o obsahu podaného vyúčtování a správně proto postupoval výzvou dle ust. § 43 ZSDP. Nelze zaměřovat obsahové a formální náležitosti podle ust. § 28 zákona o loteriích tak, jak to učinil žalobce. Správce poplatku nevyzýval žalobce výzvou dle § 28 zákona o loteriích k doplnění formálních náležitostí, nýbrž se snažil ověřit správnost vyúčtování. Co se týče námítky, že v rámci odůvodnění byly uvedeny pouze čtyři povolení Ministerstva financí ČR z celé řady, žalovaný uvedl, že byl v napadených rozhodnutích užit demonstrativní výčet žalobci udělených povolení. Je zřejmé, za kterou povolenou hru byl správní poplatek vyměřen a jaké řízení bylo napadenými rozhodnutími ukončeno. Žalovaný přisvědčil námitce žalobce, že odkaz na ust. § 4 odst. 2 zákona o loteriích nebyl ve výzvě k odstranění pochybností na místě. Žalovaný byl však přesvědčen, že z průběhu řízení bylo zcela zřejmé, jaké pochybnosti v uvedené výzvě správci poplatku vznikly. Nadbytečnost odkazu na ust. § 4 odst. 2 zákona o loteriích nemohla způsobit nezákonnost dané výzvy. Na ust. § 4 odst. 2 zákona o loteriích nebyly platební výměry ani napadená rozhodnutí vystavěny. Žalovaný nezjistil závady v předchozím postupu obou správních orgánů, v dalším odkázal na žalobou napadená rozhodnutí a soudu navrhl, aby žalobu zamítl jako nedůvodnou.

Žalobce podal dne 13. 4. 2012 k vyjádřením žalovaného repliky, ve kterých uvedl, že z vyjádření žalovaného nevyplývalo, jak se projevila změna právní úpravy, a ani proč by mělo

být podle nové právní úpravy vydáváno více platebních výměrů. Rovněž ze zavedení maximální výše poplatku v položce 21 Sazebníku nikterak nevyplynulo, že by mělo být vydáváno více platebních výměrů. Žalobce trval na tom, že správce poplatku měl v případě her povolených dle § 50 odst. 3 zákona o loteriích vyměřit jen 1 souhrnný správní poplatek, když žalobce splnil veškeré obsahové náležitosti vyúčtování dle ust. § 28 odst. 2 zákona o loteriích, přitom ale žalobce nesouhlasil s rozlišením formálních a obsahových náležitostí tak, jak to učinil žalovaný. Z napadených rozhodnutí nevyplynulo, že čtyři povolení ministerstva financí, uvedená v odůvodnění, jsou pouze demonstrativním výčtem. I kdyby tomu tak bylo, žalovaný nikterak neodůvodnil, proč použil zrovna tato konkrétní. Jak konstatoval i žalovaný, odkaz na ust. § 4 odst. 2 zákona o loteriích, uvedený ve výzvě k odstranění pochybností, nebyl na místě. Jelikož výzva nebyla zdůvodněna odkazem na jiný právní předpis (což ani být nemohla, jelikož povinnost vyžadovanou správcem poplatku žádný právní předpis nestanoví), správce poplatku vyžadoval po žalobci splnění povinnosti, kterou nebyl vůbec oprávněn požadovat. V dalším žalobce setrval na názorech obsažených v žalobách.

Krajský soud nařídil na den 30. 10. 2012 k projednání věci ústní jednání, při kterém zástupce žalobce setrval na dosavadní argumentaci, žalovaný se k jednání po předchozí omluvě nedostavil.

Dříve, než se Krajský soud v Brně mohl zabývat důvodností žaloby, zkoumal, zda jsou ve věci splněny podmínky řízení. Přitom dospěl k názoru, že žaloba byla podána v zákonné dvouměsíční lhůtě ve smyslu ust. § 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), osobou k tomu oprávněnou ve smyslu ust. § 65 odst. 1 s. ř. s. a jde o žalobu přípustnou (§ 68 a § 70 s. ř. s.).

Krajský soud v Brně přezkoumal všechna napadená správní rozhodnutí, jakož i řízení předcházející jejich vydání, a to v mezích žalobních bodů, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 71 odst. 1 a § 75 odst. 1 a 2 s. ř. s.).

Žaloba není důvodná.

Žalobce své žalobní námitky směřoval proti rozhodnutím prvostupňového správního orgánu i proti rozhodnutím žalovaného. Odvolací námitky uplatněné v odvolání proti prvostupňovým správním rozhodnutím byly z převážné části obdobné, jako námitky uplatněné v žalobách. Odvolacími námitkami se žalovaný řádně zabýval v odůvodnění svých rozhodnutí. S jeho hodnocením se ztotožnil i Krajský soud v Brně, a na tato jeho odůvodnění rozhodnutí odkazuje.

Stěžejní námitkou žalobce bylo právní posouzení či výklad položky 21 písm. b) Sazebníku správních poplatků ve spojení s ust. § 50 odst. 3 zákona o loteriích, popř. i ve vztahu k ust. § 2 zák. o loteriích (vše ve znění platném pro projednávanou věc). Zákon o loteriích v ust. § 2 písm. a) až k) demonstrativně vymezuje jednotlivé druhy loterií a jiných podobných her. Současně v ust. § 50 odst. 3 zákon o loteriích zmocňuje Ministerstvo financí ČR k povolování dalších druhů loterií a jiných her, které nejsou v zákoně upraveny, s tím, že v povolení budou všechny podmínky jejich provozování podrobně stanoveny. Položka 21 písm. b) Sazebníku upravuje poplatek za vydání povolení číselné loterie či sázkové hry dle ust. § 2 písm. c), f), h), j), k) nebo za vydání povolení loterie a jiné podobné hry podle ust. § 50 odst. 3 zákona o loteriích za každý rok. Z gramatického, systematického a logického výkladu vyplývá, že ministerstvo může na základě zmocnění dle ust. § 50 odst. 3 cit. zák.

postupně rozšiřovat demonstrativní výčet druhů loterií a jiných podobných her uvedený v ust. § 2 zákona o loteriích o nové druhy her. Technologie využívané v dané oblasti (loterií a obdobných her) jsou předmětem neustálého vývoje, a není tak v silách zákonodárce dostatečně rychle reagovat změnou legislativy na aktuální vývoj. Naopak zmocnění dle ust. § 50 odst. 3 cit. zák. dává logicky možnost ministerstvu financí pružně reagovat na vývoj v oblasti loterií a jiných podobných her a v podstatě aktualizovat výčet her uvedený v ust. § 2 zák. o loteriích, když taxativní výčet všech druhů loterií a jiných podobných her prozatím nelze z výše uvedených důvodů do zákona vtělit. 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 nálezn 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“*.

Logicky ani systematicky by pak nedávalo smysl a rozhodně to nebylo ani úmyslem zákonodárce, aby veškeré nové druhy her, které nejsou upraveny v ust. § 2 zákona o loteriích, nýbrž které by byly v budoucnu povoleny ministerstvem financí na základě zmocnění v ust. § 50 odst. 3 zákona o loteriích, podléhaly souhrnně jen jednomu správnímu poplatku dle položky 21 Sazebníku. Takový výklad by vedl pouze k obcházení zákona a snaze poplatníků veškerou svoji činnost a jednotlivé druhy loterií a podobných her podřazovat pod ust. § 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. 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 MF ČR, z čehož plyne závislost poplatku na tom či onom povolení konkrétní loterie nebo hry.

Lze tedy konstatovat, že za vydání povolení ke každé loterii nebo hře podle ust. § 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“*. 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. Ze správního spisu vyplývá, že v daném případě při posuzování jednotlivých druhů her postupoval správce poplatku v souladu s Metodickým návodem Ministerstva financí ČR ze dne 1. 6. 2009, který rozlišuje hry podle ust. § 50 odst. 3 zákona o loteriích na: 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 loteriích systémů s interaktivními terminály, 4) sázkové hry provozované prostřednictvím uzavřených lokálních herních systémů (triple Player, Royal Games, Max Power), 5) sázkové hry provozované pomocí elektronických karet stolů (Texas Hold'em, Black Jack), 6) sázkovou hru e-dostihy a 7) sázkovou hru Gotes s tím, že případné nově definované hry budou do tohoto návodu zapracovány. Návod byl doplněn stanoviskem ze dne 8. 8. 2009, že správní poplatek z provozování loterií a jiných podobných her povolených podle ust. § 50 odst. 3 zákona o loteriích je nutno vyměřit vždy za určitou povolenou hru, a to u dosud nevyměřených správních poplatků. Správce poplatku v daném případě vyzval žalobce, aby rozlišil údaje o vsazených částkách, vyplacených výhrách a propočtu správního poplatku dle her druhu č. 1), 3) a 5). Metodický návod i postup správce poplatku, resp. žalovaného, je v souladu s rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 12. 2008, č. j. 5 Afs 38/2008 - - 7 -39, který stanoví, *„že 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.“* Je na správních orgánech, aby vyčlenily (resp. definovaly) z povolení udělených ministerstvem financí provozovateli další druhy her kvalitativně srovnatelné s těmi, které jsou uvedeny v ust. § 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 podpořeného stanoviskem Ministerstva financí ČR, v souladu se zákonem a své rozhodnutí řádně odůvodnil, přičemž použité správní úvahy nevybočily ze zákonných mezí a ani netrpěly vnitřním logickým rozparem. Je však pravdou, že žalobce proti tomuto postupu správních orgánů a definování jednotlivých her přímo nebrojil, žalobní body směřoval proti výkladu shora citovaných ustanovení právních předpisů a zpoplatnění her.

Z judikatury, na kterou odkazoval žalobce, nelze v nyní posuzované věci činit jednoznačné závěry tak, jak to učinil žalobce. 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, 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: *„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.“* 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, když tento

rozdíl mezi vsazenými částkami a vyplacenými výhrami činí základ předmětného poplatku). V nyní posuzované věci je jediným rozumným a přesvědčivým výkladem ust. § 50 odst. 3 zákona o loteriích ve spojení s položkou 21 Sazebníku správních poplatků 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. Je možno uzavřít, že předmětný správní poplatek byl vyměřen zcela v souladu s čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod.

Dle ust. § 9 zákona o správních poplatcích se v řízení ve věcech poplatků postupuje podle zvláštního právního předpisu upravujícího správu daní, kterým byl v dané věci zákon o správě daní a poplatků (ZSDP). Ten v ust. § 46 odst. 4 uvádí, že o stanoveném základu daně a vyměřené dani (správním poplatku) vyrozumí správce daně daňový subjekt platebním výměrem. Podle ust. § 46 odst. 2 cit. zák. platí, že pokud je základ daně nebo daň (správní poplatek) stanovena odchýlně od základu daně a daně (poplatku), jak je daňový subjekt (poplatník) přiznal nebo za řízení uznal, musí být z vyměřovacího spisu patrné, podle jakých pomůcek nebo na podkladě čeho se správce daně (správce poplatku) při stanovení základu daně a daně (poplatku) odchýlil, jakož i důvody těchto rozdílů. Správce poplatku v dané věci postupoval, s ohledem na výše uvedené, zcela logicky, když vydal platební výměr za každou určitou hru, kterým pokaždé vyměřil samostatný správní poplatek, a nikoliv jeden souhrnný, jak se domáhal žalobce. V posuzovaných věcech se jednalo v podstatě o samostatná řízení a samostatné správní poplatky a nebyl tedy dán důvod vydávat pouze jeden souhrnný platební výměr. I z procesního hlediska byl tento postup vhodnější. Poplatník totiž mohl brojit jen proti těm poplatkům, se kterými nesouhlasil, což v nyní posuzovaných věcech i využil. Rozdíl mezi vyúčtováním, které podal žalobce a vyměřeným správním poplatkem, byl v platebních výměrech, resp. napadených rozhodnutích, řádně odůvodněn.

Jak vyplývá z rozsudku 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.*“ Úvaha uvedená v odůvodnění napadených rozhodnutí, že žalovaný vyměřil správní poplatek za vydání povolení na základě jednoho rozhodnutí Ministerstva financí ČR (ze dne 24. 3. 2006, č. j. 901/29540/2006; resp. ze dne 26. 7. 2004, č. j. 601/81445/2004; resp. ze dne 30. 11. 2007, č. j. 34/94752/2007), kterým ministerstvo povolilo provozovat loterii nebo jinou podobnou hru, je tedy chybná (z rozhodnutí nevyplývá, že by se jednalo o demonstrativní výčet). Nicméně z textu napadených rozhodnutí žalovaného je vždy zcela zřejmé, jaké určité hry se správní poplatky týkají a v souladu s výše uvedeným rozsudkem Nejvyššího správního soudu je poplatek vyměřen vždy za určitou povolenou hru (resp. druh hry), bez ohledu na to, v kolika provozovnách či zařízeních je tato hra provozována a na základě kolika povolení je tato hra provozována. Obecně lze říci, že správní poplatek se vyměřuje jako rozdíl mezi celkovou výší vsazených částek u příslušné hry a celkovým součtem výplat výher z příslušné hry, a nikoliv jako rozdíl mezi příjmy a výplatami u provozoven či zařízení, na něž se vztahují jednotlivá povolení k provozování téže sázkové hry. Správce poplatku správně rozdělil jednotlivé hry a správně vyměřil jednotlivé správní poplatky vždy za jeden příslušný druh hry a zároveň za všechna vydaná povolení k danému druhu hry. Výše zmíněná vada v textu odůvodnění správního rozhodnutí tedy nemohla způsobit nezákonnost napadeného rozhodnutí.

Soud k tomuto tedy uzavírá, že samostatnému správnímu poplatku dle položky 21 písm. b) Sazebníku podléhá vydání povolení ke každé loterii nebo podobné hře ve smyslu ust. § 50 odst. 3 zák. o loteriích.

K tomuto konstatování soud použil přímé dikce položky 21 písm. b) Sazebníku, z níž vyplývá jako předmět 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 a i další interpretační potíže. Je tedy třeba zdůraznit, že každá loterie a jiná podobná hra, řádně povolená ministerstvem financí ve smyslu ust. § 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 zák. 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 ust. § 2 zák. o loteriích, a které pak učinily předmětem samostatného správního poplatku. Správce poplatku tak postupoval správně, pokud vydal samostatný platební výměr za rok 2007 za každou hru, kterým pokaždé vyměřil samostatný správní poplatek za konkrétní hru a nikoliv za všechny povolené hry jeden souhrnný poplatek, jak to požadoval žalobce.

Žalobce dále namítal, že správce poplatku ve výzvě k odstranění pochybností chybně aplikoval ust. § 4 odst. 2 zákona o loteriích (námitka neplatnosti vytýkácí výzvy ze dne 20. 1. 2010). Soud sice připouští, že toto ustanovení se vztahuje k odvodům z výtěžku z provozování loterních her na veřejně prospěšné účely, avšak dále konstatuje, že v posuzované věci vznikly správci poplatku v průběhu vyměřovacího řízení pochybnosti o správnosti a úplnosti údajů uvedených ve vyúčtování žalobce. V souladu s ust. § 43 odst. 1 ZSDP proto zahájil vytýkácí řízení a 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 ust. § 43 odst. 1 ZSDP). Nadbytečný odkaz na ust. § 4 odst. 2 zákona o loteriích nebyl ve výzvě na místě, s věcí nijak nesouvisel, avšak nemohl způsobit nezákonnost výzvy a ani žalobce zkrátit na jeho právech. Z celkového znění výzvy naopak bylo zřejmé, jaké pochybnosti vznikly správci poplatku, přičemž výzva žalobci umožňovala podat určitou odpověď na otázky správce poplatku, což žalobce také učinil. Žalobce ve svém následném vyjádření na uvedenou výzvu řádně reagoval a požadované přesně splnil. Vytýkácí výzva obsahovala správný odkaz na právní předpisy, podle kterých byla učiněna (ve smyslu ust. § 32 odst. 2 písm. d) ZSDP postačuje uvedení právních předpisů, podle nichž bylo postupováno, nejsou požadována konkrétní ustanovení právních předpisů), odpovídala zákonným náležitostem a nadbytečnost odkazu na ust. § 4 odst. 2 zákona o loteriích nemohla způsobit nezákonnost výzvy, tím spíše nemohla způsobit nezákonnost platebních výměrů či napadených rozhodnutí.

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 předchozí kalendářní rok v zákonem stanovené lhůtě podat (§ 28 odst. 1 zák. o loteriích), což žalobce učinil. Bez ohledu na jeho formu a obsah tím bylo zahájeno řízení ve věci poplatku ve smyslu ust. § 21 odst. 1 ZSDP (podle ust. § 9 zák. o správních poplatcích se v řízení ve věcech poplatků postupuje podle zvláštního právního předpisu upravujícího správu daní (ZSDP), přičemž z 3. bodu poznámek k položce 21 Sazebníku vyplývá, že poplatek

vyměřuje územní finanční orgán, a daňový charakter předmětného poplatku dle položky 21 Sazebníku vyplývá mimo jiné i z důvodové zprávy k cit. zákonům). Podle ust. § 21 odst. 2 ZSDP platí, že stanoví-li tak ZSDP nebo zvláštní zákon, podávají daňové subjekty „vyúčtování“ na předepsaných tiskopisech. ZSDP ani zvláštní zákon však tuto povinnost „tiskopisů“ pro předmětné „vyúčtování“ přímo nestanoví. Žalobce měl svojí námitkou zřejmě na mysli ust. § 40 odst. 2 ZSDP, podle něhož lze daňové přiznání nebo hlášení podat účinně jen na tiskopise vydaném ministerstvem (účelem ustanovení je, aby daňové subjekty postupovaly vůči správce daně jednotně, což velkou měrou zefektivňuje celé daňové řízení). O tento případ však v nyní posuzovaných věcech nejde, neboť jsou projednávány správní poplatky za loterie a hry na podkladě podaného „vyúčtování“ provozovatele těchto her. Správce poplatku neshledal vady podaného vyúčtování co do jeho formy, tedy podání jako takového (ve smyslu ust. § 21 odst. 8 ZSDP), ale vznikly mu pochybnosti o správnosti podaného vyúčtování, a proto bylo na místě postupovat dle § 43 odst. 1 ZSDP a vytýkané vady vyúčtování odstraňovat výzvou v rámci řádně vedeného vytýkacího řízení, což bylo v posuzovaných věcech splněno. I v případě podání daňového přiznání (vyúčtování) na nesprávném tiskopise by vznikly správci daně (poplatku) pochybnosti o správnosti takového podání, které by bylo třeba odstranit v rámci řádného vytýkacího řízení. Pokud pro určitou daňovou (poplatkovou) povinnost není příslušný tiskopis vydán ministerstvem financí vůbec, nezbavuje to daňový subjekt (poplatníka) povinnosti 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. 2007 činí dle poznámky 2. položky 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 (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 10. 2007, č. j. 5 Afs 155/2006 – 90).

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 vyčerpávající. Soud se zcela ztotožnil se závěry žalovaného a naopak nesouhlasil s tvrzením žalobce o nezákonnosti rozhodnutí a o vadách řízení.

S ohledem na výše uvedené krajský soud žaloby jako nedůvodné zamítl (§ 78 odst. 7 s. ř. s.).

O nákladech řízení bylo rozhodnuto ve smyslu ust. § 60 odst. 1 s. ř. s., podle kterého 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. V dané věci žalobce úspěšný nebyl, a proto mu nebylo přiznáno právo na náhradu nákladů řízení. Náhradu nákladů řízení bylo možno přiznat jen žalovanému, avšak nebylo zjištěno, že by mu s tímto řízením nějaké náklady vznikly (nad rámec jeho běžné činnosti), přičemž žalovaný ani takové náklady neuplatnil, a proto soud rozhodl tak, že se náhrada nákladů řízení žalovanému nepřiznává.

Poučení: 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 30. října 2012

JUDr. Zuzana Bystřická, v.r.
předsedkyně senátu