



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové a soudců JUDr. Jakuba Camrdy a Mgr. Ondřeje Mrákoty v právní věci žalobce: **multigate a.s.**, se sídlem Riegrova 373/6, Olomouc, zastoupený JUDr. Tomášem Vymazalem, advokátem se sídlem Wellnerova 1322/3c, Olomouc, proti žalovanému: **Magistrát města Brna**, se sídlem v Brně, Dominikánské náměstí 1, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 30. 7. 2013, č. j. 29 Af 107/2011 - 98,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 30. 7. 2013, č. j. 29 Af 107/2011 - 98, **se z r u š u j e** a věc **se v r a c í** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

Žalobce (dále jen „stěžovatel“) se žádostí doručenou Úřadu městské části města Brna, Brno – Královo Pole (dále jen „správce poplatku“) domáhal vrácení vratitelného přeplatku dle § 155 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném ke dni rozhodování správního orgánu (dále jen „daňový řád“), vzniklého podle stěžovatele na místním poplatku za provozovaný výherní hrací přístroj nebo jiné technické herní zařízení povolené Ministerstvem financí dle § 10a zákona č. 565/1990 Sb., o místních poplatcích, ve znění účinném pro projednávanou věc (dále jen „zákon o místních poplatcích“) a obecně závazné vyhlášky statutárního města Brna č. 9/2010, o místním poplatku za provozovaný výherní hrací přístroj nebo jiné technické herní zařízení

povolené Ministerstvem financí podle jiného právního předpisu (dále jen „vyhláška č. 9/2010“).

Správce poplatku žádost posoudil a po odečtení uhrazených plateb vydal dne 3. 3. 2011 pod č. j. 1103364/2100/JTHZ/0009/001 platební výměr na zbývajících část místního poplatku za provozovaný výherní hrací přístroj nebo jiné technické herní zařízení povolené Ministerstvem financí (dále jen „místní poplatek za provozovaný výherní hrací přístroj“), ve výši 849 538 Kč za období od 1. 7. 2010 do 31. 12. 2010. Výrok platebního výměru obsahoval rovněž tabulku výpočtu místního poplatku se specifikací jednotlivých zpoplatněných zařízení, vyčíslením poplatku ve vztahu k době faktického provozování těchto zařízení a uvedením adres, na kterých byla jednotlivá zařízení provozována.

K odvolání stěžovatele správce poplatku vydal dne 18. 4. 2011 v rámci autoremedury rozhodnutí, č. j. 1103903/2100/VHA/0012/004, kterým odvolání „v části IV odvolání, článku 5 v plném rozsahu“ vyhověl, a ve zbytku jej zamítl.

Proti uvedenému rozhodnutí podal stěžovatel opět odvolání, o kterém rozhodl Magistrát města Brna, odbor rozpočtu a financování (dále jen „žalovaný“) rozhodnutím ze dne 15. 7. 2011, č. j. MMB/0263562/2011 tak, že ve výroku napadeného autoremedurního rozhodnutí správce poplatku vypustil slova „*odvolání se částečně vyhovuje, a to v části IV odvolání, článku 5 v plném rozsahu, ve zbytku se zamítá*“ a za vypuštěný text doplnil změnu částky vyměřené v původním platebním výměru, tj. 849 538 Kč nahradil částkou 447 390 Kč, a dále nahradil tabulkový výpočet místního poplatku.

Dne 4. 8. 2011 stěžovatel podal žalobu proti rozhodnutí žalovaného ke Krajskému soudu v Brně (dále jen „krajský soud“).

Žalovaný dne 16. 8. 2011 vydal pod č. j. MMB/0307450/2011 rozhodnutí o opravě zřejmých nesprávností, kterým podle § 104 odst. 1 daňového řádu rozhodl o opravě rozhodnutí ze dne 15. 7. 2011, č. j. MMB/0263562/2011. V tomto opravném rozhodnutí žalovaný nahradil v původně vydaném rozhodnutí tabulku výpočtu místního poplatku novou tabulkou a opravil vyměřenou částku 447 390 Kč na částku 449 088 Kč. O odvolání stěžovatele ze dne 30. 8. 2011 proti opravnému rozhodnutí rozhodl Krajský úřad Jihomoravského kraje rozhodnutím ze dne 24. 1. 2012, č. j. JMK 135812/2011, tak, že opravné rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 8. 2011 dle § 116 odst. 1 písm. b) daňového řádu zrušil a řízení zastavil.

Žalovaný dne 1. 9. 2011 vydal další rozhodnutí o opravě zřejmých nesprávností, č. j. MMB/0328495/2011, kterým opravil písařskou chybu v rozhodnutí ze dne 15. 7. 2011, č. j. MMB/0263562/2011. Proti tomuto opravnému rozhodnutí odvolání podáno nebylo.

Krajský soud výrokem I. žalobu proti rozhodnutí žalovaného zamítl a výrokem II. a III. rozhodl o náhradě nákladů řízení před krajským soudem.

Rozsudek krajského soudu napadl žalobce (stěžovatel) nyní projednávanou kasační stížností.

II. Shrnutí rozsudku krajského soudu

Jádro sporu krajský soud shledal ve výkladu pojmu „jiné technické herní zařízení povolené Ministerstvem financí podle jiného právního předpisu“ (dále jen „JTHZ“) dle § 1 písm. g) zákona o místních poplatcích. Podle stěžovatele takové zařízení kvůli chybějící kompetenci Ministerstva financí vůbec nepodléhá zpoplatnění podle zákona o místních poplatcích, a dále dle stěžovatele jím provozované interaktivní videoloterní terminály nespádají pod pojem JTHZ.

V této souvislosti krajský soud odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2013, č. j. 2 Afs 37/2013 – 26, s jehož argumentací se krajský soud ztotožnil a dále ji rozvinul. Krajský soud dále nepřisvědčil stěžovateli v tom, že Ministerstvo financí povoluje pouze provozování loterie nebo jiné podobné hry, ale nikoliv již provozování jiného nebo jinak pojmenovaného technického zařízení; naopak argumentací *a maiore ad minus* došel k závěru, že jestliže Ministerstvo financí podle § 50 odst. 3 zákona o loteriích stěžovateli povolilo provozování loterie nebo jiné podobné hry prostřednictvím CLS, jenž je tvořen centrální řídicí jednotkou, místními kontrolními jednotkami a připojenými koncovými VLT, pak současně povolilo i jejich provozování prostřednictvím koncových VLT. V této souvislosti krajský soud upozornil na nález Ústavního soudu ze dne 14. 6. 2011, sp. zn. Pl. ÚS 29/10, ve kterém Ústavní soud podřadil VLT a další přístroje podobné výherním hracím přístrojům (dále jen „VHP“) pod širší množinu přístrojů, k jejichž provozu vydává povolení Ministerstvo financí podle § 50 odst. 3 zákona o loteriích.

Dále se krajský soud věnoval vymezení VHP a JTHZ, jež podléhají zpoplatnění dle § 1 písm. g) zákona o místních poplatcích; s přihlédnutím k citovanému nálezu Ústavního soudu má krajský soud za to, že JTHZ je sice odlišné od VHP, nicméně slouží stejnému účelu. Koncový VLT není sice sám o sobě kompaktní, avšak v důsledku napojení na CLS je schopen realizovat celý herní proces ve smyslu § 1 odst. 1 zákona o loteriích. V daném případě je tedy dle krajského soudu nutno považovat za „jiné technické herní zařízení“ takové zařízení, které je odlišné od VHP podle § 17 zákona o loteriích, slouží k realizaci loterie nebo jiné podobné hry, a z pohledu funkční nedělitelnosti je schopno v důsledku napojení na centrální řídicí jednotku realizovat celý herní proces podle § 1 odst. 1 zákona o loteriích. Za těchto předpokladů lze za předmět správního poplatku považovat každý Ministerstvem financí povolený koncový VLT, který je součástí CLS.

Krajský soud také připomněl, že novela zákona o místních poplatcích provedená zákonem č. 183/2010 Sb. umožnila obcím, aby mohly ovlivňovat negativní externalitu vznikající na jejich území, a to především vytvořením možnosti zpoplatnit JTHZ. Tento úmysl zákonodárce vyplývá i z příslušného stenoáznamu (ze dne 23. 4. 2010, ze třetího dne 18. schůze Senátu Parlamentu České republiky k senátnímu tisku č. 259) a stenoprotokolu (ze 79. schůze Poslanecké sněmovny ze dne 18. 5. 2010, ke sněmovnímu tisku č. 756) z projednávání novely zavádějící předmětný poplatek. Záměrem bylo sjednotit praxi u VHP a JTHZ tak, aby nedocházelo technologickým vývojem k obcházení zákona.

Krajský soud konstatoval, že v daném případě stěžovatel provozoval povolenou loterii nebo jinou podobnou hru prostřednictvím JTHZ a toto zařízení bylo povolené Ministerstvem financí podle jiného právního předpisu (zákona o loteriích); byly tak splněny všechny zákonné podmínky pro to, aby bylo možno každý povolený koncový VLT subsumovat pod zákonnou povinnost platit místní poplatek podle ustanovení § 1 písm. g) a § 10a zákona o místních poplatcích. V této souvislosti krajský soud s poukazem na nálezy Ústavního soudu ze dne 9. 1. 2013, sp. zn. Pl. ÚS 6/12, označil za nedůvodný i žalobní bod týkající se protiústavnosti zákona č. 183/2010 Sb. v části, již byl novelizován zákon o místních poplatcích. Ze stejných důvodů krajský soud odmítl i námitku stěžovatele stran neurčitosti a nesrozumitelnosti vyhlášky č. 9/2010, na jejímž základě bylo o poplatku rozhodnuto.

Závěrem se krajský soud zabýval otázkou, zda místnímu poplatku dle § 1 písm. g) a § 10a zákona o místních poplatcích podléhají již JTHZ povolená, nebo zda tato musí být fakticky provozována. Konstatoval, že samotné znění ustanovení §§ 1 písm. g) a 10a zákona o místních poplatcích ukazuje, že sazba poplatku nezávisí na faktickém provozu VHP nebo JTHZ; jedná se tedy o poplatek paušální, který se hradí za určité časové období. Krajský soud přitom poukázal na usnesení Ústavního soudu ze dne 7. 9. 1999, sp. zn. I. ÚS 249/99, v němž se Ústavní soud zabýval podmínkou *provozování* VHP u poplatku za provozovaný VHP, a to ve vztahu k dřívějšímu, avšak analogickému znění zákona o místních poplatcích. Vzhledem k obdobnému charakteru řešené právní otázky vycházel krajský soud z tohoto usnesení i v dané věci.

Krajský soud neshledal důvodnou ani námitku stran postupu ve prospěch stěžovatele. Krajský soud v této souvislosti konstatoval, že pojem JTHZ je obecný a zákon o loteriích či zákon o místních poplatcích jej nikde nedefinuje; nicméně soud zdůraznil, že lze pomocí interpretace dojít k závěru, že konkrétní zařízení musí mít určité vlastnosti, aby pod tento pojem spadalo. Zákonodárce úmyslně zvolil takový obecný pojem, pod který bude možné v budoucnu podřadit i nově vzniklá zařízení sloužící ke stejnému účelu jako „klasické“ VHP. Zařízení stěžovatele tyto vlastnosti splňovala, a byla proto správně zpoplatněna. Jiným výkladem nebylo možné dospět k závěru, že posuzovaná zařízení poplatku nepodléhají, a tedy ani nebyl v dané věci prostor postupovat v pochybnostech ve prospěch stěžovatele (*in dubio pro libertate*).

Obiter dictum krajský soud připomněl další legislativní vývoj v dané problematice a dále se vyjádřil k otázce náležitosti rozhodnutí správce poplatku. Krajský soud konstatoval, že předmětné rozhodnutí je po formální i obsahové stránce v souladu se zákonem, správce poplatku tak nemohl porušit zásadu legality či zneužití pravomoci a tím spíše nelze dospět k závěru o nicotnosti rozhodnutí správce poplatku a žalovaného.

III. Kasační námitky stěžovatele

Stěžovatel kasační stížností napadá rozsudek krajského soudu z důvodů obsažených v § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“). Stěžovatel rovněž namítá nicotnost rozhodnutí správce poplatku.

pokračování

Stěžovatel rozsudku krajského soudu vytýká především jeho nezákonnost. Krajský soud dle stěžovatele nesprávně posoudil, že stěžovatelem provozované zařízení je předmětem místního poplatku dle § 10a zákona o místních poplatcích jako jiné technické herní zařízení povolené Ministerstvem financí podle jiného právního předpisu. Krajský soud se rovněž nevypořádal se všemi žalobními body, kdy tento postup způsobuje nepřezkoumatelnost rozhodnutí.

Předně stěžovatel namítá nejasnost právní úpravy, resp. neexistující pravomoc Ministerstva financí povolit JTHZ, a odmítá směšování pojmu „povoluje“ a „schvaluje“. Je přesvědčen o nutnosti postupovat při výkladu pojmu „*jiné technické herní zařízení povolované Ministerstvem financí podle jiného právního předpisu*“ podle standardních výkladových metod, tj. za použití výkladu gramatického, systematického, logického, eventuelně historického a teleologického. Gramatickým výkladem dochází k závěru, že zpoplatněno může být jen to zařízení, které je výsledkem technického bádání a umožňuje hru a které je povoleno ministerstvem. Z logického výkladu dovozuje, že § 10a zákona o místních poplatcích zpoplatňuje VHP na straně jedné a JTHZ povolená Ministerstvem financí na straně druhé. Zákon o loteriích však o vydávání povolení k JTHZ výslovně nehovoří; § 17 až § 19 zákona o loteriích předpokládá vydávání povolení k provozování jednotlivých VHP a § 50 odst. 3 téhož zákona vydávání povolení loterií a jiných podobných her. Stěžovatel tak shrnuje, že ministerstvo na základě zákona o loteriích povoluje pouze loterie a jiné podobné hry, výherní hrací přístroje, tomboly, kursově sázky a sázkové hry v kasinu. *A contrario* je tedy vyloučena pravomoc ministerstva vydávat povolení k provozování JTHZ. Pokud je zpoplatňování VHP a JTHZ upraveno tímž ustanovením zákona o místních poplatcích, stěžovatel (za použití argumentu *a similibus*) dovozuje, že jsou-li zpoplatňovány VHP, jejichž provozování je povoleno podle zákona o loteriích, měla by zpoplatnění podléhat pouze ta JTHZ, která jsou taktéž povolována ministerstvem.

Stěžovatel zároveň opětovně a obsáhle vytkl celkovou nejasnost právní úpravy, včetně novel zákona o místních poplatcích, spočívající především v nejasnosti pojmu „výherní hrací přístroj“, a jeho dopadu na VLT. S odkazem na zákon o loteriích stěžovatel dovozuje, že poplatek za provozovaný VHP podléhá každý povolený hrací přístroj, nikoli tedy hrací přístroj, prostřednictvím kterého jsou provozovány sázkové hry. V případě VLT je takto povolováno v souladu s § 50 odst. 3 zákona o loteriích provozování loterie nebo jiné podobné hry, a nikoli provozování VHP, který podléhá místnímu poplatku. Navíc zákon o loteriích ani zákon o místních poplatcích žádným způsobem neupravují pojem „jiné technické herní zařízení“, přičemž, má-li být jeho provozování zpoplatněno, musí zákon o loteriích přinejmenším stanovit, že Ministerstvo financí vydává povolení k provozování jiného technického herního zařízení či zařízení, které by pod tento pojem spadalo. Zároveň stěžovatel argumentuje tím, že Ministerstvo financí „povoluje“ loterii nebo jinou podobnou hru, avšak později „schvaluje“ provozování jednotlivých VLT. Tuto gramatickou odlišnost (mající na výběr poplatku zásadní vliv) opomněl vzít v úvahu jak správce poplatku, tak krajský soud. Stěžovatel navíc podotýká, že předmětný místní poplatek není standardním poplatkem, nýbrž daní, neboť se za něj neposkytuje žádný ekvivalent.

Další žalobní námitky, s nimiž se podle tvrzení stěžovatele krajský soud nevypořádal, se týkají technických aspektů jím provozovaných zařízení, které nelze dle stěžovatele subsumovat pod pojem JTHZ; poukazuje na to, že provozování loterie nebo jiné podobné hry je prováděno prostřednictvím CLS, což je funkčně nedělitelné technické zařízení, kterým je elektronický systém tvořený centrální řídicí jednotkou, místní kontrolní jednotkou a neomezeným počtem připojených koncových VLT, tvořící po funkční stránce jeden celek. VLT je pouze jednou z částí CLS. Při srovnání s VHP je zřejmé, že se jím rozumí kompaktní, funkčně nedělitelné a programově řízené technické zařízení s ovládáním určeným jen pro jednoho hráče. Vzhledem ke spojení pojmů VHP a JTHZ do téhož ustanovení zákona o místních poplatcích stěžovatel předpokládá, že se jedná o zařízení podobná, příbuzná. Z tohoto důvodu by měla být dána kompaktnost a funkční nedělitelnost i v případě JTHZ, přičemž tyto vlastnosti je nutné odvodit od průběhu sázkového procesu, kterým se rozumí vklad finančních prostředků do hry, uzavření sázky, průběh jednotlivé hry a její výsledek. VHP i JTHZ by tedy měly být schopny uskutečnit všechny tyto prvky sázkového procesu. Fakticky však VLT není funkčně nedělitelným technickým zařízením (slouží jen jako zobrazovací zařízení, ale k vygenerování prohry či výhry dochází v CLS) a sám o sobě nemůže sloužit k provozování loterií, což vyplývá také z vymezení CLS v jednotlivých rozhodnutích ministerstva.

Z důvodu zákonných nejasností a rozličných výkladů pak stěžovatel opakovaně a na více místech upozorňuje na nutnost postupu dle zásady *in dubio pro libertate*. Správní soud se podle jeho názoru s uvedenou žalobní námitkou vypořádal nesprávně.

Podle stěžovatele také krajský soud rezignoval na řádný přezkum platebního výměru. Výrok platebního výměru zejména neuvádí konkrétní zařízení, která byla zpoplatněna, čímž je stěžovatel vystaven riziku, že mu poplatek bude vyměřen opětovně. To odporuje například nálezu Ústavního soudu sp. zn. 772/02. Taktéž poplatkovou povinnost je nutné zjistit ve správné výši. Platebním výměrem byl vyměřen místní poplatek ve výši 849 538 Kč za období od 1. 7. 2010 do 31. 12. 2010, a to za zařízení specifikovaná ve výpočtové tabulce, jejichž umístění a provozování neměl stěžovatel již delší dobu schváleno ze strany Ministerstva financí, rovněž řada zpoplatněných zařízení nebyla stěžovatelem vůbec provozována. Autoremedurním rozhodnutím rozhodl správce poplatku tak, že odvolání částečně vyhověl; takové rozhodnutí správce poplatku však bylo dle stěžovatele zcela nevykonatelné, když z něj nevyplývala výše poplatkové povinnosti, a to ani z odůvodnění. Stěžovatel v této souvislosti zpochybňuje rovněž rozhodnutí žalovaného. Není-li v rozhodnutí uvedena částka, kterou je poplatník povinen uhradit, lze rozhodnutí považovat za právně neuskutečnitelné. Pakliže je tedy rozhodnutí správce poplatku o odvolání nicotné, tedy hledí se na něj, jakoby nikdy neexistovalo, není možné jeho vady napravit rozhodnutím odvolacího orgánu. Rovněž rozhodnutí žalovaného je pak v tomto důsledku nicotné, a to dle § 105 odst. 2 písm. c) daňového řádu.

Stěžovatel rozsudku krajského soudu rovněž vytýká, že zcela pominul námitku postupu žalovaného v rozporu s ust. § 115 daňového řádu, neboť žalovaný dle stěžovatele prováděl nepochybně dokazování, na základě kterého platební výměr změnil, a vydal rozhodnutí, aniž by stěžovatele se zjištěnými skutečnostmi seznámil.

pokračování

Ze všech uvedených důvodů stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k novému řízení.

IV. Vyjádření žalovaného ke kasační stížnosti

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti odkázal na obsah spisu krajského soudu a s ohledem na správnost rozsudku krajského soudu navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

V. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

Nejvyšší správní soud nejprve přezkoumal formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost je podána včas, neboť byla podána ve lhůtě dvou týdnů od doručení napadeného rozsudku (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), je podána osobou oprávněnou, neboť stěžovatel byl účastníkem řízení, z něhož napadený rozsudek vzešel (§ 102 s. ř. s.), a je zastoupen advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.).

Nejvyšší správní soud dále přistoupil k posouzení kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů, přičemž zkoumal, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

Nejvyšší správní soud se nejprve musel zabývat námitkou nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu, která má spočívat v tom, že se krajský soud vůbec nevypořádal s některými žalobními námitkami, nedostatečně zjistil skutkový stav a rozhodoval ve prospěch žalovaného v rozporu se zásadou *in dubio pro libertate*. Námitkou nepřezkoumatelnosti rozsudku pro nesrozumitelnost nebo nedostatek důvodů rozhodnutí, popřípadě spočívající v jiné vadě řízení před soudem, mohla-li mít taková vada za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., se Nejvyšší správní soud zásadně zabývá nejdříve, neboť pouze u přezkoumatelného rozhodnutí lze zpravidla vážit důvodnost konkrétních kasačních námitek. Teprve poté, dospěje-li kasační soud k závěru, že napadené rozhodnutí přezkoumatelné je, může se zpravidla zabývat dalšími stížnostními námitkami (viz například rozsudek zdejšího soudu ze dne 8. 3. 2005, č. j. 3 As 6/2004 - 105, publikovaný pod č. 617/2005 Sb. NSS).

Otázkou přezkoumatelnosti rozhodnutí správních soudů se Nejvyšší správní soud zabýval ve své judikatuře několikrát. Rozhodnutí je nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost mimo jiné tehdy, pokud odůvodnění není ve vztahu k výroku jednoznačné nebo pokud vůbec neobsahuje právní závěry vyplývající z rozhodných skutkových okolností (viz např. rozsudek ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Azs 47/2003 - 130, č. 244/2004 Sb. NSS). Nepřezkoumatelný pro nesrozumitelnost je také rozsudek, ze kterého nelze jednoznačně dovodit, jakým právním názorem je správní orgán po zrušení svého rozhodnutí vázán (viz např. rozsudek ze dne 22. 9. 2010, č. j. 3 Ads 80/2009 - 132), nebo rozsudek, který je vystavěn na rozdílných a vnitřně rozporných právních hodnoceních téhož skutkového stavu (viz např. rozsudek ze dne 31. 1. 2008, č. j. 4 Azs 94/2007 - 107).

Pokud jde o nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů, k té se zdejší soud vyjádřil již v rozsudku ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 - 75, publikovaném pod č. 133/2004 Sb. NSS, v němž uvedl, že *„[n]edostatkem důvodů pak nelze rozumět dílčí nedostatky odůvodnění soudního rozhodnutí, ale pouze nedostatek důvodů skutkových. Skutkovými důvody, pro jejichž nedostatek je možno rozhodnutí soudu zrušit pro nepřezkoumatelnost, budou takové vady skutkových zjištění, která utvářejí rozhodovací důvody, typicky tedy tam, kde soud opřel rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem anebo tam, kdy není zřejmé, zda vůbec nějaké důkazy v řízení byly provedeny.“* Obdobně se Nejvyšší správní soud vyslovil i v rozsudku ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Azs 47/2003 - 130 (publ. pod č. 244/2004 Sb. NSS), či v rozsudku ze dne 12. 12. 2003, č. j. 2 Ads 33/2003 - 78 (publ. pod č. 523/2005 Sb. NSS). Nepřezkoumatelným judikatura shledává i rozhodnutí, v němž se soud opomněl vypořádat s některou ze žalobních námitek (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 4. 2004, č. j. 4 Azs 27/2004 - 74).

Nejvyšší správní soud, i s přihlédnutím ke svým dřívějším judikatorním závěrům, konstatuje, že má-li být soudní rozhodnutí přezkoumatelné, musí z něj být patrné, jaký skutkový stav vzal správní soud za rozhodný, jak uvažil o pro věc zásadních a podstatných skutečnostech, resp. jakým způsobem postupoval při posuzování rozhodných skutečností, proč považuje právní závěry účastníků řízení za nesprávné a z jakých důvodů považuje pro věc zásadní argumentaci účastníků řízení za lichou. Soud se tedy v odůvodnění svého rozsudku musí plně věcně vypořádat se všemi žalobními námitkami, ledaže by to bylo vzhledem k výsledku řízení nadbytečné (v tomto směru viz např. usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 19. 2. 2008, č. j. 7 Afs 212/2006 - 74, č. 1566/2008 Sb. NSS).

V daném případě byl stěžovateli na základě platebního výměru ze dne 3. 3. 2011, č. j. 1103364/2100/JTHZ/0009/001 (ve spisu založen na č. listu 26), správcem poplatku vyměřen místní poplatek za provozovaný výherní hrací přístroj ve výši 849 538 Kč za období od 1. 7. 2010 do 31. 12. 2010. Proti tomuto platebnímu výměru podal stěžovatel dne 28. 3. 2011 odvolání (není ve spisu založeno), o němž správce poplatku dle § 113 odst. 1 písm. b) daňového řádu rozhodl dne 18. 4. 2011 rozhodnutím č. j. 1103903/2100/VHA/0012/004 (ve spisu založeno na č. listu 18), kterým stěžovateli částečně vyhověl (*„a to v části IV odvolání, článku 5 v plném rozsahu“*), a ve zbytku odvolání zamítl.

Proti tomuto rozhodnutí správce poplatku podal stěžovatel opět odvolání (není ve spisu doloženo), k němuž žalovaný vydal rozhodnutí ze dne 15. 7. 2011, č. j. MMB/0263562/2011 (ve spisu založeno na listu č. 19). Žalovaný svým rozhodnutím ve výroku napadeného rozhodnutí správce poplatku vypustil slova *„odvolání se částečně vyhovuje a to v části IV odvolání, článku 5 v plném rozsahu, ve zbytku se zamítá“*, ale vzápětí změnil původně vydaný platební výměr správce poplatku ze dne 3. 3. 2011, č. j. 1103364/2100/JTHZ/0009/001, o němž již jednou rozhodoval správce poplatku v napadeném auroremedurním rozhodnutí. Žalovaný změnil částku vyměřenou v platebním výměru, tj. 849 538 Kč nahradil částkou 447 390 Kč, a dále nahradil tabulkový výpočet místního poplatku, uplatněný v původním platebním výměru.

pokračování

Stranou pak již zůstává rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 8. 2011, č. j. MMB/0307450/2011, o opravě zřejmých omylů a nesprávností (není ve spisu řádně doloženo), kterým žalovaný dále opravil tabulku výpočtu místního poplatku a vyměřenou částku 447 390 Kč změnil na částku 449 088 Kč. K odvolání stěžovatele ze dne 30. 8. 2011 (ve spisu založeno na listu č. 59a) Krajský úřad Jihomoravského kraje rozhodnutím ze dne 24. 1. 2012, č. j. JMK 135812/2011 (ve spisu založeno na listu č. 88) opravné rozhodnutí žalovaného dle § 116 odst. 1 písm. b) daňového řádu zrušil a řízení zastavil. Žalovaný dne 1. 9. 2011 vydal další rozhodnutí o opravě zřejmých nesprávností (není ve spisu řádně doloženo).

Přesvědčivosti rozsudku krajského soudu nepřidává skutečnost, že řada výše specifikovaných listin v předloženém spisu absentovala, spisový materiál byl tak zjevně neúplný. Nejvyššímu správnímu soudu proto vznikla pochybnost, zda se krajský soud důkazy stěžovatelem předestřenými dostatečně zabýval. Pokud jde o nesoulad skutkového stavu, z něž vycházel krajský soud se spisovým materiálem, jedná se o postup, který nelze přijmout. Jedním z principů, které představují součást práva na řádný a spravedlivý proces, jakož i pojem právního státu (čl. 36 odst. 1 Listiny základních práv a svobod, čl. 1 Ústavy), jež vylučuje libovůli při rozhodování, je i povinnost soudů své rozsudky řádně odůvodnit (ve správním soudnictví podle ust. § 54 odst. 2 s. ř. s.). Z odůvodnění rozhodnutí proto musí především vyplývat vztah mezi skutkovými zjištěními a úvahami při hodnocení důkazů na straně jedné a právními závěry na straně druhé (např. nález Ústavního soudu ze dne 20. 6. 1996, sp. zn. III. ÚS 84/94, uveřejněný pod č. 34 ve svazku č. 3 Sbírky nálezů a usnesení Ústavního soudu, nález Ústavního soudu ze dne 26. 6. 1997).

Podle § 75 s. ř. s. vychází soud při přezkoumání rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu. V rámci dokazování dle § 77 odst. 2 s. ř. s. může soud zopakovat nebo doplnit důkazy provedené správním orgánem, přičemž soud jím provedené důkazy hodnotí jednotlivě i v jejich souhrnu i s důkazy provedenými v řízení před správním orgánem a ve svém rozhodnutí vyjde ze skutkového a právního stavu takto zjištěného. Z uvedeného vyplývá, že soud v první řadě vychází ze skutkových zjištění správního orgánu. Zkoumá, zda jsou důkazy provedené ve správním řízení dostačující a zda skutkové závěry mají oporu v provedeném dokazování. Pokud to však soud považuje za vhodné, může i sám zopakovat nebo doplnit důkazy provedené správním orgánem: *„[s]oud může v mezích § 77 s. ř. s. nejen sám hodnotit důkazy provedené správním orgánem a nezávisle na něm, a může i vlastním dokazováním upřesnit, jaký byl skutkový stav, ze kterého správní orgán ve svém rozhodnutí vycházel, ale má i pravomoc provést a hodnotit další důkazy nad rámec dokazování provedeného ve správním řízení. Může tak ve shodě s principem plné jurisdikce ustavit i nový skutkový stav jako podklad pro své rozhodnutí“* (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2005, č. j. 2 As 42/2004 - 81).

V daném případě krajský soud ve věci rozhodoval, aniž měl k dispozici všechny důkazy provedené v řízení před správcem poplatku a žalovaným. Přestože krajský soud v odůvodnění napadeného rozsudku tvrdí, že *„[s]právce poplatku posoudil všechny důkazy a vyhodnotil je v souladu s § 8 daňového řádu“* a *„Odvolací orgán vycházel ze skutkového stavu zjištěného správcem poplatku“*, zcela vágně přešel námitku stěžovatele stran nedodržení zásady volného hodnocení důkazů. Krajský soud odkázal na odůvodnění správce poplatku,

kterému jako podklad pro vyměření místního poplatku sloužila ohlášení, včetně kopií rozhodnutí Ministerstva financí, podaná stěžovatelem, s tím, že pokud stěžovatel „*nesouhlasil se zpoplatněním jím provozovaného zařízení a výkladem právních předpisů, jak jej učinil správce poplatku, měl možnost podat odvolání, což také učinil. Správce poplatku vycházel z ohlášení poplatníka a nelze mu tedy vyčítat to, že nepřihlédl ke skutečnostem, které poplatník před vydáním platebního výměru netvrdil.*” Krajský soud se však vůbec nezabýval tím, že obsah spisu stavu zjištěnému správními orgány neodpovídá, neboť ve spisu nebyla doložena ohlášení ani veškerá relevantní rozhodnutí Ministerstva financí, doručená stěžovatelem, na jejichž základě měl správce poplatku vyměřit místní poplatek. Fakticky tedy k přezkumu dostatečnosti důkazů správních orgánů ze strany krajského soudu ani dojít nemohlo.

Z judikatury Nejvyššího správního soudu navíc vyplývá, že dospěje-li odvolací orgán po doplnění dokazování (§ 115 odst. 2 daňového řádu) k jinému právnímu posouzení, než ze kterého vyšel správce daně, seznámí s takovým posouzením řádně a včas daňový subjekt. Ten poté v souladu s ustanovením § 111 odst. 2 téhož zákona může ještě v průběhu odvolacího řízení doplňovat a pozměňovat údaje odvolání, formulovat nové námitky, případně doplnit, předložit nebo navrhnout další důkazní prostředky, jež by novou právní kvalifikaci případně vyloučily. Nerespektuje-li odvolací orgán takový postup, porušuje zásadu dvojinstančnosti (viz např. rozsudek zdejšího soudu ze dne 27. 5. 2005, č. j. 4 Afs 34/2003 - 74). Z napadeného rozsudku není patrné, proč má dle krajského soudu obstát rozhodnutí žalovaného a nikoliv námitka stěžovatele směřující k postupu žalovaného v rozporu s ust. § 115 odst. 2 daňového řádu. Podle názoru Nejvyššího správního soudu je závěr, že odvolací orgán vycházel ze skutkového stavu zjištěného správcem poplatku z ohlášení stěžovatele, nepřezkoumatelný, neboť krajský soud zcela pominul, jaké argumenty či důkazy stěžovatel v průběhu řízení před správcem poplatku a žalovaným předkládal a dále jaký je vztah mezi provedenými důkazy a předmětným skutkovým závěrem z hlediska právního posouzení věci.

Obdobně se správní soud nevypořádal ani s předestřenou argumentací stěžovatele poukazující na nicotnost autoremedurního rozhodnutí žalovaného. Krajský soud v napadeném rozsudku sice připustil, že předmětné rozhodnutí nemělo veškeré zákonné náležitosti, nicméně tím, že správní řízení tvoří v zásadě jeden celek, není dle krajského soudu vyloučeno, aby odvolací správní orgán napravil vady řízení před správním orgánem prvního stupně. K tomu Nejvyšší správní soud podotýká, že daňový řád připouští v ust. § 113 autoremeduru v širším rozsahu nežli je tomu v občanském soudním řízení či řízení správním. Správce daně totiž může autoremedurní rozhodnutí vydat nejen v případě, že odvolání plně vyhoví, ale též tehdy, vyhoví-li odvolání jen částečně [§ 113 odst. 1 písm. b) daňového řádu]. V případě rozhodnutí, jež je vydané v rámci autoremedury, se stále jedná o rozhodnutí vydané v první instanci, proti kterému je možno se znovu odvolat. Rozhodnutí vydané v rámci autoremedury musí mít všechny náležitosti rozhodnutí podle § 102 daňového řádu. Pokud správce daně nevyhoví odvolání v plném rozsahu, vydává rozhodnutí, které obsahuje dva výroky, přičemž musí konkretizovat zcela jednoznačně, v jaké části odvolání vyhovuje a v jaké části odvolání zamítá – v této části musí také své rozhodnutí odůvodnit. Jelikož se na nicotné rozhodnutí hledí, jako by od počátku neexistovalo a správce daně postupuje při prohlášení nicotnosti z moci úřední, je nadřizený správce daně povinen postupovat dle § 105 daňového řádu. Tím spíše, že

pokračování

daňové řízení je založeno na dvojinstančním řízení, přičemž rozhodnutí daňových orgánů (správce daně a případně odvolacího orgánu) tvoří jeden celek.

Nejvyšší správní soud připomíná, že „[n]icotný je správní akt, který trpí natolik intenzivními vadami, že jej vůbec za rozhodnutí ani považovat nelze. Takovými vadami jsou např. absolutní nedostatek pravomoci, absolutní nepřislusnost rozhodujícího správního orgánu, zásadní nedostatky projevu vůle vykonavatele veřejné správy (absolutní nedostatek formy, neurčitost, nesmyslnost), požadavek plnění, které je trestné nebo absolutně nemožné, uložení povinnosti nebo založení práva něčemu, co v právním smyslu vůbec neexistuje, či nedostatek právního podkladu k vydání rozhodnutí“ (srov. např. rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 7. 2005, č. j. 6 A 76/2001 - 96, publikovaný pod č. 793/2006 Sb. NSS). Nicotnost nelze zhojit ani uplynutím času. Nicotný akt nikoho nezavazuje a nikdo jej není povinen respektovat, neboť mu nesvědčí presumpce správnosti (srov. Staša, J. in Hendrych, D. a kol.: Správní právo. Obecná část. 5. vydání. C. H. Beck, Praha, 2003, s. 136-141). Ke stejnému závěru lze dospět také podle úpravy nicotnosti dle platného daňového řádu (§ 105).

Z uvedeného plyne, že pouhý formální nedostatek základních náležitostí rozhodnutí ještě nemusí sám o sobě způsobovat jeho nicotnost. Vždy je třeba zároveň zkoumat, jaké intenzity vada rozhodnutí dosahuje. V posuzovaném případě autoremedurní rozhodnutí vykazuje vady, neboť správce poplatku ve výroku uvedl jen zcela obecně, v rámci jednoho společného výroku, v jaké části odvolání stěžovateli vyhověl, a že ve zbytku odvolání zamítá. Ve výroku tak zcela absentuje částka uložené platební povinnosti i číslo účtu, což se odráží i v odůvodnění rozhodnutí, které rezignovalo na bližší výpočet platební povinnosti. Krajský soud proto pochybil, pokud shledal rozhodnutí správce poplatku a žalovaného po formální i obsahové stránce jako bezvadná a více se nezabýval zkoumáním intenzity a zjevnosti vad zkoumaného rozhodnutí.

Výrok představuje ústřední část rozhodnutí, ve které jsou konkretizována práva a povinnosti účastníka řízení, včetně povinností platebních, o nichž bylo rozhodnuto. Z tohoto důvodu je nutné, aby výrok rozhodnutí vydaný v daňovém řízení splňoval kritéria konkrétnosti, jednoznačnosti a srozumitelnosti (např. nález Ústavního soudu ze dne 28. 11. 2003, sp. zn. II. ÚS 254/01). Z judikatury zdejšího soudu vyplývá, že Nejvyšší správní soud přistupoval k hodnocení splnění základních náležitostí rozhodnutí vydaných podle daňového řádu vždy jako k celku a odmítal ryze formální či formalistický přístup (viz např. rozsudek ze dne 13. 10. 2005, č. j. 7 Afs 51/2004 - 73, ze dne 2. 3. 2005, č. j. 2 Afs 46/2004 - 39, ze dne 23. 9. 2004, č. j. 6 Afs 13/2003 - 56, ze dne 31. 8. 2004, č. j. 2 Afs 45/2003 - 118, ze dne 12. 8. 2004, č. j. 2 Afs 8/2004 - 76 nebo např. rozsudek ze dne 4. 8. 2004, č. j. 7 Afs 11/2003 - 59). Pokud však v rozhodnutí vydaném v daňovém řízení chybí některá ze zákonných náležitostí správního aktu a tento nedostatek není jen zřejmou chybou v psaní či počítání, rozhodnutí vykazuje vady, jež mohou mít v nejzávažnějších případech za následek nicotnost rozhodnutí. K tomu se Nejvyšší správní soud vyjádřil např. v rozsudku ze dne 17. 6. 2004, č. j. 2 Afs 27/2003 - 55, kdy prohlásil, že „[ch]ybějící zákonné náležitosti správního aktu mohou vyvolávat jeho nicotnost pouze tehdy, jestliže je tento nedostatek natolik intenzivní a zřejmý, že po účastnících dotčeného právního vztahu nelze spravedlivě žádat, aby tento správní akt respektovali.“ Soud v takovém případě postupuje z moci úřední a vysloví nicotnost podle § 76 odst. 2 s. ř. s. i bez návrhu.

Z uvedeného vyplývá, že vada autoremedurního rozhodnutí vyžaduje ze strany krajského soudu důkladnější přezkum, který zohlední uvedená kritéria.

Nejvyšší správní soud s přihlédnutím k uvedenému výše je nucen konstatovat, že pokud krajský soud v napadeném rozsudku vycházel z listin neuvedených ve spisu a učinil-li z nich pro rozhodnutí ve věci zcela zásadní skutková zjištění, aniž by je při jednání provedl k důkazu a dal tak možnost stranám se k nim vyjádřit, popř. označit důkazy k jejich vyvrácení nebo ke zpochybnění jejich věrohodnosti, porušil zásadu přímosti. Rozsudek krajského soudu tak trpí vadou, která bez dalšího mohla mít vliv na zákonnost jeho rozhodnutí a zakládá nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku pro nedostatek důvodů, neboť krajský soud opřel své rozhodovací důvody o důkazy, u kterých není zřejmé, zda vůbec byly v řízení provedeny, a v důsledku toho se nemohl ani relevantně vypořádat se zásadními námitkami stěžovatele, že odvolací orgán dospěl k jinému právnímu posouzení než správce poplatku a výrok rozhodnutí správce poplatku je právně neuskutečnitelným. Uvedené skutečnosti představují důvod pro zrušení rozhodnutí podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., přičemž Nejvyšší správní soud ani není v takovém případě podle § 109 odst. 4 s. ř. s. vázán důvody kasační stížnosti.

S ohledem na uvedené nelze než dát stěžovateli zapravdu a shledat jeho námitky poukazující na nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.] důvodnými. Vzhledem ke konstatované nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku krajského soudu se Nejvyšší správní soud dalšími námitkami stěžovatele nezabýval.

Nejvyšší správní soud na základě výše uvedeného dospěl k závěru, že kasační stížnost proti rozsudku krajského soudu je opodstatněná, proto tento rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

Krajský soud v Brně je v dalším řízení vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.) a o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 29. května 2014

JUDr. Lenka Matyášová
předsedkyně senátu