



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK**  
**JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu Veroniky Juříčkové a soudců Tomáše Langáška a Filipa Dienstbiera v právní věci žalobkyně: **multigate a.s.**, sídlem Riegrova 373/6, Olomouc, zastoupená JUDr. Tomášem Vymazalem, advokátem, sídlem Wellnerova 1322/3, Olomouc, proti žalovanému: **Magistrát města Brna**, sídlem Malinovského náměstí 624/3, Brno, týkající se žaloby proti rozhodnutím žalovaného ze dne 1. 12. 2020, č. j. MMB/0504039/2020 a č. j. MMB/0504040/2020, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 31. 5. 2021, č. j. 30 Af 9/2021-40,

**t a k t o :**

- I. Kasační stížnost žalobkyně **s e z a m í t á .**
- II. Žalobkyně **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **s e n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

**O d ů v o d n ě n í :**

**I. Vymezení případu**

[1] V projednávané věci se jedná o vyměření místního poplatku žalobkyni za výherní hrací přístroje nebo jiná technická herní zařízení povolená Ministerstvem financí podle jiného právního předpisu za období od 1. 7. 2010 do 30. 9. 2010 a od 1. 10. 2010 do 31. 12. 2010.

[2] Žalovaný rozhodnutími označenými v záhlaví změnil platební výměry vydané Úřadem městské části Brno-střed (dále jen „správce poplatku“) ze dne 10. 11. 2010,

č. j. 100074030/REI/VHA/003, a ze dne 2. 12. 2010, č. j. 100074030/REI/VHA/004. Změna byla provedena v textu výroku platebních výměrů, v částce vyměřeného místního poplatku (jeho snížení) a k platebním výměrům byly jako jejich nedílná součást připojeny tabulky obsahující výčet jednotlivých zpoplatněných zařízení (s uvedením jejich výrobního čísla, provozovny, období vyměření poplatku, počtu dnů a výše místního poplatku).

[3] Žalobkyně napadla rozhodnutí žalovaného žalobou u Krajského soudu v Brně, který ve věci rozhodoval již popáté. Rozsudkem označeným v záhlaví (nyní napadeným kasační stížností) podanou žalobu jako nedůvodnou zamítl. Krajský soud měl za to, že žalovaný se v nově vydaných rozhodnutích řídil závazným názorem krajského soudu vysloveným v předchozím zrušujícím rozsudku (vydaným ve věci sp. zn. 30 Af 87/2018), napravil vytýkaná pochybení a již nepochybil při výpočtu místního poplatku. Krajský soud se neztotožnil s žalobní námitkou směřující proti nesprávné identifikaci konkrétních zpoplatněných zařízení. Poukázal na právní úpravu dokazování obsaženou v § 93 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, podle kterého může jako důkazní prostředek sloužit vše, čím lze zjistit skutečný stav věci. Krajský soud měl za to, že z rekapitulujících tabulek (připojených k platebním výměrům), obsahujících informace o jednotlivých zařízeních (s uvedením jejich konkrétního výrobního čísla a umístění), bylo možno odvodit příslušná rozhodnutí Ministerstva financí o povolení jejich provozu, a tedy učinit závěr, že žalobkyně měla v posuzovaných obdobích provoz konkrétně identifikovaných zařízení povolen. Krajský soud nesouhlasil ani s námitkou nesprávné interpretace pojmu *jiné technické herní zařízení povolené Ministerstvem financí podle jiného právního předpisu*. V této souvislosti odkázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu, z níž vyplývá, že interaktivní videoloterní terminál představuje *jiné technické zařízení* ve smyslu § 10a zákona č. 565/1990 Sb., o místních poplatcích. Pokud tedy obecně závazná vyhláška statutárního města Brna č. 9/2010 stanovila místní poplatek za každý povolený výherní hrací přístroj nebo jiné technické herní zařízení povolené Ministerstvem financí, byla vydána v souladu se zákonem. Krajský soud nepřisvědčil ani žalobkyní namítanému uplynutí objektivní prekluzivní lhůty (v délce deseti let) k vyměření místního poplatku. Dospěl k závěru, že k vyměření místních poplatků došlo v objektivní prekluzivní lhůtě, která započala běžet od konce roku 2010 (od 31. 12. 2010). Nabytí-li rozhodnutí žalovaného o odvolání právní moci dne 1. 12. 2020 jejich doručením žalobkyni, stalo se tak dle krajského soudu před uplynutím objektivní prekluzivní lhůty v délce deseti let, jejíž konec připadl na 31. 12. 2020.

## II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[4] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) podala proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost. Neztotožnila se se závěrem krajského soudu ohledně určení počátku běhu objektivní prekluzivní lhůty. V této souvislosti uvedla, že úprava prekluzivní lhůty obsažená v zákoně o místních poplatcích nebyla úplná, tudíž bylo třeba subsidiárně použít daňový řád. Konkrétně § 148 odst. 1 a 5 daňového řádu, dle kterých prekluzivní lhůta počíná běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení, nebo v němž se stala daň splatnou, přičemž lhůta pro stanovení daně skončí nejpozději uplynutím 10 let od jejího počátku. Stěžovatelka upozornila, že daňové tvrzení byla povinna podat do 30. 6. 2010, resp. do 30. 9. 2010, splatnost poplatku nastala k 1. 7. 2010, resp. 1. 10. 2010. Pokud tedy žalovaný pravomocně rozhodl o vyměření místního poplatku

pokračování

až dne 1. 12. 2020, učinil tak dle stěžovatelky po uplynutí objektivní prekluzivní lhůty. Stěžovatelka upozornila, že byl-li běh subjektivní prekluzivní lhůty opakovaně přerušován, a to již za účinnosti nové právní úpravy obsažené v daňovém řádu, bylo nutno i běh lhůty objektivní posuzovat podle pravidel daňového řádu. Tento závěr stěžovatelka podpořila také odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2017, č. j. 8 Afs 176/2016-46. V této souvislosti připomněla, že existují-li vedle sebe dvě přesvědčivé interpretace konkrétní právní otázky, je třeba zvolit výklad v souladu se zásadou *in dubio pro libertate*.

[5] Stěžovatelka dále namítala, že rozhodnutí žalovaného byla krajským soudem opakovaně rušena mj. z důvodu nedostatečné specifikace zpoplatněných zařízení. Dle jejího názoru došlo k identifikaci konkrétních zařízení, z nichž byl vyměřen místní poplatek, až v roce 2016, tedy po uplynutí tříleté subjektivní prekluzivní lhůty. Stěžovatelka v této souvislosti namítala také nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu, který se sice v odůvodnění věnoval specifikaci zpoplatněných zařízení, nevypořádal se však s námitkou prekluze, která je s identifikací zpoplatněných zařízení úzce propojena. Stěžovatelka nepokládala za relevantní podklad pro vyměření místního poplatku ani tabulky připojené k rozhodnutím žalovaného.

[6] Stěžovatelka v kasační stížnosti uplatnila také námitku nicotnosti platebních výměrů, které správce daně vydal, ačkoli neměl pravomoc rozhodnout o zpoplatnění jiných zařízení, než výherního hracího přístroje nebo jiného technického herního zařízení povoleného Ministerstvem financí podle jiného právního předpisu. Rovněž vydaná rozhodnutí žalovaného stěžovatelka pokládala za vnitřně rozporná, neboť v nich nejsou uvedena jednotlivá zpoplatněná zařízení. Stěžovatelka taktéž upozornila na obsah vydaných platebních výměrů, z nichž vyplývá, že správce daně vyměřil místní poplatky za použití pomůcek. Za takové situace ovšem mohla být dle stěžovatelky v odvolacím řízení zkoumána pouze zákonnost a přiměřenost použití pomůcek, k čemuž však v souzené věci nedošlo.

[7] Žalovaný toliko odkázal na odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu, k obsahu podané kasační stížnosti a v ní uplatněných námitek se nevyjádřil.

### III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[8] Nejvyšší správní soud kasační stížnost posoudil a dospěl k závěru, že není důvodná.

[9] Vzhledem k tomu, že stěžovatelka v kasační stížnosti uplatnila námitku nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku krajského soudu i vydaných rozhodnutí žalovaného, Nejvyšší správní soud se jejímu posouzení věnoval přednostně, neboť její důvodnost by sama o sobě postačovala ke zrušení napadeného rozsudku. Ve své ustálené judikatuře přitom Nejvyšší správní soud již mnohokrát konstatoval, že má-li být soudní rozhodnutí přezkoumatelné, musí z něj být patrné, jaký skutkový stav vzal soud za rozhodný, jak uvažil o skutečnostech pro věc podstatných a jakým způsobem rozhodné skutečnosti posoudil. V projednávaném případě Nejvyšší správní soud neshledal, že by v napadeném rozsudku absentoval některý z výše uvedených požadavků, a tedy že by rozsudek krajského soudu byl zatížen vadou nepřezkoumatelnosti. Tytéž závěry lze vztáhnout také na vydaná rozhodnutí žalovaného, z nichž je patrné, z jakého skutkového

stavu žalovaný vycházel, jak o zjištěných skutečnostech uvažil a jak je hodnotil, a o které skutečnosti vydaná správní rozhodnutí opřel. Za nepřezkoumatelná pro nedostatek odůvodnění či pro jejich vnitřní rozpornost tak nelze považovat ani rozhodnutí žalovaného.

[10] Nejvyšší správní soud (ve shodě s krajským soudem) neshledal ani nedostatek pravomoci správních orgánů k vydání rozhodnutí o vyměření místních poplatků, a tedy namítanou nicotnost, kterou stěžovatelka dovozovala z nemožnosti místní poplatek vyměřit s ohledem na nesprávnou interpretaci pojmu *jiné technické herní zařízení povolené Ministerstvem financí podle jiného právního předpisu* obsaženého v § 1 písm. g) zákona o místních poplatcích.

[11] Z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu k této otázce vyplývá, že „interaktivní videoloterní terminál představuje „jiné technické zařízení“ ve smyslu § 10a zákona o místních poplatcích. Zpoplatnění proto podléhá každý koncový terminál, nejen centrální loterní jednotka. Ustanovení § 10a odst. 1 zákona o místních poplatcích je třeba vykládat tak, že poplatku podléhá každý povolený a nikoli provozovaný hrací přístroj nebo jiné technické zařízení“ (viz např. rozsudek ze dne 31. 5. 2013, č. j. 2 Afs 37/2013-26). Citované závěry následně neshledal protiústavními Ústavní soud, např. v usnesení ze dne 22. 6. 2016, sp. zn. I. ÚS 1887/16.

[12] Stěžovatelka dále namítala, že žalovaný rozhodl o místním poplatku po uplynutí objektivní prekluzivní lhůty, jejíž počátek měl být určen podle pravidel nové právní úpravy obsažené v daňovém řádu.

[13] Nejvyšší správní soud k této kasační námitce uvádí následující. V době vydání platebních výměrů správcem daně byl rozhodnou právní úpravou ve vztahu k prekluzivní lhůtě pro vyměření místního poplatku § 12 zákona o místních poplatcích. Podle odst. 1 tohoto ustanovení platilo, že *pokud poplatník nebo plátce nesplní svoji povinnost stanovenou obecně závaznou vyhláškou obce, lze dlužné částky vyměřit nebo doměřit do 3 let od konce kalendářního roku, ve kterém poplatková povinnost vznikla*. Odst. 2 téhož ustanovení zákona upravoval, že *byl-li před uplynutím této lhůty učiněn úkon směřující k vyměření nebo doměření poplatku, běží tříletá lhůta znovu od konce roku, v němž byl poplatník nebo plátce o tomto úkonu písemně uvědoměn. Vyměřit a doměřit poplatek lze nejpozději do 10 let od konce kalendářního roku, ve kterém poplatková povinnost vznikla* (pozn.: zvýraznění doplněno soudem).

[14] S účinností od 1. 1. 2011 však zákon o místních poplatcích prodělal změnu spočívající v tom, že zákon č. 281/2009 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím daňového řádu, právní úpravu obsaženou v § 12 zcela vypustil, neboť separátní úprava těchto otázek byla vzhledem k ustanovením o lhůtách v daňovém řádu považována za nadbytečnou (viz k tomu důvodová zpráva k zákonu č. 281/2009 Sb., dostupná v digitálním repozitáři Poslanecké sněmovny Parlamentu ČR, sněmovní tisk č. 686, 5. volební období, 2006 - 2010, <http://www.psp.cz>). Uvedená novela obsahuje v části osmé, již došlo ke změně zákona o místních poplatcích, přechodné ustanovení čl. IX, které v bodu 1 stanoví, že *právní vztahy vzniklé přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona se posuzují podle dosavadních právních předpisů*.

pokračování

[15] Daňový řád, který nabyl účinnosti od 1. 1. 2011, obsahuje přechodné ustanovení v § 264, jehož odst. 4 upravuje, že *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 (...).*

[16] Výše citovaná přechodná ustanovení řeší otázku působnosti konkrétních právních norem v čase (zde hmotněprávních pravidel běhu a délky prekluzivní lhůty, viz k tomu rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 11. 2017, č. j. 10 Afs 206/2017-39). Krajský soud přitom správně nepřehlédl, že vzhledem k současnému nabytí účinnosti obou norem (stejně právní síly) od 1. 1. 2011 nelze aplikovat pravidlo *lex posterior derogat legi priori*, avšak s ohledem na stejný předmět právní úpravy se v posuzovaném případě aplikuje čl. XI zákona č. 281/2009 Sb. Uvedený zákon sice zrušil speciální úpravu prekluzivních lhůt pro vyměření poplatku obsaženou v zákoně o místních poplatcích, současně však stanovil, že právní vztahy dříve vzniklé (tj. před 1. 1. 2011), budou nadále posuzovány podle dosavadní právní úpravy. Lhůtu pro vyměření místního poplatku z konkrétních zařízení za období do 31. 12. 2010 proto bylo nutno nadále posuzovat podle § 12 zákona o místních poplatcích (jako úpravy speciální). Shodný závěr Nejvyšší správní soud vyslovil též v rozsudku ze dne 7. 6. 2017, č. j. 3 Afs 224/2016-103.

[17] Přisvědčit nelze ani stěžovatelčině argumentaci, dle které krajský soud nevyložil vztah obou citovaných přechodných ustanovení správně, neboť právní úprava prekluzivní lhůty pro vyměření místního poplatku nebyla v zákoně o místních poplatcích komplexní. Stěžovatelka se proto domnívala, že se subsidiárně uplatňovala i pravidla obsažená v zákoně č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, a tedy mělo být na její případ aplikováno přechodné ustanovení obsažené v § 264 odst. 4 daňového řádu (a v návaznosti na ně § 148 odst. 1 a 5 téhož zákona, dle kterých lhůta pro stanovení daně počne běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení, nebo v němž se stala daň splatnou, aniž zde současně byla povinnost podat řádné daňové tvrzení, přičemž končí nejpozději uplynutím deseti let od jejího počátku podle odstavce 1).

[18] Výkladem § 12 zákona o místních poplatcích se již Nejvyšší správní soud ve své rozhodovací činnosti zabýval, a to jednak ve zmiňovaném rozsudku č. j. 3 Afs 224/2016-103, jednak již v rozsudku ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 As 49/2004-84, v němž ve vztahu k § 12, který v tehdy účinném znění do 31. 12. 2003 obsahoval pouze úpravu odpovídající shora citovanému odstavci 1, přesto vyslovil následující závěry: „[K] subsidiárnímu použití tedy mohlo dojít, pouze pokud by úprava obsažená v zákoně o místních poplatcích nebyla úplná. [Zákon o správě daní poplatků] však nelze aplikovat za situace, kdy je úprava v obou zákonech konkurující. Rovněž nelze přijmout názor, že subsidiární aplikací jiného zákona bez výslovného odkazu by bylo možno využívat právních institutů, ve svých důsledcích nepříznivých pro poplatníka (in concreto: přerušení prekluzivní lhůty dle § 47 odst. 2 [zákonu o správě daní poplatků]). (...) Poplatníku totiž nemůže být přičítána k tíži nedostatečnost, nejasnost, nevhodnost či jiná nedokonalost právní úpravy.“ Je tedy zřejmé, že již tehdejší kusou úpravu prekluzivní lhůty obsaženou v zákoně o místních poplatcích považoval Nejvyšší správní soud za úplnou s tím, že ji nelze doplňovat o v ní neobsažené instituty ze zákona o správě daní a poplatků. Tím spíše tento závěr platí pro § 12 zákona

o místních poplatcích, ve znění účinném do 31. 12. 2010, doplněný v mezidobí o odstavec druhý.

[19] Krajský soud rovněž správně nepřistoupil na stěžovatelkou požadovaný výklad, dle kterého by úkon, kterým dojde za účinnosti nové právní úpravy obsažené v daňovém řádu k přerušení běhu subjektivní prekluzivní lhůty pro vyměření poplatku, ovlivňoval rovněž počátek objektivní prekluzivní lhůty, jejíž běh započal před účinností daňového řádu (tj. před 1. 1. 2011). Tento závěr rozhodně nelze dovodit ani ze stěžovatelkou odkazovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2017, č. j. 8 Afs 176/2016-46. Nejvyšší správní soud podotýká, že změna hmotněprávních pravidel v průběhu „hry“ představuje významný zásah do právní jistoty daňových subjektů, proto i přechodné ustanovení § 264 odst. 4 daňového řádu ve větě za středníkem obsahuje úpravu, dle které *okamžik počátku běhu lhůty určený podle dosavadních právních předpisů zůstává zachován*. Je tedy zřejmé, že i v případě, že by v souzené věci bylo aplikováno stěžovatelkou požadované přechodné ustanovení § 264 odst. 4 daňového řádu, byl výsledek stejný, neboť okamžik počátku běhu objektivní prekluzivní lhůty určený podle dosavadních právních předpisů, tj. podle § 12 odst. 2 zákona o místních poplatcích, zůstal zachován. I v tomto případě by tedy počátek lhůty byl shodně navázán na konec kalendářního roku, v němž poplatková povinnost vznikla (tj. na konec roku 2010), nikoli na okamžik splatnosti poplatku, či okamžik povinnosti podat daňové tvrzení (ohlášení herního zařízení správci poplatku), jak stěžovatelka požadovala v kasační stížnosti.

[20] Vzhledem k tomu, že vyměřit poplatek bylo možno nejpozději do deseti let od konce kalendářního roku, ve kterém poplatková povinnost vznikla (tedy od 31. 12. 2010), místní poplatek bylo možno vyměřit až do 31. 12. 2020. Nabyla-li rozhodnutí žalovaného právní moci dne 1. 12. 2020 jejich doručením stěžovatelce, krajský soud nepochybil v závěru, že k pravomocnému vyměření místních poplatků došlo před uplynutím této lhůty.

[21] Nejvyšší správní soud se neztotožnil ani s kasační námitkou, dle které stěžovatelce nebylo možno místní poplatek vyměřit, jelikož interaktivní videoloterní terminály byly identifikovány až v roce 2016, tj. v době, kdy uplynula subjektivní prekluzivní lhůta. Nejvyšší správní soud ve shodě s krajským soudem uvádí, že tabulky, které obsahovaly identifikaci konkrétních interaktivních videoloterních terminálů a současně časové rozpětí, za které byl místní poplatek vyměřen, tvořily přílohu rozhodnutí žalovaného již ze dne 21. 6. 2013, č. j. MMB/0225718/2013 (za období od 1. 7. do 30. 9. 2010), a ze dne 10. 6. 2013, č. j. MMB/0209323/2013 (za období od 1. 10. 2010 do 31. 12. 2010). Není tedy pravda, že by identifikace zařízení byla provedena až v roce 2016. Přestože krajský soud obě rozhodnutí žalovaného posléze zrušil rozsudky ze dne 31. 8. 2015, č. j. 29 Af 61/2013-49 a č. j. 29 Af 53/2013-42, a opakovaně rušil též následně vydaná rozhodnutí žalovaného, výslednému zpoplatnění byla podrobena pouze ta zařízení, která byla předmětem platebních výměrů a která již byla součástí tabulek z roku 2013. Přestože s tabulkami jako podklady pro rozhodnutí byla stěžovatelka opakovaně v řízení seznámena, ve vztahu k nyní přezkoumávanému výslednému vyměření místního poplatku pak relevantně nezpochybnila, že by některá z vyjmenovaných zařízení neměla Ministerstvem financí povolena, a o která konkrétní zařízení se jednalo.

pokračování

[22] K vlastnímu použití tabulek jako podkladu pro rozhodnutí, Nejvyšší správní soud souhlasí se závěry krajského soudu, že podle § 93 daňového řádu může jako důkazní prostředek sloužit vše, čím lze zjistit skutečný stav věci. Rekapituluující tabulky obsahují informace, z nichž jsou zjistitelná příslušná rozhodnutí Ministerstva financí o schválení provozu konkrétního zařízení, s jejichž obsahem byla stěžovatelka v řízení seznámena. Namítá-li v této souvislosti, že nedošlo k řádnému vymezení předmětu řízení, je nutno konstatovat, že se jedná toliko o obecné tvrzení, které bez bližší konkretizace (např. právě v podobě označení konkrétních zařízení, která dle stěžovatelky poplatkové povinnosti nepodléhala) nebylo způsobilé bližšího soudního přezkumu.

[23] Rovněž ke zjevné nesprávnosti spočívající v ponechání odkazu na § 44 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků v platebních výměrech, ačkoli místní poplatek nebyl vyměřen na základě pomůcek, Nejvyšší správní soud (stejně jako soud krajský) pro stručnost odkazuje na odůvodnění předchozích zrušujících rozsudků krajského soudu (např. ze dne 23. 4. 2018, č. j. 29 Af 45/2016-47, viz bod 39), kde s odkazem na zásadu jednotnosti řízení vysvětluje, že je třeba obě rozhodnutí správních orgánů vnímat jako celek. Odůvodnění rozhodnutí žalovaného dostatečně objasňují, jakým způsobem byla uvedená nesprávnost zhojena, a tedy vydaná rozhodnutí nelze pouze z tohoto důvodu pokládat za nesrozumitelná, vnitřně rozporná či nejednoznačná.

#### IV. Závěr a náklady řízení

[24] Na základě výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 poslední věty zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), zamítl.

[25] O nákladech řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 a 7 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka (žalobkyně) neměla ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Úspěšnému žalovanému žádné náklady nad rámec obvyklé úřední činnosti nevznikly, náhrada nákladů řízení se mu tudíž nepřiznává.

**Poučení:** Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 10. listopadu 2022

Mgr. Ing. Veronika Juříčková  
předsedkyně senátu