

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové a soudců JUDr. Jakuba Camrdy a JUDr. Vojtěcha Šimíčka v právní věci žalobce: **SLOT Game a. s.**, se sídlem Jáchymovská 142, Karlovy Vary, zastoupený Mgr. Alešem Smetankou, advokátem se sídlem Jungmannova 24, Praha 1, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Plzni,** se sídlem Hálkova 14, Plzeň, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 31. 3. 2009, č. j. 57 Ca 20/2007 - 166,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 31. 3. 2009, č. j. 57 Ca 20/2007 - 166, **se ruší** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Rozhodnutím ze dne 15. 6. 2006, č. j. 104816/06/128960/2145, vyměřil Finanční úřad v Karlových Varech (dále jen „finanční úřad“) žalobci za rok 2005 celkem 240 správních poplatků v úhrnné výši 30 463 243 Kč za provozování sázkové hry (konkrétně elektromechanické rulety) povolené podle § 50 odst. 3 zákona č. 202/1990 Sb., o loteriích a jiných podobných hrách, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o loteriích“).

Proti tomuto rozhodnutí podal žalobce odvolání. Finanční úřad rozhodl o napadeném rozhodnutí postupem podle § 49 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), tak, že rozhodnutím ze dne 5. 10. 2006, č. j. 138608/06/128940/3167, odvolání částečně vyhověl, když správní poplatky nově vyměřil nikoliv za každé jednotlivé zařízení, na kterých žalobce v roce 2005

sázkovou hru provozoval, ale za každé povolení udělené žalobci podle § 50 odst. 3 zákona o loteriích. V důsledku tak finanční úřad vyměřil pouze 208 správních poplatků v úhrnné výši 30 191 914 Kč.

Proti posledně zmíněnému rozhodnutí finančního úřadu žalobce opět podal odvolání, které žalovaný rozhodnutím ze dne 11. 12. 2006, č. j. 10890/06-1400-403207, zamítl. Potvrdil tedy postup finančního úřadu, jenž v dané věci při vyměření správních poplatků vycházel z toho, že jak podle původní právní úpravy [tj. položky č. 20 písm. d) sazebníku správních poplatků jakožto přílohy zákona č. 368/1992 Sb., o správních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „starý zákon o správních poplatcích")], tak podle položky č. 21 písm. b) sazebníku správních poplatků, jenž tvoří přílohu aktuálně účinného zákona č. 634/2004 Sb., o správních poplatcích (dále jen „nový zákon o správních poplatcích"), je předmětem správního poplatku *vydání povolení* k provozování loterie a jiné podobné hry podle § 50 odst. 3 zákona o loteriích. Vydání povolení je pak v souladu s uvedenou právní úpravou zpoplatňováno každý rok po dobu trvání jeho platnosti. Takový výklad uvedených zákonných ustanovení je dle žalovaného v souladu s § 2 odst. 1 nového zákona o správních poplatcích, podle kterého je předmětem správních poplatků *úkon správního úřadu*, tedy činnost správního úřadu, jež souvisí s výkonem státní správy. Ve světle uvedeného, jak žalovaný poukázal, pak finanční úřad správně vyložil i přechodné ustanovení § 11 nového zákona o správních poplatcích, které stanoví, že „*bylo-li řízení ve věci předmětu poplatku zahájeno přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, vybere se poplatek podle dosavadních právních předpisů, a to i v případech, kdy se poplatek stane splatným po dni nabytí účinnosti tohoto zákona*". Finanční úřad tedy postupoval v souladu se zákonem, když vyměřil za každé jednotlivé povolení vydané Ministerstvem financí k provozování předmětné sázkové hry jeden správní poplatek, přičemž v případech, kdy řízení o povolení bylo zahájeno před účinností nového zákona o správních poplatcích, tj. přede dnem 16. 1. 2005, postupoval podle příslušných ustanovení starého zákona o správních poplatcích a pouze ve zbylých případech postupoval podle aktuální právní úpravy.

Proti tomuto rozhodnutí žalovaného brojil žalobce žalobou ke Krajskému soudu v Plzni, ve které namítal, že přechodné ustanovení § 11 nového zákona o správních poplatcích je nutné vykládat tak, že se vztahuje na vyměřovací řízení ve věci správních poplatků, a nikoliv na řízení povolovací. Pro zodpovězení otázky, zda má správní orgán vyměřit správní poplatek podle staré právní úpravy, tj. starého zákona o správních poplatcích, či zda má postupovat podle příslušných ustanovení nového zákona o správních poplatcích, tudíž není podle názoru žalobce rozhodný den, kdy bylo zahájeno řízení o vydání povolení podle § 50 odst. 3 zákona o loteriích, nýbrž den, kdy bylo příslušnému finančnímu orgánu předloženo vyúčtování provozu takto povolené loterie či jiné podobné hry za příslušný rok, jinými slovy den, kdy bylo zahájeno řízení o vyměření správního poplatku. Za druhé žalobce namítal, že předmětem správního poplatku nemohlo být každé jednotlivé povolení, jež bylo žalobci k provozování předmětné sázkové hry vydáno. V daném případě totiž dle žalobce není zpoplatněn samotný akt vydání povolení, ale de facto provozování předmětné sázkové hry. Základem poplatku je tedy součet výnosů všech sázkových zařízení, která byla na základě povolení v rozhodném kalendářním roce v provozu a na kterých žalobce provozoval právě předmětnou sázkovou hru. Sazbou správního poplatku pak je 10 % z uvedeného základu, přičemž je v dané věci podstatné, že

podle položky č. 21 písm. b) sazebníku správních poplatků k novému zákonu o správních poplatcích je možné správní poplatek vyměřit maximálně ve výši 10 000 000 Kč. S ohledem na uvedené se tedy žalobce domnívá, že finanční úřad příslušná zákonná ustanovení nesprávně vyložil, v důsledku čehož mu za provozování předmětné sázkové hry v roce 2005 vyměřil namísto jednoho správního poplatku 208 správních poplatků, které ve svém úhrnu dalece přesáhly zákonný limit 10 000 000 Kč.

Krajský soud žalobě vyhověl a rozsudkem ze dne 31. 3. 2009, č. j. 57 Ca 20/2007 - 166, napadené rozhodnutí žalovaného a dále i rozhodnutí finančního úřadu ze dne 5. 10. 2006, č. j. 138608/06/128940/3167, zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. V odůvodnění rozsudku nejprve konstatoval, že k výše nastíněným právním otázkám se již ve své judikatuře vyjádřil Nejvyšší správní soud, a to zejména v rozsudcích ze dne 19. 12. 2007, č. j. 2 Afs 88/2007 - 66, a ze dne 22. 5. 2008, č. j. 9 Afs 195/2007 - 120, dostupných na www.nssoud.cz, a dále v rozsudku ze dne 12. 12. 2008, č. j. 5 Afs 38/2008 - 139, dostupném na www.nssoud.cz. Vzhledem k tomu, že krajský soud neshledal důvody, pro které by se měl v dané věci od uvedené judikatury odchýlit, plně převzal závěry Nejvyššího správního soudu o daných právních otázkách, včetně příslušné argumentace (viz níže).

V otázce, zda-li se má na projednávaný případ aplikovat starý, nebo nový zákon o správních poplatcích, krajský soud přisvědčil žalobci, když dospěl k závěru, že řízením ve smyslu § 11 nového zákona o správních poplatcích je poplatkové (vyměřovací) řízení za určitý kalendářní rok, a nikoliv řízení povolovací podle § 50 odst. 3 zákona o loteriích. S odkazem na výše uvedená rozhodnutí Nejvyššího správního soudu krajský soud podotkl, že žalovaným zastávaný výklad § 11 nového zákona o správních poplatcích především odporuje smyslu a cíli přechodného ustanovení. Přechodná ustanovení mají ve svém důsledku zajistit, aby se již započatá řízení dokončila podle stávajících předpisů. Takový postup je na jedné straně odrazem principu právní jistoty, jelikož účastníci řízení očekávají, že řízení bude provedeno způsobem, který mohli předvídat na jeho začátku, a na straně druhé též v souladu s principem procesní ekonomie. V tomto směru přechodné ustanovení umožňuje určitou kontinuitu a zabraňuje těžkostem, jež by jinak mohly v souvislosti se změnou právní úpravy v zahájeném řízení nastat. V posuzované věci však bylo, jak krajský soud zdůraznil, povolovací řízení skončeno v jednotlivých případech vždy v den právní moci rozhodnutí, jímž bylo vydáno příslušné povolení. Krajský soud se dále ztotožnil také s tvrzením žalobce, že vzhledem ke způsobu, jakým je předmětný správní poplatek konstruován (výše poplatku se odvíjí od vsazených částek a vyplácených výher za příslušný rok), je nutné vykládat relevantní zákonná ustanovení v tom smyslu, že zpoplatňován není samotný akt vydání povolení, nýbrž skutečnost, že povolení bylo vydáno, a to každý rok po dobu trvání povolení. Rozhodným pro použití nové či dřívější právní úpravy tedy musí být okamžik zahájení poplatkového řízení za určitý kalendářní rok, a nikoliv okamžik zahájení řízení ve věci vydání povolení. Pokud by naopak krajský soud přistoupil na výklad předmětného přechodného ustanovení, který si osvojil žalovaný, tj. že předmětem správního poplatku je samotný akt vydání povolení, nedávalo by smysl, aby byl poplatek vybírán každoročně. Nakonec krajský soud poukázal na skutečnost, že podle důvodové zprávy k novému zákonu o správních poplatcích mají poplatky zahrnuté pod položku č. 21 sazebníku správních poplatků k novému zákonu o správních poplatcích daňový charakter. V situaci, kdy byl narozdíl od původní právní úpravy poplatek daňového charakteru novým zákonem o správních poplatcích stanoven se zavedením

maximálního limitu poplatkové povinnosti, musí taková úprava platit pro všechna poplatková řízení zahájená po účinnosti nového zákona o správních poplatcích. Pokud totiž má mít určitá skupina osob totožnou povinnost (tj. povinnost zaplatit poplatek daňového charakteru) jako jiná skupina osob, odlišující se od původní skupiny pouze časovým momentem vydání příslušného povolení dle zákona o loteriích, nelze shledat žádný důvod, který by byl způsobilý odůvodnit nerovnost v přístupu k těmto dvěma skupinám podnikajících subjektů. S ohledem na princip rovnosti, ze kterého plyne požadavek, aby právo bezdůvodně nezvýhodňovalo ani neznevýhodňovalo jedny před druhými, tedy nelze přijmout výklad podávaný žalovaným, který bez jakéhokoliv rozumného důvodu znevýhodňuje skupinu na trhu ve stejném oboru činnosti a se stejným oprávněním, avšak z časového hlediska déle podnikajících osob. Krajský soud tak dospěl k závěru, že pakliže v daném případě žalobce finančnímu úřadu předložil vyúčtování provozu předmětné sázkové hry za rok 2005 dne 28. 2. 2006, a tedy v tento den bylo zahájeno poplatkové (vyměřovací) řízení, není pochyb o tom, že finanční úřad měl při vyměření příslušného správního poplatku postupovat podle nové právní úpravy, která byla účinná již ode dne 16. 1. 2005.

Na výše uvedené krajský soud navázal při posouzení druhé otázky, přičemž konstatoval, že pokud je předmětem správního poplatku podle položky č. 21 písm. b) sazebníku správních poplatků, jenž tvoří přílohu nového zákona o správních poplatcích, nikoli samotný akt vydání povolení, nýbrž skutečnost, že povolení provozovat určitou sázkovou hru v příslušném roce trvá, pak je třeba dospět k závěru, že lze vyměřit jeden poplatek vždy za určitou povolenou hru bez ohledu na to, na kolika zařízeních a na základě kolika povolení je tato hra provozována, pokud se stále jedná o tutéž hru. Narozdíl od jiných správních poplatků se totiž poplatky týkající se loterií a jiných podobných her odvíjejí od výtěžku provozovatele z této hry. Lze tudíž souhlasit s žalobcem, že fakticky je předmětem zpoplatnění provozování loterií a jiných her, resp. výnos z této činnosti za příslušný kalendářní rok. Pro tento výklad, jak krajský soud zdůraznil, svědčí také čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod, který stanoví, že „*daně a poplatky lze ukládat jen na základě zákona*“. Z tohoto článku Listiny je zřejmé, že ústavodárce chtěl zabránit situaci, kdy by výběr daní a poplatků závisel na libovůli správního orgánu. Z toho plyne povinnost přijmout takový výklad položky č. 21 písm. b) sazebníku správních poplatků k novému zákonu o správních poplatcích, který by neponechával určení výše tohoto správního poplatku na libovůli správních orgánů. Těmto požadavkům by ovšem neodpovídal takový výklad předmětného ustanovení sazebníku správních poplatků, který by celkovou výši vyměřeného správního poplatku činil závislou na okolnosti, zda byla určitá hra povolena poplatníkovi na základě jediného či více povolení. Z uvedeného plyne, že jediným zákonným a zároveň objektivním kritériem pro stanovení základu správního poplatku (a tedy i pro aplikaci maximálního limitu 10 000 000 Kč v rámci sazby tohoto poplatku) musí být rozdíl mezi celkovou výší vsazených částek u příslušné hry a celkovým součtem výplat výher z příslušné hry, a nikoliv rozdíl mezi příjmy a výplatami u provozoven či zařízení, na něž se vztahují jednotlivá povolení k provozování téže sázkové hry.

Krajský soud uzavřel, že žaloba je důvodná, neboť žalovaný nesprávně posoudil právní otázku, zda měl v posuzovaném případě postupovat při vyměření předmětného

správního poplatku podle ustanovení starého, nebo nového zákona o správních poplatcích, a dále právní otázku, zda je předmětem správního poplatku dle položky č. 21 písm. b) sazebníku správních poplatků k novému zákonu o správních poplatcích vždy každé jednotlivé povolení určité hry, či zda je nutno tento správní poplatek vyměřit souhrnně za dobu jednoho kalendářního roku, po který byla určitá hra povolena. Žalobou napadené rozhodnutí tedy krajský soud jako nezákonné zrušil. Vzhledem k tomu, že stejnou vadou bylo stiženo i rozhodnutí správního orgánu prvního stupně, zrušil krajský soud podle § 78 odst. 3 s. ř. s. i výše označené rozhodnutí finančního úřadu.

Zároveň krajský soud konstatoval, že správní spis neobsahuje dostatečné podklady pro posouzení, zda v daném případě všech 240 zařízení, na jejichž provozování bylo žalobci vydáno celkem 208 povolení, 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. Toto posouzení tedy, jak krajský soud podotkl, bude úkolem správních orgánů v dalším řízení.

Žalovaný („stěžovatel“) napadl rozsudek Krajského soudu v Plzni kasační stížností ze dne 11. 5. 2009, v níž však toliko odkázal na důvody podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s., tedy namítal nezákonnost napadeného rozsudku spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení a dále nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu pro nesrozumitelnost a nedostatek důvodů či jiné vady řízení před soudem, které mohly mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé.

Na základě usnesení ze dne 15. 5. 2009, č. j. 57 Ca 20/2007 - 190, byl stěžovatel vyzván, aby odstranil vady kasační stížnosti způsobem, že soudu sdělí, z jakých konkrétních důvodů rozhodnutí krajského soudu napadá.

Stěžovatel na zmíněnou výzvu reagoval podáním ze dne 9. 6. 2009, ve kterém krajskému soudu vytýká, že nesprávně posoudil právní otázku možné aplikace § 78 odst. 3 s. ř. s., když svým rozsudkem zrušil nejen žalobou napadené rozhodnutí stěžovatele, ale zároveň i rozhodnutí Finančního úřadu v Karlových Varech ze dne 5. 10. 2006, č. j. 138608/06/128940/3167, které mu předcházelo, přestože v posuzovaném případě nebyly dle názoru stěžovatele podmínky pro postup dle zmíněného ustanovení naplněny. Ve své argumentaci pak odkázal na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2007, č. j. 1 As 60/2006 - 106, publikované pod č. 1456/2008 Sb. NSS, přičemž zdůraznil, že rozšířený senát zde dospěl k závěru, že ke zrušení správního rozhodnutí nižšího stupně by mělo docházet pouze v případech, kdy toto rozhodnutí nemělo být vůbec vydáno či pokud trpí takovými vadami, jež nemůže odvolací orgán sám napravit. O takový případ se však dle stěžovatele v posuzované věci nejedná.

Stěžovatel dále namítá, že pouhé konstatování krajského soudu, že ruší rozhodnutí správního orgánu nižšího stupně, jelikož toto trpí stejnou vadou jako žalobou napadené rozhodnutí, není dostatečným pro odůvodnění postupu krajského soudu dle § 78 odst. 3 s. ř. s. Kasační stížností napadený rozsudek je tedy v tomto ohledu třeba posoudit jako nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů.

Zároveň stěžovatel uvádí, že dne 27. 3. 2009 mu byl doručen přípis krajského soudu, jehož přílohou byla doplňující vyjádření žalobce ze dne 16. 6. 2008 a ze dne 12. 3. 2009, s upozorněním, že stěžovatel může ve lhůtě jednoho týdne od doručení přípisu zaslat krajskému soudu své stanovisko k předmětným vyjádřením. Stěžovatel svého práva využil a v rámci stanovené lhůty, tj. dne 1. 4. 2009, zaslal krajskému soudu své stanovisko č. j. 2864/09-1500-403121. Dne 4. 5. 2009 však byl stěžovateli doručen kasační stížností napadený rozsudek, ve kterém je jako den jeho vyhlášení uvedeno datum 31. 3. 2009. S odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 12. 2007, č. j. 2 Afs 91/2007 - 90, www.nssoud.cz, stěžovatel namítá, že s ohledem na zásady spravedlivého procesu musí být účastníci řízení seznámeni s každým důkazem nebo stanoviskem, jejichž účelem je ovlivnit rozhodování soudu, a musí mít možnost se k nim vyjádřit. Krajský soud se tedy dopustil procesního pochybení, když v dané věci rozhodl, aniž by vyčkal doručení stanoviska stěžovatele, případně marného uplynutí lhůty k vyjádření. Navíc stěžovatel poukázal na řadu dalších vad, kterých se krajský soud dopustil v písemném vyhotovení kasační stížností napadeného rozsudku. V jeho výrokové části je například žalobce označen pod nesprávnou obchodní firmou SLOT Game, a. s. (správně mělo být uvedeno SLOT Game a. s.), aniž by byl dále označen identifikačním číslem. V odůvodnění rozsudku pak stěžovatel shledal následující nepřesnosti: na straně 8 rozsudku krajský soud uvádí, že rozhodl po té, co bylo ve věci provedeno jednání, přestože v dané věci, jak stěžovatel podotýká, jednání nařízeno nebylo; na téže straně je dále uvedeno, že žalobce finančnímu úřadu zaslal vyúčtování za rok 2006, přestože se jednalo o vyúčtování za rok 2005; na straně 9 rozsudku pak je popisován postup finančního úřadu, který k odvolání žalobce změnil napadené rozhodnutí tak, že vyměřil žalobci za provozování 240 elektromechanických rulet v roce 2005 jeden správní poplatek, přestože skutečností je, že finanční úřad v daném rozhodnutí žalobci vyměřil celkem 208 správních poplatků; a nakonec na straně 17 rozsudku krajský soud uvádí, že žalovaný žalobci vyměřil 240 správních poplatků, přestože správný počet je 208. Stěžovatel má tudíž za to, že v důsledku výše uvedených procesních pochybení je třeba kasační stížností napadený rozsudek posoudit jako nepřezkoumatelný ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., když řízení před soudem bylo stiženo vadami, jež mohly mít za následek nezákonnost rozhodnutí o věci samé.

Žalobce ve vyjádření ke kasační stížnosti ze dne 14. 7. 2009 uvedl, že kasační stížnost je dle jeho názoru nepřípustná podle § 104 odst. 4 s. ř. s., jelikož důvody, které v ní, resp. jejím následném doplnění, stěžovatel uvádí, nelze podřadit pod důvody vymezené v § 103 s. ř. s. Žalobce má za to, že kasační důvod spočívající v nezákonnosti napadeného rozhodnutí z důvodu nesprávného posouzení právní otázky soudem ve smyslu § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. se vztahuje k hmotně-právnímu posouzení věci samé krajským soudem. Stěžovatel však nikterak nezpochybnil závěry krajského soudu ohledně nezákonnosti žalobou napadeného rozhodnutí, když namítal pouze to, že krajský soud nepostupoval správně, když vedle posledně zmíněného rozhodnutí zrušil i příslušné rozhodnutí správního orgánu prvního stupně. Takový důvod kasační stížnosti, stejně jako další stěžovatelem namítaná procesní pochybení krajského soudu, pak dle mínění žalobce nelze podřadit ani pod důvody uvedené v § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., když je zjevné, že tato nejsou způsobilá mít za následek nezákonnost rozhodnutí o věci samé.

Ve svém vyjádření žalobce dále konstatoval, že pokud by Nejvyšší správní soud i přes výše uvedené posoudil kasační stížnost jako přípustnou, měl by dospět k závěru, že stížní námitky jsou zcela nedůvodné. Žalobce nesouhlasí s tvrzením stěžovatele, že v posuzovaném případě nebyly dány podmínky pro postup krajského soudu podle ustanovení § 78 odst. 3 s. ř. s. Z již zmiňovaného usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2007, č. j. 1 As 60/2006 - 106, dle žalobce vyplývá, že v situaci, kdy krajský soud dospěje k závěru, že nezákonné je nejen žalobou napadené rozhodnutí, ale i rozhodnutí správního orgánu prvního stupně, bude na jeho úvaze, zda je v konkrétním případě vhodnější zrušit spolu s žalobou napadeným rozhodnutím také nezákonné rozhodnutí správního orgánu prvního stupně či nikoli. V posuzované věci pak dle žalobce bylo nepochybné, že pokud by krajský soud zrušil pouze žalobou napadené rozhodnutí, nezbylo by stěžovateli, vzhledem k vázanosti právním názorem vysloveným krajským soudem v kasační stížností napadeném rozsudku, než rozhodnutí finančního úřadu zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení. V konečném důsledku by tedy příslušné rozhodnutí správního orgánu prvního stupně muselo být v každém případě zrušeno, pouze by k tomu došlo později, než kdyby tak učinil již krajský soud.

S ohledem na uvedené neshledává žalobce jako opodstatněné ani tvrzení stěžovatele, že krajský soud výrok kasační stížností napadeného rozsudku, jímž vedle žalobou napadeného rozhodnutí stěžovatele zrušil i jemu předcházející rozhodnutí finančního úřadu, dostatečně neodůvodnil. Žalobce poukazuje na to, že krajský soud nejprve v odůvodnění rozsudku podrobně rozvedl důvody nezákonnosti žalobou napadeného rozhodnutí, přičemž posléze konstatoval, že stejnou vadou trpí i příslušné rozhodnutí správního orgánu prvního stupně. Žalobce podotýká, že takový postup je pro odůvodnění nezákonnosti rozhodnutí správního orgánu prvního stupně zcela dostačující.

Nedůvodná je dle názoru žalobce i námitka nepřezkoumatelnosti kasační stížností napadeného rozsudku, spočívající v takových vadách řízení před krajským soudem, které ve svém důsledku měly dle stěžovatele způsobit nezákonnost rozhodnutí o věci samé. Z charakteru stěžovatelem vytýkaných vad je dle žalobce patrné, že se jedná toliko o formální nedostatky vzniklé při písemném vyhotovení rozsudku, které v žádném případě nezasáhly do práv stěžovatele. Ohledně skutečnosti, že krajský soud ve věci rozhodl, aniž by vyčkal doručení stanoviska stěžovatele ke dvěma doplňujícím vyjádřením žalobce ze dne 16. 6. 2008 a ze dne 12. 3. 2009, pak žalobce podotýká, že se jedná pouze o vyjádření doplňující, ve kterých žalobce toliko rozvinul svou argumentaci obsaženou ve svých klíčových podáních, tj. v žalobě ze dne 9. 2. 2007 a v replice ze dne 26. 3. 2008. Žalobce podotýká, že k oběma posledně uvedeným podáním se stěžovatel měl možnost vyjádřit a také tak učinil. Aktuálně posuzovaná věc byla navíc paralelně projednána s věcí skutkově i právně obdobnou, ve které krajský soud přezkoumával rozhodnutí žalovaného, jež se vztahovalo k vyměření správních poplatků za provozování sázkové hry v roce 2006. V obou věcech byla ve své podstatě činěna ze strany žalobce i stěžovatele stejná podání. V první věci pak krajský soud rozhodl po provedeném jednání, jehož výsledky vzal posléze krajský soud jistě v potaz i při rozhodování o aktuálně posuzované věci.

V doplňujícím vyjádření ze dne 19. 8. 2009 pak žalobce dle svých slov poskytl Nejvyššímu správnímu soudu informace o relevantních skutečnostech, které nastaly po podání jeho vyjádření ke kasační stížnosti. Žalobce ve svém podání odkázal na připojené

rozhodnutí stěžovatele ze dne 16. 7. 2009, č. j. 3352/09-1400-403207, a Metodický návod Ministerstva financí ze dne 1. 6. 2009, č. j. 34/45169/2009, z nichž podle žalobce vyplývá, že na všech předmětných 240 zařízeních, k jejichž provozu bylo žalobci podle § 50 odst. 3 zákona o loteriích vydáno 208 samostatných povolení, byla provozována jedna a tatáž hra.

Nejvyšší správní soud předně 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 jedná za něj pověřený zaměstnanec s odpovídajícím právnickým vzděláním (§ 105 odst. 2 s. ř. s.).

Dále se Nejvyšší správní soud zabýval tvrzením žalobce, že kasační stížnost je nepřípustná ve smyslu ustanovení § 104 odst. 4 s. ř. s., neboť se neopírá o důvody, které lze podřadit pod § 103 s. ř. s. Posoudil je však jako neopodstatněné. Právě v usnesení ze dne 28. 8. 2007, č. j. 1 As 60/2006 - 106, na které obě strany ve svých podáních odkazovaly, rozšířený senát zdejšího soudu konstatoval, že pokud krajský soud ve výroku svého rozsudku zruší nejenom žalobou napadené rozhodnutí, ale zároveň i rozhodnutí správního orgánu nižšího stupně, které mu předcházelo, není v takové situaci pochyb o tom, že zrušující výrok může zasáhnout nejen do veřejných subjektivních práv žalobce, ale také do zájmů žalovaného. Rozšířený senát tedy dospěl k závěru, že pokud některý z účastníků řízení v podobném případě namítá, že nebyl dán důvod pro zrušení správního rozhodnutí orgánu prvního stupně, pak kasační stížnost musí být přípustná.

Pakliže tedy stěžovatel namítá, že krajský soud nesprávně posoudil otázku možné aplikace § 78 odst. 3 s. ř. s., když jej vykládal tak, že v dané věci zmíněné ustanovení zakládá možnost zrušit vedle žalobou napadeného rozhodnutí i rozhodnutí správního orgánu prvního stupně, které mu předcházelo, a kdy toto pochybení krajského soudu dle názoru stěžovatele ve svém důsledku vedlo k vydání nezákonného rozhodnutí, jímž byly dotčeny jeho oprávněné zájmy, lze takový důvod kasační stížnosti bez pochyb podřadit pod ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

Z další stížní námitky, jak byla formulována v doplnění kasační stížnosti ze dne 17. 6. 2009, pak je zcela zřejmé, že stěžovatel namítá nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku pro nedostatek důvodů (nikoli tedy nepřezkoumatelnost pro jinou vadu řízení, jak uvádí žalobce). Takové tvrzení je důvodem kasační stížnosti ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

Dále pak stěžovatel v kasační stížnosti zcela konkrétně označil procesní pochybení krajského soudu, o nichž se domnívá, že zatížila řízení vedené před krajským soudem takovou vadou, která mohla mít vliv na zákonnost rozhodnutí o věci samé. Nejvyšší správní soud musí opět konstatovat, že se jedná o zákonný důvod kasační stížnosti ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Zjištění, zda se krajský soud tvrzených vad opravdu dopustil a zda tyto vady v posuzované věci mohly mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé, bude tedy dále předmětem meritorního přezkumu kasační stížností napadeného rozsudku.

Po té, co Nejvyšší správní soud konstatoval přípustnost kasační stížnosti, posoudil ji v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů, přičemž zkoumal, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 2 a 3 s. ř. s.).

Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

Nejprve se Nejvyšší správní soud zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti kasační stížností napadeného rozsudku.

Povinnost soudů řádně odůvodnit svá rozhodnutí mnohokrát zdůraznil Ústavní soud, který ji chápe jako jeden z principů představující součást práva na řádný a spravedlivý proces, jež ve svém důsledku vylučuje libovůli při rozhodování (srov. např. nález Ústavního soudu ze dne 20. 6. 1996, sp. zn. III. ÚS 84/94, publikovaný pod č. 34/1995 Sb. n. u. ÚS, a nález Ústavního soudu ze dne 26. 6. 1997, sp. zn. III. ÚS 94/97, publikovaný pod č. 85/1997 Sb. n. u. ÚS). Touto povinností je pak samozřejmě vázán i krajský soud ve vztahu k rozsudku, kterým zrušil rozhodnutí správního orgánu nižšího stupně podle § 78 odst. 3 s. ř. s. (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 11. 2007, č. j. 1 Afs 53/2007 - 32, dostupný na www.nssoud.cz).

Krajský soud ovšem postup podle § 78 odst. 3 s. ř. s. v daném případě odůvodnil toliko tím, že rozhodnutí správního orgánu první instance (byť v daném případě vydané již v odvolacím řízení v rámci autoremedury) je zatíženo shodnou nezákonností jako žalobou napadené rozhodnutí stěžovatele. Podle § 78 odst. 3 s. ř. s. krajský soud může podle okolností zrušit i rozhodnutí správního orgánu nižšího stupně. Jak vyplývá z citovaného usnesení rozšířeného senátu ze dne 28. 8. 2007, č. j. 1 As 60/2006 - 106, ve věci musí být dány takové okolnosti, pro něž je nutné nebo vhodné zrušit i rozhodnutí správního orgánu prvního stupně. Tyto okolnosti je tedy krajský soud v případě postupu dle § 78 odst. 3 s. ř. s. povinen uvést a vysvětlit, proč odůvodňují zrušení rozhodnutí správního orgánu prvního stupně. Je zřejmé, že zrušení rozhodnutí nižšího stupně bude namístě především tam, kde je zřejmé, že by k témuž výsledku, tedy zrušení správního rozhodnutí nižšího stupně, musel nutně dospět v dalším řízení i žalovaný správní orgán, a je tedy z důvodu procesní ekonomie vhodnější, aby tak učinil již krajský soud. Takový závěr nelze učinit bez přihlédnutí jednak k charakteru vad, pro něž je rušeno žalobou napadené rozhodnutí a jimiž případně trpí i správní rozhodnutí nižšího stupně, a jednak k procesnímu předpisu, podle něhož správní řízení v prvním a druhém stupni probíhá. Pouhé konstatování krajského soudu, že rozhodnutí správního orgánu prvního stupně trpí shodnými vadami jako rozhodnutí stěžovatele, je tedy třeba ve světle výše uvedeného hodnotit jako nedostačující.

Zde by bylo možné za jiných okolnosti skončit a ponechat na krajském soudu, aby se v novém rozhodnutí s otázkou případného postupu podle § 79 odst. 3 s. ř. s. řádně vypořádal. V daném případě je však navíc zřejmé, že krajský soud zrušení správního rozhodnutí nižšího stupně nejen nedostatečně odůvodnil, ale že navíc postupoval v tomto ohledu v rozporu se zákonem.

Je totiž nutno vzít v úvahu, že předmětné poplatkové řízení probíhalo v souladu s § 9 nového zákona o správních poplatcích, ve znění účinném do 31. 12. 2010, podle daňového řádu. Tento procesní předpis se od správního řádu i od některých speciálních předpisů upravujících jednotlivá správní řízení liší tím, že odvolací orgán v daňovém řízení nemá vzhledem k dikci § 50 odst. 5 a 6 daňového řádu pravomoc rozhodnutí vydané v prvním stupni zrušit a věc vrátit správci daně prvního stupně k dalšímu řízení, byť se tak mylně domníval žalobce a patrně i krajský soud. Pokud odvolací orgán rozhodnutí správce daně prvního stupně zruší, řízení tím končí a jeho pokračování brání překážka věci rozhodnuté. Tento výklad § 50 daňového řádu potvrdil rozšířený senát Nejvyššího správního soudu ve svém usnesení ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007 - 75, publikovaném pod č. 1865/2009 Sb. NSS. Rozšířený senát v tomto rozhodnutí konstatoval: *„Rozhodnutím odvolacího orgánu o odvolání proti platebnímu výměru daňové řízení končí. Vady odvoláním napadeného rozhodnutí či postupu správce daně prvního stupně v řízení, které vydání rozhodnutí předcházelo, musí být odstraněny v rámci odvolacího řízení. Je vyloučeno, aby po zrušení platebního výměru správce daně prvního stupně pokračoval v daňovém řízení a o dani znovu rozhodl. Vady odvoláním napadeného rozhodnutí či postupu v řízení, které jeho vydání předcházelo, odstraní správce daně prvního stupně autoremedurou (§ 49 odst. 1 daňového řádu) nebo odvolací orgán postupem podle § 50 odst. 3 daňového řádu. Postup podle § 50 odst. 3 daňového řádu se uplatní jak v řízení o odvolání proti dani stanovené dokazováním (§ 50 odst. 6 daňového řádu), tak v řízení o odvolání proti dani stanovené podle pomůcek (§ 50 odst. 5 daňového řádu). V odvolacím řízení je přípustná i změna způsobu stanovení daně. (...) Vydá-li správce daně po zrušení platebního výměru v odvolacím řízení znovu platební výměr, jedná se o rozhodnutí nezákonné. (...).“*

Na toto své rozhodnutí pak rozšířený senát Nejvyššího správního soudu navázal v usnesení ze dne 24. 11. 2009, č. j. 1 Aps 2/2008 - 76, publikovaném pod č. 1997/2010 Sb. NSS, v němž se věnoval možnému zrušení daňového rozhodnutí prvního stupně (tj. rozhodnutí vydaného v řízení podle daňového řádu) krajským soudem: *„(K)rajský soud sám je oprávněn za odvolací orgán uvážit, zda řízení lze doplnit a vady odstranit v rámci odvolacího řízení či v rámci řízení před správním orgánem I. stupně. To však předpokládá, že procesní správní předpis umožňuje, aby správní rozhodnutí I. stupně bylo zrušeno, aniž by to mělo za následek nemožnost pokračovat v řízení. Soud totiž nemůže dostat správní orgán I. stupně do jiné situace než odvolací orgán. (...) Zrušil-li soud dodatečný platební výměr, nemůže být vydán znovu a nepřichází v úvahu ani pokračování daňového řízení. Rozhoduje-li tedy krajský soud o žalobě proti rozhodnutí vydanému podle daňového řádu, není důvodu, aby s odvolacím rozhodnutím současně zrušil i rozhodnutí správního orgánu I. stupně (platební výměr) tam, kde má řízení pokračovat. V takovém případě je na místě zrušit pouze rozhodnutí žalovaného, jehož zaváže právním názorem. Řízení se tak vrací do odvolacího stadia.“* Rozšířený senát uzavřel, že přezkoumává-li soud rozhodnutí odvolacího správního orgánu v daňovém řízení a shledá-li důvody k jeho zrušení, může zrušit zároveň i platební výměr vydaný správcem daně prvního stupně tehdy, pokud neměl být vůbec vydán (např. daňovému subjektu vůbec nevznikla daňové povinnost, příp. oprávnění správce daně vyměřit či doměřit daň nebo poplatek prekludovalo), nebo pokud předcházející daňové řízení trpělo natolik závažnými vadami, že je již nelze v odvolacím řízení napravit a v daňovém řízení tak nelze pokračovat. Naopak v případě běžných procesních vad, pro jejichž nápravu slouží dle § 50 odst. 3 daňového řádu odvolací řízení, stejně jako v případech hmotně-právních vad spočívajících v tom, že měla být daňová povinnost

stanovena v jiné výši, není krajský soud oprávněn zrušit rozhodnutí správního orgánu prvního stupně, neboť zmíněné vady mohou být podle daňového řádu odstraněny jedině v rámci odvolacího řízení a rozhodnutí odvolacího orgánu, jímž může být rozhodnutí správce daně prvního stupně mj. změněno.

V nyní posuzované věci se jedná primárně o druhý z uvedených případů, tedy situaci, kdy správní poplatek má být stanoven v jiné výši, než jaká byla žalobci finančním úřadem vyměřena. Je tedy třeba plně přisvědčit stěžovateli, že mu nic nebrání v tom, aby v dalším průběhu odvolacího řízení, po případném doplnění podkladů pro rozhodnutí, bude-li to třeba, znovu rozhodl o odvolání žalobce tak, že odvoláním napadené rozhodnutí finančního úřadu změní v souladu se závazným právním názorem krajského soudu a tudíž správní poplatek stanoví v zákonné výši.

Nejvyššímu správnímu soudu tedy nezbývá než konstatovat, že krajský soud, přestože posoudil zcela správně a v souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu žalobní námitky, zatížil svůj rozsudek nezákonností tím, že nezrušil pouze rozhodnutí stěžovatele, ale též rozhodnutí správního orgánu prvního stupně.

V další stížní námitce pak stěžovatel krajskému soudu vytýká, že se dopustil procesního pochybení, když rozhodl o věci samé dříve, než uplynula lhůta, ve které měl stěžovatel právo vyjádřit se ke dvěma doplňujícím vyjádřením žalobce, a to vyjádření ze dne 16. 6. 2008 a ze dne 12. 3. 2009. Je třeba dát stěžovateli za pravdu, že pokud mu krajský soud zaslal předmětná vyjádření a zároveň jej vyzval, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřil, zcela jistě zatížil řízení vadou, pokud následně rozhodl dříve, než lhůta k vyjádření stěžovateli uplynula. V posuzované věci je ovšem dále podstatné, že stěžovatel se ke zmíněným vyjádřením žalobce přesto vyjádřil, a to v podání ze dne 1. 4. 2009. Z obsahu tohoto podání, jež je součástí soudního spisu, pak vyplývá, že stěžovatel se zde pouze ztotožnil s tvrzením žalobce, že v daném případě všech 240 zařízení, na jejichž provozování bylo žalobci vydáno celkem 208 povolení, skutečně představovalo z hlediska zákona o loteriích jedinou hru. Touto otázkou se ovšem krajský soud v kasační stížností napadeném rozsudku nezabýval, když pouze konstatoval, že bude předmětem posouzení věci v dalším řízení. Je tedy zřejmé, že stěžovatel v reakci na zmíněná doplňující vyjádření žalobce neuvedl z pohledu závěrů, ke kterým krajský soud v napadeném rozsudku dospěl, žádná relevantní tvrzení. Zdejší soud tedy uzavírá, že v posuzovaném případě předmětné procesní pochybení krajského soudu nemělo vliv na zákonnost jeho rozhodnutí o věci samé.

Jednotlivé formální nedostatky napadeného rozsudku, na které stěžovatel v kasační stížnosti poukázal, pak zcela jistě vliv na zákonnost výroku tohoto rozsudku mít nemohou. Navíc neuvedení identifikačního čísla žalobce nelze ani považovat za pochybení, neboť § 54 odst. 2 s. ř. s., který je v tomto ohledu speciálním ustanovením ve vztahu k § 157 odst. 1 o. s. ř., takovou náležitost rozhodnutí správního soudu nevyžaduje. Je zcela postačující, pokud je obchodní společnost v záhlaví rozsudku označena obchodní firmou a sídlem. Pouhé nadbytečné uvedení zkratky „IČ“ v předmětném rozsudku krajského soudu vadu řízení nezakládá. Zároveň je zjevné, že se v ostatních stěžovatelem zmiňovaných případech jedná pouze o formální vady písemného vyhotovení rozsudku, přičemž nelze dospět ani k závěru, že by tyto vady ve svém souhrnu, vzhledem ke svému charakteru,

mohly způsobit nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku pro nesrozumitelnost, když z výše uvedeného je zřejmé, že neexistují žádné pochyby o tom, k jakým právním závěrům krajský soud při posouzení předmětné věci dospěl a o které důvody tyto závěry opřel.

Pouze pro úplnost pak zdejší soud dodává, že nemohl v tomto řízení přihlédnout k obsahu doplňujícího vyjádření žalobce ze dne 19. 8. 2009, neboť jednak jím uváděné skutečnosti nejsou předmětem kasační stížnosti žalovaného a nemají s uplatněnými stížními důvody přímou souvislost a jednak, jak žalobce sám uvádí, nastaly až po vydání kasační stížností napadeného rozhodnutí krajského soudu. Navíc, jak již zdejší soud konstatoval výše, otázka, zda v daném případě všech 240 zařízení, na jejichž provozování bylo žalobci vydáno celkem 208 povolení, skutečně představuje z hlediska zákona o loteriích (a tudíž i zákona o správních poplatcích) jedinou hru, bude předmětem dalšího řízení, v jehož rámci bude žalobce jistě oprávněn jím uváděné skutečnosti uplatnit.

Nejvyšší správní soud tedy shledal kasační stížnost ve výše uvedeném rozsahu důvodnou a v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. rozsudek Krajského soudu v Plzni zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V něm bude krajský soud vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne Krajský soud v Plzni v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 31. srpna 2010

JUDr. Lenka Matyášová
předsedkyně senátu