

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Ludmily Valentové a soudců JUDr. Jakuba Camrdy, Ph.D. a JUDr. Lenky Matyášové, Ph.D. v právní věci žalobce: **VIKTORIAPLAY, a. s.,** se sídlem Nitranská 1, Liberec, zastoupený Mgr. Karlem Volfem, advokátem se sídlem Jindřicha Plachty 28, Praha 5, proti žalovanému: **Krajský úřad Kraje Vysočina,** se sídlem Žižkova 57, Jihlava, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 26. 2. 2013, č. j. 31 Af 62/2011 – 46,

takto:

I. Kasační stížnost se zamítá.

II. Žalovanému se náhrada nákladů řízení nepřiznává.

Odůvodnění:

Rozhodnutím ze dne 31. 3. 2011, č. j. KUJI 26085/2011, OE 34/2011, žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil rozhodnutí Městského úřadu Pelhřimov (dále též „správce poplatku“) ze dne 15. 2. 2011, č. j. OF/691/2010-9, jímž správce poplatku v autoremeduře zčásti vyhověl odvolání žalobce proti platebnímu výměru č. 5/2010 Městského úřadu Pelhřimov ze dne 28. 12. 2010, č. j. OF/691/2010-5, tak, že doplnil odůvodnění a ve zbytku odvolání zamítl. Uvedeným platebním výměrem správce poplatku vyměřil žalobci místní poplatek za provozovaný hrací přístroj nebo jiné technické herní zařízení povolené Ministerstvem financí v částce 35 000 Kč, a to za 7 kusů koncových videoloterních terminálů provozovaných na území města Pelhřimov v období 1. 10. 2010 – 31. 12. 2010. Správce poplatku uvedl, že místní poplatek vyměřil dle zákona č. 565/1990 Sb., o místních poplatcích (dále jen „zákon o místních poplatcích“) a obecně závazné vyhlášky města Pelhřimov č. 4/2010, o místním poplatku za provozovaný výherní hrací

přístroj nebo jiné technické herní zařízení povolené Ministerstvem financí podle jiného právního předpisu, a to v návaznosti na zákon č. 202/1990 Sb., o loteriích a jiných podobných hrách (dále jen „zákon o loteriích“). Dalším rozhodnutím ze dne 31. 3. 2011, č. j. KUJI 26090/2011, OE 34/2011, žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil rozhodnutí Městského úřadu Pelhřimov ze dne 15. 2. 2011, OF/691/2010-10, jímž správce poplatku v autoremeduře zčásti vyhověl odvolání žalobce proti platebnímu výměru č. 5/2010/P Městského úřadu Pelhřimov ze dne 28. 12. 2010, č. j. OF/691/2010-6, tak, že doplnil odůvodnění a ve zbytku odvolání zamítl. Uvedeným platebním výměrem správce poplatku zvýšil žalobci místní poplatek za provozovaný hrací přístroj nebo jiné technické herní zařízení povolené Ministerstvem financí, konkrétně za 7 kusů koncových videoloterních terminálů provozovaných na území města Pelhřimov v období 1. 10. 2010 – 31. 12. 2010, o celkovou částku 70 000 Kč. Správce poplatku přitom postupoval podle § 11 zákona o místních poplatcích.

Proti uvedeným rozhodnutím žalovaného podal žalobce žalobu u Krajského soudu v Brně, který ji rozsudkem ze dne 26. 2. 2013, č. j. 31 Af 62/2011 – 46, zamítl.

Krajský soud považoval ve věci za klíčové zodpovězení otázky, zda předmětem „*místního poplatku za provozovaný výherní hrací přístroj nebo jiné technické herní zařízení povolené Ministerstvem financí podle jiného právního předpisu*“ je funkčně nedělitelné technické herní zařízení – centrální loterijní systém (dále jen „CLS“) nebo každé jednotlivé na něm závislé koncové zařízení – interaktivní videoloterní terminál (dále jen „VLT“).

Krajský soud k věci uvedl, že novelou zákona o místních poplatcích, provedenou zákonem č. 183/2010 Sb., došlo ke změně § 1 a § 10a tohoto zákona. S účinností od 16. 6. 2010 tak zákon o místních poplatcích umožnil obcím vybírat místní poplatek za „*provozovaný výherní hrací přístroj nebo jiné technické herní zařízení povolené Ministerstvem financí podle jiného právního předpisu*“. Přestože tento pojem nebyl zákonem o loteriích výslovně definován, z příslušných ustanovení tohoto zákona krajský soud dovodil, že žalobcem realizovaný systém provozování sázkových her pomocí CLS s koncovými VLT je nutné považovat za „*jiné technické herní zařízení*“(dále jen „JTHZ“) a jeho každou, byť funkčně nedělitelnou část za předmět místního poplatku.

Krajský soud s odkazem na příslušné internetové stránky, z nichž lze dovodit povahu VLT, dospěl k závěru, že jednotlivé koncové VLT umožňují ve smyslu § 1 odst. 1 zákona o loteriích realizovat celý herní proces, a současně byly dle § 50 odst. 3 zákona o loteriích povoleny rozhodnutím Ministerstva financí; povolení Ministerstva financí obsahuje specifikaci každého jednotlivého koncového VLT. Proto VLT podléhají místnímu poplatku dle § 10a odst. 1 zákona o místních poplatcích a argumentace žalobce, byť podpořená vyjádřením Elektrotechnického zkušebního ústavu a zaměřená na technickou stránku věci, je v přezkoumávané věci nepatřičná. K tomu krajský soud dodal, že smysl novely zákona o místních poplatcích provedené zákonem č. 183/2010 Sb. představovalo zajištění finančních prostředků do rozpočtu obcí, a to především vytvořením možnosti zpoplatnit tzv. jiná technická herní zařízení povolená Ministerstvem financí. Tento úmysl zákonodárce vyplývá i z příslušného metodického sdělení Ministerstva financí ze dne 6. 8. 2010, č. j. 26/68 323/2010 – 262, publikovaného dne 1. 9. 2010 ve Zprávách Ministerstva financí České republiky pro finanční orgány obcí a krajů v č. 3/2010 (dále jen „metodické sdělení“). Posouzení předmětu poplatkové povinnosti

v žalobou napadených rozhodnutích žalovaného proto bylo správné a dostatečné. Dle krajského soudu tak správní orgány nepostupovaly svévolně, jak tvrdil žalobce. V této souvislosti se krajský soud vyslovil kladně, pokud jde o odpověď na tři dílčí otázky týkající se zákonných podmínek pro vyměření místního poplatku, tedy otázek, zda tu existuje obecně závazná vyhláška vydaná na základě zmocnění v zákoně o místních poplatcích, zda bylo JTHZ povoleno Ministerstvem financí podle zákona o loteriích a zda JTHZ podléhá místnímu poplatku.

Krajský soud taktéž neshledal důvodnou žalobní námitku týkající se tvrzené nicotnosti autoremedurních odvolacích rozhodnutí správce poplatku. Uvedl, že institut částečné autoremedury dle § 113 odst. 1 písm. b) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“) přispívá k pružnosti daňového procesu v odvolacím řízení. Proti tomuto rozhodnutí se lze odvolat, přičemž částečné autoremedurní rozhodnutí musí být odůvodněno. V přezkoumávaném případě správce daně využil možnosti částečné autoremedury a odůvodnění obou platebních výměrů doplnil o konkrétní uvedení pomůcky, kterou si obstaral pro správné a spolehlivé stanovení místního poplatku. Takový postup připouští správní teorie i judikatura správních soudů, přičemž opačný postup by byl projevem přepjatého formalismu.

Krajský soud taktéž dodal, že dle právní nauky je za nicotný považován správní akt, který trpí vadami takové intenzity, že již vůbec nelze o správním aktu hovořit. Typicky jsou takovými vadami neexistence zákonného podkladu pro rozhodnutí, nedostatek pravomoci, nejtěžší vady příslušnosti, absolutní nedostatek formy, absolutní omyl v osobě adresáta, neexistence skutkového základu způsobující bezobsažnost, požadavek trestného plnění, požadavek plnění fakticky nemožného, neurčitost, nesmyslnost či neexistence vůle. K problematice nicotnosti správního rozhodnutí krajský soud odkázal také na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 12. 2005, č. j. 1 Afs 9/2005 – 74, dostupný na www.nssoud.cz, z něhož vyplývají obdobné závěry jako z právní teorie. Rozhodnutí je přitom nicotné jen ve výjimečných případech, přičemž následky nicotnosti rozhodnutí nelze svévolně spojovat s instituty jinými (nezákonnost, neplatnost). I s ohledem na judikaturu Ústavního soudu krajský soud autoremedurní rozhodnutí správce poplatku nicotnými neshledal.

Krajský soud se konečně neztotožnil ani s žalobní námitkou týkající se vady spočívají v porušení zásady dvojinstančnosti daňového řízení. Autoremedurní rozhodnutí správce poplatku totiž obsahovala řádné poučení o odvolání, přičemž následně byla podrobena odvolacímu přezkumu ze strany žalovaného. V tomto ohledu krajský soud odkázal na závěry vyplývající z usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007 – 75, publikovaného pod č. 1865/2009 Sb. NSS.

Žalobce (stěžovatel) napadl rozsudek krajského soudu kasační stížností opírající se o důvody uvedené v § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s.

Stěžovatel rozsudku krajského soudu, s odkazem na judikaturu Ústavního soudu, vytýká především jeho nepřezkoumatelnost. Krajský soud totiž adekvátně nevyhodnotil klíčovou žalobní námitku, dle níž předmětem místního poplatku není koncový VLT, ale jediné funkčně nedělitelné herní zařízení v podobě CLS. Krajský soud bez relevantní

argumentace přejal názor správních orgánů, že systém provozování sázkových her pomocí CLS s koncovými VLT je nutné považovat za jiné technické herní zařízení a každou, byť funkčně nedělitelnou část tohoto systému za předmět místního poplatku. Takové nedostatečné odůvodnění nijak nereaguje na základní žalobní námitku. Krajský soud měl naopak za situace, kdy pojem JTHZ nebyl v zákoně přesně definován, nejprve přesně zjistit skutkový stav a s náležitým odůvodněním posoudit, proč se má poplatková povinnost vztahovat na každý koncový VLT (a nikoli CLS).

Stěžovatel zdůrazňuje, že v žalobě předložil podrobnou argumentaci na podporu svého tvrzení, že „jiným technickým herním zařízením" jsou pouze kompletní CLS, nikoli jednotlivé VLT, které představují pouhou jednu z jeho součástí a jako takové nejsou schopny fungovat samy o sobě. Na koncových VLT totiž nelze hazardní hry hrát, ty se odehrávají pouze na centrálním serveru vybaveném příslušným hardware a software. Nelze tak přisvědčit názoru krajského soudu, že jednotlivé koncové VLT jsou schopny realizovat celý herní proces samostatně. Analogicky ani klávesnice či obrazovky připojené k osobnímu počítači nepředstavují samostatný počítač; obdobně ani u stolu s ruletou nelze poplatkovou povinnost odvozovat od počtu židlí (hracích míst) u hracího stolu. K těmto skutečnostem se však krajský soud též nevyjádřil. V této souvislosti pak stěžovatel v návaznosti na svoji žalobu připomíná rovněž to, že § 10a zákona o místních poplatcích rozlišuje mezi pojmy výherního hracího přístroje (dále jen „VHP") a JTHZ jakožto dvěma různými technickými zařízeními s rozdílnými právními režimy.

Dále stěžovatel uvedl, že mu Ministerstvo financí rozhodnutím ze dne 31. 12. 2007, č. j. 34/26451/2007, vydalo povolení k provozu loterie či jiné podobné hry prostřednictvím funkčně nedělitelného technického zařízení – Centrálního loterijního systému „MULTIVEGAS". Provoz dalších koncových VLT posléze Ministerstvo financí nepovolilo následným samostatným rozhodnutím, ale pouze doplněním rozhodnutí původního. Jestliže se tedy o VLT nerozhoduje samostatným rozhodnutím, nelze je považovat za další technická herní zařízení, která by měla být předmětem místního poplatku.

Uvedená tvrzení stěžovatel v řízení před krajským soudem podpořil odkazem na nezávislý posudek Elektrotechnického zkušebního ústavu ze dne 16. 9. 2010, zn. 227-210/2010. Správní orgány obou stupňů, jakož i krajský soud, se odmítly tímto posudkem zabývat. Relevantní protiargument nepředstavuje dle stěžovatele obecný odkaz krajského soudu na internetové portály www.wikipedia.cz a www.vyherni-automaty.info. Navíc nelze srovnávat důkazní sílu nezaručených internetových definic s posudky nezávislého autorizovaného ústavu. V tomto směru měl krajský soud minimálně možnost si vyžádat revizní znalecký posudek.

Stěžovatel dodává, že teprve novelizace zákona o místních poplatcích provedená zákonem č. 300/2011 Sb. zavedla s účinností od 1. 1. 2012 povinnost platit místní poplatek za každý jednotlivý VLT. Z toho lze dovodit, že před uvedeným datem koncové VLT předmětem místního poplatku nebyly. Zákon o místních poplatcích ve znění účinném do 31. 12. 2011 obcím neumožňoval vybírat místní poplatky za koncové VLT a správní orgány tak při vyměřování místního poplatku měly postupovat dle tohoto zákona a v souladu s principy stanovenými v čl. 11 odst. 5, resp. čl. 4 odst. 1 Listiny základních práv a svobod. I kdyby přitom bylo úmyslem zákonodárce zpoplatnit jednotlivé VLT ještě před

1. 1. 2012, nebyl tento záměr v rozhodné době v zákoně vyjádřen a tuto okolnost nelze klást k tíži stěžovatele.

Správní orgány ani krajský soud se navíc neřídily nálezem Ústavního soudu ze dne 16. 8. 2007, sp. zn. IV. ÚS 650/05. Dle něj v případech, kdy právo umožňuje dvojí výklad, mohou orgány veřejné moci na poli veřejného práva činit pouze to, co jim zákon umožňuje, a to s tím, že v případě pochybností jsou ve smyslu čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod povinny postupovat mírněji, ve prospěch poplatníka.

Krajský soud si dle stěžovatele odporuje ve svých závěrech týkajících se závaznosti uváděného metodického sdělení, kdy na jednu stranu taková metodická sdělení nepovažuje za obecně závazné právní předpisy, na druhou stranu je však bez dalšího označuje za závazná. Takové sdělení má podle názoru stěžovatele pouze doporučující charakter; ačkoli může správním orgánům sloužit jako vodítko, není možné je vykládat extenzivně nad meze stanovené obecně závaznými právními předpisy.

Stěžovatel rovněž nesouhlasí se závěry krajského soudu týkajícími se nicotnosti rozhodnutí správce poplatku č. j. OF/691/2010-9 a č. j. OF/691/2010-10. Stěžovatel správci poplatku vytýkal, že těmito rozhodnutími doplnil svá původní rozhodnutí o odůvodnění, které v původních rozhodnutích zcela absentovalo. Tento postup správce poplatku označil za částečné vyhovění odvolání, s čímž však stěžovatel nesouhlasí. Správce poplatku pochybil, když na sebe atrahoval pravomoc odvolacího orgánu a zamítl původní odvolání stěžovatele. Tím byla porušena zásada dvojinstančnosti daňového řízení. Stěžovatel uvádí, že od počátku správního řízení namítal nedostatečnost odůvodnění příslušných rozhodnutí. Odůvodnění spočívalo v pouhém konstatování odlišného právního názoru.

Správce poplatku dle stěžovatele nesprávně aplikoval § 113 odst. 1 písm. b) daňového řádu. To stěžovatel dokládá důvodovou zprávou k návrhu daňového řádu. Ta k § 113 odst. 2 daňového řádu uvádí, že dané ustanovení umožňuje správci daně provést doplňující řízení k odvolání, a to tehdy, když výsledky dosud provedeného řízení nejsou dostatečné k řádnému posouzení věci, přičemž správce daně by měl doplnit řízení o úkony, které jsou nezbytné k posouzení rozhodnutí, které je odvoláním napadeno. Na základě uvedeného se stěžovatel domnívá, že správce poplatku nepostupoval v souladu se zákonem, když odvolání nepostoupil žalovanému. Správce poplatku totiž svým postupem nejenže neprovedl žádné doplňující řízení k odvolání, ale ani nevyhověl stěžovateli alespoň částečně, jak předpokládá předmětné ustanovení.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že se ztotožňuje s rozsudkem krajského soudu a rovněž odkazuje na odůvodnění svého rozhodnutí, jakož i na svá dřívější vyjádření ve věci. Navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

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 není důvodná.

Nejvyšší správní soud se nejprve musel zabývat námitkou nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.], která má spočívat v tom, že se krajský soud vůbec nevypořádal s některými žalobními námitkami. Podle konstantní judikatury se za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů považuje například takové rozhodnutí, v němž nebyly vypořádány všechny žalobní námitky, dále rozhodnutí, z jehož odůvodnění není zřejmé, proč právní argumentaci účastníka řízení soud považoval za nedůvodnou a proč žalobní námitky považoval za liché, mylné nebo vyvrácené, rozhodnutí, z něhož není zřejmé, jak byla naplněna zákonná kritéria, případně by nepřezkoumatelnost rozhodnutí byla dána tehdy, pokud by spis obsahoval protichůdná sdělení a z rozhodnutí by nebylo zřejmé, které podklady byly vzaty v úvahu a proč (srov. například rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2007, č. j. 6 Ads 87/2006 - 36, publikovaný pod č. 1389/2007 Sb. NSS, ze dne 23. 6. 2005, č. j. 7 As 10/2005 - 298, publikovaný pod č. 1119/2007 Sb. NSS, ze dne 11. 8. 2004, č. j. 5 A 48/2001 - 47, publikovaný pod č. 386/2004 Sb. NSS nebo rozsudek ze dne 17. 9. 2003, č. j. 5 A 156/2002 - 25, publikovaný pod č. 81/2004 Sb. NSS). Vychází-li Nejvyšší správní soud z výše uvedeného pojetí nepřezkoumatelnosti, pak konstatuje, že nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu tak, jak ji stěžovatel namítá, neshledal.

Námitkou, kterou krajský soud ve svém rozsudku podle mínění stěžovatele opomněl důsledně vypořádat, jsou technické aspekty stěžovatelem provozovaných zařízení (VLT), po jejichž zohlednění není možné tyto interaktivní videoloterní terminály podřadit pod pojem *jiná technická herní zařízení* (JTHZ). Ačkoli na tuto námitku a příslušné dílčí argumenty krajský soud nereagoval výslovně, je zřejmé, že technické aspekty stěžovatelem provozovaných zařízení zohlednil při úvaze o definici JTHZ; to je patrno z odstavců [17] až [20] odůvodnění napadeného rozsudku, zejména pak z odstavce [18], v němž krajský soud popisuje princip fungování VLT s odkazem na dostupné internetové zdroje. Nejvyšší správní soud tedy, na rozdíl od stěžovatele, nenabyl pochybnosti o tom, že by technické aspekty stěžovatelem provozovaných VLT nevzal krajský soud při rozhodování v úvahu.

S výše uvedeným se pojí také skutečnost, že krajský soud se neodmítl, jak uvádí stěžovatel, zabývat shora specifikovaným posudkem Elektrotechnického zkušebního ústavu. V tomto směru krajský soud uvedl jen to, že argumentace stěžovatele podpořená tímto posudkem je nepatřičná; krajský soud tak byl nucen brát v potaz nejen čistě technické aspekty projednávané problematiky, ale také její aspekty právní, jak budou zmíněny níže. Lze poznamenat, že zdejší soud již ve své dřívější judikatuře v obdobné věci dospěl k závěru, že nelze při výkladu příslušných ustanovení zákona o místních poplatcích vycházet pouze ze striktně technických parametrů: *„Interpretace zákona o místních poplatcích nemůže vycházet pouze a jedině ze znalosti technických parametrů. Pokud by byl připuštěn tento postup odporující základním východiskům podoby a interpretace právních norem, právě tehdy by se stávalo dotčené ustanovení nesrozumitelným. Navíc by byl před faktickým smyslem a účelem právní normy upřednostněn technický či odborný parametr, což*

nelze akceptovat“ (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 7. 2013, č. j. 1 Afs 55/2013 – 37, www.nssoud.cz).

Nelze proto dovodit ani stěžovatelem uváděnou nutnost vyžádání revizního znaleckého posudku, a to ani za situace, kdy krajský soud z hlediska technických aspektů VLT nevycházel primárně z předloženého znaleckého posudku, ale z jiných informačních zdrojů. S tím pak souvisí argument stěžovatele, že uváděné internetové portály nepředstavují relevantní informační zdroj. Je pravdou, že např. obsah Wikipedie, s ohledem na způsob jeho utváření, není vždy zcela spolehlivý, na druhou stranu však nelze krajským soudem využité informační zdroje apriorně odmítnout a v nyní posuzované věci jim bylo možné jistou relevanci přiznat. Pochybnosti o analogickém postupu krajského soudu v právně a skutkově obdobné věci zdejší soud ostatně neshledal ani ve své dřívější judikatuře (např. rozsudek ze dne 14. 6. 2013, č. j. 2 Afs 26/2013 – 34, www.nssoud.cz). Přesto je však na základě pochybností stěžovatele o správnosti postupu krajského soudu možné konstatovat, že při používání odkazů na obdobné internetové portály by měly být obecné soudy zdrženlivé, a pokud jich využívají, pak je vhodné se jejich věrohodností výslovně zabývat, popř. uvádět pokud možno co nejpřesnější odkazy, jakož i datum citace.

Stěžovateli nelze přisvědčit ani v tom, že se krajský soud nezabýval žalobní námitkou, podle níž správce poplatku nezákonně použil platby stěžovatele na úhradu místního poplatku. Takovou námitku totiž stěžovatel v žalobě či ve lhůtě pro podání žaloby (§ 71 odst. 2 ve spojení s § 72 odst. 1 s. ř. s.) nevznesl. (Formulace nynější kasační stížnosti tak zřejmě vychází ze znění jiných kasačních stížností, které stěžovatel podal ke zdejšímu soudu v obdobných věcech, aniž by přesně reflektoval obsah příslušné žaloby.) Stěžovatel v žalobě v dané souvislosti namítal pouze to, že si správní orgány při stanovení místního poplatku počínaly svévolně a nepřípustně zasáhly do ústavních práv stěžovatele; s touto dílčí námitkou se krajský soud zcela přezkoumatelným způsobem vypořádal v odstavcích [22] a [23] odůvodnění svého rozsudku.

Lze tedy uzavřít, že krajský soud se v odůvodnění svého rozsudku s uplatněnými žalobními námitkami přezkoumatelným způsobem vypořádal. Výše konstatovaný dílčí nedostatek odůvodnění krajského soudu pak v daném případě nepředstavuje takovou vadu řízení, která by měla vliv na zákonnost tohoto rozsudku; kasační důvod ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. tak naplněn není.

Pokud jde o kasační důvody opírající se o § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., stěžovatel nesouhlasí se způsobem interpretace a aplikace § 10a odst. 1 zákona o místních poplatcích v rozhodném znění, neboť je toho názoru, že VLT nelze považovat za „*jiné technické herní zařízení*“, nadto VLT dle něj nejsou Ministerstvem financí *povolovány*. Nelze je proto podřadit pod poplatkovou povinnost dle citovaného ustanovení.

Před vlastním vypořádáním těchto klíčových námitek Nejvyšší správní soud připomíná, že se již uvedenými právními otázkami zabýval např. ve svých rozsudcích ze dne 31. 5. 2013, č. j. 2 Afs 37/2013 – 26, ze dne 13. 6. 2013, č. j. 2 Afs 27/2013 – 34 a č. j. 2 Afs 28/2013 – 34, ze dne 14. 6. 2013, č. j. 2 Afs 26/2013 – 34, a ze dne 18. 7. 2013, č. j. 1 Afs 55/2013 – 37 (všechny dostupné na www.nssoud.cz). Na argumentaci uvedenou v těchto rozhodnutích pak Nejvyšší správní soud navazuje i v nyní posuzované věci.

Dále považuje Nejvyšší správní soud za vhodné rekapitulovat alespoň stručně historický vývoj dotčené právní úpravy. Dne 16. 6. 2010 nabyl účinnosti zákon č. 183/2010 Sb., kterým se mění mj. právě zákon o místních poplatcích. Na základě této novely zákona o místních poplatcích mohly obce zavést obecně závaznou vyhláškou nejen (již existující) poplatek za *výherní hrací přístroj* [§ 2 písm. e) v návaznosti na § 17 odst. 1 zákona o loteriích], ale nově i za tzv. *jiná technická herní zařízení povolená Ministerstvem financí*. Právní úprava zavedená zákonem č. 183/2010 Sb. však v praxi narazila na pochybnosti ohledně definice pojmu JTHZ, a tím pádem také vyvolala polemiku o oprávněnosti obecních úřadů, jakožto správců poplatku, vybírat předmětný místní poplatek za VLT. Tyto pochybnosti ukončila, s účinností od 14. 10. 2011, novela zákona o loteriích, provedená zákonem č. 300/2011 Sb., která novelizovala nejen zmiňovaný zákon, ale i zákon o místních poplatcích. Nově byl zpřesněn předmět místního poplatku dle § 10a tak, že mu podléhal nejen každý povolený *výherní hrací přístroj* [§ 2 písm. e) zákona o loteriích], ale i každý *koncový interaktivní videoloterní terminál* [§ 2 písm. l) zákona o loteriích] a každé herní místo lokálního herního systému [§ 2 písm. n) zákona o loteriích]. Do té doby tedy panovala terminologická nekonzistence mezi zákonem o místních poplatcích a zákonem o loteriích, neboť pojem *jiné technické herní zařízení* nebyl zákonem o loteriích používán. Zákonem č. 458/2011 Sb., o změně zákonů souvisejících se zřízením jednoho inkasního místa a dalších změnách daňových a pojistných zákonů, kterým byl novelizován jak zákon o místních poplatcích, tak (částečně i) zákon o loteriích, byl § 10a zákona o místních poplatcích k 31. 12. 2011 zcela derogován.

S ohledem na shora popsané námitky stěžovatele se Nejvyšší správní soud zabýval nejprve posouzením dílčí otázky, zda lze pod pojem *jiné technické herní zařízení* podřadit i stěžovatelem provozované *videoloterní terminály.*

Stěžovatel v kasační stížnosti uvádí, že JTHZ je upraveno ve stejném ustanovení zákona o místních poplatcích jako VHP, přičemž odlišnosti mezi nimi spočívají v technické stránce a právním režimu, kterému podléhají. Stěžovatel také dovozuje, že „jiným technickým herním zařízením“ je pouze kompletní CLS s místními kontrolními jednotkami a koncovými VLT, nikoli jednotlivé VLT, na kterých nelze hru samostatně realizovat. Stěžovatel tak v podstatě má za to, že „protějškem“ pojmu VHP v podobě JTHZ je kompletní CLS, nikoli jednotlivé VLT; VLT na rozdíl od VHP postrádá kompaktnost a funkční nedělitelnost, která umožňuje uskutečnit všechny fáze sázkového procesu. V tomto smyslu ovšem zdejší soud v souladu s níže uvedeným předesílá, že naopak za onen „protějšek“ VHP v podobě JTHZ považuje právě koncové VLT.

Nejvyšší správní soud se ztotožňuje se stěžovatelem potud, že z hlediska technického (vnitřního technického uspořádání) existují mezi VHP a JTHZ rozdíly. Pokud by však tato zařízení musela fungovat na principu VHP i z pohledu průběhu sázkového procesu (což ovšem z žádného ustanovení zákona dovodit nelze), byly by VLT pouze jakýmsi „moderním typem“ VHP. Pak se ovšem nabízí otázka, proč by zákonodárce tuto novou kategorii přístrojů vůbec zaváděl a samostatně ji zpoplatňoval (postačilo by případně novelizovat definici VHP uvedenou v § 17 odst. 1 zákona o loteriích). Nelze totiž přehlédnout, že kromě zmiňovaného funkčně-technického hlediska, má význam i vnímání VHP či VLT jejich běžnými uživateli. Nejvyšší správní soud má za to, že uživatel (hráč)

nevnímá žádný podstatný rozdíl mezi hrou na VHP a VLT; z jeho pohledu jde o zařízení obdobná, která užívá s úmyslem dosáhnout prostřednictvím sázek co nejvyšší výhry v penězích. Pro tyto uživatele je naprosto okrajové, zda ke generování výhry dochází přímo v daném zařízení (jako je tomu u VHP), anebo v centrálním loterijním systému (v případě VLT). Stejné jsou i negativní socioekonomické důsledky užívání VHP a VLP; v obou případech je pociťují obce, na jejichž území se tato zařízení nacházejí. Tento fakt ostatně zcela jasně potvrdil i Ústavní soud ve svém nálezu ze dne 6. 5. 2013, sp. zn. IV. ÚS 2315/12, kdy zopakoval svůj konstantní názor, že provozování VHP a obdobných zařízení je na samém okraji společensky akceptovaných aktivit, neboť je doprovázeno významnými negativními externalitami ovlivňujícími situaci obyvatel a veřejný pořádek v dotčených obcích (viz bod 39. nálezu).

Vzhledem k tomu, že zavedení této nové kategorie zpoplatňovaných zařízení bylo výsledkem pozměňovacího návrhu Senátem v rámci projednávání zmiňovaného zákona, není možné zjistit bližší úmysly zákonodárce z důvodové zprávy. S ohledem na důvody prezentované předkladatelem pozměňovacího návrhu (k tomu viz například bod 14. nálezu Ústavního soudu ze dne 9. 1. 2013, sp. zn. Pl. ÚS 6/2012; tímto nálezem bylo konstatováno, že při projednávání zákona nebyla porušena legislativní pravidla) je však zřejmé, že kromě důvodů fiskálních byl motivem pro rozšíření dopadu místního poplatku i na zmíněná zařízení nárůst počtu VLT na úkor „klasických“ VHP a s tím spojená potřeba jejich regulace ze strany municipalit. Místní poplatek za provozovaný výherní hrací přístroj a jiné technické herní zařízení ve smyslu § 10a zákona o místních poplatcích tedy vykazuje dvě hlavní funkce, a to nejen funkci fiskální (zajištění příjmu obci), ale zejména funkci regulační (omezení jevu, který obec na svém území přinejmenším nevítá).

Nejvyšší správní soud má tedy za to, že důvodem zavedení nové kategorie zařízení podléhající místnímu poplatku – JTHZ nebyly vnitřní technické odlišnosti těchto zařízení, ve srovnání se stávajícími VHP, neboť ty jsou z pohledu účelu tohoto poplatku marginální. Důvodem byl zcela odlišný způsob sázení (zde celý proces není soustředěn do jediného místa), které se zcela vymyká stávajícímu pojetí VHP, při současné snaze podrobit tato zařízení regulaci ze strany municipalit. Přitom si však byl zákonodárce vědom rychlého technického vývoje v této oblasti, a proto zcela pochopitelně upřednostnil použití neurčitého právního pojmu, tedy obecnějšího pojmu před konkrétnějším, neboť všechna v budoucnu myslitelná technická herní zařízení tohoto typu by zákon stěží mohl kazuisticky vyjmenovat. Z výše uvedeného také vyplývá, že se stěžovatel mýlí, pokud je toho názoru, že předmětem poplatkové povinnosti se jednotlivé VLT staly až s účinností od 1. 1. 2012.

Vytýkal-li stěžovatel krajskému soudu, že užité výkladové metody vedly k výsledku pro stěžovatele nepříznivějšímu, což není v oblasti veřejného práva přípustné (porušení zásady *in dubio pro libertatem*, resp. *in dubio mitius*), ani zde mu nelze přisvědčit. Krajský soud dospěl principiálně ke stejným závěrům jako zdejší soud, přičemž šlo fakticky o nalezení konkrétního významu neurčitého právního pojmu použitého zákonodárcem. Interpretaci předmětného pojmu JTHZ podanou krajským soudem považuje zdejší soud (z důvodů výše uvedených) za přiléhavou. Aby vůbec mohlo dojít ke stěžovatelem tvrzenému pochybení, musel by tomuto výkladu být postaven rovnocenný konkurenční výklad práva, nikoliv pouze výklad obtížně obhajitelný; v takové situaci aplikace zásady *in dubio*

mitius nepřipadá v úvahu. Právě výklad předestřený stěžovatelem vychází z formalistických až technických hledisek a naprosto nezohledňuje smysl a účel dotčených norem. Proto ho nelze považovat za rovnocenný výklad s výkladem poskytnutým krajským soudem a Nejvyšší správní soud tak neshledal ani porušení zásady *in dubio mitius*. Lze proto přijmout dílčí závěr, že *interaktivní videoloterní terminál* lze podřadit pod pojem *jiné technické herní zařízení*, užitý v § 10a zákona o místních poplatcích.

Poté, co byl vyložen pojem *jiné technické herní zařízení*, je nutné, ve shodě s námitkami kasační stížnosti, posoudit naplnění druhé podmínky pro vznik poplatkové povinnosti dle § 10a odst. 1 zákona o místních poplatcích, a sice zda je toto JTHZ Ministerstvem financí *povoleno* (*povolováno)*, resp. jaký je jeho právní režim z daného hlediska. Argumentace stěžovatele stojí na názoru, že Ministerstvo financí v současné době povoluje (v režimu zmocňovacího ustanovení § 50 odst. 3 zákona o loteriích) pouze *loterie a jiné hry*, přičemž touto loterií či jinou hrou se v jeho případě rozumí hra MULTIVEGAS, kterou stěžovatel provozuje prostřednictvím Centrálního loterijního systému tvořeného centrální řídící jednotkou, místními kontrolními jednotkami a koncovými zařízeními (VLT); ty ovšem, jak vyplývá z jeho argumentace, nelze s pojmem hry jako takové ztotožňovat.

Nejvyšší správní soud je toho názoru, že pojem *loterie nebo jiná hra* nelze zaměnit či ztotožňovat s pojmem *interaktivní videoloterní terminál*. Zatímco první sousloví představuje abstraktní a veskrze imateriální pojem, druhé má podobu ryze konkrétního, materiálního substrátu, pomocí něhož uživatel (hráč) tuto hru hraje. Zdejší soud přitom musí posuzovat zmíněné ustanovení § 50 odst. 3 zákona o loteriích v celém jeho znění. Podle tohoto ustanovení ministerstvo může povolovat i loterie a jiné podobné hry, které nejsou v zákoně v části první až čtvrté upraveny, s tím, že v povolení budou všechny podmínky provozování podrobně stanoveny; použije přitom přiměřeně ustanovení části první až čtvrté zákona. Právě zákonodárcem použité sousloví *všechny podmínky provozování*, použité v souvislosti s povolováním, vede Nejvyšší správní soud k závěru, že tyto podmínky v sobě zahrnují nejen schválení všeobecného loterijního plánu, herních plánů, generálního návštěvního řádu platného pro všechna střediska či bezpečnostní směrnice, ale (v případě posuzovaného typu hry) právě i umístění konkrétních interaktivních videoloterních terminálů (VLT) v přesně specifikovaném počtu na přesně uvedených konkrétních adresách. Povolení *jiné hry*, kam spadá i stěžovatelem provozovaná hra MULTIVEGAS, je tedy nutné vnímat jako nedílný celek, jehož integrální součástí jsou podmínky jejího provozování. Pokud se tedy provozovatel rozhodne tato koncová zařízení například přesunout do jiných provozoven či rozšířit jejich počet, přistoupí Ministerstvo financí k *doplnění* původně vydaného povolení ve smyslu úpravy jeho podmínek. Zda výrok takového povolení zní „*povoluje*“ nebo „*schvaluje*“ (popř. zda tento výrok zní nějak jinak), není podle názoru zdejšího soudu podstatné, neboť je třeba vycházet z materiální podstaty takového rozhodnutí, a tou je změna (eventuelně doplnění) již vydaného rozhodnutí na podkladě změny podstatných okolností u žadatele o povolení k provozování loterie nebo jiné hry. Lze si tudíž představit i situaci, kdy by stěžovatel požádal o rozšíření počtu VLT nebo o jejich přemístění, avšak Ministerstvo financí by jeho žádosti z určitých důvodů nevyhovělo a umístění těchto dalších VLT nebo jejich přemístění by dodatečně nepovolilo (neschválilo). Původní povolení je tedy fakticky vydáváno (i když § 50 odst. 3 zákona o loteriích tak explicitně neuvádí) *cum clausula rebus*

sic stantibus, tj. s výhradou změny poměrů, která v procesním právu nezakládá překážku věci pravomocně rozhodnuté; zde je takový postup předvídán § 101 písm. c) zákona č. 500/2004 Sb., správní řád, ve znění pozdějších předpisů, který se podle § 45 odst. 1 zákona o loteriích subsidiárně použije ve věcech loterií a jiných her. Ačkoli lze namítnout, že zákon o loteriích na zmiňovaný procesní postup neodkazuje (a to ani nepřímo) a jde tak nepochybně o deficit úpravy tohoto zákona, nepříčí se takový postup podstatě povolování těchto specifických činností.

Z uvedených důvodů Nejvyšší správní soud dospívá k závěru, že VLT, jakožto koncová zařízení centrálního loterijního systému, podléhají povolení Ministerstva financí podle § 50 odst. 3 zákona o loteriích, a proto spadají pod pojem *jiná technická herní zařízení povolená Ministerstvem financí*. Podléhají tedy místnímu poplatku podle § 10a zákona o místních poplatcích. Jelikož ani v tomto směru dikce § 10a zákona o místních poplatcích (ve spojení s § 50 odst. 3 zákona o loteriích) nevede při použití klasických interpretačních metod k dvojímu výkladu, z nichž by jeden bylo možno z hlediska stěžovatele označit za příznivější, zásada *in dubio pro libertate*, na jejíž dodržení stěžovatel naléhal, nedostala prostor pro svou aplikaci. To, že stěžovatel svou procesní obranu proti platebním výměrům a rozhodnutím žalovaného založil na takové interpretaci § 10a zákona o místních poplatcích, aby mu její aplikace byla ku prospěchu, nesvědčí samo o sobě o existenci dvojího (vícerého) možného výkladu této právní normy. V souvislosti s tím pak nelze shledat ani tvrzené porušení zásad vyplývajících z čl. 11 odst. 5 nebo čl. 4 odst. 1 Listiny základních práv a svobod.

Pro úplnost Nejvyšší správní soud dodává, že argumentace krajského soudu uvedená v odstavci [17] odůvodnění rozsudku, s pomocí níž dospěl krajský soud k závěru o nutnosti podřazení systému „*provozování sázkových her pomocí CLS s koncovými VLT*“ pod pojem *jiná technická herní zařízení*, není sice principielně nesprávná, ale nelze ji označit za zcela přesnou či vyčerpávající. Jak již bylo uvedeno výše, pojem *technická zařízení pro provozování sázkových her pomocí terminálů* žádný právní předpis v rozhodné podobě nepoužíval a toto sousloví se objevuje (poměrně nekoncepčně) jen ve zmiňovaném metodickém sdělení Ministerstva financí ze dne 6. 8. 2010. Bylo-li tedy toto obecně nezávazné metodické sdělení předmětem nepřímé kritiky ze strany stěžovatele, a to právě v souvislosti s klíčovou žalobní námitkou, stěžovatel mohl oprávněně vnímat argumentaci krajského soudu jako nepříliš přesvědčivou (to se týká i poněkud „zkratkovitého“ názoru krajského soudu, že VLT umožňuje realizovat celý herní proces); na závěru o zákonnosti napadeného rozsudku to však nemění ničeho.

Nejvyšší správní soud nesouhlasí ani s námitkou, podle níž si krajský soud odporuje ve svých závěrech týkajících se závaznosti metodického sdělení Ministerstva financí č. j. 26/86 323/2010-262. Jak je totiž zřejmé z odůvodnění napadeného rozsudku, krajský soud se v projednávané věci právní povahou a závazností tohoto interního metodického sdělení nezabýval. Odkázal na něj pouze v rámci výkladu, který se týkal záměru zákonodárce a účelu změny zákona o místních poplatcích provedené zákonem č. 183/2010 Sb. Ostatně ani sám stěžovatel v řízení před krajským soudem nevznesl jakoukoliv námitku, která by se dotýkala právní povahy a závaznosti uvedeného metodického sdělení, a v tomto směru lze znovu zopakovat, že stěžovatel svou kasační stížnost formuloval do jisté míry mechanicky, obdobně jako v jiných obdobných věcech

projednávaných zdejším soudem, aniž by se zabýval obsahem příslušných žalobních tvrzení a námitek.

Stěžovateli lze sice zčásti přisvědčit v tom, že metodické pokyny či jiná sdělení a doporučení Ministerstva financí nejsou obecně závaznými právními předpisy, nicméně podle ustálené judikatury zdejšího soudu metodické pokyny či jiná sdělení a doporučení ústředních orgánů státní správy dotvářejí správní praxi, a pokud nevybočují ze zákonného rámce, je třeba k nim při rozhodování správních orgánů přihlédnout; opačný postup by byl v rozporu se zásadou zákazu libovůle a rovného zacházení (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 8. 2010, č. j. 2 Afs 53/2010 – 63, dostupný na www.nssoud.cz). V daném případě má Nejvyšší správní soud za to, že výklad vyplývající z daného metodického sdělení nepřekračuje meze stanovené zákonem, a ani v postupu krajského soudu neshledává ničeho nezákonného.

Za důvodné nelze považovat ani kasační námitky týkající se autoremedurních rozhodnutí správce poplatku, ani námitku, v níž stěžovatel tvrdí v dané souvislosti porušení zásady dvojinstančnosti daňového řízení.

Přestože, jak uvádí stěžovatel, je odvolací řízení založeno na zásadě dvojinstančnosti, daňový řád umožňuje, „*aby ten orgán, který rozhodnutí napadené odvoláním, vydal v rámci urychlení řízení a v souladu se zásadnou hospodárnosti mohl napravit vlastní rozhodnutí sám (autoremedura). Institut autoremedury v žádném případě neznamená oslabení funkce odvolání. Náprava vlastního rozhodnutí je přísně zákonem omezena na vyhovění odvolání v plném rozsahu, resp. ani v případě pouze částečného vyhovění odvolatel neztrácí možnost odvolání. Rozhodnutí vydané v rámci autoremedury není kromě toho rozhodnutím odvolacího orgánu, ale stále se jedná o rozhodnutí vydané v první instanci, proti kterému je možno se znovu odvolat*“ (Matyášová, L., Grossová, M. E. Daňový řád s komentářem, důvodovou zprávou a judikaturou ve znění technické novely zák. č. 30/2011 Sb. Praha: Leges, 2011, s. 405). Lze dodat, že je výrazem procesní ekonomie (byť zároveň zakládajícím výjimku ze zásady dvojinstačnosti řízení), aby správce daně (poplatku) sám zjednal nápravu, shledá-li odvolací námitky alespoň částečně důvodné a své rozhodnutí vadné (viz Žišková, M. in Baxa, J. a kol. Daňový řád. Komentář. I. díl. Praha: Wolters Kluwer, ČR, a. s., 2011, s. 699).

Stěžovateli je možno částečně přisvědčit, že postup správce poplatku dle § 113 odst. 1 písm. b) daňového řádu by mohl ve světle starší judikatury zdejšího soudu budit jisté pochybnosti. V tomto směru lze odkázat zejména na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 11. 2007, č. j. 2 Afs 82/2007 - 58, www.nssoud.cz, který se týkal obdobného ustanovení § 49 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „zákon o správě daní“). V tomto rozsudku Nejvyšší správní soud zastával stanovisko, že podle § 49 odst. 1 zákona o správě daní může správce daně, jehož rozhodnutí je odvoláním napadeno, částečně či úplně vyhovět odvolání tím, že své rozhodnutí změní. Změnu rozhodnutí však v konkrétním případě podle uvedeného rozsudku nepředstavovalo, pokud správní orgán sice vyslovil, že mění výrok rozhodnutí o zajištění výrobků, ale ve skutečnosti pouze změnil a doplnil důvody zajištění a opomenutá poučení.

Je však třeba brát v potaz, že ve své pozdější judikatuře Nejvyšší správní soud (prostřednictvím svého rozšířeného senátu a v souladu s uvedenými doktrinálními prameny) relativizoval jak své dřívější závěry týkající se otázky autoremedurních rozhodnutí, tak s tím související otázky dvojinstančnosti daňového řízení. V tomto ohledu je třeba uvést zejména již krajským soudem zmiňované usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007 – 75, publikované pod č. 1865/2009 Sb. NSS, resp. obdobné usnesení rozšířeného senátu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 76/2007 – 48, dostupné na www.nssoud.cz. Dle těchto rozhodnutí je třeba respektovat specifika daňového řízení a jeho odlišnosti od obecného správního řízení. Částečné vyhovění odvolání v rámci autoremedury tak v některých případech nejen nemusí mít vliv na výrok rozhodnutí (tedy na výši daňové, resp. poplatkové povinnosti), ale dokonce může vést k rozhodnutí, které je v neprospěch odvolatele, tedy ke stanovení vyšší daňové či poplatkové povinnosti (srov. odstavec 30. citovaného usnesení sp. zn. 8 Afs 15/2007). Rozšířený senát přitom zdůraznil, že takové rozhodnutí opět podléhá odvolacímu přezkumu, a to ze strany nadřízeného správce daně, a případné vady takového rozhodnutí lze odstranit právě v rámci dalšího odvolacího řízení (čímž nemá být řečeno, že za „částečné vyhovění odvolání“ lze považovat každou změnu výroku či odůvodnění odvoláním napadeného rozhodnutí).

Ve zmiňovaných usneseních rozšířený senát taktéž uvedl, že zásada dvojinstančnosti „*znamená, že řízení probíhá ve dvou stupních (instancích), že tedy řízení a rozhodnutí správního orgánu prvního stupně podléhá kontrole odvolacího orgánu, nikoliv, že každý závěr musí být vždy vysloven jednou instancí a vždy prověřen a akceptován instancí vyšší. Dvojinstančnost totiž zajišťuje nejen dvojí posouzení věci, ale je také cestou k nápravě a odstranění vad, které se vyskytly v řízení před prvním stupněm. (...) Jestliže zákon umožňuje odvolacímu orgánu změnit rozhodnutí správce daně prvního stupně, a to i v neprospěch odvolatele, je tím zásada dvojinstančnosti do určité míry prolomena. To však plyne přímo ze zákona. Tato zásada není absolutní a neznamená, že po druhém stupni řízení nastupuje řádné opravné řízení ve stupni dalším, vyšším. Nelze ani dovodit, že by takovým postupem byl narušen požadavek na předvídatelnost odvolacího rozhodnutí. (...) Řízení před odvolacím orgánem je pak řízením jen odstraňujícím vady, jichž se správce daně prvního stupně dopustil*“ (citováno dle usnesení sp. zn. 8 Afs 76/2007).

S ohledem na uvedené nelze postup správce poplatku považovat za vadu řízení, která by měla za následek nezákonnost rozhodnutí správních orgánů o věci samé a byla by tedy důvodem zrušení žalobou napadených rozhodnutí žalovaného [§ 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s.]. Není totiž zřejmé, jakým způsobem měl být stěžovatel uvedeným postupem poškozen na svých právech. S přihlédnutím ke konstatovaným specifikům daňového řízení, včetně pojetí zásady dvojinstančnosti, mohly být případné nedostatky postupu správce poplatku napraveny žalovaným; autoremedurní rozhodnutí správce poplatku opět podléhala kontrole odvolacího orgánu. Doplnit chybějící či nedostatečná odůvodnění platebních výměrů by v případě, pokud by správce poplatku nevydal v odvolacím řízení autoremedurní rozhodnutí, bylo úkolem žalovaného. I když autoremedurní rozhodnutí byla v posuzované věci vydána, na základě dalších odvolání stěžovatele žalovaný, jakožto nadřízený orgán, postup správce poplatku prvního stupně ohledně vyměření poplatku podle pomůcek přezkoumal a neshledal v něm žádné pochybení. Ani zásada dvojinstančnosti tedy nebyla porušena. V souladu s názorem krajského soudu je nutno

následná rozhodnutí žalovaného považovat za zákonná. Lze jen dodat, že správce poplatku v daném případě nepostupoval podle § 113 odst. 2 daňového řádu, a proto argumentace stěžovatele tímto ustanovením, resp. důvodovou zprávou k němu, není relevantní.

Konečně je třeba konstatovat, že není případné ani tvrzení stěžovatele o nicotnosti rozhodnutí správce poplatku. S touto otázkou se krajský soud přezkoumatelným způsobem vypořádal a na jeho závěry a krajským soudem citovanou judikaturu lze v tomto smyslu odkázat. Nejvyšší správní soud tak pouze pro úplnost dodává, že dle již citovaných usnesení rozšířeného senátu byla nicotnost rozhodnutí vždy chápána jako vadnost o intenzitě vylučující právní účinky aktu. Za paakt byla doktrínou označována zejména rozhodnutí vydaná orgánem, který vůbec není orgánem veřejné moci nebo nemá příslušnou pravomoc. K tomuto závěru se klonila i judikatura. Tak např. Vrchní soud v Praze v rozsudku ze dne 10. 3. 1995, č. j. 6 A 28/94 - 20 (zveřejněno v časopise Správní právo č. 5/96) vyslovil, že při absolutní inkompetenci rozhodujícího orgánu se jedná o akt nulitní, který soud zruší z moci úřední. V tomto rozsudku vrchní soud dále ozřejmil případy těžkých vad, které považuje za důvod nulity aktu: zmiňované těžké vady působnosti a příslušnosti, zásadní nedostatky projevu vůle vykonavatele veřejné správy (absolutní nedostatek formy, neurčitost, nesmyslnost), požadavek plnění, které je trestné, anebo absolutně nemožné, uložení povinnosti nebo založení práva k něčemu, co v právním slova smyslu neexistuje apod. Nově je nicotnost daňových rozhodnutí definována v § 105 odst. 2 daňového řádu, a to tak, že nicotné je rozhodnutí, pokud správce daně nebyl k jeho vydání vůbec věcně (nikoliv případně jen funkčně) příslušný, nebo trpí vadami, jež je činí zjevně vnitřně rozporným nebo právně či fakticky neuskutečnitelným, nebo je vydáno na základě jiného nicotného rozhodnutí správce daně. Takto závažné vady ani v odvolacích rozhodnutích správce poplatku vydaných podle § 113 odst. 1 písm. b) daňového řádu seznat nelze.

Nejvyšší správní soud, jak je patrno z předchozích pasáží tohoto rozsudku, shledal kasační stížnost nedůvodnou, neboť nosné důvody pro zamítnutí žaloby z hlediska zákona plně obstojí. Upřesněna byla jen ne zcela přiléhavá dílčí právní argumentace napadeného rozsudku, resp. bylo doplněno ne zcela vyčerpávající odůvodnění rozhodnutí krajského soudu. Tato skutečnost však na *ratio decidendi* argumentace krajského soudu neměla zásadní vliv (srov. Již citované usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007 - 75). Jak vyplývá z výše uvedeného, krajský soud rozhodnutí žalovaného řádným způsobem přezkoumal a nebyl dán žádný z tvrzených kasačních důvodů dle § 103 odst. 1 písm. a), b) ani d) s. ř. s.

Ze všech uvedených důvodů tak Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost jako celek není důvodná, a proto ji v souladu s § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s. zamítl.

O náhradě nákladů řízení Nejvyšší správní soud rozhodl v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalovaný měl ve věci úspěch, příslušelo by mu tedy právo na náhradu nákladů důvodně vynaložených v řízení o kasační stížnosti, z obsahu spisu však plyne, že mu nad rámec jeho běžné úřední činnosti žádné náklady nevznikly.

pokračování

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 23. září 2013

JUDr. Ludmila Valentová
předsedkyně senátu