



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové, Ph.D. a soudců JUDr. Jakuba Camrdy, Ph.D. a JUDr. Ludmily Valentové 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 Háčkova 14, Plzeň, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 21. 11. 2007, č. j. 57 Ca 103/2006 – 36,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 21. 11. 2007, č. j. 57 Ca 103/2006 – 36, **se ruší** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I.

Vymezení věci

Finanční úřad v Karlových Varech rozhodnutím ze dne 18. 3. 2005, č. j. 44308/05/128960/2145, vyměřil žalobci správní poplatek za provozování ostatních sázkových her (elektromechanických rulet) za rok 2004 podle položky č. 20 písm. d) sazebníku správních poplatků jakožto přílohy zákona č. 368/1992 Sb., o správních poplatcích (dále též „starý zákon o správních poplatcích“), ve výši 10 000 000 Kč. Rozhodnutím ze dne 12. 12. 2005, č. j. 158072/04/128960/2145, v přezkumném řízení podle § 55b zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“), změnil tentýž finanční úřad své výše citované rozhodnutí ze dne 18. 3. 2005, č. j. 44308/05/128960/2145, o vyměření správního poplatku

za rok 2004 a správní poplatek nově vyměřil ve výši 10% ze základu 287 016 626 Kč, tj. 28 701 663 Kč, neboť dospěl k závěru, že horní hranici poplatku 10 000 000 Kč [která je stanovena u položky č. 21 písm. b) sazebníku správních poplatků, jenž tvoří přílohu zákona č. 634/2004 Sb., o správních poplatcích (dále též „nový zákon o správních poplatcích“)] nebylo možno na projednávaný případ aplikovat. Finanční úřad totiž dospěl k závěru, že správní poplatek musí být vyměřován podle právní úpravy správních poplatků platné v době, ve které bylo zahájeno řízení o povolení sázkové hry upravené zákonem č. 202/1990 Sb., o loteriích a jiných podobných hrách (dále jen „zákon o loteriích“), a nikoliv podle právní úpravy správních poplatků platné v době, kdy bylo zahájeno poplatkové řízení za určitý kalendářní rok (tj. kdy bylo správnímu orgánu podáno vyúčtování).

Žalobce se proti tomuto rozhodnutí odvolal. Žalovaný rozhodnutím ze dne 9. 5. 2006, č. j. 2211/06-140, změnil rozhodnutí správního orgánu I. stupně tak, že ve výroku uvedl celkem 175 povolení vydaných Ministerstvem financí a ke každému povolení přiřadil vždy příslušný základ správního poplatku a výši správního poplatku, přičemž změnil celkovou výši takto vyměřených správních poplatků za rok 2004 za provozování 175 ks elektromechanických rulet na částku 28 723 614 Kč. Zvýšení správního poplatku žalovaný odůvodnil tím, že správní poplatek nelze vyměřovat za celou společnost souhrnně, ale je nutno vyměřovat tyto procentní poplatky za každé jednotlivé povolení. To mj. znamená, že za každou samostatně povolenou ruletu je nutné zaplatit minimální výši poplatku [která podle položky č. 20 písm. d) sazebníku správních poplatků ke starému zákonu o správních poplatcích činí 1500 Kč], a to i tehdy, když mají samostatné rulety záporný základ správního poplatku či když je základ správního poplatku u samostatné rulety nižší než 15 000 Kč (právě u základu ve výši 15 000 Kč se 10% rovná minimální výši poplatku). Stejně tak je nutné zaokrouhlovat základ správního poplatku na celé desítky nahoru u každého povolení k provozování rulety samostatně.

Proti tomuto rozhodnutí žalovaného brojil žalobce žalobou ke Krajskému soudu v Plzni, ve které uváděl zejména následující argumenty: (1) § 11 nového zákona o správních poplatcích, je nutné vykládat tak, že se toto ustanovení vztahuje na vyměřovací řízení ve věci správních poplatků, a nikoliv na řízení povolovací; a (2) pro stanovení výše správního poplatku není rozhodné datum, kdy bylo vydáno povolení podle § 50 odst. 3 zákona o loteriích, nýbrž datum, kdy bylo správnímu orgánu podáno vyúčtování správního poplatku; (3) předmětem správního poplatku není každé jednotlivé povolení sázkové hry, nýbrž součet výnosů všech sázkových zařízení (téže sázkové hry), která byla na základě povolení v rozhodném kalendářním roce v provozu.

Krajský soud žalobu rozsudkem ze dne 21. 11. 2007 zamítl. Krajský soud částečně akceptoval argumentaci stěžovatele a konstatoval, že na řízení o vyměření správních poplatků za rok 2004 se vztahoval nový, a nikoliv starý zákon o správních poplatcích, neboť rozhodným datem pro použití nového, nebo starého zákona o správních poplatcích je den, kdy bylo správnímu orgánu podáno vyúčtování, a nikoliv den, kdy bylo žalobci vydáno povolení podle § 50 odst. 3 zákona o loteriích. Toto pochybení při aplikaci § 11 nového zákona správních poplatcích (přechodného ustanovení) však nemělo podle krajského soudu žádný vliv na práva a povinnosti žalobce, neboť zpoplatněno je vydání povolení, a tudíž je nutné platit roční správní poplatek ve výši stanovené v položce č. 21 písm. b) sazebníku správních poplatků, jenž tvoří přílohu nového zákona o správních poplatcích, za každé jednotlivé povolení. Zákon podle krajského soudu nestanoví, že by se v případě, kdy je ve prospěch jednoho provozovatele vydáno více povolení, měla výše poplatků za jednotlivá povolení sčítat do maximálního limitu 10 000 000 Kč, a horní mez správního poplatku stanovená v položce č. 21 písm. b) sazebníku správních poplatků se tudíž uplatní pro každé jednotlivé povolení samostatně. Vzhledem k tomu, že výše poplatku u žádného ze 175 povolení nepřesáhla 10 000 000 Kč, nemůže se žalobce limitu

10 000 000 Kč domáhat. Stejně tak krajský soud potvrdil, že minimální sazba 1500 Kč se vztahuje ke každému jednotlivému povolení. Správní poplatky za povolení sázkových zařízení (elektromechanických rulet) provozovaných žalobcem za rok 2004 tak byly podle něj stanoveny ve správné výši, byť na základě aplikace zrušeného právního předpisu.

II.

Shrnutí základních argumentů uvedených v kasační stížnosti

Žalobce („stěžovatel“) napadl rozsudek Krajského soudu v Plzni kasační stížností, v níž uvádí důvody dle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s.

Stěžovatel však v první řadě namítá nicotnost rozhodnutí žalovaného ve smyslu § 76 odst. 2 s. ř. s., neboť toto rozhodnutí podle stěžovatele nemá oporu v zákonné úpravě, která neumožňuje správním orgánům, aby v situacích, kdy mají v úmyslu vyměřit vícero daňových (poplatkových) povinností, vydaly namísto příslušného počtu správních rozhodnutí toliko jedno „souhrnné“ rozhodnutí, jako v projednávaném případě. Takové rozhodnutí je paakt a nemůže vyvolat žádné právní účinky.

Nepřezkoumatelnost rozhodnutí žalovaného podle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. stěžovatel shledává za první v tom, že žalovaný neuvedl konkrétní ustanovení nového zákona o správních poplatcích, které by mu dávalo zákonnou oporu k postupu, kdy v rámci jednoho „souhrnného“ rozhodnutí vydá 175 správních rozhodnutí, a to navíc v řízení o odvolání proti jednomu správnímu rozhodnutí. Za druhé, rozhodnutí žalovaného je nesrozumitelné, neboť na jednom místě svého rozhodnutí uvádí, že vyměřuje „*správní poplatky za r. 2005*“, a na jiném místě hovoří o „*celkové výši správních poplatků za r. 2004*“. Za třetí, stěžovatel namítá, že postupem žalovaného byla porušena zásada dvojinstančnosti řízení, což vyústilo v porušení práva stěžovatele na spravedlivý proces ve smyslu čl. 36 odst. 1 Listiny základních práv a svobod. Žalovaný totiž svým rozhodnutím zcela nahradil původní rozhodnutí správního orgánu I. stupně vlastním meritorním rozhodnutím, ve kterém posoudil otázku zpoplatnění sázkové hry zcela novým způsobem, když namísto do té doby vyměřovaného jednoho poplatku vyměřil celkem 175 správních poplatků, aniž by stěžovatele s tímto odlišným právním posouzením věci seznámil a dal mu tak možnost se k tomuto zcela novému výkladu předmětu poplatku vyjádřit, resp. proti tomuto výkladu argumentovat.

Nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. stěžovatel shledává v tom, že krajský soud podle něj pomínil v žalobě namítaný rozdílný postup správních orgánů v případě vyměrování správních poplatků za provozování kurzových sázek a nikterak se k němu nevyjádřil.

Ke kasačním důvodům dle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. stěžovatel uvádí následující námitky. Za první, z obsahu zákona o loteriích, z povahy dotčeného správního poplatku (který má daňový charakter) i z logiky věci je zřejmé, že v případě loterií a jiných podobných her je *de facto* zpoplatňováno provozování těchto her a nikoliv každé jednotlivé vydání povolení, a tudíž je při určení základu správního poplatku nutné vycházet z rozdílu mezi celkovým příjmem z příslušné hry (zde elektromechanické rulety) a celkovým součtem výplat výher. Stěžovatel v této souvislosti rovněž uvádí, že příslušné správní orgány vymáhaly až do roku 2004 vždy jen jeden správní poplatek a ke změně výkladu (tj. že je třeba vymáhat správní poplatek za každé povolení k provozování sázkové hry zvlášť) přistoupily účelově poté, kdy zjistily, že dosavadní chybný výklad § 11 nového zákona o správních poplatcích, je neudržitelný. Správní orgány tak začaly vykládat „předmět poplatku“ odlišně podle nového zákona o správních poplatcích, aniž by tato

zásadní výkladová změna měla oporu ve změně zákonné úpravy vymezení předmětu správního poplatku u her povolených podle § 50 odst. 3 zákona o loteriích. Stěžovatel na podporu svého výkladu dále poukazuje na skutečnost, že při vyměrování správního poplatku za provozování kursových sázek, které jsou zařazeny do stejné položky č. 21 písm. b) sazebníku správních poplatků k novému zákonu o správních poplatcích, je maximální limit 10 000 000 Kč aplikován na rozdíl mezi celkovým příjmem z příslušné hry (zde kursových sázek) a celkovým součtem výplat výher, a nikoliv na jednotlivá povolení. Takový rozdílný postup představuje podle stěžovatele flagrantní porušení principu rovnosti v právech, konkrétně porušení práva na podnikání za rovných podmínek ve smyslu čl. 1 ve spojení s čl. 26 Listiny a rovněž porušení čl. 4 odst. 3 Listiny. Stěžovatel na podporu těchto svých argumentů také cituje z rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 30. 5. 2006, sp. zn. 5 Ca 30/2006. Za druhé, krajský soud měl rozhodnutí žalovaného zrušit již z toho důvodu, že žalovaný aplikoval nesprávnou právní normu (starý zákon o správních poplatcích), a tím, že tak krajský soud nečinil, porušil zásadu, že soud nemůže úvahu správního orgánu nahradit svou vlastní, a vzhledem k rozdílné rozhodovací praxi jiných správních soudů se dopustil i porušení zásady rovnosti zakotvené v čl. 1 Listiny.

Ve vyjádření ke kasační stížnosti ze dne 19. 2. 2008 se žalovaný obsírně vyjádřil k výkladu § 11 nového zákona o správních poplatcích. Žalovaný nesouhlasí s tvrzením stěžovatele, že dotčený správní poplatek má daňový charakter, a na základě gramatického výkladu nového zákona o správních poplatcích dospívá k závěru, že předmětem poplatku nemůže být vlastní poplatkové řízení. Smyslem správních poplatků je primárně zpoplatnění určité činnosti správního orgánu. Slovní spojení „řízení ve věci předmětu poplatku“ v § 11 nového zákona o správních poplatcích tak odkazuje na § 2 odst. 1 téhož zákona, kde je toto zvláštní řízení (řízení o vydání povolení) předmětem poplatku (nikoliv tedy vlastní poplatkové řízení). Jelikož v projednávaném případě bylo řízení ve věci předmětu poplatku (řízení o vydání povolení) zahájeno před nabytím účinnosti nového zákona o správních poplatcích, při vyměření poplatku bylo na základě přechodného ustanovení zakotveného v § 11 téhož zákona namístež aplikovat starý zákon o správních poplatcích.

Žalovaný nesouhlasí ani s námitkou nepřezkoumatelnosti rozhodnutí žalovaného, neboť rozhodnutí správního orgánu I. stupně a rozhodnutí odvolacího orgánu tvoří jeden celek (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 3. 2006, č. j. 7 Afs 50/2005 - 88, www.nssoud.cz). Žalovaný dále nesouhlasí s názorem stěžovatele, že je *de facto* zpoplatňováno provozování sázkových her a nikoliv každé jednotlivé vydání povolení. Stejně tak není podle žalovaného důvodná ani námitka brojící proti nesrozumitelnosti rozhodnutí správního orgánu, neboť rozhodnutí nepostrádá zákonné náležitosti, výrok není v rozporu s odůvodněním a je z něho zřejmé, jaká poplatková povinnost byla uložena, za jaké úkony správního orgánu a v jaké výši byla vyměřena. Žalovaný postupoval v souladu s § 50 odst. 6 daňového řádu, když rozhodnutí správního orgánu I. stupně změnil. Odvolací orgán podle žalovaného nemůže napadené rozhodnutí zrušit a vrátit zpět finančnímu orgánu I. stupně, aby ten vyměřil poplatek či daň znovu. V projednávané věci navíc nedošlo k dalšímu dokazování před odvolacím orgánem a žalovaný ani nezměnil právní kvalifikaci (oproti věci posuzované v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 5. 2005, č. j. 4 Afs 34/2003 - 74, www.nssoud.cz, jímž argumentoval stěžovatel). Uvedení r. 2005 ve výroku rozhodnutí žalovaného je pak zjevnou chybou v psaní, přičemž z jiné části výroku a z odůvodnění rozhodnutí je zcela zřejmé, že se jedná o vyměření správních poplatků za rok 2004. Rozhodnutí žalovaného pak není ani nicotné, neboť nesplňuje podmínky nicotnosti definované v judikatuře Nejvyššího správního soudu (žalovaný zde cituje rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 3. 2006, č. j. 7 Afs 50/2005 - 88, www.nssoud.cz; a rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 7. 2005, č. j. 6 A 76/2001 - 96, publikovaný pod č. 793/2006 Sb. NSS).

V doplnění kasační stížnosti ze dne 7. 5. 2008 stěžovatel reaguje na vyjádření žalovaného a dále rozvíjí své námitky uplatněné v kasační stížnosti. K tvrzení žalovaného, že rozhodným okamžikem pro použití nového nebo starého zákona o správních poplatcích je okamžik zahájení řízení ve věci vydání povolení, a nikoliv okamžik zahájení poplatkového řízení za určitý kalendářní rok, odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 12. 2007, č. j. 2 Afs 88/2007 - 66, www.nssoud.cz, který dospěl k opačnému závěru, neboť jinak „*by vznikla mnohaletá dvoukolejnost vybírání poplatků, která by zakládala ničím neodůvodněnou nerovnost*“. To podle stěžovatele přisvědčuje jeho námitce, že krajský soud měl rozhodnutí žalovaného zrušit jako nezákonné již s ohledem na samotný fakt, že bylo vydáno na základě nesprávné právní normy (starého zákona o správních poplatcích). Jinou pasáž tohoto rozsudku („*pokud by jedné osobě bylo vydáno povolení v roce 2004 na 10 let, bylo by zpoplatňováno až do roku 2014 podle staré právní úpravy, která v tomto případě ukládá více než trojnásobně vyšší poplatek než úprava nová. Naproti tomu osoba v obdobné situaci, již by bylo vydáno povolení o rok později, by platila za stejné povolení podle nové úpravy*“) stěžovatel rovněž uvádí na podporu své námitky, že žalovaný nemůže zpoplatňovat vydání každého jednotlivého povolení k provozování sázkové hry (v jeho případě elektromechanické rulety), a to bez ohledu na to, zda je takovým povolením povolován nový druh sázkové hry, či zda se jedná pouze o rozšíření počtu provozoven již povolených sázkových her.

Ke své námitce brojící proti tomu, že žalovaný aplikoval maximální limit správního poplatku zvláště na každé jednotlivě vydané povolení, a nikoliv na příslušnou sázkovou hru jako celek, stěžovatel dodává příklady z rozhodovací praxe finančních orgánů, které podle něj potvrzují arbitrárnost výkladu žalovaného a jeho svévoli. Stěžovatel uvádí, že Ministerstvo financí v případě kurzových sázek a tzv. videoloterií (sázkových her povolovaných podle § 50 odst. 3 zákona o loteriích) si svévolně zavedlo praxi, že vždy vydá jedno základní povolení, které v budoucnu při povolování jiných provozoven či technických zařízení k provozu příslušné sázkové hry toliko rozšiřuje, resp. doplňuje, zatímco v případě elektromechanické rulety [taktéž sázkové hry povolované podle § 50 odst. 3 zákona o loteriích a taktéž zařazené do položky č. 21 písm. b) sazebníku správních poplatků k novému zákonu o správních poplatcích] ministerstvo vždy při povolování nových provozoven či technických zařízení vydá povolení nové. Tento rozdílný postup správních orgánů v případě různých sázkových her nemá podle stěžovatele oporu v zákoně a představuje porušení zásady rovnosti (viz výše). Dále stěžovatel odkazuje na nález Ústavního soudu ze dne 16. 3. 2006, sp. zn. I. ÚS 664/03, ve kterém Ústavní soud konstatoval, že „*ústavně konformním výsledkem interpretace zákona č. 549/1991 Sb. však nemůže být taková interpretace, podle níž je účastník řízení povinen platit soudní poplatek za každé správní rozhodnutí, pokud jde o rozhodnutí, která jsou skutkově a právně zcela identická, týkají se týchž účastníků a jsou vydána též den stejným správním orgánem*“. Tento závěr Ústavního soudu je podle stěžovatele aplikovatelný i na projednávaný případ, neboť jednotlivá správní rozhodnutí žalovaného obsažená v „souhrnném“ správním rozhodnutí jsou skutkově a právně zcela identická (zpoplatnění provozování jedné sázkové hry na několika technických zařízeních v roce 2004), týkají se téhož účastníka (stěžovatele) a jsou vydána stejným správním orgánem (žalovaným).

V reakci na doplnění kasační stížnosti žalovaný polemizuje s rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 12. 2007, č. j. 2 Afs 88/2007 - 66, a uvádí, že vzhledem k tomu, že v působnosti žalovaného nebylo Ministerstvem financí vydáno povolení k provozování elektromechanických rulet delší než 5 let, by se dvoukolejnost vybírání poplatků projevila jen v nepatrné míře. Tento rozsudek Nejvyššího správního soudu však podle žalovaného nikterak nevyvrací závěr krajského soudu v projednávaném případě, že maximální limit 10 000 000 Kč se vztahuje na každé jednotlivé povolení sázkové hry. Pokud jde o rozdílný postup správních orgánů v případě vydávání povolení k provozování kurzových sázek a tzv. videoloterií, žalovaný konstatuje, že pokud měl stěžovatel proti činnosti Ministerstva financí výhrady, měl tuto

skutečnost namítnout v rámci opravných prostředků proti těmto rozhodnutím. Z rozdílného postupu Ministerstva financí podle stěžovatele rozhodně nelze dovozovat porušení čl. 1 ve spojení s čl. 26 a čl. 4 odst. 3 Listiny, a to z následujících důvodů: (1) vyměření správních poplatků je důsledkem podnikatelské činnosti provozovatelů sázkových her, kterou provozují na základě své vlastní vůle, přičemž finanční orgány je nijak neomezují na jejich právech svobodně podnikat či provozovat jinou hospodářskou činnost; a (2) finanční orgány postupují proti všem subjektům provozujícím loterie nebo sázkové hry v rámci své činnosti stejně. Co se týče nálezu Ústavního soudu ze dne 16. 3. 2006, sp. zn. I. ÚS 664/03, zmíněného stěžovatelem v doplnění kasační stížnosti, žalovaný je toho názoru, že tento nálezn není na projednávaný případ aplikovatelný, neboť se týká odlišné právní otázky. V tomto nálezu Ústavní soud řešil situaci, kdy Městský soud v Praze 75 z celkových 76 napadených daňových rozhodnutí vyloučil k samostatnému projednání přesto, že žalobce ve správní žalobě vyložil, že všechna rozhodnutí se týkají jediného obchodního případu a jediné budovy a mají zcela totožný skutkový i právní základ. Důsledkem tohoto vyloučení k samostatnému projednání byla podle žalovaného povinnost zaplatit 76 soudních poplatků v souhrnné výši 152 000 Kč namísto jediného soudního poplatku ve výši 2000 Kč. Tímto postupem bylo podle Ústavního soudu omezeno právo žalobce na přístup k soudu. Projednávaná věc se tedy od věci řešené Ústavním soudem ve výše zmíněném nálezu diametrálně liší. Konečně žalovaný poukazuje na skutečnost, že položky č. 21 písm. b) a d) sazebníku správních poplatků k novému zákonu o správních poplatcích jsou jediným případem, kdy se správní poplatek vyměřuje až po provedení úkonu, tj. po vydání povolení.

V druhém doplnění kasační stížnosti stěžovatel rozvinul dále svoji argumentaci ohledně rozdílného postupu finančních orgánů u vyměřování správních poplatků u kursových sázek a tzv. videoloterií na jedné straně, a elektromechanických rulet na straně druhé. Podle stěžovatele nemá tato rozdílná praxe oporu v zákoně a zakládá neodůvodněnou nerovnost mezi subjekty nacházejícími se ve srovnatelném postavení a je zneužívána finančními orgány v jeho neprospěch. K tomuto závěru se podle stěžovatele přiklonil i Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 22. 5. 2008, č. j. 9 Afs 195/2007 - 120, www.nssoud.cz.

Ke druhému doplnění kasační stížnosti se již žalovaný nevyjádřil.

III.

Právní hodnocení věci

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.). Pokud jde o námitky týkající se nepřezkoumatelnosti a vad řízení před správními orgány opírající se o § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s., stěžovatel tyto námitky neuplatnil v žalobě ani ve lhůtě pro podání žaloby (§ 71 odst. 2 s. ř. s.), s výjimkou námítky, podle níž žalovaný nevedl konkrétní ustanovení nového zákona o správních poplatcích, které by mu dávalo zákonnou oporu pro vyměření správních poplatků jednotlivě. Tyto zbývající námitky dle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. tedy stěžovatel neuplatnil (včasně) v řízení před krajským soudem, ač tak učinit mohl, a tudíž jsou tyto námitky podle § 104 odst. 4 s. ř. s. nepřipustné. Ve zbytku námitek je kasační stížnost přípustná.

III. a)

Otázka nicotnosti rozhodnutí žalovaného podle § 76 odst. 2 s. ř. s.

Jako první musel Nejvyšší správní soud posoudit námitku nicotnosti rozhodnutí žalovaného. Tato námitka sice nebyla vznesena v žalobě, nicméně k nicotnosti rozhodnutí správního orgánu je zdejší soud povinen přihlížet z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 s. ř. s., rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 7. 2005, č. j. 6 A 76/2001 - 96, publikovaný pod č. 793/2006 Sb. NSS).

Stěžovatel spatřuje nicotnost rozhodnutí žalovaného ve smyslu § 76 odst. 2 s. ř. s. v tom, že toto rozhodnutí nemá oporu v zákonné úpravě, která neumožňuje správním orgánům, aby v situacích, kdy mají v úmyslu vyměřit vícero daňových (poplatkových) povinností, vydaly namísto příslušného počtu správních rozhodnutí toliko jedno „souhrnné“ rozhodnutí jako v projednávaném případě. Takové rozhodnutí je podle stěžovatele paakt a nemůže vyvolat žádné právní účinky.

Žalovaný je naopak toho názoru, že jeho rozhodnutí není nicotné, neboť nesplňuje podmínky nicotnosti definované v judikatuře Nejvyššího správního soudu.

Nejvyšší správní soud v této kasační námitce přisvědčuje žalovanému. Nejvyšší správní soud definoval nicotnost následovně: „*Nicotným je správní akt, který trpí natolik intenzivními vadami (příklady viz výše), že jej vůbec za rozhodnutí ani považovat nelze. Tyto vady jsou natolik závažné, že způsobí faktickou neexistenci samotného správního aktu; za dané situace tu není tedy nic, co by mohlo zakládat jakákoliv práva či povinnosti subjektů.*“ (rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 7. 2005, č. j. 6 A 76/2001 - 96, publikovaný pod č. 793/2006 Sb. NSS, bod V). Jako příklad natolik intenzivních vad správního aktu, že zakládají jeho nicotnost, Nejvyšší správní soud v tomto rozsudku uvedl „*absolutní nedostatek pravomoci, absolutní nepřislusnost rozhodujícího správního orgánu (nikoliv však pouhý nedostatek funkční příslusnosti), zásadní nedostatky projevu vůle vykonavatele veřejné správy (absolutní nedostatek formy, neurčitost, nesmyslnost), požadavek plnění, které je trestné nebo absolutně nemožné, uložení povinnosti nebo založení práva něčemu, co v právním smyslu vůbec neexistuje (co není osobou v právním slova smyslu), nedostatek právního podkladu k vydání rozhodnutí (např. uložení povinnosti podle již zrušeného předpisu)*“.

Z tohoto výčtu je zřejmé, že ke shledání nicotnosti vedou pouze natolik intenzivní vady (*absolutní nedostatek pravomoci, absolutní nepřislusnost, zásadní nedostatky projevu vůle, požadavek absolutně nemožného plnění apod.*), že již vůbec nelze o správním aktu hovořit (viz Hendrych, D. a kol.: *Správní právo. Obecná část*. 5. vydání. C. H. Beck, Praha, 2003, str. 136-141 a str. 618-619 a zejména pozn. č. 63 na str. 618). Rozhodnutí žalovaného vady takové intenzity neobsahuje. Toto rozhodnutí vydal správní orgán, o jehož pravomoci a příslusnosti není pochyb, rozhodnutí je určité a odůvodněné a netrpí ani jinými natolik intenzivními vadami, které by mohly vést k prohlášení jeho nicotnosti. Při jeho vydání se žalovaný odvolal na starý i nový zákon o správních poplatcích a ani případný nesprávný výklad přechodných ustanovení nového zákona či nesprávný výklad zákonných ustanovení definujících předmět poplatku a tedy i případné nesprávné posouzení právní otázky, zda má být vyměřen jediný správní poplatek za určitou hru, či zda mají být poplatky vyměřovány za každé povolení, které bylo stěžovateli na provoz této hry vydáno (k čemuž se Nejvyšší správní soud vyjádří dále), či skutečnost, že žalovaný vyměřil vícero správních poplatků jediným správním rozhodnutím, by v daném případě nezpůsobovaly takové vady rozhodnutí žalovaného, jež by měly za následek jeho nicotnost.

III. b)

Nepřezkoumatelnost rozhodnutí žalovaného podle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.

Pokud jde o přípustnou stížní námitku vytýkající žalovanému, že neuvedl konkrétní ustanovení nového zákona o správních poplatcích, které by mu dávalo zákonnou oporu pro vyměření správních poplatků jednotlivě, neshledal ji Nejvyšší správní soud důvodnou. Je pravdou, že ve výroku žalobou napadeného rozhodnutí, se žalovaný odvolal pouze obecně na starý i nový zákon o správních poplatcích, v odůvodnění svého rozhodnutí však zcela srozumitelně vysvětlil, že vycházel z vyúčtování předloženého stěžovatelem, podle něhož bylo stěžovateli povoleno každé herní zařízení (175 ks elektromechanických rulet) samostatným rozhodnutím Ministerstva financí. Žalovaný poukázal na položku 20 písm. d) sazebníku správních poplatků ke sterému zákonu o správních poplatcích (k jehož použití v dané věci žalovaný dospěl na základě výkladu přechodných ustanovení nového zákona), přičemž měl za to, že předmětem poplatku dle cit. ustanovení je každé jednotlivé povolení sázkové hry podle zákona o loteriích s tím, že stejný princip platí i pro položku 21 písm. b) sazebníku k novému zákonu o správních poplatcích. Stížní námitka poukazující na nepřezkoumatelnost rozhodnutí žalovaného pro nesrozumitelnost v této otázce tedy nemůže uspět, jiná věc je, zda je tento závěr, k němuž žalovaný ve svém rozhodnutí dospěl a který posléze (pokud jde o nový zákon o správních poplatcích) aproboval krajský soud, také správný. To je předmětem dalšího posouzení Nejvyššího správního soudu.

III. c)

Námitky podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

Stěžovatel shledává nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. v tom, že krajský soud se ve svém rozsudku nevyjádřil k žalobní námitce brojící proti rozdílnému postupu správních orgánů v případě vyměřování správních poplatků za provozování kurzových sázek na jedné straně, a v případě vyměřování správních poplatků za provozování elektromechanických rulet na straně druhé.

Nejvyšší správní soud neshledává ani tuto námitku stěžovatele důvodnou. Stěžovatel uvedl v relevantní části žaloby následující: „*Původní zákon [tj. starý zákon o správních poplatcích] nabyl účinnosti k 1. 1. 1993 s tím, že od roku 1995 sazebník k původnímu zákonu zavedl také limit 10 000 000 Kč na správní poplatek v případě kurzových sázek a loterií. Přestože tento limit neexistoval před přijetím původního zákona, dle doložitelné praxe Ministerstva financí žádný z daňových subjektů, který měl povolení vydané před rokem 1993, neplatil v následujících letech od roku 1995 více jak 10 000 000 Kč. K tomuto lze doložit, že do roku 2005 se správní poplatky za předcházející období vypočítávaly ze součtu výnosů všech sázkových zařízení, která byla na základě povolení v rozhodném kalendářním roce v provozu, a to dle ... § 6 odst. 2 zákona č. 368/92 Sb., o správních poplatcích.*“

Jedná se tedy o velmi obecně formulovaná tvrzení, navíc nepodložená žádnými konkrétními příklady z praxe Ministerstva financí. Stěžovatel sice tvrdil, že jím uvedená tvrzení „*lze doložit*“, nicméně tak neučinil. Veškeré konkrétní údaje o rozdílném zacházení ze strany Ministerstva financí stěžovatel uvedl až v kasační stížnosti, resp. v jejích doplněních, a tudíž se k nim krajský soud v žádném případě nemohl vyjádřit. Stejně tak nenavrhol provedení žádných důkazů k prokázání svého tvrzení [§ 71 odst. 1 písm. e) s. ř. s. ve spojení s § 52 s. ř. s.]. V případě, že se v řízení před krajským soudem neprovádí dokazování, je podkladem rozhodnutí krajského soudu žaloba, vyjádření žalovaného k žalobě a obsah správního spisu (rozsudek

Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 12. 2007, č. j. 2 Afs 13/2007 - 73, www.nssoud.cz). Z tvrzení uvedeného v žalobě, že „*dle doložitelné praxe Ministerstva financí žádný z daňových subjektů, který měl povolení vydané před rokem 1993, neplatil v následujících letech od roku 1995 více jak 10 000 000 Kč*“ lze ale jen těžko dovodit, v čem spočívá diskriminace provozovatelů elektromechanických rulet oproti provozovatelům kursových sázek, neboť ze skutečnosti, že „*žádný z daňových subjektů, který měl povolení vydané před rokem 1993, neplatil v následujících letech od roku 1995 více jak 10 000 000 Kč*“, samo o sobě ještě nevyplývá, že by praxe Ministerstva financí při vydávání povolení k provozování kursových sázek (u kterých platil podle starého zákona o správních poplatcích limit 10 000 000 Kč) byla odlišná než u vydávání povolení k provozování elektromechanických rulet, ani že výklad Ministerstva financí byl takový, že limit 10 000 000 Kč se vztahoval ke správnímu poplatku za provozování veškerých sázkových zařízení k téže hře v daném roce, a nikoliv za každé jednotlivé povolení.

Ohledně postupu (tj. diskriminačního zacházení) Ministerstva financí po nabytí účinnosti nového zákona o správních poplatcích (který je podle stěžovatele na projednávaný případ aplikovatelný) pak stěžovatel v žalobě neuvádí nic. Relevantní údaje uvedl stěžovatel opět až v kasační stížnosti. Totéž platí obdobně pro tvrzení, že „*do roku 2005 se správní poplatky za předcházející období vypočítávaly ze součtu výnosů všech sázkových zařízení, která byla na základě povolení v rozhodném kalendářním roce v provozu*“, ze kterého opět nevyplývá, že po roce 2005 (kdy se na základě nového zákona o správních poplatcích limit 10 000 000 Kč začal vztahovat i na jiné sázkové hry podle § 50 odst. 3 zákona o loteriích) docházelo k diskriminaci stěžovatele oproti provozovatelům jiných sázkových her zahrnutých v položce č. 21 písm. b) sazebníku správních poplatků k novému zákonu o správních poplatcích.

Za těchto okolností nebyl krajský soud povinen výše uvedený úryvek textu kasační stížnosti vnímat jako samostatnou námitku (tvrzení o diskriminaci ze strany Ministerstva financí slouží primárně na podporu jiné žalobní námitky stěžovatele, podle níž se správní poplatek nevyměřuje za vydání jednotlivých povolení k provozování sázkových her, nýbrž za provozování určité sázkové hry za daný kalendářní rok bez ohledu na počet vydaných povolení) ani se k tvrzené diskriminaci ze strany Ministerstva financí vyjadřovat, neboť stěžovatel v *žalobě* uvedl pouze vágní a neurčitá tvrzení, jimiž se nebylo nutné zabývat.

III. d)

Námítky týkající se nesprávného právního posouzení krajským soudem podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

Stěžovatel v rámci důvodů dle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. uvádí dvě námítky. Za první, stěžovatel namítá, že maximální limit 10 000 000 Kč stanovený v položce č. 21 písm. b) sazebníku správních poplatků k novému zákonu o správních poplatcích se vztahuje na rozdíl mezi celkovým příjmem (vsazenými částkami) z příslušné hry a celkovým součtem výplat výher z příslušné hry, a nikoliv na rozdíl mezi příjmy a výplatami u *jednotlivých* povolení k provozování téže sázkové hry. Svůj výklad stěžovatel podpořil rozhodovací praxí Ministerstva financí u jiných sázkových her spadajících pod položku 21 písm. b) sazebníku správních poplatků a argumentací opírající se o čl. 1 ve spojení s čl. 26 Listiny a rovněž o čl. 4 odst. 3 Listiny.

Za druhé, krajský soud měl podle stěžovatele rozhodnutí žalovaného zrušit už jen z toho důvodu, že žalovaný aplikoval nesprávnou právní normu (starý zákon o správních poplatcích), a tím, že tak krajský soud neučinil, porušil zásadu, podle níž správní soud nemůže úvahu správního orgánu nahradit svou vlastní, přičemž se vzhledem k rozdílné rozhodovací praxi jiných správních soudů dopustil též porušení zásady rovnosti zakotvené v čl. 1 Listiny.

III. d) (i)

Nejvyšší správní soud považuje za nutné vyjádřit se nejprve k otázce, zda-li se má na projednávaný případ aplikovat starý, nebo nový zákon o správních poplatcích, jakkoli proti závěru krajského soudu v této otázce stěžovatel nebrojí, neboť závěry vyplývající z posouzení této otázky jsou zásadní i pro kasační námitky vznesené samotným stěžovatelem.

Tuto otázku řešil Nejvyšší správní soud již ve svých 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, oba www.nssoud.cz. V prvním z výše jmenovaných rozsudků Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že řízením ve smyslu § 11 nového zákona o správních poplatcích je poplatkové řízení za určitý kalendářní rok, a nikoliv řízení povolovací.

Nejvyšší správní soud odůvodnil svůj závěr následovně: „*Smyslem tohoto přechodného ustanovení, jakož i obdobných přechodných ustanovení v procesních předpisech obecně, je zajistit, aby se již započatá řízení dokončila podle stávajících předpisů. To 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, které by jinak mohly v souvislosti se změnou úpravy v zahájeném řízení nastat.*

V daném případě je řízením ve smyslu § 11 zákona o správních poplatcích nepochybně poplatkové řízení za určitý kalendářní rok. Opačný výklad by odporoval výše nastíněnému smyslu přechodného ustanovení. Větu „Bylo-li řízení ve věci předmětu poplatku zahájeno přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, vybere se poplatek podle dosavadních právních předpisů (...)“ je tedy třeba interpretovat tak, že dopadá na situace, kdy bylo před účinností zákona o správních poplatcích zahájeno řízení o vyměření poplatku. Nedopadá naopak na případy, kdy bylo před účinností zahájeno řízení povolovací. To by podle názoru Nejvyššího správního soudu postrádalo jakýkoliv rozumný důvod.

Povolovací řízení bylo navíc skončeno dnem právní moci rozhodnutí, jímž se povolení vydává. Při racionální interpretaci tak nemůže být za řízení ve smyslu tohoto ustanovení považováno řízení povolovací.

Nejvyšší správní soud tedy souhlasí s odůvodněním napadeného rozsudku krajského soudu, podle něhož není zaplatňován 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 je tak podle zdejšího soudu okamžik zahájení poplatkového řízení za určitý kalendářní rok, a nikoliv okamžik zahájení řízení ve věci vydání povolení. To lze, jak činí i krajský soud, doložit i tím, že výše poplatku se odvíjí od vsazených částek a vyplácených výber za ten který rok. Řízení ve věci poplatku, jehož předmětem je povolení, tak může být zahájeno až předložení vyúčtování za příslušný rok. Pokud by byla interpretace stěžovatele správná, nedávalo by smysl, aby byl poplatek vybírán každoročně.“

Tuto argumentaci Nejvyšší správní soud dále rozvedl v rozsudku ze dne 22. 5. 2008, č. j. 9 Afs 195/2007 - 120, www.nssoud.cz, ve které poukázal na důvodovou zprávu k novému zákonu o správních poplatcích, jež zdůrazňuje daňový charakter poplatků zahrnutých pod položku č. 21 sazebníku správních poplatků k novému zákonu o správních poplatcích. Nejvyšší správní soud k tomu uvedl, že „*pokud byl tedy poplatek daňového charakteru zákonem stanoven se zavedením maximálního limitu poplatkové povinnosti, pak platí pro všechna řízení dle zákona o správních poplatcích zahájená po účinnosti této změny. Skutečnost, že v průběhu legislativního procesu došlo oproti původnímu vládnímu záměru navrhované úpravy k rozšíření tohoto maximálního limitu (i na provozování her povolovaných dle ustanovení § 50 odst. 3 zákona o loteriích - ve věci vedené pod sp. zn.*

9 Afs 195/2007 šlo rovněž o elektronickou ruletu), *neopravňuje stěžovatele k výkladu, který bez jakéhokoli rozumného důvodu znevýhodňuje skupinu na trhu ve stejném oboru činnosti a se stejným oprávněním, avšak z časového hlediska děle podnikajících osob. Z principu rovnosti se totiž podává, že pokud má mít určitá skupina osob totožnou povinnost jako jiná skupina osob, odlišujíc se od původní skupiny pouze časovým momentem vydání příslušného povolení dle zákona o loteriích - tj. „povinnost zaplatit poplatek daňového charakteru“, čímž se u obou skupin zmenší jejich majetková sféra - nelze shledat žádný důvod, který by byl způsobilý odůvodnit nerovnost v přístupu k těmto dvěma skupinám podnikajících subjektů. Z postulátu rovnosti sice nevyplývá požadavek obecné rovnosti každého s každým, plyne z něj však požadavek, aby právo bezdůvodně nezvýhodňovalo ani neznevýhodňovalo jedny před druhými. V daném případě je nesporné, že požadavek poskytnutí stejných práv za stejných podmínek bez neodůvodněných rozdílů výkladem stěžovatele respektován není, neboť stěžovatel bez akceptovatelných důvodů výrazně znevýhodnil jednu skupinu ve stejném oboru činnosti a se stejným oprávněním podnikajících subjektů“.*

Nejvyšší správní soud tedy dospěl ve své dosavadní judikatuře k závěru, že řízením ve smyslu § 11 nového zákona o správních poplatcích je poplatkové (vyměřovací) řízení za určitý kalendářní rok, a nikoliv řízení povolovací. Nejvyšší správní soud nevidí v projednávané věci žádný důvod pro to, aby se od této judikatury odchýlil. Krajský soud tedy vyložil § 11 nového zákona o správních poplatcích správně, když na projednávanou věc aplikoval nový zákon o správních poplatcích, neboť stěžovatel předložil vyúčtování elektromechanických rulet, jímž bylo dané vyměřovací řízení zahájeno, dne 28. 2. 2005, tj. až po účinnosti nového zákona o správních poplatcích (jež nastala dne 16. 1. 2005).

III. d) (ii)

Pokud jde o první námitku stěžovatele, krajský soud dospěl k závěru, že roční správní poplatek ve výši stanovené v položce č. 21 písm. b) sazebníku správních poplatků k novému zákonu o správních poplatcích je třeba vyměřit za každé jednotlivé povolení. Krajský soud tento závěr odůvodnil tím, že zákon nestanoví, že by se v případě, kdy je ve prospěch jednoho provozovatele vydáno více povolení, měla výše poplatků za jednotlivá povolení počítat do maximálního limitu 10 000 000 Kč.

Klíčovou otázkou tedy není výklad § 11 nového zákona o správních poplatcích, ale výklad položky č. 21 písm. b) sazebníku správních poplatků k tomuto zákonu. Tato otázka nebyla explicitně předmětem posouzení ze strany Nejvyššího správního soudu ve výše citovaných rozsudcích sp. zn. 2 Afs 88/2007 a 9 Afs 195/2007, jak tvrdí stěžovatel (rozsudek ve věci sp. zn. 9 Afs 195/2007 řešil otázku diskriminace subjektů podnikajících ve *stejném* oboru činnosti a se *stejným* oprávněním, avšak z časového hlediska děle podnikajících).

Položka č. 21 písm. b) sazebníku správních poplatků k novému zákonu o správních poplatcích zní následovně: „*Vydání povolení číselné loterie podle § 2 písm. c) zákona, sázkové hry podle § 2 písm. f) zákona, sázkové hry podle § 2 písm. h) zákona, sázkové hry podle § 2 písm. j) zákona, sázkové hry podle § 2 písm. k) zákona, nebo loterie a jiné podobné hry podle § 50 odst. 3 zákona za každý rok 10%, nejméně Kč 1500 nejvýše Kč 10 000 000.*“

Bod 2 a 3 poznámek k této položce pak stanoví:

„2. Základem poplatku podle písmen b) a d) této položky je rozdíl mezi vsazenými částkami a výhrami vyplacenými sázejícím.“

3. Poplatek podle písmen b) a d) této položky vyměřuje územní finanční orgán s přihlédnutím k podmínkám uvedeným ve vydaném povolení.“

Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že výklad krajského soudu je nesprávný, a to z následujících důvodů.

Pro posouzení dané právní otázky je nutno si v prvé řadě ujasnit, co je v daném případě předmětem poplatku, jeho základem a jeho sazbou. Předmět správních poplatků je obecně definován v § 2 odst. 1 nového zákona o správních poplatcích jako „*správní řízení upravené zvláštním právním předpisem a další činnost správního úřadu související s výkonem státní správy*“, přičemž pro tuto zpoplatňovanou činnost správního orgánu citované ustanovení zavádí legislativní zkratku „úkon“. Jednotlivé úkony správních orgánů podléhající zpoplatnění jsou pak definovány v sazebníku správních poplatků, kde je také ke každému z těchto úkonů přiřazena sazba poplatku, a pokud není stanovena pevnou částkou, ale procentem, též základ poplatku, od něhož se sazba odvíjí.

V položce č. 21 písm. b) sazebníku správních poplatků k novému zákonu o správních poplatcích je jako zpoplatňovaný úkon (předmět poplatku) uvedeno mj. *vydání povolení loterie a jiné podobné hry podle § 50 odst. 3 zákona o loteriích za každý rok*, přičemž základem poplatku je dle poznámky č. 2 k dané položce sazebníku *rozdíl mezi vsazenými částkami a výhrami vyplacenými sázejícím*, sazbou pak 10% z uvedeného základu, nejméně však 1500 Kč a nejvýše 10 000 000 Kč.

Již z formulace „*vydání povolení (...) hry za každý rok*“ je zřejmá rozpornost definice předmětu správního poplatku, tj. zpoplatňovaného úkonu správního orgánu v daném případě. Tento rozpor má svou příčinu v dosti „neústrojném“ zařazení daného poplatku do zákona o správních poplatcích, kam se svou povahou nehodí, neboť narozdíl od jiných správních poplatků, poplatky týkající se loterií a jiných podobných her se odvíjejí nikoliv přímo od úkonu správního orgánu spočívajícího ve vydání povolení na danou hru, ale od výtěžku provozovatele z této hry (k tomu srov. výše citovaný rozsudek ze dne 22. 5. 2008, č. j. 9 Afs 195/2007 - 120, i samotnou důvodovou zprávu k novému zákonu o správních poplatcích, která v této souvislosti hovoří o „daňových poplatcích“). Základ poplatku tak, jak je zákonem definován, tj. rozdíl mezi vsazenými částkami a vyplacenými výhrami, jakoby neměl žádnou přímou souvislost s předmětem poplatku, pokud by jím bylo toliko vydání povolení na danou hru, tento deficit se tedy zákonodárce snažil „dohnat“ dodatkem „*za každý rok*“. Taková definice předmětu poplatku však ve svém doslovném znění nedává žádný smysl, je třeba ji tedy interpretovat tak, jak již činila dosavadní výše citovaná judikatura, že předmětem poplatku je *trvání povolení dané hry v každém kalendářním roce*. Zároveň však zdejší soud plně souhlasí se stěžovatelem, že fakticky je předmětem zpoplatnění nikoliv činnost správního orgánu, jak je tomu u ostatních správních poplatků, ale samotné provozování loterií a jiných her, resp. výnos z této činnosti za příslušný kalendářní rok, a to vedle ostatních daní a veřejnoprávních poplatků, jimž je uvedena činnost podrobena. Je třeba zdůraznit, že Nejvyšší správní soud vůbec nepochybuje o racionálních (z ústavního hlediska legitimních) důvodech, které vedly zákonodárce k tomu, že podrobil provozování loterií a jiných podobných her neporovnatelně vyšší míře zpoplatnění (zdanění) než jiné druhy podnikatelské činnosti, a to vzhledem k velmi problematickým následkům, které uvedená činnost pro společnost přináší. Nevhodný je ovšem způsob, kterým tak učinil, když k tomuto zpoplatnění použil mj. zákon o správních poplatcích, kde ovšem předmětem poplatku má být činnost správního orgánu (tj. výkon veřejné správy), nikoliv činnost provozovatele loterie či jiné podobné hry. Z této systémové vady a z ní vycházející rozporné definice předmětu poplatku se pak odvíjejí veškeré interpretační potíže, ať již se týkají rozhranění časové působnosti starého a nového zákona o správních poplatcích či otázky, zda se provozovateli hry vyměřuje poplatek zvlášť z ročního výnosu z každé provozovny či zařízení k provozování hry, na které mu bylo vydáno příslušné povolení, či dohromady z celkového ročního výnosu z dané hry bez ohledu na počet vydaných povolení.

Pro zodpovězení dané otázky je tedy třeba vycházet ze zvláštní povahy položky č. 21 písm. b) sazebníku správních poplatků, která musí být považována za *lex specialis* vůči obecné definici předmětu správních poplatků uvedené v § 2 odst. 1 zákona. Je-li tedy předmětem poplatku *trvání povolení loterie nebo jiné podobné hry v každém kalendářním roce*, pak musí být podle názoru Nejvyššího správního soudu základ daného poplatku stanoven podle ročního výtěžku z této *povolené hry* jako takové, bez ohledu na to, zda k *povolení této hry* došlo jedním, či několika správními akty. Loterií nebo jinou podobnou hrou se dle § 1 odst. 1 zákona o loteriích „*rozumí hra, již se účastní dobrovolně každá fyzická osoba, která zaplatí vklad (sázku), jehož návratnost se účastníkovi nezaručuje. O výhře nebo prohře rozhoduje náhoda nebo předem neznámá okolnost nebo událost uvedená provozovatelem v předem stanovených herních podmínkách (dále jen „herní plán“.) Nezáleží přitom na tom, provádí-li se hra pomocí mechanických, elektronickomechanických, elektronických nebo obdobných zařízení*“. Podle § 4 odst. 1 zákona o loteriích „*loterie a jiné podobné hry mohou být provozovány pouze na základě povolení vydaného příslušným orgánem*“. Podle § 50 odst. 3 zákona o loteriích může Ministerstvo financí „*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*“. Podle § 43 odst. 5 zákona o loteriích „*orgán, který loterii nebo jinou podobnou hru povolil, může a) v povolení stanovit bližší podmínky, vyžaduje-li to řádné provozování loterie nebo jiné podobné hry, b) již vydané povolení doplnit nebo změnit, vyžaduje-li to řádné provozování loterie nebo jiné podobné hry nebo veřejný zájem*“. I zákon o loteriích, na nějž citované ustanovení zákona o správních poplatcích, pokud jde o terminologii, navazuje, tedy vyžaduje povolení na určitou hru jako takovou, bez ohledu na to, na kolika zařízeních či v kolika provozovnách je tato hra provozována. Jiná věc je, že předmětem pozornosti povolovacího orgánu jsou také podmínky, za nichž je hra provozována v určitém místě či na určitém zařízení, změna těchto podmínek způsobená rozšířením počtu provozoven či zařízení by však dle názoru Nejvyššího správního soudu měla zpravidla odůvodňovat toliko doplnění či změnu již vydaného povolení, nikoliv potřebu vydat povolení nové.

Nejvyšší správní soud má tedy za to, že poplatek je nutno vyměřit vždy za určitou povolenou hru bez ohledu na to, v kolika provozovnách či zařízeních je tato hra provozována a na základě kolika povolení je tato hra provozována, pokud se stále jedná o tutéž hru. Pro tento výklad svědčí také čl. 11 odst. 5 Listiny, 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 neoponechával 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, a to zvláště za situace, pokud by praxe povolujícího orgánu, tj. Ministerstva financí, byla skutečně v tomto ohledu arbitrární a tudíž v konečném důsledku diskriminující, jak tvrdil stěžovatel. Nejvyšší správní soud se tak ztotožňuje s rozsudkem Městského soudu v Praze ze dne 30. 5. 2006, č. j. 5 Ca 30/2006 - 66 (jehož se dovolával stěžovatel a jenž byl předmětem přezkumu Nejvyššího správního soudu právě ve věci sp. zn. 9 Afs 195/2007), ve kterém dospěl městský soud mj. k závěru, podle něhož „*nelze akceptovat skutečnost, že výše správního poplatku by měla odviset od rozdílného způsobu rozhodování při vydávání povolení, kdy v některých případech jsou vydávána jednotlivá samostatná povolení (jako v případě stěžovatele), zatímco v případě jiném je doplňováno jediné vydané povolení (případ Fortuny a. s.); není-li tento postup, jak potvrzuje i žalovaný, podložen zákonem*“.

Z této analýzy je zřejmé, 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 *těžké sázkové hry*. Opačný výklad, jak již bylo řečeno, by ponechával prostor pro libovůli při vyměřování celkové výše správních poplatků, což nelze s odkazem na čl. 11 odst. 5 Listiny ve spojení s čl. 2 odst. 3 Ústavy České republiky a jemu korespondujícím čl. 2 odst. 2 Listiny připustit (obdobně viz nálezy Ústavního soudu České republiky ze dne 18. 9. 1996, sp. zn. II. ÚS 186/95, publ. pod č. 83/1996 Sb. ÚS). To rovněž znamená, že také podmínky uvedené ve vydaném povolení [viz bod 3. k položce č. 21 písm. b) sazebníku správních poplatků k novému zákonu o správních poplatcích] mohou mít snad vliv na některé technické otázky spojené s vyměřením poplatku u konkrétní hry, nikoliv však na samotnou výši poplatku.

Lze tedy shrnout, že uvedená kasační námitka je důvodná. Zároveň je třeba konstatovat, že správní spis, jak byl předložen Nejvyššímu správnímu soudu, neobsahuje dostatečné podklady pro posouzení, zda v daném případě všech 175 zařízení, na jejichž provozování bylo stěžovateli vydáno 175 povolení a za něž žalovaný vyměřil 175 samostatných správních poplatků, skutečně představuje z hlediska zákona o loteriích (a tudíž i zákona o správních poplatcích) jedinou hru (tj. elektromechanickou ruletu), či zda se ve skutečnosti jedná o více navzájem se odlišujících her, případně jaký byl počet těchto povolených her provozovaných stěžovatelem v roce 2004. Toto posouzení tedy bude úkolem správních orgánů v dalším řízení.

III. d) (iii)

Stěžovatel byl tedy úspěšný se svou kasační námitkou brojící proti nesprávnému výkladu položky č. 21 písm. b) sazebníku správních poplatků k novému zákonu o správních poplatcích. Nejvyšší správní soud tudíž nepovažuje za nutné vyjadřovat se ke zbývajícím kasačním námitkám či argumentům stěžovatele, které nebyly posouzeny výše, neboť pouze doplňovaly zmíněnou stěžejní kasační námitku a v situaci, kdy stěžovatel s touto stěžejní námitkou uspěl, by jejich posouzení na další průběh řízení před krajským soudem ani před správními orgány nemělo žádný vliv.

IV.

Shrnutí a náklady řízení

Nejvyšší správní soud tedy neshledal takové vady žalobou napadeného správního rozhodnutí, které by způsobovaly jeho nicotnost, neshledal důvodnou ani stížní námitku vytykající rozhodnutí žalovaného jeho nepřezkoumatelnost pro nesrozumitelnost. Nejvyšší správní soud ovšem naproti tomu dospěl k závěru, že krajský soud, potažmo žalovaný nesprávně posoudili právní otázku, zda je předmětem samostatného 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. Nejvyšší správní soud zastává názor, že poplatek je nutno vyměřit vždy za určitou povolenou hru bez ohledu na to, v kolika provozovnách či zařízeních je tato hra provozována a na základě kolika povolení je tato hra provozována, pokud se stále jedná o tutéž hru.

Nejvyšší správní soud tedy shledal kasační stížnost důvodnou, nezbývá mu tedy, než v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. rozsudek krajského soudu zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení. V něm bude Krajský soud v Plzni 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 ě n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 12. prosince 2008

JUDr. Lenka Matyášová, Ph.D.
předsedkyně senátu