



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jaroslava Hubáčka a soudců Mgr. Petry Weissové a JUDr. Tomáše Foltase v právní věci žalobkyně: **SLOT Group a. s.**, se sídlem Jáchymovská 142, Karlovy Vary, IČ: 62741560, zastoupena Mgr. Alešem Smetankou, advokátem, advokátní kancelář Kocián, Šolc, Balaščík, s. r. o., se sídlem, Jungmannova 745/24, Praha 1 proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 13. 5. 2015, č. j. 9 Af 69/2011 - 53,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Včas podanou kasační stížností se žalobkyně domáhá zrušení rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 13. 5. 2015, č. j. 9 Af 69/2011 - 53 (dále jen „napadený rozsudek“), kterým byla zamítnuta její žaloba proti rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu ze dne 21. 10. 2011, č. j. 12387/11-1400-102653 (dále jen „napadené rozhodnutí“).

Městský soud v Praze (dále jen „městský soud“) v napadeném rozsudku neshledal za důvodný žádný z uplatněných žalobních bodů. Nepřisvědčil žalobkyni, že napadené rozhodnutí je nepřezkoumatelné a protiústavní. Na rozdíl od žalobkyně má za to, že Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu (dále jen „finanční ředitelství“) se při svém rozhodování řídilo předchozím závazným právním názorem městského soudu vysloveným v rozsudku sp. zn. 9 Ca 464/2008 ohledně předmětu správního poplatku se sázkové hry American Roulette (dále jen „sázková hra“) za kalendářní rok 2006. Tento poplatek vyměřilo za provozování konkrétního typu hry v daném kalendářním roce, resp. za trvání povolení sázkové hry, bez ohledu na počet vydaných povolení Ministerstvem financí pro provoz této sázkové hry v určitém místě. Za základ vzalo rozdíl mezi celkovou výší vsazených částek a výher vyplacených sázejícími, který doložila žalobkyně dne 28. 2. 2007 ve výši 339.840.830 Kč a podle položky 21 písm. b) Sazebníku správních poplatků, který je přílohou zákona č. 634/2004 Sb., o správních

poplatcích (dále jen „zákon o správních poplatcích“), stanovilo správní poplatek v maximální možné výši 10.000.000 Kč. Pokud žalobkyně zpochybňuje výši takto stanovené poplatkové povinnosti vzhledem k předmětu řízení podle platebního výměru č. j. FÚ 1-71/2842/07/Vod., kterým měl být základ poplatku vztažen k sázkové hře na zařízení v jedné provozovně na adrese Libušská 319, Praha 4, a tedy poplatková povinnost měla být stanovena pouze ve výši 517.832 Kč, není tento názor správný. Podle městského soudu byla povinnost k úhradě správního poplatku z uvedené sázkové hry za rok 2006 uložena platebním výměrem vydaným Finančním úřadem pro Prahu 1 (dále jen „finanční úřad“), č. j. FÚ 1-71/2842/07/Vod., změněným finančním ředitelstvím, naopak dříve finančním úřadem vydaných dalších 41 platebních výměrů bylo zrušeno a řízení o nich bylo zastaveno, stejně jako v případě dalších 164 (62+102) platebních výměrů vydaných k vyměření správních poplatků z téže sázkové hry v jiných řízeních. K tomu finanční ředitelství přistoupilo v návaznosti na změnu názoru správních soudů na předmět správního poplatku ze sázkových a loterijních her. Finanční ředitelství tedy podle městského soudu postupovalo správně, pokud nezrušilo všechny dříve vydané platební výměry a změnou provedenou v napadeném rozhodnutí učinilo právním titulem k poplatkové povinnosti jediný platební výměr, v němž jednak navýšilo částku správního poplatku do limitní výše 10.000.000 Kč a jednak upřesnulo, za jakou sázkovou hru (American Roulette) se správní poplatek v roce 2006 vyměřuje, když současně bylo třeba respektovat pravidlo odvolacího řízení, že při zrušení platebních výměrů již nelze daň (poplatek) vyměřit. Předmětem řízení před finančním úřadem byl správní poplatek z uvedené sázkové hry a finanční ředitelství postupem podle § 116 odst. 1 písm. a) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“) odstranilo vázanost platebního výměru na dílčí povolení Ministerstva financí vydané na zařízení pro sázkovou hru v určité provozovně a naopak změnou výroku vztáhlo správní poplatek pouze k určité sázkové hře, potažmo k trvání jejího povolení v roce 2006. Za základ poplatku vzalo částku sdělenou žalobkyní ve vyúčtování ze dne 28. 2. 2007 ve výši 339.840.830 Kč a správní poplatek proto určilo v maximální zákonem stanovené výši. Jiný judikатурní náhled na předmět správního poplatku správními soudy podle městského soudu nezbavoval žalobkyni poplatkové povinnosti z celé sázkové hry, nýbrž vedl ke snížení poplatkové povinnosti do zákonného limitu 10.000.000 Kč. Proto podle městského soudu nebyl platební výměr po změně provedené finančním ředitelstvím v rozporu se zákonem, ani s ústavními principy ochrany vlastnického práva, práva vlastnit majetek a nedošlo jím ani k porušení principu ukládat povinnosti toliko na základě zákona a v jeho mezích.

Podle městského soudu nedošlo ze strany finančního ředitelství ani k nesprávné aplikaci daňového řádu, jak také žalobkyně namítala s tvrzením, že ve změněném platebním výměru došlo ke změně předmětu řízení nad jeho původní rámec. Finanční ředitelství přehodnotilo předmět řízení dle hmotněprávního stanoviska správních soudů a tato změna nebyla podle městského soudu na úkor procesních práv žalobkyně, naopak tuto změnu procesního postupu mohla žalobkyně předvídat, jelikož vyplynula z rozsudku městského soudu vydaného ve věci sp. zn. 9 Ca 464/2008, jehož závěry bylo finanční ředitelství vázáno. Předmět řízení souvisí s hmotněprávním posouzením předmětu poplatku a změna náhledu na tento předmět správního poplatku byla učiněna právě k dřívějším námitkám žalobkyně, tedy v její prospěch.

Za nedůvodnou shledal městský soud i námitku, že finanční ředitelství rozhodlo v rozporu s překážkou litispendence, resp. rei iudicatae. Finanční ředitelství napadeným rozhodnutím zrušilo 41 platebních výměrů vydaných finančním úřadem a řízení zastavilo a ponechalo v platnosti jen jeden, který změnilo (jak z hlediska předmětu poplatku, tak i z hlediska výše poplatkové povinnosti). Kromě toho před vydáním napadeného rozhodnutí v roce 2010 zrušilo dalších 164 (62+102) dílčích platebních výměrů vydaných k jednotlivým povolením pro provozování sázkové hry v konkrétních provozovnách. Proto vydání napadeného rozhodnutí, jímž jediný nezrušený platební výměr finanční ředitelství změnilo, nebránila překážka

pokračování

litispendence, ani věci pravomocně rozhodnuté, jelikož tato změna platební výměru vyplynula ze změny právního náhledu na předmět správního poplatku. Právní názor žalobkyně, že v důsledku zrušení 205 (62+102+41) platebních výměrů nelze již poplatkovou povinnost ve zbývajícím platebním výměru vyměřit, není správným, jelikož je odvozen od chybně posuzovaného předmětu správního poplatku uplatňovaného v předchozí praxi finanční ředitelství, resp. finančního úřadu, proti níž dříve sama žalobkyně úspěšně brojila.

Městský soud tedy uzavřel, že finanční ředitelství rozhodovalo v souladu se skutečným i právním stavem, a proto neporušilo zásadu legální licence, tj. zásadu uplatňovat státní moc v případech, mezích a způsoby stanovenými zákonem (čl. 2 odst. 3 Ústavy a čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod), jak také namítala žalobkyně.

Nakonec městský soud podotkl, že námitka týkající se absence uvedení vyměřovacího základu v platebním výměru byla uplatněna teprve po zákonem stanovené lhůtě k podání žaloby. Přesto vyjádřil městský soud názor i k této námitce a uzavřel, že vyměřovací základ v napadeném rozhodnutí uveden byl, a jeho výše byla doložena samotnou žalobkyní. Proto městský soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.

Proti napadenému rozsudku podala žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) kasační stížnost z důvodu tvrzené nezákonnosti dle § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“). Nezákonnost spočívá v nesprávném posouzení skutečnosti, že finanční ředitelství rozhodlo nad rámec předmětu zbylého (nezastaveného) poplatkového řízení; že rozhodlo v rozporu s překážkou litispendence a rei iudicatae; že porušilo zásadu legality a že byla nesprávně vyhodnocena i otázka absence vyměřovacího základu poplatku v napadeném rozhodnutí i platebním výměru. Dále stěžovatelka uplatňuje i kasační důvod dle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s., tedy tvrdí vady řízení spočívající v tom, že skutková podstata, z níž finanční ředitelství v napadeném rozhodnutí vycházelo, nemá oporu ve spisu a že byl zásadním způsobem porušen zákon o řízení před správním orgánem a napadené rozhodnutí bylo nepřezkoumatelné, aniž městský soud pro tyto důvodně vytýkané vady napadené rozhodnutí zrušil.

Stěžovatelka předně v kasační stížnosti shrnuje postup finančních orgánů při vyměrování správních poplatků v letech 2003 - 2005. Dále podrobně popisuje způsob, jakým v jejím případě postupoval finanční úřad při vyměření správního poplatku za provozování sázkové hry v roce 2006, který vyústil ve vydání celkem 206 platebních výměrů a poté i napadeného rozhodnutí finančního ředitelství. Následně již poukazuje na vady napadeného rozsudku spočívající v nesprávném posouzení žalobních námitek. Žalobní body stručně rekapituluje, jelikož má za to, že odůvodnění napadeného rozsudku se s podstatou uplatněných žalobních námitek rozchází. Stěžovatelka nesouhlasí se závěrem městského soudu, že podstatou věci je spor o předmět správního poplatku, jak v napadeném rozsudku dovodil, nýbrž spor byl vyvolán a jeho podstatou jsou důsledky účelového procesního postupu finančních orgánů obou stupňů, které se v rozporu se svou předchozí praxí a bez opory v platné právní úpravě snažily obejít zákon o správních poplatcích stanovující limit pro správní poplatek ve výši 10.000.000 Kč vyměrováním stovek samostatných dílčích správních poplatků. Stěžovatelka se tak pouze domáhá dodržení procesních pravidel a předpisů ze strany finančních orgánů obou stupňů a toho, aby nenesla negativní důsledky jejich nezákonného postupu při opakovaném rozhodování o vyměření správních poplatků. Poukazuje na skutečnost, že práva a právem chráněné zájmy daňových subjektů mají přednost před zájmem státu na vybírání daní a poplatků, jak vyplývá z nálezů Ústavního soudu ze dne 6. 12. 2006, sp. zn. IV. ÚS 48/05.

Podle stěžovatelky finanční ředitelství nepostupovalo tak, jak mu předestřel městský soud v původním rozsudku ze dne 8. 6. 2011, č. j. 9 Ca 464/2008 - 85 (dále také jen „původní rozsudek“), neboť tím, že postupně zrušilo 205 vydaných platebních výměrů a poplatková řízení v tomto rozsahu zastavilo a ponechalo pouze jediný platební výměr, nastala situace, kdy již nemohlo navýšit poplatkovou povinnost na částku 10.000.000 Kč v rámci tohoto zbývajících dílčího poplatkového řízení, které bylo původně vedeno ve vztahu k provozování sázkové hry na základě povolení obsaženého v rozhodnutí Ministerstva financí č. j. 901/116160/2005 se základem 5.178.320 Kč, z něhož správní poplatek činil 517.832 Kč. Nově stanovený správní poplatek ve výši 10.000.000 Kč tedy neodpovídá zákonné sazbě 10% ze základu (tržeb) ve výši 5.178.320 Kč. Samo finanční ředitelství tedy nastolilo procesní situaci (omezilo předmět poplatkového řízení ponecháním jediného platebního výměru), v němž již nemohlo vyměřit správní poplatek ve vyšší výši, než v částce 517.832 Kč. Pokud přesto vyměřilo správní poplatek v limitní výši 10.000.000 Kč, postupovalo nezákonně. Jelikož finanční ředitelství v napadeném rozhodnutí postupovalo odlišně, než předestřel městský soud v původním rozsudku, neboť vydané platební výměry nezměnilo, ani nezrušilo některé jdoucí nad zákonnou hranici správního poplatku, bylo povinno odůvodnit, na základě jakých konkrétních procesních pravidel daňového řízení nachází pro zvolený postup oporu. To v napadeném rozhodnutí neuvedlo, a proto je napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů. Opačný závěr městského soudu je proto nesprávný.

Stěžovatelka městskému soudu vytýká také nesprávné posouzení žalobních námitek týkajících se nezákonnosti napadeného rozhodnutí. Protože finanční úřad původně vedl ohledně správního poplatku za provozování sázkové hry 206 samostatných vyměřovacích řízení, v nichž vydal 206 samostatných platebních výměrů, vymezil tím předmět jednotlivých řízení, kterým bylo provozování uvedené sázkové hry podle konkrétního povolení vydaného Ministerstvem financí. Základem pro vyměření těchto dílčích poplatků byly tržby vztahující se k příslušnému jednotlivému povolení. Proto měl finanční úřad a také finanční ředitelství respektovat takto vymezený předmět poplatkového řízení, kdy souběžně běželo 206 samostatných vyměřovacích řízení ohledně provozování uvedené sázkové hry v roce 2006. Tuto procesní situaci bylo možno změnit pouze zákonem předvídaným procesním postupem, což však finanční ředitelství neučinilo. Jelikož s výjimkou jediného zrušilo finanční ředitelství všechny vydané platební výměry, z toho 41 v napadeném rozhodnutí, nemohlo změnit zbývajících jediný platební výměr tak, že jím byla uložena povinnost jdoucí nad rámec předmětu jeho řízení, kterým bylo zpoplatnění sázkové hry podle povolení Ministerstva financí č. j. 901/116160/2005 se stanoveným základem správního poplatku ve výši 5.178.320 Kč. Vzhledem k výši správního poplatku, který činí 10 % ze základu, proto nemohlo finanční ředitelství dospět k vyměření správního poplatku v částce 10.000.000 Kč. Finanční ředitelství tedy překročilo rámec předmětu poplatkového řízení a městský soud pochybil, pokud tuto žalobní námitku nepovažoval za důvodnou.

Za nesprávný považuje stěžovatelka i závěr městského soudu týkající se překážky *litispendence*, resp. *rei iudicatae*. V důsledku zrušení 41 platebních výměrů a zastavení poplatkových řízení napadeným rozhodnutím nebylo možno ve zbývajícím jediném řízení zpoplatnit výtěžek provozování sázkové hry v roce 2006 za všechna zbývajících zastavená řízení, nýbrž pouze výtěžek z toho poplatkového řízení, které se vztahovalo k dílčímu povolení Ministerstva financí, které bylo podle stěžovatelky předmětem řízení, v němž platební výměr zrušen nebyl. Opačnému postupu bránila právě překážka *litispendence*. Ve vztahu k dalším 164 poplatkovým řízením, zastaveným finančním ředitelstvím již v roce 2010, byla ze stejných důvodů dána překážka věci pravomocně rozhodnuté. Stěžovatelka poukazuje na závěry rozšířeného senátu uvedené v usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007 - 75, potvrzené i dalším usnesením rozšířeného senátu zdejšího soudu ze dne 24. 11. 2009, č. j. 1 Aps 2/2008 - 76, že je vyloučeno, aby po zrušení platebního výměru finanční

pokračování

úřad pokračoval v daňovém řízení a o dani znovu rozhodl. Jelikož finanční ředitelství předmět poplatkového řízení u jediného zbylého platebního výměru rozšířilo, a to právě v rozsahu poplatkové povinnosti, ohledně které již nepřicházelo pokračování poplatkového řízení v úvahu, nastala překážka litispendence (ve vztahu ke 41 platebním výměrům ze dne 29. 8. 2007) nebo věci pravomocně rozhodnuté (ve vztahu k 62 platebním výměrům ze dne 2. 10. 2007 a 102 dalším ze dne 12. 2. 2008). Proto závěr městského soudu, že nedošlo k porušení procesních předpisů, neboť finanční ředitelství přehodnotilo předmět řízení dle hmotněprávního stanoviska správních soudů, není podle stěžovatelky správný.

Stěžovatelka dále vytýká (ve shodě se žalobou), že finanční ředitelství porušilo zásadu legality, neboť pro postup, který zvolilo, nemělo oporu v procesních pravidlech, tedy postupovalo nikoliv zákonem předepsaným způsobem. Protože finanční ředitelství vyměřilo správní poplatek v napadeném rozhodnutí postupem, který neměl oporu v zákoně o správních poplatcích a v daňovém řádu, nemůže být jeho postup považován za zákonný. Daňový řád podle stěžovatelky nepřipouští, aby odvolací orgán v rámci přezkumu prvostupňového rozhodnutí rozhodl nad rámec původního předmětu řízení vymezeného v prvostupňovém rozhodnutí.

Konečně stěžovatelka namítá, že městský soud chybně posoudil i námitku týkající se nezákonnosti platebního výměru ve znění druhého výroku napadeného rozhodnutí z důvodu absence uvedení vyměřovacího základu. Podle stěžovatelky se městský soud mylí, pokud dovodil, že stěžovatelka tuto námitku uplatnila až po lhůtě k podání žaloby, nýbrž uvedená žalobní námitka byla obsažena v žalobě na její straně 8. S poukazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 2. 2010, č. j. 9 Afs 66/2009 – 256, má stěžovatelka za to, že základ poplatkové povinnosti je podstatnou náležitostí platebního výměru a musí být obsažen ve výroku platebního výměru. Městský soud i v posouzení této včas uplatněné žalobní námítky pochybil. Proto je na místě napadený rozsudek zrušit a věc vrátit městského soudu k dalšímu řízení, popřípadě jako nezákonné zrušit i napadené rozhodnutí finanční ředitelství.

Žalovaný, na něhož podle zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ke dni 1. 1. 2013 přešla působnost finančního ředitelství, které současně zaniklo, ve vyjádření ke kasační stížnosti uvádí, že se zcela ztotožňuje s napadeným rozsudkem, který se vypořádal se všemi žalobními námitkami, a proto jej nepovažuje za nezákonný a navrhuje, aby kasační stížnost byla jako nedůvodná zamítnuta.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek, vázán rozsahem (§ 109 odst. 3, věta před středníkem s. ř. s.) a důvody (§ 109 odst. 4, věta před středníkem s. ř. s.), které stěžovatelka uplatnila v kasační stížnosti. Zkoumal přitom také, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 4, věta první za středníkem s. ř. s.), tyto však neshledal. Ve věci rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z ustanovení § 109 odst. 2, věty první s. ř. s. a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Nejvyšší správní soud předně rekapituluje pro věc významné skutečnosti.

Finanční úřad vyměřil dne 29. 8. 2007 společnosti EL RANCHO a.s., IČ 26748908, podle § 5 odst. 3 zákona o správních poplatcích a položky 21 písm. b) Sazebníku správních poplatků (dále jen „sazebník“) správní poplatek za rok 2006 v celkové výši 9.480.094 Kč 42 platebními výměry na základě 42 povolení Ministerstva financí k provozování sázkové hry American Roulette vydaných podle § 50 odst. 3 zákona č. 202/1990 Sb., o loteriích a jiných podobných hrách (dále jen „zákon o loteriích“). Mezi nimi platebním výměrem č. j. FÚ 1-71/2842/07/Vod. vyměřil správní poplatek ve výši 517.832 Kč související s povolením Ministerstva financí

č. j. 901/116160/2005 na provozování sázkové hry na zařízení American Roulette v herně „Herna Bar“, Libušská 319, Praha 4 - Písnice.

Kromě toho dalšími 62 platebními výměry ze dne 2. 10. 2007 vyměřil právnímu předchůdci stěžovatelky dalších 62 správních poplatků v celkové výši 3.800.506 Kč a následně 102 platebními výměry ze dne 12. 2. 2008 dalších 102 správních poplatků v celkové výši 20.745.269 Kč. Společnosti EL RANCHO a.s. tedy byla za provozování sázkové hry v roce 2006 vyměřena poplatková povinnost v celkové výši 34.025.869 Kč a jmenovaná společnost uhradila dne 12. 9. 2007 správní poplatek ve výši 10.000.000 Kč. 62 platebních výměrů ze dne 2. 10. 2007 a 102 platebních výměrů ze dne 12. 2. 2008 zrušilo finanční ředitelství v roce 2010.

Dne 25. 9. 2007 společnost EL RANCHO a.s. podala proti 42 platebním výměrům vydaným dne 29. 8. 2007 odvolání, o němž finanční ředitelství rozhodlo tak, že 5 z nich změnilo a odvolání proti zbývajícím 37 platebním výměrům zamítlo rozhodnutím ze dne 27. 10. 2008, č. j. 16150/08-1400-102653. Proti tomuto rozhodnutí se společnost EL RANCHO a.s. bránila žalobou u městského soudu, který rozhodnutí finanční ředitelství ze dne 27. 10. 2008 zrušil rozsudkem ze dne 8. 6. 2011, č. j. 9 Ca 464/2008 - 85. V tomto původním rozsudku městský soud vyslovil právní názor k předmětu správního poplatku, kterým je *vydání povolení loterie a jiné podobné hry podle § 50 odst. 3 zákona o loteriích za každý rok*, tedy trvání povolení daného typu (druhu) hry v každém kalendářním roce bez ohledu na to, v kolika provozovnách či na kolika zařízeních je tato hra provozována a zda bylo vydáno jedno povolení zahrnující více provozoven nebo zda byla vydána samostatná povolení téže hry pro každou provozovnu zvlášť. Městský soud ponechal na finanční ředitelství, aby v rámci zákonem stanoveného limitu správního poplatku v rozsahu 10.000.000 Kč srovnalo poplatkovou povinnost společnosti EL RANCHO a.s. buď změnou platebních výměrů či zrušením některých z nich jdoucích nad zákonnou hranici správního poplatku. Na to finanční ředitelství napadeným rozhodnutím ze dne 21. 10. 2011, č. j. 12387/11-1400-102653 zrušilo 41 platebních výměrů a předmětná řízení zastavilo (1. výrok napadeného rozhodnutí) a jeden platební výměr č. j. FÚ 1-71/2842/07/Vod. změnilo ve 2. výroku napadeného rozhodnutí podle § 116 odst. 1 písm. a) v návaznosti na § 264 odst. 1 daňového řádu tak, že první odstavec jeho výrokové části nahradilo textem: „*Podle § 5 odst. 3 zákona č. 634/2004 Sb., o správních poplatcích, podle položky 21 písm. b) sazebníku správních poplatků, přílohy zákona č. 634/2004 Sb., o správních poplatcích, vyměřuje se za trvání povolení k provozování sázkové hry na technických zařízeních AMERICAN ROULETTE podle § 50 odst. 3 zákona č. 202/1990 Sb., o loteriích a jiných podobných hrách, ve znění pozdějších předpisů, za rok 2006, správní poplatek ve výši 10.000.000 Kč (slovy: deset miliónů korun českých).*“ Finanční ředitelství při stanovení výše správního poplatku vyšlo z vyúčtování ze dne 28. 2. 2007 předloženého společností EL RANCHO a.s., podle něhož činil základ správního poplatku 339.840.830 Kč.

Na straně stěžovatelky došlo v průběhu řízení o žalobě ke změně, jelikož na základě smlouvy o prodeji podniku ze dne 20. 12. 2011 byl podnik společnosti EL RANCHO a.s. převeden na společnost SLOT Group, a.s., IČ 62741560 a následně společnost EL RANCHO a.s. zanikla s účinností ke dni 31. 10. 2012 na základě projektu vnitrostátní fúze sloučením s přechodem jmění zanikajících společností, mimo jiné i společnosti EL RANCHO a.s., na nástupnickou společnost SLOT Group, a.s. V řízení před městským soudem tedy nadále vystupovala na straně žalobkyně nynější stěžovatelka.

Zásadní spornou otázkou poté, co byl v předchozím řízení před městským soudem v jeho původním rozsudku vyřešen předmět správního poplatku podle položky 21 písm. b) sazebníku, zůstalo vymezení předmětu řízení, v němž byl vyměřen správní poplatek za trvání sázkové hry v roce 2006. S vyřešením této sporné otázky souvisely veškeré stížní námitky stěžovatelky, ať již

pokračování

se vztahovaly k tvrzené nezákonnosti napadeného rozsudku či vadám předcházejícího správního řízení, potažmo nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí.

Podle Nejvyššího správního soudu je mylný názor stěžovatelky na stěžejní spornou otázku týkající se předmětu řízení před správními orgány obou stupňů, z čehož pramení její nesouhlasný postoj k právním závěrům, k nimž dospěl v napadeném rozsudku městský soud. Stěžovatelka v podstatě účelově zaměňuje předmět správního poplatku a předmět řízení pro svoji argumentaci v kasační stížnosti, s níž se Nejvyšší správní soud neztotožňuje.

Předmětem řízení v této věci, což je pro úvahy o všech stížních námitkách klíčové, je vyměření správního poplatku. Takto vymezený předmět řízení vyplývá jednak z § 1 zákona o správních poplatcích a také z § 134 odst. 1 až 3 daňového řádu, který se ve smyslu § 9 zákona o správních poplatcích v řízení ve věcech správních poplatků použije, pokud uvedený zákon nestanoví něco jiného. O jaký konkrétní správní poplatek se jedná, je pak dáno jeho předmětem, který vyplývá z § 2 odst. 1 zákona o správních poplatcích v návaznosti na jednotlivé položky sazebníku. Předmět správního poplatku není nyní sporným, tím je vydání povolení pro provozování sázkové hry American Roulette za kalendářní rok (resp. jeho trvání v konkrétním roce), jak vyplývá z položky 21 písm. b) sazebníku. Z uvedeného je zjevné, že městský soud dospěl ke správnému závěru ohledně vymezení předmětu řízení. Individualizace předmětu řízení v nyní posuzované věci je dána zdaňovacím obdobím, kterým je zde kalendářní rok 2006 a konkrétním předmětem správního poplatku, kterým je trvání povolení pro provozování sázkové hry American Roulette. Právě tato kritéria jsou určující pro odpovědi na většinu stížních námitek vznesených v kasační stížnosti stěžovatelkou.

Finanční ředitelství v napadeném rozhodnutí reagovalo na původní rozsudek městského soudu, v němž byla jako sporná řešena otázka předmětu správního poplatku, který finanční úřad i finanční ředitelství nejprve nesprávně vztáhlo k jednotlivým, Ministerstvem financí, vydaným povolením k provozování sázkové hry v jednotlivých provozovnách stěžovatelky a za základ pro stanovení výše správního poplatku nesprávně použilo stěžovatelkou sdělené částky rozdílu mezi vsazenými částkami a výhrami vyplacenými sázejícími v konkrétní provozovně, jíž se určité povolení týkalo. Jelikož tento postup městský soud, ve shodě s judikatorními závěry Nejvyššího správního soudu (vyjádřenými například v rozsudcích ze dne 24. 2. 2010, č. j. 9 Afs 66/2009 - 256, nebo také ze dne 12. 12. 2008, č. j. 5 Afs 38/2008 - 139), shledal nesprávným, bylo na finančním ředitelství, aby v souladu se zákonem o správních poplatcích a vymezením předmětu správního poplatku v návaznosti na položku 21 písm. b) sazebníku vyměřilo správní poplatek za (trvání) povolení sázkové hry v roce 2006 zákonným způsobem. Postup, jakým k tomu dospěje, ponechal městský soud na finančním ředitelství. Finanční ředitelství tedy nebylo k určitému postupu městským soudem zavázáno, neboť k tomu nebyl žádný zákonný důvod. Povinností finančního ředitelství vyplývající ze závazného právního názoru městského soudu v původním rozsudku bylo vyměřit správní poplatek z toho předmětu, který odpovídá dikci položky 21 písm. b) sazebníku, při respektování zákonného limitu správního poplatku (10.000.000 Kč). Nebylo tedy porušením zásady legality, pokud finanční ředitelství nepostupovalo striktně tak, jak naznačil v původním rozsudku městský soud (tedy buď změnou vydaných platebních výměrů, nebo zrušením některých z nich jdoucích nad zákonnou hranici správního poplatku), pokud postupovalo způsobem, který zákon (daňový řád a zákon o správních poplatcích) umožňuje, jak tomu bylo v této věci.

Nejvyšší správní soud proto neshledává závadným postup finančního ředitelství, jímž ze všech dříve vydaných 42 platebních výměrů ze dne 29. 8. 2007, které, jak již uvedeno, vydalo v návaznosti na jednotlivá povolení sázkové hry v jednotlivých provozovnách stěžovatelky, 41 zrušilo a ponechalo pouze jediný, který změnilo tak, aby vyhověl závaznému právnímu názoru

městského soudu v původním rozsudku ohledně předmětu správního poplatku. Nedošlo tak ke změně předmětu poplatkového řízení, jak se mylně domnívá stěžovatelka, jelikož tím bylo vyměření správního poplatku (za kalendářní rok 2006). Změnou jediného nezrušeného platebního výměru uvedlo finanční ředitelství předmět a výši správního poplatku do souladu se zákonem o správních poplatcích tak, jak jej svým právním názorem zavázal městský soud v původním rozsudku. Předmět tohoto poplatkového řízení nebyl vymezen povolením Ministerstva financí č. j. 901/116160/2005 na provozování sázkové hry na zařízení American Roulette v herně „Herna Bar“, Libušská 319, Praha 4 – Písnice. Odkazem na uvedené povolení finanční úřad původně nesprávně vymezil předmět správního poplatku (čemuž se stěžovatelka úspěšně bránila předchozí správní žalobou u městského soudu ve věci sp. zn. 9 Ca 464/2008), tedy označením konkrétního čísla jednacího povolení Ministerstva financí k sázkové hře v určité provozovně nebyl vymezen předmět poplatkového řízení, nýbrž předmět samotného správního poplatku.

Jelikož předmětem správního poplatku bylo (trvání) povolení k provozování určité sázkové hry v roce 2006, nemohlo finanční ředitelství postupovat jinak, než učinilo. Správní poplatek bylo povinno vyměřit z jediného předmětu správního poplatku, který zde byl a jeho výše byla stanovena z jediného základu a při použití zákonné sazby uvedeného správního poplatku podle položky 21 písm. b) sazebníku. To finanční ředitelství správně změnou jednoho ze 42 platebních výměrů provedlo a uvedlo jej tak do souladu se zákonem o správních poplatcích, naopak zbylé platební výměry bylo povinno, jako nezákonně vydané z důvodu nesprávně stanoveného předmětu správního poplatku, zrušit. Městský soud tedy nepochybil, pokud dovedl, že finanční ředitelství nepřekročilo rámec poplatkového řízení, jelikož ten se nikterak nezměnil (bylo jím vyměření správního poplatku v kalendářním roce 2006), došlo pouze ke změně v náhledu na předmět správního poplatku tak, jak jej dovedla judikatura správních soudů a jak koresponduje zákonu o správních poplatcích, resp. jeho sazebníku. Městský soud tedy uvedené sporné otázky posoudil správně.

Nesprávný je i názor stěžovatelky na překážku litispendence či věci pravomocně rozhodnuté. Tyto překážky podle Nejvyššího správního soudu ve vztahu k napadenému rozhodnutí nejsou dány a městský soud i tuto otázku posoudil správně. V nyní posuzované věci totiž nejde o více řízení ve stejné věci mezi týmiž účastníky řízení, což jsou pomové znaky překážky zahájeného řízení či věci pravomocně rozhodnuté.

V řízeních o správních poplatcích, v nichž se postupuje, kromě otázek, výslovně upravených v zákoně o správních poplatcích, podle daňového řádu (§ 9 zákona o správních poplatcích), nelze překážku litispendence či věci pravomocně rozhodnuté vztáhnout pouze k předmětu řízení jako takovému, jímž je, jak shora uvedeno, vyměření (nebo výběr) správního poplatku. Nutno vyjít z individualizace tohoto poplatkového řízení podle předmětu konkrétního správního poplatku za určité zdaňovací období a podle určitého poplatníka (§ 3 zákona o správních poplatcích).

V nynější věci finanční úřad nesprávně stanovil předmět poplatku ve 42 platebních výměrech, v nichž správní poplatek vztáhl k určitému povolení sázkové hry v určité provozovně stěžovatelky a takto stanovený předmět správního poplatku byl shledán nezákonným. V jediném platebním výměru, který nebyl finančním ředitelstvím zrušen, se předmětem správního poplatku v souladu se zákonem o správních poplatcích stalo (trvání) povolení k sázkové hře ve vztahu k určitému poplatníkovi - stěžovateli za určitý kalendářní rok (2006). Z uvedeného je zjevné, že ač je dána totožnost subjektu v osobě stěžovatelky jako poplatníka předmětného správního poplatku, není dána totožnost věci, kterou stěžovatelka mylně spojuje pouze s oním obecně stanoveným předmětem poplatkového řízení. Takto však na totožnost věci nelze v případě

pokračování

správních poplatků nahlížet. Totožnost věci za účelem posouzení překážky zahájeného řízení nebo věci pravomocně rozhodnuté v případě řízení o správních poplatcích ze sázkových her je nutno hodnotit v návaznosti na předmět správního poplatku, který to které poplatkové řízení individualizuje, tedy podle toho, zda jde o stejný předmět poplatku dle § 2 odst. 1 zákona o správních poplatcích v návaznosti na položku 21 písm. b) sazebníku, a v návaznosti na určité zdaňovací období. Tyto předpoklady totožnosti věci nejsou v nyní projednávané věci splněny, jelikož v napadeném rozhodnutí finanční ředitelství nerozhodlo o stejné věci (ve smyslu shora uvedeného vymezení), které se týkaly původní zrušené platební výměry. Lze uzavřít, že ani při posouzení této námitky městský soud nepochybil.

Nejvyšší správní soud neshledává opodstatněnou ani námitku, že finanční ředitelství porušilo zásadu legality, jelikož pro svůj postup (postupné zrušení 205 platebních výměrů vztahujících se k sázkové hře a změnu jednoho zbývajících) nemělo oporu v procesních pravidlech. Naopak finanční ředitelství v napadeném rozhodnutí správně poukázalo na procesní ustanovení § 116 odst. 1 písm. a) daňového řádu, podle nějž postupovalo, když 41 platebních výměrů ze dne 29. 8. 2007 zrušilo a jeden změnilo. Porušením zásady legality rozumí stěžovatelka překročení rámce původního předmětu řízení vymezeného prvostupňovým rozhodnutím. Rozdíl mezi předmětem řízení a předmětem správního poplatku byl však již výše vyložen. Z tohoto výkladu jednoznačně vyplývá, že předmětem poplatkového řízení bylo vyměření správního poplatku za rok 2006, avšak předmětem správního poplatku bylo (trvání) povolení sázkové hry v daném kalendářním roce. Stěžovatelka nemůže spojovat vymezení předmětu poplatkového řízení ani s přidělením čísla jednacího určitému úkonu správního orgánu, jak se v kasační stížnosti předestírá. Je tomu tak proto, že se jedná o specifikaci tohoto úkonu z hlediska jeho odlišení mezi jinými úkony učiněnými stejným správním orgánem, aniž by tím byl jakkoliv předurčen vlastní předmět toho kterého správního řízení. Význam čísla jednacího je tedy v rovině administrativní, neboť umožňuje individualizaci určitého úkonu určitého správního orgánu. Nejvyšší správní soud tedy k této stížní námitce uzavírá, že městský soud nepochybil, když dovedl, že k porušení zásady legality resp. nerespektování ústavních principů zakotvených v čl. 2 odst. 3 Ústavy a čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod ze strany finančního ředitelství nedošlo.

Finanční ředitelství bylo oprávněno podle § 116 odst. 1 písm. a) daňového řádu nezákonný platební výměr změnit tak, aby byl uveden do souladu se zákonem co do vymezení předmětu správního poplatku a v důsledku toho i výše správního poplatku, aniž se tím jakkoliv změnil předmět poplatkového řízení, kterým bylo vyměření správního poplatku. Finanční ředitelství tedy v napadeném rozhodnutí nerozhodlo nad rámec původního předmětu řízení vymezeného prvostupňovým rozhodnutím, jak se mylně domnívá stěžovatelka, tento předmět byl stále stejný. Znovu je třeba zdůraznit, že předmět řízení o správním poplatku od předmětu správního poplatku třeba odlišit, konkrétní řízení o vyměření správního poplatku je jednotlivě a nezaměnitelně vymezeno právě předmětem správního poplatku. Ačkoliv ten byl od počátku řízení před finančním úřadem vymezen odkazem na položku 21 písm. b) sazebníku, její výklad z hlediska určení předmětu správního poplatku byl ze strany finančního úřadu v původních 42 platebních výměrech proveden chybně a tato nezákonnost byla napadeným rozhodnutím odstraněna. Protože nedošlo ke změně předmětu poplatkového řízení, nelze finančnímu ředitelství vytýkat, že jeho rozhodnutí jde nad jeho rámec. Ani v tomto bodě městský soud ve svých závěrech nepochybil.

Nelze přisvědčit ani stížní námitce o tvrzené nezákonnosti platebního výměru ve znění druhého výroku napadeného rozhodnutí z důvodu, že neobsahuje uvedení vyměřovacího základu a že městský soud nesprávně v napadeném rozsudku uvedl, že uvedená námitka nebyla uplatněna včas (ve lhůtě pro podání žaloby).

Nejvyšší správní soud souhlasí se stěžovatelkou, že námitku vady platebního výměru i napadeného rozhodnutí, spočívající v absenci vyměřovacího základu uplatnila řádně již v žalobě. V této části městský soud pochybil, pokud dovedl opak. Nelze ale současně přehlédnout, že se i k této námitce věcně vyjádřil a shledal, že vyměřovací základ byl v napadeném rozhodnutí obsažen. S tímto závěrem Nejvyšší správní soud souhlasí.

V této souvislosti Nejvyšší správní soud uvážil, že platební výměr, který byl napadeným rozhodnutím změněn, skutečně vyměřovací základ správního poplatku neobsahoval. Tento platební výměr byl vydán v době účinnosti zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „zákon o správě a daní a poplatků“), který uvedení vyměřovacího základu jako náležitost platebního výměru v § 46 stanovil. Změna tohoto platebního výměru v návaznosti na stěžovatelkou podané odvolání však byla ze strany finančního ředitelství provedena již za účinnosti daňového řádu, jak je ostatně zřejmé i z odkazu 2. výroku napadeného rozhodnutí na § 264 odst. 1 daňového řádu, podle něhož „*řízení nebo postupy, které byly zahájeny podle dosavadních právních předpisů, se ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona dokončí a práva a povinnosti z nich plynoucí se posoudí podle ustanovení tohoto zákona, která upravují řízení nebo postupy, které jsou jim svou povahou a účelem nejbližší.*“

Tedy změnu platebního výměru finanční ředitelství provedlo podle § 116 odst. 1 písm. a) daňového řádu a v jeho odůvodnění také uvedlo nejen důvody této změny, ale i základ správního poplatku, z něhož byl tento vyměřen. Pokud jde o náležitosti platebního výměru, daňový řád na rozdíl od § 46 odst. 1 a 4 zákona o správní daní a poplatků nevyžaduje, aby základ daně byl v platebním výměru vždy uveden (srov. § 139 a § 147 odst. 1 daňového řádu). V projednávané věci navíc šlo o správní poplatek, jehož základ byla podle zákona o správních poplatcích povinna vyčíslit (včetně správního poplatku) ve smyslu § 28 odst. 2 zákona o loteriích sama stěžovatelka, což také učinila. Základ správního poplatku nebyl v průběhu správního řízení, ani v řízení před soudem zpochybňován a byl tak co do výše znám od počátku správního řízení jak stěžovatelce, tak i finančnímu úřadu, resp. posléze finančnímu ředitelství. Ačkoliv tedy původní platební výměr byl z důvodu nesprávného výkladu položky 21 písm. b) sazebníku nezákonný co do vymezení předmětu správního poplatku a neobsahoval ani uvedení základu správního poplatku, tyto nezákonnosti byly napadeným rozhodnutím odstraněny. Základ správního poplatku ve změněném platebním výměru jednak nebylo finanční ředitelství povinno dle platné právní úpravy uvádět (o jeho výši ale nebylo sporu) a nadto jej v odůvodnění napadeného rozhodnutí výslovně finanční ředitelství uvedlo ve shodné výši, jak byla sdělena stěžovatelkou finančnímu úřadu ve vyúčtování ze dne 28. 2. 2007.

Že se ze strany stěžovatelky jedná i v tomto případě o ryze účelovou námitku svědčí i skutečnost, že ačkoliv na jedné straně napadenému rozhodnutí ve spojení s platebním výměrem finančního úřadu vytýká neuvedení základu správního poplatku, na straně druhé sama o tomto základu nepochybuje (byť v platebním výměru nebyl uveden), když se na straně 11 kasační stížnosti dovolává toho, že správní poplatek měl být vyčíslen pouze ze základu 5.178.320 Kč (který byl vztažen k dílčímu povolení sázkové hry v určité provozovně stěžovatelky).

Jelikož uvedené vady byly v napadeném rozhodnutí odstraněny, dílčí nesprávný závěr městského soudu o tom, že námitka absence základu správního poplatku byla uplatněna opožděně, nemá na zákonnost napadeného rozsudku vliv, jelikož i tak městský soud tuto námitku vypořádal se zcela správným závěrem.

Nakonec Nejvyšší správní soud nepovažuje za opodstatněnou ani stížní námitku, že napadené rozhodnutí je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů. Měla-li nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí spočívat ve skutečnosti, že poté, co bylo napadené

pokračování

rozhodnutí zrušeno původním rozsudkem městského soudu nepostupovalo finanční ředitelství žádným ze dvou městským soudem naznačených způsobů ve vztahu ke 42 platebním výměrům vydaným finančním úřadem dne 29. 8. 2007 a odlišný postup neodůvodnilo, nelze stěžovatelce v tomto bodě přisvědčit. Z odůvodnění napadeného rozhodnutí ve spojení s jeho výrokovou částí je zcela zjevné, jak finanční ředitelství k existenci 42 nezákonných platebních výměrů přistoupilo a jak o nich uvážilo. Svůj postup také řádně odůvodnilo na stranách 3 a 4 napadeného rozhodnutí včetně poukazu na původní rozsudek městského soudu obsahující závazný právní názor k otázce předmětu správního poplatku. V odůvodnění napadeného rozhodnutí finanční ředitelství správně vymezilo předmět správního poplatku, uvedlo také jeho základ, z něhož je správní poplatek vyměřen, a pokud neuvedlo výslovný výpočet správního poplatku, pak taková povinnost jednak ze zákona o správních poplatcích, ani z daňového řádu nevyplývá a jednak způsob jeho stanovení je zřejmý ze zákona o správních poplatcích, který stanoví procentní sazbu tohoto poplatku i specifikaci jeho základu ve 2. poznámce k položce 21 sazebníku. O způsobu výpočtu také neměla stěžovatelka pochyb, jelikož jej sama a ve správné výši ve vyúčtování ze dne 28. 2. 2007 vypočetla. Jeho výše odpovídala zákonnému limitu správního poplatku ve výši 10.000.000 Kč a není sporu o tom, že správní poplatek v uvedené výši také stěžovatelka řádně uhradila. Je tedy zjevné, že napadené rozhodnutí netrpělo vadou nedostatku odůvodnění a městský soud i v tomto bodě dospěl ke správným závěrům.

Nejvyšší správní soud tedy uzavírá, že neshledal ani nezákonnost napadeného rozsudku spočívající v nesprávném právním posouzení sporných otázek (viz výše), ani žádnou vadu řízení před správními orgány obou stupňů, popřípadě nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí, pro něž by bylo nutno napadený rozsudek zrušit, a proto nezbylo, než v souladu s § 110 odst. 1, věty druhé s. ř. s. kasační stížnost zamítnout.

O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Účastník, který měl ve věci plný úspěch, má právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Stěžovatelka ve věci úspěch neměla a žalovanému nad rámec jeho běžné činnosti žádné náklady s tímto řízením nevznikly. Proto Nejvyšší správní soud rozhodl tak, že žádný z účastníků řízení nemá na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti právo.

P o u č e n í: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 19. listopadu 2015

JUDr. Jaroslav Hubáček
předseda senátu