



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Petra Kuchynky a soudců JUDr. Václava Roučky a Mgr. Jaroslava Škopka v právní věci **žalobce: Slot Group, a.s.**, se sídlem Karlovy Vary, Jáchymovská 142, IČ 62741560, *zastoupený Mgr. Terezou Schestagovou, obecnou zmocněnkyní, adresa pro doručování Karlovy Vary, Jáchymovská 142*, proti **žalovanému: Krajský úřad Karlovarského kraje**, se sídlem Karlovy Vary, Závodní 353/88, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 7. 2014, čj. 32/LP/14,

t a k t o:

- I. Rozhodnutí Krajského úřadu Karlovarského kraje ze dne 24. 7. 2014, čj. 32/LP/14, se zrušuje a věc se vrací k dalšímu řízení žalovanému.
- II. Žalovaný je povinen nahradit žalobci náklady řízení ve výši 3.000,- Kč do jednoho měsíce od právní moci tohoto rozsudku.

O d ů v o d n ě n í

[I] Předmět řízení

Žalobce se žalobou ze dne 16. 9. 2014, k poštovní přepravě podanou dne 29. 9. 2014 a Krajskému soudu v Plzni doručenou dne 1. 10. 2014, domáhal zrušení rozhodnutí Krajského úřadu Karlovarského kraje ze dne 24. 7. 2014, čj. 32/LP/14 (dále též jen „*napadené rozhodnutí*“), kterým bylo podle § 116 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, zamítnuto odvolání žalobce a potvrzen platební výměr

Městského úřadu Aš (dále též jen „*správce poplatku*“) ze dne 30. 10. 2013, čj. 13/029259/OF, na místní poplatek za jiné technické herní zařízení povolené Ministerstvem financí (dále též jen „*prvoinstanční rozhodnutí*“ nebo „*platební výměr*“).

Platebním výměrem byl žalobci dle § 11 zákona č. 565/1990 Sb., o místních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů, dle obecně závazných vyhlášek č. 7/2010 a č. 11/2010 o místním poplatku za provozovaný výherní hrací přístroj nebo jiné technické herní zařízení povolené Ministerstvem financí, a dle zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, vyměřen místní poplatek za jiné technické herní zařízení povolené Ministerstvem financí na území města Aš **I.** za období od 1. 10. 2010 do 31. 12. 2010 v částce 29 022,- Kč; **II.** za období od 1. 1. 2011 do 31. 3. 2011 v částce 31 484,- Kč; **III.** za období od 1. 4. 2011 do 30. 6. 2011 v částce 41 630,- Kč, **IV.** za období od 1. 7. 2011 do 30. 9. 2011 v částce 82 120,- Kč; **V.** za období od 1. 10. 2011 do 31. 12. 2011 v částce 120 000,- Kč.

Místní poplatky byly v rozhodné době upraveny zákonem č. 565/1990 Sb., o místních poplatcích, ve znění účinném od 16. 6. 2010 [kdy nabyt účinnosti zákon č. 183/2010 Sb.] do 13. 10. 2011 [když následujícího dne nabyt účinnosti zákon č. 300/2011 Sb.] (dále též jen „*zákon o místních poplatcích*“). Loterie byly v rozhodné době upraveny zákonem č. 202/1990 Sb., o loteriích a jiných podobných hrách, ve znění účinném od 1. 9. 2008 do 13. 10. 2011 (dále též jen „*zákon o loteriích*“).

Pro území města Aš byl místní poplatek za provozovaný výherní hrací přístroj nebo jiné technické herní zařízení povolené Ministerstvem financí podle jiného právního předpisu v rozhodném období upraven vyhláškou města Aš č. 7/2010, ve znění účinném od 1. 10. 2010 do 1. 1. 2011, a vyhláškou č. 11/2010, ve znění účinném od 1. 1. 2011 (dále též jen „*vyhláška města Aš*“).

Správa poplatků byla do 31. 12. 2010 upravena zákonem č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále též jen „*ZSDP*“), od 1. 11. 2011 je postup správců daní (poplatků) upraven zákonem č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále též jen „*daňový řád*“).

[III] Žaloba

Žalobce podal žalobu proti napadenému rozhodnutí pro jeho nesprávnost a nezákonnost, resp. protiústavnost, a to z důvodů členěných do čtyř skupin.

I) Žalovaný, jakož i správce poplatku, předmětnou věc nesprávně posoudili po právní stránce, když v rozporu se zákonem o místních poplatcích a zákonem o loteriích, ve znění účinném v rozhodné době, tj. v době od 16. 6. 2010, kdy nabyt účinnosti zákon č. 183/2010 Sb., do 14. 10. 2011, kdy nabyt účinnosti zákon č. 300/2011 Sb., včetně příslušné novely zákona o místních poplatcích, zcela nesprávně posoudili předmět zpoplatnění místními poplatky, resp. otázku, co má být v případě provozování centrálního loterního systému s interaktivními videoloterními terminály (dále též jen „*CLS*“) považováno za technické herní zařízení povolené Ministerstvem podle jiného právního předpisu ve smyslu § 1 písm. g) zákona o místních poplatcích (a tudíž předmětem místního poplatku), a namísto CLS jako celku zpoplatnili místním poplatkem jednotlivé koncové (interaktivní videoloterní) terminály, byť jsou tyto koncové terminály pouhými neoddělitelnými součástmi CLS, coby jednoho

funkčně nedělitelného technického herního zařízení, jehož prostřednictvím jsou provozovány loterie a jiné podobné hry povolené Ministerstvem dle § 50 odst. 3 zákona o loteriích.

2) Žalovaný, jakož i správce poplatku, při svém výkladu předmětu zpoplatnění místními poplatky nezohlednili v rozporu s ustálenou judikaturou Ústavního soudu ČR a Nejvyššího správního soudu týkající se problematiky existence více výkladů veřejnoprávní normy obecné právní zásady *in dubio pro libertate*, resp. *in dubio pro mitius*.

3) Žalovaný zatížil napadené rozhodnutí vadou nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů, čímž současně porušil ústavně a mezinárodněprávně garantované právo žalobce na spravedlivý proces ve smyslu čl. 36 odst. 1 Listiny základních práv a svobod (dále též jen „Listina“) a čl. 6 odst. 1 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod (dále též jen „Úmluva“).

4) Žalovaný v napadeném rozhodnutí nezohlednil fakt, že část platebním výměrem vyměřených místních poplatků je již prekludována.

Žalovaný, jakož i správce poplatku, v důsledku výše uvedených skutečností rovněž porušili ústavně a mezinárodněprávně garantovaná žalobcova práva a ústavně zakotvené zásady, mj. právo vlastnit majetek, resp. tento pokojně užívat (čl. 11 odst. 1 Listiny a čl. 1 Protokolu č. 1 k Úmluvě), zásadu ukládání daní (poplatků) pouze na v základě zákona (čl. 11 odst. 5 Listiny), jakož i další zásady ústavního pořádku ČR týkající se uplatňování státní moci, ukládání povinností a omezení základních práv a svobod, jmenovitě zásadu uplatňování státní moci v případech, mezích a způsoby stanovenými zákonem a zásadu ukládání povinností pouze na základě zákona a v jeho mezích a pouze při zachování základních práv a svobod, jejichž podstaty a smyslu musí být šetřeno při používání ustanovení o jejich mezích (čl. 2 odst. 3 Ústavy a čl. 2 odst. 2, čl. 4 odst. 1 a 4 Listiny).

Žalobce označil žalobní body 3) a 4) jako stěžejní a následovně je konkretizoval.

Žalobce byl přesvědčen o tom, že důvodem pro zrušení napadeného rozhodnutí a rovněž platebního výměru je jejich nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů. Dle žalobcova názoru, rozhodnutí, kterým se v řízení o místních poplatcích, resp. v daňovém řízení obecně, rozhoduje o právech a povinnostech poplatníka, musí být řádně odůvodněno, jinak takovéto rozhodnutí nelze považovat za řádné (zákonné) rozhodnutí ve smyslu ustanovení § 101 odst. 1 daňového řádu. Řádné odůvodnění rozhodnutí musí být přesvědčivé a musí z něj být jasné seznatelné důvody a úvahy, kterými se správce poplatku, resp. odvolací orgán, při rozhodování řídil. Žalobce poukázal na ustálenou rozhodovací praxi Nejvyššího správního soudu týkající se problematiky nepřezkoumatelnosti správních rozhodnutí pro nedostatek důvodů, zejména na rozsudek ze dne 21. 12. 2005, čj. 1 As 39/2004 - 75. Rozhodnutí žalovaného, a to ani ve spojitosti s platebním výměrem, výše uvedeným požadavkům na přezkoumatelnost správního rozhodnutí nevyhovuje, a to hned v několika ohledech. Prvním z nich je nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí a platebního výměru pro nedostatečné vymezení okamžiku vzniku poplatkové povinnosti ve vztahu k jednotlivým koncovým terminálům. Správce poplatku v platebním výměru neuvedl podstatnou náležitost vzniku poplatkové povinnosti, za kterou správce poplatku i žalovaný podle všeho považovali den vydání, resp. den nabytí právní moci povolení k provozování jiného technického herního

zařízení. S ohledem na tuto skutečnost je platební výměr, resp. v tomto smyslu potvrzující rozhodnutí žalovaného, nepřezkoumatelné, neboť neobsahují podstatnou skutečnost odůvodňující vznik poplatkové povinnosti ve smyslu vyhlášky města Aš.

Možnost zavést zpoplatnění provozování jiných sázkových her, než her provozovaných pomocí výherních hracích přístrojů, byla obcím dána zákonem o místních poplatcích až od 16. 6. 2010, kdy nabyla účinnosti novela zákona o místních poplatcích provedená zákonem č. 300/2011 Sb. Teprve od tohoto okamžiku získaly obce zákonné zmocnění vydávat obecně závazné vyhlášky, kterými mohly zpoplatnit vedle výherních hracích přístrojů i tzv. jiná technická herní zařízení povolená Ministerstvem. Statutární město Frýdek-Místek využilo tohoto zákonného zmocnění a vydalo obecně závaznou vyhlášku č. 8/2010 o místním poplatku za provozovaný výherní hrací přístroj nebo jiné technické herní zařízení povolené Ministerstvem financí podle jiného právního předpisu. Tato vyhláška váže vznik poplatkové povinnosti výlučně na okamžik nabytí právní moci povolení k provozování jiného technického herního zařízení. Článek 3 odst. 2 písm. b) stanoví, že „*poplatková povinnost vzniká dnem nabytí právní moci povolení k provozování jiného THZ*“. V převážné většině zpoplatňovaných koncových terminálů však příslušné rozhodnutí Ministerstva schvalující provozování sázkové hry bylo vydáno a nabylo právní moci před účinností vyhlášky. Je proto zřejmé, že v těchto případech po dobu účinnosti vyhlášky (tj. ode dne 1. 1. 2011) nenastala právní skutečnost předvídaná v čl. 3 odst. 1 písm. b) Vyhlášky, na kterou je výlučně vázán vznik poplatkové povinnosti u jiných technických herních zařízení, v daném případě, dle výkladu správních orgánů, koncových terminálů CLS. Od okamžiku účinnosti vyhlášky totiž v těchto případech nenastala právní moc příslušných povolení, čímž nemohlo dojít k tomu, aby žalobci vznikla v případě těchto jiných technických herních zařízení poplatková povinnost podle čl. 3 odst. 2 písm. b) vyhlášky. Z výše uvedených skutečností je zřejmé, že při ústavně konformní interpretaci (tj. při respektování obecného zákazu retroaktivity, resp. retroaktivního výkladu) vyhlášky v otázce vzniku poplatkové povinnosti je možné učinit jediný právní závěr, a to, že na základě vyhlášky může vzniknout poplatková povinnost pouze v případě, kdy je, resp. bylo vydáno povolení k provozování, resp. došlo k nabytí právní moci povolení k provozování jiného technického zařízení po nabytí účinnosti vyhlášky.

Dále je třeba uvést, že již mnohokrát byl předmětem judikatorního posouzení požadavek určitosti a srozumitelnosti právních předpisů (včetně obecně závazných vyhlášek obcí), přičemž podle konstantní judikatury platí, že jestliže je povinnost ukládaná adresátovi právní normy formulována neurčitě, nesrozumitelně, či nepředvídatelně, musí jít negativní následky této právní úpravy k tíži autora, a nikoliv adresáta právního předpisu. Tento požadavek byl vysloven např. v rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 11. 2004, čj. 2 Afs 122/2004 - 169, příp. nálezů Ústavního soudu ze dne 11. 4. 2001, sp.zn. II. ÚS 487/2000. S ohledem na uvedené je třeba trvat na tom, že pokud správce poplatku, resp. žalovaný váže dle předmětné vyhlášky vznik poplatkové povinnosti na okamžik vydání, resp. den nabytí právní moci povolení k provozování jiných technických herních zařízení, pak měl být v tomto směru platební výměr řádně a srozumitelně specifikován. Je zřejmé, že napadená správní rozhodnutí jsou zatížena vadou nepřezkoumatelnosti, v důsledku čehož došlo zároveň k porušení ústavně i mezinárodněprávně garantovaného práva na spravedlivý proces ve smyslu čl. 36 odst. 1 Listiny a čl. 6 odst. 1 Úmluvy.

Žalobce dále spatřuje nezákonnost napadeného rozhodnutí, jakož i jemu předcházejícího platebního výměru, v tom, že platebním výměrem byly žalobci vyměřeny místní poplatky za období, za které však poplatkovou povinnost nelze uložit z důvodu prekluze.

Dle § 12 zákona o místních poplatcích, ve znění účinném do 31. 12. 2010, platilo, že pokud poplatník nebo plátce nesplní svoji poplatkovou povinnost stanovenou obecně závaznou vyhláškou obce, lze dlužné částky vyměřit nebo doměřit do 3 let od konce kalendářního roku, ve kterém poplatková povinnost vznikla. Citované ustanovení tedy pro zpoplatnění jiných technických herních zařízení za období do konce roku 2010 jasně stanovuje tříletou prekluzivní lhůtu, po jejímž uplynutí již místní poplatek nelze vyměřit. Je zřejmé, že úprava prekluze poplatkové povinnosti obsažená v zákoně o místních poplatcích, je speciální právní úpravou ve vztahu k obecné právní úpravě obsažené v zákoně o správě daní a poplatků, ve znění účinném do 31. 12. 2010.

Obecně závazná vyhláška města Aš č. 7/2010, účinná pro období od 1. 10. 2010 do 31. 12. 2010, stanovila vznik poplatkové povinnosti dnem uvedení povoleného jiného technického zařízení do provozu (čl. 7 této vyhlášky), přičemž poplatková povinnost pro technická herní zařízení uvedená do provozu před účinností této obecně závazné vyhlášky vznikla nejprve dnem její účinnosti, tj. 1. 10. 2010. Vyhláška současně do svého čl. 10 vtělila pod bod 1 a 2 doslovné znění § 12 odst. 1, 2 zákona o místních poplatcích o lhůtě pro vyměření nebo doměření poplatku a jejím možném prodloužení relevantním úkonem správce poplatku. V obecné rovině lze říci, že podle zákona o místních poplatcích platilo, že za počátek prekluzivní lhůty se považuje okamžik vzniku poplatkové povinnosti ohledně jednotlivých jiných technických herních zařízení. Okamžik vzniku poplatkové povinnosti upravují jednotlivé obecně závazné vyhlášky obcí, v jejichž obvodu jsou jednotlivá herní zařízení provozována. Za konec prekluzivní lhůty dle zákona o místních poplatcích je pak považován konec třetího kalendářního roku po roce, ve kterém poplatková povinnost vznikla. Přitom Ústavní soud se ve vztahu k tříleté prekluzivní lhůtě opakovaně vyjádřil v tom smyslu, že „z ústavních limitů plyne, že lhůtu k vyměření daně nelze prodlužovat bez racionálního vysvětlení důvodu, proč nebyla věc vyřízena v základní tříleté lhůtě“ (srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 2. 12. 2008, sp.zn. I. ÚS 1611/07). Z uvedeného tedy vyplývá, že místní poplatek za provozování herních zařízení v období roku 2010 je třeba pravomocně vyměřit nejpozději do 31. 12. 2013, jinak se poplatková povinnost prekluduje. Na této skutečnosti pak nemůže nic změnit ani nová právní úprava daňového řízení obsažená v daňovém řádu, neboť přechodná ustanovení daňového řádu na zákon o místních poplatcích nedopadají.

V posuzované věci žalobce provedl ohlášení a poté platil místní poplatek vždy ve výši, která se zakládala na jeho právním názoru, a to jako součin počtu centrálních loterijských systémů provozovaných na území města Aš a sazby 5.000,- Kč za příslušné tříměsíční zpoplatňované období. Žalobce tak při výpočtu výše místního poplatku vycházel ze svého právního názoru obsahujícího i výklad neurčitěho právního pojmu *jiné technické herní zařízení povolené ministerstvem financí podle jiného právního předpisu*, který je obsažen v zákoně o místních poplatcích a který byl následně převzat do textu vyhlášky. Žalobce také místní poplatek správci poplatku vždy platil ve výši dle své interpretace a zároveň se správcem poplatku plně spolupracoval. Naproti tomu správce poplatku zaujal jiný právní názor na to, co je předmětem místního poplatku za jiná technická herní zařízení, a místní poplatky za předmětné období vyměřil platebním výměrem až v roce 2013. Dle ustálené

judikatury Nejvyššího správního soudu platí, že z hlediska běhu prekluzivní lhůty dle § 47 ZSDP (kde byla prekluze konstruována obdobně jako ve speciální právní úpravě obsažené v § 12 zákona o místních poplatcích) je rozhodné až pravomocné vyměření, tj. v případech, kdy probíhá odvolací řízení, až okamžik doručení rozhodnutí o odvolání proti příslušnému platebnímu výměru. Příkladem lze citovat např. z rozhodnutí ze dne 18. 4. 2014, čj. 2 Afs 79/2012 - 49, ve kterém Nejvyšší správní soud dospěl k následujícímu závěru: „*Platební výměr je úkonem, kterým je daň vyměřena (nejde tedy o úkon směřující k jejímu vyměření) a nemohl tedy k přetržení prekluzivní lhůty vést. Samotné vydání rozhodnutí o vyměření či doměření daně v rámci otevřeně tříleté prekluzivní lhůty podle § 47 ZSDP je přitom jen jednou z podmínek, aby právo vyměřit nebo doměřit daň nebylo prekludováno. Druhou podmínkou je nabytí právní moci tohoto rozhodnutí, neboť teprve tímto okamžikem je ve věci daňové povinnosti rozhodnuto konečným způsobem (...).*“.

Lze tudíž uzavřít, že v posuzovaném případě ve vztahu k poplatkové povinnosti za zpoplatňované období roku 2010 došlo k pravomocnému vyměření poplatkové povinnosti až dnem doručení napadeného rozhodnutí právnímu zástupci žalobce, tj. dne 28. 7. 2014, tj. až po uplynutí prekluzivní lhůty, neboť předmětná poplatková povinnost se ke dni 31. 12. 2013 podle § 12 zákona o místních poplatcích prekludovala. Žalovaný proto zásadním způsobem pochybil, když v rozporu se zákonem o místních poplatcích potvrdil platební výměr i v části týkající se vyměření místních poplatku za jiná technická herní zařízení i v roce 2010, přestože tato poplatková povinnost je již prekludovaná. Žalobce má tudíž za to, že napadené rozhodnutí (i platební výměr) je nezákonný, neboť jím byla žalobci uložena i ta poplatková povinnost, která je od 1. 1. 2014 již prekludovaná.

[III] Vyjádření žalovaného k žalobě

Žalovaný zaujal k obsahu žaloby následující stanovisko. Stran žalobních bodů 1) a 2) se žalovaný dle svého názoru s žalobcovou argumentací dostatečně vypořádal v rámci odůvodnění napadeného rozhodnutí, kde upozorňoval i na stávající judikaturu Nejvyššího správního soudu týkající se zpoplatnění interaktivních videoloterních terminálů (např. rozsudek ze dne 14. 6. 2013 ve věci sp.zn. 2 Afs 26/2013) a zohledňování obecných právních principů. Žalobce zároveň v těchto žalobních bodech namítl řadu argumentů, které v rámci podaného odvolání neuplatnil, a proto je žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí nemohl řádně vypořádat.

Ve vztahu k žalobnímu bodu 3) měl žalovaný za to, že správce poplatku v rámci odůvodnění platebního výměru jasně uvedl období, za které žalobci vznikla povinnost k místnímu poplatku, a uvedl, že vznik povinnosti k místnímu poplatku vznikla dle obecně závazné vyhlášky. Žalovaný neshledal důvodu, proč by měl správce poplatku dalším způsobem vznik této poplatkové povinnosti odůvodňovat, ba dokonce jakým způsobem by tak měl učinit. K obdobným závěrům dospěl i Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 30. 10. 2014, čj. 9 Afs 125/2013 - 102. Žalovaný měl rovněž za to, že napadené rozhodnutí nelze považovat za nepřezkoumatelné. Vznik ohlašovací povinnosti byl jednoznačně stanoven a popsán v obecně závazných vyhláškách města Aš č. 7/2010 a č. 11/2010. Správce poplatku pak tyto skutečnosti reflektoval a začal místní poplatek vybírat od data účinnosti předmětných obecně závazných vyhlášek. V žádném případě tak nemohlo dojít ke zpoplatnění zařízení před účinností předmětných vyhlášek, či jejich retroaktivnímu výkladu. V tomto ohledu se nelze

ztotožnit s námitkami ohledně nepřezkoumatelnosti platebního výměru a nesrozumitelnosti obecně závazných vyhlášek. Ostatně, žalobcova argumentace je v tomto bodu velmi nesrozumitelná, neboť žalobce argumentuje ustanoveními obecně závazné vyhlášky města Frýdek-Místek, kterou však správce poplatku v daném případě nepoužil. Vzhledem k tomu, že žalobce tyto námitky v rámci odvolacího řízení neuplatnil, nemohl je žalovaný v rámci odůvodnění napadeného rozhodnutí vypořádat.

Žalovaný se domníval, že z žalobcovy strany došlo k nesprávné aplikaci procesní úpravy daňového řádu na rozporovaný případ. Lhůta pro vyměření daně začala běžet za účinnosti ZSDP, avšak neskončila do dne nabytí účinnosti daňového řádu. Na tento případ se tedy uplatní § 264 odst. 4 daňového řádu. Ve smyslu tohoto ustanovení je nutno na posuzovaný případ aplikovat § 148 odst. 2 a 3 daňového řádu. Dle žalovaného k prekluzi práva vyměřit místní poplatek nedošlo, neboť žalovaný vydal rozhodnutí o odvolání před uplynutím lhůty pro vyměření (jež byla vydáním platebního výměru prodloužena o jeden rok), tedy před koncem roku 2014.

Nad rámec uvedených skutečností žalovaný uvedl, že i kdyby bylo postupováno dle právní úpravy ZSDP, pak by pro žalobce byla tato lhůta mnohem nevýhodnější, a to z důvodu, že správce poplatku vůči žalobci učinil řadu úkonů směřujících k vyměření daně, např. výzva ze dne 2. 8. 2011 k doložení přehledu koncových terminálů (dokument na čl. 26 a 31 spisu) nebo výzvu k doložení rozhodnutí k zařízení Tripple Player (dokument na čl. 36 spisu). Tento úkon lze právem považovat za úkon dle § 47 odst. 2 ZSDP, který prodlužuje lhůtu pro vyměření o další tři roky. Tento postup však vzhledem k výše uvedenému nelze použít. Ani tuto skutečnost žalobce v rámci odvolacího řízení nenamítal, tudíž ji žalovaný dle svého názoru nemohl relevantně v odůvodnění vypořádat.

[IV] Posouzení věci krajským soudem

Řízení ve správním soudnictví je upraveno zákonem č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále též jen „*soudní řád správní*“ nebo „*s. ř. s.*“).

Podle § 75 odst. 1 soudního řádu správního soud při přezkoumání rozhodnutí vychází ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu.

Podle § 75 odst. 2 soudního řádu správního věty první soud přezkoumá napadené výroky rozhodnutí v mezích žalobních bodů.

Soud dospěl k závěru, že žaloba je důvodná.

Při jednání před soudem konaném dne 10. 2. 2016 zástupkyně žalobce konstatovala, že žalobce, ve smyslu § 71 odst. 2 věty druhé s. ř. s., omezil žalobní body v tom smyslu, že na bodech uvedených v žalobě *sub 1)* a *2)* již netrvá a předmětem žaloby budiž nadále jen námitky uvedené *sub 3* a *4)*.

Stran žalobního bodu *III)* soud konstatuje, že jestliže počínaje 1. 10. 2010 začaly být příslušné přístroje zpoplatňovány místním poplatkem (ať byly povoleny před účinností vyhlášky nebo po nabytí její účinnosti), dělo se tak v souladu se zákonem i příslušnou

(příslušnými) vyhláškou (vyhláškami). Pouze pokud by došlo ke zpoplatňování před účinností příslušných vyhlášek a s odvoláním na ně, byl by to postup, který by nebyl v souladu s právem.

Podle čl. 2 vyhlášky města Aš č. 7/2010, ve znění účinném od 1. 10. 2010 do 1. 1. 2011, byl předmětem poplatku každý povolený výherní hrací přístroj nebo jiné technické herní zařízení povolené Ministerstvem financí podle jiného právního předpisu. Obdobné stanovil čl. 2 vyhlášky města Aš č. 11/2010, ve znění účinném od 1. 1. 2011.

Podle čl. 7 odst. 1 vyhlášky města Aš č. 7/2010, poplatková povinnost vzniká dnem uvedení povoleného výherního hracího přístroje nebo jiného technického herního zařízení povoleného Ministerstvem financí podle jiného právního předpisu do provozu. Podle čl. 4 vyhlášky města Aš č. 11/2010, poplatek za VHP se platí ode dne, kdy byl VHP uveden do provozu. Za jiné THZ se poplatek platí ode dne nabytí právní moci rozhodnutí, kterým bylo jiné THZ povoleno.

Podle čl. 14 vyhlášky města Aš č. 7/2010, nabývá tato vyhláška účinnosti dne 1. 10. 2010. Vyhláška města Aš č. 11/2010 nabyla účinnosti dne 1. 1. 2011.

Z platebního výměru, resp. napadeného rozhodnutí je zřejmé, že žalobci byly vyměřeny poplatky za období od 1. 10. 2010 do 31. 12. 2010, resp. od 1. 1. 2011 do 31. 3. 2011, resp. od 1. 4. 2011 do 30. 6. 2011, resp. od 1. 7. 2011 do 30. 9. 2011, resp. od 1. 10. 2011 do 31. 12. 2011

Soud je přesvědčen, že z obsahu vyhlášky města Aš jako celku je zřejmý jednoznačný úmysl zpoplatnit každý povolený výherní hrací přístroj nebo jiné technické herní zařízení povolené Ministerstvem financí podle jiného právního předpisu počínaje až datem 1. 10. 2010. Toto datum je rovněž patrné z platebního výměru. Žalobní námitka o nemožnosti aplikovat vyhlášku města Aš, tak jak byla uplatněna, proto není důvodná.

Stran žalobního bodu IV) soud považuje za potřebné jednak zopakovat, že mezi stranami není sporu o tom, že napadené rozhodnutí bylo doručeno právnímu zástupci žalobce dne 28. 7. 2014, ke kterémuž dni byly poplatky pravomocně vyměřeny, a dále citovat rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 21. 7. 2015, čj. 31 Af 57/2014 – 53, s nímž se Krajský soud v Plzni zcela ztotožňuje.

„Ustanovení § 12 odst. 1 zákona o místních poplatcích, ve znění účinném do 31. 12. 2010 (tj. pro zpoplatnění JTHZ za období do konce roku 2010), stanovilo, že pokud poplatník nebo plátce nesplní svoji poplatkovou povinnost stanovenou obecně závaznou vyhláškou obce, lze dlužné částky vyměřit nebo doměřit do 3 let od konce kalendářního roku, ve kterém poplatková povinnost vznikla. Dle odstavce druhého zmíněného ustanovení platilo, že byl-li před uplynutím této lhůty učiněn úkon směřující k vyměření nebo doměření poplatku, běží tříletá lhůta znovu od konce roku, v němž byl poplatník nebo plátce o tomto úkonu písemně uvědoměn. Vyměřit a doměřit poplatek bylo možno nejpozději do 10 let od konce kalendářního roku, ve kterém poplatková povinnost vznikla.

Obecně závazná vyhláška města účinná pro posuzované období roku 2010, tj. vyhláška

č. 9/2003 ve znění vyhlášky č. 6/2010, stanovila vznik poplatkové povinnosti dnem uvedení povoleného herního zařízení do provozu, přičemž poplatková povinnost pro JHZZT uvedená do provozu před datem její účinnosti vznikla nejprve dnem její účinnosti, tj. dnem 1. 7. 2010. Vyhláška současně do svého čl. 7 nazvaného Správa poplatku vtělila pod bod 2) a 3) doslovné znění § 12 odst. 1 a 2 zákona o místních poplatcích o lhůtě pro vyměření nebo doměření poplatku a jejím možném prodloužení relevantním úkonem správce poplatku.

Ustanovení § 13 zákona o místních poplatcích stanovilo, že o řízení ve věcech poplatků platí zvláštní předpisy, pokud tento zákon nestanoví jinak. Zvláštním předpisem se přitom rozuměl procesní předpis upravující daňové řízení, tj. do konce roku 2010 zákon o správě daní a poplatků. Ten od 1. 1. 2011 nahradil daňový řád. V souvislosti s přijetím daňového řádu došlo však i ke změně zákona o místních poplatcích, a to zákonem č. 281/2009 Sb., s účinností rovněž od 1. 1. 2011, kterým byly jeho § 12 a § 13 zrušeny. Důvodem pro zrušení těchto ustanovení byla jejich nadbytečnost vzhledem k úpravě v daňovém řádu, když ustanovení o postupu podle procesního předpisu vyplývá nově z § 2 odst. 3 daňového řádu. Zákon č. 281/2009 Sb. ve svém čl. IX bodu 1. současně stanovil, že právní vztahy vzniklé přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona se posuzují podle dosavadních právních předpisů, tzn. podle zákona o místních poplatcích.

Z citované právní úpravy je zřejmé, že vztah mezi zákonem o správě daní a poplatků v rozhodném období (resp. později daňovým řádem) a zákonem o místních poplatcích je vztahem obecného a speciálního právního předpisu a zákon o místních poplatcích by proto byl aplikován přednostně i tehdy, pokud by tuto aplikační přednost výslovně nestanovil jeho § 13 v právní úpravě platné do konce roku 2010. K subsidiárnímu použití zákona o správě daní a poplatků tedy mohlo dojít pouze za situace, pokud by úprava obsažená v zákoně o místních poplatcích nebyla úplná. Nutno konstatovat, že úprava lhůty pro vyměření nebo doměření poplatku včetně možnosti přerušování jejího běhu v zákoně o místních poplatcích (v tomto případě pak ještě navíc přejatá do vyhlášky města) v rozhodnou dobu úplná byla.

Jestliže pro místní poplatky platila do 31. 12. 2010 speciální právní úprava obsažená v ustanovení § 12 zákona o místních poplatcích, resp. v tomto konkrétním případě i v části návazně přejatá do předmětné vyhlášky města (nikoliv tedy obecná úprava v zákoně o správě daní a poplatků), nemohou se ve vztahu k poplatkové povinnosti za období do 31. 12. 2010 aplikovat přechodná ustanovení obsažená v daňovém řádu, která upravují, ve kterých případech se použije právní úprava obsažená v daňovém řádu (tj. nová) a kdy se bude po přechodnou dobu vycházet z dosavadního zákona o správě daní a poplatků. Lhůtu pro vyměření místního poplatku za provozování herních zařízení, u nichž vznikla poplatková povinnost v období roku 2010, je proto třeba posuzovat podle ustanovení zákona o místních poplatcích.

Jak je již shora uvedeno, dle ustanovení § 12 odst. 1 zákona o místních poplatcích (totožně čl. 7 bod 2 a 3 vyhlášky města) bylo v daném případě třeba poplatek vyměřit ve tříleté prekluzivní lhůtě, tj. nejpozději do 31. 12. 2013, a to (jak vyplývá z konstantní judikatury) pravomocně. Tato lhůta by se prodloužila v souladu s odstavcem druhým zmíněného ustanovení úkonem směřujícím k vyměření nebo doměření poplatku, neboť pak by tříletá lhůta běžela znovu od konce roku, v němž byl poplatník nebo plátcce o tomto úkonu písemně uvědoměn.“.

Krajský soud se proto zabýval úkony, které žalovaný učinil v průběhu poplatkového řízení a které označil jako prodlužující tříletou prekluzivní lhůtu. Jedná se úkony, které se dle žalovaného nacházejí na čl. 26, 31 a 36 správního spisu. Konkrétně žalovaný odkázal na odpověď žalobce Městskému úřadu Aš ze dne 3. 8. 2011 (čl. 26), odpověď žalobce Městskému úřadu Aš ze dne 7. 11. 2011 (čl. 31) a e-mailovou korespondenci mezi žalobcem a Městským úřadem Aš (čl. 36).

Soud dospěl k závěru, že žádný z těchto úkonů není úkonem, který směřuje k vyměření nebo doměření daně, resp. místního poplatku ve smyslu judikatury správních soudů. Takovým úkonem je pouze kvalifikovaný úkon správce poplatku nebo odvolacího orgánu, nikoliv pouhá reakce strany na výzvu, ať už jakkoliv učiněná. Úkon prodlužující běh prekluzivní lhůty musí vycházet z určitých pochybností o správnosti postupu daňového subjektu nebo správnosti předchozího vyměření daně. Je nezbytné, aby se vždy jednalo o úkon učiněný před uplynutím zákonné lhůty směřující k vyměření či doměření daně, aby jeho provedení bylo nezbytné k dosažení stanoveného účelu, tedy správného vyměření či doměření daně (k tomu srov. např. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 5. 2006, čj. 2 Afs 52/2005-94). Pokud jde o úkon ve formě výzvy, není možné každou výzvu adresovanou daňovému subjektu bez dalšího označit za úkon směřující k vyměření daně nebo doměření daně, resp. poplatku, ale je nezbytné je posuzovat jednak z hlediska obsahu a jednak ve vztahu k výzvám předchozím. Ani jeden z „úkonů“ označených žalovaným však tato kritéria nesplňoval, a právo vyměřit poplatky za období od 1. 10. 2010 do 31. 12. 2010 bylo proto prekludováno. Poslední žalobní bod byl tak shledán důvodným.

Za těchto okolností soudu nezbylo, než konstatovat částečnou nezákonnost napadeného rozhodnutí a jako takové ho zrušit ve smyslu § 78 odst. 1 s. ř. s. Soud zároveň vyslovil, že věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s. ř. s.). Správní orgán je v dalším řízení vázán právním názorem, který soud vyslovil ve zrušujícím rozsudku (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).

[V] Náklady řízení

Žalobce, který měl ve věci plný úspěch, má podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. proti žalovanému správnímu orgánu, který ve věci úspěch neměl, právo na náhradu důvodně vynaložených nákladů řízení před soudem v celkové výši 3.000,- Kč, což odpovídá částce zaplaceného soudního poplatku za žalobu (a žalobcově specifikaci požadovaných nákladů řízení). Ke splnění povinnosti nahradit náklady řízení bylo žalovanému určeno platební místo podle § 149 odst. 3 o. s. ř. ve spojení s § 64 s. ř. s. a stanovena pariční lhůta podle § 160 odst. 1 části věty za středníkem o. s. ř. ve spojení s § 64 s. ř. s. (s přihlédnutím k možnostem žalovaného tuto platbu realizovat).

P o u č e n í : Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost do dvou týdnů po jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

V Plzni dne 10. února 2016

JUDr. PhDr. Petr Kuchynka, Ph.D., v.r.
předseda senátu

Za správnost vyhotovení:
Bc. Michaela Karásková