



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Marie Kocourkové a soudkyň JUDr. Magdaleny Ježkové a Mgr. Heleny Konečné ve věci žalobkyně: **multigate, a. s.**, se sídlem Olomouc, Riegrova 373/6, zast. JUDr. Tomášem Vymazalem, advokátem se sídlem Olomouc, Wellnerova 1322/3C, proti žalovanému: **Krajský úřad Královéhradeckého kraje**, se sídlem Hradec Králové, Pivovarské nám. 1245, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 9. 2014, čj. 15116/MJ/2014-2, **t a k t o :**

- I. **Rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 9. 2014, čj. 15116/MJ/2014-2, se z r u š u j e a věc se mu v r a c í k dalšímu řízení.**
- II. **Žalovaný je p o v i n e n zaplatit žalobkyni náklady řízení ve výši 15.342,- Kč, a to do osmi dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce žalobkyně JUDr. Tomáše Vymazala.**

O d ů v o d n ě n í :

Napadeným rozhodnutím žalovaný nevyhověl odvolání žalobkyně do rozhodnutí Městského úřadu Hostinné (dále rovněž také jen "správce poplatku" nebo „správce daně“) ze dne 21. 6. 2011, čj. 2529/2011/FIN/KA, kterým byla zamítnuta její žádost o vrácení přeplatku na místním poplatku za provozovaný výherní hrací přístroj nebo jiné technické herní zařízení povolené Ministerstvem financí. Žalovaný současně provedl změnu výroku rozhodnutí správce poplatku tak, že jej zpřesnil, doplnil část odůvodnění a žádosti o vrácení přeplatku zčásti vyhověl.

Včas podanou žalobou se žalobkyně domáhala přezkoumání zákonnosti shora uvedeného rozhodnutí, navrhla jeho zrušení, jakož i zrušení jemu předcházejícího rozhodnutí orgánu prvního stupně, a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení.

Napadené rozhodnutí označila žalobkyně za nezákonné, neboť se žalovaný nesprávně a nedostatečně vypořádal s jejími odvoláními a rozhodl tak v rozporu s ustanovením § 154 a 155 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). Žalovaný rovněž nesprávně interpretoval příslušné právní předpisy, porušil ustanovení § 10a a § 11 zákona č. 565/1990 Sb., o místních poplatcích, ve znění do 13. 10. 2011 (dále jen „zákon o místních poplatcích“), § 114 odst. 2 a 3 a § 116 odst. 2 daňového řádu. Žalovaný rovněž nesprávně interpretoval příslušná ustanovení zákona č. 202/1990 Sb., o loteriích a jiných podobných hrách, ve znění do 13. 10. 2011 (dále jen „zákon o loteriích“), a to zejména § 50 odst. 3. Žalobkyně má za to, že žalovaný měl na základě podaného odvolání napadené rozhodnutí orgánu prvního stupně s ohledem na jeho vady zrušit nebo je prohlásit za nicotné. Dle jejího názoru i správce poplatku porušil zejména ustanovení § 154 a § 155 daňového řádu, § 10a a § 11 zákona o místních poplatcích.

Předně žalobkyně vytkla jako zásadní vadu jak rozhodnutí krajského soudu (zřejmě měla na mysli rozhodnutí žalovaného jako odvolacího orgánu), tak rozhodnutí správce daně, nicotnost rozhodnutí prvostupňového správce daně, neboť správní orgány vycházely v řízení z nedostatečných pokladů, resp. nevycházely z pokladů, ze kterých dle daňového řádu měly. Je přesvědčena, že správce daně nemůže za situace, kdy se opakovaně vyjadřovala, že místnímu poplatku její zařízení nepodléhají, rozhodnout o ne/existenci přeplatku na místním poplatku, bez toho, aniž by měl jako podklad pro rozhodnutí k dispozici pravomocný platební výměr. S poukazem na odbornou literaturu uvedla, že evidence daní je administrativní postup, který slouží k zaznamenávání daňových povinností, přičemž tyto záznamy samy o sobě mají informativní charakter. V souladu s daňovým řádem tedy mohou být zaevidovány pouze takové daňové povinnosti, které byly řádně stanoveny. Do evidence se předepisuje vyměřená daň podle výsledků vyměřovacího řízení (§ 139 odst. 2 daňového řádu). Daň lze přitom vyměřit pouze rozhodnutím, a to buď platebním výměrem, dodatečným platebním výměrem, případně hromadným předpisným seznamem; daňový řád nepřipouští stanovení daně bez vydání rozhodnutí. Rozhodnutí jako výsledek vyměřovacího řízení je nezastupitelnou podmínkou pro předepsání daně do evidence daní.

Žalobkyně poukázala na ustanovení § 154 odst. 1 daňového řádu a závěry rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu v rozsudku ze dne 24. 06. 2014, čj. 2 Afs 68/2012-34, ohledně povinnosti správce místního poplatku vydat platební výměr za situace, kdy poplatník místního poplatku sdělil kvalifikovaným způsobem své pochybnosti a současně o vydání platebního výměru požádal, přestože místní poplatek ve stanovené lhůtě včas a ve správné výši uhradil. Uvedla, že z podaných ohlášení „s výhradou“ v jejích případech jednoznačně vyplývá kvalifikovaný nesouhlas s výší poplatku, resp. se samotným zpoplatněním. Nebyl-li pak vydán pravomocný platební výměr, nebyl poplatek na jejím daňovém účtu předepsán a nelze rozhodovat o existenci přeplatku, resp. je takové rozhodnutí předčasné, neboť zde přeplatek jednoznačně evidován je. Žalobkyně připomněla i to, že žádala správce poplatku o spolupráci, kdy vnesla důvodné pochybnosti ke zpoplatnění

„jiných technických herních zařízení“ a pro případ závěru správce poplatku o tom, že by měla být předmětnou vyhláškou v nějakém rozsahu dotčena, žádala o vydání a doručení platebního výměru, ve kterém výši místního poplatku stanoví a s odkazem na příslušná ustanovení právního řádu také odůvodní.

Z uvedeného žalobkyně dovodila, že správce poplatku byl povinen vydat platební výměr a tento jí řádně doručit. Pouze na základě pravomocného platebního výměru pak může být poplatek zanesen do daňové evidence - na daňový účet daňového subjektu. Jestliže pravomocné vyměření chybí, není místní poplatek na straně „má dáti“ evidován, a tedy jakákoliv platba na takový místní poplatek musí být jednoznačně evidována jako přeplatek. Rozhodnutí správce poplatku tak postrádá podklad pro rozhodnutí, neboť nelze rozhodovat o existenci přeplatku za situace, kdy správci poplatku není znám předpis na daňovém účtu poplatníka, resp. pokud poplatek nebyl předepsán, byl správce poplatku povinen rozhodnout tak, že přeplatek existuje. Žalovaný tedy neposoudil správně otázku existence přeplatku a podklady, které pro takové rozhodnutí musí správce poplatku mít a k důkazu užít. Žalobkyně je přesvědčena, že poplatek musí být pravomocně předepsán, tj. vyměřen, aby bylo možno zkoumat, zda přeplatek existuje či nikoliv.

Byť žalobkyně souhlasí se závěry žalovaného o odlišnosti řízení přeplatkového a vyměřovacího, tj. že v případě rozhodování o přeplatku dle ustanovení § 155 daňového řádu soudu nepřisluší, aby se problematikou vyměření daně zabýval z jiných hledisek, než je vykonatelnost jednotlivých rozhodnutí o stanovení daně a jejich transformace do jednotlivých předpisů a odpisů na debetní straně osobního daňového účtu, má zato, že požadavkem judikatury je i to, aby se v řízení o přeplatku správce daně zabýval právě existencí vykonatelných rozhodnutí o stanovení daně. Tím se však žalovaný nijak nezabýval, když za předmětná období žalobkyni žádný poplatek vyměřen nebyl. V testu vratitelnosti přeplatku totiž musel správce poplatku jednoznačně dospět k závěru, že poplatek vyměřen nebyl a tedy nebyl na daňovém účtu evidován. S rozsudkem pátého senátu Nejvyššího správního soudu ve věci sp. zn. 5 Afs 113/2013, na který odkázal žalovaný, se žalobkyně neztotožňuje a dle jejího názoru jej na řešenou záležitost nelze užít, neboť v nyní v řešené věci nebyla poplatková povinnost ani její výše přezkoumávána, správce poplatku se nezabýval ohlášením, počtem zařízení, dobou jejich provozování ani dalšími aspekty ovlivňujícími výši poplatkové povinnosti. Současně žalobkyně konstatovala, že se pátý senát odchýlil od ustálené praxe v závěru, že v rámci řízení o přeplatku je možné přezkoumat i samotnou hmotněprávní povinnost, tedy zda poplatníku poplatková/daňová povinnost svědčí, za jaká zařízení a v jaké konkrétní výši.

Žalobkyně dále namítla, že v řešeném případě nebyla poplatková povinnost ani její výše přezkoumávána, správce poplatku se nezabýval ohlášením, počtem zařízení, dobou jejich provozování ani dalšími aspekty ovlivňujícími výši poplatkové povinnosti. To učinil až žalovaný. Žalobkyně je toho názoru, že i kdyby byly přijaty závěry uvedené v rozsudku Nejvyššího správního soudu sp. zn. 5 Afs 113/2013, pak jí bylo upřeno právo se proti takovému vyměření řádně bránit, čímž byla porušena zásada dvojinstančnosti řízení. Navíc došlo k nesprávnému výpočtu poplatku u zřízení Kajot v. č. 911051001752 a v. č. 911051001753, když rozhodnutí o povolení loterie nabylo právní moci až dne 19. 1. 2011, nikoliv dne 7. 1. 2011, jak uvedl žalovaný v napadeném rozhodnutí. Pokud by takové vyčíslení bylo provedeno

v prvostupňovém řízení, mohla vznést argumenty v rámci odvolání, takto však byla nucena podat žalobu.

Za zásadní otázku, která je v tomto řízení řešena, označila žalobkyně otázku existence povinnosti platit místní poplatek za provozovaný výherní hrací přístroj nebo jiné technické herní zařízení povolené Ministerstvem financí podle jiného právního předpisu za zařízení, která jsou koncovými jednotkami tzv. centrálního loterijního systému. Tuto otázku však žalovaný neposoudil správně, přičemž mimo jiné postupoval v rozporu s ústavně konformním výkladem zákona o místních poplatcích a nedodržel některé ústavní zásady týkající se daňového řízení.

Žalobkyně připomněla, že v řízení opakovaně namítala, že jí provozovaná zařízení nelze pod pojem „jiné technické herní zařízení povolené Ministerstvem financí podle jiného právního předpisu“ podřadit, a že je tak nelze zpoplatnit dle ustanovení § 10a zákona o místních poplatcích v tehdy platném znění. Dále podrobně rozvedla argumenty svědčící o neoprávněnosti vybírání tohoto poplatku.

Předně citovala dotčenou právní úpravu, tj. příslušná ustanovení zákona o místních poplatcích (§ 10a a § 1 písm. g) odkazující na zákon o loteriích), § 4, § 18, § 19 a § 50 odst. 3 zákona o loteriích, z nichž dovodila, že je-li zákonně upraven pojem a povolování výherního hracího přístroje, který je rovněž dle § 10a zákona o místních poplatcích zpoplatněn, má být obdobná úprava i pro „jiné technické herní zařízení“, ta však chybí a pojem zůstává nevysvětlen. S poukazem na ustanovení § 17 odst. 1 a § 18 odst. 1 zákona o loteriích uvedla, že má-li být zpoplatněno provozování jiného technického herního zařízení, musí zákon o loteriích přinejmenším stanovit, že Ministerstvo financí vydává povolení k provozování jiného technického herního zařízení. Má zato, že právě v oblasti daní a poplatků je nutné, aby byla jednotlivá ustanovení jasná, určitá a srozumitelná a v souladu se souvisejícími právními předpisy. Odlišná úprava zákona o loteriích a zákona o místních poplatcích subjektu poplatku nedává jednoznačnou odpověď, zda poplatkové povinnosti jím provozovaná zařízení podléhají či nikoli. V souladu s judikaturou ústavního soudu přitom lze za zákon považovat jediné právní normu formulovanou s dostatečnou přesností, aby občanu umožnila své chování regulovat. Ústavní soud rovněž judikoval, že Ústava akceptuje a respektuje princip legality jako součást celkové koncepce právního státu, neváže však pozitivní právo jen na formální legalitu, ale výklad a použití právních norem podřizuje jejich obsahově materiálnímu smyslu, přičemž jedním ze základních předpokladů fungování právního státu je i existence vnitřního souladu jeho právního řádu. Proto je také nutné, aby jednotlivé právní předpisy byly srozumitelné a aby z nich vyplývaly předvídatelné následky. Žalobkyně zdůraznila, že tak důvodně předpokládala, že jí provozovaná zařízení nepodléhají místnímu poplatku, neboť jejich provozování není Ministerstvem financí povolováno.

Dle názoru žalobkyně je možný i víceznačný výklad pojmu „jiné technické herní zařízení povolené Ministerstvem financí podle jiného právního předpisu“ a domnívá se, že správný výklad je takový, že místní poplatek za takováto zařízení nelze vybírat, a to s ohledem na nesoulad zákona o loteriích a zákona o místních poplatcích, neboť dle zákona o loteriích nemá Ministerstvo financí pravomoc povolovat provozování jiného technického herního zařízení. Upozornila na judikaturu Nejvyššího správního soudu i Ústavního soudu zabývající se otázkou výkladu právních předpisů, a to zejména z pohledu konfliktu dvou výkladů, z nichž oba jsou

možné, z určitých úhlů pohledu rozumné a nikoli nepřesvědčivé, a která dospívá k závěru, že je-li k dispozici více výkladů veřejnoprávní normy, je třeba volit ten, který vůbec, resp. co nejméně, zasahuje do toho kterého základního práva či svobody. Princip *in dubio pro libertate* přitom plyne přímo z ústavního pořádku a má např. podobu pravidla *in dubio mitius* nebo pravidla *in dubio pro reo* (nález Ústavního soudu ze dne 13. 9. 2007, sp. zn. I. ÚS 643/06). Žalovaný ani správce poplatku však dle těchto principů nepostupovali.

Žalobkyně dále uvedla, že ustanovení § 10a zákona o místních poplatcích upravuje možnost obcí stanovit obecně závaznou vyhláškou místní poplatek za provozované jiné technické zařízení povolené Ministerstvem financí podle jiného právního předpisu, avšak Ministerstvo financí postrádá pravomoc i působnost k vydání takového povolení, neboť dle zákona o loteriích povoluje pouze loterie a jiné podobné hry, výherní hrací přístroje tomboly, kursové sázky a kursové hry v kasinu. Proto neexistují žádná zařízení, která by podmínky této části § 10a zákona o místních poplatcích splňovala. Vybírání místního poplatku za takové zařízení je tudíž v rozporu se zákonem a rozhodnutí správních orgánů tak postrádají zákonný podklad. I z jednotlivých rozhodnutí (zejména jejich výroků) vydaných Ministerstvem financí žalobkyni vyplývá, že Ministerstvo financí povoluje pouze provozování loterie nebo jiné podobné hry, nikoliv provozování jiného technického herního zařízení nebo jinak pojmenovaného konkrétního koncového zařízení, a že k povolování provozování jiného technického zařízení či jinak označeného přístroje nemá pravomoc. Neopravňuje-li žádný právní předpis Ministerstvo financí k vydání rozhodnutí o povolení provozování jiného technického herního zařízení, nelze poplatek oprávněně vybírat, neboť by tak bylo konáno v rozporu se zákonem. Rozhodnutí správce poplatku tak bylo vydáno v rozporu s § 154 a § 155 daňového řádu.

Dle žalobkyně měl žalovaný při výkladu pojmu „jiné technické herní zařízení povolené Ministerstvem financí“ přezkoumat příslušné ustanovení zákona o loteriích, když by zjistil, že Ministerstvo nemá pravomoc k vydání povolení pro jiné technické herní zařízení. Přitom nezákonnost přezkoumávaného rozhodnutí je nutno dle § 114 odst. 3 daňového řádu prověřovat, i pokud nebyla odvolatelem uplatněna. Žalovaný i správce poplatku užívají tzv. teleologický a historický výklad právní normy. Takový výklad by však měl sloužit pouze jako pomocný a je nutné nejprve použít výkladu gramatického, systematického a logického. Při použití gramatického výkladu dojdeme dle žalobkyně k závěru, že zpoplatněná mají být taková zařízení, která jsou výsledkem jakéhosi technického bádání a která umožňují hru a která jsou povolena Ministerstvem financí dle zákona o loteriích. Za použití logického výkladu § 10a zákona o místních poplatcích zjistíme, že zákon o místních poplatcích zpoplatňuje v jednom ustanovení provozované výherní hrací přístroje (VHP) a jiná technická herní zařízení (JTHZ) povolená Ministerstvem financí podle jiného právního předpisu, přičemž odkazuje na zákon o loteriích. Co se týče JTHZ, o těchto zákon o loteriích ničeho nestanoví, pouze v § 50 odst. 3 stanoví, že Ministerstvo může povolovat i loterie a jiné podobné hry, které nejsou v zákoně v části první až čtvrté upraveny. Dle zákona o loteriích Ministerstvo financí povoluje pouze loterie a jiné podobné hry, výherní hrací přístroje tomboly, kursové sázky a sázkové hry v kasinu. I při užití výkladu systematickým, kdy se právní norma vykládá v kontextu celého právního systému, a to zejména za použití základních zásad toho kterého odvětví, je zpoplatnění jiného technického herního zařízení dle žalobkyně vyloučeno.

Žalobkyně má za to, že pokud by bylo úmyslem zákonodárce zpoplatnit vedle provozování výherního hracího přístroje i provozování jiného technického herního zařízení, měl tak učinit formou seznatelnou, srozumitelnou a neumožňující různý výklad, a zejména takovou formou, která koresponduje s příslušnými ustanovením zákona o loteriích, na které odkazuje zákon o místních poplatcích. Při výkladu, jaký činí žalovaný, by bylo možné považovat za „jiné technické herní zařízení povolené MF“ prakticky jakýkoliv přístroj, který by byl, byť jen na okraj, zmíněn v povolení, či některé jeho příloze. Poplatku by tak v případě videoloterijních terminálů podléhaly nejen tyto terminály, ale rovněž tzv. místní kontrolní jednotky a centrální řídicí jednotky, popř. jakékoli jiné zařízení s nimi spojené. Nutno podotknout, že videoloterijní terminál bez připojení k centrální řídicí jednotce samostatně žádnou sázkovou hru neumožňuje. Žalobkyně dodala, že i přesto, že by povolení provozování loterie nebo jiné podobné hry bylo považováno za povolení, které vyžaduje ustanovení § 10a zákona o místních poplatcích, nenaplnují koncová zařízení požadavek povolenosti Ministerstvem financí, neboť jsou pouze schvalována, a poplatek za ně nemůže být vyžadován. V povoleních se konstatuje, že provozování loterie nebo jiné podobné hry bude prováděno prostřednictvím Centrálního loterijního systému (CLS). CLS je v rozhodnutí MF vymezován tak, že jde o funkčně nedělitelné technické zařízení, kterým je elektronický systém tvořený centrální řídicí jednotkou, místními kontrolními jednotkami a neomezeným počtem připojených koncových interaktivních videoloterijních terminálů, a tvoří tak po funkční stránce nedělitelný celek. Interaktivní videoloterijní terminál je tak pouze jednou z částí CLS.

Žalobkyně závěrem uvedla, že za použití jí provedeného a zároveň možného výkladu nemohl být interaktivní videoloterijní terminál zařazen pod pojem „jiné technické herní zařízení“, neboť není ani kompaktním, ani funkčně nedělitelným technickým zařízením a není schopen sám o sobě sloužit k provozování loterií, jak požaduje zákon o loteriích. To odůvodňuje zejména vymezením CLS v jednotlivých rozhodnutích Ministerstva financí. Interaktivní videoloterijní terminál je pouze jednou z částí CLS. CLS je jako celek funkčně nedělitelným technickým zařízením, neboť řídí veškeré herní procesy, losuje výsledky na základě uplatnění náhody, rozhoduje o všech výhrách a výhry okamžitě zobrazuje na interaktivním videoloterijním terminálu, provádí správu vkladů vložených sázejícími a provádí veškerou administraci spojenou s průběhem hry. Poukázala rovněž na novelu zákona o místních poplatcích a zákona o loteriích provedenou zákonem č. 300/2011 Sb., ze které jednoznačně vyplývá snaha zákonodárce po nápravě chyb provedených zákonem č. 183/2010 Sb.

V odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný zrekapituloval přijetí a obsah obecně závazné vyhlášky města Hostinné účinné v roce 2010, resp. v roce 2011, týkající se místního poplatku za provozovaný výherní hrací přístroj nebo jiné technické herní zařízení povolené Ministerstvem financí podle jiného právního předpisu v rozhodnou dobu. Uvedl, že žalobkyně (příp. její právní předchůdce) splnila ohlašovací povinnost s tím, že uvedla, že neprovozuje žádné jiné technické herní zařízení, které by bylo povolováno Ministerstvem financí podle jiného právního předpisu. Ohlášení učinila s výhradou a požádala správce poplatku o stanovisko. Součástí ohlášení byl přehled jiných technických herních zařízení (dále také jen „JTHZ“) povolených na území města s jejich přesnou identifikací typu zařízení, u jednotlivých zařízení je uvedeno výrobní číslo, číslo jednací rozhodnutí o povolení,

schválené období pro umístění zařízení, informace o datu zahájení provozu a uvedení adresy umístění. Jako důkaz předložila kopie rozhodnutí Ministerstva financí. Žalovaný uvedl, že z výpisu z účtu správce poplatku je zřejmé, že žalobkyně na základě podaných ohlášení provedla i úhradu poplatku. Následně žalobkyně požádala o vrácení vratitelného přeplatku dle ustanovení § 155 daňového řádu za předmětné poplatkové období, což odůvodnila mimo jiné tím, že ačkoliv místní poplatek zaplatila, pro jeho vybírání chyběl zákonný podklad.

Žalovaný nesouhlasil s odvolací námitkou, že rozhodnutí správce poplatku je v rozporu s ustanoveními § 154 a § 155 daňového řádu a ustanovením § 10a zákona o místních poplatcích, a protože místní poplatek nelze vybrat, že jeho zaplacením žalobkyni vznikl vratitelný přeplatek. Zcela zásadní pro posouzení celého případu je dle žalovaného výklad pojmu „jiné technické herní zařízení povolené Ministerstvem financí“ ve smyslu zákona o místních poplatcích. Dle jeho názoru žalobkyně nedostatečně pochopila tento pojem, z čehož pramení její nepřesné argumenty. Rozvedl argumentaci k výkladu tohoto pojmu, k předmětu místního poplatku dle ustanovení § 10a zákona o místních poplatcích, k použití zásady *in dubio mitius* (resp. *in dubio pro libertate*) při výkladu uvedeného pojmu a k problematice závaznosti metodického návodu Ministerstva financí. Současně poukázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu, zejména na rozsudek čj. 2 Afs 37/2013-26, ze kterého obsáhle citoval a se kterým se zcela ztotožnil.

Dále žalovaný uvedl, že přezkoumal správcem poplatku provedený test vratitelnosti žalobkyní požadovaného přeplatku, tzn. porovnal, zda úhrn plateb za předmětné poplatkové období skutečně vznikl a zda je vratitelný. Vycházel přitom ze splnění ohlašovací povinnosti, ve které žalobkyně uvedla podrobný soupis JTHZ povolených a provozovaných na území města Hostinné. V provedeném testu vratitelnosti přeplatku shledal rozdíly, na základě kterých pak žalobkyni nárok na částečné vrácení přeplatku přiznal.

Dle žalovaného nelze opominout fakt, že Nejvyšší správní soud rozhodl v rozšířeném senátu pod čj. 2 Afs 68/2012-34, kterým správcí místního poplatku uložil povinnost vydat platební výměr podle § 46 odst. 4 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, resp. dle § 139 či § 147 odst. 1 daňového řádu, a řádně jej doručit, pokud nejpozději v poslední den lhůty, ve které byl poplatník povinen splnit ohlašovací povinnost, sdělil kvalifikovaným způsobem své pochybnosti a současně o vydání platebního výměru požádal, přestože místní poplatek ve stanovené lhůtě včas a ve správné výši uhradil. Žalovaný má zato, že toto rozhodnutí se na řízení o žádosti o vrácení přeplatku nevztahuje, a zastává názor, že je třeba důsledně rozlišovat mezi řízením o přeplatku dle § 155 daňového řádu a řízením dle § 11 zákona o místních poplatcích, které vede k vydání platebního výměru, jak rozebral dále.

V prvním případě se jedná o situaci, kdy je poplatníkovi přiznáno právo žádat o vrácení vratitelného přeplatku, který mu vznikl u správce poplatku. Řízení o vrácení přeplatku je zahajováno na žádost ze strany poplatníka (z moci úřední se řízení zahajuje, pouze stanoví-li tak daňový řád nebo jiný daňový zákon). O žádosti rozhoduje správce poplatku, přičemž diskrece, zda žádosti vyhová či nikoliv, se zde nepřipouští. Pro tento druh řízení je tedy charakteristické, že sporná finanční částka, o kterou poplatník žádá, již byla v minulosti uhrazena, a že řízení je zahajováno ze

strany poplatníka. Oproti tomu druhý případ vychází ze skutečnosti, že poplatník svoji poplatkovou povinnost opomněl a místní poplatek včas nebo ve správné výši neuhradil. Řízení v tomto případě není zahajováno na žádost, ale z moci úřední, kdy správce poplatku vydá platební výměr, jímž poplatkovou povinnost poplatníkovi vyměří. Srovnají-li se pak obě popsání řízení, lze dle žalovaného již na první pohled dospět k závěru, že každé řízení má své opodstatnění, a především, že se jedná o dva naprosto odlišné instituty. Uvedené odlišení obou řízení je třeba mít na paměti i při posuzování tohoto konkrétního případu, kdy žalobkyně splnila svou ohlašovací povinnost vyplývající z obecně závazné vyhlášky, místní poplatek uhradila a následně podala žádost o vrácení přeplatku, ve které úhradu poplatku, resp. zákonný podklad pro jeho vybírání, rozporovala. Celou záležitost je proto třeba chápat jako uvedený první případ (tzn. řízení o přeplatku), a to i přesto, že ohlášení poplatkové povinnosti bylo splněno s výhradou. Jak je zřejmé z uvedeného rozboru obou odlišných řízení, nevyplývá podle platných právních předpisů pro správce poplatku žádná povinnost vydávat v tomto případě platební výměr. Dovození takové povinnosti by dle žalovaného vedlo ke zpochybnění obou výše uvedených institutů, neboť poplatník vždy ke své žádosti připojuje odůvodnění, kterým poukazuje na skutečnosti, na jejichž základě by dle jeho názoru mělo dojít k vrácení místního poplatku. Je tedy nezbytné setrvat na rozlišování obou uvedených řízení a v tomto konkrétním případě postupovat i nadále jako v řízení o přeplatku.

V písemném vyjádření k žalobě žalovaný odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí a navrhl zamítnutí žaloby. Dodal, že nadále zastává názor, že v žádosti o přeplatek není řešeno, zda má či nemá být vydán platební výměr, ale skutečnost, zda přeplatek je či není evidován, tj. samotná existence přeplatku, což vyplývá i ze znění § 155 odst. 1 daňového řádu. Na podporu svých argumentů pak ocitoval významnou část rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 8. 2014, čj. 5 Afs 113/2013-41, a usnesení Ústavního soudu sp. zn. III. ÚS 2581/14, kterým byla odmítnuta ústavní stížnost žalobkyně v obdobné věci.

V replice na vyjádření žalovaného žalobkyně znovu uvedla, že závěry a postup žalovaného jsou v rozporu s rozhodnutím rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu, a mohly by být aplikovány jen v případě, že nejsou vysloveny žádné pochybnosti o zpoplatnění zařízení a není požádáno o vydání platebního výměru. Zopakovala, že navíc byla v řešeném případě poplatková povinnost a její výše přezkoumávána pouze částečně, správce poplatku se podrobně nezabýval ohlášením, počtem zařízení, dobou jejich provozování, ani dalšími aspekty ovlivňujícími výši poplatkové povinnosti. To učinil až žalovaný, proto i kdyby byly přijaty závěry uvedené v rozsudku Nejvyššího správního soudu sp. zn. 5 Afs 113/2013, pak bylo žalobkyni upřeno právo se proti takovému vyměření řádně bránit, čímž byla porušena zásada dvojinstančnosti řízení. Doplnila, že proti zmíněnému rozsudku Nejvyššího správního soudu byla podána ústavní stížnost.

Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v rozsahu žalobních námitek v řízení podle části třetí hlavy druhé dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen "s. ř. s."). Učinil tak bez nařízení jednání postupem za podmínek stanovených dle ustanovení § 51 odst. 1 věty druhé s. ř. s. Po prostudování předloženého správního spisu dospěl soud k následujícím skutkovým zjištěním a právním závěrům, přičemž žalobu shledal důvodnou.

Z předloženého správního spisu vyplynulo a mezi účastníky není sporné, že žalobkyně splnila ohlašovací povinnost k místním poplatkům za provozovaný výherní hrací přístroj nebo jiné technické herní zařízení povolené Ministerstvem financí dle § 10a zákona o místních poplatcích, ve znění účinném v rozhodném období, a obecně závazné vyhlášky města Hostinné (č. 2/2010), a to s výhradou, že neprovozuje žádné jiné technické herní zařízení, které by bylo povolováno Ministerstvem financí podle jiného právního předpisu, přičemž správce poplatku požádala o stanovisko. Rovněž není sporné, že na základě údajů uvedených v podaných ohlášeních provedla i úhradu místních poplatků. Následně požádala o vrácení vratitelného přeplatku dle ustanovení § 155 daňového řádu za předmětné poplatkové období, což odůvodnila tím, že ačkoliv místní poplatek zaplatila, pro jeho vybírání chyběl zákonný podklad. K tomu po provedení výkladu příslušných ustanovení zákona o místních poplatcích a zákona o loteriích namítala, že místní poplatek za JTHZ nelze dle stávající právní úpravy vůbec stanovit a vybírat. Žádosti žalobkyně správce poplatku nevyhověl ve smyslu ustanovení § 155 daňového řádu, když po kontrole osobního daňového účtu žalobkyně dospěl k závěru, že přeplatek nevykazuje, neboť provedenou úhradu poplatku považoval za řádnou platbu. Proti rozhodnutí o zamítnutí žádosti žalobkyně podala odvolání, o kterém žalovaný rozhodl žalobou napadeným rozhodnutím.

Povinnost vydat platební výměr

Žalobkyně v žalobě předně namítala, že správce poplatku měl v jejím případě povinnost vydat platební výměr. Jak je již zmíněno shora, rozšířený senát Nejvyššího správního soudu se touto otázkou, tj. zda má správce poplatku v situaci, kdy poplatník vyjádří nesouhlas s placením poplatku, povinnost vydat platební výměr a zda v případě nevydání takového platebního výměru dojde ke konkludentnímu vyměření místního poplatku, proti němuž lze platně podat odvolání, zabýval. Ve svém usnesení dne 24. 6. 2014, čj. 2 Afs 68/2012-34, dospěl k následujícím závěrům: „I. Správce místního poplatku má povinnost vydat platební výměr podle § 46 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků, resp. dle § 139 či 147 odst. 1 daňového řádu, a řádně jej doručit, pokud nejpozději v poslední den lhůty, ve které byl poplatník povinen splnit ohlašovací povinnost (§ 14 odst. 2 zákona č. 565/1990 Sb., o místních poplatcích), sdělil poplatník kvalifikovaným způsobem své pochybnosti a současně o vydání platebního výměru požádal, přestože místní poplatek ve stanovené lhůtě včas a ve správné výši uhradil. II. V případě nečinnosti správce místního poplatku nedochází k vyměření místního poplatku podle § 46 odst. 5 zákona o správě daní a poplatku, ani k vystavení platebního výměru dle § 140 daňového řádu.“

V odůvodnění uvedeného usnesení rozšířený senát mimo jiné konstatoval, že „... pro řízení ve věcech místních poplatků byl subsidiárně použitelným předpisem do 31. 12. 2010 zákon o správě daní a poplatků, od 1. 1. 2011 pak daňový řád“. Podrobně rozebral příslušná ustanovení týkající se vydání platebního výměru a poukázal na předchozí judikaturu Nejvyššího správního soudu, která dospěla k jednoznačnému závěru, že „vyměřit daň bez vyhotovení řádného platebního výměru lze jen za předpokladu, že se vyměřená daň shoduje s výší daně uvedené v daňovém priznání nebo hlášení, a že si daňový subjekt může být vždy jist výší takto vyměřené daně.“ Oprávnění správce daně nesdělovat daňovému subjektu výsledek vyměření je tak vyhrazeno pouze případům, které nejsou žádným způsobem sporné. „V případě jakýchkoliv pochybností ohledně výsledné povinnosti, tj. pochybností jak

na straně správce daně (vytýkáci řízení), tak na straně daňových subjektů (nesouhlas s deklarovanou výší daňové povinnosti), je na místě vydat platební výměr...“

Dále rozšířený senát uvedl, že „speciální úprava v zákoně o místních poplatcích na druhou stranu neznamena, že v případě, kdy je včasná a řádně uhrazená poplatková povinnost sporná, nemá poplatník možnost platební výměr získat... Odmítnutí vydat ve sporném případě platební výměr by ve svém důsledku mohlo vést k rezignaci poplatníka na jakoukoliv právní obranu. V případě sporné poplatkové povinnosti je proto správce poplatku povinen postupovat obdobným způsobem, jako by pochybnosti o poplatkové povinnosti byly na jeho straně, tj. vyměření poplatkové povinnosti oznámí poplatníkovi doručením platebního výměru, který musí být odůvodněn a proti kterému je možné se odvolat, přestože je či bude poplatek včas a řádně uhrazen. Oba subsidiárně použitelné předpisy takový postup umožňují, zákon o správě daní a poplatků v případě sporné daňové povinnosti resp. pochybností o její výši stanoví povinnost vydat platební výměr dle § 46 odst. 4; daňový řád dle § 139 nebo § 147 odst. 1.“

Rozšířený senát zároveň posuzoval, zda lze pro řízení ve věcech místních poplatků dovodit povinnost správce místního poplatku postupovat v případě včasné a správné úhrady poplatku podle § 46 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků, resp. § 140 daňového řádu. Dospěl přitom k následujícím závěrům: „Subsidiární aplikace § 46 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků, resp. § 139 či § 147 odst. 1 daňového řádu na sporné poplatkové povinnosti nenutí správce poplatku rezignovat na speciální úpravu stanovenou v § 11 zákona o místních poplatcích a vyměřovat poplatky vždy, tj. i v případě nesporných poplatkových povinností. Současně při pochybnostech na straně poplatníků zachovává jejich legitimní právo na vydání platebního výměru, jehož prostřednictvím se domůžou přezkumu sporné poplatkové povinnosti. Takový postup pochopitelně předpokládá kvalifikované sdělení pochybností poplatníkem a včasnou žádost o vydání platebního výměru. Podrobnosti o vybírání místních poplatků jsou v pravomoci obcí (§ 14 odst. 2 zákona o místních poplatcích). Lhůtu, ve které lze o vydání platebního výměru požádat, je proto nutné odvíjet od konkrétní obecně závazné vyhlášky, která úpravu toho kterého místního poplatku zavedla. Pokud poplatník kvalifikovaným způsobem a ve stanovené lhůtě o vydání platebního výměru nepožádá, nelze poplatkovou povinnost považovat za spornou. V takovém případě se plně uplatní úprava stanovená v § 11 zákona o místních poplatcích.“

Rozšířený senát zdůraznil, že „o případné nečinnosti správce místního poplatku, spočívající v nevydání platebního výměru, je možné uvažovat pouze při sporných poplatkových povinnostech, tj. v situacích, kdy se § 11 zákona o místních poplatcích neaplikuje. Při aplikaci § 11 zákona o místních poplatcích správce místního poplatku nemá zákonnou povinnost platební výměr vydat.“ Dle rozšířeného senátu v případě nevydání poplatníkem požadovaného platebního výměru ke konkludentnímu vyměření místního poplatku podle § 46 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků či § 140 daňového řádu nedojde.

Krajský soud vycházel při posuzování nyní projednávané věci žalobkyně z uvedených závěrů rozšířeného senátu (na jehož usnesení v podrobnostech odkazuje), současně nemohl pominout konkrétní skutkové okolnosti v dané věci.

Zejména předmět přezkumu je totiž odlišný. V případě posuzovaném rozšířeným senátem poplatník splnil svou ohlašovací povinnost podle příslušné obecně závazné vyhlášky a zároveň uvedl důvody, proč dle jeho názoru nemají jeho herní zařízení místnímu poplatku podléhat. Někteří místně příslušní správci poplatku platební výměry nevydali a pouze poplatníkovi sdělili formu provedení platby poplatku, někteří naopak platební výměr vydali a řádně jej doručili. Poplatník sporné poplatky uhradil, ve všech případech podal odvolání, v případech, kdy žádný platební výměr neobdržel, podal odvolání proti vyměření daně postupem dle § 46 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků (fiktivním platebním výměrům), ve kterých namítal nezákonnost poplatku a vady řízení spočívající v nevydání jím požadovaných platebních výměrů.

V nyní projednávané věci žalobkyně také splnila ohlašovací povinnost se současnou výhradou, že místnímu poplatku jí provozovaná zařízení nepodléhají. Dále se však vydání platebního výměru, např. cestou ochrany před nečinností ve smyslu § 38 daňového řádu, nedomáhala a namísto toho požádala o vrácení přeplatku podle § 155 daňového řádu, přičemž v žádosti rozporovala svou povinnost předmětný místní poplatek platit. V rámci rozhodování o její žádosti o vrácení přeplatku a následném řízení o odvolání správní orgány posuzovaly hmotněprávní povinnost žalobkyně, neboť to, zda na poplatku zaplatila více, než kolik činila její zákonná povinnost, posuzovaly v závislosti na meritorním posouzení věci. Nebyla jí tak upřena možnost právní ochrany ohledně přezkoumání zákonnosti poplatkové povinnosti, kterou, i přes výhrady, splnila. V rámci celého řízení o vrácení přeplatku bylo posuzováno, zda měla povinnost místní poplatek za provozovaný přístroj uhradit, či nikoliv. Účelu zdůrazňovaného rozšířeným senátem v citovaném usnesení čj. 2 Afs 68/2012-34, tj. přezkumu sporné poplatkové povinnosti, tak bylo dosaženo, jen jinou procesní cestou. V tomto ohledu se krajský soud plně ztotožňuje s názorem uvedeným Nejvyšším správním soudem v obdobné věci, a to: *„Trvat na tom, aby hmotněprávní povinnost zaplatit místní poplatek byla přezkoumána v řízení týkajícím se platebního výměru, by bylo za situace, kdy byla tato povinnost plnohodnotně přezkoumána v řízení o navrácení přeplatku, pouhým formalismem“* (viz např. rozsudek ze dne 29. 8. 2014, čj. 5 Afs 113/2013-41, nebo rozsudek ze dne 30. 9. 2014, čj. 6 As 64/2014-40, všechny zde citované rozsudky Nejvyššího správního soudu dostupné na www.nssoud.cz).

Jestliže žalobkyně měla (v intencích závěrů rozšířeného senátu) za to, že jí povinnost placení místního poplatku nesvědčí, byla oprávněna vyžádat si od správce místního poplatku platební výměr, resp. na jeho vyhotovení trvat, a správce poplatku měl povinnost jej vyhotovit. Žalobkyně v žalobě obecně tvrdila, že kromě uplatnění nesouhlasu se zpoplatněním žádala i o vydání platebního výměru. Z předloženého správního spisu však vyplývá, že žalobkyně (resp. její právní předchůdce) splnila ohlašovací povinnost „s výhradou“ podáním ze dne 7. 2. 2011 (správci poplatku došlým dne 10. 2. 2011), v němž pouze požádala o stanovisko ke své argumentaci k nesouhlasu s placením poplatku. Dalším podáním ze dne 22. 4. 2011 pak ohlášení pouze doplnila.

Žalobkyně tedy o vydání platebního výměru nežádala, ani se žádným způsobem jeho vydání nedomáhala, ale namísto toho podala žádost o vrácení přeplatku. Za dané situace nutno konstatovat, že správce poplatku postupoval procesně správně, když na základě takové žádosti vedl řízení o vrácení přeplatku

dle § 155 daňového řádu (tj. buď vratitelný přeplatek vrátit nebo žádosti nevyhovět), nikoli řízení o vydání platebního výměru. Jestliže v tomto případě to, zda žalobkyni vznikl vratitelný přeplatek, záviselo na existenci poplatkové povinnosti, tj. na hmotněprávním posouzení věci (k tomu viz dále), a správce poplatku v rámci řízení o vrácení poplatku současně k posouzení jejích námitek proti povinnosti zaplatit místní poplatku přistoupil (tedy došlo k přezkumu sporné poplatkové povinnosti), lze takový postup v této specifické situaci akceptovat a rozhodnutí nepovažovat za nezákonné a už vůbec je nelze označit za nicotné.

Pokud žalobkyně namítala, že pátý senát se jako ojedinělý odchýlil v rozsudku čj. 5 Afs 113/2013-41 od ustálené praxe, krajský soud tento názor nesdílí. Na zmíněný rozsudek totiž navázaly i jiné senáty Nejvyššího správního soudu, např. v rozsudcích ze dne 30. 9. 2014, čj. 6 As 64/2014-40 nebo ze dne 5. 11. 2014, čj. 2 As 55/2014-46, v nichž šlo o obdobnou situaci (poplatník splnil ohlášení s výhradou, navíc současně požádal o vydání platebního výměru, ale dále se jeho vydání nedomáhal a požádal o vrácení přeplatku), tedy obdobně jako i v nyní projednávaném případě. Není v rozporu ani s dříve prezentovanými názory v žalobkyní zmiňovaném rozsudku vydaném pod sp. zn. 1 Afs 85/2012, neboť jak bylo vyloženo, nyní jde o odlišnou situaci a zcela specifické podmínky. Vzhledem k uvedenému krajský soud neshledal ani důvod pro přerušení řízení navrhované žalobkyní v replice z důvodu vyčkání rozhodnutí o ústavní stížnosti podané proti rozsudku čj. 5 Afs 113/2013-41.

S ohledem na shora uvedené a předmět přezkumu v dané věci je nutno dále se zabývat otázkou, zda žalobkyni svědčil hmotněprávní nárok na vrácení přeplatku, neboť o tomto nároku bylo řízení před správcem poplatku vedeno. Otázka, zda žalobkyni vznikl vratitelný přeplatek ve smyslu § 154 daňového řádu, který jí měl být dle jejího názoru vrácen v souladu s ustanovením § 155 daňového řádu, je závislá na existenci poplatkové povinnosti. Přeplatek je totiž částka, o kterou úhrn plateb a vrátek na kreditní straně osobního daňového účtu převyšuje úhrn předpisů a odpisů na debetní straně daňového účtu. To, zda žalobkyně na poplatcích zaplatila více, než kolik činila její zákonná povinnost, závisí na hmotněprávním posouzení věci. Bylo tedy třeba určit, zda měla povinnost místní poplatek za provozovaná zařízení uhradit, či nikoliv. Jak bude uvedeno dále, poplatková povinnost žalobkyni ze zákona bezpochyby svědčila.

Žalobní námítka procesního charakteru a námitka nesprávného výpočtu poplatku

Námítka týkající se výpočtu poplatku u herního zařízení Kajot výr. č. 911051001752 a výr. č. 911051001753 shledal krajský soud důvodnou. Žalobkyně namítala, že rozhodnutí o povolení loterie nabylo právní moci až dne 19. 1. 2011 a nikoliv dne 7. 1. 2011, jak uvedl žalovaný v napadeném rozhodnutí.

Obecně závazná vyhláška města Hostinné č. 2/2010 ve svém čl. 5 vázala vznik poplatkové povinnosti v případě JTHZ ke dni získání povolení Ministerstva financí k jeho provozování. Sazbu poplatku stanovil článek 6 vyhlášky tak, že činila 5.000,- Kč na tři měsíce, přičemž v případě, že bylo povolení Ministerstva financí platné po dobu kratší než tři měsíce, platil se poplatek v poměrné výši.

Žalovaný v rozhodnutí o odvolání uvedl pro předmětné poplatkové období (tj. 1. čtvrtletí 2011) podrobný přehled JTHZ dle jejich umístění, a to včetně částek, které z jejich provozování měly být odvedeny. U herního zařízení Kajot výr. č. 911051001752 a výr. č. 911051001753 uvedl číslo jednací rozhodnutí Ministerstva financí o povolení jejich provozu (čj. 34/120370/2010) a právní moc nabytí tohoto rozhodnutí dnem 7. 1. 2011. Částku, která měla odvedena, vypočetl na 4.667,- Kč za každé uvedené zařízení, přičemž právě tato částka byla u těchto dvou herních zařízení žalovaným rozhodnutím o odvolání změněna.

Rozhodnutí Ministerstva financí ze dne 7. 1. 2011, čj. 34/120370/2010, kterým bylo povoleno provozování herního zařízení Kajot výr. č. 911051001752 a výr. č. 911051001753, nabylo právní moci dne 21. 1. 2011 (dle sdělení a doplnění správního spisu žalovaným). Jak vyplývá ze shora uvedeného, datum právní moci rozhodnutí o povolení konkrétního herního zařízení je pro stanovení výše poplatkové povinnosti za JTHZ rozhodné.

Krajský soud tedy musel přisvědčit žalobkyni, byť sama uváděla ještě zcela jiné datum nabytí právní moci předmětného rozhodnutí Ministerstva financí, že poplatek za provozování herního zařízení Kajot výr. č. 911051001752 a výr. č. 911051001753 byl vypočten nesprávně. V důsledku toho tedy byla nesprávně posouzena i otázka výše vratitelného přeplatku, neboť žalovaný při kontrole výpočtu poplatku vycházel z nesprávného data nabytí právní moci předmětného rozhodnutí Ministerstva financí.

Naproti tomu krajský soud za opodstatněné neshledal další procesní námitky, a to že poplatková povinnost žalobkyně ani její výše nebyla správcem poplatku přezkoumávána, neboť se dle žalobkyně nezabýval ohlášením, počtem zařízení, dobou jejich provozování ani dalšími aspekty ovlivňujícími výši poplatkové povinnosti. Žalobkyně je toho názoru, že i kdyby byly přijaty závěry uvedené v rozsudku Nejvyššího správního soudu sp. zn. 5 Afs 113/2013, pak jí bylo upřeno právo se proti takovému vyměření řádně bránit, čímž byla porušena i zásada dvojinstančnosti řízení.

Žalobkyně tak obecně zpochybňuje postup žalovaného (resp. i správce poplatku) v tom smyslu, že se nezabýval podrobně jejími jednotlivými ohlášeními, počtem hracích zařízení a dobou jejich provozování. K tomu nutno podotknout, že žalobkyně v průběhu celého správního řízení k samotné výši předmětného poplatku, jehož zaúčtování správcem poplatku vycházelo z jí podaných ohlášení, žádné námitky nevznesla. Obecně lze konstatovat, že postup odvolacího orgánu upravuje ustanovení § 114 a násl. daňového řádu. Dle jeho odstavce druhého a třetího platí, že odvolací orgán přezkoumá napadené rozhodnutí vždy v rozsahu požadovaném v odvolání, přičemž však není návrhy odvolatele vázán. Vyjdou-li při přezkoumávání najevo nesprávnosti nebo nezákonnosti odvolatelem neuplatněné, které však mohou mít vliv na výrok rozhodnutí, odvolací orgán je prověří. Odvolací orgán tedy přezkoumává odvoláním napadené rozhodnutí v rozsahu, v jakém odvolatel vymezí důvody, z nichž dovozuje nezákonnost rozhodnutí správce daně (poplatku), a jestliže neshledá žádné další vady (odvolatelem nenamítané), nelze mu vytýkat, že se nezabývá dalšími (v odvolání nerozporovanými) aspekty a podklady, na základě kterých příslušná povinnost vznikla (zde - byl předmětný poplatek stanoven). Takový postup při přezkoumávání existence poplatkové povinnosti (tj. hmotněprávní

posouzení věci), by však byl stejný, i kdyby bylo přezkoumáváno odvolání v řízení proti vydanému platebnímu výměru na místní poplatek. Žalobkyně proto ani v tomto směru nebyla nijak zkrácena na svých právech.

Jak však vyplývá z odůvodnění napadeného rozhodnutí, v nyní řešeném případě byla poplatková povinnost žalobkyně a její výše (i bez konkrétních odvolacích námitek) žalovaným přezkoumávána. Právě po přezkoumání podkladů pro stanovení místního poplatku zjistil žalovaný rozdíly (byť ne zcela správně, jak je uvedeno shora), které v řízení o vrácení přeplatku zohlednil, a žalobkyni nárok na částečné vrácení přeplatku přiznal.

Pokud jde o zásadu dvojinstančnosti, ani ta nebyla v tomto řízení v zásadě porušena. Daňový řád v ustanovení § 115 odst. 1 a 2 stanoví, že odvolací orgán může provádět dokazování k doplnění podkladů pro rozhodnutí nebo k odstranění vad řízení, anebo toto uložit správci daně, který napadené rozhodnutí vydal. Daňové řízení tvoří jeden celek, skládající se z rozhodování v první instanci a případného rozhodování o odvolání. Odvolací správní orgán může při svém rozhodování zpravidla účinně odstranit vady rozhodnutí vydaného v prvním stupni, resp. vady řízení, které tomuto rozhodnutí předcházelo. Daňové řízení není ovládáno zásadou koncentrace, a proto odvolatel může i v průběhu odvolacího řízení v souladu s ustanovením § 111 daňového řádu údaje svého odvolání doplňovat a měnit, příp. předložit nebo navrhnout další důkazní prostředky. Nejvyšší správní soud rovněž setrvale judikuje, že odvolací řízení má nejen povahu přezkumnou, ale též povahu nápravnou ve vztahu k pochybením orgánu prvního stupně. Vyjde-li tedy v odvolacím řízení najevo, že se správce daně dopustil pochybení, které by mohlo mít vliv na zákonnost rozhodnutí ve věci samé, může žalovaný napravit toto pochybení svým vlastním postupem, přičemž v takovém postupu porušení zásady dvojinstančnosti řízení spatřovat nelze.

Dále je nutno dodat, že v situacích stanovených ustanovením § 115 odst. 2 daňového řádu má odvolací orgán povinnost před vydáním rozhodnutí seznámit odvolatele s nově zjištěnými skutečnostmi a důkazy, případně se změnou právního názoru. Nic však nebrání odvolacímu orgánu seznámit odvolatele se zamýšlenou změnou vždy, neboť tak předejde nebezpečí, že jeho rozhodnutí bude při případném soudním přezkumu zrušeno jen z toho důvodu, že provede nesprávně změnu, proti které se však odvolatel může bránit až následně, tj. např. podáním žaloby u soudu. Byť tedy ani v daném případě nešlo výslovně o situace, které má na mysli zmíněné ustanovení § 115 odst. 2 daňového řádu, pokud by však žalovaný žalobkyni se zamýšlenou změnou ve výpočtu poplatku seznámil, mohly být nesrovnalosti ohledně výpočtu objasněny již v průběhu odvolacího řízení.

Interpretace a aplikace ustanovení § 10a odst. 1 zákona o místních poplatcích, výklad pojmu „jiné technické herní zařízení povolené Ministerstvem financí“

Závěrem krajský soud ve stručnosti reaguje na žalobkyni jako zásadní označenou otázku existence povinnosti platit místní poplatek za provozovaný výherní hrací přístroj nebo JTHZ povolené Ministerstvem financí podle jiného právního předpisu za zařízení, která jsou koncovými jednotkami tzv. centrálního loterijního systému, namítala, že jí provozovaná zařízení nelze pod pojem „JTHZ“ podřadit a že je tak nelze zpoplatnit dle ustanovení § 10a zákona o místních poplatcích v tehdy

platném znění. Tato žalobní námitka směřuje k výkladu shora uvedeného pojmu (včetně použití zásady *in dubio mitius*, resp. *in dubio pro libertate*, při jeho výkladu), a to zejména s ohledem na fungování interaktivních videoloterních terminálů, jakožto koncových zobrazovacích jednotek technického zařízení centrálního loterního systému, na posouzení technických aspektů hracích zařízení, na otázku povolování JTHZ Ministerstvem financí a s ohledem na posouzení, zda poplatkové povinnosti podléhá každý povolený výherní hrací přístroj. Námitky a argumentace žalobkyně dále směřují k interpretaci a aplikaci ustanovení § 10a odst. 1 zákona o místních poplatcích.

Dle § 10a odst. 1 zákona o místních poplatcích poplatku za provozovaný výherní hrací přístroj nebo jiné technické herní zařízení povolené Ministerstvem financí podléhá každý povolený hrací přístroj nebo jiné technické herní zařízení povolené Ministerstvem financí. Obec není povinna poskytnout osvobození od tohoto poplatku. Dle odst. 2 citovaného ustanovení poplatek za výherní hrací přístroj nebo jiné technické herní zařízení povolené Ministerstvem financí platí jeho provozovatel. Dle odst. 3 sazba poplatku za každý výherní hrací přístroj nebo jiné technické herní zařízení povolené Ministerstvem financí na tři měsíce činí od 1.000,- Kč do 5.000,- Kč.

Uvedenou problematikou se v ucelené podobě již opakovaně zabýval Nejvyšší správní soud, a to např. v rozsudcích čj. 2 Afs 37/2013-26, čj. 2 Afs 29/2013-34, čj. 2 Afs 27/2013-34, čj. 2 Afs 28/2013-34, čj. 2 Afs 26/2013-34, čj. 1 Afs 55/2013-37, čj. 5 Afs 32/2013-24 nebo čj. 9 Afs 62/2013-108, přičemž se jedná o ustálenou judikaturu.

Krajský soud odkazuje zejména na jeho rozsudek ze dne 31. 5. 2013, čj. 2 Afs 37/2013-26, a ze dne 14. 6. 2013, čj. 2 Afs 26/2013-34, v nichž se Nejvyšší správní soud uvedenou problematikou zabýval komplexně a v nichž jsou obsaženy odpovědi na argumenty či tvrzení žalobkyně uplatněné v žalobních námitkách, kterými se buď snažila zpochybnit výklad pojmu „jiné technické herní zařízení povolené Ministerstvem financí“ učiněný správními orgány v napadených rozhodnutích nebo na základě nichž sama výklad tohoto pojmu činila, a odpovědi na problematiku aplikace ustanovení § 10a zákona o místních poplatcích. Správní orgány ostatně významnou měrou rovněž argumentovaly podrobnou citací ze shora uvedených rozsudků, přičemž dospěly ke shodnému závěru, totiž že interaktivní videoloterní terminál představuje „jiné technické zařízení“ ve smyslu § 10a zákona o místních poplatcích, ve znění po změně provedené zákonem č. 183/2010 Sb., a že zpoplatnění proto podléhá každý koncový terminál, nejen centrální loterní jednotka. Krajský soud nemá důvod se s tímto závěrem neztotožnit. Na podrobně rozvedené závěry Nejvyššího správního soudu plně odkazuje, protože by pouze jinými slovy říkal totéž.

Krajský soud uzavírá, že s ohledem na shora uvedené nesrovnalosti při výpočtu předmětného místního poplatku mu proto nezbylo, než zrušit napadené rozhodnutí pro nezákonnost a vrátit věc žalovanému v souladu s ustanovením § 78 odst. 1 a 4 s. ř. s. k dalšímu řízení. V něm bude žalovaný vázán právním názorem soudu v tomto rozsudku vysloveným (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).

Výrok o nákladech řízení se opírá o ustanovení § 60 s. ř. s. Dle něj má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Ve věci byla úspěšná žalobkyně, krajský soud jí proto přiznal náhradu nákladů řízení spočívajících v náhradě zaplaceného soudního poplatku ve výši 3.000,- Kč a náhradě nákladů právní služby poskytnuté advokátem, jehož odměna vychází z vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů. Ten učinil ve věci tři úkony právní služby (převzetí a příprava zastoupení, sepsání žalobního návrhu a stanovisko k vyjádření žalovaného) po 3.100,- Kč (§ 9 odst. 3 písm. f/ advokátního tarifu), k tomu má nárok na úhradu 3 režijních paušálů po 300,- Kč (§ 13 odst. 3 advokátního tarifu). Zástupci žalobkyně jako plátcí DPH byla odměna povýšena o hodnotu této daně (§ 14 advokátního tarifu).

Krajský soud uložil vyčíslené náklady zaplatit k rukám zástupce žalobkyně, neboť jde o advokáta (§ 149 odst. 1 občanského soudního řádu za použití § 64 s. ř. s.).

Poučení:

Toto rozhodnutí nabývá právní moci dnem doručení účastníkům (§ 54 odst. 5 s. ř. s.).

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu, který o ní také rozhoduje. 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 Hradci Králové dne 22. prosince 2015

Mgr. Marie Kocourková, v. r.
předsedkyně senátu