



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 obchodní společnosti **ENDL+K, a. s.**, se sídlem v Olomouci, Riegrova 390/25, zast. JUDr. Jaroslavem Novákem, Ph.D., advokátem AK se sídlem v Praze 2, Trojanova 12, proti žalovanému **Krajskému úřadu Královéhradeckého kraje**, se sídlem v Hradci Králové, Pivovarské náměstí 1245, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 6. 2014, čj. 9438/MJ/2014-2, **t a k t o :**

- I. **Rozhodnutí žalovaného ze dne ze dne 19. 6. 2014, čj. 9438/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 9.800,- Kč, a to do osmi dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce žalobkyně JUDr. Jaroslava Nováka, Ph.D.**

O d ů v o d n ě n í :

Napadeným rozhodnutím žalovaný rozhodl o odvolání žalobkyně do rozhodnutí – platebního výměru Magistrátu města Hradec Králové (dále také jen "správce poplatku") ze dne 19. 9. 2013, čj. MMHK/165054/2013 OE3/Mal, kterým byl žalobkyni vyměřen místní poplatek za provozovaný výherní hrací přístroj nebo jiné technické herní zařízení povolené Ministerstvem financí za období 1. 1. až 31. 12. 2011

v částce 359.248,- Kč. Správce poplatku současně tento poplatek zvýšil na dvojnásobek z důvodu proměškání lhůty k zaplacení, celkovou výši úhrady poplatku tak vyčíslil částkou 718.496,- Kč. Žalovaný doplnil odůvodnění platebního výměru o část odůvodnění, ve které se zabýval předmětem zmíněného místního poplatku z pohledu výkladu pojmu „jiné technické herní zařízení“ (dále také jen „JTHZ“), v ostatním platební výměr potvrdil.

V odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný v reakci na odvolací námitku uvedl, že zcela zásadní pro posouzení případu je výklad pojmu „jiné technické herní zařízení povolené Ministerstvem financí“ ve smyslu zákona č. 565/1990 Sb., o místních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o místních poplatcích“), zejména ve znění zákona č. 183/2010 Sb. K výkladu tohoto pojmu a k problematice, zda jsou zpoplatňována provozovaná či povolená jiná technická herní zařízení, poukázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu, zejména na rozsudek ze dne 31. 5. 2013, čj. 2 Afs 37/2013-26, ze kterého obsáhle citoval a se kterým se zcela ztotožnil.

K metodickému sdělení k místnímu poplatku za provozovaný výherní hrací přístroj nebo jiné technické zařízení povolené Ministerstvem financí ze dne 6. 8. 2010 a metodickému materiálu odboru dozoru a kontroly veřejné správy Ministerstva vnitra ze dne 5. 11. 2010 žalovaný uvedl, že se k nim přiklání. Z těchto výkladů lze vyvodit závěr, že přestože zákon o loteriích výslovně pojem „JTHZ“ nepoužívá, lze dovodit, že technická zařízení pro provozování sázkových her pomocí terminálů jsou technickým herním zařízením. Splnění kritéria „JTHZ“ lze dle zákona o loteriích posoudit a dovodit zejména z obsahu konkrétních povolení. Zároveň je v metodickém materiálu Ministerstva vnitra výslovně uvedeno, že technická zařízení pro provozování sázkových her pomocí terminálů jsou technickým herním zařízením, a to, jak centrální jednotka, místní kontrolní jednotka, tak ve formě koncového zařízení (interaktivní videoloterijní terminál).

Dále žalovaný uvedl, že žalobkyni vznikla poplatková povinnost dle ustanovení čl. 5 obecně závazné vyhlášky města Hradec Králové č. 4/2010, podle kterého byl poplatek splatný čtvrtletně, vždy do 15 dnů po skončení příslušného čtvrtletí. Poukázal na vyhlášku města Hradec Králové č. 3/2010, kterým byl s účinností od 22. 6. 2010 místní poplatek zaveden. Poplatková povinnost dle jeho čl. 4 odst. 1 vznikla dnem uvedení zařízení do provozu a v souladu s jeho čl. 4 odst. 2 zanikla dnem skončení provozu zařízení. Tato obecně závazná vyhláška pak byla nahrazena s účinností od 1. 1. 2011 vyhláškou č. 4/2010. Podstatná změna oproti předchozí vyhlášce spočívala v tom, že vznik a zánik poplatkové povinnosti byl vázán ke dni nabytí právní moci povolení k provozování jiného technického herního zařízení povoleného Ministerstvem financí či ke dni pozbytí platnosti povolení k provozování.

Pokud jde o sankční navýšení poplatku, žalovaný připustil, že zpočátku nebyl na výklad pojmu JTHZ jednotný pohled. Dle žalovaného vyplývá ze spisového materiálu a prováděných plateb zjevná nejistota žalobkyně a nesprávné pochopení tohoto pojmu. Tato právní nejistota však byla vyvrácena zveřejněním rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2013, čj. 2 Afs 37/2013-26, který vnesl do celé problematiky světlo. Žalobkyně i přesto na svou povinnost nereagovala a poplatkovou povinnost nesplnila, což žalovaný označil za obstrukční jednání, jehož cílem mohlo být dosažení uplynutí prekluzivní lhůty pro vyměření předmětné poplatkové povinnosti. Žalovaný má zato, že jestliže žalobkyni byl platební výměr doručen až dne 24. 9. 2013, měla celých 116 dní na to, aby se se shora uvedeným rozsudkem seznámila a místní poplatek uhradila. Vzhledem k tomu, že svoji

poplatkovou povinnost dobrovolně nesplnila, je dle žalovaného sankce formou navýšení místního poplatku na dvojnásobek oprávněná a přiměřená. Žalobkyně si musela být vědoma toho, že pokud se dopustí opominutí poplatkové povinnosti, vystavuje se možnosti sankce upravené zákonem o místních poplatcích.

Včas podanou žalobou se žalobkyně domáhala přezkoumání zákonnosti shora uvedeného rozhodnutí a navrhla jeho zrušení, jakož i zrušení jemu předcházejícího rozhodnutí správce poplatku.

Žalobkyně předně vznesla obsáhle zdůvodněnou námitku vztahující se k legislativnímu procesu přijetí novely zákona o místních poplatcích provedenému přijetím zákona č. 183/2010 Sb. Je nadále toho názoru, že tato novela byla přijata protiústavním způsobem, je jí však známo, že Ústavní soud při řešení této otázky protiústavnost neshledal, a konstatovala, že je tento závěr nucena akceptovat.

Dále žalobkyně namítala nesrozumitelnost textu novely. Podrobně se zabývala pojmem „jiné technické herní zařízení“ a jeho výkladem zejména z pohledu zákona č. 202/1990 Sb., o loteriích a jiných podobných hrách, ve znění pozdějších předpisů (dále také jen „zákon o loteriích“). Má za to, že vzhledem k tomu, že zákonodárce v novele zákona o místních poplatcích odkázal na zákon o loteriích, avšak pojmoslovím a obsahem zákona o loteriích se neřídil a ani se nepokusil precizovat význam jím použitého pojmosloví, způsobil, že se novela zákona o místních poplatcích stala pro své adresáty nesrozumitelnou. Jelikož správce poplatku při vydání platebního výměru aplikoval nesprávný výklad, který upřednostnil před jiným možným (a dle žalobkyně správným) výkladem, zatížil žalobkyni poplatkovou povinností nad rámec připuštěný zákonem. Takový postup je však v rozporu s čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod a je také nepřípustným zásahem do práva žalobkyně vlastnit majetek, garantovaného čl. 11 odst. 1 Listiny základních práv a svobod.

Další žalobní námitkou žalobkyně brojila proti obsahu metodického sdělení Ministerstva financí ze dne 6. 8. 2010 zabývajícího se zejména výkladem pojmu „technické herní zařízení“, ze kterého správce poplatku vycházel a které není dle jejího názoru správné. Rovněž tak závěry dalšího metodického doporučení téhož ministerstva ze dne 14. 4. 2011 označila za chybné. Současně namítla, že správce místního poplatku jako orgán veřejné správy nepřistoupil k vlastní interpretaci právních předpisů, k čemuž je povinen, a řídil se metodickým pokynem vypracovaným Ministerstvem financí.

K výkladu příslušných ustanovení zákona o místních poplatcích po předmětné novele směřuje i další žalobní námitka, která se vztahuje k posouzení otázky výběru místního poplatku z povolených nebo provozovaných JTHZ. Žalobkyně podrobně uvedla, proč má zato, že nebylo úmyslem zákonodárce stanovit pro výběr místního poplatku za výherní hrací přístroje a JTHZ odlišné režimy a že tedy pro výběr místního poplatku z JTHZ nepostačí (tj. nejen výherních hracích přístrojů), aby bylo toto zařízení povoleno, nýbrž musí dojít i k jeho zprovoznění. Žalobkyně uzavřela, že i kdyby připustila „výšečný gramatický výklad“ Ministerstva financí v jeho pokynu, byť nesprávný, stále by zde vedle sebe existovaly dvě možné interpretace. V takovém případě má být při výkladu použita zásada in dubio mitius (v pochybnostech mírněji), resp. in dubio pro libertate (v pochybnostech ve prospěch poplatníka), jak vyplývá z judikatury Ústavního soudu i Nejvyššího správního soudu.

Dále žalobkyně namítala právní vady platebního výměru a potažmo i napadeného rozhodnutí. Platební výměr je stižen zmatečností, když obsahuje výrok

o tom, že je vyměřován poplatek za celé období roku 2011 částkou 359.248,- Kč, a následně další výrok, z něhož vyplývá, že výměra místního poplatku za stejné období roku 2011 činí celkem částku ve výši 953.382,- Kč. Z uvedeného tak jasně nevyplývá, kolik má místní poplatek za rok 2011 vlastně činit.

Navíc je dle žalobkyně platební výměr i nedostatečně odůvodněn jako takový a neodpovídá tak ustanovení § 102 odst. 2 a 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), což ostatně potvrdil i žalovaný, když projevil snahu nedostatečné odůvodnění doplnit v rámci svého rozhodnutí o odvolání. Postup žalovaného byl však nepřipustný, neboť suploval povinnost orgánu prvního stupně, čímž popřel zásadu dvojinstančnosti řízení a samotného smyslu odvolacího řízení.

Další žalobní námitkou brojila žalobkyně proti navýšení místního poplatku. Zdůraznila, že toto navýšení správce poplatku při vydání platebního výměru nikterak neodůvodnil, když pouze odkázal na znění zákona a nepřiléhavý nálezn Ústavního soudu. V platebním výměru tak zcela absentuje odůvodnění, proč k navýšení místního poplatku na dvojnásobek došlo. Žalovaný až následně v rozhodnutí o odvolání zdůvodnil postup prvostupňového orgánu, jeho argumenty tedy nebyly uplatněny správcem poplatku. Změna rozhodnutí ve smyslu § 116 daňového řádu se však dle žalobkyně může týkat pouze výroku přezkoumávaného rozhodnutí, proto tímto způsobem nemůže odvolací orgán nahrazovat argumentaci správce daně. Připuštění takového postupu by totiž bylo opět popřením dvojinstančnosti řízení.

K samotnému odůvodnění navýšení místního poplatku poukázala žalobkyně na to, že se správcem poplatku ochotně spolupracovala a pouze se snažila hájit svá práva tím, že získá lepší procesní postavení, než by tomu bylo, kdyby platební výměr vydán nebyl. Z jejích podání přitom vyplývá, že rozhodně záměrně neprotahovala řízení, ani správce poplatku nezatěžovala zbytečnými podáními. Ze spisového materiálu vyplývá, že žádala správce poplatku o spolupráci a informovala ho o své právní nejistotě ohledně existence či neexistence poplatkové povinnosti dle obecně závazné vyhlášky. I přes tyto skutečnosti plnila svou ohlašovací povinnost, ač s výhradou, a neprodleně reagovala na výzvy správce poplatku. Zároveň žádala o vydání platebního výměru, který by bylo pro ni určující a proti kterému by se mohla účinně bránit. Z jejího jednání tak vyplývá projevené úsilí získat právní titul pro úhradu místního poplatku. Žalobkyně má za to, že v jejím případě není ani spravedlivé ji sankcionovat uplatněním institutu navýšení místního poplatku, navíc nepřiměřeně v rozsahu, jak učinil správce poplatku.

Závěrem žalobkyně namítla, že předmětná novela zákona o místních poplatcích, tj. zákon č. 183/2010 Sb., podléhala notifikační povinnosti podle směrnice č. 98/34/ES, ve znění směrnice č. 98/48/ES, přesto notifikována nebyla. Nebyl-li dodržen notifikační proces ve smyslu čl. 8 či 9 uvedené směrnice, takový předpis je nadále z hlediska vnitrostátního práva platný a účinný, ale stává se z hlediska perspektivy unijní právní úpravy vnitřního trhu jako celek neaplikovatelný a nevynutitelný vůči jednotlivcům a právnickým osobám. Žalobkyně konstatovala, že veškerá předchozí správní řízení byla vedena a rozhodována na základě ustanovení novely zákona o místních poplatcích, která nebyla řádně notifikována, proto navrhla k otázce notifikace položení předběžné otázky Soudnímu dvoru Evropské unie, aby byla najisto postavena aplikovatelnost či neaplikovatelnost takového předpisu, a tedy souladu či nesouladu postupu orgánů České republiky v dané věci.

V písemném vyjádření k žalobě žalovaný odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí a navrhl zamítnutí žaloby. K žalobní námitce týkající se legislativního procesu přijetí novely zákona o místních poplatcích uvedl, že otázka protiústavnosti části zákona č. 180/2010 Sb., kterým byl novelizován zákon o místních poplatcích, již byla vyřešena Ústavním soudem nálezem ze dne 9. 1. 2013, sp. zn. Pl. ÚS 6/12-2. K námitce nesrozumitelnosti textu žaloby, metodickému sdělení Ministerstva financí, k otázce výběru místního poplatku z povolených nebo provozovaných JTHZ a k navýšení místního poplatku odkázal na svůj názor uvedený v napadeném rozhodnutí. Pokud jde o námitku, že je výměra platebního výměru nejednoznačná, tu měl dle žalovaného uplatnit žalobce již v odvolacím řízení, aby se jí mohl zabývat.

Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů v řízení podle části třetí hlavy druhé dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), bez nařízení jednání v souladu s jeho ustanovením § 51 odst. 1. Po prostudování předloženého správního spisu dospěl soud k následujícím zjištěním a právním závěrům, přičemž žalobu shledal důvodnou.

Z předloženého správního spisu vyplynulo, že žalobkyně v průběhu roku 2011 plnila svou ohlašovací povinnost k místnímu poplatku za provozovaný výherní hrací přístroj nebo JTHZ, a to s výhradou, kterou uvedla již ve svém podání ze dne 14. 1. 2011. Současně v tomto podání vysvětlila důvody, proč žádá správce poplatku o vydání platebního výměru. V dalších svých podáních nazvaných „výpočet místního poplatku“ (první ze dne 25. 3. 2011), uváděla vždy ke konkrétnímu poplatkovému období typy herních zařízení a výpočet místního poplatku, současně žádala správce poplatku o spolupráci a informovala ho o své právní nejistotě ohledně existence či neexistence poplatkové povinnosti.

Správce poplatku vydal dne 19. 9. 2013 platební výměr čj. MMHK/165054/2013 OE3/Mal, kterým žalobkyni vyměřil místní poplatek za provozovaný výherní hrací přístroj nebo jiné technické herní zařízení povolené Ministerstvem financí za období roku 2011 v částce 359.248,- Kč a tuto částku zvýšil na dvojnásobek, tj. na částku 718.496,- Kč, z důvodu promeškání lhůty k zaplacení.

Proti uvedenému platebnímu výměru podala žalobkyně odvolání, které žalovaný v podstatě odmítl, když odůvodnění platebního výměru doplnil pouze o část odůvodnění, jinak platební výměr potvrdil.

K prvnímu žalobnímu bodu směřujícímu k protiústavnosti části zákona č. 183/2010 Sb., jímž byl novelizován zákon o místních poplatcích, nutno konstatovat, že tato otázka již byla Ústavním soudem zodpovězena, a to v nálezu ze dne 9. 1. 2013, sp. zn. Pl. ÚS 6/12 se závěrem, že zmíněná novela nebyla přijata ústavně nekonformním způsobem. Krajský soud je tímto nálezem vázán (čl. 89 odst. 2 Ústavy), proto na argumentaci v něm obsaženou zcela odkazuje. Ostatně i sama žalobkyně uvedla, že jej de facto akceptuje.

Další okruh částečně se prolínajících námitek směřoval k podstatě věci, kterou byl výklad a aplikace ustanovení § 10a odst. 1 zákona o místních poplatcích v rozhodném období, dle něhož poplatek 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. K této právní úpravě lze připomenout, že zákon č. 183/2010 Sb., kterým došlo právě ke změně zákona o místních poplatcích vyvolávajících spory, nabyl účinnosti dne 16. 6. 2010. Na základě této novely mohly obce zavést obecně závaznou vyhláškou nejen jako do té doby poplatek za výherní hrací přístroj, ale nově i za tzv. jiná

technická herní zařízení povolená Ministerstvem financí. Právní úprava zavedená zákonem č. 183/2010 Sb. v praxi vyvolala pochybnosti ohledně definice pojmu „JTHZ“ a následně polemiku o oprávněnosti správců poplatku vybírat předmětný místní poplatek za koncové interaktivní videoloterní terminály. Tyto pochybnosti ukončila s účinností od 14. 10. 2011 novela zákona o loteriích, provedená zákonem č. 300/2011 Sb., která novelizovala nejen zákon o loteriích, ale i zákon o místních poplatcích. Nově byl zpřesněn předmět místního poplatku dle ustanovení § 10a tak, že mu podléhal nejen každý povolený výherní hrací přístroj, ale i každý koncový interaktivní videoloterní terminál a každé herní místo lokálního herního systému (§ 2 zákona o loteriích), čímž rovněž odpadla terminologická nekonzistence mezi zákonem o místních poplatcích a zákonem o loteriích. Zákonem č. 458/2011 Sb., o změně zákonů souvisejících se zřízením jednoho inkasního místa a dalších změnách daňových a pojistných zákonů, kterým byl novelizován jak zákon o místních poplatcích, tak zákon o loteriích, byl § 10a zákona o místních poplatcích k 31. 12. 2011 zcela derogován.

K uvedenému okruhu žalobních námitek namítajících nesrozumitelnost textu novely, zabývajících se výkladem pojmu „JTHZ“, vztahujícím se k posouzení toho, zda poplatkové povinnosti podléhá každý povolený výherní hrací přístroj či zda je ke vzniku poplatkové povinnosti nezbytné jeho uvedení do faktického provozu a námitkám vztahujícím se ke znění metodických výkladů Ministerstva financí a polemice s jeho závěry v jím vydaném metodickém sdělení a metodickém doporučení krajský soud konstatuje, že se uvedenou problematikou v ucelené podobě zabýval opakovaně Nejvyšší správní soud, a to zprvu v rozsudku ze dne 31. 5. 2013, čj. 2 Afs 37/2013-26, a dále např. v rozsudcích ze dne 13. 6. 2013, čj. 2 Afs 27/2013-34 a čj. 2 Afs 28/2013-34, ze dne 14. 6. 2013, čj. 2 Afs 26/2013-34, a ze dne 18. 7. 2013, čj. 1 Afs 55/2013-37 (všechny zde citované rozsudky Nejvyššího správního soudu jsou dostupné na www.nssoud.cz). Se závěry v uvedených rozsudcích se přitom krajský soud plně ztotožňuje a dodává následující.

Ve zmíněném rozsudku čj. 2 Afs 37/2013-26 dospěl Nejvyšší správní soud ve vztahu k výkladu pojmu „jiné technické herní zařízení“ k závěru, že ... *„aby bylo možno považovat technické zařízení za tzv. „jiné technické herní zařízení“ ve smyslu zákona o loteriích, musí takové zařízení do určité míry naplnit vlastnosti výherního hracího přístroje obsažené v ustanovení § 17 odst. 1 zákona o loteriích. Tyto vlastnosti však nelze dovozovat pouze z technických parametrů přístroje, nýbrž především z jejich funkce. Hrací přístroje i interaktivní videoloterní terminály je v tomto pojetí nutno považovat za „jiné technické herní zařízení“, a to právě z hlediska poplatkové povinnosti stanovené místní samosprávou.“* Pro účely zpoplatnění místními poplatky proto není rozhodné, na jakém principu je povolená loterie provozována, ale zda naplňuje vlastnosti výherního hracího přístroje, tj. zda umožňuje hru. Za situace, kdy by za jednotku, z níž se odvádí poplatek, byla považována pouze centrální loterní jednotka, ztratil by posuzovaný místní poplatek fakticky smysl, neboť jednomu poplatku by podléhal nekonečný počet koncových přístrojů videoloterních terminálů.

Žalobkyně mimo jiné zdůrazňovala funkční nedělitelnost technického zařízení (centrálního loterního systému) z hlediska způsobilosti realizovat celý herní proces, kterou koncové videoloterní terminály postrádají. Tyto technické odlišnosti však nejsou k výkladu příslušných ustanovení zákona o místních poplatcích podstatné, jak konstatoval Nejvyšší správní soud v rozsudku čj. 1 Afs 55/2013-37: *„Interpretace zákona o místních poplatcích nemůže vycházet pouze a jedině ze znalosti*

technických parametrů. Pokud by byl připuštěn tento postup odporující základním východiskům podoby a interpretace právních norem, právě tehdy by se stávalo dotčené ustanovení nesrozumitelným. Navíc by byl před faktickým smyslem a účelem právní normy upřednostněn technický či odborný parametr, což nelze akceptovat.“ Z pohledu právní kvalifikace interaktivního videoloterního terminálu jako tzv. „JTHZ“ nejsou tedy technické aspekty herního zařízení určující.

Při nalézání obsahu právního pojmu „JTHZ“ je v celkovém kontextu třeba přihlídnout rovněž ke vnímání interaktivních videoloterních terminálů samotnými uživateli. Nejvyšší správní soud v této souvislosti např. v rozsudku čj. 5 Afs 32/2013-24, dospěl k závěru, že *„... uživatel (hráč) nevnímá žádný podstatný rozdíl mezi hrou na výherním hracím přístroji či videoloterním terminálu; z jeho pohledu jde o zařízení obdobná, která užívá s úmyslem dosáhnout prostřednictvím sázek co nejvyšší výhry v penězích. Pro tyto uživatele je naprosto okrajové, zda ke generování výhry dochází přímo v daném zařízení (jako je tomu u výherního hracího přístroje), anebo v centrálním loterijním systému (v případě videoloterního terminálu). Stejně jsou i negativní socioekonomické důsledky jejich užívání; v obou případech je pociťují obce, na jejichž území se tato zařízení nacházejí. Tento fakt pak zcela potvrdil i Ústavní soud ve svém nálezu ze dne 6. 5. 2013, sp. zn. IV. ÚS 2315/12. Z pohledu výkladu pojmu „JTHZ“ je tudíž jeho technická podstata okrajovým kritériem.*

Jako důkaz k technické povaze sporné otázky výkladu pojmu „JTHZ“ nabízela žalobkyně stanovisko Institutu kontroly, o. p. s., odborné vyjádření soudního znalce ing. Josefa Kyncla, stanovisko Elektrotechnického zkušebního ústavu a společné stanovisko PAO EZÚ. Jak je již uvedeno shora, technické aspekty herních zařízení hrají při posouzení pouze okrajovou úlohu, navíc je však nutno zdůraznit, že posuzování právních otázek je spjato se soudním rozhodováním. Proces poznávání práva směřující k výkladu obsahu právních norem proto nemůže být předmětem dokazování a stanoviska odborných pracovišť nebo soudních znalců tudíž nejsou při výkladu právních pojmů pro soud nijak závazná.

Obdobně, pokud jde o polemiku žalobkyně s metodickými pokyny, resp. doporučením, Ministerstva financí, krajský soud konstatuje, že pro jeho rozhodování nejsou závazné jakékoli metodiky či stanoviska ministerstev, nýbrž pouze text zákona, jak vyplývá z čl. 95 odst. 1 Ústavy.

K námitkám vztahujícím se k posouzení otázky, zda poplatku podléhá každý povolený či provozovaný výherní hrací přístroj krajský soud opět odkazuje na závěr Nejvyššího správního soudu vyjádřený v rozsudku čj. 2 Afs 37/2013-26, dle něhož poplatkové povinnosti podléhá již každý povolený, nikoli provozovaný hrací přístroj nebo jiné technické herní zařízení. Tento soud konstatoval ve zmíněném rozsudku, že *„... zákonodárce presumoval, že v případě povolení hracího přístroje bude tento též umístěn a bude na něm hra provozována. Nekladl tedy důraz na fakt, zda je na něm daná hra provozována, nýbrž vyšel z logické domněnky, že tomu tak bude, což lze považovat za jasně vyjádřený úmysl zákonodárce.“* V tomto směru pak poukázal na další příklady finančního zatížení některých aktivit bez ohledu na jejich faktické využívání (např. povinnost pojištění odpovědnosti z provozu na pozemních komunikacích bez ohledu na skutečnost, zda je vozidlo skutečně provozováno), které jsou dokladem toho, že ne vždy je poplatková povinnost bezprostředně spjata s konzumací předmětu poplatku. V takovém případě je již pak na vůli poplatníka, s jakým časovým předstihem od faktického zamýšleného provozu herního zařízení o povolení k jeho provozu požádá.

K otázce použití zásady *in dubio mitius*, resp. *in dubio pro libertate*, v případě žalobkyně krajský soud konstatuje, že se v daném případě nejedná o zjevnou existenci vícero různých výkladů předmětu zpoplatnění, jak namítá žalobkyně, a to výkladů rovnocenných, neboť Nejvyšší správní soud ve své výše citované judikatuře jasně a jednoznačně v obdobných případech vyložil, proč výklad postavený na technickém hledisku herního procesu, který zastává žalobkyně, nemůže být rovnocenný, a vysvětlil, z jakého důvodu mají být předmětná herní zařízení zpoplatněna. Při řešení problematiky se v nich ostatně vyjádřil i právě k nemožnosti použití uvedených zásad.

Krajský soud k tomuto okruhu žalobních námitek pak zcela odkazuje na podrobně rozvedené závěry Nejvyššího správního soudu ve zmíněných rozsudcích, aby neopakoval nebo jinými slovy neříkal totéž.

Pokud jde o další okruh námitek, ty upozorňovaly na vady platebního výměru, resp. návazně rozhodnutí o odvolání, žalovanému vytýkaly i nesprávný postup při nápravě nedostatků prvostupňového rozhodnutí.

Krajský soud musel přisvědčit žalobě v žalobním bodě namítajícím vadu platebního výměru spočívající v nejasném, resp. nesprávném, znění jeho výroku. Výrok nejprve výslovně uvádí, že se předmětný místní poplatek „vyměřuje daňovému subjektu ... za období od 1. 1. 2011 – 31. 12. 2011 v částce 359.248,- Kč“ (o stejnou částku pak poplatek sankčně navyšuje), přičemž dále výrok pokračuje textem a tabulkou, jak byla celková částka nedoplatku vyměřena. V tabulce je pak uvedeno, že tento nedoplatek za uvedená jednotlivá čtvrtletí roku 2011 činí celkem 953.382,- Kč, dále je uvedeno jaká částka byla uhrazena (594.134,- Kč), kolik zbývá uhradit (359.248,- Kč), kolik činí sankční navýšení poplatku a částku celkem k úhradě (718.496,- Kč).

Z uvedeného je zřejmé, že tabulka s rozepsanými podrobnostmi k poplatkové povinnosti za předmětné období v části, ve které je vyjádřena poplatková povinnost žalobkyně „celkem 953.382,- Kč“ je v rozporu s předcházející částí výroku uvádějící, že se vyměřuje poplatek ve výši 359.248,- Kč (v tomto směru lze přisvědčit žalobkyni, že výrok trpí zmatečností), navíc vyjadřuje zcela chybný procesní postup správních orgánů spočívající v tom, že žalobkyni byl ve skutečnosti místní poplatek za příslušné období nikoliv vyměřen, ale nesprávně pouze doměřena nezaplacená část poplatku.

K uvedené problematice nutno uvést, že zákon o místních poplatcích nepočítá s vydáním platebního výměru pouze v případě nesporné poplatkové povinnosti. Speciální úprava v § 11 zákona o místních poplatcích neznamená, že by v případě, kdy je uhrazená poplatková povinnost sporná, neměl poplatník možnost platební výměr získat. V případě sporné poplatkové povinnosti je správce poplatku povinen poplatkovou povinnost vyměřit a poplatníkovi ji oznámit platebním výměrem (dle subsidiární úpravy v ustanovení § 139 daňového řádu), tj. obdobně, jako kdyby byly pochybnosti o poplatkové povinnosti na straně správce poplatku. Nutno konstatovat, že subsidiární aplikace zmíněného ustanovení na sporné poplatkové povinnosti neznamená současnou rezignaci na speciální úpravu obsaženou v ustanovení § 11 zákona o místních poplatcích a neznamená tedy vyměřovat poplatky vždy, ale vyměřovat je právě jen v případě sporných poplatkových povinností. V daném případě přitom není pochyb o tom, že poplatková povinnost žalobkyně se v průběhu poplatkového řízení spornou stala. Daňový řád pak striktně rozlišuje mezi vyměřením daně, resp. poplatku (§ 139 a násl.), od doměření daně, resp. poplatku (§ 141 a násl.). V případě sporné poplatkové povinnosti je proto nutno vyměřit celý místní

poplatek za příslušné období s případným vyznačením rozdílu mezi již poplatníkem zaplaceným (a ohlášeným) poplatkem a správcem poplatku vyměřeným poplatkem a stanovit náhradní lhůtu splatnosti tohoto rozdílu (§ 139 odst. 3 daňového řádu).

Správce poplatku tedy v platebním výměru zcela chybně určil výši celkem vyměřeného místního poplatku jako vycházejícího z rozdílu místního poplatku jím stanoveného a žalobkyní zaplaceného, tedy de facto poplatek „doměřil“, aniž by předtím došlo k jeho vyměření. Celková poplatková povinnost za příslušné poplatkové období tak nebyla žalobkyni stanovena ve správné výši. Platební výměr je proto z tohoto důvodu nezákonný, přičemž žalovaný tuto vadu nenapravil, resp. se jí vůbec nezabýval.

Žalobkyně současně namítala, že platební výměr je nedostatečně odůvodněn jako takový, přičemž doplnění odůvodnění žalovaným označila za popření zásady dvojinstančnosti. S tímto názorem, dle kterého jde o postup nezákonný, pokud žalovaný doplní chybějící část odůvodnění platebního výměru až v rozhodnutí o odvolání, se však krajský soud již neztotožnil.

V rámci odvolacího řízení dle daňového řádu totiž může odvolací orgán výsledky řízení doplňovat, odstraňovat vady řízení, anebo toto doplnění nebo odstranění vad uložit orgánu prvního stupně se stanovením přiměřené lhůty (§ 115 a násl. daňového řádu). Daňové řízení (tj. i poplatkové) tvoří jeden celek skládající se z rozhodování v prvním stupni a případného rozhodování o odvolání. Odvolací orgán postupující dle daňového řádu tedy může doplnit nebo nahradit i nesprávnou nebo chybějící část odůvodnění prvostupňového rozhodnutí. Lze dodat, že Nejvyšší správní soud setrvale judikuje, že odvolací řízení (daňové) má nejen povahu přezkumnou, ale též povahu nápravnou ve vztahu k pochybením orgánu I. stupně. Vyjde-li tedy v odvolacím řízení najevo, že se správce daně dopustil procesního pochybení, které by mohlo mít vliv na zákonnost rozhodnutí ve věci samé, může napravit toto pochybení svým vlastním postupem. (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 7. 2012, čj. 5 Afs 48/2011-66).

Další žalobní námitkou žalobkyně brojila proti sankčnímu navýšení místního poplatku na dvojnásobek, které označila za nespravedlivé a nepřiměřené a správcem poplatku platebním výměrem vyměřené bez jakéhokoliv zdůvodnění.

K absenci odůvodnění výše sankčního navýšení poplatku správcem poplatku a možnosti nápravy žalovaným v rozhodnutí o odvolání platí obdobně shora uvedené, tj. že odvolací orgán postupující dle daňového řádu může v rámci odvolacího řízení doplnit nebo nahradit nesprávnou nebo i chybějící část odůvodnění prvostupňového rozhodnutí, tj. i chybějící odůvodnění výše sankčního navýšení poplatku, což v posuzovaném případě učinil.

Pokud jde o samotné odůvodnění výše sankce, žalovaný i žalobkyně poukazovali shodně zejména na závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 27. února 2014, čj. 9 Afs 54/2013-33, týkající se navýšení poplatku v obdobné věci. V rozsudku tento soud poukázal na skutečnost, že příslušná zákonná úprava způsobovala značné výkladové a aplikační obtíže, a to v první řadě ohledně definice pojmu „jiné technické herní zařízení“ a v tomto důsledku i na pochybnosti ohledně oprávnění obecních úřadů příslušný poplatek vybírat. Tuto skutečnost žalovaný zohlednil tak, že hodnotil dobu, po kterou se žalobkyně mohla seznámit s rozsudkem čj. 2 Afs 37/2013, který do uvedené problematiky poprvé „vnesl světlo“.

Shora zmíněný rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 9 Afs 54/2013-33 však současně poukazoval i na nemalé výkladové problémy ohledně otázky vyměřování místního poplatku a s tím spojenou možnost případné obrany v případě nesouhlasu poplatníka s poplatkovou povinností. Otázka, zda se žalobkyně mohla a měla v případě nesouhlasu s poplatkovou povinností bránit jiným způsobem, než pozdní úhradou poplatku (a tak dosáhnout vydání platebního výměru), byla otázka, kterou v té době posuzovaly správní soudy rozdílně, a proto byla následně předmětem rozhodování rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu. Ten otázku zodpověděl až dne 24. 6. 2014 v usnesení čj. 2 Afs 68/2012-34.

Žalovaný proto v novém rozhodnutí neopomene posoudit znovu sankční navýšení předmětného poplatku i se zřetelem k poslední zmíněné otázce a zohlednit tak všechny skutkové a právní okolnosti její situace.

V závěru žaloby žalobkyně vznesla námitku, že nebyl dodržen notifikační proces u novely zákona o místních poplatcích, tj. u zákona č. 183/2010 Sb. K tomu krajský soud ve stručnosti uvádí, že důvod pro navrhované předložení předběžné otázky Soudnímu dvoru Evropské unie neshledal. Krajský soud má zato, že z pohledu notifikační povinnosti je nutno vždy rozlišovat, která ustanovení konkrétního zákona spadají pod rozsah směrnice č. 98/34/ES ve znění směrnice č. 98/48/ES a která nikoliv, neboť ne každé ustanovení zákona má „technickou povahu“. Dle názoru soudu novelizovaná ustanovení uvedená v části třetí (nazvané změna zákona o místních poplatcích) zákona č. 183/2010 Sb., spočívající pouze v doplnění za slova „výherní hrací přístroj“ slov „nebo jiné technické herní zařízení“ (§ 1 a § 10a cit. zákona), nejsou technické povahy ve smyslu čl. 1 směrnice a nespádají proto pod její rozsah.

S ohledem na uvedené krajskému soudu nezbylo, než napadené rozhodnutí zrušit a věc žalovanému vrátit k dalšímu řízení, v němž bude žalovaný vázán shora vysloveným právním názorem (§ 78 odst. 1, 4 a 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 dva úkony právní služby (převzetí a příprava zastoupení, sepsání žalobního návrhu) po 3.100,- Kč (§ 9 odst. 3 písm. f/ advokátního tarifu), k tomu má nárok na úhradu 2 režijních paušálů po 300,- Kč (§ 13 odst. 3 advokátního tarifu). Krajský soud uložil takto vyčíslené náklady zaplatit do rukou 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 26. srpna 2015

Mgr. Marie Kocourková, v.r.
předsedkyně senátu