



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 **SLOT Group, a. s.**, se sídlem v Karlových Varech, Jáchymovská 142, zast. Mgr. Alešem Smetankou, advokátem AK Kocián Šolc Balašík, advokátní kancelář, s. r. o., se sídlem v Praze 1, Jungmannova 745/24, proti žalovanému **Krajskému úřadu Královéhradeckého kraje**, se sídlem v Hradci Králové, Pivovarské náměstí 1245, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 5. 2014, čj. 8156/MJ/2014-2, **t a k t o :**

- I. **Rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 5. 2014, čj. 8156/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 11.228,- Kč, a to do osmi dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce žalobkyně Mgr. Aleše Smetanky.**

O d ů v o d n ě n í :

Napadeným rozhodnutím žalovaný v odvolacím řízení změnil a doplnil rozhodnutí Městského úřadu Trutnov (dále také jen "správce poplatku") ze dne 7. 10. 2013, zn. FO/ZT/2013/PV/2, kterým byl žalobkyni vyměřen místní poplatek za provozovaný výherní hrací přístroj nebo jiné technické herní zařízení povolené Ministerstvem financí za IV. čtvrtletí roku 2010 a za jednotlivá čtvrtletí roku 2011 v celkové částce 225.811,- Kč. Současně správce poplatku tento poplatek zvýšil na dvojnásobek z důvodu promeškání lhůty k zaplacení, celkovou výši úhrady poplatku tak vyčíslil částkou 451.622,- Kč. Žalovaný změnil a doplnil výrokovou část uvedeného rozhodnutí tak, že (jak sám uvedl) zpřehlednil vyměření poplatkové povinnosti a jeho odůvodnění doplnil o pasáž vypořádávající se s předmětem

poplatku. Žalovaný ve výroku svého rozhodnutí vyčíslil „celkem vyměřenou výši místního poplatku včetně navýšení“ částkou 451.622,- Kč, když současně vyjádřil součet poplatkové povinnosti za období III. a IV. čtvrtletí roku 2010 a za jednotlivá čtvrtletí roku 2011 v celkové částce 273.923,- Kč, vyjádřil částku poplatníkem uhrazenou ve výši 48.112,- Kč a částku, která zbývá uhradit ve výši 225.811,- Kč.

V odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný v reakci na odvolací námitky mimo jiné 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, k použití zásady *in dubio mitius* (resp. *in dubio pro libertate*) při výkladu uvedeného pojmu a k problematice, zda jsou zpoplatňována provozovaná či povolená jiná technická herní zařízení, 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.

K samotné otázce vzniku poplatkové povinnosti a namítané retroaktivitě žalovaný poukázal na vyhlášku města Trutnov č. 6/2010, kterou byl s účinností od 1. 7. 2010 místní poplatek ve vztahu k jiným technickým herním zařízením povoleným Ministerstvem financí zaveden. Poplatková povinnost dle jeho čl. 5 odst. 1 vznikla dnem uvedení zařízení do provozu a v souladu s jeho čl. 5 odst. 2 zanikla dnem ukončení provozu zařízení. Tato obecně závazná vyhláška byla nahrazena s účinností od 1. 1. 2011 vyhláškou č. 13/2010. 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 Ministerstvem financí či ke dni pozbytí platnosti povolení k provozování.

Pokud jde o sankční navýšení poplatku, žalovaný připustil, že zpočátku nebyl na výklad pojmu „jiné technické herní zařízení“ (dále také jen „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 uvedl, že jestliže správce poplatku přistoupil k vydání platebního výměru v této věci až dne 7. 10. 2013, stalo se tak po uplynutí přiměřené lhůty, ve které se žalobkyně mohla s obsahem zmíněného rozsudku seznámit a místní poplatek uhradit. 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. Rozhodnutí žalovaného i jemu předcházející platební výměr napadla v celém rozsahu pro nezákonnost, resp. protiústavnost. Dle jejího názoru byla v jejím případě porušena i ústavně a mezinárodněprávně garantovaná práva a ústavně zakotvené zásady, mimo jiné

ústavně a mezinárodněprávně garantované právo vlastnit majetek, resp. tento pokojně užívat, ústavně zakotvenou zásadu ukládání daní (poplatků) pouze na základě zákona, jakož i další zásady ústavního pořádku České republiky týkající se uplatňování státní moci, ukládání povinností a omezení základních práv a svobod.

Žalobkyně předně namítla nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí. Tato nepřezkoumatelnost, pokud jde o výrok rozhodnutí, spočívá zejména v jeho nesrozumitelnosti. Výrok napadeného rozhodnutí totiž mění úvodní část platebního výměru a nahrazuje ji textem, který je nekompletní a není zřejmé, jaké má být jeho konkrétní znění. Platební výměr se tak stal zcela nesrozumitelným i ohledně vymezení právních předpisů, podle kterých je poplatková povinnost ukládána. Po změně provedené rozhodnutím žalovaného ve výroku není platební výměr dostatečně určitý a srozumitelný. Rozhodnutí žalovaného rovněž nad rámec platebního výměru zpoplatňujícího v roce 2010 toliko jeho 4. čtvrtletí doplňuje též 3. čtvrtletí roku 2010, aniž by se k této podstatné změně v rozhodnutí vyjádřil.

Nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí, resp. platebního výměru, shledává žalobkyně i v nedostatku důvodů. Platební výměr a rozhodnutí žalovaného totiž neobsahují podstatné údaje zdůvodňující vznik poplatkové povinnosti ve smyslu vyhlášek města, respektive neobsahují údaj nezbytný k ověřitelnému výpočtu výše místního poplatku pro jednotlivá herní zařízení, tj. údaj ohledně vzniku poplatkové povinnosti. Z rozhodnutí tak není jasné, od jakého data žalovaný počítá výši místního poplatku za jednotlivá herní zařízení. Jestliže žalovaný váže dle vyhlášek města vznik poplatkové povinnosti na okamžik zahájení provozu, resp. nabytí právní moci povolení k provozování herních zařízení, je dle žalobkyně třeba trvat na tom, že platební výměr měl být v tomto směru řádně a srozumitelně specifikován. Navíc jsou v tabulce přiložené k rozhodnutí další nejasnosti a nelogičnosti, např. v případě herního zařízení výr. č. VLT0705668 je uvedeno, že za období 1. 10. až 31. 12. 2011 bylo zařízení zpoplatněno částkou 4.891,- Kč, přesto je ve sloupci označeném „počet dnů“ uvedeno písmeno „Q“, tj. celé čtvrtletí.

Nepřezkoumatelnost rozhodnutí žalovaného, resp. platebního výměru, vyvolal dle žalobkyně i chybný procesní postup správních orgánů. Platební výměr, který byl v tomto směru žalovaným potvrzen, je v rozporu se zákonem č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), a aktuální rozhodovací praxí správních soudů. Z odůvodnění rozhodnutí žalovaného vyplývá, že žalovaný i správce poplatku určili výši vyměřeného místního poplatku jako rozdíl místního poplatku určeného správními orgány dle jimi zastávaného výkladu (tj. 273.923,- Kč) a ohlášeného (tvrzeného) a zaplaceného žalobkyní (tj. 48.112,- Kč). Žalobkyni tak ve skutečnosti byl místní poplatek za příslušné období doměřen. To je však v rozporu s daňovým řádem a zákonem o místních poplatcích, neboť vyměřovací řízení se od tzv. doměřovacího řízení liší, doměření daně může následovat vždy až po prvním vyměření. Správce poplatku je proto povinen vyměřit poplatníkovi v rozhodnutí celý místní poplatek za rozhodné období s tím, že v tomto rozhodnutí dále vyznačí rozdíl mezi tvrzeným a vyměřeným místním poplatkem. Takto ovšem správní orgány nepostupovaly a platebním výměrem vyměřily pouze nezaplacenou část jimi určeného celkového místního poplatku. V této souvislosti žalobkyně poukázala na rozhodnutí Krajského soudu v Brně ze dne 20. 11. 2013, čj. 31 Af 44/2012-146, jímž soud uznal jako důvodnou námitku týkající se nesprávného

„vyměření nedoplatku“ namísto vyměření celkové výše místního poplatku, přičemž takový platební výměr označil za zmatečný a nezákonný.

Žalobkyně dále namítala rozpor správních rozhodnutí s vyhláškami města Trutnov v otázce vzniku poplatkové povinnosti. Vyhláška č. 6/2010 nabyla účinnosti dne 1. 7. 2010 a učinila nově předmětem místního poplatku také jiná technická herní zařízení (dále také jen „JTHZ“). Čl. 5 odst. 1 této vyhlášky stanoví, že poplatek se platí ode dne uvedení povoleného výherního hracího přístroje do provozu. Dle žalobkyně je tedy zřejmé, že vyhláška váže vznik poplatkové povinnosti ve vztahu k JTHZ výhradně na den uvedení herního zařízení do provozu, tedy na den, od kterého je zařízení provozováno. Ve vztahu ke vzniku poplatkové povinnosti pak vyhláška nestanoví, že by v případech JTHZ, která byla uvedena do provozu před účinností vyhlášky, vznikala poplatková povinnost jiným okamžikem, např. dnem účinnosti vyhlášky. Dle žalobkyně lze proto na základě uvedené vyhlášky zpoplatnit místním poplatkem pouze taková JTHZ, která byla uvedena do provozu po 1. 7. 2010.

Dne 1. 1. 2011 nabyla účinnosti vyhláška č. 13/2010, která nahradila předchozí vyhlášku. Její čl. 3 odst. 1 stanoví, že poplatková povinnost vzniká dnem nabytí právní moci povolení k provozování JTHZ. Tato vyhláška tedy váže vznik poplatkové povinnosti ve vztahu k JTHZ výhradně na den povolení k provozování, tedy na den nabytí právní moci rozhodnutí, jímž byl provoz takového JTHZ povolen ministerstvem. Vyhláška nestanoví, že by v případech JTHZ, která byla povolena před účinností vyhlášky, vznikala poplatková povinnost jiným okamžikem, např. dnem účinnosti vyhlášky. Dle žalobkyně proto lze dle vyhlášky č. 13/2010 zpoplatnit místním poplatkem pouze taková JTHZ, která byla povolena po 1. 1. 2011, tj. po účinnosti vyhlášky.

K tomu žalobkyně poukázala na ta koncová herní zařízení, která byla uvedena do provozu ještě před účinností vyhlášky č. 6/2010, resp. č. 13/2010. V jejich případě tedy poplatková povinnost v rozhodném období nevznikla, tudíž neměla být zpoplatněna. Nenastala totiž právní skutečnost předvídaná v relevantních ustanoveních vyhlášek, na kterou je výlučně vázán vznik poplatkové povinnosti u JTHZ, tj. nedošlo k uvedení do provozu, anebo k povolení těchto koncových terminálů, resp. schválení jejich provozu ze strany ministerstva, když byly uvedeny do provozu, resp. povoleny před účinností vyhlášek. Žalobkyně je přesvědčena, že výklad, dle kterého by poplatková povinnost byla založena na skutečnostech, které nastaly v době před účinností vyhlášek, zakládá jejich nepřipustnou zpětnou působnost. Takový výklad by byl v příkrém rozporu s obecnou právní zásadou *lex retro non agit*, tj. zákazem zpětné působnosti zákona. Výklad vzniku poplatkové povinnosti, na němž jsou založena rozhodnutí žalovaného i správce poplatku, je v příkrém rozporu nejen s ústavně zakotvenou zásadou právního státu a právní jistoty, ale též například se zásadou *in dubio pro mitius*, či zásadou ochrany důvěry občanů v právo. Žalobkyně současně poukázala i na judikaturu, dle které platí, že jestliže je povinnost ukládána adresátovi právní normy formulována neurčitě, nesrozumitelně, či nepředvídatelně, musí jít negativní následky této právní úpravy k tíži autora a nikoliv adresáta právního předpisu.

Dalším důvodem nezákonnosti napadeného rozhodnutí je dle žalobkyně i ta skutečnost, že v části týkající se vyměření místního poplatku za 4. čtvrtletí 2010,

resp. i za 3. čtvrtletí roku 2010, došlo k prekluzi poplatkové povinnosti. K tomu poukázala na ustanovení § 12 zákona o místních poplatcích, ve znění účinném do 31. 12. 2010, které pro zpoplatnění JTHZ za období do konce roku 2010 jasně stanovilo tříletou prekluzivní lhůtu. Dle zákona o místních poplatcích a zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), platilo, že za počátek prekluzivní lhůty se považuje okamžik vzniku poplatkové povinnosti ohledně JTHZ. Za konec prekluzivní lhůty je považován konec třetího kalendářního roku po roce, ve kterém poplatková povinnost vznikla. Z uvedeného dle žalobkyně vyplývá, že místní poplatek za provozování herních zařízení v období roku 2010 bylo třeba pravomocně vyměřit nejpozději do 31. 12. 2013, jinak se poplatková povinnost prekludovala. Správce poplatku vydal platební výměr v roce 2013, právní moci však nabyl až doručením rozhodnutí o odvolání v červnu 2014. K pravomocnému vyměření poplatkové povinnosti za zpoplatňovaná období roku 2010 proto došlo až po uplynutí prekluzivní lhůty, neboť předmětná poplatková povinnost se ke dni 31. 12. 2013, tj. v průběhu odvolacího řízení, prekludovala.

Žalobkyně namítla nezákonnost i ve vztahu k sankčnímu navýšení místního poplatku na dvojnásobek, přičemž postih označila za nepřiměřený a nemající oporu v okolnostech případu. Poukázala na to, že již správce poplatku uložil v platebním výměru sankci bez jakéhokoli správního uvážení a zcela libovolně, aniž by zohlednil okolnosti posuzovaného případu. Žalovaný se pak pokusil ex post za správce poplatku uvést nějaké důvody, kterými se snažil nezákonnost postupu správce poplatku zhojit. Dle žalobkyně však sankci musí důvody pro její uložení předcházet a nikoli naopak, jak tomu bylo v tomto případě. K tomu poukázala na judikaturu Nejvyššího správního soudu zdůrazňující povinnost řádného odůvodnění ukládané sankce, které je esenciální podmínkou její zákonnosti, a zákazu libovůle při jejím ukládání. Citovala zejména z rozsudku ze dne 27. 2. 2014, čj. 9 Afs 54/2013-33, který se týkal právě sankčního navýšení místního poplatku JTHZ a který uznal existenci a právní význam pochybností, nemalých výkladových problémů a terminologické nekonzistence ohledně pojmu „JTHZ“ a uvedl, že správní orgány tyto okolnosti musí vzít v úvahu při uvážení z hlediska možného sankčního navýšení poplatku. Dle žalobkyně však žalovaný nezohlednil, stejně jako před ním správce poplatku, okolnosti posuzovaného případu. Správní orgány přitom měly zhodnotit a přihlédnout k důvodům jednání žalobkyně, která místní poplatky platila, pouze v jiné výši, než si představoval správce poplatku, což bylo dáno nejednoznačným zněním předmětné právní úpravy. Žalobkyně v této souvislosti zdůraznila, že plnila ohlašovací povinnost, výši poplatkové povinnosti vyčíslila (i když dle vlastního výkladu pojmu „JTHZ“) a následně jej uhradila. Na výzvy správce poplatku reagovala, zasílala požadované údaje i rozhodnutí Ministerstva financí. Dle jejího názoru nelze souhlasit s názorem žalovaného, že by její jednání bylo ospravedlnitelné pouze do 31. 5. 2013, kdy Nejvyšší správní soud vydal rozsudek čj. 2 Afs 37/2013-26, ve kterém se v jiné věci, týkající se jiných účastníků, vyjádřil k obdobné právní otázce. Ve věci týkající se žalobkyně se však k otázce předmětu zpoplatnění tento soud vyjádřil poprvé až rozsudkem ze dne 9. 4. 2014, sp. zn. 9 Afs 61/2013, tedy až po vydání platebního výměru. Navíc připomněla, že namítala i další důvody nezákonnosti ukládané poplatkové povinnosti, zejména neaplikovatelnost vyhlášek na většinu zpoplatněných zařízení, přičemž ve vztahu k těmto námitkám doposud ustálená judikatura správních soudů neexistuje.

V písemném vyjádření k žalobě žalovaný odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí a navrhl zamítnutí žaloby. K rozporu platebního výměru s vyhláškami dodal, že o retroaktivitě by nebylo sporu v případě, pokud by správce poplatku vyměřil poplatkovou povinnost za JTHZ ještě před účinností obecně závazných vyhlášek, prostřednictvím kterých byl místní poplatek zaveden. Správce poplatku však stanovil poplatkovou povinnost až od okamžiku účinnosti vyhlášek. Tvzení žalobkyně, že v období od účinnosti vyhlášek neuvedla do provozu žádné JTHZ a tudíž, že jí poplatková povinnost vůbec nevznikla, označil za absurdní. Čl. 5 vyhlášky č. 9/2003, ve znění vyhlášky č. 6/2010, a čl. 3 vyhlášky č. 13/2010 výslovně avizují vznik a zánik poplatkové povinnosti, u poplatku za provozovaný výherní hrací přístroj jde o interpretaci transponující do vyhlášky znění § 10a odst. 1 zákona o místních poplatcích.

Žalobní námitku týkající se doměření místního poplatku žalovaný odmítl a uvedl, že ve výroku vyčíslil jak výši poplatkové povinnosti za jednotlivá poplatková období, tak jejich součet, přičemž současně uvedl částku tvrzenou a zaplacenou žalobkyní a vyčíslil rozdíl k zaplacení. Pokud jde o sankční navýšení poplatku, žalovaný odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí, konkrétně na jeho stranu 15 – 18.

K namítané prekluzi poplatkové povinnosti žalovaný poukázal na ustanovení § 264 daňového řádu. K jeho odstavci čtvrtému citoval z komentáře k daňovému řádu, že tam, kde lhůta pro vyměření daně skončila do 1. 1. 2011, se běh a délka této lhůty řídí daňovým řádem, počátek běhu lhůty se však spravuje zákonem o správě daní a poplatků. Komentované ustanovení dále stanoví zachování účinků právních skutečností, které měly vliv na běh této lhůty a nastaly před datem 1. 1. 2011, přičemž se tyto účinky posuzují podle dosavadních právních předpisů. I právní skutečnosti, které teprve na základě daňového řádu umožňují stavění běhu lhůty, staví lhůtu i tehdy, pokud započaly ještě za účinnosti zákona o správě daní a poplatků a staví od 1. 1. 2011 běh lhůty.

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, když rozhodoval dle ustanovení § 76 téhož zákona, přičemž žalobu shledal důvodnou.

Z relevantních listin pro posouzení věci je v předloženém správním spise založena informace ze dne 12. 8. 2010 zasláná správcem poplatku žalobkyni (resp. jejímu právnímu předchůdci, tj. společnosti APEX On-line, a. s.) k platbám místního poplatku za JTHZ (sdělení čísla účtu a variabilního symbolu). Následně žalobkyně (resp. její právní předchůdce) zaslala ohlášení k místnímu poplatku za provozované JTHZ povolené Ministerstvem financí ze dne 25. 8. 2010 s průvodním dopisem vysvětlujícím splnění ohlašovací povinnosti pro technická herní zařízení CLS, tj. prezentaci jejího názoru na výklad pojmu „jiné technické herní zařízení“ a polemiku s odlišným výkladem Ministerstva financí v metodickém sdělení publikovaném v srpnu 2010.

Dále ze správního spisu vyplynulo, že dne 31. 5. 2011 zaslal správce poplatku žalobkyni, resp. jejímu právnímu předchůdci, výzvu čj. FO/ZT/2011/JTHZ/9 k prokázání skutečnosti, konkrétně v ní uvedl, že ji vyzývá k prokázání skutečností, které jsou rozhodné pro správné stanovení poplatkové povinnosti ve věci ohlášení

provozu povolených JTHZ na území města Trutnova, k čemuž jako důkazní prostředek měla předložit rozhodnutí Ministerstva financí, kterými se povoluje, ruší, popř. mění povolení k provozu JTHZ, která provozuje, včetně jejich koncových zařízení. V odůvodnění výzvy správce poplatku poukázal na zákonnou úpravu týkající se místního poplatku vztahujícího se k JTHZ a povinnost provozovatele – plátce k ohlašovací povinnosti vyplývající z vyhlášky města č. 13/2010, přičemž uvedl, že relevantní podklady pro ohlašovací povinnost, tj. rozhodnutí Ministerstva financí o povolení provozu a o zrušení povolení provozu žalobkyně nedoložila.

V reakci na uvedenou výzvu žalobkyně (resp. její právní předchůdce) podáním ze dne 9. 6. 2011 sdělila, že má zato, že ohlašovací povinnost již splnila a zaslala správci poplatku rozhodnutí Ministerstva financí týkající se centrálních loterijních systémů APEX MULTI MAGIC VLT a MAGIC LOTTO a dodatková rozhodnutí na provoz koncovek, jakožto součástí povolení centrálního loterijního systému. V průběhu roku 2011 podala žalobkyně rovněž ohlášení k místnímu poplatku za provozované JTHZ provolené Ministerstvem financí, a to ze dne 11. 1., 7. 2. a 1. 7. 2011.

Dále zaslal správce poplatku žalobkyni výzvu čj. FO/ZT/2013/JTHZ/1 (ze dne 7. 10. 2013) k prokázání skutečností. V ní ji vyzval, obdobně jako ve výzvě ze dne 31. 5. 2011 k prokázání skutečností, které jsou rozhodné pro správné stanovení poplatkové povinnosti ve věci ohlášení provozu povolených JTHZ na území města Trutnova. I odůvodnění výzvy formuloval stejně, navíc pouze poukázal i na vyhlášku města č. 9/2003, ve znění vyhlášky č. 6/2010. V této výzvě pak neuvedl, že by žalobkyně relevantní podklady pro ohlašovací povinnost nedoložila, ale to, že správce poplatku místní poplatek spočítal dle doložených podkladů a předkládá jeho výši žalobkyni ke konzultaci. Současně uvedl, že v případě rozporu je povinností žalobkyně doložit relevantní podklady pro správný výpočet poplatku.

V odpovědi na tuto výzvu žalobkyně připsal ze dne 24. 10. 2013 sdělila, že své povinnosti vyplývající jak ze zákona o místních poplatcích, tak i z vyhlášek města řádně splnila, přičemž poukázala na předchozí písemnou komunikaci se správcem poplatku, a to zejména na své podání, ve kterém detailně odůvodnila svůj postup při ohlášení centrálního loterijního systému. Současně přiložila požadovaný přehled koncových zařízení povolených a provozovaných na území města Trutnov a rozhodnutí Ministerstva financí o povolení či zrušení provozu herních zařízení.

Dne 7. 10. 2013 vydal správce poplatku platební výměr, kterým žalobkyni vyměřil místní poplatek za provozovaný výherní hrací přístroj nebo jiné technické herní zařízení povolené Ministerstvem financí za období za 4. čtvrtletí roku 2010 a za jednotlivá čtvrtletí roku 2011 celkem ve výši 225.811,- Kč. Současně tento poplatek zvýšil na dvojnásobek z důvodu proměškání lhůty k zaplacení, celkovou výši úhrady poplatku tak vyčíslil částkou 451.622,- Kč.

Žalovaný rozhodnutím o odvolání proti platebnímu výměru změnil a doplnil jeho výrokovou část tak, že vyměřenou poplatkovou povinnost zpracoval do tabulky, ve které vyčíslil „celkem vyměřenou výši místního poplatku včetně navýšení“ částkou 451.622,- Kč, vyjádřil poplatkovou povinnost za III. a IV. čtvrtletí roku 2010 a za jednotlivá čtvrtletí roku 2011 a jejich součet celkovou částkou 273.923,- Kč, vyjádřil částku žalobkyni uhrazenou ve výši 48.112,- Kč a částku, která zbývá uhradit ve výši

225.811,- Kč. Odůvodnění uvedeného rozhodnutí pak ještě doplnil o pasáž vypořádávající se s předmětem poplatku.

Krajský soud musel přisvědčit žalobě především v žalobním bodě namítajícím nepřezkoumatelnost rozhodnutí, neboť způsob, jakým žalovaný provedl změnu výroku platebního výměru, nemůže z hledisek kladených na srozumitelnost výroku obstát. Žalovaný uvedl ve výroku svého rozhodnutí, že „výrok platebního výměru mění a doplňuje“, přičemž však v jeho bodu 1. po uvedení části výroku platebního výměru obsahující označení právních předpisů, podle kterých bylo rozhodováno (uveden zákon o místních poplatcích a pouze vyhláška města Trutnov č. 9/2003 ve znění vyhlášky č. 6/2010), toto žalovaný zakončil třemi tečkami a dále pokračoval „vyměřuje daňovému subjektu SLOT Group, a. s. (uvedl i jeho identifikační údaje), místní poplatek za provozovaný výherní hrací přístroj nebo jiné technické herní zařízení povolené Ministerstvem financí za níže uvedená poplatková období následovně:“, přičemž následuje tabulka s rozepsanými podrobnostmi k poplatkové povinnosti. Žalovaný tedy vůbec nerozlišil, co v jím uvedené části výroku platebního výměru mění a co doplňuje. Pokud snad zamýšlel na část původního textu výroku v platebním výměru navázat svůj doplňující text, pak by v takovém případě muselo být uvedeno, že citovaný text „doplňuje“, případně že jej „mění tak, že doplňuje“ a rozlišit, co konkrétně zůstává nezměněné a co se doplňuje. Žalováním provedený způsob úpravy výroku totiž způsobil i nejednoznačnost v tom, zda výrok obsahuje všechny základní náležitosti rozhodnutí požadované ustanovením § 102 odst. 1 písm. d) a e) daňového řádu, konkrétně číslo účtu, na který má být poplatková povinnost uhrazena a lhůtu k plnění, kdy není zřejmé, zda zůstaly po provedené změně součástí výroku rozhodnutí či nikoliv (v platebním výměru byly tyto údaje uvedeny na konci výrokové části). Rovněž není zcela jednoznačné, zda i vymezení právního předpisu, podle kterého byla poplatková povinnost ukládána (v tomto případě konkrétně vyhláška města č. 13/2010), zůstala po změně součástí výrokové části. Jestliže oproti platebnímu výměru žalovaný přidal do výroku vyměření místního poplatku i za další období (3. čtvrtletí 2010), pak není možné, aby tuto změnu zcela pominul v odůvodnění svého rozhodnutí a neuvedl, proč k ní došlo. Byť bylo zmíněné období uvedeno již v příloze č. 1 platebního výměru, nebylo uvedeno v jeho výroku a zmíněná příloha byla součástí pouze odůvodnění platebního výměru.

Dále nelze přehlédnout, že v tabulce s rozepsanými podrobnostmi k poplatkové povinnosti za předmětné období je uveden její celkový „součet“ (bez navýšení) v částce 273.923,- Kč, po vyjádření již uhrazené částky ve výši 48.112,- Kč následuje částka, kterou má poplatník uhradit ve výši 225.811,- Kč, přičemž tato částka je po sankčním navýšení na dvojnásobek (tj. částka 451.622,- Kč) uvedena jako „celkem vyměřená výše místního poplatku včetně navýšení“. Pokud však žalovaný za výchozí částku pro celkem vyměřovaný místní poplatek považoval nikoliv zmíněný „součet“, ale částku po odečtení již zaplacené části poplatku, pak ani v tomto směru nepostupoval správně (k tomu viz níže).

Vzhledem k uvedeným nejasnostem a nejednoznačnostem proto krajský soud nepovažuje výrok platebního výměru po změně provedené rozhodnutím žalovaného dostatečně srozumitelným, určitým a obsahujícím zákonem požadované náležitosti rozhodnutí a bude na žalovaném, aby jej v novém rozhodnutí formuloval precizněji a především jednoznačně.

Nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí shledávala žalobkyně i v tom, že platební výměr a rozhodnutí žalovaného neobsahují podstatné údaje zdůvodňující vznik poplatkové povinnosti ve smyslu vyhlášek města, resp. neobsahují údaj nezbytný k ověřitelnému výpočtu výše místního poplatku pro jednotlivá herní zařízení, tj. údaj ohledně vzniku poplatkové povinnosti, a dle žalobkyně proto není jasné, od jakého data žalovaný počítá výši místního poplatku za jednotlivá herní zařízení.

Žalobkyni lze v tomto směru přisvědčit pouze v tom, že uvedení konkrétního data vzniku poplatkové povinnosti u jednotlivých herních zařízení by ulehčilo ověření samotného výpočtu poplatku. Není však pravdou, že by bez takového upřesnění a zpřehlednění nebyl výpočet uvedený v příloze č. 1 ověřitelný a že by z toho důvodu byl platební výměr, resp. rozhodnutí žalovaného, nesrozumitelné. Vznik poplatkové povinnosti se dle vyhlášky č. 9/2003, ve znění vyhlášky č. 6/2010 účinné od 1. 7. 2010, váže na uvedení herního zařízení do provozu a dle vyhlášky č. 13/2010 účinné od 1. 1. 2011 na okamžik nabytí právní moci povolení k provozování herního zařízení. Správce poplatku v jednotlivých zpoplatňovaných čtvrtletích počet dnů, za které poplatek u toho kterého herního zařízení vyměřil, vždy uvedl. Jestliže je u některých uvedeno „Q“, lze tím bezpochyby rozumět celé konkretizované čtvrtletí. Zda souhlasí takto specifikovaný zpoplatněný počet dnů u toho kterého herního zařízení, lze zkontrolovat ve shromážděných podkladech o tom, kdy bylo herní zařízení uvedeno do provozu, resp. kdy nabylo rozhodnutí o povolení jejich provozu právní moci (pokud jde o dobu po 1. 1. 2011). Tyto podklady, tj. ohlášení o uvedení herního zařízení do provozu (ve vztahu k CLS), podrobný přehled koncových zařízení s datem povolení, resp. zahájení provozu na území města (přiložený ke sdělení ze dne 24. 10. 2013) a rozhodnutí Ministerstva financí s vyznačením právní moci, předkládala sama žalobkyně. Pro „ověřitelnost“ výpočtu místního poplatku má tedy i sama k dispozici veškeré potřebné podklady, jde tedy o údaje, které jsou žalobkyni dobře známy. Dlužno dodat, že žalobkyně důvodně upozornila na nesrovnalost v předmětné příloze, a to v uvedení počtu dnů u herního zařízení výr. č. VLT0705668 v období od 1. 10. až 31. 12. 2011. Přestože je v kolonce „počet dnů“ uvedeno celé čtvrtletí, čemuž by odpovídal poplatek ve výši 5.000,- Kč, byl v tomto čtvrtletí vyměřen poplatek ve výši pouze 4.891,- Kč. Tuto nesrovnalost neopomene žalovaný v novém rozhodnutí opravit nebo vysvětlit.

Posledním důvodem vedoucím k nepřezkoumatelnosti rozhodnutí žalovaného, resp. platebního výměru, je dle žalobkyně i chybný procesní postup správních orgánů spočívající v tom, že ji ve skutečnosti místní poplatek za příslušné období doměřily a nikoliv vyměřily.

Jak je již uvedeno výše, v bodě 1. výroku rozhodnutí je v tabulce s rozepsanými podrobnostmi k poplatkové povinnosti za předmětné období uveden její celkový „součet“ (bez navýšení) v částce 273.923,- Kč, po vyjádření již uhrazené částky ve výši 48.112,- Kč následuje částka, kterou má poplatník uhradit ve výši 225.811,- Kč, přičemž tato částka je po sankčním navýšení na dvojnásobek (tj. částka 451.622,- Kč) uvedena jako „celkem vyměřená výše místního poplatku včetně navýšení“. Z uvedeného vyplývá, že žalovaný za výchozí částku pro celkem vyměřený místní poplatek vzal částku po odečtení již zaplacené části poplatku, tj. částku 225.811,- Kč, a nikoliv celou částku, která měla být za příslušné zpoplatňované období vyměřena

(tj. 273.923,- Kč). Pouze nezaplacenou část poplatku pak již správně vzal za základ pro sankční navýšení.

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 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).

Nutno tedy přisvědčit žalobkyni, že v platebním výměru správce poplatku zcela chybně určil výši celkem vyměřeného místního poplatku jako vycházejícího z rozdílu místního poplatku jím stanoveného a žalobkyní ohlášeného a 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. To mohl žalovaný v rozhodnutí o odvolání napravit, avšak, jak je uvedeno shora, neučinil tak. Rozhodnutí žalovaného je proto v tomto směru nezákonné a výrok rozhodnutí částečně i v rozporu s odůvodněním.

V dalším žalobním bodě žalobkyně namítala rozpor přezkoumávaných správních rozhodnutí s vyhláškami města Trutnov v otázce vzniku poplatkové povinnosti. Krajský soud namítaný rozpor neshledal.

Možnost obce vybírat místní poplatek za jiné technické herní zařízení povolené Ministerstvem financí podle jiného právního předpisu byla zavedena zákonem č. 183/2010 Sb., jímž byl mimo jiné novelizován zákon o místních poplatcích a který nabyl účinnosti dne 16. 6. 2010. Podle § 14 zákona o místních poplatcích patří stanovení poplatků do samostatné působnosti obce, která je oprávněna je zavést obecně závaznou vyhláškou, v níž upraví podrobnosti jejich vybírání. Tak se také stalo v případě města Trutnov, které místní poplatek za jiné technické herní zařízení zavedlo s účinností od 1. 7. 2010 vyhláškou č. 6/2010, která měnila vyhlášku č. 9/2003. Vyhlášky následně s účinností od 1. 1. 2011 nahradila vyhláška č. 13/2010.

Vyhláška č. 9/2003 ve znění vyhlášky č. 6/2010 ve svém čl. 5 v návaznosti na čl. 2 a čl. 6 vázala vznik poplatkové povinnosti na den uvedení zařízení do provozu. Dle čl. 2 odst. 1 byl poplatník povinen písemně ohlásit správci poplatku uvedení výherního hracího přístroje nebo JTHZ do provozu ve lhůtě do 10 dnů. Obdobně čl. 3

vyhlášky č. 13/2010 stanovil vznik poplatkové povinnosti dnem uvedení výherního hracího přístroje do provozu nebo dnem nabytí právní moci povolení k provozování JTHZ. Přejížděné ustanovení v čl. 8 odst. 2 této vyhlášky stanovilo, že poplatník, kterému bylo Ministerstvem financí vydáno povolení k provozování JTHZ přede dnem nabytí účinnosti této vyhlášky, je povinen tuto skutečnost ohlásit správci poplatku ve lhůtě do 15 dnů ode dne nabytí účinnosti této vyhlášky.

Ze znění zmíněných vyhlášek dovozovala žalobkyně ohledně vzniku poplatkové povinnosti, že na herní zařízení, která provozovala (resp. byla povolena k provozování) ještě před nabytím jejich účinnosti, poplatková povinnost nedopadá. Ze znění obou vyhlášek však není možné dovozovat omezení dopadu zavedení místního poplatku výlučně na herní zařízení uvedená do provozu (resp. u nichž povolení k provozování nabylo právní moci) po nabytí účinnosti vyhlášek. Z celkového kontextu ustanovení vyhlášek je zcela zřejmý úmysl zpoplatnit počínaje jejich účinností provoz výherních hracích přístrojů a JTHZ provozovaných na území města. Tomu odpovídá formulace ustanovení čl. 1 vyhlášky č. 6/2010 a čl. 2 vyhlášky č. 13/2010, které předmětem poplatku činí provozovaná, resp. povolená, hrací zařízení, tj. ta, která jsou po dobu účinnosti vyhlášky v provozu bez ohledu na to, kdy byl jejich provoz zahájen. Od účinnosti vyhlášek tak poplatková povinnost dopadá na všechna provozovaná, resp. povolená k provozování, herní zařízení. Tato skutečnost je pak dále zřejmá i z povinnosti ohlásit dle ustanovení čl. 8 odst. 2 vyhlášky č. 13/2010 JTHZ povolená před nabytím účinnosti vyhlášky. Přijetím interpretace žalobkyně, že by měla poplatkové povinnosti podléhat pouze ta herní zařízení, která po nabytí účinnosti obecně závazné vyhlášky budou teprve uvedena do provozu (resp. nabude právní moci povolení k jejich provozování), by zcela ztratilo význam posledně zmíněné ustanovení čl. 8 odst. 2 vyhlášky č. 13/2010, stanovící ohlašovací povinnost rovněž na zařízení, u kterých vznikla tato poplatková povinnost nově (tj. účinností vyhlášky). Citované ustanovení totiž nezakládá pouhou ohlašovací povinnost bez následné vazby na povinnost poplatkovou. Z obsahu obecně závazných vyhlášek lze tedy jednoznačně dovodit vznik i existenci poplatkové povinnosti za JTHZ uvedená do provozu před nabytím účinnosti vyhlášek, která byla po nabytí jejich účinnosti stále provozována.

Krajský soud se neztotožnil s názorem žalobkyně, že pokud jí byl vyměřen místní poplatek za herní zařízení uvedená do provozu nebo provozovaná na základě povolení vydaných před účinností předmětných vyhlášek, jedná se o nepřipustnou zpětnou působnost vyhlášek, tj. výklad v rozporu se zákazem zpětné působnosti (retroaktivity) zákona. Žalobkyně přitom zdůrazňovala, že za dobu účinnosti vyhlášek nenastala právní skutečnost předvídaná vyhláškami, tj. uvedení do provozu nebo povolení k provozu. Nutno konstatovat, že samotné uvedení zařízení do provozu, resp. nabytí právní moci povolení k provozování, ke kterému došlo před nabytím účinnosti vyhlášek, povinnost platit místní poplatek nezaložilo. Tato povinnost vznikla až nabytím účinnosti příslušné vyhlášky ve spojení se zákonem č. 183/2010 Sb., který obcím zavedení místního poplatku za jiné technické herní zařízení provozované na jejich území umožnil. Herní zařízení uvedená do provozu, resp. povolená k provozování, po nabytí účinnosti obecně závazné vyhlášky podléhají poplatkové povinnosti až dnem jejich uvedení do provozu, resp. povolením k provozování, neboť až tímto dnem se stávají předmětem místního poplatku. Herní zařízení uvedená do provozu (resp. povolená k provozování) před datem účinnosti vyhlášek pak jsou předmětem místního poplatku právě až ode dne nabytí účinnosti vyhlášek, tedy

účinky vyhlášek působí pouze do budoucna. Teprve zpoplatnění takových zařízení již ode dne jejich uvedení do provozu nebo povolení k provozování (tj. zpětně) by znamenalo nepřípustnou retroaktivitu. Lze současně podotknout, že jen shora uvedená aplikace předmětné právní úpravy zabezpečuje rovné zacházení s daňovými subjekty (poplatníky), tj. se všemi provozovateli jiných technických herních zařízení.

Dále žalobkyně namítala, že v části týkající se vyměření místního poplatku za období od 1. 7. do 31. 12. 2010 došlo k prekluzi poplatkové povinnosti.

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 přerušení 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 plátce o tomto úkonu písemně uvědoměn.

Krajský soud se proto zabýval úkony správce poplatku, které učinil v průběhu poplatkového řízení. Dne 31. 5. 2011 zaslal správce poplatku žalobkyni výzvu čj. FO/ZT/2011/JTHZ/9 k prokázání skutečností, a to skutečností rozhodných pro správné stanovení poplatkové povinnosti ve věci ohlášení provozu povolených JTHZ na území města Trutnov a předložení rozhodnutí Ministerstva financí, kterými se povoluje, ruší, popř. mění povolení k provozu JTHZ, která provozuje, včetně jejich koncových zařízení. V odůvodnění výzvy správce poplatku poukázal, pokud jde o povinnost provozovatele k ohlašovací povinnosti, pouze na vyhlášku města č. 13/2010, přičemž uvedl, že relevantní podklady pro ohlašovací povinnost, tj. rozhodnutí Ministerstva financí o povolení provozu a o zrušení povolení provozu žalobkyně nedoložila. Vzhledem k výslovnému poukazu pouze na vyhlášku účinnou od 1. 1. 2011 tak nutno chápat výzvu jako výzvu směřující ke správnému vyměření poplatkové povinnosti za období až po 1. 1. 2011.

Dále zaslal správce poplatku žalobkyni výzvu čj. FO/ZT/2013/JTHZ/1 (ze dne 7. 10. 2013, žalobkyni doručenu dne 14. 10. 2013) rovněž k prokázání skutečností. V ní ji vyzval, obdobně jako ve výzvě ze dne 15. 6. 2011, k prokázání skutečností, které jsou rozhodné pro správné stanovení poplatkové povinnosti ve věci ohlášení provozu povolených JTHZ na území města Trutnov. I odůvodnění výzvy bylo formulováno obdobně, rozdíl byl však v tom, že tato výzva již obsahuje poukaz i na vyhlášku města č. 9/2003, ve znění vyhlášky č. 6/2010, tj. na vyhlášku účinnou od 1. 7. do 31. 12. 2010. Další rozdíl spočíval v tom, že v této výzvě není uvedeno, že by žalobkyně relevantní podklady pro ohlašovací povinnost nedoložila, ale to, že správce poplatku místní poplatek spočítal dle doložených podkladů a předkládá jeho výši žalobkyni ke konzultaci, přičemž v případě rozporu měla žalobkyně doložit relevantní podklady pro správný výpočet poplatku. Tato výzva by se tedy již

bezpochyby vztahovala i ke spornému (v tomto žalobním bodě) období roku 2010. Proto je nutno posoudit, zda jde o úkon, který má povahu úkonu zakládajícího běh nové lhůty ve smyslu ustanovení § 12 odst. 2 zákona o místních poplatcích (resp. čl. 7 bod 3 obecně závazné vyhlášky města účinné v předmětném období).

Z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu k výkladu ustanovení § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, jejíž závěry lze bezpochyby vztáhnout obdobně i na nyní projednávaný případ, vyplývá, že aby šlo o úkon prodlužující běh prekluzivní lhůty, musí vycházet z určité pochybnosti 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 a aby jeho provedení bylo nezbytné k dosažení stanoveného účelu, jímž je správné vyměření či doměření daně (viz. 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 jejímu dodatečnému stanovení, ale je nezbytné ji posuzovat jednak z hlediska obsahu a jednak ve vztahu k výzvám předchozím.

Jak je již zmíněno shora, v daném případě se výzva ze dne 15. 6. 2011, vzhledem k výslovnému zúžení provedenému poukazem na ohlašovací povinnost stanovenou vyhláškou účinnou až od 1. 1. 2011, netýkala sporného období roku 2010. Za první úkon vztahující se k období roku 2010 tak lze považovat až výzvu ze dne 7. 10. 2013. Přestože je nazvána jako „výzva k prokázání skutečnosti“, svým obsahem však odpovídá úkonu seznámení s výsledky dokazování. Žalobkyni totiž bylo sděleno, že správce poplatku místní poplatky spočítal dle doložených podkladů (od ní samotné a Ministerstva financí) a předkládá jeho výši žalobkyni ke konzultaci. Takový úkon však v sobě v daném případě neobsahoval žádnou relevantní pochybnost o některém již předloženém podkladu nebo o informaci, která by vyžadovala prověření, zdokladování, příp. odstranění pochybností. Aby šlo o úkon přerušující běh lhůty, musí se jednat o konkrétní „zjišťovací“ úkon, neboť jen úkony za takovým účelem provedené jsou úkony naplňující smysl a účel úkonů přerušujících prekluzivní lhůtu. Vzhledem k uvedenému proto není možno dle názoru krajského soudu výzvu ze dne 7. 10. 2013 označit za úkon, kterým by mohlo dojít k prodloužení lhůty k vyměření poplatku ve smyslu ustanovení § 12 odst. 2 zákona o místních poplatcích (resp. čl. 7 bod 3 příslušné obecně závazné vyhlášky města). Prekluzivní lhůta tedy ve vztahu k poplatkové povinnosti za rok 2010 uplynula dnem 31. 12. 2013. Správce poplatku sice vydal platební výměr v roce 2013, právní moci však nabyl doručením rozhodnutí o odvolání ze dne 29. 5. 2014, tj. až v roce 2014. K pravomocnému vyměření poplatkové povinnosti za zpoplatňovaná období roku 2010 proto došlo až po uplynutí prekluzivní lhůty.

Poslední žalobní námitkou žalobkyně brojila proti sankčnímu navýšení místního poplatku na dvojnásobek, které označila za nepřiměřené, nemající oporu v okolnostech případu a správcem poplatku platebním výměrem vyměřené dokonce bez jakéhokoliv správního uvážení.

Krajský soud se neztotožnil s názorem žalobkyně, dle kterého jde o postup nezákonný, pokud žalovaný odůvodnil sankční navýšení poplatku až v rozhodnutí o odvolání, když předtím v platebním výměru zdůvodnění tohoto kroku absentovalo.

V rámci odvolacího řízení dle daňového řádu 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, a to včetně odůvodnění výše sankčního navýšení poplatku. 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).

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 (nelze totiž zcela pominout, že žalobkyně v posuzovaném případě vznášela proti vyměřenému místnímu poplatku i jiné námitky než jen ve vztahu k pojmu „jiné technické herní zařízení“) a zohlednit tak všechny skutkové a právní okolnosti její situace.

Ve smyslu ustanovení § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s. soud zruší napadené rozhodnutí pro vady řízení bez jednání pro podstatné porušení ustanovení o řízení před správním orgánem, mohlo-li mít za následek nezákonné rozhodnutí ve věci samé. S ohledem na shora uvedené krajskému soudu tedy nezbylo, než zrušit napadené rozhodnutí žalovaného a vrátit mu věc k dalšímu řízení, v němž bude 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). Navýšení odměny zástupce žalobkyně jako plátce DPH činí 1.428,- Kč (§ 14 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 21. července 2015

Mgr. Marie Kocourková, v.r.
předsedkyně senátu