



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Václava Roučky a soudců JUDr. Petra Kuchynky a Mgr. Jaroslava Škopka v právní věci **žalobce: SLOT Group, a.s.**, se sídlem Jáchymovská 142, Karlovy Vary, IČ 627 41 560, *zastoupeného Mgr. Alešem Smetankou, advokátem Kocián Šolc Balašík, advokátní kancelář, s.r.o., se sídlem Jungmannova 745/24, Praha 1*, proti **žalovanému: Krajský úřad Plzeňského kraje** se sídlem Škroupova 18, Plzeň, *zastoupeného JUDr. Zdeňkem Vlčkem, advokátem se sídlem v Plzni Na Roudné 18*, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne **13. 12. 2013**, čj. **EK/6049/13**

t a k t o :

I. Rozhodnutí Krajského úřadu Plzeňského kraje ze dne 13. 12. 2013, čj. EK/6049/13 se z r u š u j e a věc se v r a c í k dalšímu řízení žalovanému.

II. Žalovaný je povinen nahradit žalobci náklady řízení ve výši 15 342,- Kč, k rukám zástupce žalobce Mgr. Aleše Smetanky do jednoho měsíce od právní moci tohoto rozsudku.

O d ů v o d n ě n í

I. Napadené rozhodnutí

Žalobou napadeným rozhodnutím Krajský úřad Plzeňského kraje zamítl odvolání žalobce proti platebnímu výměru Městského úřadu Klatovy č. 18/2011, čj. FO/2470/2011 ze dne 16.11.2011 a toto napadené rozhodnutí potvrdil. Městský úřad Klatovy uvedeným platebním

výměrem na místní poplatek za provozovaný výherní hrací přístroj (dále jen VHP) nebo jiné technické herní zařízení povolené Ministerstvem financí podle § 10a a § 11 zák. č. 565/1990 Sb. o místních poplatcích a podle čl. 43 a čl. 45 obecně závazné vyhlášky města Klatovy č. 1/2004 o místních poplatcích vyměřil žalobci

1. místní poplatek za provozovaný VHP nebo jiné technické herní zařízení povolené MF v částce 402.470,- Kč a
2. zvýšení místního poplatku za provozovaný VHP nebo jiné technické herní zařízení povolené MF o 20 % v částce 80.494,- Kč.

Žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí o zamítnutí odvolání a potvrzení rozhodnutí Městského úřadu Klatovy vycházel ze zjištění, že žalobce správci poplatku ohlásil technická herní zařízení a na tomto základě žalobce uhradil na místním poplatku částku 66.500,- Kč. Místní poplatek však správně činil částku 468.970,- Kč. Vzhledem k tomu, že poplatníkem nebyla ve lhůtě splatnosti stanovené v obecně závazné vyhlášce města Klatovy č. 1/2004 o místních poplatcích uhrazena částka ve výši 402.470,- Kč, správce poplatku vyměřil dne 16.11.2011 místní poplatek za provozovaný výherní hrací přístroj nebo jiné technické herní zařízení povolené Ministerstvem financí za období od 2.11.2010 do 30.6.2011 v částce 402.470,- Kč a zároveň podle § 11 zákona o místních poplatcích zvýšil tento poplatek o 20%, tedy o částku 80.494,- Kč. Celkem byla předmětným platebním výměrem stanovena povinnost uhradit částku 482.294,- Kč.

Žalovaný v rozsahu požadovaném v odvolání přezkoumal rozhodnutí Městského úřadu Klatovy a shledal, že jeho rozhodnutí obsahuje veškeré náležitosti, které stanovuje daňový řád, bylo vydáno kompetentním orgánem, bylo řádně odůvodněno a příjemci řádně oznámeno. Výše poplatku byla správně stanovena dle příslušné obecně závazné vyhlášky v souladu se zákonem o místních poplatcích.

K jednotlivým odvolacím výtkám žalovaný uváděl, že vyhodnotil jako nedůvodný argument týkající se protiústavnosti zákona č. 183/2010 Sb. v té části, jíž byl novelizován zákon o místních poplatcích. Odkázal na nález Ústavního soudu ze dne 9.1.2013 sp. zn. Pl. ÚS 6/12, v němž Ústavní soud zamítl návrh Krajského soudu v Hradci Králové na konstatování protiústavnosti ust. § 1 písm. g) a § 10a zák. o místních poplatcích ve znění zákona č. 183/2010 Sb. před novelizací provedenou zákonem č. 458/2011 Sb. Tento nález konstatoval, že v legislativní proceduře nelze spatřovat porušení čl. 2 odst. 3 čl. 11 a čl. 44 Ústavy České republiky a čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod. Při posuzování otázky předmětu zpoplatnění místním poplatkem žalovaný vycházel ze závěrů Nejvyššího správního soudu kontaktovaných v rozsudku čj. 2 Afs 37/2013-26 ze dne 31.5.2013, že interaktivní videoloterijní terminál představuje jiné technické zařízení ve smyslu § 10a zák. o místních poplatcích. Zpoplatnění proto podléhá každý koncový terminál, nejen centrální loterijní jednotka. S odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4.7.2013 čj. 2 Afs 38/2013-44 žalovaný konstatoval, že „*VLT, jakožto koncová zařízení centrálního loterijního systému podléhají povolení Ministerstva financí podle § 50 odst. 3 zákona o loteriích a proto spadají pod pojem jiná technická herní zařízení povolená Ministerstvem financí a podléhá i tedy místnímu poplatku podle § 10a zák. o místních poplatcích.*“

V odvolací námitce, že pojem technické herní zařízení povolené Ministerstvem financí podle jiného právního předpisu je nejednoznačný a umožňuje vícero výkladů a že správce poplatků měl upřednostnit výklad ve prospěch poplatníka, žalovaný konstatoval, že aplikace této zásady předpokládá existenci nejméně dvou obhajitelných výkladů konkrétního ustanovení právního předpisu, přičemž správce poplatku i žalovaný nepovažují ustanovení § 10a zák. o místních poplatcích za nejednoznačné umožňující dvojí výklad.

Pokud žalobce zastával názor, že předmětnému místnímu poplatku podléhají pouze fakticky provozovaná jiná technická herní zařízení povolená Ministerstvem financí, pak s tímto názorem žalovaný nesouhlasil, neboť výkladem zákona o místních poplatcích lze dojít pouze k závěru, že místnímu poplatku podléhají jiná technická herní zařízení povolená Ministerstvem financí, o uvedení do provozu toto ustanovení nehovoří. Žalovaný odkázal opět na rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 2Afs 37/2013-26, kde tento soud konstatoval, že zatímco pasáž „poplatek za provozovaný výherní hrací přístroj nebo jiné technické herní zařízení“ je spíše označením daného poplatku, jeho faktický dopad upravuje druhá část, ve které se již hovoří o povoleném hracím přístroji. Zákonodárce takto presumoval, že v případě povolení hracího přístroje bude tento též umístěn a bude na něm hra provozována. Nekladl důraz na fakt, zda je na něm ve skutečnosti daná hra provozována, neboť vyšel z logické domněnky, že tomu tak bude, což lze považovat za jasně vyjádřený úmysl zákonodárce. Žalovaný rovněž zastával právní názor, že předmětem poplatku za provozovaný výherní hrací přístroj nebo jiné technické herní zařízení povolené Ministerstvem financí podle § 1 písm. g) a § 10a zák. o místních poplatcích, ve znění zákona č. 183/2010 Sb., je každé povolené jiné technické herní zařízení povolené Ministerstvem financí. Nestanoví-li příslušná obecně závazná vyhláška obce jinak, nezávisí vznik poplatkové povinnosti na faktickém provozu takového jiného technického zařízení. Vzhledem ke skutečnosti, že obecně závazná vyhláška města Klatovy převzala ustanovení zákona o místních poplatcích, správce poplatku ani nemohl přihlížet k faktickému provozu předmětných zařízení. Žalovaný na podkladě shromážděných příslušných rozhodnutí Ministerstva financí shledal, že místní poplatek byl vyměřen řádně podle platnosti příslušných rozhodnutí.

Žalovaný se vyjádřil k další námitce, že pojem technické herní zařízení povolené Ministerstvem financí podle jiného právního předpisu je podle jeho názoru nejednoznačný a umožňuje vícero výkladů, žalovaný uvedl, že aplikace zásady přednosti výkladu ustanovení ve prospěch poplatníka předpokládá existenci vícero, nejméně však dvou obhajitelných výkladů konkrétního ustanovení právního předpisu a i v tomto případě správce poplatku ve shodě se žalovaným nepovažuje ust. § 10a zák. o místních poplatcích za nejednoznačné umožňující vícero výkladů. Proto tato zásada nebyla v dané věci aplikována.

K námitce žalobce, že rozhodnutí Městského úřadu Klatovy obsahuje nepřiměřenou sankci a nedostatečné zdůvodnění jejího uložení, což činí toto rozhodnutí nepřezkoumatelným, žalovaný uváděl, že napadené rozhodnutí obsahuje všechny zákonné náležitosti rozhodnutí, je jasné, srozumitelné, jednoznačné a správce poplatku provedl řádné odůvodnění výroku, jednoznačně identifikoval zařízení, která podléhají poplatkové povinnosti, provedl výpočet výše poplatkové povinnosti u každého jednotlivého zařízení a zdůvodnil vyměřené zvýšení místního poplatku. Vzhledem k tomu, že částka ve výši

402.470,- Kč nebyla uhrazena do dne splatnosti, když podle obecně závazné vyhlášky města Klatovy č. 1/2004 o místních poplatcích byl místní poplatek za rok 2010 splatný do 2.12.2010, poplatek za 1. čtvrtletí roku 2011 byl splatný do 31.1.2011 a poplatek za 2. čtvrtletí roku 2011 byl splatný do 30.4.2011, zvýšil správce poplatku nezaplacený místní poplatek o 20%, tedy o částku 80.494,- Kč. Správce poplatku postupoval v souladu s § 11 odst. 3 zák. o místních poplatcích, postupoval nediskriminačně, neboť tento postup uplatňuje vůči všem poplatníkům jednotně, pokud neuhradí poplatek ve lhůtě splatnosti, a to u každého druhu místního poplatku, který je obecně závaznou vyhláškou zaveden.

Žalovaný konstatoval, že v případě žalobce byly splněny všechny zákonné podmínky k tomu, aby každý koncový interaktivní videoloterijní terminál centrálního loterijního systému podléhal zákonné povinnosti úhrady místního poplatku podle § 10a zák. o místních poplatcích. Z těchto důvodů žalovaný rozhodl o zamítnutí odvolání a potvrzení rozhodnutí správce poplatků.

II. Žaloba

Žalobce napadl rozhodnutí žalovaného žalobou doručenou Krajskému soudu v Plzni dne 13.2.2014. Dne 29.5.2015 žalobce doručil krajskému soudu doplňující vyjádření se specifikací aktuálních žalobních bodů, ve kterém konstatoval, že v mezidobí od podání správní žaloby do současnosti dosavadní judikatura správních soudů se přiklonila k výkladu předmětu zpoplatnění místními poplatky a k výkladu nejasného a neurčitého právního pojmu „jiné technické herní zařízení“. Žalobce uváděl, že napadené rozhodnutí je i nadále nezákonné a to pro některé další („zbývající“) vady, které již žalobce uplatnil ve správní žalobě, které aktuálně rekapituloval a doplnil o aktuální rozhodovací praxi správních soudů ve věci místních poplatků.

Žalobce tvrdil, že *žalovaný potvrdil platební výměr, přestože jeho výrok je v rozporu s daňovým řádem a platební výměr je vnitřně rozporný a nepřezkoumatelný*. K tomuto žalobnímu bodu žalovaný uváděl, že z výroku platebního výměru plyne, že správce poplatku určil výši vyměřeného místního poplatku výší rozdílu místního poplatku jím zamýšleného vyměření a ohlášeného a odvedeného místního poplatku žalobcem. Ve výroku platebního výměru se tak uvádí, že se vyměruje místní poplatek v částce 402.470,- Kč, i když ve skutečnosti je jedná pouze o nezaplacenou část správním orgánem určeného celkového místního poplatku, který byl určen částkou 468.970,-Kč. V souladu s daňovým řádem však platebním výměrem může být žalobci místní poplatek pouze vyměřen s tím, že rozdíl mezi vyměřenými místními poplatky a již uhrazenou částí místních poplatků, má správce poplatku předepsat k úhradě. Správní orgán není oprávněn v případě, že dojde při vyměrování místního poplatku k závěru, že poplatníkem tvrzený a zaplacený místní poplatek je nižší než místní poplatek jím zamýšlený k vyměření, rozhodnutím pouze doměřit poplatníkovi rozdíl vyměřeného a tvrzeného místního poplatku. Takový postup není možný v případě prvního vyměření příslušného místního poplatku za určité rozhodné období, nýbrž je možný pouze v případě užití postupu podle § 141 a násl. daňového řádu, tzn. pouze v případě, kdy již byl místní poplatek jednou poplatníkovi vyměřen a poté dochází k jeho doměření. Žalovaný přehlédl, že správce daně zatížil platební výměr také vadou vnitřní rozpornosti, když ve výrokové části uvedl pouze doměřený rozdíl na místním poplatku, přičemž tento doměřený

rozdíl označil jako vyměřený místní poplatek. Podle žalobce, je-li rozhodnutím orgánu státu autoritativně ukládána platební povinnost soukromému subjektu, pak tato platební povinnost v celé své výši musí být jednoznačně určena ve výroku rozhodnutí. Na podporu svého právního názoru žalobce poukázal na rozhodovací praxi správních soudů, která je patrna zejména z judikatury Krajského soudu v Brně týkající se obdobných vad platebních výměrů na místní poplatky.

V dalším žalobním bodu žalobce vytýkal *nezákonnost sankčního navýšení poplatkové povinnosti*. Žalobce tvrdil, že především neexistovaly podmínky pro sankční navýšení místního poplatku. Rozdíl mezi žalobcem zaplaceným a správcem poplatku určeným místním poplatkem byl předepsán platebním výměrem k úhradě a do doby právní moci platebního výměru nebyl splatný a žalobce se tak nemohl před právní mocí platebního výměru dostat do prodlení s úhradou tohoto nedoplatku. Přesto však správce daně v platebním výměru místní poplatek sankčně navýšil. Podmínkou pro uložení sankce ve formě navýšení místního poplatku podle § 11 odst. 3 zák. o místních poplatcích, je nezaplacení místního poplatku ve lhůtě jeho splatnosti. V době vydání platebního výměru nebyly tak splněny zákonné podmínky pro to, aby správce poplatku platebním výměrem sankčně navýšil vyměřovaný nedoplatek na místním poplatku. Žalobce odkázal na souladné právní názory zejména Krajského soudu v Brně, které se promítly v jeho rozhodovací činnosti např. v rozsudku z 18.12.2014, čj. 30Af 81/2012-91.

Žalobce tvrdil, že *samotné sankční navýšení místního poplatku je navíc nepřezkoumatelné a nepřiměřené*. Správce poplatku sankční navýšení uložil bez jakéhokoliv správního uvážení a zcela libovolně, aniž by jakkoliv zohlednil okolnosti posuzovaného případu. Sankce musí být výsledkem správního uvážení, tzn., že důvody pro uložení sankce musí jejímu uložení předcházet, což se v daném případě nestalo a protože žalovaný nezákonné sankční navýšení místního poplatku nezrušil, postup správního orgánu se stal nezákonným, došlo k zapovězené libovůli a zneužití správního uvážení. V této souvislosti žalobce rovněž odkázal na rozhodovací praxi Nejvyššího správního soudu v případech, kdy se k sankčnímu navýšení uchýlili správci poplatku v souvislosti s vyměřením místního poplatku za jiná technická herní zařízení. Poukázal zejména na právní závěry obsažené v rozsudku Nejvyššího správního soudu z 27.2.2014, čj. 9 Afs 54/2013-33 nebo 9Afs 56/2013-30 ze dne 6.3.2014, kdy Nejvyšší správní soud dospěl k právním závěrům, které jsou shodné se současným tvrzením žalobce v projednávané věci. Tato rozhodovací praxe Nejvyššího správního soudu dokládá, že v souzeném případě žalovaný ani správce poplatku nezohlednili okolnosti posuzovaného případu, které jsou relevantní z hlediska správního uvážení a to zda v posuzovaném případě je vůbec namístě uložit sankci, případně v jaké výši. Správní orgány měly zohlednit a přihlídnout k důvodům jednání žalobce, který navíc místní poplatky platil, avšak pouze v jiné výši, než jakou si správce poplatku představoval. To navíc bylo dáno nejednoznačným zněním předmětné právní úpravy, která zavedla místní poplatek za tzv. jiná technická herní zařízení. Předmětná právní úprava předmětu zpoplatnění byla i rozhodovací praxí Nejvyššího správního soudu potvrzena jako úprava nejednoznačná a terminologicky nepřesná, dlouhodobě vyvolávající pochybnosti a otázky o správném výkladu. Správní orgány tyto okolnosti proto musí vzít v úvahu při rozhodování, zda přistoupit k sankčnímu navýšení poplatku. Podle žalobce navíc celkové okolnosti daného případu činí uloženou sankci zcela nepřiměřenou okolnostem případu, což je další důvod nezákonnosti uložené sankce. Žalobce

navíc zdůraznil, že žalobce poplatkovou povinnost splnil, pouze však v jiné výši, když na podkladě uváděných právních argumentů zastával pouze jiný možný výklad, než jaký volil správce poplatku a žalovaný. Přesto byla žalobci uložena sankce, čímž byl postaven na roveň těm subjektům, které by poplatkovou povinnost neplnily vůbec, resp. které by ji nesplnily svévolně bez jakýchkoliv právně relevantních důvodů.

Žalobce na podkladě uplatněných žalobních bodů navrhl, aby soud rozhodnutí žalovaného zrušil a žalobci přiznal právo na náhradu nákladů řízení, které specifikoval.

III. Vyjádření žalovaného

K námitkám vztahujícím se k *zákonnosti platebního výměru* se žalovaný správní orgán vyslovil tak, že lze souhlasit s žalobcem, že je třeba rozlišovat mezi *vyměřením* poplatku (§ 139 daňového řádu) a *doměřením* poplatku, kdy jeden ze znaků doměření je, že nastává po jakémkoliv primárním vyměření daně jako následný úkon správce poplatku. Napadený Platební výměr však nevykazuje žalobcem avizované znaky vyměření jakéhosi nedoplatku na místním poplatku, Platební výměr naprosto jasně odlišuje, jaká je vlastní vyměřená poplatková povinnost (byť v odůvodnění rozhodnutí), poplatníkem již uhrazená poplatková povinnost a rozdíl, který v enunciatu tohoto rozhodnutí poplatníkovi ukládá uhradit. Tento postup je v souladu se zákonem a judikatura tento způsob vyměření explicitně umožňuje: „*S ohledem na výše zmíněná ustanovení zákona o místních poplatcích a daňového řádu je správce poplatku povinen v rozhodnutí vyměřit celý poplatek za rozhodné období s tím, že v tomto rozhodnutí vyznačí rozdíl mezi tvrzeným a vyměřeným místním poplatkem, přičemž dále stanoví poplatníkovi náhradní lhůtu splatnosti tohoto rozdílu s ohledem na ust. § 139 odst. 3 daňového řádu.*“ (rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 20. 11. 2013, čj. 31Af 44/2012-146, bod 43). Z žaloby je patrné, že žalobce se spíše než faktické a právní správnosti dovolává pouze určitého přehnaného formalismu, nelze tedy učinit závěr, že tak, jak je Platební výměr formulován, by tato formulace zapříčiňovala jeho neplatnost pro adresáta, toto je patrné z odůvodnění, ve kterém je uveden podrobný rozpis jiných technických herních zařízení („*JTHZ*“), období, za které byl místní poplatek vyměřen, jeho denní sazba a sankce v podobě 20 % zvýšení tohoto poplatku. Pokud žalobce na podporu svých stanovisek a názorů odkazuje na rozhodnutí Krajského soudu v Brně ze dne 20. 11. 2013, čj. 31Af 44/2012-146, není možné nezmínit, že zde soud žalobě vyhověl proto, že výše uvedené údaje nebyly obsaženy ani v odůvodnění rozsudku, žalovaný tedy citované rozhodnutí nepovažuje za skutkově příléhavé. V otázce postupu správce poplatku nelze nevzpomenout rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 6. 2013, čj. 2 Afs 29/2013-34, ze kterého lze *a contrario* dovodit, že pokud jsou alespoň v odůvodnění platebního výměru specifikována jednotlivá zpoplatňovaná JTHZ, potom takovýto platební výměr splňuje zákonná kritéria srozumitelnosti a vnitřní konzistence.

Své vyjádření k výkladu pojmu „*jiné technické herní zařízení*“ rozdělil žalovaný správní orgán na část vážící se k namítanému nesprávnému výkladu pojmu JTHZ a na část týkající se namítaného neúplně zjištěného skutkovému stavu.

K namítanému nesprávnému výkladu pojmu JTHZ žalovaný správní orgán uvedl, že k tomu, zda žalobcem provozované interaktivní videoloterní terminály jakožto koncové

jednotky centrálního loterijního systému jsou předmětem místního poplatku, se ve svých rozhodnutích opakovaně vyjádřil Nejvyšší správní soud (viz např. rozsudek ze dne 31. 5. 2013, čj. 2 Afs 37/2013-26, rozsudek ze dne 7. 10. 2013, čj. 2 Afs 73/2013-39, rozsudek ze dne 23. 5. 2014, čj. 4 As 28/2014-40, a rozsudek ze dne 30. 9. 2014, čj. 6 As 64/2014-40).

K namítanému neúplně zjištěnému skutkovému stavu žalovaný správní orgán uvedl, že předmět a vznik poplatkové povinnosti je v tomto případě mimo normy zákonné povahy upraven v čl. 39 a v čl. 41 odst. 1 vyhlášky města Klatov. Předestřené názory žalobce jsou zejména soudní judikaturou zcela překonány a rozhodně na jejich základě nelze učinit závěr o tom, že by Platební výměr nebo postup žalovaného byl nezákonný, resp. že by zde existovaly relevantní důvody, pro které by byla nutná ingerence soudu do činnosti žalovaného nebo správce poplatku.

K námitkám vztahujícím se *k právním zásadám in dubio pro libertate, resp. in dubio mitius* se žalovaný správní orgán vyslovil tak, že jednou ze stěžejních podmínek pro aplikaci zmíněné zásady je bezpochyby kvalita nabízeného konkurenčního výkladu, tento výklad musí kvalitativně dosahovat hranice obecně přijímaného výkladu a musí se jednat o ekvivalentní výklad právních norem. Výklad, který nabízí žalobce, je však výkladem velmi jednostranným, vycházejícím z velmi drobných technických nuancí JTHZ s tím, že žalobce úmyslně přehlíží smysl a účel zákonných norem a soustředí se pouze na literu zákona. Je zcela zřejmé, že v reálném životě dochází a bude docházet k rozdílným interpretacím zákonných norem, což je svým způsobem dáno jednak povahou jazyka samotného, tak z abstraktnosti právních norem (nález Ústavního soudu ze dne 29. 11. 2007, sp. zn. III. ÚS 783/06), je však také zcela na místě, aby při aplikaci zásady *in dubio pro libertate* byla nastavena kvalitativní hranice konkurenčního nabízeného výkladu. Žalovaný je přesvědčen, že tato hranice výkladem, který žalobce nabízí, dosažena nebyla a pro uplatnění této zásady nejsou naplněny objektivní podmínky.

IV. Posouzení věci krajským soudem

Při přezkoumání žalobou napadeného rozhodnutí vycházel soud ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu a rozhodnutí přezkoumal v mezích žalobních bodů, které byly žalobcem řádně a včas uplatněny (§ 75 odst. 1 a 2 s.ř.s.).

Krajský soud při posuzování důvodnosti jednotlivých žalobních bodů zaujal k řešeným právním otázkám totožný právní názor jako v souběžně projednávané žalobě týž účastníků vedeného u Krajského soudu v Plzni pod sp. zn. 30 Af 15/2014.

Krajský soud posuzoval především důvodnost žalobního bodu, jehož předmětem byla *výhrada ke stanovené výši místního poplatku* uvedené ve výroku platebního výměru, ve které žalobce tvrdil, že správce poplatku předmětným platebním výměrem pouze doměřil nedoplatek místního poplatku, ačkoliv správně měl vyměřit místní poplatek celý, neboť vyměřením poplatku se musí rozumět zjištění základu místního poplatku a následně jeho stanovení v celé jeho výši.

Podle § 11 odst. 1 zák. o místních poplatcích, nebudou-li poplatky zaplacený poplatníkem včas nebo ve správné výši, vyměří mu obecní úřad poplatek platebním výměrem nebo hromadným předpisným seznamem. Postup pro vyměření poplatku je ustanoven ustanovením § 139 a násl. daňového řádu. Od této právní úpravy je třeba odlišit právní úpravu doměřování daně obsaženou v § 141 a násl. daňového řádu. Při doměření daně totiž dochází k následnému, dodatečnému doměření daně, tj. k jakémukoli dalšímu, než prvnímu vyměření daně. S ohledem na tato ustanovení zákona o místních poplatcích a daňového řádu, je správce poplatku povinen v rozhodnutí vyměřit celý místní poplatek za rozhodné období s tím, že v tomto rozhodnutí vyznačí rozdíl mezi tvrzeným a vyměřeným místním poplatkem a dále stanoví poplatníkovi náhradní lhůtu splatnosti tohoto rozdílu s ohledem na § 139 odst. 3 daňového řádu.

V souzeném případě správce poplatku vydal dne 16.11.2011 platební výměr č. 18/2011 čj. FO/2470/2011, kterým vyměřil poplatníku SLOT Group a.s. místní poplatek za provozovaný VHT nebo jiné technické herní zařízení povolené Ministerstvem financí v částce 402.470,- Kč. V odůvodnění platebního výměru správce poplatku oproti tomu uvedl, že místní poplatky za provozované VHT nebo jiné technické herní zařízení povolené Ministerstvem financí činí 468.970,- Kč za období od 2.11.2010 do 30.6.2011. Provozovatel SLOT Game a.s. zaplatil na místním poplatku za provozovaný VHT nebo jiné technické herní zařízení povolené Ministerstvem financí do 1. pololetí 2011 66.500,- Kč ve splátkách 16.500,- Kč dne 26.11.2010, 25.000,- Kč ze dne 14.2.2011 a 25.000,- Kč ze dne 5.5.2011. Podle ustálené soudní praxe však měla být celá částka poplatku uvedena i ve výroku napadeného rozhodnutí. Přesto žalovaný jako odvolací orgán napadený platební výměr potvrdil. Kvůli postupu správního orgánu ovšem fakticky nedošlo k vyměření celé částky poplatku, neboť byl vyměřen pouze jeho nedoplatek. Žalovaný tak svým postupem, kterým akceptoval postup správce poplatku ponechal platební výměr zmatečným a nezákonným. Výrokem platebního výměru č. 18/2011 Městský úřad Klatovy tak vůbec nestanovil žalobci celkovou poplatkovou povinnost ve správné výši za předmětné období a tím nebylo skutečně uvedeno a najisto postaveno, kolik předmětný poplatek za příslušné poplatkové období vlastně činí a jaká je poplatková povinnost žalobce. Žalovaný tuto vadu nenapravil. Výrok rozhodnutí je proto v rozporu s odůvodněním, což činí rozhodnutí nepřezkoumatelným pro nesrozumitelnost.

Tato skupina žalobních bodů uvedená v žalobě žalobcem v části I. a v části II. doplňujícího vyjádření žalobcem doručeného krajskému soudu 29.5.2015, je důvodná.

Ve druhém žalobním bodu žalobce v části II. žaloby vytýkal žalovanému a správci poplatku *nesprávné posouzení předmětu zpoplatnění místními poplatky*.

Ohledně předmětu zpoplatnění došel Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 31. 5. 2013, čj. 2 Afs 37/2013-26, k tomuto závěru: „*I. Interaktivní videoloterijní terminál představuje „jiné technické zařízení“ ve smyslu § 10a zákona č. 565/1990 Sb., o místních poplatcích, ve znění po změně provedené zákonem č. 183/2010 Sb. Zpoplatnění proto podléhá každý koncový terminál, nejen centrální loterní jednotka.*“.

Tímto rozsudkem založil Nejvyšší správní soud ustálenou judikaturu k výkladu pojmu „jiné technické herní zařízení“, již se nadále dovolávají krajské soudy i sám Nejvyšší správní

soud a na niž zdejší soud, který se s ní zcela ztotožňuje, i s ohledem na doplňující vyjádření žalobce datované dne 21. 5. 2015 v plném rozsahu odkazuje (viz body 18 až 29 citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu, event. též např. body 21 až 27 rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 10. 2014, čj. 9 Afs 125/2013-102).

Ohledně požadavku na uvedení technického herního zařízení do provozu došel Nejvyšší správní soud v tomtéž rozsudku ze dne 31. 5. 2013, čj. 2 Afs 37/2013-26, k tomuto závěru: „*II. Ustanovení § 10a odst. 1 zákona č. 565/1990 Sb., o místních poplatcích, je třeba vykládat tak, že poplatku podléhá každý povolený a nikoliv provozovaný hrací přístroj nebo jiné technické herní zařízení.*“.

Uvedeným rozsudkem Nejvyšší správní soud dále založil ustálenou judikaturu k otázce, zda poplatku podléhá každé povolené nebo jen provozované jiné technické herní zařízení, kteréžto interpretace se nadále dovolávají krajské soudy i sám Nejvyšší správní soud a na niž zdejší soud, který se rovněž s ní zcela ztotožňuje, i s ohledem na doplňující vyjádření žalobce datované dne 21. 5. 2015 v plném rozsahu odkazuje (jedná se zde o body 30 až 36 citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu).

Z uvedených důvodů nepovažuje zdejší soud skupinu žalobních bodů obsaženou v části II. žaloby za důvodnou.

Ve své žalobě v části III. žalobce vytýkal *nerespektování obecných právních zásad ze strany správních orgánů*.

V této části žaloby žalobce v podstatě tvrdí, že v případě pojmu „jiné technické herní zařízení povolené Ministerstvem podle jiného právního předpisu“ ve smyslu § 1 písm. g) zákona o místních poplatcích existuje vícero výkladů, a proto je v souladu se zásadou *in dubio mitius*, resp. *in dubio pro libertate* nutno aplikovat výklad ve prospěch soukromého subjektu, resp. výklad, který vůbec nebo co nejméně zasahuje do práv či svobod soukromého subjektu.

Také k namítanému porušení uvedené zásady se Nejvyšší správní soud v opakovaně citovaném rozsudku ze dne 31. 5. 2013, čj. 2 Afs 37/2013-26 (v bodě 37), vyslovil, a to takto: „*Tento princip nelze vykládat natolik široce, že by jakoukoli odlišnou interpretaci právní normy podanou stěžovatelem měly správní orgány zohlednit jakožto dvojí výklad. Jak pravil Ústavní soud, „v právním státě je třeba tvorbě právních předpisů věnovat nejvyšší péči. Přesto se však nelze vyhnout víceznačností, což plyne jak z povahy jazyka samotného, tak z abstraktnosti právních norem, jakož i z omezenosti lidského poznání, stejně jako z dynamické povahy sociální reality.*“ (III. ÚS 783/06, publ. pod č. 210/2007). Uvedená víceznačnost však musí dosáhnout obecně přijatelné míry a musí jít o rovnocenný konkurenční výklad práva, ne pouze o výklad obtížně obhajitelný; v takové situaci aplikace zásady *in dubio pro mitius* nepřipadá v úvahu. A právě výklad předestřený stěžovatelem vychází z významně formalistických až technologických hledisek a naprosto nezohledňuje smysl a účel dotčených norem ani předchozí judikaturu. Proto ho nelze považovat za rovnocenný výklad s výkladem poskytnutým krajským soudem či správcem poplatku a Nejvyšší správní soud tak neshledal ani porušení zásady *in dubio pro mitius*.“

Krajský soud má za to, že uvedené hodnocení Nejvyššího správního soudu v plné míře dopadá rovněž na skupinu žalobních bodů uplatněných v části III. právě posuzované žaloby sp. zn. 30Af 14/2014 a **žalobní tvrzení v této části je nedůvodné.**

V dalším žalobním bodu obsaženém v části IV. žaloby a v části III. doplňujícího vyjádření žalobce k žalobě vytýkal žalobce žalovanému a správci poplatku *nezákonnost sankčního navýšení poplatkové povinnosti*. V této části žaloby žalobce tvrdil, že v dané věci neexistovaly vůbec podmínky pro sankční navýšení místního poplatku a současně přijaté sankční navýšení místního poplatku označil za nepřiměřené a nepřezkoumatelné.

Z hlediska důvodnosti je tu třeba rozlišovat námitky *týkající se tvrzení o neexistenci podmínek pro sankční navýšení místního poplatku* na jedné straně a námitky *tvrdící nepřezkoumatelnost a nepřiměřenost sankčního navýšení místního poplatku* na druhé straně.

V rámci prvního okruhu námitek má soud za to, že ust. § 139 odst. 3 daňového řádu se na projednávanou věc nevztahuje a i kdyby se na něj vztahovalo, nemělo by ty následky, které z tohoto ustanovení vyvozuje žalobce.

Rovněž ve vztahu ke splatnosti pojímá soud zákon o místních poplatcích jako zvláštní úpravu a daňový řád jako úpravu obecnou. Ve smyslu § 14 odst. 2 věty první zákona o místních poplatcích poplatky zavede obec obecně závaznou vyhláškou, ve které upraví podrobnosti jejich vybírání, přičemž stanoví mimo jiné splatnost poplatku. V daném případě byla splatnost místního poplatku za provozovaný výherní hrací přístroj nebo jiné technické herní zařízení povolené Ministerstvem financí stanovena v čl. 44 vyhlášky města Klatov. Jelikož *lex specialis derogat legi generali*, nevidí tu soud prostor pro aplikaci obecné úpravy představované daňovým řádem.

Podle § 139 odst. 3 věty první daňového řádu je-li daň vyměřená správcem daně vyšší než daň tvrzená daňovým subjektem, je rozdíl splatný v náhradní lhůtě do 15 dnů ode dne právní moci platebního výměru. Toto ustanovení stanoví náhradní lhůtu pro zaplacení rozdílu mezi daní tvrzenou (poplatkem tvrzeným) daňovým subjektem a daní vyměřenou (poplatkem vyměřeným) správcem daně (poplatku). Jde tu tedy o posunutí splatnosti daně (poplatku) ve výši, která byla stanovena nad rámec tvrzení daňového subjektu. Tento rozdíl je splatný až patnáct dní po právní moci rozhodnutí. Jedná se ovšem o *náhradní* lhůtu splatnosti, tudíž sankční navýšení se počítá od *původního* dne splatnosti. Daňový subjekt, který brojí proti rozdílu stanovenému správcem daně (poplatku) svým odvoláním, tak má odsunut okamžik splatnosti, ovšem s rizikem, že neúspěch v odvolacím řízení bude znamenat vznik sankčního navýšení ohledně té částky, která nebyla na účtu správce daně (poplatku) uhrazena k původnímu dni splatnosti daně (poplatku). I kdyby převládl názor, že ust. § 139 odst. 3 daňového řádu se týká i místních poplatků, nemohlo by to znamenat, že toto ustanovení opodstatňuje neexistenci podmínek pro sankční navýšení místního poplatku tak, jak to ve své žalobě a doplňujícím vyjádření namítá žalobce.

V rámci druhého okruhu námitek soud konstatuje, že požadavek na přezkoumatelnost navýšení poplatku byl skutečně vymezen v žalobcem citovaném rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 2. 2014, čj. 9 Afs 54/2013-33. Za této situace je opět možno

v podstatě jen parafrázovat, že také aktuálně projednávané a rozhodované věci se týká to, že navýšení místních poplatků až na trojnásobek včas nezaplacené části poplatků je věcí volného uvážení správního orgánu. Ačkoliv zákon o místních poplatcích neobsahuje žádná kritéria, která by správní orgán byl povinen při své úvaze o navýšení poplatku zohlednit, nezbavuje tato skutečnost správní orgán povinnosti řádně odůvodnit, proč k navýšení přistoupil, včetně důvodů, které ho vedly ke stanovení výsledné částky.

Užití volného uvážení neznamena ani libovůli správního orgánu, ani oprávnění rezignovat na řádné odůvodnění rozhodnutí. Správní orgán je naopak i v těchto případech omezen zákazem libovůle, příkazem rozhodovat v obdobných věcech obdobně a ve stejných věcech stejně (různost rozhodování ve stejných či obdobných věcech může být právě projevem ústavně reprobované libovůle), tj. zejména principem rovnosti, zákazem diskriminace, jakož i povinností výslovně uvést, jaká kritéria v rámci své úvahy použil.

V daném případě správce poplatku žádnou úvahu, která jej vedla ke stanovení navýšení místního poplatku právě ve výši 20 % vyměřeného místního poplatku, neuvedl. S navýšením poplatník nesouhlasil a v odvolání žádal jeho přezkum. Odvolací orgán jen zrekapituloval stanovisko Městského úřadu Klatovy k odvolání, že správce poplatku vyměřuje zvýšení o 10 % při úhradě do 10 dnů po splatnosti, 15 % při úhradě do 30 dnů po splatnosti a 20 % při úhradě více než 30 dnů po splatnosti, a sám dodal toliko to, že správce daně postupoval v souladu s § 11 odst. 3 zákona o místních poplatcích, a to zcela nediskriminačně, neboť tento postup uplatňuje vůči všem poplatníkům jednotně, pokud poplatník neuhradí poplatek ve lhůtě splatnosti, a to u každého druhu místního poplatku, který je obecně závaznou vyhláškou zaveden. K tomu soud uvádí, že zákon o místních poplatcích i vyhláška města Klatov hovoří pouze o možnosti zvýšit včas nezaplacené poplatky nebo jejich nezaplacenou část až na trojnásobek. Není tedy zřejmé, oč se takto diferencované zvyšování opírá. I když se může zdát, že vyhovuje požadavku ve stejných případech stejně a v rozdílných rozdílně, dostává se mechanická aplikace uvedeného pravidla do očividného rozporu se stěžejní zásadou individualizace sankčního postihu. Při úhradě více než 30 dnů po splatnosti nezáleží na tom, zda opoždění je v řádu dnů či měsíců, při úhradě jakýkoli počet dnů po splatnosti je lhostejné, z jakého důvodu nebyly realizovány včasné platby. To je ovšem nepřípustné. Žalovaný správní orgán pochybení správce poplatku nenapravil. Na uvedeném nemůže nic změnit ani to, že sankční zvýšení je zde (jen) dvacetiprocentní, zatímco v případech řešených dosavadní soudní praxí se jedná o zvýšení o 50 % až na dvojnásobek. Odůvodnění správního uvážení musí být na patřičné úrovni, ať už je výsledné navýšení při horní hranici, někde uprostřed nebo, jako v tomto případě, při spodní hranici. Nelze koneckonců vyloučit, že od navýšení poplatku bude vzhledem k okolnostem případu z důvodů zvláštního zřetele hodných i upuštěno. Předestřený postup je tedy, jak zdůraznil Nejvyšší správní soud, obecně neudržitelný, v projednávané věci však o to více, že příslušná zákonná úprava způsobovala a stále způsobuje značné výkladové a aplikační obtíže.

Právní úprava účinná od 16. 6. 2010 do 13. 10. 2011 v praxi narazila na pochybnosti ohledně definice pojmu „jiné technické herní zařízení“ a v tomto důsledku i na pochybnosti ohledně oprávnění obecních úřadů příslušný poplatek vybírat. Panovala tu terminologická nekonzistence mezi zákonem o místních poplatcích a zákonem o loteriích, neboť pojem jiné technické herní zařízení nebyl zákonem o loteriích používán. Nemalé výkladové problémy

způsobovala také otázka vyměřování posuzovaného poplatku a s tím spojená možnost případné obrany v případě nesouhlasu poplatníka s poplatkovou povinností. Otázka, jak se poplatník mohl a měl v případě nesouhlasu s poplatkovou povinností bránit, byla otázkou, která dlouho byla správními soudy posuzována rozdílně. Tato otázka byla předmětem rozhodování až rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu (viz usnesení ze dne 24. 6. 2014, čj. 2 Afs 68/2012-34). Výše uvedené okolnosti správní orgány při odůvodnění provedeného navýšení zcela pominuly, resp. přezkoumatelná úvaha o výši navýšení, ke kterému v posuzovaném případě přikročily, v jejich rozhodnutích chybí. V předmětné věci však bylo na místě, aby správce poplatku zohlednil konkrétní skutkové a právní okolnosti uvedeného příběhu a tyto úvahy promítl do odůvodnění navýšení poplatku, případně od tohoto navýšení upustil.

Lze tak souhlasit s žalobcem, že v daném případě správní orgány pochybily tím, že neobjasnily, jaké okolnosti při posuzování předmětného případu z hlediska správního uvážení zohlednily. Správní orgány skutečně měly přihlédnout k důvodům jednání žalobce, který místní poplatky platil, avšak v jiné výši, než k jaké došel správce poplatku, na čemž se minimálně spolupodílelo nejednoznačné znění rozhodné právní úpravy. V podrobnostech soud odkazuje na plné znění závěrů soudní praxe, zejména na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 2. 2014, čj. 9 Afs 54/2013-33.

S ohledem na uvedené **je skupina žalobních bodů uplatněná v části IV. žaloby a v části III. doplňujícího vyjádření žalobce k žalobě částečně důvodná.**

V další části žalobních bodů žalobce v části V. žaloby vytýkal žalovanému a správci poplatku *nesprávné právní závěry o době splatnosti místního poplatku.*

Žalobce je toho názoru, že čl. 44 odst. 2 vyhlášky města Klatov je ve zjevném rozporu s § 174 odst. 1 daňového řádu, následkem čehož žalobce místní poplatek uhradil nikoli po dni jeho splatnosti, nýbrž řádně a včas.

K obdobné námitce zaujal senát 57Af zdejšího soudu tento názor: „*Na základě ustanovení § 14 odst. 2 zákona o místních poplatcích je obec povinna také stanovit splatnost poplatku. Zákon o místních poplatcích nestanoví, jakým způsobem tak má obec učinit. Je tedy zcela na úvaze obce, jakým způsobem splatnost poplatku upraví. Žalobce tudíž nemůže městu Karlovy Vary důvodně vytýkat, že splatnost poplatku stanovilo právě jím zvoleným způsobem. Navíc není vůbec zřejmé, jak by měl být žalobce stanovenou splatností poplatku zkrácen na svých právech.*“ (rozsudek ze dne 9. 10. 2013, čj. 57Af 51/2012-193).

Rovněž v aktuálně rozhodované věci se výše uvedená žalobní námitka nejeví důvodnou. Senát 30Af zdejšího soudu je totiž přesvědčen o tom, že je třeba rozlišovat stanovení splatnosti místního poplatku a stanovení povinnosti platit zálohy. Podle § 174 odst. 1 daňového řádu daň lze zajistit prostřednictvím placení záloh, jestliže daň není ještě známa a neuplynul-li den její splatnosti. Povinnost platit daň prostřednictvím záloh stanoví zákon. Podle § 14 odst. 2 věty první zákona o místních poplatcích poplatky zavede obec obecně závaznou vyhláškou, ve které upraví podrobnosti jejich vybírání, zejména stanoví konkrétní sazbu poplatku, vznik a zánik poplatkové povinnosti, lhůty pro plnění ohlašovací povinnosti,

splatnost, úlevy a případné osvobození od poplatků. Splatnost místního poplatku tedy náleží pod jeho vybírání, kdežto placení záloh je jedním z prostředků zajištění poplatku (§ 67 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, a § 174 daňového řádu). Povinnost platit místní poplatek prostřednictvím záloh by skutečně musel stanovit zákon a výše a periodicita těchto záloh by pak musela být stanovena zákonem nebo rozhodnutím správce poplatku. Naproti tomu při stanovení splatnosti místního poplatku, a jen a jen o to v čl. 44 (odst. 2) vyhlášky města Klatov jde, měla obec určitou volnost dovoditelnou z § 14 odst. 2 věty první zákona o místních poplatcích (arg.: „*Při povolení provozování výherního hracího přístroje nebo jiného technického herního zařízení na dobu delší než tři měsíce je poplatek splatný ve čtvrtletních splátkách, vždy nejpozději poslední den prvního měsíce v daném čtvrtletí, ve výši odpovídající délce provozování v daném období.*“).

Soud tudíž nemá za to, že **námítky uvedené v části V. žaloby nejsou důvodné.**

Jelikož žaloba byla ve výše uvedeném rozsahu shledána důvodnou, soud podle § 78 odst. 1 věty první s. ř. s. zrušil napadené rozhodnutí pro vady řízení a současně podle § 78 odst. 4 s. ř. s. vyslovil, že věc se vrací k dalšímu řízení žalovanému.

O žalobě rozhodl soud bez nařízení jednání, neboť v souladu s ust. § 51 odst. 1 s.ř.s. účastníci řízení s tímto postupem projeví souhlas.

Právním názorem, který soud vyslovil ve zrušujícím rozsudku, je správní orgán v dalším řízení vázán (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).

Žalobce, který měl ve věci plný úspěch, má podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. proti žalovanému správnímu orgánu, který ve věci úspěch neměl, právo na náhradu důvodně vynaložených nákladů řízení před soudem v celkové výši 15 342,- Kč,- Kč, skládající se ze zaplaceného soudního poplatku za žalobu ve výši 3.000,- Kč a z odměny advokáta za tři úkony právní služby po 3.100,- Kč zahrnující převzetí a přípravu zastoupení, sepsí žaloby ze dne 12.2. 2014 a sepsí doplňujícího vyjádření ze dne 28.5. 2015 a to podle § 7, § 9 odst. 4 písm. d) a § 11 odst. 1 písm. a), d) advokátního tarifu. Celková částka odměny za zastupování byla ve shodě s ust. § 57 odst. 2 s.ř.s. navýšena o základní sazbu daně z přidané hodnoty ve výši 21 %, čímž úhrnné náklady dosáhly výše 15 342,- Kč. Ke splnění povinnosti nahradit náklady řízení bylo žalovanému určeno platební místo podle § 149 odst. 1 o. s. ř. ve spojení s § 64 s. ř. s. a stanovena pariční lhůta podle § 160 odst. 1 části věty za středníkem o. s. ř. ve spojení s § 64 s. ř. s. (s přihlédnutím k možnostem žalovaného tuto platbu realizovat).

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

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení

rozhodnutí). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

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

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

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

V Plzni dne 26. června 2015

JUDr. Václav Roučka, v.r.
předseda senátu

Za správnost vyhotovení:
Helena Kovářiková