



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 28. 4. 2014, čj. 5205/MJ/2014-2, **t a k t o :**

- I. **Rozhodnutí žalovaného ze dne 28. 4. 2014, čj. 5205/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 19.456,- 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 Jičín (dále také jen "správce poplatku") ze dne 2. 12. 2013, zn. MuJc/2013/30969/Fin/Du, 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 celkem ve výši 313.423,- Kč. Žalovaný změnil a doplnil výrokovou část uvedeného rozhodnutí tak, že provedl přehlednější soupis jednotlivých technických zařízení a uvedl výši poplatkové povinnosti za tato jednotlivá zařízení a každé

poplatkové období (současně opravil nepřesnost při výpočtu poplatkové povinnosti), přičemž vyčíslil celkovou výši vyměřeného místního poplatku za uvedené období v částce 338.422,- Kč a z toho pak výši vyměřeného poplatku k zaplacení v částce 313.422,- Kč. Odůvodnění uvedeného rozhodnutí pak ještě doplnil o pasáž vypořádávající se s předmětem poplatku.

V odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný v reakci na odvolací námitky uvedl, že návrhem na vyslovení protiústavnosti ustanovení § 1 písm. g) a § 10a zákona č. 565/1990 Sb., o místních poplatcích (dále jen „zákon o místních poplatcích“), ve znění zákona č. 183/2010 Sb., před novelizací provedenou zákonem č. 458/2011 Sb., se zabýval Ústavní soud, který svým rozhodnutím tento návrh zamítl, přičemž současně konstatoval, že při projednávání návrhu zákona č. 183/2010 Sb. byla dodržena ústavně stanovená pravidla zákonodárného procesu. K výkladu pojmu „jiné technické herní zařízení povolené Ministerstvem financí“, 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 rozsudek čj. 2 Afs 37/2013-26, ze kterého podrobně citoval a se kterým se ztotožnil.

K samotné otázce vzniku poplatkové povinnosti a namítané retroaktivitě žalovaný poukázal na vyhlášku města Jičín č. 4/2010, kterou byl s účinností od 13. 9. 2010 místní poplatek 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. 7/2010. 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.

Závěrem žalovaný uvedl důvody, pro které platební výměr změnil a doplnil.

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 ve vnitřní rozpornosti a nesrozumitelnosti. Výrok napadeného rozhodnutí mění výrok platebního výměru takovým způsobem, který činí platební výměr zcela nesrozumitelným, zejména ve vymezení právních předpisů, podle kterých je poplatková povinnost ukládána. Platební výměr není po změně provedené rozhodnutím žalovaného ve výroku dostatečně určitý a srozumitelný.

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 s daňovým řádem a aktuální rozhodovací praxí správních soudů. Z odůvodnění rozhodnutí žalovaného vyplývá, že žalovaný i správce poplatku určili výši vyměřeného místního poplatku (tj. částku 313.422,- Kč) jako rozdíl místního poplatku určeného správními orgány dle jimi zastávaného výkladu (tj. 338.422,- Kč) a ohlášeného (tvrzeného) a zaplaceného žalobkyní (tj. 25.000,- 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 Jičín v otázce vzniku poplatkové povinnosti. Vyhláška č. 4/2010 nabyla účinnosti dne 1. 10. 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. 10. 2010.

Dne 1. 1. 2011 nabyla účinnosti vyhláška č. 7/2010, 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. 7/2010 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. 4/2010, resp. č. 7/2010. 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 nepřípustnou 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 z 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 období od 1. 10. do 31. 12. 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 dubnu 2014. K pravomocnému vyměření poplatkové povinnosti za zpoplatňované 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.

V písemném vyjádření k žalobě žalovaný odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí a navrhl zamítnutí žaloby. K žalobní námitce nepřezkoumatelnosti a vnitřní rozpornosti rozhodnutí uvedl, že ve výroku napadeného rozhodnutí je v bodu 1. uvedena citace výroku platebního výměru s uvedením právních předpisů, dle kterých bylo rozhodováno. K rozporované výši vyměřeného poplatku žalovaný odkázal na bod VI. a VII. (str. 20-22) svého rozhodnutí.

K rozporu platebního výměru s vyhláškami žalovaný 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 obou vyhlášek neuvedla do provozu některá JTHZ a tudíž, že jí poplatková povinnost u nich nevznikla, označil za absurdní. Čl. 5 vyhlášky č. 4/2010 a čl. 3 vyhlášky č. 7/2010 avizuje výslovně vznik a zánik poplatkové povinnosti, u poplatku za

provozovaný výherní hrací přístroj, přitom jde o interpretaci transponující do vyhlášky znění § 10 a odst. 1 zákona o místních poplatcích.

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.

V replice na vyjádření žalovaného žalobkyně znovu zrekapitulovala žalobní důvody. K nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí a potažmo i platebního výměru zdůraznila, že správce poplatku určil výši vyměřeného místního poplatku výší rozdílu místního poplatku jím zamýšleného k vyměření a ohlášeného (tvrzeného) a odvedeného žalobkyní. Ve výroku rozhodnutí měnicího platební výměr se jasně uvádí, že se za předmětné období vyměruje místní poplatek v celkové částce 313.422,- Kč, tj. ve skutečnosti pouze nezaplacená část správním orgánem určeného celkového místního poplatku, přestože celý místní poplatek byl určen částkou 338.422,- Kč, jak se uvádí v jiných částech rozhodnutí žalovaného. Správní orgány tak svým postupem zatížily svá rozhodnutí také vadou vnitřní rozpornosti, když ve výrokové části uvedly „doměřený“ rozdíl na místním poplatku, přičemž tento „doměřený“ rozdíl označují jako „vyměřený místní poplatek“. V tomto směru žalobkyně poukázala i na další judikaturu správních soudů.

Žalobkyně setrvala i na názoru, že správní orgány chybně aplikovaly obě vyhlášky v otázce vzniku poplatkové povinnosti, když z jejich obsahu není možné jednoznačně dovodit vznik poplatkové povinnosti za herní zařízení povolená před nabytím účinnosti vyhlášek. V této souvislosti poukázala na vyhlášku města Otrokovice č. 2/2010, jako příklad vyhlášky, která zřetelně zpoplatňuje herní zařízení povolená před nabytím účinnosti dané vyhlášky. Pokud jde o prekluzi poplatkové povinnosti, upozornila, že pro místní poplatky platila do 31. 12. 2010 speciální právní úprava obsažená v § 12 zákona o místních poplatcích (nikoliv tedy obecná úprava v zákoně o správě daní a poplatků, která platila pouze podpůrně), tudíž se ve vztahu k poplatkové povinnosti za období do 31. 12. 2010, nemohou aplikovat přechodná ustanovení obsažená v daňovém řádu.

Před jednáním soudu zaslal žalovaný vyjádření k replice žalobkyně, v němž tvrzení žalobkyně ohledně neaplikovatelnosti předmětných vyhlášek města označil za účelové. K otázce prekluze uvedl, že ve světle přechodných ustanovení zákona č. 281/2009 Sb., konkrétně jeho čl. IX odst. 1, je třeba nahlížet na řízení komplexně, z čehož vyplývá, že je nutno brát zřetel i na ustanovení § 12 odst. 2 zákona o místních poplatcích, které stanoví, že byl-li před uplynutím lhůty pro vyměření učiněn úkon směřující k vyměření, běží tříletá lhůta znovu. Za takový úkon žalovaný označil výzvu ze dne 10. 10. 2011, jejíž vydání má za následek přerušení lhůty pro vyměření a tříletá lhůta od konce roku začala běžet znovu. Proto dle jeho názoru k prekluzi poplatkové povinnosti za rok 2010 nemohlo dojít.

Při jednání soudu konaném dne 18. 6. 2015 setrvaly obě strany sporu na svých skutkových tvrzeních, právních závěrech a procesních návrzích.

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.“), a žalobu shledal důvodnou.

Z relevantních listin pro posouzení věci je v předloženém správním spise založeno ohlášení k místnímu poplatku za provozované JTHZ povolené Ministerstvem financí učiněné poplatníkem (tj. žalobkyní, resp. jejím právním předchůdcem – společností APEX On-line, a. s.) ze dne 27. 9. 2010 s průvodním dopisem vysvětlujícím splnění ohlašovací povinnosti pro technická herní zařízení CLS, tj. prezentace názoru žalobkyně na výklad pojmu „jiné technické herní zařízení“ a polemika s odlišným výkladem Ministerstva financí v metodickém sdělení publikovaném v srpnu 2010. Z textu dopisu vyplývá, že zřejmě šlo o reakci na předtím učiněnou výzvu správce poplatku (ta však ve správním spise založena není) ke splnění ohlašovací povinnosti k místnímu poplatku za provozovaná technická herní zařízení povolená Ministerstvem financí na území města.

Dále je ve správním spise založeno sdělení žalobkyně, resp. jejího právního předchůdce, ze dne 1. 11. 2011, z něhož je zřejmé, že šlo o reakci na výzvu ze dne 10. 10. 2011 k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení místního poplatku (výzva však není založena ve správním spise a žalovaným nebyla ani při jednání před soudem předložena). Ve sdělení správci poplatku oznamovala, že ohlašovací a platební povinnost splnila dne 1. 7. a 4. 10. 2011, kdy součástí ohlášení byl i průvodní dopis, který obsahuje zdůvodnění a vysvětlení tohoto ohlášení. Současně uvedla, že přikládá fotokopie tam specifikovaných rozhodnutí Ministerstva financí (centrálních loterijních systémů) a pro úplnost i fotokopie dodatkových rozhodnutí ministerstva na provoz koncovek, jakožto součástí povolení centrálního loterijního systému, a zrušující rozhodnutí ministerstva.

Dále je ve spise založen platební výměr ze dne 2. 12. 2013, kterým správce poplatku žalobkyni vyměřil místní poplatek za provozovaný výherní hrací přístroj nebo jiné technické herní zařízení povolené Ministerstvem financí za období za IV. čtvrtletí roku 2010 a za jednotlivá čtvrtletí roku 2011 celkem ve výši 313.423,- Kč.

Žalovaný napadeným rozhodnutím změnil a doplnil výrokovou část uvedeného rozhodnutí tak, že provedl přehlednější soupis jednotlivých technických zařízení a uvedl výši poplatkové povinnosti za tato jednotlivá zařízení a každé poplatkové období (současně opravil nepřesnost při výpočtu poplatkové povinnosti za 3. čtvrtletí roku 2011 spočívající v chybném zaokrouhlování), přičemž vyčíslil celkovou výši vyměřeného místního poplatku za uvedené období v částce 338.422,- Kč a z toho pak výši vyměřeného poplatku k zaplacení v částce 313.422,- Kč. Odůvodnění uvedeného rozhodnutí pak ještě doplnil o pasáž vypořádávající se s předmětem poplatku.

Krajský soud musel přisvědčit žalobě především v žalobním bodě namítajícím, že v části týkající se vyměření místního poplatku za období od 1. 10. 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. 4/2010, ve svém čl. 5 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 13. 9. 2010 (k tomu rovněž viz níže). Vyhláška současně do svého čl. 8 nazvaného Správa poplatku vtělila pod bod 2. doslovné znění § 12 odst. 1 a 2 zákona o místních poplatcích o lhůtě pro vyměření nebo doměření poplatku a jejím možným 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. 8 bod 2 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 a které by mohly mít vliv na běh prekluzivní lhůty. V předloženém správním spise však žádná listina, která by dokládala, že by správce poplatku v období před vydáním platebního výměru učinil relevantní úkon směřující k vyměření poplatku, založena není. Žalovaný ve svém vyjádření ze dne 17. 6. 2015 uvedl, že úkonem směřujícím k vyměření poplatkové povinnosti byla výzva ze dne 10. 10. 2011. Zmíněná výzva však není součástí předloženého správního spisu a žalovaný ji soudu k prokázání svého tvrzení ani dodatečně nepředložil. Při jednání soudu sice předložil výzvu k prokázání skutečnosti a poplatkové povinnosti ze dne 10. 10. 2011, jejím adresátem však nebyl právní předchůdce žalobkyně v této věci, tj. APEX on-line, a. s., ale společnost APEX play, a. s. Relevantní úkon, kterým by mohlo dojít k prodloužení lhůty k vyměření poplatku ve smyslu ustanovení § 12 odst. 2 zákona o místních poplatcích (resp. čl. 8 bod 2 obecně závazné vyhlášky města), tedy doložen nebyl.

Z předložených podkladů tedy bylo nutno uzavřít, že prekluzivní lhůta ve vztahu k poplatkové povinnosti za rok 2010 proto uplynula dnem 31. 12. 2013. Správce poplatku sice vydal platební výměr v roce 2013, právní moci však nabyl doručením rozhodnutí o odvolání ze dne 28. 4. 2014, tj. 30. 4. 2014. K pravomocnému vyměření poplatkové povinnosti za zpoplatňovaná období roku 2010 proto došlo až po uplynutí prekluzivní lhůty.

Obiter dictum krajský soud dodává, že v souběžně projednávaných věcech stejných účastníků vedených pod sp. zn. 31 Af 48/2014 a 31 Af 49/2014 byla posuzována obdobná situace vztahující se k prekluzivní lhůtě zpoplatňovaného období roku 2010. V obou zmíněných věcech správce poplatku zasílal žalobkyni, resp. jejím právním předchůdcům, výzvu v roce 2010 (v obou případech dne 6. 12. 2010) k ohlášení poplatkové povinnosti a v roce 2011 další výzvu (ze dne 10. 10. 2011) k prokázání skutečností a poplatkové povinnosti. Tato druhá výzva však byla svým obsahem (z hlediska vyjádření pochybností správce poplatku o správnosti a úplnosti ohlášení, resp. předložení dokladů pro správné vyměření poplatku) ve vztahu k poplatkové povinnosti za rok 2010 v podstatě pouhým opakováním výzvy ze dne 6. 12. 2010. Rozdíl spočíval pouze v tom, že první výzva byla formulována obecněji, druhá výzva byla formulována podrobněji. Krajský soud pak v obou zmíněných případech dospěl k závěru, že výzvu ze dne 10. 10. 2011 nebylo možno 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. 8 bod 2 obecně závazné vyhlášky města). Pokud by totiž vydání obsahově obdobné výzvy mělo být považováno za úkon, který určuje počátek běhu nové prekluzivní lhůty k vyměření poplatku, byla by tato lhůta obnovována kvůli jedné pochybnosti dvakrát, což je nepřípustné, protože by to nebylo v souladu s účelem citované právní úpravy (k tomu srov. obdobně např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 10. 2007, čj. 7 Afs 201/2006-106, dostupný na www.nssoud.cz). Vzhledem k vyjádření žalovaného, že i v nyní projednávané věci byla výzva vydána dne 10. 10. 2011 (v obou zmiňovaných věcech žalovaný rovněž upozorňoval pouze na výzvu ze dne 10. 10. 2011), lze usuzovat, že situace s opakováním výzev byla i v této věci zřejmě obdobná.

Žalobkyně dále namítala nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí způsobenou různými pochybeními žalovaného, resp. správce poplatku. Dle jejího názoru výrok napadeného rozhodnutí měnící výrok platebního výměru, činí platební výměr nesrozumitelným, zejména pak ve vymezení právních předpisů, podle kterých je poplatková povinnost ukládána. Se žalobkyní je nutno souhlasit v tom, že způsob, jakým žalovaný provedl změnu výroku platebního výměru, z hledisek kladených na srozumitelnost výroku, nemůže obstát. Žalovaný uvedl ve výroku svého rozhodnutí, že platební výměr „mění a doplňuje“, přičemž však v bodu 1. po úvodu „výrok platebního výměru:“ následovala citace části výroku platebního výměru obsahující označení právních předpisů, podle kterých bylo rozhodováno, a uvedení částek vyměřeného poplatku za 4. čtvrtletí 2010 a za rok 2011; toto žalovaný zakončil třemi tečkami a dále pokračoval „mění a doplňuje následovně“, což nelze chápat jinak, než že právě citovanou část až po uvedené tři tečky mění a doplňuje. Provedená změna pak začínala opět třemi tečkami a pokračovala textem „Vám vyměřujeme místní poplatek za provozovaný výherní hrací přístroj nebo jiné technické herní zařízení povolené Ministerstvem financí podle jiného právního předpisu za níže uvedená poplatková období a typy zařízení v celkové částce 313.422,- Kč“. Žalovaný tedy vůbec neuvedl, co v jím citované části výroku platebního výměru mění. Pokud snad zamýšlel na původní text výroku v platebním výměru navázat svůj doplňující text, pak však nelze přehlédnout, že na tečky, kterými ukončil zmíněnou citaci, jeho doplněný text, který uvedl rovněž tečkami, nenavazuje. Navíc by v takovém případě muselo být uvedeno, že citovaný text pouze „doplňuje“, případně že jej „mění tak, že doplňuje“. Proto není ani zřejmé, zda jedna ze základních náležitostí rozhodnutí požadovaná ustanovením § 102 odst. 1 písm. d) daňového řádu, tj. vymezení právního předpisu, podle kterého byla poplatková povinnost ukládána (tedy zákon o místních poplatcích), zůstal po provedené změně součástí výroku rozhodnutí či nikoliv. Navíc v této úvodní části bodu 1. výroku žalovaný uvedl, že se „vyměřuje místní poplatek v celkové částce 313.422,- Kč“, načež v závěru tohoto bodu uvedl, že „celková výše vyměřeného místního poplatku je 338.422,- Kč“, pak následuje text, že poplatník uhradil 25.000,- Kč a že celková výše vyměřeného místního poplatku k zaplacení činí 313.422,- Kč. Použití stejného slovního vyjádření „celková výše místního poplatku“ pro různě vysokou částku (jednou po odečtení zaplacené části, podruhé bez jejího odečtení) srozumitelnosti výroku rovněž neprospívá.

Vzhledem k uvedeným nejasnostem a nejednoznačnostem proto krajský soud nepovažuje výrok platebního výměru po změně provedené rozhodnutím žalovaného dostatečně srozumitelným a obsahujícím zákonem požadované náležitosti

rozhodnutí a bude na žalovaném, aby jej v novém rozhodnutí formuloval precizněji a především jednoznačně.

Dalším 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 shora uvedeno, v úvodní části bodu 1. výroku rozhodnutí žalovaného je uvedeno, že se „vyměřuje místní poplatek v celkové částce 313.422,- Kč“, v závěru tohoto bodu 1. je uvedeno, že „celková výše vyměřeného místního poplatku je 338.422,- Kč“, následuje text, že poplatník uhradil 25.000,- Kč a že celková výše vyměřeného místního poplatku k zaplacení činí 313.422,- Kč. To, že užití obdobného slovního vyjádření pro vyměření poplatku ve výši jak po odečtení zaplacené části, tak bez jejího odečtení, vede k nesrozumitelnosti výroku, je uvedeno již shora. Žalovaný však i v odůvodnění pracuje s pojmem „výše vyměřeného poplatku“ nejednotně a není ani z něho zcela jednoznačné, zda za rozhodnutím vyměřený poplatek vlastně považuje částku 313.422,- Kč (tj. rozdíl mezi místním poplatkem určeným správcem poplatku ve výši 338.422,- Kč a ohlášeným a zaplaceným žalobkyní ve výši 25.000,- Kč) nebo částku 338.422,- Kč, kterou jako celkovou výši vyměřeného poplatku uvádí v jedné z částí výroku rozhodnutí. K tomu viz např. str. 21 rozhodnutí: „... je vyměřována splatná pohledávka na místním poplatku...“, str. 23 rozhodnutí: „... výše vyměřené poplatkové povinnosti činí 313.422,- Kč (338.422-25.000)“.

K tomu krajský soud podotýká, že je nesprávná úvaha žalovaného, že zákon o místních poplatcích s vydáním platebního výměru na žádost nepočítá (viz str. 21 jeho rozhodnutí). Tak by tomu bylo 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 vyměřeného místního poplatku, tj. částku 313.423,- Kč (před opravou v zaokrouhlování), jako rozdíl místního poplatku jím stanoveného a žalobkyní ohlášeného a zaplaceného, tedy de facto poplatek „doměřil“, aniž by předtím došlo k jeho „vyměření“. To mohl žalovaný v rozhodnutí o odvolání napravit a

také se o to pokusil, avšak, jak je uvedeno výše, ne zcela se mu to podařilo. Rozhodnutí žalovaného je proto v tomto směru rovněž nepřezkoumatelné a částečně i vnitřně rozporné.

V dalším žalobním bodě žalobkyně namítala rozpor přezkoumávaných správních rozhodnutí s vyhláškami města Jičín 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 Jičín, které místní poplatek za jiné technické herní zařízení zavedlo s účinností od 13. 9. 2010 vyhláškou č. 4/2010, která měnila vyhlášku č. 9/2003. Vyhlášky následně s účinností od 1. 1. 2011 nahradila vyhláška č. 7/2010.

Vyhláška č. 9/2003 ve znění vyhlášky č. 4/2010 ve svém čl. 5 stanovila vznik poplatkové povinnosti tak, že poplatková povinnost vzniká dnem uvedení zařízení do provozu. Dle čl. 3 odst. 1 byl poplatník povinen písemně ohlásit správci poplatku uvedení výherního hracího přístroje nebo JTHZ do provozu ve lhůtě do 8 dnů. Obdobně čl. 3 vyhlášky č. 7/2010 stanovil vznik poplatkové povinnosti dnem uvedení výherního hracího přístroje do provozu nebo dnem nabytí právní moci povolení k provozování JTHZ. Přejícné 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. 4/2010 a čl. 2 vyhlášky č. 7/2010, 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. 7/2010 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. 7/2010, 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 nepřípustnou 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.

S ohledem na shora uvedené krajskému soudu nezbylo, než napadené rozhodnutí zrušit a věc žalovanému vrátit k dalšímu řízení, v němž bude žalovaný vázán shora vysloveným právním názorem (§ 78 odst. 1, 4 a 5 s. ř. s.).

Výrok o nákladech řízení se opírá o ustanovení § 60 s. ř. s. Dle něj má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Ve věci byla úspěšná žalobkyně, krajský soud jí proto přiznal náhradu nákladů řízení spočívajících v náhradě zaplaceného soudního poplatku ve výši 3.000,- Kč a náhradě nákladů právní služby poskytnuté advokátem, jehož odměna vychází z vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů. Ten učinil ve věci čtyři úkony právní služby (převzetí a příprava zastoupení, sepsání žalobního návrhu, stanovisko k vyjádření žalovaného a účast při jednání u soudu) po 3.100,- Kč (§ 9 odst. 3 písm. f) advokátního tarifu), k tomu má nárok na úhradu 4 režijních paušálů po 300,- Kč (§ 13 odst. 3 advokátního tarifu). Navýšení odměny zástupce žalobkyně jako plátce DPH činí 2.856,- 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 25. června 2015

Mgr. Marie Kocourková, v. r.
předsedkyně senátu