



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Petra Kuchynky a soudců JUDr. Václava Roučky 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 Balaščík, advokátní kancelář, s.r.o., se sídlem Jungmannova 745/24, Praha 1*, proti **žalovanému: Krajský úřad Plzeňského kraje**, se sídlem Škroupova 18, Plzeň, *zastoupenému JUDr. Zdeňkem Vlčkem, advokátem se sídlem Na Roudné 18, Plzeň*, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 12. 2013, čj. EK/6052/13.

t a k t o :

I. Rozhodnutí Krajského úřadu Plzeňského kraje ze dne 16. 12. 2013, čj. EK/6052/13, se z r u š u j e a v ě c s e v r a c í k d a l š í m u řízení žalovanému.

II. Žalovaný je povinen nahradit žalobci náklady řízení ve výši 21.454,- 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. Předmět řízení

Platebním výměrem č. 17/2011, vydaným dne 16. 11. 2011 pod čj. FO/2469/2011, Městský úřad Klatovy (dále též jen „*správce poplatku*“) vyměřil společnosti SLOT Game a.s., právnímu předchůdci žalobce, za provozovaný VHP nebo jiné technické herní zařízení povolené Ministerstvem financí místní poplatek v částce 222.240,- Kč a zvýšení místního poplatku v částce 44.448,- Kč. Proti tomuto platebnímu výměru se příjemce rozhodnutí

odvolal. Rozhodnutím ze dne 16. 12. 2013, čj. EK/6052/13, Krajský úřad Plzeňského kraje (dále též jen „*odvolací orgán*“) podle § 116 odst. 1 písm. c) daňového řádu podané odvolání zamítl a odvoláním napadený platební výměr správce poplatku potvrdil.

V rozhodném období byly místní poplatky upraveny zákonem č. 565/1990 Sb., o místních poplatcích, ve znění účinném od 16. 6. 2010 do 13. 10. 2011 (dále jen „*zákon č. 565/1990 Sb.*“ nebo „*zákon o místních poplatcích*“), a loterie a jiné podobné hry byly upraveny zákonem č. 202/1990 Sb., o loteriích a jiných podobných hrách, ve znění účinném od 1. 9. 2008 do 13. 10. 2011 (dále jen „*zákon č. 202/1990 Sb.*“ nebo „*zákon o loteriích*“). Místní poplatek za provozovaný výherní hrací přístroj nebo jiné technické herní zařízení povolené Ministerstvem financí byl v rozhodném období pro území města Klatovy upraven obecně závaznou vyhláškou města Klatov č. 1/2004, o místních poplatcích, ve znění obecně závazných vyhlášek města Klatov č. 1/2005, č. 1/2010 a č. 5/2010 a s účinností od 1. 1. 2011 též obecně závazné vyhlášky města Klatov č. 6/2010 (dále též jen „*vyhláška města Klatov*“).

II. Žalobní body

Samotná žaloba se skládá z pěti částí (skupin žalobních bodů). V doplňujícím vyjádření datovaném dne 21. 5. 2015 se žalobce vyslovil tak, že v mezidobí od podání žaloby do současnosti se judikatura správních soudů přiklonila k výkladu pojmu „*jiné technické herní zařízení*“, který zastávají správní orgány. I přes uvedené je ovšem třeba žalobou napadené rozhodnutí i nadále hodnotit jako nezákonné, a to pro některé další („*zbývající*“) vady, které žalobce uplatnil již v žalobě a které zde rekapituluje a doplňuje o aktuální rozhodovací praxi správních soudů.

Soud se tedy při prezentaci žalobních bodů a jejich posouzení soustředil na ony „*zbývající*“ vady, zatímco námitky, kde se soudní praxe již ustálila, prezentoval jen stručně a vypořádal se s nimi víceméně odkazy.

Žalobce používá pro platební výměr č. 17/2011, vydaný Městským úřadem Klatovy dne 16. 11. 2011 pod čj. FO/2469/2011 zkratku „*Platební výměr*“ a pro rozhodnutí Krajského úřadu Plzeňského kraje ze dne 16. 12. 2013, čj. EK/6052/13, zkratku „*Rozhodnutí*“.

V části **I.** žaloby [*Nepřezkoumatelnost Rozhodnutí a jemu předcházejícího Platebního výměru*], ve spojení s částí **II.** doplňujícího vyjádření datovaného dne 21. 5. 2015 [*Nezákonnost Rozhodnutí z důvodu nesprávné aplikace daňového řádu při vyměření místního poplatku a s tím související nepřezkoumatelnost rozhodnutí*], žalobce namítá, že z výroku Platebního výměru jasně plyne, že správce poplatku určil výši vyměřeného místního poplatku výši rozdílu místního poplatku jím zamýšleného k vyměření a ohlášeného (tvrzeného) a odvedeného žalobcem. Ve výroku Platebního výměru (potvrzeném Rozhodnutím) se jasně uvádí, že se *vyměruje místní poplatek v částce Kč 222.240,- Kč* (tj. ve skutečnosti pouze nezaplacená část správním orgánem určeného celkového místního poplatku), přestože *celý místní poplatek byl určen částkou 248.840,- Kč* (jak se uvádí v odůvodnění Platebního výměru na str. 4). 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 vyměřování 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 vyměřovaného a tvrzeného místního poplatku (jak postupoval správní orgán v posuzovaném případě). Takovýto postup není možný v případě prvního vyměření příslušného místního poplatku za určité rozhodné období, nýbrž je možný pouze v případě užití postupu dle § 141 a násl. daňového řádu, tj. v případě, kdy již byl místní poplatek jednou poplatníkovi vyměřen, a poté dochází k jeho doměření, např. z důvodu, že vyšly najevo okolnosti ovlivňující správnou výši místního poplatku. Žalovaný navíc zcela přehlédl, že správce poplatku svým postupem zatížil Platební výměr také vadou vnitřní rozpornosti, když ve výrokové části uvedl pouze „doměřený“ rozdíl na místním poplatku, přičemž tento „doměřený“ rozdíl označuje jako „vyměřený místní poplatek“. Žalobce nemůže souhlasit s argumentací žalovaného, že v tomto ohledu není znění výroku Platebního výměru rozhodující a že postačuje, že „celková“ poplatková povinnost vyplývá z odůvodnění Platebního výměru. Žalobce má za to, že 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. Přitom na výrok rozhodnutí je třeba klást přísné požadavky z hlediska jeho určitosti a vykonatelnosti. Pokud je dán rozpor mezi výší místního poplatku, která je v odůvodnění rozhodnutí, a výší místního poplatku vyměřovaného ve výroku rozhodnutí, je takovéto rozhodnutí vnitřně rozporné, tudíž nepřezkoumatelné, resp. nezákonné. Žalobce se tu dovolal soudní praxe, týkající se obdobných vad platebních výměrů na místní poplatky, a to rozsudků Krajského soudu v Brně ze dne 20. 11. 2013, čj. 31 Af 44/2012-146, ze dne 24. 2. 2014, čj. 31 Af 18/2014-32, ze dne 24. 2. 2014, čj. 31 Af 16/2014-32, a ze dne 17. 9. 2014, čj. 31 Af 138/2012-138 [tato skupina žalobních bodů je podrobně rozvedena na str. 4 až 7 žaloby a na str. 2 až 4 doplňujícího vyjádření].

V části **II.** žaloby [*Nesprávné posouzení předmětu zpoplatnění místními poplatky*] se poukazuje na to, že žalovaný, jakož i správce poplatku, předmětnou věc nesprávně posoudili po právní stránce, když v rozporu se zákonem o místních poplatcích a zákonem o loteriích nesprávně posoudili předmět zpoplatnění místními poplatky, resp. otázku, co má být v případě provozování *centrálního loterního systému s interaktivními videoloterními terminály* (dále též jen „CLS“) považováno za *technické herní zařízení povolené Ministerstvem financí podle jiného právního předpisu* ve smyslu § 1 písm. g) zákona o místních poplatcích (a tudíž předmětem místního poplatku), a namísto CLS jako celku zpoplatnili místním poplatkem jednotlivé koncové (interaktivní videoloterní) terminály, byť jsou tyto koncové terminály pouhými neoddělitelnými součástmi CLS, coby jednoho funkčně nedělitelného technického herního zařízení, jehož prostřednictvím jsou provozovány loterie a jiné podobné hry povolené Ministerstvem financí dle § 50 odst. 3 zákona o loteriích. Navíc správní orgány nesprávně vyhodnotily předpoklady vzniku poplatkové povinnosti, když za takovýto předpoklad nepovažovaly uvedení jiného technického herního zařízení do provozu a zpoplatnily také koncové terminály, u nichž nebyl provoz nikdy zahájen, resp. ani nebyly na území města Klatovy umístěny [tato skupina žalobních bodů je podrobně rozvedena na str. 7 až 18 žaloby].

V části **III.** žaloby [*Nerespektování obecných právních zásad ze strany správních orgánů*] žalobce uvádí, že žalovaný, jakož i správce poplatku, navíc při svém výkladu předmětu zpoplatnění místními poplatky nezohlednili, v rozporu s ustálenou judikaturou

Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu týkající se problematiky existence více výkladů veřejnoprávní normy, obecné právní zásady *in dubio pro libertate*, resp. *in dubio mitius* [tato skupina žalobních bodů je podrobně rozvedena na str. 19 až 21 žaloby].

V části **IV.** žaloby [*Pochybení správních orgánů v souvislosti se sankčním navýšením místního poplatku*], ve spojení s částí **III.** doplňujícího vyjádření datovaného dne 21. 5. 2015 [*Nezákonnost sankčního navýšení poplatkové povinnosti*], žalobce namítá nezákonnost sankčního navýšení místního poplatku spočívající (i) v neexistenci podmínek pro sankční navýšení, (ii) v nepřezkoumatelnosti napadených správních rozhodnutí v části sankčního navýšení místního poplatku a (iii) v nepřiměřenosti uložené sankce. *Sub (i)* žalobce trvá na tom, že se nemohl před právní mocí Platebního výměru dostat do prodlení s úhradou nedoplatku, který však přesto správce poplatku v Platebním výměru sankčně navýšil. Přitom ale nezaplacení místního poplatku včas (tj. ve lhůtě splatnosti) je podmínkou pro uložení sankce ve formě navýšení místního poplatku dle § 11 odst. 3 zákona o místních poplatcích. Žalobcem zastávaný výklad má oporu též v názoru obsaženém v rozhodnutí Krajského soudu v Brně ze dne 18. 12. 2014, čj. 30 Af 81/2012-91. V době vydání Platebního výměru tedy nebyly splněny zákonné podmínky pro to, aby jím správce poplatku sankčně navýšil vyměřovaný nedoplatek na místním poplatku. *Sub (ii)* a *(iii)* žalobce dále trvá na tom, že předmětné sankční navýšení bylo uloženo bez jakéhokoli správního uvážení a zcela libovolně, aniž by byly jakkoli zohledněny okolnosti posuzovaného případu. Takovýto postup správní orgánů je nezákonný a jde o judikaturou správních soudů zapovězenou libovůli a zneužití správního uvážení. V tomto směru žalobce poukazuje zejména na závěry z rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 2. 2014, čj. 9 Afs 54/2013-33, a ze dne 6. 3. 2014, čj. 9 Afs 56/2013-30. Z této judikatury, vydané dokonce v případech sankčního navýšení místních poplatků za tzv. jiná technická herní zařízení, tj. ve srovnatelné věci, vyplývá zásadní pochybení správních orgánů, které vede k závěru o nezákonnosti Rozhodnutí, resp. Platebního výměru v části sankčního navýšení. Žalovaný, stejně jako i správce poplatku, totiž vůbec nezohlednili okolnosti posuzovaného případu, které jsou relevantní z hlediska správního uvážení, zda v posuzovaném případě je vůbec namístě uložit sankci, příp. v jaké výši. Správní orgány měly zejména zhodnotit a přihlídnout k důvodům jednání žalobce, který navíc místní poplatky platil, pouze v jiné výši, než si představoval správce poplatku, což bylo dáno nejednoznačným zněním předmětné právní úpravy, která zavedla místní poplatek za tzv. jiná technická herní zařízení. V posuzovaném případě je nezpochybnitelné, že právní úprava předmětu zpoplatnění a zejména v ní obsažený zákonem nedefinovaný pojem „jiné technické herní zařízení“ byla úpravou nejednoznačnou a terminologicky nepřesnou, dlouhodobě vyvolávající pochybnosti a otázky o správném výkladu. To ostatně jednoznačně potvrdil i Nejvyšší správní soud v rozhodnutí ze dne 27. 2. 2014, čj. 9 Afs 54/2013-33, když uznal existenci a právní význam „*pochybností*“, „*nemalých výkladových problémů*“ a „*terminologické nekonistence*“ ohledně pojmu „jiné technické herní zařízení“, a rozhodl, že správní orgány tyto okolnosti musí vzít v úvahu při rozhodování, zda přistoupit k sankčnímu navýšení poplatku. Výše uvedené okolnosti případu nepochybně činí uloženou sankci též zcela nepřiměřenou okolnostem případu, což je další důvod nezákonnosti uložené sankce. Motivace správních orgánů k vybírání „*co možná nejvyššího poplatku*“ totiž nemůže být v demokratickém právním státě samoúčelná. Bez ohledu na spornou otázku předmětu zpoplatnění zůstává faktem, že žalobce poplatkovou povinnost uloženou mu vyhláškou města Klatov splnil, pouze v jiné výši, neboť zastával jiný možný výklad, než jaký volil žalovaný,

resp. správce poplatku. Přesto byla žalobci uložena sankce, čímž byl postaven na roveň těm subjektům, které by poplatkovou povinnost nesplnily vůbec, resp. které by ji nesplnily svévolně, bez jakýchkoli právně relevantních důvodů, a se správcem poplatku by vůbec nespolečně pracovaly [tato skupina žalobních bodů je podrobně rozvedena na str. 21 až 24 žaloby a na str. 4 až 7 doplňujícího vyjádření].

V části V. žaloby [*Další vady Rozhodnutí, resp. jemu předcházejícího Platebního výměru způsobující jejich nezákonnost, resp. protiústavnost*] upozorňuje žalobce na to, že podle čl. 44 odst. 2 vyhlášky města Klatov je poplatník povinen uhradit místní poplatek za jiné technické herní zařízení za příslušné tříměsíční období ještě před jeho skončením, a to aniž by věděl, jak velká bude jeho poplatková povinnost v posledním měsíci tohoto období. Jinými slovy, část místního poplatku za poslední měsíc příslušného tříměsíčního období má být dle této vyhlášky poplatníkem hrazena ve formě zálohy. Toto ustanovení vyhlášky města Klatov je ve zjevném rozporu s daňovým řádem, a tudíž místní poplatek uhrazený žalobcem ve výši založené na jím zastávaném výkladu předmětu zpoplatnění byl uhrazen řádně a včas a nikoli, jak tvrdí žalovaný, po dni jeho „splatnosti“. Ust. § 174 odst. 1 daňového řádu totiž umožňuje úhradu zálohy na daň, resp. místní poplatek v případě splnění následujících tří podmínek: (i) výše daně (místního poplatku) není známa; (ii) dosud nenastal den splatnosti daně (místního poplatku); a (iii) povinnost platit daň (místní poplatek) prostřednictvím záloh stanoví zákon. V nález ze dne 10. 8. 2010, sp. zn. Pl. ÚS 6/09, dospěl Ústavní soud k tomuto závěru: „*Obec může upravit pouze hmotněprávní podmínky pro výběr místních poplatků, není však oprávněna zasahovat do otázek procesních. Ty se řídí zákonem č. 565/1990 Sb., o místních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů, a subsidiárně zákonem č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů.*“. V daném případě tedy nebyla splněna poslední ze tří podmínek zakotvená v § 174 odst. 1 daňového řádu, neboť daňový řád ani zákon o místních poplatcích, coby procesní předpisy upravující postup při výběru místních poplatků, v rozhodné době neobsahovaly (a neobsahují) ustanovení, které by stanovilo povinnost hradit místní poplatek prostřednictvím záloh, resp. které by umožňovalo obcím vybírat místní poplatek touto formou. Absenci těchto procesněprávních podmínek výběru místních poplatků v příslušných procesněprávních předpisech nemohlo město Klatovy „zhojit“ zakotvením těchto podmínek v obecně závazné vyhlášce.

III. Vyjádření žalovaného správního orgánu

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 enuciátu 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 přílehavé. 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 A) [k namítanému nesprávnému výkladu pojmu JTHZ] a část B) [k namítanému neúplně zjištěnému 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. Jednání před soudem

Při jednání před soudem dne 27. 5. 2015 účastníci řízení setrvali na svých shora uvedených argumentech.

V. Argumentace soudu

V.1 Výše místního poplatku ve výroku platebního výměru (část I. žaloby ve spojení s částí II) doplňujícího vyjádření)

Zdejší soud se ohledně této otázky ztotožňuje s názorem obsaženým v žalobcem citovaných rozsudcích Krajského soudu v Brně.

Za této situace je možno v podstatě jen parafrázovat, že také v aktuálně projednávané a rozhodované věci správce poplatku vlastně pouze doměřil nedoplatek místního poplatku, ačkoli správně měl vyměřit místní poplatek celý. Vyměřením daně (poplatku) se totiž, jak uvádí žalobce, rozumí zjištění základu místního poplatku a následně jeho stanovení v celé jeho výši.

Podle § 11 odst. 1 zákona o místních poplatcích nebudou-li poplatky zaplacený poplatníkem včas nebo ve správné výši, vyměří mu obecní úřad poplatek platebním výměrem nebo hromadným předpisným seznamem. Úprava postupu pro vyměření je potom obsažena v § 139 a násl. daňového řádu. Od této právní úpravy je třeba ovšem odlišovat právní úpravu doměřování daně v § 141 a násl. daňového řádu. Při doměření daně dochází k následnému, dodatečnému doměření daně, tj. 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, přičemž dále stanoví poplatníkovi náhradní lhůtu splatnosti tohoto rozdílu s ohledem na § 139 odst. 3 daňového řádu.

V daném případě v platebním výměru č. 17/2011, vydaném dne 16. 11. 2011 pod čj. FO/2469/2011, správce poplatku ve výroku vyměřil poplatníku místní poplatek za provozovaný VHP nebo jiné technické herní zařízení povolené MF v částce 222.240,- Kč, kdežto v odůvodnění uvedl, že místní poplatky za provozované VHP nebo jiné technické herní zařízení povolené MF činí 248.840,- Kč za období od 2. 11. 2010 do 30. 6. 2011. Provozovatel SLOT Game a.s. zaplatil na místním poplatku za provozovaný VHP nebo jiné technické herní zařízení povolené Ministerstvem financí celkem 26.600,- Kč v těchto splátkách (6.600,- Kč dne 30. 11. 2010, 10.000,- Kč dne 14. 2. 2011 a 10.000,- Kč dne 4. 5. 2011). Podle soudní praxe však měla být celá částka poplatku uvedena i ve výroku napadeného rozhodnutí. Odvolací orgán napadený platební výměr potvrdil. Kvůli postupu správních orgánů ovšem k vyměření celé částky poplatku vlastně nikdy nedošlo, neboť byl

„vyměřen“ fakticky pouze nedoplatek. Zvolený postup žalovaného tak ponechal platební výměr zmatečným a nezákonným.

Výrokem platebního výměru č. 17/2011, vydaného Městským úřadem Klatovy dne 16. 11. 2011 pod čj. FO/2469/2011, tak nebyla vůbec stanovena žalobci celková poplatková povinnost ve správné výši za předmětné období, čili nebylo skutečně uvedeno a na jisto postaveno, kolik předmětný poplatek za příslušné poplatkové období vlastně činí, tedy jak velkou má žalobce poplatkovou povinnost. Žalovaný tuto vadu nenapravit. Výrok rozhodnutí je proto v rozporu s odůvodněním, což činí rozhodnutí nepřezkoumatelným pro nesrozumitelnost.

Vzhledem k uvedenému je skupina žalobních bodů uplatněná v části I. žaloby (ve spojení s částí II) doplňujícího vyjádření žalobce) důvodná.

V.2 Předmět zpoplatnění místními poplatky (část II. žaloby)

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 (jde tu o body 18 až 29 citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu) [srov. 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.

V.3 Obecné právní zásady (část III. žaloby)

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 tvorby 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*.“ [srov. též např. bod 28 rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 10. 2014, čj. 9 Afs 125/2013-102].*

Zdejší soud má za to, že uvedené hodnocení Nejvyššího správního soudu v plné míře dopadá i na skupinu žalobních bodů uplatněných v části III. právě posuzované žaloby sp. zn. 30Af 15/2014.

V.4 Sankční navýšení místního poplatku (část IV. žaloby ve spojení s částí III) doplňujícího vyjádření)

Z hlediska důvodnosti je tu třeba rozlišovat námitky *sub (i)* na jedné straně a námitky *sub (ii)* a *(iii)* na druhé straně.

Ad (i) 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.

Ad (ii) a (iii) 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, nezabývá tato skutečnost správní orgán povinností 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 nepřipustné. 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 vyměrování 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 přihlídnout 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 (ve spojení s částí III) doplňujícího vyjádření žalobce) částečně důvodná.

V.5 Splatnost místního poplatku (část V. žaloby)

Žalobce je toho názoru, že čl. 44 odst. 2 vyhlášky města Klatov je ve zjevném rozporu s daňovým řádem (§ 174 odst. 1), následkem čehož žalobce místní poplatek uhradil ne 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 by námitky uvedené v části V. žaloby byly důvodné.

VI. Celkový závěr a náklady řízení

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.

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 **21.454,- Kč**, skládající se ze zaplaceného soudního poplatku za žalobu ve výši **3.000,- Kč** a z odměny advokáta za čtyři

úkony právní služby po 3.100,- Kč podle § 7, § 9 odst. 4 písm. d) a § 11 odst. 1 písm. a), d) a g) advokátního tarifu (12.400,- + DPH = 15.004,- Kč), z náhrady hotových výdajů – výdajů na vnitrostátní poštovné, místní hovorné a přepravné za čtyři úkony právní služby po 300,- Kč podle § 13 odst. 1 a 3 advokátního tarifu (1.200,- + DPH = 1.452,- Kč), z náhrady hotových výdajů – cestovních výdajů za cestu z Prahy do Plzně a zpět k jednání před soudem podle § 13 odst. 1 a odst. 4 advokátního tarifu ve spojení s právními předpisy o cestovních náhradách ve výši 1.150,89 + DPH = 1.393,- Kč a z náhrady za promeškaný čas, tj. 100,- Kč za každou i jen započatou půlhodinu, za 5 půlhodin strávených cestou z Prahy do Plzně a zpět k jednání před soudem podle § 14 odst. 1 písm. a) a odst. 3 advokátního tarifu (5 x 100,- + DPH = 605,- Kč). Za úkony právní služby podle § 11 odst. 1 advokátního tarifu se považují 1) převzetí a příprava zastoupení, 2) žaloba, 3) doplňující vyjádření a 4) účast na jednání před soudem dne 27. 5. 2015. Celková vzdálenost Praha – Plzeň a zpět je vyčíslena v akceptovatelné délce 190 km. Advokát užil osobního automobilu Škoda Superb o průměrné spotřebě 6,53 litru pohonné hmoty (nafta) na 100 km. Cestovní výdaje za uvedenou cestu jsou tak součtem náhrady za spotřebované pohonné hmoty: 6,53 litru x 1,90 km x 36,10 Kč = 447,89 Kč a základní náhrady (amortizace): 190 km x 3,70 Kč = 703,- Kč, tedy celkem 1.150,89 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). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže 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 27. května 2015

JUDr. PhDr. Petr KUCHYNKA, Ph.D., v.r.
předseda senátu

Za správnost vyhotovení:
Bc. Michaela Karásková