



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Barbary Pořízkové a soudců JUDr. Radana Malíka a JUDr. Petra Mikeše, Ph.D., v právní věci žalobkyně: **SAZKA sázková kancelář, a.s.**, se sídlem K Žižkovu 851, Praha 9, proti žalovanému: **Krajský úřad Pardubického kraje**, se sídlem Komenského nám. 125, Pardubice, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 28. 3. 2012, č. j. KrÚ 21292/2012, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové - pobočky v Pardubicích ze dne 17. 7. 2013, č. j. 52 Af 27/2012 - 59,

t a k t o :

- I. Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové - pobočky v Pardubicích ze dne 17. 7. 2013, č. j. 52 Af 27/2012 - 59, **se zrušuje**.
- II. Rozhodnutí Krajského úřadu Pardubického kraje ze dne 28. 3. 2012, č. j. KrÚ 21292/2012, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení.
- IV. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení o žalobě a kasační stížnosti v celkové výši **8 000 Kč** do 30 dnů od právní moci tohoto rozhodnutí.

O d ů v o d n ě n í :

[1] Podanou kasační stížností se žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) domáhá zrušení v záhlaví uvedeného rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové - pobočky v Pardubicích (dále jen „krajský soud“), kterým byla jako nedůvodná podle ustanovení § 78 odst. 7 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) zamítnuta její žaloba proti shora uvedenému rozhodnutí žalovaného. Tímto rozhodnutím

žalovaný zamítl odvolání a potvrdil platební výměr, vydaný dne 27. 7. 2011 Městským úřadem Králíky (dále jen „správce poplatku“), č. j. 4467/2011/VV/BJ, kterým byl stěžovatelce resp. jejímu právnímu předchůdci za provozování dvou jiných technických herních zařízení povolených Ministerstvem financí vyměřen za období od 1. 10. 2010 do 13. 6. 2011 místní poplatek v celkové výši 84 396 Kč, a to včetně navýšení z důvodu jeho pozdní úhrady.

I. Vymezení věci

[2] Předmětem sporu v projednávané věci je toliko otázka přezkoumatelnosti odůvodnění trojnásobného navýšení místního poplatku dle § 11 odst. 3 zákona č. 565/1990 Sb., o místních poplatcích, ve znění účinném za posuzované období (dále jen „zákon o místních poplatcích“).

[3] Stěžovatelka provozuje mimo jiné sázkové hry prostřednictvím centrálního loterijního systému STARPORT s interaktivními videoloterijními terminály. Za provoz resp. povolení dvou tzv. jiných technických herních zařízení jí vznikla dle obecně závazné vyhlášky města Králíky č. 1/2010, O místním poplatku za provozovaný výherní hrací přístroj a jiné technické herní zařízení povolené Ministerstvem financí podle jiného právního předpisu (dále jen „obecně závazná vyhláška“), poplatková povinnost. Poplatková povinnost vzniká dnem uvedení povoleného jiného herního zařízení do provozu a zaniká dnem ukončení provozu (čl. 3 obecně závazné vyhlášky). Za jiné herní zařízení se dle čl. 1 uvedené vyhlášky považuje jiné povolené technické herní zařízení povolené Ministerstvem financí dle zákona č. 202/1990 Sb., o loteriích a jiných podobných hrách, ve znění účinném za posuzované období (dále jen „zákon o loteriích“).

[4] Stěžovatelka splnila dne 2. 9. 2010 ohlašovací povinnost, nesplnila však povinnost poplatkovou, když poplatek ze dvou jiných technických herních zařízení za období od 1. 10. 2010 do 13. 6. 2011 ve stanoveném termínu nezaplatila. V ohlášení uvedla, že na území města Králíky provozuje dvě koncová zařízení centrálního loterijního systému STARPORT, povolená Ministerstvem financí. Současně uvedla, že dle jejího názoru není poplatníkem ve smyslu uvedené obecně závazné vyhlášky, neboť má za to, že zákon č. 183/2010 Sb. je ve své části III. „Změna zákona o místních poplatcích“, na jejímž základě byla obecně závazná vyhláška vydána, zjevně protiústavní. Stěžovatelka svůj právní názor v ohlášení odůvodnila.

[5] Správce poplatku vyměřil stěžovatelce poplatek platebním výměrem v celkové výši 83 396 Kč. Poplatek byl při sazbě poplatku za každé technické zařízení za tři měsíce ve výši 5000 Kč (§ 11 odst. 1 zákona o místních poplatcích) zvýšen v souladu s § 11 odst. 3 zákona o místních poplatcích na trojnásobek. Za čtvrté čtvrtletí roku 2010 a první čtvrtletí roku 2011 byl stěžovatelce vyměřen místní poplatek ze dvou herních zařízení ve výši 20 000 Kč, který byl navýšen na 60 000 Kč. Za období od 1. 4. 2011 do 13. 6. 2011 byl stěžovatelce vyměřen poplatek ze dvou herních zařízení ve výši 8 132 Kč, který byl navýšen na 24 396 Kč. Podle uvedeného ustanovení může správce poplatku nezaplacené nebo neodvedené poplatky nebo část těchto poplatků zvýšit až na trojnásobek, toto zvýšení je příslušenstvím poplatků.

[6] Krajský soud konstatoval, že možnost navýšení poplatku z důvodu jeho pozdní úhrady vyplývá přímo ze zákona o místních poplatcích. Žádného jiného odůvodnění již není třeba. Podle dikce zákona se nejedná o sankci ve smyslu postihu za protiprávní chování, u

pokračování

něhož by zákon vyžadoval zvážení konkrétních okolností vedoucích k uložení konkrétní výše sankce, jak je tomu např. v § 11 odst. 1 písm. b) zákona č. 200/1990 Sb., o přestupcích. Odůvodnění správce poplatku, následně potvrzené žalovaným proto považoval za dostatečné. Jednotlivé částky byly řádně rozepsány a je zcela srozumitelné, jaká povinnost byla stěžovatelce uložena.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[7] Stěžovatelka nesouhlasí s posouzením krajského soudu, neboť má za to, že navýšení poplatku není správními orgány řádně odůvodněno. Uplatňuje tedy důvod ve smyslu § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

[8] Uvádí, že navýšení poplatku je sankcí, byť takové výslovné označení zákon o místních poplatcích nepoužívá. Trojnásobné tj. maximálně možné navýšení poplatku bylo správcem poplatku odůvodněno jedinou větou: „...je známo, že poplatník o své poplatkové povinnosti nepochybně věděl, neboť již dříve byl o této povinnosti uvědomen správcem poplatku zasláním úplného znění OZV města Králíky, a přesto zcela bezdůvodně tuto povinnost opakovaně neplnil.“ Stěžovatelka v odvolání obsáhle argumentovala z jakého důvodu má za to, že takové odůvodnění sankčního navýšení jednak není pravdivé a dále je zcela nedostatečné. Žalovaný však pouze konstatoval, že výše navýšení je na uvážení správce poplatku. Aprobace takového postupu ze strany krajského soudu, který výslovně uvedl, že sankční navýšení nemusí být kromě tvrzeného prodlení s platbou žádným způsobem odůvodněno, je nepřijatelná. Taková argumentace popírá již dávno zažité elementární požadavky na aplikaci správního uvážení.

[9] Tvrzení správce poplatku je nejen nedostatečné, ale zejména neodpovídá skutkovému stavu. Poukaz na zaslání obecně závazné vyhlášky je zcela irelevantní, neboť sám právní předchůdce stěžovatelky provedl ohlášení, ve kterém na existenci vyhlášky reagoval. Tvrzení, že stěžovatelka o své poplatkové povinnosti nepochybně věděla, odporuje zjištěnému skutkovému stavu. Stěžovatelka ve všech svých podáních své postavení poplatníka zpochybňovala. Tvrzení správce poplatku, že poplatky stěžovatelka neuhradila bezdůvodně, není pravdivé.

[10] Podle zákona o místních poplatcích je vydání platebního výměru spojeno pouze s pozdní úhradou a rizikem navýšení poplatku. Právní obrana připadá v úvahu pouze proti skutečně vydanému platebnímu výměru, který s sebou přináší riziko navýšení poplatku. Tato zákonná konstrukce vůbec nepočítá s případy, kdy se někdo bude bránit proti tomu, aby byl vůbec za poplatníka považován.

[11] Zpoplatnění tzv. jiných technických zařízení postavil najisto teprve nález Ústavního soudu ze dne 9. 1. 2013, sp. zn. Pl. ÚS 6/12, který zamítl návrh na protiústavnost zákona, kterým byl nyní posuzovaný poplatek stanoven. Návrh předložil Ústavnímu soudu Krajský soud v Hradci Králové, což svědčí mj. i o tom, že pochybnosti stěžovatelky nebyly bezdůvodné, ale měly své opodstatnění. Stěžovatelka poskytla správci poplatku maximální součinnost, o čemž svědčí okamžité uhrazení poplatků po vydání platebního výměru.

[12] Včasná úhrada poplatku by možnost opravných prostředků vyloučila. Stěžovatelka by odvrátila riziko sankce jen v případě rezignace na opravné prostředky. Navýšení poplatku se tak stává sankcí za podané odvolání, ačkoliv je vyčerpání opravných prostředků nezbytným předpokladem následného soudního přezkumu.

[13] Podle čl. 36 Listiny základních práv a svobod ten, kdo tvrdí, že byl na svých právech zkrácen rozhodnutím orgánu veřejné správy, může se obrátit na soud, aby přezkoumal zákonnost takového rozhodnutí. Podle čl. 6 odst. 1 Úmluvy o ochraně lidských práv má každý právo na to, aby jeho záležitost byla spravedlivě, veřejně a v přiměřené lhůtě projednána nezávislým a nestranným soudem. Využití těchto práv nelze penalizovat pro případ, že adresát veřejné správy neuspěje.

[14] Stěžovatelka trvá na tom, že sankční navýšení poplatku nebylo správními orgány náležitě zdůvodněno. Krajský soud pominul, že správní orgány jsou povinny odůvodnit také konkrétní výši provedeného navýšení, nikoli pouze oprávnění navýšení provést. Provedené navýšení je maximální a odvolací orgán byl povinen konkrétní odvolací námitky, kterými byla výše navýšení napadána, vypořádat.

[15] Ze všech uvedených důvodů navrhuje napadený rozsudek zrušit a věc vrátit krajskému soudu k dalšímu řízení.

[16] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil se závěrem krajského soudu, odůvodnění navýšení poplatku považuje za dostatečné.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[17] Nejvyšší správní soud posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost je podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná, za stěžovatelku jedná osoba s vysokoškolským právnickým vzděláním, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie (§ 105 odst. 2 s. ř. s.). Poté přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), ověřil při tom, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

[18] Mezi stranami je nesporné, že podle čl. 3 obecně závazné vyhlášky vznikla stěžovateli poplatková povinnost za provoz dvou tzv. jiných technických herních zařízení, kterou splnila opožděně. Spornou otázkou je sankční navýšení poplatku, resp. jeho odůvodnění. Stěžovatelka uváděla konkrétní námitky, dle kterých k navýšení poplatku dojít nemělo, tyto však zůstaly dle jejího tvrzení nevypořádány.

[19] Ustanovením, které bylo v projednávaném případě aplikováno, je ustanovení § 11 zákona o místních poplatcích, podle kterého nebudou-li poplatky zaplacený (odvedeny) poplatníkem nebo plátcem poplatku včas nebo ve správné výši, vyměří mu obecní úřad poplatek platebním výměrem. Dle odst. 3 uvedeného ustanovení včas nezaplacené (neodvedené) poplatky nebo jejich nezaplacenou (neodvedenou) část může obecní úřad zvýšit až na trojnásobek.

pokračování

[20] Navýšení 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.

[21] Užití volného uvážení neznamená 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.

[22] Tak tomu však v projednávané věci zjevně nebylo. Odůvodnění správce poplatku spočívající v jediné větě (cit. v odstavci 8 tohoto rozsudku) je zcela nedostatečné a navíc neodpovídá zjištěnému skutkovému stavu. Stěžovatelka již v ohlášení uvedla důvody, pro které má za to, že není poplatníkem ve smyslu uvedené obecně závazné vyhlášky, a svůj právní názor v ohlášení odůvodnila. Správce poplatku na tyto důvody žádným způsobem nereagoval. V odvolání (zejména body II. až IV.) stěžovatelka namítala nezákonnost provedeného navýšení a uváděla celou řadu konkrétních námitek, dle kterých ji nemělo být navýšení poplatku uloženo, jakož i námitky zpochybňující správnost tvrzení správce poplatku. Odvolací námitky se obsahově shodují s námitkami kasačními.

[23] Odvolací námitky žalovaný žádným způsobem nevypořádal, když pouze zrekapituloval zákonnou úpravu. Dále konstatoval, že stěžovatelka o poplatkové povinnosti věděla, výše sankčního navýšení je na správním uvážení správce poplatku a byla v platebním výměru odůvodněna. Odůvodnění správce poplatku proto nepovažuje za nepřezkoumatelné.

[24] Tímto postupem žalovaný porušil § 114 a § 116 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). Odvolací orgán je povinen zabývat se všemi důvody, které odvolatel v odvolání namítal, a se svými závěry ke všem odvolacím důvodům se musí vypořádat v odůvodnění rozhodnutí (srov. § 114 daňového řádu). Pokud některý z odvolacích důvodů opomene přezkoumat, je rozhodnutí o odvolání v této části nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů. Odvolacími důvody je vymezen minimální rozsah přezkumu napadeného rozhodnutí. Podle § 116 odst. 2 daňového řádu musí být v odůvodnění rozhodnutí o odvolání vypořádány všechny důvody, v nichž odvolatel spatřuje nesprávnosti nebo nezákonnosti napadeného rozhodnutí.

[25] Nevypořádání byť jedné z odvolacích námitek vede ke zrušení rozhodnutí správního orgánu pro nedostatek důvodů. V projednávané věci byl postup správce poplatku i žalovaného zcela neadekvátní, když si musely být vědomy toho, že příslušná zákonná úprava způsobovala a stále způsobuje značné výkladové a aplikační obtíže.

[26] Právní úprava zavedená zákonem č. 183/2010 Sb. 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. Tyto pochybnosti částečně

odstranil Nejvyšší správní soud, který dospěl k závěru, že aby bylo možno považovat technické zařízení za tzv. jiné technické herní zařízení ve smyslu zákona o loteriích, musí takové zařízení do určité míry naplnit vlastnosti výherního hracího přístroje. S účinností od 14. 10. 2011 ukončila výkladové problémy novela zákona o loteriích, provedená zákonem č. 300/2011 Sb., která novelizovala nejen zmiňovaný zákon, ale i zákon o místních poplatcích. Nově byl zpřesněn předmět místního poplatku dle §10a tak, že mu podléhal nejen každý povolený výherní hrací přístroj [§ 2 písm. e) zákona o loteriích], ale i každý koncový interaktivní videoloterijní terminál [§ 2 písm. l) zákona o loteriích] a každé herní místo lokálního herního systému [§ 2 písm. n) zákona o loteriích]. Do té doby tedy panovala terminologická nekonzistence mezi zákonem o místních poplatcích a zákonem o loteriích, neboť pojem jiné technické herní zařízení nebyl zákonem o loteriích používán. Zákonem č. 458/2011 Sb., o změně zákonů souvisejících se zřízením jednoho inkasního místa a dalších změnách daňových a pojistných zákonů, kterým byl novelizován jak zákon o místních poplatcích, tak (částečně) zákon o loteriích, byl § 10a zákona o místních poplatcích k 31. 12. 2011 zcela derogován. Pochybnosti o ústavnosti zákona o místních poplatcích vyvolané způsobem, kterým byl tento zákon přijat, ukončil Ústavní soud nálezem ze dne 9. 1. 2013, sp. zn. PL. ÚS 6/12.

[27] Nemalé výkladové problémy způsobuje také otázka vyměřování posuzovaného poplatku a s tím spojená možnost případné obrany v případě nesouhlasu poplatníka s poplatkovou povinností. Otázka, zda se stěžovatelka mohla a měla v případě nesouhlasu s poplatkovou povinností bránit jiným způsobem, než pozdní úhradou poplatku, je otázkou, která je doposud správními soudy posuzována rozdílně. Tato otázka je předmětem rozhodování rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu. Stěžovatelka se dle svého tvrzení přidržela výkladu zastávaného správní praxí a ve snaze získat rozhodnutí, proti kterému by se mohla následně bránit, uhradila poplatek opožděně.

[28] Výše uvedené okolnosti správní orgány při odůvodnění provedeného navýšení zcela pominuly, v rozhodnutí žalovaného pak jakákoliv přezkoumatelná úvaha o stěžovatelkou rozporované výši navýšení chybí. Jednou ze základních povinností správce poplatku je šetřit práva a právem chráněné zájmy poplatníků (§ 5 daňového řádu). Mezi tyto chráněné zájmy patří též ochrana vlastnictví a ochrana důvěry jednotlivce v právo (součást principu právního státu), tedy ústavně chráněné hodnoty. Stejně tak tato práva musí brát v úvahu i soudy, neboť dle čl. 4 Ústavy jsou základní práva a svobody pod ochranou soudní moci. V demokratickém právním státě nemůže být zájem na vybrání co možná nejvyššího poplatku samoúčelný, ale musí v konečném důsledku respektovat základní ústavní příkazy. Ve věci stěžovatelky tedy bylo na místě, aby správce poplatku zohlednil konkrétní skutkové a právní okolnosti jejího příběhu a tyto úvahy promítl do odůvodnění navýšení poplatku, případně od tohoto navýšení upustil.

[29] Rozhodnutí žalovaného je v části, v níž se zabývalo námitkami stěžovatelky týkajícími se navýšení včas nezaplaceného místního poplatku, nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů. Žalovaný odvolací námitky stěžovatelky, kterými rozporovala provedené navýšení, zcela pominul. Tím se dopustil porušení § 114 a § 116 daňového řádu, které vymezují rozsah přezkumu odvolacího orgánu a povinnost vypořádat se se všemi odvolacími námitkami.

pokračování

[30] Krajský soud takový postup aproboval, ačkoliv měl napadené rozhodnutí zrušit a věc vrátit žalovanému k dalšímu řízení. Nejvyšší správní soud podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil kasační stížností napadený rozsudek. S ohledem na to, že v posuzovaném případě byly již v řízení před krajským soudem důvody pro to, aby bylo rozhodnutí žalovaného zrušeno, nevrátil věc krajskému soudu k dalšímu řízení, neboť by při respektování názoru vysloveném Nejvyšším správním soudem v tomto rozhodnutí a vzhledem k charakteru vytýkaných pochybení nemohl vady napadeného rozhodnutí žalovaného nikterak zhojit. Nejvyšší správní soud proto současně se zrušením rozhodnutí krajského soudu rozhodl postupem podle § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. a zrušil i rozhodnutí žalovaného a věc mu vrátil k dalšímu řízení [§ 109 odst. 4 ve spojení s § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s., za přiměřeného použití § 78 odst. 4 s. ř. s.]. Právním názorem, který vyslovil soud ve zrušujícím rozsudku, je správní orgán vázán (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).

[31] V případě, že Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek krajského soudu a současně zrušil i rozhodnutí správního orgánu dle § 110 odst. 2 s. ř. s., je povinen rozhodnout kromě nákladů řízení o kasační stížnosti i o nákladech řízení, které předcházelo zrušenému rozhodnutí krajského soudu (§ 110 odst. 3, věta druhá, s. ř. s.). Náklady řízení o žalobě a náklady řízení o kasační stížnosti tvoří v tomto případě jeden celek a Nejvyšší správní soud rozhodne o jejich náhradě jediným výrokem vycházejícím z § 60 s. ř. s. (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 11. 2008, č. j. 1 As 61/2008 - 98).

[32] Žalovaný ve věci úspěch neměl, náhrada nákladů řízení mu proto nenáleží. Stěžovatelka měla ve věci plný úspěch, proto jí zdejší soud dle § 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s., přiznal náhradu nákladů řízení proti žalovanému. Tyto náklady řízení jsou tvořeny částkou 8 000 Kč za soudní poplatky (jeden soudní poplatek ve výši 3 000 Kč za řízení před krajským soudem a soudní poplatek za kasační stížnost ve výši 5 000 Kč). Tuto částku je povinen žalovaný uhradit stěžovateli k jejím rukám ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

P o u č e n í: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 3. dubna 2014

JUDr. Barbara Pořízková
předsedkyně senátu