



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Věry Šimůnkové a soudců Mgr. Ing. Petra Šuránka a Mgr. Jana Čížka ve věci

žalobce: **Ing. J. Ž.**
bytem X

zastoupen advokátem Mgr. Petrem Živnůstkou
sídlem Masarykovo náměstí 225, 256 01 Benešov

proti

žalovanému: **Krajský úřad Středočeského kraje**
sídlem Zborovská 81/11, 150 21 Praha 5

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 9. 2019, č. j. 117434/2019/KUSK,

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 9. 2019, č. j. 117434/2019/KUSK, a rozhodnutí Obecního úřadu Rabyně ze dne 23. 5. 2018, č. j. OÚ/178.4-268/2018, se zrušují.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci na náhradu nákladů řízení částku 11 228 Kč ve lhůtě do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce žalobce Mgr. Petra Živnůtky.

Odůvodnění:

1. Žalobce se žalobou podle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), odeslanou dne 5. 11. 2019, domáhá zrušení v záhlaví označeného rozhodnutí žalovaného (dále jen „napadené

Shodu s prvopisem potvrzuje: Z. V.

rozhodnutí“), jímž bylo zamítnuto odvolání žalobce a bylo potvrzeno rozhodnutí Obecního úřadu Rabyň (dále jen „obecní úřad“) ze dne 23. 5. 2018, č. j. OÚ/178.4-268/2018 (dále jen „prvostupňové rozhodnutí“). Prvostupňovým rozhodnutím byla žalobci podle § 247 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném do 30. 6. 2017 (viz čl. XI bod 1 zákona č. 170/2017 Sb.; dále jen „daňový řád“) uložena pořádková pokuta ve výši 5 000 Kč. Uložení pořádkové pokuty bylo odůvodněno tím, že žalobce nevyhověl výzvě obecního úřadu ze dne 6. 12. 2017 a ani k datu vydání prvostupňového rozhodnutí nepředložil originál knihy ubytovaných v penzionu a u pracovních pobytů nedoložil název firmy, jména ubytovaných osob, jejich počet a čísla občanských průkazů (dále jen „OP“).

2. Žalobce uvádí, že rozhodnutí žalovaného je nezákonné, neboť nebyly splněny zákonné podmínky pro uložení pokuty. Není zřejmé, z jakého titulu byla žalobci pořádková pokuta uložena. Žalovaný přebírá odůvodnění obecního úřadu, a tudíž pochybil ve stejných bodech. Žalobce originál knihy ubytovaných předložil, načež se obecní úřad snažil domoci splnění povinnosti, kterou zákon žalobci neukládá, a tudíž se nepřipustně snažil uložit žalobci více povinností, než ukládá zákon. Žalobce není povinen dokládat název firmy a jména všech osob ubytovaných a čísla OP u pracovních pobytů. Žalobce nesouhlasí s tím, že poplatek je za poplatníka odváděn ubytovatelem, a proto musí být právě ubytovatel schopen prokázat důvod osvobození od místního poplatku, který mu uvedl ubytovaný poplatník. Takovou důkazní povinnost žalobci žádný právní předpis neukládá a naopak ji § 3 odst. 1 zákona č. 565/1990 Sb., o místních poplatcích, ve znění účinném do 30. 6. 2017 (dále jen „zákon o místních poplatcích“) ukládá ubytovaným jakožto poplatníkům daně, na něž se žalovaný má v případě pochyb obrátit. Žalovaný navíc podle žalobce nerozlišuje mezi údaji vyžadovanými u osob s pobytem za účelem rekreace (pro účely výběru lázeňského či rekreačního poplatku dle § 3 odst. 4 zákona o místních poplatcích) a u osob ubytovaných za účelem pracovního pobytu, u kterých tyto informace žalobce evidovat ani nemůže, neboť k tomu s odkazem na stanovisko Úřadu pro ochranu osobních údajů (dále jen „ÚOOÚ“) č. 7/2012 není ze zákona zmocněn. Legitimní důvod, pro který by mohl obecní úřad požadovat doplnění těchto údajů u pracovních pobytů a opětovné předložení knihy ubytovaných osob, kterou žalobce předložil již na začátku kontroly v originálu, neexistuje i proto, že obecní úřad na základě originálu ubytovací knihy byl schopen dodatečně vyměřit rekreační poplatek. V důsledku nesplnění nadbytečných povinností ukládaných obecním úřadem, které porušují povinnost veřejné správy co nejméně zatěžovat adresáty veřejné správy, nemohl žalobce ani závažným způsobem ztěžovat nebo mařit výběr daní.
3. Žalovaný po rekapitulaci průběhu řízení uvedl, že žalobce v podané žalobě uvádí totožné námítky jako v rámci odvolacího řízení, se kterými se vypořádal na druhé až čtvrté straně napadeného rozhodnutí. Ani žalobce podle žalovaného nerozporuje, že v reakci na výzvu ze dne 6. 12. 2017 nepředložil knihu ubytovaných v originále, stejně jako to, že předložená kniha nesplňovala zákonem předepsané náležitosti. Žalobce i přes opakované výzvy neodstranil vytýkané vady. Žalobce jako plátcе poplatků byl podle žalovaného povinen uvedené údaje o ubytovaných osobách za účelem pracovního pobytu evidovat, důkazní břemeno ohledně účelu pobytu tak leželo na něm. Vedle lázeňského a rekreačního poplatku byl vybírán i poplatek z ubytovací kapacity, od něž žalobce nesporně nebyl osvobozen, a proto nebylo možné aplikovat stanovisko ÚOOÚ a žalobce byl povinen dané informace evidovat. Žalovaný proto navrhl žalobu zamítnout.
4. Ve věci soud rozhodl bez nařízení jednání, neboť účastníci na výzvu podle § 51 odst. 1 s. ř. s. ve lhůtě dvou týdnů nesdělili, že trvají na konání jednání. Jednání nebylo třeba nařizovat

ani za účelem dokazování, jelikož soud nepokládal za potřebné provádět důkazy nad rámec toho, co plyne ze správního spisu, žádné další důkazní návrhy uplatněny nebyly a s veřejně dostupným stanoviskem ÚOOÚ, jež není založeno ve správním spise, jsou obě strany sporu zjevně seznámeny a argumentují jím.

5. Ze správního spisu soud zjistil, že žalobci bylo dne 17. 3. 2017 doručeno oznámení o zahájení poplatkové kontroly místních poplatků za lázeňský nebo rekreační pobyt a z ubytovací kapacity za roky 2014 až 2016 spojené s výzvou k dostavení se na adresu obecního úřadu, přičemž bylo požadováno předložení živnostenského oprávnění a knihy ubytovaných za roky 2014 až 2016. Za obecní úřad po celou dobu jednal starosta obce. Žalobce byl současně poučen o možnosti uložení pořádkové pokuty podle daňového řádu v případě neposkytnutí součinnosti a nevyhovění výzvě. Z kopie ubytovací knihy založené ve správním spisu s rukou psaným nadpisem „Češi + cizinci“ soud zjistil, že údaje (jméno, příjmení, údaj o trvalém pobytu, OP, datum „příchodu“ a „odchodu“ i účel pobytu jsou uvedeny vždy jen pro jednu osobu za celou skupinu, což je doplněno v poznámce údajem o počtu osob ve skupině s rozlišením na počet dospělých a počet dětí a údajem o počtu lůžkokodnů (zkratka LD, jde o počet nocí násobených počtem ubytovaných osob ve skupině) a o celkové výši místního poplatku za lázeňský nebo rekreační pobyt (zkratka RP); částka místního poplatku z ubytovací kapacity vůbec není vyčíslena. U některých záznamů ani nelze provést nezávislé ověření výpočtu, neboť počet ubytovaných osob uvádí rozpětím (4-6 osob), aniž by bylo patrné, jaká byla délka pobytu jednotlivých členů skupiny o proměnlivém počtu, u jiných záznamů jsou v jednom zápisu uvedeny několikeré záznamy o datu „příchodu“ a „odchodu“, někdy dost nepřehledně, zejména u pobytů vykázaných jako pracovní. Občas zápisy obsahují početní chyby, kdy uvedeným údajům neodpovídá vypočtený místní poplatek, popř. počet lůžkokodnů. Účel pobytu je vždy vyplněn zatržením předvyplněného údaje „rekreace“, „pracovní“ nebo „vzdělávací“, popř. ručním vyplněním jiného údaje („svatba“). Součástí správního spisu jsou též obecně závazné vyhlášky obce Rabyně č. 2/2014 o místním poplatku za lázeňský nebo rekreační pobyt a č. 3/2014 o místním poplatku z ubytovací kapacity, jimiž zastupitelstvo obce Rabyně zavedlo místní poplatek za lázeňský nebo rekreační pobyt ve výši 15 Kč i místní poplatek z ubytovací kapacity ve výši 4 Kč. V obou obecně závazných vyhláškách byla v čl. 3 odst. 5 zopakována povinnost ubytovatele vést v písemné podobě evidenční knihu způsobem odpovídajícím ustanovením § 3 odst. 4 a § 7 odst. 3 zákona o místních poplatcích.
6. Žalobce byl dále vyzván přípisem obecního úřadu ze dne 30. 8. 2017, aby se dostavil dne 13. 9. 2017 k seznámení se s výsledky kontroly a protokolem, přičemž bylo požadováno ještě předložení knihy ubytovaných cizinců za roky 2014, 2015 a 2016, opět s poučením o možnosti uložení pořádkové pokuty podle daňového řádu. Dle protokolu z poplatkové kontroly ze dne 12. 9. 2017 obecní úřad zjistil a vyčísлил rozdíly mezi částkami obsaženými v odevzdaných hlášeních o místních poplatcích za rekreační pobyty a poplatky z ubytovací kapacity za období let 2014-2016 a poplatky vypočtenými obecním úřadem na základě ubytovací knihy. Celkový rozdíl při kontrole poplatků byl zjištěn ve výši 6 039 Kč. Konstatováno bylo porušení číslování knihy ubytovaných hostů, že není dodržována číselná řada číslování knihy ubytovaných hostů, že je v knize zapsán pouze jeden host, ke kterému je přiděleno pořadové číslo, a ostatní hosté s ním ubytovaní nejsou zapsáni (např. poznámka 2 osoby, 11 osob atd.), a proto nelze zjistit, kolik přesně bylo ubytováno osob. Datum ubytování nebylo zapisováno podle data. Tím dochází k nepřehlednému a nepřesnému zachycení počtu ubytovaných osob v zařízení. Žalobci byla proto uložena nápravná opatření, aby čísloval a uváděl jmenovitě všechny ubytované hosty, uváděl

přesně, o jaký druh pobytu se jedná (rekreační/pracovní), každý list v knize ubytovaných hostů řádně očísloval a dále dodržoval obecně závazné vyhlášky obce Rabyně č. 2/2014 a 3/2014, o místních poplatcích, přičemž byl žalobce opět poučen, že v případě neplnění povinností mu může být uložena pořádková pokuta podle § 247 daňového řádu. Žalobci byla vrácena kniha ubytovaných hostů „Češi ubytovací kniha“ za období od 25. 4. 2012 do roku 2016, přičemž žalobce v příslušné kolonce ponechal obsah protokolu bez vyjádření. Připojeny jsou tabulky s výpočty za každý z kalendářních roků 2014-2016, v nichž obecní úřad při výpočtu místních poplatků zaznamenal i případy, kdy měl pochyby o datu pobytu, účelu pobytu a v jednom případě i počtu osob.

7. Dne 25. 10. 2017 žalobce udělil plnou moc zmocněnci JUDr. P. V.. Ten se dle protokolu ze dne 29. 11. 2017 sešel se starostou obce, předložil plnou moc a byly mu ofoceny originály výpočtů obecního úřadu, přičemž byl upozorněn na to, že žalobce po několik let porušuje obecně závazné vyhlášky obce. Zmocněnec předal výpočet sestavený žalobcem. Dle protokolu z další schůzky mezi zmocněncem a starostou ze dne 6. 12. 2017 proběhla detailní kontrola výpočtů obce a zmocněnec předložil kopii listů knihy ubytovaných v penzionu, na nichž bylo razítko obce Rabyně (někde i dvakrát nebo čtyřikrát). Zmocněnec byl „požádán“, aby na příští schůzce předložil originál knihy ubytovaných v penzionu a u pracovních pobytů doložil název firmy, jména ubytovaných, jejich počet a číslo OP. Poučení o pořádkové pokutě zaznamenáno není. Poté následuje výzva obecního úřadu ze dne 16. 2. 2018, již byl žalobce vyzván k úhradě nedoplatku místního poplatku za rekreační pobyt ve výši 4 515 Kč a nedoplatku místního poplatku z ubytovací kapacity ve výši 1 524 Kč (celkem 6 039 Kč, tedy shodně jako v protokolu o poplatkové kontrole), a to s odkazem na skutečnost, že žalobce ani jeho zmocněnec dosud nepředložil „žádné podklady nebo písemná vyjádření“.
8. Následně obecní úřad vydal dne 23. 5. 2018 prvostupňové rozhodnutí, jímž byla žalobci podle § 247 odst. 2 daňového řádu uložena pořádková pokuta ve výši 5 000 Kč. V odůvodnění byl zvýrazněn text, že byl dne 6. 12. 2017 obecním úřadem vyzván k předložení originálu knihy ubytovaných v penzionu a k doložení názvu firmy, jmen ubytovaných osob, jejich počtu a čísla jejich OP. V návaznosti na to pak bylo konstatováno, že žalobce tuto povinnost nesplnil, naopak se měl na obecní úřad obrátit dne 26. 3. 2018 současný zástupce žalobce, který se pokusil zpochybnit výsledky poplatkové kontroly provedené dne 12. 9. 2017, o nesplnění povinnosti uložené dne 6. 12. 2017 se však nezmínil (poznámka soudu: doklady o této komunikaci v předloženém správním spise chybí). Obecní úřad proto uzavřel, že žalobce nesplnil procesní povinnost nepeněžitě povahy předložit na výzvu požadované doklady (nepředložil originál knihy ubytovaných v penzionu a u pracovních pobytů neuvedl název firmy, jména ubytovaných, počet a číslo OP), a tím závažně ztížil správu místních poplatků, neboť bez nich není správce poplatku schopen určit výši poplatku. Dle platné a účinné obecně závazné vyhlášky obce č. 2/2014 je povinností fyzických osob prokázat jiný důvod svého pobytu, a pokud tedy žalobce v kopii knihy ubytovaných uvedl jako účel pobytu pracovní pobyt, musel mít tento krok řádně odůvodněn a nic mu nebrání, aby svůj postoj obhájil před správcem místního poplatku. K předložení knihy ubytovaných a doložení důkazů byl žalobce vyzván za účelem rozptýlení pochybností obecního úřadu. Ohledně výše pořádkové pokuty bylo přihlédnuto ke skutečnosti, že se jedná o prvé neposkytnutí součinnosti správci místních poplatků, k nutnosti ochrany veřejného zájmu na řádném výběru místních poplatků a k tomu, že porušováním právních norem se žalobce nemůže zprostit své daňové povinnosti.

Shodu s prvopisem potvrzuje: Z. V.

9. Žalobce se bránil odvoláním, ve kterém namítal, že originál knihy ubytovaných byl obecnímu úřadu již předložen při poplatkové kontrole dne 19. 4. 2017. Ohledně absence některých údajů u ubytovaných osob s pracovním účelem uvedl, že dle stanoviska ÚOOÚ č. 7/2012 v případech, kdy není placen poplatek podle zákona o místních poplatcích, postačí zpracování osobních údajů pouze osoby objednatele. Nadto, i kdyby snad k pochybení došlo, jednalo by se o důvod k uložení pokuty za porušení povinností při správě místních poplatků, nikoliv pro pořádkovou pokutu. Dále namítal, že pořádkovou pokutu je možno uložit jen při závažném maření nebo ztěžování správy daní, které nelze seznat za situace, kdy kniha ubytovaných již byla obecnímu úřadu předložena a další požadavky obecního úřadu jsou již nadbytečné a šikanózní, zejména když obecní úřad již provedl výpočet ubytovacího a rekreačního poplatku na základě předložené knihy ubytovaných a dospěl ke zjištění o údajném rozdílu v odvodu poplatků. Žalobce nakonec namítl i nepřiměřenost uložené pokuty, jelikož obecní úřad ukládá i za zásadnější porušení povinností při správě místních poplatků výrazně nižší pokuty (což ovšem žalobce nijak nekonkretizoval ani nedokládal).
10. Obecní úřad v předkládací zprávě mj. uvedl, že podmínky pro uložení pořádkové pokuty byly splněny proto, že v předložené ubytovací knize byla zjištěna řada chyb, žalobce proto byl vyzván ke zjednání nápravy a následnému opětovnému předložení originálu knihy ubytovaných a k doložení konkrétních údajů u pracovních pobytů, na což již žalobce nereagoval, čímž naplnil podmínky pro uložení pořádkové pokuty. Obecní úřad též setrval na závěru, že nepředložením opravené knihy došlo k závažnému ztížení správy daní, jelikož bez řádné identifikace pracovních pobytů je obecní úřad odkázán na pouhé tvrzení žalobce bez možnosti jeho ověření. Při výpočtu rozdílu na místních poplatcích obecní úřad vyšel pouze z nesporných údajů, zatímco u ostatních žalobce vyzval k jejich doplnění, aby mohl provést komplexní výpočet.
11. Napadeným rozhodnutím ze dne 4. 9. 2019 žalovaný odvolání žalobce zamítl a prvostupňové rozhodnutí potvrdil. K námitce směšování pořádkové pokuty a pokuty za porušení povinností při správě místních poplatků žalovaný konstatoval, že odvolací námitka jen proti odůvodnění rozhodnutí nemůže být důvodná, přičemž v odůvodnění prvostupňového rozhodnutí bylo konstatováno, že žalobce nesplnil na výzvu procesní povinnost nepeněžitě povahy. Žalovaný dále uvedl, že pořádková pokuta byla uložena za to, že žalobce nesplnil výzvu obecního úřadu předložit originál knihy ubytovaných s doplněnými údaji, zejména u pracovních pobytů nedoložil název firmy, jména ubytovaných, jejich počet a čísla OP. Žalobce byl vyzván k nápravě vadné evidence ubytovací knihy, neboť bez doplnění všech údajů o jednotlivých ubytovaných osobách s uvedeným pracovním účelem nemůže správce poplatku správně určit výši poplatků, přičemž ubytovatel je povinen prokázat důvod pro osvobození od místního poplatku, který mu uvedl poplatník. Výzva k nápravě závažného stavu byla učiněna, žalobce však bez omluvy požadované údaje nedoplnil, čímž naplnil předpoklady pro uložení pořádkové pokuty podle § 247 odst. 2 daňového řádu. Žalovaný se dále neztotožnil s odkazem na stanovisko ÚOOÚ č. 7/2012, neboť to nekoresponduje se zněním § 3 odst. 4 zákona o místních poplatcích, a nadto jej nelze považovat za závazné při správě místních poplatků. Ohledně maření výkonu správy poplatků žalovaný uvedl, že kontrolou ubytovací knihy chtěl správce poplatku zkontrolovat, zda je ohlášení v souladu se skutečností, avšak pro nesprávné vedení ubytovací knihy nebylo možné zjistit skutečný počet ubytovaných osob, které podléhají poplatku za lázeňský a rekreační pobyt. Výši pokuty žalovaný považoval za přiměřenou, neboť nedosahuje ani poloviny z odvedených poplatků, neúplné vedení

ubytovací knihy může vést k nepravdivému uvádění jiných účelů pobytu, nedoložení osvobození a k nevybírání místního poplatku a dle obecního úřadu nebyvají pokuty ukládány výrazně nižší. Napadené rozhodnutí zástupce žalobce převzal dne 9. 9. 2019.

12. Soud poté, co ověřil, že žaloba byla podána včas, že je věcně i místně příslušným soudem a že napadené rozhodnutí je rozhodnutím ve smyslu § 65 s. ř. s., přezkoumal napadené rozhodnutí v žalobou vymezeném rozsahu. Dospěl přitom k závěru, že žaloba je důvodná.
13. Podle § 3 odst. 1 zákona o místních poplatcích poplatek za lázeňský nebo rekreační pobyt platí fyzické osoby, které přechodně a za úplatu pobývají v lázeňských místech a v místech soustředěného turistického ruchu za účelem léčení nebo rekreace, pokud tyto osoby neprokáží jiný důvod svého pobytu. Dle odst. 2 poplatku za lázeňský nebo rekreační pobyt nepodléhají a) osoby nevidomé, bezmocné a osoby s těžkým zdravotním postižením, které jsou držiteli průkazu ZTP/P podle zvláštního právního předpisu a jejich průvodci a b) osoby mladší 18 let a starší 70 let nebo osoby, na které náleží přídavky na děti (výchovné), anebo vojáci v základní službě a osoby, které vykonávají civilní službu. Dle odst. 3 poplatek za lázeňský nebo rekreační pobyt ve stanovené výši vybere a obci odvede ubytovatel, kterým je fyzická nebo právnická osoba, která přechodně ubytování poskytla; tato osoba je plátcem poplatku.
14. Dle § 3 odst. 4 zákona o místních poplatcích je ubytovatel povinen vést v písemné podobě evidenční knihu, do které zapisuje dobu ubytování, účel pobytu, jméno, příjmení, adresu místa trvalého pobytu nebo místa trvalého bydliště v zahraničí a číslo občanského průkazu nebo cestovního dokladu fyzické osoby, které ubytování poskytla. Zápisy do evidenční knihy musí být vedeny přehledně a srozumitelně. Tyto zápisy musí být uspořádány postupně z časového hlediska. Evidenční knihu ubytovatel uchovává po dobu 6 let od provedení posledního zápisu. Zpracování osobních údajů v evidenční knize se řídí zvláštním právním předpisem.
15. Dle § 7 odst. 1 zákona o místních poplatcích se poplatek z ubytovací kapacity vybírá v obcích a městech v zařízeních určených k přechodnému ubytování za úplatu. Dle odst. 3 poplatek platí ubytovatel, kterým je fyzická nebo právnická osoba, která přechodně ubytování poskytla. Ubytovatel je povinen vést evidenční knihu obdobně jako u poplatku za lázeňský nebo rekreační pobyt (§ 3 odst. 4) s výjimkou údaje o účelu pobytu.
16. Dle § 11 odst. 4 zákona o místních poplatcích se penále, úroky a pokuty, upravené daňovým řádem, s výjimkou pořádkových pokut, neuplatňují.
17. Podle § 247 odst. 2 daňového řádu může správce daně uložit pořádkovou pokutu do 500 000 Kč tomu, kdo závažně ztěžuje nebo maří správu daní tím, že bez dostatečné omluvy nevyhoví ve stanovené lhůtě výzvě ke splnění procesní povinnosti nepeněžité povahy, která mu byla stanovena zákonem nebo správcem daně, nestanoví-li zákon jiný důsledek.
18. Podle § 247a odst. 1 daňového řádu může správce daně uložit pokutu do 500 000 Kč tomu, kdo a) nesplní registrační, ohlašovací nebo jinou oznamovací povinnost stanovenou daňovým zákonem nebo správcem daně, nebo b) nesplní záznamní nebo jinou evidenční povinnost stanovenou daňovým zákonem nebo správcem daně.
19. Nejprve je nutno uvést, že z obecně závazných vyhlášek obce Rabyně, jež jsou založeny i ve správním spise, vyplývá, že žalobce byl v rozhodném období povinen vybírat jak místní poplatek za lázeňský nebo rekreační pobyt, tak i místní poplatek z ubytovací kapacity. V návaznosti na to byl žalobce podle § 3 odst. 4 a § 7 odst. 3 zákona o místních poplatcích povinen také vést evidenční knihu s náležitostmi předepsanými zákonem (a zopakovanými v obecně závazných vyhláškách). Vzhledem k tomu, že žalobce na výzvu vztahující se k oběma místním poplatkům předložil jedinou ubytovací knihu, mohl oprávněně

předpokládat, že je vedena za účelem evidence obou souběžných poplatkových povinností, a proto musela obsahovat náležitosti požadované jak § 3 odst. 4, tak § 7 odst. 3 zákona o místních poplatcích. Není proto důvodná námitka, že žalovaný přehlíží rozdíly (nerozlišuje) mezi oběma druhy místních poplatků, jelikož žalobce byl povinen odvádět oba a za tím účelem též vést odpovídající evidenci. Přitom z ustanovení § 7 zákona o místních poplatcích vyplývá, že místnímu poplatku z ubytovací kapacity podléhala každá ubytovaná osoba, bez ohledu na její věk, zdravotní postižení či účel pobytu. Ustanovení § 3 odst. 4 zákona o místních poplatcích, aplikovatelné na základě odkazu i pro evidenci místního poplatku z ubytovací kapacity, zároveň výslovně vyžaduje, aby v ubytovací knize byly konkrétní vypočtené údaje (doba ubytování, účel pobytu, jméno, příjmení, adresa místa trvalého pobytu nebo místa trvalého bydliště v zahraničí a číslo OP nebo cestovního dokladu) uvedeny ke (každé) fyzické osobě, které bylo ubytování poskytnuto, a to bez ohledu na to, zda její pobyt je či není od místního poplatku osvobozen.

20. Za dané situace se tak nemohou uplatnit závěry stanoviska ÚOOÚ č. 7/2012, které by se mohly týkat jen případů, kdy obec nezavedla obecně závaznou vyhláškou místní poplatek za lázeňský nebo rekreační pobyt ani místní poplatek z ubytovací kapacity; v takovýchto případech mohou být osobní údaje smluvních stran vyžadovány pouze v rozsahu nutném pro poskytnutí ubytovacích služeb a případné vymáhání s ním spojených pohledávek – tedy v případě provedení objednávky pro více osob (bez ohledu na účel pobytu) v podstatě neexistuje zákonný důvod vyžadovat osobní údaje po všech jednotlivých ubytovaných osobách a v zásadě postačuje po skončení pobytu evidovat pro vlastní potřebu jen údaje o objednateli. Je-li však některý ze zmíněných místních poplatků zaveden, § 3 odst. 4 zákona o místních poplatcích po ubytovateli vyžaduje (a tím jej k tomu i z hlediska právní úpravy ochrany osobních údajů opravňuje) zanést do ubytovací knihy předepsané údaje o každé z ubytovaných osob. I kdyby snad soud připustil, že by výklad ÚOOÚ obstál ve vztahu k místnímu poplatku za lázeňský nebo rekreační pobyt, zcela evidentně by nemohl platit pro místní poplatek z ubytovací kapacity, jenž byl žalobce také povinen odvádět.
21. Dále je třeba uvést, že povinnost odvést místní poplatek za lázeňský nebo rekreační pobyt i místní poplatek z ubytovací kapacity ve správné výši má ubytovatel jako plátce poplatku, bez ohledu na skutečnost, zda tento poplatek řádně vybral od ubytované osoby. K tomu soud odkazuje na závěry vyslovené v rozsudku Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) ze dne 10. 10. 2014, č. j. 5 Afs 104/2013-27, podle nichž *„na poplatníka lázeňského poplatku sice tento poplatek dopadá (má dopadat) ekonomicky (nese poplatkové zatížení), ale současně s tímto jeho postavením nejsou vůči správci poplatku spojena žádná veřejnoprávní práva, povinnosti ani odpovědnost pro případ, že tato osoba (v postavení příjemce služby – ubytování) příslušný poplatek nezaplatí nebo jej zaplatí v nesprávné výši. Pro takový případ vznikne jen soukromoprávní vztah mezi touto osobou (poplatníkem) a plátcem. Plátce lázeňského poplatku je totiž pod svou majetkovou odpovědností povinen lázeňský poplatek odvést vždy ve správné výši, bez ohledu na to, zda jej ve správné výši, resp. vůbec vybral. Odvést lázeňský poplatek je tedy výlučně povinností plátce a nemůže být poplatkem zaplaceným za poplatníka (srov. obdobně ve vztahu k dani z přidané hodnoty rozsudek NSS ze dne 28. 12. 2007, č. j. 1 Afs 48/2004 – 92). Otázka, zda stěžovatel odvedl (zaplatil) místní (lázeňské) poplatky z vlastních prostředků nebo vybraných od jeho hostů je tedy nerozhodná (...).“*
22. Z toho důvodu je právě ubytovatel jakožto plátce místního poplatku povinen evidovat (a případně prokázat) údaje o účelu pobytu, neboť toliko on odpovídá za správné odvedení poplatků. V případě neprokázání jiného účelu pobytu (než účelu lázeňského a rekreačního) ubytovaných osob totiž nastupuje ubytovatelova povinnost poplatek za lázeňský či

rekreační pobyt odvést. Ubytované osoby jsou podle § 3 odst. 1 zákona o místních poplatcích povinny v případě, že nárokují osvobození od místního poplatku za lázeňský nebo rekreační pobyt prokázat jiný důvod svého pobytu ubytovateli, a proto je ubytovatel zodpovědný za to, že danou otázku na základě předložených dokladů a informací správně posoudil. Na rozdíl od správce místního poplatku tak žalobce jakožto ubytovatel měl (či měl mít, pokud místní poplatek nevybral) k dispozici podklady, z nichž tvrzený účel pobytu vedoucí k osvobození od místního poplatku vyplýval, a proto právě po něm lze požadovat, aby v případě pochybností správci místního poplatku prokázal oprávněnost svého rozhodnutí místní poplatek od konkrétních ubytovaných osob nevybrat. Oproti tomu obecní úřad jakožto správce místního poplatku nemá vůči ubytovaným osobám žádná procesní práva, mohl by je nanejvýše předvolat jakožto svědky, pokud by to bylo žalobcem navrženo za účelem unesení jeho důkazního břemene.

23. S ohledem na obsah předložené ubytovací knihy je přitom zjevné, že žalobce svou evidenční povinnost porušil. V návaznosti na vytknuté nedostatky záznamů v ubytovací knize v protokolu o poplatkové kontrole obecní úřad bezpochyby z hlediska procesního unesl důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, a měl tak důvod žalobce vyzvat ve smyslu § 92 odst. 4 daňového řádu k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení místních poplatků.
24. Nedůvodná je i žalobní námitka, naznačující, že pořádková pokuta byla žalobci uložena za to, že vůbec nepředložil ubytovací knihu, resp že není patrné, z jakého titulu mu byla uložena. Z prvostupňového rozhodnutí (a napadené rozhodnutí na tom nic nezměnilo) lze dovodit, že žalobci byla pořádková pokuta uložena za nevyhovění výzvě k (opětovnému) předložení originálu evidenční knihy, který měl podle obecního úřadu již obsahovat opravu chyb ve smyslu opatření k nápravě uloženého v protokolu z poplatkové kontroly, resp. za nedoložení chybějících údajů o „firmách“ (tj. názvech právnických osob či jménech, resp. obchodních označeních podnikajících fyzických osob), skutečném počtu všech ubytovaných osob, jejich jménech a příjmeních, adresách trvalého pobytu či bydliště a číslech OP v případě pobytů deklarovaných jako pracovních, tedy údajů, které žalobce byl povinen evidovat dle § 3 odst. 4 a § 7 odst. 3 zákona o místních poplatcích (ze zákonného výčtu vybočuje pouze požadavek uvedení „firmy“).
25. Nedůvodným soud shledal i žalobní bod, podle něž v takovém případě mělo dojít k uložení pokuty za nesplnění povinnosti nepeněžitě povahy. V dané věci bylo řízení (poplatková kontrola ve smyslu § 85 daňového řádu) zahájena v roce 2017 a týkala se poplatkových povinností v letech 2014 až 2016. Podle čl. VIII bodu 2 zákona č. 170/2017 Sb., kterým se mění některé zákony v oblasti daní, se pro poplatkové povinnosti u místních poplatků, jakož i pro práva a povinnosti s nimi související, vzniklé do konce roku 2017 a za poplatkové období roku 2017 použijí § 11 odst. 4, § 14 odst. 2 a § 14a odst. 4 zákona č. 565/1990 Sb., ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona. V důsledku tohoto ustanovení bylo třeba v daném případě postupovat podle ustanovení § 11 odst. 4 zákona o místních poplatcích ve znění účinném do 30. 6. 2017, jež vylučuje v řízení o místních poplatcích uplatnění pokut upravených daňovým řádem s výjimkou pořádkových pokut. Byť tedy dle § 247 odst. 2 daňového řádu mohl správce daně uložit pořádkovou pokutu až do 500 000 Kč tomu, kdo závažně ztěžuje nebo maří správu daní tím, že bez dostatečné omluvy nevyhoví ve stanovené lhůtě výzvě ke splnění procesní povinnosti nepeněžitě povahy, která mu byla stanovena zákonem nebo správcem daně, jen nestanovil-li zákon pro takový případ jiný důsledek, a daňový řád v rozhodném znění pro takovou situaci stanovil jiný následek v § 274a odst. 1 písm. b) v

podobě uložení pokuty za nesplnění povinnosti nepeněžitě povahy, zákon o místních poplatcích ve spojení s přechodnými ustanoveními zákona č. 170/2017 Sb. znemožňoval takovou pokutu uložit v řízeních ve věcech místních poplatků vybíraných do roku 2017 (včetně). Žalobcová námitka by tak mohla být důvodná v případě místních poplatků týkajících se pobytů v roce 2018 a později, nikoliv však v nynější věci, jelikož obecní úřad neměl možnost žalobci uložit pokutu podle § 247a daňového řádu.

26. Zůstává tak spornou již jen otázka, zda opětovné nepředložení ubytovací knihy, resp. nedoplnění požadovaných individuálních údajů o pracovních pobytech představovalo případ neomluveného nevyhovění výzvy ke splnění nepeněžitě povinnosti, jež závažně ztížilo či mařilo správu místního poplatku ve smyslu § 247 odst. 2 daňového řádu.
27. K námitce žalobce, že jeho postup neznemožnil obecnímu úřadu vyčíslit a doměřit rozdíl na místním poplatku, soud nepřehlédl, že obecní úřad v předkládací zprávě podotkl, že takto žalobci dopočetl rozdíl jen u nesporných položek podle ubytovací knihy, nebyl však schopen ověřit správnost deklarovaných údajů o pracovních pobytech. Tomu ostatně odpovídají i údaje v tabulkách připojených k protokolu o kontrole, v nichž jsou u některých vstupních údajů otazníky a obecním úřadem jsou přejímány údaje o pracovních pobytech, ač je z protokolu a následné komunikace patrné, že o oprávněnosti deklarovaného pracovního účelu pobytu panují na straně obecního úřadu pochyby. Tudíž jen ze skutečnosti, že byl žalobci v protokolu o poplatkové kontrole předběžně vyčíslen nějaký rozdíl na místních poplatcích (čemuž se nelze divit, jestliže podle údajů v poznámkách vůbec nepočítal místní poplatek z ubytovací kapacity), nelze dovozovat, že by nedoložení opravené ubytovací knihy na opakovanou výzvu, resp. nedoplnění chybějících údajů nemohlo závažně ztížit vyměření místního poplatku, čímž je třeba rozumět nikoliv jakékoliv vyměření, nýbrž vyměření správně zjištěné poplatkové povinnosti. Jestliže přitom ubytovací kniha, tak jak byla vedena, neposkytovala důvěryhodný a úplný podklad pro vyměření poplatkové povinnosti, vyměření místního poplatku bylo závažně ztíženo, jelikož nestačilo prosté ověření vstupních údajů v přehledné, celistvé a úplné evidenci, ale bylo nutno výši poplatkové povinnosti stanovit náhradním způsobem. Byť daňový řád i pro takové případy zná řešení, a to doměření místního poplatku po řádném důkazním řízení v situaci, kdy např. daňový subjekt neunesl důkazní břemeno ke skutkovým okolnostem zakládajícím osvobození konkrétních pobytů od místního poplatku (prostá aplikace § 92 daňového řádu na výsledky provedeního dokazování), popř. též doměření daně podle pomůcek (§ 98 daňového řádu), jestliže nelze výši místních poplatků stanovit dokazováním vůbec (např. se ukáže, že ubytovací kniha nezachycuje větší, co do počtu však neznámý počet ubytovaných osob, popř. ubytovací kniha zcela chybí apod.), ustanovení § 247 odst. 2 daňového řádu nevyžaduje jako předpoklad pořádkové pokuty to, že nesplnění povinnosti přímo znemožnilo správu, resp. vyměření či doměření místního poplatku.
28. Žalobci lze dát pravdu ovšem v tom, že za závažné maření správy místních poplatků nelze považovat skutečnost, že chybějící údaje již zpětně do ubytovací knihy nedoplnil, resp. že ubytovací knihu znovu nepředložil, aby mohlo být ověřeno splnění opatření k nápravě uložených v protokolu o poplatkové kontrole. Jednak není patrné, na základě jakého zákonného zmocnění v daňovém řádu vůbec obecní úřad takové povinnosti žalobci ukládal, a jednak skutečnosti potřebné pro správné stanovení daně lze prokázat i jinou formou, typicky právě sdělením nezbytných údajů v samostatném podání a odkazem na důkazní prostředky, prostřednictvím kterých lze pravdivost uváděných skutečností důkazně ověřit. Ostatně oprava údajů v ubytovací knize by v případě žalobce znamenala

nutnost vypsát ubytovací knihu zcela znova, jelikož jinak nebylo možné údaje o každé ubytované osobě v ubytovací knize zaznamenat jednotlivě a v souvislé časové posloupnosti. Údaje rozhodné pro výpočet místních poplatků tak obecní úřad mohl získat od žalobce jinou formou, než opakovaným předložením ubytovací knihy a její opětovné nepředložení v reakci na výzvu ze dne 6. 12. 2017 nemohlo závažně ztížit či mařit správu místního poplatku ve smyslu § 247 odst. 2 daňového řádu, obzvláště disponoval-li obecní úřad již její kopií, kterou si pořídil.

29. Pořádkovou pokutu by bylo možno uložit za prvotní předložení neúplné, resp. vadně vyplněné ubytovací knihy, popř. za její opětovné nepředložení za účelem kontroly navazujících zápisů za rok 2017. Zde soud odkazuje na závěry Krajského soudu v Plzni vyslovené v rozsudku ze dne 28. 11. 2014, č. j. 30 Af 38/2013-38, s nimiž lze v zásadě souhlasit. V uvedeném rozsudku ovšem bylo předmětem soudního přezkumu rozhodnutí o uložení pořádkové pokuty za nesplnění výzvy k řádnému a úplnému vedení evidenční knihy ubytovaných, resp. nepředložení ubytovací knihy, aby mohlo být ověřeno splnění této výzvy v období po předchozí kontrole. V případě žalobce ale z prvostupňového rozhodnutí neplyne, že by pořádková pokuta byla uložena z tohoto důvodu, naopak z odůvodnění rozhodnutí i předkládací zprávy lze vyčíst, že cílem nebyla kontrola toho, zda žalobce v zápisech časově navazujících na výzvu k nápravě začal u nových pobytů zapisovat zákonem vyžadované údaje do ubytovací knihy řádně, nýbrž vynucení si sdělení chybějících údajů za předchozí období, popř. zpětné opravy původně zapsaných údajů.
30. Pořádkovou pokutu by obecně vzato bylo možné uložit též z důvodu, že žalobce individuální údaje o pracovních pobytech, jež nebylo možné ověřit v původně předložené ubytovací knize, nedoplnil samostatným podáním ani v reakci na výzvu obecního úřadu ze dne 6. 12. 2017, a jednalo by se o údaje, bez jejichž znalosti bylo podstatně ztěžováno doměření poplatkové povinnosti. Takovým údajem by z údajů vypočtených v protokolu ze dne 6. 12. 2017 mohl být počet ubytovaných, který sice z původně předložené ubytovací knihy vyplýval, vyskytovaly se však ojedinělé případy, kdy počet osob nebyl jasný (byl uveden rozpětím hodnot). Přesto však v tomto konkrétním případě pořádkovou pokutu nebylo možné žalobci uložit.
31. Je tomu proto, že žalobce nebyl jednoznačně vyzván k předložení takového údaje v jasné stanovené lhůtě, resp. údaj o tom ve správním spise chybí. Správní spis obsahuje pouze protokol ze dne 6. 12. 2017 (nikoliv výzvu), jenž hovoří o tom, že byl zmocněnec žalobce „požádán“ o doložení mj. počtu ubytovaných na příští schůzce. Byť je protokol podepsán zmocněncem žalobce, formulace v něm postrádá ultimativní formu a z pohledu adresáta takovou formulaci nelze s dostatečnou mírou jistoty považovat za příkaz ke konkrétnímu jednání. Tomu napovídá i fakt, že na rozdíl od předchozích písemností adresovaných žalobci v průběhu řízení zmíněný protokol ani neobsahuje poučení o možnosti uložení pořádkové pokuty za neposkytnutí vyžádaných údajů, z něž by eventuálně bylo možno kontextuálně dovodit, že ve skutečnosti šlo o požadavek direktivní, jenž musí být splněn a neponechává žalobci prostor pro odlišný postup. Nadto i lhůta pro předložení byla navázána zcela neurčitě na příští schůzku, jejíž termín byl ponechán na domluvě se žalobcem. Z obsahu správního spisu, jak byl předložen, přitom vyplývá, že žádná další schůzka již neproběhla. Stanovená lhůta tak ani v den vydání prvostupňového rozhodnutí patrně neuplynula. Za dané situace, kdy obecní úřad v řízení postupoval značně neformálně, nemohl žalobci pořádkovou pokutu za jím uváděná pochybení uložit, neboť nelze uzavřít, že by zde vůbec existovala výzva, kterou žalobce bez omluvy nesplnil.

32. Uložení pořádkové pokuty za nesplnění povinnosti nepeněžitě povahy ze strany obecního úřadu je proto nezákonné, třebaže si lze představit, že z jiných důvodů by žalobci takovou pořádkovou pokutu bylo možné uložit. Soud však musí respektovat skutek, za nějž prvostupňovým rozhodnutím ve spojení s napadeným rozhodnutím pořádková pokuta byla reálně uložena a nemůže žádným způsobem předmět řízení posouvat. Ostatně lze podotknout, že i k postupu obecního úřadu, který v praxi neaplikoval procesní pravidla daňového řádu týkající se řízení o doměření daně, by bylo možné mít značné výhrady.
33. S ohledem na shora uvedené soud uzavírá, že napadené rozhodnutí (potvrzující prvostupňové rozhodnutí) je nezákonné, a proto jej podle § 78 odst. 1 s. ř. s. zrušil. Shodné důvody zjištěné nezákonnosti odůvodňují i zrušení prvostupňového rozhodnutí ve smyslu ust. § 78 odst. 3 s. ř. s. Byť obecně vzato takový postup soudu ve vztahu k rozhodnutím vydaným v daňovém řízení není možný, jak vysvětlil rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 24. 11. 2009, č. j. 1 Aps 2/2008-76, publikovaném pod č. 1997/2010 Sb. NSS, v tomto případě se jedná o výjimku, kdy není důvod, aby žalovaný ve věci znovu rozhodoval. Jednalo se naopak o případ, v němž by přicházel v úvahu postup podle § 116 odst. 1 písm. b) daňového řádu, tj. prvostupňové rozhodnutí zrušit a řízení zastavit, kdyby zde ovšem nějaké samostatné řízení bylo. O pořádkové pokutě se však samostatné řízení nevede, neboť představuje jen dílčí procesní rozhodnutí vydávané uvnitř jiného řízení (zde řízení o doměření místních poplatků). Žalovaný tak měl bez dalšího prvostupňové rozhodnutí zrušit. S ohledem na uvedené soud nepostupoval podle § 78 odst. 4 s. ř. s. a nerozhodoval již o vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení, jelikož již není dán žádný prostor pro takový další procesní postup, jelikož s ohledem na plynutí času by ani nebylo možné skutek, za nějž je pořádková pokuta ukládána, změnit. Žalovaný je však vázán právním názorem správního soudu o nezákonnosti prvostupňového rozhodnutí (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).
34. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalovaný nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci nebyl úspěšný. Úspěšnému žalobci soud přiznal náhradu nákladů řízení v celkové výši 11 228 Kč. Tato částka sestává ze zaplaceného soudního poplatku za podanou žalobu ve výši 3 000 Kč a z nákladů na zastoupení advokátem, jež jsou tvořeny odměnou advokáta za dva úkony právní služby po 3 100 Kč [převzetí a příprava zastoupení a sepsání žaloby podle § 7, § 9 odst. 4 písm. d) a § 11 odst. 1 písm. a) a d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „advokátní tarif“) a dvěma paušálními částkami náhrady hotových výdajů po 300 Kč podle § 13 odst. 4 advokátního tarifu, vše zvýšeno o částku 1 428 Kč odpovídající náhradě za 21 % DPH z předchozích částek (vyjma soudního poplatku).

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat **kasační stížnost** ve lhůtě **dvou týdnů** ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, 657 40 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 nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Shodu s prvopisem potvrzuje: Z. V.

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 Praze 9. srpna 2021

JUDr. Věra Šimůnková, v. r.
předsedkyně senátu