



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Marie Žiškové a soudců JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Filipa Dienstbiera v právní věci žalobce: **SLOT Group, a. s.**, se sídlem Jáchymovská 142, Karlovy Vary, zastoupen Mgr. Alešem Smetankou, advokátem se sídlem Jungmannova 745/24, Praha 1, proti žalovanému: **Krajský úřad Moravskoslezského kraje**, se sídlem 28. října 117, Ostrava, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 7. 2014, č. j. MSK 11907/2014, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 19. 11. 2015, č. j. 22 Af 98/2014 – 33,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žalovaný **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III.** Žalobci **s e** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **n e p ř i z n á v á .**

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Magistrát města Frýdku-Místku (dále jen „správce poplatku“) vydal dne 27. 11. 2013 platební výměr, kterým žalobci vyměřil místní poplatek za provozovaný výherní hrací přístroj nebo jiné technické herní zařízení povolené Ministerstvem financí za období od 1. 7. 2011 do 31. 12. 2011 ve výši 130.000 Kč. Celková poplatková povinnost za uvedené období sice činila 230.000 Kč, nicméně žalobce k datu vydání platebního výměru již uhradil část místního poplatku ve výši 100.000 Kč. V souladu s § 11 odst. 3 zákona č. 565/1990 Sb., o místních poplatcích, zvýšil správce poplatku nezaplacený poplatek o dvojnásobek, tedy o 260.000 Kč, z důvodu, že poplatek nebyl zaplacen včas (prodlení trvalo více než 19 měsíců) a ve správné výši. Celkově tak stanovil poplatkovou povinnost žalobce na 390.000 Kč.

[2] K odvolání žalobce žalovaný v záhlaví specifikovaným rozhodnutím platební výměr změnil tak, že včas nezaplacený místní poplatek zvýšil pouze o jednonásobek, tedy o 130.000 Kč. Celková výše nedoplatku tak dle rozhodnutí žalovaného činila 260.000 Kč.

[3] Proti rozhodnutí žalovaného se žalobce bránil u krajského soudu, který jeho žalobě vyhověl a napadené rozhodnutí zrušil z důvodu jeho nepřezkoumatelnosti. Nepřezkoumatelnost rozhodnutí žalovaného shledal hned ze dvou důvodů. Za prvé, stěžovatel nevypořádal námitku uplatněnou žalobcem v odvolání, že vyhláška není podle jeho názoru aplikovatelná na jeho případ, neboť pouze 7 z celkem 23 zařízení bylo povoleno za její účinnosti. Za druhé, žalovaný se sice zabýval důvody, které uvedl správce poplatku k sankčnímu navýšení a částečně je korigoval ve prospěch žalobce (snížil sankční navýšení z dvojnásobku na jednonásobek), avšak nijak nevyhodnotil žalobcovu rozsáhlou argumentaci týkající se vlivu odlišného právního názoru ohledně předmětu poplatku na sankční navýšení a s tím související právní nejistotu a vývoj judikatury. Soud připomněl, že k rozhodování správních orgánů při sankčním navýšení místních poplatků se opakovaně vyjadřoval Nejvyšší správní soud, konkrétně citoval rozsudek ze dne 22. 5. 2014, čj. 9 Afs/2013 – 75, jehož závěry jsou plně aplikovatelné i na tuto věc. Krajský soud tak uzavřel, že rozhodnutí žalovaného je v části týkající se sankčního navýšení poplatku odůvodněno nedostatečně, neboť nebyly vyhodnoceny veškeré odvolací námitky.

II. Argumentace kasační stížnosti a vyjádření žalobce

[4] Proti rozsudku krajského soudu podal žalovaný (stěžovatel) kasační stížnost z důvodu jeho nezákonnosti ve smyslu § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), a nepřezkoumatelnosti dle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a vrátil věc krajskému soudu k dalšímu řízení.

[5] K prvnímu důvodu údajné nepřezkoumatelnosti jeho rozhodnutí uvádí, že námitku ohledně působnosti vyhlášky vypořádal. Ve svém rozhodnutí totiž zjevně vycházel z rozhodnutí správce poplatku, na které odkazoval. Rozhodnutí správního orgánu prvního stupně přitom argumentaci k této námitce výslovně obsahovalo. Krajský soud toto nereflektoval. Rozhodnutí správního orgánu prvního a druhého stupně přitom tvoří z hlediska soudního přezkumu jeden celek.

[6] Ohledně druhého údajného důvodu nepřezkoumatelnosti krajský soud dle názoru stěžovatele zcela pominul skutečnosti uvedené jak v odvolání (resp. také v žalobě), tak v napadeném rozhodnutí. V souvislosti se sankčním zvýšením místního poplatku žalobce v odvolání namítl, že uloženou poplatkovou povinnost splnil, pouze v jiné výši; částečné plnění bylo zapříčiněno jiným výkladem právních předpisů ze strany žalobce, než zastává správce poplatku. Samotná námitka tedy spočívala v nezohlednění úhrady předmětného místního poplatku. Žalobce dále v odvolání uvedl, že ztrojnásobením poplatkové povinnosti byl postaven na roveň subjektům, které poplatkovou povinnost nesplnily vůbec, resp. které by jí nesplnily svévolně bez jakýchkoliv právně relevantních důvodů, a že k takovému navýšení by mělo být přistupováno pouze v těch nejzávažnějších případech. S touto námitkou se stěžovatel vypořádal zejména na str. 8 svého rozhodnutí, kde uvedl podmínky, které by dle jeho názoru měly v souladu se zásadou přiměřenosti vést k maximálnímu navýšení poplatku na trojnásobek. K tomuto navýšení by mělo docházet v případech, kdy poplatník vůbec neplní svou poplatkovou povinnost a/nebo kdy nekomunikuje se správcem poplatku. Stěžovatel v napadeném rozhodnutí uznal jako důvodnou námitku žalobce týkající se částečného plnění jeho poplatkové povinnosti a dospěl tedy k závěru, že nedošlo k naplnění druhé podmínky pro navýšení na trojnásobek.

Krajský soud se však zabýval pouze tou částí odůvodnění rozhodnutí, která následovala ihned za tímto zdůvodněním, tj. částí, jež hodnotila naplnění výše uvedené první podmínky. Tím, že soud část odůvodnění týkající se částečného plnění poplatkové povinnosti žalobce zcela pominul, zatížil svůj rozsudek vadou, která má zásadní vliv na jeho zákonnost a správnost.

[7] Pokud jde o výslednou míru navýšení místního poplatku, stěžovatel v napadeném rozhodnutí uvedl, že s ohledem na zaplacení poplatku pouze z části nelze sankční navýšení zrušit. S ohledem na nezaplacení místního poplatku jak včas, tak ve správné výši, snížil toto navýšení na jednonásobek. Stěžovatel se tedy zabýval mírou navýšení místního poplatku na základě jasných a přezkoumatelných kritérií. Postupoval tak v souladu s rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 2. 2010, čj. 4 Ads 123/2009 – 99, dle něhož je řádné odůvodnění ukládané sankce základním předpokladem pro přezkoumatelnost úvahy, kterou byl správní orgán při svém rozhodování veden. Skutečnost, že stěžovatel použil označení námitky na str. 8 svého rozhodnutí bez toho, aby k ní výslovně uvedl všechny argumenty použité v odvolání, nemůže znamenat nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí, pokud se stěžovatel k těmto argumentům vyjádřil. Stěžovatel rovněž odkázal na judikaturu, která všechny spory týkající se existence a výše poplatkové povinnosti před vydáním platebního výměru vyjasnila, tudíž se v době vydání platebního výměru již nemohlo jednat o relevantní odlišný právní názor, který by odůvodňoval neplacení předmětného místního poplatku.

[8] Krajský soud tak zatížil svůj rozsudek nepřezkoumatelností, neboť svévolně rezignoval na hodnocení žalobních námitek ve vztahu k rozhodnutí správce poplatku a stěžovatele, a to ve světle podaného odvolání. Soud se měl dle stěžovatele zabývat kritérii, která stěžovatel pro přezkoumání výše poplatku použil, a posoudit tak výslednou míru navýšení místního poplatku stanovenou stěžovatelem.

[9] Žalobce se ve stanovené lhůtě ke kasační stížnosti nevyjádřil.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[10] Nejvyšší správní soud při posuzování kasační stížnosti hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení. Dospěl k závěru, že kasační stížnost má požadované náležitosti, byla podána včas a osobou oprávněnou, a je tedy projednatelná.

[11] Kasační stížnost není důvodná.

[12] Jádro první části kasační argumentace spočívá v otázce, zda je nutné považovat rozhodnutí odvolacího správního orgánu za nepřezkoumatelné, pokud výslovně nevypořádá argumentaci obsaženou v odvolání, avšak k těmto argumentům v odvolání se vyjádřilo již přezkoumávané rozhodnutí správního orgánu prvního stupně. Stěžovatel tvrdí, že rozhodnutí správního orgánu prvního a druhého stupně tvoří jeden celek, a proto při hodnocení přezkoumatelnosti rozhodnutí odvolacího správního orgánu je třeba přihlížet i k argumentaci obsažené v rozhodnutí správního orgánu prvního stupně.

[13] Námitka není důvodná. Stěžovatel dezinterpretuje doktrínu o posuzování správních rozhodnutí prvního a druhé stupně jako celku. Tato doktrína má za důsledek to, že odvolací správní orgán může ve svém rozhodnutí korigovat právní úvahy orgánu prvního stupně, aniž by porušil zásadu dvojinstančnosti. To však neznamená, že by odvolací správní orgán mohl nevypořádat námitky, kterými se zabývalo již rozhodnutí správního orgánu prvního stupně. Je to totiž procesní role odvolacího orgánu se k námitkám uplatněným v odvolání explicitně

vyjádřit. Dle konstantní judikatury nevypořádá-li se správní orgán v rozhodnutí o opravném prostředku se všemi námitkami, které v něm byly uplatněny, způsobí tím nepřezkoumatelnost svého rozhodnutí spočívající v nedostatku jeho důvodů (srov. např. rozsudky ze dne 23. 7. 2008, č. j. 3 As 51/2007 – 84, či ze dne 7. 9. 2011, č. j. 6 Ads 99/2011 – 43). Implicitní vypořádání námitek za pomoci mlčky ztotožnění s přezkoumávaným rozhodnutím orgánu prvního stupně nelze považovat za dostatečné. Taková konstrukce by v důsledku popírala úlohu odvolacích orgánů a prakticky by vylučovala nepřezkoumatelnost jejich rozhodnutí v případech, kdy odvolací námitky polemizují se závěry správního orgánu prvního stupně. Opomenutí takových námitek je přitom učebnicovým příkladem nepřezkoumatelnosti.

[14] Jádrem druhé části kasační argumentace spočívá v polemice se závěrem krajského soudu, že stěžovatel dostatečně neodůvodnil sankční zvýšení místního poplatku dle § 11 odst. 3 zákona o místních poplatcích a zatížil tak své rozhodnutí nepřezkoumatelností. Pro rozhodnutí této věci je proto klíčové posoudit, zda stěžovatel v napadeném rozhodnutí dostatečně popsal všechny relevantní úvahy vedoucí ho ke zvýšení poplatku a vypořádal se se všemi souvisejícími odvolacími námitkami.

[15] Ze spisového materiálu vyplývá, že správce poplatku zaslal žalobci výzvu ze dne 10. 7. 2013 k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, konkrétně, aby sdělil všechna jiná technická herní zařízení povolená Ministerstvem financí podle jiného právního předpisu (dále jen „jiná technická herní zařízení“) v období od 1. 7. 2011 do 31. 12. 2011. Žalobce zaslal správci poplatku (přípisem ze dne 19. 7. 2013) přehled koncových videoloterních terminálů spadajících pod centrální loterní systémy s interaktivními terminály. Správce poplatku následně vydal výše specifikovaný platební výměr ze dne 28. 11. 2013, ve kterém uvedl, že ačkoliv byl žalobci znám názor správce poplatku, že se poplatek vyměřuje za všechna povolená jiná technická herní zařízení (včetně jednotlivých koncových terminálů) a nikoliv pouze za provozovaná, doposud svou poplatkovou povinnost nesplnil. Z důvodu prodlení s placením poplatku delšího než 19 měsíců tak navýšil poplatek v maximálním možném rozsahu, tedy o dvojnásobek.

[16] V napadeném rozhodnutí o odvolání stěžovatel taktéž upozornil, že žalobce byl písemně informován o povinnosti platit poplatek za povolená jiná technická herní zařízení. Žalobce přitom správci poplatku sám zaslal přehled svých koncových zařízení, a zřejmě tedy věděl o počtu zařízení, která podléhají poplatku. Přesto svou zákonnou povinnost nesplnil, což je dostatečným důvodem pro navýšení poplatku. Žalovaný vysvětlil, proč se domnívá, že nebylo adekvátní zvýšit poplatek o dvojnásobek, jak to učinil správce poplatku. V dané věci totiž bylo podstatné, že žalobce plnil poplatek částečně a nebyl tedy zcela nečinný. Prodlení s placením nelze přičítat pouze k jeho tíži, ale také k tíži správce poplatku, který měl vydat platební výměr dříve, čímž mohl zabránit takto výraznému prodlení. Současně s ohledem na to, že došlo k zaplacení poplatku pouze z části, nelze toto navýšení ani zrušit. Pokud tedy poplatek nebyl zaplacen jak včas, tak ve správné výši, jeví se jako odpovídající navýšení nezaplaceného poplatku na dvojnásobek.

[17] Toto odůvodnění sankčního zvýšení místního poplatku však Nejvyšší správní soud nepovažuje s ohledem na svou rozhodovací praxi, kterou uvádí níže, za dostatečné.

[18] Podle § 11 odst. 3 zákona o místních poplatcích může správce poplatku včas nezaplacené nebo neodvedené poplatky nebo část těchto poplatků zvýšit až na trojnásobek; toto zvýšení je příslušenstvím poplatku.

[19] Navýšení poplatku podle uvedeného ustanovení představuje rozhodnutí založené na správní úvaze, neboť je zde dána možnost správního orgánu rozhodnout o zvýšení, bez dalších zákonem stanovených konkrétních omezení. Nicméně i takové rozhodnutí musí být postaveno na racionálních důvodech, pro které správce poplatku k uložení navýšení přistoupil. Je věcí správního orgánu, jaká kritéria pro své rozhodnutí zvolí, podstatné je, aby byla racionální, transparentní a z rozhodnutí jednoznačně seznatelná. Jen tak mohou být úvahy správního orgánu případně předmětem soudního přezkumu z hlediska překročení mezí libovůle. Přestože zákon o místních poplatcích neobsahuje žádná kritéria, která by byl správní orgán 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 (viz rozsudky ze dne 3. 4. 2014, č. j. 9 Afs 60/2013 – 126, či ze dne 14. 8. 2014, č. j. 1 Afs 43/2013 – 53).

[20] V rozsudku ze dne 3. 12. 2015, č. j. 10 Afs 168/2015 – 45, Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že ačkoli zákon nestanoví žádná bližší kritéria, kterými by se správce poplatku měl při sankčním zvýšení řídit, neznamená to, že jakékoli zvýšení lze odůvodnit jen tím, že poplatník byl v prodlení s úhradou, a protože spolupracoval, nepostihlo jej zvýšení na trojnásobek, ale „jen“ na dvojnásobek. Naopak nestanoví-li zákon či obecně závazná vyhláška vydaná k jeho provedení žádná kritéria, musí správce poplatku o to důkladněji posuzovat všechny podstatné skutkové okolnosti, kterými se vyznačuje konkrétní věc, a o to pečlivěji popsat v odůvodnění všechny úvahy, které ho vedly k tomu či onomu hodnocení různých aspektů věci. Neprovede-li toto posouzení správce daně v prvním stupni, přechází povinnost na odvolací orgán, který – ať už hodlá odvolání zamítnout, nebo napadené rozhodnutí změnit – musí reagovat na odvolací námitky a ze svého hodnocení vyvodit právní závěry.

[21] V posuzovaném případě stěžovatel napadený platební výměr změnil a snížil sankční zvýšení místního poplatku z dvojnásobku na jednonásobek. Do určité míry sice reagoval na odvolací námitky (zejména dal žalobci za pravdu, že správce poplatku měl zohlednit částečnou úhradu poplatku), ne ovšem vyčerpávajícím způsobem. Svůj závěr odůvodnil tím, že žalobce si musel být správné výše své poplatkové povinnosti vědom, avšak jako polehčující okolnost zohlednil, že žalobce nebyl nečinný a část poplatku zaplatil, přičemž prodlení s placením bylo také pochybením správce daně. Nicméně nezaplacení poplatku ve správné výši a včas dle jeho názoru odpovídá sankčnímu zvýšení poplatku o jednonásobek. Uvedené je však třeba dle Nejvyššího správního soudu považovat pouze za nezbytný základ úvah stěžovatele, na které pak musí navázat další posouzení specifických okolností a konkrétních argumentů žalobce. Lze přitom připustit, že pouhá základní úvaha (kratší, nebo delší prodlení; poplatník ochotný, nebo naopak zatvrzelý) by postačila tam, kde poplatník neplatí a mlčí, případně neplatí a nevyjadřuje se příliš kvalifikovaným způsobem (viz rozsudek č. j. 10 Afs 168/2015 – 45).

[22] V projednávané věci je však nezbytné přihlídnout k tomu, že žalobce vyjádřil svou dobrou vůli a uhradil poplatek ve výši, kterou považoval za správnou s tím, že upozornil na související dle jeho názoru spornou právní otázku, kterou je ve svém jednání omezován. Tyto námitky uvedl ve svém odvolání a následně v žalobě. V době vydání platebního výměru navíc existovala rozporná judikatura v otázce, zda se žalobce mohl a měl v případě nesouhlasu s poplatkovou povinností bránit jiným způsobem, než pozdní úhradou poplatku. Tato otázka již byla v době rozhodování stěžovatele vyřešena usnesením rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 6. 2014, č. j. 2 Afs 68/2012 – 34 (zde bylo judikováno: „*Správce místního poplatku má povinnost vydat platební výměr podle § 46 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků, resp. dle § 139 či 147 odst. 1 daňového řádu, a řádně jej doručit, pokud nejpozději v poslední den lhůty, ve které byl poplatník povinen splnit oblašovací povinnost (§ 14 odst. 2 zákona č. 565/1990 Sb., o místních poplatcích), sdělil poplatník kvalifikovaným způsobem své pochybnosti a současně o vydání platebního výměru požádal,*

přestože místní poplatek ve stanovené lhůtě včas a ve správné výši uhradil.) Žalobci tak nelze vytýkat, že se z důvodu možné ztráty dalších procesních možností obrany zdráhal uhradit poplatek v požadované výši bez vydaného platebního výměru. Postoj žalobce tak nelze považovat za odmítnutí spolupráce se správcem poplatku (ostatně i stěžovatel mu při snížení sankčního zvýšení poplatku přičetl k dobru, že s ním spolupracoval). Procesní strategie žalobce ani nemusela pro správce poplatku znamenat žádné administrativní komplikace, pokud by platební výměr vydal bezprostředně po vzniku poplatkové povinnosti, resp. po částečné úhradě poplatku žalobcem. Tím také správce poplatku mohl zabránit prodlení, jež bylo uznáno jako hlavní důvod pro zvýšení poplatku.

[23] Vzhledem k výše uvedenému dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že se stěžovatel dostatečně nevypořádal s konkrétními okolnostmi případu (zejména s nejasnou možností obrany při nesouhlasu s poplatkovou povinností) avšak ani dostatečně nepřihlédl k obecnějšímu účelu zvýšení místního poplatku dle § 11 odst. 3 zákona o místních poplatcích. Ustanovení má zjevně sankční povahu: právě proto, že se v agendě místních poplatků neuplatňují penále, úroky a pokuty podle daňového řádu (§ 11 odst. 4 zákona o místních poplatcích), se tu dává správcí poplatku možnost zvýšit finanční zatížení těch poplatníků, kteří řádně neplní svou poplatkovou povinnost (ať už proto, že platit nechťejí vůbec, nebo proto, že jsou liknaví). Stěžovatel však dával najevo, že svou povinnost již splnil a na tomto závěru setrval v celém správním řízení i řízení před soudem.

[24] Kasační soud tedy shrnuje, že před případným zvýšením poplatku dle § 11 odst. 3 zákona o místních poplatcích bylo povinností stěžovatele se vypořádat se všemi konkrétními okolnostmi, které způsobily, že žalobce neuhradil poplatek v patřičné výši ve lhůtě k tomu určené. Stěžovatel vystavěl své odůvodnění zejména na argumentu, že žalobce o správné výši své poplatkové povinnosti věděl, a přesto zaplatil poplatek pouze z části a byl tak v prodlení. Tyto argumenty však v posuzovaném kontextu nelze považovat za dostatečné.

[25] Krajský soud tedy dospěl ke správnému závěru, že napadené rozhodnutí stěžovatele je z uvedeného důvodu nepřezkoumatelné. Důvodem nepřezkoumatelnosti ovšem není to, že stěžovatel nezopakoval ve svém rozhodnutí odvolací argumentaci žalobce (jak se stěžovatel domnívá ve své kasační stížnosti), nýbrž to, že se s ní nedostatečně vypořádal.

[26] Naopak Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského soudu nepřezkoumatelným neshledal. Rozsudek je srozumitelný a je z něj zřejmé, že dle krajského soudu stěžovatel opomněl ve svém rozhodnutí vypořádat část argumentace žalobce obsaženou v odvolání a rovněž opomněl do odůvodnění sankčního zvýšení poplatku zahrnout úvahy o relevanci žalobcových pochyb o správném výkladu právní úpravy a nejednotné rozhodovací praxe týkající se jeho možné obrany. Krajský soud tedy správně uzavřel, že odůvodnění výsledné míry navýšení poplatku – ačkoliv nebylo prosto vysvětlení základních relevantních kritérií – bylo ve světle dosavadní rozhodovací soudní praxe nedostatečné.

IV. Závěr a náklady řízení o kasační stížnosti

[27] Nejvyšší správní soud tedy neshledal námitky stěžovatele důvodnými. Jelikož v řízení nevyšly najevo ani žádné vady, k nimž musí kasační soud přihlížet z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s.).

[28] O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť ve věci neměl úspěch. Žalobci žádné náklady nevznikly, a proto mu soud náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznal.

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

V Brně dne 29. března 2016

JUDr. Marie Žišková
předsedkyně senátu