



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jakuba Camrdy a soudců JUDr. Lenky Matyášové a Mgr. Ondřeje Mrákoty v právní věci žalobce: **multigate, a. s.**, se sídlem Riegrova 6, Olomouc, zastoupený JUDr. Tomášem Vymazalem, advokátem se sídlem Wellnerova 1322/3C, Olomouc, proti žalovanému: **Magistrát města Brna**, se sídlem Malinovského náměstí 3, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 6. 11. 2013, č. j. 31 Af 57/2012 - 56,

t a k t o :

- I. Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 6. 11. 2013, č. j. 31 Af 57/2012 - 56, **se ruší.**
- II. Rozhodnutí Magistrátu města Brna ze dne 11. 4. 2012, č. j. MMB/0126924/2012, **se ruší a věc se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 17 922 Kč do šedesáti (60) dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám JUDr. Tomáše Vymazala, advokáta.

O d ů v o d n ě n í :

Rozhodnutím ze dne 11. 4. 2012, č. j. MMB/0126924/2012, žalovaný změnil platební výměr č. VHP/46/11 Úřadu městské části města Brna Brno – Líšeň (dále též

„správce poplatku“) ze dne 14. 12. 2011, č. j. MCLISEN12361/2011/2500/Mikš. Tímto platebním výměrem správce poplatku vyměřil právnímu předchůdci žalobce (dále jen „žalobce“) dle § 11 zákona č. 565/1990 Sb., o místních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o místních poplatcích“) a obecně závazné vyhlášky statutárního města Brna č. 17/1998, o místním poplatku za provozovaný výherní hrací přístroj (dále jen „vyhláška č. 17/1998“) místní poplatek ve výši 746 766 Kč za 28 kusů výherních hracích přístrojů provozovaných v období od 1. 1. 2009 do 30. 6. 2010. Žalovaný výrok rozhodnutí správce poplatku změnil tak, že slova „ve znění pozdějších předpisů“ nahradil slovy „ve znění platném do 15. 6. 2010“.

Proti tomuto rozhodnutí žalovaného podal žalobce žalobu u Krajského soudu v Brně, který ji rozsudkem ze dne 6. 11. 2013, č. j. 31 Af 57/2012 - 56, zamítl.

Krajský soud se nejprve zabýval námitkou zpětného zpoplatnění a porušení ochrany nabytých práv. V tomto směru odkázal na § 148 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“), jakožto právního předpisu aplikovatelného i na správu místních poplatků, a na příslušná ustanovení vyhlášky č. 17/1998; dle těchto ustanovení bylo možné vyměřit místní poplatek zpětně za podmínky zachování tříleté prekluzivní lhůty. S ohledem na konkrétní okolnosti věci krajský soud konstatoval, že poplatek byl žalobci vyměřen před uplynutím prekluzivní lhůty pro vyměření poplatku.

V dané souvislosti krajský soud připomněl nálezy Ústavního soudu ze dne 14. 6. 2011, sp. zn. Pl. ÚS 29/10, v němž Ústavní soud vyložil ústavně konformním způsobem pojem výherní hrací přístroj (dále též „VHP“); správce poplatku tak měl právo zpětně rozhodovat o dosud nevyměřených poplatcích, přičemž zpětná aplikace názoru vysloveného Ústavním soudem proběhla v rámci zákonných mantinelů a jako retrospektivní aplikace názoru vysloveného v citovaném nálezu. Nejednalo se tak o žalobcem tvrzenou interpretační derogaci s retroaktivními účinky.

Krajský soud se dále zabýval otázkou, zda místnímu poplatku za provozovaný výherní hrací přístroj ve smyslu zákona o místních poplatcích a vyhlášky č. 17/1998 podléhaly interaktivní videoloterní terminály (dále též „VLT“) jakožto koncové jednotky centrálního loterního systému (dále též „CLS“) i před novelou zákona o místních poplatcích provedenou zákonem č. 183/2010 Sb., a bylo je tak možné subsumovat pod pojem VHP. Krajský soud k věci uvedl, že dle § 10a odst. 1 zákona o místních poplatcích, ve znění účinném do 15. 6. 2010, *„poplatku za provozovaný výherní hrací přístroj podléhá každý povolený hrací přístroj“*. Konkretizaci ustanovení zákona o místních poplatcích přinesla v územní působnosti správce poplatku a ve zpoplatňovaném období vyhláška č. 17/1998, která upravila podrobnosti vybírání předmětného poplatku, zejména stanovila konkrétní sazbu poplatku, ohlašovací povinnost ke vzniku a zániku poplatkové povinnosti, splatnost, úlevy a případné osvobození od poplatků. Krajský soud považoval za nutné zohlednit skutečnost, že v době zavedení poplatku za výherní hrací přístroj do právního řádu zařízení v podobě VLT na trhu loterních zařízení ještě neexistovala a zákonodárce tak nemohl pojem „VLT“ explicitně uvést do textu zákona o místních poplatcích. Pojem „jiné technické herní zařízení“ (dále též jen „JTHZ“) byl do zákona o místních poplatcích vložen až novelizací provedenou zákonem č. 183/2010 Sb., která tak upřesnila předmět poplatkové povinnosti. Z definic výherního hracího přístroje uvedených v zákoně č. 202/1990 Sb., o loteriích a jiných podobných hrách (dále jen „zákon

pokračování

o loteriích“) a následné novelizace provedené zákonem č. 183/2010 Sb. však krajský soud nedovodil, že by se VLT staly předmětem zpoplatnění až danou novelizací, jelikož tato novela pouze zpřesnila předmět zpoplatnění a nezavedla novou kategorii zpoplatňovaných zařízení. Krajský soud tak měl za to, že VLT vždy spadaly pod pojem VHP. Vzhledem k předmětným definicím a charakteru zařízení ve formě VLT se soud ztotožnil s názorem žalovaného, že obecnost definice podle zákona o loteriích umožňovala podřadit tato zařízení pod pojem výherního hracího přístroje, a to již od okamžiku zavedení místního poplatku do právního řádu, tedy od 1. 1. 1998.

Dále krajský soud opětovně připomněl nálezy Ústavního soudu ze dne 14. 6. 2011, sp. zn. Pl. ÚS 29/10, jímž byly vymezeny pojmy JTHZ a výherní hrací přístroj a odstraněny výkladové rozdíly. Nelze přitom souhlasit s názorem žalobce, že se VLT staly předmětem zpoplatnění až od 14. 6. 2011, neboť dle krajského soudu žalovaný daný nálezy využil pouze jako podporu jím již dříve zastávaných názorů, přičemž koncepce Ústavního soudu ohledně definic VHP byla použitelná i v nynějším případě. Rovněž vyhláška č. 17/1998 vymezovala předmět poplatku v nejobecnějším slova smyslu jako výherní hrací přístroj. Její čl. 2 se přitom týkal obecné roviny zpoplatňování výherních hracích přístrojů a tam uvedený odkaz na zákon o loteriích bylo třeba interpretovat tak, že rozhodným ustanovením pro definování pojmu VHP je § 2 písm. e) zákona o loteriích, který obsahuje širší definici výherního hracího přístroje.

Dle názoru krajského soudu nebylo možné opomenout ani celkový smysl regulace loterií a jiných podobných her. Bylo třeba vzít v potaz, že zákonodárce umožnil obcím, aby mohly ovlivňovat negativní externality vznikající na jejich území, přičemž z hlediska poplatkové povinnosti je ve vztahu k zákonu o místních poplatcích nerozhodné, na jakém principu či prostřednictvím jakého mechanismu je povolená loterie či hra provozována.

Krajský soud neshledal důvodnými ani žalobní námitky uplatněné vůči obsahu rozhodnutí správce poplatku. Žalovaný se následně vypořádal se všemi odvolacími námitkami a vadu platebního výměru spočívající v nesprávném uvedení prvního předpisu zhojil. Správní orgány tedy vyměřily místní poplatek v souladu s právními předpisy, nezneužily svou pravomoc a jejich rozhodnutí nelze považovat za nicotná. Rozhodnutí žalovaného není ani nepřezkoumatelné, neboť se žalovaný, jak již bylo řečeno, se všemi odvolacími námitkami řádně vypořádal.

Žalobce (stěžovatel) napadl rozsudek krajského soudu včasnou kasační stížností, kterou opřel o důvody uvedené v § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s.

Stěžovatel v první řadě namítal, že krajský soud nesprávně posoudil zákonnou povinnost platit místní poplatek za provozovaný výherní hrací přístroj. Krajský soud se zabýval zpoplatněním JTHZ, ačkoli tento pojem zákon o místních poplatcích až do účinnosti novely v podobě zákona č. 183/2010 Sb., tedy do 16. 6. 2010, neznal a hovořil pouze o VHP. Své argumenty přitom krajský soud opřel o nálezy Ústavního soudu ze dne 14. 6. 2011, sp. zn. Pl. ÚS 29/10, který vyložil v tom smyslu, že vzhledem k tomu, že lze pojem výherní hrací přístroj v otázkách jiných než při jeho povolování, tedy mj. i při zpoplatnění, vykládat širěji, spadá pod něj i JTHZ. Stěžovatel upozorňuje na to, že tento názor odmítl Krajský soud v Brně v jiném svém rozhodnutí, konkrétně v rozsudku ze dne 20. 1. 2014, č. j. 29 Af 2/2012 – 64; krajský soud zde uvedl, že takový výklad je zkratkovitý

a účelový a s ohledem na zásahu *in dubio mitius* bylo třeba pro účely výběru místního poplatku aplikovat užší definici výherního hracího přístroje. V souvislosti s tím bylo třeba vzít v potaz i zásadu legitimního očekávání, přičemž stěžovatel uzavírá, že zpětné zpoplatnění JTHZ, jakožto výherního hracího přístroje, za období před účinností zákona č. 183/2010 Sb., je nepřípustné.

Stěžovatel také uvedl, že podle § 18 odst. 1 zákona o loteriích je vydáváno povolení k provozování výherních hracích přístrojů. Z tohoto ustanovení také vycházel zákonodárce, když novelou zákona o místních poplatcích zavedl místní poplatek za provozovaný výherní hrací přístroj a stanovil, že poplatku za provozovaný výherní hrací přístroj podléhá každý povolený hrací přístroj, nikoli tedy hrací přístroj, prostřednictvím kterého jsou provozovány sázkové hry, tj. loterie a jiné podobné hry, jejichž provozování je povoleno Ministerstvem financí či jiným orgánem. Stěžovatel je tak toho názoru, že zákon o místních poplatcích i ve znění účinném do 15. 6. 2010 vyžadoval, aby byl povolen výherní hrací přístroj (jeho provozování), nikoli, aby bylo povoleno provozování loterie nebo jiné podobné hry, jak je specifikována v § 2 písm. e) zákona o loteriích. V případě VLT je však právě v souladu s § 50 odst. 3 zákona o loteriích povolováno provozování loterie nebo jiné podobné hry, což brání zpoplatnění VLT jakožto výherního hracího přístroje.

Dle stěžovatele se krajský soud také nijak nevypořádal s žalobními důvody, v jejichž rámci stěžovatel poukazoval na nutnost aplikace zásady *in dubio pro libertate* v případě, že jsou možné odlišné výklady právní normy daňového práva. Právě u JTHZ a podmínek zpoplatnění takového zařízení dle § 10a zákona o místních poplatcích, ve znění účinném do 15. 6. 2010, jsou možné a rozumné různé interpretace. Zde stěžovatel upozornil na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 8. 2006, č. j. 2 Afs 178/2005 – 64, www.nssoud.cz, který se zabýval konfliktem dvou možných výkladů právní normy daňového práva. Z citovaného rozsudku vyplývá, že v případě konfliktu dvou výkladů, z nichž oba jsou možné, rozumné a přesvědčivé, je třeba dát přednost tomu z nich, který je ve prospěch soukromé osoby. Dle rozsudku rozšířeného senátu zdejšího soudu ze dne 16. 10. 2008, č. j. 7 Afs 54/2006 – 155, publikovaného pod č. 1778/2009 Sb. NSS, je věcí státu, aby své daňové zákony formuloval natolik jednoznačně, srozumitelně, přesně a úplně, aby minimalizoval výkladové nejasnosti. Krajským soudem uplatněný teleologický výklad právní normy tak nebyl v souladu se závěry, které vyplývají z judikatury Nejvyššího správního soudu. V daném kontextu stěžovatel upozornil i na nález Ústavního soudu ze dne 13. 9. 2007, sp. zn. I. ÚS 643/06, z něhož vyplývá, že při výkladu veřejnoprávní normy je třeba respektovat princip *in dubio pro libertate*.

Stěžovatel tak uzavřel, že krajský soud nesprávně posoudil, že stěžovatelem provozované zařízení je předmětem místního poplatku dle § 10a zákona o místních poplatcích a rovněž se nevypořádal se všemi žalobními body.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti odkázal na svá vyjádření obsažená ve spise krajského soudu. Nad rámec toho žalovaný uvedl pouze to, že nesouhlasí se závěry obsaženými v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 2. 2014, č. j. 5 Afs 80/2013 – 32, www.nssoud.cz, kterým byl zrušen rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 26. 6. 2013, č. j. 31 Af 9/2012 – 29, jímž byla zamítnuta žaloba proti

pokračování

rozhodnutí žalovaného v obdobné věci. Nejvyšší správní soud se totiž dle žalovaného v daném rozsudku nezabýval stěžejní otázkou, o kterou jak žalobce, tak krajský soud opřeli svůj závěr o přípustnosti zpoplatnění koncových terminálů centrálních loterních systémů za období do 15. 6. 2010, tj. definici výherního hracího přístroje vyplývající z nálezu Ústavního soudu ze dne 14. 6. 2011, sp. zn. Pl. ÚS 29/10.

Nejvyšší správní soud nejprve přezkoumal formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost je podána včas, neboť byla podána ve lhůtě dvou týdnů od doručení napadeného rozsudku (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), je podána osobou oprávněnou, neboť stěžovatel byl účastníkem řízení, z něhož napadený rozsudek vzešel (§ 102 s. ř. s.), a je zastoupen advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.).

Nejvyšší správní soud dále přistoupil k posouzení kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů, přičemž zkoumal, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

Stěžovatel v napadeném rozsudku postrádá závěr krajského soudu ohledně žalobní námitky poukazující na nezbytnost mírnějšího postupu ve prospěch poplatníka v případě pochybností o obsahu právní normy a z ní vyplývajících povinností. Stěžovatel se tak dovolával aplikace právní zásady *in dubio mitius* (respektive *in dubio pro libertate*). K tomu Nejvyšší správní soud uvádí, že aplikace této zásady předpokládá existenci vícero (nejméně dvou) obhajitelných výkladů konkrétního ustanovení právního předpisu. Vzhledem k tomu, že krajský soud nepovažoval ustanovení § 10a zákona o místních poplatcích, v relevantním znění, (a ustanovení související) za nejednoznačné a umožňující dvojí výklad, a považoval za jednoznačné, že ve sledovaném období stěžovatelem provozované VLT byly předmětem místního poplatku, nenašla uvedená zásada v odůvodnění napadeného rozsudku žádný odraz. Absence jakýchkoli pochyb o neexistenci dvojího výkladu vyplývá z podstatné části odůvodnění rozsudku krajského soudu, například z odstavce [36], v němž krajský soud uvádí, že VLT „*vždy spadaly pod pojem výherního hracího přístroje. Vzhledem k předmětným definicím a charakteru zařízení ve formě interaktivního videoloterního terminálu se soud ztotožnil s názorem žalovaného, že obecnost definice podle zákona o loteriích umožňuje zařadit tato zařízení pod pojem výherního hracího přístroje a to již od okamžiku zavedení místního poplatku do právního řádu, tedy od 1. 1. 1998*“. Obdobná absence pochybností vyplývá i z jiných částí odůvodnění rozsudku krajského soudu, zejména z těch, v nichž se krajský soud zabývá nálezem Ústavního soudu ze dne 14. 6. 2011, sp. zn. Pl. ÚS 29/10, a z něho vyplývající retrospektivní aplikace příslušných právních předpisů. Krajský soud se tedy ztotožnil s výkladem zákona tak, jak ho podal žalovaný ve svém rozhodnutí. Se stěžovatelem lze souhlasit v tom, že se krajský soud s danou námitkou mohl vypořádat explicitně, nicméně přestože tak neučinil, je z jeho rozhodnutí plně seznatelné, proč v posuzovaném případě zásadu *in dubio mitius* neaplikoval. K otázce, zda k porušení stěžovatelem namítané zásady skutečně došlo, bude pojednáno dále.

Nejvyšší správní soud neshledal nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. ani ve vztahu k dalším námitkám uvedeným v žalobě, byť v některých případech by opět bylo vhodnější jejich jednoznačnější vypořádání. To je případ námitky v části II. odst. 9 žaloby týkající se změny názoru

správních orgánů na otázku vyměřování poplatků či námitky v části II. odst. 33 žaloby týkající se změny správní praxe; obdobné platí i ohledně argumentace předestřené v replice k vyjádření žalovaného ze dne 9. 8. 2012, v níž stěžovatel rozvinul své žalobní námitky týkající se zákona č. 183/2010 Sb. a otázky právní jistoty a legitimního očekávání. I tyto námitky však byly krajským soudem nepřímou vypořádány s odkazem na retrospektivní účinky nálezu Ústavního soudu ze dne 14. 6. 2011, sp. zn. Pl. ÚS 29/10. Zbývajících námitek vyplývajících z poměrně rozsáhlé žaloby se kromě již uvedeného krajský soud dotkl také např. v odstavci [41] svého rozsudku, v němž podal teleologický výklad zákona o místních poplatcích.

Stěžovatel v rámci hlavní argumentace kasační stížnosti, naplňující důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., nesouhlasí zejména se způsobem interpretace a aplikace § 10a odst. 1 zákona o místních poplatcích, v rozhodném znění. Stěžovatel především namítá, že zákon o místních poplatcích do novelizace provedené zákonem č. 183/2010 Sb. poplatkovou povinnost za JTHZ nestanovil.

Nejvyšší správní soud považuje za vhodné alespoň stručně rekapitulovat vývoj dotčené právní úpravy, neboť závěry vyplývající z posouzení této otázky jsou zásadní i pro kasační námitky vznesené stěžovatelem.

Pro posouzení věci je rozhodné, že zákon o místních poplatcích, ve znění účinném do 15. 6. 2010, upravoval v § 1 oprávnění obcí vybírat místní poplatek toliko za provozovaný VHP. V § 10a zákon o místních poplatcích v období od 1. 1. 1998 do 15. 6. 2010 stanovil: „(1) *Poplatku za provozovaný výherní hrací přístroj podléhá každý povolený hrací přístroj. Obec není povinna poskytnout osvobození od tohoto poplatku.* (2) *Poplatek za výherní hrací přístroj platí jeho provozovatel.* (3) *Sazba poplatku za každý výherní hrací přístroj na tři měsíce činí od 1000 Kč do 5000 Kč.*“

Pojem JTHZ vnesl do zákona o místních poplatcích zákon č. 183/2010 Sb., kterým se mění zákon č. 115/2001 Sb., o podpoře sportu, ve znění pozdějších předpisů, zákon č. 290/2002 Sb., o přechodu některých dalších věcí, práv a závazků České republiky na kraje a obce, občanská sdružení působící v oblasti tělovýchovy a sportu a o souvisejících změnách a o změně zákona č. 157/2000 Sb., o přechodu některých věcí, práv a závazků z majetku České republiky, ve znění zákona č. 10/2001 Sb., a zákona č. 20/1966 Sb., o péči o zdraví lidu, ve znění pozdějších předpisů, ve znění pozdějších předpisů, a zákon č. 565/1990 Sb., o místních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů. Ustanovení § 1 a § 10a zákona o místních poplatcích, ve znění po uvedené novele, rozšiřovala předmět místního poplatku za provozovaný výherní hrací přístroj. S účinností od 16. 6. 2010 „*[p]oplatku za provozovaný výherní hrací přístroj podléhá každý povolený hrací přístroj nebo jiné technické herní zařízení povolené Ministerstvem financí*“. Ústavní konformitu přijetí této novely zákona o místních poplatcích posuzoval též Ústavní soud (viz náleze ze dne 9. 1. 2013, sp. zn. Pl. ÚS 6/12). Právní úprava zavedená zákonem č. 183/2010 Sb. však v praxi narazila na pochybnosti ohledně definice pojmu JTHZ, a tím pádem vyvolala také polemiku o oprávnění obecních úřadů, jakožto správců poplatku, vybírat předmětný místní poplatek za VLT, neboť panovala terminologická nekonzistence mezi zákonem o místních poplatcích a zákonem o loteriích, který pojem *jiné technické herní zařízení* nepoužíval. Tyto pochybnosti do určité míry odstranila novela provedená zákonem č. 300/2011 Sb.,

pokračování

která s účinností od 14. 10. 2011 zpřesnila předmět místního poplatku dle § 1 písm. g) a § 10a zákona o místních poplatcích tak, že mu podléhal nejen každý povolený *výherní hrací přístroj* [§ 2 písm. e) zákona o loteriích], ale i každý *koncový interaktivní videoloterní terminál* [§ 2 písm. l) zákona o loteriích] a každé herní místo lokálního herního systému [§ 2 písm. n) zákona o loteriích]. Ovšem novela uvedených korespondujících ustanovení zákona o loteriích nabyla účinnosti až dne 1. 1. 2012, kdy však zároveň vstoupila v účinnost příslušná ustanovení zákona č. 458/2011 Sb., o změně zákonů souvisejících se zřízením jednoho inkasního místa a dalších změnách daňových a pojistných zákonů, kterými byly dosavadní § 1 písm. g) a § 10a zákona o místních poplatcích zcela derogovány.

Termín „*jiné technické herní zařízení*“ tedy v zákoně o místních poplatcích před novelizací provedenou zákonem č. 183/2010 Sb. ani v zákoně o loteriích, v rozhodném znění, nebyl nijak definován. V projednávané věci měl tedy správce poplatku oprávnění vybírat poplatek za provozovaný výherní hrací přístroj, přičemž dle § 10a zákona o místních poplatcích tomuto poplatku podléhal „*každý povolený hrací přístroj*“. Pro doplnění již uvedeného je nutno rovněž zmínit, že zákon o loteriích před novelou provedenou zákonem č. 300/2011 Sb. obsahoval v § 17 odst. 1 pouze definici VHP (tím se rozumělo „*kompaktní, funkčně nedělitelné a programově řízené technické zařízení s ovládáním určeným pouze pro jednoho hráče. U výherního hracího přístroje s programovým vybavením umožňujícím současnou hru na více hracích místech více hráčům je každé takové hrací místo rovněž považováno za samostatný výherní hrací přístroj*“), přestože se v rámci technologického vývoje objevila nová generace herních zařízení, CLS s koncovými VLT. Nicméně, přestože zákon o loteriích před 1. 1. 2012 pojem CLS, resp. VLT výslovně neupravoval, na základě zmocňovacího ustanovení § 50 odst. 3 umožňoval jejich provoz na základě povolení Ministerstva financí.

Nejvyšší správní soud považuje za vhodné předeslat, že se např. ve svých rozsudcích ze dne 31. 5. 2013, č. j. 2 Afs 37/2013 – 26, ze dne 13. 6. 2013, č. j. 2 Afs 27/2013 – 34 a č. j. 2 Afs 28/2013 – 34, ze dne 14. 6. 2013, č. j. 2 Afs 26/2013 – 34, a ze dne 18. 7. 2013, č. j. 1 Afs 55/2013 – 37 (všechny dostupné z www.nssoud.cz), zabýval otázkou, zda lze pod pojem JTHZ dle zákona o místních poplatcích, ve znění od 16. 6. 2010, podřadit jednotlivé koncové VLT. V uvedených rozsudcích zdejší soud dospěl mj. k závěru, že sice, aby bylo možno považovat technické zařízení za tzv. JTHZ, musí do určité míry naplnit vlastnosti výherního hracího přístroje, avšak zároveň, že na JTHZ nelze klást stejné požadavky jako na výherní hrací přístroje (např. pokud jde o požadavek kompaktnosti). V takovém případě by nebylo třeba konstruovat vedle výherních hracích přístrojů novou kategorii JTHZ. Zákonodárce dal svým postupem při projednávání zákona č. 183/2010 Sb. jasně najevo vůli postavit na roveň výherní hrací přístroje a VLT jakožto JTHZ, a to právě z hlediska poplatkové povinnosti potenciálně stanovené místní samosprávou. Byť Nejvyšší správní soud předesílá, že v uvedených rozsudcích se vyslovil k otázce předmětu místního poplatku dle § 10a zákona o místních poplatcích, ve znění účinném od 16. 6. 2010, otázka rozdílnosti VHP a JTHZ se vztahuje i k projednávané věci.

Nejvyšší správní soud se tak, stejně jako v rozsudku ze dne 13. 2. 2014, č. j. 5 Afs 80/2013 - 32, www.nssoud.cz, neztotožňuje se závěrem krajského soudu, dle kterého se VLT staly předmětem zpoplatnění již od okamžiku zavedení místního poplatku

za provozovaný VHP do právního řádu, tedy od 1. 1. 1998. Zdejší soud konstatuje, že tento názor nenachází v dikci citovaného ustanovení žádnou oporu. Nejvyšší správní soud je v této úvaze veden povahou předmětu místního poplatku před novelou provedenou zákonem č. 183/2010 Sb.; předmětem poplatku podle § 10a zákona o místních poplatcích, v rozhodném znění, byl právě VHP.

Nejvyšší správní soud má tedy za to, že poplatek je nutno vyměřit tak, aby se shodoval s předmětem poplatku, vymezeným v zákoně o místních poplatcích, tzn., že nelze uložit místní poplatek za provozovaný výherní hrací přístroj za jiné, byť výherní zařízení. Pro tento výklad svědčí také čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod (dále jen „Listina“), který stanoví, že *„daně a poplatky lze ukládat jen na základě zákona“*. Z tohoto článku Listiny je zřejmé, že ústavodárce chtěl zabránit situaci, kdy by výběr daní a poplatků závisel na libovůli správního orgánu. Zákonným podkladem pro zavedení místních poplatků je § 1 zákona o místních poplatcích, který obsahuje taxativní výčet místních poplatků, žádné jiné poplatky než v tomto zákoně uvedené nelze vybírat. Z toho plyne povinnost přijmout takový výklad § 10a zákona o místních poplatcích, ve znění účinném do 15. 6. 2010, který obce opravňoval k uložení místního poplatku za VHP, splňují-li tato zařízení zároveň definici dle § 17 odst. 1 zákona o loteriích, v rozhodném znění.

Opačný výklad, jak již bylo řečeno, by ponechával prostor pro libovůli při ukládání poplatkové povinnosti, což nelze s odkazem na čl. 11 odst. 5 Listiny ve spojení s čl. 2 odst. 3 Ústavy České republiky a jemu korespondujícím čl. 2 odst. 2 Listiny připustit (obdobně viz nálezy Ústavního soudu ze dne 18. 9. 1996, sp. zn. II. ÚS 186/95).

Ve svém vyjádření ke kasační stížnosti žalovaný vyslovil své výhrady k rozsudku zdejšího soudu ze dne 13. 2. 2014, č. j. 5 Afs 80/2013 – 32, www.nssoud.cz. Dle žalovaného se Nejvyšší správní soud v daném rozsudku nezabýval stěžejní otázkou, o kterou jak žalobce, tak krajský soud opřeli svůj závěr o přípustnosti zpoplatnění koncových terminálů centrálních loterních systémů za období do 15. 6. 2010, tj. definicí výherního hracího přístroje vyplývající z nálezu Ústavního soudu ze dne 14. 6. 2011, sp. zn. Pl. ÚS 29/10.

Přestože daná námitka směřuje proti rozhodnutí vydanému v jiném řízení, cítí se Nejvyšší správní soud povinen se jí podrobněji zabývat, neboť úzce souvisí i s nynějším předmětem řízení. V tomto smyslu je vhodné připomenout, že stěžovatel poukázal na závěry vyplývající z rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 20. 1. 2014, č. j. 29 Af 2/2012 – 64, který jeho žalobě proti rozhodnutí žalovaného v obdobné věci vyhověl. Proti tomuto rozsudku krajského soudu podal žalovaný kasační stížnost, kterou ovšem Nejvyšší správní soud zamítl rozsudkem ze dne 28. 3. 2014, č. j. 4 As 17/2014 – 20, www.nssoud.cz, v němž čtvrtý senát zdejšího soudu konstatoval:

„[14] Nyní posuzovaný případ je obdobný [jako věc sp. zn. 5 Afs 80/2013] a Nejvyšší správní soud neshledal důvod pro odchýlení se od závěrů vyslovených pátým senátem zdejšího soudu v citovaném rozsudku, naopak čtvrtý senát je těmito závěry v nyní rozhodované věci vázán (§ 17 odst. 1 s. ř. s.). Ve shodě s rozsudkem pátého senátu ze dne 13. 2. 2014 je tedy třeba konstatovat, že videoloterijní terminály nesplňovaly definici výherního hracího přístroje podle

pokračování

ustanovení § 17 odst. 1 loterijního zákona, respektive § 10a odst. 1 zákona o místních poplatcích, a proto za jejich provoz v období od 1. 10. 2008 do 31. 12. 2009 nebylo možné vyměřit poplatek podle zákona o místních poplatcích, ve znění účinném do 15. 6. 2010.

[15] *Tento závěr není v rozporu s loterijním nálezem Ústavního soudu, který stěžovatel považoval za určující skutečnost pro vyměření poplatku. Ústavní soud v loterijním nálezu řešil otázku, zdali je možné podřadit videoloterijní terminály pod pojem výherní hrací přístroj definovaný v § 2 písm. e) loterijního zákona pro účely municipální normotvorby podle ustanovení § 50 odst. 4 citovaného zákona. Ústavní soud dospěl systematickým výkladem k závěru, že širší definice výherního hracího přístroje v § 2 písm. e), pod kterou je možné podřadit i videoloterijní terminály, je použitelná pro společné části loterijního zákona a užší definice v § 17 odst. 1 je určující pro zvláštní část loterijního zákona o výherních hracích přístrojích.*

[16] *Loterijní nálezný vyjasnil věcný rozsah ustanovení § 50 odst. 4 loterijního zákona a umožnil obcím obecně závaznými vyhláškami regulovat v jedné skupině provoz výherních hracích přístrojů společně s videoloterijními terminály. Na druhou stranu ale výslovně neposkytl odpověď na otázku, jaký je vztah mezi definicí výherního hracího přístroje v § 10a zákona o místních poplatcích, ve znění účinném do 15. 6. 2010, a definicemi výherního hracího přístroje v § 2 písm. e) a v § 17 odst. 1 loterijního zákona.*

[17] *Ústavní soud ve své judikatuře pravidelně vymezuje svůj vztah k jednoduchému právu; například v nálezu ze dne 25. 1. 2005, sp. zn. III. ÚS 252/04, č. 16/2005 Sb. ÚS, Ústavní soud k výkladu jednoduchého práva uvedl, že „[...] není vrcholem soustavy obecných soudů a není v zásadě oprávněn zasahovat bez dalšího do rozhodování těchto soudů, jakož ani provádět výklad právních předpisů, jenž je zpravidla plně a především primárně v jejich výlučné pravomoci. Tato maxima je prolomena pouze tehdy, pokud by na úkor stěžovatele, a to případně i extrémní interpretací nekonformní s právním řádem jako významovým celkem, takto nesouladnou s kautelami plynoucími z hlavy páté Listiny, vykročily z mezí daných rámcem ústavně zaručených základních lidských práv [čl. 83, čl. 87 odst. 1 písm. d) Ústavy]. Ústavní soud totiž není primárně povolán k výkladu právních předpisů v oblasti veřejné správy, nýbrž ex constitutione k ochraně práv a svobod zaručených ústavním pořádkem. Pokud se týče výkladu jednoduchého práva, naproti tomu právě Nejvyšší správní soud je tím orgánem, jemuž přísluší sjednocovat judikaturu správních soudů, k čemuž slouží i mechanismus předvídaný v § 12 soudního řádu správního (resp. § 17 a násl. soudního řádu správního). Při výkonu této pravomoci je přirozené i tento orgán veřejné moci povinen interpretovat jednotlivá ustanovení jednoduchého práva v první řadě vždy z pohledu účelu a smyslu ochrany ústavně garantovaných základních práv a svobod [...]. Vyjádřeno jinými slovy, není tak nikterak vyvázán z imperativu plynoucího z čl. 4 Ústavy, když ochrana ústavnosti v demokratickém právním státě není a nemůže být pouze úkolem Ústavního soudu, nýbrž musí být úkolem celé justice. V možnostech ústavního soudnictví je v této souvislosti klást akcenty na nejdůležitější otázky, případně korigovat nejextrémnější excesy“.*

[18] *Je především posláním Nejvyššího správního soudu zajišťovat jasný a jednotný výklad norem správního práva, a to ústavně konformním způsobem. Závěr loterijního nálezu, který neodpovídá na otázku zpoplatnění videoloterijních terminálů místním poplatkem, proto*

nemohou správní orgány vykládat extenzivním způsobem a tento výklad retrospektivně aplikovat. (...)

[21] *Vázanost zákonem je klíčovým principem fungování státní správy, jak vyjádřil Ústavní soud například v nálezu ze dne 20. 11. 2002, sp. zn. I. ÚS 512/02, č. 143/2002 Sb. ÚS, „[č]. 2 odst. 2 a čl. 4 odst. 1 Listiny mají kromě toho i svou druhou dimenzi, a to dimenzi strukturálních principů, podle kterých lze státní moc uplatňovat jen v případech a mezích stanovených zákonem, a to způsobem, který zákon stanoví, přičemž povinnosti mohou být ukládány toliko na základě zákona a v jeho mezích a jen při zachování základních práv a svobod. Tyto principy je třeba chápat jako esenciální náležitost každého demokratického právního státu. Bez jejich dodržení nelze vůbec hovořit o právním státu, neboť vyloučení libovůle při ukládání povinností ze strany státní moci bylo i historicky vzato první podmínkou při úvahách o formování právního státu, dokonce i pouze v jeho formální podobě“.*

[22] *Subjekty vykonávající veřejnou správu jsou proto povinny v případech, kdy právní předpisy nestanovují jasné meze výkonu veřejné správy, postupovat při výkladu a aplikaci těchto předpisů spíše zdrženlivě a přiměřeně, než aby docházelo k porušování práva. Stejným pohledem je třeba pohlížet i na vyměřování daně či poplatku, při kterém jsou správci daně, i mimo ústavněprávní rovinu, vázáni zásadou zdrženlivosti a proporcionality i podle ustanovení § 5 odst. 3 daňového řádu. (...)*

[24] *Zákon o místních poplatcích, ve znění účinném do 15. 6. 2010, obsahoval pojem výherní hrací přístroj v § 10a citovaného zákona, aniž by jasně odkazoval na širší [§ 2 písm. e)], nebo užší definici (§ 17 odst. 1) výherního hracího přístroje v loterijním zákoně. Novela provedená zákonem č. 183/2010 Sb. teprve zpřesnila výklad ustanovení § 10a zákona o místních poplatcích rozšířením předmětu poplatkové povinnosti o pojem „jiné technické herní zařízení“. Povinnost ukládat daně a poplatky jen na základě jasného a určitého zákona (čl. 11 odst. 5 Listiny), zásada in dubio mitius při výkonu veřejné správy a uvedená novela vedou k závěru, že zákon o místních poplatcích, ve znění účinném do 15. 6. 2010, neumožňoval vybírat poplatky z videoloterijních terminálů. Pokud zákon dostatečně jasně a určitě nevymezil předmět poplatkové povinnosti, bylo třeba ústavně konformním postupem postupovat ve prospěch daňového subjektu. Výherní hrací přístroj popsáný v § 10a zákona o místních poplatcích, ve znění účinném do 15. 6. 2010, proto musel být podřazen pod užší definici v § 17 odst. 1 loterijního zákona (srovnej výše citovaný rozsudek NSS ze dne 13. 2. 2014, č. j. 5 Afs 80/2013 – 32).*

[25] *Krajský soud při výkladu ustanovení § 10a zákona o místních poplatcích, ve znění účinném do 15. 6. 2010, postupoval správně, když se při možnosti dvou různých výkladů přiklonil k interpretaci šetřící základní práva a svobody žalobce.*

[26] *Stěžovatel dále nesouhlasí s krajským soudem v právní otázce, že pokud by umožňoval loterijní nález podřadit videoloterijní terminály pod definici výherního hracího přístroje v § 10a zákona o místních poplatcích, účinném do 15. 6. 2010, mohl by být takový výklad aplikován stejně jen s účinky do budoucnosti.*

pokračování

[27] *Změna výkladu zákonů správními orgány souvisí s pojmem správní praxe, který je častým předmětem judikatury správních soudů. Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 21. 7. 2009, č. j. 6 Ads 88/2006 – 132, č. 1915/2009 Sb. NSS, vyjádřil, že „[s]právní praxe zakládající legitimní očekávání je ustálená, jednotná a dlouhodobá činnost (příp. i nečinnost) orgánů veřejné správy, která opakovaně potvrzuje určitý výklad a použití právních předpisů. Takovou praxí je správní orgán vázán. Lze ji změnit, pokud je změna činěna do budoucna, dotčené subjekty mají možnost se s ní seznámit a je řádně odůvodněna závažnými okolnostmi“ (k tomu srovnej rozsudek NSS ze dne 24. 8. 2012, č. j. 5 Afs 30/2011 – 87, a rozsudek NSS ze dne 30. 11. 2012, č. j. 7 Afs 48/2012 – 23).*

[28] *Problematikou časových účinků soudní judikatury včetně nálezů Ústavního soudu se detailně zabýval Ústavní soud ve svém nálezu sp. zn. III. ÚS 3221/11 ze dne 12. 12. 2013. Uvedl, že závěry týkající se interpretace právních předpisů vyplývající ze soudní judikatury, respektive její změny (přistoupily-li k ní vrcholné soudy za ústavně akceptovatelných okolností) je možné zásadně vztáhnout i na případy týkající se skutkových okolností nastalých v minulosti předtím, než byly příslušné judikáty vydány. Za výjimečných okolností lze ovšem dospět k opačnému závěru, tj. k výlučně prospektivní aplikaci judikатурních závěrů. (...)*

[29] *Tato úvaha by ovšem byla namístě pouze v případě, že by Ústavní soud podal v loterijním nálezu autoritativní výklad na řešenou věc dopadajících právních předpisů. Jak bylo již výše uvedeno, není tomu tak. Ústavní soud v loterijním nálezu neřešil výklad pojmu výherní hrací přístroj v § 10a odst. 1 zákona o místních poplatcích, nýbrž výklad pojmu výherní hrací přístroj ve zmocňovacím ustanovení § 50 odst. 4 loterijního zákona, který na nyní řešenou věc nijak nedopadá. Pouze pro úplnost Nejvyšší správní soud uvádí, že se ztotožňuje s názorem krajského soudu, že i pokud by výklad podaný Ústavním soudem v loterijním nálezu dopadal i na pojem výherní hrací přístroj v § 10a odst. 1 zákona o místních poplatcích, bylo by třeba za okolností nyní řešené věci zohlednit dlouhodobou ustálenou a nikým nezpochybnovanou praxi, která zpoplatňování videoloterijních terminálů v rozhodném období vylučovala, a takový interpretační závěr aplikovat pouze pro futuro.“*

Tak jako se čtvrtý senát přidržel závěrů pátého senátu zdejšího soudu vyjádřených v rozsudku ze dne 13. 2. 2014, č. j. 5 Afs 80/2013 – 32, neshledal ani pátý senát žádný důvod, proč by se měl odchýlit od citovaných závěrů čtvrtého senátu uvedených v rozsudku ze dne 28. 3. 2014, č. j. 4 As 17/2014 – 20, který se týkal shodných účastníků řízení a obdobné věci, jako je nyní posuzovaný případ.

Stěžovatel byl tedy úspěšný se svou kasační námitkou brojící proti nesprávnému výkladu § 10a zákona o místních poplatcích, ve znění před novelou provedenou zákonem č. 183/2010 Sb. V návaznosti na uvedené tak Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že způsob stanovení poplatku v platebním výměru a rozhodnutí žalovaného je nezákonný, neboť vychází z nesprávného výkladu § 10a zákona o místních poplatcích, ve znění účinném do 15. 6. 2010. Proto bylo na místě, aby krajský soud z těchto důvodů rozhodnutí žalovaného zrušil. Pokud tak neučinil, naplnil tím kasační důvod uvedený v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

Nejvyšší správní soud tak konstatuje, že kasační stížnost jako celek je důvodná, a v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. rozsudek krajského soudu zrušil. Zruší-li Nejvyšší správní

soud rozhodnutí krajského soudu, a pokud již v řízení před krajským soudem byly pro takový postup důvody, současně se zrušením rozhodnutí krajského soudu může sám podle povahy věci rozhodnout o zrušení rozhodnutí správního orgánu [§ 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s.]. Vzhledem k tomu, že v dané věci by krajský soud v souladu s vysloveným závazným právním názorem neměl jinou možnost, než zrušit napadené rozhodnutí žalovaného, rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s § 110 odst. 2 písm. a) ve spojení s § 78 odst. 1 a 4 s. ř. s. tak, že sám rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V něm bude žalovaný postupovat podle právního názoru vysloveného v tomto rozsudku.

Podle § 110 odst. 3 věty druhé s. ř. s. rozhodne Nejvyšší správní soud v případě, že zruší podle § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. rozhodnutí žalovaného, o nákladech řízení o kasační stížnosti i o nákladech řízení před krajským soudem. Stěžovatel měl ve věci úspěch, podle § 60 odst. 1 s. ř. s. mu tedy přísluší právo na náhradu nákladů řízení. Stěžovatel byl v řízení před krajským soudem zastoupen JUDr. Tomášem Vymazalem, advokátem, náleží mu tedy náhrada nákladů spojených s tímto zastoupením; pro určení její výše se použije v souladu s § 35 odst. 2 s. ř. s. obdobně vyhláška č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění účinném do 31. 12. 2012. Jmenovaný advokát svoji odměnu vyčíslil v replice k vyjádření žalovaného ze dne 9. 8. 2012 a upřesnil v přípisu v řízení o kasační stížnosti ze dne 8. 1. 2014. Náklady stěžovatele tak spočívají v odměně advokáta za zastupování ve výši 2 x 2100 Kč za dva úkony právní služby, tj. převzetí a příprava zastoupení a podání žaloby [§ 7, § 9 odst. 3 písm. f) a § 11 odst. 1 písm. a) a d) advokátního tarifu, ve znění účinném do 31. 12. 2012], v paušální náhradě hotových výdajů ve výši 2 x 300 Kč za dva úkony právní služby (§ 13 odst. 3 advokátního tarifu), celkem tedy 4800 Kč. Nejvyšší správní soud nepřiznal stěžovateli náhradu nákladů spočívající v dalším nárokováném úkonu právní služby, který měl dle zmíněného přípisu ze dne 8. 1. 2014 spočívat v podání repliky k vyjádření žalovaného ze dne 9. 8. 2012, neboť dle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu za další podání v řízení (doplnění žaloby, podání repliky apod.) odměna za samostatný úkon právní služby nenáleží. Vzhledem k tomu, že úkony právní služby v řízení před krajským soudem byly poskytnuty před 31. 12. 2012, bylo třeba výši odměny určit podle tehdy účinného znění advokátního tarifu a nebylo možné přiznat odměnu za jednotlivé úkony právní služby ve výši 3100 Kč, jak bylo požadováno v zmíněném přípisu ze dne 8. 1. 2014. V řízení o kasační stížnosti byl stěžovatel opět zastoupen advokátem JUDr. Tomášem Vymazalem. Nejvyšší správní soud vycházel z přípisu jmenovaného advokáta ze dne 8. 1. 2014 a ze skutečností zřejmých ze spisu a stěžovateli tak náleží náhrada nákladů zastoupení v řízení o kasační stížnosti ve výši 3100 Kč za jeden úkon právní služby, tj. podání kasační stížnosti [§ 7, § 9 odst. 4 písm. d) a § 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu, ve znění účinném od 1. 1. 2013], v paušální náhradě hotových výdajů ve výši 300 Kč za jeden úkon právní služby (§ 13 odst. 3 advokátního tarifu), celkem tedy 3400 Kč. Nejvyšší správní soud tak přiznal stěžovateli náhradu připadající na odměnu a hotové výdaje jeho zástupce ve výši 8200 Kč, zvýšenou, vzhledem k tomu, že zástupce je plátcem DPH, o částku 1722 Kč na DPH ve výši 21 %, celkem tedy 9922 Kč. Dále stěžovateli náleží náhrada za zaplacené soudní poplatky za podání žaloby ve výši 3000 Kč a kasační stížnosti ve výši 5000 Kč. Celkem tedy přiznal Nejvyšší správní soud stěžovateli na náhradě nákladů řízení částku 17 922 Kč.

pokračování

P o u č e n í: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 11. dubna 2014

JUDr. Jakub Camrda
předseda senátu