



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Radovana Havelce a soudců Mgr. Petra Šuránka a JUDr. Jana Vyklického ve věci žalobkyně **SLOT Group, a.s.**, IČ: 627 41 560, se sídlem Jáchymovská 142, Karlovy Vary, zastoupené Mgr. Alešem Smetankou, advokátem ve společnosti Kocián Šolc Balašík, advokátní kancelář, s.r.o., se sídlem Jungmannova 745/24, Praha 1, proti žalovanému **Magistrátu hlavního města Prahy**, se sídlem Mariánské náměstí 2, Praha 1, zastoupenému JUDr. Tomášem Sokolem, advokátem ve společnosti Advokátní kancelář Brož & Sokol & Novák s.r.o., se sídlem Sokolská 1788/60, Praha 2, v řízení o žalobách proti rozhodnutím žalovaného ze dne 5. 11. 2013, č. j. 938089/2013/DPC 1, S-MHMP 924785/2013, a ze dne 12. 8. 2014, č. j. 891148/2013, S-MHMP 878920/2013, o kasačních stížnostech žalobkyně a žalovaného proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 15. 7. 2016, č. j. 9 Af 3/2014 - 90,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost žalobkyně **se zamítá.**
- II. Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 15. 7. 2016, č. j. 9 Af 3/2014 - 90, **se ve výrocích II a III zrušuje** a věc se mu vrací k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Žalobkyně se žalobami podanými u Městského soudu v Praze domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 5. 11. 2013, č. j. 938089/2013/DPC 1, S-MHMP 924785/2013 (dále jen „první napadené rozhodnutí“), a ze dne 12. 8. 2014, č. j. 891148/2013, S-MHMP 878920/2013 (dále jen „druhé napadené rozhodnutí“). Městský soud, poté co obě žaloby spojil ke společnému projednání, výrokem I. rozsudku ze dne 15. 7. 2016, č. j. 9 Af 3/2014 - 90 (dále jen „napadený rozsudek“), zamítl žalobu proti

prvnímu napadenému rozhodnutí, výrokem II. zrušil druhé napadené rozhodnutí a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení, a konečně výrokem III. rozhodl o nákladech řízení v obou spojených věcech. Prvním napadeným rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání žalobce proti platebnímu výměru ekonomického odboru Úřadu městské části Praha 10 ze dne 11. 6. 2013, č. j. P10-066787/2013, kterým byl žalobkyni vyměřen místní poplatek za provozovaný výherní hrací přístroj nebo jiné technické herní zařízení (dále též „JTHZ“) povolené Ministerstvem financí, z důvodu provozování 23 kusů JTHZ na území Městské části Praha 10 v období od 1. 10. 2010 do 31. 12. 2010, ve výši 98.044 Kč. Druhým napadeným rozhodnutím žalovaný taktéž zamítl odvolání žalobce proti platebnímu výměru ekonomického odboru Úřadu městské části Praha 15 ze dne 27. 6. 2013, č. 1/2013, č. j. ÚMČ P15-36980/2013/OE/HSm, kterým byl žalobkyni vyměřen místní poplatek za provozovaný výherní hrací přístroj nebo jiné technické herní zařízení povolené Ministerstvem financí, z důvodu provozování 10 kusů JTHZ na území Městské části Praha 15 v období od 1. 7. 2010 do 31. 12. 2011, ve výši 288.585 Kč s tím, že z vyměřené částky zbývá uhradit 258.585 Kč.

Žalobkyně v obou žalobách mimo jiné zpochybňovala dopad poplatkové povinnosti za JTHZ, zavedené obecně závaznou vyhláškou č. 9/2010 Sb., hlavního města Prahy, o místním poplatku za provozovaný výherní hrací přístroj nebo jiné technické herní zařízení (dále jen „vyhláška“), jelikož podle § 3 odst. 1 této vyhlášky poplatková povinnost *„vzniká dnem uvedení povoleného výherního hracího přístroje nebo jiného technického herního zařízení povoleného podle jiného právního předpisu do provozu“*. Z toho žalobkyně dovozovala, že na základě vyhlášky lze zpoplatnit místním poplatkem pouze JTHZ, která byla uvedena do provozu po účinnosti vyhlášky, tj. po 16. 6. 2010, což se týkalo pouze dvou JTHZ provozovaných na území Prahy 10 a pěti JTHZ provozovaných na území Prahy 15. Žalobkyní zastávaný výklad přitom měl být respektován přinejmenším s ohledem na zásadu *in dubio mitius*. V případě druhého napadeného rozhodnutí žalobkyně navíc namítla prekluzi části vyměřených místních poplatků.

Městský soud argumentům žalobkyně nepřisvědčil. Konstatoval, že ustanovení § 3 odst. 1 vyhlášky je třeba rozumět tak, že vznik poplatkové povinnosti váže na den uvedení povoleného zařízení do provozu bez ohledu na to, zda se tak již stalo či stane. Vyhláška se tak neomezuje jen na JTHZ nově uvedená do provozu, ale vztahuje se na všechna JTHZ povolená a uvedená do provozu před i po účinnosti vyhlášky. S ohledem na ústavní princip zákazu retroaktivity však připadá aplikace vyhlášky na JTHZ povolená a uvedená do provozu před její účinností v úvahu nejdříve ode dne její účinnosti, tj. od 1. 7. 2010. Jedná se tak o nepravou retroaktivitu, která je podle ustálené rozhodovací praxe Ústavního soudu obecně přípustná.

Městský soud dále poukázal na přechodné ustanovení § 7 vyhlášky, podle kterého je poplatník povinen ve lhůtě 15 dnů od nabytí účinnosti vyhlášky ohlásit správci poplatku provozování výherního hracího přístroje nebo jiného technického herního zařízení povoleného Ministerstvem financí před účinností této vyhlášky, neboť podle § 14 odst. 2 zákona č. 565/1990 Sb., o místních poplatcích, ve znění zákona č. 183/2010 Sb. (dále jen „zákon o místních poplatcích“) obec v obecně závazné vyhlášce upraví podrobnosti vybírání místní poplatků, zejména *„ohlašovací povinnost ke vzniku a zániku poplatkové povinnosti“*. Z toho plyne úzká souvislost této „ohlašovací povinnosti

pokračování

poplatníka“ se vznikem a zánikem poplatkové povinnosti upravené v § 4 vyhlášky, kde se poplatníkovi ukládá ve zde uvedených lhůtách ohlašovací povinnost splnit v souvislosti se skutečnostmi, které mají za následek vznik nebo zánik povinnosti platit poplatek, či mají vliv na poplatkovou povinnost. Ustanovení § 7 vyhlášky by bylo nadbytečné, pokud by nemělo mít dopad na poplatkovou povinnost stran zařízení povolených a uvedených do provozu před účinností vyhlášky.

Městský soud uzavřel, že citovaná ustanovení vyhlášky nejsou nesrozumitelná, neurčitá či nepředvídatelná a nevedou při použití klasických interpretačních metod k dvojímu výkladu. Jiný, než předestřený výklad, nezohledňuje smysl a účel normy a jeví se spíše formalistický, vystavěný na nesprávných premisách a obtížně obhajitelný.

Argumentaci žalobkyně městský soud přisvědčil pouze v souvislosti s námitkou prekluze poplatkové povinnosti, kterou uplatnila vůči druhému napadenému rozhodnutí. Zde městský soud vyšel z ustanovení § 12 odst. 1 zákona o místních poplatcích s poukazem na jeho specialitu vůči úpravě v zákoně č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném do 31. 12. 2010 (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), přičemž měl za to, že pozdější úprava v zákoně č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) se nepoužije, neboť přechodné ustanovení § 264 odst. 4 daňového řádu se vztahuje k zákonu o správě daní a poplatků, a nikoliv k zákonu o místních poplatcích. Protože poplatková povinnost žalobkyni vznikla v roce 2010 a druhé napadené rozhodnutí bylo žalobkyni doručeno dne 1. 9. 2014, tříletá prekluzivní lhůta běžící od konce kalendářního roku, ve kterém poplatková povinnost vznikla, marně uplynula. Městský soud také podotkl, že vydání platebního výměru podle ustálené judikatury běh lhůty pro vyměření daně nepřerušilo, protože ustanovení § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu na poplatkovou povinnost vyměřenou za období 1. 7. – 31. 12. 2010 nedopadá.

Proti výrokům I. a III. napadeného rozsudku podala žalobkyně kasační stížnost, kterou opírá o důvod dle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“). Kasační stížnost opírající se o § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. podal také žalovaný, který ji směřoval proti výroku II. napadeného rozsudku.

Žalobkyně předně namítá nesprávné posouzení právní otázky dopadu vyhlášky na JTHZ uvedená do provozu před její účinností. Dle jejího názoru v případě místních poplatků nevzniká poplatková povinnost přímo ze zákona, ale musí být stanovena obecně závaznou vyhláškou. Vznik poplatkové povinnosti může být vázán na různé skutečnosti, přičemž musí být určen jasně. Nelze argumentovat obsahem § 14 odst. 2 zákona o místních poplatcích, který je pouze zákonným zmocněním pro obce k vydávání vyhlášky pro účely zavedení poplatkové povinnosti. Jelikož k vyhlášce neexistuje důvodová zpráva, nelze dovozovat její účel, jak to učinil městský soud. Vyhláška nestanoví ani nový způsob právní kvalifikace skutečností nastalých před její účinností ani modifikaci jejich právních následků, a nemůže se tak jednat ani pojmově o nepravou retroaktivitu. Nelze dále souhlasit s tím, že by podmínku budoucího následku upravoval § 7 vyhlášky, podle kterého je poplatník povinen do 15 dnů od účinnosti vyhlášky ohlásit již provozované JTHZ. Z tohoto ustanovení plyne pouze ohlašovací povinnost za účelem dodatečné evidence a informovanosti správce daně o přesném počtu povolených a provozovaných JTHZ.

Pokud by racionální zákonodárce zamýšlel stanovit poplatkovou povinnost i vůči JTHZ již uvedeným do provozu, postupoval by jednoznačně. Pokud je povinnost ukládána adresátovi právní normy formulována neurčitě, nesrozumitelně či nepředvídatelně, musí jít negativní následky této právní úpravy k tíži správního orgánu, a nikoliv adresáta. Výklad vzniku poplatkové povinnosti podle vyhlášky zastávaný správními orgány je tak v rozporu se zásadou právní jistoty a také zásadou „v pochybnostech mírněji“, podle které je v případě existence více výkladů veřejnoprávní normy třeba volit ten, který nejméně zasahuje do dotčeného základního práva či svobody. Jelikož městský soud k výkladu svědčícímu žalobkyni nepřihlédl, porušil zásadu *in dubio mitius*.

Žalobkyně namítá také nepřezkoumatelnost rozsudku pro nedostatek důvodů. Městský soud se podle žalobkyně nevypořádal se závěry vyjádřenými v dřívějším rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 24. 5. 2016, č. j. 6 Af 56/2012 - 89, v němž městský soud zaujal k posuzované otázce opačné stanovisko. Nedostatky odůvodnění a vedle toho porušení práva na spravedlivý proces žalobkyně spatřuje také ve vypořádání zásady *in dubio mitius*, jejíž využití měl městský soud stroze odmítnout, ačkoliv žalobkyně z judikatury Ústavního soudu dovozuje, že k aplikaci této zásady dostačuje pouhá existence dvou rozumných, a nikoliv nepřesvědčivých výkladových alternativ a že existenci takové druhé alternativy potvrzuje právě již zmiňovaný rozsudek městského soudu ze dne 24. 5. 2016, č. j. 6 Af 56/2012 - 89.

Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti žalobkyně poukazuje na to, že žalobkyně nesprávně vychází při svých úvahách ze znění zákona o místních poplatcích účinného od 1. 1. 2011, ačkoliv pro posuzovanou věc je relevantní znění účinné do 31. 12. 2010. Podle § 14 odst. 2 zákona o místních poplatcích ve znění účinném do 31. 12. 2010 obec poplatky zavede obecně závaznou vyhláškou, ve které upraví „*podrobnosti jejich vybírání, zejména stanoví konkrétní sazbu poplatku, ohlašovací povinnost ke vzniku a zániku poplatkové povinnosti, splatnost, úlevy a případné osvobození od poplatků*“. Podle § 7 vyhlášky má poplatník povinnost ohlásit správci poplatku provozování JTHZ povoleného před účinností vyhlášky. Z toho je zřejmá úzká souvislost ohlašovací povinnosti a vzniku a zániku poplatkové povinnosti.

Formulace v § 3 odst. 1 vyhlášky, podle níž poplatková povinnost vzniká dnem uvedení JTHZ do provozu, reaguje na skutečnost, že některá JTHZ již v provozu jsou. Toto ustanovení nijak nespecifikuje, že poplatková povinnost má vzniknout jen u JTHZ, která budou uvedena do provozu po nabytí účinnosti vyhlášky, tedy v budoucnu, a naopak ani neuvádí, že poplatková povinnost má vzniknout pouze u těch JTHZ, která byla již uvedena do provozu před nabytím účinnosti vyhlášky, tedy v minulosti. Za využití argumentu racionálního zákonodárce lze dospět k jednoznačnému závěru, že poplatková povinnost se vztahuje na všechna JTHZ, a to jak ta, která již v provozu jsou, tak ta, která do provozu budou teprve uvedena. To odpovídá skutečnosti, že § 10a odst. 1 zákona o místních poplatcích ve znění účinném do 31. 12. 2010 stanovil, že „*poplatku za provozovaný brací přístroj nebo zařízení, podléhá každý povolený brací přístroj nebo zařízení*“. Vznik poplatkové povinnosti proto nemůže záviset výlučně na uvedení příslušného JTHZ do provozu za účinnosti vyhlášky.

pokračování

Žalovaný odmítá též námitku nepřezkoumatelnosti rozsudku pro nedostatek důvodů, jelikož městský soud se rozsudkem ze dne 24. 5. 2016, č. j. 6 Af 56/2012 - 89, výslovně zabýval, přičemž vyjádřil nesouhlas s jeho závěry a pokračoval vlastním posouzením předmětné otázky. Výklad přijatý 6. senátem městského soudu považuje žalovaný za ojedinělý a překonaný jinými rozhodnutími správních soudů, který nemůže zakládat důvod pro aplikování zásady *in dubio mitius*. Takový výklad, který je navíc v rozporu s jak s gramatickým zněním, tak i účelem vyhlášky, podle žalovaného nelze považovat za výklad konkurenční. Žalovaný přitom připomenul, že identicky byl vznik poplatkové povinnosti normován v předchozí vyhlášce žalovaného, zavádějící s účinností od 1. 9. 1998 místní poplatek za provozovaný výherní hrací přístroj, a v té době, kdy jedním z poplatníků byla i žalobkyně (respektive její právní předchůdkyně), tato právní úprava žádné výkladové obtíže, pokud jde o výherní hrací přístroje uvedené do provozu před datem její účinnosti, nepřinášela. Žalovaný proto navrhl kasační stížnost žalobkyně zamítnout.

Ve své kasační stížnosti žalovaný namítl, že městský soud při své úvaze o běhu prekluzivní lhůty opomněl zohlednit ustanovení § 12 odst. 2 zákona o místních poplatcích, upravující přetržení běhu lhůty pro vyměření poplatku. Žalovaný poukázal na listinu ze dne 2. 5. 2013, č. j. ÚMČ P15 25521/2013/OE/HSm, kterou správce poplatku vyzval žalobkyni (respektive její právní předchůdkyni) k odstranění vad jejího podání, jímž ohlásila pouze Centrální loterijní systém, ačkoliv bylo třeba ohlásit každý Ministerstvem financí povolený koncový terminál. Tato listina byla téhož dne doručena, což ostatně potvrzuje i skutečnost, že žalobkyně podáním ze dne 9. 5. 2013 na tuto výzvu odpověděla. Výzva k odstranění vad přitom podle žalovaného obsahovala konkrétní skutkové důvody, zakládající pochybnosti o správnosti, průkaznosti anebo úplnosti žalobkyní podaného ohlášení k místnímu poplatku. Taková výzva tudíž podle žalovaného nepochybně představovala úkon směřující k vyměření nebo doměření poplatku ve smyslu § 12 odst. 2 zákona o místních poplatcích a vyvolala běh nové prekluzivní lhůty, která nemohla uplynout dříve než dne 31. 12. 2016. Skutečnost, že výzva k odstranění vad je úkonem přerušujícím běh prekluzivní lhůty pro vyměření místního poplatku, žalovaný dovozuje z (s ohledem na subsidiární použitelnost zákona o správě daní a poplatků) přiměřeně aplikovatelného usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 7. 2008, č. j. 9 Afs 110/2007-102, publikovaného pod č. 1729/2008 Sb. NSS.

Žalobkyně s kasační stížností žalovaného vyjádřila pouze obecný nesouhlas, avizované vyjádření však soudu nepředložila.

Nejvyšší správní soud se kasačními stížnostmi zabýval nejprve z hlediska splnění formálních náležitostí. Konstatoval, že oba stěžovatelé jsou osobami oprávněnými k jejich podání, neboť byly účastníkem řízení, z něhož napadený rozsudek vzešel (§ 102 s. ř. s.). Obě kasační stížnosti byly podány včas (§ 106 odst. 2 s. ř. s.) a stěžovatelé jsou v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. zastoupeni advokátem. Kasační stížnosti jsou tedy věcně projednatelné.

Nejvyšší správní soud poté posoudil důvodnost kasačních stížností a zkoumal přitom, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), přičemž žádnou takovou vadu neshledal.

Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti rozsudku městského soudu pro nedostatek důvodů, kterou stěžovatelka spatřuje v tom, že se městský soud nevypořádal s dřívějším rozsudkem jiného senátu téhož soudu ze dne 24. 5. 2016, č. j. 6 Af 56/2012 - 89, a aplikací zásady *in dubio mitius*. Pokud by tato námitka byla důvodná, již tato okolnost samotná by musela vést ke zrušení rozhodnutí městského soudu.

Za nepřezkoumatelná pro nedostatek důvodů jsou podle judikatury Nejvyššího správního soudu považována zejména taková rozhodnutí, u nichž není z odůvodnění zřejmé, jakými úvahami se soud řídil při hodnocení skutkových i právních otázek a jakým způsobem se vyrovnal s argumenty účastníků řízení (srov. např. rozsudek ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003 - 52). Soudy ovšem nemají povinnost reagovat na každou dílčí argumentaci a tu obsáhle vyvrátit. Jejich úkolem je vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 4. 2014, č. j. 7 As 126/2013 - 19). Podstatné je, aby se správní soud ve svém rozhodnutí vypořádal se všemi stěžejními námitkami účastníka řízení, což může v některých případech konzumovat i vypořádání některých dílčích a souvisejících námitek (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 4. 2014, č. j. 7 Afs 85/2013 - 33).

Nejvyšší správní soud konstatuje, že rozsudek městského soudu s ohledem na tyto zásady nelze považovat za nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů. Městský soud v napadeném rozsudku zřetelně reflektoval právní posouzení námitky vzniku poplatkové povinnosti 6. senátem téhož soudu ve věci sp. zn. 6 Af 56/2012, nicméně dospěl k odlišným závěrům, které jsou dále v rozsudku podrobně odůvodněny. Odůvodnění napadeného rozsudku rovněž nevykazuje nedostatky ve vztahu k posouzení námitky *in dubio mitius*. Použití zásady *in dubio mitius* závisí na tom, zda soud při posouzení věci dospěje k závěru, že existuje více srovnatelně přesvědčivých výkladů právní normy, přičemž jeden z nich svědčí adresátu veřejné správy. V posuzovaném případě tomu tak nebylo, jelikož výklad vzniku poplatkové povinnosti v § 3 odst. 1 vyhlášky zastávaný stěžovatelkou a 6. senátem ve věci sp. zn. 6 Af 56/2012 podle městského soudu nezohledňoval smysl a účel vyhlášky. V tomto ohledu je odůvodnění napadeného rozsudku dostatečné.

Nejvyšší správní soud se proto zabýval právní otázkou předestřenou v kasační stížnosti, tj. zda poplatková povinnost stanovená vyhláškou dopadala také na JTHZ uvedená do provozu před účinností vyhlášky. S ohledem na identickou argumentaci obou stran sporu přitom plně převzal argumentaci, ke které tento soud dospěl již v rozsudku ze dne 14. 12. 2016, č. j. 4 Afs 204/2016-138, a kterou akceptoval i v rozsudku ze dne 22. 2. 2017, č. j. 5 Afs 134/2016-95, neboť se s ní zcela ztotožňuje.

Vznik a zánik poplatkové povinnosti stanoví § 3 vyhlášky. Podle § 3 odst. 1 vyhlášky „[P]oplatková povinnost vzniká dnem uvedení povoleného výherního hracího přístroje nebo jiného technického herního zařízení povoleného Ministerstvem financí podle jiného právního předpisu do provozu“. Stěžovatelka namítá, že z citovaného ustanovení lze dovozovat dopad poplatkové povinnosti pouze na JTHZ uvedená do provozu po účinnosti

pokračování

vyhlášky, jelikož nestanoví nový způsob právní kvalifikace skutečností nastalých před její účinností ani modifikaci jejich právních následků.

Nejvyšší správní soud konstatuje, že vymezení vzniku poplatkové povinnosti v § 3 odst. 1 vyhlášky lze na základě jazykového výkladu tohoto ustanovení rozumět dvěma způsoby. Prvním, ke kterému se v napadeném rozsudku přiklonil městský soud, je ten, podle něhož poplatková povinnost vzniká u všech JTHZ uvedených do provozu včetně těch, která byla uvedena do provozu před účinností vyhlášky. Druhý výklad, který zastává žalobkyně, váže vznik poplatkové povinnosti pouze na JTHZ uvedená do provozu po účinnosti vyhlášky.

Výklad provedený městským soudem by mohl vést ve svém důsledku k pravé retroaktivitě, jelikož citované ustanovení váže vznik poplatkové povinnosti na den uvedení JTHZ do provozu, což by v případě již provozovaných JTHZ mohlo znamenat vznik právního vztahu a z něj plynoucích nároků za dobu před účinností vyhlášky (srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 28. 2. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 9/95). Možnost podrobit místnímu poplatku také JTHZ byla přitom do zákona o místních poplatcích zavedena zákonem č. 183/2010 Sb., s účinností od 16. 6. 2010, přičemž z judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá, že existenci poplatkové povinnosti za JTHZ nelze zpětně dovozovat na dobu před účinností této novely (viz např. rozsudky ze dne 28. 3. 2014, č. j. 4 As 17/2014 - 20, ze dne 9. 4. 2014, č. j. 10 As 2/2014 - 48, a ze dne 14. 5. 2014, č. j. 10 As 62/2014 - 31). Takový důsledek tohoto způsobu výkladu by bylo třeba odmítnout. S ohledem na tyto skutečnosti Nejvyšší správní soud shledal, že ze samotného jazykového výkladu § 3 odst. 1 vyhlášky by bylo možné dovozovat vznik poplatkové povinnosti pouze u JTHZ uvedených do provozu od její účinnosti. Ovšem k takovému neakceptovatelnému důsledku vztahení poplatkové povinnosti na JTHZ uvedené do provozu před účinností vyhlášky ve skutečnosti nedochází, jak bude vysvětleno níže.

Při výkladu právních předpisů totiž nelze vždy setrvat pouze u jejich jazykového výkladu. Podle nálezu Ústavního soudu ze dne 4. 2. 1997, sp. zn. Pl. ÚS 21/96, soud při výkladu zákonných ustanovení musí přihlížet také k jejich účelu, systematické nebo principům ústavně konformního výkladu: „Soud přitom není absolutně vázán doslovným zněním zákonného ustanovení, nýbrž se od něj smí a musí odchýlit v případě, kdy to vyžaduje ze závažných důvodů účel zákona, historie jeho vzniku, systematická souvislost nebo některý z principů, jež mají svůj základ v ústavně konformním právním řádu jako významovém celku. Je nutno se přitom vyvarovat libovůle; rozhodnutí soudu se musí zakládat na racionální argumentaci.“

Z uvedených závěrů je nutné vycházet také v posuzovaném případě. Účelem vyhlášky je totiž zjevně zpoplatnění všech JTHZ provozovaných v době vstupu vyhlášky v účinnost. To vyplývá v první řadě z přechodného ustanovení § 7 vyhlášky, které stanoví povinnost poplatníka „ohlásit do 15 dnů od účinnosti vyhlášky správci poplatku provozování výherního hracího přístroje nebo jiného technického herního zařízení povoleného Ministerstvem financí před účinností této vyhlášky“. Ačkoliv samotné splnění ohlašovací nezakládá vznik poplatkové povinnosti, účelem ohlášení je přiznání k poplatkové povinnosti, tj. oznámení jejího vzniku správci poplatku za účelem stanovení její výše. Nelze tedy přisvědčit námítce žalobkyně, že ohlašovací povinnost plní ve vztahu ke správci poplatku pouze funkci

informační či evidenční. Pokud by poplatková povinnost na provozovaná zařízení neměla dopadat, § 7 vyhlášky by postrádal smysl. Nelze také přehlédnout, že § 7 hovoří o ohlašovací povinnosti „poplatníka“, což dále dokládá úmysl podrobit provozované JTHZ poplatkové povinnosti. Zároveň toto přechodné ustanovení popírá možnost pravé retroaktivity vyhlášky, neboť je zřejmé, že JTHZ uvedené do provozu před účinností vyhlášky budou ohlášena a zpoplatněna až v období (a za období) po nabytí účinnosti vyhlášky.

Výklad vyhlášky, podle něhož poplatková povinnost nedopadá na JTHZ provozovaná před účinností vyhlášky, by byl dále proti smyslu poplatku za provozovaný výherní hrací přístroj nebo jiné technické herní zařízení. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 31. 5. 2013, č. j. 2 Afs 37/2013 - 26, poukázal na to, že smyslem místního poplatku za provozovaný výherní hrací přístroj nebo jiné technické zařízení není jen příjem veřejného rozpočtu, ale také regulace společensky škodlivého jevu: *„Ačkoli lze přisvědčit stěžovateli, že u místních poplatků hrají fiskální otázky důležitou roli, jejich stanovením může docházet též k regulaci určitých aktivit. Typickým příkladem je třeba poplatek za povolení k vjezdu s motorovým vozidlem do vybraných míst a částí měst [srov. § 1 písm. f) zákona o místních poplatcích], jehož cílem je právě omezit frekvenci vjezdů motorových vozidel do určitých míst, pokud obec považuje za vhodné a nezbytné vjezd do těchto míst regulovat. To stejné platí o místním poplatku za provozovaný výherní hrací přístroj nebo jiné technické herní zařízení. Stanovením poplatku, který se i dle stěžovatele výší vymyká jiným místním poplatkům, se obec nejenom snaží získat příjmy do rozpočtu, ale nespornou funkcí tohoto poplatku je i snaha o regulaci těchto přístrojů, včetně možného snížení jejich počtu v dané obci. Normativní zakotvení daného poplatku totiž reflektuje negativní dopady spojené s provozem těchto přístrojů (především chorobné gamblerství) a v žádném případě ho nelze považovat pouze za zdroj obecních příjmů, protože - podobně jako poplatek za psa či poplatek za užívání veřejného prostranství - v sobě nese očekávání vynaložených příjmů obcí či strpění některých negativních jevů na území obce. Neboli, jak uvedl krajský soud ve svém odůvodnění, u poplatku za provozovaný výherní hrací přístroj lze toto protiplnění spatřovat v toleranci zařízení sloužících k provozování loterií nebo jiných podobných her.“*

Osvobození provozovaných JTHZ od poplatkové povinnosti by v posuzovaném případě znamenalo podstatné omezení regulační funkce vyhlášky. To dokládá skutečnost, že v případě žalobkyně bylo z celkem 33 JTHZ, která byla předmětem platebních výměrů, pouze 7 uvedeno do provozu po účinnosti vyhlášky. Zákon o místních poplatcích sice obcím umožňuje místní poplatek za provozovaný výherní hrací přístroj nebo JTHZ nevybírat nebo od něj poskytnout osvobození (srov. § 10a odst. 1 zákona), ale v případě, kdy obec tento poplatek zavedla, nelze racionálně dovozovat poskytnutí osvobození v tak širokém rozsahu, bez jakéhokoliv odůvodnění a aniž by to bylo výslovně v textu vyhlášky uvedeno. Kromě oslabení regulační funkce poplatku by došlo také k vytvoření nerovných podmínek pro subjekty, které již v územní působnosti vyhlášky zařízení provozují, a subjekty, které mají zájem zařízení teprve zřídit.

Zjištění účelu vyhlášky nikterak nebrání skutečnost, že k vyhlášce neexistuje důvodová zpráva, jak namítá žalobkyně. Účel vyhlášky je s ohledem na výše uvedené zřejmý z celého jejího kontextu a obsahu. Tuto tezi potvrdil ve své judikatuře též Ústavní soud, když konstatoval, že *„každé ustanovení právního předpisu je nutno chápat v jeho*

pokračování

celkovém smyslu, v kontextu s jinými ustanoveními příslušného právního předpisu i v souvislosti s celým právním řádem“ (usnesení ze dne 7. 9. 1999, sp. zn. I. ÚS 249/99). Neurčitost některého ustanovení právního předpisu je přitom nutné považovat za rozpornou s požadavkem právní jistoty a právního státu podle konstantní judikatury Ústavního soudu „*toliko tehdy, jestliže intenzita této neurčitosti vylučuje možnost stanovení jeho normativního obsahu pomocí obvyklých interpretačních postupů*“ (viz např. nálezy ze dne 7. 6. 1995, sp. zn. Pl. ÚS 4/95, ze dne 2. 7. 1997, sp. zn. Pl. ÚS 2/97, nebo ze dne 31. 1. 2008, sp. zn. Pl. ÚS 24/07). Také Nejvyšší správní soud v rozsudcích ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 - 44, a ze dne 16. 10. 2008, č. j. 7 Afs 54/2006 - 155, dovodil, že ne každá interpretační nejasnost povede k výkladu výhodnému pro soukromou osobu; bude tomu tak pouze tehdy, budou-li proti sobě stát srovnatelně přesvědčivé výkladové alternativy.

Ačkoliv výkladu žalobkyně v posuzovaném případě do jisté míry nasvědčuje gramatický výklad izolovaného ustanovení § 3 odst. 1 vyhlášky, na základě systematického a teleologického výkladu Nejvyšší správní soud opakovaně dospívá v souladu s městským soudem k závěru, že poplatková povinnost se vztahuje i na JTHZ provozovaná před účinností vyhlášky, ovšem pouze za období od účinnosti vyhlášky. Gramatický výklad § 3 odst. 1 vyhlášky závisí na izolovaném výkladu tohoto ustanovení a s ohledem na celkový kontext vyhlášky jej nelze považovat za srovnatelně přesvědčivý s předestřeným výkladem systematickým a teleologickým. Ani z pohledu Nejvyššího správního soudu proto nebyly naplněny podmínky pro uplatnění zásady *in dubio mitius*. Pro úplnost Nejvyšší správní soud dodává, že podrobení JTHZ provozovaných před účinností vyhlášky poplatkové povinnosti, počínaje s účinností vyhlášky, představuje přípustnou nepravou retroaktivitu, což v obdobných případech vyslovil v rozsudcích ze dne 3. 4. 2014, č. j. 9 Afs 60/2013 - 126, a ze dne 27. 11. 2014, č. j. 9 Afs 125/2013 - 102. S ohledem na tyto důvody proto Nejvyšší správní soud kasační stížnost žalobkyně jako nedůvodnou zamítl podle § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s.

Důvodnou však Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost žalovaného. Žalovaný odmítá, že by došlo k prekluzi poplatkové povinnosti za provoz 10 kusů JTHZ na území Prahy 15 v období od 1. 7. 2010 do 31. 12. 2011, a pro případ, že by městský soud měl pravdu s tím, že běh lhůty pro vyměření místního poplatku je nutno posoudit výhradně podle zákona o místních poplatcích, má za to, že vydáním výzvy ze dne 2. 5. 2013 k odstranění vad podaného hlášení došlo k přetržení původní lhůty, přičemž druhé napadené rozhodnutí nabylo právní moci v průběhu prodloužené prekluzivní lhůty, tedy včas.

V tomto směru je třeba připomenout, že podle § 12 odst. 1 zákona o místních poplatcích platí, že pokud poplatník nebo plátce nesplní svoji poplatkovou povinnost stanovenou obecně závaznou vyhláškou obce, lze dlužné částky vyměřit nebo doměřit do 3 let od konce kalendářního roku, ve kterém poplatková povinnost vznikla.

Byl-li před uplynutím této lhůty učiněn úkon směřující k vyměření nebo doměření poplatku, běží podle § 12 odst. 2 zákona o místních poplatcích tříletá lhůta znovu od konce roku, v němž byl poplatník nebo plátce o tomto úkonu písemně uvědoměn.

Vyměřit a doměřit poplatek lze nejpozději do 10 let od konce kalendářního roku, ve kterém poplatková povinnost vznikla.

Výkladem § 12 zákona o místních poplatcích ve znění účinném do 31. 12. 2003, který v té době obsahoval pouze úpravu obsahově odpovídající citovanému odstavci 1, se zabýval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 As 49/2004-84, v němž dospěl k závěru, že „[K] *subsidiárnímu použití* [zákona o správě daní a poplatků] *tedy mohlo dojít, pouze pokud by úprava obsažená v zákoně o místních poplatcích nebyla úplná.* [Zákon o správě daní a poplatků] *však nelze aplikovat za situace, kdy je úprava v obou zákonech konkurující. Rovněž nelze přijmout názor, že subsidiární aplikací jiného zákona bez výslovného odkazu by bylo možno využívat právních institutů, ve svých důsledcích nepříznivých pro poplatníka (in concreto: přerušení prekluzivní lhůty dle § 47 odst. 2 [zákona o správě daní a poplatků]). Tento výklad totiž odporuje obecnému právnímu principu in dubio pro mitius a principu předvídatelnosti zákona. Poplatníku totiž nemůže být přičítána k tíži nedostatečnost, nejasnost, nevhodnost či jiná nedokonalost právní úpravy.*“ Nejvyšší správní soud tedy již tehdejší velmi kusou úpravu institutu prekluze považoval za úplnou s tím, že ji nelze doplňovat o v ní neobsažené instituty ze zákona o správě daní a poplatků.

Běh prekluzivní lhůty je navázán na konec kalendářního roku, v němž vznikla poplatková povinnost, tj. slovy již citovaného rozsudku „*závazek poplatníka uhradit předmětný poplatek*“. Jak již bylo konstatováno shora, čl. 3 odst. 1 vyhlášky stanovil, že poplatková povinnost vzniká dnem uvedení JTHZ do provozu, přičemž však s ohledem na zásadní nepřipustnost pravé retroaktivity právních norem je třeba v případě JTHZ uvedených do provozu před 1. 7. 2010, kdy tato vyhláška nabyla účinnosti, považovat za den vzniku poplatkové povinnosti právě datum 1. 7. 2010. Z odpovědi žalobkyně ze dne 9. 5. 2013 na výzvu k odstranění vad podání přitom vyplynulo, že JTHZ uvedená do provozu po tomto datu byla ve všech pěti případech zprovozněna dne 12. 8. 2010. Místní poplatek tak u všech JTHZ provozovaných žalobkyní na území Prahy 15 bylo možné v souladu s § 12 odst. 1 zákona o místních poplatcích vyměřit ve třech následujících kalendářních letech, tj. nejpozději do 31. 12. 2013.

Zákon o místních poplatcích však prodělal s účinností od 1. 1. 2011 změnu spočívající v tom, že zákon č. 281/2009 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím daňového řádu, úpravu obsaženou v § 12 zcela vypustil, neboť (dle důvodové zprávy) by separátní úprava těchto otázek byla vzhledem k ustanovením o lhůtách v daňovém řádu považována za nadbytečnou. Čl. IX bod 1 této novely přitom stanovil, že se právní vztahy vzniklé přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona posuzují podle dosavadních právních předpisů. Byla tedy vyloučena nepravá retroaktivita úpravy obsažené v daňovém řádu a lhůtu pro vyměření místního poplatku za JTHZ provozované v období do 31. 12. 2010 bylo třeba posuzovat podle § 12 zákona o místních poplatcích i nadále.

Je tedy třeba posoudit, zda je oprávněné tvrzení žalovaného, že výzvu ze dne 2. 5. 2013 k odstranění vad podaného hlášení je třeba považovat za „*úkon směřující k vyměření nebo doměření poplatku*“, který zakládá běh nové tříleté prekluzivní lhůty. V této souvislosti je třeba připomenout, že zákon o místních poplatcích nijak blíže nedefinuje obsah tohoto neurčitého právního pojmu. Protože však od 1. 1. 2004 již zákon o místních poplatcích výslovně institut přetržení prekluzivní lhůty používá, nic nebrání

pokračování

(na rozdíl od případu řešeného Nejvyšším správním soudem v rozsudku ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 As 49/2004-84) k jeho výkladu užít subsidiární právní normy, kterou v dané době představoval podle § 13 zákona o místních poplatcích zákon o správě daní a poplatků. Subsidiární aplikaci zákona o správě daní a poplatků v obdobné situaci ostatně připustil i Nejvyšší správní soud v žalovaném připomenutém rozsudku ze dne 27. 1. 2011, č. j. 1 Afs 108/2010-75, a stejný byl i záměr zákonodárce, který v důvodové zprávě k bodu 14 vládní předlohy zákona č. 229/2003 Sb., který přinesl novou textaci § 12 zákona o místních poplatcích, sám uvedl: „*V souladu s úpravou zákona o správě daní a poplatků stanoví návrh možnost vybrat a vymoci poplatek i po uplynutí tříleté lhůty, pokud byl v této době proveden správcem poplatku úkon směřující k jeho vyměření nebo doměření.*“

S tímtež neurčitým právním pojmem přitom pracoval zákon o správě daní a poplatků ve svém § 47 odst. 2, podle nějž: „[b]yl-li před uplynutím této lhůty učiněn úkon směřující k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení, běží tříletá lhůta znovu od konce roku, v němž byl daňový subjekt o tomto úkonu zpraven.“ Výkladem rozhodného pojmu se pak v minulosti opakovaně zabývala judikatura Nejvyššího správního soudu, v níž lze poukázat zejména na usnesení jeho rozšířeného senátu ze dne 16. 12. 2009, č. j. 7 Afs 36/2008-134, č. 2026/2010 Sb. NSS, který v této souvislosti vymezil, že úkon správce daně „*může být úkonem podle § 47 odst. 2 daňového řádu zakládajícím běh nové prekluzivní lhůty za podmínky, že se jedná o úkon zahájený před uplynutím lhůty, vychází z určitých pochybností o správnosti postupu daňového subjektu nebo o správnosti výše předchozího vyměření, směřuje k vyměření daně nebo k jejímu dodatečnému stanovení, je svou povahou přiměřený rozsahu nezbytných zjištění a jsou při něm zachována práva daňového subjektu na součinnost.*“

Ze správního spisu Nejvyšší správní soud zjistil, že právní předchůdkyně žalobkyně správci poplatku opakovaně ohlásila (podáním ze dne 30. 8. 2010 za III. a IV. čtvrtletí roku 2010, podáním ze dne 11. 1. 2011 za I. a II. čtvrtletí roku 2011 a podáním ze dne 1. 7. 2011 za III. a IV. čtvrtletí roku 2011), že na území Prahy 15 provozuje centrální loterijní systém APEX MULTI MAGIC VLT, čemuž odpovídá místní poplatek za jeden kus JTHZ ve výši 5.000 Kč za čtvrtletí. Dne 13. 2. 2013 správce poplatku žalobkyni upozornil neformálním přípisem na nález Ústavního soudu ze dne 9. 1. 2013, sp. zn. Pl. ÚS 6/12, kterým byl zamítnut návrh na vyslovení protiústavnosti ustanovení § 1 písm. g) a § 10a zákona o místních poplatcích, a sdělil jí, že bude požadovat místní poplatek za každý Ministerstvem financí povolený koncový terminál centrálního loterijního systému. Následně pak dne 2. 5. 2013 správce poplatku vystavil s odkazem na § 74 odst. 1 daňového řádu výzvu k odstranění vady ohlášení k místnímu poplatku za provozované technické zařízení povolené Ministerstvem financí, podaného dne 31. 8. 2010, která spočívá v ohlášení pouze centrálního loterijního systému, přičemž v odůvodnění výzvy opětovně připomenul, že k výpočtu místního poplatku je třeba ohlásit každý koncový terminál. Teprve v odpovědi na tuto výzvu žalobkyně podáním ze dne 9. 5. 2013 specifikovala jednotlivé „koncovky“ centrálního loterijního systému a údaje o datu jejich zprovoznění.

Nejvyšší správní soud se ztotožňuje se žalovaným v tom, že výzvu ze dne 2. 5. 2013 k odstranění vad podaného hlášení je třeba považovat za „úkon směřující k vyměření nebo doměření poplatku“, který zakládá běh nové tříleté prekluzivní lhůty. Tato výzva totiž splňuje všechny požadavky rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu na takový

úkon, neboť byla učiněna ještě před uplynutím původní prekluzivní lhůty (před 31. 12. 2013), vymezuje jednoznačně pochybnost o správnosti údajů, na základě nichž byl žalobkyní hrazen místní poplatek (správně má být placeno za každý terminál, nikoliv jen jednou za centrální loterijní systém), jednoznačně směřuje k vyměření místního poplatku (bez znalosti počtu koncových terminálů a data o zahájení jejich provozu místní poplatek nebylo možné vyměřit), je přiměřená rozsahu nezbytných zjištění (protože žalobkyně danými údaji byla povinna disponovat, byla tato výzva nejehospodárnějším postupem, který přitom nezasahoval do práv žalobkyně a jiných osob zúčastněných na správě daní nadměrně) a byla při něm zachována práva žalobkyně na součinnost (žalobkyně měla prostor se k názoru správce poplatku vyjádřit). Důsledkem doručení této výzvy tak došlo v souladu s § 12 odst. 2 větou první zákona o místních poplatcích k přetržení původní prekluzivní lhůty a započal běh nové tříleté prekluzivní lhůty od konce roku 2013. Lhůta pro vyměření místního poplatku tak uběhla skutečně až dne 31. 12. 2016 a druhé napadené rozhodnutí nabylo právní moci před jejím uplynutím.

Jinak je třeba posoudit běh prekluzivní lhůty v případě místních poplatků za období 1. 1. až 31. 12. 2011. Vyměření těchto místních poplatků se již řídilo v té době účinnou úpravou daňového řádu.

Podle § 148 daňového řádu nelze daň stanovit po uplynutí lhůty pro stanovení daně, která činí 3 roky. Lhůta pro stanovení daně počne běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení, nebo v němž se stala daň splatnou, aniž by zde byla současně povinnost podat řádné daňové tvrzení (odst. 1). Lhůta pro stanovení daně se prodlužuje o 1 rok, pokud v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně došlo k oznámení rozhodnutí o stanovení daně [odst. 2 písm. b)].

Ve vztahu poplatkové povinnosti za rok 2011 je třeba připomenout, že pro splatnost místního poplatku za JTHZ v tomto případě bylo relevantní ustanovení čl. 5 odst. 3 vyhlášky v pasáži, podle níž je poplatek splatný ve splátkách, a to vždy poslední den druhého měsíce tříměsíčního období: V daném případě tak splatnost nastala ve dnech 28. 2., 31. 5., 31. 8. a 30. 11. 2011 a standardní lhůta pro vyměření daně by doběhla v tytéž dny roku 2014. Nicméně dne 27. 6. 2013 (tj. v posledních 12 měsících běhu prekluzivních lhůt ve vztahu k místním poplatkům splatným v roce 2011) byl vydán platební výměr a téhož dne byl doručen i žalobkyni. V souladu s ustanovením § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu se tak lhůty pro vyměření daně prodloužily o jeden rok a končily by ve dnech 28. 2., 31. 5., 31. 8. a 30. 11. 2015 (viz obdobný výklad běhu lhůt nastíněný Nejvyšším správním soudem v rozsudku ze dne 11. 8. 2016, č. j. 10 Afs 133/2016-37). Druhé napadené rozhodnutí přitom nabylo právní moci dne 1. 9. 2014, tedy i v tomto případě včas před uplynutím lhůty pro vyměření daně. Ani ve vztahu k místním poplatkům za provoz JTHZ v roce 2011 tedy k prekluzi poplatkové povinnosti nedošlo.

Z uvedeného je zřejmé, že zatímco kasační stížnost žalobkyně je jako celek nedůvodná a je namístě ji zamítnout, kasační stížnost žalovaného je plně oprávněná, protože městský soud otázku prekluze místního poplatku posoudil neprávě, respektive neúplně, když pominul možnost přetržení běhu prekluzivní lhůty. Nejvyšší správní soud proto kasační stížnost žalobkyně zamítl (§ 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s.); na základě důvodné kasační stížnosti žalovaného však napadený rozsudek ve výroku II. a na něm

pokračování

závislém výroku III. zrušil (§ 110 odst. 1 s. ř. s., část věty první před středníkem) a věc vrátil městskému soudu k dalšímu řízení. V něm bude městský soud v souladu s § 110 odst. 4 s. ř. s. vázán výše vysloveným právním názorem Nejvyššího správního soudu.

Městský soud v novém rozhodnutí rozhodne též o náhradě nákladů řízení o kasačních stížnostech (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

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

V Brně dne 7. června 2017

Mgr. Radovan Havelec
předseda senátu