



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Dagmar Nygrínové a soudců Mgr. Aleše Roztočila a JUDr. Jiřího Pally v právní věci žalobce: **multigate a. s.**, IČ: 25912186, se sídlem Riegrova 373/6, Olomouc, zast. JUDr. Tomášem Vymazalem, advokátem, se sídlem Wellnerova 1322/3C, Olomouc, proti žalovanému: **Magistrát města Brna**, Dominikánské nám. 1, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 20. 1. 2014, č. j. 29 Af 2/2012 – 64,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku ve výši 4.114 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce žalobce JUDr. Tomáše Vymazala.

O d ů v o d n ě n í :

I.

Předcházející řízení a obsah kasační stížnosti

[1] Žalovaný svým rozhodnutím ze dne 3. 11. 2011, č. j. MMB/0410493/2011, změnil platební výměr vydaný Úřadem městské části Brno-sever (dále též „správní orgán prvního stupně“) dne 29. 8. 2011, č. j. OF/022679/11/Dan, jímž správní orgán prvního stupně vyměřil žalobci místní poplatek ve výši 16.228 Kč za šest provozovaných výherních hracích přístrojů v období od 1. 10. 2008 do 31. 12. 2009. Žalovaný změnil v prvním výroku rozhodnutí správního orgánu prvního stupně text „*ve znění pozdějších předpisů*“ za slovy „*o místních poplatcích*“ na text „*ve znění platném do 15. 6. 2010*“, a ve zbytku odvolání zamítl. Žalovaný měl za to, že Ústavní soud nálezem (všechny citované nálezy ÚS jsou dostupné na <http://nalus.usoud.cz/>) ze dne 14. 6. 2011, sp. zn. Pl. ÚS 29/10, č. 202/2011 Sb. (dále též „*loterijní náleží*“), definoval koncová zařízení centrálního loterijního systému (dále též „*videoloterijní terminály*“) jako elektronicky

nebo elektromechanicky řízené výherní hrací přístroje. Videoloterijní terminály proto žalovaný podřadil pod tzv. širší definici výherního hracího přístroje v § 2 písm. e) zákona č. 202/1990 Sb., o loteriích a jiných podobných hrách (dále jen „loterijní zákon“), ve znění pozdějších předpisů. Platební výměr byl pak vydán podle ustanovení § 10a zákona č. 565/1990 Sb., o místních poplatcích, ve znění účinném do dne 15. 6. 2010, ve spojení s obecně závaznou vyhláškou č. 17/1998 Statutárního města Brna, o místním poplatku za provozovaný výherní hrací přístroj, kterou město stanovilo na svém území poplatek za provozování jednoho výherního hracího přístroje ve výši 5.000 Kč za tři měsíce.

[2] Žalobce se v žalobě ze dne 2. 1. 2012 domáhal vyslovení nicotnosti rozhodnutí správních orgánů obou stupňů, popřípadě jejich zrušení. Žalobce považoval rozhodnutí žalovaného za nezákonné pro nedostatečné zohlednění žalobcových odvolacích důvodů a porušení ustanovení § 114 odst. 1, 2, 4 a § 116 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, pro porušení ustanovení § 10a a § 11 zákona o místních poplatcích, ve znění účinném do dne 15. 6. 2010, a pro nesprávnou interpretaci zejména ustanovení § 50 odst. 3 loterijního zákona. Žalovaný porušil i ustanovení § 98 a § 102 daňového řádu.

[3] Žalobce nesouhlasil se zpoplatněním videoloterijních terminálů, protože je podle jeho názoru není možné ztotožnit s pojmem výherní hrací přístroj podle zákona o místních poplatcích, ve znění účinném do 15. 6. 2010. *Loterijní náleží* Ústavního soudu podřazuje videoloterijní terminály pod tzv. širší definici v § 2 písm. e) loterijního zákona toliko pro účely municipální normotvorby. Odlišnost výherních hracích přístrojů a videoloterijních terminálů dokládá i novela zákona o místních poplatcích provedená zákonem č. 183/2010 Sb., která zavedla pojem „*jiné technické herní zařízení povolené Ministerstvem financí podle jiného právního předpisu*“ teprve s účinností od 16. 6. 2010. Žalobce poukazuje i na skutečnost, že správní orgán prvního stupně a žalovaný nikdy v minulosti poplatek za videoloterijní terminály nevyměřovali. V konfliktu dvou možných výkladů norem daňového práva z konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu vyplývá, že je nutné daňové předpisy vykládat ve smyslu zásady *in dubio pro libertate*, neboť je povinností státu, aby svoje daňové zákony formuloval dostatečně jednoznačně.

[4] Pojem výherní hrací přístroj je pro účely vyměření poplatku podle zákona o místních poplatcích vymezen tzv. užší definicí v § 17 odst. 1 loterijního zákona, zatímco ustanovení § 2 loterijního zákona vymezuje pouze pojem loterie a jiné podobné hry. Hru provozovanou prostřednictvím centrálního loterijního systému povoluje Ministerstvo financí podle ustanovení § 50 odst. 3 loterijního zákona s pouhým schválením koncových zařízení, naproti tomu výherní hrací přístroje jsou povolovány podle ustanovení § 18 a násl. loterijního zákona jako jednotlivá zařízení. Zákon o místních poplatcích, ve znění účinném do 15. 6. 2010, váže pak výběr poplatku za provozovaný výherní hrací přístroj na každé jednotlivé povolené zařízení, nikoli na provozování loterie a jiných podobných her, což vylučuje videoloterijní terminály povolené podle ustanovení § 50 odst. 3 loterijního zákona z uvedeného poplatku. Platební výměr ke zpoplatnění videoloterijních terminálů byl proto vydán v rozporu se zákonem.

[5] Žalobce dále brojil proti procesním vadám řízení, když správce poplatku v platebním výměru řádně neoznačil právní předpis, podle něhož rozhodoval, a nebylo patrné, v jakém časovém znění aplikoval obecně závaznou vyhlášku Statutárního města Brna č. 17/1998. Správní orgán prvního stupně postupoval podle § 98 odst. 1 daňového řádu a po marné výzvě, aby žalobce prokázal relevantní skutečnosti pro vyměření poplatku, vyměřil poplatek podle seznamu herních zařízení povolených Ministerstvem financí před 31. 12. 2008. Žalobce v tomto postupu spatřoval nesprávné použití pomůcky pro vyměření místního poplatku, protože pomůcky neopravňovaly správce poplatku vyzývat daňový subjekt k dokazování určitých skutečností, ale umožňovaly mu toliko dokázat to, co daňový subjekt sám tvrdil, ale neprokázal.

pokračování

Správce poplatku navíc nepřihlédl k okolnostem, které by mohly poskytovat výhody daňovému subjektu, i když jím nebyly uplatněny, a určil výši poplatku k tíži žalobce podle seznamu povolených zařízení. Žalovaný pak v odvolacím řízení neseznámil žalobce podle ustanovení § 115 odst. 2 daňového řádu se zjištěnými skutečnostmi a důkazy před vydáním rozhodnutí. Platební výměr vykazoval řadu chyb, porušoval čl. 2 odst. 2 a čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod (dále též „Listina“), čl. 2 odst. 3 Ústavy České republiky (dále též „Ústava“), § 10a a § 11 zákona o místních poplatcích a společně s rozhodnutím o odvolání byl nesrozumitelný, nejasný a celkově rozporný.

[6] Krajský soud v Brně zrušil rozsudkem ze dne 20. 1. 2014, č. j. 29 Af 2/2012 – 64, rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 11. 2011, č. j. MMB/0410493/2011, platební výměr Úřadu městské části Brno – sever ze dne 29. 8. 2011, č. j. OF/022679/11/Dan, sp. zn. OF/04/10/VHP/12/1, věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení a uložil mu nahradit žalobci náklady řízení. Krajský soud v odůvodnění rozsudku uvedl, že správní orgány retrospektivním způsobem změnil výklad ustanovení zákona o místních poplatcích. Argumentace Ústavního soudu v *loterijním nálezu* není použitelná mimo loterijní zákon, a proto se převzetí argumentů uvedených v nálezu správními orgány v otázce zpoplatnění videoloterijních terminálů bez bližšího zdůvodnění jeví být účelovým postupem. Pokud loterijní zákon umožňuje dvojí výklad pojmu výherní hrací přístroj, je potřeba při výběru poplatku v odvětví veřejného práva postupovat v souladu se zásadou *in dubio mitius* a dodržovat ustálenou správní praxi, která zakládá legitimní očekávání; změny ustálené správní praxe jsou možné toliko do budoucna. Poplatky nešlo podle souhlasného tvrzení žalobce i žalovaného v minulosti vybírat a změnu přinesla až novela provedená zákonem č. 183/2010 Sb., která s účinností od 16. 6. 2010 zavedla do zákona o místních poplatcích pojem „jiné technické herní zařízení“. Ústavní soud vydal svůj náleze ze dne 14. 6. 2011, sp. zn. Pl. ÚS 29/10, č. 202/2011 Sb., až zhruba po roce od účinnosti citované novely zákona o místních poplatcích. Vyměřením poplatku na základě uvedeného nálezu za předcházející období bylo proto nezákonným postupem. Soud se při rozhodování neztotožnil se svojí minulou rozhodovací praxí shodnou s názorem žalovaného, protože byla neudržitelná s ohledem na ochranu ústavně zaručených práv jednotlivce. Správce poplatku navíc pochybil, když po žalobcově odpovědi, že si není vědom skutečností povinných k ohlášení, přistoupil k užití pomůcek podle § 98 daňového řádu. Správce poplatku měl správně vyvrátit tvrzení žalobce o negativní skutečnosti, čímž by na něj přešlo důkazní břemeno ve smyslu ustanovení § 92 odst. 5 daňového řádu. Seznam povolených herních zařízení a ohlášení poplatníka nebyly totiž pomůckami ale důkazy vyvracejícími tvrzení žalobce o negativní skutečnosti. Uvedené pochybení vedou k nezákonnosti napadených rozhodnutí; nicotnost rozhodnutí správních orgánů soud neseznal, protože správní orgány rozhodovaly v rámci své pravomoci a příslušnosti.

[7] Proti tomuto rozsudku podal žalovaný (dále též stěžovatel) včasnou kasační stížnost z důvodu stanoveného v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tedy pro nesprávné právní posouzení věci krajským soudem. Stěžovatel brojí proti závěru krajského soudu, že koncová zařízení centrálních loterijních systémů nelze pro účely místního poplatku považovat za výherní hrací přístroje, a nesouhlasí s tím, že za období předcházející novelizaci zákona o místních poplatcích zákonem č. 183/2010 Sb., tj. před dnem 16. 6. 2010, nebylo možné za tato zařízení vyměřovat místní poplatek za provozovaný výherní hrací přístroj. Stěžovatel odmítá interpretaci krajského soudu, že za výherní hrací přístroje pro účely uložení poplatku podle zákona o místních poplatcích, ve znění účinném do 15. 6. 2010, bylo možné považovat pouze přístroje definované v tzv. užší definici podle ustanovení § 17 odst. 1 loterijního zákona a centrální loterijní systémy tak nebylo možné zpoplatnit jejich podřazením pod tzv. širší definici v ustanovení § 2 písm. e) citovaného zákona. Uvedené závěry pokládá stěžovatel za rozporné s *loterijním nálezem* Ústavního soudu, ve kterém Ústavní soud přijal za výchozí širší definici podle § 2 písm. e) loterijního zákona pro regulaci provozování výherních hracích přístrojů obecně závaznými vyhláškami. Stěžovatel

má za to, že provozování centrálního loterijního systému mělo být zpoplatněno jeho podřazení pod širší definici loterijního zákona. Stěžovatel dále nesouhlasí s tvrzením krajského soudu, že výklad pojmu výherní hrací přístroj provedený Ústavním soudem by mohl být při určování poplatkové povinnosti použit toliko do budoucna. Lhůty pro vyměrování a vybírání daní a místních poplatků stanovuje totiž daňový řád, a proto by měl mít stěžovatel možnost vyměřit na základě loterijního nálezu Ústavního soudu poplatek ve všech případech, v nichž lhůty ještě neuplynuly. Krajský soud pak postupoval nesprávně, když zrušil rozhodnutí stěžovatele i správního orgánu prvního stupně. Stěžovateli tím znemožnil nápravu vytknutých procesních vad řízení, protože další řízení ve věci by pokračovalo před správním orgánem prvního stupně, který by musel, vázán právním názorem krajského soudu, řízení zastavit. Stěžovatel na závěr poukazuje na podobné řízení probíhající před Nejvyšším správním soudem pod sp. zn. 5 Afs 80/2013. Z výše uvedených důvodů pak navrhuje, aby byl rozsudek krajského soudu zrušen a věc byla vrácena k dalšímu řízení.

[8] Žalobce se ve svém vyjádření ke kasační stížnosti ztotožňuje s rozhodnutím krajského soudu. Krajský soud správně interpretoval loterijní nález, kterým Ústavní soud poskytl toliko systematický výklad definic v § 2 písm. e) a § 17 pro účely § 50 odst. 4 loterijního zákona. Žalobce neshledává jmenovaný nález za okolnost měnící správní praxi, a proto žalovaný svým postupem porušil zásadu legitimního očekávání. Krajský soud aplikoval vhodně zásadu *in dubio pro mitius* ve prospěch žalobce. Žalobce má za to, že rozsudek krajského soudu je správný, a proto navrhuje, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost žalovaného zamítl.

II.

Posouzení kasační stížnosti

[9] 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 jedná za něj zaměstnanec disponující vysokoškolským právnickým vzděláním vyžadovaným pro výkon advokacie (§ 105 odst. 2 s. ř. s.).

[10] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s. vázán rozsahem a důvody, které stěžovatel uplatnil v kasační stížnosti a jejím doplnění. Neshledal přitom vady podle ustanovení § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti.

[11] Kasační stížnost není důvodná.

[12] Stěžovatel především brojí proti závěru krajského soudu, že zákon o místních poplatcích, ve znění účinném do 15. 6. 2010, neumožňoval vyměřit poplatek za provozování koncových zařízení centrálních loterijních systémů (dále též „videoloterijní terminály“), protože tato zařízení nespádala pod definici ustanovení § 17 odst. 1 loterijního zákona, s níž spojoval soud poplatkovou povinnost podle zákona o místních poplatcích.

[13] Otázkou zpoplatnění koncových zařízení centrálních loterijních systémů se zabýval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 13. 2. 2014, č. j. 5 Afs 80/2013 – 32 (všechna citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz), ve kterém dospěl k závěru, že vyměřit místní poplatek za výherní hrací přístroj bylo za dobu před účinností zákona č. 183/2010 Sb. možné toliko za zařízení odpovídající definici § 17 odst. 1 loterijního zákona. „*Nejvyšší správní soud je v této úvaze veden povahou předmětu místního poplatku před novelou*

pokračování

provedenou zákonem č. 183/2010 Sb.; předmětem poplatku podle § 10a zákona o místních poplatcích v rozhodném znění je právě VHP [tj. výherní hrací přístroj, pozn. čtvrtého senátu]. 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. nelze uložit místní poplatek za provozovaný výherní hrací přístroj za jiné, byť výherní zařízení. Pro tento výklad svědčí také čl. 11 odst. 5 Listiny, 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 opravňuje k uložení místního poplatku za VHP, splňují-li tato zařízení zároveň definici dle § 17 odst. 1 zákona o loteriích, v rozhodném znění.“

[14] Nyní posuzovaný případ je obdobný 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 nespĺňovaly definici výherního hracího přístroje podle 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 nález 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 přirozeně 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 vyvážen z imperativu plynoucího z čl. 4 Ústavy, když ochrana ústavnosti v demokratickém právním státě není a nemůže být pouze úkolem Ústavního soudu, výbrž 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.

[19] Podle čl. 2 odst. 2 Listiny „[s]tátní moc lze uplatňovat jen v případech a v mezích stanovených zákonem, a to způsobem, který zákon stanoví“.

[20] Podle čl. 4 odst. 1 Listiny „[p]ovinnosti mohou být ukládány toliko na základě zákona a v jeho mezích a jen při zachování základních práv a svobod“.

[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, „[čl. 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 vyměrování 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.

[23] Podle čl. 11 odst. 5 Listiny „[d]aně a poplatky lze ukládat jen na základě zákona“.

[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 popsán 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.

pokračování

[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.

[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 rádne 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 judikaturních závěrů. V posledně citovaném nálezu (body 35 a 36) k tomu Ústavní soud uvedl: „Jak plyne z výše uvedeného, vyvažování zájmů v rámci tzv. testu proporcionality se obecně nejeví jako ideální právní nástroj, a tudíž je pro ně vhodné zvažovat i cestu jinou. Tou pak (primárně) je zohlednění principu důvěry v právo v rámci interpretace a aplikace tzv. podústavního práva, to samozřejmě za předpokladu, poskytuje-li toto adekvátní prostor; pro oblast civilního práva jako příklad možno uvést korektiv dobrých mravů ve smyslu § 3 odst. 1 občanského zákoníku [viz náleze sp. zn. II. ÚS 3168/09], v oblasti trestního práva pak může jít o omyl v právu ve smyslu § 19 trestního zákoníku. Pokud takový prostor neexistuje, lze k "neaplikaci" nového právního názoru z důvodů výše uvedených přistoupit spíše jen za výjimečných okolností. O takové okolnosti se ovšem jedná i v nyní posuzované věci. Není totiž pochyb o tom, že stěžovatel byl postupem orgánů veřejné moci, a to jak rozhodovací praxí finančních orgánů, tak na základě ustálené judikatury správních soudů, ujistěn o tom, že může dodatečně daňové příznání k dani z příjmů za rok 2005 podat do konce roku 2009. Ústavní soud náleze sp. zn. I. ÚS 1611/07, na jehož základě mělo dojít ke "zkrácení" předmětné lhůty o jeden rok a podle něhož by tak byl stěžovatel oprávněn podat daňové příznání do konce roku 2008, vyhlásil dne 9. 12. 2008. Vzhledem ke skutečnosti, že stěžovatel zjevně neměl na adekvátní právní reakci dostatečný časový prostor, kdy ani není možné po něm spravedlivě požadovat, aby průběžně sledoval rozhodování Ústavního soudu, nelze mu vytknout, že daňové příznání nepodal v zákonné lhůtě stanovené podle teorie 3+0. Dále je podstatné, že jde o vertikální vztah, tedy vztah mezi státem (resp. jeho finančními orgány) a fyzickou osobou, jehož se neúčastní žádná další osoba, jejíž práva či zájmy by mohly být dotčeny, pokud by názor Ústavního soudu nebyl aplikován. Z hlediska veřejného zájmu je třeba si uvědomit, že důvodem kasačního zásahu Ústavního soudu ve věci sp. zn. I. ÚS 1611/07 nebyla protiústavnost lhůty pro vyměření daně jako takové, ale nejasnost příslušného zákonného ustanovení, jež umožňovalo dvojitý výklad, přičemž bylo třeba - za konkrétních okolností daného případu - použít ten z nich, jenž je ve prospěch daňového poplatníka, a to s ohledem na princip in dubio pro libertate. Ústavní soud tedy nejenže nevidí důvod, proč by měl být veřejný zájem nějak dotčen, ale naopak postup podle dosavadního výkladu daného zákonného ustanovení odpovídá nosné myšlence, jenž je obsažena v uvedeném nálezu Ústavního soudu.“ (Zvýraznění doplnil Nejvyšší správní soud.)

[29] Tato úvaha by ovšem byla namísto 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 nezpochybňovanou praxi, která zpoplatňování videoloterijních terminálů v rozhodném období vylučovala, a takový interpretační závěr aplikovat pouze *pro futuro*.

[30] Závěrem kasační stížnosti napadá stěžovatel výrok o zrušení rozhodnutí svého i správního orgánu prvního stupně, protože krajský soud tím znemožnil žalovanému nápravu procesních vad.

[31] Podle § 78 odst. 3 s. ř. s. „*[z]rušuje-li soud rozhodnutí, podle okolností může zrušit i rozhodnutí správního orgánu nižšího stupně, které mu předcházelo*“.

[32] Nejvyšší správní soud se již zabýval podmínkami, za kterých je možné zrušit rozhodnutí první i druhé instance správních orgánů.

[33] Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 20. 8. 2007, č. j. 1 As 60/2006 – 106, č. 1456/2008 Sb. NSS, uvedl, že „*[u]stanovení třetího odstavce § 78 s. ř. s. upravuje výjimku z obecného principu omezené kasace: krajský soud podle okolností může zrušit i rozhodnutí správního orgánu prvního stupně. Jinými slovy, krajský soud má zákonnou povinnost uvážit, zda v konkrétním případě není vhodnější zrušit nejenom rozhodnutí správního orgánu druhého stupně, ale také rozhodnutí správního orgánu prvního stupně. Tak tomu bude především v případech, kdy je patrné, že rozhodnutí správního orgánu prvního stupně vůbec nemělo být vydáno. Stejně tak bude dán důvod pro zrušení rozhodnutí správního orgánu prvního stupně v případech, kdy odvolací správní orgán nemůže vady tohoto rozhodnutí sám napravit a je tedy patrné, že jemu samému nezůstane nic jiného, než správní rozhodnutí prvního stupně zrušit a věc vrátit k novému projednání správnímu orgánu [§ 90 odst. 1 písm. b) zák. č. 500/2004 Sb., správní řád, ve znění pozdějších předpisů]*“. Dále v usnesení uvádí, že „*[s]oud je zde, s ohledem na princip procesní ekonomie, tedy povinen zkontrolovat, zda existují důvody i pro zrušení rozhodnutí správního orgánu nižšího stupně, které mu předcházelo. Shledá-li jejich existenci, zruší též rozhodnutí správního orgánu prvního stupně. V takovém případě není pochyb o tom, že zrušující výrok může zasáhnout nejen do veřejných subjektivních práv žalobce, ale také do zájmů žalovaného. Je nezbytné, aby soud i tento výrok náležitě odůvodnil. Pokud některý z účastníků řízení v podobném případě namítá, že nebyl dán důvod pro zrušení správního rozhodnutí orgánu prvního stupně, pak kasační stížnost bude přípustná, neboť v takovém případě směřuje do výroku rozhodnutí krajského soudu, byť věcně jistě polemizuje s jeho důvody, resp. může namítat, že takové důvody chybí [§ 104 odst. 2 s. ř. s. a contrario]*“.

[34] Stejný závěr potvrdil Nejvyšší správní soud i v rozsudku ze dne 24. 11. 2009, č. j. 1 Aps 2/2008 – 77, kde vyjádřil, že „*[k]rajský soud je tedy oprávněn i ke zrušení rozhodnutí, jež předcházelo konečnému rozhodnutí; soudní řád správní ovšem jako podmínku tohoto postupu stanoví, že tu jsou okolnosti jej odůvodňující. Tyto okolnosti zákon blíže nespecifikuje, ovšem to, že zákon stanoví tento postup jako výjimečný, znamená, že úvaha krajského soudu není neomezená; vždy musí být opřena o okolnosti, pro které je třeba, aby bylo zrušeno současně i rozhodnutí prvostupňové. Soudy dosud tuto úvahu opíraly zejména o zjištění, že správní rozhodnutí vůbec nemělo být vydáno, v některých případech však i o tvrzení, že zjištěné vady jsou natolik závažné a provázejí správní řízení od jeho počátku, že je třeba, aby řízení proběhlo celé znovu. Vždy je tento postup důvodný, pokud správní rozhodnutí vůbec nemělo být vydáno, např. proto, že k tomu nebyly splněny podmínky stanovené hmotně právním předpisem, typicky došlo-li k zániku práva z důvodů prekluze nebo že daňová povinnost vůbec nevznikla. V těchto případech totiž nepřichází v úvahu, aby žalovaný po zrušení jeho rozhodnutí mohl v řízení pokračovat a vady prvostupňového rozhodnutí sám odstranit; mohl by pouze zrušit prvostupňové rozhodnutí a řízení případně zastavit. Krajský soud zde přímým zrušením rozhodnutí*

pokračování

prvostupňového nabrazuje rozhodnutí žalovaného, které by bez jakéhokoliv doplnění řízení nemohlo vyznít jinak“.

[35] Platební výměr správního orgánu prvního stupně ovšem v nyní posuzované věci neměl být ze shora uvedených důvodů vůbec vydán, a proto krajský soud postupoval v souladu s ustálenou judikaturou Nejvyššího správního soudu, když ho s odůvodněním jeho nezákonnosti zrušil. Protože poplatek za videoloterijní terminály nemohl být vůbec vyměřen, nový platební výměr nemůže být vydán (respektive žalovaný by i v případě nezrušení platebního výměru krajským soudem nemohl postupovat jinak, než tento platební výměr novým rozhodnutím o odvolání žalobce zrušit) a stejně tak není důvod pro dodatečné odstraňování procesních vad.

III.

Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

[36] Nejvyšší správní soud na základě výše uvedených úvah dospěl k závěru, že se Krajský soud v Brně řádně vypořádal s žalobními námitkami a došel ke správnému závěru, když žalobu zamítl. Námitky uvedené v kasační stížnosti nejsou důvodné.

[37] Nejvyšší správní soud proto podle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. kasační stížnost stěžovatele zamítl.

[38] O nákladech řízení pak Nejvyšší správní soud rozhodl v souladu s § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Procesně stěžovatel ve věci úspěch neměl a úspěšnému žalobci zastoupenému právním zástupcem vznikl nárok vůči stěžovateli na náhradu nákladů řízení spočívajících v odměně právního zástupce za jeden úkon právní služby podle § 11 odst. 1 písm. d) ve výši stanovené podle ustanovení § 9 odst. 4 ve spojení s ustanovením § 7 bod 5 vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (dále jen „advokátní tarif“), ve znění pozdějších předpisů (tj. 3.100 Kč za jeden úkon). Dále má právní zástupce žalobce právo na náhradu hotových výdajů podle § 13 odst. 3 advokátního tarifu (ve výši 300 Kč za jeden úkon). Protože zástupce žalobce doložil, že je plátcem DPH, zvyšuje se odměna a náhrada hotových výdajů dle § 57 odst. 2 s. ř. s. o příslušnou sazbu daně z přidané hodnoty (21%, tj. celkem 714 Kč). Celkem má tedy žalobce právo na náhradu nákladů ve výši 4.114 Kč. Tuto částku zaplatí žalovaný žalobci k rukám jeho zástupce do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

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

V Brně dne 28. března 2014

JUDr. Dagmar Nygrínová
předsedkyně senátu