



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ivanky Havlíkové a soudkyň JUDr. Naděždy Řehákové a Mgr. Ing. Silvie Svobodové ve věci

žalobce: **MASOX a.s.**, IČO: 28373154
se sídlem Václavské náměstí 794/38, 110 00 Praha 1

zastoupen JUDr. Pavlem Dejlem, LL.M., Ph.D., advokátem
se sídlem Jungmannova 745/24, 110 00 Praha 1

proti

žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
se sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 7. 2017, č. j.: 31745/17/5000-10610-712195,

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Stručné vymezení věci

1. Žalobce se podanou žalobou domáhal přezkoumání v záhlaví uvedeného rozhodnutí žalovaného, jímž žalovaný zamítl jeho odvolání proti rozhodnutí Finančního úřadu pro hlavní město Prahu (dále jen „správce odvodu“) ze dne 15. 12. 2016, č. j. 8611384/16/2000-11460-107363, kterým bylo dle § 106 odst. 1 písm. e) zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) zastaveno řízení ve věci žalobcova dodatečného přiznání k odvodu z loterií a jiných podobných her dle zákona č. 202/1990 Sb., o loteriích a jiných podobných hrách (dále jen „zákon o loteriích“) za

odvodové období kalendářního roku 2014 (dále jen „prvostupňové rozhodnutí“), a prvostupňové rozhodnutí potvrdil.

2. Z odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí vyplynulo, že žalobce podal ve stanovené lhůtě řádné přiznání k odvodu z loterií a jiných podobných her podle části šesté zákona o loteriích (dále jen „odvod“) za odvodové období kalendářního roku 2014 (dále jen „rozhodné období“). Společně s přiznáním k odvodu (dále jen „řádné odvodové přiznání“) podal písemnost s názvem Výhrada společnosti MASOX a.s. vůči výši ročního odvodu z loterií a jiných podobných her za odvodové období kalendářního roku 2014 (dále jen „výhrada“), v níž vyjadřoval nesouhlas se stanovením pevné části dílčího základu odvodu z výherních hracích přístrojů a jiných technických herních zařízení dle § 41b odst. 4 zákona o loteriích, kterou považoval za protiústavní. Na základě řádného odvodového přiznání vyměřil správce odvodu ve vyměřovacím řízení platebním výměrem (dále jen „platební výměr“) odvod ve výši tvrzené žalobcem v tomto přiznání.
3. Dne 22. 9. 2016 podal žalobce dodatečné přiznání k odvodu (dále jen „dodatečné přiznání“) za rozhodné období s odůvodněním, že jej podává na základě publikace rozsudku Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) ze dne 13. 7. 2016, č. j. 6 Afs 87/2016-42, který se dle něj vyjadřoval k vhodnému způsobu zpochybnění vyměřené výše odvodu. Správce odvodu vydal ve věci dodatečného přiznání prvostupňové rozhodnutí, jímž řízení zastavil z důvodu nesplnění subjektivní lhůty pro podání dodatečného přiznání. Proti prvostupňovému rozhodnutí podal žalobce odvolání, o němž rozhodl žalovaný žalobou napadeným rozhodnutím.

II. Obsah žaloby

4. Žalobce předně uvedl, že byl jakožto provozovatel sázkových her dle § 2 písm. e), l), n) a § 50 odst. 3 zákona o loteriích (dále jen „sázkové hry“) v rozhodném období poplatníkem odvodu. Odvod tvořila poměrná složka dle § 41b odst. 1, 3 a 5 ve spojení s § 41c písm. a) až e) zákona o loteriích (dále jen „poměrná složka odvodu“) a v případě sázkových her také pevná složka dle § 41b odst. 2 a 4 ve spojení s § 41c písm. f) zákona o loteriích (dále jen „pevná složka odvodu“). Řádné odvodové přiznání podal a předepsaný odvod uhradil proto, aby předešel sankcím v podobě penále dle § 251 daňového řádu a úroku z prodlení dle § 252 daňového řádu. Učinil tak však s explicitní výhradou, kterou odůvodnil tím, že odvodová povinnost v podobě pevné složky odvodu porušuje ústavně a mezinárodněprávně garantovaný princip rovnosti, resp. zákazu diskriminace. Výhradu podal za účelem dosažení přístupu k soudu, který by mohl posoudit jeho námitky ohledně protiústavnosti pevné složky odvodu dle čl. 95 odst. 2 Ústavy. Dále uvedl, že proti platebnímu výměru brojil žalobou projednávanou zdejším soudem v řízení pod sp. zn. 5 Af 26/2013 (dále jen „soudní řízení“), které bylo v době podání žaloby přerušeno do doby rozhodnutí Ústavního soudu ve věci sp. zn. Pl. ÚS 15/15.
5. Upozornil také na judikaturu NSS, týkající se obdobných případů jiného provozovatele sázkových her. Citoval z rozsudku NSS ze dne 10. 12. 2015, č. j. 7 Afs 241/2015-38, z něhož vyplývá, že výhrada v odvodovém přiznání je irelevantní a správce odvodu není oprávněn k tvrzením v ní uvedeným přihlížet. Rozsudek 7 Afs 241/2015-38 však neuvádí konkrétní cestu, jak dosáhnout soudní litigace umožňující posouzení ústavní konformity pevné složky odvodu. Až rozsudek 6 Afs 87/2016-42 judikoval, že takovou cestou je podání řádného odvodového přiznání na celou částku odvodu, včetně údajně protiústavní pevné složky, její uhrazení a následné podání dodatečného odvodového přiznání znějícího

na částku sníženou o údajně protiústavní pevnou složku odvodu. Uvedl, že jelikož se o tomto rozsudku NSS dozvěděl v srpnu 2016, po jeho publikaci, doručil následně správci odvodu dodatečné přiznání znějící na částku sníženou o protiústavní pevnou složku odvodu.

6. *První žalobní námitkou* namítal nesprávnost a nezákonnost žalobou napadeného rozhodnutí, spočívající v tom, že oba správní orgány vystavěly svá rozhodnutí na nesprávném a nepřipustném závěru, že nezjistil důvody pro podání dodatečného přiznání po publikaci rozsudku 6 Afs 87/2016-42 v srpnu roku 2016, nýbrž již v době podání řádného odvodového přiznání, kdy prostřednictvím výhrady namítal protiústavnost pevné složky odvodu. Na základě toho pak usoudily, že zmeškal subjektivní lhůtu pro podání dodatečného přiznání dle § 141 odst. 1 daňového řádu. Právě určení počátku běhu subjektivní lhůty pro podání dodatečného přiznání činí žalobou napadené rozhodnutí nezákonným a protiústavním, když žalovaný mimo jiné porušil zásadu zákazu libovůle a nerovného zacházení (čl. 1 věta první Listiny základních práv a svobod, dále jen „LZPS“), právo žalobce na spravedlivý proces (čl. 36 odst. 1 LZPS a čl. 6 odst. 1 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod, dále jen „Úmluva“), právo žalobce vlastnit majetek a pokojně jej užívat (čl. 11 LZPS a čl. 1 Protokolu č. 1 k Úmluvě), zásadu ukládání daní pouze na základě zákona (čl. 11 odst. 5 LZPS), jakož i další ustanovení ústavního pořádku ČR týkající se uplatňování státní moci, ukládání povinností a omezení základních práv a svobod ve smyslu čl. 2 odst. 3 Ústavy ČR a čl. 2 odst. 2 LZPS.
7. Konkrétně poukázal na to, že procesní postup směřující k možnosti zahájení soudního řízení, jako nezbytného předpokladu pro naplnění jeho snahy o přezkum ústavní konformity pevné složky odvodu, formou podání dodatečného daňového přiznání byl vyloučen, a to až do doby vydání rozsudku 6 Afs 87/2016-42. Bylo tomu tak z důvodu existence rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 14. 3. 2016, č. j. 30 Af 1/2015-46 vydaného ve skutkově obdobném případě jiného provozovatele sázkových her, v němž Krajský soud judikoval, že podání dodatečného odvodového přiznání není pro tamního žalobce cestou, kterou by se mohl domoci přezkumu sporné odvodové povinnosti. Žalobce uvedl, že vzhledem k zásadě závaznosti judikatury správních soudů pro výkon veřejné správy by tedy podání jeho dodatečného přiznání před vydáním rozsudku 6 Afs 87/2016-42 bylo zcela jistě ze strany správních orgánů hodnoceno jako nepřipustné. Žalovaný však rozhodovací praxi správních soudů odmítl, když uvedl, že nelze konstatovat, že by každé rozhodnutí prvostupňových soudů bylo pro daňovou správu závazné, a když bez jakéhokoli zdůvodnění, proč na projednávanou věc nebyly právní závěry Krajského soudu v Plzni aplikovatelné, uzavřel, že žalobci právo na podání dodatečného přiznání náleželo již před publikací rozsudku 6 Afs 87/2016-42, neboť byl k podání dodatečného přiznání oprávněn dle daňového řádu. Tento odklon žalovaného od rozhodovací praxe správních soudů je dle žalobce v rozporu s požadavkem stále aplikační praxe a popírá právní jistotu daňových subjektů. Žalobou napadené rozhodnutí označil také za nepřezkoumatelné. K tomu odkázal na rozsudek NSS ze dne 21. 12. 2005, č. j. 1 As 39/2005-75, jenž stanovuje podmínky, za nichž je rozhodnutí správního orgánu přezkoumatelné.
8. Dále namítal, že ač si byl žalovaný vědom, že dle rozsudku 7 Afs 241/2015-38 správce odvodu není oprávněn přihlížet k výhradě, a v jedné části žalobou napadeného rozhodnutí z něj vycházel, v jiné části žalobou napadeného rozhodnutí postupoval v rozporu s ním a z výhrady vycházel. Činil tak když ve zdůvodnění závěru o počátku běhu subjektivní lhůty pro podání dodatečného přiznání vycházel ze skutečnosti, že žalobce podal ke dni

podání řádného přiznání také výhradu, v níž vyjádřil nesouhlas s pevnou složkou odvodu. Je zcela nepřijatelné, aby žalovaný na jednu stranu tvrdil, že správce odvodu zcela správně nevzal při vydání platebního výměru výhradu v potaz, a na druhou stranu dovozoval z výhrady zmeškání lhůty pro podání dodatečného přiznání. Tento přístup žalovaného k judikatuře NSS vykazuje dle žalobce nejen prvky libovůle, ale je rovněž v rozporu se zásadami daňového řízení. K tomu poukázal na povinnost správce daně umožnit osobám zúčastněným na správě daně uplatňovat práva a s odkazem na komentářovou literaturu zdůraznil, že možnost realizace subjektivních práv nemá být pouze zdánlivá, ale skutečná. Uvedl, že v projednávaném případě se spíše než o umožnění realizace jeho subjektivního práva jednalo o odepření jeho možnosti dosáhnout přezkumu ústavní konformity pevné složky odvodu. Takové jednání žalovaného je rozporné s čl. 1 Listiny. Konstatoval, že skutečnost, že se domohl přezkoumání zákonnosti platebního výměru v soudním řízení, je nerozhodná, neboť dokud nebude procesní postup doporučený NSS v rozsudku 6 Afs 87/2016-42 přezkoumán Ústavním soudem (v řízení vedeném pod sp. zn. II. ÚS 1192/17), nemůže být žalobce v soudním řízení úspěšný.

9. Shrnutí, že ze shora uvedeného je zřejmé, že judikatura do publikace rozsudku 6 Afs 87/2016-42 vylučovala, aby se svého práva na přezkum ústavní konformity pevné složky odvodu domáhal podáním dodatečného přiznání, a že správní orgány nejsou dle judikatury NSS oprávněny zohlednit výhradu. Z toho dovodil, že lhůta dle § 141 odst. 1 daňového řádu pro podání dodatečného přiznání počala běžet v srpnu 2016, a že tedy podal dodatečné přiznání ve lhůtě.
10. *Druhou žalobní námitkou* brojil proti nesprávnému výkladu a aplikaci daňového řádu ze strany žalovaného. Uvedl, že lhůta stanovená v § 141 odst. 1 daňového řádu, na níž odkazuje též § 141 odst. 2 daňového řádu, neznamená, že by její zmeškání zbavovalo daňový subjekt povinnosti/práva podat dodatečné daňové přiznání ve lhůtě pro stanovení daně dle § 148 daňového řádu. Účelem této lhůty je pouze a jedině stanovení náhradního dne splatnosti daně. Jejím účelem není a nemůže být zánik povinnosti/práva daňového subjektu podat dodatečné daňové přiznání. Skutečnost, že se zmeškáním této lhůty právo daňového subjektu neprekluduje, dle žalobce potvrzuje i rozhodovací praxe Ústavního soudu, dle níž platí, že má-li dojít k zániku práva, musí to být v zákoně výslovně stanoveno. Jelikož § 141 odst. 1 ani 2 daňového řádu nestanoví, že právo uplatnit nárok na nižší daň uplynutím stanovené lhůty zanikne, není subjektivní lhůta k podání dodatečného daňového přiznání lhůtou prekluzivní. Dále upozornil na to, že nejednoznačný právní předpis je třeba vykládat v případě pochybností vůči daňovému subjektu mírněji. Při výkladu § 141 odst. 1 daňového řádu nelze proto použít pouze zužující gramatický výklad, který by daňovému subjektu omezil lhůtu pro podání dodatečného daňového přiznání na jeden měsíc, zatímco správce daně by byl oprávněn vyměřit/doměřit daň v objektivní lhůtě tří, resp. deseti let dle § 148 daňového řádu.
11. Žalobce navrhl, aby soud žalobou napadené rozhodnutí, jakož i rozhodnutí prvostupňové, zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

III. Vyjádření žalovaného

12. Žalovaný ve vyjádření k žalobě k *první žalobní námitce* setrval na názoru, že důvody pro podání dodatečného přiznání byly žalobci známy již v době před vydáním rozsudku 6 Afs 87/2016-42. Uvedl, že právní názor v tomto rozsudku obsažený nic nemění na tom, že pro projednání dodatečného odvodového přiznání je nutné splnit podmínky pro jeho podání

a hodnotit dodržení lhůty dle § 141 odst. 1 v návaznosti na § 141 odst. 2 daňového řádu. Možnost podání dodatečného daňového přiznání je zakotvena přímo v daňovém řádu, nemohla být nově založena konkrétním rozsudkem NSS, byť rozsudek 6 Afs 87/2016-42 problematiku dodatečných daňových přiznání ujasnil. Tato zákonná možnost nemohla být před vydáním rozsudku 6 Afs 87/2016-42 ani vyloučena, a to ani rozsudkem 30 Af 1/2015-46. Skutečnost, že v něm Krajský soud zhodnotil určitou procesní cestu jako nevhodnou, neznamená, že by jím došlo k omezení zákonných práv či povinností daňových subjektů a že by žalobce nemohl podat dodatečné přiznání, věděl-li o důvodech pro jeho podání. Doplnil, že nelze obecně konstatovat, že by každé rozhodnutí prvostupňových soudů bylo pro daňovou správu bez dalšího závazné. Shrnl, že žalobce mohl a měl podat dodatečné přiznání ještě před vydáním rozsudku 6 Afs 87/2016-42, neboť byl k jeho podání oprávněn daňovým řádem.

13. Tvzení žalobce, že v žalobou napadeném rozhodnutí vycházel z výhrady, označil za zavádějící. Uvedl, že ani on, ani správce odvodu nepřihlíželi k výhradě jako ke kvalifikovanému podání a nebrali v potaz údaje v ní uvedené, nýbrž ze samotného uplatnění výhrady vyvodili, že žalobce již v době podání řádného odvodového přiznání věděl o skutečnosti, že odvod má být nižší. Žalobce tedy věděl o důvodech pro podání dodatečného přiznání již v den podání řádného odvodového přiznání, avšak podal jej až v září 2016, po vydání rozsudku 6 Afs 87/2016-42. Nebyla tak dodržena lhůta dle § 141 odst. 1 daňového řádu.
14. Nesouhlasil ani s *druhou žalobní námitkou*, týkající se charakteru subjektivní lhůty dle § 141 odst. 1 daňového řádu. Uvedl, že v § 148 daňového řádu je zakotvena objektivní lhůta pro podání dodatečného daňového přiznání, která je zároveň lhůtou pro stanovení daně. V rámci této objektivní lhůty pak může běžet i subjektivní lhůta, která však netrvá po celou dobu objektivní lhůty. Podstatou subjektivní lhůty je, že se její počátek odvíjí od určité skutečnosti, která může a nemusí nastat, a její konec může uplynout i dlouhou dobu před koncem objektivní lhůty. Náзор zastávaný žalobcem by zcela popřel smysl subjektivních lhůt, neboť je prakticky ztotožňuje s lhůtou objektivní. Ustanovení § 148 daňového řádu tedy sice daňový subjekt opravňuje podat dodatečné daňové přiznání do uplynutí doby pro stanovení daně, avšak musí být splněna podmínka subjektivní lhůty dle § 141 odst. 1 daňového řádu. Uvedl, že správce odvodu rozhodoval v souladu s ustálenou rozhodovací praxí, neboť i v případě, že není v daňovém řádu přímo stanoveno, že daňovému subjektu uplynutím subjektivní lhůty zaniká právo podat dodatečné daňové přiznání, resp. dodatečné vyúčtování na daňovou povinnost nižší, má být subjektivní lhůta považována za prekluzivní. Vyplývá to přímo z povahy subjektivní lhůty. Podá-li tedy daňový subjekt dodatečné daňové přiznání po uplynutí subjektivní lhůty stanovené daňovým řádem, není splněna podmínka včasnosti jeho uplatnění a je na místě takové řízení zastavit dle § 106 odst. 1 písm. e) daňového řádu. Shrnl, že žalobce sice podal dodatečné daňové přiznání ve lhůtě pro stanovení daně dle § 148 daňového řádu, avšak až po lhůtě dle § 141 odst. 1 v návaznosti na § 141 odst. 2 daňového řádu.
15. Žalovaný navrhl, aby soud žalobu zamítl jako nedůvodnou.

IV. Posouzení věci Městským soudem v Praze

16. Soud o věci samé rozhodl bez nařízení jednání, a to v souladu s ustanovením § 51 s. ř. s., neboť účastníci řízení takový postup akceptovali. Soud neprovedl žádné důkazy, neboť žalobce provedení důkazů nenavrhoval.

17. Soud přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí, jakož i řízení, které jeho vydání předcházelo, v rozsahu uplatněných žalobních bodů, kterými je vázán, podle skutkového a právního stavu v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 a 2 věta první s. ř. s.), a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
18. Předmětem sporu mezi účastníky řízení bylo posouzení otázky, zda žalobce splnil subjektivní lhůtu pro podání dodatečného přiznání na daň nižší podle § 141 odst. 1 ve spojení s odst. 2 daňového řádu.
19. Soud při posouzení vyšel z následující právní úpravy:
20. Podle ustanovení § 141 odst. 1, 2 daňového řádu v rozhodném znění: (1) *Zjistí-li daňový subjekt, že daň má být vyšší než poslední známá daň, je povinen podat do konce měsíce následujícího po měsíci, ve kterém to zjistil, dodatečné daňové přiznání nebo dodatečné vyúčtování a ve stejné lhůtě rozdílnou částku uhradit. Tato povinnost trvá, pokud běží lhůta pro stanovení daně. Poslední známá daň je výsledná daň, jak byla správcem daně dosud pravomocně stanovena v dosavadním průběhu daňového řízení o této dani.* (2) *Daňový subjekt je oprávněn ve lhůtě podle odstavce 1 podat dodatečné daňové přiznání nebo dodatečné vyúčtování na daň nižší, než je poslední známá daň, jestliže daň byla stanovena v nesprávné výši; v tomto dodatečném daňovém přiznání nebo dodatečném vyúčtování nelze namítat vady postupu správce daně.*
21. Soud o věci uvažil takto:
22. Soud nevešel na *první žalobní námitku*. V prvé řadě se neztotožnil s tvrzením žalobce, že důvody pro podání dodatečného přiznání zjistil až po publikaci rozsudku 6 Afs 87/2016-42, neboť do té doby podání dodatečného odvodového přiznání vylučovala judikatura, konkrétně rozsudek 30 Af 1/2015-46. Z toho, že žalobce podal výhradu, je patrné, že již v době podání řádného odvodového přiznání zjistil, že odvod (tj. daň) má být nižší a že stanoven v nesprávné výši. Daňový řád přitom možnost podání dodatečného odvodového přiznání a běh subjektivní lhůty dle § 141 odst. 1, resp. 2 spojuje právě se zjištěním o jiné výši daně. Žalobce měl proto možnost podat dodatečné přiznání v subjektivní lhůtě jednoho měsíce ode dne podání řádného odvodového přiznání. Tato možnost nebyla a nemohla být jakkoli ovlivněna (zakázána či nově založena) judikaturou správních soudů, ať už jakýmkoli z výše uvedených rozsudků, neboť vyplývá přímo ze zákona, a jako takovou ji lze za splnění zákonem stanovených podmínek využít. Publikace právního názoru správního soudu vysloveného v rozsudku totiž nemůže mít vliv na využití možnosti, kterou zákon výslovně stanoví a upravuje. Z rozsudku Krajského soudu v Plzni 30 Af 1/2015-46 vyplývá, že podáním dodatečného odvodového přiznání se tamní žalobce nemůže domoci přezkumu sporné odvodové povinnosti (viz str. 8 rozsudku, *pozn. soudu: spornou odvodovou povinností byla i v tomto případě pevná složka odvodu*). To však neznamená, že by žalobce v nyní projednávané věci nebyl oprávněn dodatečné přiznání podat, neboť možnost jeho podání vychází ze zákona, z judikatury vydané v obdobných případech je možno toliko zhodnotit pravděpodobnou úspěšnost takového postupu. Ostatně o možnosti domoci se přezkoumání námitky protiústavnosti pevné složky odvodu podáním dodatečného přiznání po nabytí právní moci platebního výměru svědčí i odůvodnění rozsudku 7 Afs 241/2015-38 (viz druhý odstavec na str. 6 rozsudku ve spojení s posledním odstavcem na str. 2 rozsudku). Rozsudek 6 Afs 87/2016-42 tuto možnost pouze uvedl výslovně. Soud dodává, že skutečnost, že se žalobce dozvěděl z judikatury o možnosti dosáhnutí přezkumu konformity pevné složky odvodu prostřednictvím

dodatečného odvodového přiznání, jehož protiústavnost tvrdil již při podání řádného odvodového přiznání, není zjištěním, že odvod má být vyšší, resp. nižší dle § 141 odst. 1, resp. 2 daňového řádu. Žalobce se totiž z judikatury nedozvěděl o jiné výši odvodu, ale o možném procesním postupu, jak přezkoumat ústavnost zákonného ustanovení.

23. Soud tak neshledal, že by správní orgány pochybily v závěru, že žalobce podal dodatečné přiznání až po uplynutí zákonné lhůty. Nelze konstatovat ani odklon správních orgánů od judikatury správních soudů, neboť z judikatury, ani z rozsudků citovaných žalobcem, nevyplývá možnost podání dodatečného odvodového po uplynutí zákonné lhůty, resp. po seznámení se daňového subjektu s právním názorem obsaženým v judikatuře.
24. K této námitce soud dále uvádí, že žalobou napadené rozhodnutí není nepřezkoumatelné, jak namítal žalobce, neboť je z něj patrné, z jakého skutkového stavu žalovaný vycházel, jak jej vyhodnotil a právně posoudil a jakými úvahami se při rozhodování řídil. Žalobou napadené rozhodnutí je řádně odůvodněno a je plně srozumitelné. Ostatně ani z žaloby není patrné, v čem žalobce jeho nepřezkoumatelnost konkrétně spatřoval.
25. Soud nevěšel ani na námitku žalobce, že žalovaný na jednu stranu vycházel z rozsudku 7 Afs 241/2015-38 a na druhou stranu postupoval v rozporu s ním, když vycházel z výhrady při určení okamžiku počátku běhu subjektivní lhůty dle § 141 odst. 1 daňového řádu. Z uvedeného rozsudku totiž vyplývá, že správce odvodu, a poté i žalovaný, měl vycházet pouze ze skutečností uvedených v řádném odvodovém přiznání a k obsahu výhrady vůbec nepřihlížet. Správní orgány tak dle soudu činily, když se výhradou vůbec nezabývaly, neposuzovaly ji a při vydávání platebního výměru z ní nevycházely (na rozdíl od správce odvodu ve věci řešené v rozsudku 7 Afs 241/2015-38). Pouze z jejího podání seznaly, že žalobce věděl, resp. byl přesvědčen o tom, že výše odvodu měla být jiná, než jaká byla přiznána řádným odvodovým přiznáním. Soud se s tímto závěrem ztotožňuje a v postupu správních orgánů tak neshledává odklon od judikatury NSS ani prvky libovůle či porušení zásad daňového řízení. Žalobce měl možnost podat dodatečné přiznání, to, že tak neučinil v zákonné lhůtě, nelze klást k tíži správci daně či žalovanému, ale jen jemu samotnému.
26. Žalobce v žalobě dále uváděl, že výhradu podal za účelem dosažení přístupu k soudu, který by mohl posoudit jeho námitky ohledně protiústavnosti pevné složky odvodu, a že se přezkumu ústavní konformity pevné složky odvodu nemohl domoci, až do publikace rozsudku 6 Afs 87/2016-42 cestou podání dodatečného přiznání. K tomu soud uvádí, že pokud byl žalobcovým cílem přezkum ústavní konformity konstrukce pevné složky odvodu, nelze odhlédnout od skutečnosti, že se téhož domáhal v soudním řízení vedeném o jeho žalobě proti platebnímu výměru, které bylo právě do vyřešení otázky ústavní konformity pevné složky odvodu Ústavním soudem v řízení pod sp. zn. Pl. ÚS 15/15 přerušeno. Je tedy patrné, že měl i jinou možnost, jak docílit přezkumu ústavní konformity pevné složky odvodu, než podáním dodatečného přiznání, a že ji i využil.
27. K tvrzení žalobce o tom, že nemůže být v soudním řízení úspěšný do té doby, dokud nebude procesní postup doporučený NSS v rozsudku 6 Afs 87/2016-42 přezkoumán Ústavním soudem (v řízení vedeném pod sp. zn. II. ÚS 1192/17) soud uvádí, že úspěšnost žalobce v soudním řízení nemůže záviset na posouzení procesního postupu doporučeném rozsudkem 6 Afs 87/2016-42 Ústavním soudem. Je tomu tak proto, že by postupem dle rozsudku 6 Afs 87/2016-42, nebyl-li by Ústavním soudem shledán protiústavním, mohlo být dosaženo přezkumu konformity pevné složky odvodu. K tomu však již v soudním řízení, resp. v řízení vedeném Ústavním soudem pod sp. zn. Pl. ÚS 15/15, na nějž zdejší

soud v rozsudku ze dne 30. 5. 2018, č. j. 5 Af 26/2013-66 odkázal, došlo. Soud tedy neshledal žalobcovu tvrzení opodstatněným a pro úplnost uvádí, že dne 30. 1. 2018 vydal Ústavní soud pod sp. zn. Pl. ÚS 15/15 nálezní, v němž dospěl k závěru, že ustanovení § 41b odst. 2 a 4 a § 41c písm. g) zákona o loteriích, ve znění účinném do 31. 12. 2015, nebyla v rozporu s čl. 1 a 26 odst. 1 a 2 Listiny základních práv a svobod, stejně jako s čl. 2 odst. 2, popř. čl. 11 odst. 5 Listiny a s čl. 2 odst. 3 Ústavy. V řízení vedeném pod sp. zn. II. ÚS 1192/17, v němž rozhodoval o ústavní stížnosti proti rozsudku 6 Afs 87/2016-42, Ústavní soud stížnost pro zjevnou neopodstatněnost odmítl.

28. Soud nevešel ani na *druhou žalobní námitku*, týkající se charakteru lhůty stanovené v § 141 odst. 1 daňového řádu. Soud předně uvádí, že § 141 odst. 1 daňového řádu vymezuje jak lhůtu objektivní, tak lhůtu subjektivní. Subjektivní lhůta přitom počíná běžet okamžikem zjištění rozdílu mezi daní, která má být skutečně odvedena, a poslední známou daní, a končí uplynutím posledního dne měsíce následujícího po měsíci, v němž ke zjištění rozdílu došlo. Existence subjektivní lhůty pro podání dodatečného daňového (odvodového) přiznání a délka jejího běhu vyplývá přímo ze znění zákonného ustanovení a z jeho jazykového výkladu. Jestliže zákon váže povinnost, resp. u postupu dle § 141 odst. 2 daňového řádu oprávnění, k podání dodatečného daňového přiznání k okamžiku zjištění rozhodných okolností, a stanoví-li ve stejné větě ke splnění této povinnosti či oprávnění lhůtu, jedná se o lhůtu subjektivní, neboť k jejímu běhu je rozhodný okamžik, kdy subjekt rozhodné okolnosti zjistil (tedy nikoli okamžik, kdy rozhodné okolnosti nastaly, což by byl rozhodný okamžik pro běh objektivní lhůty). Objektivní lhůta podle věty druhé § 141 odst. 1 daňového řádu pak vymezuje nejzazší možný termín pro podání dodatečného daňového přiznání, kterým je konec lhůty pro stanovení daně dle § 148 daňového řádu. Uplyne-li jedna ze lhůt, zanikne povinnost, resp. oprávnění daňového subjektu, bez ohledu na to, že druhá lhůta ještě nebyla zcela vyčerpána.
29. Takové pojetí objektivní a subjektivní lhůty pro podání dodatečného daňového přiznání na daň nižší i vyšší vyznává i komentářová literatura k daňovému řádu a odborné články k tomuto tématu. Kromě žalovanou citovaného komentáře MATYÁŠOVÁ, L. a GROSSOVÁ, M. E., Daňový řád: Komentář, Nakladatelství Leges, který uvádí: *Dodatečné přiznání nebo vyúčtování lze podat jak v případě daně nižší, tak i v případě daně vyšší ve stejných lhůtách, a to do konce (kalendářního) měsíce následujícího po (kalendářním) měsíci, ve kterém daňový subjekt zjistil, že daň nebyla stanovena v nesprávné výši (subjektivní lhůta), nejdéle však do konce lhůty pro stanovení daně dle § 148 (objektivní lhůta)*, lze citovat též např. článek ZATLOUKAL, T., KRUPÍČKOVÁ, L., Dodatečné daňové přiznání po 1. 1. 2011, Právní rozhledy 6/2011, s. 207, v němž je konstatováno, že: *Stejná subjektivní lhůta a pravidla pro její běh platí i pro podání dodatečného daňového tvrzení na daň nižší, než je poslední známá daň. Na rozdíl od varianty přiznání na daň vyšší je ovšem možnost jeho podání omezena pouze na existenci nových skutečností nebo důkazů*. Také judikatura Nejvyššího správního soudu potvrzuje, že dodatečné daňové přiznání na daň nižší je třeba podat v subjektivní lhůtě podle věty první § 141 odst. 1 daňového řádu, jak lze zjistit např. z rozsudku NSS č. j. 1 Afs 238/2014-55, z bodů [23] a [24].
30. Soud má ve shodě s žalovaným za to, že lhůta stanovená § 141 odst. 2 ve spojení s § 141 odst. 1 daňového řádu má povahu prekluzivní, propadné lhůty. Marné uplynutí lhůty tak nelze zvrátit a oprávnění daňového subjektu k podání dodatečného daňového přiznání na daň nižší uplynutím lhůty zanikne. Daňový řád v § 141 odst. 2 stanoví pouze, že pro podání dodatečného daňového přiznání na daň nižší se vztahuje stejná lhůta jako na daň

vyšší, jinak se lhůtou či jejím plynutím a charakterem nezabývá. Je-li tedy podle § 141 odst. 2 daňového řádu daňový subjekt *oprávněn ve lhůtě podle odst. 1 podat dodatečné daňové přiznání na daň nižší*, použitím argumentu *a contrario* lze dovodit, že mimo tuto lhůtu k podání dodatečného daňového přiznání na daň nižší daňový subjekt oprávněn není. Správnost tohoto výkladu vyplývá i z jazykového výkladu předmětného ustanovení, když je oprávnění daňového subjektu zcela zřejmě spjato s během subjektivní lhůty dle § 141 odst. 1 daňového řádu.

31. Prekluzivní charakter subjektivní lhůty pro podání dodatečného daňového přiznání vyplývá též z judikatury správních soudů týkající se předchozí právní úpravy obsažené v zákoně o správě daní a poplatků (srov. např. rozsudky NSS č. j. 5 Afs 75/2005-65, č. j. 7 Afs 158/2005-73 a č. j. 7 Afs 219/2015-22). Soud k nim uvádí, že vzhledem k podobnosti stávající a předchozí právní úpravy (srov. znění § 41 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků: *„Zjistí-li daňový subjekt, že jeho daňová povinnost má být vyšší nebo daňová ztráta nižší, než jeho poslední známá daňová povinnost, je povinen předložit do konce měsíce následujícího po tomto zjištění dodatečné přiznání nebo hlášení. V dodatečném daňovém přiznání nebo hlášení uvede daňový subjekt i den zjištění důvodů pro jeho podání. V této lhůtě je dodatečná daň též splatná. Nestanoví-li tento nebo jiný daňový zákon jinak, dodatečné daňové přiznání nebo hlášení na daňovou povinnost nižší nebo daňovou ztrátu vyšší lze podat za podmínek stanovených v odstavci 4, a to ve stejné lhůtě, která je stanovena pro dodatečné daňové přiznání nebo hlášení na daňovou povinnost vyšší nebo daňovou ztrátu nižší; účinky nastávají dnem uplynutí lhůty pro jeho podání“* se zněním § 141 odst. 1 a 2 daňového řádu) lze dosavadní judikaturu v předmětné otázce aplikovat i na současnou právní úpravu.

V. Závěr a náklady řízení

32. S ohledem na výše uvedené soud žalobu jako nedůvodnou podle ustanovení § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
33. Výrok o nákladech řízení je dán ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce nebyl ve věci procesně úspěšný, a proto mu nenáleží náhrada nákladů řízení; žalovanému správnímu orgánu, který měl úspěch, však důvodně vynaložené náklady řízení nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost **ve lhůtě dvou týdnů** ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Praha 30. září 2020

JUDr. Ivanka Havlíková v. r.
předsedkyně senátu