



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Václava Roučky a soudců JUDr. Petra Kuchynky a Mgr. Jaroslava Škopka v právní věci **žalobce: SLOT Group, a.s.**, se sídlem v Karlových Varech, Jáchymovská 142, *zastoupeného Mgr. Alešem Smetankou, advokátem, se sídlem Praha 1, Jungmannova 745/24*, proti **žalovanému: Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 427/3, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 28. listopadu 2014, čj. 31983/14/5100-31462-707633,

t a k t o:

I. Žaloba se z a m í t á .

II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í:

I.

Napadené rozhodnutí

Žalovaný žalobou napadeným rozhodnutím zamítl odvolání žalobce a potvrdil rozhodnutí Specializovaného finančního úřadu ze dne 6.5.2014, čj. 99922/14/4000-38002-106465 (dále též *správce odvodu*). Tímto rozhodnutím správce daně I. stupně zastavil řízení

ve věci podání označeného jako odvolání proti rozhodnutí Specializovaného finančního úřadu ze dne 14.3.2014, čj. 51172/14/4023-0700-403123 ve věci odvodu z loterií a jiných podobných her za kalendářní rok 2013. Řízení bylo zastaveno podle ust. § 106 odst. 1 písm. b) d.ř., pro zjevnou právní nepřípustnost podání.

II. Žaloba

Žalobce v žalobě uváděl, že jako provozovatel sázkových her povolených v rozhodné době v souladu se zákonem o loteriích, je s účinností od 1.1.2012 poplatníkem odvodu z loterií a jiných podobných her ve smyslu šesté části zák. o loteriích. Zatímco všechny typy loterií a jiných podobných her povolených podle tohoto zákona jsou podle části šesté, zákona o loteriích zpoplatněny poměrným (procentuálním) odvodem, jehož výše se určí sazbou 20% z tržeb z provozování loterií a jiných podobných her příslušného provozovatele, což představuje *poměrnou složku odvodu*, pouze některé typy loterií a jiných podobných her, jmenovitě sázkové hry, jsou nad rámec zpoplatnění poměrným odvodem zpoplatněny rovněž pevným odvodem, jehož výše je určena pevnou sazbou 55,- Kč za každý den, kdy byl každý přístroj či každé zařízení tj. každé jednotlivé herní místo povoleno, což představuje *pevnou složku odvodu*. Žalobce zdůraznil, že od okamžiku zavedení výše uvedené odvodové povinnosti zastává názor, že odvodová povinnost v podobě pevné složky odvodu je protiústavním zásahem do ústavně garantovaných práv jedné skupiny provozovatelů loterií a jiných podobných her, kterou představují provozovatelé uvedených sázkových her, neboť se jedná o porušení principu rovnosti ve smyslu čl. 1 Listiny základních práv a svobod a to ve spojení s čl. 26 garantujícím právo na podnikání za rovných podmínek. Žalobce v roce 2013 podal v zákonem stanovené lhůtě zákonem vyžadované přiznání k odvodu, a to společně s písemnou výhradou, že s výší odvodu za rok 2013 nesouhlasí. Odvod za rok 2013 vyčíslený podle části šesté, zákona o loteriích, přitom v zákonem předepsané lhůtě uhradil. Správce odvodu však přes uvedené výhrady vydal platební výměr, kterým vyměřil žalobci odvod se stávající jak z poměrné složky odvodu, tak i podle jeho tvrzení protiústavní pevné složky odvodu. Správce odvodu v poučení svého rozhodnutí uvedl, že odvolání proti vydanému platebnímu výměru je přípustné. Proti platebnímu výměru ze dne 23.4.2014 tak žalobce podal odvolání, o kterém Specializovaný finanční úřad rozhodl rozhodnutím ze 6.5.2014, kterým s odkazem na § 106 odst. 1 písm. b) daňového řádu řízení zastavil s odůvodněním, že proti platebnímu výměru není podle § 140 odst. 4 d. ř. odvolání přípustné. Proti tomuto rozhodnutí o zastavení řízení žalobce se opět bránil odvoláním, o kterém bylo rozhodnuto žalobou napadeným rozhodnutím.

Žalobce tvrdil, že napadené rozhodnutí bylo vydáno v rozporu se skutečným stavem věci a současně v rozporu s daňovým řádem a v rozporu s judikaturou Nejvyššího správního soudu, včetně judikatury rozšířeného senátu. Žalobce tvrdil, že je nepravdivé tvrzení správce odvodu i žalovaného, že v případě vydání platebního výměru k odvodu z loterií a jiných podobných her žalobci, kterým došlo k vyměření odvodu z loterií a jiných podobných her za kalendářní rok 2013 na základě odvodového přiznání se jednalo o případ, když vyměřovaný odvod se neodchyloval od odvodu žalobcem tvrzeného. Žalobce zdůrazňoval, že již při hlášení dílčího odvodu v prvním, druhém i třetím čtvrtletí roku 2013 a i ročního přiznání odvodu, vždy učinil výhradu a tvrdil, že nesouhlasí s výší odvodu za období roku 2013.

Žalobce přesto podával přiznání k odvodu ve výši vyplývající ze zákona o loteriích a jiných podobných hrách číslo 202/1990 Sb. (dále jen zákon o loteriích), aby předešel následným sankcím a učiněnými výhradami tak dal kvalifikovaným způsobem najevo svůj nesouhlas s podávaným odvodovým přiznáním.

Žalobce rovněž projevil nesouhlas s právním názorem, že jeho nesouhlas s odvodovým přiznáním měl být vyjádřen v opravném či dodatečném odvodovém přiznání.

Žalobce tvrdil, že postup podle § 140 d.ř. dopadá na případy, kdy vyměřovaná daň (odvod) se neodchyluje od daně (odvodu) tvrzeného daňovým subjektem. V případě žalobce však spor o výši odvodu od počátku existoval.

Žalobce tvrdil, že právě na jeho případ dopadá právní názor vyslovený Nejvyšším správním soudem v rozsudku sp. zn. 2 Afs 76/2011. Z citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu je naprosto zřejmé, že se jednalo o principiálně stejnou situaci, kdy daňový subjekt ohlásil a zaplatil daňovou povinnost podle výkladu zastávaného správcem daně pouze z toho důvodu, aby se vyhnul sankčním důsledkům, ovšem kvalifikovaně vyjádřil vůči správci daně svůj nesouhlas s ohlašovanou a placenou daňovou povinností. Právní názor zaujatý Nejvyšším správním soudem lze přitom aplikovat v širším měřítku pro všechna řízení vedená podle daňového řádu, což bylo potvrzeno i v rozhodnutí rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24.6.2014, čj. 2 Afs 68/2012-34. Jeho právní závěry vyvracejí názor žalovaného, že vyměření místního poplatku je konstruováno odlišně od vyměření daně podle daňového řádu a tudíž, že by snad uvedené závěry vyjádřené v rozhodnutí Nejvyššího správního soudu čj. 2 Afs 76/2011-76 nebylo možno v posuzovaném případě aplikovat. V případě sporné poplatkové povinnosti je proto správce poplatku povinen postupovat obdobným způsobem, jako by pochybnosti o poplatkové povinnosti byly na jeho straně, tj. vyměření poplatkové povinnosti oznámí poplatníkovi doručením platebního výměru, který musí být odůvodněn a proti kterému je možné se odvolat, přestože je či bude poplatek včas a řádně uhrazen. Z toho je zřejmé, že judikatura Nejvyššího správního soudu se ustálila v tom, že činí-li daňový subjekt spornou svou daňovou povinnost např. kvalifikovanou výhradou, jak učinil žalobce v daném případě, pak musí být vydán platební výměr na daňovou povinnost, který je následně doručen daňovému subjektu a proti kterému je přípustné odvolání a to bez ohledu na to, jak byla daň uhrazena. Z tohoto závěru plyne, že v těchto případech je vyloučen postup podle § 140 d.ř.

III.

Vyjádření žalovaného

Žalovaný v písemném vyjádření konstatoval, že žalobní tvrzení je obsahově shodné s tvrzením, které uváděl žalobce v odvolání proti rozhodnutí Specializovaného finančního úřadu. Z tohoto důvodu odkázal na právní argumentaci obsaženou v žalobou napadeném rozhodnutí. Žalovaný dodával, že správce daně v nalézacím řízení, které je upraveno v § 135 a násl. d.ř. shromažďuje podklady pro správné stanovení daně. Rozhodující skutečností v této fázi daňového řízení je samotné podání daňového subjektu. Žalobce přitom učinil jasné tvrzení v přiznání k odvodu za rok 2013, ve kterém si sám konkrétně vyčíslil, jak poměrnou

část dílčího odvodu, tak i pevnou část dílčího odvodu. Žalobce následně učinil ke svému přiznání k odvodu za rok 2013 výhradu v samostatném podání. Nejednalo se však o tvrzení, které by bylo v rozporu s podaným odvodovým přiznáním ale jednalo se pouze o vyjádření jeho nesouhlasu se zákonnou právní úpravou, podle které žalobce sám postupoval a kterou byl povinen se řídit vedle žalobce i správce odvodu i žalovaný. Zcela v souladu s podaným přiznáním k odvodu za rok 2013 správce odvodu vyměřil dle § 139, § 140 odst. 1 a § 147 d.ř. odvod z loterií a jiných podobných her platebním výměrem, a to ve výši 604.529.278,- Kč. Správce odvodu však v rozporu s § 140 odst. 4 d.ř. připustil proti platebnímu výměru odvolání, přičemž § 140 odst. 4 d.ř. říká, že neodchyluje-li se vyměřená daň od daně tvrzené daňovým subjektem, nelze se proti platebnímu výměru, kterým je tato daň stanovena odvolat, to neplatí, pokud byl platební výměr vydán na základě rozhodnutí o závazném posouzení. Podle § 110 odst. 2 d.ř. je-li v poučení připuštěno odvolání i tehdy, kdy je zákon nepřipouští a je-li podáno odvolání, řízení o odvolání se zastaví. Z tohoto důvodu postupoval správce odvodu zcela podle zákona, když podle § 106 odst. 1 písm. b) d.ř. řízení zastavil, neboť se jednalo o zjevně právně nepřipustné podání.

Žalovaný zdůraznil, že podání výhrady, a to kdykoliv před vyměřením daně bez dodržení formálních náležitostí podání na opravné přiznání podle § 138 d.ř., nezakládá povinnost správci daně k tomuto tvrzení přihlédnout jako k podání, které by negovalo jeho povinné formulářové tvrzení s důsledkem vydání platebního výměru, proti kterému by bylo připuštěno podání odvolání. Jestliže žalobce sám přiznává, že odvod v jím podaném tvrzení je vypočítán podle zákonných ustanovení, nemůže posléze tvrdit, že s ohledem na výhradu, kterou učinil samostatným dopisem, byl vyměřen odvod ve výši odlišné, než jak tvrdil v přiznání a proto se nejednalo o konkludentní platební výměr. Tento zjednodušený způsob vyměření odvodu je namístě pouze tam, kde není pochyb o obsahu přiznání o jeho správnosti. V takovém případě není třeba pochybovat o ústavnosti tohoto způsobu vyměření odvodu a to bez ohledu na to, že se výsledek vyměření nesdílí. Žalobce jednoznačně deklaroval svoji vůli přiznat konkrétní odvod v konkrétní výši a správce odvodu o správnosti a úplnosti přiznání neměl pochyb.

Z těchto souhrnných důvodů, včetně důvodů uvedených v žalobou napadeném rozhodnutí žalovaný navrhl, aby soud žalobu zamítl, v případě svého úspěchu navrhoval, aby soud žalovanému přiznal náhradu nákladů řízení paušálně v částce 300,- Kč, jako náhradu výdajů za jeden úkon právní služby, za úkon písemného podání vyjádření k žalobě podle § 11 odst. 1 písm. d), ve spojení s ust. § 11 odst. 3 advokátního tarifu.

IV.

Posouzení věci krajským soudem

Krajský soud při přezkoumávání rozhodnutí vycházel ze skutkového a právní stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu a napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích žalobních bodů, kterými byly výroky rozhodnutí řádně napadeny (§ 75 odst. 1 a 2 s.ř.s.) a o žalobě rozhodl rozsudkem ze dne 14. března 2016, čj. 30 Af 1/2015-46, kterým žalobou napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

O kasační stížnosti žalovaného proti výše uvedenému rozhodnutí rozhodl Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 13. července 2016, č. j. 6 Afs 87/2016-42, kterým rozsudek krajského soudu zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení.

Při opakovaném projednání žaloby byl krajský soud vázán ustanovením § 110 odst. 4 s. ř. s., podle kterého zruší-li Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského soudu a vrátí-li mu věc k dalšímu řízení, je krajský soud vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem ve zrušovacím rozhodnutí. Krajský soud rozhodl při opakovaném projednání žaloby bez nařízeného jednání při souhlasu účastníků s tímto postupem v souladu s ust. § 56 odst. 1 s.ř.s.

a) Výchozí stav věci

Pro potřeby posouzení důvodnosti žaloby vycházel soud z nesporných zjištění o stavu věci podložených obsahem správního spisu, ze kterých vyplynuly následující skutečnosti.

Dne 14.3.2014 Specializovaný finanční úřad vydal platební výměr k odvodu z loterií a jiných podobných her podle § 139 a § 140 odst. 1 a § 147 daňového řádu a žalobci vyměřil odvod z loterií a jiných podobných her za kalendářní rok 2013 na základě odvodového přiznání ve výši 604.529.278,- Kč. Tento platební výměr správce odvodu odůvodnil a v odůvodnění zdůraznil, že vzal na vědomí výhrady poplatníka mířící přímo do ústavnosti právní úpravy loterijního zákona. V odůvodnění mimo jiné správce odvodu konstatoval, že nemůže pominout, že poplatník současně se dovolal vydání rozhodnutí o stanovení odvodu a připuštění možnosti podat proti němu odvolání. Správce odvodu tento požadavek pokládal za legitimní, neboť jinak by byl poplatník nucen odvod tvrdit v rozporu se zákonem, což je v rozporu s cílem správy daní plynoucí z § 1 odst. 2 daňového řádu. Správce odvodu v poučení proti platebnímu výměru pro tento zvláštní případ a z důvodů, které výše uváděl, připustil proti platebnímu výměru odvolání.

Dne 26. února 2014 žalobce podal u Specializovaného finančního úřadu výhradu vůči výši ročního odvodu z loterií a jiných podobných her za odvodové období kalendářního roku 2013, ve které uváděl skutečnosti, ze kterých dovozoval neústavnost ust. § 41c písm. f) zák. o loteriích zakládajícího pevnou složku odvodu jako další odvodovou povinnost s pevnou sazbou 55,- Kč za každý den, za každé jednotlivé herní místo. V učiněné výhradě žalobce vyjádřil zásadní nesouhlas s výší odvodu, který byl nucen vyčíslit podle stávající právní úpravy v rámci svého odvodového přiznání za rok 2013 a byl povinen i odvod ve stanovené lhůtě uhradit, neboť jinak by se vystavil sankcím ze strany správce odvodu. Proto bylo vysloveno očekávání, že v souladu s dosavadní rozhodovací praxí Nejvyššího správního soudu dojde k nalézacímu řízení a odvod za rok 2013 bude vyměřen platebním výměrem, neboť není na místě postup podle § 140 daňového řádu, když vyměřovaná daň se odchyluje od daně tvrzené daňovým subjektem.

Platební výměr ze dne 14.3.2014 žalobce napadl odvoláním, na jehož podkladě rozhodl Specializovaný finanční úřad dne 6.5.2014, kdy vydaným rozhodnutím zastavil podle § 106 odst. 1 písm. b) daň. řádu řízení ve věci podání označeného jako odvolání proti rozhodnutí Specializovaného finančního úřadu ze dne 14.3.2014 za kalendářní rok 2013.

V odůvodnění správce odvodu konstatoval, že v případě žalobce došlo k vyměření odvodu na základě odvodového přiznání daňového subjektu, a to ve výši jím tvrzené a pokud byla připuštěna žalobci možnost odvolání, stalo se tak v rozporu s ust. § 140 odst. 4 daňového řádu.

Žalobou napadeným rozhodnutím Odvolací finanční ředitelství právní názor Specializovaného finančního úřadu akceptovalo a odvolání proti jeho rozhodnutí ze 6.5.2014 zamítlo a napadené rozhodnutí potvrdilo. Žalovaný na podporu legálnosti učiněného právního závěru dodával, že přestože k přiznání žalobce k odvodu za rok 2013 byla učiněna výhrada samostatným podáním, nikoliv však ve formě např. opravného nebo dodatečného přiznání, nejednalo se o tvrzení, které by bylo v rozporu s podaným odvodovým přiznáním, nýbrž došlo pouze k vyjádření nesouhlasu žalobce se zákonnou právní úpravou, podle které sám žalobce jako odvolatel postupoval a kterou byl povinen se řídit jak on sám, tak i správce odvodu. Pokud byla připuštěna možnost podání odvolání vůči platebnímu výměru, stalo se tak v rozporu s § 140 odst. 4 d.ř., neboť podstatou výhrady byl nesouhlas žalobce se zákonnou úpravou odvodu, kterou se žalovaný nemůže zabývat.

b) Posouzení věci soudem

Krajský soud při opakovaném posouzení žaloby vycházel ze stejného výchozího stavu věci jako při vydání svého předchozího rozsudku ze dne 14. března 2016, čj. 30Af 1/2015-46. Oproti právnímu názoru původně vyslovenému v tomto rozsudku, však tento právní názor ve smyslu ust. § 110 odst. 4 s.ř.s. korigoval v návaznosti na právní názor vyslovený Nejvyšším správním soudem v jeho rozhodnutí ze dne 13. července 2016, čj. 6 Afs 87/2016-42.

Jádrem sporu mezi žalobcem a žalovaným zůstala otázka, jakou procesní cestu využít k tomu, aby poplatník odvodu, který nesouhlasí s jeho výší, měl přístup k soudu, který by mohl posoudit jeho námitky vůči odvodu s využitím možnosti dané v čl. 95 odst. 2 Ústavy ČR, aniž by poplatník byl vystaven negativním důsledkům plynoucím z neuhrazení odvodu v plné výši.

Prvá korekce původního právního názoru se dotkla závěru krajského soudu, že rozsudek Nejvyššího správního soudu ve věci čj. 7 Afs 241/2015-38 na současně projednávaný případ nedopadá. Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku, čj. 6 Afs 87/2016-42 po vyhodnocení obou projednávaných věcí dospěl k závěru opačnému, že závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu čj. 7 Afs 241/2015-38 na projednávaný případ přímo dopadají. Stran argumentů podporujících tento závěr soud plně odkazuje na odůvodnění rozsudku Nejvyššího správního soudu čj. 7 Afs 241/2015-38 v rozsahu jeho části [21] až [24].

Nejvyšší správní soud ve věci čj. 7 Afs 241/2015-38 zaujal v otázce způsobu vyjádření kvalifikovaného nesouhlasu s prováděným odvodem odlišný právní názor oproti názoru Krajského soudu ve věci čj. 30 Af 1/2015-46. Rozpor se týkal cesty, jakým způsobem vyjádřit kvalifikovaný nesouhlas s odvodem. Nejvyšší správní soud v rozsudku čj. 6 Afs 87/2016-42, v jeho části [22] konstatoval, že *...V případě místních poplatků podle usnesení rozšířeného senátu č. j. 2 Afs 68/2012 - 34 nebyly k dispozici standardní cesty (srov. bod [43] ve spojení s bodem [40] usnesení rozšířeného senátu), a proto bylo na místě, aby správce poplatku v*

případě kvalifikovaného sdělení pochybností poplatníkovi vyhověl a vydal platební výměr, proti němuž by se mohl bránit odvoláním a případně i ve správním soudnictví. Podle sedmého senátu však „žalobkyně, přestože nesouhlasila s výší odvodu, který uvedla ve svém řádném daňovém tvrzení (z důvodu namítané neústavnosti pevné složky odvodu z loterií a jiných podobných her), měla jiné prostředky ochrany svých práv, které však zákon č. 565/1990 Sb., o místních poplatcích (dále jen »zákon o místních poplatcích«), k němuž se vztahovala i odkazovaná judikatura, neobsahoval (viz § 11 zákona o místních poplatcích). Pokud totiž byl podle zákona o místních poplatcích místní poplatek uhrazen, nebylo již možno dosáhnout vydání rozhodnutí, které by posléze mohlo být předmětem soudního přezkumu a nebyl-li místní poplatek uhrazen v zákonné výši, vystavoval se poplatník riziku platit jeho trojnásobek (jako sankci). V nyní posuzované věci však další prostředky ochrany žalobkyně k dispozici má (měla) a na uvedené možnosti správně poukázal stěžovatel v kasační stížnosti.“ Sedmý senát Nejvyššího správního soudu tak v citovaném rozhodnutí č. j. 7 Afs 241/2015 – 38 dospěl k závěru, že v režimu odvodu z loterií a jiných podobných her má poplatník k dispozici standardní nástroje zpochybnění výše odvodu – zejm. možnost měnit svoji odvodovou povinnost prostřednictvím dodatečného odvodového tvrzení – a tudíž není na místě připouštět mimořádnou možnost zpochybnění daňového (odvodového) tvrzení uvedeného na tiskopise ve smyslu § 72 daňového řádu tak, jak to učinila žalobkyně, tedy formou výhrady.

Důsledkem právního názoru vysloveného ve výše citovaném rozsudku sedmého senátu Nejvyššího správního soudu zůstává, že výhrada, kterou žalobce učinil vůči finančnímu úřadu současně s podáním vyplněného tiskopisu řádného přiznání k odvodu za rok 2012, nebyla právně relevantní, neboť uváděné skutečnosti v této výhradě nebyly součástí tiskopisu. Daňový řád totiž neposkytuje daňovému subjektu možnost doplnit řádná daňová nebo odvodová tvrzení obsažená v tiskopise doplňujícími údaji, tak jak žalobce učinil právě formou výhrady. Důsledkem tohoto právního názoru je tak závěr, že výše odvodu tvrzeného žalobcem v řádném odvodovém tvrzení se nelišila od vyměřené výše odvodu.

Ve smyslu právního názoru Nejvyššího správního soudu v rozsudku čj. 6 Afs 87/2016-45 v části [24] *právní názor sedmého senátu Nejvyššího správního soudu sice možnost uplatnění výhrady vyloučil, ale ... současně ponechává poplatníkovi odvodu dveře otevřené co do jiných možností zmiňovaných stěžovatelem, které má poplatník odvodu využít v případě, že chce zpochybnit výši odvodu a nechce se vystavovat negativním rizikům spojeným s neuhrazením odvodu. Tato cesta spočívající v podání dodatečného odvodového tvrzení přitom splňuje požadavky uvedené v bodě [16] tohoto rozsudku. Jak uvedl rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v odkazovaném usnesení č. j. 2 Afs 68/2012 - 34, proti rozhodnutí podle § 140 odst. 1 daňového řádu se nelze odvolat, což mj. znamená, že daň (odvod) je stanovena pravomocně a již následující den může daňový subjekt měnit svoji poslední známou daňovou povinnost prostřednictvím dodatečného daňového přiznání. Jestliže správce daně dodatečně tvrzenou daňovou povinnost nevyměří ve výši deklarované v dodatečném přiznání, je povinen rozdíl v rozhodnutí o stanovení daně odůvodnit. Proti takovému rozhodnutí je pak odvolání přípustné (§ 109 odst. 1 daňového řádu). V případě nesouhlasu s odvolacím rozhodnutím může poplatník iniciovat jeho přezkum ve správním soudnictví. Krajský soud variantu založenou na podání dodatečného odvodového přiznání vyloučil s tím, že § 141 odst. 2 daňového řádu váže možnost podání dodatečného daňového (odvodového) přiznání na nižší daň na podmínku, že vyšly najevo nové skutečnosti nebo důkazy, které nasvědčují tomu, že*

daň byla stanovena v nesprávné výši. Tato podmínka však byla z daňového řádu odstraněna zákonem č. 458/2011 Sb. s účinností od 1. ledna 2013. Nové znění § 141 odst. 2 daňového řádu tak již nepochybně umožňuje, aby daňový subjekt podal dodatečné daňové přiznání i v případech, kdy se domnívá, že v řádném daňovém přiznání přiznal více, než měl (srov. důvodovou zprávu k zákonu č. 458/2011 Sb., dostupná na www.psp.cz), tedy i na základě důvodů právních. Z toho důvodu šestý senát dospěl k závěru, že právní názor sedmého senátu vyjádřený v rozsudku č. j. 7 Afs 241/2015 - 38 neznemožňuje podání opravného prostředku a následného soudního přezkumu výše odvodu a že toliko upřesňuje, kterými cestami lze, resp. kterými nelze dospět k iniciaci takového přezkumu.

Krajský soud v návaznosti na právní názor Nejvyššího správního soudu ve věci čj. 6 Afs 87/2016-42 rovněž dovodil, že vhodnou cestou ke zpochybnění (ústavní konformity) výše odvodu, když dříve jeho sedmý senát vyloučil právě cestu vyplývající z přezkoumávaného rozsudku krajského soudu, je podání řádného odvodového přiznání na celou částku odvodu (tj. včetně tvrzené protiústavní pevné složky), její uhrazení a následné podání dodatečného odvodového přiznání znějícího na částku sníženou o údajně protiústavní složku odvodu. V takovém případě jsou zachovány standardní zákonné postupy podle daňového řádu, poplatníkovi odvodu nehrozí negativní důsledky neuhrazení odvodu, a současně má poplatník zachovanou možnost podat odvolání proti následně vydanému odůvodněnému a jemu doručenému platebnímu výměru, popř. se soudně bránit proti navazujícímu odvolacímu rozhodnutí včetně uplatnění námitek o protiústavnosti odvodu.

Žalobce v návaznosti na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu čj. 6 Afs 87/2016-42 podal vyjádření, ve kterém shrnoval vlastní argumenty podporující jeho nesouhlas s právním názorem Nejvyššího správního soudu v tomto rozsudku vysloveným. Žalobce konstatoval, že rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, kromě jiného, porušuje ústavně zakotvený princip *in dubio mitius* (*in dubio pro libertate*). Závěry týkající se argumentace vylučující možnost zpochybnění výše odvodu a založení spornosti daňové povinnosti prostřednictvím výhrady jsou doprovázeny dalším úsudkem o tom, že Nejvyšší správní soud se nedomnívá, že by skutečnost, že k přezkumu správnosti odvodu vedou jiné cesty, musela nutně implikovat nezákonnost způsobu, který žalobce zvolil dáním výhrady. Současně Nejvyšší správní soud konstatoval, že nebýt rozsudku Nejvyššího správního soudu čj. 7Afs 241/2015-38, nepovažoval by cestu vyplývající z rozsudku Krajského soudu v Plzni čj. 30 Af 1/2015-46 za vyloučenou. Šestý senát Nejvyššího správního soudu však podle žalobce upřednostnil výklad, který je pro žalobce méně příznivý. V této souvislosti s poukazem na nálezy Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 666/02 z 15.12.2003 a nálezy Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1611/07 ze dne 2.12.2008 se dovolával zásady *in dubio pro mitius*, neboť v dané věci je k dispozici více výkladů veřejnoprávní normy a je tím třeba zvolit ten, který co nejméně zasahuje do toho, kterého základního práva či svobody.

Vyjádření žalobce krajský soud vzal pouze na vědomí, neboť byl při výběru jednoho ze dvou možných řešení limitován ust. § 110 odst. 4 s.ř.s. zakládající vázanost krajského soudu právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem ve zrušovacím rozhodnutí.

Při opakovaném projednání žaloby soud vycházejí z výše prezentovaných právních názorů, vyhodnotil žalobu jako nedůvodnou a přistoupil podle § 78 odst. 7 s.ř.s. k jejímu zamítnutí.

Výrok o nákladech řízení vychází z ust. § 60 odst. 1 s.ř.s. a straně žalované, která v řízení dosáhla procesního úspěchu, nepřiznal právo na náhradu nákladů řízení, neboť tato náhrada nebyla uplatněna.

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

V Plzni dne 27. února 2017

JUDr. Václav Roučka, v.r.
předseda senátu

Za správnost: Kováříková