



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Alexandra Krysla a soudkyň Mgr. Miroslavy Kašpírkové a JUDr. Aleny Hocké v právní věci **žalobce SLOT Group, a.s.**, se sídlem Karlovy Vary, Jáchymovská 142, *zastoupeného Mgr. Alešem Smetankou, advokátem, se sídlem Jungmannova 745/24, Praha 1*, proti **žalovanému: Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 427/31, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 21.11.2013, čj. 29235/13/5000-14402-707633

t a k t o :

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 21.11.2013, čj. 29235/13/5000-14402-707633, se zrušuje a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci náklady řízení ve výši 27.489 Kč, do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku, k rukám zástupce žalobce Mgr. Aleše Smetanky, advokáta.

O d ů v o d n ě n í

I. Vymezení věci

1. Žalobce se žalobou domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 21.11.2013, čj. 29235/13/5000-14402-707633 (*dále jen „napadené rozhodnutí“*), jímž bylo zamítnuto odvolání žalobce a potvrzeno rozhodnutí Specializovaného finančního úřadu, územního pracoviště v Plzni (*dále jen „správce odvodu“*), platební výměr k odvodu z loterií a jiných podobných her ze dne 17.4.2013, čj. 118215/13/4023-07000-403123 (*dále jen „platební výměr“*), kterým byl žalobci vyměřen podle zákona č. 202/1990 Sb., o loteriích a jiných podobných hrách, ve znění účinném pro rok 2012 (*dále jen „ZOL“ nebo „zákon o loteriích“*), odvod z loterií a jiných podobných her za kalendářní rok 2012 ve výši 709.677.302 Kč.

II. Důvody žaloby

2. Dle žalobce (část II. žaloby) jsou napadené rozhodnutí a platební výměr rozhodnutími nezákonnými a protiústavními. Jednak proto, že (i) žalovaný předmětnou věc nesprávně posoudil po právní stránce, když napadeným rozhodnutím potvrdil platební výměr, kterým byl žalobci vyměřen odvod způsobem porušujícím ústavně a mezinárodněprávně zakotvená práva vycházející z principu rovnosti (resp. zákazu diskriminace) ve smyslu čl. 1 Listiny základních práv a svobod (*dále jen „Listina“*), který zahrnuje požadavek na vyloučení svévole při odlišování práv a subjektů, a to ve spojení s čl. 26 Listiny garantujícím právo na podnikání za rovných podmínek. V dané souvislosti pak došlo též k porušení ústavně zakotveného principu právního státu a právní jistoty (čl. 1 odst. 1 Ústavy) a principu ukládání povinnosti toliko na základě zákona a v jeho mezích a jen při zachování základních práv a svobod (čl. 4 odst. 1 Listiny). Dále proto, že (ii) žalovaný nesprávně aplikoval relevantní zákonná ustanovení, a to zejména příslušná ustanovení zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, v platném znění (*dále jen „daňový řád“*), když nezohlednil všechny skutečnosti, které by měly vliv na vyměřovanou odvodovou povinnost.

3. Následně žalobce shrnul rozhodné skutečnosti (část III. žaloby). Uvedl, že od 1.1.2012 nabyla účinnosti novela zákona o loteriích provedená zákonem č. 458/2011 Sb. a od tohoto data je žalobce poplatníkem odvodu podle části šesté zákona o loteriích, neboť je provozovatelem loterií a jiných podobných her povolených podle zákona o loteriích, a to včetně sázkových her povolených podle § 2 písm. e), l), n) a § 50 odst. 3 ZOL (*dále jen „sázkové hry“*). Dle právní úpravy účinné od 1.1.2012 platí, že všechny typy loterií a jiných podobných her povolených podle zákona o loteriích jsou zpoplatněny poměrným (procentuální) odvodem, který se určí sazbou 20 % z „tržeb“ z provozování loterií a jiných podobných her příslušného provozovatele, tedy z částky, o kterou úhrn vsazených částek převyšuje úhrn vyplacených výher [§ 41b odst. 1, 3, 5 ve spojení s § 41c písm. a) až e) ZOL] – (*dále jen „poměrná složka odvodu“*). Naproti tomu pouze v případě vybraných typů loterií a jiných podobných her (konkrétně sázkových her) zákon o loteriích ukládá jejich provozovatelům (mezi které patří i žalobce) nad rámec této poměrné složky odvodu další odvodovou povinnost v podobě pevné složky odvodu určené pevnou sazbou 55 Kč za každý den, ve kterém byl každý přístroj či zařízení (každé jednotlivé herní místo) povolen [§ 41b odst. 2 až 4 ve spojení s § 41c písm. f) ZOL] – (*dále jen „pevná složka odvodu“*). Přitom platí, že má odvod (včetně pevné složky) „daňový“ charakter, když se jedná o zákonnou platební povinnost podnikatele z jeho podnikatelské činnosti ukládanou státem v rámci veřejnoprávní normy, přičemž významná část příjmu z odvodů (a tedy i z pevné složky odvodu) je součástí státního rozpočtu (§ 411 ZOL). Odvod je tedy daní ve smyslu § 2 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (*dále jen „d.ř.“ nebo „daňový řád“*). Žalobce podal v zákonné lhůtě dne 28.2.2013 u správce odvodu zákonem předepsané přiznání k odvodu z loterií a jiných podobných her (*dále jen „přiznání k odvodu“*) a provedl úhradu odvodu. Současně však podáním ze dne 28.2.2013 učinil explicitní výhradu, resp. projevil svůj zásadní nesouhlas, vůči výši odvodu uvedené v přiznání, kterou byl nucen přiznat a uhradit, aby předešel případným sankcím v podobě úroku z prodlení ve smyslu § 251 d.ř. a penále ve smyslu § 252 d.ř. Tuto svou výhradu, resp. zásadní nesouhlas s výši odvodu uvedenou v přiznání, odůvodnil zejména poukazem na skutečnost, že zákonem o loteriích stanovená pevná složka odvodu porušuje ústavně a mezinárodněprávně garantovaný princip rovnosti, resp. princip zákazu diskriminace, neboť tato odvodová povinnost je ukládána pouze

jedné skupině provozovatelů loterií a sázkových her povolených podle zákona o loteriích, kteří se nacházejí ve stejném, resp. srovnatelném, postavení, jako jiné skupiny provozovatelů loterií a sázkových her povolených podle zákona o loteriích, kterým tato povinnost ukládána není, přičemž toto nerovné zacházení (diskriminace) je výsledkem libovůle zákonodárce, když zde není žádný legitimní a racionální důvod pro takovéto nerovné zacházení. Správce odvodu přesto vyměřil žalobci odvod tak, že v něm byla obsažena i protiústavní pevná složka odvodu. Žalobce proto podal proti platebnímu výměru odvolání. Poté, co byl platebním výměrem vyměřen odvod, ovšem dříve než žalovaný rozhodl o odvolání proti platebnímu výměru, vyšly najevo nové skutečnosti nasvědčující tomu, že byl odvod vyměřen v nesprávné výši. Žalobce proto podal dne 31.10.2013 dodatečné přiznání a podáním doručeným dne 6.11.2013 poskytl správci odvodu vysvětlení důvodů k jeho podání. Žalovaný, aniž by tyto nové skutečnosti mající vliv na výši odvodu zohlednil, vydal dne 21.11.2013 napadené rozhodnutí, kterým odvolání žalobce proti platebnímu výměru zamítl a platební výměr potvrdil.

4. K tvrzené nezákonnosti napadeného rozhodnutí a platebního výměru plynoucí z porušení ústavního principu rovnosti v právech (část IV. žaloby) žalobce uvedl, že finanční orgány ve svých rozhodnutích odmítly náležitě zohlednit důsledky protiústavního zásahu do ústavně garantovaných práv žalobce na rovné zacházení a podnikání za rovných podmínek a současně i excesu ze zákonného vymezení předmětu odvodu, který představuje pevná složka odvodu. Protiústavnost je dána porušením principu rovnosti ve smyslu čl. 1 Listiny ve spojení s čl. 26 Listiny. Relevantní zákonná úprava ukládající pouze provozovatelům sázkových her (včetně žalobce) odvodovou povinnost v podobě pevné složky odvodu totiž představuje protiústavní zásah do ústavně garantovaných práv jedné skupiny provozovatelů loterií a jiných podobných her, kterou představují provozovatelé sázkových her, neboť se jedná o flagrantní porušení principu rovnosti v právech zakotveného v první řadě v čl. 1 Listiny plynoucí z požadavku vyloučení svévole při odlišování subjektů a práv. V posuzovaném případě existují legitimní důvody, které mají oporu v platné a účinné právní úpravě i v judikatuře soudů, v čele s Ústavním soudem, pro snížení odvodu o pevnou složku odvodu (z důvodu protiústavnosti této složky), a tudíž k vyměření odvodu ve výši rovnající se toliko poměrné složce odvodu. Na podporu svého tvrzení žalobce argumentoval 1. závěry Ústavního soudu vyslovenými v souvislosti s posouzením otázky protiústavní diskriminace v oblasti ukládání daní a poplatků státem. Konkrétně zmínil nález Ústavního soudu ze dne 18.8.2004, sp.zn. Pl. ÚS 7/03, kde se Ústavní soud detailně zabýval ústavním přezkumem zákonné úpravy stanovující daně, poplatky, příp. jiné obdobné zákonem stanovené povinné dávky, a to právě z hlediska otázky protiústavní nerovnosti v právech (diskriminace) různých skupin adresátů daňové povinnosti. Argumentoval rovněž 2. neexistencí legitimního a racionálního důvodu pro nerovnost v podobě zavedení pevné složky odvodu pouze pro jednu skupinu provozovatelů dle zákona o loteriích, který nevyplývá z legislativního procesu ani z důvodové zprávy k zákonu č. 458/2011 Sb. Argumentoval 3. tím, že je pevná složka excesem ze zákonného vymezení předmětu odvodu (§ 41a ZOL). Zatímco se poměrná složka odvodu určí z „tržeb“ provozovatelů (z provozování loterií a jiných podobných her), tak v případě pevné složky odvodu, která se odvíjí výhradně od počtu dní a přístrojů a povolených zařízení (nikoli provozovaných), není předmětem odvodu provozování loterií a jiných podobných her, jak je to vymezeno v § 41a ZOL. Pokud je tedy prostřednictvím pevné složky odvodu zpoplatňováno pouhé povolení (nikoli provozování) přístrojů a zařízení k provozování

sázkové hry, když vlastní provozování sázkové hry je již zpoplatněno poměrnou složkou odvodu, pak není pevná složka odvodu v mezích zákonem vymezeného předmětu odvodu, kterým dle § 41a ZOL je provozování loterie a jiné podobné hry, tedy činnost provozovatele, jakožto poplatníka odvodu. Následně žalobce vyjádřil 4. důsledky protiústavnosti nerovnosti a citoval 5. judikaturu správních soudů k otázce protiústavní nerovnosti v oblasti zpoplatnění podnikatelské činnosti provozovatelů loterií a jiných podobných her, zmínil rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22.5.2008, čj. 9Afs 195/2007-120.

5. Dále žalobce (část V. žaloby) zopakoval s odkazem na část III. žaloby tvrzení o postupu žalovaného v rozporu s daňovým řádem, který spatřoval v tom, že žalovaný nepřihlédl k jiným skutečnostem, které se objevily až po podání odvolání (ovšem v dostatečném předstihu před vydáním napadeného rozhodnutí) a které by měly vliv na výrok přezkoumávaného rozhodnutí, konkrétně na výši vyměřovaného odvodu. Žalovaný se měl zabývat i otázkou, zda neexistují jiné skutečnosti, daňovým subjektem neuplatněné v odvolání, které by mohly mít vliv na výrok jeho rozhodnutí. Pokud správce odvodu žalovaného o podání dodatečného přiznání a následného vysvětlení důvodu jeho podání neinformoval, vědom si toho, že o odvolání proti platebnímu výměru doposud nebylo rozhodnuto, pak se žalovaný měl před vydáním napadeného rozhodnutí dotázat správce odvodu, aby tak předmětné skutečnosti zjistil. Žalovaný tak (ať již sám či s přispěním správce odvodu) postupoval v rozporu s daňovým řádem, když dne 21.11.2013 vydal napadené rozhodnutí, přestože v době jeho vydání existovaly nové skutečnosti mající vliv na výrok přezkoumávaného platebního výměru, které nebyly známy v době podání odvolání, a ohledně kterých bylo již od 31.10.2013 vedeno řízení u správce odvodu.

III. Návrh žalovaného na uspokojení žalobce

6. Žalovaný návrhem ze dne 4.3.2013 (*dále jen „návrh na uspokojení žalobce“*) sdělil soudu záměr uspokojit žalobce ve smyslu § 62 odst. 1 a 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (*dále jen „s.ř.s.“*). Uvedl, že je předmětem žalobních námitek především nesouhlas žalobce s právní úpravou zákona o loteriích [zejména s § 41b odst. 2 a 4 ve spojení s § 41c písm. f) ZOL vloženými do zákona o loteriích novelou učiněnou zákonem č. 458/2011 Sb.], která je dle žalobce v rozporu s ústavně zaručenými právy, pokud jde o pevnou složku odvodu. Předmětem námitek tedy není nezákonnost platebního výměru a napadeného rozhodnutí, nýbrž nesouhlas se zákonnou úpravou. Žalovaný však není oprávněn posuzovat rozpor ustanovení zákona s Ústavou a Listinou, ale je povinen postupovat ve smyslu § 5 odst. 1 daňového řádu podle platného zákona. Dle žalovaného nejsou proto relevantní námitky týkající se protiústavnosti úpravy pevné složky. Námitka, která by mohla být relevantní pro posouzení věci, je námitka uvedená v části V. žaloby vztahující se k dodatečnému přiznání a jeho vlivu na rozhodnutí o odvolání ve smyslu § 114 odst. 3 d.ř.

7. Samotný návrh na uspokojení žalobce zdůvodnil žalovaný tím, že žalobce podal přiznání k odvodu za rok 2012 a v něm vyčíslil odvod částkou 709.677.302 Kč a současně podal výhradu, ve které vyjádřil nesouhlas s pevnou složkou odvodu a namítl protiústavnost příslušné právní úpravy. Správce odvodu vydal dne 17.4.2013 platební výměr, kterým žalobci vyměřil odvod dle podaného přiznání ve výši 709.677.302 Kč. Proti platebnímu výměru podal žalobce odvolání, které bylo nyní žalobou napadeným rozhodnutím ze dne 21.11.2013

zamítnuto a platební výměr byl potvrzen. Dle žalovaného však nejsou pro posouzení zákonnosti napadeného rozhodnutí relevantní okolnosti, které žalobce uvádí v žalobě, a které až na výjimku směřují do nesouhlasu se zákonnou úpravou, nýbrž jsou to okolnosti, které předcházely napadenému rozhodnutí. Za tuto okolnost označil žalovaný připuštění možnosti odvolání proti „konkludentnímu“ platebnímu výměru. Daňový řád nezná pojem výhrada k podanému daňovému tvrzení. Správce daně v nalézacím řízení shromažďuje podklady pro správné vyměření daně, přičemž rozhodujícím je právě v této souvislosti samotné podání daňového subjektu, žalobce. Žalobce učinil zcela jasné tvrzení v přiznání k odvodu, byť k tomuto učinil výhradu samostatným podáním (nikoliv ve formě např. opravného či dodatečného přiznání). Nejednalo se však o tvrzení, které by bylo v rozporu s podaným přiznáním (nebo je jakkoli jinak negovalo), nýbrž pouze o vyjádření nesouhlasu se zákonnou právní úpravou, podle které sám žalobce postupoval a byl povinen se jí řídit jak žalobce, tak správce daně. Zákonnost vypočteného odvodu potvrdil i sám žalobce ve své výhradě, kde uvedl, že: *„Vzhledem k výše popsáným skutečnostem společnost SLOT Group tímto činí výhradu a vyjadřuje svůj zásadní nesouhlas s výší Odvodu, který byla nucena podle stávající právní úpravy (v příslušné části protiústavní) vyčíslit v rámci svého odvodového přiznání za rok 2012 ...“*. Dle žalovaného je tak zřejmé, že i žalobce považuje jím tvrzený odvod za zákonný (být dle jeho úvah protiústavní). Žalovaný citoval jednotlivá zákonná ustanovení, podle nichž byl platební výměr správcem odvodu vydán (§ 41h ZOL, § 140 odst. 1 a 4 d.ř.) s tím, že se jednalo o platební výměr, kdy se vyměřovaný odvod neodchyloval od odvodu tvrzeného v přiznání k odvodu. Proti takovému platebnímu výměru daňový řád nepřipouští možnost odvolání. Platební výměr však nesprávně tuto možnost připustil, přičemž diskreční oprávnění správce daně v tomto směru nemá oporu v zákoně. Dle žalovaného měl odvolací orgán ve smyslu § 110 odst. 2 d.ř. řízení o odvolání podle § 106 odst. 1 písm. e) d.ř. zastavit. Protože odvolací orgán řízení nezastavil a o odvolání žalobce rozhodl meritorně, je napadené rozhodnutí z tohoto důvodu nezákonné, neboť bylo vydáno v rozporu s daňovým řádem. Jestliže žalobce navrhuje zrušení napadeného rozhodnutí a vrácení věci k dalšímu řízení, jeví se jako vhodné pro urychlení řízení zahájit přezkumné řízení za účelem uspokojení navrhovatele, které ve svém konečném důsledku povede ke zrušení napadeného rozhodnutí a následně k zastavení řízení podle § 106 odst. 1 písm. e) d.ř. Žalobní námitky týkající se protiústavnosti úpravy pevné složky odvodu nejsou dle žalovaného relevantní.

8. Ve lhůtě stanovené soudem ve smyslu § 62 odst. 2 s.ř.s. vydal žalovaný dne 14.4.2014 pod čj. 9835/14/5000-14402-707633 rozhodnutí (*dále jen „rozhodnutí ze 14.4.2014“*), kde je ve výroku uvedeno: *„Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství č.j. 29235/13/5000-14402-707633 ze dne 21.11.2013 se ruší.“* Dle odůvodnění tohoto rozhodnutí se v daném případě jednalo o platební výměr, kdy se vyměřovaný odvod neodchyloval od odvodu tvrzeného v přiznání k odvodu, proti němuž se podle § 140 odst. 4 d.ř. nelze odvolat, správce odvodu však možnost odvolání připustil s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17.1.2012, čj. 2 Afs 73/2011-62, podle něhož: *„Nejvyšší správní soud výše vyložil, že má k nalézacímu řízení dojít i tehdy, kdy poplatník poplatku má zaplatit poplatek ve výši, s níž nesouhlasí, a tento svůj nesouhlas kvalifikovaně vyjádří. Opačné řešení, prosazované stěžovatelem a městským úřadem, jej buď nutí stát se neplaticem a čelit hrozbě zvýšení místního poplatku až na trojnásobek, nebo jej zbavuje možnosti dosáhnout vydání rozhodnutí, jehož zákonnost by mohl napadnout v rámci daňového řízení a posléze v rámci soudního přezkumu.“* (www.nssoud.cz). Dle žalovaného však tento rozsudek na danou věc nedopadá,

neboť k vyměření odvodu došlo na základě odvodového přiznání žalobce, a ve výši jím tvrzené. Připuštění možnosti odvolání tak bylo v rozporu s § 140 odst. 4 d.ř. a odvolací orgán neměl o odvolání rozhodovat meritorně, ale měl odvolací řízení ve smyslu § 110 odst. 2 d.ř. podle § 106 odst. 1 písm. b) d.ř. zastavit. Dále je v odůvodnění tohoto rozhodnutí uvedeno, že se odvolací orgán nemůže zabývat námitkou žalobce směřující do nesouhlasu se zákonnou úpravou z důvodu nedostatku pravomoci k takovému posouzení. Dále se žalovaný v odůvodnění tohoto rozhodnutí zabýval zjištěním, že bylo v průběhu odvolacího řízení žalobcem podáno dodatečné přiznání k odvodu za rok 2012, které bylo doplněno podáním nazvaným „*Vysvětlení k dodatečnému přiznání k odvodu z loterií a jiných podobných her za rok 2013*“. Vzhledem k tomu, že měl správce daně pochybnosti o správnosti, úplnosti, pravdivosti a průkaznosti podaného dodatečného přiznání k odvodu, vyzval žalobce výzvou ze dne 21.11.2013 podle § 89 odst. 1 d.ř. k jejich odstranění a následně provedl místní šetření podle § 80 až § 84 d.ř., o čemž byl sepsán podle § 60 až § 62 d.ř. sepsán protokol ze dne 16.1.2014. Dle žalovaného nemají tyto skutečnosti na napadené rozhodnutí vliv, neboť proti platebnímu výměru ze dne 17.4.2013 nemělo být připuštěno odvolání a odvolací řízení mělo být ve smyslu § 110 odst. 2 d.ř. podle § 106 odst. 1 písm. b) d.ř. zastaveno. Žalovaný uzavřel, že z uvedeného vyplývá, že rozhodnutí o odvolání ze dne 21.11.2013 je nezákonné, neboť bylo vydáno v rozporu s ustanoveními daňového řádu, proto bylo zrušeno v přezkumném řízení podle § 124 d.ř. s přihlédnutím k žalobnímu návrhu v této právní věci.

IV. Nesouhlas žalovaného s uspokojením – pokračování v soudním řízení

9. Žalovaný k výzvě soudu ve smyslu § 62 odst. 3 s.ř.s. ve stanovené lhůtě vyjádřením ze dne 6.5.2014 sdělil, že vydáním rozhodnutí ze 14.4.2014 uspokojen nebyl. Tento svůj závěr odůvodnil tím, že žalovaný ponechává obsah žalobních důvodů zcela stranou (žádný z nich neuznává) a nejen že neuspokojí žalobce na jeho právech ve smyslu jím podané správní žaloby, ale chce žalobci zcela odepřít soudní přezkum jeho žalobních důvodů. Dle žalobce je argumentace žalovaného, že v posuzovaném případě nemělo být proti platebnímu výměru připuštěno odvolání, argumentací zcela účelovou, což je jediný důvod, proč zrušil své rozhodnutí napadené předmětnou správní žalobou. To však není uspokojení žalobce v řízení o žalobě, kterou se žalobce domáhá zrušení napadeného rozhodnutí a současně změny vyměření odvodové povinnosti tak, aby žalobci nebyla vyměřena pevná složka odvodu, která byla žalobci uložena na základě protiústavní právní úpravy. Žalobce v žalobě nenamítal, že v daném případě nemělo vůbec proběhnout odvolací řízení, neboť bylo v rozporu s § 140 odst. 1 a 4 d.ř. Dle žalobce je nesprávný právní závěr žalovaného o nepřípustnosti odvolání proti platebnímu výměru s odkazem na § 140 odst. 4 d.ř., neboť v daném případě se nejednalo o platební výměr, kdy se vyměřovaný odvod neodchyloval od odvodu tvrzeného žalobcem, poroto je nesprávný závěr žalovaného, že odvolací řízení nemělo vůbec proběhnout. Žalobce svým podáním ze dne 28.2.2013 ve vztahu k odvodu ze rok 2012 jednoznačně tvrdil, že pevná složka odvodu je protiústavním zásahem do ústavně garantovaných práv jedné skupiny provozovatelů loterií a jiných podobných her, kterou představují provozovatelé uvedených sázkových her (včetně žalobce), neboť se jedná o porušení principu rovnosti ve smyslu čl. 1 Listiny, který zahrnuje požadavek na vyloučení svévole při odlišování prav a subjektů, a to ve spojení s čl. 26 Listiny garantujícím právo na podnikání za rovných podmínek. Žalobce proto od počátku tvrdí, že mu má být stanovena odvodová povinnost v souladu s ústavním pořádkem, tj. bez protiústavní pevné složky

odvodu, a tudíž platebním výměrem vyměřený odvod za rok 2012 (zahrnující též pevnou složku odvodu) se odchyluje od daně tvrzené žalobcem (daňovým subjektem). I v odůvodnění napadeného rozhodnutí (str. 2) žalovaný výslovně připustil, že žalobce v rámci své výhrady uvedl, že není na místě postup podle § 140 d.ř., protože se vyměřovaná daň odchyluje od daně tvrzené daňovým subjektem. Správce daně byl proto povinen vydat platební výměr, což také učinil. Již samotná skutečnost, že platební výměr vydal dne 17.4.2013 a žalobci jej doručil dne 24.4.2013, tj. téměř 2 měsíce od posledního dne lhůty pro podání přiznání, vylučuje, aby v posuzovaném případě byl aplikován postup podle § 140 d.ř. (srov. u 140 odst. 2 d.ř. upravující fikci doručení platebního výměru vydaného dle u 140 d.ř.).

V. Vyjádření žalovaného k žalobě

10. Ve vyjádření k žalobě ze dne 11.6.2014 žalovaný trval na důvodech uvedených v návrhu na uspokojení žalobce postupem podle § 62 s.ř.s. s tím, že žalobce byl rozhodnutím ze dne 14.4.2014, čj. 9835/14/5000-14402-707633 uspokojen, když bylo v souladu s jeho návrhem na zrušení napadeného rozhodnutí toto zrušeno. Žalovaný proto navrhoval, aby bylo ve smyslu § 62 odst. 4 s.ř.s. soudní řízení zastaveno. V případě, že soud neshledá, že byl žalobce zrušením rozhodnutí v přezkumném řízení vedeném podle § 124 d.ř. uspokojen, navrhoval žalovaný zamítnutí žaloby jako nedůvodné.

11. Dále uvedl, že je předmětem žalobních námitek zejména nesouhlas žalobce s právní úpravou zákona o loteriích [zejména s § 41b odst. 2 až 4 ve spojení s § 41c písm. f) ZOL na základě novely provedené zákonem č. 458/2011 Sb.] a námitka rozporu této úpravy s ústavně zaručenými právy (týká se pevné složky odvodu). Předmětem námitek tedy není nezákonnost platebního výměru a žalobou napadeného rozhodnutí, nýbrž nesouhlas žalobce se zákonnou úpravou. Žalovaný zopakoval, že není oprávněn posuzovat rozpor jednotlivých ustanovení zákona s Ústavou a Listinou, nýbrž je povinen postupovat dle platného zákona (§ 5 odst. 1 d.ř.). Tvrzená nezákonnost tak v podstatě spočívá v tom, že měl správce daně vyměřit odvod jinak, než byl tvrzen v přiznání k odvodu, a to na základě názoru žalobce, že odvod, resp. novela zákona, která jej zavedla, je protiústavní. Správce daně je však povinen postupovat podle zákona a nemůže si platně učinit úsudek o protiústavnosti normy, která prošla řádným legislativním procesem. Nevznikl ani rozpor ve výkladu předmětného ustanovení, který by zakládal povinnost správce daně přihlídnout k mírnějšímu výkladu pro žalobce. I sám žalobce uvádí, že pevnou složku odvodu vypočítal dle stávající právní úpravy. K posouzení ústavnosti právní úpravy je příslušný pouze Ústavní soud. Do doby zrušení právního předpisu je správce daně povinen postupovat dle platných právních předpisů, tedy i v části upravující pevnou složku odvodu. Námitka, která by mohla být relevantní pro posouzení věci je námitka uvedená v části V. žaloby, která se vztahuje k dodatečnému přiznání a jeho vlivu na rozhodnutí o odvolání ve smyslu § 114 odst. 3 d.ř. K námitce postupu žalovaného v rozporu s daňovým řádem, ve smyslu nezahrnutí nových skutečností vyplývajících z dodatečného přiznání a poskytnutých informací do rozhodnutí žalovaný uvedl, že ve věci dodatečného přiznání podaného dne 31.10.2013 a vysvětlení k tomuto ze dne 6.11.2013 byla vydána dne 21.11.2013 výzva k odstranění pochybností, čímž byl zahájen postup podle § 89 a násl. d.ř. Následně žalovaný argumentoval shodně jako v návrhu na uspokojení žalobce (viz výše odst. 7) s tím, že jsou žalobní námitky nedůvodné.

12. K rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 22.5.2008, čj. 9Afs 195/2007-120, na který žalobce v žalobě odkazuje, žalovaný uvedl, že na posuzovaný případ nedopadá. Nejvyšší správní soud se zde zabýval výkladem přechodného ustanovení v § 11 zákona o správních poplatcích a jeho důsledkem na poplatníka a uvedl: „*Nejvyšší správní soud tedy souhlasí s odůvodněním napadeného rozsudku městského soudu, podle něhož není zpoplatňován samotný akt vydání povolení, nýbrž skutečnost, že povolení bylo vydáno, a to každý rok po dobu trvání povolení. Rozhodným pro použití nové či dřívější právní úpravy je tak podle zdejšího soudu okamžik zahájení poplatkového řízení za určitý kalendářní rok a nikoliv okamžik zahájení řízení ve věci vydání povolení. To lze, jak činí městský soud, doložit i tím, že výše poplatku se odvíjí od vsazených částek a vyplacených výher za ten který rok. Řízení ve věci poplatku tak může být zahájeno až předložením vyúčtování za příslušný rok.*“ V nyní posuzovaném případě není spor o výklad právního předpisu, zda se odvod na žalobce vztahuje či nikoliv. Žalobce však tvrdí, že pevná složka odvodu, která byla zavedena novelou zákona o loteriích, je protiústavní, neboť porušuje zákaz diskriminace a právo na podnikání za rovných podmínek. Správce daně však postupoval dle platné právní úpravy a proto vyměřil odvod dle jeho přiznání, když neshledal jako relevantní výhrady týkající se protiústavnosti úpravy odvodu. Argumentace žalobce jej tak v podstatě zbavuje jeho zákonné odpovědnosti za to, že vypočte výši odvodu správně a dle platných právních předpisů, Podání výhrady, a to kdykoliv před vyměřením daně bez dodržení formálních náležitostí podání na opravné přiznání dle § 138 d.ř. nezakládá povinnost správce daně k tomuto tvrzení přihlédnout jako k podání, které by negovalo jeho povinně formulářové tvrzení s důsledkem vydání platebního výměru, proti kterému by bylo připuštěno podání odvolání. Jestliže však žalobce sám přiznává, že odvod v jím podaném tvrzení je vypočítán dle zákonných ustanovení, nemůže posléze tvrdit, že s ohledem na výhradu, kterou učinil samostatným dopisem, byl vyměřen odvod ve výši odlišné, než jak tvrdil v jeho přiznání a proto se nejednalo o konkludentní platební výměr. Tento zjednodušený způsob vyměření odvodu je na místě pouze tam, kde není pochyb o obsahu přiznání a 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 nesděluje. Žalobce jednoznačně deklaroval svou vůli přiznat konkrétní odvod v konkrétní výši a správce daně o správnosti a úplnosti přiznání neměl pochyb.

VI. První rozhodnutí krajského soudu ve věci

A.

13. Krajský soud v Plzni rozsudkem ze dne 15.7.2015, čj. 57Af 6/2014-126, zrušil žalobou napadené rozhodnutí žalovaného, když shledal důvodnou námitku žalobce, že žalovaný nepřihlédl ke skutečnostem uvedeným v dodatečném daňovém přiznání k odvodu, které žalobce učinil po podání odvolání proti platebnímu výměru, avšak ještě před vydáním napadeného rozhodnutí, ačkoliv skutečnosti uvedené v tomto dodatečném daňovém přiznání měly vliv na výši vyměřovaného odvodu uvedenou v platebním výměru. Dle krajského soudu mělo být postupováno ve smyslu § 141 odst. 7 d.ř. a řízení o dodatečném daňovém přiznání mělo být zastaveno a údaje v něm obsažené měly být zohledněny při vyměření odvodu. Žalovaný mohl postupovat podle § 115 odst. 1 d.ř., tedy buď v rámci odvolacího řízení provést dokazování k doplnění podkladů pro rozhodnutí nebo k odstranění vad řízení, anebo toto doplnění nebo odstranění vad uložit správci odvodu, který platební výměr vydal. To však

žalovaný neučinil. Svým postupem tedy porušil § 141 odst. 7 d.ř. a § 114 odst. 3 d.ř.. Krajský soud proto napadené rozhodnutí žalovaného zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

B.

14. Ke kasační stížnosti žalovaného Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 10.12.2015, čj. 7 Afs 241/2015 – 38 (dostupném na www.nssoud.cz) uvedený rozsudek krajského soudu zrušil podle § 110 odst. 1 věty před středníkem s.ř.s. a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení, v němž je krajský soud vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 s.ř.s.).

15. Nejvyšší správní soud v odůvodnění zrušovacího rozsudku vycházel ze skutkového stavu: „*Platebním výměrem ze dne 17. 4. 2013 byl žalobkyni vyměřen odvod z loterií a jiných podobných her na základě přiznání k tomuto odvodu za odvodové období roku 2012, které žalobkyně podala dne 28. 2. 2013 podle § 41f zákona o loteriích. Spolu s tímto přiznáním předložila správnímu orgánu I. stupně vyjádření ze dne 27. 2. 2013, v němž uplatnila výhradu vůči výši odvodu z důvodu neústavnosti relevantních, na věc dopadajících, ustanovení zákona o loteriích. Konkrétně žalobkyně vyjádřila nesouhlas s pevnou složkou odvodu stanovenou v § 41b odst. 2 a 4 ve spojení s § 41c písm. f) zákona o loteriích ve výši 55 Kč za každý den, v němž byl přístroj (zařízení) povolen, kterou považuje za neústavní, jelikož se vztahuje jen na některé poplatníky odvodu.*“ Dále je uvedeno: „*Správní orgán I. stupně vydal platební výměr s poukazem na § 139 a § 140 odst. 1 daňového řádu, tedy tak, jako by se výše odvodu v přiznání žalobkyně neodchylovala od odvodu vyměřeného (dále jen „konkludentní platební výměr“). S ohledem na žalobkyni vznesenou výhradu, v níž se dovolávala vydání odůvodněného rozhodnutí o vyměření odvodu, u něž bude připuštěno odvolání, správní orgán I. stupně vydaný platební výměr odůvodnil a v odůvodnění uvedl, že při vyměření odvodu vycházel z ústavní konformity zákonné právní úpravy a že nebyl oprávněn posuzovat soulad zákonné právní úpravy obsažené v zákoně o loteriích s normami ústavní právní síly. Jelikož shledal, že údaje uvedené v přiznání k odvodu jsou v souladu se zákonem o loteriích, stanovil odvod ve shodné výši, jako tvrdila žalobkyně. Současně v platebním výměru uvedl, že „pro tento zvláštní případ... správce odvodu odvolání připouští“.* Žalobkyně se dne 23. 5. 2013 proti platebnímu výměru odvolala a dne 31. 10. 2013 (v průběhu odvolacího řízení) podala dodatečné daňové přiznání, v němž tvrdila nižší odvod, než v původním přiznání. Na to dne 21. 11. 2013 stěžovatel vydal napadené rozhodnutí.“

16. Dle zrušovacího rozsudku: „*Zásadní spornou otázkou zůstalo, zda platební výměr ze dne 17.4.2013 byl vydán podle § 140 odst. 1 daňového řádu, tedy zda se jednalo o konkludentní platební výměr, zda bylo možno se proti tomuto platebnímu výměru odvolat a zda měl stěžovatel povinnost v odvolacím řízení přihlídnout k tvrzením obsaženým v dodatečném přiznání k odvodu, které žalobkyně podala v průběhu odvolacího řízení.*“

17. Dle zrušovacího rozsudku: „*Nejvyšší správní soud musel nejprve uvážit, zda a jaký význam měla výhrada žalobkyně, kterou vůči správnímu orgánu I. stupně učinila současně s podáním vyplněného tiskopisu řádného přiznání k odvodu z loterií a jiných podobných her za rok 2012.*“ K tomu je uvedeno: „*Jak vyplývá z § 72 odst. 1 daňového řádu, přihlášku k registraci, řádné daňové tvrzení nebo dodatečné daňové tvrzení lze podat jen na tiskopise*

vydaném Ministerstvem financí nebo na tiskovém výstupu z počítačové tiskárny, který má údaje, obsah i uspořádání údajů shodné s tímto tiskopisem. Daňový řád tedy neposkytuje daňovému subjektu možnost doplnit řádná daňová (odvodová) tvrzení obsažená v tiskopise doplňujícími údaji (s výjimkou údajů v přílohách vyznačených v tiskopise, což však nebyl tento případ), jak to učinila formou výhrady v nyní posuzované věci žalobkyně. Správní orgán I. stupně proto byl povinen přihlížet pouze k těm daňovým tvrzením, která byla uvedena právě v tiskopise řádného daňového přiznání. Skutečnosti uváděné ve výhradě tedy nebyly pro vyměření odvodu a jeho výši relevantní, neboť nebyly součástí tohoto tiskopisu. Tím, že správní orgán I. stupně nesprávně zohlednil, že žalobkyně vznesla v samostatném podání v souvislosti s řádným daňovým přiznáním výhradu k výši řádně tvrzeného odvodu, pochybil, jelikož takový postup daňový řád neumožňuje. Podle § 140 odst. 1 část věty první před středníkem daňového řádu, neodchyluje-li se vyměřovaná daň od daně tvrzené daňovým subjektem, správce daně nemusí daňovému subjektu výsledek vyměření oznamovat platebním výměrem. Podle § 140 odst. 4 daňového řádu, 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 § 147 odst. 2 daňového řádu, pokud se stanovená daň odchyluje od daně tvrzené daňovým subjektem, musí být rozdíl v rozhodnutí o stanovení daně odůvodněn. Správní orgán I. stupně byl podle § 147 odst. 1 daňového řádu povinen na základě daňových tvrzení žalobkyně odvod vyměřit. V nyní posuzované věci řádná daňová tvrzení směřovala k výši odvodu, která korespondovala platné právní úpravě zákona o loteriích (sestavující z procentuální a pevné složky) a ve stejné výši, jako byl odvod žalobkyně přiznán, jej správní orgán I. stupně také vyměřil.“

18. Dle zrušovacího rozsudku: „Nastala tedy situace předvídaná v § 140 odst. 1 daňového řádu. Dovodil-li proto krajský soud z obsahu platebního výměru, že se s ohledem na skutečnost, že v něm správní orgán I. stupně respektoval požadavky žalobkyně uplatněné ve výhradě (na odůvodnění rozhodnutí a přípustnost odvolání), jednalo o platební výměr nikoliv konkludentní, nýbrž platební výměr, v němž se vyměřený odvod od odvodu tvrzeného odchyloval, nelze s takovým závěrem souhlasit. Vydaný platební výměr ze dne 17. 4. 2013 byl konkludentním platebním výměrem, jak bylo také uvedeno v jeho záhlaví v souladu s § 102 odst. 1 písm. d) daňového řádu s poukazem na § 140 odst. 1 daňového řádu. Proto jej správní orgán I. stupně nemusel ani oznamovat (§ 140 odst. 1 část věty první před středníkem daňového řádu), ani odůvodňovat (§ 147 odst. 2 daňového řádu, à contrario). Správní orgán I. stupně byl povinen platební výměr, kterým odvod vyměřil, odůvodnit pouze tehdy, pokud by se stanovená výše odvodu odchylovala od odvodu tvrzeného (viz § 147 odst. 2 daňového řádu), což nebyl nyní projednávaný případ. Pokud byl platební výměr přesto odůvodněn, učinil tak správní orgán I. stupně nad rámec povinného. Proti vydanému konkludentnímu platebnímu výměru se ani nebylo možno ve smyslu citovaného § 140 odst. 4 daňového řádu odvolat. Správní orgán I. stupně proto opět pochybil, poučil-li žalobkyni, že je proti němu odvolání přípustné. Takové poučení bylo v rozporu s daňovým řádem. Žádné ustanovení daňového řádu neumožňuje správnímu orgánu I. stupně připustit odvolání proti rozhodnutí, proti němuž jej uvedený zákon nepřipouští. V daném případě tedy byl odvod vyměřen konkludentním platebním výměrem ze dne 17. 4. 2013 a tento platební výměr byl doručen žalobkyni tzv. fikcí k poslednímu dni lhůty pro podání daňového (odvodového) přiznání podle § 140 odst. 2 daňového řádu. Tímto dnem nastala jeho účinnost ve smyslu § 101 odst. 5

daňového řádu v návaznosti na § 140 odst. 2 téhož zákona a tímto dnem, s ohledem na skutečnost, že nebylo možno se proti němu odvolat, nabyt také právní moci (srov. § 103 odst. 1 daňového řádu). Uvedeným dnem (28. 2. 2013) byl odvod z loterií a jiných podobných her za rok 2012 pravomocně vyměřen. Pokud žalobkyně na základě chybného poučení v platebním výměru přesto podala dne 23. 5. 2013 odvolání, jednalo se o úkon, k němuž nemohl stěžovatel přihlídnout, nýbrž byl povinen postupovat podle § 110 odst. 2 daňového řádu a řízení o odvolání podaném na základě chybného poučení zastavit. Tímto způsobem stěžovatel nepostupoval a o odvolání dne 21. 11. 2013 věcně rozhodl tak, že jej zamítl a platební výměr potvrdil. Uvedené rozhodnutí o odvolání je tedy nezákonné, jelikož stěžovatel neměl pro jeho vydání žádnou zákonnou oporu, a proto bylo na místě pro tuto nezákonnost napadené rozhodnutí zrušit. To sice krajský soud učinil, avšak ke zrušení napadeného rozhodnutí přistoupil na základě nesprávných právních důvodů, jak shora vyloženo.“

19. Dále je ve zrušovacím rozsudku uvedeno: „Z toho, co bylo shora uvedeno, vyplývá, že v nyní posuzované věci bylo vyloučeno, aby stěžovatel postupoval způsobem naznačeným krajským soudem v napadeném rozsudku, tedy aby podle § 141 odst. 7 daňového řádu přihlédl k dodatečnému daňovému přiznání žalobkyně, které učinila v době, kdy před stěžovatelem probíhalo nezákonné odvolací řízení (které vůbec probíhat nemělo). Odvod z loterií a jiných podobných her za rok 2012 byl totiž ke dni 28. 2. 2013 pravomocně vyměřen a dne 31. 10. 2013 podané dodatečné přiznání k odvodu nebylo podáno před jeho (pravomocným) vyměřením. Tvzení obsažené v dodatečném daňovém přiznání byl správní orgán I. stupně povinen posoudit v samostatném nalézacím (doměřovacím) řízení, aniž to bylo k tíži žalobkyně. Ta byla oprávněna podat odvolání proti rozhodnutí vydanému v tomto doměřovacím řízení a nebyla-li by úspěšná, mohla se domáhat ochrany svých práv i v řízení před soudem ve správním soudnictví či posléze stížností u Ústavního soudu. I když krajský soud napadené rozhodnutí zrušil, tedy výrok napadeného rozsudku obstál, důvody pro něj ke zrušení napadeného rozhodnutí přistoupil, Nejvyšší správní soud správnými neshledal. Proto nemohl pouze modifikovat závěry krajského soudu obsažené v odůvodnění napadeného rozsudku a potvrdit jej jako věcně správný. Rozhodovací důvody, o něž krajský soud napadený rozsudek opřel, totiž vůbec neobstály (k tomu srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 14.4.2009, č.j. 8 Afs 15/2007–75, dostupné na www.nssoud.cz).“

20. Dále je ve zrušovacím rozsudku uvedeno: „Nejvyšší správní soud považuje za potřebné stručně vyjádřit stanovisko k použitelnosti závěrů obsažených ve svém rozsudku ze dne 17.1.2012, č.j. 2 Afs 73/2011-62, dostupném na www.nssoud.cz, na něž poukazoval v napadeném rozsudku krajský soud. Ve shodě se stěžovatelem má Nejvyšší správní soud za to, že tato judikatura na nyní posuzovanou věc nedopadá. Ve zmiňovaném rozsudku bylo vysloveno, že „má k nalézacímu řízení dojít i tehdy, kdy poplatník poplatku má zaplatit poplatek ve výši, s níž nesouhlasí, a tento svůj nesouhlas kvalifikovaně vyjádří. Opačné řešení, prosazované stěžovatelem a městským úřadem, jej buď nutí stát se neplatičem a čelit hrozbě zvýšení místního poplatku až na trojnásobek, nebo jej zbavuje možnosti dosáhnout vydání rozhodnutí, jehož zákonnost by mohl napadnout v rámci daňového řízení a posléze v rámci soudního přezkumu.“ O takový případ zde však nejde, jelikož 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 (viz výše). Nejvyšší správní soud si proto dovoluje pro stručnost poukázat právě na obsah kasační stížnosti a tam nastíněné možnosti, jež platná právní úprava v daňovém řádu v návaznosti na zákon o loteriích žalobkyni poskytuje, aniž považuje za potřebné je na tomto místě opakovat.“

21. Závěrem je ve zrušovacím rozsudku uvedeno: „Závěr krajského soudu, že stěžovatel měl postupovat podle § 141 odst. 7 daňového řádu, protože zde byl vzhledem k výhradě žalobkyně rozdíl mezi tvrzeným a vyměřeným odvodem, a proto, aby žalobkyně nebyla krácena na svém právu na přístup k soudu stran vznášených námitek týkajících se neústavnosti pevné složky odvodu, není správný. Žalobkyně měla (i když proti platebnímu výměru odvolání přípustné nebylo) a stále má (v řízení o dodatečném daňovém přiznání) možnost obrátit se se svými námitkami na soud, včetně Ústavního soudu.“

VII. Druhé rozhodnutí krajského soudu ve věci

A.

22. O věci samé rozhodl krajský soud podle požadavku žalobce po provedeném jednání.

23. Při jednání žalobce uvedl, vědom si, že je krajský soud ve smyslu § 110 odst. 4 s.ř.s. vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem ve zrušovacím rozhodnutí, že trval na jednání proto, že posuzovaný případ má přesah i do jiných případů žalobce, a dle jeho názoru Nejvyšší správní soud ve zrušovacím rozhodnutí nezohlednil všechny relevantní skutečnosti a zejména právní názor vyslovený v usnesení rozšířeného senátu ze dne 24.6.2014, čj. 2 Afs 68/2012–34, na který žalobce odkazoval v rámci kasační stížnosti. Uvedený judikát zmiňuje Nejvyšší správní soud (*dále též jen „NSS“*) ve zrušovacím rozsudku na třetí straně, ale pouze ve výčtu stížních důvodů, aniž by se jím zabýval. V té souvislosti žalobce poukázal na usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 4.5.2010, čj. 4 Ads 77/2007-91, kde rozšířený senát akceptoval řádně odůvodněný právní názor krajského soudu, ač se odchyloval od dosavadní judikatury NSS v dané věci.

24. Konkrétně pak žalobce uvedl, že je ve zrušovacím rozsudku NSS uveden nepřesně obsah správního spisu a nejsou zohledněny okolnosti, které předcházely projednání věci správními soudy. Dle žalobce je zásadním bodem, že je uvedeno, že byl platební výměr (*dále též jen „PV“*) vydán podle § 139 a § 140 odst. 1 d.ř. a z toho je dovozován tzv. konkludentní platební výměr a takto je s ním dále argumentováno. PV však byl vydán i podle § 147 d.ř., tzn. jako rozhodnutí vydané v rámci nalézacího řízení. I když je zde jistý rozpor v odkazu na § 140 d.ř. a § 147 d.ř., rozhodně nebyl vydáván jako tzv. konkludentní platební výměr. Navíc, jak bylo vysloveno rozšířeným senátem NSS v usnesení ze dne 24.6.2014, čj. 2 Afs 68/2012–34, takovýto institut v rámci daňového řádu neexistuje. PV nemůže být považován za vydaný

ve smyslu § 140 d.ř., tzn. bez nalézacího řízení, a to z několika důvodů. Předně byl vydán 17.4.2013, tedy 2 měsíce poté, kdy ve smyslu § 140 d.ř. dne 28.2.2013 uplynula lhůta pro podání příslušného daňového přiznání. Dále proto, že procesní postup, který zvolil žalobce měl oporu v rozhodnutí NSS ze dne 17.1.2012, čj. 2Afs 73/2011-62, které sice bylo vydáno v oblasti místních poplatků, kde se však subsidiárně aplikuje daňový řád, proto bylo možné tam uvedené závěry aplikovat na dané řízení vedené rovněž podle daňového řádu. Správní orgány obou stupňů neměly o správnosti tohoto postupu pochybnosti, když žalovaný rozhodl o odvolání meritorně a žalobce rozhodnutí žalovaného napadl správní žalobou. Až v rámci soudního řízení přišel žalovaný s jiným právním názorem, který nemá oporu v usnesení rozšířeného senátu ze dne 24.6.2014, čj. 2 Afs 68/2012–34. V uvedeném rozhodnutí rozšířeného senátu je v části III. 3 Vyměřovací řízení podle daňového procesu, v odstavci 36 uvedeno: *„Oprávnění správce daně nesdělovat daňovému subjektu výsledek vyměření může být vyhrazeno pouze případům, které nejsou žádným způsobem sporné. Pokud i v tomto případě požádá daňový subjekt o sdělení výsledku vyměření, pak v souladu se závěry rozšířeného senátu uvedenými v usnesení čj. 5 Afs 92/2008-147 má takový úkon toliko informativní povahu. V případě jakýchkoliv pochybností ohledně výsledné povinnosti, tj. pochybností jak na straně správce daně (vytýkáací řízení), tak na straně daňových subjektů (nesouhlas s deklarovanou výší daňové povinnosti), bylo na místě vydat platební výměr podle § 46 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků.“* Rozšířený senát zde hovoří o spornosti, nikoliv o tom, co je nebo není uvedeno ve formuláři daňového přiznání. V bodě 45 je pak uvedeno: *„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. Oba subsidiárně použitelné předpisy takový postup umožňují, zákon o správě daní a poplatků v případě sporné daňové povinnosti resp. pochybností o její výši stanoví povinnost vydat platební výměr dle § 46 odst. 4; daňový řád dle §139 nebo § 147 odst. 1.“* Závěry rozšířeného senátu jsou aplikovatelné na jakékoli řízení vedené podle daňového řádu, i na nyní soudem posuzovaný případ místních poplatků. Ke konkludentnímu platebnímu výměru žalobce s odkazem na citované usnesení rozšířeného senátu uvedl, že daňový řád nezná fikci vydání platebního výměru a důsledkem eventuální nečinnosti správce poplatku nemůže být „fiktivní platební výměr“, o jehož zákonnost by se následně vedl spor. Požádá-li poplatník o vydání platebního výměru za podmínek uvedených v tomto usnesení, je povinností správce místního poplatku požadovaný platební výměr vydat.

25. Dle žalobce je možné, že byl Nejvyšší správní soud při formování právního posouzení dané věci veden závěrem, že se žalobci v podstatě nic neděje, protože může věc řešit v rámci řízení o dodatečném platebním výměru. Současně je odkazováno na jakési náhradní varianty, které prezentoval žalovaný v kasační stížnosti, resp. ve vyjádření k žalobě, kdy s odstupem několika let přichází s názorem, jak bylo možné postupovat, aby bylo dosaženo požadovaného účelu. Snahou žalobce bylo domoci se soudního přezkumu právního názoru, že je s žalobcem, resp. se skupinou jistých subjektů, zacházeno odlišně než s jinou skupinou subjektů. Jde pouze o to, aby byl žalobci umožněn přezkum a ochrana jeho práv.

26. Dle názoru žalobce je s podivem, že sedmý senát NSS v závěru zrušovacího rozhodnutí odkazuje na prostředky žalobkyně k ochraně svých práv, jak jsou uvedeny

v kasační stížnosti, aniž by se jimi zabýval. Podle obsahu kasační stížnosti jsou žalobci ex post doporučovány tři postupy. Dle prvního měl žalobce napadnout přímo platební výměr, který by dle logiky sedmého senátu byl vydán ve zjednodušeném řízení, tzn. nebyl by odůvodněn. Druhým doporučeným postupem je, že by věc mohla být řešena dodatečným daňovým přiznáním (podat daňové přiznání bez výhrady a zaplatit tam uvedenou částku a následně podat dodatečné daňové přiznání), což je v rozporu s § 141 d.ř., podle něhož se dodatečné daňové přiznání podává, zjistí-li daňový subjekt, že daň má být vyšší než poslední známá daň, což je situace odlišná od situace žalobce (z procesní opatrnosti byl tento postup zástupcem žalobce žalobci doporučen, když na něj odkazuje NSS ve zrušovacím rozsudku). Posledním doporučením je, že by mělo být daňové přiznání podáno na částku, která je v souladu s názorem žalobce, ale daň by měla být zaplacená v plné výši s tím, že je předjímano, že by následně zahájil správce daně postup k odstranění pochybností, příp. daňovou kontrolu, a to by vedlo k vydání rozhodnutí, proti kterému by bylo možné podat odvolání, přičemž pouze správce daně je tím, kdo rozhoduje, bude-li zahájen postup k odstraňování pochybností. Pro daňový subjekt je však rizikové, aby předjímal, jaký krok učiní správce daně, navíc by částka zaplacená navíc byla případně vedena jako přeplatek, se kterým by mohl správce daně naložit podle daňového řádu, tzn. použít ho na náhradu jiné případné daňové povinnosti a na odvodu by existoval nedoplatek a žalobci by hrozilo penále, případně úrok z prodlení. Dle žalobce tak úvahy sedmého senátu neobstojí. Ze všech těchto důvodů žalobce uvedl, že dokončuje ústavní stížnost, kterou podá proti zrušovacímu rozsudku NSS, neboť je přesvědčen, že je zde rozpor mezi právním názorem vyjádřeným rozšířeným senátem NSS a právním názorem sedmého senátu NSS, který byl vysloven v této věci.

27. Žalobce uzavřel, že v situaci, kdy učinil zcela jednoznačně sporným své daňové tvrzení tím, že podal kvalifikovaným způsobem výhradu ve vztahu k daňové povinnosti, tuto učinil před uplynutím lhůty pro daňové tvrzení, tzn. zcela v souladu s postupem prezentovaným druhým senátem NSS a potvrzeným rozšířeným senátem NSS, založil spornost mezi tím, co je tvrzeno a tím, co bylo následně vyměřeno, proto zde není naplněn účel stanovený v § 140 d.ř. Dle žalobce bylo nutné, aby se správní soud k této otázce vyjádřil, neboť obdobná situace se opakuje v nastávajících letech, které jsou předmětem soudního řízení. K dotazu předsedy senátu zástupce žalobce uvedl, že žalobce podal žalobu proti platebnímu výměru až za rok 2013, neboť do té doby jej nenapadlo, že by někdo mohl uvažovat o tom, že odvolání proti PV není přípustné. Za rok 2012 proto nebylo napadeno prvostupňové rozhodnutí, v roce 2013 bylo, žaloba však byla odmítnuta jako předčasná a za rok 2014 žaloba podána nebyla, protože zde byl právní názor správního soudu vyslovený v předchozím rozsudku, který žalobce považoval za zcela správný a navíc existovalo už i citované usnesení rozšířeného senátu. Na závěr jednání žalobce uvedl, že mělo být postupováno ve smyslu § 141 odst. 7 d.ř., tzn. měly být zohledněny skutečnosti, které vyšly najevo v průběhu odvolacího řízení, což bylo podstatou druhé žalobní námítky. K tomu nedošlo, správce daně postupoval nezákonně, proto jsou zde dány důvody, aby žalobě bylo vyhověno.

B.

28. Žalovaný při jednání soudu zdůraznil, že je krajský soud vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu vysloveným ve zrušovacím rozsudku a zrekapituloval právní

názor krajského soudu v předchozím rozsudku a právní názor vyslovený Nejvyšším správním soudem ve zrušovacím rozsudku. Zopakoval žalobní body uplatněné žalobcem, které označil za nedůvodné. Dle žalovaného trpí napadené rozhodnutí nezákonností, protože nemělo být vydáno. To však není předmětem tohoto soudního řízení. Žaloba by měla být zamítnuta a případná nezákonnost napadeného rozhodnutí by měla být řešena nikoliv v rámci uspokojování žalobce, ale v rámci klasického přezkumu po ukončení toho soudního řízení, kdy by bylo napadené rozhodnutí zrušeno a tím by byla nezákonnost odstraněna. Žalovaná proto navrhovala žalobu zamítnout, protože oba dva žalobní body neobstály. Dodala, že by bylo následně přistoupeno k nařízení přezkumného řízení a ke zrušení napadeného rozhodnutí, neboť dle žalovaného je v této fázi soudního řízení určen přezkum v rámci daňového řádu, nikoliv žaloba v rámci tohoto soudního jednání. K dotazu předsedy senátu, když bylo podáno přiznání k odvodu a k němu byla dodána ještě další listina, kterou byla výhrada žalobce vůči tomu ročnímu odvodu, jakým způsobem mělo být naloženo s touto listinou, žalovaný uvedl, pochopil-li správně závěry NSS ve zrušovacím rozsudku, že tím nebylo zahájeno samostatné řízení a daňový řád nepředjímá, jakým způsobem naložit s podáním, které není podáním ve smyslu nějakého institutu, proto se k němu nemá vůbec přihlížet, protože nebylo součástí předepsané formy, nebylo to formulářové podání. Na závěr jednání žalovaný navrhoval zamítnutí žaloby.

C.

Námítka neústavnosti aplikované právní úpravy

29. Žalobce v žalobě namítal neústavnost ustanovení § 41b odst. 2, § 41b odst. 4 a § 41c písm. g) zákona o loteriích, tedy právní úpravy, podle níž byl žalobce povinen za rok 2012 odvod za provozování loterií a jiných sázkových her přiznat a zaplatit. Soud nepřistoupil k přerušení daného soudního řízení, jak navrhoval žalobce, z důvodu, že senát 30 zdejšího soudu předložil postupem podle čl. 95 odst. 2 Ústavy Ústavnímu soudu návrh na zrušení ustanovení § 41b odst. 2, § 41b odst. 4 a § 41c písm. g) zákona o loteriích a odůvodnil jej argumentací shodnou s argumentací žalobce uplatněnou v žalobě. Senát 57 posuzující danou právní věc však s touto argumentací nesouhlasí.

30. Povinností správních orgánů obou stupňů bylo postupovat při správě daní ve smyslu § 5 odst. 1 a 2 d.ř. v souladu se zákony a jinými právními předpisy a uplatňovat svou pravomoc pouze k těm účelům, k nimž jim byla zákonem nebo na základě zákona svěřena, a v rozsahu, v jakém jim byla svěřena. Pokud jde o výši odvodu stanovenou platebním výměrem, postupoval správce odvodu v souladu s platnou a účinnou právní úpravou vycházející ze zákona o loteriích. Skutečnost, že byl odvod žalobci vyměřen včetně pevné části odvodu stanovené v § 41b odst. 2 a 4 a § 41c písm. g) zákona o loteriích, žalobce nezpochybňuje. Namítá však neústavnost této právní úpravy. Není však v pravomoci správce odvodu a žalovaného posuzovat soulad aplikované právní úpravy s ústavním pořádkem. V tomto ohledu oba správní orgány nepochybily.

31. Dle názoru senátu 57 není předmětná právní úprava v rozporu s ústavním pořádkem. Žalobce shledává neústavní z důvodu nerovnosti a diskriminace pevnou část odvodu stanovenou § 41b odst. 2 a 4 a § 41c písm. g) zákona o loteriích. Pevnou část odvodu jsou

podle citovaných ustanovení zákona o loteriích povinni přiznat a zaplatit provozovatelé sázkových her, tzn. loterií a jiných podobných her povolených podle § 2 písm. e), l), n) a § 50 odst. 3 ZOL. Dle žalobce tak směřuje zavedení pevné části odvodu pouze vůči jedné skupině provozovatelů loterií a jiných podobných her a té ukládá zatížení nad rámec daňového zatížení společného pro všechny provozovatele loterií a jiných podobných her a je tak znevýhodněním této skupiny provozovatelů sázkových her. Dle názoru senátu 57 je však ustanoveními § 41b odst. 2 a 4 a § 41c písm. g) zákona o loteriích dána množina provozovatelů loterií a jiných podobných her, a to provozovatelů podle § 2 písm. e), l), n) a § 50 odst. 3 ZOL, tedy provozovatelů sázkových her, která je povinna pevnou část odvodu přiznat a zaplatit. Kdo náleží do této skupiny provozovatelů, je otázkou právního výkladu. Pokud by došlo k případné diskriminaci či nerovnosti při zařazení, resp. nezařazení, určitého provozovatele loterií a jiných podobných her do této skupiny provozovatelů sázkových her, jednalo by se o diskriminaci v rámci právního posouzení. Nejednalo by se o diskriminaci způsobenou zákonnou právní úpravou, ale jejím výkladem, neboť skupina provozovatelů sázkových her je dána ustanoveními § 2 písm. e), l), n) a § 50 odst. 3 zákona o loteriích.

32. Důvodným proto není tvrzení žalobce, že žalovaný předmětnou věc nesprávně posoudil po právní stránce, když napadeným rozhodnutím potvrdil platební výměr, kterým byl žalobci vyměřen odvod způsobem porušujícím ústavně a mezinárodněprávně zakotvená práva vycházející z principu rovnosti (resp. zákazu diskriminace) ve smyslu čl. 1 Listiny, který zahrnuje požadavek na vyloučení svévole při odlišování práv a subjektů, a to ve spojení s čl. 26 Listiny garantujícím právo na podnikání za rovných podmínek. Dle názoru senátu 57 nedošlo v daném případě k porušení principu právního státu a právní jistoty (čl. 1 odst. 1 Ústavy) a principu ukládání povinnosti toliko na základě zákona a v jeho mezích a jen při zachování základních práv a svobod (čl. 4 odst. 1 Listiny). Uvedený závěr učinil krajský soud již v rozsudku zrušeném Nejvyšším správním soudem. Protože nebyla námitka neústavnosti aplikované právní úpravy předmětem kasační stížnosti, nezabýval se jí ani Nejvyšší správní soud ve zrušovacím rozsudku. Krajský soud proto nyní, kdy znovu rozhoduje o žalobě, nemá důvod se od závěrů, ke kterým dospěl v rozsudku ze dne 15.7.2015, čj. 57Af 6/2014-126, odchýlit.

D.

Postup žalovaného v rozporu s daňovým řádem

33. Žalobce je provozovatelem loterií a jiných podobných her povolených podle zákona o loteriích, a to včetně sázkových her povolených podle § 2 písm. e), l), n) a § 50 odst. 3 ZOL. S účinností od 1.1.2012 se proto stal plátcem odvodu z loterií a jiných podobných her podle zákona o loteriích ve znění zákona č. 457/2011 Sb.

34. Do zákona o loteriích bylo novelou provedenou zákonem č. 457/2011 Sb. včleněno ustanovení § 41b) odst. 2, podle něhož se *dílčí základ odvodu z výherních hracích přístrojů a jiných technických herních zařízení skládá z poměrné a pevné části*. Podle odst. 3 tohoto ustanovení *poměrnou část dílčího základu odvodu z výherních hracích přístrojů a jiných technických herních zařízení tvoří částka, o kterou úhrn vsazených částek převyšuje úhrn vyplacených výher ze sázkových her podle § 2 písm. e), l), n) a § 50 odst. 3 provozovaných*

pomocí povolených přístrojů a zařízení, kterými se pro účely tohoto zákona rozumí jednotlivé herní místo a) povoleného výherního hracího přístroje, b) povoleného koncového interaktivního videoloterního terminálu, c) povoleného lokálního loterního systému, d) jiného technického herního zařízení povoleného podle § 50 odst. 3. Podle odst. 4 uvedeného ustanovení pevnou část dílčího základu odvodu z výherních hracích přístrojů a jiných technických herních zařízení tvoří součet počtu dnů, ve kterých byl každý z povolených přístrojů a zařízení povolen.

35. Sazba odvodu z loterií a jiných podobných her činí podle § 41c ZOL a) 20 % pro dílčí základ odvodu z loterií, b) 20 % pro dílčí základ odvodu z kurzových sázek a sázkových her v kasinu, c) 20 % pro dílčí základ odvodu z karetních turnajových a hotovostních sázkových her, d) 20 % pro dílčí základ odvodu z ostatních loterií a jiných podobných her, e) 20 % pro poměrnou část dílčího základu odvodu z výherních hracích přístrojů a jiných technických herních zařízení, f) 55 Kč pro pevnou část dílčího základu odvodu z výherních hracích přístrojů a jiných technických herních zařízení.

36. Podle § 41f ZOL se odvodové přiznání podává nejpozději do 2 měsíců po uplynutí odvodového období; tuto lhůtu nelze prodloužit.

37. Platebním výměrem ze dne 17.4.2013 byl žalobci podle § 139 a § 140 odst. 1 a § 147 daňového řádu vyměřen odvod z loterií a jiných podobných her. Z odůvodnění platebního výměru, které koresponduje s obsahem správního spisu, je zřejmé, že žalobce podal dne 28.2.2013 přiznání k odvodu z loterií a jiných podobných her za odvodové období roku 2012 (§ 41f ZOL). Spolu s tímto přiznáním předložil správci odvodu své vyjádření ze dne 27.2.2013, ve kterém vznesl výhrady vůči výši odvodu stanovené v zákoně o loteriích s účinností od 1.1.2012 a namítal neústavnost příslušných ustanovení zákona o loteriích začleněných do tohoto zákona novelou činnou zákonem č. 457/2011 Sb. Výhrada tak mířila přímo do ústavnosti právní úpravy odvodu v zákoně o loteriích. Žalobce zde deklaroval, že odvodové přiznání podává v souladu se zákonem o loteriích, ale namítal, že je tento zákon v rozporu s ústavním pořádkem. Správce odvodu v odůvodnění platebního výměru uvedl, že vychází z ústavní konformity zákonné právní úpravy a odkázal na důvodovou zprávu k návrhu zákona č. 458/2011 Sb., kde je konstatován soulad této právní úpravy s ústavním pořádkem. Uvedl rovněž, že posouzení souladu zákonné právní úpravy s normami ústavní právní síly není v pravomoci správce odvodu, neboť ten je vázán celým právním řádem. Proto za situace, kdy poplatník tvrdí, že údaje uvedené v jeho odvodovém přiznání jsou v souladu se zákonem o loteriích, správce odvodu platebním výměrem stanovil odvod tak, jak jej poplatník uvedl ve svém přiznání. Následně však správce odvodu v odůvodnění platebního výměru uvedl: *Nelze ovšem pominout, že se poplatník současně dovolává vydání rozhodnutí o stanovení odvodu a připuštění možnosti podat proti němu odvolání, odkazujíc při tom na judikaturu Nejvyššího správního soudu. Správce odvodu takový požadavek pokládá za legitimní, neboť jinak by byl poplatník nucen odvod tvrdit v rozporu se zákonem, což je v rozporu s cílem správy daní (§ 1 odst. 2 daňového řádu)*. Závěrem je v platebním výměru dáno poplatníkovi poučení: *„Ačkoli platí, že proti rozhodnutí, kterým se odvod stanoví tak, jak byl v přiznání tvrzen, se odvolat nelze (§ 140 odst. 4 daňového řádu ve spojení s § 41h odst. 3 loterijního zákona), pro tento zvláštní případ a z důvodu výše uvedeného správce odvodu odvolání připouští.“*

38. Z obsahu platebního výměru ze dne 17.4.2013 je zřejmé, že správce odvodu odvod vyměřil ve smyslu § 139 odst. 1 d.ř. na základě přiznání k odvodu. Ve výroku zmínil ustanovení § 140 odst. 1 daňového řádu, podle něhož *neodchyluje-li se vyměřovaná daň od daně tvrzené daňovým subjektem, správce daně nemusí daňovému subjektu výsledek vyměření oznamovat platebním výměrem; to neplatí, pokud byl zahájen postup k odstranění pochybností. Platební výměr správce daně založí do spisu.* Vzhledem k žalobcem podané výhradě, resp. jeho nesouhlasu s platnou právní úpravou odvodu, jak je uvedeno v odůvodnění platebního výměru, však správce odvodu v platebním výměru uvedl rovněž ustanovení § 147 d.ř., podle jehož odst. 1 *správce daně v nalézacím řízení stanoví daňovému subjektu daň rozhodnutím, které se označuje jako platební výměr, dodatečný platební výměr nebo hromadný předpisný seznam; tato rozhodnutí se neodůvodňují.* Podle odst. 2 uvedeného ustanovení *pokud se stanovená daň odchyluje od daně tvrzené daňovým subjektem, musí být rozdíl v rozhodnutí o stanovení daně odůvodněn.* Správce odvodu tak dospěl dle názoru soudu ke správnému závěru, že je nutno postupovat podle § 147 d.ř., neboť se stanovená daň odchyluje od daně tvrzené daňovým subjektem, když žalobce ve výhradě obdobně jako v nyní podané žalobě zdůvodnil svůj nesouhlas s pevnou složkou odvodu 55 Kč za každý den, ve kterém byl každý přístroj či zařízení povolen [§ 41b odst. 2 a 4 ve spojení s § 41c písm. f) ZOL], a postup podle § 147 odst. 2 d.ř. v odůvodnění platebního výměru řádně odůvodnil. Následně správce odvodu z důvodů, které v platebním výměru vysvětlil, připustil odvolání proti platebnímu výměru, i když je v § 140 odst. 4 daňového řádu stanoveno, *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.*

39. Soud na tomto místě shodně jako v předchozím zrušeném rozsudku činí závěr, že žalobce současně s odvodovým přiznáním, ve kterém uvedl částku odvodu ve výši odpovídající právní úpravě stanovené v zákoně o loteriích s účinností od 1.1.2012, následně podanou výhradou vůči této právní úpravě v podstatě vyjádřil svůj nesouhlas s výší odvodu a odůvodnil jej její neústavností. Současně zdůvodnil, proč v přiznání k odvodu uvedl částku vypočtenou podle platné právní úpravy a v této výši uvedenou částku i zaplatil. Učinil tak proto, aby se vyhnul případným sankcím podle daňového řádu, pokud by přiznal a zaplatil částku nižší o pevnou složku odvodu, která by však dle jeho názoru byla v souladu s ústavním pořádkem. Uplatněnou výhradou tak žalobce v podstatě požadoval, aby bylo o výši odvodu rozhodnuto platebním výměrem s možností podání odvolání, a to nepochybně proto, aby své výhrady vůči ústavnosti přijaté právní úpravy mohl uplatnit následně žalobou u správního soudu a po té případně mohl požadovat posouzení ústavnosti této právní úpravy Ústavním soudem. Platební výměr ze dne 17.4.2013 byl za této situace správcem odvodu vydán v souladu s § 147 odst. 1 d.ř. a žalobci řádně doručen. Podle § 109 odst. 1 d.ř. *příjemce rozhodnutí se může odvolat proti rozhodnutí správce daně, pokud zákon nestanoví jinak.* Z důvodů již popsanych nelze dovodit, že zákon stanoví jinak, neboť na daný případ nebylo možné aplikovat ustanovení § 140 odst. 1 d.ř., když nebylo možné učinit závěr, že se vyměřovaná daň neodchyluje od daně tvrzené daňovým subjektem. Nebylo proto možné aplikovat ani ustanovení § 140 odst. 4 d.ř., podle něhož se nelze proti platebnímu výměru, kterým je tato daň stanovena odvolat jen v případě, *neodchyluje-li se vyměřená daň od daně tvrzené daňovým subjektem.* Proti platebnímu výměru ze dne 17.4.2013 bylo připuštěno

odvolání v souladu s § 109 odst. 1 d.ř., které žalobce podal. O odvolání bylo ve smyslu § 108 odst. 1 písm. a) daňového řádu řádně rozhodnuto v odvolacím řízení žalovaným. Pokud by tento procesní postup nebyl zachován, znamenalo by to, že žalobce by se se svými námitkami neústavnosti aplikované právní úpravy nemohl obrátit na soud, včetně Ústavního soudu. Pro posouzení uvedeného postupu správních orgánů soudem jako postupu v souladu s daňovým řádem není rozhodné, zda jsou námitky žalobce vůči ústavnosti dané právní úpravy důvodné či nikoli.

40. Krajský soud setrval na svém závěru, ke kterému dospěl v původním rozsudku, který byl ke kasační stížnosti žalovaného Nejvyšším správním soudem zrušen, vědom si povinnosti stanovené v § 110 odst. 4 s.ř.s., podle něhož *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*. Od právního názoru vysloveného Nejvyšším správním soudem ve zrušovacím rozhodnutí se však krajský soud odchýlil proto, že Nejvyšší správní soud vycházel z odlišného skutkového stavu než krajský soud v původním rozsudku (viz odst. 37 a 38). Nejvyšší správní soud posuzoval platební výměr ze dne 17.4.2013 toliko na základě ustanovení § 140 d.ř., ale nehodnotil jej na základě § 147 d.ř., ačkoliv toto ustanovení je jako ustanovení správcem odvodu aplikované v úvodu platebního výměru uvedeno. Důvodnou je proto dle názoru krajského soudu námitka žalobce, že žalovaný nepřihlédl k jiným skutečnostem, které se objevily až po podání odvolání (ovšem v dostatečném předstihu před vydáním napadeného rozhodnutí) a které by měly vliv na výrok přezkoumávaného rozhodnutí, konkrétně na výši vyměřovaného odvodu. V souvislosti s touto námitkou žalobce je nutno, jak to navrhuje žalobce, vycházet z usnesení rozšířeného senátu ze dne 24.6.2014, čj. 2 Afs 68/2012–34, ve kterém dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že: „*I. Správce místního poplatku má povinnost vydat platební výměr podle § 46 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků, resp. dle § 139 či 147 odst. 1 daňového řádu, a řádně jej doručit, pokud nejpozději v poslední den lhůty, ve které byl poplatník povinen splnit ohlašovací povinnost (§ 14 odst. 2 zákona č. 565/1990 Sb., o místních poplatcích), sdělil poplatník kvalifikovaným způsobem své pochybnosti a současně o vydání platebního výměru požádal, přestože místní poplatek ve stanovené lhůtě včas a ve správné výši uhradil. II. V případě nečinnosti správce místního poplatku nedochází k vyměření místního poplatku podle § 46 odst. 5 zákona o správě daní a poplatku, ani k vystavení platebního výměru dle § 140 daňového řádu.*“

41. Pokud je ve zrušovacím rozsudku NSS uvedeno: „*Vydaný platební výměr ze dne 17. 4. 2013 byl konkludentním platebním výměrem, jak bylo také uvedeno v jeho záhlaví v souladu s § 102 odst. 1 písm. d) daňového řádu s poukazem na § 140 odst. 1 daňového řádu,*“ pak je nutno odkázat na odůvodnění citovaného usnesení rozšířeného senátu, kde je uvedeno: „*[52] V souvislosti s druhou předkládanou otázkou tj., zda v případě nevydání platebního výměru dojde ke konkludentnímu vyměření místního poplatku, proti němuž lze platně podat odvolání, je vhodné připomenout, že ani za účinnosti zákona o správě daní a poplatků nedocházelo k „samo vyměření daně“.*

53] Jakkoliv zákon o správě daní a poplatku upravoval fikci vyměření a doručení platebního výměru, proti kterému připouštěl odvolání, nedocházelo v tomto případě k fiktivnímu vyměření mlčky, či konkludentně. V usnesení čj. 5 Afs 92/2008 - 147 rozšířený senát mj. uvedl, že fiktivní platební výměr „[v]zniká se zpětnou účinností ke dni uvedenému ve větě druhé § 46

odst. 5 zákona o správě daní a poplatků v den, kdy správce daně na základě posouzení daňového přiznání či hlášení nebo dodatečného daňového přiznání a případných dalších poznatků, které má k dispozici, dojde k závěru, že se daň, kterou je na místě vyměřit, neodchyluje od daně uvedené v daňovém přiznání nebo hlášení. Výsledek posouzení se projeví v daňovém spisu, a sice v příslušné kolonce daňového přiznání či hlášení nebo dodatečného daňového přiznání, v níž se zaznamená provedení vyměření podle § 46 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků. Tzv. konkludentní vyměření či doměření daně tedy ve skutečnosti není konkludentním, čili mlčky učiněným, nýbrž výslovným, avšak zjednodušeným a interním, tedy navenek (mimo sféru správce daně) se bezprostředně neprojevujícím způsobem vyměření daně. K projevení se uvedeného způsobu vyměření navenek dojde většinou jen tím, že správce daně daňovému subjektu na základě jeho žádosti sdělí výsledek vyměření. Žádost daňového subjektu o sdělení výsledku vyměření je úkonem, který nutí správce daně k tomu, aby posouzení neprodleně provedl, neučinil-li tak již dříve. Jen na základě posouzení může sdělit daňovému subjektu výsledek vyměření, dospěje-li k závěru, že je na místě vyměřit daň konkludentně podle § 46 odst. 5 d. ř., anebo – dospěje-li k závěru, že konkludentní vyměření na místě není – postupovat jiným způsobem (zejm. vydat platební výměr).“.

[54] Vyměření dle § 46 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků tedy není konkludentním, tj. mlčky učiněným, nýbrž výslovným, avšak zjednodušeným a interním, tedy navenek (mimo sféru správce daně) se bezprostředně neprojevujícím způsobem vyměření daně. Předchází mu jednak úvaha správce daně o tom, zda se vyměřená daň odchyluje či neodchyluje od daně tvrzené a tato úvaha, resp. výše vyměřené daně, musí být stvrzena na zadní straně přiznání vyznačením podpisu příslušného pracovníka správce daně a otiskem úředního razítka.

[55] Daňový řád fikci vydání platebního výměru opustil, konkludentní vydání platebního výměru tedy vůbec nepřipadá v úvahu.

[56] Druhé otázky předkládajícího senátu, zda v případě nevydání poplatníkem požadovaného

platebního výměru dojde ke konkludentnímu vyměření místního poplatku podle § 46 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků či § 140 daňového řádu, z výše uvedených důvodů přisvědčit nelze. Důsledkem eventuální nečinnosti správce poplatku nemůže být „fiktivní platební výměr“, o jehož zákonnost by se následně vedl spor. Požádá-li poplatník o vydání platebního výměru za podmínek uvedených v tomto usnesení, je povinností správce místního poplatku požadovaný platební výměr vydat.“

42. Uvedený závěr rozšířeného senátu podporuje závěr, ke kterému dospěl zdejší krajský soud v předchozím rozsudku a od kterého nemá důvod se v tomto rozsudku vzhledem ke skutkovému stavu, ze kterého vycházel, odchýlit. V daném případě byl platební výměr správcem odvodu vydán dne 17.4.2013. Žalobce proti němu podal odvolání dne 23.5.2013. Dne 31.10.2013 podal žalobce dodatečné daňové přiznání. Dne 21.11.2013 vydal žalovaný žalobou napadené rozhodnutí o odvolání proti platebnímu výměru ze dne 17.4.2013. Žalobce tedy podal dodatečné daňové přiznání ještě před rozhodnutím žalovaného o odvolání žalobce proti výši vyměřeného odvodu, tedy v době, kdy bylo vedeno odvolací řízení o výši odvodu a odvod nebyl ještě pravomocně vyměřen. Povinností správce odvodu po té, kdy žalobce podal dodatečné přiznání k odvodu, bylo řízení zahájené tímto podáním zastavit ve smyslu § 141 odst. 7 d.ř., podle něhož *podá-li daňový subjekt dodatečné daňové přiznání nebo dodatečné vyúčtování ještě před vyměřením daně, popřípadě před jejím doměřením, řízení zahájené tímto podáním se zastaví. Údaje uvedené v takto podaném dodatečném daňovém přiznání*

nebo dodatečném vyúčtování se využijí při vyměření nebo doměření této daně. Údaje uvedené v dodatečném přiznání k odvodu pak měly být v rámci odvolacího řízení využity při posouzení výše odvodu žalovaným. Žalovaný mohl postupovat podle § 115 odst. 1 d.ř., podle něhož v rámci odvolacího řízení může odvolací orgán provádět dokazování k doplnění podkladů pro rozhodnutí nebo k odstranění vad řízení, anebo toto doplnění nebo odstranění vad uložit správci daně, který napadené rozhodnutí vydal, se stanovením přiměřené lhůty. Po podání dodatečného daňového přiznání žalobcem však správce odvodu nepostupoval uvedeným postupem stanoveným daňovým řádem. Došlo tak nejen k porušení ustanovení § 141 odst. 7 d.ř., ale i ustanovení § 114 odst. 3 d.ř., podle něhož vyjdou-li při přezkoumávání najevo nesprávnosti nebo nezákonnosti odvolatelem neuplatněné, které však mohou mít vliv na výrok rozhodnutí o odvolání, odvolací orgán je prověří. Uvedená nezákonnost je důvodem pro zrušení žalobou napadeného rozhodnutí.

43. Druhým důvodem pro zrušení napadeného rozhodnutí je skutkové zjištění učiněné krajským soudem při druhém jednání soudu na základě vyjádření žalovaného, že není na jisto postaveno, jak by žalovaný, pokud by postupoval způsobem uvedeným ve zrušovacím rozsudku NSS, naložil s podáním žalobce, ve kterém žalobce sdělil kvalifikovaným způsobem své pochybnosti, přestože místní poplatek ve stanovené lhůtě včas a ve správné výši uhradil. Nejvyšší správní soud se odpovědí na tuto otázku nezabýval a toliko odkázal na způsoby, jimiž argumentoval žalovaný v kasační stížnosti. Dle názoru soudu by tak došlo k odepření spravedlnosti a daňový subjekt by byl zbaven možnosti přezkumu zákonnosti výše odvodu.

44. Pokud by nebylo možné v případě podání kasační stížnosti proti tomuto rozsudku akceptovat právní závěry učiněné zdejším krajským soudem na základě odlišného skutkového stavu, který byl krajským soudem posuzován, a na základě usnesení rozšířeného senátu ze dne 24.6.2014, čj. 2Afs 68/2012-34, je dalším důvodem pro zrušení napadeného rozhodnutí důvod uvedený ve zrušovacím rozsudku NSS, tzn. že došlo k procesnímu pochybení, které mělo vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí, když mělo být odvolací řízení zastaveno, neboť nebyl zákonný důvod pro vydání platebního výměru.

E.

45. Soud shledal napadené rozhodnutí nezákonným a žalobu důvodnou. Zrušil proto podle § 78 odst. 1 s.ř.s. napadené rozhodnutí pro nezákonnost, podle § 78 odst. 4 s.ř.s. vyslovil, že se věc vrací žalovanému k dalšímu řízení. Správní orgán je podle § 78 odst. 5 s.ř.s. v dalším řízení vázán právním názorem vysloveným soudem ve zrušujícím rozsudku a znovu rozhodne o odvolání žalobce.

VIII. Náklady řízení

46. Žalobce měl ve věci plný úspěch, proto mu soud přiznal podle § 60 odst. 1 s.ř.s. právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil. Náklady řízení spočívají v zaplaceném soudním poplatku za žalobu a odměně advokáta stanovené podle vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (dále jen advokátní tarif). Zástupce žalobce, advokát, je plátcem daně z přidané hodnoty, proto se částka odměny advokáta zvyšuje o DPH vypočtenou podle zákona č. 235/2004 Sb. za použití sazby platné v době rozhodnutí soudu, tj. 21 %.

47. Sazba za jeden úkon právní služby ve věcech žalob projednávaných podle soudního řádu správního činí podle § 9 odst. 4 písm. d) a § 7 advokátního tarifu 3.100 Kč a podle § 13 odst. 3 advokátního tarifu má advokát za jeden úkon právní služby nárok na paušální částku 300 Kč.

48. Odměna advokáta sestává z 5 úkonů právní služby, a to za jeden úkon podle § 11 odst. 1 písm. a) advokátního tarifu (převzetí a příprava věci), dva úkony podle § 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu (podání žaloby, vyjádření k uspokojení ze dne 6.5.2014) a dva úkony podle § 11 odst. 1 písm. g) advokátního tarifu (účast na jednání soudu dne 15.7.2015 a dne 8.3.2016), tj. včetně paušální částky 17.000 Kč.

49. Náhrada cestovních výdajů advokáta vozidlem ŠKODA SUPERB za 190 km z Prahy do Plzně a zpět na jednání soudu dne 15.7.2015 činí **1.150,60 Kč** (703 + 447,60). Základní sazba dle § 1 písm. b) vyhlášky č. 328/2014 Sb., o změně sazby základní náhrady za používání silničních motorových vozidel a stravného a o stanovení průměrné ceny pohonných hmot pro účely poskytování cestovních náhrad (dále jen „vyhláška č. 328/2014 Sb.“) činí **703 Kč** (u osobních silničních motorových vozidel 3,70 Kč za 1 km jízdy; $3,70 \times 190 = 703$). Náhrada za pohonné hmoty činí **447,60 Kč** [výše průměrné ceny za 1 litr pohonné hmoty podle § 158 odst. 3 věty třetí zákoníku práce činí podle § 4 písm. c) vyhlášky č. 328/2014 Sb. u motorové nafty 36,10 Kč; průměrná spotřeba na 100 km dle technického průkazu činí 6,53 litrů/100 km ($8,0 - 5,3 - 6,3$); množství spotřebované pohonné hmoty = $6,53 \times 1,90 = 12,407$; násobek ceny pohonné hmoty 36,10 Kč a množství spotřebované pohonné hmoty $12,407 = 447,8927$ Kč]. Náhrada cestovních výdajů advokáta vozidlem ŠKODA SUPERB za 190 km z Prahy do Plzně a zpět na jednání soudu dne 8.3.2016 činí **1.088 Kč** (722 + 366). Základní sazba dle § 1 písm. b) vyhlášky č. 385/2015 Sb., o změně sazby základní náhrady za používání silničních motorových vozidel a stravného a o stanovení průměrné ceny pohonných hmot pro účely poskytování cestovních náhrad (dále jen „vyhláška č. 385/2015 Sb.“) činí **722 Kč** (u osobních silničních motorových vozidel 3,80 Kč za 1 km jízdy; $3,80 \times 190 = 722$). Náhrada za pohonné hmoty činí **366 Kč** [výše průměrné ceny za 1 litr pohonné hmoty podle § 158 odst. 3 věty třetí zákoníku práce činí podle § 4 písm. c) vyhlášky č. 385/2015 Sb. u motorové nafty 29,50 Kč; průměrná spotřeba na 100 km dle technického průkazu činí 6,53 litrů/100 km ($8,0 - 5,3 - 6,3$); množství spotřebované pohonné hmoty = $6,53 \times 1,90 = 12,407$; násobek ceny pohonné hmoty 29,50 Kč a množství spotřebované pohonné hmoty $12,407 = 366,0085$ Kč]. Celkově činí náhrada cestovních výdajů advokáta částku **2.238,60 Kč**.

50. Náhrada za promeškaný čas podle § 14 odst. 1 písm. a) a odst. 3 advokátního tarifu činí za dvě cesty z Prahy do Plzně a zpět, tj. $2 \times 2:30$ hod., **1.000 Kč** (10 půlhodin po 100 Kč).

51. Odměna advokáta sestává z odměny za právní služby v částce **17.000 Kč**, náhrady cestovních výdajů **2.238,60 Kč**, náhrady za promeškaný čas **1.000 Kč**, tj. **20.238,60 Kč** a DPH z této částky **4250,106 Kč**, a činí celkem 24.488,706 Kč, tj. **24.489 Kč**.

52. K odměně advokáta bylo připočteno **3.000 Kč** za zaplacený soudní poplatek podle položky 18 bod 2. písm. a) Sazebníku poplatků, přílohy zákona č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů.

53. Náklady řízení tak činí **27.489 Kč**. K plnění byla podle § 64 s.ř.s. k § 160 odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb. s ohledem na technické možnosti žalovaného správního orgánu stanovena třicetidenní lhůta, platební místo bylo podle § 64 s.ř.s. k § 149 odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb. stanoveno k rukám advokáta žalobce.

P o u č e n í : **Proti tomuto rozsudku lze podat do dvou týdnů po jeho doručení kasační stížnost u Nejvyššího správního soudu. Lhůta je zachována, byla-li kasační stížnost podána u Krajského soudu v Plzni. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.**
(§ 12 odst. 1, § 102, § 106 odst. 2 a 4 s.ř.s.)

V Plzni dne 8. března 2016

Mgr. Alexandr Krysl, v.r.
předseda senátu

Za správnost vyhotovení: Lenka Kovandová