



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 Mgr. Ing. Veroniky Baroňové 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 21.453 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), 1), 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 popsaným 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 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.*“ (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 vyměřené 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 nepřipustnosti 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 vyplácených 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 nesdílí. Žalobce jednoznačně deklaroval svou vůli přiznat konkrétní odvod v konkrétní výši a správce daně o správnosti a úplnosti přiznání neměl pochyb.

VI. Vyjádření účastníků při jednání soudu

13. O věci samé rozhodl soud po provedeném jednání, při němž žalobce i žalovaný setrvali na svých tvrzeních.

VII. Posouzení věci krajským soudem

Z čeho soud vycházel

14. Předseda senátu po té, kdy bylo žalovaným vydáno dne 14.4.2014 nové rozhodnutí, jímž bylo zrušeno žalobou napadené rozhodnutí (§ 62 odst. 2 s.ř.s.), vyzval žalobce ke sdělení, zda je postupem správního orgánu uspokojen (§ 62 odst. 3 s.ř.s.). Navrhovatel sdělil, že postupem žalovaného, vydáním rozhodnutí ze dne 14.4.2014, není uspokojen a toto své stanovisko zdůvodnil (§ 62 odst. 4 s.ř.s.). Nepřipadalo proto v úvahu aplikace věty druhé § 62 odst. 4 s.ř.s., podle níž soud řízení zastaví i tehdy, nevyjádří-li se takto navrhovatel ve stanovené lhůtě, jestliže ze všech okolností případu je zřejmé, že k jeho uspokojení došlo. Podle tohoto ustanovení soud řízení zastaví, jsou-li splněny současně obě tam stanovené podmínky. V daném případě se žalobce zcela jasně vyjádřil a zdůvodnil, proč není postupem žalovaného uspokojen, proto bylo v této souvislosti bezpředmětné, zda byla či nebyla splněna druhá podmínka. Ačkoliv žalovaný ve vyjádření k žalobě i přes vyjádření žalobce navrhoval zastavení řízení podle § 62 odst. 4 s.ř.s., soud v řízení o žalobě pokračoval a rozhodl o podané žalobě meritorně. Protože soud nezastavil řízení pro uspokojení navrhovatele, rozhodnutí žalovaného ze dne 14.4.2014 vydané postupem podle § 62 s.ř.s. nenabývá právní moci a nemá žádné účinky (obdobně viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26.2.2009, čj. 4 Ads 105/2008-185 a jeho prejudikatura č. 424/2005 Sb. NSS, www.nsosud.cz).

15. Při přezkoumání napadeného rozhodnutí soud vycházel podle § 75 odst. 1 s.ř.s. ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu, podle § 75 odst. 2 s.ř.s. přezkoumal napadený výrok rozhodnutí v mezích žalobou včas uplatněných žalobních bodů, neshledal při tom vady podle § 76 odst. 2 s.ř.s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

16. Žaloba je důvodná.

Právní hodnocení

17. 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.

18. 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.

19. 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.

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

21. Platebním výměrem ze dne 17.4.2013 byl žalobci 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 činěnou 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.“*

22. 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 postupoval podle 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 se stanovená daň odchyluje od daně tvrzené daňovým subjektem, neboť 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.*

23. Soud na základě uvedeného učinil 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 popsaných 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. Soud tak uzavírá, že byl uvedený procesní postup správních orgánů obou stupňů zcela v souladu se zákonem, s daňovým řádem (obdobně viz výše v odst. 8 citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17.1.2012, čj. 2 Afs 73/2011-62).

24. Důvodnou však soud shledal námitku žalobce uplatněnou v části V. žaloby, kde žalobce tvrdil, 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.

25. Uvedené tvrzení souvisí s ustanovením § 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.*

26. Platební výměr byl 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 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 ve smyslu § 141 odst. 7 d.ř. řízení zahájené tímto podáním zastavit a údaje uvedené v dodatečném přiznání k odvodu měly být využity při posouzení výše odvodu žalovaným. Žalovaný pak 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 byla důvodem pro zrušení žalobou napadeného rozhodnutí.

27. 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.

28. Stěžejní námitkou žaloby byla námitka neústavnosti 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.

29. 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.

30. 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).

Závěr

31. 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

32. 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 %.

33. 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.

34. Odměna advokáta sestává ze 4 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 jeden úkon podle § 11 odst. 1 písm. g) advokátního tarifu (účast na jednání soudu dne 15.7.2015), tj. včetně paušální částky **13.600 Kč** (12.400 + 1.200).

35. Náhrada cestovních výdajů advokáta vozidlem ŠKODA SUPERB za 190 km z Prahy do Plzně a zpět 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].

36. Náhrada za promeškaný čas podle § 14 odst. 1 písm. a) a odst. 3 advokátního tarifu činí za cestu z Prahy do Plzně a zpět, tj. 2:30 hod., **500 Kč** (5 půlhodin po 100 Kč).

37. Odměna advokáta sestává z odměny za právní služby v částce **13.600 Kč**, náhrady cestovních výdajů **1.150,60 Kč**, náhrady za promeškaný čas **500 Kč**, tj. **15.250,60 Kč** a DPH z této částky **3.202,60 Kč**, a činí celkem 18.453,20 Kč, tj. **18.453 Kč**.

38. 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.

39. Náklady řízení tak činí **21.453 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 15. července 2015

Mgr. Alexandr Krysl, v.r.
předseda senátu

Za správnost vyhotovení:
Lenka Kovandová