



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jaroslava Hubáčka a soudců JUDr. Elišky Cihlářové a Mgr. Petry Weissové v právní věci žalobkyně: **SLOT Group, a. s.**, se sídlem Jáchymovská 142, Karlovy Vary, zastoupena Mgr. Alešem Smetankou, advokátem se sídlem Jungmannova 745/24, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 15. 7. 2015, č. j. 57 Af 6/2014 – 126,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 15. 7. 2015, č. j. 57 Af 6/2014 – 126, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Včas podanou kasační stížností se žalovaný domáhá zrušení rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 15. 7. 2015, č. j. 57 Af 6/2014 – 126, (dále jen „napadený rozsudek“), kterým bylo zrušeno jeho rozhodnutí ze dne 21. 11. 2013, č. j. 29235/13/5000-14402-707633, (dále jen „napadené rozhodnutí“), jímž bylo zamítnuto odvolání žalobkyně a potvrzen platební výměr Specializovaného finančního úřadu, územního pracoviště v Plzni, ze dne 17. 4. 2013, č. j. 118215/13/4023-07000-403123, (dále jen „platební výměr“), kterým byl žalobkyni vyměřen odvod z loterií a jiných podobných her za kalendářní rok 2012 ve výši 709.677.302 Kč.

Krajský soud v Plzni (dále jen „krajský soud“) v napadeném rozsudku shledal důvodnou námitku žalobkyně, že žalovaný nepřihlédl ke skutečnostem uvedeným v dodatečném přiznání k odvodu (dále jen „dodatečné daňové přiznání“), které žalobkyně učinila v době 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. Krajský

soud poukázal na § 141 odst. 7 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „daňový řád“), a dovodil, že žalovaný měl řízení o dodatečném daňovém přiznání zastavit a údaje v něm obsažené zohlednit při vyměření odvodu. Žalovaný mohl postupovat podle § 115 odst. 1 daňového řádu, 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 správnímu orgánu I. stupně, který platební výměr vydal. To však žalovaný neučinil. Svým postupem tedy porušil § 141 odst. 7 daňového řádu a současně i § 114 odst. 3 daňového řádu. Krajský soud proto napadené rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalovaný správní orgán (dále jen „stěžovatel“) s vysloveným právním názorem krajského soudu v kasační stížnosti nesouhlasí a namítá nezákonnost napadeného rozsudku podle § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění účinném v rozhodné době, (dále jen „s. ř. s.“).

Podle stěžovatele nezákonnost napadeného rozsudku spočívá v nesprávném posouzení skutečnosti, že měl přihlížet k dodatečnému daňovému přiznání a v něm obsažená tvrzení měl zohlednit v napadeném rozhodnutí. Podle stěžovatele v této věci nemělo vůbec odvolací řízení probíhat, resp. mělo být podle § 110 odst. 2 daňového řádu zastaveno. Odvodová povinnost měla být žalobkyni vyměřena podle § 140 odst. 1 daňového řádu (vyměřený odvod se neodchyloval od odvodu tvrzeného) a mělo tedy dojít k tzv. konkludentnímu vyměření. Je nerozhodné, že současně s přiznáním k odvodu, žalobkyně uplatnila v samostatném podání (nikoliv však ve formě opravného či dodatečného přiznání) výhradu k výši odvodu (dále jen „výhrada“). Tato výhrada totiž nebyla vyjádřena v zákonem stanovené formě, kterou je v případě řádného daňového přiznání tiskopis Ministerstva financí či tiskový výstup z tiskárny obsahující údaje uspořádané ve shodě s tímto tiskopisem. Z uvedeného plyne, že v dané věci došlo k vydání platebního výměru dle § 140 odst. 1 daňového řádu, proti němuž se podle § 140 odst. 4 téhož zákona nelze odvolat. Poučil-li správní orgán I. stupně přesto žalobkyni v platebním výměru o tom, že odvolání je přípustné, byl takový postup nesprávný a bylo na místě aplikovat § 110 odst. 2 daňového řádu a odvolací řízení zastavit. Proto byl nesprávný i následný postup stěžovatele, když o odvolání žalobkyně věcně rozhodl. Nalézací řízení bylo ukončeno ke konci vyměřovacího řízení a následné odvolací řízení nemělo vůbec probíhat. V době, kdy žalobkyně podala dodatečné daňové přiznání, již žádné daňové řízení týkající se odvodové povinnosti za rok 2012 neprobíhalo, a proto stěžovatel nemohl k tvrzením v něm obsaženým přihlídnout. Podáním dodatečného daňového přiznání bylo zahájeno nové nalézací (doměřovací) řízení, v němž mělo dojít k vydání nového rozhodnutí, k čemuž ostatně také došlo.

Stěžovatel se v kasační stížnosti vyslovuje i k možností, které žalobkyně měla v případě, že nesouhlasila s výší odvodu a hodlala vznést námitku neústavnosti pevné části odvodu, aniž by byla v daňovém řízení sankcionována (úrokem z prodlení či penále) za to, že nesplnila řádně svoji povinnost zaplatit odvod v zákonné (byť podle žalobkyně neústavní) výši. Podle stěžovatele bylo možno přiznat celou částku odvodu (s níž žalobkyně nesouhlasí), odvod uhradit a po právní moci platebního výměru podat dodatečné přiznání k odvodu s vyčíslenou nižší částkou odvodu. V takovém případě by správce odvodu zahájil postup k odstranění pochybností, který by vyústil ve snížení

pokračování

odvodové povinnosti (pokud by správní orgán I. stupně výhrady žalobkyně uznal), nebo k doměření nulové výše odvodu. Žalobkyně by v takovém případě neměla povinnost hradit úrok z prodlení, neboť by zde nebyl daňový nedoplatek, ani povinnost hradit penále. Dodatečný platební výměr vydaný v návaznosti na dodatečné daňové přiznání mohl být předmětem přezkumu odvolacím orgánem, popřípadě i soudem. Další možnosti při nesouhlasu s výší tvrzeného odvodu bylo podat daňové přiznání na částku odvodu, která podle žalobkyně byla ve správné (nižší) výši a současně uhradit celý odvod (ve výši, s níž nesouhlasí). V takovém případě by byl zahájen postup k odstranění pochybností či daňová kontrola, která by vedla k vydání rozhodnutí, nevznikla by však opět povinnost hradit úrok z prodlení, ani penále a proti platebnímu výměru by opět bylo možno podat odvolání a následně i správní žalobu. Nakonec bylo možno, chtěla-li žalobkyně dosáhnout soudního (popř. následně ústavního) přezkumu, podat žalobu přímo proti platebnímu výměru, který byl vydán podle § 140 odst. 1 daňového řádu.

Stěžovatel nesouhlasí ani s tím, že krajský soud při posouzení věci (a správnosti postupu při vyměření odvodu a následně v odvolacím řízení) odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 1. 2012, sp. zn. 2 Afs 73/2011, resp. na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 6. 2014, sp. zn. 2 Afs 68/2012, neboť v nich byla řešena problematika související s místními poplatky vycházející z právní úpravy § 11 odst. 1 zákona č. 565/1990 Sb., o místních poplatcích, která je odchýlná od právní úpravy zákona č. 202/1990 Sb., o loteriích a jiných podobných hrách, ve znění účinném pro rok 2012 (dále jen „zákon o loteriích“) v návaznosti na daňový řád, pokud jde o možnost vyjádřit nesouhlas s výší tvrzeného a placeného odvodu. Proto na projednávaný případ nelze tuto judikaturu aplikovat. Stěžovatel ze všech uvedených důvodů navrhuje rozsudek krajského soudu zrušit a věc vrátit tomuto soudu k dalšímu řízení.

Žalobkyně se ke kasační stížnosti nevyjádřila.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které stěžovatel uplatnil v podané kasační stížnosti, a dospěl k závěru, že napadený rozsudek je třeba zrušit a věc vrátit krajskému soudu k dalšímu řízení.

Nejvyšší správní soud rekapituluje pro věc významné skutečnosti.

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.

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 žalobkyní

vznesenou výhradu, v níž se dovolávala vydání odůvodněného rozhodnutí o vyměření odvodu, u nějž 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.

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 přihlédnout k tvrzením obsaženým v dodatečném přiznání k odvodu, které žalobkyně podala v průběhu odvolacího řízení.

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.

Jak vyplývá z § 72 odst. 1 daňového řádu, *příhlášku 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.*

pokračování

Podle § 147 odst. 2 daňového řádu, *pokud se stanovená daň odchyľuje 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 (sestavající z procentuální a pevné složky) a ve stejné výši, jako byl odvod žalobkyní přiznán, jej správní orgán I. stupně také vyměřil. Nastala tedy situace předvídaná v § 140 odst. 1 daňového řádu. Dovedil-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 odchyľoval, 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 odchyľovala 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, nabyl 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 přihlédnout, 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.

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 něž 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).

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 poukazyval 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).

pokračování

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.

Závěr krajského soudu, že stěžovatel měl postupovat podle § 141 odst. 7 daňového řádu, protože zde byl vzhledem 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.

Kasační stížnost je tedy důvodná, a proto Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil podle § 110 odst. 1 věty před středníkem s. ř. s. a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení, v němž je vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.).

Nejvyšší správní soud rozhodl o kasační stížnosti bez jednání, protože zákon takový postup umožňuje (§ 109 odst. 2 s. ř. s.).

V novém rozhodnutí krajský soud rozhodne také o nákladech řízení o kasační stížnosti v návaznosti na § 110 odst. 3 s. ř. s.

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

V Brně dne 10. prosince 2015

JUDr. Jaroslav Hubáček
předseda senátu