

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jiřího Pally a soudců Mgr. Petry Weissové a Mg. Aleše Roztočila v právní věci žalobkyně: **SLOT Group, a.s.,** se sídlem Jáchymovská 142, Karlovy Vary, zast. Mgr. Alešem Smetankou, advokátem, se sídlem Jungmannova 745/24, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství,** se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 11. 2013, č. j. 29235/13/5000-14402-707633, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 8. 3. 2016, č. j. 57 Af 6/2014 - 193,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 8. 3. 2016, č. j. 57 Af 6/2014 - 193, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I.

[1] Specializovaný finanční úřad, územní pracoviště v Plzni, platebním výměrem ze dne 17. 4. 2013, č. j. 118215/13/4023-07000-403123 (dále jen „platební výměr“), žalobkyni vyměřil odvod z loterií a jiných podobných her za kalendářní rok 2012 ve výši 709 677 302 Kč. Odvolání žalobkyně proti tomuto platebnímu výměru žalovaný rozhodnutím ze dne 21. 11. 2013, č. j. 29235/13/5000-14402-707633 (dále jen „napadené rozhodnutí“), zamítl a platební výměr potvrdil.

[2] Krajský soud v Plzni (dále jen „krajský soud“) rozsudkem ze dne 15. 7. 2015, č. j. 57 Af 6/2014 - 126 (dále též jen „první rozsudek“), napadené rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Shledal důvodnou námitku žalobkyně, že žalovaný nepřihlédl ke skutečnostem uvedeným v dodatečném přiznání k odvodu, které žalobkyně

učinila v době po podání odvolání proti platebnímu výměru, avšak ještě před vydáním napadeného rozhodnutí, ačkoliv skutečnosti uvedené v tomto dodatečném 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, a dovodil, že žalovaný měl řízení o dodatečném přiznání k odvodu 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 prvního stupně, který platební výměr vydal. To však žalovaný neučinil. Podle krajského soudu tak žalovaný svým postupem porušil § 141 odst. 7 daňového řádu, jakož i § 114 odst. 3 daňového řádu.

[3] Na základě žalovaným podané kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 10. 12. 2015, č. j. 7 Afs 241/2015 - 38 (dále též „rozsudek sedmého senátu"), první rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Učinil tak, i když shledal, že výrok prvního rozsudku krajského soudu obstál. Důvody, pro něž krajský soud napadené rozhodnutí zrušil, totiž nepovažoval za správné a tyto vůbec neobstály. Nejvyšší správní soud ve zmíněném rozsudku uzavřel, že „*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. Tvrzení 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.*"

II.

[4] Krajský soud na to rozhodl v záhlaví označeným rozsudkem (dále jen „napadený rozsudek"), kterým napadené rozhodnutí opět zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Obsáhle popsal chronologii celého případu včetně skutkového základu věci, z něhož vycházel.

[5] K žalobní námitce neústavnosti použité právní úpravy (zákona č. 202/1990 Sb., o loteriích a jiných podobných hrách, dále jen „zákon o loteriích") shodně jako v první rozsudku vyslovil, že správní orgány nemají pravomoc posuzovat soulad této právní úpravy s ústavním pořádkem. Sám krajský soud pak neshledal pevnou složku odvodu neústavní z důvodu nerovnosti a diskriminace proto, že její zavedení směřuje pouze vůči jedné skupině provozovatelů loterií a jiných podobných her, jak tvrdila žalobkyně.

[6] V dalším krajský soud setrval na závěrech, vyjádřených již v jeho prvním rozsudku (viz odst. [2]). V napadeném rozsudku se tedy odchýlil od závazného právního názoru vysloveného v rozsudku sedmého senátu. Tento postup odůvodnil skutečností, 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." Shledal, že žalobkyně současně s přiznáním k odvodu s uvedením odvodu ve výši odpovídající platné a účinné právní úpravě podáním výhrady vůči této právní úpravě v podstatě vyjádřila svůj nesouhlas s výší odvodu z důvodu neústavnosti jeho pevné složky; tedy požadovala, aby o výši odvodu rozhodl správní orgán prvního stupně platebním výměrem s možností podání odvolání. Učinila tak podle krajského soudu *„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 právání 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.*" Krajský soud uvážil, že *„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.*" Jelikož žalobkyně podala v době před rozhodnutím žalovaného, tedy v průběhu odvolacího řízení, kdy odvod nebyl ještě pravomocně vyměřen, dodatečné přiznání k odvodu, setrval krajský soud na závěrech obsažených v jeho prvním rozsudku (viz odst. [2]). Krajský soud odchýlení se od závazného právního názoru vysloveného v rozsudku sedmého senátu dále odůvodnil i poukazem na závěry usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 6. 2014, č. j. 2 Afs 68/2012 - 34 (dále také jen „usnesení rozšířeného senátu").

[7] Dalším důvodem pro zrušení napadeného rozhodnutí podle krajského soudu bylo, 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. (...) Dle názoru soudu by tak došlo k odepření spravedlnosti a daňový subjekt by byl zbaven možnosti přezkumu zákonnosti výše odvodu*".

[8] Nakonec krajský soud vyslovil, že *„[p]okud by nebylo možné v případě podání kasační stížnosti proti tomuto rozsudku akceptovat právní závěry učiněné zdejším krajským soudem(...), 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.*"

III.

[9] Žalovaný (dále jen „stěžovatel") s vysloveným právním názorem krajského soudu nesouhlasí a namítá jednak nezákonnost napadeného rozsudku podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., ale současně i jeho nepřezkoumatelnost pro nesrozumitelnost a nedostatek důvodů podle § 103 odst. 1 písm. d) téhož zákona.

[10] Stěžovatel předně uvádí, že ač je nyní předmětem kasačního přezkumu v pořadí již druhý rozsudek krajského soudu vydaný v téže věci, kasační stížnost není podle § 104 odst.

3 písm. a) s. ř. s. nepřípustná, neboť krajský soud v napadeném rozsudku nerespektoval závazný právní názor Nejvyššího správního soudu vyslovený v rozsudku č. j. 7 Afs 241/2015 - 38.

[11] Stěžovatel rozporuje též správnost závěru, že v posuzované věci nelze aplikovat § 140 daňového řádu. Naopak má nadále za to, že dodatečné přiznání k odvodu nemohlo být v odvolacím řízení a v posléze vydaném (napadeném) rozhodnutí zohledněno, neboť odvolací řízení nemělo vůbec probíhat, resp. mělo být zastaveno podle § 110 odst. 2 daňového řádu. V posuzované věci se dle stěžovatele jednalo o případ, kdy se daň tvrzená žalobkyní neodchylovala od daně vyměřované. Skutečnost, že žalobkyně v souvislosti s přiznáním k odvodu učinila výhradu samostatným podáním (nikoliv v podobě opravného či dodatečného daňového přiznání) nebyla rozhodná; jednalo se totiž o vyjádření nesouhlasu žalobkyně se zákonnou právní úpravou obsaženou v zákoně o loteriích, podle níž je však stěžovatel povinen postupovat.

[12] Stěžovatel zdůraznil, že zastává názor shodný s tím, vysloveným v rozsudku sedmého senátu, kterým zrušil první rozsudek krajského soudu. Poukázal na skutečnost, že krajský soud v nyní napadeném rozsudku sice odůvodnil odchýlení se od závazného právního názoru kasačního soudu tím, že vycházel z odlišného skutkového stavu věci (neboť posuzoval platební výměr jako vydaný podle § 147 daňového řádu, nikoliv jak dovodil kasační soud podle § 140 daňového řádu), tento argument však není podle stěžovatele opodstatněný. Právě posouzení vydaného platebního výměru (buď podle § 140 daňového řádu, nebo podle § 147 téhož zákona) totiž bylo předmětem úvah kasačního soudu v rozsudku ve věci sp. zn. 7 Afs 241/2015 se závěrem, že v daném případě se jedná o platební výměr vydaný podle § 140 daňového řádu. O odlišný skutkový základ věci se zde nejednalo.

[13] Za neopodstatněný považuje stěžovatel i další důvod, pro nějž krajský soud nerespektoval v napadeném rozsudku závazný právní názor kasačního soudu vyjádřený v rozsudku č. j. 7 Afs 241/2015 - 38, když shledal, že napadené rozhodnutí je nezákonné i proto, že by se žalobkyně nemohla obrátit se svými námitkami o protiústavnosti některých ustanovení zákona o loteriích na soud. Poukázal na to, že možnosti takové ochrany sedmý senát kasačního soudu ve svém rozsudku vyložil. Stěžovatel též zdůraznil, že zamýšleného cíle (domoci se možnosti účinně namítat protiústavnost ustanovení zákona o loteriích týkajících se pevné složky odvodu), mohla žalobkyně docílit i tím, že by proti vydanému platebnímu výměru podala žalobu podle § 65 a násl. s. ř. s.

[14] Za nepřípadný považuje stěžovatel i odkaz na usnesení rozšířeného senátu ve věci sp. zn. 2 Afs 68/2012, jímž krajský soud také odůvodňoval v napadeném rozsudku odchýlení se od závazného právního názoru kasačního soudu. Uvedený soud se totiž v rozsudku č. j. 7 Afs 241/2015 - 38 vymezil proti závěrům rozsudku ze dne 17. 1. 2012, č. j. 2 Afs 76/2011 - 62, který vycházel ze stejných úvah, jež posléze vyslovil rozšířený senát v odkazované věci sp. zn. 2 Afs 68/2012. Sedmý senát v tomto směru shledal, že zmíněná judikatura na posuzovanou věc nedopadá.

[15] Stěžovatel dále v kasační stížnosti obsáhle odůvodňuje, proč nepovažuje za správný názor, že měl v rámci odvolacího řízení přihlédnout k dodatečnému přiznání k odvodu žalobkyně. Poukazuje na to, že dodatečné přiznání k odvodu žalobkyně podala v době, kdy nalézací řízení vyměřovací již bylo ukončeno, dodatečné přiznání k odvodu tedy zahájilo nové nalézací řízení doměřovací.

[16] Stěžovatel v kasační stížnosti polemizuje i s dalším důvodem, pro který krajský soud zrušil napadené rozhodnutí (že není postaveno na jisto, jak by stěžovatel naložil s výhradou žalobkyně, pokud by postupoval způsobem naznačeným v rozsudku sedmého senátu). Uvedené stanovisko, které podle krajského soudu vyplynulo z vyjádření stěžovatele při jednání krajského soudu, je osobním názorem pracovníka, který zde za stěžovatele jednal, nikoli závazným právním názorem stěžovatele. Nadto takové vyjádření nemůže být důvodem pro nerespektování závazného právního názoru kasačního soudu, jelikož je založeno na nejisté budoucí skutečnosti, jež není v době rozhodování krajským soudem známa.

[17] Napadený rozsudek je podle stěžovatele také nepřezkoumatelný pro nesrozumitelnost, a to s ohledem na závěry uvedené v odst. 44 (viz citace této části napadeného rozsudku v odst. [8]). Není totiž zřejmé, jak má stěžovatel dále posupovat, tedy zda má přihlédnout k dodatečnému přiznání žalobkyně k odvodu a o odvolání nově meritorně rozhodnout, nebo odvolací řízení zastavit.

[18] Stěžovatel má za to, že napadený rozsudek trpí i vadou nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů s ohledem na nedostatečně odůvodněný závěr vyjádřený opět v odst. 44 odůvodnění napadeného rozsudku. Ruší-li soud rozhodnutí správního orgánu pro podstatné porušení procesních ustanovení o řízení před správním orgánem, je nezbytné, aby dostatečně podrobně uvedl důvody, pro které tak činí. K tomu v posuzované věci nedošlo.

[19] Pochybení, které krajský soud stěžovateli vytkl, je nadto vadou, k níž neměl z úřední povinnosti přihlížet, neboť se jedná o vadu podle § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s., kterou žalobkyně v žalobě nenamítala. Krajský soud tudíž překročil žalobní body, k čemuž nebyl oprávněn.

[20] S ohledem na veškerou stížní argumentaci se stěžovatel dovolává i nesprávného rozhodnutí o nákladech řízení o žalobě a navrhuje napadený rozsudek zrušit a vrátit věc krajskému soudu k dalšímu řízení.

IV.

[21] Žalobkyně ve vyjádření ke kasační stížnosti především (ve shodě se žalobou) poukazuje na neústavnost pevné složky odvodu, pro niž také učinila podáním ze dne 28. 2. 2013 kvalifikovanou výhradu k výši odvodu v podobě písemného podání u správního orgánu prvního stupně. V důsledku uvedeného se daň vyměřená odchylovala od daně jí tvrzené a platební výměr byl tudíž vydán podle § 147 daňového řádu a bylo proti němu

možno podat odvolání. Žalobkyně obsáhle shrnuje dosavadní průběh řízení, přičemž vytýká, že se Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 7 Afs 241/2015 - 38 zcela opomněl zabývat dopadem závěrů vyslovených v usnesení rozšířeného senátu.

[22] Žalobkyně dále velmi podrobně polemizuje se stížními námitkami a přiklání se k úvahám krajského soudu v napadeném rozsudku. Shrnuje, že i při výkladu zastávaném stěžovatelem (že proti vydanému platebnímu výměru se v dané věci nebylo možno odvolat) je napadené rozhodnutí nezákonné, byť z jiných, než jí v žalobě uplatňovaných důvodů. Za správný považuje žalobkyně i krajským soudem eventuálně uvedený důvod pro zrušení napadeného rozhodnutí (*vyjádřený v odst. 44 napadeného rozsudku* – poznámka kasačního soudu). Výrok napadeného rozsudku tak v každém případě obstojí a již to je důvodem pro zamítnutí kasační stížnosti.

[23] Žalobkyně v dalším doplňujícím vyjádření poukazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 7. 2016, č. j. 6 Afs 87/2016 - 42, který řešil obdobnou věc jako nyní a vyjadřoval se i k závěrům obsaženým v rozsudku č. j. 7 Afs 241/2015 - 38. Ačkoliv s nimi šestý senát v mnohém nesouhlasil, nakonec shledal, že není důvod pro předložení věci rozšířenému senátu a přidržel se (nesprávného) závěru vyjádřeného sedmým senátem.

[24] Žalobkyně nakonec vytkla, že v posuzované věci má být respektován názor vyjádřený v rozhodnutí rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu sp. zn. 2 Afs 68/2012, s nímž jsou rozsudky ve věcech sp. zn. 7 Afs 241/2015 a sp. zn. 6 Afs 87/2016 v rozporu; tudíž je dán důvod pro předložení věci rozšířenému senátu ve smyslu § 17 odst. 1 s. ř. s.

V.

[25] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž je povinen přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

[26] Kasační stížnost je důvodná.

[27] Nejvyšší správní soud se předně zabýval otázkou přípustnosti kasační stížnosti s ohledem na skutečnost, že se nyní jedná o v pořadí druhou kasační stížnost stěžovatele v téže věci podanou proti rozsudku krajského soudu vydaného poté, co jeho první rozsudek Nejvyšší správní soud zrušil. Stěžovatel v kasační stížnosti namítá, že krajský soud nerespektoval závazný právní názor, který vyjádřil kasační soud v rozsudku č. j. 7 Afs 241/2015 - 38. To výslovně potvrzuje i krajský soud v napadeném rozsudku (srov. bod 40 jeho odůvodnění). Kasační stížnost je tudíž přípustná podle § 104 odst. 3 písm. a) část věty za středníkem s. ř. s.

[28] S ohledem na právě uvedené se kasační soud mohl zabývat posouzením opodstatněnosti uplatněných kasačních námitek. Nejprve bylo na místě se vyjádřit k tvrzené nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku pro nesrozumitelnost a nedostatek důvodů. Pokud by totiž kasační soud dovodil uvedenou vadu, představovalo by to zjevně

překážku věcného přezkumu napadeného rozsudku. Ostatně k naplnění kasačních důvodů podřaditelných pod § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. je povinen kasační soud přihlížet vždy, a to i bez námitek účastníků řízení (§ 109 odst. 4 s. ř. s.).

[29] Nejvyšší správní soud přitom shledal, že uvedené výtky směřující k nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku mají své opodstatnění. Již v rozsudku ze dne 22. 9. 2010, č. j. 3 Ads 80/2009 - 132, kasační soud vyslovil, že *„[n]epřezkoumatelný pro nesrozumitelnost [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.] je rozsudek, z něhož nelze jednoznačně dovodit, jakým právní názorem je správní orgán po zrušení svého rozhodnutí vázán a jak má v dalším řízení postupovat.“* Ten je beze zbytku použitelný i v nyní souzené věci.

[30] Stěžovatel v kasační stížnosti přiléhavě poukázal na to, že v odst. 44 napadeného rozsudku vyjádřený názor je nesrozumitelný vzhledem k ostatním úvahám, na nichž krajský soud vystavěl svoji argumentaci (odst. 38 až 42 odůvodnění napadeného rozsudku). Uvedenému kasační soud přisvědčuje.

[31] V odstavci 44 odůvodnění napadeného rozsudku krajský soud vyjádřil jakousi „eventuální“ úvahu, tato část napadeného rozsudku je však v přímém rozporu s veškerými předchozími závěry. Krajský soud totiž (odchylujíc se od předchozích závěrů obsažených v rozsudku sedmého senátu) shledal, že v posuzované věci správní orgán prvního stupně vydal dne 17. 4. 2013 platební výměr, který vzhledem k výhradě, kterou žalobkyně současně s daňovým přiznáním učinila samostatným podáním ze dne 28. 2. 2013 a v níž vyjádřila nesouhlas s platnou právní úpravou (týkající se pevné části odvodu) byla stanovená daň odchylná od daně tvrzené (§ 147 daňového řádu) a tudíž proti platebnímu výměru bylo možno se bránit odvoláním. Krajský soud výslovně uvedl (srov. odst. 39 napadeného rozsudku), že *„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.“* V rozporu s tím však v odst. 44 napadeného rozsudku vyslovil, že *„pokud by nebylo možné (...) akceptovat právní závěry učiněné zdejším krajským soudem (...), 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.“* Z uvedeného nepochybně plyne, že krajský soud vyslovením těchto ve své podstatě „eventuálních“, avšak protichůdných, závěrů, k nimž přikročil zjevně z důvodu „jistoty“, aby jeho rozsudek nebyl při případném přezkumu kasačním soudem opět zrušen, založil nepřezkoumatelnost svého rozsudku pro nesrozumitelnost.

[32] Uvedený postup zvolený krajským soudem nelze akceptovat již proto, že důvodem nerespektování závazného právního názoru kasačního soudu vyplývajícího z rozsudku č. j. 7 Afs 241/2015 - 38, měl být odlišný skutkový základ, z něhož krajský soud při nynějším posouzení věci vycházel. Takový odlišný skutkový základ věci zde není. Krajský soud jej dovozuje pouze z jiného právního posouzení povahy vydaného platebního výměru (podle krajského soudu jde o platební výměr podle § 147 odst. 2 daňového řádu) oproti názoru vyslovenému v rozsudku č. j. 7 Afs 241/2015 - 38 (podle něj se jedná o platební

výměr vydaný podle § 140 odst. 1 daňového řádu). Jedná se tedy o odlišné podřazení rozhodných skutkových okolností věci pod příslušné normy hmotného práva, což však odlišnost skutkového základu věci nepůsobí.

[33] Ostatně krajský soud sám sobě protiřečí, neboť je vyloučeno, aby na základě odchylného skutkového stavu věci (dovozeného nesprávně krajským soudem) mohly být přesto použitelné závěry kasačního soudu z rozsudku č. j. 7 Afs 241/2015 - 38, proti nimž se krajský soud v napadeném rozsudku beze zbytku vymezil.

[34] Z napadeného rozsudku tedy není zjevné, jakým právním názorem má být v dalším řízení stěžovatel vázán, jsou-li v něm vyjádřeny závěry veskrze protichůdné, proto Nejvyšší správní soud považuje námitku nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku pro nesrozumitelnost za důvodnou.

[35] Dovozoval-li dále krajský soud, že důvody, pro něž není povinen respektovat dříve vyslovený závazný právní názor sedmého senátu kasačního soudu, jsou zde i proto, že sedmý senát nezohlednil usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 6. 2014, č. j. 2 Afs 68/2012 - 34, nutno k uvedenému doplnit následující. Jakkoliv bylo zmíněné usnesení rozšířeného senátu vydáno v době předcházející vydání prvního rozsudku krajského soudu, sám krajský soud v něm jeho závěry nezmínil, nýbrž své úvahy o sporné otázce ohledně povahy vydaného platebního výměru a o zákonnosti postupu správních orgánů v nalézacím daňovém řízení opřel o jiný rozsudek kasačního soudu ze dne 17. 1. 2012, č. j. 2 Afs 73/2011 - 62 (správně *č. j. 2 Afs 76/2011 - 62* - poznámka soudu). V prvním rozsudku krajský soud vyslovil, že *„uvedený procesní postup správních orgánů obou stupňů* (byl) *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).“*

[36] Nepřímým odkazem na posledně zmíněný judikát (jenž zmínila žalobkyně v podání, kterým ve správním řízení vyjádřila výhradu k pevné složce odvodu) přitom správní orgán prvního stupně odůvodňoval, proč připustil možnost podání odvolání (aniž mu to daňový řád umožňoval) proti posuzovanému platebnímu výměru, jímž žalobkyni vyměřil odvod z loterií. S ohledem na skutečnost, že usnesení rozšířeného senátu navázalo na to, co předtím dovodil kasační soud již v rozsudku č. j. 2 Afs 76/2011 - 62, neshledal sedmý senát potřebným dovolávat se této pozdější judikatury a zaměřil se na argumentaci uvedenou krajským soudem v prvním rozsudku. Sedmý senát na stranách 5-6 svého rozsudku vysvětlil odchylky, pro které závěry výše citované judikatury týkající se místních poplatků nejsou v nynější věci použitelné. Skutečnost, že sedmý senát výslovně ve svém rozsudku nepoukázal i na usnesení rozšířeného senátu ve věci sp. zn. 2 Afs 68/2012 důvod pro odchýlení se od závazného právního názoru vysloveného sedmým senátem nezakládají; obě zmiňovaná rozhodnutí (rozsudek č. j. 2 Afs 76/2011 - 62 a usnesení rozšířeného senátu) na sebe navazovala a byla v obsahové shodě.

[37] Pro právě uvedené Nejvyšší správní soud uvážil, že řízení před krajským soudem je též stiženou vadou, která mohla mít vliv na zákonnost jeho rozsudku. Jakkoliv odchýlení se od závazného právního názoru judikatura kasačního soudu připouští a

striktně nezapovídá (srov. např. rozsudek ze dne 4. 5. 2010, č. j. 4 Ads 77/2007 - 91), v posuzované věci pro toto odchýlení nebyly dány podmínky, neboť krajský soud neměl ony judikaturou zmiňované „závažné konkurující důvody". Krajský soud se do opozice vůči závaznému právnímu názoru v rozsudku sedmého senátu postavil pouze setrváním na předchozím stanovisku, jehož správnost však sedmý senát popřel.

[38] Stěžovateli je třeba přisvědčit též v tom, že napadený rozsudek je zčásti nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů. Důvody, pro něž (byť formou jisté eventuality v odst. 44 napadeného rozsudku) krajský soud přistoupil ke zrušení napadeného rozhodnutí, nejsou nikterak blíže rozvedeny. Shledal-li krajský soud jako „další důvod" pro zrušení napadeného rozhodnutí ten uvedený v rozsudku sedmého senátu, 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"*, nutno dodat, že takový závěr z rozsudku sedmého senátu v žádném případě neplyne. Nejvyšší správní soud zde na základě zcela shodného skutkového stavu věci, z nějž vycházel v obou svých rozsudcích i krajský soud shledal, že *„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 (...)"*. Krajský soud tedy chybně parafrázoval závěry sedmého senátu, jež pro něj byly závazné, a to aniž by dostatečně odůvodnil, jak ke svým úvahám dospěl. Napadený rozsudek je v této části (byla-li by posuzována samostatně, nikoliv jako součást rozsudku nepřezkoumatelného pro nesrozumitelnost) nepřezkoumatelný i pro nedostatek důvodů.

[39] Nejvyšší správní soud shrnuje, že pro shora vyložené důvody bylo na místě napadený rozsudek zrušit. Krajský soud ve věci znovu rozhodne a důvody svého rozhodnutí vyloží nejen srozumitelně, jednoznačně, s ohledem na skutkové okolnosti případu, ale též s uvedením bezrozporných důvodů, které budou vycházet ze skutkového stavu věci, o němž podle obsahu správních i soudních spisů není sporu. Kasační soud opětovně zdůrazňuje, že skutkový základ věci od doby zahájení řízení před krajským soudem nedoznal žádných změn, jak se mylně krajský soud domnívá. V dalším řízení je tudíž krajský soud z hlediska merita věci vázán právním názorem vysloveným v rozsudku sedmého senátu (blíže viz odst. [3]).

[40] Důvodná však naproti tomu není stěžovatelova námitka, že krajský soud překročil žalobní body, pokud bez námitky žalobkyně (tedy nad rámec žalobních bodů) zohlednil procesní pochybení stěžovatele. Z napadeného rozsudku, zejména z jeho části II. nazvané „Důvody žaloby" je zřejmé, že žalobkyně se nedovolávala jen neústavnosti pevné složky odvodu, ale napadala i nesprávnou aplikaci „příslušných ustanovení" daňového řádu. Takové pochybení soudy shledaly, byť krajský soud je spatřoval v jiných skutečnostech, než soud kasační. Ostatně v posuzované věci bylo třeba k vadě napadeného rozhodnutí, kterou vytkl kasační soud v rozsudku č. j. 7 Afs 241/2015 - 38 přihlédnout i z úřední povinnosti, jelikož se jednalo o vadu, která bránila věcnému přezkumu tohoto rozhodnutí;

meritorně se stěžovatel odvoláním žalobkyně proti platebnímu výměru neměl vůbec zabývat.

[41] Vypořádání zbylých stížních námitek uplatněných stěžovatelem s poukazem na § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Nejvyššímu správnímu soudu brání nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku.

[42] Nad rámec nezbytného odůvodnění Nejvyšší správní soud pro úplnost dodává, že v mezidobí rozhodl o stěžejní věcné žalobní námitce týkající se protiústavnosti pevné složky odvodu z loterií a jiných podobných her Ústavní soud svým nálezem ze dne 30. 1. 2018, Pl. ÚS 15/15. V něm shledal posuzovanou právní úpravu [§ 41b odst. 2 a 4 a § 41c písm. g) zákona o loteriích] za souladnou s ústavním pořádkem, a zamítl proto návrh na zrušení uvedených zákonných ustanovení.

VI.

[43] Kasační stížnost je z výše uvedených důvodů opodstatněná, 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 něm je vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.).

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

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 11. dubna 2018

JUDr. Jiří Palla
předseda senátu