



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Petra Průchy, soudce zpravodaje JUDr. Tomáše Langáška a soudkyně Mgr. Jany Brothánkové v právní věci žalobkyně: **SLOT Group, a. s.**, IČ: 62741560, se sídlem Jáchymovská 142, Karlovy Vary, zastoupené Mgr. Alešem Smetankou, advokátem, se sídlem Jungmannova 24, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, týkající se žaloby proti rozhodnutí žalovaného ze dne 28. listopadu 2014, č. j. 31983/14/5100-31462-707633, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 14. března 2016, č. j. 30 Af 1/2015 - 46,

**t a k t o :**

Rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 14. března 2016, č. j. 30 Af 1/2015 - 46, **se ruší** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

**O d ů v o d n ě n í :**

**I. Vymezení případu**

[1] Žalobkyně se v rámci své podnikatelské činnosti zabývá mimo jiné provozováním loterií a jiných podobných her. Vzhledem k tomu byla povinna za období roku 2013 přiznat a uhradit odvod z loterií a jiných podobných her (dále také jen „odvod“) ve smyslu části šesté zákona č. 202/1990 Sb., o loteriích a jiných podobných hrách, v rozhodném znění (dále jen „loterní zákon“). V případě výherních hracích přístrojů a jiných technických herních zařízení se sazba odvodu skládá z poměrné části dílčího základu [§ 41c písm. e) loterního zákona] a z části pevné [§ 41c písm. f) loterního zákona].

[2] Dne 25. února 2014 žalobkyně podala ke Specializovanému finančnímu úřadu (dále jen „finanční úřad“) přiznání k odvodu za období roku 2013, které znělo na částku 604.529.278 Kč. Hned následujícího dne však žalobkyně učinila podání (výhradu), v němž finančnímu úřadu sdělila, že nesouhlasí s pevnou složkou odvodu a považuje ji za protiústavní a odporující čl. 1 ve spojení s čl. 26 Listiny základních práv a svobod. Pevná složka odvodu totiž byla podle žalobkyně svévolně zavedena pouze ve vztahu k jedné

skupině provozovatelů činností podle loterního zákona a jejím důsledkem je neodůvodněná diskriminace provozovatelů činností zatížených pevnou složkou odvodu. Žalobkyně však následně uhradila odvod v plné výši (tj. včetně pevné složky odvodu) z obavy před negativními důsledky jeho neuhrazení. Současně žalobkyně uvedla, že v daném případě není na místě postupovat podle § 140 daňového řádu, a požádala finanční úřad – s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 76/2011 - 62 ze dne 17. ledna 2012 – o vydání platebního výměru, aby se mohla proti tvrzené protiústavnosti pevné složky odvodu bránit v dalším správním a zejména navazujícím soudním řízení.

[3] Finanční úřad požadavku žalobkyně vyhověl a vydal 14. března 2014 platební výměr, který odůvodnil a doručil žalobkyni. Finanční úřad v rozhodnutí uvedl, že posouzení ústavní konformity předmětné právní úpravy není v jeho kompetenci, a proto vyměřil odvod ve výši shodné s odvodovým tvrzením žalobkyně. S ohledem na specifickou situaci, v níž žalobkyně zpochybňuje správnost, resp. ústavní konformitu výše odvodu, finanční úřad v poučení uvedl: *„Ačkoliv platí, že proti rozhodnutí, kterým se odvod stanoví tak, jak byl v příznání tvrzen, se odvolat nelze (§ 140 odst. 4 daňového řádu ve spojení s § 41b odst. 3 loterního zákona), pro tento zvláštní případ a z důvodu výše uvedeného správce odvodu odvolání přípouští.“*

[4] Řízení o následně podaném odvolání žalobkyně však finanční úřad (jiný odbor než ten, který vydal platební výměr) rozhodnutím ze dne 6. května 2014 zastavil s tím, že žalobkyní tvrzená výše odvodu se neodchylovala od výše odvodu vyměřeného. Podle finančního úřadu proto bylo na místě aplikovat § 140 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, v rozhodném znění, který v takových případech odvolání nepřipouští. Žalobkyně se proti rozhodnutí o zastavení řízení odvolala. Žalovaný jakožto odvolací orgán napadené rozhodnutí potvrdil a odvolání zamítl rozhodnutím ze dne 28. listopadu 2014, č. j. 31983/14/5100-31462-707633. Žalovaný konstatoval, že tvrzení žalobkyně o výši odvodu bylo zcela jasné a shodovalo se s výší odvodu vyměřeného. Proto bylo na místě postupovat podle § 140 daňového řádu a nepřipustit odvolání. Žalovaný odkázal na § 110 odst. 2 daňového řádu, podle něhož platí, že je-li v poučení přípustěno odvolání i tehdy, kdy je zákon nepřipouští, a je-li podáno odvolání, řízení o odvolání se zastaví. Učiněná výhrada žalobkyně podle žalovaného na věci nic nemění, protože vyjadřovala pouhý nesouhlas žalobkyně se zákonnou úpravou.

[5] Proti rozhodnutí žalovaného žalobkyně brojila žalobou podanou ke Krajskému soudu v Plzni (dále jen „krajský soud“), který žalobu shledal důvodnou, rozsudkem ze dne 14. března 2016, č. j. 30 Af 1/2015 - 46 napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Krajský soud neakceptoval názor žalovaného, že v daném případě se vyměřená výše odvodu neodchylovala od výše tvrzené žalobkyní. V podané výhradě žalobkyně jasně a srozumitelně vyjádřila kvalifikovaný nesouhlas s výší odvodu a vysvětlila, že odvod hradí v plné výši jen z důvodu obav před negativními důsledky jeho neuhrazení. S ohledem na to nebyly splněny podmínky pro aplikaci § 140 daňového řádu ani pro zastavení řízení o odvolání. Krajský soud na podporu své argumentace poukázal na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. června 2014, č. j. 2 Afs 68/2012 - 34, č. 3096/2014 Sb. NSS, ve kterém rozšířený senát ve vztahu k úpravě místního poplatku za provozovaný výherní hrací přístroj nebo jiné technické herní zařízení konstatoval, že správce poplatku je povinen platební výměr vydat a řádně jej doručit, pokud nejpozději v poslední den lhůty, ve které byl poplatník povinen splnit ohlašovací povinnost, sdělil poplatník kvalifikovaným způsobem své pochybnosti a současně o vydání platebního výměru požádal, přestože místní poplatek ve stanovené lhůtě včas a ve správné výši uhradil. V závěru svého rozhodnutí se krajský soud odlišil od rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 10. prosince 2015, č. j. 7 Afs 241/2015 - 38.

pokračování

## II. Stručné shrnutí kasační stížnosti

[6] Proti uvedenému rozsudku krajského soudu žalovaný (nyní stěžovatel) brojil včas podanou kasační stížností.

[7] Stěžovatel v kasační stížnosti vyjádřil přesvědčení, že v daném případě bylo na místě postupovat podle § 140 daňového řádu. Podle § 140 odst. 1 daňového řádu platí: „*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.*“ Ustanovení § 140 odst. 4 daňového řádu pak uvádí, že se nelze odvolat proti platebnímu výměru, jestliže se vyměřená daň neodchyluje od daně tvrzené daňovým subjektem. Podle stěžovatele je třeba slovní spojení tvrzená daň nutné vykládat jako daň vyčíslenou v daňovém tvrzení ve smyslu § 1 odst. 3 daňového řádu, které je možné podat pouze ve formě formulářového podání (§ 72 odst. 1 daňového řádu). V nyní projednávaném případě byla výše odvodu obsažená v daňovém tvrzení žalobkyně shodná s vyměřenou výší odvodu, a proto bylo na místě postupovat v režimu § 140 daňového řádu a odvolání nepřipustit podle § 140 odst. 4 ve spojení s § 110 odst. 2 daňového řádu.

[8] Žalobkyní učiněná výhrada nebyla relevantní, neboť nerozporovala údaje obsažené v daňovém tvrzení a pouze vyjadřovala nesouhlas se zákonnou úpravou, podle níž ovšem byly správní orgány povinny tak jako tak postupovat. V obecnější rovině pak stěžovatel odkázal na specifikum formulářových podání, jejichž výhodou je jednoznačnost a přehlednost. Připuštění možnosti znevěrohodnění údajů obsažených ve formulářových podáních dalšími podáními, jak to učinil krajským soud, vede k popření základní funkce zavedení formulářových podání.

[9] Stěžovatel následně vyjmenoval alternativní způsoby, jimiž žalobkyně údajně mohla dosáhnout soudního přezkumu výše odvodu bez hrozby negativních následků spojených s neuhrazením odvodu v plné výši (penále, úroky z prodlení). Primárně žalobkyně mohla podat daňové tvrzení znějící na částku sníženou o podle žalobkyně protiústavní pevnou složku, avšak reálně uhradit plnou výši odvodu včetně pevné složky. Dále mohla po podání řádného odvodového tvrzení a uhrazení odvodu v plné výši podat dodatečné odvodové tvrzení, ve kterém by tvrdila nižší výši odvodu, tj. ve výši snížené o údajně protiústavní pevnou složku odvodu. V takovém případě by finanční úřad zahájil postup k odstranění pochybností či daňovou kontrolu. Konečně stěžovatel uvedl, že žalobkyně mohla dosáhnout soudního přezkumu podáním žaloby ve smyslu § 65 s. ř. s. přímo proti platebnímu výměru vydanému podle § 140 odst. 1 daňového řádu. Taková žaloba by nemohla být nepřipustná pro nevyčerpání opravných prostředků, neboť daňový řád odvolání nepřipouští (§ 140 odst. 4 daňového řádu).

[10] Co se týče poukazu krajského soudu na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. června 2014, č. j. 2 Afs 68/2012 - 34, č. 3096/2014 Sb. NSS, stěžovatel uvedl, že na věc nedopadá. Dané usnesení se totiž týkalo režimu zákona o místních poplatcích, kde poplatník neměl žádnou z možností uvedených v předchozím odstavci. Pokud totiž poplatek nezaplatil v celé, tj. jím rozporované výši, hrozila mu sankce v podobě trojnásobného zvýšení poplatku. Pokud však poplatník na druhou stranu uhradil místní poplatek celý s cílem vyhnout se možné sankci, nebyl vydáván platební výměr, který by následně podléhal přezkumu odvolacím orgánem a následně i soudem. V této situaci tak byl poplatník, který nesouhlasil s výší místního poplatku, skutečně nucen k tomu, aby nezaplatil poplatek v celé jeho výši a riskoval případné trojnásobné zvýšení tohoto místního poplatku nebo jeho části. V případě odvodu z loterií je ovšem situace odlišná, jak bylo popsáno výše. V režimu zákona o místních poplatcích navíc nebylo možné měnit ohlášenou a uhrazenou poplatkovou povinnost prostřednictvím dodatečného daňového tvrzení, což ostatně zdůraznil sám rozšířený senát.

[11] Dále stěžovatel upozornil na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. prosince 2015, č. j. 7 Afs 241/2015 - 38 a rozsáhle z něj citoval. Stěžovatel zpochybnil odlišení, které krajský soud ve vztahu k rozhodnutí sedmého senátu provedl, a uvedl, že závěry rozsudku sedmého senátu, které korespondují s právním názorem stěžovatele předestřeným v kasační stížnosti, měl krajský soud aplikovat i v nyní projednávaném případě.

[12] Z uvedených důvodů stěžovatel Nejvyššímu správnímu soudu navrhl, aby rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[13] Žalobkyně ve svém vyjádření ke kasační stížnosti označila rozsudek krajského soudu za správný a Nejvyššímu správnímu soudu navrhla, aby kasační stížnost zamítl jako nedůvodnou. Žalobkyně označila právní názor stěžovatele za nesprávný, protiústavní a za rozporný s citovaným usnesením rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 68/2012 - 34. Podrobnou argumentací žalobkyně současně dovodila neúčelnost a absurditu stěžovatelem nabízených alternativních postupů. Konečně žalobkyně prohlásila závěry přijaté v rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 7 Afs 241/2015 - 38 za neaplikovatelné v důsledku rozporu s odkazovaným usnesením rozšířeného senátu.

### III. Posouzení kasační stížnosti Nejvyšším správním soudem

[14] Nejvyšší správní soud hodnotí kasační stížnost jako přípustnou, neboť byla podána osobou oprávněnou ve smyslu ustanovení § 102 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“). Kasační stížnost není nepřípustná ani z jiných důvodů plynoucích z ustanovení § 104 s. ř. s.

[15] Nejvyšší správní soud kasační stížnost přezkoumal a dospěl k závěru, že je důvodná.

[16] Jádrem sporu mezi stranami je otázka, jakou procesní cestu využít k tomu, aby poplatník odvodu, který nesouhlasí s jeho výší (v tomto případě se samotnou zákonnou konstrukcí odvodu, o níž tvrdí, že je protiústavní), měl přístup k soudu, který by mohl posoudit jeho námitky vůči odvodu s využitím možnosti dané v čl. 95 odst. 2 Ústavy České republiky, aniž by poplatník byl vystaven negativním důsledkům plynoucím z neuhrazení odvodu v plné výši. Podle žalobkyně je třeba, aby v případě podání výhrady vůči výši odvodu finanční úřad v souladu s usnesením rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. června 2014, č. j. 2 Afs 68/2012 - 34, č. 3096/2014 Sb. NSS, vydal a poplatníkovi doručil platební rozkaz, proti němuž bude možné odvolání. Stěžovatel tuto cestu vylučuje a sám nabízí alternativní způsoby (viz bod [9] tohoto rozsudku). Postup využitý žalobkyní stěžovatel odmítá a jeho použití limituje pouze na režim místního poplatku za provozovaný výherní hrací přístroj, koncový interaktivní videoloterní terminál a herní místo lokálního herního systému. Právě místního poplatku se totiž týkalo uvedené rozhodnutí rozšířeného senátu č. j. 2 Afs 68/2012 - 34. Na podporu své argumentace stěžovatel odkazoval na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. prosince 2015, č. j. 7 Afs 241/2015 - 38, který podle na něj na nyní projednávanou věc plně dopadá.

[17] Na úvod Nejvyšší správní soud předestírá, že zásadní hodnotou v tomto případě je, aby poplatník disponoval předvídatelným a efektivním opravným prostředkem [čl. 13 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod (dále jen „Úmluva“) ve spojení s čl. 1 Protokolu č. 1 k Úmluvě], jenž mu v posledku umožní přístup k soudu (čl. 36 odst. 2 Listiny základních práv a svobod), který má pravomoc předeštířit otázku ústavnosti na věc dopadajícího zákona

pokračování

Ústavnímu soudu, resp. přístup k Ústavnímu soudu samému, který má tutéž pravomoc v řízení o ústavní stížnosti.

[18] Nejprve se Nejvyšší správní soud musel zabývat významem rozsudku č. j. 7 Afs 241/2015-38 pro nyní projednávaný případ. Krajský soud totiž dospěl k závěru, že na věc nedopadá, zatímco stěžovatel se jej v kasační stížnosti dovolává. Sedmý senát v předmětném rozhodnutí řešil spor týchž účastníků, který se týkal odvodu z loterií a jiných podobných her za období kalendářního roku 2012. Krajský soud odlišil aktuální případ od věci řešené sedmým senátem následovně: „*Soud při svém rozhodování pouze vzal na vědomí rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 12. 2015, č. j. 7 Afs 241/2015 - 38 (dostupné na www.nssoud.cz), ale pro aplikaci jeho právních názorů nenalezl podporu v totožnosti stavu věci, neboť Nejvyšší správní soud se vyjadřoval ke problematice tzv. konkludentního platebního výměru vydaného podle ust. § 139 a § 140 odst. 1 daňového řádu oproti souzenému případu, ve kterém předmětem přezkumu bylo rozhodnutí o stanovení daně (odvodu) podle § 147 d. ř.*“ Podle šestého senátu však závěry rozsudku č. j. 7 Afs 241/2015 - 38 přímo dopadají i na nyní projednávaný případ.

[19] První otázkou posuzovanou sedmým senátem bylo, jaký význam měla výhrada, kterou žalobkyně učinila vůči finančnímu úřadu současně s podáním vyplněného tiskopisu řádného přiznání k odvodu za rok 2012. Sedmý senát konstatoval, že daňový řád neposkytuje daňovému subjektu možnost doplnit řádná daňová (odvodová) tvrzení obsažená v tiskopise doplňujícími údaji, jak to učinila formou výhrady v dané věci žalobkyně. Skutečnosti uváděné ve výhradě tedy nebyly podle sedmého senátu pro vyměření odvodu a jeho výši relevantní, neboť nebyly součástí tohoto tiskopisu. Tím, že finanční orgán nesprávně zohlednil, že žalobkyně vznesla v samostatném podání v souvislosti s řádným daňovým přiznáním výhradu k výši řádně tvrzeného odvodu, podle sedmého senátu pochybil, jelikož takový postup daňový řád neumožňuje. S ohledem na to sedmý senát dospěl k závěru, že výše odvodu tvrzená žalobkyní v řádném odvodovém tvrzení se nelišila od vyměřené výše odvodu. Proto nastala situace předvídaná v § 140 odst. 1 daňového řádu a finanční úřad nemusel platební výměr ani odůvodňovat ani doručovat žalobkyni, neboť se stanovená výše odvodu neodchylovala od odvodu tvrzeného. Proti tomuto platebnímu výměru podle § 140 odst. 4 daňového řádu nebylo možné se odvolat. Žalovaný tak měl podle sedmého senátu i přes chybné poučení žalobkyně ze strany finančního úřadu o možnosti podat odvolání řízení o odvolání zastavit podle § 110 odst. 2 daňového řádu. V závěru svého rozhodnutí sedmý senát uvedl, že na rozhodovanou věc nedopadají závěry obsažené v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 17. ledna 2012, č. j. 2 Afs 73/2011 - 62 (správně má být patrně odkazováno na č. j. 2 Afs 76/2011 - 62). Podle tohoto rozhodnutí „*má k nalézacímu řízení dojít i tehdy, kdy poplatník poplatek 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 brožbě 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.*“ (bod 19). O takový případ však podle sedmého senátu v režimu odvodu z loterií a jiných podobných her nejde, neboť poplatník odvodu má – na rozdíl od poplatníka místního poplatku – k dispozici jiné prostředky k ochraně svých práv. Sedmý senát odkázal na postupy navržené žalovaným v kasační stížnosti, které jsou shodné s těmi zmíněnými žalovaným v nyní projednávané kasační stížnosti.

[20] Postup zvolený žalobkyní v obou případech (tedy v případě řešeném sedmým senátem a aktuálním případem) byl tedy v podstatných bodech obdobný – podala na tiskopise řádné odvodové tvrzení a současně s ním výhradu proti výši odvodu. Finanční úřad na výhradu zareagoval a v obou případech vydal platební rozkaz, přičemž i v záhlaví platebního výměru v aktuálním případě odkázal na ustanovení § 139 a § 140 odst. 1 daňového řádu. Předmětem

posuzování sedmého senátu i krajského soudu tak byla otázka, zda dané – v podstatných aspektech obdobné – platební rozkazy posoudit jako rozhodnutí podle § 140 odst. 1 daňového řádu (které se neodůvodňuje a nelze se proti němu odvolat), nebo podle § 147 odst. 2 (které se odůvodňuje a lze se proti němu odvolat). Krajský soud posoudil otázku odlišně než sedmý senát Nejvyššího správního soudu a právě až výsledek posuzování vzal za důvod pro odlišení obou případů. Takový postup odlišení je ovšem metodologicky nesprávný. Pro odlišení řešeného případu od precedentu nelze použít hmotněprávní posouzení sporné právní otázky, neboť to představuje prvek, který má stát až na konci postupu podřazení skutkového stavu pod právní normu. Šestý senát tedy dospěl k závěru, že rozsudek sedmého senátu č. j. 7 Afs 241/2015 - 38 na nyní projednávanou věc plně dopadá.

[21] Samotná skutečnost, že krajský soud dospěl k právnímu názoru odlišnému od závěrů dříve přijatých v rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, nemusí nutně bez dalšího způsobovat jeho nezákonnost ve smyslu § 12 s. ř. s. Jak v minulosti uvedl Nejvyšší správní soud, „*krajský soud se může odchýlit od dosavadní judikatury Nejvyššího správního soudu k určité otázce, jestliže není v dané věci přímo zavázán právním názorem kasačního soudu (§ 110 odst. 3 s. ř. s.) a jestliže svůj odlišný právní názor podepře komplexní, racionální a transparentní konkurující argumentací. Jsou-li tyto podmínky splněny, pak krajský soud zaujetím odlišného právního názoru neporuší § 12 s. ř. s.*“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 1. června 2011, č. j. 1 As 6/2011 - 347, č. 2368/2011 Sb. NSS, zejm. bod 42; srov. též usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 4. května 2010, č. j. 4 Ads 77/2007 - 91, č. 2112/2010 Sb. NSS, body 37 a 52). V nyní projednávané věci krajský soud uvedeným požadavkům na konkurující argumentaci vyhověl, neboť odůvodnění rozsudku krajského soudu obsahuje krom stručného formálního odlišení od rozhodnutí č. j. 7 Afs 241/2015 - 38 též komplexní věcnou argumentaci opřenou o jiné judikáty Nejvyššího správního soudu. V postupu krajského soudu tedy nelze spatřovat svévoli či porušení § 12 s. ř. s. Úkolem Nejvyššího správního soudu za této situace bylo zhodnotit úvahy krajského soudu ve směru, zda jsou dány dostatečné důvody k přehodnocení předchozí judikatury, resp. k aktivaci rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu.

[22] Mezi právním názorem vysloveným krajským soudem v nyní přezkoumávaném rozsudku a právním názorem sedmého senátu Nejvyššího správního soudu vysloveným v jeho citovaném rozsudku se vyskytuje spor o to, jakým způsobem vyjádřit kvalifikovaný nesouhlas s odvodem. V případě místních poplatků podle usnesení rozšířeného senátu č. j. 2 Afs 68/2012 - 34 nebyly k dispozici standardní cesty (srov. bod [43] ve spojení s bodem [40] usnesení rozšířeného senátu), a proto bylo na místě, aby správce poplatku v případě kvalifikovaného sdělení pochybností poplatníkovi vyhověl a vydal platební výměr, proti němuž by se mohl bránit odvoláním a případně i ve správním soudnictví. Podle sedmého senátu však „*žalobkyně, přestože nesouhlasila s výší odvodu, který uvedla ve svém řádném daňovém tvrzení (z důvodu namítané neústavnosti pevné složky odvodu z loterií a jiných podobných her), měla jiné prostředky ochrany svých práv, které však zákon č. 565/1990 Sb., o místních poplatcích (dále jen »zákon o místních poplatcích«), k němuž se vztahovala i odkazovaná judikatura, neobsahoval (viz § 11 zákona o místních poplatcích). Pokud totiž byl podle zákona o místních poplatcích místní poplatek ubrazen, nebylo již možno dosáhnout vydání rozhodnutí, které by posléze mohlo být předmětem soudního přezkumu a nebyl-li místní poplatek ubrazen v zákonné výši, vystavoval se poplatník riziku platit jeho trojnásobek (jako sankci). V nyní posuzované věci však další prostředky ochrany žalobkyně k dispozici má (měla) a na uvedené možnosti správně poukázal stěžovatel v kasační stížnosti.*“ Sedmý senát Nejvyššího správního soudu tak v citovaném rozhodnutí č. j. 7 Afs 241/2015 - 38 dospěl k závěru, že v režimu odvodu z loterií a jiných podobných her má poplatník k dispozici standardní nástroje zpochybnění výše odvodu – zejm. možnost měnit svoji odvodovou povinnost prostřednictvím dodatečného odvodového tvrzení – a tudíž není na místě připouštět mimořádnou možnost zpochybnění daňového (odvodového) tvrzení uvedeného na tiskopise ve smyslu § 72 daňového řádu tak, jak to učinila žalobkyně, tedy formou výhrady.

pokračování

[23] Šestý senát Nejvyššího správního soud v rámci úvah o případné aktivizaci rozšířeného senátu podle § 17 s. ř. s. v nejobecnější rovině předznamenává, že se nedomnívá, že by skutečnost, že k přezkumu správnosti (ústavnosti) odvodu vedou i jiné cesty, nutně musela implikovat nezákonnost způsobu, který zvolila žalobkyně. Tím spíše, že finanční úřad – tedy prvostupňový správce odvodu, který by měl být primárně dotčen stěžovatelem tvrzenou hrozbou popření základní funkce formulářových podání – žádost žalobkyně vzal na vědomí a byl schopen jí flexibilně vyhovět, neboť vzal v úvahu, že se jedná o mimořádný případ. Šestý senát nesdílí názor, že by v důsledku tohoto případu mohlo dojít k „popření funkce formulářových podání“, jak tvrdí stěžovatel. Žalobkyně se netajila tím, že jejím cílem je dosáhnout přezkumu ústavní konformity pevné sazby odvodu u Ústavního soudu; v úvahu přicházel postup podle čl. 95 odst. 2 Ústavy České republiky, pokud by správní soud sdílel přesvědčení žalobkyně o protiústavnosti zákonné úpravy, či podle § 74 zákona č. 182/1993 Sb., o Ústavním soudu, ve znění pozdějších předpisů. Následné rozhodnutí Ústavního soudu by poté bylo závazné pro všechny orgány i osoby (čl. 89 odst. 2 Ústavy České republiky). V případě žalobkyně se tedy očividně jedná o jednorázovou legitimní snahu vyvolat soudní litigaci umožňující posouzení ústavní konformity konstrukce odvodu.

[24] Přesto však šestý senát Nejvyššího správního soudu v nyní projednávané věci vzal za rozhodné, že sedmý senát svým rozsudkem možnost využitou žalobkyní v tomto případě vyloučil, ale současně ponechal poplatníkům odvodu dveře otevřené co do jiných možností zmiňovaných stěžovatelem, které má poplatník odvodu využít v případě, že chce zpochybnit výši odvodu a nechce se vystavovat negativním rizikům spojeným s neuhrazením odvodu. Tato cesta spočívající v podání dodatečného odvodového tvrzení přitom splňuje požadavky uvedené v bodě [16] tohoto rozsudku. Jak uvedl rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v odkazovaném usnesení č. j. 2 Afs 68/2012 - 34, proti rozhodnutí podle § 140 odst. 1 daňového řádu se nelze odvolat, což mj. znamená, že daň (odvod) je stanovena pravomocně a již následující den může daňový subjekt měnit svoji poslední známou daňovou povinnost prostřednictvím dodatečného daňového přiznání. Jestliže správce daně dodatečně tvrzenou daňovou povinnost nevyměří ve výši deklarované v dodatečném přiznání, je povinen rozdíl v rozhodnutí o stanovení daně odůvodnit. Proti takovému rozhodnutí je pak odvolání přípustné (§ 109 odst. 1 daňového řádu). V případě nesouhlasu s odvolacím rozhodnutím může poplatník iniciovat jeho přezkum ve správním soudnictví. Krajský soud variantu založenou na podání dodatečného odvodového přiznání vyloučil s tím, že § 141 odst. 2 daňového řádu váže možnost podání dodatečného daňového (odvodového) přiznání na nižší daň na podmínku, že vyšly najevo nové skutečnosti nebo důkazy, které nasvědčují tomu, že daň byla stanovena v nesprávné výši. Tato podmínka však byla z daňového řádu odstraněna zákonem č. 458/2011 Sb. s účinností od 1. ledna 2013. Nové znění § 141 odst. 2 daňového řádu tak již nepochybně umožňuje, aby daňový subjekt podal dodatečné daňové přiznání i v případech, kdy se domnívá, že v řádném daňovém přiznání přiznal více, než měl (srov. důvodovou zprávu k zákonu č. 458/2011 Sb., dostupná na [www.psp.cz](http://www.psp.cz)), tedy i na základě důvodů právních.

[25] Z toho důvodu šestý senát dospěl k závěru, že právní názor sedmého senátu vyjádřený v rozsudku č. j. 7 Afs 241/2015 - 38 neznemožňuje podání opravného prostředku a následného soudního přezkumu výše odvodu a že toliko upřesňuje, kterými cestami lze, resp. kterými nelze dospět k iniciaci takového přezkumu. Proto šestý senát nakonec naznal, že není nutné aktivovat rozšířený senát za účelem odchýlení se od názoru sedmého senátu prostřednictvím mechanismu zakotveného v § 17 s. ř. s., a přidržel se právního názoru uvedeného v rozsudku č. j. 7 Afs 241/2015 - 38, byť by jinak – pokud by nebylo zde citovaného rozsudku – nepovažoval cestu vyplývající z přezkoumávaného rozsudku krajského soudu za vyloučenou.

Vedla by ostatně ke stejnému cíli a důvody pro její vyloučení se šestému senátu nejeví jako zásadní.

[26] Šestý senát Nejvyššího správního soudu i z tohoto důvodu považoval za vhodné se v zájmu předvídatelnosti práva a právní jistoty poplatníků odvodu vyjádřit i k ostatním možnostem procesní obrany proti výši odvodu. Zbylé dvě možnosti uváděné stěžovatelem, tedy podání správní žaloby podle § 65 s. ř. s. přímo proti platebnímu výměru vydanému prvostupňovým správcem daně podle § 140 odst. 1 daňového řádu a podání odvodového tvrzení znějícího na nižší částku za současného uhrazení celé výše odvodu, tedy včetně údajně protiústavní složky, Nejvyšší správní soud nepovažuje za vhodné (jakkoli to neznamená, že jsou právně vyloučeny!). V případě správní žaloby přímo proti platebnímu výměru se jedná o postup nekoncepční a rozporný s ideou subsidiarity soudněsprávního přezkumu činnosti veřejné správy. V případě tvrzení nižší částky odvodu za současného uhrazení celé částky se jedná o variantu kontraintuitivní, obtížně srozumitelnou a závislou na „dobré vůli“ správce daně, jak poznamenala žalobkyně ve vyjádření ke kasační stížnosti, nehledě na to, že tato varianta značně komplikuje automatismus formulářových podání, což je hodnota, kterou bránil sám žalovaný v případě žalobkyní uplatněného postupu (podání výhrady). Nejvyšší správní soud proto dovozuje, že vhodnou cestou ke zpochybnění (ústavní konformity) výše odvodu, když dříve jeho sedmý senát vyloučil právě cestu vyplývající z přezkoumávaného rozsudku krajského soudu, je podání řádného odvodového přiznání na celou částku odvodu (tj. včetně tvrzené protiústavní pevné složky), její uhrazení a následné podání dodatečného odvodového přiznání znějícího na částku sníženou o údajně protiústavní složku odvodu. V takovém případě jsou zachovány standardní zákonné postupy podle daňového řádu, poplatníkovi odvodu nehrozí negativní důsledky neuhrazení odvodu, a současně má poplatník zachovanou možnost podat odvolání proti následně vydanému odůvodněnému a jemu doručenému platebnímu výměru, popř. se soudně bránit proti navazujícímu odvolacímu rozhodnutí včetně uplatnění námitek o protiústavnosti odvodu.

#### IV. Závěr a náklady řízení

[27] Nejvyšší správní soud tedy s ohledem na shora uvedené uzavírá, že shledal kasační stížnost důvodnou ve smyslu § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. a v souladu s § 110 odst. 1 větou první s. ř. s. rozsudek krajského soudu v plném rozsahu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V něm bude krajský soud vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.).

[28] Krajský soud v novém rozhodnutí rozhodne též o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti před Nejvyšším správním soudem (§ 110 odst. 3 věta první s. ř. s.).

**Poučení:** Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 13. července 2016

JUDr. Petr Průcha  
předseda senátu