



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ludmily Sandnerové a soudců Mgr. Ivety Postulkové a JUDr. Jana Ryby ve věci

žalobkyně: **MASOX a.s.**, IČO 28373154
sídlem Václavské náměstí 794/38, 110 00 Praha 1
zastoupená advokátem JUDr. Pavlem Dejlem, LL.M., Ph.D.
sídlem Jungmannova 745/24, 110 00 Praha 1

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 12. 2016 č. j. 56241/16/5100-31462-707633,

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

1. Žalobkyně se podanou žalobou domáhala zrušení rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 14. 12. 2016 č. j. 56241/16/5100-31462-707633, jímž bylo potvrzeno rozhodnutí správce daně Finančního úřadu pro hlavní město Prahu ze dne 15. 8. 2016 č. j. 6192261/16/2000-11460-107363 (dále též „*prvostupňové rozhodnutí*“). Prvostupňovým rozhodnutím správce daně zamítl odvolání žalobkyně, tehdy daňového subjektu, ze dne 30. 6. 2016 proti platebnímu výměru k odvodu z loterií a jiných podobných her ze dne 22. 3. 2016 č. j. 1397913/16/2000-11460-107363 (dále též „*platební výměr*“), doručenému daňovému subjektu dne 2. 6. 2016, a dále zastavil odvolací řízení podle § 113 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „*daňový řád*“).
2. Proti tomuto rozhodnutí žalobkyně brojí podanou žalobou. V *jediném žalobním bodu* žalobkyně nesouhlasí se žalovaným a tvrdí, že rozhodl v rozporu se skutečným stavem věci i s daňovým řádem. Podle žalobkyně vycházel žalovaný nesprávně z toho, že vyměřovaný odvod z loterií a jiných podobných her (dále též „*odvod*“) se neodchyloval od odvodu tvrzeného žalobkyní, a tudíž správce daně nebyl povinen žalobkyni platební výměr doručit, a tudíž že proti platebnímu výměru

nebylo možné podat odvolání podle § 140 odst. 4 daňového řádu. Žalovaný se nesprávně ztotožnil se správcem daně, který s odkazem na § 113 odst. 1 písm. c) daňového řádu považoval odvolání žalobkyně proti platebnímu výměru za nepřípustné, odvolání jí zamítl a odvolací řízení zastavil.

3. *Zaprvé* žalobkyně namítá, že žalovaný pomíjí, že žalobkyně v podání ročního přiznání k odvodu za rok 2015 (dále též „*přiznání k odvodu*“) učinila výhradu, neboť nesouhlasí s výší svého odvodu za rok 2015, kterou byla povinna vyčíslit v předepsaném tiskopisu vydaného Ministerstvem financí (dále též „*předepsaný tiskopis*“) podle zákona č. 202/1990 Sb., o loteriích a jiných podobných hrách, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „*zákon o loteriích*“). Podle žalobkyně lze uložit odvodovou povinnost ve výši odpovídající toliko poměrné složce odvodu, a nikoli i pevné složce odvodu, s níž nesouhlasí a považuje ji za protiústavní. Jelikož žalobkyně výhradou rozporovala odvodovou povinnost uvedenou v předepsaném tiskopisu, vyměřený odvod platebním výměrem, který zahrnuje součet poměrné složky a pevné složky, se odchyluje od žalobkyní tvrzeného odvodu toliko poměrné složky.
4. *Zadruhé* podle žalobkyně nemohl správce daně postupovat podle § 140 odst. 1 daňového řádu vydáním konkludentního platebního výměru založeného do spisu bez doručení žalobkyni, neboť žalobkyně sporuje výši odvodu. Výklad žalovaného, že pod pojmem „*tvrzená daň*“ lze rozumět výhradně daňové tvrzení v daňovém přiznání ve formě předepsaného tiskopisu ve smyslu § 72 odst. 1 daňového řádu, je podle žalobkyně v rozporu s tím, že její výhrada byla přílohou předepsaného tiskopisu. Správce daně měl proto postupovat standardním vyměřovacím řízením podle § 147 daňového řádu, a nikoli zjednodušeným postupem podle § 140 daňového řádu. Zákonným důsledkem sporu mezi odvodem vyměřeným platebním výměrem a tvrzeným žalobkyní je možnost odvolání ve smyslu § 140 odst. 4 daňového řádu *a contrario*, proto nebylo zákonné považovat odvolání žalobkyně proti platebnímu výměru za nepřípustné.
5. *Zatřetí* žalobkyně nepovažuje odkazy na judikaturu v napadeném rozhodnutí za příléhavé. Podle žalobkyně necituje žalovaný relevantní závěry nálezu Ústavního soudu ze dne 30. 6. 2015 sp. zn. Pl. ÚS 24/14, nýbrž vyjádření vlády k návrhu na zrušení § 250 daňového řádu. Dále nesouhlasí se závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 12. 2015 č. j. 7 Afs 241/2015-38 (dále též „*rozsudek SLOT Group*“), jelikož postrádají adekvátní odůvodnění, a jsou v rozporu s dřívější judikaturou, rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 1. 2012 č. j. 2 Afs 76/2011-62 (dále též „*rozsudek ADMIRAL GLOBAL BETTING*“). Jeho závěry potvrdilo usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 6. 2014 č. j. 2 Afs 68/2012-34 (dále též „*usnesení rozšířeného senátu ADMIRAL GLOBAL BETTING*“). Uvedené usnesení vyvrací argumentaci žalovaného, který tvrdí, že vyměření místního poplatku je konstruováno odlišně od vyměření daně podle daňového řádu. Žalobkyně nesouhlasí se žalovaným, že správce daně je povinen přihlížet pouze k tvrzením v předepsaném tiskopisu. Takovýto výklad žalobkyně považuje za neústavní a v rozporu s uvedeným usnesením rozšířeného senátu. Žalobkyně dále nesouhlasí se žalovaným, že závěry ohledně zákona č. 565/1990 Sb., o místních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „*zákon o místních poplatcích*“), nelze na daný případ aplikovat, protože zákon o místních poplatcích neumožňuje měnit ohlášenou a uhrazenou poplatkovou povinnost prostřednictvím dodatečného tvrzení. Podle žalobkyně závěry v části III. oddíl 3 usnesení rozšířeného senátu ADMIRAL GLOBAL BETTING obsahují výklad k vyměřovacímu řízení podle daňového procesu, nikoli pouze pro účely řízení ve věci místních poplatků. K tomuto odkazuje na body 34, 45, 46 zmiňovaného usnesení rozšířeného senátu ADMIRAL GLOBAL BETTING. Podle žalobkyně v případě odvodů podle zákona o loteriích, i v případě místních poplatků podle zákona o místních poplatcích, se subsidiárně aplikuje daňový řád. Ve zmiňovaném usnesení rozšířeného senátu ADMIRAL GLOBAL BETTING se jednalo o stejnou situaci jako v nyní posuzované věci, kdy tamní daňový subjekt ohlásil a zaplatil daňovou (poplatkovou) povinnost podle výkladu zastávaného správcem daně aby se vyhnul sankci, a svůj nesouhlas s ohlašovanou a placenou daňovou (poplatkovou) povinností kvalifikovaně vyjádřil.

Jelikož v případě žalobkyně je daňová povinnost sporná, měl správce daně vydat platební výměr podle § 139 či § 147 daňového řádu.

6. *Začtvrté* žalobkyně se neztotožňuje se žalovaným, který vycházel ze závěrů rozsudku SLOT Group, neboť Nejvyšší správní soud v něm nerespektoval svou předchozí judikaturu. Žalovaný ztotožňuje pojem „*tvrzená daň*“ s daňovým tvrzením ve smyslu daňového přiznání ve formě předepsaného tiskopisu, což žalobkyně považuje za ústavně nekonformní. Mezi základní zásady daňového řízení patří posuzovat úkony podle jejich skutečného obsahu a přihlížet ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo. To žalobkyně považuje v rozporu s upřednostněním materiálního kritéria před formálním z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 5. 2015 č. j. 2 Afs 69/2015-32, na který odkazuje. Podle žalobkyně cílí § 140 odst. 1 daňového řádu na případy, kdy mezi správcem daně a daňovým subjektem není sporu o výši vyměřované daně. Je-li založena pochybnost o výši daně, pak odvolání je přípustné. S ohledem na smysl a účel úpravy nelze pojem „*tvrzená daň*“ vykládat restriktivně, jako je tomu v rozsudku SLOT Group. Orgán veřejné moci je totiž při výkonu své pravomoci povinen co nejvíce respektovat ochranu základních práv jednotlivce a řídit se zásadou *in dubio mitius*. K tomu žalobkyně odkazuje na nálezy Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2018 sp. zn. I. ÚS 1835/07 a ze dne 13. 9. 2009 sp. zn. I. ÚS 643/06-I.
7. *Zapáté* žalobkyně poukazuje na to, že závěry rozsudku SLOT Group korigoval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 13. 7. 2016 č. j. 6 Afs 87/2016-42 (dále též „*rozsudek SLOT Group II.*“), byť i s jeho závěry se žalobkyně neztotožňuje. Podle rozsudku SLOT Group II. (viz jeho body 23, 24, 25) není připojení písemné výhrady popřením funkce formulářových podání, nýbrž jednorázovou legitimní snahou vyvolat soudní litigaci umožňující posouzení ústavní konformity konstrukce odvodu, současně je v něm k původnímu rozsudku SLOT Group konstatováno, že ponechal poplatníkům odvodu otevřené dveře v podobě možnosti podat dodatečné odvodové tvrzení, což rozsudek SLOT GROUP II. nepovažuje ve svém závěru za vhodné. Podle žalobkyně z rozsudku ADMIRAL GLOBAL BETTING a i z usnesení rozšířeného senátu ADMIRAL GLOBAL BETTING vyplývá, že zvolila cestu legitimní. Nesouhlasí proto se závěry rozsudku SLOT Group II., podle nichž byla povinna podat dodatečné odvodové přiznání. Cílem správy daně je správné zjištění a stanovení daně. Podle § 141 odst. 1 daňového řádu předpokladem podání dodatečného daňového přiznání je dodatečné zjištění rozdílu mezi vyměřenou a skutečnou daní, od něhož se počítá lhůta pro podání dodatečného daňového přiznání, což rozsudek SLOT Group II. pominul. V projednávaném případě žalobkyně žádný nový rozdíl v dani vyměřené a dodatečně zjištěné nezjistila, o protiústavnosti pevné složky odvodu subjektivně věděla již v době podání řádného přiznání k odvodu. Pokud by rozdíl mezi vyměřenou a skutečnou výší daně měl být objektivní, pak by jej mohla žalobkyně zjistit nejdříve po rozhodnutí pléna Ústavního soudu ve věci sp. zn. Pl. ÚS 15/15. Žalobkyně dále nesouhlasí s tvrzením o vhodnosti uplatnění dodatečného daňového přiznání, neboť rozsudek SLOT Group II. ponechává stranou ust. § 143 odst. 4 daňového řádu, podle kterého se nelze proti dodatečnému platebnímu výměru odvolat, pokud nedojde ke změně poslední známé daně. Žalobkyni by hrozil postup podle § 144 odst. 4 daňového řádu a zamítnutí odvolání pro nepřípustnost. Žalobkyně považuje za přehnaný formalismus, že jsou popřeny snahy o vyvolání soudní litigace za účelem přezkumu ústavnosti relevantní právní úpravy podáním řádného odvodového přiznání, zaplacení odvodu a současně vyslovení výhrady, nýbrž je vyžadován komplikovanější postup spočívající v podání dodatečného odvodového přiznání na nižší částku zohledňující kvalifikovanou výhradu vůči výši odvodu, přičemž až tehdy je přípustné odvolání a soudní přezkum. Rozsudek SLOT Group II. podle žalobkyně porušuje zásadu *in dubio mitius*, neboť ze dvou možných cest přezkumu ústavnosti odvodu volil tu méně příznivou, což v tamním případě vedlo k zamítnutí žaloby ve věci rozsudku SLOT Group II. Z judikatury Ústavního soudu (např. nález Ústavního soudu ze dne 19. 11. 2008 sp. zn. Pl. ÚS 14/07) plyne, že existence dvou nerozumných a nepřesvědčivých výkladových alternativ váže soud

k rozhodnutí v souladu s výkladem příznivějším pro subjekt nadaný základními právy a svobodami.

8. *Žalovaný v písemném vyjádření* ze dne 3. 4. 2017 navrhuje zamítnutí žaloby jako nedůvodné. Odkazuje na odůvodnění napadeného rozhodnutí a doplňuje, že daňový řád nezná pojem „výhrada“ k podanému daňovému tvrzení. Žalobkyně učinila jasné tvrzení v přiznání k odvodu za rok 2015, v něm si sama vyčíslila jak poměrnou část odvodu, tak i pevnou část odvodu. Samostatným podáním k tomuto přiznání k odvodu podala výhradu, nikoli ve formě např. opravného či dodatečného přiznání, nejednalo se o tvrzení podle § 72 odst. 1 daňového řádu, nadto o tvrzení, které by bylo v rozporu s odvodovým přiznáním, (nebo jej jakkoli negovalo). Šlo pouze o vyjádření nesouhlasu se zákonnou právní úpravou, podle níž žalobkyně postupovala, a již byli povinni se řídit žalobkyně i správce daně. Podle žalovaného, pokud by bylo možno validitu jakéhokoli formulářového podání zpochybnit jiným podáním, nemělo by formulářové podání žádnou vypovídající hodnotu. Existence formulářů je dána nutností jejich efektivního automatického zpracování pro účely správy daní. Tato funkce by byla zcela anulována možností znevěrohodnit uvedené údaje učiněním souvisejícího podání. Žalovaný se neztotožňuje s žalobkyní, že výhrada je součástí daňového tvrzení a že se vyměřovaný odvod odchyloval od odvodu tvrzeného, a tudíž že platební výměr na odvod neměl být vydán podle § 140 odst. 1 daňového řádu. Žalovaný odkazuje k tomuto na rozsudek SLOTT Group. Uvádí, že jakkoli se s ním žalobkyně neztotožňuje, kasační soud v něm posoudil žalovaným nastíněné prostředky takového postupu, aby měla žalobkyně možnost obrátit se s námitkami ohledně neústavnosti ustanovení zákona o loteriích na soud. Jde např. o postup, kdy daňový subjekt podá přiznání k odvodu, odvod uhradí, správce daně odvod vyměří konkludentním platebním výměrem a daňový subjekt poté podá dodatečné přiznání k odvodu na nižší částku. Ohledně dodatečného přiznání k odvodu je zahájen postup k odstranění pochybností, který dopadne buď snížením odvodové povinnosti, nebo doměřením nulové výše odvodu. V obou situacích nevzniká povinnost uhradit penále ani úrok z prodlení, neboť není naplněna hypotéza § 251 daňového řádu. Dodatečný platební výměr může být přezkoumán odvolacím orgánem, a popřípadě i soudem. Žalovaný setrvává na stanovisku, že rozsudek ADMIRAL GLOBAL BETTING ani usnesení rozšířeného senátu ADMIRAL GLOBAL BETTING nelze na daný případ aplikovat. Je tomu tak proto, že právní úprava zákona o místních poplatcích a zákona o loteriích ve spojení s daňovým řádem je odlišná. Zákon o místních poplatcích na rozdíl od daňového řádu neumožňuje měnit ohlášenou a uhrazenou poplatkovou povinnost dodatečným tvrzením.
9. *Městský soud v Praze* přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů, jimiž je vázán (§ 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů, dále jen „s. ř. s.“), a vycházel přitom ze skutkového i právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). O věci samé soud rozhodl bez nařízení jednání, jelikož žalovaný nesouhlas s takovým projednáním věci nevyjádřil, tím vyjádřil konkludentní souhlas s takovým postupem, a žalobce poté, co nejprve požadoval jednání, následně souhlasil s projednáním a rozhodnutím věci bez konání jednání (§ 51 s. ř. s.).
10. Ze *správního spisu* vyplývají tyto rozhodné skutečnosti:
11. Dne 29. 2. 2016 bylo doručeno správci daně na předepsaném tiskopisu přiznání k odvodu žalobkyně jako daňového subjektu za rok 2015 datované dnem 10. 2. 2016. Na str. 3 v části F. nazvané *Dílčí odvod z výherních hracích přístrojů a jiných technických herních zařízení* učinil daňový subjekt přiznání k části nazvané „a) poměrná část dílčího odvodu z výherních hracích přístrojů a jiných technických herních zařízení“, kterou vyčíslil na 36 114 149,40 Kč, část nazvanou „b) pevná část dílčího odvodu z výherních hracích přístrojů a jiných technických herních zařízení“ vyčíslil na 15 181 925 Kč. Nedílnou součástí předepsaného tiskopisu přiznání k odvodu je 9 stránková *Zvláštní příloha k řádku 170 přiznání k odvodu z loterií a jiných podobných her za odvodové období kalendářního roku 2015*. Předepsaný tiskopis přiznání neobsahuje jinou přílohu daňového subjektu, ani jeho výhradu. Dne 29. 2. 2016 správce daně přidělil předepsanému tiskopisu č. j. 1371714/16.

12. Dne 29. 2. 2016 bylo doručeno správci daně třístránkové podání daňového subjektu ze dne 29. 2. 2016 nazvané *Tvrzení daňového subjektu (společnosti MASOX, a.s.) ve věci ročního odvodu z loterií a jiných podobných her za odvodové období kalendářního roku 2015 s výhradou vůči určení a výši odvodu*. V něm daňový subjekt nesouhlasí s výší svého odvodu z přiznání k odvodu. K němu má výhradu, že byl nucen obě složky odvodu podle stávající právní úpravy, kterou považuje za protiústavní, vyčíslit a zaplatit. Požaduje, aby správce daně vedl nalézací řízení a vyměřil odvod za rok 2015 platebním výměrem a doručil mu jej. Dne 29. 2. 2016 správce daně přidělil podání č. j. 1380180/16-1146.
13. Dne 22. 3. 2016 správce daně *platebním výměrem* vyměřil daňovému subjektu za kalendářní rok 2015 odvod ve výši 51 296 075 Kč. V platebním výměru pod bodem 6. výroku vyměřil poměrnou část dílčího odvodu podle § 41b odst. 3 zákona o loteriích ve výši 36 114 149 Kč, pod bodem 7 výroku vyměřil pevnou část dílčího odvodu podle § 41b odst. 4 zákona o loteriích ve výši 15 181 925 Kč, celkem odvod vyměřil ve výši 51 296 075 Kč. V poučení správce daně uvedl: *Proti tomuto rozhodnutí se nelze odvolat (§ 140 odst. 4 daňového řádu)*.
14. Dne 26. 5. 2016 správce daně zaslal daňovému subjektu přípis nazvaný *Sdělení k tvrzení daňového subjektu (společnosti MASOX a. s.) ve věci ročního odvodu z loterií a jiných podobných her za odvodové období kalendářního roku 2015 s výhradou vůči určení a výši*. Uvedl v něm, že řádné daňové tvrzení nebo dodatečné daňové tvrzení lze podat jen na předepsaném tiskopise nebo na tiskovém výstupu z počítačové tiskárny, který je shodný s tímto tiskopisem. Správce daně proto podání daňového subjektu ze dne 29. 2. 2016 kvalifikoval jako sdělení výhrady k odvodu. Na základě tohoto sdělení správce daně neshledal důvody k postupu pro odstranění pochybností podle § 89 daňového řádu. Podané přiznání k odvodu daňového subjektu správce daně akceptoval, včetně údajů v něm uvedených, a předepsal do evidence daní. K daňovým subjektem tvrzené protiústavnosti pevné části odvodu správce daně doplnil, že změna zákonů není v kompetenci finančních úřadů. Současně daňovému subjektu zaslal stejnopis platebního výměru, který byl daňovému subjektu doručen dne 2. 6. 2016.
15. Dne 30. 6. 2016 správci daně bylo doručeno odvolání daňového subjektu ze dne 29. 6. 2016 proti platebnímu výměru.
16. Dne 15. 8. 2016 správce daně vydal *prvostupňové rozhodnutí*, jímž odvolání daňového subjektu zamítl a odvolací řízení zastavil. V odůvodnění uvedl, že vzhledem k tomu, že podle § 72 odst. 1 daňového řádu lze řádné daňové tvrzení nebo dodatečné daňové tvrzení podat jen na předepsaném tiskopise Ministerstva financí nebo na tiskovém výstupu z počítačové tiskárny obsahujícím shodné údaje, kvalifikoval podání daňového subjektu ze dne 29. 2. 2016 jako sdělení výhrady k odvodu. Daňový subjekt nerozporoval výši tvrzeného odvodu z přiznání k odvodu, nýbrž znění aplikované právní normy, s níž nesouhlasí a požaduje její změnu. Správce daně neměl žádné konkrétní pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti řádného tvrzení k odvodu. Přistoupil proto ke konkludentnímu stanovení odvodové povinnosti podle § 140 odst. 1 daňového řádu, vyměřovaný odvod se neodchyloval od odvodu tvrzeného daňovým subjektem, tvrzení korespondovalo s přiznáním k odvodu daňového subjektu i platnou právní úpravou. Správce daně proto dne 22. 3. 2016 vydal platební výměr k odvodu, přičemž podle § 140 odst. 2 daňového řádu se za den jeho doručení považuje *poslední den lhůty pro podání daňového přiznání nebo vyúčtování, a bylo-li daňové přiznání nebo vyúčtování podání opožděné, den, kdy došlo správci daně*. K doručení došlo v návaznosti na § 41f zákona o loteriích fikcí dne 1. 3. 2016, tj. v den doručení správci daně. Daňový subjekt v rámci uplatněné výhrady ze dne 29. 2. 2016 podal žádost o zaslání vydaného platebního výměru, ten mu byl v souladu s § 140 odst. 3 daňového řádu zaslán na vědomí dne 2. 6. 2016. Doslání platebního výměru daňovému subjektu nemá žádné účinky rozhodné pro věc. Při souhlasném vyměření odvodu neobsahuje platební výměr odůvodnění z důvodu absence rozporu mezi daní tvrzenou a daní vyměřenou. Daňový subjekt namítal toliko nesoulad aplikované právní úpravy a požadoval její změnu, ale nerozporoval chybu v aplikaci či interpretaci dané právní normy. Soulad daného předpisu s ústavním pořádkem však správci daně nepřísluší posuzovat, je podřízen zásadě zákonnosti. K poučení o možném uplatnění řádného

opravného prostředku správce daně uvedl, že proti rozhodnutí ve věci souhlasného vyměření není možno se odvolat, není důvod brojit proti výši odvodu, kterou daňový subjekt sám tvrdil (§ 140 odst. 4 daňového řádu). V platebním výměru byl daňový subjekt řádně poučen, že odvolání není přípustné. Podané odvolání je zjevně nepřípustným podáním, správce daně odvolání pro nepřípustnost zamítl a řízení zastavil podle § 113 odst. 1 písm. c) daňového řádu. Proti tomuto rozhodnutí daňový subjekt podal odvolání, o němž rozhodl žalovaný napadeným rozhodnutím.

17. Dne 14. 12. 2016 žalovaný *napadeným rozhodnutím* potvrdil prvostupňové rozhodnutí. V odůvodnění uvedl, že správce daně je povinen přihlížet pouze k daňovým tvrzením uvedeným v předepsaném tiskopisu. Žalovaný rekapituloval, že správce daně vyměřil podle § 140 odst. 1 daňového řádu odvod z loterií platebním výměrem, proti kterému podle § 140 odst. 4 daňového řádu se nepřipouští odvolání. Jelikož daňový subjekt odvolání podal, správce daně podle § 113 odst. 1 písm. c) daňového řádu vydal rozhodnutí, jímž odvolání jako nepřípustné zamítl a řízení zastavil. Postup správce daně považoval žalovaný za správný a prvostupňové rozhodnutí za zákonné. Žalovaný doplnil, že daňový řád nezná pojem výhrady k daňovému tvrzení, a odkázal na rozsudek SLOT Group. Daňový subjekt učinil jasné tvrzení v přiznání k odvodu za rok 2015, ve kterém si sám vyčíslil poměrnou i pevnou část odvodu. Přestože podal samostatným podáním výhradu, nejednalo se o tvrzení ve smyslu § 72 odst. 1 daňového řádu, které by bylo v rozporu s podaným přiznáním k odvodu, šlo o nesouhlas s právní úpravou, podle níž přitom daňový subjekt postupoval. Žalovaný se neztotožnil s tvrzením daňového subjektu, že výhrada je součástí daňového tvrzení, a že platební výměr neměl být vydán podle § 140 odst. 1 daňového řádu, nýbrž že správce daně postupoval podle právní úpravy vztahující se na danou věc. Neztotožnil se s daňovým subjektem, že správce daně učinil nesprávný právní závěr o nepřípustnosti odvolání proti platebnímu výměru, jež byla založena na nepravdivém tvrzení, že se vyměřovaný odvod odchyloval od odvodu tvrzeného daňovým subjektem. K uplatnění protiústavnosti právní úpravy části šesté zákona o loteriích žalovaný uvedl, že se jedná o výlučnou kompetenci Ústavního soudu. Žalovaný uvedl, že žalobce tvrzení o existenci sporu o výši odvodu, kvůli které nelze vydat konkludentní platební výměr, opírá mj. o usnesení rozšířeného senátu ADMIRAL GLOBAL BETTING. Podle žalovaného tamní věc nelze na právě projednávaný případ aplikovat, neboť je rozdílná právní úprava zákona o místních poplatcích a zákona o loteriích ve spojení s daňovým řádem. Zákon o místních poplatcích neumožňuje měnit ohlášenou a uhrazenou poplatkovou povinnost prostřednictvím dodatečného tvrzení. K tomu žalovaný odkázal na stanovisko Nejvyššího správního soudu v rozsudku SLOT Group k použitelnosti závěrů obsažených v rozsudku ze dne 17. 1. 2012, č. j. 2 Afs 73/2011-62, který byl prejudikaturou pro usnesení rozšířeného senátu ADMIRAL GLOBAL BETTING a rozsudku SLOT Group II. K doručení platebního výměru uvedl, že správce daně postupoval v souladu s § 140 odst. 2 daňového řádu, který stanovuje den doručení konkludentního platebního výměru. Ze spisu vyplývá, že správce daně vydal platební výměr, proti kterému daňový řád nepřipouští odvolání, jestliže tak daňový subjekt učinil, zahájil řízení, v němž nastala jedna z podmínek podle § 113 odst. 1 písm. c) daňového řádu, kterou je nepřípustné odvolání.
18. Městský soud vycházel z této *právní úpravy* v rozhodném znění:
19. Podle § 72 odst. 1 daňového řádu *příhlášku k registraci, oznámení o změně registračních údajů, 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.*
20. Podle § 113 odst. 1 písm. c) daňového řádu *správce daně, jebož rozhodnutí je odvoláním napadeno odvolání zamítne a zastaví odvolací řízení, pokud je podané odvolání nepřípustné nebo bylo podáno po lhůtě.*
21. Podle § 139 odst. 1 daňového řádu *daň lze vyměřit na základě daňového přiznání nebo vyúčtování, nebo z moci úřední. Podle odst. 2 téhož ustanovení podle výsledků vyměřovacího řízení správce daně vyměří daň, kterou předepíše do evidence daní; vyměřením daně se rozumí i stanovení daně plátcí daně k přímé úhradě. Podle odst. 3 téhož ustanovení je-li daň vyměřená správcem daně vyšší než daň tvržená daňovým subjektem, je*

rozdíl splatný v náhradní lhůtě do 15 dnů ode dne právní moci platebního výměru. Ve stejné náhradní lhůtě je splatná i daň vyměřená z moci úřední.

22. Podle § 140 odst. 1 daňového řádu *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. Podle odst. 4 téhož ustanovení 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 závažném posouzení.*
23. Podle § 143 odst. 4 daňového řádu *pokud jsou v doměřovacím řízení zjištěny pouze rozdíly v jednotlivých údajích, na základě kterých byla stanovena poslední známá daň, a na základě toho nedojde ke změně poslední známé daně, uvede správce daně ve výroku dodatečného platebního výměru, že daň se neodchyluje; § 144 se použije obdobně.*
24. Podle § 147 odst. 1 daňového řádu *správce daně v nalézacím řízení stanoví daňovému subjektu daň rozhodnutím, které se označuje jako platební výměr, dodatečný platební výměr nebo bromadný předpisný seznam; tato rozhodnutí se neodůvodňují. Podle odst. 2 téhož ustanovení pokud se stanovená daň odchyluje od daně tvrzené daňovým subjektem, musí být rozdíl v rozhodnutí o stanovení daně odůvodněn. Podle odst. 3 téhož ustanovení dojde-li ke stanovení daně z moci úřední, musí být rozhodnutí o stanovení daně odůvodněno. Podle odst. 4 téhož ustanovení dojde-li ke stanovení daně výlučně na základě výsledku daňové kontroly, popřípadě výsledku postupu k odstranění pochybností, považuje se za odůvodnění zpráva o daňové kontrole, popřípadě protokol o projednání výsledku postupu k odstranění pochybností.*
25. Předně soud uvádí, že žalobu shodně žalobkyně proti výše zmíněnému platebnímu výměru správce daně zamítl Městský soud v Praze rozsudkem ze dne 23. 4. 2019 č. j. 10 Af 54/2016-55 jako nedůvodnou. Pod body 23. a 24. rozsudku konstatoval „[v] odvodovém přiznání ze dne 29.2.2016 žalobkyně vyčísila svou odvodovou povinnost na částku 51 296 075,- Kč, která zcela koresponduje s daní vyměřenou napadeným rozhodnutím (platebním výměrem). Ve smyslu § 140 odst. 1 daňového řádu se tak (žalovaným) vyměřená daň neodchýlila od daně tvrzené daňovým subjektem (žalobkyní); žalovaný proto nebyl povinen napadené rozhodnutí odůvodňovat, neboť z výše citovaného ustanovení § 147 odst. 2 daňového řádu vyplývá, že rozhodnutí o výši daňové povinnosti musí obsahovat odůvodnění pouze v případě, je-li stanovená daň v odlišné výši, nežli byla výše tvrzená daňovým subjektem (žalobcem) [srov. Baxa, J. a kol. Daňový řád: komentář. Praha: Wolters Kluwer, 2011.]. Žalovaný tedy postupoval zcela v souladu s § 140 odst. 4 daňového řádu, jestliže v poučení platebního výměru uvedl, že se proti němu nelze odvolat. Stěžejní žalobní argumentace byla založena na tvrzené protiústavnosti tzv. pevné části odvodu. K tomu je nejprve nutno uvést, že správní orgán je plně podřízen zásadě zákonnosti (§ 2 odst. 1 správního řádu), v jeho pravomoci není posuzování ústavnosti jím aplikovaných právních předpisů, které je úlohou Ústavního soudu. Ústavní soud se na návrh Krajského soudu v Plzni již zabýval otázkou ústavnosti aplikovaných ustanovení zákona o loteriích [§ 41b odst. 2 a 4 a § 41c písm. g)] a v nález ze dne 30.1.2018, sp. zn. Pl. ÚS 15/15 tento návrh zamítl.“ Dále konstatoval pod bodem 30., že stěžejní žalobní námitky cílily na protiústavnost tzv. pevné části dílčího základu odvodu z výherních hracích přístrojů a jiných technických herních zařízení ve smyslu § 41b odst. 2, 4 zákona o loteriích a § 41c písm. g) zákona o loteriích, v rámci jejich vypořádání odkázal soud na klíčové pasáže výše uvedeného nálezu Ústavního soudu. Z nich vyplývá, že daná právní úprava je souladná s ústavním pořádkem. Dále pod body 43. a 44. rozsudku desátý senát uvedl, že „[n]eshledal-li Ústavní soud protiústavnost aplikovaných ustanovení zákona o loteriích, je nutno konstatovat, že se jedná o právní úpravu souladnou s ústavním pořádkem. Námitky žalobkyně jsou tak nedůvodné. Pokud žalobkyně zároveň nenapadala zákonnost výše stanoveného odvodu, nemohla být postupem správce daně podle § 140 odst. 1 daňového řádu nikterak zkrácena na svých právech, jak již bylo vysvětleno výše. Lze shrnout, že v projednávané věci došlo souladu s § 140 odst. 1 daňového řádu ke konkludentnímu stanovení odvodové povinnosti, a pokud žalovaný vydal žalobou napadený platební výměr, byly pro tento postup splněny veškeré zákonné podmínky. Rovněž žalobní námitky mířící do protiústavnosti tzv. pevné části odvodu jsou nedůvodné, jak je zřejmé ze shora citovaného nálezu Ústavního soudu.“ Třetí senát totožného soudu projednávající právě uvedenou věc nemá důvod se od závěrů desátého senátu odchýlovat.

26. Pod bodem 21. uvedeného rozsudku desátý senát v návaznosti na usnesení rozšířeného senátu ADMIRAL GLOBAL BETTING shledal, že „*[v] projednávané věci však výše vyměřeného odvodu nebyla nikterak sporná, neboť žalobkyně vyčíslila svou odvodovou povinnost na stejnou částku jako žalovaný v napadeném rozhodnutí. Spor se týká jen a pouze souladu zákonné úpravy, aplikované při výpočtu výše odvodu, s ústavním pořádkem České republiky.*“ Ohledně žalobcem učiněné výhrady podané společně s přiznáním k odvodu desátý senát dospěl pod bodem 22. citovaného rozsudku k závěru, že žalobkyně „*[v] této výhradě však nerozporovala výši tvrzeného a vyměřeného odvodu dle platné právní úpravy, ale rozporovala znění aplikované právní normy. Jinými slovy, žalobkyně své výhrady směřovala nikoliv proti výši odvodu uvedeného v odvodovém přiznání a jeho následnému stanovení v platebním výměru, ale proti zákonné úpravě stanovující provozovatelům sázkových her odvodovou povinnost v podobě pevné složky odvodu, která byla dle přesvědčení žalobkyně protiústavním zásahem do ústavně garantovaných práv jedné skupiny provozovatelů loterií a jiných podobných her. Žalobkyně sice uvedla, že neshodí s výši odvodu, ale to jen a pouze z toho důvodu, že výši odvodu byla nucena vyčíslit podle právní úpravy, která byla dle jejího názoru protiústavní.*“
27. Ve věci, kterou projednával desátý senát, se těžiště žalobní argumentace vázalo k otázce ústavnosti pevné složky odvodu z loterií nebo jiných podobných her provozovaných prostřednictvím tzv. hracích automatů. V nyní projednávané věci žalobkyně je spornou otázkou, zda prvostupňový orgán na základě přiznání k odvodu žalobkyně ze dne 29. 2. 2016 a podání ze shodného dne 29. 2. 2016, v němž žalobkyně uplatnila výhradu, mohl aplikovat zvolený postup podle § 140 odst. 1 daňového řádu.
28. K *zaprvé a zadruhé*. Aby uvedenou problematiku mohl soud posoudit, je třeba zjistit, zda podání žalobkyně ze dne 29. 2. 2016, v němž uvedla výhradu, lze považovat za součást přiznání k odvodu ze dne 10. 2. 2016, které bylo správci daně doručeno dne 29. 2. 2016, a zda žalobkyně sporovala v něm výši odvodu tak, aby správce daně s ní mohl vést vyměřovací řízení ve smyslu § 147 daňového řádu, kterého se domáhala.
29. Podle shora citovaného § 72 odst. 1 daňového řádu lze řádné daňové tvrzení podat výlučně na předepsaném tiskopisu vydaném Ministerstvem financí nebo na tiskovém výstupu z počítačové tiskárny, který má údaje, obsah i uspořádání údajů shodné s tímto tiskopisem. Lze proto konstatovat, že daňový řád nepočítá s tím, že by součástí podání daňového tvrzení byly další písemnosti než ty, které jsou tiskopisem Ministerstva financí, jimiž by mohl být rozporován obsah předepsaného tiskopisu, ve snaze vyvolat spor mezi daňovým subjektem a správcem daně o výši daňové povinnosti. Institut výhrady k daňovému tvrzení daňový řád neupravuje, je proto třeba vycházet z dostupné judikatury, na jejímž rozporování je postavena argumentace žalobkyně. Soud uvádí, že samotné zahájení vyměřovacího řízení postupem podle § 147 daňového řádu nelze bez dalšího iniciovat postupem, který daňový řád nepředpokládá. Z uvedeného vyplývá, že podání žalobkyně s výhradou nelze považovat za součást daňového tvrzení, které uplatnila pouze na předepsaném tiskopisu. Kromě toho obě podání žalobkyně, tedy přiznání k odvodu a podání s výhradou, byla správci daně doručena samostatně, každému bylo přiděleno jiné číslo jednací. V podání s výhradou žalobkyně odkazovala na přiznání k odvodu, tudíž i muselo mu v pořadí předcházet, byť byla doručena správci daně stejného dne, dne 29. 2. 2016. Na podání ze dne 29. 2. 2016, v němž žalobkyně uplatnila výhradu, správce daně reagoval sdělením ze dne 26. 5. 2016, zmiňovaném shora. Tato dílčí námitka není důvodná.
30. K *zatřetí* žalobkyně polemizovala s relevantností odkazů žalovaného na judikaturu v napadeném rozhodnutí, rozporovala citace závěrů nálezu Ústavního soudu ze dne 30. 6. 2015, sp. zn. Pl. ÚS 24/14. Soud k tomuto uvádí, že v posledním odstavci na str. 4 napadeného rozhodnutí citovaná pasáž „*správa daní je obecně postavena na principu, podle něhož má daňový subjekt povinnost a břemeno tvrzení ohledně svých daňových povinností. Povinnost tvrzení spočívá v povinnosti podat daňové tvrzení a tvrdit v něm skutečnosti důležité pro správu daní. Břemeno tvrzení daňový subjekt unese, pokud se správce daně tvrzené skutečnosti dozví, tj. daňový subjekt nejenže v daňovém tvrzení uvede potřebné údaje, ale daňové tvrzení též podá správci daně. Základním předpokladem unesení břemene tvrzení je tak splnění povinnosti tvrzení. Důvodová správa k § 1 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, k tomu uvádí: „Daňový subjekt tak spolupracuje při*

stanovení daňové povinnosti se správcem daně zejména tím, že správně tvrdí výši daně, kterou je zároveň povinen uhradit. Správce daně pak podrobí toto tvrzení revizi, jejímž výsledkem je akceptace tvrzené částky a deklaratorní stanovení daně nebo změna spočívající ve změně tvrzené částky tak, aby výsledná daň odpovídala daňové povinnosti daně zákonem.“ je ve zmiňovaném nálezu uvedena v části II. „Průběh řízení před Ústavním soudem“ pod bodem 17. „Protiprávnost a škodlivost porušení povinnosti tvrzení daně“ v odst. 5 a jedná se o naraci vyjádření vlády k návrhu na zrušení § 250 daňového řádu, nikoliv o právní závěry Ústavního soudu. Toto dílčí pochybení však nemá vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. Zmiňovaný nálezh Ústavního soudu se nezabýval problematikou, která by byla relevantní pro právě projednávaný případ, tj. otázkou přípustnosti učinění daňového tvrzení s výhradou, nýbrž ústavností právní úpravy § 250 daňového řádu o ukládání pokut za opožděná daňová tvrzení.

31. Dále žalobkyně namítala, že právní závěry žalovaného jsou v rozporu s usnesením rozšířeného senátu ADMIRAL GLOBAL BETTING, jehož právní věta zní: „I. *Správce místního poplatku má povinnost vydat platební výměr podle § 46 odst. 4 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, resp. dle § 139 či § 147 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, a řádně jej doručit, pokud nejpozději v poslední den lhůty, ve které byl poplatník povinen splnit ohlašovací povinnost (§ 14 odst. 2 zákona č. 565/1990 Sb., o místních poplatcích), sdělil poplatník kvalifikovaným způsobem své pochybnosti a současně o vydání platebního výměru požádal, přestože místní poplatek ve stanovené lhůtě včas a ve správné výši uhradil. II. V případě nečinnosti správce místního poplatku nedochází k vyměření místního poplatku podle § 46 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ani k vystavení platebního výměru dle § 140 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu.*“ K uvedenému soud ve shodě se žalovaným zdůrazňuje, že právní úprava zákona o místních poplatcích je rozdílná od daňového řádu, čímž se rozšířený senát v předmětném usnesení podrobně zabýval, jak bude ještě uvedeno níže.
32. Žalobkyní odkazovaná část III. oddíl 3 usnesení rozšířeného senátu ADMIRAL GLOBAL BETTING neobsahuje žádný výklad ohledně možnosti učinit daňové tvrzení s výhradou, v oddílu 4 pod bodem 41 je uvedeno, že „[o]hlašovací povinnost podle zákona o místních poplatcích nelze přirovnat k povinnosti podat daňové tvrzení, ale spíše k registrační povinnosti. Obdobně nelze ani samotné ohlášení ztotožnit s přiznáním k dani. Poplatník místního poplatku sice v ohlášení uvádí skutečnosti rozhodné pro stanovení výše poplatkové povinnosti, není však povinen si sám poplatek v ohlášení vypočítat. K vyměrování poplatkové povinnosti podle § 46 odst. 5 daňového řádu z roku 1992 tak nemůže dojít, neboť žádná výsledná částka, která by mohla být v souladu s ohlášením vyměřena a podpisem pracovníka správce daně stvržena na zadní straně ohlášení, poplatníkem v ohlášení vyčíslena není.“ Následně pod bodem 42 Nejvyšší správní soud konstatoval, že „[o] aplikaci úpravy stanovené v § 140 daňového řádu z roku 2009 by se v teoretické rovině uvažovat naopak dalo. Správce daně je na základě údajů tvrzených v daňovém přiznání povinen vždy vydat platební výměr, tj. rozhodnutí, které musí obsahovat náležitosti, jež zákon stanoví včetně částky platební povinnosti. Při subsidiární aplikaci této úpravy na správu poplatků by tedy správce daně na základě údajů tvrzených v ohlášení sám vypočetl výši poplatkové povinnosti, kterou by následně uvedl do platebního výměru. Takový výklad však zcela popírá úpravu § 11 zákona o místních poplatcích a platební výměr by ani nesplnil účel, pro který poplatník vydání platebního výměru žádá. Platební výměr podle § 140 daňového řádu z roku 2009 se totiž pouze zakládá do spisu, daňovému subjektu se nedoručuje a není proti němu přípustné odvolání.“ Pod bodem 43 je uvedeno, že ohlášenou a uhrazenou poplatkovou povinnost nelze následně měnit prostřednictvím dodatečného tvrzení, ale postupem podle § 11 zákona o místních poplatcích, který nezná obdobu dodatečného daňového tvrzení, a proto je přípustné učinit ohlášení místního poplatku s výhradou, čímž se poplatková povinnost stává spornou. S těmito závěry se zdejší soud ztotožnil, neboť § 141 daňového řádu na rozdíl od § 11 zákona o místních poplatcích výslovně počítá s možností podání dodatečného daňového (odvodového) přiznání, jímž bude výše daně, respektive odvodu, rozporována. Nedošlo proto k založení spornosti daňové povinnosti, která by byla důvodem pro vydání platebního výměru postupem podle § 139 a § 147 daňového řádu. Tato dílčí námitka není důvodná.
33. K *čtvrté* žalobkyně v návaznosti na usnesení rozšířeného senátu ADMIRAL GLOBAL BETTING rozporovala závěry Nejvyššího správního soudu vyjádřené v rozsudku SLOT Group.

V tamní věci bylo obdobně jako v nynějším případě sporné, zda se jedná o konkludentní platební výměr ve smyslu § 140 odst. 1 daňového řádu či nikoliv, jelikož i tamní žalobce podal odvodové přiznání, k němuž uplatnil výhradu. Nejvyšší správní soud s odkazem na § 72 odst. 1 daňového řádu v rozsudku SLOTT Group dovedl, že „[d]aňový 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 přiblížit 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.“ V dané věci lze proto uvést, že nebylo možno přihlížet k samostatnému podání žalobkyně s výhradou a správce daně mohl vydat konkludentní platební výměr, proti němuž nebylo podle § 140 odst. 4 daňového řádu možné se odvolat. Daňové tvrzení žalobkyně nebylo v rozporu s daňovým odvodem podle platebního výměru. Současně Nejvyšší správní soud uvedl, že „[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 přiblédl 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.“ Soud se i s těmito závěry ztotožňuje, nemá důvod se od nich odchýlit. Namítá-li žalobkyně, že Nejvyšší správní soud v rozsudku SLOTT Group nerespektuje svou předchozí judikaturu, tj. rozsudek ADMIRAL GLOBAL BETTING a usnesení rozšířeného senátu ADMIRAL GLOBAL BETTING, pak ve vztahu k usnesení rozšířeného senátu soud již shora dovedl, že se týká režimu zákona o místních poplatcích, a proto nelze tamní závěry aplikovat na režim odvodů podle zákona o loteriích spravovaných postupem podle daňového řádu. Rovněž rozsudek ADMIRAL GLOBAL BETTING se týká zákona o místních poplatcích, jeho právní věta zní: „Pokud poplatník místního poplatku nesohlasí s výší poplatku, kterou by měl na základě obecně závazné vyhlášky platné v dané obci zaplatit, a tento svůj nesouhlas kvalifikovaným způsobem vyjádří, byť by přitom poplatek fakticky zaplatil ve výši požadované obecně závaznou vyhláškou, má správce poplatku povinnost vydat platební výměr na základě subsidiárního použití § 140 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu.“ Nelze proto přisvědčit žalobkyni, že by se Nejvyšší správní soud v rozsudku SLOTT Group svévolně odchýlil od své dřívější judikatury rozsudku ADMIRAL GLOBAL BETTING, neboť posledně zmiňovaný rozsudek se týkal odlišné procesní úpravy, a to výběru místních poplatků. Tato dílčí námitka není důvodná.

34. K související námitce, že v daňovém řízení mají být úkony posuzovány podle svého skutečného obsahu, lze uvést, v rozsudku ze dne 29. 5. 2015 č. j. 2 Afs 69/2015-32, který žalobkyně zmínila, se jednalo o případ, kdy tamní žalobce nepodal daňové přiznání na příslušném úředním tiskopisu Ministerstva financí v rozporu s § 72 odst. 1 daňového řádu a správce daně jej nevyzval k opravě vad podání. V právě projednávaném případě je však situace odlišná, neboť přiznání k odvodu žalobkyně nemělo žádné vady, pouze žalobkyně sporovala právní povahu samostatného podání, v němž uplatnila výhradu. Toto samostatné podání s výhradou, jak již bylo uvedeno shora, nemůže s ohledem na § 72 odst. 1 daňového řádu představovat součást přiznání k odvodu, a proto měla žalobkyně s odvoláním na výše citovanou judikaturu postupem podle § 138 daňového řádu učinit opravné daňové přiznání a tím vyvolat spor ohledně výše odvodu. Nejedná se o pouhý formalismus či snad chybné materiální posouzení učiněného podání s výhradou k přiznání k odvodu, neboť smysl a účel poměrně rigidní úpravy formálních náležitostí daňového přiznání

ve smyslu § 72 odst. 1 daňového řádu je zcela legitimní – možnost snadného a rychlého zpracování velkého množství daňových přiznání orgány finanční správy.

35. K *zapáté* žalobkyně se neztotožňuje se závěry rozsudku SLOT Group II., jehož právní věta zní: „*Vhodnou cestou ke zpochybnění ústavní konformity konstrukce a výše odvodu z loterií a jiných podobných her podle části šesté zákona č. 202/1990 Sb., o loteriích a jiných podobných hrách, 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 poplatníkovi odvodu nebroží negativní důsledky neuhrazení odvodu a současně má zachovánu možnost uplatňovat námitku protiústavnosti odvodu pořadem práva při obraně proti odůvodněnému a doručenému platebnímu výměru.*“ I v tomto případě se žalobkyně odvolává na závěry usnesení rozšířeného senátu ADMIRAL GLOBAL BETTING, který je však pro daný případ nepřiléhavý, neboť se týká rozporování výše ohlašováných poplatků v režimu zákona o místních poplatcích, zatímco v případě žalobkyně bylo podle citované judikatury relevantním postupem podání dodatečného přiznání k odvodu.
36. Žalobkyně dále polemizovala se závěry rozsudku SLOT Group II., že podání dodatečného daňového přiznání ve smyslu § 141 daňového řádu není možné, neboť jeho předpokladem je dodatečné zjištění daňového subjektu rozdílu mezi výší vyměřené a skutečné daně, což rozsudek SLOT Group II. zcela pominul, žalobkyně si byla subjektivně protiústavnosti pevné složky odvodu vědoma již v době podání řádného odvodového přiznání. Soud k tomuto uvádí, že v případě nevyhovění dodatečnému daňovému přiznání k nižší dani se podle § 143 odst. 4 daňového řádu nelze proti dodatečnému platebnímu výměru odvolat. Chybí-li v daňovém řádu procesní úprava podání daňového tvrzení s výhradou za účelem vedení sporu o výši daňové povinnosti, je nutné zvolit postup neblíže podobného institutu, jímž je právě dodatečné daňové přiznání ve smyslu § 141 daňového řádu. Nelze se úspěšně dovolávat „vyjudikování“ zcela nového procesního institutu, tj. daňového tvrzení s výhradou. Z uvedeného důvodu se nejedná o přepjatý formalismus, když ve vztahu ke spornému platebnímu výměru se žalobkyni dostalo právní ochrany (viz rozsudek desátého senátu ze dne 23. 4. 2019 č. j. 10 Af 54/2016-55). Ani tato dílčí námitka není důvodná.
37. Podle soudu správce daně i žalovaný postupovali v souladu s právní úpravou, když odvolání žalobkyně proti platebnímu výměru zamítli podle § 113 odst. 1 písm. c) daňového řádu jako nepřipustné, neboť se jednalo o konkludentní platební výměr vydaný podle § 140 odst. 1 daňového řádu. Podáním s výhradou vyjádřila žalobkyně pouze nesouhlas s právní úpravou § 41b odst. 2, 3 a 4 zákona o loteriích a § 41c písm. c) zákona o loteriích, nicméně jím nezavdala vzniku pochybností ohledně tvrzené výše odvodu z jí provozovaných loterií a jiných podobných her. Vydání konkludentního platebního výměru proto bylo zcela na místě, když současně nebyly shledány důvody pro vedení nalézacího řízení postupem podle § 147 a násl. daňového řádu.
38. Na základě uvedeného soud dospěl k závěru, že žaloba není důvodná, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
39. O nákladech řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle kterého má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Ve věci měl plný úspěch žalovaný, avšak žalovanému v řízení žádné náklady nad rámec jeho běžných činností nevznikly. Soud proto rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů tohoto řízení.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Praha 31. prosince 2020

JUDr. Ludmila Sandnerová, v. r.
předsedkyně senátu