



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Olgy Stránské a soudců JUDr. Milana Podhrázkého, Ph.D., a Mgr. Ing. Petra Šuránka ve věci **žalobkyně J. a.s.**, se sídlem x, zastoupené JUDr. Michalem Račokem, advokátem se sídlem Štěpánská 49/633, 110 00 Praha 1, proti **žalovanému Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 11. 2014, č. j. 29849/14/5100-31462-707633,

t a k t o :

- I. **Rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 11. 2014, č. j. 29849/14/5100-31462-707633, se zrušuje a věc se žalovanému vrací k dalšímu řízení.**
- II. **Žalovaný je povinen zaplatit žalobkyni k rukám jejího zástupce, JUDr. Michala Račoka, na náhradě nákladů řízení částku 15.342,- Kč, a to do 15 dnů od právní moci tohoto rozsudku.**

O d ů v o d n ě n í :

Žalobou podle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) odeslanou dne 12. 1. 2015 se žalobkyně domáhá zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 11. 2014, č. j. 29849/14/5100-31462-707633. Napadeným rozhodnutím bylo zamítnuto odvolání žalobkyně a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu pro Středočeský kraj, Územní pracoviště v Kladně, (dále jen „finanční úřad“) ze dne 17. 3. 2014, č. j. 1149925/14/2110-24403-204650 – platební výměr k odvodu loterií a jiných podobných her. Platebním výměrem byl podle § 98 ve spojení s § 145 odst. 1 a § 147 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) vyměřen podle pomůcek za kalendářní rok 2012 odvod z loterií a jiných podobných her ve výši 1 440 149,- Kč.

Žalobkyně v žalobě namítá, že po většinu roku 2012 nebyla provozovatelem výherních hracích přístrojů (dále jen „VHP“), ze kterých měla odvést příslušné odvody. Tuto skutečnost doložila již v odvolacím řízení mandátní smlouvou ze dne 29. 2. 2012 uzavřenou mezi žalobkyní a společností X. p. a.s., se sídlem x (dále jen „společnost X.“), výpisy z bankovního účtu a rozhodnutími obecních a městských úřadů, které povolují společnosti X, provozování VHP. Zároveň žalobkyně v odvolání uvedla, že sporné odvody byly na základě provozování předmětných VHP odvedeny řádně společností X., což též doložila specifikací pevné části dílčího základu odvodu z výherních hracích přístrojů a jiných technických herních zařízení podle § 41b odst. 4 zákona č. 202/1990 Sb., o loteriích a jiných podobných hrách, ve znění zákona č. 458/2011 Sb. (dále jen „loterijní zákon“) za odvodové období kalendářního roku 2012 s daňovým identifikačním číslem poplatníka CZx (DIČ společnosti X. – pozn. soudu) a výpisy z bankovního účtu č. x vedeného Komerční bankou a.s. pro společnost X., kde jsou uvedeny odvody za provoz VHP.

Přesto žalovaný dospěl k závěru, že není prokázáno, že by žalobkyně neprovozovala VHP, k jejichž provozování měla pravomocná rozhodnutí o povolení k provozování, a to s odkazem na to, že dle ustanovení § 4 odst. 1 zákona o loteriích mohou být loterie a jiné podobné hry provozovány pouze na základě povolení vydaného příslušným orgánem a že podle ustanovení § 45 odst. 2 tohoto zákona nemůže být toto povolení převedeno na jinou osobu.

Povolení k provozování VHP však podle žalobkyně nebylo převedeno na jinou osobu, jelikož pro společnost X. byla vydána příslušná rozhodnutí k tomu příslušnými orgány, na základě kterých mohla tato společnost předmětné VHP provozovat samostatně. Nedošlo tedy k pouhému převedení daňové povinnosti na jiný subjekt. Žalovaný v napadeném rozhodnutí, v němž neshledal žádné výhody pro žalobkyni, přitom sám poukazuje na to, že jako pomůcku pro výpočet odvodu použil i odpovědi na výzvy podle daňového řádu k poskytnutí součinnosti, které obsahovaly pravomocná rozhodnutí o povolení provozování VHP, a to právě včetně povolení pro nástupnický subjekt. Skutečnost, že přístroje byly provozovány, protože v daném období docházelo k pohybům na mechanických počítadlech, není s argumentací žalobkyně v rozporu.

Žalovaný se podle názoru žalobkyně navíc v rozporu s ustanovením § 116 odst. 2 daňového řádu nevypořádal ani s jejím odvolacím argumentem, že příslušné zálohy a odvody byly hrazeny společností X., která měla udělena oprávnění k provozování VHP (a tyto tak nebyly provozovány žalobkyní). Odvod je tak vyměřen za nesprávné období, neboť přestože po většinu roku provozoval předmětné VHP někdo jiný, žalobkyni je uložen odvod částky 1.440.149,- Kč za celé období roku 2012.

Žalovaný ve vyjádření k žalobě poukázal na to, že podle ustanovení § 41 loterijního zákona je poplatníkem odvodu z loterií a jiných podobných her provozovatel loterie nebo jiné podobné hry a podle ustanovení § 41a téhož zákona je předmětem odvodu z loterií a jiných podobných her provozování loterie nebo jiné podobné hry. Provozovatelem je podle ustanovení § 1 odst. 7 loterijního zákona právnická osoba se sídlem na území České republiky, které oprávněný orgán vydal povolení. Provozováním je pak podle ustanovení § 4 odst. 3 loterijního zákona činnost směřující k uvedení loterií a jiných podobných her do provozu, včetně zprostředkovatelských, organizačních, finančních, technických a dalších služeb souvisejících se zajištěním provozu těchto her a jejich řádné ukončení a vyúčtování. Provozováním loterií se také rozumí vykonávání všech dalších činností, které provozovateli ukládají jiné právní předpisy.

Ze správního spisu žalovaný zjistil, že žalobkyně v roce 2012 disponovala několika povoleními k provozování VHP vydanými příslušnými úřady buďto na celý rok, nebo na jeho část, přičemž jednou z podmínek pro vydání takových povolení je podle ustanovení § 4 odst. 2 loterijního zákona to, že provozování loterií a jiných podobných her je v souladu s jinými právními předpisy, nenarušuje veřejný pořádek a je zaručeno jejich řádné provozování včetně řádného technického vybavení. Žalobkyně tak již v okamžiku povolení započala s činností směřující k uvedení loterií a jiných her do provozu ve smyslu ustanovení § 4 odst. 3 loterijního zákona. Současně je prokázáno, že žalobkyně provozovala VHP již před rokem 2012. Žalobkyně tvrdí, že VHP v roce 2012 neprovozovala, což dokládá mandátní smlouvou ze dne 29. 2. 2012. Tato smlouva však nikterak nevylučuje, že žalobkyně provozovala dotčené VHP v období od 1. 1. 2012 do 28. 2. 2012. Sama smlouva představuje pouze právní rámec pro budoucí možnou participaci žalobkyně na provozování VHP společností X. Ať už byl její zamýšlený obsah jakýkoliv, ve skutečnosti vydaná povolení ve prospěch společnosti X. nepokrývala všechny VHP, pro jejichž provozování měla žalobkyně v roce 2012 povolení.

Žalovaný poukázal na to, že např. podle čl. III. písm. h) rozhodnutí Městského úřadu Slaný č. 63/2011 ze dne 30. 12. 2011, č. j. 46975/2011/FO, měla v případě přerušení provozu VHP o této skutečnosti pořídit žalobkyně protokol, což podle dostupných informací neučinila, ani neučinila žádný další záznam o tom, že by fakticky ukončila provozování předmětných VHP a jejich provoz převedla na společnost X. Zároveň byla žalobkyně pasivní v průběhu roku 2013, kdy nejenže nepodala sama přiznání k odvodu z loterií a jiných podobných her za rok 2012, ale neučinila tak ani po obdržení příslušné výzvy. Současně nebyl nikterak zachycen stav počítadel na VHP v okamžiku, kdy mělo dojít k údajnému ukončení provozování VHP žalobkyní a započetí jejich provozování společností X.

Žalovaná odmítá odkaz žalobkyně na specifikaci pevné části dílčího základu odvodu z výherních hracích přístrojů a jiných technických herních zařízení, neboť loterijní zákon ve svém ustanovení § 41b odst. 4 váže pevnou část dílčího základu odvodu z výherních hracích přístrojů a jiných technických herních zařízení na součet počtu dnů, ve kterých byl každý z povolených přístrojů a zařízení povolen. To ve své podstatě znamená, že k danému odvodu je povinen každý ze subjektů, který má povolení k provozu daného VHP.

Pokud byla žalobkyně pasivní a nepodala přiznání k odvodu alespoň ve výši 0,- Kč, rezignovala tak zcela na svoji zákonnou povinnost a vědomě se podrobila kontumačnímu stanovení výše odvodu z loterií a jiných podobných her pomocí pomůcek. Při tomto způsobu stanovení výše odvodu se přitom pracuje s určitou dávkou pravděpodobnosti a s kvalifikovaným odhadem daňové povinnosti, kdy nemusí být postaveno tzv. najisto, jaký byl skutečný skutkový stav, neboť se zde neuplatňuje zásada vyšetřovací. Proto je zcela irelevantní, po jakou dobu a v jakém počtu žalobkyně skutečně provozovala v roce 2012 předmětná VHP, neboť zohledňování těchto skutečností v rámci vyměřovacího či odvolacího řízení by se rovnalo právem zapovězenému vnášení prvku dokazování do stanovování daně (resp. odvodu) pomocí pomůcek. Zcela postačí vědomí, že k provozování loterie nebo jiné podobné hry došlo.

Pokud žalobkyně zamýšlela neprovozovat VHP v roce 2012, měla požádat o zrušení vydaných povolení, čímž by se vyhnula i povinnosti hradit pevnou část dílčího základu odvodu z VHP. Případně mohla dostatečným způsobem prokazovat reálné ukončení provozování konkrétních VHP a jejich prokazatelné předání společnosti X, avšak při současně trvající povinnosti hradit pevnou část dílčího základu odvodu. Jelikož žalobkyně v tomto

směru neučinila nic, byla stále osobou zodpovědnou za provoz VHP, jejichž provozování měla povolené.

Poněvadž žalobkyni tížila povinnost provést odvod minimálně ve výši pevné části dílčího základu odvodu z VHP, byla nepochybně v postavení poplatníka odvodu ve smyslu ustanovení § 41 loterijního zákona. Navíc nebylo ani prokázáno, že žalobkyně nemohla po část roku 2012 VHP provozovat, naopak dokonce výslovně v žalobě uvádí, že „výherní hrací přístroje, za které jí byla uložena povinnost zaplatit odvod z loterií a jiných podobných her, (...) po většinu roku neprovozovala.“ Námitka žalobkyně, že předmětné VHP v roce 2012 neprovozovala, proto nemůže obstát. Žalovaný tudíž navrhl, aby byla žaloba zamítnuta.

Žalobkyně v replice nejprve uvedla, že se žalovaný dosud nijak nevypořádal s argumentem, že společností X byly odvedeny zálohy a odvody na příslušnou daň, čímž byla splněna zákonná povinnost za provozování VHP, která je nyní opakovaně požadována. Dochází tak k dvojímu zdanění. Dále namítla, že výměr daně je velice tvrdý, neboť v něm správce daně nezohlednil výhody pro žalobkyni a stanovil odvod pouze na základě domněnek, a nikoliv na základě relevantních skutečností. Žalobkyně je přesvědčena, že řádně prokázala reálné ukončení provozování jednotlivých VHP a jejich předání společnosti X.

Žalobkyně s odkazem na ustanovení § 98 odst. 2 a § 145 odst. 1 daňového řádu a na komentářovou literaturu k daňovému řádu uvádí: „Povinnost správce daně dbát o co nejúplnější zjištění skutečností rozhodných pro správné zjištění a stanovení daně tak na jedné straně přikazuje správci daně, aby v rámci zjišťování daňově významných skutečností postupoval co nejdůsledněji, na straně druhé však určujícím pravidlem je důkazní povinnost, a s tím související břemeno daňového subjektu spočívající v povinnosti prokázat všechny skutečnosti, k jejichž tvrzení je povinen. V žádném případě se neuplatní v tomto typu řízení zásada vyšetřovací, která je typická pro sankční řízení. Neznamená to tedy, že správce daně má povinnost zjistit skutečný skutkový stav, ale měl by vyvinout maximální úsilí, aby se tomuto stavu přiblížil.“ Žalovaný se tak podle žalobkyně dopustil chyby, jestliže nezohlednil při stanovení výše odvodu přiměřené náklady, nezdanitelný základ daně a další skutečnosti.

Žalovaný se dle žalobkyně plně nevypořádal se všemi námitkami a skutečnostmi, tvrzenými žalobkyní v odvolání, nepřezkoumal platební výměr z hlediska splnění zákonné podmínky přihlednutí k výhodám pro daňový subjekt, ani z hlediska přiměřenosti použití daného postupu při výměře daně. Svoji argumentaci žalobkyně doplnila také o odkazy a citace z nálezů Ústavního soudu a rozsudků Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“), ze kterých vyplývá povinnost správce daně, se v případě stanovení daně pomocí pomůcek zabývat i bez námítky dodržením zákonných podmínek pro použití tohoto způsobu stanovení daně a zohledněním případných výhod pro daňový subjekt. Žalobkyně zvláště upozorňuje na názor NSS, obsažený v rozsudku ze dne 17. 7. 2008, č. j. 9 Afs 14/2008-81, (ve skutečnosti jde o rozsudek NSS ze dne 17. 4. 2008, č. j. 2 Afs 71/2007-60) podle nějž „[p]ředchozí vyměření daně podle pomůcek nebrání následnému, dodatečnému stanovení daně dokazováním. Dokonce lze vydat dodatečný platební výměr opakovaně, a způsob stanovení daně není pro další vyměrovací řízení podstatný.“, a též na právní věty připojené k rozsudku NSS ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006-142:

„I. Podle § 31 odst. 7 zák. o správě daní a poplatků musí být i na základě pomůcek daň stanovena dostatečně spolehlivě. Použití pomůcek tak musí vést ke kvalifikovanému odhadu správné výše daně, tedy usilovat o to, aby se výsledná daň pokud možno co nejvíce blížila realitě. Za pomůcku tudíž nemůže být považován postup, který zcela zřejmě nemůže vést k takovému kvalifikovanému odhadu daňové povinnosti, např. proto, že obsahuje závažné

početní chyby nebo vychází kvůli pochybení správce daně ze zjevně nesprávných údajů, nebo proto, že odporuje elementárním zásadám logického myšlení.

II. Odvolací orgán a následně ani správní soudy nejsou dle § 50 odst. 5 zák. o správě daní a poplatků oprávněny přezkoumávat volbu a použití pomůcek správcem daně, pokud se správce daně pohyboval v mezích jemu svěřené správní úvahy, tedy pokud nepoužil zcela zjevně nesprávný či nelogický postup při stanovení daně, který by za pomůcku nebylo možné označovat. Jestliže by však k takovému pochybení správce daně došlo, nebylo by takové rozhodnutí možno považovat za rozhodnutí o dani stanovené podle pomůcek, a § 50 odst. 5 zák. o správě daní a poplatků by tudíž přezkumu takového rozhodnutí správce daně nebránil.“

Krajský soud v Praze, poté co ověřil včasnost žaloby a splnění dalších procesních podmínek, přezkoumal napadené rozhodnutí v rozsahu uplatněných žalobních bodů, jimiž je vázán (§ 75 odst. 2 věta první s. ř. s.). Vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.), a dospěl přitom k závěru, že žaloba není důvodná.

Ze správního spisu soud zjistil, že žalobkyně byla vyzvána v průběhu roku 2012 a 2013 podle § 41g loterijního zákona ke splnění povinnosti podat hlášení k záloze na odvod z loterií a jiných podobných her, a to dvěma výzvami ze dne 21. 9. 2012 za první a druhé čtvrtletí roku 2012 a výzvou ze dne 11. 12. 2013 za třetí čtvrtletí 2012. Dále byla žalobkyně vyzvána výzvou ze dne 18. 10. 2013 k podání daňového tvrzení za rok 2012 podle ustanovení § 41f loterijního zákona v náhradní lhůtě 15 dní od doručení s poučením, že pokud nebude výzvě vyhověno, může správce daně stanovit odvod dle pomůcek na základě ustanovení § 145 odst. 1 daňového řádu. Na tyto výzvy žalobkyně nikterak nereagovala, finanční úřad proto výzvami ze dne 8. 11. 2013 vyzval Městský úřad Slaný, Obecní úřad Kamenné Žehrovice, Městský úřad Smečno, Obecní úřad Pchery, Statutární město Kladno a Městský úřad Sedlčany, aby sdělily údaje potřebné ke stanovení odvodu z loterií a jiných podobných her. Na základě těchto výzev byly finančnímu úřadu dodány podklady, na základě kterých pak finanční úřad vyměřil pomocí pomůcek žalobkyni povinnost uhradit zálohy za první tři čtvrtletí roku 2012 v celkové výši 1.230.053,- Kč, a to rozhodnutími ze dne 14. 3. 2014. Pomůcky tvořila zejména povolení k provozování jednotlivých VHP a sdělení o úhrnech vyplacených a vsazených částek za roky 2010, 2011, případně i 2012 na VHP, které provozovala žalobkyně. Následně byl rozhodnutím ze dne 17. 3. 2014, č. j. 1149925/14/2110-24403-204650, podle pomůcek stanoven odvod loterií a jiných podobných her za kalendářní rok 2012 ve výši 1.440.149,- Kč.

Proti tomuto výměru podala žalobkyně dne 14. 4. 2014 odvolání, v němž namítla, že jí nebyl odvod stanoven podle pomůcek správně, neboť některé z předmětných VHP provozovala v části roku 2012 společnost X., přičemž ta za tyto VHP řádně platila příslušné zákonné zálohy. Na základě tohoto podání byla žalobkyně finančním úřadem vyzvána výzvou ze dne 15. 5. 2014, aby odstranila vady svého podání tím, že označí důkazní prostředky ke svému tvrzení a doplnila své podání o návrh. Předmětné odvolání tak bylo doplněno podáním ze dne 2. 6. 2014, ke kterému žalobkyně doložila mandátní smlouvu ze dne 29. 2. 2012, specifikací pevné části dílčího základu odvodu z výherních hracích přístrojů a jiných technických herních zařízení za odvodové období kalendářního roku 2012 s daňovým identifikačním číslem poplatníka CZ x, výpisy z účtu č. x vedeného Komerční bankou a.s. pro společnost X. zachycující platby odvodů za provoz VHP a také rozhodnutí obecních a městských úřadů, kterými byl povolen provoz VHP ve prospěch společnosti X. Svoji odvolací argumentaci žalobkyně doplnila v tom smyslu, že VHP, za které jí byly stanoveny odvody, fakticky provozovala v roce 2012 společnost X., k čemuž měla společnost X.

příslušná povolení, a v návaznosti na tento fakt i společnost X řádně platila zákonné zálohy, nedopatřením však ukončení provozování VHP žalobkyní nebylo správci daně ohlášeno.

Žalovaný si na základě podaného odvolání dožádal na finančním úřadu doručení k výzvám podle ustanovení § 41g odst. 3 a § 41f loterijního zákona a vyúčtování provozu předmětných VHP, na základě kterých byla vyměřena daň. Na základě shromážděných podkladů pak žalovaný rozhodl napadeným rozhodnutím tak, že platební výměr ze dne 17. 3. 2014 potvrdil a odvolání žalobkyně zamítl. Stěžejním důvodem pro zamítnutí odvolání bylo dodržení zákonného procesního postupu před samotným stanovením odvodu pomocí pomůcek a dále přiměřenost užitých pomůcek ze strany finančního úřadu.

Ke vztahu žalobkyně a společnosti X žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí uvedl, že podle ustanovení § 4 odst. 1 loterijního zákona mohou být loterie a jiné podobné hry provozovány pouze na základě povolení vydaného příslušným orgánem. Smluvní volnost stran podle norem práva soukromého nemůže dopadat do oblasti daňových povinností, protože jde o veřejnoprávní povinnosti vyplývající ze zákona. Podle § 45 odst. 2 loterijního zákona nelze převést povolení na jinou osobu. Rovněž i daňová povinnost je nepřevoditelná podle ustanovení § 241 daňového řádu. Předložená rozhodnutí (povolení) nikterak neprokazují, že odvolatel v kalendářním roce 2012 neprovozoval předmětné VHP. Z uvedených důvodů proto žalovaný odvolání napadeným rozhodnutím, doručeným zástupci žalobkyně dne 10. 11. 2014, zamítl.

V rámci právního hodnocení věci vzal soud za stěžejní ustanovení § 114 odst. 1 daňového řádu, podle kterého, směřuje-li odvolání proti rozhodnutí o stanovení daně podle pomůcek, zkoumá odvolací orgán pouze dodržení zákonných podmínek použití tohoto způsobu stanovení daně, jakož i přiměřenost použitých pomůcek.

V rámci přezkumu daně stanovené pomocí pomůcek je nutno vycházet z premisy, že daňový subjekt pochybil ve svých povinnostech. Musí tedy nést následky v podobě stanovení daně kvalifikovaným odhadem. Právo brojit proti takto stanovené dani má daňový subjekt pouze v případě, že daňová povinnost nebyla stanovena "dostatečně spolehlivě", neboť správce daně použil zcela nepřiměřené pomůcky a překročil tím meze, které mu zákon stanovil (§ 114 odst. 4 daňového řádu), a daňová povinnost stanovená na jejich základě by měla být dostatečně spolehlivá (viz § 98 odst. 4 daňového řádu). Namítaná "nedostatečná spolehlivost" se ovšem týká pouze celkového výsledku stanovení daňové povinnosti za použití pomůcek. Právě vzhledem k tomu, že konečné rozhodnutí o základu a výši daně za použití pomůcek je vždy výsledkem odhadu (přestože maximálně kvalifikovaného), může daňový subjekt polemizovat pouze s tímto výsledným určením daňové povinnosti. Daňový subjekt je tedy povinen uvést, z jakých důvodů považuje stanovený základ daně a její výši za zcela nepřiměřené, a své tvrzení podložit odpovídajícími důkazy. Důkazní břemeno ohledně prokázání nedostatečné spolehlivosti výsledné daňové povinnosti tedy logicky leží na daňovém subjektu, neboť on podává toto tvrzení (viz také rozsudek NSS ze dne 18. 7. 2007, č. j. 9 Afs 28/2007-156).

Námitkami daňového subjektu lze dosáhnout nápravy pouze jednoznačných excesů správce daně při použití pomůcek. V žádném případě nelze předpokládat úspěch daňového subjektu, který v potřebné době nesplnil své zákonem stanovené povinnosti a následně se domáhá stanovení své daňové povinnosti způsobem, který mu nejvíce vyhovuje. Daňový subjekt nemůže soustředit svá tvrzení k prokázání špatného výběru pomůcek, nýbrž ke skutečnosti, že výsledná daňová povinnost, která mu byla stanovena, je v hrubém nepoměru

s tou, která mu měla být, byť odhadem, stanovena (obdobně viz rozsudek NSS ze dne 30. 5. 2011, č. j. 8 Afs 69/2010-103, či rozsudek ze dne 6. 11. 2014, č. j. 9 Afs 85/2013-57).

Ve své podstatě žalobkyně ve svém odvolání napadala přiměřenost pomůcek užitých finančním úřadem a tvrdila, že daňová povinnost, která jí byla stanovena, hrubě neodpovídá dani (odvodu), která jí měla být stanovena ve skutečnosti. Za předpokladu, že žalobkyně předmětné VHP provozovala jen po dva měsíce roku 2012, by takový rozdíl byl nepochybně značný.

Na tomto místě je třeba upřesnit, že poplatníkem odvodu je provozovatel VHP (§ 41 loterijního zákona). Jakkoliv je pojem „provozování“ v ustanovení § 4 odst. 3 loterijního zákona vymezen velmi obecně jako činnost směřující k uvedení loterií a jiných podobných her do provozu, včetně zprostředkovatelských, organizačních, finančních, technických a dalších služeb souvisejících se zajištěním provozu těchto her, jejich řádné ukončení a vyúčtování a všechny další činnosti, které provozovateli ukládají jiné právní předpisy, není možné pro účely odvodové povinnosti z takto širokého vymezení vycházet, neboť v důsledku takto širokého vymezení by mohlo v jednom okamžiku vedle sebe existovat i několik poplatníků (provozovatel restaurace, v níž je VHP umístěn; společnost, která získala od majitele restaurace souhlas tam VHP umístit; servisní společnost, která VHP na místě zprovoznila; účetní společnost zajišťující vyúčtování podle stavu počítadel VHP; společnost zajišťující ochranu herny, která má podle dohody zabránit vstupu osob mladších 18 let, apod.) odvodu z téhož jediného VHP, což by vytvářelo absurdní a zjevně protiústavní situaci vedoucí k mnohonásobnému zdanění téhož předmětu daně. Proto je nutno pojem provozovatel, o který se opírá § 41 loterijního zákona, vykládat úžeji tak, že provozovatelem ve smyslu osoby povinné k odvodu z provozovaných VHP je ten, kdo reálně svým jménem a na svou odpovědnost VHP provozuje (osobně, vlastními zaměstnanci či za tím účelem najatou osobou, pokud jedná z jeho pověření jeho jménem a na jeho účet).

Odvod z VHP sestává podle loterijního zákona ze dvou částí – poměrné a pevné. Výpočet poměrné části je vázán čistě na výnosy z provozu těchto zařízení (§ 41b odst. 3 loterijního zákona), výpočet pevné části je pak odvozen od počtu dnů, po které je provoz VHP povolen (§ 41b odst. 4 loterijního zákona). Vzhledem k tomu, že loterijní zákon nebrání tomu, aby povolení k provozování téhož VHP získalo postupně více různých subjektů, jako k tomu zjevně došlo v tomto případě, je třeba logicky dovodit, že v případě více vydaných povolení k témuž VHP je pro výpočet pevné části rozhodující doba platnosti povolení, které bylo vydáno tomu, kdo provozuje VHP svým jménem a na svůj účet, tj. poplatníkovi ve smyslu § 41 loterijního zákona.

Předmětem dokazování by tedy u předmětného odvodu mělo být to, kdo daný VHP provozuje svým jménem a na svůj účet. O tom, že vedle žalobkyně měla povolení k provozování předmětných VHP i společnost X a že tedy VHP nemusela svým jménem a na svůj účet provozovat v průběhu roku 2012 jen žalobkyně, neměl ovšem finanční úřad v okamžiku stanovení odvodu pomoci pomůcek povědomí. Přirozeně tak finanční úřad předpokládal, že v roce 2012 provozovala veškeré předmětné VHP žalobkyně, což ostatně potvrdily i některé obecní a městské úřady ve svých vyjádřeních k provozování VPH ze strany žalobkyně (např. Městský úřad města Slaný pod č. j. 54579/2013/FO/Str. v odpovědi na výzvu ze dne 20. 11. 2013).

Jak nicméně zdůrazňuje judikatura NSS, v daňovém řízení se neuplatní zásada koncentrace ani zákaz *reformatio in peius* a odvolací orgán tak může doplnit v podstatě jakékoliv důkazy nebo pomůcky, pokud tak uzná za vhodné, a pokud tak učiní v mezích

zákonných omezení. Může také nechat doplnit řízení o nové pomůcky použité při stanovení daně vedle pomůcek stávajících nebo místo pomůcek použitých správním orgánem I. stupně, s nimiž byl daňový subjekt seznámen (srov. rozsudek NSS ze dne 18.12. 2014, č. j. 7 Afs 142/2014-28).

Skutečnost, že informací o tom, že skutečným provozovatelem některých VHP byla od března 2012 společnost X., finanční úřad nedisponoval, nebránila žalobkyni v tom, aby na tuto zásadní nesrovnalost použitých pomůcek, které byly použity i na období, v němž již neměla být poplatníkem daně, poukázala ve svém odvolání. Samozřejmě, že to byla žalobkyně, koho tížilo důkazní břemeno o tom, že daň stanovená pomocí pomůcek byla hrubě neodpovídající, zde konkrétně důkazní břemeno o tom, že předmětné VHP provozovala po většinu roku 2012 společnost X. Nabídnutými důkazními prostředky však byl žalovaný povinen se zabývat a posoudit, zda skutečně vyšší doměřeného odvodu (přiměřenost použitých pomůcek) zpochybňují.

Žalobkyně v žalobě i v replice v této souvislosti uvádí, že nebyla ze strany žalovaného vypořádána odvolací námitka, že zálohy na předmětné odvody měly být hrazeny ze strany společnost X. K ní soud musí konstatovat, že její vypořádání v odůvodnění napadeného rozhodnutí je neúplné, neboť žalovaný k ní jen uvedl, že daňová povinnost ani povolení k provozování VHP nejsou převoditelné, aniž by však vysvětlil, proč s ohledem na tuto skutečnost nepovažuje platby X. za relevantní. Napadené rozhodnutí je tedy ve vztahu k této odvolací námitce nepřezkoumatelné. Stejně tak není z napadeného rozhodnutí patrné, jak žalovaný vyhodnotil předložené bankovní výpisy dokládající hrazení záloh na odvody společností X. a specifikaci pevné části odvodů vyplněnou pod DIČ této společnosti.

Bližší vysvětlení úvah žalovaného je v tomto případě nezbytné, neboť žalobkyně současně s odvoláním doložila, že X. v dané době měla provozování předmětných VHP povoleno příslušnými obecními a městskými úřady a že zálohy na odvody platila, zjevně se proto nabízelo vysvětlení, že zálohy na odvody platí X. svým jménem jako skutečný provozovatel VHP (poplatník daně). Tomu by odpovídal i obsah předložené mandátní smlouvy, jejímž obsahem nebyl převod veřejnoprávních práv a povinností, nýbrž soukromoprávní dohoda o tom, že společnost X. sama požádá o potřebná povolení k provozu VHP dosud provozovaných žalobkyní a bude také platit odvody z nich, byť se žalobkyně v rovině soukromoprávní zavázala odpovídající částky předtím převést na účet X. a fakticky jménem a na účet X. VHP provozovat. Z této dohody tak vyplývalo, že předmětné VHP se žalobkyně zavázala provozovat pro X., která v tomto směru měla získat potřebná povolení k provozu VHP. K tomu lze dodat, že i kdyby snad X. platila zálohy v situaci, kdy provozovatelem a tedy poplatníkem byla žalobkyně, za ni, z ničeho neplyne, že by finanční úřad platby X. vrátil, resp. byl vůbec oprávněn takové platby vrátit – naopak s takovou platbou byl povinen zacházet stejně, jako kdyby ji zaplatila sama žalobkyně (srov. § 164 odst. 4 daňového řádu) a započíst ji na daňovou povinnost žalobkyně, což by představovalo evidentní okolnost, k níž nezbytně mělo být přihlédnuto ve prospěch žalobkyně. Není totiž možné vybírat jednu daňovou povinnost podruhé, bez ohledu na její předchozí uhrazení.

Je sice pravdou, že předmětná povolení udělená společnosti X. sama o sobě neprokazují, že výlučným a jediným provozovatelem zdaňovaných VHP byla od dat v těchto povolení uvedených (1. 3. 2012, 7. 3. 2012, 4. 4. 2012, 1. 7. 2012, 22. 8. 2012, 1. 9. 2012, 28. 9. 2012, 1. 10. 2012, 9. 10. 2012, 19. 10. 2012, 7. 11. 2012) společnost X., neboť osoba disponující příslušným povolením ještě nemusí takto povolené přístroje fakticky provozovat. Nicméně z obsahu mandátní smlouvy vyplynulo, že v případě kontinuálního provozu VHP zajišťovaného pracovníky a smluvními partnery žalobkyně od data právní moci povolení

vydaných X již byly tyto VHP provozovány jménem a na účet X., tj. provozovatelem se stala tato společnost. Tomu též odpovídají doložené platby záloh z účtu X. Žalovaná přitom tyto důkazy v odůvodnění napadeného rozhodnutí sice zmínila, ale nijak blíže je nevyhodnotila a konkrétně nevysvětlila, proč podle ní nejsou pro otázku přiměřenosti použitých pomůcek relevantní. Přitom v případě pravdivosti odvolacích námitek žalobkyně, by byla výsledná daňová povinnost, která žalobkyni byla za pomoci pomůcek stanovena, v hrubém nepoměru s tou, která jí měla být, byť odhadem, stanovena.

Za daných okolností tedy soud vyhodnotil napadené rozhodnutí jako nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů ve smyslu § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s., a jako takové je i bez nutnosti nařídít jednání zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. V něm se žalovaný znovu seznámí s důkazy, jimiž se žalobkyně v odvolacím řízení snažila zpochybnit adekvátnost použitých pomůcek počítajících s provozováním VHP žalobkyní po celý rok 2012, a tyto důkazy vyhodnotí jak jednotlivě, tak zejména i v jejich souhrnu a řádně vysvětlí, zda s ohledem na skutková zjištění, která z nich plynou, není namístě pomůcky použité finančním úřadem korigovat tak, aby byly zohledněny okolnosti svědčící ve prospěch žalobkyně. V návaznosti na to pak zváží, zda není namístě mezi pomůcky zahrnout i podklady dokládající placení záloh a odvodů v roce 2012 za zdaňované VHP společností X.

O náhradě nákladů řízení rozhodl soud v souladu s ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalovaný nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci neměl úspěch. Žalobkyni, která byla ve věci úspěšná, přiznal soud náhradu nákladů řízení v celkové částce 15.342,- Kč. Tato částka sestává z odměny advokáta ve výši 9.300,- Kč za tři úkony právní služby po 3.100,- Kč [převzetí a příprava zastoupení, sepsání žaloby a repliky – § 7, § 9 odst. 4 písm. d) a § 11 odst. 1 písm. a) a d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „advokátní tarif“)], ze tří paušálních částek jako náhrady hotových výdajů po 300 Kč podle § 13 odst. 3 téže vyhlášky, vše zvýšeno o částku 2.142,- Kč odpovídající 21 % DPH z předchozích částek, a dále ze soudního poplatku za podanou žalobu ve výši 3.000,- Kč.

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). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže 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.

V Praze dne 15. září 2016

Olga Stránská, v. r.
předsedkyně senátu

Za správnost:
Božena Kouřimová