



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Tomáše Kocourka a soudkyň Sylvy Šiškeové a Evy Šonkové v právní věci žalobkyně: **BONVER WIN, a. s.**, se sídlem Jungmannova 32/25, Praha 1, zast. JUDr. Stanislavem Dvořákem, Ph.D., LL.M., advokátem, se sídlem Pobřežní 394/12, Praha 8, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 12. 2021, č. j. 48836/21/5000-10611-712195, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 4. 5. 2023, č. j. 22 Af 9/2022-65,

t a k t o :

- I. Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 4. 5. 2023, č. j. 22 Af 9/2022-65, **se zrušuje.**
- II. Rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 12. 2021, č. j. 48836/21/5000-10611-712195, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení o žalobě a o kasační stížnosti částku 24.456 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jejího zástupce JUDr. Stanislava Dvořáka, Ph.D., LL.M., advokáta.
- IV. Žalovaný **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o žalobě a o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Přehled dosavadního řízení

[1] Rozhodnutím Specializovaného finančního úřadu (dále jen „správce daně“) ze dne 4. 12. 2020, č. j. 194931/20/4300-13823-704691, byl žalobkyni podle § 41f zákona č. 202/1990 Sb., o loteriích a jiných podobných hrách, ve znění účinném pro rok 2015 (dále jen „loterijní zákon“), ve spojení s § 147 a § 143 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád,

doměřen odvod z loterií a jiných podobných her za kalendářní rok 2015 ve výši 1.279.390 Kč a penále ve výši 20 % z této částky.

[2] Žalobkyně provozuje loterijní automaty. Sazba pevné části dílčího základu odvodu z výherních hracích přístrojů a jiných technických herních zařízení (dále společně jen „herní zařízení“) byla v roce 2015 stanovena v § 41c písm. g) loterijního zákona a činila 55 Kč za každý den, ve kterém bylo herní zařízení povoleno. V prosinci 2017 u ní byla zahájena daňová kontrola, jejímž předmětem bylo ověření pevné části dílčího základu odvodu za odvodové období roku 2014. Kontrola byla později rozšířena i na období roku 2015. Správce daně během daňové kontroly zjistil, že žalobkyně v přiznání k odvodu za kalendářní rok 2015 uvedla nižší počet dní, v nichž byla herní zařízení povolena (rozdíl činí 23.263 dní). Na základě tohoto zjištění jí doměřil odvod ve výši 1.279.390 Kč (55 Kč x 23.263 dní).

[3] Žalovaný změnil dodatečný platební výměr správce daně tak, že částku doměřeného odvodu snížil na 1.259.390 Kč a odpovídajícím způsobem snížil i stanovené penále. Ve zbytku prvostupňové rozhodnutí potvrdil. Žalovaný snížil doměřený odvod v důsledku úpravy pevné části dílčího základu odvodu související s počtem dní, v nichž byla povolena herní zařízení v obci Valašské Meziříčí.

[4] Proti rozhodnutí žalovaného se žalobkyně bránila žalobou podanou u Krajského soudu v Ostravě (dále jen „krajský soud“). Krajský soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.

[5] **V žalobě žalobkyně namítala**, že správce daně neměl přistoupit rovnou k daňové kontrole, neboť při provedeném místním šetření shromáždil dostatek důkazů nasvědčujících nesprávnosti tvrzení uvedených v řádném daňovém tvrzení. Měl tak žalobkyni nejprve **vyzvat k podání dodatečného daňového tvrzení**. Tím, že přistoupil k daňové kontrole a následnému doměření odvodu, navíc předepsal žalobkyni penále.

[6] **Krajský soud** k této námitce uvedl, že žalobkyně nespécifikovala, kterými podklady měl správce daně na základě místního šetření disponovat. Dle jeho názoru navíc není reálné, že by s ohledem na délku kontroly a rozsah kontrolního spisu mohl správce daně získat potřebné podklady již na základě jednodenního místního šetření.

[7] Žalobkyně dále namítala, že jí správce daně **nezaslal upravený výsledek kontrolního zjištění**. Správce daně jí nejprve zaslal výsledek kontrolního zjištění. Žalobkyně na něj reagovala svým vyjádřením, v němž navrhla další důkazy. Správce daně jí poté sdělil, že kontrolní zjištění změnil, ale odmítl ji s tímto novým výsledkem seznámit. Následně žalobkyni nabídl několik termínů k projednání zprávy o daňové kontrole. Žalobkyně správci daně odpověděla, že navrhuje projednání zprávy v jejích prostorách, nicméně si nevybrala žádný z nabízených termínů. Správce daně jí následně **zprávu o daňové kontrole zaslal bez předchozího projednání**. Žalobkyně v tom vidí účelový postup správce daně, který spěchal na doměření odvodu z důvodu blížícího se konce lhůty pro stanovení odvodu. **Samotná daňová kontrola přitom trvala nepřiměřeně dlouho** – téměř 30 měsíců. Správce daně během daňové kontroly postupoval pomalu a na písemnosti žalobkyně reagoval se značným časovým odstupem. Sám však žalobkyni stanovoval nepřiměřeně krátké lhůty k provedení požadovaných úkonů. Navíc správce daně v rámci daňové kontroly a posléze

pokračování

i žalovaný **odmítl provést důkazy navržené žalobkyní**, čímž jí odňali právo na spravedlivý proces.

[8] **Krajský soud** nepřisvědčil ani těmto námitkám. V rozsudku uvedl, že žalobkyně se s **výsledkem kontrolního zjištění** prokazatelně seznámila, a dokonce se k němu i vyjádřila. Změna kontrolních zjištění spočívala pouze v opravě dvou chyb a na výsledek kontroly neměla vliv. **Doručení zprávy o daňové kontrole** krajský soud v této věci rovněž neshledal chybným, neboť žalobkyně měla možnost vybrat si termín jejího projednání, avšak nevyužila této možnosti, i když byla se správcem daně v pravidelném telefonickém a e-mailovém kontaktu. I kdyby krajský soud shledal postup správce daně chybným, nejednalo by se o vadu, která by mohla mít vliv na zákonnost jeho rozhodnutí. Žalobkyně ostatně nevysvětlila, jak byla odepřením osobního projednání obsahu zprávy dotčena na svých právech. Krajský soud **uznal, že daňová kontrola se mohla jevit jako nepřiměřeně dlouhá**, nicméně z obsahu spisu neshledal, že by byla její délka ovlivněna nečinností správce daně. Dle názoru krajského soudu se délka kontroly odvíjela od složitosti podnikatelské činnosti žalobkyně. Žalobkyně nadto během kontroly nepodala žádnou stížnost na postup správce daně, kterou by brojila proti průtahům nebo příliš krátkým lhůtám k provedení úkonu. Při hodnocení námítky vzal krajský soud v úvahu i to, že k obraně proti průtahům v daňové kontrole slouží zásahová žaloba, nikoli žaloba proti výslednému rozhodnutí. **Provedení navržených důkazů** žalovaný odmítl z toho důvodu, že je považoval za nadbytečné, s čímž se krajský soud ztotožnil.

[9] Dále žalobkyně namítala, že v jejím případě došlo ke **dvojitmu zdanění jednoho herního zařízení**. Provoz některých herních zařízení totiž byl povolen dvěma rozhodnutími Ministerstva financí (dále jen „ministerstvo“). K tomu došlo tak, že v některých původních rozhodnutích ministerstva byla uvedena chybná výrobní čísla herních zařízení, tedy byl žalobkyni povolen provoz zařízení, která fakticky nikdy neexistovala. Tato rozhodnutí měla být dle názoru žalobkyně nahrazena novými rozhodnutími ministerstva, která obsahovala správná výrobní čísla. Z argumentace žalobkyně vyplývá, že tyto nesrovnalosti měly původ již v jejích žádostech o vydání povolení. Hradit odvod z něčeho, co neexistuje, dle názoru žalobkyně nelze, a rozhodnutí správce daně i žalovaného jsou z tohoto důvodu nezákonná. Žalobkyně s odkazem na informace zveřejněné na webových stránkách finanční správy tvrdila, že odvodu podléhá tzv. židlička, tj. fyzicky existující povolené (a dokonce i reálně provozované) zařízení, nikoli formální povolení k provozování zařízení.

[10] **Krajský soud** naznal, že skutečně došlo ke zdanění totožného zařízení dvakrát kvůli jeho duplicitnímu povolení dvěma rozhodnutími, v nichž jsou však uvedena rozdílná výrobní čísla herního zařízení. Odvod podle § 41b odst. 4 loterijního zákona vychází z principu presumpce správnosti správních aktů, který je projevem ochrany dobré víry jednotlivce v práva nabytá na základě aktů veřejné moci. Bylo na žalobkyni, aby učinila kroky k opravě nesprávně uvedených výrobních čísel zařízení v povoleních ministerstva. Není úkolem krajského soudu, aby chránil nedbalost žalobkyně, která potřebné kroky neučinila.

[11] Žalobkyně rovněž namítala, že žalovaný **extenzivně vyložil § 41b odst. 4 loterijního zákona v její neprospěch**. Žalovaný tak stanovil žalobkyni povinnost, která ze zákona nevyplývá. Konečně žalobkyně namítala **nepřezkoumatelnost rozhodnutí žalovaného**.

[12] **Krajský soud** se neztotožnil ani s těmito námitkami. Uvedl, že orgány finanční správy nevyložily zmíněné ustanovení extenzivně, jelikož vycházely přímo z jeho jazykového znění a z premisy, že pro stanovení odvodu jsou rozhodná povolovací, změnová a zrušující rozhodnutí vydaná ministerstvem. Neztotožnil se ani s námitkou nepřezkoumatelnosti rozhodnutí žalovaného.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[13] Žalobkyně (dále též „stěžovatelka“) podala proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost, jejíž důvody podřadila pod § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“). Stěžovatelka namítá nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu, která má být způsobena nesrozumitelností jeho odůvodnění a nedostatečným vypořádáním žalobních bodů. Zbytek kasačních námitek v podstatě kopíruje žalobní body. Stěžovatelka tedy namítá nezákonnost rozsudku spočívající v nesprávném posouzení právní otázky dvojího zdanění jednoho herního zařízení. Dále poukazuje na vady daňového řízení. Ty spočívají v nepřiměřené délce daňové kontroly, nerovném přístupu při stanovení délky lhůt k provedení úkonů a neprovedení stěžovatelkou navržených důkazů. Stěžovatelka rovněž namítá, že měla být před zahájením daňové kontroly vyzvána k podání dodatečného daňového tvrzení. Zpráva o daňové kontrole jí byla doručena neoprávněně, bez předchozího projednání.

[14] Žalovaný se s žádnou kasační námitkou ve svém vyjádření neztotožnil.

III. Posouzení kasační stížnosti

[15] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná, a stěžovatelka je v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. zastoupena advokátem. Poté Nejvyšší správní soud zkoumal důvodnost kasační stížnosti dle § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů. Vady, k nimž by byl povinen přihlédnout i bez námitek, neshledal.

Nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu

[16] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkami poukazujícími na nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Bylo by totiž předčasné zabývat se právním posouzením věci samé, bylo-li by napadené rozhodnutí krajského soudu skutečně nepřezkoumatelné.

[17] Nejvyšší správní soud při posuzování nepřezkoumatelnosti rozsudků krajských soudů vychází z ustálené judikatury Ústavního soudu (např. nálezy ze dne 20. 6. 1995, sp. zn. III. ÚS 84/94, č. 34/1996 Sb. ÚS, a ze dne 26. 6. 1997, sp. zn. III. ÚS 94/97, č. 85/1997 Sb. ÚS), podle níž jedním z principů, které představují součást práva na řádný a spravedlivý proces (čl. 36 odst. 1 Listiny základních práv a svobod, čl. 1 Ústavy), jež vylučuje libovůli při rozhodování, je povinnost soudů své rozsudky řádně odůvodnit (ve správním soudnictví podle § 54 odst. 2 s. ř. s.). To potvrzuje i nález ze dne 11. 4. 2007,

pokračování

sp. zn. I. ÚS 741/06, č. 64/2007 Sb. ÚS, v němž Ústavní soud vyslovil, že „odůvodnění rozhodnutí soudu jednajícího a rozhodujícího ve správním soudnictví, z něhož nelze zjistit, jakým způsobem postupoval při posuzování rozhodné skutečnosti, nevyhovuje zákonným požadavkům kladeným na obsah odůvodnění a v konečném důsledku takové rozhodnutí zasahuje do základních práv účastníka řízení, který má nárok na to, aby jeho věc byla spravedlivě posouzena.“ Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003-52, vyslovil, že pokud „z odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu není zřejmé, jakými úvahami se soud řídil při naplňování zásady volného hodnocení důkazů či utváření závěru o skutkovém stavu, z jakého důvodu nepovažoval za důvodnou právní argumentaci stěžovatele v žalobě a proč subsumoval popsany skutkový stav pod zvolené právní normy, pak je třeba pokládat takové rozhodnutí za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů a tím i nesrozumitelnost ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.“ Nepřezkoumatelností z důvodu nesrozumitelnosti se Nejvyšší správní soud zabýval např. v rozsudku ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003-75, podle něhož lze „za nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost obecně považovat takové rozhodnutí soudu, z jehož výroku nelze zjistit, jak vlastně soud ve věci rozhodl, tj. zda žalobu zamítl, odmítl nebo jí vyhověl, případně jehož výrok je vnitřně rozporný. Pod tento pojem spadají i případy, kdy nelze rozeznat, co je výrok a co odůvodnění, kdo jsou účastníci řízení a kdo byl rozhodnutím zavázán. Nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů je založena na nedostatku důvodů skutkových, nikoliv na dílčích nedostatcích odůvodnění soudního rozhodnutí. Musí se přitom jednat o vady skutkových zjištění, o něž soud opírá své rozhodovací důvody.“

[18] **Stěžovatelka** spatřuje nepřezkoumatelnost rozsudku v tom, že se krajský soud k některým jejím námitkám vyjádřil pouze stručně a k některým vůbec. Jí poukazovanou judikaturu krajský soud vyhodnotil jako nepřiléhavou, nicméně neuvedl proč. Nejzávažnější se tato vada projevuje ve vypořádání námítky dvojího zdanění jednoho herního zařízení. Stěžovatelka uvádí, že snesla v žalobě nespočet argumentů na podporu svého názoru, krajský soud jejich vypořádání však zcela opomněl a pouze konstatoval, že zdanění stojí na principu presumpce správnosti správních rozhodnutí. Nevyjádřil se například k námitce, že stěžovatelka již nemůže s ohledem na stanovisko ministerstva dosáhnout změny či zrušení povolení s neexistujícími výrobními čísly.

[19] **Žalovaný** ve svém vyjádření uvedl, že krajský soud se se všemi argumenty uvedenými v žalobě vypořádal alespoň implicitně. V odůvodnění rozsudku srozumitelně uvedl, na základě jakých důvodů dospěl ke svým závěrům. To platí i pro problematiku dvojího zdanění jednoho herního zařízení v důsledku uvedení chybného výrobního čísla v jednom z povolení, přičemž odkázal na body 29 až 32 rozsudku.

[20] **Nejvyšší správní soud** považuje za vhodné poukázat na jádro sporu týkajícího se dvojího zdanění téhož herního zařízení v důsledku uvedení chybného výrobního čísla v jednom ze souběžně platných povolení ministerstva. Je zřejmé, že stěžovatelka na straně jedné a správní orgány a krajský soud na straně druhé vnímají tuto právní otázku odlišně, od čehož se odvíjí i jejich rozdílné pojetí argumentace. Stěžovatelka konstantně namítá, že duplicitní zdanění jednoho a téhož zařízení není z logiky věci a s přihlédnutím k ústavním maximám možné, stejně jako zdanění neexistujícího zařízení. Dále je toho názoru, že zdanění pevnou částí odvodu podléhá herní zařízení jako fyzické zařízení, nikoli licence (povolení) k jeho provozování. Správní orgány zastávají v podstatě opačný názor, kterému přisvědčil i krajský soud. Nelze přitom označit za nepřezkoumatelné takové odůvodnění

rozsudku krajského soudu, které nereaguje na každou dílčí námitku žalobkyně, jež má svědčit jejímu celkovému pohledu na spornou otázku, pokud proti tomuto pohledu postaví vlastní právní názor, v jehož konkurenci námitky jako celek neobstojí (viz nálezy Ústavního soudu ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08).

[21] Ve smyslu výše poukazovaného nálezu Ústavního soudu Nejvyšší správní soud naznal, že rozsudek krajského soudu vadou nepřezkoumatelnosti netrpí, neboť je z něj patrné, na základě jakých závěrů dospěl krajský soud k zamítnutí žaloby. Z obsahového hlediska přitom při vypořádání žaloby nevynechal žádný ze žalobních okruhů. Co se týče konkrétně okruhu žalobních bodů týkajícího se dvojího zdanění a chybných výrobních čísel, krajský soud se s nimi vypořádal v bodech 29 až 34 rozsudku.

[22] Stěžovatelka výslovně poukazuje na skutečnost, že se krajský soud nikterak nevyjádřil k jejímu tvrzení, že není schopna zjednat nápravu chybně uvedených výrobních čísel některých zařízení v povoleních ministerstva, neboť tomu brání „stanovisko ministerstva“. Dle jejího tvrzení mělo být obsahem tohoto stanoviska sdělení, že opravu nesprávnosti nelze provést, je-li výrobní číslo uvedeno v nesprávném tvaru již v samotné žádosti o povolení. Obdobnou argumentaci stěžovatelka uplatnila již v odvolání. Nejvyšší správní soud konstatuje, že žalovaný se k tomuto tvrzení ve svém rozhodnutí nijak přímo nevyjádřil a neučinil tak ani krajský soud ve svém rozsudku.

[23] Podle Nejvyššího správního soudu by bylo namístě, aby se krajský soud výslovně vyjádřil k tomuto argumentu stěžovatelky. Pokud tak nicméně neučinil, nezatížil s ohledem na okolnosti této věci svůj rozsudek nepřezkoumatelností. Z jeho odůvodnění (body 31 a 32) totiž plyne, že krajský soud stěžovatelce vytýká, že neučinila žádné kroky k odstranění chyb v rozhodnutích ministerstva. Mimo opravy zřejmých nesprávností mohla stěžovatelka využít i jiné postupy, zejména pak žádat o změnu či zrušení povolení. Ačkoliv krajský soud tento v úvahu přicházející postup ve svém rozsudku pohříchu výslovně nezmiňuje, je zřejmé, že si možnosti tohoto postupu byla stěžovatelka velmi dobře vědoma, neboť ho v minulosti sama využila (viz např. rozhodnutí ministerstva o zrušení povolení č. j. MF-57268/2014/34-2). Stěžovatelka sama v minulosti žádala o zrušení povolení, a muselo jí tedy být zřejmé, že tímto postupem může dosáhnout zrušení povolení obsahujícího nesprávná výrobní čísla herních zařízení. Tyto možnosti nápravy byly uvedeny správcem daně ve zprávě o daňové kontrole (strany 22 a 23, body 6 a 7).

[24] Dále je třeba poukázat na to, že stěžovatelka v žádné z písemností, v nichž zmíněný argument nadnesla, neuvedla, jakého konkrétního stanoviska ministerstva se dovolává. Není ani zřejmé, zda se vůbec jednalo o písemné stanovisko. Nejvyšší správní soud žádné takové stanovisko ve spisu nedohledal. Poslední listinou předloženou stěžovatelkou k dané otázce je žádost o opravu zřejmých nesprávností v povoleních ministerstva, přičemž stěžovatelka současně avizovala, že v budoucnu vydaná rozhodnutí o této žádosti předloží. Nic dalšího ovšem nedoložila. Nejvyšší správní soud podotýká, že pokud stěžovatelka hodlala na tomto tvrzení postavit svoji argumentaci, měla ho podložit patřičnými důkazy, resp. je řádně specifikovat. Námitka nepřezkoumatelnosti tedy není důvodná.

Dvojí zdanění a nesprávná výrobní čísla herních zařízení

pokračování

[25] Stěžovatelce byla v minulosti udělena řada povolení k umístění a provozování herních zařízení, přičemž některá povolení obsahovala chybně uvedená výrobní čísla povolených herních zařízení. Postupem času stěžovatelka realizovala přesun některých zařízení na nová místa a za tím účelem si obstarala nová povolení. V případě původně nesprávně uvedených výrobních čísel byla tato čísla uvedena v nových rozhodnutích ve správném tvaru. Nastala tedy situace, kdy jedno reálně existující herní zařízení bylo povoleno současně několika povoleními. U stěžovatelky se vyskytly dvě varianty této situace: 1) totožné herní zařízení bylo povoleno dvěma rozhodnutími, v nichž bylo uvedeno správné (tj. totožné) výrobní číslo zařízení, rozdíl spočíval v místě jejich umístění (např. zařízení uvedené ve zprávě o daňové kontrole na str. 49, bod 8), 2) totožné herní zařízení bylo povoleno dvěma rozhodnutími, ovšem v jednom z nich bylo uvedeno chybné výrobní číslo, takže formálně se každé z vydaných povolení vztahuje k jinému výrobnímu číslu výherního zařízení (např. zařízení uvedené ve zprávě o daňové kontrole na str. 54, bod 22). Stěžovatelka konstantně namítá, že jí byl stanoven odvod (pevná část) za některá zařízení duplicitně, a to na základě povolení vztahujících se k neexistujícím herním zařízením (označeným v povolení chybným výrobním číslem).

[26] **V kasační stížnosti** stěžovatelka setrvává na své dřívější argumentaci. Namítá, že je v rozporu s elementární logikou, jakož i čl. 11 Listiny, aby jí byla stanovena odvodová povinnost za neexistující herní zařízení. Argumentuje četnou judikaturou Ústavního a Nejvyššího správního soudu (např. rozsudek NSS ze dne 28. 8. 2013, č. j. 8 Afs 30/2012-32, nebo náleží ÚS ze dne 16. 8. 2007, sp. zn. IV. ÚS 650/05). Z této judikatury v souhrnu vyplývá, že daň nesmí mít zjevně neracionální povahu a musí respektovat materiální aspekty ochrany vlastnického práva ve vztahu k ukládání daňových povinností. Stěžovatelka uvádí, že předmětem odvodu (daně) mohou být toliko jednotlivá herní zařízení, nikoli povolení, která se k nim vztahují. Odkazuje na jiné daně (např. daň z nemovitostí), přičemž uvádí, že každá daň se vztahuje k určité činnosti nebo předmětu. Pouhé udělení licence dle jejího názoru neznamená automaticky i výkon licencované činnosti. To vyplývá i z webu finanční správy, na kterém je uvedeno, že předmětem zdanění je „každá židlička“. Dále stěžovatelka argumentuje teleologickým výkladem § 41b loterijního zákona. Účelem odvodu je dle jejího názoru zmírňování nepříznivých vlivů hazardu na společnost, a pokud na daném místě přístroj umístěn není, postrádá odvod svůj smysl. Stěžovatelka rovněž odkazuje na rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 13. 12. 2017, č. j. 50 Af 8/2017-34, ze kterého vyplývá, že neexistuje-li fakticky silniční vozidlo, které má být jako formálně registrované předmětem silniční daně, absentuje jeden ze základních prvků daňového vztahu. Stěžovatelka v souladu s žalobními body namítá, že žalovaný vyložil § 41b za situace jeho dvojího možného výkladu extenzivně v její neprospěch, čímž nerespektoval zásadu *in dubio pro mitius* a uložil jí povinnost, která ze zákona nevyplývá.

[27] Stěžovatelka opětovně namítá, že nemohla zjednat nápravu chybně uvedených výrobních čísel s ohledem na „stanovisko ministerstva“. Uvádí, že neexistenci některých zařízení již dříve doložila čestnými prohlášeními Institutu pro testování a certifikaci, a. s., a Elektrotechnického zkušebního ústavu, a. s. K prokázání této skutečnosti navrhla i výslech svědků spojených s výše uvedenými společnostmi, ty však žalovaný odmítl provést.

[28] S tímto důvodem kasační stížnosti dle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. nerozlučně souvisí i důvod dle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s., jímž stěžovatelka brojí proti tomu, že správce daně

ani žalovaný neprovedli jí navržené důkazy k prokázání neexistence některých herních zařízení.

[29] **Žalovaný** ve vyjádření ke kasační stížnosti rovněž setrval na své dřívější argumentaci. Je toho názoru, že pro odvod je rozhodující existence povolení k provozování zařízení, nikoli jeho samotné provozování. Více výkladů § 41b loterijního zákona neexistuje. Na podporu svého názoru odkazuje na rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 15. 9. 2016, č. j. 46 Af 3/2015-34, a rozsudek NSS ze dne 28. 3. 2014, č. j. 5 Afs 130/2013-27. Uvádí, že odvod byl stanoven za každé jednotlivé výrobní číslo, a pokud bylo totéž zařízení povoleno ve stejné době pod stejným číslem na dvou místech, byl stanoven pouze jednou. Nesoulad výrobních čísel měla stěžovatelka řešit závčas s povolovacím orgánem, nikoli zpětně z důvodu probíhající daňové kontroly. Nebylo úkolem orgánů finanční správy zabývat se existencí údajně neexistujících přístrojů. Ve zbytku se žalovaný ztotožňuje s výkladem předestřeným krajským soudem, a to včetně posouzení neprovedení stěžovatelkou navržených výslechnů svědků.

[30] **Stěžovatelka v replice** setrvala na svých postojích vyjádřených v kasační stížnosti a ty pouze v krátkosti zrekapitulovala.

[31] Především v daňovém řízení se mezi účastníky vedl principiální spor o to, co je předmětem odvodu. Správce daně a žalovaný poukazovali na § 41a loterijního zákona, podle nějž je předmětem odvodu provozování loterie nebo jiné podobné hry. Stěžovatelka naopak zdůrazňovala, že předmětem odvodu je samotné herní zařízení, jehož prostřednictvím lze loterii nebo jinou podobnou hru provozovat. Nejvyšší správní soud nepochybně, že předmět odvodu je v zákoně výslovně vymezen jako provozování loterie nebo jiné podobné hry, jak uváděly i správní orgány, ovšem současně zdůrazňuje, že samotná zákonná konstrukce odvodu je značně strukturovaná a nikoliv jednolitá. Odvod se rozpadá na několik dílčích základů vymezených v § 41b odst. 1 a 2 loterijního zákona, které jsou konstruovány pro každý typ loterie či podobných her. Existuje tak dílčí základ odvodu z loterií, z kurzových sázek, ze sázkových her v kasinu, z karetních turnajových a hotovostních sázkových her, z ostatních loterií a jiných podobných her a z výherních hracích přístrojů a jiných technických herních zařízení. V posuzované věci jde právě o posledně uvedený dílčí základ odvodu z výherních hracích přístrojů a jiných technických herních zařízení, jenž má dvě složky: poměrnou část a pevnou část. Poměrná část tohoto dílčího základu odvodu se stanoví z částky, o kterou úhrn vsazených částek převyšuje úhrn vyplacených výher. Pevnou část tohoto dílčího základu tvoří součet počtu dnů, ve kterých byl každý z povolených přístrojů a zařízení povolen (§ 41b odst. 4 loterijního zákona). Poměrná i pevná část dílčího základu nepochybně přímo souvisí s provozováním loterie nebo jiné podobné hry (výherních hracích přístrojů a jiných technických herních zařízení). Poměrná část je navázána na finanční výsledky dosažené touto činností, kdežto pevná část se odvíjí od hmotného substrátu provozování loterie. Jakkoliv je tedy obecně předmětem odvodu provozování loterie nebo jiné podobné hry, podrobnější vymezení předmětu odvodu na úrovni dílčího základu z výherních hracích přístrojů a jiných technických herních zařízení upřesňuje, že předmětem pevné části dílčího základu je každý povolený výherní hrací přístroj a jiné technické herní zařízení. Z toho plyne, že předmětem části odvodu je povolený výherní hrací přístroj a jiné technické herní zařízení, jehož prostřednictvím je loterie a jiná podobná hra provozována.

pokračování

[32] Nejvyšší správní soud je toho názoru, že při posouzení otázky přípustnosti dvojího zdanění je třeba postupovat v souladu s rozlišením na dvě výše uvedené varianty existence duplicitních povolení (bod [25] tohoto rozsudku). Varianta uvedená pod **bodem 1)** není v projednávané věci problematická. Ze spisu vyplývá, že některá herní zařízení byla povolena na dvou místech zároveň, a to pod stejným výrobním číslem. V těchto případech se podle správce daně hradí pevná část odvodu pouze jednou i za dny, v nichž byla platná obě povolení současně. Ve dnech, kdy bylo v platnosti pouze jedno povolení, nelze o žádné duplicitě uvažovat. V této situaci správce daně postupoval tak, že vyloučil dvojí stanovení pevné části dílčího základu odvodu z téhož herního zařízení. Nelze proto vůbec hovořit o dvojím zdanění. K této situaci se žalobní ani kasační argumentace nevztahuje.

[33] Varianta uvedená pod **bodem 2)** se vyznačuje tím, že existují dvě povolení zamýšlená žadatelem pro jedno herní zařízení, nicméně každé z nich obsahuje z důvodu administrativní chyby jiné výrobní číslo herního zařízení. V těchto případech jde primárně o právní otázku, zda lze odvodem zatížit pouze reálně existující povolené herní zařízení, nebo i herní zařízení existující pouze „na papíře“ v povolení ministerstva, aniž by provozovatel reálně mohl loterii a jinou podobnou hru prostřednictvím tohoto herního zařízení provozovat (z důvodu jeho fyzické neexistence). Tato otázka tedy souvisí s definicí předmětu odvodu. Z jiného úhlu pohledu lze na věc nahlížet tak, zda se fakticky nejedná o dvojí zdanění téhož herního zařízení, neboť provozovatel loterie a jiné podobné hry fakticky chtěl povolit totožné herní zařízení, nicméně v jednom povolení bylo uvedeno nesprávné výrobní číslo herního zařízení, v důsledku čehož se vydaná povolení formálně nevztahují k jednomu hernímu zařízení. Pro posouzení správnosti závěrů žalovaného a krajského soudu ohledně varianty pod bodem 2) je třeba provést analýzu relevantních ustanovení loterijního zákona a dalších předpisů.

[34] Dle § 50 odst. 3 loterijního zákona „*ministerstvo může povolovat i loterie a jiné podobné hry, které nejsou v zákoně v části první až čtvrté upraveny, za předpokladu, že v povolení budou všechny podmínky provozování takové loterie a jiné podobné hry podrobně stanoveny. Použije přitom přiměřeně ustanovení části první až čtvrté tohoto zákona*“. Podle § 19 odst. 2 písm. c) téhož zákona platilo, že „*povolení k provozování výherního hracího přístroje se vydá, jestliže podle osvědčení pověřené autorizované osoby je výherní hrací přístroj provozuschopný*“. Podle § 19 odst. 3 téhož zákona „*osvědčením podle odstavce 2 písm. c) se potvrzuje, že a) od data výroby výherního hracího přístroje neuplynulo pět let, b) do výherního hracího přístroje je zabudován systém nejméně dvojí kontroly vložených a vyplacených finančních prostředků, přičemž počítadla musí být minimálně šestimístná, c) výherní hrací přístroj odpovídá svým technickým provedením § 17 odst. 3 až 6.*“

[35] Postup pověřené autorizované osoby při osvědčování herního zařízení a náležitosti osvědčení ve smyslu § 19 odst. 3 loterijního zákona byly upraveny v § 2 a § 3 vyhlášky Ministerstva financí č. 223/1993 Sb. Z těchto ustanovení je zřejmé, že pro účely vydání osvědčení bylo nezbytné podrobně popsat hardware i software herního zařízení. Z § 3 odst. 2 písm. d) vyhlášky vyplývá, že v osvědčení muselo být uvedeno identifikační číslo herního zařízení.

[36] Ministerstvo financí vydalo stěžovateli řadu povolení k provozování herních zařízení, a to v režimu § 50 odst. 3 loterijního zákona. Z tohoto ustanovení plyne, že

povolovací proces podléhá § 18 a § 19 loterijního zákona (k tomu viz rozsudek NSS ze dne 11. 6. 2014, č. j. 5 Afs 116/2013-39).

[37] Z této právní úpravy povolování herních zařízení vyplývá, že by vůbec neměla nastat situace, kdy by bylo vydáno povolení k provozování herního zařízení, které fakticky neexistuje. Žádost o vydání povolení totiž musí být doložena osvědčením, při němž státní zkušebna ověřuje vlastnosti konkrétního herního zařízení. Výsledné osvědčení obsahuje poměrně podrobný popis charakteristik herního zařízení včetně výrobního čísla. Správní orgán povolující provoz herního zařízení musí ověřit existenci osvědčení vztahujícího se k hernímu zařízení uvedenému v žádosti. Nesmí povolit provoz herního zařízení, k němuž nebylo vydáno osvědčení, přičemž právě výrobní číslo herního zařízení zajišťuje jeho jednoznačnou identifikaci. Teze, že může být povoleno neexistující zařízení, tedy nemá oporu ani v zákoně, ani v charakteru procesu, který předchází vydání povolení. Pro zásadní právní polemiku, která je vedena v nyní posuzované věci, tedy zda je provozovatel povinen hradit pevnou část odvodu i za neexistující povolené zařízení, by při bezchybné činnosti povolujícího správního orgánu neměl být dán žádný praktický důvod a měla by být nanejvýš akademickou úvahou. Jak ovšem ukazuje nyní posuzovaný případ, v praxi mohou nastat všelijaké situace, tedy i taková, kdy je povolen provoz neexistujícího herního zařízení. Takovou situaci pochopitelně nemohl zákonodárce předpokládat a výslovně ji upravit v zákoně.

[38] Z jazykového výkladu § 41b odst. 4 loterijního zákona vyplývá, že odvodu podléhá povolené herní zařízení, a to po dobu platnosti povolení. Podstatnými prvky konstituujícími předmět pevné části odvodu jsou tedy existence herního zařízení, povolení k provozování herního zařízení a platnost tohoto povolení. Pokud by snad žalovaný chtěl oponovat, že existence herního zařízení není výslovně zmíněna jako konstrukční prvek pevné části odvodu, lze namítnout, že racionální zákonodárce vůbec nepředpokládal, že by bylo povoleno neexistující zařízení, a taková podmínka se mu jevila nadbytečná.

[39] Z hlediska odvodu však není podstatné, zda je povolené herní zařízení skutečně provozováno, postačuje, že smí být provozováno. K tomu lze odkázat na některé pasáže žalovaným citovaného rozsudku NSS č. j. 5 Afs 130/2013-27. Ten se sice týkal místního poplatku za zařízení podle § 10a zákona č. 565/1990 Sb., o místních poplatcích, některé jeho závěry jsou však na nynější věc aplikovatelné, neboť konstrukce místního poplatku rovněž stála na principu povoleného hracího přístroje. NSS tehdy naznal, že „*zatímco pasáž ‚poplatek za provozovaný výherní hrací přístroj nebo jiné technické herní zařízení‘ je spíše jakýmsi označením daného poplatku, jeho konstrukční prvky upravuje druhá část, ve které se již hovoří o povoleném hracím přístroji. Zákonodárce takto presumoval, že v případě povolení hracího přístroje bude přístroj též umístěn a bude na něm hra provozována. Nekladl tedy důraz na fakt, zda je na něm ve skutečnosti daná hra provozována, nýbrž vyšel z logické domněnky, že tomu tak bude. To lze považovat za jasně vyjádřený úmysl zákonodárce... Nechce-li stěžovatel platit místní poplatek již za povolené VLT, které reálně nejsou v provozu, stačí, aby požádal o změnu povolení k provozování loterie nebo jiné podobné hry. Nejvyšší správní soud na tomto místě konstatuje, že motivuje-li konstrukce místního poplatku k tomu, aby se počet formálně povolených zařízení přiblížil počtu reálně provozovaných zařízení, jde o pozitivní efekt.*“

pokračování

[40] Dále je vhodné připomenout myšlenkovou konstrukci správních orgánů a krajského soudu. Vyšly z teze, že zdanění podléhá vše, co je povolené, bez ohledu na jeho existenci. Aby se tomuto důsledku stěžovatelka vyhnula, měla povolující orgán požádat o opravu nesprávností v příslušných rozhodnutích, což v některých případech neučinila. „Chybná“ rozhodnutí přitom zůstala v platnosti a nebyla ani změněna, ani zrušena. Dle jejich názoru není jejich úkolem zkoumat, zda nejsou v povoleních přítomny zásadní chyby. Zdůrazňují tedy význam aktivity daňového subjektu pro správné stanovení odvodu. Krajský soud tuto argumentaci doplnil o odkaz na princip presumpce správnosti správního rozhodnutí. Žádný z orgánů veřejné moci doposud nepovažoval za rozhodné, zda předmětná zařízení skutečně existovala, či nikoliv. Nejvyšší správní soud se však s tímto pohledem na věc neztotožňuje.

[41] Žalovaný na podporu svých závěrů ve vyjádření ke kasační stížnosti citoval již výše uvedený rozsudek NSS č. j. 5 Afs 130/2013-27, ze kterého má vyplývat, že je přípustné zdanění něčeho, co neexistuje. Konkrétně žalovaný cituje tuto pasáž: *„Ostatně finanční zatížení některých aktivit bez ohledu na jejich faktické využívání není v právním řádu ojedinělé. Za příklad lze uvést povinnost vlastníka vozidla uzavřít pojistnou smlouvu o pojištění odpovědnosti dle zákona č. 168/1999 Sb., o pojištění odpovědnosti z provozu vozidla (tzv. povinné ručení). Rozhodujícím kritériem je zde vlastnictví registrovaného vozidla, a nikoli fakt, zda je dané vozidlo skutečně provozováno. Z místních poplatků pak podobně poplatek za provoz systému shromažďování, sběru, přepravy, třídění, využívání a odstraňování komunálních odpadů musí platit každá osoba, která má ve vlastnictví stavbu určenou k individuální rekreaci, byt nebo rodinný dům [srov. § 10b písm. b) zákona o místních poplatcích], a není rozhodné, zda v daném místě nějaký odpad vyprodukuje či se vůbec v dané nemovitosti zdržuje. Stejně tak může být místní poplatek za vyherní hrací automat vybírán též za přístroj povolený a není nezbytné jeho faktické uvedení do provozu.“*

[42] Nejvyšší správní soud se však domnívá, že citované závěry se nevztahují k předmětu daně, který neexistuje, a tedy ani nemůže připadat v úvahu jeho provoz, ale k existujícímu předmětu daně, jehož provoz v úvahu logicky připadá, nicméně fakticky nenastal (v projednávané věci se jednalo o odvod za přístroj, k jehož faktickému provozu mělo teprve dojít v budoucnu). To je však zásadní rozdíl. V případě povinného ručení tedy nemusí být automobil skutečně provozován – zpoplatněna je v podstatě toliko potencialita, že k provozu dojde. V případě poplatku za komunální odpad nemusí vlastník nemovitosti vyprodukovat jakýkoliv odpad – zpoplatněn je v podstatě předpoklad, že vlastník nemovitosti se na daném místě alespoň někdy zdržuje, což s sebou nese i produkci odpadu. V tehdejší věci NSS naznal, že místní poplatek za provoz herního zařízení se rovněž neodvívá od faktického uvedení přístroje do provozu. S tímto názorem se Nejvyšší správní soud i nadále ztotožňuje, v citovaném rozsudku nicméně nebyl vysloven žádný názor týkající se zdanění zařízení, které neexistuje (obdobně rovněž rozsudek NSS ze dne 31. 5. 2013, č. j. 2 Afs 37/2013-26).

[43] Zásadní rozdíl mezi neexistujícím a neprovozovaným herním zařízením tkví ve vymezení předmětu odvodu (§ 41b odst. 4 loterijního zákona) ve vztahu k parametrům povolujícího rozhodnutí (§ 19 odst. 2 loterijního zákona) a náležitostem osvědčení podle vyhlášky č. 223/1993 Sb. Již ze samotného vymezení pevné části dílčího základu odvodu v § 41b odst. 4 vyplývá, že se tato část odvodu vztahuje k povolenému hernímu zařízení, nikoli k povolení jako takovému [to ostatně pro variantu výše popsanou pod bodem 1)

uznává i správce daně, neboť v ní nestanovil pevnou část odvodu podle počtu vydaných povolení, nýbrž podle počtu povolených herních zařízení]. Toto ustanovení tedy vcelku přirozeně vychází z toho, že povolené herní zařízení reálně existuje. Výklad, podle nějž by zmíněné ustanovení umožňovalo stanovit pevnou část odvodu pouze na základě formální (úřední) existence herního zařízení, je i v logickém rozporu s postupem při jeho povolování (podrobně viz výše). Nejvyšší správní soud se tedy ztotožňuje s názorem stěžovatelky, že správce daně (potažmo žalovaný) ve věci postupoval excesivně a uložil jí povinnost, která ze zákona nevyplývá. Stěžovatelka v této věci přílehavě poukázala na rozsudek NSS ze dne 28. 8. 2013, č. j. 8 Afs 30/2012-32. Nejvyšší správní soud odkazuje zejména na zde vyjádřený názor, podle nějž *„zdanění je jedním z nejzávažnějších a nejcitelnějších zásahů státu do vlastnického práva jednotlivců a k tomu, aby vyhovovalo požadavkům ústavnosti, nepostačí pouze, aby bylo opřeno o zákonný podklad. Zdanění především nesmí mít zjevně neracionální povahu a být založeno na svévoli (jakkoli ohledně důvodů a výše zdanění má zákonodárce velmi rozsáhlý prostor pro politické uvážení), nesmí vést k neodůvodněné nerovnému zacházení a nesmí mít rdousící charakter v tom smyslu, že by zasáhlo samu podstatu základního práva vlastnit majetek (viz k tomu např. nálezy Ústavního soudu z 18. 8. 2004, sp. zn. Pl. ÚS 7/03, či z 21. 4. 2009, sp. zn. Pl. ÚS 29/08; z judikatury Nejvyššího správního soudu viz např. jeho rozsudek z 22. 2. 2007, č. j. 2 Afs 159/2005-43, č. 1889/2009 Sb. NSS). Ve světle uvedených ústavních zásad je nutno vykládat i ustanovení konkrétních daňových zákonů.“*

[44] Za přílehavý považuje Nejvyšší správní soud rovněž stěžovatelčin odkaz na rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích č. j. 50 Af 8/2017-34. Ten byl sice následně zrušen rozsudkem NSS ze dne 16. 1. 2020, č. j. 8 Afs 23/2018-37, důvodem zrušení však nebyl stěžovatelkou citovaný názor soudu na povahu předmětu silniční daně; NSS se v tomto ohledu naopak s krajským soudem ztotožnil. Judikatura Nejvyššího správního soudu (rozsudky ze dne 16. 1. 2020, č. j. 8 Afs 23/2018-37, a ze dne 26. 11. 2019, č. j. 4 Afs 266/2017-41) dlouhodobě zastává názor, že ačkoliv je předmětem silniční daně registrované vozidlo, je třeba dovodit, že pokud vozidlo fyzicky zaniklo, přestalo být předmětem této daně, byť je i nadále vedeno v registru vozidel (evidenčně tedy stále existuje). Z hlediska předmětu daně tak je důležitá materiální stránka věci (reálná existence předmětu daně), nikoliv formální stránka vycházející z evidenčního stavu.

[45] Závěr krajského soudu, že celá situace vznikla vinou nedbalé a neaktivní stěžovatelky, plně neodpovídá právní úpravě vydávání povolení. Stěžovatelka je jistě odpovědná za to, jaká výrobní čísla zařízení uvedla v žádosti. K žádosti nicméně bylo třeba současně přiložit osvědčení týkající se jednotlivých herních zařízení. Povolující orgán měl prověřit, zda ke všem zařízením uvedeným v žádosti bylo předloženo potřebné osvědčení, a zjištěné nedostatky odpovídajícím způsobem řešit. Oprava zřejmých nesprávností obsažených ve vydaných povoleních tak jako tak nebyla pro účely daňového řízení nutná, jelikož orgány finanční správy měly vycházet z faktické existence, či neexistence herních zařízení. Stěžovatelka nadto mohla jen stěží předpokládat, že orgány finanční správy se budou otázkou existence předmětu daně zabývat pouze z hlediska formálního a odmítnou vést dokazování ke správnému zjištění skutkového stavu, tedy ke zjištění, zda existoval formálně povolený předmět daně.

[46] Žalovaný na podporu své argumentace a dále k odůvodnění, proč nepovažoval za relevantní stěžovatelkou navržené důkazy, poukázal na to, že je vázán výrokem

pokračování

rozhodnutí ministerstva a nemůže posuzovat jeho správnost. To je pravda, nicméně pouze do určité míry. Žalovaný nemůže rozhodnutí ministerstva přezkoumávat z toho hlediska, zda bylo vydáno v souladu se zákonem, tedy zda byly splněny podmínky pro povolení určitého zařízení. Výrokem povolení ministerstva se nicméně nerozhoduje o tom, zda určité herní zařízení existuje, tedy zda existuje předmět odvodu. Pokud stěžovatelka v rámci daňové kontroly namítla, že předmět odvodu vůbec neexistoval, bylo potřeba vést k této otázce dokazování, čemuž nebránila existence povolení ministerstva, které povolilo provoz tohoto herního zařízení. Nelze akceptovat, aby se předmětem odvodu stalo neexistující (byť úředně povolené) herní zařízení jen v důsledku toho, že se stěžovatelce nepodařilo zjednat pořádek v administrativní rovině povolování herních zařízení.

[47] Nejvyšší správní soud v této souvislosti uznává, že není v silách správce daně, aby u každého jednotlivého formálně povoleného zařízení zkoumal jeho faktickou existenci (tu lze s ohledem na vydané povolení presumovat). V projednávané věci však stěžovatelka sama označila zařízení, která reálně nikdy neexistovala, a z nichž jí tedy byla nezákonně stanovena pevná část dílčího odvodu (viz vyjádření k výsledku kontrolního zjištění). Současně navrhla důkazy, kterými hodlala svá tvrzení prokázat. Správce daně ani žalovaný se jimi však věcně nezabývali.

[48] Obstat nemůže ani názor krajského soudu vyslovený v bodě 31 rozsudku. Krajský soud vyšel z principu presumpce správnosti správních aktů. Upozadil však, že tento princip má primárně chránit práva jednotlivce, nikoli fiskální zájmy státu. Jak uvedl Ústavní soud ve svém nálezu ze dne 3. 12. 2007, sp. zn. I. ÚS 544/06, *„podstatou uplatňování veřejné moci v demokratickém právním státu (čl. 1 odst. 1 Ústavy České republiky) je princip dobré víry jednotlivce ve správnost aktů veřejné moci a ochrana dobré víry v nabytá práva konstituovaná akty veřejné moci, ať už v individuálním případě plynou přímo z normativního právního aktu nebo z aktu aplikace práva. Princip dobré víry působí bezprostředně v rovině subjektivního základního práva jako jeho ochrana, v rovině objektivní se pak projevuje jako princip presumpce správnosti aktu veřejné moci. Z ústavněprávních hledisek je stěžejí akceptovatelné, pokud státní orgán při výkonu veřejné moci autoritativně přezkoumá a osvědčí určité skutečnosti, čímž vyvolá v jednotlivci dobrou víru ve správnost těchto skutečností a v samotný akt státu, a následně jednotlivce sankcionuje za to, že tyto skutečnosti mocensky aprobované státem v předchozím aktu jsou nesprávné.“*

[49] Nejvyšší správní soud tedy uzavírá, že stěžovatelka již během daňové kontroly namítala, že část herních zařízení, za něž jí byl doměřen odvod, nikdy neexistovala. Své tvrzení dokládala čestnými prohlášeními autorizovaných subjektů a chtěla je prokazovat i svědeckými výpověďmi jejich zaměstnanců. Správce daně ani žalovaný nerozporovali, že pevná část dílčího odvodu je eventuálně doměřována i z herních zařízení, která s ohledem na nesprávný tvar výrobních čísel uvedený v povoleních nikdy neexistovala, nicméně se touto otázkou v daňovém řízení blíže nezabývali. Vycházeli totiž z nesprávného výkladu § 41b odst. 4 loterijního zákona, v důsledku něhož se pro ně otázka faktické existence herních zařízení stala právně nevýznamnou. Nesprávnost právního posouzení, na němž je založeno rozhodnutí žalovaného i rozsudek krajského soudu, se tak promítla i do roviny skutkových zjištění, která jsou nedostatečná. Správní orgány i krajský soud měly vycházet z toho, že předmětem pevné části odvodu je reálně existující herní zařízení, a umožnit stěžovatelce prokázat, že v jejím případě jí byl doměřen odvod z neexistujícího předmětu

odvodu. Za tím účelem ostatně mohly vycházet též ze správních spisů ministerstva vedených k řízením, v nichž měl být povolen provoz neexistujících herních zařízení, a ověřit z nich, zda existuje rozpor ve výrobních číslech herních zařízení uvedených v osvědčeních autorizovaných subjektů a v povoleních ministerstva (případný rozpor by podporoval tvrzení stěžovatelky). Důvody, pro něž správce daně a žalovaný odmítli provést navržené důkazy, neobstojí.

[50] Bez doplnění dokazování ve výše nastíněném směru by bylo předčasné činit závěr, zda byl napadeným rozhodnutím žalovaného doměřen odvod z neexistujícího předmětu daně. Rozhodnutí žalovaného i rozsudek krajského soudu jsou nezákonné, neboť dospěly k nesprávnému závěru, podle něž lze pevné části dílčího základu odvodu podrobit povolené herní zařízení, které fyzicky neexistovalo. Ke zjištění, zda v posuzované věci byl stanoven odvod z herních zařízení, která nebyla předmětem odvodu, je třeba vést v dalším daňovém řízení dokazování, které překračuje možnosti doplnění dokazování v řízení před soudem.

Nevyzvání stěžovatelky k podání dodatečného daňového tvrzení

[51] **Stěžovatelka** namítá, že správce daně již po provedeném místním šetření disponoval informacemi a důkazními prostředky, na jejichž základě si mohl učinit úsudek o správné výši pevné části odvodu. Jednalo se o protokol o místním šetření a dokumenty, které stěžovatelka správci daně doručila po jeho provedení. Neměl tedy zahajovat daňovou kontrolu, nýbrž v souladu s § 5 a § 145 odst. 2 daňového řádu stěžovatelku vyzvat k podání dodatečného daňového tvrzení. Postup zvolený správcem daně byl tedy nepřiměřený (k tomu stěžovatelka odkazuje na rozsudek NSS ze dne 6. 5. 2015, č. j. 2 Afs 409/2014-23, usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014-55, a další judikaturu). Stěžovatelka je navíc toho názoru, že po provedeném místním šetření nemusí mít správce daně úplnou jistotu, v jaké výši má být daň doměřena. V důsledku postupu správce daně bylo stěžovatelce neoprávněně předepsáno penále (k tomu odkazuje na rozsudek NSS ze dne 10. 10. 2018, č. j. 6 Afs 61/2018-30, a další judikaturu). Krajský soud tuto otázku ve svém rozsudku bagatelizoval a své závěry vystavěl na nepřiléhavé judikatuře.

[52] **Žalovaný** ve svém vyjádření uvádí, že v rámci místního šetření nebyly zjištěny žádné skutečnosti, které by nasvědčovaly tomu, že bude doměřen odvod za odvodové období roku 2015. Tomu nasvědčuje i skutečnost, že daňová kontrola byla zahájena v roce 2017 pro odvodové období roku 2014 a na odvodové období roku 2015 byla rozšířena až v roce 2019.

[53] **Stěžovatelka** v replice poukazuje na další judikaturu, která se vztahuje k § 145 odst. 2 daňového řádu. Zároveň konkretizuje dokumenty, které po ní správce daně v návaznosti na provedené místní šetření požadoval předložit. Jsou mezi nimi i obratové, účetní, hlavní a pokladní knihy za účetní období roku 2015 a tabulkové evidence, z nichž jsou patrné stěžovatelčiny tržby. Dále uvádí, že po zahájení kontroly po ní žádal správce daně obdobné podklady jako při místním šetření.

[54] **Nejvyšší správní soud** považuje za nezbytné nejprve poukázat na to, jakým způsobem tuto námitku vypořádal krajský soud. Ten její vypořádání shrnul do jednoho odstavce, přičemž použil dva základní argumenty: 1) jedná se o složitý případ, který nebylo možné

pokračování

rozřešit během jednoho dne v rámci místního šetření, 2) stěžovatelka neoznačila skutečnosti, které měly svědčit jejím tvrzením. Toto odůvodnění je na samé hraně přezkoumatelnosti.

[55] V pořadí první argument krajského soudu považuje Nejvyšší správní soud za značně zjednodušující, zobecňující a výrazně hypotetický. I při posuzování složitých případů, jako je tento, může nastat situace, kdy správce daně zjistí dostatek rozhodných skutečností již v rámci místního šetření. Proto je třeba každou věc posuzovat s ohledem na její specifika a na charakter zjištěných skutečností. Tento argument by tedy sám o sobě nemohl obstát.

[56] Druhý argument však ob stojí, neboť i přes jeho kusost a obecnost v podstatě vystihuje jádro problému. Stěžovatelka sice v žalobě označila dokumenty, které mají její tvrzení osvědčit, nicméně neuvedla konkrétní skutečnosti, které z nich plynou a na jejichž základě mohl správce daně předpokládat, že stěžovatelce bude doměřen odvod. To kontrastuje s tím, jak postup správce daně hodnotil žalovaný ve svém rozhodnutí (zejm. bod 51 a násl.). Ten popsal, jaké skutečnosti správce daně při místním šetření zjišťoval, jaké skutečnosti zjistil a co z nich pro účely místního šetření a následné daňové kontroly vyplynulo. Z jeho odůvodnění lze učinit hájitelný závěr, že zahájení daňové kontroly nebylo v rozporu s § 145 odst. 2 daňového řádu. Stěžovatelka na tyto konkrétně popsané skutečnosti reagovala v žalobě toliko obecným poukazem na protokol o místním šetření a podklady, které následně zaslala správci daně, aniž by však uvedla, jaké skutečnosti a jakým způsobem vyvrací závěry žalovaného. Stěžovatelka spatřuje naplnění podmínek pro postup dle § 145 odst. 2 daňového řádu v tom, že při místním šetření se jí správce daně dotazoval na skutečnosti, které následně zjišťoval i při daňové kontrole, a že správci daně poskytla své účetnictví. Za potvrzení důvodnosti své námitky považuje to, že z podkladů opatřených při místním šetření vycházel správce daně i při daňové kontrole.

[57] Stěžovatelka v kasační stížnosti cituje judikaturu Nejvyššího správního soudu, z níž vyplývá, že správce daně má vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení tehdy, jestliže může důvodně předpokládat doměření daně. Přestože žalovaný ve svém rozhodnutí vysvětlil, že z informací a podkladů opatřených při místním šetření nevyplynuly žádné skutečnosti, které by odůvodňovaly předpoklad doměření odvodu, stěžovatelka ve své žalobní i kasační argumentaci setrvala ve zcela obecné rovině. Z toho, že se správce daně při místním šetření dotazoval stěžovatelky, jak postupovala při stanovení počtu dnů, po které byla herní zařízení povolena, nelze bez dalšího dovozovat, že zjistil informace, na jejichž základě bylo možné předpokládat doměření odvodu. Ani předložení účetních výkazů bez dalšího takový potenciál nemá. Ostatně z výše uvedeného plyne, že pro posouzení jediné hmotněprávní kasační námitky jsou určující povolení k provozování herních zařízení a další důkazy, které ovšem nebyly při místním šetření předloženy. Rovněž tak zahrnutí vysvětlení a podkladů poskytnutých stěžovatelkou při místním šetření do podkladů, z nichž správce daně vycházel v daňové kontrole, neumožňuje učinit závěr, že na jejich základě bylo možné předpokládat doměření odvodu.

[58] Není úkolem soudů, aby konkretizovaly žalobní námitky žalobce. K tomu Nejvyšší správní soud poukazuje např. na rozsudek NSS ze dne 6. 12. 2022, č. j. 7 As 67/2022-28, zejména pak na jeho pasáž, podle níž „obsah, rozsah a kvalita kasační stížnosti předurčují obsah, rozsah a kvalitu následného soudního rozhodnutí. Je-li tedy kasační stížnost kuse zdůvodněna, je tak předurčen nejen rozsah přezkoumné činnosti soudu, ale i obsah rozsudku soudu. Soud není

povinen ani oprávněně domýšlet argumenty za stěžovatele. Takovým postupem by přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebíral by roli advokáta.“ Krajský soud tedy posoudil tento žalobní bod správně.

[59] Teprve v replice předložené v řízení o kasační stížnosti stěžovatelka podrobněji vymezila dokumenty, ze kterých měl správce daně usoudit, že jsou splněny podmínky k postupu podle § 145 odst. 2 daňového řádu. Nic jí však nebránilo v tom, aby je předestřela již v řízení před krajským soudem. Tuto námitku je proto třeba vyhodnotit jako nepřipustnou podle § 104 odst. 4 s. ř. s. Ani v replice navíc stěžovatelka neuvádí, jaké *konkrétní* skutečnosti zjištěné správcem daně při místním šetření měly odůvodnit předpoklad, že odvod za rok 2015 byl přiznán v nesprávné výši.

[60] Rovněž až v replice stěžovatelka poukazuje na judikaturu NSS, která se zabývá rozhraněním mezi místním šetřením a daňovou kontrolou a dovozuje, že místní šetření může za určitých okolností představovat skrytou daňovou kontrolu. Tímto směrem stěžovatelka doposud svoji argumentaci vůbec nevedla, jedná se o námitku nepřipustnou ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s. a ostatně též opožděnou ve smyslu § 106 odst. 3 věty druhé s. ř. s.

Zaslání zprávy o daňové kontrole a související námitky

[61] **Stěžovatelka** namítá, že v důsledku toho, že jí správce daně odmítl prodloužit lhůtu pro vyjádření k výsledku kontrolního zjištění, měla na prostudování tohoto téměř třísetstránkového dokumentu pouze dva měsíce. K dokumentu se sice stihla vyjádřit ve lhůtě, z toho však nelze dovozovat, jak to učinil krajský soud, že se ze strany správce daně jednalo o správný postup. Stěžovatelka dále namítá, že jí správce daně odmítl poslat modifikovaný výsledek kontrolního zjištění, o jehož existenci ji předtím informoval. Stěžovatelka však s ním musela být v souladu se zákonem seznámena ještě před projednáním zprávy o daňové kontrole. Byla tak zkrácena na svých procesních právech.

[62] Dále stěžovatelka uvádí, že navrhovala, aby projednání zprávy o daňové kontrole proběhlo v její provozovně, přičemž pro jednání připravila podmínky (i s ohledem na tehdy probíhající epidemii nemoci SARS-CoV-2). Pracovníci správce daně však trvali na tom, aby jednání proběhlo na jejich pracovišti. Nelze tak vinit stěžovatelku z toho, že jednání zmařila. Následně jí správce daně zaslal zprávu o daňové kontrole, čímž chtěl účelově zabránit tomu, aby uplynula lhůta pro stanovení odvodu. K takovému kroku však může správce daně přistoupit pouze z důvodů uvedených v § 88 odst. 5 daňového řádu (ve znění účinném do 31. 12. 2020), které nebyly dány. Stěžovatelka argumentuje četnou judikaturou, z níž vyplývá, že pojem „vyhýbat se jednání“ je třeba vykládat tak, že obstrukční jednání daňového subjektu je opakované.

[63] **Žalovaný** ve svém vyjádření uvedl, že modifikace výsledku kontrolního zjištění spočívala pouze v opravě chyb v psaní. Upravený výsledek nebyl ani vyhotoven a jeho změna se projevila až v samotné zprávě o daňové kontrole. Správce daně stěžovatelce navrhl několik termínů projednání zprávy o daňové kontrole, ta si však žádný z termínů nevybrala a pouze navrhovala změnu místa projednání. To však nebylo nutné, neboť správce daně disponoval prostory odpovídajícími hygienickým požadavkům. Stěžovatelka nečinila žádné kroky k tomu, aby byla zpráva projednána ústně. Nejednalo se tedy o vyhýbání se

pokračování

jejímu projednání v pravém slova smyslu, nicméně správci daně vzhledem k okolnostem nezbývalo než zprávu stěžovatelce zaslat. Správce daně nepostupoval nezákonně. Výsledek kontrolního zjištění má za následek koncentraci daňové kontroly. Pokud v důsledku vyjádření k němu nedojde ke změně závěrů v něm obsažených, je jeho obsah již nezměnitelný a promítne se v této podobě i do zprávy o daňové kontrole. Projednání zprávy tedy na výsledku kontroly již nemůže nic změnit.

[64] **Nejvyšší správní soud** ze spisu zjistil následující skutečnosti: Dne 10. 11. 2020 bylo stěžovatelce dodáno do datové schránky, do níž se přihlásila až dne 20. 11. 2020, čímž došlo k doručení datové zprávy, sdělení s pěti navrhovanými termíny projednání zprávy – 20., 23., 24., 25. a 26. 11. 2020. První termín již logicky nepřipadal k projednání zprávy v úvahu, neboť se stěžovatelka ještě 10 dní po dodání sdělení nepřihlásila do datové schránky a o existenci sdělení se dozvěděla právě až 20. 11., a to ještě po e-mailové a SMS urgenci správce daně z téhož dne. Dne 23. 11. (tedy v den dalšího termínu) zaslala stěžovatelka správci daně odpověď, v níž souhlasila s ústním projednáním, nicméně si nevybrala žádný z nabízených termínů. Nutno dodat, že správce daně o zaslání sdělení s nabízenými termíny stěžovatelku informoval ještě prostřednictvím e-mailu doručeného dne 11. 11. 2020. Ze žalobní ani kasační argumentace nevyplývá, že by se stěžovatelka snažila vysvětlit, proč si nevybrala žádný z nabízených termínů, když ještě po doručení sdělení většina z nich připadala v úvahu, ani proč se takovou dobu i přes urgence správce daně nebyla schopna (či ochotna) přihlásit do datové schránky a na sdělení reagovala až po dalších třech dnech od doručení. Postup podle § 88 odst. 5 daňového řádu v tehdy účinném znění tedy byl v projednávané věci oprávněný, neboť jednání stěžovatelky skutečně nasvědčovalo tomu, že se chce projednání zprávy vyhnout, resp. že chce oddalovat jeho uskutečnění. Zpráva o daňové kontrole byla stěžovatelce doručena dne 24. 11. 2020.

[65] Namítá-li stěžovatelka, že správce daně jí zprávu o daňové kontrole zaslal proto, aby se vyhnul uplynutí lhůty pro stanovení odvodu, nevidí Nejvyšší správní soud na tomto postupu nic špatného. Správce daně má možnost odvod stanovit kdykoli v průběhu lhůty ke stanovení odvodu. Vykazuje-li jednání daňového subjektu známky toho, že má v úmyslu jednání oddalovat, aby dosáhl marného uplynutí lhůty ke stanovení daně, je takový postup správce daně zcela legitimní. Nejvyšší správní soud se kromě toho ztotožňuje s názorem krajského soudu, že stěžovatelka v žalobě nevznesla žádné argumenty, které by svědčily pro závěr, že postup správce daně zasáhl do jejích práv. Jak ostatně uvedl NSS v rozsudku ze dne 21. 2. 2018, č. j. 9 Afs 305/2016-31, který citoval krajský soud, prostor pro vyjádření má daňový subjekt ve fázi seznámení se s výsledkem kontrolního zjištění, v jehož důsledku může ještě dojít k jeho věcné změně. V projednávané věci měla stěžovatelka možnost se k výsledku kontrolního zjištění vyjádřit, což také učinila. Nejvyšší správní soud má nadto za to, že jí k tomuto vyjádření byla stanovena dostatečně dlouhá lhůta. Lze doplnit, že vady při projednání zprávy o daňové kontrole jsou odstranitelné v odvolacím řízení, přičemž samotné neprojednání zprávy není bez dalšího způsobilé negovat vliv oznámení rozhodnutí na běh lhůty pro stanovení daně (viz rozsudek NSS ze dne 11. 1. 2024, č. j. 8 Afs 189/2020-127). V daném případě mohla stěžovatelka reagovat na obsah zprávy o daňové kontrole v odvolacím řízení, přičemž žalovaný ji se svým stanoviskem k odvolacím námitkám seznámil ještě před vydáním napadeného rozhodnutí prostřednictvím stanoviska ze dne 8. 11. 2021, na které mohla stěžovatelka opět reagovat.

[66] Namítá-li stěžovatelka, že jí nebyl zaslán pozměněný výsledek kontrolního zjištění, musí Nejvyšší správní soud poukázat na to, že zároveň nijak nereagovala na argument žalovaného, že se jednalo pouze o formální změny v psaní. Takové změny přitom nebyly způsobilé zasáhnout do jejích práv (viz rozsudek NSS ze dne 28. 3. 2024, č. j. 9 Afs 66/2022-41). Stěžovatelka nadto žádný takový zásah do svých práv ani netvrdí.

Přiměřenost délky daňové kontroly

[67] **Stěžovatelka** namítá, že správce daně jednal vůči ní diskriminačně, když na její podání reagoval se značným časovým odstupem, a naopak jí na provedení úkonů dával krátké lhůty. Jednalo se tedy o nerovný přístup vůči ní, čímž došlo k porušení § 6 odst. 4 a § 7 odst. 1 daňového řádu. Daňová kontrola navíc byla zahájena delší dobu po konci odvodového období, což stěžovatelce značně ztěžovalo možnost vyhovět některým požadavkům správce daně. Samotná daňová kontrola trvala déle než 3 roky, což je nepřiměřeně dlouho. Svá tvrzení podporuje rozsudkem Městského soudu v Praze ze dne 26. 7. 2016, č. j. 10 A 189/2015-44, v němž soud dospěl k názoru, že v tehdy posuzovaném případě došlo k nezákonnému zásahu do práv žalobce tím, že správce daně neukončil daňovou kontrolu do 3 měsíců ode dne, co žalobce správci daně odpověděl na položené dotazy. Vodítkem je dle názoru stěžovatelky § 38 odst. 2 daňového řádu, podle kterého lze nečinnost správce daně spatřovat v uplynutí 3 měsíců mezi jeho jednotlivými úkony. Krajský soud ve svém rozsudku uvedl, že stěžovatelka proti tomuto postupu během daňové kontroly nijak nebrojila. Tento závěr stěžovatelka odmítá, neboť se dle jejího názoru jedná o nepřípustné přenášení odpovědnosti za řádný průběh daňového řízení ze správce daně na ni.

[68] **Žalovaný ve svém vyjádření** uvedl, že předmět kontroly byl o odvodové období roku 2015 rozšířen až v roce 2019, přičemž kontrola byla ukončena v roce 2020. Není tedy pravdou, že trvala déle než tři roky. Správce daně musel prověřit velké množství tvrzení, skutečností a dokumentů, což vyžadovalo rozsáhlou vyhledávací činnost. Žalovaný připomíná, že proti délce daňové kontroly ani proti délce správcem daně stanovených lhůt stěžovatelka během daňové kontroly nijak nebrojila.

[69] **Stěžovatelka v replice** setrvala na svých dřívějších argumentech, které v této písemnosti podpořila další judikaturou NSS a Ústavního soudu.

[70] **Nejvyšší správní soud** předně uvádí, že krajský soud postavil svůj právní názor zčásti na skutečnosti, že proti průtahům a údajnému diskriminačnímu jednání ze strany správce daně stěžovatelka nebrojila, a na rozsudku NSS ze dne 29. 5. 2013, č. j. 2 Afs 37/2012-47, z něž plyne, že obrana proti průtahům má své místo v zásahové, případně nečinnostní žalobě. Ostatně rovněž rozsudek Městského soudu v Praze č. j. 10 A 189/2015-44, jehož závěrů se stěžovatelka dovolává, byl vydán v žalobě na ochranu před nezákonným zásahem.

[71] Nejvyšší správní soud souhlasí se stěžovatelkou, že na ni nelze přenášet odpovědnost za postup správce daně s odkazem na to, že se proti němu, resp. proti nečinnosti nebránila v průběhu daňové kontroly prostřednictvím námitek dle daňového řádu. Na druhou stranu si stěžovatelka patrně neuvědomuje, že předmětem přezkumu v nyní posuzované věci je zákonnost rozhodnutí o doměření odvodu. Případný nesprávný postup správce daně při provádění daňové kontroly, pokud jde o nečinnost správce daně nebo stanovení příliš

pokračování

krátkých lhůt k provedení úkonu stěžovatelkou, může obecně představovat vadu řízení předcházejícího vydání napadeného rozhodnutí. Taková vada je však důvodem pro zrušení napadeného rozhodnutí pouze tehdy, jestliže mohla mít vliv na jeho zákonnost [§ 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s.].

[72] Žalovaný ve svém rozhodnutí shrnul důvody obhajující výslednou délku kontroly odvodového období roku 2015, která trvala 22 měsíců, přičemž podrobně popsal, čím vším se musel správce daně v jejím průběhu zabývat (stěžovatelka provozovala v kontrolovaném období na 6.500 herních zařízeních). S tím kontrastuje naprostá obecnost stěžovatelčiny námítky, která uvedla v zásadě jen to, že daňová kontrola trvala dlouho, aniž by ovšem identifikovala jediný konkrétní časový úsek mezi úkony správce daně či stěžovatelky, který považuje za nezákonnou nečinnost. Obdobně povrchní kvalitu má tvrzení, že lhůty jí stanovené k provedení úkonů byly příliš krátké. Není úkolem soudů dohledávat ve správním spisu skutečnosti, kterými by mohla být tato paušální tvrzení obsahově naplněna, a dotvářet tak argumentaci stěžovatelky. Stěžovatelka vůbec nenastínila, jak se tyto časové aspekty daňové kontroly negativně promítly do jejích práv. Přitom je zapotřebí si uvědomit, že stěžovatelka mohla svá procesní práva uplatnit i po skončení daňové kontroly v odvolacím řízení.

[73] Výše uvedené neznamená, že by stěžovatelka neměla přístup k soudní ochraně před nezákonnou nečinností v daňové kontrole. Jak uvedl rozšířený senát NSS v usnesení ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014-55 (zejména viz body 42, 48, 49), lze k tomu využít žalobu na ochranu před nezákonným zásahem žalovaného. Tou se lze u soudu domáhat toho, aby byla správci daně uložena povinnost ukončit daňovou kontrolu v určité, soudem stanovené lhůtě. V řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu je naproti tomu daňová kontrola, v rámci níž byla učiněna zjištění, jež se stala podkladem doměření daně, posuzována již nikoli sama o sobě, nýbrž jen a pouze z toho hlediska, zda jsou zjištění z ní plynoucí zákonným podkladem pro doměření daně a nakolik je lze považovat za vypovídající, dostatečná a spolehlivá. Soud v první řadě hodnotí, zda zjištění byla kontrolou učiněna za situace, že vůbec být porížena mohla (například zjištění porížena kontrolou po uplynutí lhůty pro stanovení daně či kontrolou nezákonně opakovanou nemohou být vůbec podkladem pro stanovení daně). Dále u obecně přípustných zjištění hodnotí, nakolik z nich plyne, co z nich správce daně usoudil. V některých případech může samotné hodnocení daňové kontroly a jejího průběhu být důležité pro posouzení, zda bylo vůbec možno daň doměřit (typicky při zkoumání, byla-li daňová kontrola zahájena a prováděna tak, že její konání mělo účinek předpokládaný v § 148 odst. 3 daňového řádu).

[74] Pokud jde o délku lhůt k provedení úkonů, nelze přijmout tezi stěžovatelky, že lhůty jí měly být stanoveny ve stejné délce, jak dlouho následně správce daně vyhodnocoval obsah procesních úkonů či předložené listiny. Úkony správce daně nejsou svojí povahou srovnatelné s úkony daňového subjektu v rámci daňové kontroly, a proto nelze vycházet z toho, že obě „strany“ by měly provádět úkony ve stejných lhůtách. Dovožovat za této situace nerovnost v postavení stěžovatelky či její diskriminaci je zcela neopodstatněné.

Vada řízení před krajským soudem

[75] Závěrem Nejvyšší správní soud poukazuje na to, že krajský soud zatížil řízení vadou, neboť rozsudek ze dne 4. 5. 2023 vyhlásil bez jednání zveřejněním tzv. zkráceného znění rozsudku na úřední desce dne 5. 5. 2023. Tzv. zkrácené znění rozsudku obsahuje jen výrok a poučení o opravném prostředku, odůvodnění v něm zcela absentuje. Takový způsob vyhlášení rozsudku je ovšem v rozporu s čl. 96 odst. 2 Ústavy (viz nálezy Ústavního soudu ze dne 18. 6. 2019, sp. zn. Pl. ÚS 38/18). Závěry Ústavního soudu uvedené v tomto nálezu se vztahují na vyhlásování rozsudků soudů všech stupňů projednávajících věci správního soudnictví (viz rozsudek NSS ze dne 21. 10. 2019, č. j. 3 Azs 201/2018-35). Zmíněná vada řízení před krajským soudem nicméně neměla vliv na zákonnost jeho rozsudku, a proto nepředstavuje důvod pro jeho zrušení (viz rozsudky NSS ze dne 25. 9. 2020, č. j. 10 Azs 194/2020-43, ze dne 18. 12. 2020, č. j. 5 Ads 83/2020-23, a ze dne 9. 5. 2022, č. j. 3 Azs 227/2020-38). Pokud se bude krajský soud touto věcí znovu zabývat, např. v rámci nového řízení o žalobě proti v pořadí dalšímu rozhodnutí žalovaného, bude postupovat v souladu s nálezem sp. zn. Pl. ÚS 38/18 a vyhlásí rozsudek veřejně.

IV. Závěr a náklady řízení

[76] Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost důvodnou, proto rozsudek krajského soudu zrušil. Současně zrušil i napadené rozhodnutí žalovaného, protože již v řízení před krajským soudem byly dány důvody pro takový postup [§ 110 odst. 2 písm. a) ve spojení s § 78 odst. 1 a § 76 odst. 1 písm. b) s. ř. s.]. Nejvyšší správní soud neshledal důvod pro zrušení prvostupňového rozhodnutí správce daně na základě § 78 odst. 3 za použití § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s., neboť to je sice rovněž stíženo nezákonností a s ní související vadou řízení, ovšem lze je napravit v odvolacím řízení. Nejedná se o případ, kdy by dodatečný platební výměr neměl být vůbec vydán, nebo kdy bylo daňové řízení zatíženo tak vážnými vadami, že by nebylo možné v něm pokračovat (viz usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 24. 11. 2009, č. j. 1 Aps 2/2008-76). Nejvyšší správní soud současně vyslovil, že se věc vrací žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 ve spojení s § 110 odst. 2 s. ř. s.). V něm bude žalovaný vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu (§ 78 odst. 5 ve spojení s § 110 odst. 2 s. ř. s.).

[77] Vzhledem k tomu, že tímto rozsudkem je řízení před správními soudy skončeno, rozhodl Nejvyšší správní soud rovněž o náhradě nákladů řízení o žalobě i kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 věta druhá s. ř. s.). Podle § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. 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. Procesně úspěšnou byla v dané věci stěžovatelka, protože výsledkem řízení před správními soudy je zrušení rozhodnutí žalovaného.

[78] Stěžovatelka uhradila v řízení před krajským soudem soudní poplatek ve výši 3.000 Kč za podání žaloby a v řízení před NSS soudní poplatek ve výši 5.000 Kč za podání kasační stížnosti.

[79] V řízení před krajským soudem vznikly stěžovateli náklady na zastoupení advokátem, které sestávají z odměny za 2 úkony právní služby po 3.100 Kč (převzetí a příprava zastoupení a sepsání žaloby) a náhrady hotových výdajů po 300 Kč za každý úkon právní služby [§ 7, § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. a)

pokračování

a d) a § 13 odst. 4 vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif)]. Jelikož zástupce stěžovatelky vykonává advokacii jako společník obchodní společnosti Eversheds Sutherland, advokátní kancelář, s. r. o., která je plátcem DPH, náleží mezi náklady žalobkyně náhrada této daně, kterou je uvedená společnost povinna odvést z odměny za zastupování a náhrady hotových výdajů (§ 57 odst. 2 s. ř. s.). Náhrada daně se stanoví jako 21 % z částky 6.800 Kč. Celková výše náhrady nákladů za řízení před krajským soudem tak činí 11.228 Kč.

[80] Náklady řízení, které stěžovatelce vznikly v řízení o kasační stížnosti, sestávají z odměny zástupce stěžovatelky za 2 úkony právní služby ve výši 3.100 Kč (sepis kasační stížnosti a repliky) a náhrady hotových výdajů ve výši 300 Kč [§ 7, § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. d) a § 13 odst. 4 advokátního tarifu]. V návaznosti na vyčíslení nákladů stěžovatelkou je třeba doplnit, že v řízení o kasační stížnosti zástupce stěžovatelky opětovně nepřebíral tuto věc (úkon převzetí věci mu byl již přiznán za řízení před krajským soudem), přičemž sepis blanketní kasační stížnosti a sepis jejího doplnění je třeba považovat za jeden, nikoliv dva úkony. K tomu je třeba připočíst náhradu DPH ve výši 21 % z částky 6.800 Kč. Celková výše náhrady nákladů za řízení o kasační stížnosti činí 13.228 Kč.

[81] Žalovaný je povinen zaplatit stěžovatelce náhradu nákladů řízení v celkové výši 24.456 Kč, a to ve lhůtě 30 dní od právní moci tohoto rozsudku k rukám jejího zástupce JUDr. Stanislava Dvořáka, Ph.D., LL.M., advokáta (§ 149 odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, užitý na základě § 64 s. ř. s.).

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

V Brně dne 15. dubna 2024

Tomáš Kocourek
předseda senátu