



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Moniky Javorové a soudců JUDr. Miroslavy Honusové a JUDr. Petra Hluštíka, Ph.D. ve věci

žalobce: **BONVER WIN, a.s.**
se sídlem Cholevova 1530/1, 700 30 Ostrava-Jih
zastoupena JUDr. Stanislavem Dvořákem, advokátem
se sídlem Pobřežní 394/12, 186 00 Praha 8

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 12. 2021 č. j. 48836/21/5000-10611-712195

takto:

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

Odůvodnění:

Vymezení věci

1. Žalobce se se podanou žalobou doručenou soudu dne 7. 3. 2022 domáhal zrušení shora označeného rozhodnutí žalovaného. Označeným rozhodnutím žalovaného bylo změněno rozhodnutí Specializovaného finančního úřadu č.j. 194931/20/4300-13823-704691 ze dne 4. 12. 2020, tj. dodatečný platební výměr k odvodu z loterií a jiných podobných her a to tak, že žalovaný snížil doměřený odvod z loterií a jiných podobných her za kalendářní rok 2015 z částky 1 279 465 Kč na částku 1 259 390 Kč a penále ve výši 20 % z částky doměřené daně snížil z částky

255 893 Kč na částku 251 878 Kč. V ostatním zůstal výrok Specializovaného finančního úřadu č.j. 194931/20/4300-13823-704691 ze dne 4. 12. 2020 beze změny. Dodatečný platební výměr byl žalobci doměřen za kalendářní rok 2015 podle ustanovení § 41f zákona č. 202/1990 Sb., o loteriích a jiných podobných hrách, v rozhodném znění (dále jen „zákon o loteriích“) a podle ustanovení § 147 a § 143 zákona č. 280/2009 Sb., (dále jen „daňový řád“).

2. Žalobce napadl rozhodnutí v celém rozsahu jako nezákonné a v žalobě uplatnil sedm žalobních námitek.
3. V textu žaloby věnovanému první žalobní námitce „**Nevyzvání žalobce k podání dodatečného daňového tvrzení**“ žalobce uvádí, že zahájení daňové kontroly předcházelo místní šetření správce daně, které bylo provedeno dne 12. 9. 2017. Dle názoru žalobce správce daně tedy již před zahájením daňové kontroly zjišťoval relevantní skutečnosti pro vyměření odvodu z loterií a jiných podobných her a také disponoval důkazními prostředky, které byly v daňovém řízení osvědčeny jako důkaz. Žalovaný argumentuje judikaturou Nejvyššího správního soudu (rozsudek č.j. 2 Afs 209/2014-23 ze dne 6. 5. 2015; usnesení rozšířeného senátu č.j. 1 Afs 183/2014-55 ze dne 16. 11. 2016; rozsudek č.j. 7 Afs 229/2018-29 ze dne 16. 8. 2018; rozsudek č.j. 6 Afs 61/2018-30 ze dne 10. 10. 2018; rozsudek č.j. 9 Afs 364/2018-76 ze dne 10. 4. 2019; rozsudek č.j. 10 Afs 268/2019-53 ze dne 26. 2. 2020), na jejímž základě se domnívá, že správce daně měl dle § 145 odst. 2 daňového řádu vyzvat žalobce k podání dodatečného daňového tvrzení a nemohl přistoupit k daňové kontrole, tj. postupu nejvíce zatěžujícímu žalobce. Na základě popsaného postupu správce daně došlo dle žalobce i k neoprávněnému vyměření penále. Žalobce shrnuje, že tímto postupem, jenž je v rozporu s daňovým řádem a ustálenou judikaturou, porušil správce daně základní zásady daňového řízení, proto je jeho rozhodnutí nezákonné a se stejnou argumentací je nezákonné i napadené rozhodnutí vydané žalovaným, neboť rozhodnutí správce daně potvrdilo.
4. Druhou žalobní námitkou „**Neoprávněné zaslání zprávy o daňové kontrole žalobci**“ žalobce napadá postup správce daně při provádění daňové kontroly. Dle tvrzení žalobce mu správce daně doručil výsledek kontrolního zjištění dne 17. 7. 2020 a stanovil žalobci lhůtu v délce 30 dnů k seznámení se s výsledkem kontrolního zjištění včetně hodnocení dosud zjištěných důkazů. Vzhledem k obsáhlosti dokumentu (296 stran) požádal žalobce o prodloužení lhůty do 15. 10. 2020, správce daně jeho žádosti nevyhověl a lhůtu prodloužil jen do 15. 9. 2020. Žalobce zdůraznil, že daňová kontrola trvala bezmála 2 roky a na seznámení s jejími výsledky měl pouze 2 měsíce. Žalobce se nicméně ve stanovené lhůtě ke kontrolnímu zjištění vyjádřil a navrhl doplnění a další důkazy. Správce daně dále dne 10. 11. 2020 sdělil žalobci, že došlo ke změně výsledku kontrolního zjištění. Žalobce požádal o zaslání nového výsledku kontrolního zjištění, ale správce daně žalobci nevyhověl. Tímto jednáním došlo dle žalobce k porušení jeho práv uvedených v § 5, odst. 1, 2 a 3 a § 6 odst. 3 a 4 daňového řádu. Další část námítky se týká projednání zprávy o daňové kontrole. Správce daně v oznámení ze dne 10. 11. 2020 stanovil žalobci, aby mu do 18. 11. 2020 sdělil, ve kterém z navržených termínů (pět termínů v rozmezí 20. - 26. 11. 2020) se dostaví k projednání zprávy o daňové kontrole na pracoviště správce daně. Oznámení bylo žalobci doručeno dne 20. 11. 2020. Žalobce sdělil, že se neodmítá seznámit se zprávou o daňové kontrole a chce být účasten ústního projednání, jako místo projednání navrhl svou provozovnu, neboť plně vyhovovala vyhlášeným hygienickým požadavkům (pandemie Covid 19), nenavrhl však konkrétní termíny projednání. V reakci na to správce daně zaslal žalobci zprávu o daňové kontrole. Žalobce má za to, že správce daně jednal účelově, neboť se blížila lhůta, do které bylo ještě možno odvod z loterií a jiných podobných her doměřit, a to lhůta 3 let od zahájení daňové kontroly, tj. do 15. 12. 2020. Žalobce má za to, že k zaslání zprávy o daňové kontrole může správce daně přistoupit pouze a jen z důvodů uvedených v § 88 odst. 5 daňového řádu, tj. odmítne-li se kontrolovaný daňový subjekt seznámit se zprávou o daňové kontrole nebo ji projednat anebo se jejímu projednání vyhýbá. Žalovaný v celé situaci, jejíž příčinou byl pomalý postup správce daně, který prováděl daňovou kontrolu téměř 30 měsíců a před jejím skončením učinil vše, aby lhůtu pro její provedení stihl, spatřuje postup v rozporu s požadavky na průběh daňového řízení, jak jsou

uvedeny v daňovém řádu, což má za následek nezákonnost rozhodnutí správce daně jako správního orgánu I. stupně i napadeného rozhodnutí.

5. Třetí žalobní námitka „**Nepřiměřená délka daňové kontroly a diskriminační jednání SFÚ**“ obsahuje tvrzení žalobce, že se správce daně vůči němu dopouštěl diskriminačního jednání, které spatřuje ve skutečnosti, že správce daně ve svých výzvách stanovoval žalobci krátké lhůty na odpovědi, zatímco sám povětšinou reagoval na podání žalobce s velkým časovým odstupem. Žalobce dále tvrdí nezákonnost, kterou shledává v nepřiměřeně dlouho trvající daňové kontrole (viz rozsudek Městského soudu v Praze č.j. 10 A 189/2015-44 ze dne 26. 7. 2016). Žalobce se dále domnívá, že správce daně byl nečinný a žalovaný v napadeném rozhodnutí obhájí laxní přístup správce daně rozsáhlostí podnikatelské činnosti žalobce, která byla předmětem daňové kontroly. Dle názoru žalobce je povinností správního orgánu, aby si svou práci zorganizoval tak, aby prováděl veškeré úkony v jednotlivých řízeních v zákonem stanovených lhůtách.
6. Čtvrtou žalobní námitkou „**Neprovedení žalobcem navrhovaných důkazů**“ žalobce udává, že navrhl provedení svědeckých výslechů k prokázání svých tvrzení, nicméně správce daně jako správní orgán I. stupně i žalovaný důkazy odmítli provést, čímž bylo žalobci odňato právo na spravedlivý proces.
7. Pátou žalobní námitku žalobce označil „**Ke dvojímu zdanění jednoho herního zařízení**“. Žalobce již v odvolání proti rozhodnutí správce daně napadl závěry zprávy o daňové kontrole, které prakticky znamenají, že pokud je jedno a totéž herní zařízení povoleno (nikoli záměrně) dvěma různými povoleními Ministerstva financí vydanými v různou dobu, musí žalobce hradit pevnou část odvodu z loterií a jiných podobných her za každé vydané souběžně platné povolení. Žalobce argumentuje rozsudkem Nejvyššího správního soudu č.j. 8 Afs 30/2012-32 ze dne 28. 8. 2013, domnívá se, že předmětem odvodu z loterií a jiných podobných her je provozování loterií a nikoli povolené fyzické herní zařízení, tedy pouhé udělení licence neznámá bez dalšího i výkon licencované činnosti. Žalobce doložil čestnými prohlášeními společností Elektrotechnický zkušební ústav, s.p. a Institut pro testování a certifikaci, a.s., že v jeho žádostech, na jejichž základě Ministerstvo financí povolilo provoz herních zařízení, byla uvedena chybná výrobní čísla. Uvedená čestná prohlášení potvrzují, že herní zařízení s chybnými výrobními čísly nikdy fyzicky neexistovala. Žalobce shrnuje, že nelze vydat rozhodnutí k neexistující věci, jakož i nelze neexistující věc podrobit dani. Proto bylo nesprávně správcem daně i žalovaným posouzeno i dodatečné vyměření odvodu z loterií a jiných podobných her z herních zařízení povolených pod chybnými výrobními čísly, neboť tato herní zařízení s chybnými výrobními čísly nikdy neexistovala, a proto nelze hradit daň z něčeho, co neexistuje. Dle názoru žalobce je z výše uvedeného důvodu rozhodnutí správce daně i žalobou napadené rozhodnutí nezákonné.
8. Šestou žalobní námitkou „**K nepřipustnosti výkladu v neprospěch adresátů právní normy**“ žalobce navazuje na předchozí námitku s argumentem, že žalovaný v situaci povolení herních zařízení s chybnými výrobními čísly postupoval nezákonně, když extenzivně vyložil ustanovení § 41b odst. 4 zákona o loteriích. Žalobce připomíná, že orgány veřejné moci jsou povinny šetřit podstatu a smysl základních práva svobod, na podporu své argumentace cituje nálezy Ústavního soudu sp. zn. III. ÚS 319/2007 ze dne 29. 11. 2007 a rozsudek Nejvyššího správního soudu č.j. 3 Ads 8/2012-25 ze dne 25. 7. 2012. Dle názoru žalobce extenzivní výklad zákona o loteriích způsobil nezákonnost rozhodnutí správce daně jako správního orgánu I. stupně i napadeného rozhodnutí, neboť obě rozhodnutí vyžadují po žalobci plnění povinností, které zákon o loteriích nestanoví.
9. Poslední žalobní námitkou žalobce tvrdí „**Nepřezkoumatelnost rozhodnutí o odvolání**“, kterou odůvodňuje tak, že celé odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí je nepřehledné, nesystematické, velmi nepřesvědčivé, a především chybí odůvodnění závěrů, které by prokazovaly, že žalobce je povinen k úhradě odvodu z loterií a jiných podobných her doměřených rozhodnutím správce daně, čímž napadené rozhodnutí zatížil zásadními vadami, na jejichž základě je napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné.

10. Žalovaný navrhl žalobu zamítnout, neboť má za to, že napadené rozhodnutí bylo vydáno v souladu se zákonem a vznesené námitky nejsou důvodné. Všemi námitkami žalobce se žalovaný zabýval v napadeném rozhodnutí, na které odkázal.

Zjištění z obsahu správních spisů

11. Ze spisů správce daně krajský soud zjistil, že žalobce podal dne 29. 2. 2016 řádné Přiznání k odvodu z loterií a jiných podobných her za odvodové období kalendářního roku 2015, a to včetně vyplněné „Zvláštní přílohy k řádku 170 přiznání k odvodu z loterií a jiných podobných her za odvodové období kalendářního roku 2015“ (dále jen „řádek č. 170“). V řádném daňovém přiznání za rok 2015 vykázal žalobce na řádku č. 170 pevnou část dílčího základu odvodu z výherních hracích přístrojů a jiných technických herních zařízení podle § 41b odst. 4 zákona o loteriích ve dnech celkový počet 1 836 484 dnů a na řádku č. 370 vykázal pevnou část dílčího základu odvodu z výherních hracích přístrojů a jiných technických zařízení podle § 41b odst. 4 zákona o loteriích celkem 101 006 620 Kč, a to po použití příslušné sazby podle ustanovení § 41c písm. g) zákona o loteriích ve výši 55 Kč/den, celková odvodová povinnost za odvodové období kalendářního roku 2015 dle ustanovení § 41d odst. 1 zákona o loteriích byla ve výši 497 442 763 Kč. Odvod z loterií a jiných podobných her za kalendářní rok 2015 byl správcem daně vyměřen po provedené daňové kontrole před vyměřením daně na základě zprávy o daňové kontrole č.j. 83522/17/4400-11821-704691 ze dne 12. 5. 2017 platebním výměrem k odvodu z loterií a jiných podobných her č.j. 87161/17/4400-11821-704691 ze dne 22. 5. 2017, ve kterém byla odvodová povinnost stanovena ve výši 497 104 368 Kč, tj. o 338 395 Kč nižší, než odvod tvrzený žalobcem v daňovém přiznání za rok 2015, neboť žalobce neprováděl v roce 2015 časové rozlišení vsazených částek a vyplacených výher u sázkových her provozovaných pomocí jiných technických herních zařízení.
12. Dne 15. 12. 2017 zahájil správce daně u žalobce daňovou kontrolu, jejímž předmětem bylo ověření pevné části dílčího základu odvodu z výherních hracích přístrojů a jiných technických herních zařízení se zaměřením na ověření správnosti vykázání pevné části dílčího základu odvodu připadajícího na elektromechanické rulety za odvodové období kalendářního roku 2014, dne 19. 12. 2019 došlo k rozšíření daňové kontroly na odvodové období kalendářního roku 2015. V průběhu daňové kontroly správce daně vyhodnotil, že žalobce nepostupoval při výpočtu pevné části dílčího základu odvodu z výherních hracích přístrojů a jiných technických herních zařízení v souladu s ustanoveními § 41b odst. 4 zákona o loteriích, neboť chybně stanovil počet dnů, ve kterých byl každý z povolených přístrojů a zařízení v příslušných obcích povolen, a proto správce daně na základě všech kontrolních zjištění zvýšil součet počtu dnů na řádku č. 170 daňového přiznání žalobce za rok 2015 o 23 263 dnů, než byl počet dnů, který žalobce přiznal v řádném daňovém přiznání za rok 2015. V souladu s § 41c písm. g) zákona o loteriích za použití platné sazby pro rok 2015 ve výši 55 Kč/den za herní místo povoleného výherního hracího přístroje a jiného technického herního zařízení správce daně stanovil nově pevnou část dílčího odvodu na řádku č. 370 ve výši 102 286 085 Kč oproti žalobcem původně vyčíslené částce 101 006 620 Kč (tj. rozdíl 1 279 465 Kč). Správce daně kontrolní zjištění zapracoval do Výsledku kontrolního zjištění a zaslal je do datové schránky žalobce, kam byly doručeny dne 14. 7. 2020, zároveň stanovil žalobci lhůtu k vyjádření v délce 30 dnů od doručení. Na základě provedené daňové kontroly byla žalobci doměřena pevná část dílčího odvodu z výherních hracích přístrojů a jiných technických herních zařízení zvýšením o částku 1 279 465 Kč a celkový odvod z loterií a jiných podobných her za rok 2015 byl o částku 1 279 465 Kč zvýšen. Dne 16. 7. 2020 byla do datové schránky správce daně doručena žádost žalobce o prodloužení lhůty, v níž žalobce žádal o prodloužení lhůty k vyjádření se k Výsledku kontrolního zjištění do 15. 10. 2020 vzhledem k rozsáhlosti daňové kontroly i předloženého dokumentu. Dne 28. 7. 2020 správce daně žalobci částečně vyhověl a prodloužil mu lhůtu k vyjádření do 15. 9. 2020. Dne 14. 9. 2020 bylo správcem daně žalobcem doručeno Vyjádření se k výsledkům kontrolního zjištění a návrh důkazních prostředků. Správce daně vyjádření žalobce vyhodnotil tak, že nemá vliv na provedené kontrolní zjištění ve smyslu změny výše pevné části dílčího základu odvodu z výherních hracích přístrojů a jiných technických herních zařízení.

13. Dne 9. 11. 2020 správce daně žalobci telefonicky sdělil, že došlo ke změně ve Výsledku kontrolního zjištění, načež žalobce požádal správce daně o nové zaslání Výsledku kontrolního zjištění. Protože se však provedená změna nijak nedotýkala výše daňové povinnosti, šlo o opravu dvou chyb v textu, sdělil správce daně tuto skutečnost žalobci telefonicky a zopakoval ji ve Sdělení ze dne 10. 11. 2020, v němž správce daně současně vyzval žalobce ke sdělení termínu ústního projednání Zprávy o daňové kontrole a navrhl mu 5 termínů v rozmezí od 20. 11. do 26. 11. 2020. Dne 11. 11. 2020 zaslal správce daně žalobci e-mail, v němž ho informuje o zaslání Sdělení do datové schránky. Jelikož dne 20. 11. 2020 nebylo Sdělení žalobci prostřednictvím datové schránky doručeno, urgoval správce daně žalobce prostřednictvím e-mailu a SMS zprávy, načež bylo dne 20. 11. 2020 Sdělení žalobci doručeno. Dne 23. 11. 2020 poslal žalobce správci daně odpověď na Sdělení, v níž požaduje ústní projednání zprávy o daňové kontrole, ale nepotvrdil žádný z termínů uvedených ve Sdělení a žádal o projednání zprávy o daňové kontrole v provozovně žalobce v Poličné, kde jsou dle jeho názoru lepší podmínky ochrany před onemocněním Covid 19 než v kanceláři správce daně. Jelikož žalobce nepotvrdil žádný z termínů stanovených pro ústní projednání zprávy o daňové kontrole a lhůta pro stanovení daně by marně uplynula dne 15. 12. 2020, zaslal správce daně Zprávu o daňové kontrole dne 24. 11. 2020 do datové schránky žalobce.
14. Dne 4. 12. 2020 vydal správce daně dodatečný platební výměr k odvodu z loterií a jiných podobných her č.j. 194931/20/4300-13823-704691, jímž byl doměřen žalobci odvod z loterií a jiných podobných her za kalendářní rok 2015 ve výši 1 279 465 Kč a současně vznikla žalobci zákonná povinnost uhradit penále podle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu ve výši 20 % z částky doměřené daně, tj. ve výši 255 893 Kč. Proti výše uvedenému rozhodnutí podal žalobce v zákonné lhůtě odvolání, o němž rozhodl žalovaný napadeným rozhodnutím, v němž změnil napadané rozhodnutí tak, že žalobci byl doměřen odvod z loterií a jiných podobných her za kalendářní rok ve výši 1 259 390 Kč a současně vznikla žalobci zákonná povinnost uhradit penále podle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu ve výši 20 % z částky doměřené daně, tj. ve výši 251 878 Kč. Ke snížení výše doměřovaného odvodu z loterií a jiných podobných her došlo po úpravě pevné části dílčího základu odvodu z výherních hracích přístrojů a jiných technických herních zařízení ve vztahu k počtu dnů u obce Valašské Meziříčí. V ostatním žalovaný ponechal rozhodnutí správce daně beze změny. Z obsahu rozhodnutí vyplývá, že žalovaný se plně ztotožnil se závěry správce daně a vypořádal se s odvolacími námitkami žalobce, které byly z větší části totožné jako výše popsané žalobní námitky. S ohledem na uvedené pracuje krajský soud v rámci vypořádání odvolacích námitek žalovaných s označením námitek shodně s námitkami žalobními. Ke skutkové situaci, na jejímž základě žalobce formuloval první žalobní námitku „Nevyzvání žalobce k podání dodatečného daňového tvrzení“ žalovaný v napadeném rozhodnutí uvedl, že předmětem místního šetření správce daně provedeného dne 12. 9. 2017, o němž byl sepsán Protokol o místním šetření, bylo zjištění údajů týkajících se příjmů, majetkových poměrů a dalších skutečností rozhodných pro správné zjištění, stanovení a placení odvodu za období let 2014 až 2017 v souvislosti s provozováním loterií a jiných podobných her dle zákona o loteriích. Z Protokolu vyplývá, že v průběhu místního šetření se správce daně dotazoval na skutečnosti vztahující se k různým aspektům činnosti žalobce v oblasti provozování loterií. Na problematiku pevné části dílčího základu odvodu z výherních hracích přístrojů a jiných technických herních zařízení, se správce daně dotazoval v sedmi otázkách z dvaceti šesti otázek, které bylo položeno v rámci místního šetření. Z odpovědí žalobce na otázky správce daně nevyplývá, že by správce daně získal indicie či důkazy o tom, že měla být žalobci doměřena daň ve smyslu zvýšení odvodové povinnosti za zdaňovací období roku 2015, čemuž nasvědčuje i skutečnost, že daňová kontrola žalobce byla zahájena jako kontrola pevné části dílčího základu odvodu z elektromechanických rulet pro zdaňovací období roku 2014 a teprve dne 19. 2. 2019 byl předmět daňové kontroly rozšířen o kontrolu pevné části dílčího základu odvodu z výherních hracích přístrojů a jiných technických herních zařízení pro zdaňovací období roku 2015. K judikatuře, již žalobce uvedl v rámci své argumentace v souvislosti s tím, že správce daně nevyzval žalobce k podání dodatečného daňového tvrzení, žalovaný v napadeném rozhodnutí uvedl, že citace z judikatury, které žalobce uvádí, jsou vždy účelově

zvoleny tak, aby byly v souladu s námitkou žalobce, nikoli jako celek, včetně toho, jak bylo v daných věcech nakonec soudem rozhodnuto. Vzhledem k výše uvedenému žalovaný shledal v napadeném rozhodnutí argumentaci žalobce irelevantní, neboť správci daně nebyl před zahájením daňové kontroly znám předpoklad pro doměření daně.

15. K námitce „Neoprávněné zaslání zprávy o daňové kontrole žalobci“ žalovaný v napadeném rozhodnutí uvedl, že poté, co správce daně doručil žalobci Výsledek kontrolního zjištění, tj. dne 17. 7. 2020, byl dne 22. 7. 2020 uskutečněn správcem daně telefonický rozhovor se zaměstnankyní žalobce, v němž správce daně vysvětlil základní principy použité při sepsání Výsledku kontrolního zjištění. Tímto způsobem správce daně usiloval o maximální zjednodušení procesu seznámení žalobce s Výsledkem kontrolního zjištění, na základě jím položených dotazů. Žádosti žalobce o prodloužení lhůty k seznámení se s Výsledkem kontrolního zjištění správce daně vyhověl částečně, když lhůtu prodloužil o 30 dnů, toto prodloužení bylo v souladu s § 36 odst. 1 a 2 daňového řádu, proto se žalovaný domnívá, že žalobci k seznámení se s Výsledkem kontrolního zjištění správce daně poskytl dostatečnou lhůtu a nedošlo k porušení zásad daňového řízení. Správce daně dále sdělil žalobci telefonicky dne 9. 11. 2020, že došlo ke změně Výsledku kontrolního zjištění, a to opravou dvou chyb v textu, tato změna neměla žádný vliv na výši nově stanovené daňové povinnosti ani nijak nedošlo ke změně znění jeho závěru. Na základě této informace žalobce požádal o zaslání nového výsledku kontrolního zjištění. Správce daně však žalobci Výsledek kontrolního zjištění nově nezaslal, neboť žalobce by již nemohl uplatňovat další návrhy k doplnění u nezměněného kontrolního zjištění, když tuto možnost již jednou měl. Žalovaný v napadeném rozhodnutí, v němž potvrdil správnost postupu správce daně, odkázal na důvodovou zprávu k § 88 daňového řádu *„Je v pořádku, když na základě vyjádření daňového subjektu a návrhu k provedení dalších důkazních prostředků dojde ke změně kontrolního zjištění a správce daně vyzve daňový subjekt k dalšímu vyjádření ke změněnému výsledku kontrolního zjištění. Ukáže-li se však, že navrhovaná doplnění nejsou relevantní, tudíž nedojde ke změně kontrolního zjištění, daňový subjekt již nemůže v rámci tohoto postupu uplatňovat další návrhy k doplnění, neboť tato možnost mu byla již jednou dána.“*
16. K otázce projednání Zprávy o daňové kontrole žalovaný uvedl, že sdělením, které bylo doručeno do datové schránky žalobce dne 10. 11. 2020, vyzval správce daně žalobce ke sdělení termínu ústního projednání a stanovil 5 termínů v rozmezí od 20. 11. do 26. 11. 2020. Dne 11. 11. 2020 informoval správce daně žalobce e-mailem o tom, že mu do datové schránky bylo sdělení posláno. Poté, co dne 20. 11. 2020 sdělení stále nebylo žalobci doručeno, neboť do své datové schránky se žalobce nepřihlásil, urgoval správce daně dne 20. 11. 2020 žalobce e-mailem a SMS zprávou, poté bylo sdělení žalobci dne 20. 11. 2020 doručeno. Přestože správce daně ve sdělení žádal žalobce, aby mu sdělil termín ústního projednání do 18. 11. 2020 a sdělení bylo doručeno až 20. 11. 2020, mohl dle názoru správce daně, s nímž žalobce souhlasí, žalovaný využít jeden ze čtyř zbývajících termínů (21. - 26. 11.) nebo navrhnout termín jiný. Žalobce ani neuvedl žádný důvod, proč se nemůže k projednání Zprávy o daňové kontrole dostavit, pouze sdělením ze dne 23. 11. 2020 navrhl, aby k projednání Zprávy došlo v jeho provozovně, která má lepší podmínky na ochranu zdraví (pandemie Covid 19), ale nenavrhl žádný termín. Správce daně dne 24. 11. 2020 zaslal žalobci Zprávu o daňové kontrole jako přílohu oznámení, v němž uvedl, že vzhledem k tomu, že žalobce na pozvánku k ústnímu projednání nereagoval, respektive deklaroval, že má na projednání zájem, ale nenavrhl konkrétní termín, nepovažuje jeho zájem za skutečný. Oznámení a současná Zpráva o daňové kontrole byla žalobci doručena dne 4. 12. 2020, čímž byla daňová kontrola ukončena. Žalovaný se ztotožnil s postupem správce daně, který využil ustanovení § 88 odst. 5 daňového řádu, a na základě výše popsaných skutečností žalovaný vyjádřil názor, že se lze důvodně domnívat, že žalobce se snažil oddálit ukončení daňové kontroly (doručení datových zpráv žalobci do datové schránky až 10. den, nesouhlas s navrhovanými termíny a místem projednání Zprávy o daňové kontrole, nenavržení dalších termínů). Důvodem byla skutečnost, že daňová kontrola za zdaňovací období roku 2015 byla obsahově propojena s daňovou kontrolou za zdaňovací období roku 2014 (vedl se jeden správní spis) a lhůta pro stanovení odvodu za odvodové období kalendářního roku

2014 by v předmětném řízení uplynula dne 15. 12. 2020 a této skutečnosti si byl žalobce vědom. Žalovaný proto konstatoval, že správce daně sice nepostupoval standardním způsobem, ale nepostupoval ani v rozporu s daňovým řádem, když přistoupil k postupu podle § 88 odst. 5 daňového řádu a za den projednání a ukončení daňové kontroly stanovil den doručení Zprávy o daňové kontrole. Správce daně byl povinen učinit kroky vedoucí k ukončení daňové kontroly a vydání rozhodnutí ve lhůtě ke stanovení daně, aniž by došlo ke krácení práv daňového subjektu, tedy žalobce. Žalovaný uzavřel, že žalobce nebyl krácen na svých právech, ať už v souvislosti s poskytnutím dostatečně dlouhé lhůty k seznámení se s Výsledkem kontrolního zjištění, jakož i ve způsobu zakončení daňové kontroly, tj. zaslání Zprávy o daňové kontrole do datové schránky žalobce.

17. K námitce „Nepřiměřená délka daňové kontroly a diskriminační jednání SFÚ“ žalovaný v napadeném rozhodnutí konstatoval, že délka daňové kontroly vycházela z rozsahu podnikatelské činnosti žalobce, který provozoval více než 6500 kusů výherních hracích přístrojů a jiných technických herních zařízení. Správce daně se musel vypořádat s překryvy platnosti povolení jednotlivých automatů a odstraňoval i dílčí překryvy, tj. započítal každý povolený den pouze jako jeden den, i když byl automat povolen v tento den více platnými povoleními. Toto vyžadovalo velmi intenzivní vyhledávací činnost správce daně, jelikož informační systém Státního dozoru nad sázkami a loteriemi obsahoval nedostatky (např. fyzicky nenavedená rozhodnutí, nesprávně navedený počet herních pozic, nesprávně navedená data nabytí právní moci), takže pro zjištění skutečného stavu, tedy v zájmu žalobce, musel správce daně vyzvat k součinnosti Ministerstvo financí. Provádění dokazování je při správě daní vedle vlastního rozhodování nejdůležitější činností správce daně, neboť umožňuje zjistit skutkový základ nezbytný pro jeho rozhodování a naplnit tak cíl správy daní dle § 1 odst. 2 daňového řádu, tj. správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady. Ze spisu vyplývá, že správce daně po celou dobu daňové kontroly činil kroky ke správnému stanovení daňového odvodu. Žalobce v průběhu daňové kontroly ani jednou nevznesl stížnost nebo námitku ke krátkým termínům k předkládání dokumentů. Vzhledem k namítané nečinnosti, kterou žalobce uvedl v odvolání proti rozhodnutí správce daně, postoupil správce daně žalovanému, jakožto odvolacímu orgánu, podnět k ochraně před nečinností správce daně. Žalovaný nečinnost správce daně neshledal a podnět odložil Vyrozuměním o odložení podnětu podle ustanovení § 38 odst. 4 daňového řádu č.j. 3751/21/5000-10611-711361 ze dne 29. 1. 2021.
18. Pokud se týče námítky „Neprovedení žalobcem navrhaných důkazů“, žalovaný v napadeném rozhodnutí zejména konstatoval, že navrhané důkazy odmítl provést pro jejich nadbytečnost a irelevanci, neboť i kdyby navržené svědecké výpovědi potvrdily vyjádření žalobce, zejména skutečnost, že herní stroje s tzv. chybnými výrobními čísly nikdy neexistovaly, nemohl tento důkazní prostředek přispět ke správnému stanovení odvodové povinnosti (viz bod 19 napadeného rozhodnutí). Žalovaný uvedl, že nerozporuje, že z „čestných prohlášení“ vydaných Elektrotechnickým zkušebním ústavem, s. p. a Institutem pro testování a certifikaci, a. s., vyplývá, že herním zařízením, uváděným na těchto dokumentech, nebyla nikdy vydána osvědčení o provozuschopnosti. Nicméně, tato skutečnost nebyla rozhodující pro stanovení pevné části dílčího odvodu z výherních hracích přístrojů a jiných technických herních zařízení, neboť rozhodné je znění § 41b odst. 4 zákona o loteriích. Žalovaný odmítl provést důkaz svědeckými výpověďmi s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu, č.j. 5 Afs 15/2010-71 ze dne 17. 9. 2010: „*Správce daně může odmítnout důkaz navrhaný daňovým subjektem pouze, je-li pro věc nerozhodný, nevýznamný či zjevně nezpůsobilý prokázat rozhodné skutečnosti.*“
19. Ke dvojímu zdanění jednoho herního zařízení žalovaný v napadeném rozhodnutí argumentoval primárně zněním zákona o loteriích, který v § 41b odst. 4 uvádí: „*Pevnou část dílčího základu odvodu z výherních hracích přístrojů a jiných technických herních zařízení tvoří součet počtu dnů, ve kterých byl každý z povolených přístrojů a zařízení povolen.*“ Žalovaný konstatoval, že dle znění zákona je výpočet pevné části základu odvodu z výherních hracích přístrojů a jiných technických herních zařízení vázán na to, zda je herní zařízení v daném dni ve zdaňovacím období povoleno, a není tedy nijak podstatné,

zda bylo povolené herní zařízení skutečně provozováno. Správce daně proto při kontrole pevné části dílčího základu odvodu z výherních hracích přístrojů a jiných technických herních zařízení postupoval tak, že když bylo konkrétní jedno povolené herní zařízení (tj. jedno výrobní číslo herního zařízení) povoleno v odvodovém období dvěma či více platnými povolujícími rozhodnutími ve více obcích, pak do konečné výše pevné části dílčího základu odvodu započítal vždy konkrétní den pouze jedenkrát, i když v daný den mělo herní zařízení s konkrétním výrobním číslem platných více povolujících rozhodnutí v různých obcích České republiky. Správce daně při stanovení pevné části dílčího základu odvodu vychází vždy z povolujících a ukončujících rozhodnutí vydaných příslušnou rozhodovací autoritou, neboť je povinen postupovat v souladu s příslušnými zákony upravujícími odvod z loterií a jiných podobných her. Pokud byla tato rozhodnutí o povolení výherních hracích přístrojů a jiných technických herních zařízení vydána povolovacím orgánem na základě žádosti žalobce jako daňového subjektu pod různými čísly, jak uvádí žalobce, nemá správce daně důvod pochybovat o skutečnostech uvedených v povolovacích či zrušujících rozhodnutí vydaných povolovací autoritou. Pokud byla povolující autoritou na základě žádosti žalobce vydána dvě povolující rozhodnutí, kdy každé z nich obsahovalo jiné výrobní číslo herního zařízení, pak správce daně správně stanovil pevnou část dílčího základu odvodu z každého jednoho herního zařízení, tj. z každého jednoho výrobního čísla. Žalovaný neshledal v postupu správce daně rozpor se zněním zákona o loteriích. Bylo chybou žalobce, že si v žádosti o povolení loterií, respektive ve vydaných povoleních, neohlídal správnost výrobních čísel herních zařízení. Ze správního spisu plyne, že správce daně popsal ve Zprávě o daňové kontrole způsob případné nápravy uvedeného pochybení a že žalobci nebyl tento způsob neznámý, když jej v minulosti v některých případech u shodného pochybení aplikoval. Žalovaný dále v napadeném rozhodnutí konstatoval, že povolovací orgán vydává povolení k provozování výherních hracích přístrojů a jiných technických herních zařízení na základě žádosti provozovatele (tj. žalobce), jejíž součástí musí být mimo jiné přesná identifikace povolovaného zařízení, neboť u výherních hracích přístrojů a jiných technických herních zařízení vzniká provozovatelům povinnost za každý den povolení zaplatit pevnou část dílčího základu daně dle § 41b odst. 4 zákona o loteriích, což žalobce, jako významný provozovatel loterií jistě dobře ví a ze spisového materiálu vyplývá, že tato skutečnost mu byla známa. Správce daně tedy vycházel z předpokladu, že kroky předcházející vydání rozhodnutí povolovacího orgánu, byly řádně splněny a není jeho kompetencí zabývat se tím, zda povolená herní zařízení s údajně chybnými výrobními čísly skutečně existovala, či byly v pořádku požadované doklady, které povolení předcházely. Žalovaný vyjádřil názor, že povinností daňového subjektu v roli provozovatele (tj. žalobce) je mít povolovací a zrušující rozhodnutí k výherním hracím přístrojům a jiným technickým herním zařízení v pořádku, a nikoliv až v době provádění daňové kontroly a odvolacího řízení požadovat, aby správce daně nebo odvolací orgán chyby v povolení akceptoval a u chybně povolených herních přístrojů a zařízení nestanovil pevnou část dílčího základu odvodu dle § 41b odst. 4 zákona o loteriích. Proto žalovaný odmítl námitku žalobce jako irelevantní.

20. K nepřipustnosti výkladu v neprospěch adresátů právní normy se žalovaný v napadeném rozhodnutí vyjádřil tak, že nelze přisvědčit výkladu žalobce a jeho odkazu na judikaturu Ústavního soudu, když v uvedených judikátech řešil Ústavní soud odlišné situace. Žalovaný shrnul, že neshledává rozpor v zákonu o loteriích, dle jeho názoru tento právní předpis správce daně aplikoval ústavně konformním způsobem, zvláště s přihlédnutím k tomu, že v předmětném případě aplikace v § 41b odst. 4 zákona o loteriích nelze konstatovat, že by existovalo více výkladů této veřejnoprávní normy.

Posouzení věci krajským soudem

21. Krajský soud přezkoumal v mezích žalobních bodů dle § 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“) napadené rozhodnutí, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.) a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná. Krajský soud ve věci rozhodl bez nařízení jednání v souladu s § 51 s. ř. s.
22. Jádrem první žalobní námitky „Nevyzvání žalobce k podání dodatečného daňového tvrzení“ tkví v tvrzení žalobce, že správce daně disponoval již na základě místního šetření ze dne 12. 9. 2017 skutečnostmi a důkazy nasvědčujícími tomu, že na jejich základě by měla být daň doměřena, a proto byl povinen vyzvat žalobce k podání dodatečného daňového tvrzení v souladu s usnesením rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu, č.j. 1 Afs 183/2014-55 ze dne 16. 11. 2016, *„Dovzví-li se správce daně jinak než na základě daňové kontroly (zejména z poznatků při správě jiných daní, z informací od jiných orgánů či soukromých subjektů nebo z vlastní vyhledávací činnosti) o skutečnostech či důkazech nasvědčujících tomu, že by daňovému subjektu měla být určitá daň doměřena, je zásadně povinen daňový subjekt o tom zpravit a vyzvat jej podle § 145 odst. 2 věty první daňového řádu k podání dodatečného daňového tvrzení.“* Žalobce nicméně v odvolání proti rozhodnutí správce daně, ani v podané žalobě neuvádí, kterými skutečnostmi a důkazy nasvědčujícími tomu, že daň bude doměřena, správce daně disponoval či měl disponovat na základě provedeného místního šetření. Krajský soud konstatuje, že i vzhledem k rozsahu provedené daňové kontroly, délce jejího trvání a množství dokumentů ve správním spise, není reálné, že by údaje, jež ve svém důsledku vedly k doměření daně, správce daně získal v průběhu jednodenního místního šetření. Žalobní námitku tedy krajský soud vyhodnotil jako nedůvodnou a žalobcem uváděnou judikaturu pro posouzení věci nepřiléhavou.
23. Ve vztahu k druhé žalobní námitce „Neoprávněné zaslání zprávy o daňové kontrole žalobci“ krajský soud neshledal v postupu správce daně vadu mající vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí, zvláště za situace, kdy se žalobce s Výsledkem kontrolního zjištění seznámil, a ještě v rámci správcem daně stanovené lhůty se k němu podrobně vyjádřil a navrhl další doplnění a důkazy. Krajský soud neshledal chybný postup správce daně ani v otázce změny v textu Výsledku kontrolního zjištění (opravy dvou chyb), které neměly žádný vliv na výši nově stanovené daňové povinnosti a nedošlo ke změně znění jeho závěru.
24. Pokud se týká otázky doručení Zprávy o daňové kontrole do datové schránky žalobce bez ústního projednání, kdy správce daně využil ustanovení § 88 odst. 5 daňového řádu, neshledal krajský soud žalobní námitku v tomto směru důvodnou. Především žalobce nijak nevysvětlil, proč si nevybral jeden z termínů stanovených pro projednání Zprávy správcem daně a z jakého důvodu nenavrhl vlastní termín, pouze změnu místa projednání, a to zvláště za situace když, jak vyplývá z obsahu správního spisu, byl se správcem daně v kontaktu prostřednictvím telefonických hovorů a e-mailů.
25. V této souvislosti krajský soud připomíná, že podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 2. 2018, č. j. 9 Afs 305/2016-31, Sb.NSS č. 3720/2018, *„Projednání zprávy o daňové kontrole (§ 88 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu) je konečnou fází daňové kontroly. Prostor pro vyjádření a navržení důkazů má daňový subjekt po seznámení se s výsledkem kontrolního zjištění (§ 88 odst. 2 a 3 téhož zákona). Projednání zprávy o daňové kontrole slouží ke seznámení daňového subjektu s konečným stanoviskem správce daně, které se projevuje ve zprávě o daňové kontrole, včetně stanoviska, proč nezměnil kontrolní zjištění v návaznosti na vyjádření daňového subjektu, a ke podpisu zprávy o daňové kontrole. Při projednání zprávy o daňové kontrole proto mohou být relevantní již například pouze námitky daňového subjektu proti chybějícím podstatným náležitostem předložené zprávy o daňové kontrole nebo to, že správce daně zahrnul do zprávy o daňové kontrole kontrolní zjištění, se kterými dříve daňový subjekt neseznámil, čímž mu nedal možnost se k nim vyjádřit.“* Žalobce přitom v žalobě nesnesl žádné argumenty, pro které by bylo možné se domnívat, že postupem správce daně by mohl být dotčen na svých právech právě nemožností brojit proti náležitostem předložené zprávy o daňové kontrole nebo to, že správce daně zahrnul do zprávy o daňové kontrole kontrolní zjištění, se kterými dříve daňový subjekt neseznámil. Lze tak uzavřít, že

i kdyby soud shledal postup správce daně chybným, nejednalo by se o vadu, která by mohla mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí.

26. Třetí žalobní námitkou žalobce namítá nepřiměřenou délku daňové kontroly a diskriminační jednání správce daně, jež spatřuje ve skutečnosti, že správce daně ve svých výzvách stanovoval žalobci krátké lhůty na odpovědi, zatímco správce daně povětšinou reagoval na podání žalobce s velkým časovým odstupem. Krajský soud uznává, že téměř dva roky trvající daňová kontrola může budít dojem nepřiměřeně dlouhého trvání, nicméně ze správního spisu nezjistil delší období prodlev nebo nečinnosti správce daně, a proto souhlasí s názorem žalovaného, že správce daně po celou dobu daňové kontroly činil kroky ke správnému stanovení daňového odvodu a délka řízení je přímo úměrná rozsahu podnikatelské činnosti žalobce. Dále je z obsahu správního spisu patrné, že žalobce v průběhu daňové kontroly nevznese ani jednu námitku nebo stížnost na nečinnost správce daně či na krátké termíny k předkládání dokumentů správci daně. Proto neobstojí žalobcova argumentace rozsudkem Městského soudu v Praze, č.j. 10 A 189/2015-44 ze dne 26. 7. 2016, neboť v tam rozhodnutém případě soud řešil situaci, kdy správce daně prokazatelně 5 měsíců nečinil žádné úkony v řízení a daňový subjekt podal podnět proti nečinnosti, jež byl nadřízeným správní orgánem odložen. Krajský soud přitom při hodnocení věci vzal v úvahu také rozsudek Nejvyššího správního soudu č.j. 2 Afs 37/2012-47 ze dne 29. 5. 2013, podle kterého: „*Stěžovatel navíc zcela přehlíží (pro posouzení předmětné námitky rozhodující) skutečnost, že soudní ochrany před tvrzenou nepřiměřenou délkou daňové kontroly se mohl domáhat v jiném typu řízení (žaloba na ochranu před nečinností správního orgánu či před nezákonným zásahem); v soudním řízení, jehož předmětem je posouzení zákonnosti konečného rozhodnutí, je namítaná délka provádění daňové kontroly bezpředmětná.*“
27. K tvrzené diskriminaci krajský soud připomíná, že daňové řízení je jedním z typů správního řízení a stěžejní úlohu v rámci správního řízení zaujímá správní orgán (zde správce daně), který řízení vede, rozhoduje v něm a nese za něj také odpovědnost. Vůči účastníkům řízení vystupuje ve vrchnostenském (mocenském) postavení, jednostranně rozhoduje o jejich právech a povinnostech. Zákonná úprava jej za tímto účelem vybavila celou řadou prostředků umožňujících zajištění řádného a rychlého průběhu řízení. Na druhou stranu právní úprava správního řízení současně pro správní orgán představuje meze, respektive limity volby a způsobu vedení procesního postupu, neboť správní orgán může v souladu s čl. 2 odst. 3 ústavního zákona č. 1/1993 Sb., Ústava České republiky a čl. 2 odst. 2 usnesení předsednictva České národní rady č. 2/1993 Sb. o vyhlášení Listiny základních práva a svobod, jednat a rozhodovat o právech a povinnostech účastníků řízení pouze v případech, v mezích a způsoby, které stanoví zákon. Stanovení lhůt v průběhu řízení jednoznačně spadá pod zákonnou pravomoc správního orgánu. Proto v tvrzené skutečnosti, že správce daně ve svých výzvách stanovoval žalobci krátké lhůty na odpovědi, zatímco správce daně povětšinou reagoval na podání žalobce s velkým časovým odstupem, krajský soud neshledal diskriminaci žalobce, i s přihlédnutím k tomu, že v průběhu daňové kontroly proti tomuto postupu žalobce nebjožil. Vzhledem k výše uvedenému vyhodnotil krajský soud žalobní námitku jako nedůvodnou.
28. Krajský soud dále neshledal pochybení v postupu žalovaného, který odmítl provedení žalobcem navrhovaných důkazů (viz čtvrtá žalobní námitka), za situace, kdy žalovaný zcela správně vyhodnotil důkazní prostředek (svědecké výpovědi potvrzující čestná prohlášení, jejichž pravdivost žalovaný nerozporuje) jako nadbytečný, neboť dle názoru žalovaného nemohl přispět ke správnému stanovení odvodové povinnosti. Vypořádání této námitky má přitom spojitost také s vypořádáním námitky dvojího zdanění jednoho herního zařízení, kterou krajský soud, jak dále uvedeno, shledal také nedůvodnou.
29. V zásadě až v páté žalobní námitce „Ke dvojímu zdanění jednoho herního zařízení“ je totiž obsažen podle krajského soudu základ projednávané žaloby, neboť k doměření odvodu z loterií a jiných podobných her za kalendářní rok 2015 a stanovení penále došlo na základě závěrů správce daně, že žalobce nepostupoval při výpočtu pevné části dílčího základu odvodu z výherních hracích

přístrojů a jiných technických herních zařízení v souladu s ustanoveními § 41b odst. 4 zákona o loteriích, neboť chybně stanovil počet dnů, ve kterých byl každý z povolených přístrojů a zařízení v příslušných obcích povolen. Krajský soud z obsahu správního spisu rekonstruoval přehled „duplicitních“ povolení a zjistil, že skutečně ve více případech bylo dvěma různými povoleními povoleno fyzicky jedno herní zařízení, když rozdíl v uvedeném výrobním čísle je minimální (Výsledek kontrolního zjištění, č.j. 109870/20/4300-13822-809424, např. str. 47, bod 4.: výrobní číslo herního zařízení 9100608005321, povoleno pro obec Teplice, rozhodnutím Ministerstva financí č.j. 34/84915/2008, výrobní číslo herního zařízení 9100808005321, povoleno pro obec Hodonín, rozhodnutím Ministerstva financí č.j. 34/128883/2010, které bylo ukončeno rozhodnutím Ministerstva financí č.j. MF-42614/2015/34-2 dne 13. 10. 2015; str. 50, bod 12.: výrobní číslo herního zařízení TDFM03207, povoleno pro obec Nový Jičín, rozhodnutím Ministerstva financí č.j. 34/89784/2009, výrobní číslo herního zařízení TDBO03207, povoleno pro obec Nový Jičín, rozhodnutím Ministerstva financí č.j. 34/89784/2/2009; str. 52, bod 18.: výrobní číslo herního zařízení TDBO011907, povoleno pro obec Police nad Metují, rozhodnutím Ministerstva financí č.j. 34/94967/2007, výrobní číslo herního zařízení TDBO11907, povoleno pro obec Příbram, rozhodnutím Ministerstva financí č.j. 34/60654/2009, které bylo ukončeno rozhodnutím Ministerstva financí č.j. 34/96815/2010 dne 12. 10. 2010).

30. Jakkoli se krajský soud ztotožňuje s názorem Nejvyššího správního soudu, jímž argumentuje žalobce a který ve svém rozsudku č.j. 8 Afs 30/2012-32 ze dne 28. 8. 2013 uvádí: *„Podle čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod daně a poplatky lze ukládat jen na základě zákona. Systematicky je daně ustanovení zařazeno v článku Listiny základních práv a svobod deklarujícím základní právo vlastnit majetek. Zdaněním tedy dochází k zákonem aprobovanému vyvlastnění části majetku bez poskytnutí náhrady, a to za účelem týkajícím se veřejného zájmu (k opatření finančních prostředků na plnění funkcí státu či kvůli jiným, nefiskálním veřejnoprávním důvodům). 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.“*; nemá na rozdíl od žalobce soud za to, že se výše uvedené rozhodnutí vztahuje ke skutkové situaci projednávané námítky.
31. V posuzovaném případě totiž zdanění na základě existence povolení stanoveného pro provoz výherních hracích přístrojů a jiných technických herních zařízení podle úpravy § 41b odst. 4 zákona o loteriích není založeno na svévoli, ale na presumpci správnosti správních rozhodnutí, kterýžto princip je základním atributem demokratického právního státu stejně jako princip dobré víry jednotlivce ve správnost aktů veřejné moci a ochrana dobré víry v nabytá práva konstituovaná akty veřejné moci. Zásada presumpce správnosti správních aktů znamená, že správní akt je zákonný a správný, a to až do okamžiku, kdy příslušný orgán zákonem předvídanou formou prohlásí správní akt za nezákonný a zruší jej, nebo, je-li nicotný. Po celou dobu své existence až do svého eventuálního zrušení vyvolává správní akt právní následky, zakládá práva a povinnosti. 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 (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 7. 2008, č. j. 6 As 66/2007-94, příp. také rozsudek uvedeného soudu ze dne 7. 9. 2017, č. j. 3 Azs 91/2016-46).
32. Předmětná povolení byla vydána podle § 18 a násl. zákona o loteriích a jsou rozhodnutími ve smyslu § 67 zákona č. 500/2004 Sb., (dále jen „správní řád“), přičemž orgánem, který povolení vydal, bylo Ministerstvo financí. Tím, kdo připravoval povolovacímu orgánu podklady pro vydání povolení, byl žalobce a bylo nepochybně v jeho zájmu, aby tato rozhodnutí byla vydána v souladu se skutečností a bez vad. Pokud byla povolení vydána s chybným výrobním číslem herního zařízení, bylo na žalobci, aby učinil kroky k nápravě, což ostatně v několika případech žalobce také učinil. Je-li tedy rozhodnutí o povolení herního zařízení nesprávné v označení herního zařízení, stalo se

tak výlučně v důsledku jednání či opomenutí žalobce. Za této situace tedy není důvod, proč by měl správní orgán chránit žalobce před důsledky jeho nedbalostního jednání. Krajský soud proto neshledal tuto žalobní námitku důvodnou.

33. Krajský soud se dále zabýval žalobní námitkou „K nepřipustnosti výkladu v neprospěch adresátů právní normy“. Žalobce zde žalovanému vytýká, že ustanovení § 41b odst. 4 zákona o loteriích vyložil extenzivně, nad rámec jeho znění, což je nezákonné. Krajský soud souhlasí s názorem žalobce, podpořeným hojnou judikaturou Nejvyššího správního soudu i Ústavního soudu, jejichž závěry stanoví, že veřejná moc (správce daně, žalovaný) nemůže využívat nejasnosti právní úpravy, kterou sama vyvolala a za situace, kdy právo umožňuje dvojí výklad, mohou správní orgány v rámci veřejného práva činit pouze to, co jim zákon výslovně umožňuje.
34. Posuzovaným zněním zákona je § 41b odst. 4 zákona o loteriích, který uvádí: „*Pevnou část dílčího základu odvodu z výherních hracích přístrojů a jiných technických herních zařízení tvoří součet počtu dnů, ve kterých byl každý z povolených přístrojů a zařízení povolen.*“ Žalobce tvrdí, že správce daně i žalovaný vyložili toto zákonné ustanovení extenzivně a vyžadovali tak po žalobci plnění povinností nad rámec zákona. I se zřetelem k vyšší ochraně práv soukromoprávních subjektů při výkladu norem daňového práva krajský soud neshledal, že by správce daně aplikoval předmětné zákonné ustanovení extenzivně. Správce daně a v souladu s ním žalovaný vyšli z jazykového znění zákona a premisy, že pro výpočet pevné části dílčího odvodu z výherních hracích přístrojů a jiných technických herních zařízení jsou stěžejní povolovací, změnová a zrušující rozhodnutí vydaná povolovacím orgánem. Je nesporné, že daná povolovací rozhodnutí existovala. Správce daně přitom šetřil práva žalobce a v situaci, kdy bylo jedno herní zařízení povoleno ve stejném termínu souběžně ve dvou obcích, započtl pro účely výpočtu pevné části dílčího základu odvodu herní zařízení pouze jednou.
35. Závěrem krajský soud neshledal důvodnou ani námitku nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí. Napadené rozhodnutí obsahuje veškeré zákonné náležitosti; z odůvodnění je zřejmé, jaké úvahy vedly k závěru o zamítnutí odvolání žalobce. Odůvodnění je logické, srozumitelné, přehledně členěné, jsou z něj jasné myšlenkové pochody žalovaného a právní i skutkové úvahy a hodnocení, na jejichž základě k napadenému rozhodnutí došel.

Závěr a náklady řízení

36. Krajský soud tak neshledal důvodné žalobní námitky, a proto žalobu jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
37. O náhradě nákladů řízení mezi účastníky bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s. ř. s., neboť žalobce v řízení úspěšný nebyl a žalovanému nad rámec jeho úřední činnosti žádné náklady nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku **je možno** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od jeho doručení k Nejvyššímu správnímu soudu.

Ostrava 4. května 2023

JUDr. Monika Javorová, v. r.
předsedkyně senátu