



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy Štěpána Výborného a soudců Jana Kratochvíla a Martina Bobáka ve věci

žalobkyně

SKOKY, a.s., IČ: 41188179
sídlem Kremnická 11, Praha 4
zastoupená advokátem Mgr. Ing. Janem Drobným
sídlem Breitfeldova 1, Praha 8

proti
žalovanému

Odvolací finanční ředitelství
sídlem Masarykova 31, Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 4. 2022, č. j. 12966/22/5000-10611-712195,

takto:

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

Odůvodnění:

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

I.

Rekapitulace předchozího řízení a obsah správního spisu

1. Žalobkyně se podanou žalobou domáhala zrušení v záhlaví uvedeného rozhodnutí žalovaného (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým žalovaný zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil rozhodnutí Specializovaného finančního úřadu (dále jen „správce daně“) ze dne 22. 3. 2021, č. j. 45835/21/4300-13823-704691 (dále jen „prvostupňové rozhodnutí“), kterým správce daně doměřil žalobkyni podle pomůcek odvod z loterií a jiných podobných her dle § 41f zákona č. 202/1990 Sb., o loteriích a jiných podobných hrách, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o loteriích“), za kalendářní rok 2016 ve výši 1 083 298 Kč a uložil povinnost zaplatit penále ve výši 216 659 Kč.
2. Z předloženého správního spisu soud zjistil následující pro své rozhodnutí podstatné skutečnosti.
3. Žalobkyně podala dne 26. 1. 2017 správci daně přiznání k odvodu z loterií a jiných podobných her za odvodové období roku 2016 (dále jen „přiznání“). Žalobkyně v přiznání vyčíslila úhrn vsazených částek ze sázkových her povolených dle § 2 písm. e) zákona o loteriích ve výši 42 667 050 Kč, úhrn vyplacených výher z těchto her ve výši 39 678 302 Kč.
4. Správce daně provedl dne 29. 11. 2017 v sídle žalobkyně místní šetření, jehož předmětem bylo mj. seznámení se se způsobem vedení účetnictví žalobkyní a zjištění způsobu vykazování hodnot vsazených částek a vyplacených výher z výherních hracích přístrojů (dále jen „VHP“) v řádném přiznání. Správce daně si za tímto účelem vyžádal příslušné doklady, např. směrnice, účtový rozvrh, obratovou převahu, výpis z hlavní účetní knihy a vyúčtování jednotlivých VHP povolených obcemi v roce 2016. Správce daně shledal při porovnání úhrnů vsazených částek a vyplacených výher tvrzených v přiznání s předloženým ročním a měsíčním vyúčtováním nesrovnalosti v poměrné části dílčího odvodu VHP za kalendářní rok 2016, které se rozhodl řešit v rámci daňové kontroly.
5. Dne 3. 5. 2018 zahájil správce daně v sídle žalobkyně daňovou kontrolu vymezenou na odvod z loterií a jiných podobných her podle § 41f zákona o loteriích, a to v omezeném rozsahu na poměrnou část dílčího odvodu z VHP podle § 41b odst. 3 zákona o loteriích za odvodové období kalendářního roku 2016. Žalobkyně k zahájení daňové kontroly předložila správci daně zaváděcí a ukončovací protokoly na rok 2016, které obsahovaly údaje o stavu elektronických a elektromechanických počítadel jednotlivých VHP při uvedení do provozu na počátku platnosti povolení v roce 2016 a při ukončení platnosti povolení v roce 2016. Správce daně zkontroloval 40 VHP provozovaných žalobkyní v roce 2016. Správce daně vyslechl několik svědků, mj. dne 3. 7. 2019 pana R. S. ve věci pracovního působení v provozovně „HERNA CAMEL BAR“ na adrese Unhošťská 187, Kladno; a dne 30. 7. 2019 paní V. Č. ve věci pracovního působení v provozovně „Herna NONSTOP“ na adrese Čsl. Armády 183, Nové Strašecí.
6. Správce daně svá zjištění zapracoval do dosavadního výsledku kontrolního zjištění č. j. 9083/21/4300-13821-050829 ze dne 3. 2. 2021 (dále jen „dosavadní výsledek KZ“). Správce daně neshledal dopad pochybení uvedených v kontrolních zjištěních č. 1 a 2 na výši odvodu, pročež ponechal hodnoty úhrnu vsazených částek a úhrnu vyplacených výher ve výši tvrzené žalobkyní. Jinak tomu bylo v rámci kontrolního zjištění č. 3 zvaného „Návaznost stavů elektronických a elektromechanických počítadel“. Správce daně

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

posuzoval návaznost stavů elektronických a elektromechanických počítadel VHP a zjistil nesrovnalosti u VHP č. 1-19, 21 a 22.

7. Dle správce daně způsobila rozdíly mezi stavy elektromechanických počítadel u VHP č. 1-10, 17-19 zaznamenaných na protokolu o ukončení v roce 2015 a 2016 a protokolu o zahájení provozu v roce 2016 hra, kterou žalobkyně nezohlednila v přiznání. Žalobkyně u těchto VHP neměnila modul elektromechanických počítadel a ke hře muselo dojít v průběhu platnosti povolení provozu VHP. Stav elektronických počítadel byl vynulován.
8. Správce daně porovnáním zaznamenaných stavů počítadel na konci platnosti povolení a na počátku platnosti následujícího povolení zjistil u VHP č. 11-16, 21 a 22, že modul elektromechanických počítadel byl pravděpodobně vyměněn, neboť hodnoty stavů těchto počítadel zaznamenané na pozdějším dokladu (tj. v protokolu zahájení následného provozu) byly nižší než na dokladu předchozím (tj. v protokolu o ukončení předchozího provozu). Stav elektronických počítadel u těchto VHP (vyjma VHP č. 14) byl vynulován.
9. Žalobkyně uvedla jako důvody zjištěných rozdílů stavů počítadel provádění testovacích her po provedených opravách, ukázkou hry na VHP z důvodu zaškolování nových pracovníků v provozovně, samovolný posun stavu počítadel při manipulaci s VHP během stěhování do dílny k provedení oprav VHP, případně, že modul mechanických počítadel mohl být při opravě použit z jiného vyřazeného VHP, a proto nemusel vždy začít od nuly. Dále žalobkyně uvedla, že nedoložení důkazních prostředků prokazujících rozdíly nemůže předložit z důvodu vytopení kanceláře v roce 2018, při níž došlo ke znehodnocení papírového archivu.
10. Správce daně těmto důvodům neuvěřil, protože oslovil výrobce VHP a poskytovatele servisních služeb, kteří potvrdili, že není možné manipulací s VHP dosáhnout samovolného pohybu počítadel v rozsahu, jaký byl zjištěn u žalobkyně, ani není možné v rámci testovacích her dosáhnout správcem daně zjištěných rozdílů, neboť pro provádění testovacích her se VHP dle návodu výrobců konkrétních typů VHP provozovaných žalobkyní přepne do tzv. demonstračního režimu, který umožní simulaci reálné hry, ale stav počítadel neovlivní. Nad to správce daně i v rámci provedených svědeckých výpovědí zjistil, že u VHP umístěných v provozovnách u nájemců v Čsl. Armády 183 v Novém Strašecí, v Unhošťská 187 v Kladně a v Zenklově ul. 131/222, Praha 8, nebyly zjištěny rozdíly v úhrnu vykázaných vsazených částek a vyplacených výher, neboť stavy počítadel na zahajovacích protokolech vždy navazovaly na ukončovací protokoly. Nenavazující stav počítadel byl zjištěn především u VHP umístěných v provozovnách žalobkyně, kde žalobkyně provozovala hostinskou činnost, tj. v provozovnách Hvězdova 1281/29, Praha 4 – Nusle, Plzeňská 44, Loděnice a Malkovského 608, Praha 18.
11. Správce daně vyhodnotil, že žalobkyně v průběhu daňové kontroly a vedeného dokazování nedoložila rozdíly u VHP č. 1 – 10 a 17 – 19 v úhrnu vsazených částek ve výši 2 605 684 Kč a u vyplacených výher ve výši 210 633 Kč a dále neprokázala oprávněnost prováděných zásahů (výměna a nulování počítadel) do elektromechanických a elektronických počítadel VHP č. 11-16, 21 a 22 s dopadem na stav počítadel VHP a tyto zjištěné rozdíly nezohlednila v řádném přiznání. Rovněž nedoložila důkazní prostředky prokazující, že posun stavů počítadel vsazených částek a vyplacených výher u VHP č. 11 – 16, 21 a 22 nesouvisel s provedenou hrou v kontrolovaném období. Správce daně měl za to, že k posunům počítadel VHP č. 11-16, 21 a 22 došlo v době účinnosti povolení provozu VHP č. 11-16, 21 a 22 a posun stavů počítadel nemohl být způsoben žádným z faktorů, které

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

žalobkyně v průběhu daňové kontroly tvrdila. Vzhledem k tomu, že součástí tvrzených hodnot úhrnu vsazených částek a vyplacených výher u VHP č. 11-16, 21 a 22 nebyla určitá množina her odehraných v době účinnosti povolení, nevyhodnotil správce daně předloženou evidenci zahajovacích a ukončovacích protokolů jako průkaznou pro ověření plného rozsahu provedených her.

12. Správce daně konstatoval, že žalobkyně ani na opakované výzvy nedoložila původ nově vložených počítadel do VHP, případně těch vynulovaných s jejich původními stavy, čímž znemožnila správci daně ověření návaznosti systémů počítadel evidujících vsazené částky a vyplacené výhry z VHP. Správce daně proto stanovil poměrnou část dílčího základu odvodu z VHP za rok 2016 podle pomůcek, přičemž vycházel z kontrolního zjištění a dále z důkazních prostředků předložených žalobkyní, a to z protokolů o ukončení provozu konkrétních VHP se zaznamenanými stavy počítadel při ukončení provozu v roce 2015 a protokolů o jejich zahájení provozu v roce 2016.
13. Správce daně stanovil úhrn vsazených částek a úhrn vyplacených výher u VHP č. 1-10 a 17-19 ve výši nepřiznaného rozdílu (2 605 684 Kč a 210 633 Kč), a u VHP č. 11-16 a 21 a 22 dle vypočítaného průměru zjištěného u VHP č. 1-10 a 17-19, kdy zjištěný rozdíl nezahrnutý v celkových částkách tvrzených žalobkyní vydělil počtem těchto VHP (13) a průměrný úhrn na jedno VHP poté vynásobil 8 za každé VHP s vyměněným modulem počítadla. Správce daně dospěl k výsledné částce ve výši 1 603 496 Kč a 129 624 Kč.
14. Správce daně obdržel v rámci vyjádření k dosavadnímu výsledku KZ čestné prohlášení pana J. D. (dále jen „čestné prohlášení“), který v něm prohlásil, že na přelomu roku 2015 a 2016 společně s členem představenstva žalobkyně prováděl servis VHP před jejich uvedením do provozu pro povolovací období roku 2016 zahájeného od 1. 1. 2016. V rámci tohoto servisu byla dle čestného prohlášení měněna vytipovaná nespolehlivá mechanická počítadla VHP za jiná z vyřazených VHP a odehrány zkušební hry. Správce daně shledal, že nedošlo ke změně kontrolního zjištění, proto vydal dne 10. 3. 2021 zprávu o daňové kontrole č. j. 40668/21/4300-13821-050829 (dále jen „zpráva o DK“), do níž zapracoval konečný výsledek kontrolního zjištění. Následně správce daně vydal prvostupňové rozhodnutí. Žalobkyně se odvolala.
15. Žalovaný se ztotožnil s názorem správce daně a vypořádal odvolací námitky žalobkyně.
16. Žalovaný k námitce nepřezkoumatelnosti uvedl, že použití pomůcek správce daně vysvětlil na str. 47 zprávy o DK, která tvoří dle § 147 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), odůvodnění prvostupňového rozhodnutí. Samotný výpočet byl rozebrán na str. 10 a 11 prvostupňového rozhodnutí.
17. Žalovaný vysvětlil, že správce daně doměřil žalobkyni odvod z loterií a jiných podobných her za kalendářní rok 2016 podle pomůcek, protože při daňové kontrole zjistil, že žalobkyně u VHP č. 11-16, 21 a 22 deklarovala výměnu elektromechanických počítadel, ale nepředložila původ a historii nových počítadel ani důvod jejich výměny a současně u těchto 8 ks VHP vynulovala elektronická počítadla, aniž pro tento postup uvedla důvod. Žalovaný porovnal stavy počítadel na konci platnosti povolení a na počátku platnosti následujícího povolení u předmětných VHP a zjistil, že hodnoty stavů uvedené v protokolech o zahájení následného provozu se výrazně odlišovaly od předchozích dokladů. Žalobkyně tento rozdíl nedoložila knihou oprav vedenou v souladu s podmínkami uvedenými v povoleních, ani dokumenty prokazujícími původ nově nainstalovaných počítadel s jejich dosaženými stavy.

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

18. Žalovaný nepřisvědčil tvrzení žalobkyně, že o tyto dokumenty přišla při vytopení kanceláře na přelomu let 2017/2018. Z fotodokumentace z místa škodní události dle žalovaného nevyplynulo, že v jejím důsledku došlo ke znehodnocení papírového archivu a žalobkyně neuvedla, kdo a kdy zjistil poškození těchto listin, jaká byla míra jejich poškození, ani jakým způsobem byly listiny uchovávány. Podle žalovaného nemělo čestné prohlášení vypovídací hodnotu, neboť neprokázalo původ nově vložených počítačů nebo okolnosti provádění testovacích her, pouze potvrdilo, že došlo k servisním zásahům do VHP. Žalovaný měl za to, že tvrzením žalobkyně nesvědčily ani svědecké výpovědi, protože se netýkaly VHP umístěných v provozovně žalobkyně, u nichž správce daně odhalil nesrovnalosti. Žalovaný měl proto za to, že žalobkyně nepředložila úplné herní účetnictví dle § 20 odst. 2 zákona o loteriích, které by objasnilo, k jakému posunu na počítačích doopravdy došlo.
19. Žalovaný upozornil, že rozhodnutí o povolení provozu VHP byla účinná již od 1. 1. 2016. Od tohoto okamžiku byla žalobkyně povinna dokumentovat zásahy do VHP dle § 19 odst. 1 písm. c) zákona o loteriích.
20. Žalovaný proto vydal napadené rozhodnutí, jímž odvolací námitky žalobkyně zamítl a prvostupňové rozhodnutí potvrdil.

II.

Argumentace účastníků

21. Žalobkyně vznesla čtyři žalobní body:

- 1) Napadené rozhodnutí je nepřezkoumatelné, protože žalovaný nedostatečně vysvětlil důvod pro použití pomůcek a způsob výpočtu částky odvodu.

- 2) Žalovaný vycházel z nesprávně zjištěného skutkového stavu, neboť tvrdil, že žalobkyně zasáhla do technického stavu VHP a v důsledku toho došlo ke zkrácení její daňové povinnosti. Žalovaný nesprávně vyhodnotil důkazy předložené žalobkyní. Povolení k provozování VHP za roky 2015 a 2016 nejsou jedním povolením, které bylo pouze časově prodlouženo. Jde o samostatná rozhodnutí, kdy následné povolení neodkazuje ani obsahově nenavazuje na předcházející povolení. Správce daně provedl daňovou kontrolu činnosti žalobkyně v roce 2016, mohl tak činit pouze s ohledem na povolení provozu pro toto konkrétní období. Správce daně přesto spojil kontrolované období s předcházejícím obdobím, pro něž bylo vydáno samostatné povolení. Pro stanovení daňové povinnosti je rozhodující, jaký byl počáteční stav měřidel v okamžiku zahájení činnosti. Pokud žalobkyně na vybraných VHP provedla servisní zásah spočívající ve výměně počítačů ještě před uvedením VHP do provozu, nepostupovala v rozporu se zákonem. Nejednalo se o provoz bez přerušování navazující na povolení platné pro rok 2015. Žalobkyně provedla servisní zásah z důvodu výměny záložních elektromechanických počítačů VHP, která zajišťují záznamy IN/OUT, u nichž žalobkyně evidovala chybnou funkci. Žalobkyně provedla servisní zásah do VHP na státní svátek dne 1. 1. 2016. Mechanické počítačové bylo u chybných VHP vyměněno ještě před tím, než bylo umožněno prvnímu zákazníkovi v daném povoleném období jejich použití. Stav vyměněného počítače byl evidován jako výchozí stav. Žalobkyně nemanipulovala s počítačem svévolně a zásahy evidovala v knize oprav. Žalobkyně byla oprávněna vynulovat všechna počítačová provozovaných VHP, protože jí to žádný právní předpis nezakázal. Nulování proběhlo kvůli výměně zálohovací baterie a kvůli nahrání nových her v souladu s herním plánem. Žalobkyně nebyla s to

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

prokázat výchozí stav nových i použitých počítadel, protože nová počítadla nevykazovala nulový stav, ale byla vždy po zkušebním prověření ve stavu nenulovém. Žalobkyně nebyla povinna navazovat stavy počítadel na předchozí povolovací období. Daňová kontrola se týkala roku 2016, protože měl žalovaný vycházet z evidence pro toto zdaňovací období. Zahajovací stav počítadel VHP odpovídal počátečnímu stavu k 1/2016 a konečný pak stavu na konci období 12/2016. Úmysl manipulovat s počítadly nevyplývá ani ze svědeckých výpovědí paní Č. a pana S., kteří uvedli, že veškerá evidence probíhala v souladu s předpisy.

3) Žalovaný nesprávně použil pomůcky ve vztahu k okolnostem, které bylo možné spolehlivě zjistit. Sporným byl pouze výchozí stav v lednu 2016, nikoli celý rok 2016. Žalovaný nemohl doměřit výši odvodu pomocí zprůměrování domnělého rozdílu mezi tvrzenou povinností a stanoveným dopočtem při přenesení koncových údajů o stavu měřidel z roku 2015. Tímto způsobem žalovaný nepřipustně aplikoval dopočet na všechny VHP bez rozdílu, což neodpovídalo skutečným možnostem a technické funkci jednotlivých VHP. Úhrn vsazených částek a vyplacených výher z 21 VHP se týkal her, které se fakticky ani teoreticky neuskutečnily.

4) Správce daně neprovedl kontrolu VHP. Daňová kontrola probíhala několik let po skončení provozu VHP, čímž se snížila možnost žalobkyně bránit se proti závěrům správce daně.

22. Žalovaný ve vyjádření k žalobě v plném rozsahu odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí.

III.

Posouzení žaloby

23. Městský soud ověřil, že žaloba byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou, po vyčerpání řádných opravných prostředků a splňuje i všechny ostatní formální náležitosti na ni kladené. Městský soud na základě žaloby v rozsahu žalobních bodů, kterými je vázán (§ 75 odst. 2 soudního řádu správního), přezkoumal napadené rozhodnutí včetně řízení, které jeho vydání předcházelo. Při přezkoumání rozhodnutí soud vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 soudního řádu správního).
24. Dne 24. 1. 2024 se ve věci konalo jednání před soudem, při kterém žalobkyně i žalovaný setrvali na své argumentaci z písemných podání.
25. **Ad 1)** Žalobkyně považovala napadené rozhodnutí za nepřezkoumatelné, protože žalovaný nedostatečně vysvětlil důvod pro použití pomůcek a způsob výpočtu výše odvodu.
26. K námitce nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí soud předně uvádí, že zrušení správního rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost je vyhrazeno těm nejzávažnějším vadám správních rozhodnutí, kdy pro absenci důvodů či pro nesrozumitelnost skutečně nelze správní rozhodnutí meritorně přezkoumat (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2008, č. j. 7 Afs 212/2006-76). To však není případ napadeného rozhodnutí.
27. Žalovaný v bodech 50 až 54 napadeného rozhodnutí (shrnutých v bodě 61) vysvětlil, proč žalobkyni doměřil odvod z loterií a jiných podobných her za kalendářní rok 2016 podle pomůcek. Důvod spočíval v tom, že žalobkyně nepředložila správci daně úplné herní

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

účetnictví dle § 20 odst. 2 zákona o loteriích. Žalovaný konstatoval, že žalobkyně neprokázala původ elektromechanických počítadel instalovaných do VHP č. 11-16, 21 a 22, protože při nenavazujících stavech elektromechanických počítadel a vynulování stavu elektronických počítadel nebyl správce daně s to ověřit, k jakému posunu na počítadlech došlo v důsledku samotné hry nebo výměny počítadel.

28. Žalovaný popsal způsob výpočtu odvodu podle pomůcek v bodě 62 napadeného rozhodnutí. Žalovaný stanovil výši úhrnu vsazených částek a vyplacených výher z provozování VHP za rok 2016 prvotně z částek tvrzených žalobkyní v řádném přiznání, tj. z úhrnu vsazených částek a vyplacených výher ze všech povolených VHP, které žalobkyně provozovala v roce 2016. K tvrzenému úhrnu vsazených částek a vyplacených výher žalovaný přičetl rozdíly zjištěné porovnáním návaznosti stavů elektronických a elektromechanických počítadel VHP č. 1-10 a 17-19, která vykazovala kladné rozdíly v úhrnu vsazených částek ve výši 2 605 684 Kč a vyplacených výher ve výši 210 633 Kč. Jelikož žalovaný nebyl schopen zkontrolovat u 8 ks VHP č. 11-16, 21 a 22 úhrn vsazených částek a vyplacených výher za rok 2016 dle stavů počítadel, stanovil u těchto 8 ks VHP úhrn vsazených částek a vyplacených výher průměrem vypočítaným ze zjištěného rozdílu úhrnu vsazených částek ve výši 2 605 684 Kč a vyplacených výher ve výši 210 633 Kč u VHP č. 1-10 a 17-19, které vydělil 13 ks VHP. Průměrný úhrn vsazených částek na jeden VHP byl 200 437 Kč a průměrný úhrn vyplacených výher na jeden VHP byl 16 203 Kč. Žalovaný vynásobil částku 200 437 Kč počtem VHP s vyměněným počítadlem (8) a k výsledku 1 603 496 Kč přičetl úhrn vsazených částek tvrzených žalobkyní ve výši 42 667 050 a částku 2 605 684 Kč. Úhrn vsazených částek tak činil 46 876 230 Kč. Žalovaný postupoval shodně v případě úhrnu vyplacených výher: průměr 16 203 Kč vynásobil 8, čímž získal částku 129 624 Kč, k níž přičetl úhrn vyplacených výher dle tvrzení žalobkyně ve výši 39 678 302 a částku 210 633 Kč. Úhrn vyplacených výher činil 40 018 559 Kč.
29. Napadené rozhodnutí je přezkoumatelné, neboť obsahuje jak důvod pro použití pomůcek, tak způsob výpočtu odvodové povinnosti.
30. **Ad 2)** Žalobkyně namítala, že žalovaný vycházel z nesprávně zjištěného skutkového stavu, neboť tvrdil, že žalobkyně zasáhla do technického stavu VHP a v důsledku toho došlo ke zkrácení její daňové povinnosti. Žalovaný nesprávně vyhodnotil důkazy předložené žalobkyní. Žalobkyně nebyla povinna navazovat stavy počítadel na předchozí povolovací období. Povolení k provozování VHP za roky 2015 a 2016 netvoří jedno povolení, které bylo pouze časově prodlouženo. Jde o samostatná rozhodnutí, kdy následné povolení neodkazuje ani obsahově nenavazuje na předcházející povolení. Správce daně provedl daňovou kontrolu činnosti žalobkyně v roce 2016, proto tak mohl činit pouze s ohledem na povolení provozu pro toto konkrétní období. Pro stanovení daňové povinnosti je rozhodující, jaký byl počáteční stav měřidel v okamžiku zahájení činnosti. Zahajovací stav počítadel VHP odpovídal počátečnímu stavu k 1/2016 a konečný pak stavu na konci období 12/2016.
31. Mezi účastníky soudního řízení správního je sporné, zda žalovaný mohl přičítat k tíži žalobkyně rozpor mezi koncovým stavem VHP za rok 2015 a počátečním stavem za rok 2016.
32. Podle § 20 odst. 2 zákona o loteriích platí, že veškeré účetní případy uskutečňované v souvislosti s provozováním VHP musí být účtovány odděleně od případného jiného podnikání provozovatele a jejich základem je evidence podle stavů elektromechanických a

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

elektronických počítačů, která pro tyto účely nesmí být nulována. Náklady a výnosy související s provozováním VHP jsou součástí hospodářského výsledku provozovatele za účetní období. Úschova účetních písemností se řídí zvláštním předpisem.

33. Podle § 41b odst. 3 písm. a) zákona o loteriích tvoří poměrnou část dílčího základu odvodu z VHP a jiných technických herních zařízení částka, o kterou úhrn vsazených částek převyšuje úhrn vyplacených výher ze sázkových her podle § 2 písm. e), l), n) a § 50 odst. 3 provozovaných pomocí povolených přístrojů a zařízení, kterými se pro účely tohoto zákona rozumí jednotlivé herní místo povoleného VHP.
34. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu prokazuje daňový subjekt všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních.
35. Výše uvedená ustanovení znamenají, že žalobkyně tvrdí a prokazuje poměrnou část dílčího základu odvodu z VHP, kterou tvoří částka, o níž úhrn vsazených částek převyšuje úhrn vyplacených výher. Žalobkyně je povinna veškeré účetní případy související s provozováním VHP účtovat odděleně od jiného jejího podnikání a za tímto účelem musí vést evidenci podle stavů elektromechanických a elektronických počítačů, která nesmí být nulována. Posouzení průkaznosti evidence stavů počítačů je předmětem tohoto řízení.
36. Aby byla evidence průkazná, musí uvádět skutečné stavy počítačů. Typicky půjde o případ, kdy stavy na začátku jednoho období budou navazovat na stavy ke konci předchozího období. Nikoli však výlučně. Může se stát, např. kvůli výměně počítače, nebo jeho vynulování v důsledku výpadku elektrického proudu, že počáteční stav nebude odpovídat stavu koncovému. V takovém případě musí daňový subjekt prokázat nový stav počítačů natolik spolehlivě, aby nepanovala důvodná pochybnost o jeho souladu se skutečností. Řečeno jinak, daňový subjekt musí prokázat, že rozpor ve stavech počítačů je způsoben výhradně výměnou počítačů nebo jejich vynulováním, a nikoli neevidovanými vsazenými částkami či vyplacenými výhrami. Daňový subjekt unese důkazní břemeno např. doložením původu a stavu nově instalovaných počítačů pomocí měsíčních protokolů vypracovaných dle § 5 odst. 2 vyhlášky ministerstva financí č. 223/1993 Sb., o hracích přístrojích.
37. Žalobkyně k prokázání svého tvrzení předložila měsíční protokoly o stavu počítačů, zaváděcí a ukončovací protokoly, originál knihy oprav a čestné prohlášení. Z porovnání zaznamenaných stavů počítačů na konci platnosti povolení a na počátku platnosti následujícího povolení plyne, že hodnoty stavů počítačů u VHP č. 1-19 a 21 a 22 se lišily. Rozdíl ve stavu počítačů u VHP č. 1-10 a 17-19 byl kladný a nebyl odůvodněn výměnou počítačů, pročez lze důvodně usuzovat, že jeho příčinou byla hra na VHP. Žalobkyně naproti tomu tvrdila, že rozdíl ve stavu počítačů č. 11-16, 21 a 22 byl způsoben výměnou modulu elektromechanických počítačů. Kniha oprav neuváděla důvod nové instalace počítačů, jejich stav při vymontování z předchozího VHP, ani jejich původ. Nejinak tomu bylo v případě čestného prohlášení, které pouze potvrdilo, že došlo k zásahům do VHP. Výpovědi pana S. a paní Č. osvědčily pouze to, že u VHP umístěných v provozovnách nájemců navazovaly stavy zahajovacích protokolů na stavy ukončovacích protokolů. Tato skutečnost nic nevypovídala o rozdílech zjištěných u VHP umístěných v provozovnách žalobkyně.
38. Žalobkyni se nepodařilo prokázat, že rozdíl ve stavech počítačů byl způsoben jejich výměnou, a nikoli neoprávněnou manipulací nebo samotnou hrou. Žalobkyně navíc v rozporu s povinností nenulování elektronických počítačů dle § 20 odst. 2 zákona o Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

loteriích vynulovala elektronická počítadla na vstupu i výstupu, aniž doložila legitimní důvod pro takový postup. Žalobkyně byla povinna dle povolení k provozu nenulovat stavy počítadel, a to nezávisle na okamžiku uvedení VHP do provozu. Vynulování elektronických počítadel na počátku roku 2016 znemožnilo posouzení návaznosti se stavem na konci roku 2015.

39. Argument žalobkyně, že povolení za rok 2015 a 2016 nejsou jedním povolením, není rozhodný. Žalovaný ani netvrdil, že šlo o jedno povolení. Striktní oddělení povolení dle požadavku žalobkyně by však vedlo k absurdnímu závěru, že správce daně by stavy počítadel posuzoval každý kalendářní rok nezávisle na jakékoli evidenci z minulých let a musel by se spolehnout, že tvrzený počáteční stav je pravdivý. Počáteční stav počítadla většinou není 0, ale navazuje na předchozí stavy, a pokud nikoli, pak pro to musí existovat legitimní důvod. Pro stanovení odvodu z loterií je stěžejní pravdivá evidence stavů elektromechanických a elektronických počítadel dle § 20 odst. 2 zákona o loteriích. Povinnost vést tuto evidenci tíží žalobkyni od okamžiku platnosti vydaných povolení pro rok 2016 (od 1. 1. 2016), bez ohledu na to, kdy bylo konkrétní VHP uvedeno do provozu. Pokud je na začátku roku 2016 stav téhož počítadla jiný než na konci roku 2015, je nezbytné tento rozdíl náležitě vysvětlit a prokázat jeho důvodnost. To se žalobkyni nepodařilo (v podrobnostech vizte str. 4 a 5 prvostupňového rozhodnutí a body 50 až 52, 55 a 56 napadeného rozhodnutí).
40. Městský soud shrnuje, že žalovaný mohl po žalobkyni požadovat vysvětlení rozdílu mezi konečnými stavy počítadel v roce 2015 a počátečními stavy týchž počítadel v roce 2016 za účelem zjištění správné výše odvodu. Žalobkyně byla dle § 20 odst. 2 zákona o loteriích povinna vést evidenci stavů elektromechanických a elektronických počítadel, a nenulovat tato počítadla. Žalobkyně této povinnosti nedostála. Žalobní námitka není důvodná.
41. **Ad 3)** Žalobkyně byla přesvědčena, že žalovaný nesprávně použil pomůcky ve vztahu k okolnostem, které bylo možné spolehlivě zjistit. Sporným byl pouze výchozí stav v lednu 2016, nikoli celý rok 2016. Žalovaný nemohl doměřit výši odvodu pomocí zprůměrování domnělého rozdílu mezi tvrzenou povinností a stanoveným dopočtem při přenesení koncových údajů o stavu měřidel z roku 2015.
42. Podle § 98 odst. 3 písm. a) daňového řádu jsou pomůckami zejména důkazní prostředky, které nebyly správcem daně zpochybněny.
43. Městský soud uvádí, že žalovaný při použití pomůcek vycházel z úhrnu vsazených částek ve výši 42 667 050 Kč dle ř. 152 tvrzení a z úhrnu vyplacených výher ve výši 39 678 302 dle ř. 153 tvrzení, které upravil následujícím způsobem.
44. Žalovaný nejprve zjistil rozpor v evidenci u VHP č. 1-10, 17-19. Žalovaný měl za to, že rozdíly stavů elektromechanických počítadel zaznamenaných na protokolu o ukončení v roce 2015 a 2016 a protokolu o zahájení provozu v roce 2016 byly způsobeny provedenou hrou, protože žalobkyně u těchto VHP neměnila modul elektromechanických počítadel. Žalobkyni nepřiznaný úhrn vsazených částek z mechanických počítadel byl 2 605 684 Kč a nepřiznaný úhrn výher vyplacených z mechanických počítadel byl 210 633 Kč.
45. Následně žalovaný zjistil rozpor v evidenci u VHP č. 10-16, 21 a 22, který byl dle žalobkyně způsoben výměnou elektromechanických počítadel. Žalobkyni se však nepodařilo prokázat původní stav nových počítadel. Žalovaný spočítal průměr částek zjištěných u VHP č. 1-10 a 17-19 tak, že celkové zjištěné hodnoty nezahrnuté v částkách

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

tvrzených v přiznání k odvodu vydělil počtem VHP (13). Takto získaný průměr poté žalovaný vynásobil počtem VHP, u nichž došlo k výměně počítadla (8) a získal nepřiznaný úhrn vsazených částek ve výši 1 603 496 Kč a nepřiznaný úhrn vyplacených výher ve výši 129 624 Kč.

46. Žalovaný sečetl částky 2 605 684 Kč a 1 603 496 Kč a výsledek připočetl k částce 42 667 050 Kč, čímž získal konečnou výši úhrnu vsazených částek 46 876 230 Kč. Shodně žalovaný postupoval při výpočtu konečného úhrnu vyplacených výher (39 678 302 Kč + 210 633 Kč + 129 624 Kč) a dospěl k částce 40 018 559 Kč.
47. Městský soud nemá postupu žalovaného co vytknout. Žalovaný stanovil výši odvodu zejména pomocí částek uvedených v tvrzení žalobkyně, které poté upravil kvůli zjištěným rozdílům, jejichž důvodnost žalobkyně neprokázala.
48. Žalovaný považoval za sporné počáteční stavy dle předložených evidencí, protože nenavazovaly na konečné stavy; nikoli veškeré úhrny v průběhu roku 2016. Žalovaný dopočítal rozdíl na základě nezpochybněných důkazních prostředků ve smyslu § 98 odst. 3 písm. a) daňového řádu. Žalovaný určil nepřiznané úhrny u VHP č. 1-10, 17-19 pomocí prostého rozdílu mezi částkami uvedenými ve vyúčtováních VHP za prosinec roku 2015 a zahajovacími protokoly za leden 2016. Žalovaný mohl takto postupovat, protože vše nasvědčovalo tomu, že rozdíl vznikl kvůli běžnému provozu VHP a žalobkyně výsledky tohoto provozu nepřiznala. Správní orgány doměřovaly daň za celé období roku 2016. Proto použily jako pomůcku dopočítané údaje o úhrnu vsazených částek a vyplacených výher za celý rok 2016. Takto se stanovená daň co nejvíce blíží realitě.
49. V případě VHP č. 11-16, 21 a 22 nebylo prokázáno, zda se evidovaný výchozí stav nových počítadel shodoval se stavem těchto počítadel v okamžiku jejich vymontování z předchozích VHP. Žalovaný nemohl stanovit konečnou výši nepřiznaných úhrnů dle prostého rozdílu mezi evidovanými částkami na konci roku 2015 a na začátku roku 2016, protože výměna počítadel přerušila číselnou návaznost těchto stavů. Žalovaný byl přesto povinen stanovit odvod co nejspolehlivěji, proto vyšel ze stavů naměřených u srovnatelných VHP č. 1-10 a 17-19. Za tímto účelem spočítal průměr nepřiznaných úhrnů zjištěných u VHP č. 1-10 a 17-19, který vynásobil počtem VHP, u nichž došlo k výměně počítadel. Žalobkyně neprokázala skutečnou výši úhrnů, protože se nemohla úspěšně dovolat toho, že žalovaný stanovil odvod nikoli zcela přesně pomocí průměru nepřiznaných úhrnů u jiných VHP. Žalovaný nemohl postupovat jinak, neboť žalobkyně neunesla své důkazní břemeno.
50. Žalovaný použil pomůcky po právu. Žalobní námitka není důvodná.
51. **Ad 4)** Žalobkyně poukazovala na to, že správce daně neprovedl kontrolu VHP. Daňová kontrola probíhala několik let po skončení provozu VHP, čímž se snížila možnost žalobkyně bránit se proti závěrům správce daně.
52. Městský soud uvádí, že daňové řízení není založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí dle § 92 odst. 3 daňového řádu (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004-125). Žalovaný nebyl povinen obstarávat důkazy za žalobkyni, např. sepisovat o stavech počítadel vlastní záznamy v rámci místního šetření.
53. Žalobkyně byla dle § 20 odst. 2 zákona o loteriích povinna uschovat účetní písemnosti související s provozováním VHP v souladu se zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví (dále Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

jen „zákon o účetnictví“). Dle § 31 odst. 2 zákona o účetnictví se účetní záznamy uschovávají po dobu 5 let počínající koncem rozhodného účetního období. Navíc na základě § 32 odst. 1 zákona o účetnictví platí, že slouží-li účetní záznamy pro účel daňového řízení, pak s nimi musí být i po uplynutí doby úschovy naloženo tak, aby byly zajištěny požadavky plynoucí z tohoto účelu.

54. Žalobkyně byla povinna uchovávat účetní záznamy za zdaňovací období roku 2016 do 31. 12. 2021 a po uplynutí doby úschovy s nimi měla naložit způsobem umožňujícím přesné stanovení výše odvodu. Tato povinnost platí nezávisle na ukončení provozu VHP na konci roku 2017. Daňová kontrola týkající se poměrné části dílčího odvodu z VHP za rok 2016 započala dne 3. 5. 2018 a skončila dne 11. 3. 2021, tedy před uplynutím doby povinné úschovy. Pokud žalobkyně za tohoto stavu nedisponovala účetními záznamy prokazujícími její tvrzení, porušila zákonnou povinnost vést řádnou evidenci svého účetnictví a nepříznivé následky s tím spojené ponese pouze ona sama, nikoli správce daně.
55. Správce daně nezkrátil žalobkyni na právu řádně prokázat svá tvrzení tím, že nezkontroloval VHP a zahájil daňovou kontrolu až poté, co žalobkyně skončila provoz VHP.

IV.

Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

56. Městský soud z výše uvedených důvodů neshledal žalobu důvodnou, a proto ji podle § 78 odst. 7 soudního řádu správního zamítl.
57. Žalobkyně nebyla ve sporu úspěšná a žalovanému žádné účelně vynaložené náklady nad rámec jeho běžné činnosti nevznikly. Soud tedy ve druhém výroku rozsudku v souladu s § 60 soudního řádu správního rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Poučení:

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

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

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

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

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

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

Praha 24. ledna 2024

JUDr. PhDr. Štěpán Výborný, Ph.D., v. r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.