



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Davida Rause, Ph.D., a soudců Mgr. Kateřiny Kopečkové, Ph.D., a Mgr. Filipa Skřivana v právní věci

žalobce: **R. R.**
bytem X
zastoupen Mgr. Pavlem Vankem, advokátem
sídlem Moravské náměstí 690/15, Brno

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 10. 2023, č. j. 35447/23/5000-10611-712244,

takto:

- I. Výrok I. rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 20. 10. 2023, č. j. 35447/23/5000-10611-712244, se ruší a věc se v tomto rozsahu vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žaloba se v rozsahu napadajícím výrok II. rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 20. 10. 2023, č. j. 35447/23/5000-10611-712244, zamítá.
- III. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Specializovaný finanční úřad (dále jen „správce daně“) dodatečným platebním výměrem ze dne 25. 10. 2022, č. j. 177292/22/4300-13823-704691, doměřil žalobci podle pomůcek daň z hazardních her za 3. čtvrtletí roku 2019 ve výši 1 080 310 Kč a stanovil penále ve výši 216 062 Kč. Správce daně dále dodatečným platebním výměrem z téhož dne, č. j. 177320/22/4300-13823-704691, doměřil žalobci podle pomůcek daň z hazardních her za 4. čtvrtletí roku 2019 ve výši 257 600 Kč a stanovil penále ve výši 51 520 Kč. Správce daně dospěl k závěru, že žalobce minimálně v období od 8. 8. 2019 do 2. 10. 2019 provozoval hazardní hry prostřednictvím celkem 28 technických zařízení umístěných v jeho provozovnách. V provozovně s názvem „STAR ARENA“ na adrese Václavská 184/11, Brno, bylo umístěno 12 technických zařízení, v provozovně s názvem „SPORT BAR TARA“ na adrese Cejl 53/115, Brno, bylo umístěno 7 technických zařízení a v provozovně s názvem „SPORT BAR STAR ARENA“ na adrese Rudé Armády 586/14, Rousínov, bylo umístěno 9 technických zařízení. Žalovaný napadeným rozhodnutím zamítl odvolání žalobce proti prvnímu (výrok I.) i druhému (výrok II.) dodatečnému platebnímu výměru a oba platební výměry potvrdil.

II. Žaloba

2. Proti napadenému rozhodnutí podal žalobce žalobu. Namítá, že není daňovým subjektem, neboť nebyl koncovým uživatelem prostor v provozovnách a neměl přímý podíl na zisku. Prostory užívala společnost Joker Brno s.r.o., která je pronajímala dále zejména společnosti DP&K-CZQ s.r.o., která je známá tím, že ve velkém rozsahu oslovovala společnosti provozující restaurace a bary ohledně možného pronájmu prostor pro umístění technických zařízení. Pokud je žalobci známo, vlastníkem a provozovatelem technických zařízení byla právě společnost DP&K-CZQ s.r.o., resp. následně společnost Development Trade s.r.o. To dokazuje mj. příkaz k prohlídce jiných prostor vydaný Okresním soudem v Opavě dne 25. 11. 2020 pod sp. zn. 0 Nt 1540/2020, který však žalovaný nevzal v potaz. Žalobce souhlasí s tím, že pokud se na provozu nelegálních technických zařízení podílí více osob, stávají se daňovými subjekty. Stěžejní okolností, kterou správce daně musí při určení poplatníka daně z hazardních her zvážit, je ovšem to, zda se na jeho příjmech (výnosech) a výdajích (nákladech) přímo projevuje zisk či případná ztráta spojená s provozováním hazardní hry. To však nespĺňuje žalobce, nýbrž společnost Joker Brno s.r.o., a to bez ohledu na skutečnost, že podle rozsudku Městského soudu v Brně žalobce tuto společnost fakticky ovládal. Rovněž není možné argumentovat tím, že za trestnou činnost byl odsouzen žalobce, neboť pachatelem trestného činu dle § 252 zákona č. 40/2009 Sb., trestního zákoníku (dále jen „trestní zákoník“), nemůže být právnická osoba.
3. Dle žalobce neměla být daň doměřena také proto, že předmětem daně je prospěch z trestné činnosti, za kterou byl žalobce odsouzen. Jak vyplývá z rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 17. 3. 2010, č. j. 5 Ca 65/2007 – 77, pokud se jedná o činnost, pro kterou není možné získat oprávnění, nejedná se o příjem, který by podléhal dani. V době spáchání trestného činu nebylo možné povolení získat, neboť to vylučuje obecně závazná vyhláška o regulaci provozu loterií. Podle tohoto principu postupoval i Městský soud v Brně, který žalobci v odsuzujícím rozsudku mj. uložil trest propadnutí finančních prostředků ve výši 143 825 Kč, což byla hotovost zajištěná v pokladničkách jednotlivých herních zařízení.

4. Při volbě pomůcek správce daně dle žalobce v případě brněnských provozoven nezvolil srovnatelné subjekty. S účinností od 15. 7. 2017 je na celém území města Brna zakázáno provozovat hazardní hry (s výjimkou kasin v Grand Hotelu Brno a Hotelu International Brno). V roce 2018 však ještě několik provozoven (heren) legálně provozovalo technická zařízení na základě časově omezených „dobíhajících“ povolení k provozu technických zařízení. Mezi zájmovou skupinou obyvatel byly tyto herny „vyhlášené“. Jejich provozovatelé proto měli nesrovnatelné obraty v porovnání se situací před začátkem regulace v roce 2013. Mezi tyto herny patřily i provozovny vybrané správcem daně coby srovnatelné se žalobcem. Oproti tomu malé nelegální herny již z povahy věci nemohou dosahovat nikdy takových obrátů jako uvedené provozovny, a to i z důvodu menších záruk regulérnosti hry a menší atraktivity pro solventnější klientelu, která se spíše přesunula do kasin v okolí Brna.
5. Srovnávané provozovny nadto měly na rozdíl od žalobce otevřeno „nonstop“. Bez ohledu na pochybnosti o tom, zda byla otevírací doba provozoven žalobce 13-22 nebo 18-24 hod., zjevně se nejednalo o otevírací dobu „nonstop“. Je při tom velký rozdíl, zda je zařízení v provozu 9 hodin denně nebo 24 hodin denně.
6. V nynějším případě nadto celní správa zajistila interní záznamy provozovatele technických zařízení. Do těchto formulářů barmany zapisovaly interní záznamy o tržbách všech technických zařízení (což ostatně při své výpovědi potvrdily barmany L. D. a G. M.). Tyto záznamy zjevně nebyly určeny pro správce daně, ale pro interní potřebu provozovatele. Je tedy nepravděpodobné, že by s nimi bylo účelově manipulováno ve snaze snížit daňovou povinnost. Přestože se nejednalo o úplné záznamy, lze z nich s vysokou mírou jistoty získat obraz úhrnu přijatých vkladů a vyplacených výher. Zajištěné množství podkladů je statisticky významné a lze z něj poměrně přesně stanovit obraz o denním výtěžku z technických herních zařízení. Takto zajištěné záznamy o tržbách poskytují jistě přesnější podklady než použité pomůcky. Tyto záznamy měly pro správce daně představovat alespoň určitý korektiv při stanovení daně podle pomůcek. Vyplývá z nich, že průměrný denní výtěžek na 1 herní pozici za 1 den dosahoval v provozovně SPORT BAR TARA pouze 1 405 Kč a v provozovně STAR ARENA pouze 1 363 Kč, nikoliv správcem daně stanovených 2 570,82 Kč. Žalobce proto navrhuje, aby zdejší soud napadené rozhodnutí zrušil.

III. Vyjádření žalovaného a replika žalobce

7. Žalovaný uvádí, že společnost Joker Brno s.r.o. byla reálně ovládána žalobcem, což žalobce nijak nerozpориje. Z důkazů zajištěných v trestním řízení vyplývá, že výběry vkladů z pokladniček u předmětných technických zařízení prováděl žalobce, a to téměř v denních intervalech. Tržby následně vkládal ve prospěch bankovních účtů, které vlastnil nebo ovládal. Činnosti spojené s provozem technických zařízení, stejně jako vyplacení výher, zajišťovali zaměstnanci žalobce či samotný žalobce.
8. Dle žalovaného není možné dovozovat, že by trest uložený v trestním řízení za nelegální provozování hazardních her bránil stanovení daně z hazardních her. Provozování hazardní hry je obecně činností, kterou lze vykonávat v souladu se zákonem na základě povolení nebo ohlášení. Na tom nic nemění ani to, že město Brno omezilo vyhláškou provozování hazardu na svém území.
9. Ve vztahu k použitým pomůckám žalovaný upozorňuje, že žalobce může namítat pouze nejzásadnější pochybení, která způsobí logickou neudržitelnost úvah správce daně, případně

Shodu s prvopisem potvrzuje: R. L.

jejich absenci. K takovým pochybením nedošlo. Výtky žalobce, že srovnávaná herna dosahovala v roce 2018 vyšších zisků z důvodu zavedení regulace hazardu a měla delší otevírací dobu (nonstop), dle žalovaného nesvědčí o nesrovnatelnosti těchto subjektů. Žalobce spekuluje o návštevnosti nelegálních heren, přitom ovšem pomíjí, že z legálního provozování heren vyplývají nejen výhody, ale i povinnosti, kterým se žalobce vyhnul. Interní záznamy žalobce o tržbách nejsou oficiální záznamy provázané s účetnictvím, a proto mohou být snáze manipulovány bez ohledu na to, že byly určeny pro interní potřebu provozovatele. Přesnost určení daně pomocí pomůcek má své limity, což však neznamená, že daň stanovená tímto způsobem žalobci není dostatečně spolehlivá.

10. Záznamy o tržbách dodatečně předložené žalobcem byly vyhodnoceny jako neprůkazné, neboť zachycovaly pouze údaje vztahující se ke 3. čtvrtletí 2019, a to v případě provozovny STAR ARENA pouze za 27 dnů a v případě provozovny SPORT BAR TARA pouze za 34 dnů, oproti celkovým 92 dnům, které spadají do tohoto čtvrtletí. Žalobce při zahájení daňové kontroly zajištěné evidence sám zpochybnil. Správce daně při výslechu paní D. a paní M. tyto evidence těmto svědkyním předložil, přičemž svědkyně uvedly, že je vedly a poznávají je. Daň však nemohla být dle těchto evidencí stanovena, neboť neobsahovaly kompletní údaje. Žalovaný proto navrhuje, aby zdejší soud žalobu zamítl.
11. Žalobce podal k vyjádření žalovaného repliku, v níž ovšem nic nového neuvádí.

IV. Posouzení věci

12. Žaloba byla podána včas (§ 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, dále jen „s. ř. s.“), osobou k tomu oprávněnou (§ 65 odst. 1 s. ř. s.). Žaloba je přípustná (zejména § 65, § 68 a § 70 s. ř. s.).
13. Žaloba je zčásti důvodná.
14. Žalobce nejprve namítá, že není poplatníkem daně z hazardních her. Nebrojí přitom proti závěrům, že za provozování hazardní hry je odpovědný každý, kdo vykonává činnosti uvedené v § 5 zákona č. 186/2006 Sb., o hazardních hrách (dále jen „zákon o hazardních hrách“). Tyto činnosti však dle žalobce vykonávala společnost Joker Brno s.r.o., případně společnosti DP&K-CZQ s.r.o. a Development Trade s.r.o.
15. Pro nynější věc je podstatné, že žalobce byl za provozování technických zařízení v označených provozovnách v daném období odsouzen rozsudkem Městského soudu v Brně ze dne 27. 4. 2021, č. j. 2 T 102/2020 – 958, ve spojení s usnesením Krajského soudu v Brně ze dne 22. 7. 2021, č. j. 7 To 151/2021 – 987, neboť tím spáchal přečin neoprávněného provozování hazardní hry dle § 252 odst. 1 trestního zákoníku. Správní orgány tedy po skutkové stránce vycházely mimo jiné ze zjištění trestních soudů, přičemž ve spise jsou založeny také důkazy provedené v průběhu trestního řízení (zejména protokoly celních orgánů o provedení prohlídky jiných prostor a pozemků, záznamy o vyhodnocení pohybu vozidla žalobce a výpisů z účtů).
16. Z těchto podkladů vyplývá, že formálně byla sice do provozování technických zařízení zapojena také společnost Joker Brno s.r.o., tu ovšem fakticky ovládal žalobce (jejím jednatelem je matka žalobce, která jej zmocnila ke všem jednáním, a dále pan V. F., který zde figuroval jako tzv. „bílý kůň“). Z protokolů o sledování je zřejmé, že žalobce se v období od 1. 8. 2019 do 30. 9. 2019 svým vozidlem pohyboval prakticky denně v okolí všech tří provozoven. Bezprostředně poté, kdy žalobce navštívil jím řízené herny, vkládal finanční

Shodu s prvopisem potvrzuje: R. L.

hotovost na bankovní účty vedené na jeho jméno (celkem takto minimálně v 27 případech uložil 745 675 Kč). Stejně účty žalobce využíval také k pravidelné úhradě měsíčních nákladů spojených s provozem heren. Ve vozidle žalobce byly také zajištěny tzv. inventurní listy k technickým zařízením, do nichž obsluha baru zaznamenávala výši výher na technických zařízeních za dobu směny.

17. Vzhledem k těmto zjištěním dle zdejšího soudu nepochybně obстоjí závěry správce daně a žalovaného, že provozovatelem uvedených technických zařízení byl právě žalobce, který také fakticky inkasoval příjmy z technických zařízení a z vlastního účtu hradil náklady spojené s jejich provozem. Správce daně proto ve zprávě o daňové kontrole ve shodě s Generálním ředitelstvím cel (a ostatně i trestními soudy, resp. státním zástupcem) dospěl k závěru, že toto jednání nelze přičítat společnosti Joker Brno s.r.o. Není přitom pravda, jak tvrdí žalobce, že pachatelem trestného činu dle § 252 trestního zákoníku nemůže být právnická osoba. Žalobce v žalobě odkazuje na neaktuální odbornou literaturu komentující právní stav před účinností zákona č. 418/2011 Sb., o trestní odpovědnosti právnických osob a řízení proti nim, ve znění novely provedené zákonem č. 183/2016 Sb. (§ 7 tohoto zákona odpovědnost právnické osoby za daný trestný čin nevylučuje).
 18. K argumentaci žalobce, že provozovatelem byly společnosti DP&K-CZQ s.r.o. a Development Trade s.r.o., žalovaný v bodě 43 napadeného rozhodnutí vysvětlil, že je mu z úřední činnosti známo, že nejméně od března roku 2018 tyto společnosti umísťovaly do provozu jiných subjektů technická zařízení typu Hollywood Popcorn a Jewel a od roku 2019 pak technická zařízení typu Pegasus. Z celkového počtu 28 technických zařízení však byl v provozovnách žalobce zjištěn pouze 1 kus technického zařízení Jewel, na postavení žalobce coby poplatníka daně dle § 1 zákona č. 187/2016 Sb., o dani z hazardních her (dále jen „zákon o dani z hazardních her“), proto tato skutečnost nemá vliv. Žalobcem zmiňovaný příkaz k prohlídce jiných prostor vydaný Okresním soudem v Opavě se vztahuje k jinému období (léto a podzim roku 2020) a jinému typu zařízení (4 ks technických zařízení typu Pegasus) umístěných v provozovně STAR ARENA. Žalovaný jej proto nevyhodnotil jako důkaz, že provozovatelem technických zařízení v nynější věci byl jiný subjekt (bod 45 napadeného rozhodnutí). I s těmito úvahami se lze beze zbytku ztotožnit.
 19. Nedůvodná je také námitka, že předmětem daně z hazardu nemůže být prospěch z trestné činnosti, za kterou byl žalobce odsouzen. Žalobce odkazuje na rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 17. 3. 2010, č. j. 5 Ca 65/2007 – 77. V tomto rozsudku se soud zabýval otázkou, zda prospěch získaný trestnou činností lze považovat za ostatní příjem dle § 10 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, který podléhá dani z příjmů fyzických osob. Dospěl k závěru, že příjem získaný jednáním, které naplnilo skutkovou podstatu trestného činu nedovolené výroby a držení omamných a psychotropních látek a jedů, není příjmem ve smyslu citovaného ustanovení.
 20. V nynější věci se ovšem pohybujeme na poli jiné právní úpravy. Poplatníkem daně z hazardních her je dle § 1 písm. a) zákona o dani z hazardních her ten, kdo provozuje hazardní hru, k jejímuž provozování je takového povolení potřeba. Předmětem daně podle § 2 odst. 1 téhož zákona je provozování hazardní hry na území České republiky pro účastníka hazardní hry, pokud je k provozování této hry potřeba základní povolení podle zákona upravujícího hazardní hry. Poplatníkem je tedy jak ten, kdo provozuje hazardní hru podle zákona o hazardních hrách legálně, tak ten, kdo ji podle tohoto zákona provozuje nelegálně. To stejné platí pro vymezení předmětu daně, kterým je jak legální, tak i nelegální
- Shodu s prvopisem potvrzuje: R. L.

provozování hazardní hry. Jedná se o zvláštní právní úpravu, která nebudí výkladové pochybnosti. Z tohoto důvodu jsou závěry Městského soudu v Praze týkající se problematiky daně z příjmů v nynější věci nepoužitelné.

21. Zákodárce výslovně stanovil, že předmětem daně z hazardních her je také nelegální provozování hazardních her. Zamýšlel tím napravit „dosavadní nevyhovující stav, kdy v případě nelegálního provozování hazardní hry (resp. loterie nebo jiné podobné hry) neexistuje poplatník, protože osoba, která provozuje hazardní hru bez povolení, není provozovatelem, tudíž ani poplatníkem, a není možné stanovit a vybrat odvod z loterií a jiných podobných her.“ (srov. důvodovou zprávu k zákonu o dani z hazardních her). Za existence tohoto východiska dle zdejšího soudu nedává žádný smysl rozlišovat mezi subjekty, které provozují hazardní hry takovým způsobem, že naplní skutkovou podstatu trestného činu, a ostatními nelegálními provozovateli hazardních her, případně rozlišovat, zda subjekty provozují hazardní hry na území obce, která v samostatné působnosti omezila hazardní hry na svém území, nebo na území obce, která tak neučinila, a v závislosti na naplnění těchto kritérií určovat, který nelegální provozovatel hazardních her je poplatníkem daně z hazardních her, a který nikoliv.
22. Na uvedeném závěru nic nemění ani skutečnost, že žalobci byl v trestním řízení uložen trest propadnutí věci, finanční hotovosti ve výši 143 825 Kč, která byla nalezena v pokladničkách technických zařízení, neboť šlo o bezprostřední výnos z trestné činnosti. Propadnutí věci je totiž trestem za spáchaný trestný čin. Od tohoto trestu je třeba odlišovat samotný vznik povinnosti přiznat a zaplatit daň, ta je totiž na případném trestu zcela nezávislá. Povinnost daň přiznat a zaplatit vzniká přímo ze zákona při splnění podmínek vymezených v zákoně o dani z hazardních her. Skutečnost, že bylo rozhodnuto o propadnutí věci, pak obecně nezakládá osvobození od daně (srov. přiměřeně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 3. 2010, č. j. 1 Afs 12/2010 – 107).
23. V dalších námitkách žalobce napadá způsob stanovení daně. Pokud snad žalobce naznačuje, že daň bylo možné stanovit dokazováním, nelze s ním souhlasit. V průběhu řízení nebyly prokázány rozhodné skutečnosti pro stanovení základu daně, tj. úhrn přijatých vkladů, úhrn vyplacených výher a úhrn vrácených vkladů z technických her [§ 3 odst. 1 písm. e) zákona o dani z hazardních her] za dobu provozování daných technických her. Správce daně měl sice k dispozici dokumenty zajištěné celními orgány v rámci prohlídky jiných prostor a pozemků označené jako „inventurní listy k THZ“, které obsahují údaje o vyplacených výhrách za určité období v jednotlivých provozovnách (to lze dovodit z toho, že jsou zde pro jednotlivá zařízení kolonky „Počátek OUT“, „Konec OUT“ a „Výplata CELKEM“), údaje z těchto inventurních listů žalobce částečně agregoval do souborů .xls označených žalobcem jako „záznamy o tržbách“. Jak ovšem přiléhavě konstatují správce daně i žalovaný, tyto evidence nepokrývají celé období, po které žalobce technická zařízení provozoval, a zároveň neobsahují záznamy o výši přijatých vkladů a výši vrácených vkladů. Pro stanovení daně dokazováním proto nejsou dostačující.
24. V poslední námitce žalobce zpochybňuje to, jakým způsobem byla podle pomůcek daň stanovena. Ustanovení § 98 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, uvádí demonstrativní výčet pomůcek, jako pomůcku podle tohoto ustanovení je možné použít mimo jiné porovnání srovnatelných daňových subjektů a jejich daňových povinností. Správce daně však obecně není nijak omezen ve výběru toho, co použije v konkrétním

případě jako pomůcku (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 5. 2011, č. j. 8 Afs 69/2010 – 103).

25. Je třeba předeslat, že pomůcky jsou pouze podkladem pro kvalifikovaný odhad relevantních skutečností a nemohou proto zachytit ekonomickou realitu daňového subjektu věrněji nežli daň vyměřená dokazováním (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2006, č. j. 2 Afs 207/2005 – 55).
26. Z hlediska přiměřenosti (spolehlivosti) použitých pomůcek může daňový subjekt namítat neadekvátní výši stanovení daně dle pomůcek s odůvodněním, že při konstrukci pomůcek správce daně hrubě vybočil z mezí správního uvážení, kterým disponuje. Takto lze napadnout jednoznačné excesy správce daně při použití pomůcek, mezi něž lze řadit např. to, že nebylo vůbec objasněno, jak byla zvolená pomůcka konstruována, a úvahu správce daně tak nelze vůbec přezkoumat. Jako jednoznačný exces je možno označit i situaci, kdy konstrukce pomůcky trpí tak závažnými logickými deficity, že se nedá hovořit o tom, že by na jejím základě vůbec mohla být stanovena daň, která by dostatečně přesně reflektovala realitu daňového subjektu. Jde o případy natolik zásadních pochybení správce daně, u nichž bude daňový subjekt se svou námitkou úspěšný již jen s ohledem na logickou neudržitelnost úvah správce daně, resp. jejich naprostou absenci (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 11. 2014, č. j. 9 Afs 77/2013 – 67).
27. V případě použití srovnatelných subjektů musí tyto subjekty působit v podobném oboru jako daňový subjekt, musí být srovnatelně veliké, podnikající způsobem srovnatelným s daňovým subjektem a mající podobnou historii působení na trhu a podobnou tržní pozici. Jak správně uvádí žalovaný, úkolem správce daně je uvést přesvědčivé důvody, proč lze vybraného podnikatele považovat za srovnatelný subjekt, a nikoliv vyvracet nekonečnou řadu myslitelných rozdílů mezi tímto podnikatelem a daňovým subjektem.
28. Námitky nedostatečné spolehlivosti pomůcek se s ohledem na výše uvedené mohou týkat pouze celkového výsledku stanovení daně za použití pomůcek. Daňový subjekt proto může v zásadě polemizovat pouze s výsledným určením daňové povinnosti, a je tedy povinen uvést, z jakých důvodů považuje základ daně stanovený podle pomůcek za zcela nepřiměřený, a své tvrzení podložit odpovídajícími důkazy. Námitkami daňového subjektu tak lze dosáhnout nápravy pouze jednoznačných excesů správce daně při použití pomůcek. Daňový subjekt nemůže soustředit svá tvrzení k prokázání špatného výběru pomůcek, nýbrž ke skutečnosti, že výsledná daňová povinnost, která mu byla stanovena, je v hrubém nepoměru s tou, která mu měla být, byť odhadem, stanovena (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 7. 2007, č. j. 9 Afs 28/2007 – 156, či ze dne 26. 11. 2015, č. j. 9 Afs 20/2015 – 49).
29. Jakkoliv daňová povinnost stanovená pomůckami bývá zpravidla méně přesná, nesmí se míjet s realitou. Pomůcky, jakožto nástroj ke kvalifikovanému odhadu daňové povinnosti, tedy musí mít racionální povahu a musí v maximální reálně dostupné míře usilovat o přesnost jimi určovaných skutečností. Je nezbytné, aby pomůcky zohlednily všechny relevantní a správci daně dostupné a využitelné informace (srov. též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 7. 2018, č. j. 10 Afs 371/2017 – 69).
30. Z napadeného rozhodnutí vyplývá, že správce daně použil údaje srovnatelných subjektů za období roku 2018, neboť v roce 2019 žádný provozovatel ve městě Brně ani v Rousínově technická zařízení legálně neprovozoval. Byly vybrány subjekty, které provozovaly

Shodu s prvopisem potvrzuje: R. L.

srovnatelný počet technických zařízení ve shodné lokalitě, a to v prostorách heren (tedy nikoliv např. kasin). Obecně se tedy jedná o srovnatelné subjekty.

31. S ohledem na výše uvedené dle zdejšího soudu nemohou obstát nepodložené spekulace žalobce o tom, že herny srovnávaných subjektů (zejména toho brněnského) byly z důvodů regulace obecně závaznou vyhláškou „vyhlášené“, na technická zařízení se často sestavovaly pořadníky solventních klientů a dané subjekty proto měly „nesrovnatelné obraty“ v porovnání se situací před začátkem obecní regulace v roce 2013. Tyto domněnky žalobce v daňovém řízení ničím neprokázal. Shodné závěry platí i ohledně úvah žalobce o nesrovnatelnosti legálních a nelegálních provozovatelů technických her.
32. Žalobce necelý týden před jednáním avizoval, že zadal vypracování „odborného vyjádření a znaleckého posudku“ k prokázání tvrzení o nemožnosti srovnání se správcem daně vybranými subjekty a navrhl v tomto směru důkaz. Jiné důkazy žalobce ani žalovaný nenavrhl.
33. Zdejší soud při jednání rozhodl, že dokazování prováděno nebude. V úvahu vzal jednak obecné východisko, že těžištěm dokazování je správní řízení a není žádoucí, aby rozsáhlými důkazními návrhy v soudním řízení daňový subjekt sanoval svou předchozí pasivitu. Dále vzal soud v úvahu, že žalobce byl s napadeným rozhodnutím seznámen již v říjnu 2023 a žalobu podal v prosinci 2023. Důkaz ovšem navrhl až bezprostředně před jednáním na konci května 2024. V průběhu jednání pak bylo se žalobcem vyjasněno, že žádným důkazem doposud nedisponuje a jeho aktivita je prozatím ve fázi nezávazné konzultace s osloveným znalcem ohledně toho, na co by se žalobce mohl znalce zeptat. Co je však nejpodstatnější, otázky, které dle svého vyjádření v průběhu jednání žalobce hodlal znalci položit, buďto nesouvisely s uplatněnými žalobními body (zda jsou zařízení provozovaná žalobcem technicky totožná se zařízeními provozovanými srovnatelnými subjekty), nebo se – tak, jak byly formulovány – týkají právního posouzení (zda a do jaké míry je možné srovnávat subjekty s přihlédnutím k situaci ve městě Brně v roce 2019, zda je možné ze shromážděných podkladů stanovit daň dokazováním a zjistit výnosy, zda jsou použité pomůcky relevantní pro stanovení daňové povinnosti), které znalci nepřísluší. Provedení takového důkazu by tudíž bylo z důvodu nezpůsobilosti přispět ke zjištění skutkového stavu věci nadbytečné.
34. Otevírací doba provozoven žalobce nebyla v řízení jednoznačně prokázána. Ze zajištěných inventurních soupisů vyplývá, že technická zařízení byla provozována přes den i v noci (je z nich patrné rozdělení směn na denní a noční). Ani v tomto ohledu tedy nelze úvahám žalovaného nic podstatného vytknout.
35. Přesto zdejší soud shledal námitku poukazující na nepřiměřenost výše daně stanovené podle pomůcek důvodnou. Jak již bylo předesláno, i při stanovení daně podle pomůcek by měl správce daně v nejvyšší reálně možné míře usilovat o relativní přesnost stanovení daně a využít k tomu všechny dostupné informace, pokud daňový subjekt na některé správci daně dostupné informace v průběhu řízení sám upozorňuje a poukazuje na konkrétní skutečnosti, z nichž dovozuje hrubý nepoměr mezi daní, která mu byla stanovena, a tou, která mu měla být stanovena (buť odhadem). V takovém případě je správce daně povinen minimálně přesvědčivě vysvětlit, v čem jsou úvahy daňového subjektu chybné nebo nerelevantní.
36. Těmito informacemi jsou v nynějším případě již zmíněné dokumenty zajištěné celními orgány v rámci prohlídky jiných prostor a pozemků označené jako „inventurní listy k THZ“, které obsahují údaje o vyplacených výhrách z jednotlivých technických zařízení za

Shodu s prvopisem potvrzuje: R. L.

určité období v jednotlivých provozovnách žalobce. Skutečnost, že tyto inventurní listy obsahují údaje o vyplacených výhrách, vyplývá kromě jejich obsahu také z výpovědí svědkyň, barmanek L. D. a G. M., které dané údaje do této evidence zadávaly, což připouští i žalovaný. Nejedná se přitom o jakoukoliv evidenci žalobcem dodatečně účelově předkládanou v průběhu daňového řízení (jejíž věrohodnost by z těchto důvodů bylo snadné zpochybnit), nýbrž o originální pomocnou evidenci provozovatele zajištěnou v podstatě v reálném čase v průběhu prověřování možného páčání trestné činnosti. Daná evidence byla zároveň jedním z důkazů vedoucích k odsouzení žalobce.

37. Tyto údaje (za dny, za které jsou k dispozici, tj. dle zajištěných dokumentů) žalobce tímto způsobem interpretoval a vypočítal průměrnou výši vyplacených finančních prostředků na 1 herní pozici a 1 den v provozovně STAR ARENA v částce 3 419,58 Kč a v provozovně SPORT BAR TARA v částce 3 527,09 Kč. Správce daně přitom vycházel z toho, že průměrná výše vyplacených finančních prostředků na 1 herní pozici a 1 den v brněnských provozovnách srovnatelného subjektu činila částku 6 456,95 Kč, a tuto hodnotu použil i v případě žalobce.
38. Jak již bylo uvedeno, evidence žalobce neobsahovala údaje o výši přijatých vkladů (to je jedním z důvodů, proč bylo vyloučeno stanovit daň dokazováním), nicméně shora uvedenou disproporci, na niž žalobce v průběhu daňového řízení opakovaně upozorňoval, nelze dle zdejšího soudu úplně přehlížet. Vyplývá z ní, že srovnatelný subjekt na 1 herní pozici a 1 den vyplatil téměř dvojnásobek toho, co vyplatil žalobce. Za předpokladu, že poměr vyplacených výher a vkladů je při provozování srovnatelných technických zařízení v delším časovém období konstantní (to v nynějším případě nebylo zpochybněno), musí se tato výrazná disproporce lineárně odrazit i ve výši základu daně.
39. Je sice pravdou, že žalobce nejprve při zahájení daňové kontroly dané evidence sám zpochybnil (uvedl, že se týkají zcela jiných provozoven), to však správce daně nezbujuje povinnosti hodnotit tyto dokumenty podle jejich obsahu a ve vzájemné souvislosti s ostatními zjištěními učiněnými v průběhu daňového řízení a v souvislosti s námitkami uplatněnými žalobcem.
40. Dále se žalovaný vyjadřuje pouze k souborům .xls předložených žalobcem (zdrojem dat ovšem nepochybně jsou výhradně zajištěné inventurní listy THZ). Žalovaný vyhodnotil, že evidence nejsou u brněnských provozoven kompletní, za rousínovskou provozovnu pak žalobce nepředložil evidence žádné. Dle žalovaného dále v případě těchto evidencí není jistota, že i v případě dnů, které jsou v evidenci zaznamenány, tyto obsahují veškeré a pravdivé údaje, jinými slovy, že tyto údaje odpovídají realitě.
41. K tomuto vypořádání zdejší soud uvádí, že originální inventurní listy THZ se ve správním spise nachází ke všem třem provozovnám žalobce. V případě rousínovské provozovny ovšem dle údajů od srovnatelného subjektu došlo ke stanovení minimální dílčí daně z technických her dle § 5 odst. 4 zákona o dani z hazardních her, z pohledu žalobce proto nemělo smysl odkazovat na výši vyplacených výher v této provozovně. Pokud poté žalovaný dodává toliko obecně, že nemá jistotu úplnosti a pravdivosti údajů v evidencích, v konfrontaci se shora uvedenými skutečnostmi se dle zdejšího soudu nejedná o dostatečné odůvodnění postupu správce daně.
42. Lze shrnout, že inventurní listy THZ a následně doložená evidence žalobce, která co do zdroje dat vychází výhradně z těchto listů, není dostatečným podkladem pro stanovení daně

Shodu s prvopisem potvrzuje: R. L.

56/2023

dokazováním. Se žalobcem se nicméně zdejší soud ztotožnil v tom, že inventurní listy THZ prokazují výraznou disproporci mezi průměrnou výší vyplacených finančních prostředků na 1 herní pozici a 1 den v brněnských provozovnách žalobce a brněnských provozovnách srovnatelného subjektu, která by se za jinak srovnatelných okolností měla promítnout stejným způsobem do výše žalobcovy daňové povinnosti. Bylo proto namístě, aby žalovaný tuto evidenci buďto při stanovení daně podle pomůcek zohlednil nebo přesvědčivě vysvětlil, z jakých důvodů ji není možné zohlednit.

43. Jelikož tak správce daně neučinil, postupoval v této dílčí otázce nezákonně. Zdejší soud hodnotil, jaký vliv má toto pochybení na zákonnost napadeného rozhodnutí. V rozsahu výroku I. napadeného rozhodnutí, kterým byl potvrzen dodatečný platební výměr na daň z hazardu za zdaňovací období 3. čtvrtletí 2019, toto pochybení vede k závěru o nezákonnosti napadeného rozhodnutí. Údaje zjištěné u srovnatelného subjektu totiž byly přímým podkladem pro stanovení daně.
44. V případě výroku II. napadeného rozhodnutí, kterým byl potvrzen dodatečný platební výměr na daň z hazardu za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2019, je ovšem situace jiná. Správce daně vycházel z toho, že žalobce v tomto období provozoval technická zařízení pouze 2 dny. V důsledku toho byla žalobci stanovena minimální dílčí daň z technických her dle § 5 odst. 4 zákona o dani z hazardních her (součin počtu herních pozic a částky 9 200 Kč). Vytýkané pochybení tudíž zjevně nemohlo nijak ovlivnit výsledek řízení a výši doměřené daně.

V. Závěr a náklady řízení

45. Ze shora uvedených důvodů zdejší soud výrok I. napadeného rozhodnutí zrušil podle § 78 odst. 1 s. ř. s. a věc v tomto rozsahu vrátil žalovanému k dalšímu řízení. V něm bude žalovaný vázán právním názorem vyjádřeným výše (§ 78 odst. 5 s. ř. s.). V rozsahu, ve kterém byl napaden výrok II. napadeného rozhodnutí, zdejší soud žalobu zamítl dle § 78 odst. 7 s. ř. s. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl dle § 60 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, 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. Měl-li úspěch jen částečný, přizná mu soud právo na náhradu poměrné části nákladů. Jelikož každý z účastníků byl v řízení úspěšný z poloviny, nemá žádný z účastníků 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.

Shodu s prvopisem potvrzuje: R. L.

56/2023

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.

Brno 30. května 2024

David Raus v.r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje: R. L.