



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Filipa Dienstbiera a soudkyň Veroniky Juříčkové a Jiřiny Chmelové v právní věci žalobkyně: **SKOKY, a. s.**, sídlem Kremnická 3031/11, Praha 4, zastoupené Mgr. Ing. Janem Drobným, advokátem, sídlem Breitfeldova 704/1, Praha 8, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 4. 2022, č. j. 12966/22/5000-10611-712195, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 24. 1. 2024, č. j. 14 Af 10/2022-57,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost žalobkyně **se zamítá**.
- II. Žalobkyně **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení případu a řízení před městským soudem

Specializovaný finanční úřad dodatečným platebním výměrem ze dne 22. 3. 2021, č. j. 45835/21/4300-13823-704691, doměřil žalobkyni odvod z loterií a jiných podobných her podle § 41f zákona č. 202/1990 Sb., o loteriích a jiných podobných hrách, ve znění pozdějších předpisů, za kalendářní rok 2016 ve výši 1 083 298 Kč a současně uložil povinnost zaplatit penále ve výši 216 659 Kč. Proti dodatečnému platebnímu výměru brojila žalobkyně odvoláním, které žalovaný rozhodnutím ze dne 12. 4. 2022, č. j. 12966/22/5000-10611-712195, zamítl a prvostupňové rozhodnutí potvrdil.

[1] Rozhodnutí žalovaného napadla žalobkyně správní žalobou, kterou Městský soud v Praze zamítl rozsudkem označeným v záhlaví. Městský soud předně nepřisvědčil námitce žalobkyně, že rozhodnutí žalovaného je nepřezkoumatelné. Žalovaný totiž vysvětlil, že

k použití pomůcek přistoupil kvůli nenavazujícím stavům elektromechanických počítačů způsobeným jejich výměnou současně s vynulováním stavu elektronických počítačů instalovaných do výherních hracích přístrojů (dále jen „VHP“) č. 11 až 16, 21 a 22, neboť správce daně nebyl schopen ověřit, k jakému posunu na počítačích došlo v důsledku hry. Městský soud také odkázal na bod 62 rozhodnutí žalovaného, ve kterém žalovaný popsal způsob výpočtu odvodu dle pomůcek, který městský soud následně zrekapituloval. Městský soud dále dospěl k závěru, že žalovaný mohl po žalobkyni požadovat vysvětlení rozdílu mezi konečnými stavy počítačů v roce 2015 a počátečními stavy těchto počítačů v roce 2016 za účelem zjištění správné výše odvodu, neboť žalobkyně má povinnost vést evidenci počítačů a nenulovat jejich stav. Žalobkyně této povinnosti nedostala. Z jí předložených důkazů nevyplývá, že rozdíl ve stavech počítačů na VHP č. 11 až 16, 21 a 22 byl způsoben jejich výměnou, a nikoli neoprávněnou hrou. Žalobkyně navíc v rozporu s povinností nenulování elektronických počítačů tato počítačová vynulovala.

[2] Dále městský soud potvrdil způsob použití pomůcek daňovými orgány, které primárně vyšly z tvrzení samotné žalobkyně upravených kvůli zjištěným rozdílům, jejichž legitimnost žalobkyně neprokázala. Městský soud zrekapituloval postup daňových orgánů při použití pomůcek, přičemž zdůraznil, že žalobkyně neprokázala skutečnou výši úhrnů, proto se nemohla úspěšně dovolat toho, že daňové orgány stanovily odvod nikoli zcela přesně pomocí průměru nepřiznaných úhrnů u jiných VHP. Městský soud odmítl argumentaci žalobkyně, že ji správce daně zkrátit na právech tím, že nezkontroloval VHP a zahájil daňovou kontrolu až poté, co žalobkyně skončila provoz na VHP. Daňové orgány nejsou povinny obstarávat důkazy za žalobkyni (např. sepisovat vlastní záznamy o stavech počítačů v rámci místního šetření). Daňová kontrola navíc proběhla v době, kdy ještě trvala povinnost žalobkyně uchovat příslušné účetní záznamy, jelikož na tuto povinnost nemělo vliv ukončení provozu VHP na konci roku 2017.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[3] **Žalobkyně** (dále též „stěžovatelka“) podala proti rozsudku městského soudu kasační stížnost, v níž namítá, že povolení provozu VHP pro rok 2015 a povolení provozu VHP pro rok 2016 jsou samostatnými povoleními, přičemž v projednávané věci je řešeno pouze období roku 2016. Dle stěžovatelky je časový aspekt vydaných povolení stěžejní, městský soud jej však označil za irelevantní. Poté nicméně sám vztáhl povinnost vést evidenci striktně k roku 2016 se zdůrazněním data od 1. 1. 2016. K výměně počítačů došlo ještě před uvedením VHP do provozu 1. 1. 2016. Hodnota rozdílu stavů počítačů při zahájení a při ukončení nebyla tržbou z provozu VHP. Pokud tedy stěžovatelka uváděla do provozu VHP na základě samostatně vydaného povolení, bylo rozhodující, v jakém počátečním stavu měřidel tak učinila. Pro věc je důležité, že po uvedení VHP do provozu bylo toto zařízení provozováno v souladu se zákonem. Je nepřijatelné, aby správce daně spojoval kontrolované období s obdobím předcházejícím, pro které bylo vydáno samostatné povolení.

[4] Stěžovatelka rozdílnost stavů počítačů na začátku roku 2016 oproti stavu na konci roku 2015 řádně vysvětlila a prokázala. Reset elektronických počítačů měl věcný důvod, nešlo o snahu snížit daňovou povinnost, ale o nutný důsledek nezbytných servisních zásahů. Daňové orgány nevedly řádné dokazování ve vztahu k stěžovatelkou tvrzeným skutečnostem, přihlížely jen k důkazům v neprospěch stěžovatelky. Městský soud přístup daňových orgánů nekriticky převzal. Žalovaný důkazy předložené stěžovatelkou nerozporoval, přesto je při hodnocení skutkového stavu zcela pominul. Tyto důkazy přitom

pokračování

prokazují legitimní důvod pro provedení servisních zásahů do některých VHP spojených s výměnou elektromechanických počítadel. Ze svědeckých výpovědí nebyla například vůbec vzata v potaz výpověď J. T., podle níž byla veškerá evidence vedena řádně, vše bylo evidováno v účetnictví. Daňové orgány a městský soud ke svědeckým výpovědím uvedly, že se tyto výpovědi netýkaly VHP, u nichž správce daně odhalil nesrovnalosti, dle stěžovatelky tomu tak není. Stěžovatelka předložila řádně vedenou knihu oprav, která však byla odmítnuta jako „nikoli řádně vedená“. Z žádného právního předpisu nevyplývá, jaké formální a obsahové náležitosti má kniha oprav splňovat. Důvod oprav stěžovatelka v rámci daňového řízení uvedla opakovaně. Požadavek městského soudu na doložení výchozího stavu nových počítadel je navíc přehnaný, neboť k prokázání této skutečnosti neexistuje objektivní důkaz. Veškerá vysvětlující argumentace stěžovatelky byla zcela pomínutá, naopak byla vytvořena konstrukce o neoprávněné manipulaci s VHP, která ovšem z žádných důkazů nevyplývá. Dále stěžovatelka namítá nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku, která má spočívat v tom, že městský soud neprokázané skutečnosti nahradil vlastními úvahami. Městský soud připustil, že ne vždy počáteční stav počítadel odpovídá stavu koncovému, vynulování stavu kvůli výměně počítadla však přičítel žalobkyni k tíži.

[5] Stěžovatelka poukazuje též na nepřezkoumatelnost spočívající v nesrozumitelnosti a nedostatku důvodů rozhodnutí ve vztahu ke stanovenému způsobu odvodu dle pomůcek. Správce daně vyšel z úhrnu vsazených částek tvrzeného stěžovatelkou. Tato částka již zahrnovala úhrn vsazených částek za VHP č. 11 až 16, 21 a 22, který byl správcem daně zpochybněn a nově určen pomocí pomůcek. Výsledek tohoto výpočtu byl přičten ke stěžovatelkou tvrzenému celkovému úhrnu vsazených částek. Úhrn vsazených částek za VHP č. 11 až 16, 21 a 22 tak byl fakticky započten dvakrát. Stejný problém platí též při zohlednění úhrnu vyplacených výher. Městský soud postup daňových orgánů mechanicky a nekriticky převzal, aniž by se jím podrobněji zabýval. Stěžovatelka také konstatuje, že použité pomůcky nejsou vhodné z hlediska přiléhavosti k řešenému případu, a to zejména v otázce podobnosti zařízení a rozsahu jejich provozování. Jako pomůcky bylo použito rovněž zprůměrování domnělého rozdílu mezi tvrzenou povinností a stanoveným dopočtem při přenesení koncových údajů stavu měřidel z roku 2015.

[6] **Žalovaný** ve vyjádření ke kasační stížnosti namítá, že povaha povolení k provozování VHP pro roky 2015 a 2016 je zcela irelevantní. V řešeném případě je stěžejní, že stěžovatelka deklarovala výměnu elektromechanických počítadel u VHP č. 11 až 16, 21 a 22, avšak nepředložila původ a historii nových počítadel ani důvod výměny a současně u těchto VHP vynulovala elektronická počítadla, aniž by doložila důvod jejich vynulování. Stěžovatelka tak neunesla důkazní břemeno ve vztahu k prokázání úhrnu vsazených částek a vyplacených výher z provozování VHP. Povinnost vést řádnou evidenci stavu elektromechanických a elektronických počítadel vyplývá z § 20 odst. 2 zákona o loteriích. Pokud je na začátku roku 2016 stav počítadel jiný než na konci roku 2015, je nutné tento rozdíl vysvětlit. Kniha oprav neobsahovala důvod instalace nových počítadel, jejich stav při vymontování z předchozího VHP, ani jejich původ. Čestné prohlášení potvrdilo pouze uskutečnění servisních zásahů do VHP. Svědkové vypovídali výhradně v souvislosti s VHP umístěnými v jejich provozovnách, doměření dílčí části odvodu se však týkalo pouze VHP umístěných v provozovnách stěžovatelky. Je logické, že v případě, kdy městský soud nemá daňovým orgánům co vytknout, převezme jejich argumentaci do odůvodnění svého rozhodnutí. Městský soud vysvětlil, proč byl stěžovatelce doměřen odvod podle pomůcek, stejně tak městský soud přezkoumal i způsob výpočtu provedený daňovými orgány. Z odůvodnění

rozsudku je zřejmé, jakými úvahami byl soud veden, jakými skutečnostmi se zabýval, jaké důvody jej vedly k vyslovení závěrů obsažených v rozsudku a na základě jakých konkrétních skutečností k nim dospěl. Rozsudek proto není nepřezkoumatelný. Žalovaný považuje výpočet odvodové povinnosti za správný, nad rámec toho navíc uvádí, že konkrétní výpočet (zejména dvojí zohlednění některých hodnot) stěžovatelka v žalobě nezpochybnila. Je tak otázkou, zda se jedná o přípustnou kasační námitku.

[7] V replice **stěžovatelka** dodává, že jí městský soud ukládá povinnost nad rámec zákona, požaduje-li, aby prokázala návaznost stavů počítadel mezi ukončením jejich provozu v jednom období a zahájením jejich provozu v dalším období. Stěžovatelka splnila veškeré povinnosti, které jí byly uloženy povolením k provozování VHP. Nenavazující stav počítadel byl zjištěn i u VHP v provozovně na adrese Malkovského 608, Praha 18, kde působil svědek J. T., jehož výpověď, dle níž veškerá evidence byla vedena řádně a vše bylo evidováno v účetnictví, nebyla vůbec vzata v potaz. Stěžovatelka již v žalobě namítala, že použití pomůcek jak v obecné rovině, tak i konkrétní způsob výpočtu odvodové povinnosti není v napadeném rozhodnutí dostatečně popsán, v kasační stížnosti stěžovatelka toliko rozvíjí již uplatněnou argumentaci.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[8] Nejvyšší správní soud při posuzování kasační stížnosti hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení, přičemž dospěl k závěru, že stížnost má požadované náležitosti, byla podána včas a osobou oprávněnou, a je tedy projednatelná.

[9] Poté přezkoumal napadený rozsudek městského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů, ověřil při tom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti [§ 109 odst. 3 a 4 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s.ř.s.“)], a dospěl k závěru, že **kasační stížnost není důvodná**.

[10] Nejvyšší správní soud považuje za účelné krátce zrekapitulovat zjištění správce daně. Ten zjistil, že u VHP č. 1 až 10 a 17 až 19 je rozdíl mezi stavy elektromechanických počítadel zaznamenaných na protokolu o ukončení na konci roku 2015 a na protokolu o zahájení na začátku roku 2016. Správce daně dospěl k závěru, že rozdíl byl způsoben hrou, kterou stěžovatelka nezohlednila v přiznání, stav elektronických počítadel byl přitom vynulován. V případě VHP č. 11 až 16, 21 a 22 byly hodnoty stavů elektromechanických počítadel zaznamenané na pozdějším dokladu nižší než na dokladu předchozím, což nasvědčuje pravděpodobné výměně těchto počítadel. Také u těchto VHP (vyjma VHP č. 14) byla elektronická počítadla vynulována. Daňové orgány dospěly k závěru, že stěžovatelka u VHP č. 1 až 10 a 17 až 19 neprokázala důvod rozdílů v úhrnu vsazených částek ve výši 2 605 684 Kč a v úhrnu vyplacených výher ve výši 210 633 Kč. Dále neprokázala oprávněnost zásahu do VHP č. 11 až 16, 21 a 22.

III.A) Požadavek vysvětlení nenávaznosti stavů počítadel mezi koncem roku 2015 a začátkem roku 2016

[11] Stěžovatelka v kasační stížnosti namítá, že žalovaný ani městský soud nezohlednili, že disponuje samostatnými povoleními pro rok 2015 a 2016. Daňové orgány proto nemohly stěžovatelce přičítat k tíži rozpor ve stavech počítadel mezi koncem roku 2015 a začátkem roku 2016.

pokračování

[12] Podle § 20 odst. 2 zákona o loteriích *veškeré účetní případy uskutečňované v souvislosti s provozováním výherních hracích přístrojů musí být účtovány odděleně od případného jiného podnikání provozovatele a jejich základem je evidence podle stavů elektromechanických a elektronických počítadel, která pro tyto účely nesmí být nulována. Náklady a výnosy související s provozováním výherních hracích přístrojů jsou součástí hospodářského výsledku provozovatele za účetní období. Úschova účetních písemností se řídí zvláštním předpisem.*

[13] Podle § 41b odst. 3 zákona o loteriích *poměrnou část dílčího základu odvodu z výherních hracích přístrojů a jiných technických herních zařízení tvoří 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.*

[14] Podle § 92 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, *daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních.*

[15] Nejvyšší správní soud se v této otázce zcela ztotožnil se závěry městského soudu. Stěžovatelka má povinnost vést průkaznou evidenci počítadel, neboť poměrnou část dílčího odvodu z VHP představuje částka, u níž úhrn vsazených částek převyšuje úhrn vyplacených výher. Aby byla vedená evidence průkazná, musí uvádět skutečné stavy počítadel. Z tohoto důvodu lze požadovat, aby stavy na začátku kontrolovaného období navazovaly na stavy na konci období předcházejícího. Pokud tomu tak není, je namístě pochybovat o věrohodnosti vedené evidence. Z tohoto důvodu lze po stěžovatelce požadovat, aby uvedla legitimní důvod pro existenci rozdílů a tento důvod náležitě prokázala, resp. aby prokázala, že rozdíl není způsoben neevidovanými vsazenými částkami či vyplacenými výhrami.

[16] Stěžovatelka opakovaně namítala, že disponuje samostatnými povoleními pro roky 2015 a 2016. Daňové orgány ani městský soud však netvrdily opak. Je pravdou, že předmětem kontroly prováděné daňovými orgány byl odvod z provozu VHP ze období roku 2016. To však neznamená, že daňové orgány mají hodnotit toto období ve vakuu. K ověření věrohodnosti evidence stěžovatelky je nezbytné kontrolovat návaznost počátečních stavů počítadel daného období na období předcházející. Tím nedochází k nepřipustnému rozšíření předmětu kontroly, neboť je stále kontrolována věrohodnost evidence za rok 2016, nikoliv za rok 2015. Jak nicméně uváděl již městský soud, lze si představit situace, kdy dojde k přetržení návaznosti stavů počítadel z objektivního důvodu. Za této situace by pak bylo na stěžovatelce, aby tento legitimní důvod prokázala, což však v projednávaném případě neučinila.

[17] Z výše uvedeného plyne též nedůvodnost námítky porušení čl. 2 odst. 3 Ústavy a čl. 2 Listiny základních práv a svobod jednoduše proto, že daňové orgány nespojily kontrolované období s obdobím předcházejícím, pro něž bylo vydáno samostatné povolení. Naopak ověřovaly pouze věrohodnost evidence v kontrolovaném období. Stejně tak Nejvyšší správní soud nepřisvědčil námitce stěžovatelky, že městský soud označil časový aspekt platnosti povolení za irrelevantní, následně však vztáhl povinnost vést evidenci striktně k roku 2016, jak argumentovala sama stěžovatelka. Jednotlivá tvrzení městského soudu nejsou v rozporu, stěžovatelka namítaný rozpor tvrzení vytváří až jejich dezinterpretací. V prvním případě městský soud uvedl, že pro věc není rozhodné, že povolení za rok 2015 a 2016 nejsou jedním povolením. Ve druhém případě uvedl, že kontrolovaná povinnost vést evidenci tížila stěžovatelku od okamžiku platnosti povolení pro rok 2016 (od 1. 1. 2016), bez ohledu na to, kdy bylo konkrétní VHP uvedeno do

provozu. Tato tvrzení městského soudu zjevně nejsou v rozporu. Současně též není pravdou, že by městský soud některým ze těchto tvrzení dal stěžovatelce za pravdu.

[18] V závěru této části kasační stížnosti stěžovatelka prezentuje dvě teoretické situace, které mají podpořit její argumentaci, že jí daňové orgány nemohly přičítat k tíži rozpor v návaznosti stavu počítadel mezi dvěma obdobími.

[19] Předně obě teoretické situace vychází ze skutkového stavu odlišného od nyní projednávané věci, nejsou proto pro její posouzení relevantní. I pokud by tomu bylo jinak, nemají tyto situace vliv na závěr tohoto soudu. Pokud by stěžovatelka započala s provozem VHP nově, daňové orgány by měly možnost ověřit návaznost stavu počítadel nově evidovaných stěžovatelkou s evidencí dosavadního provozovatele VHP. V případě, že by šlo o nová VHP, lze předpokládat, že by stav počítadel začínal nulou. Pokud by naopak stěžovatelka provozovala VHP po více samostatných období, mezi nimiž by však byl delší časový odstup, lze bez dalšího požadovat, aby i v tomto případě prokázala návaznost stavů počítadel mezi provozními obdobími, jelikož mimo tato období je hra na VHP nepřijatelná. Nejvyšší správní soud doplňuje, že odkazy stěžovatelky na provedení zkušebních her v tomto kontextu nemají relevanci, neboť rozdíly ve stavech počítadel na VHP stěžovatelky co do rozsahu tomuto tvrzení neodpovídají. Případné servisní zásahy, či výměny mechanických částí na výše uvedené nemají vliv, neboť mohou představovat relevantní důvod pro nenávaznost stavů počítadel, avšak jen za předpokladu, že provozovatel prokáže původní a následné stavy počítadel a dále prokáže, že zásahy byly legitimní. Stěžovatelka tak ovšem v projednávaném případě neučinila.

III.B) Vysvětlení rozdílů ve stavu počítadel a prokázání legitimního důvodu pro zásahy do VHP

[20] Stěžovatelka namítá, že městský soud nejprve připustil, že ne vždy počáteční stav počítadel VHP odpovídá stavu konečnému a uvedl konkrétní příklad spočívající ve skutkově shodné situaci, která nastala u stěžovatelky (vynulování stavu kvůli výměně počítadla), aby ovšem následně stěžovatelce přičítal k tíži, že vynulovala elektronická počítadla, aniž doložila legitimní důvod pro takový postup.

[21] Dle Nejvyššího správního soudu není odůvodnění městského soudu jakkoliv rozporné. Městský soud nejprve obecně uvedl, že existují situace, kdy počáteční stav počítadel neodpovídá stavu konečnému. Poté zdůraznil, že je na daňovém subjektu, aby existenci těchto legitimních důvodů vysvětlil a řádně prokázal. Uzavřel, že stěžovatelce se prokázání těchto důvodů nepodařilo. Tyto závěry městského soudu nejsou vnitřně rozporné, napadený rozsudek tudíž není nepřezkoumatelný.

[22] Dále stěžovatelka namítá, že daňové orgány i městský soud důkazy předložené stěžovatelkou vůbec nevzaly v potaz v rámci volného hodnocení důkazů. Konkrétně stěžovatelka odkazuje na knihu oprav a svědeckou výpověď J. T. Žalovaný měl předložené důkazy zcela pominout, šlo přitom právě o důkazy prokazující legitimní důvod pro provedení servisních činností. Nejvyšší správní soud se ani s touto námitkou stěžovatelky neztotožnil.

[23] Správce daně řádně zhodnotil všechny opatřené důkazy zejména na stranách 29 až 41 zprávy o daňové kontrole ze dne 10. 3. 2021, č. j. 40668/21/4300-13821-050829. Žalovaný se přezkumu zjištěného skutkového stavu důkladně věnoval na stranách 14 až 20 rozhodnutí o odvolání, městský soud v části Ad 2) napadeného rozsudku. Z uvedených částí těchto dokumentů nevyplývá, že by daňové orgány či městský soud hodnotily důkazy selektivně

pokračování

a záměrně opomíjely důkazy předložené stěžovatelkou. Tyto důkazy byly vzaty v potaz, nevedly však k závěru o unesení důkazního břemene stěžovatelkou.

[24] Stěžovatelka poukazuje na nezohlednění svědecké výpovědi J. T.. Tato námitka je však nepřipustná, neboť ji stěžovatelka nevznesla již v žalobě (§ 104 odst. 4 s. ř. s.). V žalobě totiž stěžovatelka namítala pouze nezohlednění svědeckých výpovědí pana S. a paní Č., a nikoliv též J. T. I pokud by byla tato námitka přípustná, lze si jen stěží představit, že by obecné tvrzení J. T. v tom smyslu, že veškerá evidence byla vedena řádně, mohlo vyvrátit pochybnosti daňových orgánů o věrohodnosti vedené evidence.

[25] K výhradám stěžovatelky týkajícím se zohlednění knihy oprav Nejvyšší správní soud uvádí, že již z výzvy k prokázání skutečností a doložení důkazů ze dne 6. 3. 2019, č. j. 22749/19/4400-11822-201986, vyplývá, že správce daně považoval předloženou knihu oprav za nedostatečnou. Předložený dokument byl pouze kopií knihy oprav, jednotlivé záznamy nebyly řazeny chronologicky. Správce daně proto vyzval stěžovatelku k doložení originálu knihy oprav a dále předložení důkazů, které by prokazovaly správnost záznamů hodnot IN a OUT. Nejvyšší správní soud tyto požadavky nepovažuje za přehnané, protože z kopie knihy oprav vyplývá, že servis VHP prováděla sama stěžovatelka. Nedostatky knihy oprav přitom vyložil již městský soud, který uvedl, že kniha oprav neuváděla důvod nové instalace počítačů, jejich stav při vymontování z předchozího VHP, ani jejich původ. Nejvyšší správní soud doplňuje, že i přesto, že dané formuláře obsahovaly kolonku „důvod opravy“, stěžovatelka na tomto místě uvedla popis opravy, nikoliv její důvod. Správce daně navíc na straně 30 zprávy o daňové kontrole vyjádřil pochybnost o původnosti knihy oprav. Kopie knihy oprav byla podle správce daně vytvořena až na základě jeho požadavku na předložení této knihy, neboť nebyla správci daně zaslána kniha z listů formátu A5, jak tvrdila stěžovatelka, ale tyto listy byly rozstříhány až po jejich naskenování ve formátu A4. Ze všech výše uvedených důvodů lze pochybovat o věrohodnosti záznamů uvedených v knize oprav, zejména není vůbec zřejmé, zda stěžovatelka věrohodně zaznamenala původní stavy nově instalovaných elektromechanických počítačů. V průběhu daňové kontroly stěžovatelka správci daně tvrdila, že záznamy o výměně počítačů disponovala, avšak tyto záznamy byly zničeny vyplavením kanceláře v roce 2018. Správce daně toto vysvětlení neuznal, argumentace stěžovatelky však naznačuje, že si alespoň částečně musela být vědoma nedostatečností záznamů v předložené kopii knihy oprav, neboť alespoň dle svých tvrzení měla disponovat i dalšími záznamy o provedených opravách.

[26] Stěžovatelka v tomto kontextu opakovaně namítala, že z žádného právního předpisu nevyplývají kvalitativní požadavky na vedení knihy oprav, daňové orgány ji proto nemohou trestat za vytýkané nedostatky. Stěžovatelka má pravdu v tom, že ze zákona skutečně nevyplývá, jakou konkrétní podobu má kniha oprav mít, Nejvyšší správní soud se s ní však již neztotožnil v tom, že by byla daňovými orgány za zjištěné nedostatky sankcionována. Jak již soud uváděl výše, stěžovatelka má jednoznačně povinnost vést řádně evidenci vsazených a vyplacených hodnot tak, aby bylo možné ověřit výši odvodu tvrzenou v daňovém přiznání stěžovatelky. Pro možnost ověření těchto hodnot je stěžejní správná evidence stavů elektromechanických a elektronických počítačů, včetně jakýchkoliv zásahů do těchto počítačů. Tím, že stěžovatelka povinnosti vést řádné záznamy o zásazích do těchto počítačů nedostala, musí nyní snést negativní důsledky v podobě doměření výše odvodu na základě zjištěných skutečností. Nejedná se však o sankci v trestněprávním či jiném smyslu. Daňové orgány proto neporušily zásadu legality upravenou v čl. 2 odst. 3 Ústavy.

[27] Nejvyšší správní soud proto aproboval závěr městského soudu, že se stěžovatelce nepodařilo prokázat, že rozdíl ve stavech počítadel byl způsoben jejich výměnou, a nikoli neoprávněnou manipulací nebo samotnou hrou.

III. C) Námitky vůči způsobu použití pomůcek

[28] Stěžovatelka v kasační stížnosti namítá, že správce daně vypočítal výši vsazených částek a vyplacených výher z VHP č. 11 až 16, 21 a 22 pomocí pomůcek, načež výsledek připočetl k jejímu tvrzení, které však již výši vsazených částek a vyplacených výher z těchto VHP zahrnovalo. Tím došlo k nepřipustnému dvojímu zohlednění téže částky.

[29] Tato kasační námitka je také nepřípustná (§ 104 odst. 4 s. ř. s.). Stěžovatelka v žalobě namítala toliko nepřezkoumatelnost spočívající v nedostatečném vysvětlení důvodů pro použití pomůcek a způsobu výpočtu části odvodu, dále též namítala nesprávné použití pomůcek ve vztahu k okolnostem, které bylo možné spolehlivě zjistit. Nenamítala však, že by výpočet části odvodu obsahoval chybu v podobě dvojího započítání téže částky.

[30] Nad rámec nezbytného Nejvyšší správní soud uvádí, že i pokud by tato námitka byla přípustná, nejednalo by se o námitku důvodnou. Správce daně totiž pomocí pomůcek dopočítal pouze poměrnou část úhrnu vsazených částek a vyplacených výher u VHP č. 11 až 16, 21 a 22, kterou stěžovatelka nezohlednila ve své evidenci. Tato část tedy nebyla součástí stěžovatelčina daňového tvrzení. Pokud poté správce daně částky vypočítané pomocí pomůcek připočetl k částkám tvrzeným stěžovatelkou, nedošlo ke dvojímu zohlednění hodnot obsažených v daňovém přiznání.

[31] Dále stěžovatelka poukazuje na nevhodnost zvoleného způsobu výpočtu, zejména na nevyhovující „zprůměrování“ dopočítaných částek u VHP č. 1 až 10 a 17 až 19, jež nesvědčí o skutečně vsazených částkách a vyplacených výhrách.

[32] Stanovení daně za použití pomůcek je postupem, který nastupuje v případě, nedostojí-li daňový subjekt svým zákonným povinnostem, přičemž daň z toho důvodu nelze stanovit dokazováním. Jakkoli použití pomůcek musí usilovat o to, aby se výsledná daň (pokud možno co nejvíce) blížila realitě, již z povahy věci není možné určit její výši zcela přesně. Jedná se o výjimku ze zásady materiální pravdy, která ukládá daňovému subjektu povinnost nést následky vlastních pochybení v podobě stanovení daně „pouze“ kvalifikovaným odhadem (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 11. 2021, č. j. 7 Afs 129/2021-21). V rozsudku ze dne 5. 11. 2021, č. j. 5 Afs 293/2020-56, Nejvyšší správní soud s odkazem na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 1. 2016, č. j. 4 Afs 87/2015-29, č. 3418/2016 Sb. NSS, vyslovil, že „ke stanovení daně podle pomůcek přistupuje správce daně v situaci, kdy daňový subjekt při dokazování tvrzených skutečností nesplní některou ze svých zákonných povinností, a v důsledku toho nelze daň stanovit na základě dokazování. Pomůcky proto přichází v úvahu ve chvíli, kdy daňový subjekt své důkazní břemeno neunes v takové míře, že daň nelze dokazováním stanovit. V takovém případě totiž není úkolem správce daně dohledávat za daňový subjekt důkazní prostředky. Ke stanovení daně podle pomůcek tak správce daně přistupuje typicky tehdy, kde daňový subjekt předloží účetnictví neúplné či nevěrohodné.“ Tyto závěry se uplatní také pro stanovení výše odvodu za provoz VHP za použití pomůcek.

[33] V § 98 odst. 3 daňového řádu je obsažen demonstrativní výčet možných pomůcek. Pomůckou však může být jakýkoli poznatek, který byl získán v souladu se zákonem

pokračování

a umožní správci daně stanovit kvalifikovaný odhad reálné výše daňové povinnosti. Volba, kterou z dostupných a způsobilých pomůcek správce daně pro kvalifikovaný odhad použije, je na správci daně. Omezen je pouze v tom, že nesmí dojít k hrubému či zjevnému excesu (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 11. 2014, č. j. 9 Afs 77/2013-67). Žalovaný ani správní soudy pak nejsou oprávněny přezkoumávat volbu a použití pomůcek, nedošlo-li zcela zjevně k nesprávnému či nelogickému postupu při stanovení daně (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2007, č. j. 8 Afs 128/2005-126, č. 1356/2007 Sb. NSS). Oprávnění daňového subjektu zpochybňovat adekvátnost správcem daně použitých pomůcek je z povahy věci třeba vnímat značně restriktivně. Námitkám, které nepoukazují na výše zmíněná nejvážnější pochybení v zásadě nelze vyhovět (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 4. 2014, č. j. 1 Afs 20/2014-40).

[34] Způsob využití pomůcek v projednávaném případě je v souladu s výše uvedenými pravidly. Správce daně přistoupil k dopočítání části odvodu u VHP č. 11 až 16, 21 a 22, neboť kvůli výměně elektromechanického počítadla při současném vynulování elektronického počítadla nebylo možné určit počáteční stav počítadel na začátku roku 2016, a tedy zkontrolovat návaznost stavů počítadel vůči stavu na konci roku 2015. Zprůměrování relevantních hodnot u VHP, v jejichž případě bylo možné stanovit nepřiznanou část odvodu pomocí dokazování, a následné dopočtení dílčích částí odvodu u VHP č. 11 až 16, 21 a 22 pomocí těchto zprůměrovaných hodnot se soudu jeví jako racionální způsob určení odvodu, jenž dává reálnou možnost se co nejvíce přiblížit správné výši odvodu. Správce daně navíc při stanovení výše odvodu vyšel z velké části z tvrzení samotné stěžovatelky, které pomocí pomůcek toliko upravil v návaznosti na průměrnou výši dopočtu na jedno VHP.

[35] Nejvyšší správní soud se tak shoduje s městským soudem v tom, že daňové orgány nepochybily ani samotným použitím pomůcek, ani jeho konkrétním způsobem.

IV. Závěr a náklady řízení

[36] Na základě výše uvedených skutečností Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 poslední věty s. ř. s. zamítl.

[37] O nákladech řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 a 7 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalobkyně (stěžovatelka) neměla ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Úspěšnému žalovanému žádné náklady nad rámec obvyklé úřední činnosti nevznikly, náhrada nákladů řízení se mu tudíž nepřiznává.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 12. prosince 2024

JUDr. Filip Dienstbier, Ph.D.
předseda senátu