



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl v senátu složeném z předsedy Ing. Mgr. Martina Jakuba Bruse a soudců JUDr. Jiřího Derfla a Mgr. Vojtěcha Salamánka ve věci

žalobkyně: **GIANT STAR s. r. o.**, IČO: 28744292
sídlem Kurzova 2222/16, Stodůlky, 155 00 Praha 5
zastoupena advokátkou JUDr. Markétou Tukinskou, Ph.D.
sídlem J. V. Sládka 1363/2, 415 01 Teplice

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 1. 2024, č. j. 397/24/5100-10611-712195,

takto:

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

Odůvodnění:

1. Žalobkyně se žalobou podanou u zdejšího soudu domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 1. 2024, č. j. 397/24/5100-10611-712195, kterým žalovaný podle § 116 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil dodatečný platební výměr Specializovaného finančního úřadu (dále jen „správce daně“) ze dne 14. 10. 2022, č. j. 171724/22/4300-13823-703291. Zmíněným dodatečným platebním výměrem správce daně podle § 98 odst. 1, § 143 a § 147 daňového řádu v souvislosti se zákonem č. 187/2016 Sb., o dani z hazardních her, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o dani z hazardních her“) doměřil žalobkyni

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

podle pomůcek daň z hazardních her ve výši 87 955 Kč za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2018 a zároveň stanovil dle § 251 odst. 3 daňového řádu penále v částce 17 591 Kč.

Žaloba

2. Žalobkyně v první řadě v žalobě namítala, že žalovaný nesprávně vyložil a aplikoval § 1 písm. a) zákona o dani z hazardních her. Dospěl totiž k závěru, že žalobkyně je poplatníkem daně z hazardních her, neboť je jejich provozovatelem bez ohledu na to, zda je držitelem základního povolení k provozování hazardní hry. Dle žalobkyně žalovaný nesprávně vyložil pojem *provozování hazardní hry*, definovaný v § 5 zákona o hazardních hrách, protože nebylo prokázáno, že by žalobkyně prováděla některou z činností uvedených ve zmíněném ustanovení.
3. Žalobkyně konstatovala, že v daňovém řízení předložila smlouvu ze dne 21. 8. 2018 o podnájmu části prostor sloužících k podnikání, uzavřenou mezi žalobkyní jako nájemcem a společností further trade s. r. o. (od 26. 4. 2022 v likvidaci, vymazána z obchodního rejstříku 16. 8. 2023, pozn. soudu), IČO: 06958532, (dále jen „*further trade*“) jako podnájemcem (dále jen „*smlouva o podnájmu*“). Zmíněnou smlouvou žalobkyně pronajala oddělený prostor provozovateli technických herních zařízení (dále jen „THZ“). Dle žalobkyně se při kontrole provedené Celním úřadem pro Ústecký kraj (dále jen „celní úřad“) dne 10. 10. 2018 THZ nacházela v podnajaté oddělené místnosti na adrese provozovny žalobkyně BRIX bar, Višňová 1011, 434 01 Most, přičemž při kontrole byla celním úřadem zajištěna. Žalobkyně se na jejich provozování nijak nepodílela. Jedinou odměnou pak byla pro žalobkyni platba za podnájem, ta však nezávisela ani na počtu umístěných THZ, ani na tom, zda jsou zapojena, či nikoli, a ani na tom, zda jsou někým užívána či zda z tohoto má jejich provozovatel (podnájemce) nějaký prospěch. Vyjma poskytnutí prostoru se žalobkyně nijak nepodílela na provozu THZ. Žalobkyně od počátku řízení uváděla, že THZ ani nebyla v provozu, k jejich zapnutí došlo nesprávným postupem obsluhy, která byla v provozovně krátce.
4. Dle žalobkyně žalovaný nesprávně aplikoval na její případ rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 6. 2022, č. j. 1 As 48/2021-24, ze kterého jednoznačně vyplývá, že aby mohl být pronajímatel prostor považován za provozovatele hazardní hry, musí být dán jeho přímý finanční zájem na jejím provozování nebo mu ze smlouvy musí plynout povinnost zajišťovat činnosti spadající do pojmu provozování hazardní hry. Dle žalobkyně nebyla v jejím případě naplněna žádná z judikovaných podmínek.
5. Další pochybení žalovaného dle žalobkyně spočívalo v porušení § 8 odst. 3 daňového řádu při nesprávném vyložení § 2302 až § 2315 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „občanský zákoník“). Žalovaný totiž dospěl k závěru, že *smlouva o podnájmu* je neplatná z důvodu špatného razítka na smlouvě. Smlouva o podnájmu nebytových prostor k podnikání nevyžaduje dle žalobkyně písemnou formu, neboť ji nevyžaduje ani smlouva o nájmu nebytových prostor. Nesprávné razítko na smlouvě dle žalobkyně neznamena, že smlouvu nepodepsala oprávněná osoba podnájemce; toto správce daně neprokázal, ani tuto otázku v rámci řízení nezkoumal. Dle žalobkyně je závěr o tom, že nedošlo k podnájmu prostor, zjevně nesprávný a nemá žádnou oporu v provedeném dokazování.
6. Žalobkyně dále namítala, že žalovaný v rozporu s § 137 odst. 4 zákona č. 500/2004 Sb., správní řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „správní řád“) vycházel při zjištění

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

skutkového stavu ze záznamů o podání vysvětlení pořízených ve věci přestupku projednávaného celním úřadem. Záznam o podání vysvětlení nemůže dle žalobkyně sloužit jako důkaz, a to nejen v řízení, ve kterém je pořízen, ale ani v žádném jiném řízení. V daňovém řízení žalobkyně opakovaně navrhovala, aby bylo dokazování doplněno o výsledky svědků Š., H., H. a K.; tyto důkazy byly daňovými orgány odmítány pro nadbytečnost a zcela zjevně bylo vycházeno z obsahu sdělení, která zazněla při podávání vysvětlení. Žalobkyně upozornila, že žalovaný se snažil situaci zhojit tvrzením, že údajně nevycházel z obsahu podání vysvětlení, ale z protokolu o kontrole celního úřadu ze dne 5. 2. 2019, č. j. 10375-2/2019-620000-61 (dále jen „*protokol o kontrole*“), avšak toto je zjevným obcházením zákona, neboť *protokol o kontrole* v sobě obsahuje přepisy podání vysvětlení. Žalobkyně uvedla, že dle § 1 odst. 2 daňového řádu je správa daně postup, jehož cílem je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady, a že dle § 5 odst. 1 daňového řádu správce daně postupuje při správě daní v souladu se zákony a jinými právními předpisy, přičemž v jejím případě byl postup daňových orgánů v rozporu s právními předpisy.

7. U svědkyně A. K. je dle žalobkyně dán ještě další důvod nepřipustnosti užitého důkazu. Svědkyně není českou občankou, nehovoří česky, a jejího výsledku před celním úřadem se tudíž měl účastnit tlumočník. Právo na tlumočníka dle žalobkyně vyplývá z čl. 37 odst. 4 Listiny základních práv a svobod a lze je dovodit i ze správního řádu (§ 16 a § 55) a daňového řádu (§ 76 a § 96). Žalobkyně konstatovala, že jednacím jazykem je jazyk český, a aby mohl svědek splnit svou povinnost a pravdivě vypovídat, musí mu k tomu správní orgán vytvořit podmínky, což znamená mj. klást mu otázky a přijímat jeho odpovědi v jazyce, kterému svědek rozumí.
8. Další pochybení žalovaného dle žalobkyně spočívalo v porušení § 5 odst. 1 a 3 daňového řádu tím, že žalovaný vycházel z údajů obsažených v *protokolu o kontrole*, při které pracovník celního úřadu překročil své pravomoci stanovené v § 118 a násl. zákona č. 186/2016 Sb., o hazardních hrách, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „*zákon o hazardních hrách*“). Dle žalobkyně překročil pracovník celního úřadu své oprávnění tím, že při kontrole svévolně zapojil odpojená THZ do elektrické sítě. Dle žalobkyně není pravdou, že by zařízení zapnula sama obsluha provozovny.
9. Dále dle žalobkyně žalovaný porušil § 92 odst. 5 daňového řádu, když neprovedl dokazování k otázce vlastnictví THZ zjištěných v její provozovně. Žalovaný konstatoval, že tato THZ vlastnila žalobkyně, tudíž šlo dle žalobkyně o skutečnosti rozhodné pro užití právní domněnky nebo fikce ve smyslu § 92 odst. 5 písm. b) daňového řádu, které má správce daně prokázat. Stejně tak dle žalobkyně správce daně, resp. žalovaný, nijak neprokazoval skutečnosti vyvracející věrohodnost *smlouvy o podnájmu* ve smyslu § 92 odst. 5 písm. d) daňového řádu. Dle žalobkyně nikdo v řízení nezjišťoval, zda vůbec byla THZ řádně zapojena. Žalobkyně uvedla, že tomu tak nebylo, neboť v době kontroly stále probíhala jednání o finální podobě smlouvy a k zapojení THZ mělo dojít až následně.
10. Dle žalobkyně v THZ byly nalezeny finanční prostředky, které jsou násobně nižší, než je doměřená daň. Žalobkyně nedisponovala klíči od THZ a po dobu jejich umístění v provozovně žalobkyně do nich nikdo nepřistupoval, nikdo z nich nic nevybíral. Žalobkyně je přesvědčena, že peníze, které byly v THZ nalezeny, se v nich nacházely již při dovezení THZ do její provozovny. I pokud by tomu tak nebylo, tak tím, že ze zařízení nikdo nic nevybíral, jde dle žalobkyně o nejvyšší možnou částku, která mohla být do zařízení vložena. Vyměřená daň je k této částce ve výrazném nepoměru, což je dle žalobkyně v rozporu s § 1 odst. 3 daňového řádu.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

11. Žalobkyně dále namítala, že žalovaný nesprávně vyložil § 92 odst. 3 daňového řádu. Žalobkyně netvrdila, že by něco provozovala; naopak tvrdila, že nic neprovozovala. Nelze po ní tudíž požadovat prokázání negativní skutečnosti, protože důkazní povinnost byla na správci daně (resp. žalovaném) ve smyslu § 92 odst. 5 daňového řádu. Žalobkyně navrhla slyšení konkrétních svědků k prokázání svých tvrzení; žalovaný postupoval v rozporu s ustanoveními daňového řádu, pokud odmítl provedení těchto důkazů pro jejich nadbytečnost, aniž uvedl konkrétní jiné důkazy, které by jednoznačně dokládaly nadbytečnost výsledku těchto osob. Na podporu svého názoru odkázala žalobkyně na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 1. 2011, č. j. 5 Afs 24/2010-117, a na nálezy Ústavního soudu ze dne 29. 10. 2002, sp. zn. II. ÚS 232/02.
12. Dle žalobkyně žalovaný pochybil i použitím § 98 daňového řádu, jelikož nebyly splněny podmínky pro stanovení daně dle pomůcek. Správce daně může dle žalobkyně zmíněné ustanovení použít za situace, kdy daňový subjekt nesplní při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností, a v důsledku toho nelze daň stanovit na základě dokazování. V daném případě však dle žalobkyně nebyla povinným k prokazování žalobkyně, ale správce daně.
13. Dále žalobkyně namítala, že žalovaný nenapravil pochybení správce daně, který použil pomůcky nesprávně, neboť nezohlednil prakticky nic z toho, co bylo objektivně o provozovně žalobkyně zjištěno, tedy nerespektoval § 98 odst. 3 písm. c) daňového řádu. Dle žalobkyně správce daně (ani žalovaný) nezohlednil to, že v dané provozovně nebyla žádná THZ v předchozím období provozována, a šlo tedy o nové místo, bez jakékoli klientely stran herních přístrojů. Ačkoli správce daně uváděl, že vybíral jiné subjekty ze srovnatelných měst a se srovnatelným počtem herních zařízení, tak dle žalobkyně subjekt 3 tomuto vůbec neodpovídal, neboť měl násobně větší počet zařízení; krom toho se jednalo o provozovny v krajském městě. Dle žalobkyně též nebylo zohledněno konkrétní období v měsíci a roku, kdy mělo dojít k údajnému provozování herních přístrojů, neboť v určitých obdobích je návštěvnost větší, v jiných menší. V dodatečném platebním výměru je dle žalobkyně zjevná chyba, když u srovnávacího subjektu 2 neodpovídá obsah tabulky slovnímu popisu. Žalobkyně dále nesouhlasila s výpočty u srovnávacích subjektů, neboť 4. čtvrtletí má 92 dní, nikoli 90. Krom toho je dle žalobkyně nutné odlišit jednotlivá města, umístění podniku (centrum či periferie), typ podniku (non stop, restaurace, bar, či herna) a délku umístění hracích automatů v podniku, což správce daně nečinil a vycházel pouze z počtu přístrojů v provozovně, přičemž nezohlednil ani typ přístroje.
14. Žalobkyně upozornila, že v rámci doplnění odvolání dodala i přehledy příjmů z jiné své provozovny, kde THZ provozovala jiná společnost. Jednalo se o typově podobnou provozovnu, byť s historií. Z přehledu je však zřejmé, že zisky zdaleka nedosahovaly zisků stanovených dle pomůcek zvolených správcem daně. Žalovaný dle žalobkyně zcela nelogicky odmítl její argumentaci a setrval na tom, že správce daně zvolil subjekty správně (být žalobkyně nemohla ověřit mnoho faktorů – např. délku působení na trhu, umístění v centru/na periferii/na sídlišti, nonstop/omezený provoz, sociální vybavenost v okolí). Z napadeného rozhodnutí je dle žalobkyně zřejmé, že tyto faktory nebyly z hlediska správce daně pro výběr srovnávacích provozoven podstatné. Daný závěr však dle žalobkyně nemůže obstát, neboť žalobkyně navrhovala užít ke srovnání v blízkosti působící subjekt provozující srovnatelné množství herních přístrojů.
15. Základ daně, který správce daně určil, je pak dle žalobkyně zcela nereálný, stejně jako vypočtená daň, a tedy je v rozporu s § 92 odst. 2 daňového řádu. Zjištěná daň tudíž dle

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

žalobkyně není správná, což je v rozporu s § 1 odst. 2 daňového řádu. Žalobkyně vnímá stanovenou daň spíše jako penalizaci za nevhodný pronájem svých prostor. Dle žalobkyně žalovaný popsané pochybení správce daně nenapravil.

Vyjádření žalovaného k žalobě

16. Žalovaný ve svém vyjádření navrhl zamítnutí žaloby pro nedůvodnost. K žalobou namítanému nesprávnému vyložení pojmu *provozování hazardní hry* a nesprávnému závěru o naplnění pojmu *poplatníka daně z hazardních her*, žalovaný uvedl, že žalobkyně vytvořila podmínky pro fungování THZ a vystupovala aktivně, tj. zpřístupnila prostor pro umístění THZ v provozovně BRIX bar dle smlouvy o umístění zařízení Diascope č. 808-2018-08-20/XYD-8075 ze dne 20. 8. 2018, uzavřené mezi společnostmi another area s. r. o. (od 9. 11. 2021 v likvidaci, pozn. soudu), IČO: 06957528, (dále jen „another area“) jako provozovatelem soutěže a žalobkyní jako poskytovatelem prostor (dále jen „smlouva o umístění zařízení“). Zmíněnou smlouvou se dle žalovaného žalobkyně zavázala mj. zajistit čistotu zařízení, neomezený přístup k zařízením, připojení do elektrické sítě a k internetu, hlásit technické závady a případné zásahy orgánů státní správy. V podrobnostech žalovaný odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí.
17. K žalobní námitce porušení § 8 odst. 3 daňového řádu v souvislosti s hodnocením *smlouvy o podnájmu*, žalovaný uvedl, že zmíněné ustanovení daňového řádu zakotvuje zásadu materiální pravdy. V projednávané věci však šlo o hodnocení předloženého důkazního prostředku; žalovaný zpochybnil *smlouvu o podnájmu* z toho důvodu, že na ní prokazatelně bylo uvedeno razítko jiné společnosti. Dle žalovaného je zcela nerozhodné, zda je nutné tento typ smlouvy uzavírat písemně, či nikoliv, a zda ji i přesto nepodepsala osoba oprávněná jednat za společnost *further trade*. Smlouva byla dle žalovaného opatřena razítkem společnosti *another area* a podpisem. Předložená *smlouva o podnájmu* byla jako důkazní prostředek zpochybněna a neprokázala tvrzení žalobkyně, že prostor, kde byla THZ umístěna, byl skutečně v podnájmu jiné společnosti. V podrobnostech odkázal žalovaný na odůvodnění napadeného rozhodnutí.
18. K žalobní námitce, že záznamy o podání vysvětlení nemohou být důkazem, žalovaný uvedl, že informace z těchto záznamů nebyly použity jako důkazní prostředek, ale daňové orgány jimi argumentovaly na podporu závěrů plynoucích ze zjištění celního úřadu. Dle žalovaného se nejedná o obcházení zákona za použití *protokolu o kontrole*, který obsahoval i příslušné záznamy o podání vysvětlení, ani o situaci, že by na podaných vysvětleních stálo dokazování o věci. Dle žalovaného by navíc navržené svědci Š. a H. nemohli být vyslechnuti jako svědci, protože jsou jednateli žalobkyně. K nepřibrání tlumočnicka pro svědkyni K. žalovaný poznamenal, že nic nenasvědčovalo tomu, že by pracovníkům celního úřadu nerozuměla a žádala o tlumočnicka.
19. K žalobní námitce překročení oprávnění pracovníkem celního úřadu tím, že zapojil THZ do elektrické sítě, žalovaný uvedl, že před příchodem uniformované části kontrolní skupiny celní správy byla THZ umístěna v provozovně zapnutá a jednatel žalobkyně, pan H., je posléze vypnul. THZ byla dle žalovaného zapnuta rovněž i v den, kdy celní úřad prováděl monitoring, tj. dne 28. 9. 2018. Z *protokolu o kontrole* dle žalovaného vyplynulo, že kontrolní skupina požádala obsluhu o opětovné zapnutí THZ (poté, co již byla jednatelům vypnuta) za účelem provedení kontrolního nákupu. V podrobnostech žalovaný odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

20. K žalobní námitce porušení § 92 odst. 5 písm. b) daňového řádu tím, že daňové orgány nezkoumaly vlastnictví THZ, žalovaný uvedl, že otázka vlastnictví THZ nebyla pro jeho závěry rozhodná. Žalobkyně dle žalovaného nemusela být vlastníkem THZ, případně je pronajímat, aby naplnila definici poplatníka daně z hazardních her.
21. K žalobní námitce, že doměřená daň je zcela v nepoměru s nalezenými finančními prostředky v THZ, žalovaný uvedl, že hotovost nalezenou v zadržených THZ nelze zaměňovat za daňovou povinnost. Tato hotovost neprokazuje úhrn přijatých a nevrácených vkladů ani úhrn vyplacených výher, neboť není prokázáno, jak, zda a jak často byla technická zařízení po dobu svého umístění v provozovně žalobkyně vybírána, a není prokázán stav počítačů k okamžiku umístění THZ do provozovny.
22. K žalobní námitce porušení § 92 odst. 3 daňového řádu žalovaný uvedl, že důkazní břemeno tížilo žalobkyni. Dle žalovaného nešlo o to, že by měla žalobkyně prokazovat negativní tvrzení, že neprovozuje THZ, nýbrž měla prokázat, že pouze poskytovala podnámem.
23. K žalobní námitce nezákonného stanovení daně podle pomůcek žalovaný uvedl, že bez součinnosti ze strany žalobkyně a poskytnutí bližších informací o provozu THZ nebylo možné stanovit daň dokazováním. Správce daně nedisponoval informacemi o úhrnu přijatých a nevrácených vkladů a úhrnu vyplacených výher. Dle žalovaného tak správce daně následně správně přistoupil ke stanovení daně dle pomůcek.
24. K žalobní námitce nesprávného použití pomůcek žalovaný uvedl, že žalobkyně není oprávněna napadat z jakéhokoli libovolného důvodu výběr pomůcek provedený správcem daně. Žalovaný zdůraznil, že správce daně obstarává pomůcky na základě své volné úvahy, bez součinnosti s daňovým subjektem a při výběru konkrétních pomůcek je limitován zákonem. Proto výtky žalobkyně stran zohlednění všech popsanych faktorů by vedly k tomu, že by nebylo možné použít žádný srovnatelný subjekt. K nepřijatelnosti takové situace odkázal žalovaný na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 8. 2017, č. j. 10 Afs 372/2017-89.

Posouzení věci soudem

25. Soud o žalobě rozhodl v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s. bez jednání, neboť oba účastníci s tímto postupem výslovně souhlasili.
26. Napadené rozhodnutí žalovaného soud přezkoumal v řízení podle části třetí hlavy druhé prvního dílu s. ř. s., který vychází z dispoziční zásady vyjádřené v § 71 odst. 1 písm. c), písm. d), odst. 2 větě druhé a třetí a v § 75 odst. 2 větě první s. ř. s. Z této zásady vyplývá, že soud přezkoumává zákonnost rozhodnutí správního orgánu pouze v rozsahu, který žalobce uplatnil v žalobě nebo během dvouměsíční lhůty po oznámení napadeného rozhodnutí ve smyslu § 72 odst. 1 s. ř. s. Povinností žalobce je proto tvrdit, že rozhodnutí správního orgánu nebo jeho část odporuje konkrétnímu zákonnému ustanovení, a toto tvrzení zdůvodnit. Nad rámec žalobních bodů musí soud přihlídnout toliko k vadám napadeného rozhodnutí, k nimž je nutno přihlížet bez návrhu, včetně prekluze daňové povinnosti, nebo které vyvolávají nicotnost napadeného rozhodnutí podle § 76 odst. 2 s. ř. s. Takové nedostatky však v projednávané věci nebyly soudem zjištěny.
27. Na tomto místě soud předesílá, že po přezkoumání skutkového a právního stavu a po prostudování obsahu předloženého správního spisu dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.

28. Z obsahu daňového spisu soud zjistil, že celní úřad předal dne 4. 3. 2019 správci daně spisový materiál z kontroly provozování hazardních her bez platného povolení provedené dne 10. 10. 2018 v provozovně žalobkyně BRIX bar na adrese Višňová 1011, 434 01 Most. Z *protokolu o kontrole* celního úřadu č. j. 10375-2/2019-620000-61 ze dne 5. 2. 2019 (a rovněž z úředního záznamu celního úřadu o průběhu monitoringu provozovny) vyplývá, že již dne 28. 9. 2018 byl v téže provozovně žalobkyně proveden monitoring a kontrolní nákup se zjištěním, že v provozovně jsou provozována THZ založená na náhodném principu typu Golden Horse v počtu 2 ks a typu Diascope v počtu 2 ks, která dle vyhodnocení kontrolních nákupů celním úřadem naplnila znaky hazardní hry podle § 3 odst. 1 a 2 zákona o hazardních hrách. Proti obsahu *protokolu o kontrole* byly ze strany žalobkyně uplatněny námitky, které byly zamítnuty sdělením celního úřadu ze dne 27. 2. 2019, č. j. 10375-3/2019-620000-61.
29. Správce daně dovodil, že se žalobkyně podílela na provozování hazardních her za účelem zisku. Správce daně předpokládal, že poslední známá daň z hazardních her za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2018 nebyla stanovena ve správné výši (dle § 11 odst. 2 zákona o dani z hazardních her předpokládaná daň ve výši 0 Kč), a proto dle § 145 odst. 2 daňového řádu výzvou ze dne 7. 12. 2021 vyzval žalobkyni k podání dodatečného daňového přiznání k dani z hazardních her za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2018, a to v náhradní lhůtě do 15 dnů ode dne doručení výzvy. Reakci žalobkyně správce daně posoudil jako kvalifikovaný nesouhlas s výzvou k podání dodatečného daňového přiznání, resp. jako dodatečné daňové přiznání za 4. čtvrtletí roku 2018 s tvrzenou výší daně 0 Kč. Na základě informací získaných ze spisového materiálu celního úřadu vznikly správci daně pochybnosti o správnosti, pravdivosti a úplnosti žalobkyní podaného kvalifikovaného nesouhlasu, resp. o správnosti výše nulové dílčí daně z hazardních her, neboť správce daně měl na základě *protokolu o kontrole* a dalších důkazů za prokázané, že se žalobkyně podílela na provozování hazardních her bez příslušného povolení.
30. Správce daně proto vydal dne 8. 2. 2022 výzvu k odstranění pochybností, kterou vyzval žalobkyni zejména k předložení všech smluv a jejich dodatků, případně dalších listin upravujících umístění 4 ks THZ v provozovně v průběhu 4. čtvrtletí roku 2018, dále k předložení veškerých účetních dokladů a vyúčtování souvisejících s těmito smlouvami v období 4. čtvrtletí roku 2018 a sestav elektronických dat zahrnujících všechny záznamy o herních operacích, které byly realizovány na technických zařízeních ve 4. čtvrtletí roku 2018, k popsání dotazovaných skutečností atd. Zároveň správce daně vyzval žalobkyni, aby popsala, jakým způsobem probíhalo provozování THZ, aby uvedla bližší okolnosti ohledně uzavření *smlouvy o podnájmu*, aby sdělila, které osoby měly k dispozici klíče od provozovny za účelem obsluhy THZ, případně které osoby do provozovny za účelem jejich obsluhy a provedení vyúčtování docházely, a aby sdělila, jakým způsobem bylo prováděno vyúčtování provozu THZ.
31. Žalobkyně reagovala na výzvu k odstranění pochybností, přičemž setrvala na své argumentaci, že v její provozovně nebyla provozována THZ, a proto ani nemůže předložit požadované záznamy o herních operacích a poskytnout správci daně požadované informace. Správce daně posléze stanovil v dodatečném platebním výměru žalobkyni daň z hazardních her dle pomůcek. Proti prvostupňovému rozhodnutí podala žalobkyně odvolání, o kterém rozhodl žalovaný napadeným rozhodnutím.
32. Soud posuzoval uplatněné žalobní námitky nikoli v pořadí, v jakém byly uplatněny v žalobě, nýbrž považoval za vhodné přednostně vypořádat námitky týkající se zjišťování

skutkového stavu a použitelnosti důkazů, ze kterých vycházely daňové orgány, a v návaznosti na to se zabývat námitkami ohledně právního posouzení.

33. Soud se jako první zabýval žalobní námitkou, že došlo k pochybení daňových orgánů tím, že vycházely ze záznamů o podání vysvětlení opatřených celním úřadem, ačkoli takové záznamy nejsou použitelné jako důkazní prostředek. Soud z obsahu daňového spisu shledal, že daňové orgány měly k dispozici od celního úřadu jak jednotlivé záznamy o podání vysvětlení, tak i *protokol o kontrole*, přičemž obsah jednotlivých záznamů byl reprodukován v *protokolu o kontrole*.
34. Podle § 137 odst. 1 správního řádu „*k prověření oznámení, ostatních podnětů a vlastních zjištění, která by mohla být důvodem k zahájení řízení z moci úřední, opatřuje správní orgán nezbytná vysvětlení. Správní orgán dále opatřuje vysvětlení potřebná k určení předpokládaného rozsahu podkladů pro rozhodnutí, stanoví-li tak zvláštní zákon. Vysvětlení může požadovat jen tehdy, nelze-li rozhodné skutečnosti zjistit jiným úředním postupem*“. Z § 137 odst. 4 správního řádu pak vyplývá, že „*záznam o podání vysvětlení nelze použít jako důkazní prostředek*“.
35. Podle § 79 odst. 3 daňového řádu „*podané vysvětlení nelze použít jako důkazní prostředek*“.
36. Podle § 93 odst. 1 daňového řádu „*jako důkazních prostředků lze užít všech podkladů, jimiž lze zjistit skutečný stav věci a ověřit skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně a které nejsou získány v rozporu s právním předpisem, a to i těch, které byly získány před zahájením řízení. Jde zejména o tvrzení daňového subjektu, listiny, znalecké posudky, svědecké výpovědi a ohledání věci*“.
37. Podle § 93 odst. 2 daňového řádu „*za podmínek podle odstavce 1 lze jako důkazní prostředky použít i veškeré podklady předané správci daně jinými orgány veřejné moci, které byly získány pro jimi vedená řízení, jakož i podklady převzaté z jiných daňových řízení nebo získané při správě daní jiných daňových subjektů*“.
38. Soud shledal, že obsahově shodnou námitkou se zabýval již žalovaný v napadeném rozhodnutí, přičemž na stranách 20 a 26 mj. uvedl: „*Odvolací orgán má za prokázané, že daňový subjekt naplnil definici provozování hazardní hry i bez těchto výpovědí uvedených v záznamech o podaných vysvětleních, neboť tuto skutečnost prokazuje samotný protokol o kontrole a rovněž Smlouva o umístění zařízení. (...) Informace ze záznamů o podaném vysvětlení nejsou použity jako důkazní prostředek, ale je jimi správcem daně a odvolacím orgánem pouze argumentováno na podporu závěrů plynoucích právě ze zjištění celního úřadu, tedy protokolu o kontrole*“. Z citovaného odůvodnění je zřejmé, že záznamy o podání vysvětlení byly daňovými orgány použity jen jako další podklad pro zjištění učiněná primárně z jiných důkazů, a to z *protokolu o kontrole* a dalších listin. Soud podotýká, že v *protokolu o kontrole* byly hodnoceny i žalobkyní předložené listiny, např. *smlouva o podnájmu*, přičemž tyto další listiny jsou rovněž součástí daňového spisu.
39. V obecné rovině soud sice souhlasí s argumentací žalobkyně, že použití úředního záznamu o podání vysvětlení je zákonem vyloučeno jako důkazní prostředek (viz cit. § 137 odst. 4 správního řádu a § 79 odst. 3 daňového řádu), neboť tento záznam pořizuje správní orgán, aniž by osoba, která vysvětlení podává, měla na jeho obsah vliv – nemůže proti němu ani vznést námitky, ani jej nemusí podepsat (srov. např. nálezy Ústavního soudu ze dne 11. 3. 2004, sp. zn. II. ÚS 788/02). Pokud by skutkový stav správní orgán zjistil pouze na základě úředních záznamů vyhotovených správním orgánem a dále nijak neverifikovaných mimo sféru dispozice správního orgánu, např. listinou vyhotovenou třetí osobou, výsledkem

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

svědka apod., pak by takto zjištěný skutkový stav neměl oporu v dokazování a jednalo by se o chybu v objektivní stránce utváření podkladu pro rozhodnutí a rozhodnutí by bylo nezákonné. Zákonným zákazem použití záznamu o podání vysvětlení v procesu dokazování se především zabráňuje tomu, aby touto cestou docházelo k obcházení procesu dokazování a krácení práv daňových subjektů. Proces opatřování vysvětlení jako jeden z vyhledávacích postupů může probíhat bez součinnosti s daňovým subjektem, a podané vysvětlení je tak souborem informací, které třetí osoba sama správci daně k ověřované rozhodné skutečnosti sdělí, popř. doplní na základě otázek, které správce daně třetí osobě klade (srov. *Daňový řád. Komentář*, Baxa a kol., Wolters Kluwer, 2011, dostupný v informačním systému ASPI, komentář k § 79 odst. 3 daňového řádu).

40. Judikatura Nejvyššího správního soudu připouští užití úředního záznamu o podání vysvětlení jako tzv. jiného podkladu pro rozhodnutí podle § 50 odst. 1 správního řádu (obdobně § 93 odst. 1 daňového řádu). V rozsudku ze dne 20. 8. 2015, č. j. 1 Ads 33/2015-64, se Nejvyšší správní soud zabýval povahou protokolu o kontrole a úředních záznamů o podání vysvětlení, přičemž uvedl: *„K otázce povahy protokolu o kontrole a záznamů sepsaných pracovníky žalovaného ještě před zahájením řízení při provedené kontrole je třeba uvést následující. I přes nezpochybnitelné závěry přijaté judikaturou Nejvyššího správního soudu o tom, že úřední záznamy o podaném vysvětlení ve smyslu § 137 odst. 4 s. ř. nelze použít jako důkaz (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 9. 2010, č. j. 1 As 34/2010-73, publ. pod č. 2208/2011 Sb. NSS), je namístě na uvedené listiny pořízené v rámci provedené kontroly u žalobce pohlížet jako na listiny, které mohou být řádným podkladem pro rozhodnutí žalovaného, a to zvláště tehdy, jestliže osoby, u nichž je kontrola prováděna, resp., u nichž jsou zjišťovány skutečnosti rozhodné pro další postup správního orgánu, svými podpisy stvrdí obsahovou správnost listin. Nejedná se tedy bez dalšího o skutečnosti pouze zapsané správním orgánem bez možnosti těch, jichž se skutečnosti v listinách obsažené týkají, obsah listin ovlivnit (srov. např. závěry obsažené v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 2. 2015, č. j. 3 As 155/2014-54).“*
41. Soud se ztotožňuje s citovaným judikátem. Skutečnost, že úřední záznamy o podání vysvětlení pořídil celní úřad, nikoli daňové orgány, nemění nic na povaze těchto záznamů a jejich (ne)možnosti využít je v daňovém řízení. Jednalo se o záznamy o podání vysvětlení sepsané v provozovně žalobkyně v den zahájení kontroly (10. 10. 2018) s obsluhou provozovny A. K. a jednatelem žalobkyně Vladyslavem Hlebou, záznam o podání vysvětlení druhého jednatele žalobkyně Romana Švece ze dne 17. 10. 2018 a záznam o podání vysvětlení zprostředkovatele *smlouvy o podnájmu a smlouvy o umístění zařízení*, V. H., ze dne 23. 1. 2019. Vysvětlení poskytly jednotlivé osoby po řádném poučení o svých právech a povinnostech, přičemž v závěru záznamu jednotlivé osoby stvrdily svým podpisem, že si záznam přečetly a převzaly. Byť u podpisů jednotlivých osob podávajících vysvětlení není explicitně uvedeno, že svým podpisem vyjádřily souhlas s obsahem záznamu o podání vysvětlení, vnímá soud danou situaci kvalitativně odlišně od situace, kdy by se jednalo pouze o nepodepsané záznamy o podání vysvětlení, u kterých by osoby podávající vysvětlení neměly možnost si obsah záznamu přečíst, a ovlivnit tak jeho obsah. Využití zmíněných záznamů o podání vysvětlení dvěma jednatelem žalobkyně a obsluhou provozovny není rozporné ani se smyslem zákonného zákazu v § 79 odst. 3 daňového řádu, jak plyne z výše zmíněného odborného komentáře. Zákaz použití záznamů o podání vysvětlení totiž primárně míří na ochranu práv daňového subjektu, aby tento nebyl zkrácen na svých právech tím, že se nebude moci účastnit podání vysvětlení poskytnutého třetí osobou. V posuzované věci se však jedná o záznamy o podání vysvětlení sepsané se dvěma jednatelem

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

žalobkyně, které mají obdobnou povahu a hodnotu jako vyjádření samotné žalobkyně. V takovém případě se vytrácí smysl zákazu použití podaných vysvětlení jednateli žalobkyně. Obdobně obsluha provozovny A. K. podala vysvětlení při kontrole celního úřadu, u které byl přítomen jednatel žalobkyně Vladyslav Hleba. Záznamy o podání vysvětlení pak byly reprodukovány v *protokolu o kontrole*, přičemž mohly být uplatněny námitky proti obsahu protokolu, čehož žalobkyně využila, avšak její námitky nebyly shledány důvodnými (viz vyřízení námitek celním úřadem ze dne 27. 2. 2019).

42. Jak správně upozornil žalovaný, zmíněné úřední záznamy byly daňovými orgány v jejich rozhodnutích citovány či zmiňovány jen na podporu skutkových závěrů zjištěných prostřednictvím jiných důkazů. Zmíněné záznamy o podání vysvětlení rozhodně nebyly jediným podkladem pro rozhodnutí daňových orgánů, nýbrž mezi další podklady patřila zjištění pracovníků celního úřadu provádějících kontrolu zachycená v *protokolu o kontrole*, listiny předložené žalobkyní a listiny opatřené správcem daně. Tyto materiály dle přesvědčení soudu ve svém souhrnu (i bez zohlednění zmíněných záznamů o podání vysvětlení) byly dostatečným podkladem pro zjištění skutkového stavu, o němž nejsou důvodné pochybnosti. Postup daňových orgánů, které *de facto* nad rámec potřebného odůvodnění uváděly ve svých rozhodnutích i informace obsažené přímo v záznamech o podání vysvětlení reprodukováných v *protokolu o kontrole*, byl tak dle přesvědčení soudu v souladu s právními předpisy.
43. Žalobkyně spatřovala obcházení zákona ze strany žalovaného, pokud tento vycházel z *protokolu o kontrole* jako důkazního prostředku, ve kterém byly reprodukovány zmíněné záznamy o podání vysvětlení. K argumentaci žalobkyně soud uvádí, že v § 12 odst. 1 zákona č. 255/2012 Sb., o kontrole, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „kontrolní řád“) jsou stanoveny minimální obsahové náležitosti protokolu o kontrole, přičemž dle písm. h) zmíněného ustanovení obsahuje protokol o kontrole „kontrolní zjištění, obsahující zjištěný stav věci s uvedením nedostatků a označení právních předpisů, které byly porušeny, včetně uvedení podkladů, z kterých tato kontrolní zjištění vycházejí“. Soud konstatuje, že celním úřadem pořízený *protokol o kontrole* byl vyhotoven v souladu s kontrolním řádem a obsahuje i poučení o možnosti podání námitek dle § 13 kontrolního řádu. Této možnosti žalobkyně využila a její námitky byly vypořádány. Protokol o kontrole je standardním důkazním prostředkem. Skutečnost, že v *protokolu o kontrole* byly reprodukovány záznamy o podání vysvětlení, ze kterých žalovaný na podporu svých závěrů vycházel spolu s dalšími důkazními prostředky při zjišťování skutkového stavu, nepředstavuje obcházení zákona, nýbrž standardní a zákonný postup. Soud proto neshledal námitku důvodnou.
44. Dále se soud zabýval žalobní námitkou nepoužitelnosti záznamu o podání vysvětlení sepsaného s obsluhou provozovny A. K., z důvodu, že se jedná o cizinku (Bělorusku), která nehovoří česky a nebyl jí zajištěn tlumočník.
45. Podle § 16 odst. 1 správního řádu se v řízení jedná a písemnosti vyhotovují v českém jazyce. Podle § 16 odst. 3 věta první správního řádu „každý, kdo prohlásí, že neovládá jazyk, jímž se vede jednání, má právo na tlumočníka zapsaného v seznamu tlumočnicků, kterého si obstará na své náklady“. Obdobná právní úprava je zakotvena v § 76 daňového řádu.
46. Soud konstatuje, že pokud ze skutkových okolností vyplývá, že účastník řízení či jiná zainteresovaná osoba tlumočníka potřebuje, třebaže o něj sám výslovně nepožádal, je správní orgán povinen dotyčnou osobu způsobem jí nepochybně srozumitelným a pro ni pochopitelným poučit, že má právo na tlumočníka. Takovými skutečnostmi bude zejména

to, že určitá osoba začne se správním orgánem komunikovat jinak než česky nebo že z jejich ústních či písemných projevů (vedených v jazyce českém) či z reakcí na komunikaci ze strany správního orgánu je patrné, že se česky nemůže dorozumět dostatečně dobře. Ustanovení § 16 odst. 3 správního řádu váže právo na tlumočníka na to, že on sám prohlásí, že neovládá jazyk jednání (tedy český jazyk). Dle názoru soudu v dané věci nevznikla potřeba ustanovit obsluhu provozovny tlumočníka za situace, kdy o něj sama nepožádala, řádně reagovala na položené otázky ze strany celního úřadu a z odpovědí bylo zřejmé, že komunikuje bezproblémově a rozumí jednotlivým dotazům. Kladené otázky byly z pohledu soudu jednoduché a týkaly se chodu provozovny, kdy lze předpokládat, že o těchto věcech byla A. K. schopna komunikovat v češtině. To platí obzvlášť za situace, kdy v České republice má povolen trvalý pobyt z důvodu sloučení rodiny s manželem, který má české občanství, a žije v České republice od roku 2004, tedy k datu celní kontroly 14 let (viz kopie průkazu A. K. o povolení k trvalému pobytu, jež je součástí daňového spisu). Soud proto nepřisvědčil žalobní námitce a shledal, že při pořízení záznamu o podání vysvětlení sepsaného s A. K. nebyly porušeny právní předpisy ohledně práva na tlumočníka a zároveň nelze dovodit, že by odpovědi obsluhy provozovny byly ovlivněny v žalobě namítanou možnou jazykovou bariérou.

47. Dále se soud zabýval související žalobní námitkou, že v daňovém řízení nebyly provedeny žalobkyní navržené výsledky obou jednání žalobkyně, obsluhy provozovny A. K. a zprostředkovatele V. H., kdy všichni byli vyslechnuti jen v rámci podání vysvětlení. K tomu soud uvádí, že žalovaný není povinen provést veškeré navržené důkazy, avšak pokud nějaké navržené důkazy neprovede, je povinen vysvětlit, z jakých důvodů k provedení důkazů nepřistoupil. Této povinnosti žalovaný dostal, když na straně 27 napadeného rozhodnutí se ztotožnil s názorem správce daně o nadbytečnosti navrženého dokazování. Soud ve shodě se žalovaným konstatuje, že provozování hazardních her žalobkyní bylo v daňovém řízení spolehlivě prokázáno jinými důkazy, přičemž soud nemá pochybnosti o takto zjištěném skutkovém stavu. Již z tohoto důvodu nebylo povinností daňových orgánů provést navržené dokazování výsledky svědků.
48. Dále soud uvádí, že pokud žalobkyně navrhovala výsledky určitých svědků, bylo její povinností uvést, co by jejich výpověď měla prokázat či potvrdit. Nejvyšší správní soud již v minulosti vyslovil, že když daňový subjekt navrhuje výsledky svědka, musí jej jednak přesně označit a zásadně musí uvést, co má být jeho výpověď prokázáno ve vztahu k předmětu daňového řízení (srov. rozsudek ze dne 26. 6. 2007, č. j. 8 Afs 65/2005-79).
49. Žalobkyně navrhla výsledky zmíněných svědků ve svém podání ze dne 24. 2. 2022, kterým reagovala na výzvu správce daně k odstranění pochybností. Žalobkyně však vůbec neuvedla, co by tito svědci měli konkrétně dosvědčit. Na vyjádření žalobkyně reagoval správce daně *Sdělením výsledku postupu k odstranění pochybností* ze dne 14. 9. 2022, ve kterém na straně 7 uvedl, že u žalobkyní navrhovaných svědků nebylo specifikováno, v jaké věci by která osoba měla vypovídat a co by jejím výsledkem mělo být prokázáno.
50. Na zmíněné sdělení správce daně reagovala žalobkyně vyjádřením ze dne 21. 9. 2022, ve kterém uvedla, že navrhuje pokračování v dokazování, a že „*důvody (tedy to, k čemu byly důkazy navrhovány), vyplývají ze spisového materiálu*“. Dále žalobkyně uvedla, že „*navrhuje, aby byli vyslechnuti svědci, a to k následujícím otázkám,*“ které specifikovala. V případě jednatele Romana Švece navrhla položit 6 otázek, mj. zda a za jakých okolností byla uzavřena *smlouva o podnájmu*, kdo se jednání za jednotlivé subjekty účastnil, kdo a kdy dovezl technická zařízení do provozovny atd. (v podrobnostech viz zmíněné podání).

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

V případě jednatele Vladyslava Hleby uvedla žalobkyně totožné otázky jako u jednatele Švece a navíc otázky, zda byla technická zařízení spuštěna v den kontroly, za jaké situace došlo k jejich vypnutí/zapnutí atd. V případě obsluhy provozovny A. K. uvedla žalobkyně, že by měla být vyslechnuta za účasti tlumočníka k otázkám, zda byla technická zařízení uvedena do provozu, a pokud ano, kým a kdy, zda měli k zařízením přístup hosté atd. V případě navrženého svědka H. uvedla, že by se měl vyjádřit k okolnostem uzavření smluvní dokumentace a ke své vazbě na společnost *further trade*.

51. S ohledem na výše popsané důkazní návrhy (výslech svědků) soud konstatuje, že žalobkyně zjevně formulovala pouze otázky pro svědky, aniž uvedla konkrétní tvrzení, která by měli jednotliví svědci potvrdit či prokázat, přičemž k důvodům výsledku svědků uvedla, že vyplývají z obsahu spisového materiálu. Za této situace soud ve shodě se žalovaným shledal, že žalobkyně nesplnila svou povinnost řádně specifikovat konkrétní tvrzení, která mají být svědeckými výpověďmi prokázána. Taková konkrétní tvrzení neuvedla žalobkyně ani v odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru. Za této situace nebylo povinností správce daně ani žalovaného, aby výslech svědků prováděli. Nedostatečná specifikace tvrzení žalobkyně představuje druhý legitimní důvod pro neprovedení navrženého dokazování výsledkem svědků, když prvním důvodem byla již výše zmíněná nadbytečnost dokazování s ohledem na spolehlivé zjištění skutkového stavu jinými důkazy.
52. Soud dodává, že výslech obou jednatelů žalobkyně by nemohl být proveden jako výslech svědků, jelikož se jedná o statutární orgán žalobkyně. K této problematice Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 6. 2. 2020, č. j. 8 Afs 14/2018-81, uvedl, že výslech statutárních orgánů právnických osob je „*nutné považovat za výslech účastníka řízení. Takový výslech se řídí pravidly danými v § 126, § 126a a § 131 zákona č. 99/1963 Sb., občanského soudního řádu (rozsudek ze dne 20. 9. 2017, č. j. 6 Afs 237/2017-23). Dle § 131 tohoto zákona je účastnický výslech pouze podpůrný důkazní prostředek*“. Z citovaného rozsudku také vyplývá, že zásada stanovená v § 126a o. s. ř. se uplatní i v daňovém řízení. Neprovedením výsledku jednatelů žalobkyně jako svědků nemohlo dojít k vadě řízení, jež by mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci (viz například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 1. 2020, č. j. 8 Afs 58/2018-32). Jelikož § 93 odst. 1 daňového řádu řadí mezi důkazní prostředky i tvrzení daňového subjektu (byť jde o důkazní prostředek jiné povahy než svědecká výpověď, srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 1. 2011, č. j. 5 Afs 6/2010-101) nelze než uzavřít, že jednatele žalobkyně měli kdykoli během daňového řízení možnost uvést k věci všechno, co věděli, přičemž bylo povinností daňových orgánů zvážit relevanci těchto tvrzení v procesu zjišťování skutkového stavu věci. Podstatné pro posuzovanou věc je, že žalobkyně mohla vyjádření svých jednatelů předložit písemně v průběhu celého řízení. Vadou řízení by bylo, pokud by žalobkyni nebylo umožněno uplatnit její práva a splnit povinnosti, zejména pokud by nedostala možnost k věci uvést všechno, co ví. Z daňového spisu však není zřejmé, že by bylo žalobkyni jakkoli bráněno se ve věci vyjádřit a případně navrhnout provedení některých důkazních prostředků, koneckonců žalobkyně tak činila.
53. K žalobní námitce, že pracovník celního úřadu překročil oprávnění zakotvené v § 118 zákona o hazardních hrách tím, že při celní kontrole v provozovně žalobkyně zapojil do elektrické sítě THZ, soud uvádí, že obsahově shodnou námitkou se zabýval žalovaný na stranách 24 a 25 napadeného rozhodnutí, přičemž s jeho zjištěními se soud ztotožňuje. Žalovaný uvedl, že za přítomnosti neuniformované části kontrolní skupiny, která zpočátku v provozovně byla inkognito, a před příchodem uniformované části kontrolní skupiny celní správy byla THZ umístěná v provozovně zapnuta a jednatel žalobkyně Hleba je posléze

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

vypnul a odpojil z elektrické sítě. THZ byla zapnuta rovněž i v den, kdy celní úřad prováděl v provozovně monitoring, tj. dne 28. 9. 2018. Z *protokolu o kontrole* dle žalovaného vyplynulo, že kontrolní skupina požádala obsluhu o opětovné zapnutí THZ (poté, co již byla jednatelům vypnuta) za účelem provedení kontrolního nákupu. Obsluha (A. K.) THZ zapnula a kontrolní skupina přikročila k provedení kontrolního nákupu na všech THZ. V podrobnostech soud odkazuje na zjištění žalovaného popsaná v napadeném rozhodnutí. Soud konstatuje, že bylo zjištěno, že THZ v provozovně zapnula sama obsluha (včetně připojení do elektrické sítě), tudíž je zjevně nedůvodná žalobní námitka překročení oprávnění pracovníkem celního úřadu tím, že zapojil THZ do elektrické sítě. Nadto soud souhlasí i s názorem žalovaného v napadeném rozhodnutí, že z § 120 zákona o hazardních hrách vyplývá, že dozorující orgán je v herním prostoru oprávněn provádět zkoušky technických zařízení, kam lze zařadit i zapnutí THZ za účelem kontrolního nákupu. Jelikož nedošlo k překročení oprávnění pracovníkem celního úřadu, považuje soud za nedůvodnou žalobní námitku, že byl porušen § 5 odst. 1 a 3 daňového řádu tím, že daňové orgány použily jako důkaz *protokol o kontrole*, ačkoli dle žalobkyně pracovník celního úřadu překročil své oprávnění.

54. Dále se soud zabýval žalobní námitkou, že žalovaný nesprávně vyložil § 92 odst. 3 daňového řádu, neboť žalobkyně netvrdila, že by něco provozovala, naopak tvrdila, že nic neprovozovala, a nelze po ní požadovat prokázání negativní skutečnosti, protože důkazní povinnost byla dle žalobkyně na daňových orgánech. Soud se zároveň zabýval i související žalobní námitkou porušení § 92 odst. 5 daňového řádu z důvodu, že žalovaný neprovedl dokazování k otázce vlastnictví THZ nacházejících se v provozovně žalobkyně. Soud uvádí, že zmíněné žalobní námitky souvisí s rozložením důkazního břemene mezi žalobkyni a daňové orgány.
55. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu „*daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních*“. Podle odst. 5 písm. b) téhož ustanovení „*správce daně prokazuje skutečnosti rozhodné pro užití právní domněnky nebo právní fikce*“. Podle odst. 5 písm. c) téhož ustanovení „*správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem*“. Podle odst. 5 písm. d) téhož ustanovení „*správce daně prokazuje skutečnosti rozhodné pro posouzení skutečného obsahu právního jednání nebo jiné skutečnosti*“.
56. V rozsudku ze dne 29. 1. 2021, č. j. 4 Afs 146/2020-67, Nejvyšší správní soud uvedl: „*Ustálenou judikaturu Nejvyššího správního soudu k rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně lze shrnout tak, že daňový subjekt je povinen prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém přiznání nebo k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván. Daňový subjekt prokazuje svá tvrzení především účetnictvím a jinými povinnými záznamy. Správce daně však může vyjádřit pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. Správce daně je povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví*“.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

a jiných povinných záznamů ve vztahu k předmětnému účetnímu případu, popř. aby svá tvrzení korigoval. Správce daně není nicméně oprávněn daňový subjekt vyzvat k prokázání čehokoli, ale pouze k prokázání toho, co tvrdí tento subjekt sám (nález Ústavního soudu ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95).“

57. S citovaným judikátem se soud ztotožňuje a v poměrech posuzované věci konstatuje, že již výše v rámci rekapitulace daňového spisu zmiňoval, že správce daně pojal z listin získaných od celního úřadu pochybnosti o tvrzení žalobkyně, že sama není vlastníkem 4 ks THZ nacházejících se v její provozovně, ani je neprovozovala, nýbrž že tato THZ měl teprve v budoucnu začít provozovat podnájemce *further trade*. Proto správce daně vydal dne 8. 2. 2022 výzvu k odstranění pochybností, ve které vyzval žalobkyni k doložení listin týkajících se THZ umístěných v její provozovně a k vysvětlení chodu provozovny a využití THZ. Správce daně ve výzvě mj. upozornil na své pochybnosti ohledně žalobkyní doložené *smlouvy o podnájmu*, protože v záhlaví smlouvy byla jako podnájemce uvedena společnost *further trade*, zatímco v závěru smlouvy bylo razítko společnosti *another area*. Správce daně upozornil, že obě společnosti měly jiného jednatele a vyhodnotil smlouvu jako neplatnou. Zároveň správce daně vyzval žalobkyni k vyjasnění této záležitosti, zejména aby popsala, za jakých okolností došlo k podpisu *smlouvy o podnájmu* a jakým způsobem byla prokázána totožnost osob jednajících za smluvní strany. Krom toho správce daně požadoval od žalobkyně mj. sdělení, jakým způsobem probíhalo provozování THZ, kdo vyplácel výhry hráčům, z jakých peněz byly výhry vypláceny, kdo zajišťoval zapínání a vypínání zařízení, kdo měl přístup k počítačům THZ, kdo měl klíče od schránek s hotovostí umístěných v THZ, které osoby měly k dispozici klíče od provozovny za účelem obsluhy THZ, případně které osoby do provozovny za účelem obsluhy THZ a provedení vyúčtování docházely a komu prokazovaly svou totožnost.
58. Dle názoru soudu správce daně ve zmíněné výzvě dostatečně vysvětlil a prokázal důvodnost svých pochybností. Bylo tedy na žalobkyni, aby doložila důkazy prokazující její tvrzení, že zmíněná THZ jsou majetkem jiného subjektu, že část provozovny, kde se nacházela zmíněná THZ, byla dána žalobkyni do podnájmu apod.
59. Na zmíněnou výzvu k odstranění pochybností reagovala žalobkyně podáním ze dne 24. 2. 2022, ve kterém sdělila, že žádné účetní doklady ani sestavy elektronických dat zahrnující záznamy o herních operacích nemá, protože zmíněná THZ neprovozovala. Konkrétně žalobkyně uvedla, že THZ byla v její provozovně „*krátkodobě umístěna s ohledem na zamýšlený pronájem části prostor, avšak provozována na tomto místě nebyla*“. K uzavření *smlouvy o podnájmu* žalobkyně uvedla, že byla kontaktována panem H. jakožto zprostředkovatelem, „*k samotnému podpisu smlouvy došlo tak, že pan H. přivezl již podepsané smlouvy. Též přivezl návrh smlouvy o umístění zařízení Diascope*“, přičemž tuto smlouvu přiložila žalobkyně ke svému vyjádření. Dále žalobkyně uvedla, že THZ „*byla dovezena a mělo dojít k finalizaci a podpisu smluv, toto mělo být cca 12. 10. 2018, předtím však došlo k zajištění TZ celním úřadem. Žádné nájemné zapláceno nebylo*“. V reakci na správcem daně požadovaný popis provozování THZ, stejně jako sdělení, kdo měl klíče od provozovny za účelem obsluhy THZ, které osoby do provozovny docházely atd., žalobkyně ve vyjádření uvedla, že „*tyto otázky měly být vyřešeny na schůzce, která byla plánována cca na 12. 10. 2018, a ke které nedošlo. S ohledem na toto neměl v době provádění kontroly žádný z pracovníků podnájemce klíče od provozovny. Konkrétní postupy měly být dohodnuty až na plánované schůzce*“.

60. Soud uvádí, že obsahově shodnou odvolací námitkou ohledně rozložení důkazního břemene se zabýval žalovaný na straně 28 napadeného rozhodnutí. Uvedl, že „ze spisového materiálu vyplývá, že správce daně požadoval po daňovém subjektu vyvrátit skutečnosti plynoucí z celního spisu, tedy že provozoval ve své provozovně nepovolené hazardní hry, tedy prokázat, že se v případě technických zařízení jednalo o nehazardní hry, prokázat, kdo technická zařízení provozoval, když tato byla umístěna v provozovně daňového subjektu. Daňový subjekt však pouze tvrdil, že tyto hry neprovozoval“. K uvedené problematice dále žalovaný na straně 16 napadeného rozhodnutí uvedl: „Daňový subjekt nepředložil kromě Smlouvy o umístění zařízení 2 ks technických zařízení typu Diascope žádné důkazní prostředky, které by mohl správce daně samostatně hodnotit, a které by prokazovaly, kdo byl provozovatelem technických zařízení umístěných v provozovně, že by se jednalo o nehazardní hry, ani nepopsal, jak konkrétně probíhal provoz technických zařízení umístěných v provozovně. Proto správce daně vycházel ze spisového materiálu celního úřadu, který prokazuje, že v provozovně daňového subjektu byly hráčům zpřístupněny nepovolené hazardní hry (technická zařízení), jejichž provoz zajišťoval daňový subjekt. Daňový subjekt měl v řízení správcí daně prokázat svá tvrzení, jež následně tvrdí v Odvolání, tedy skutečnosti, že byl pouze pronajímatelem prostor, resp. kdo konkrétně provozoval hazardní hry bez platného povolení atd. Odvolací orgán konstatuje, že unesení důkazního břemene daňového subjektu zůstalo pouze v rovině ničím nepodložených tvrzení. Odvolací orgán uvádí, že z obecného hlediska je povinností daňového subjektu prokázat svá tvrzení (tedy označit konkrétní důkazy), tj. že technická zařízení byla ve vlastnictví jiných osob, které v odděleném prostoru zajišťovaly jejich provoz bez účasti daňového subjektu.“
61. Soud v zásadě souhlasí s citovaným odůvodněním žalovaného a konstatuje, že v daňovém řízení šlo o to, aby žalobkyně přesvědčivě vysvětlila a doložila své „základní“ tvrzení, že vlastníkem THZ v její provozovně byl jiný subjekt, a že případně tento jiný subjekt provozoval THZ, jejichž provoz byl zjištěn při celní kontrole. Žalobkyni se však nepodařilo situaci s provozem THZ v její provozovně věrohodně vysvětlit a prokázat, jak bude podrobněji uvedeno níže. Jednalo se přitom o informace a důkazy, které z povahy věci měla mít žalobkyně k dispozici. Soud nesouhlasí se žalobkyní, že při určení vlastnictví THZ šlo o skutečnosti rozhodné pro užití právní domněnky nebo fikce ve smyslu § 92 odst. 5 písm. b) daňového řádu, které má správce daně prokázat. Otázka určení vlastnictví dle názoru soudu nesouvisí s právní domněnkou ani fikcí, a proto není důvod dovozovat, že by daňové orgány měly dle § 92 odst. 5 písm. b) daňového řádu prokazovat vlastnictví THZ.
62. Navíc je soud ve shodě s žalovaným, že otázka vlastnictví THZ není pro závěr o provozování hazardních her a určení poplatníka daně z hazardních her rozhodná. Žalobkyně totiž nemusela být vlastníkem THZ, aby naplnila definici poplatníka daně z hazardních her, jak bude rovněž rozvedeno níže.
63. K žalobní námitce, že daňové orgány neprokazovaly skutečnosti vyvracející věrohodnost žalobkyní předložené smlouvy o podnájmu ve smyslu § 92 odst. 5 písm. d) daňového řádu, soud uvádí, že ze smlouvy o podnájmu uzavřené mezi již zaniklou společností *further trade* v postavení podnájemce a žalobkyní v postavení nájemce zjistil, že žalobkyně přenechala podnájemci část prostor provozovny o výměře 36 m² dispozičně oddělených od ostatních prostor (se vstupem přes provozovnu žalobkyně) za částku 15 000 Kč měsíčně včetně DPH. Smlouva byla podepsána za žalobkyni zmocněnou účetní na jedné straně a na straně druhé subjektem, který byl označen otiskem razítka společnosti *another area* a nečitelným podpisem.

64. Žalovaný na stranách 22 a 23 napadeného rozhodnutí k dané problematice uvedl: „Ze spisového materiálu vyplývá, že správce daně nijak nerozporoval skutečnost, že technická zařízení typu *Golden Horse* (pozn. odvolacího orgánu: technická zařízení typu *Diascope* byla do provozovny umístěna na základě Smlouvy o umístění zařízení) byla do provozovny umístěna společnostmi *further trade s. r. o.* v likvidaci nebo *another area s. r. o.* v likvidaci. Ačkoliv daňový subjekt tvrdil, že technická zařízení neprovozoval, nebyl dle správce daně schopen prokázat, kdo jiný než on, technická zařízení umístěná v provozovně provozoval. Ze spisového materiálu dále vyplývá, že celní úřad shledal stejně jako správce daně vady Smlouvy o podnájmu, a to, že v hlavičce Smlouvy o podnájmu byla jako „Podnájemce“ uvedena společnost *further trade s. r. o.* v likvidaci a u podpisu Smlouvy o podnájmu je razítko a podpis společnosti *another area s. r. o.* v likvidaci. Z tohoto důvodu celní úřad zaslal společnosti *further trade s. r. o.* v likvidaci „Výzvu k poskytnutí součinnosti“ č. j. 186223-11/2018-620000-61 ze dne 25. 10. 2018, přičemž z protokolu o kontrole (str. 9) vyplývá, že společnost *further trade s. r. o.* v likvidaci se na celní úřad v souvislosti s uvedenou výzvou nedostavila, neomluvila se a nekontaktovala nikoho z pracovníků celního úřadu.“ Dále žalovaný v napadeném rozhodnutí upozornil, že obě výše zmíněné společnosti měly jiného jednatele a konstatoval, že „smlouva o podnájmu je neplatná a daňový subjekt neprokázal spolupodílení se na provozu technických zařízení typu *Golden Horse* (pozn. odvolacího orgánu: technická zařízení typu *Diascope* byla do provozovny umístěna na základě Smlouvy o umístění zařízení) žádného jiného subjektu. Předložená smlouva tak byla jako důkazní prostředek zpochybněna, a je tedy nezpůsobilá prokázat tvrzení daňového subjektu. Není přitom podstatné, že daňový subjekt následně nabízí jakási alternativní tvrzení v tom smyslu, že forma nájemní smlouvy může být také ústní či že správce daně neprokázal, že by takovou smlouvu s nikým neuzavřel. To ani povinností správce daně nebylo, když tento byl povinen vyhodnotit důkazní prostředek, předložený daňovým subjektem, což učinil, přičemž však již nemá bez dalšího povinnost prověřovat neurčitá a důkazními návrhy nepodložená tvrzení odvolatele, jimiž tento reagoval na pro něj nepříznivé vyhodnocení daného důkazního prostředku“.
65. Soud souhlasí s citovaným odůvodněním a dodává, že podle žalobkyní zmiňovaného § 92 odst. 5 písm. d) daňového řádu správce daně prokazuje skutečnosti rozhodné pro posouzení skutečného obsahu právního jednání nebo jiné skutečnosti. Daňové orgány řádně a srozumitelně formulovaly své pochybnosti o platnosti smlouvy o podnájmu, a bylo tak na žalobkyni, aby tyto pochybnosti vyvrátila, resp. aby svá tvrzení prokázala jinými důkazními prostředky. To však žalobkyně neučinila, tedy ani nebylo třeba posuzovat obsah této smlouvy. Žalovaný správně upozornil, že pokud žalobkyně uváděla ke smlouvě o podnájmu, že tato může být uzavřena i ústně, jednalo se o jakési neurčité alternativní tvrzení. Žalobkyně totiž žádné skutečnosti ohledně uzavření smlouvy ústní formou netvrdila, když naopak tvrdila, že smlouva byla uzavřena písemně přes zprostředkovatele V. H. Skutečnost, zda mohla být zmíněná smlouva o podnájmu uzavřena ústně, není navíc dle názoru soudu vůbec podstatná, protože sama žalobkyně tvrdila, že THZ nebyla podnájemcem ani jiným subjektem v její provozovně vůbec provozována, jelikož teprve přibližně dne 12. 10. 2018, tedy 2 dny po kontrole celního úřadu, mělo dojít ke schůzce a finalizaci smluvního vztahu mezi žalobkyní a společnostmi *further trade* a *another area*. Na zmíněné schůzce měly být dle žalobkyně řešeny bližší okolnosti vzájemné spolupráce. Žalovaný tudíž správně na straně 22 napadeného rozhodnutí poznamenal, že není stěžejní, zda byl prostor, kde byla THZ umístěna, skutečně v podnájmu jiné společnosti, ale rozhodující pro posouzení tohoto případu je, zda se na provozování THZ podílela žalobkyně, čímž se soud bude zabývat níže.

66. Soud se dále věnoval žalobní námitce nesprávného výkladu a aplikace pojmů *provozování hazardní hry* ve smyslu § 5 zákona o hazardních hrách a *poplatník daně z hazardních her* ve smyslu § 1 zákona o dani z hazardních her
67. Podle § 5 zákona o hazardních hrách platí, že „*provozováním hazardní hry se rozumí vykonávání činností spočívajících v uskutečňování hazardní hry se záměrem dosažení zisku, zejména příjem sázek a vkladů do hazardní hry, výplata výhry, další činnosti organizačního, finančního a technického charakteru související s uvedením hazardní hry do provozu a se zajištěním vlastního provozu, jakož i činnosti potřebné pro ukončení a vypořádání hazardní hry*“.
68. Z platné právní úpravy plyne, že pojem *provozování hazardních her* zahrnuje nejen provozování samotných technických zařízení či živých her, ale i veškerou škálu činností, které souvisejí s podnikáním v oboru hazardních her (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2023, č. j. 3 As 128/2021-32, bod 18, a ze dne 9. 5. 2024, č. j. 4 As 202/2022-36, bod 52). Již z důvodové zprávy k návrhu zákona o hazardních hrách (k jeho § 5) se podává záměr, že u provozování hazardních her nemá jít jen o vlastní přímou realizaci hazardní hry, ale i o další činnosti, které jsou s touto realizací spojeny, respektive s ní neodmyslitelně souvisí (Poslanecká sněmovna, 7. volební období, 2013–2017, sněmovní tisk 579/0). Tyto další činnosti „*nemusí být realizovány přímo samotným provozovatelem, nýbrž mohou být pro provozovatele zajištěny i třetí osobou na základě smluvního vztahu*“ (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 10. 2024, č. j. 5 Afs 296/2023-31, bod 29). Obdobným způsobem byl v minulosti vymezen pojem provozování loterií či jiných podobných her podle § 4 odst. 3 zákona č. 202/1990 Sb., o loteriích a jiných podobných hrách, ve znění účinném do 31. 12. 2016 (dále jen „zákon o loteriích“).
69. Vymezení pojmu *provozování hazardních her* je rozhodné i pro výklad a použití příslušných ustanovení zákona o dani z hazardních her. Předně jde o § 1 písm. a) tohoto zákona, podle něhož „*poplatníkem daně z hazardních her je držitel základního povolení podle zákona upravujícího hazardní hry nebo ten, kdo provozuje hazardní hru, k jejímuž provozování je takového povolení potřeba*“. Ustanovení § 2 odst. 1 písm. a) zákona o dani z hazardních her dále stanoví, že „*předmětem daně z hazardních her 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*“. Základním povolením je podle § 100 odst. 1 zákona o hazardních hrách „*rozhodnutí o udělení oprávnění k provozování daného druhu hazardní hry*“.
70. Poplatníkem daně z hazardních her je tedy buď držitel základního povolení, nebo ten, kdo hazardní hru i bez základního povolení fakticky (ve smyslu § 5 zákona o hazardních hrách) provozuje. Podle již výše zmíněné důvodové zprávy k návrhu zákona o dani z hazardních her se tím napravuje dřívější nevyhovující stav, kdy osoby nelegálně provozující hazardní hry byly daňově zvýhodněny oproti legálním provozovatelům. V tomto ohledu Nejvyšší správní soud poznamenal, že v zákonu o hazardních hrách a zákonu o dani z hazardních her „*byly odvody z loterie nabrzeny daní z hazardních her a povinnost zaplatit tuto daň je stanovena bez ohledu na to, zda je provozovaná hazardní hra řádně povolená, ohlášená či nikoliv*“ (srov. rozsudek ze dne 3. 12. 2020, č. j. 7 As 151/2020-23, bod 24).
71. Držitel základního povolení je ve vztahu k provozování hazardní hry, pro kterou získal povolení, jediným poplatníkem provozuje. U něj správce daně přistupuje k doměření daně z hazardních her zpravidla na základě informace orgánu dozoru nad dodržováním povinností podle zákona o hazardních hrách (tj. Ministerstva financí nebo celního úřadu),

který jej odhalí. Při naplnění definice provozování hazardní hry podle § 5 zákona o hazardních hrách pak budou, na rozdíl od situace, kdy je „hlavní“ provozovatel hazardní hry držitelem základního povolení, poplatníkem daně z hazardních her i všechny třetí subjekty, které se na provozování hazardní hry podílely smluvně svými dílčími službami. Je nerozhodné, že tyto subjekty o chybějícím základním povolení u „hlavního“ provozovatele hazardní hry nevědí, neboť povinnost přiznat a uhradit daň z hazardní hry provozovatelem podle § 1 písm. a) zákona o dani z hazardních her není vázána na tuto vědomost. V praxi má každý takový subjekt možnost si tuto skutečnost jednoduchým způsobem ověřit v seznamu provozovatelů hazardních her podle zákona o hazardních hrách, který je přístupný na internetových stránkách Ministerstva financí (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 12. 2024, č. j. 9 Afs 99/2024-55, body 39-42).

72. Soud shledal, že daňové orgány ve svých rozhodnutích vyložily a používaly pojmy *provozování hazardních her* a *poplatník daně z hazardních her* ve smyslu výše zmíněné judikatury Nejvyššího správního soudu. Žalovaný v napadeném rozhodnutí ve shodě se správcem daně dospěl k závěru, že všechna čtyři THZ nacházející se v provozovně žalobkyně byla provozována bez základního povolení, jelikož základní povolení neměla žádná z dotčených společností (žalobkyně, *further trade* ani *another area*). S tím soud souhlasí a podotýká, že poslední legální provoz herních zařízení v dané provozovně žalobkyně mohl být uskutečňován na základě povolení drženého společností AUTO GAMES, a. s., do 30. 6. 2018, tedy ještě přibližně 3 měsíce před provedenou celní kontrolou (viz strana 8 *protokolu o kontrole*). Žalovaný ve shodě se správcem daně dovodil, že 2 ks THZ typu Golden Horse provozovala žalobkyně sama, neboť nebylo prokázáno, že by se na provozování těchto zařízení podílel další subjekt, například společnost *further trade*. Žalobkyně totiž nevyvrátila pochybnosti daňových orgánů o platnosti *smlouvy o podnájmu* uzavřené s uvedenou společností. Ve vztahu ke dvěma THZ typu Diascope pak žalovaný ve shodě se správcem daně dovodil, že je provozovala žalobkyně spolu se společností *another area* dle *smlouvy o umístění zařízení*. S uvedenými zjištěními soud souhlasí.
73. K žalobní námitce, že žalobkyně nebyla provozovatelem hazardních her, protože se vůbec nepodílela na činnostech uvedených v § 5 zákona o hazardních hrách, soud uvádí, že žalovaný v napadeném rozhodnutí dostatečně vysvětlil, z jakých důvodů považoval žalobkyni za provozovatele hazardních her. Soud ve shodě se žalovaným shledal, že ze *smlouvy o umístění zařízení* vyplývala pro žalobkyni mimo jiné povinnost zajistit stálou čistotu zařízení Diascope, umožnit návštěvníkům provozovny plný a ničím neomezený přístup ke zmíněným THZ, zajistit na svůj náklad stálé připojení do elektrické sítě a k internetu, a hlásit společnosti *another area* případné technické závady na THZ. Obdobné povinnosti pro žalobkyni plynuly rovněž ze *smlouvy o podnájmu*, jejíž platnost nicméně daňové orgány zpochybnil. Žalovaný na straně 15 napadeného rozhodnutí správně konstatoval, že zmíněné činnosti prováděné žalobkyní lze klasifikovat jako činnost organizačního a technického charakteru ve smyslu § 5 zákona o hazardních hrách, neboť bez aktivní součinnosti žalobkyně by provozování hazardní hry nebylo vůbec možné, s čímž soud souhlasí. Na straně 19 napadeného rozhodnutí žalovaný dále uvedl, že ze spisové dokumentace vyplývá, že „v provozovně daňového subjektu technická zařízení umístěna byla už minimálně v době monitoringu (dne 28. 9. 2018) a prováděné kontroly (dne 10. 10. 2018), byla zapnuta, a umožňovala tak na nich hráčům hrát nepovolené hry. Daňový subjekt však neprokázal, kdo jiný byl jejich provozovatelem, nedokázal jmenovat jedinou osobu, která by jejich provoz v provozovně zajišťovala, ani jakým způsobem byl provoz zajišťován, a ani neprokázal, že se jednalo o technická zařízení, na nichž by bylo možné hrát hry ne hazardním způsobem. Pokud

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

by daňový subjekt správci daně identifikoval skutečného provozovatele, který by doložil sestavy elektronických dat, vyúčtování, příp. další doklady, mohl z nich správce daně vycházet při stanovení daně z hazardních her. Nic takového však správci daně předloženo nebylo. Odvolací orgán má za to, že činnosti spojené s provozováním hazardních her musela zajišťovat osoba, která byla neustále přítomna v provozovně, což mohl být pouze daňový subjekt nebo personál provozovny“.

74. Soud souhlasí s citovaným odůvodněním žalovaného. Argumentace žalobkyně v daňovém řízení *de facto* směřovala k tomu, že všechna THZ v její provozovně byla v době celní kontroly vypnuta, a pokud byla zapnuta, tak jen v důsledku pochybení obsluhy, neboť se v budoucnu, přibližně dne 12. 10. 2018, předpokládala finalizace smluvního vztahu, kdy mělo dojít k dohodě ohledně bližší spolupráce mezi zúčastněnými subjekty. Žalobkyní tvrzené skutečnosti jsou však z pohledu soudu vyvráceny zjištěními učiněnými při provedené celní kontrole. Obrana žalobkyně se soudu ve shodě se žalovaným jeví jako značně nevěrohodná, neboť žalobkyně se ve svých podáních v rámci daňového řízení omezila prakticky jen na popírání provozování herních zařízení s odkazy na *smlouvu o podnájmu* a *smlouvu o umístění zařízení*, aniž věrohodně vysvětlila, jak je možné, že celní úřad ve dvou případech (28. 9. a 10. 10. 2018) zjistil, že všechna čtyři THZ v provozovně žalobkyně jsou zapnutá. Nad rámec potřebného odůvodnění soud poznamenává, že o provozování zmíněných THZ v provozovně žalobkyně svědčí i vysvětlení podané obsluhou provozovny, A. K., která uvedla, že vše okolo technických zařízení zařizoval jednatel Roman Švec. Ten také dle jejího sdělení týden před celní kontrolou nařídil, že má personál THZ zapínat jen v noci a v 6:00 hod. ráno je má vypnout, když předtím byla THZ v provozu i přes den. Zároveň obsluha provozovny uvedla, že na THZ návštěvníci běžně hráli. Vysvětlení poskytnuté obsluhou provozovny potvrzuje skutková zjištění učiněná daňovými orgány z jiných důkazů, zejména z materiálů poskytnutých celním úřadem.
75. Soud dále shledal, že žalovaný se správně zabýval i tím, zda byl naplněn znak provozování hazardních her spočívající v tom, že žalobkyně vykonávala činnosti dle § 5 zákona o hazardních hrách **se záměrem dosažení zisku**. Na straně 21 napadeného rozhodnutí žalovaný konstatoval, že odměna dle *smlouvy o umístění zařízení* 2 ks zařízení Diascope představovala částku ve výši 1 500 Kč měsíčně. Žalovaný zároveň upozornil na ekonomickou nevýhodnost takové smlouvy, kdy povinnosti žalobkyně stanovené ve smlouvě (platba za elektřinu, internetové připojení, péče o umístěná THZ) patrně přesáhnou sjednanou částku 1 500 Kč měsíčně. Dále žalovaný upozornil na poznatky ze své praxe, kdy obdobné smlouvy, případně i smlouvy o podnájmu, bývají doprovázeny další smlouvou, která zajišťuje procentní podíl pro pronajímatele (poskytovatele prostor pro umístění herních zařízení) ze zisku na konkrétních herních zařízeních, což však v tomto případě nebylo prokázáno. Žalovaný vyjádřil pochybnosti, zda se nejedná v případě *smlouvy o umístění zařízení* o fingovanou smlouvu. Soud v zásadě souhlasí s popsányými názory žalovaného. Rovněž z pohledu soudu se zřetelem na okolnosti případu jak *smlouva o umístění zařízení*, tak i *smlouva o podnájmu* vzbuzují pochybnosti, zda jejich smyslem byl skutečně podnájem prostor či dohoda o umístění THZ do provozovny žalobkyně, anebo zda se jedná o smlouvy uzavřené žalobkyní „na oko“, a to s nekontaktními subjekty, kdy smyslem smluv bylo zakrýt realitu provozování hazardních her žalobkyní. Nicméně jedná se pouze o neprokázané spekulace.
76. Podstatné je, že daňové orgány nevycházely z naznačených spekulací, nýbrž vycházely z prokázaných skutečností, pročť například u dvou zařízení typu Diascope při stanovení

daně zohlednily, že na jejich provozu se podílela nejen žalobkyně, nýbrž i společnost *another area*, byť měly daňové orgány pochybnosti o samotné smlouvě. V případě *smlouvy o podnájmu* pak z logiky věci daňové orgány s ohledem na nevyvrácené pochybnosti o platnosti smlouvy a neunesení důkazního břemene žalobkyní (viz výše) vycházely z toho, že THZ typu Golden Horse provozovala sama žalobkyně.

77. Soud na okraj uvádí, že s ohledem na výše uvedené tvrzení žalobkyně, že THZ v její provozovně nebyla vůbec k datu kontroly celního úřadu provozována, a že se teprve předpokládala finalizace smluvního vztahu se společnostmi *further trade* a *another area*, by zde byl prostor k úvaze, že i dvě THZ typu Diascope provozovala k datu kontroly celního úřadu sama žalobkyně bez součinnosti se společností *another area*. Daňové orgány však vyšly žalobkyni vstříc, když při výpočtu daně zohlednily, že se na provozování zařízení Diascope podílela společnost *another area*, což soud respektuje.
78. K otázce participace žalobkyně na zisku z provozu THZ žalovaný na straně 29 napadeného rozhodnutí uvedl, že „*participaci na zisku dokládá již samotná Smlouva o umístění zařízení, kde byla sjednána odměna v pevné částce 1 500 Kč měsíčně za umístění technických zařízení typu Diascope a zajišťování technických a organizačních činností ze strany daňového subjektu. U technických zařízení typu Golden Horse má odvolací orgán společně se správcem daně zato, že celý zisk z provozu těchto technických zařízení plynul daňovému subjektu, jelikož neprokázal, že by se na jejich provozu s někým spolupodílel. I kdyby však byla správcem daně I. a II. stupně uznána Smlouva o podnájmu jako platná, byla v ní uvedena odměna za umístění technických zařízení s přihlédnutím k nákladům na elektrickou energii v pevné výši 15 000 Kč včetně DPH ve výši 21 % za každý kalendářní měsíc, tedy i v tomto případě by byla splněna participace na zisku z provozu technických zařízení*“. Soud souhlasí s citovaným odůvodněním žalovaného, když je zřejmé, že žalobkyně prováděla výše popsané technické a organizační činnosti se záměrem dosažení zisku. Pokud by žalobkyně neplnila povinnosti ze *smlouvy o umístění zařízení*, tak by neměla nárok na odměnu tam sjednanou. Soud nepovažuje za potřebné řešit, zda se žalobkyni taková smlouva vyplatila, resp. jaký zisk z takové smlouvy žalobkyně dosáhla, neboť to pro posouzení věci není podstatné.
79. K žalobní námitce, že žalovaný nesprávně aplikoval na případ žalobkyně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 6. 2022, č. j. 1 As 48/2021-24, jelikož žalobkyně neměla přímý finanční zájem na provozování hazardních her, soud uvádí, že ve zmíněném rozsudku je uvedeno: „*Podstatné také je, že stěžovatelka měla též přímý finanční zájem na řádném a efektivním provozu technických zařízení, neboť nájemné bylo stanoveno jako procento z výnosu ze zařízení*.“ Soud konstatuje, že ze zmíněné citace ani jiné judikatury Nejvyššího správního soudu nevyplývá, že by na straně osoby poskytující k využití prostory pro umístění THZ, musel být dán pouze a výhradně přímý finanční zájem na provozu zařízení spočívající v procentně dané participaci na zisku z konkrétních herních zařízení. Takový výklad by ostatně odporoval znění § 5 zákona o hazardních hrách, kde se mluví pouze o *záměru dosažení zisku*, nikoli však o tom, že by musela být výše odměny pronajímatele (poskytovatele prostor) pro umístění zařízení bezprostředně navázána na dosažený zisk z jejich provozu. Dle názoru soudu se tudíž může jednat i o zisk spočívající v tom, že pronajímatel (poskytovatel prostor pro umístění THZ) má finanční prospěch ze samotného pronájmu či poskytnutí prostor a s tím souvisejících poskytnutých služeb (např. připojení k elektrické síti a internetu, péče o THZ apod.), a to prospěch vyjádřený pevnou finanční částkou.

80. Je zřejmé, že obě smlouvy (o *podnájmu* a o *umístění zařízení*) byly uzavřeny žalobkyní s úmyslem dosáhnout zisku tím, že žalobkyně bude vykonávat v souvislosti s podnájmem (umístěním zařízení) pro jiný subjekt technické a organizační činnosti umožňující vlastní realizaci hazardních her. Dle názoru soudu tak bylo naplněno kritérium, že se musí jednat o výkon činností se záměrem dosažení zisku ve smyslu § 5 zákona o hazardních hrách, a tudíž bylo naplněno provozování hazardních her žalobkyní. Nadto soud připomíná, že žalobkyně nevyvrátila relevantní pochybnosti daňových orgánů o platnosti *smlouvy o podnájmu*, a proto daňové orgány správně vycházely z toho, že provozovatelem THZ typu Golden Horse byla sama žalobkyně, přičemž v takovém případě je záměr dosažení zisku u žalobkyně zjevný.
81. Soud se dále zabýval žalobní námitkou, že nebyly splněny podmínky pro stanovení daně dle pomůcek a že daňové orgány použily nesprávné pomůcky.
82. Podle § 98 odst. 1 daňového řádu, „*nesplní-li daňový subjekt při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností, a v důsledku toho nelze daň stanovit na základě dokazování, správce daně stanoví daň podle pomůcek, které má k dispozici nebo které si obstará, a to i bez součinnosti s daňovým subjektem*“.
83. Podle § 98 odst. 2 daňového řádu, „*stanoví-li správce daně daň podle pomůcek, přihlédné také ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt, i když jím nebyly uplatněny*“.
84. Podle § 98 odst. 3 daňového řádu „*pomůckami jsou zejména a) důkazní prostředky, které nebyly správcem daně zpochybněny, b) podaná vysvětlení, c) porovnání srovnatelných daňových subjektů a jejich daňových povinností, d) vlastní poznatky správce daně získané při správě daní*“.
85. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 5. 11. 2021, č. j. 5 Afs 293/2020-56, s odkazem na usnesení jeho rozšířeného senátu ze dne 19. 1. 2016, č. j. 4 Afs 87/2015-29, č. 3418/2016 Sb. NSS, uvedl, 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 v případě, že daňový subjekt předloží účetnictví neúplné či nevěrohodné. V rozsudku ze dne 17. 12. 2024, č. j. 9 Afs 99/2024-55, se Nejvyšší správní soud zabýval doměřením daně z hazardních her, přičemž uvedl: „*Z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá, že je-li daň stanovena podle pomůcek, odvolací orgán zkoumá, zda daňový subjekt skutečně nesplnil některou ze svých zákonných povinností a zda nedostatek důkazů neumožňuje stanovit daň dokazováním, jakož i to, zda daň stanovena podle pomůcek je stanovena dostatečně spolehlivě (např. rozsudek NSS ze dne 23. 3. 2007, č. j. 2 Afs 20/2006-90, č. 1222/2007 Sb. NSS). Žalovanému ani krajskému soudu nepřísluší přezkoumávat volbu a použití pomůcek správcem daně, pokud se správce daně pohyboval v mezích jemu svěřeného správního uvážení, tedy pokud nepoužil zcela zjevně nesprávný či nelogický postup při stanovení daně, který by za pomůcku nebylo možné označit (srov. rozsudek NSS ze dne 31. 7. 2007, č. j. 8 Afs 128/2005-126, č. 1356/2007 Sb. NSS). Daňový subjekt může při použití pomůcek dosáhnout nápravy pouze jednoznačných excesů správce daně. Je povinen uvést, z jakých důvodů považuje základ daně stanovený podle pomůcek za zcela nepřiměřený, a svá tvrzení podložit odpovídajícími důkazy. Svá tvrzení nemůže soustředit 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 kvalifikovaným odhadem, stanovena (srov. rozsudky NSS ze dne 18. 7. 2007, č. j. 9 AfS 28/2007-156, nebo ze dne 26. 11. 2015, č. j. 9 AfS 20/2015-49).“

86. Soud se ztotožňuje s citovanou judikaturou a v poměrech posuzované věci konstatuje, že žalobkyně nesplnila své zákonné povinnosti, neboť sice reagovala na výzvy správce daně, nicméně toliko setrvala na své argumentaci, že hazardní hry neprovozovala a žádné listiny k provozování hazardních her nemá, pročez neunesla své důkazní břemeno (viz výše). Za popsané situace neměl správce daně jinou možnost než přejít na stanovení daně podle pomůcek, neboť neměl žádné důkazy, na jejich základě by mohl stanovit daň dokazováním.
87. Žalobkyně v daňovém řízení argumentovala, že v THZ zajištěných v její provozovně byly nalezeny finanční prostředky ve výši pouze zlomku doměřené daně a že daň z hazardních her by měla být doměřena pouze z hotovosti nalezené v THZ. K tomu soud uvádí, že obsahově obdobnou námitkou se zabýval žalovaný na straně 28 napadeného rozhodnutí, přičemž uvedl, že v THZ byla zajištěna hotovost v celkové výši 9 800 Kč a že „skutečnost, že je známa hotovost, která byla v zadržovaných technických zařízeních, nic nemění na tom, že tato hotovost neprokazuje úhrn přijatých a nevrácených vkladů ani úhrn vyplacených výher, neboť není prokázáno, jak, zda a jak často byla technická zařízení po dobu svého umístění v provozovně daňového subjektu vybírána a není prokázán stav počítadel k okamžiku umístění technických zařízení do provozovny. Úřední záznam celního úřadu nemá proto v daném případě dostatečnou vypovídací hodnotu o úhrnu přijatých a nevrácených vkladů a úhrnu vyplacených výher“. S citovaným odůvodněním se soud ztotožňuje a konstatuje, že stanovením daně dokazováním z částky nalezené v zajištěných THZ by žalobkyně byla zcela neodůvodněně zvýhodněna, jelikož se jednalo o finanční prostředky, které byly v THZ zajištěny k datu celní kontroly, avšak nebylo prokázáno, jaké tržby z provozu THZ byly dosaženy za celé období 13 dnů (od monitoringu provozovny žalobkyně dne 28. 9. 2018 do celní kontroly dne 10. 10. 2018), kdy docházelo v provozovně žalobkyně k provozování hazardních her.
88. K žalobní námitce nesprávně použitých pomůcek, jelikož dle žalobkyně byly správcem daně do porovnání zahrnuty subjekty, které s ní nebyly srovnatelné, čímž mělo dojít k porušení § 98 odst. 3 písm. c) daňového řádu, soud připomíná výše citovanou judikaturu Nejvyššího správního soudu. Z té plyne, že žalovanému ani soudu nepřísluší přezkoumávat volbu a použití pomůcek správcem daně, pokud se správce daně pohyboval v mezích jemu svěřeného správního uvážení, tedy pokud nepoužil zcela zjevně nesprávný či nelogický postup při stanovení daně, který by za pomůcku nebylo možné označit. Argumentace daňového subjektu musí směřovat k tomu, že výsledná daňová povinnost, která mu byla stanovena, je v hrubém nepoměru s tou, která mu měla být, byť kvalifikovaným odhadem, stanovena.
89. Soud shledal, že obsahově shodnou námitkou se zabýval již žalovaný. Na straně 32 napadeného rozhodnutí uvedl, že „*správce daně stanovil tři kritéria při výběru srovnatelných provozovatelů hazardních her tak, aby se co nejvíce přiblížila svou povahou daňovému subjektu. Těmito kritérii byl 1) porovnatelný druh hazardní hry, 2) provozování technických her ve stejné nebo srovnatelné lokalitě a 3) provozování ve srovnatelném obsahu (podrobněji viz str. 17-18 napadeného rozhodnutí). Správce daně vyhodnotil stanovená kritéria ve vzájemné souvislosti a vybral subjekty, které splňují současně všechna tři výše zmíněná kritéria, kdy vybral tři subjekty, kteří byli označeni anonymně A, B a C, neboť jejich identita a daňová tvrzení podléhají povinnosti mlčenlivosti správce daně. Správce daně dále při konstrukci pomůcek při komparaci dle stanovených kritérií využil finanční údaje srovnatelných subjektů pocházející z jejich vlastních serverů, resp. z jednotlivých centrálních loterních systémů. Správce daně stanovil z těchto*

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

zjištěných údajů srovnatelných subjektů úhrn vložených a vyplacených finančních prostředků připadajících na 1 kus a 1 den jimi provozovaných technických zařízení a takto zjištěné hodnoty následně vynásobil počtem technických zařízení provozovaných daňovým subjektem v provozovně a současně skutečným počtem dnů provozu (tj. 13 dnů – stanoveno ode dne monitoringu provozovny provedeného dne 28. 9. 2018 do dne kontroly provozovny celním úřadem dne 10. 10. 2018), jelikož nebyl provoz technických zařízení daňovým subjektem zjištěn po celou dobu zdaňovacího období. Správce daně tak zohlednil tuto skutečnost, aby stanovil hodnoty vložených a vyplacených finančních prostředků za předmětné zdaňovací období ve správné výši, resp. ve výši nejvíce se blížící realitě (viz podrobně str. 19 a 21 napadeného rozhodnutí). U 2 ks technických zařízení typu Diascope správce daně rovněž zohlednil, že se na jejich provozu dle Smlouvy o umístění zařízení spolupodílel 50 % se společností another area s. r. o. v likvidaci, tedy že výše dílčího základu daně je stanovena rovným dílem, kdy 50 % pomůckami stanoveného úhrnu přijatých a nevrácených vkladů a úhrnu vyplacených výher připadlo na daňový subjekt a 50 % na jeho smluvního partnera“. Soud prostudoval prvostupňové rozhodnutí správce daně, ve kterém je podrobně popsán výběr pomůcek, přičemž tento výběr byl žalovaným stručně reprodukován ve výše uvedené citaci. Soudu se jeví postup správce daně při výběru a použití pomůcek pro stanovení daně správným a logickým. Rozhodně nelze říci, že by ve smyslu citované judikatury došlo k excesu při výběru pomůcek nebo stanovení daně, případně že by základ daně stanovený žalobkyní podle pomůcek byl zcela nepřiměřený. Za takové situace nepřísluší soudu blíže přezkoumávat výběr pomůcek. Obdobně k přezkumu pomůcek přistoupil žalovaný, který na straně 30 napadeného rozhodnutí uvedl, že žalobkyně sice namítá stanovení daně dle pomůcek v nesprávné výši, jelikož správce daně dle jejího názoru nezohlednil otevírací dobu, periférii nebo střed obce a typ provozovny, avšak excesy správce daně při použití pomůcek žalobkyně nenamítá. Soud konstatuje, že žalovaný přistupoval k posouzení pomůcek v souladu s výše citovanou judikaturou, kdy mu nepřísluší přezkoumávat výběr pomůcek jen z toho důvodu, že by dle žalobkyně měla být při výběru srovnatelných subjektů zohledněna i některá další kritéria, proč by snad mohla být stanovena daň nižší.

90. K žalobní námitce, že při výběru provozovny nebylo zohledněno, že v případě žalobkyně se jednalo o nové místo bez jakékoli klientely, soud uvádí, že sama žalobkyně ve svých podáních v průběhu daňového řízení uváděla, že v předchozí době v dané provozovně byly provozovány hazardní hry společnostmi VIKTORIAPLAY, a. s., a AUTO GAMES, a. s. Stejná informace vyplývá i z protokolu o kontrole, kdy společnost AUTO GAMES, a. s., požádala o ukončení povolení k provozování hazardních her v provozovně žalobkyně k datu 30. 6. 2018, tedy přibližně 3 měsíce před zjištěným provozováním hazardních her žalobkyní. Rozhodně tedy nelze hovořit o tom, že by se jednalo o nové místo provozování THZ bez jakékoli klientely.
91. Žalobkyně dále namítala nevhodnost subjektu 3 jakožto srovnatelného se žalobkyní, kdy žalobkyně upozornila, že tento subjekt měl násobně větší počet herních zařízení a krom toho se jednalo o provozovny v krajském městě. K tomu soud uvádí, že v dodatečném platebním výměru je žalobkyní zmíněný subjekt 3 označen jako subjekt C, ke kterému správce daně na straně 20 uvedl, že provozoval technické hry prostřednictvím 35 kusů technických zařízení umístěných v 10 provozovnách nacházejících se ve městě Ústí nad Labem. Z odůvodnění dodatečného platebního výměru (strana 17) plyne, že jedním z kritérií pro výběr srovnatelných subjektů bylo provozování technických her ve stejné nebo srovnatelné lokalitě. Správce daně však shledal, že vstupní hodnoty subjektů provozujících hazardní hry v Mostě „nemají dostatečnou vypovídací hodnotu z důvodu odlišné velikosti

provozovny ve shodném městě jako daňový subjekt, a proto za účelem stanovení daně pomůckami co nejpřesněji tedy správce daně rozšířil srovnatelnou lokalitu na úroveň kraje“. Z odůvodnění dodatečného platebního výměru dále plyne, že správce daně ve snaze nalézt subjekty srovnatelné co do rozsahu provozování hazardních her vybíral pouze provozovny s max. 8 kusy THZ, aby „*nabídka her a její omezení pro účastníky hazardní hry ve smyslu šíře nabídky her a počtu volných pozic pro zájemce o účast na hře odpovídala co nejpřesněji situaci v provozovně daňového subjektu*“. Z výše uvedeného je zřejmé, že v případě subjektu C se sice jednalo o subjekt, který měl podstatně více THZ než žalobkyně, nicméně THZ byla rozmístěna v celkem deseti provozovnách, které jednotlivě co do počtu THZ byly srovnatelné s provozovnou žalobkyně. Soud podotýká, že žalobkyně nespochybnila tu skutečnost, že subjekt C měl v jednotlivých provozovnách max. 8 ks THZ. Z tabulky č. 3 na straně 20 dodatečného platebního výměru plyne, že všech 35 ks THZ subjektu C bylo co do vložených a vyplacených finančních prostředků a tržeb posuzováno jednotlivě. Celkové množství THZ provozovaných subjektem C tak nemělo žádný vliv. V uvedeném postupu správce daně neshledává soud žádné pochybení, natož excès. Daňové orgány rovněž náležitě vysvětlily, proč zvolily subjekt provozující THZ v krajském městě; ani v tom soud nespatřuje žádné pochybení.

92. K žalobní námitce nesprávnosti výpočtu daňové povinnosti správcem daně, který dle žalobkyně nezohlednil tu skutečnost, že 4. čtvrtletí má 92 dnů, nikoli pouze 90 dnů, soud uvádí, že obsahově shodnou námitkou uplatnila žalobkyně již v rámci svého vyjádření ke sdělení správce daně v prvostupňovém řízení. K uvedené námitce správce daně v dodatečném platebním výměru uvedl, že „*se v případě uvedení čísla 90 jednalo o administrativní chybu, která neměla na konečný výsledek výpočtu doměřené daně z hazardních her ve výši 87 955 Kč vliv, neboť jak je zřejmé z výpočtů v uvedených tabulkách, pro stanovení údajů připadajících na 1 den provozu byly celkové hodnoty vyděleny správným počtem dnů v tomto čtvrtletí, tedy 92*“. Z uvedené citace je zřejmé, že výpočet byl již v dodatečném platebním výměru proveden správně. Přesto obsahově shodnou námitku uplatnila žalobkyně v odvolání, přičemž žalovaný správně na straně 30 napadeného rozhodnutí upozornil, že námitku již vypořádal správce daně a že výpočet byl proveden správně. Přesto obsahově shodnou námitku uplatnila žalobkyně v žalobě, přičemž soud již pouze odkazuje na výše citovaný text a konstatuje, že neshledal námitku důvodnou, když ověřil v dodatečném platebním výměru, že výpočet byl proveden s počtem dnů 92 za 4. čtvrtletí.
93. K žalobní námitce, že v dodatečném platebním výměru správce daně je zjevná chyba, neboť u srovnávacího subjektu 2 (správcem daně označován jako subjekt B, pozn. soudu) neodpovídá obsah tabulky slovnímu popisu, soud uvádí, že námitka je nekonkrétní, neboť není zřejmé, o jaké konkrétní pochybení se má jednat. Na straně 20 dodatečného platebního výměru je ve vztahu k tabulce číslo 2 vztahující se k subjektu B uveden slovní popis: „*Subjekt B provozoval technické hry prostřednictvím 4 kusů technických zařízení umístěných v 1 provozovně na území Ústeckého kraje, a to konkrétně v okresním městě Teplice, za které vykázal za 4. kalendářní čtvrtletí roku 2018 celkové tržby ve výši 3 578 610 Kč.*“ Soud shledal, že ve zmíněné tabulce č. 2 jsou uvedeny shodné údaje, a to 4 kusy technických zařízení, 1 provozovna a tržby ve výši 3 578 610 Kč. Soud proto neshledal námitku důvodnou.
94. K žalobní námitce, že při výběru srovnatelných subjektů měla být zohledněna další kritéria jako umístění provozovny v centru/na periferii, otevírací doba provozovny, sociální vybavenost v okolí, případně že měly být použity hodnoty z jiné provozovny žalobkyně, kde byly provozovány hazardní hry, soud opakuje, že daňový subjekt nemá ve smyslu výše

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

citované judikatury nárok na výběr konkrétních pomůcek a možnost přezkumu výběru pomůcek soudem je značně omezená. Z dodatečného platebního výměru je zřejmé, že z množiny několika desítek subjektů v rámci Ústeckého kraje splňovaly správcem daně stanovená kritéria srovnatelnosti toliko tři subjekty. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 16. 8. 2018, č. j. 10 Afs 372/2017-89, uvedl: „*Po správci daně ovšem nelze požadovat, aby při výběru komparátů naprosto vyčerpávajícím způsobem popsal a odůvodnil, proč je ten který podnikatel srovnatelný s daňovým subjektem. Tím by zcela jistě nedostal zásadě rychlosti a hospodárnosti daňového řízení (§ 7 daňového řádu). Kromě uvedených faktorů (obrat, celá historie, zaměstnanci apod.) lze totiž porovnávat dlouhou řadu dalších vlastností a specifik jednotlivých podnikatelů a vždy tak nalézt nějaký „pádny“ důvod, proč vybraného podnikatele nelze považovat za srovnatelný subjekt. 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. Pro tento závěr ostatně svědčí i závěry ustálené judikatury co do přípustnosti výtek ohledně nepřiměřenosti, resp. nespolehlivosti vybraných pomůcek.*“ S citovaným judikátem se soud ztotožňuje a dodává, že v posuzované věci neshledal žádnou významnou odlišnost mezi žalobkyní a srovnávanými subjekty. Soud proto nesouhlasí se žalobkyní, že by výpočet její daňové povinnosti byl zcela nereálný a v rozporu s § 1 odst. 2 daňového řádu.

95. Soud připomíná, že 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 (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 11. 2021, č. j. 7 Afs 129/2021-21). Soud proto neshledal tuto žalobní námitku důvodnou.
96. Žalobu soud vyhodnotil v mezích uplatněných žalobních bodů jako nedůvodnou, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
97. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. Žalobkyně neměla ve věci úspěch a procesně úspěšnému žalovanému žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly ani jejich náhradu nepožadoval, proto soud vyslovil, že žádný z účastníků nemá na náhradu nákladů řízení právo.

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, sídlem Moravské náměstí 611/6, 657 40 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). Případně-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.

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.

Ústí nad Labem 25. února 2025

Ing. Mgr. Martin Jakub Brus v. r.
předseda senátu