



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové a soudců JUDr. Jakuba Camrdy a JUDr. Viktora Kučery v právní věci žalobce: **R. R.**, zastoupen Mgr. Bc. Tomášem Beníčkem, advokátem se sídlem Fügnerovo nábřeží 2809, Zlín, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasačních stížnostech žalobce a žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 30. 5. 2024, č. j. 62 Af 56/2023-70,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost žalobce **se zamítá.**
- II. Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 30. 5. 2024, č. j. 62 Af 56/2023-70, **se ruší** ve výroku I., kterým krajský soud zrušil výrok I. rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 20. 10. 2023, č. j. 35447/23/5000-10611-712244, a ve výroku III., kterým krajský soud rozhodl o náhradě nákladů řízení, a věc **se** v tomto rozsahu **v r a c í** tomuto soudu k dalšímu řízení.
- III. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti žalobce **ne přiznává.**

Odůvodnění:

[1] Specializovaný finanční úřad (dále jen „správce daně“) na základě získaných důkazních prostředků dospěl k závěru, že žalobce byl provozovatelem hazardní hry, kterou provozoval prostřednictvím celkem 28 ks technických zařízení, k jejichž provozu nebylo vydáno povolovacím orgánem (Ministerstvem financí) platné povolení. V provozovně s názvem „STAR ARENA“ na adrese Václavská 184/11, Brno bylo umístěno 12 ks technických zařízení, v provozovně s názvem „SPORT BAR TARA“ na adrese Cejl 53/115, Brno bylo umístěno 7 ks technických zařízení a v provozovně s názvem „SPORT BAR STAR ARENA“ na adrese Rudé Armády 586/14, Rousínov bylo umístěno 9 ks technických zařízení (souhrnně též „technická zařízení“).

[2] Podle správce daně se žalobce stal poplatníkem daně z hazardních her ve smyslu § 1 písm. a) zákona č. 187/2016 Sb., o dani z hazardních her, v rozhodném znění (dále jen „zákon o dani z hazardních her“); dle § 9 odst. 1 tohoto zákona mu vznikla povinnost podat daňová přiznání k dani z hazardních her za zdaňovací období 3. čtvrtletí roku 2019 a 4. čtvrtletí roku 2019.

[3] Vzhledem k tomu, že žalobce daňová přiznání nepodal, byl správcem daně výzvami ze dne 13. 8. 2020, č. j. 135744/20/4300-13823-704691 a č. j. 135745/20/4300-13823-704691, vyzván k podání daňového přiznání k dani z hazardních her za zdaňovací období 3. čtvrtletí a 4. čtvrtletí roku 2019. Žalobce na výzvy ve stanoveném termínu ani později nereagoval. Marným uplynutím lhůty uvedené ve výzvách došlo k zahájení doměřovacího řízení z moci úřední ve smyslu § 12 odst. 3 zákona o dani z hazardních her.

[4] Protokolem o zahájení daňové kontroly č. j. 157828/21/4300-11823-806141 zahájil dne 6. 10. 2021 správce daně s žalobcem daňovou kontrolu; provedl svědecké výpovědi se zaměstnankyněmi provozoven a dne 3. 5. 2022 vydal pod č. j. 82137/22/4300-11823-806141 výzvu k prokázání skutečností a doložení dokladů. Žalobce dne 31. 5. 2022 předložil správci daně smlouvu o nájmu č. 2018/BGHC uzavřenou dne 4. 4. 2018 mezi společností Joker Brno s. r. o. a společností DP&K-CZQ s. r. o. (vymazané po ukončení likvidace z obchodního rejstříku dne 5. 1. 2022), zmocnění k výplatě odměny z technických zařízení vztahující se k této smlouvě a příkaz k prohlídce jiných prostor a pozemků, sp. zn. 0 Nt 1540/2020, vydaný Okresním soudem v Opavě.

[5] V průběhu řízení před správcem daně byl žalobce za provozování shora specifikovaných technických zařízení v označených provozovnách za období nejméně od 1. 8. 2019 do 2. 10. 2019 odsouzen rozsudkem Městského soudu v Brně ze dne 27. 4. 2021, č. j. 2 T 102/2020-958, ve spojení s usnesením Krajského soudu v Brně ze dne 22. 7. 2021, č. j. 7 To 151/2021-987, za přečin neoprávněného provozování hazardní hry dle § 252 odst. 1 zákona č. 40/2009 Sb., trestní zákoník. Z odsuzujícího rozsudku mj. vyplývá, že formálně byla sice do provozování technických zařízení zapojena také společnost Joker Brno s.r.o., tu ovšem fakticky ovládal žalobce (jednatel společnosti je matka žalobce, která jej zmocnila ke všem jednáním, a dále pan V. F., který zde figuroval jako tzv. „bílý kůň“); z protokolů o sledování je zřejmé, že žalobce se v období od 1. 8. 2019 do 30. 9. 2019 svým vozidlem pohyboval prakticky denně v okolí všech tří provozoven a bezprostředně poté, kdy žalobce navštívil jím řízené herny, vkládal finanční hotovost na bankovní účty vedené na jeho jméno (celkem takto minimálně v 27 případech uložil 745 675 Kč). Stejně účty žalobce využíval také k pravidelné úhradě měsíčních nákladů spojených s provozem heren. Ve vozidle žalobce byly také zajištěny tzv. inventurní listy k technickým zařízením, do nichž obsluha baru zaznamenávala výši výher na technických zařízeních za dobu směny.

[6] Na podkladě výsledků zprávy o daňové kontrole ze dne 24. 10. 2022, č. j. 172768/22/4300-11823-806141, vydal správce daně 25. 10. 2022 dodatečný platební výměr č. j. 177292/22/4300-13823-704691, kterým doměřil žalobci podle pomůcek daň z hazardních her za 3. čtvrtletí roku 2019 ve výši 1 080 310 Kč a stanovil penále ve výši 216 062 Kč, a dále dodatečný platební výměr č. j. 177320/22/4300-13823-704691, kterým doměřil žalobci podle pomůcek daň z hazardních her za 4. čtvrtletí roku 2019 ve výši 257 600 Kč a stanovil penále ve výši 51 520 Kč. Žalobci byla stanovena daň z hazardních her dle pomůcek s ohledem na absenci důkazních prostředků, z nichž by bylo možné

pokračování

jednoznačně stanovit hodnoty úhrnu přijatých vkladů a úhrnu vyplacených výher z technických her.

[7] Žalobce se proti dodatečným platebním výměrům odvolal, žalovaný rozhodnutím ze dne 20. 10. 2023, č. j. 35447/23/5000-10611-71224 (dále jen „napadené rozhodnutí“), odvolání žalobce proti prvnímu (výrok I.) i druhému (výrok II.) dodatečnému platebnímu výměru zamítl a oba platební výměry potvrdil.

[8] Proti rozhodnutí žalovaného podal žalobce žalobu u krajského soudu, který mu v záhlaví uvedeným rozsudkem částečně vyhověl tak, že výrokem I. svého rozhodnutí zrušil výrok I. napadeného rozhodnutí a věc v tomto rozsahu vrátil žalovanému k dalšímu řízení a výrokem II. svého rozhodnutí ve zbývajících částech – ve výroku II. napadeného rozhodnutí žalobu zamítl. Výrokem III. rozhodl o náhradě nákladů řízení.

[9] **Krajský soud** konstatoval, že na základě shromážděných podkladů správních orgánů obстоjí závěr, že provozovatelem uvedených technických zařízení byl právě žalobce, který fakticky inkasoval příjmy z technických zařízení a z vlastního účtu hradil náklady spojené s jejich provozem; jednání bylo přičitatelné žalobci, a nikoliv společnosti Joker Brno s. r. o., kterou fakticky ovládal žalobce. Podle soudu na postavení žalobce - coby poplatníka daně z hazardních her - nemá vliv ani to, že společnosti DP&K-CZQ s. r. o. a Development Trade s. r. o. umísťovaly do provozoven jiných subjektů technická zařízení. Krajský soud připomněl, že poplatníkem daně z hazardních her je jak ten, kdo provozuje hazardní hru podle zákona o hazardních hrách, legálně, tak i ten, kdo ji podle tohoto zákona provozuje nelegálně. Předmětem daně z hazardních her je legální i nelegální provozování hazardní hry. Rovněž není třeba rozlišovat mezi subjekty, které provozují hazardní hry takovým způsobem, že naplní skutkovou podstatu trestného činu, a ostatními nelegálními provozovateli hazardních her, případně rozlišovat, zda subjekty provozují hazardní hry na území obce, která v samostatné působnosti omezila hazardní hry na svém území, nebo na území obce, která tak neučinila, a v závislosti na naplnění těchto kritérií určovat, který nelegální provozovatel hazardních her je poplatníkem daně z hazardních her a který nikoliv. Samotný vznik povinnosti přiznat a zaplatit daň je na případném trestu (propadnutí věci – finanční hotovosti) zcela nezávislý.

[10] K namítanému způsobu stanovení daně soud uvedl, že daň nebylo možné stanovit dokazováním, neboť v průběhu řízení nebyly prokázány rozhodné skutečnosti pro stanovení základu daně, tj. úhrn přijatých vkladů, úhrn vyplacených výher a úhrn vrácených vkladů z technických her za dobu provozování technických her; listinné podklady zajištěné celními orgány v rámci prohlídky jiných prostor a pozemků označené jako „inventurní listy k THZ“ a žalobcem předložené soubory .xls označené jako „záznamy o tržbách“ nepokrývají celé období, po které žalobce technická zařízení provozoval a zároveň neobsahují záznamy o výši přijatých vkladů a výši vrácených vkladů. Dle krajského soudu úvahám žalovaného, co se týče způsobu stanovení daně a použití srovnatelných subjektů, není co vytknout. Jako důvodnou však soud shledal námitku poukazující na nepřiměřenost výše daně stanovené podle pomůcek. Dle krajského soudu i při stanovení daně dle pomůcek by měl správce daně v nejvyšší reálně možné míře usilovat o relativní přesnost stanovení daně a využít k tomu všechny dostupné informace. Pokud daňový subjekt v průběhu řízení sám upozorňuje a poukazuje na konkrétní skutečnosti, z nichž dovozuje hrubý nepoměr mezi daní, která mu byla stanovena, a tou, která mu měla

být (byť odhadem) stanovena, je správce daně povinen minimálně přesvědčivě vysvětlit, v čem jsou úvahy daňového subjektu chybné nebo nerelevantní. Součástí spisového materiálu správce daně je originální pomocná evidence (inventurní listy k THZ); na základě těchto dokumentů zajištěných celními orgány žalobce interpretoval a vypočítal průměrnou výši vyplacených finančních prostředků na 1 herní pozici a 1 den v brněnských provozovnách STAR ARENA ve výši 3 419,58 Kč a SPORT BAR TARA ve výši 3 527 Kč. Správce daně přitom dospěl dle údajů srovnatelného subjektu k částce 6 456,95 Kč na 1 herní pozici a 1 den. Krajský soud je toho názoru, že tato výrazná disproporce se musí lineárně odrazit i ve výši základu daně; uzavřel proto, že bylo na místě, aby žalovaný tuto evidenci buď při stanovení daně podle pomůcek zohlednil, nebo přesvědčivě vysvětlil, z jakých důvodů ji není možné zohlednit. Jelikož tak žalovaný neučinil, postupoval dle krajského soudu v této dílčí otázce nezákonně. Z toho důvodu krajský soud zrušil výrok I. napadeného rozhodnutí, kterým byl potvrzen dodatečný platební výměr za zdaňovací období 3. čtvrtletí 2019, neboť údaje zjištěné u srovnatelného subjektu byly přímým podkladem pro stanovení daně.

[11] V případě dodatečného platebního výměru za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2019 dle krajského soudu správce daně správně vycházel z toho, že žalobce v daném období provozoval technická zařízení pouze 2 dny. V důsledku toho byla žalobci stanovena minimální dílčí daň z technických her (součin počtu herních pozic a částky 9 200 Kč) v souladu se zákonem. Žalobním námitkám v této části žaloby krajský soud nepřisvědčil.

[12] Proti rozsudku krajského soudu podali žalovaný (dále jen „stěžovatel a“) i žalobce (dále jen „stěžovatel b“) kasační stížnosti.

Kasační stížnost stěžovatele a)

[13] **Stěžovatel a)** podal kasační stížnost z důvodu dle § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s.ř.s.“); neztotožňuje se s úvahami krajského soudu, které se týkají zohlednění dalších dostupných informací při stanovení daně dle pomůcek. Stěžovatel poukazuje na základní východiska právní úpravy stanovení daně dle pomůcek a připomíná, že pokud není možné stanovit daň na základě dokazování, neznamená to, že poznatky, které správce daně získá v průběhu daňového řízení při dokazování, včetně nezpochybněných důkazních prostředků, nejsou využitelné jako pomůcky (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006-1421). Správce daně obstarává pomůcky na základě své volné úvahy, bez součinnosti s daňovým subjektem a při výběru konkrétních pomůcek je limitován zákonem. Oprávnění daňového subjektu zpochybňovat adekvátnost použitých pomůcek je nutno posuzovat značně restriktivně.

[14] Stěžovatel v souladu s krajským soudem uvádí, že součástí spisového materiálu jsou i dokumenty zajištěné celními orgány v rámci prohlídky jiných prostor. Jedná se o formu interní dokumentace žalobce nazvanou jako „inventurní listy k THZ“, které obsahují údaje o vyplacených výhrách z jednotlivých technických zařízení za určité období v jednotlivých provozovnách. Stěžovatel však nesouhlasí se zhodnocením těchto listin ze strany krajského soudu. V případě brněnských provozoven byly správci daně předloženy evidence provozovny „STAR ARENA“ pouze za dobu 27 dnů a v případě provozovny „SPORT BAR TARA“ pouze za dobu 34 dnů, oproti celkovým 92 dnům, jež spadají do daného

pokračování

zdaňovacího období (3. čtvrtletí 2019), přičemž tyto evidence při zahájení daňové kontroly žalobce sám zpochybnil. V krátkém časovém období, které v daném čtvrtletí pokrývají, předložená data neprokazují žádný zásadní trend a není tak přiléhavý předpoklad krajského soudu uvedený v bodě 38 rozsudku, že poměr vyplacených výher a vkladů je při provozování srovnatelných technických zařízení v delším časovém období konstantní.

[15] Dále stěžovatel namítá, že při konstrukci pomůcek byly u srovnatelných daňových subjektů souhrnné údaje ze vzdálených zabezpečených pasivních přístupů správcem daně porovnány s údaji uvedenými v daňových přiznáních k dani z hazardních her podaných srovnatelnými daňovými subjekty za příslušná zdaňovací období. Žalobce však žádná daňová přiznání za dotčená zdaňovací období nepodal, správce daně proto využil data srovnatelných subjektů získaná od Celní správy při konstrukci pomůcek, neboť se jednalo o ověřitelná a věrohodná data. Transparentní konstrukce pomůcek nemůže být nabourána ručně psanými neúplnými záznamy o tržbách, jejichž průkaznost nelze nijak ověřit. Dle stěžovatele si nelze vystačit se zkratkovitou úvahou soudu, že se jedná o originální pomocnou evidenci účastníka řízení, kterou mají správní orgány k dispozici. Soubory .xls předložené jako součást vyjádření k dosavadnímu výsledku kontrolního zjištění pak vycházejí z „inventurních listů THZ“ jako ze zdrojových dat. S ohledem na to, že samotná zdrojová evidence byla neprůkazná, nelze považovat další výpočty žalobce vycházející z této evidence za relevantní a schopné zpochybnit výpočet správce daně. Pokud žalobcem vedená a získaná evidence byla relevantně zpochybněna, není možné pomocí této evidence zpochybňovat výslednou daňovou povinnost.

[16] K namítané nepřiměřenosti výše daně stanovené podle pomůcek stěžovatel dodává, že již výchozí úvaha krajského soudu o nutnosti zohlednit *všechny dostupné informace* je nesprávná. V situaci, kdy pomůckou byly údaje srovnatelných subjektů, nelze jako pomůcku použít zpochybněnou evidenci. Dle krajského soudu „inventurní listy THZ“ prokazují výraznou disproporci mezi průměrnou výší vyplacených finančních prostředků na 1 herní pozici a 1 den v brněnských provozovnách žalobce a brněnských provozovnách srovnatelného subjektu. Stěžovatel je přesvědčen, že „inventurní listy k THZ“ jako informační zdroj o spolehlivosti výše daňové povinnosti podle § 98 odst. 3 písm. a) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, v rozhodném znění (dále jen „daňový řád“), využít nemusel, dokonce vůbec neměl. Trvá na tom, že výsledná daň z hazardních her stanovená dle pomůcek nebyla excesem a ani nemohla být zjevně nepřiměřená. Záznamy o tržbách jako pomůcka neobstojí. Stěžovatel je toho názoru, že v napadeném rozhodnutí rovněž dostatečně vysvětlil, z jakého důvodu k záznamům o tržbách (resp. „inventurním listům k THZ“) nepřihlédl. Nebyl povinen uvádět další úvahy vyjma té stěžejní, že se jedná o neprůkaznou evidenci, ke které není možné přihlédnout.

[17] S ohledem na uvedené proto stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soud zrušil v rozsahu výroku I. napadený rozsudek krajského soudu a vrátil mu věc k dalšímu řízení.

Kasační stížnost stěžovatele b)

[18] **Stěžovatel b)** v kasační stížnosti uvádí, že považuje za zcela nepřiměřené a nezákonné doměření minimální dílčí daně z ostatních technických her dle § 5 odst. 4 zákona o dani z hazardních her za období 4 čtvrtletí roku 2019. Stěžovatel namítá, že dle tvrzení správce daně měl údajně provozovat technická zařízení, nicméně tato měl provozovat pouze 2 dny,

a to 1. 10. 2019 a 2. 10. 2019, tedy po zcela marginální část zdaňovacího období (pouze 2 dny z celkových 92 tj. pouze 2,1 % z daného období). Výše daně je ve vztahu k době provozování technických her ve zcela zjevném nepoměru.

[19] V rámci předchozího daňového řízení bylo jednoznačně prokázáno, že po 2. 10. 2019 již stěžovatel b) žádná technická zařízení neprovozoval, jelikož mu byla zabavena celní správou. Uvedená okolnost je významná pro stanovení výše daně, neboť doměření částky 257 600 Kč a penále je zcela nepoměrné k ekonomickému výnosu z provozování technické hry. Stěžovatel si je vědom skutečnosti, že dle § 5 zákona o dani z hazardních her se má jednat o minimální daň, nicméně má za to, že v posuzovaném případě je doměřená daň v extrémním nepoměru k době provozu technických zařízení i jejich ekonomickému výnosu. V této souvislosti stěžovatel odkazuje na nálezy Ústavního soudu ze dne 21. 4. 2009, sp. zn. Pl. ÚS 29/08, či ze dne 28. 6. 2016, sp. zn. Pl. ÚS 18/15, a zdůrazňuje, že v právě posuzovaném případě má konstrukce daně, tak, jak je uvedena v § 5 odst. 4 zákona o dani z hazardních her, „rdousící“ efekt a je extrémně disproporciální. Přestože po 2. 10. 2019 již nemohl technická zařízení provozovat, byla mu doměřena daň připadající na celé kalendářní čtvrtletí. Daň z hazardních her musí být dle stěžovatele rovněž posuzována i z hlediska ústavního principu rovnosti a daňový subjekt provozující technické zařízení po celé kalendářní čtvrtletí dosahuje zcela jiných ekonomických výsledků než daňový subjekt provozující technické zařízení pouze 2 dny.

[20] Stěžovatel v této souvislosti cituje důvodovou zprávu k § 5 odst. 4 zákona o dani z hazardních her, podle níž zákonodárce uvažoval při stanovení minimální dílčí daně z ostatních hazardních her s částkou 100 Kč na jedno zařízení za jeden kalendářní den. Z uvedeného stěžovatel dovozuje, že bylo zcela jednoznačným úmyslem zákonodárce zohledňovat počet dnů za kalendářní čtvrtletí, což by v případě stěžovatele odůvodňovalo doměření daně pouze v částce 5.600,- Kč (100,- Kč x 28 provozovaných zařízení x 2 dny). Stěžovatel má za to, že uvedený postup stanovení daně by byl zcela přijatelný a odpovídající skutkovému stavu.

[21] V návaznosti na uvedené stěžovatel navrhuje, aby kasační soud zrušil napadené výroky (II. a III.) rozsudku krajského soudu a vrátil uvedenému soudu věc k dalšímu řízení.

[22] **Stěžovatel a) ve vyjádření ke kasační stížnosti stěžovatele b)** nejprve konstatuje, že argumentace stěžovatele b) je postavena toliko na rdousím efektu jemu stanovené minimální dílčí daně, která by měla být dle jeho úsudku nižší. Nereflektuje však zákonnou konstrukci minimální dílčí daně a také to, že tato otázka byla již soudy řešena, včetně Ústavního soudu, s tím, že § 5 odst. 4 zákona o dani z hazardních her, resp. konstrukce minimální dílčí daně z technických her, není protiústavní. Stěžovatel a) postupoval při stanovení minimální dílčí daně v souladu se zákonem, přičemž toto ustanovení neskýtá žádný prostor pro výklad zastávaný stěžovatelem b) a současně ani pro užití správní úvahy správním orgánem.

[23] Stěžovatel a) poukazuje na znění § 5 odst. 4 zákona o dani z hazardních her, z něhož vyplývá, že minimální dílčí daň z ostatních technických her činí součin součtu herních pozic jednotlivých povolených koncových zařízení uvedených v povolení k umístění herního prostoru a částky 9 200 Kč. V řešeném případě se jedná o částku 257 600 Kč (28 provozovaných zařízení x 9 200 Kč). Výsledná výše nastavené minimální dílčí daně

pokračování

z technických her tak závisí nikoliv např. na délce období, po které byla příslušná technická hra hrána (tj. ve zde řešeném případě prokazatelně po dobu 2 dnů), počtu přístupů hráčů k této hře, nýbrž od počtu herních pozic, obsažených v rámci koncových zařízení, jejichž umístění v různých herních prostorách bylo konkrétnímu poplatníkovi daně z hazardních her v příslušném období povoleno.

[24] Znění § 5 odst. 4 zákona o dani z hazardních her v případě technické hry provozované bez povolení však neumožňuje přímou aplikaci minimální dílčí daně z technické hry, neboť ta se vztahuje pouze na herní pozice jednotlivých povolených koncových zařízení. Vzhledem k tomu, že nebyly splněny zákonné podmínky pro stanovení daně dokazováním, přistoupil správce daně ke stanovení daně podle pomůcek v souladu s § 98 daňového řádu; dále podrobně rozvedl postup při stanovení daně jakož i zdůvodnil hodnoty ze kterých vycházel. Stěžovatel a) zdůraznil, že konstrukce minimální dílčí daně nezohledňuje, zda byl vygenerován „malý“ ekonomický výnos na herním zařízení. Z uvedeného ustanovení vyplývá, že daná konstrukce má být pro výpočet minimální dílčí daně z technických her využita bez dalšího, resp. uvedené ustanovení nedává správci daně, který jej aplikuje, jakýkoliv prostor pro užití správní úvahy, v níž by mohlo být např. zohledněno, zda byla koncová zařízení reálně v provozu po dobu 2 dnů či jinak korigovat výši částky, kterou má být jejich počet násoben. Úvaha o výpočtu násobením částky 100 Kč počtem provozovaných zařízení a počtem dní nemá oporu v zákoně. Částka 9 200 Kč je pevně daná. Žalobcem navrhovaný postup ignoruje zákonem fixně stanovenou daň a představoval by nepřipustné dotváření práva.

[25] Stěžovatel a) dále připomíná, zákon o dani z hazardních her zná 2 způsoby výpočtu dílčí daně z technických her, přičemž se uplatní pravidlo, že pokud je daň vypočítaná z dílčího základu daně z technických her (první způsob) nižší než minimální dílčí daň z technických her (druhý způsob), přednost dostane minimální dílčí daň. První způsob zdanění vychází z vytvořeného zisku ve zdaňovacím období a druhý způsob počítá s minimální dílčí daní. Zákon jednoznačně stanoví, jakým způsobem se má vypočítat minimální daň z technických her, kdy podstatný je zde pouze počet herních pozic, přičemž není rozhodné ani to, zda je žalobce skutečně využíval či se rozhodl, že je využívat nebude; postačí, že je provozování herní pozice povoleno alespoň jeden den zdaňovacího období.

[26] Stěžovatel b) se ke kasační stížnosti stěžovatele a) nevyjádřil.

[27] **Nejvyšší správní soud** přezkoumal formální náležitosti obou kasačních stížností a shledal, že kasační stížnosti jsou podány včas, neboť byly podány ve lhůtě dvou týdnů od doručení napadeného rozhodnutí krajského soudu (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), byly podány oprávněnou osobou, neboť stěžovatelé byli účastníky řízení, z něhož napadené rozhodnutí krajského soudu vzešlo (§ 102 s. ř. s.), za stěžovatele a) jedná k tomu pověřená osoba s náležitým právnickým vzděláním a stěžovatel b) je zastoupen advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.).

[28] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnosti v mezích jejich rozsahu a uplatněných důvodů, přičemž zkoumal, zda rozhodnutí krajského soudu netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.). Dospěl k následujícím závěrům.

[29] Kasační stížnost stěžovatele b) je nedůvodná.

[30] Kasační stížnost stěžovatele a) je důvodná.

[31] Nejvyšší správní soud pro přehlednost při posouzení kasačních důvodů jednotlivých stěžovatelů uvádí následující.

[32] Stěžovatel a) napadá výrok I. rozsudku krajského soudu, kterým soud zrušil výrok I. napadeného rozhodnutí žalovaného [stěžovatele a)] a v této části mu věc vrátil k dalšímu řízení. Tímto výrokem žalovaný zamítl odvolání stěžovatele b) proti dodatečnému platebnímu výměru k dani z hazardních her za zdaňovací období 3. čtvrtletí roku 2019. Stěžovatel b) napadá výroky II. a III. rozsudku krajského soudu. Výrokem II. krajský soud zamítl žalobu stěžovatele b) v rozsahu napadajícím výrok II. rozhodnutí žalovaného. Tímto výrokem žalovaný zamítl odvolání stěžovatele b) proti dodatečnému platebnímu výměru k dani z hazardních her za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2019. Výrokem III. krajský soud rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

[33] Stěžovatel b) napadá rozsudek krajského soudu z důvodu nezákonného doměření minimální dílčí daně z ostatních technických her dle § 5 odst. 4 zákona o dani z hazardních her, za období 4. čtvrtletí roku 2019. Výše daně je dle něj ve vztahu k době provozování technických her ve zcela zjevném nepoměru, neboť technická zařízení byla provozována pouze 2 dny, daň byla ale doměřena za celé kalendářní čtvrtletí. Stěžovatel b) rovněž tvrdí „rdousící efekt“ a extrémní disproportionality konstrukce daně dle § 5 odst. 4 zákona o dani z hazardních her.

[34] Nejvyšší správní soud *a priori* ve vztahu ke **stěžovateli b)** především konstatuje, že kasační stížnost je mimořádný opravný prostředek proti pravomocnému rozhodnutí krajského soudu ve správním soudnictví. Jak uvedl Nejvyšší správní soud v usnesení ze dne 30. 6. 2020, č. j. 10 As 181/2019-63, publ. pod č. 4051/2020 Sb. NSS (všechna zde zmiňovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná též na www.nssoud.cz), „*aby vůbec byla kasační stížnost způsobila k projednání, musí kvalifikovaným způsobem zpochybňovat právě rozhodnutí krajského soudu, proti němuž byla podána, a nikoli nějaký jiný akt (byť třeba i věcně související nebo předcházející napadenému rozhodnutí krajského soudu).*“

[35] **Stěžovatel b)** námitky a argumentaci, které nyní vznáší v kasační stížnosti, výslovně v žalobě ve vztahu k platebnímu výměru za 4. čtvrtletí 2019 neuplatnil, kasační stížnost je tak na samé hranici projednatelnosti, resp. přípustnosti (§ 104 odst. 4 s. ř. s.). V žalobě, ve které stěžovatel b) označil oba napadené platební výměry, souhrnně namítl, že: a) je nesprávně považován za plátce daně, b) správce daně při stanovení daně dle pomůcek nezvolil srovnatelné subjekty, c) správce daně se nedostatečně zabýval možností zjistit daň na základě zjištěných záznamů tržeb. Nejvyšší správní soud tak mohl s přihlédnutím k výše uvedenému pouze v obecné rovině přezkoumat otázku přiměřenosti daně, resp., zda se krajský soud nedopustil excesu při posouzení této právní otázky (za uvedené zdaňovací období) či jiné vady řízení, k nimž by byl povinen Nejvyšší správní soud přihlédnout z úřední povinnosti.

[36] Provozování hazardní hry, k jejímuž provozování je podle zákona nutné povolení, je zatíženo daní z hazardních her [§ 2 odst. 1 písm. a) zákona o dani z hazardních her]. Poplatníkem daně z hazardních her je držitel základního povolení podle zákona

pokračování

upravujícího hazardní hry nebo ten, kdo provozuje hazardní hru, k jejímuž provozování je takové povolení potřeba [§ 1 písm. a) téhož zákona]. Základ daně z hazardních her provozovaných bez nutného povolení činí částka, o kterou úhrn přijatých vkladů převyšuje součet úhrnu vyplacených výher a úhrnu vrácených vkladů (§ 3 odst. 3 téhož zákona).

[37] U daně z technických her, tj. hazardní hry provozované prostřednictvím technického zařízení přímo obsluhovaného sázejícím [§ 85 písm. e) o hazardních hrách, ve znění před 1. 1. 2024; *od tohoto dne totéž stanoví § 85 odst. 1 ve spojení s § 3 odst. 2 písm. e) zákona*] je dílčím základem daně „*částka, o kterou úhrn přijatých vkladů převyšuje součet úhrnu vyplacených výher a úhrnu vrácených vkladů z technické hry v případě dílčí daně z technických her*“ [§ 3 odst. 1 písm. e) zákona o dani z hazardních her]. Při jejím výpočtu se po zaokrouhlení na celé stokoruny nahoru (§ 5 odst. 2 zákona o dani z hazardních her) použije sazba daně 35 % [§ 4 písm. e) zákona o dani z hazardních her], ledaže je takto vypočtená daň nižší než minimální dílčí daň z technických her, která by se v takovém případě použila přednostně [§ 5 odst. 3 zákona o dani z hazardních her]. Podle § 5 odst. 4 zákona o dani z hazardních her minimální dílčí daň z technických her „*činí součin a) součtu herních pozic jednotlivých povolených koncových zařízení uvedených v povolení k umístění herního prostoru a b) částky 9 200 Kč*“.

[38] V posuzované věci bylo v průběhu řízení před krajským soudem postaveno najisto, že provozovatelem všech 28 ks technických zařízení ve výše specifikovaných provozovnách bez platného povolení [bod 1] byl právě stěžovatel b), který také fakticky inkasoval příjmy z technických zařízení a z vlastního účtu hradil náklady spojené s jejich provozem. Stěžovatel b) byl za provozování technických zařízení v označených provozovnách v daném období odsouzen výše uvedeným rozsudkem Městského soudu v Brně ve spojení s usnesením Krajského soudu v Brně [bod 6] a uvedený závěr již stěžovatel b) v kasační stížnosti nijak nerozporoval. Stěžovatel b) rovněž nikterak nerozporoval závěr žalovaného [stěžovatele a)], že provozovaná technická zařízení představují hazardní hry ve smyslu zákona o hazardních hrách; výhrady nyní má toliko k zákonné konstrukci daně v § 5 odst. 4 zákona o dani z hazardních her.

[39] Předně není pochyb o tom že stěžovatel b) byl poplatníkem daně stanovené zákonem o hazardních hrách a v zákonem stanoveném zdanitelném období provozoval činnost, která je předmětem daně. Proto bylo jeho povinností daň ve stanovené výši zaplatit, což neučinil, a protože nebyly prokázány rozhodné skutečnosti pro stanovení daně (viz dále), správce daně stěžovateli b) stanovil daň podle pomůcek.

[40] Daň z hazardních her se vypočte jako součet dílčích daní. Dílčí daň se vypočte jako součin dílčího základu daně a příslušné sazby. V případě daně z technických her se uplatní speciální úprava obsažená v § 5 odst. 3 zákona o dani z hazardních her, který platí pro dílčí daň z technických her. V tomto případě se nejdříve vypočte součin dílčího základu daně z technických her a sazby pro tento dílčí základ daně a tento součin se potom porovná s minimální dílčí daní z technických her podle odst. 4 téhož zákona. Je-li tento součin nižší než minimální dílčí daň z technických her, uplatní se při výpočtu daně z hazardních her jako dílčí daň z technických her minimální dílčí daň z technických her. Je-li tento součin roven nebo vyšší než minimální dílčí daň z technických her, je sám dílčí daní z technických her a minimální dílčí daň z technických her se již dále při výpočtu daně z hazardních her nebude zohledňovat [srov. Boháč, R., Krasulová, H. *Zákon o dani z hazardních her: Komentář*. § 5].

Minimální dílčí daň z technických her se vypočítá tak, že se vynásobí všechny herní pozice koncových zařízení, které má provozovatel povoleny ve všech jemu vydaných povoleních k umístění herního prostoru, částkou 9 200 Kč. Každá provozovateli povolená herní pozice tedy zvyšuje provozovatelovu minimální dílčí daň z technické hry o 9 200 Kč.

[41] Stěžovatel b) provozoval 28 ks technických zařízení, minimální dílčí daň z technických her tak činila 257 600 Kč (28 ks technických zařízení x 9 200 Kč). Současně stěžovatel b) neprokázal správci daně výši přijatých částek a vyplacených výher z technických her, které provozoval prostřednictvím 28 ks technických zařízení bez platného povolení. Správce daně za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2019 pomocí zjištěných průměrných hodnot přijatých vkladů a vyplacených výher vypočetl dílčí daň z technických her ve výši 101 197 Kč, kterou porovnal s minimální dílčí daní z technických her ve výši 257 600 Kč. Porovnáním obou částek správce daně stanovil dílčí daň z technických her ve výši minimální dílčí daně ve výši 257 600 Kč (body 54 až 56 napadeného rozhodnutí o odvolání). Krajský soud proto nepochybil, pokud uvedený postup správce daně aproboval.

[42] Pro určení minimální dílčí daně z technických her je rozhodující, zda byla konkrétní herní pozice povolena v daném zdaňovacím období, tj. alespoň jeden den v tomto zdaňovacím období. Stěžovatel b) podle dodatečného platebního výměru provozoval technická zařízení 2 dny z celkových 92, tj. 2,1 % zdaňovacího období 4. čtvrtletí roku 2019, správce daně proto byl povinen postupovat při výpočtu dílčí daně z technických her v souladu s § 5 odst. 3 a 4 zákona o dani z hazardních her, tedy vypočítat minimální dílčí daň z technických her za celé zdaňovací období, nikoli jen za jeho část.

[43] K namítanému „rdousicímu efektu“ pak lze odkázat na nález Ústavního soudu ze dne 30. 1. 2018, sp. zn. Pl. ÚS 15/15. Závěry z tohoto nálezu jsou částečně uplatnitelné i pro minimální dílčí daň z technických her, neboť důvodem namítané protiústavnosti dotčených ustanovení byla skutečnost, že pevnou částí odvodu z loterií a jiných podobných her bylo zatíženo pouze provozování výherních hracích přístrojů a jiných technických herních zařízení (odpovídá technické hře podle zákona o hazardních hrách), a nikoli provozování jiných loterií a jiných podobných her. Přestože daň z hazardních her již žádnou pevnou část neobsahuje, činí rozdíly mezi provozováním technických her a jiných hazardních her, a to prostřednictvím sazby daně a právě minimální dílčí daně z technických her. Ústavní soud však v případě pevné části odvodu z loterií a jiných podobných her neshledal dotčená ustanovení jako protiústavní a přiklonil se k argumentům vlády. Jednak shledal rozdílnou povahu jednotlivých druhů hazardních her a jejich rozdílnou škodlivost pro jejich účastníky, společnost a ústavně chráněné hodnoty (ochrana zdraví, zejména duševního, vytváření překážek pro vznik patologické závislosti na hraní těchto her, ochrana rodiny, jejího majetku, ochrana dětí, mládeže atd.) jako legitimní a racionální důvod pro stanovení odlišných zákonných pravidel. Vyšší zdanění společensky škodlivého zboží či služeb je v souladu s rozhodnutím Ústavního soudu legitimním projevem regulační funkce daní. S ohledem na to, že pevná část odvodu z loterií a jiných podobných her se odvíjela od počtu dní, ve kterých byly daný přístroj či zařízení povolené, nikoli pouze od počtu dní, ve kterých byly povolený přístroj či zařízení zapnuté, což bylo rovněž navrhovatelem napadeno, je třeba v kontextu nálezu Ústavního soudu vnímat i takovou konstrukci jako souladnou s ústavním pořádkem. Všechny tyto argumenty mají dopad i na minimální dílčí daň

pokračování

z hazardních her, neboť v těchto ohledech je minimální dílčí daň konstruována obdobně jako pevná část odvodu z loterií a jiných podobných her.

[44] Nejvyšší správní soud podotýká, že nastavená konstrukce minimální dílčí daně z technických her prošla úspěšně i přezkumem Ústavního soudu (viz nálezy sp. zn. Pl. ÚS 31/13, bod 42, a sp. zn. Pl. ÚS 9/15, bod 34). Konfiskační či rdousící efekt daně může být posuzován tehdy, lze-li její výši považovat za extrémně nepřiměřenou, a to natolik, že má potenciál zmařit samou podstatu majetku nebo se bude podobat zákazu jinak právem dovolené činnosti. Obecnému rdousícímu efektu daně z hazardních her nic nenasvědčuje. Individuální rdousící dopad nelze dovozovat z toho, že stěžovatel b) provozoval prokazatelně technická zařízení 2 dny, pokud délka období hraní technické hry nemá vliv na konstrukci minimální dílčí daně. Uvedená konstrukce minimální dílčí daně není ani v rozporu s principem rovnosti, neboť se subjekty nacházejícími se ve stejné situaci jako stěžovatel b) by bylo nakládáno stejně.

[45] Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost stěžovatele b) důvodnou, proto ji podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl. (výrok I). Žalovanému, jemuž by dle pravidla úspěchu dle § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. náležela náhrada nákladů řízení, žádné náklady přesahující správní činnost nevznikly, proto mu soud náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti stěžovatele b) nepřiznal (výrok III.).

[46] **Stěžovatel a)** nesouhlasí s právním názorem krajského soudu ve vztahu k nepřiměřenosti výše daně z hazardních her za 3. čtvrtletí roku 2019 stanovené podle pomůcek. Stěžovatel a) namítá, že ve vztahu k použitým pomůckám může žalobce [stěžovatel b)] namítat pouze nejzásadnější pochybení, která způsobí logickou neudržitelnost úvah správce daně, případně jejich absenci. Interní záznamy o tržbách, dodatečně předložené stěžovatelem b), nejsou oficiální záznamy provázané s účetnictvím, a proto mohou být snáze manipulovány bez ohledu na to, že byly určeny pro interní potřebu provozovatele. Stěžovatel a) trvá na tom, že daň z hazardních her nemohla být dle těchto evidencí stanovena, neboť tyto neobsahovaly kompletní údaje. K nepřiměřenosti výše daně stanovené podle pomůcek, kterou krajský soud na základě interních záznamů stěžovatele a) dovodil z disproporce mezi průměrnou výší vyplacených finančních prostředků na 1 herní pozici a 1 den v brněnských provozovnách stěžovatele b) a brněnských provozovnách srovnatelného subjektu pak stěžovatel a) dodává, že jako pomůcku podle § 98 odst. 3 písm. a) daňového řádu nelze použít zpochybněnou evidenci. Výsledná daň z hazardních her stanovená dle pomůcek nebyla excesem a ani nemohla být zjevně nepřiměřená.

[47] Poplatník daně z hazardních her je povinen podat daňové přiznání k dani; pokud ho v zákonem stanovené lhůtě nepodá, považuje se daň za tvrzenou ve výši 0 Kč (§ 11 odst. 2 zákona o dani z hazardních her). Je-li zdaňovací období kratší než 1 rok, podává se daňové přiznání do 25 dnů po uplynutí zdaňovacího období (§ 136 odst. 4 daňového řádu). Pokud lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, může správce daně vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení (§ 145 odst. 2 daňového řádu).

[48] 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.*“ Uplatnění tohoto postupu

při stanovení daně se uvede ve výroku rozhodnutí. Pomůckami jsou podle odst. 3 téhož ustanovení 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.

[49] V posuzované věci stěžovatel b) provozoval hazardní hru bez příslušného povolení a nepodal daňové přiznání. Podle § 11 odst. 2 zákona o dani z hazardních her správce daně považoval zcela správně daň za tvrzenou ve výši 0 Kč a vyzval stěžovatele b) k podání dodatečného daňového přiznání. Stěžovateli b) byly doručeny výzvy ze dne 13. 8. 2020 za zdaňovací období 3. čtvrtletí roku 2019 a 4. čtvrtletí roku 2019; vzhledem k tomu, že stěžovatel b) nijak nereagoval, každá z výzev následně vedla k zahájení doměřovacího řízení podle § 12 odst. 3 zákona o dani z hazardních her. Správce daně vzápětí zahájil se stěžovatelem b) daňovou kontrolu, provedl výsledky svědků, přičemž stěžovatele b) vyzval k prokázání skutečností a doložení dokladů. Stěžovatel b) v odpovědi na výzvu namítal toliko to, že není poplatníkem daně z hazardních her.

[50] Daňový řád upřednostňuje stanovení daně dokazováním. Zájem na řádném stanovení daňové povinnosti a vybrání daně vede k tomu, že při chybějící součinnosti daňového subjektu a při nesplnění jeho povinnosti prokázat jím uváděné skutečnosti může správce daně stanovit daň podle pomůcek. Co lze použít jako pomůcky, stanoví zákon pouze demonstrativně. Pomůcky musejí však vždy mít racionální povahu, a ač se jedná o náhradní způsob stanovení daně, musí správce daně v maximální dostupné míře usilovat o přesnost jimi určovaných skutečností. Jedná se v podstatě o kvalifikovaný odhad, který je tak přesný, jak přesné jsou vstupní údaje. Je třeba proto posoudit v první řadě relevanci samotných vstupních údajů, tzn. posoudit, zda správce daně opatřil všechny informace, které opatřit mohl a měl, a následně rovněž i to, jak a zda tyto údaje správně zpracoval a vyhodnotil. Daňový subjekt může namítat neadekvátní výši stanovení daně dle pomůcek s odůvodněním, že při konstrukci pomůcek správce daně hrubě vybočil z mezí uvážení, kterým disponuje. Takto lze napadnout jednoznačné excesy správce daně při použití pomůcek, mezi něž lze řadit to, že nebylo vůbec objasněno, jak byla zvolená pomůcka konstruována a úvahu správce daně tak nelze vůbec přezkoumat. Jednoznačným excesem je možno označit i situaci, kdy konstrukce pomůcky trpí tak závažnými logickými deficity, že se nedá hovořit o tom, že by na jejím základě vůbec mohla být stanovena daň, která by dostatečně přesně reflektovala realitu daňového subjektu (např. tehdy, pokud by u daňového subjektu, který provozuje malé pekařství, byla daň stanovena na základě údajů jiného subjektu, který provozuje autoservis). Jde o případy natolik zásadních pochybení správce daně, u nichž bude daňový subjekt se svou námitkou úspěšný již jen s ohledem na logickou neudržitelnost úvah správce daně, resp. jejich naprostou absenci.

[51] Nejvyšší správní soud např. již v rozsudku ze dne 28. 6. 2007, č. j. 2 Afs 184/2006-123, mimo jiné konstatoval: „Cílem a posláním pomůcek je s co největší mírou pravděpodobnosti stanovit základ daně a daň pro dlužníka, u něhož není možné stanovit daň dokazováním. Je nezbytné, aby pomůcky obsahovaly správné informace, byly relevantní ve vztahu ke skutečnosti a byly také správně hodnoceny. Proto je důležité i to, aby byly získány v souladu se zákonem. Předpokládá-li zákon, že daň je možno stanovit i jiným způsobem než dokazováním, nelze to vyložit jinak, než že i tento jiný způsob stanovení daně musí být výsledkem zákonného postupu.“ V rozsudku ze dne 31. 7. 2007, č. j. 8 Afs 128/2005-126, zdejší soud uvedl: „Za pomůcku tedy nemůže být považována metoda, která zcela zřejmě nemůže vést k takovému

pokračování

kvalifikovanému odhadu daňové povinnosti, např. proto, že obsahuje závažné početní chyby, nebo vychází kvůli pochybení správce daně ze zjevně nesprávných údajů, nebo proto, že odporuje elementárním zásadám logického myšlení. Správce daně má široký prostor ke správnému uvážení, jaké pomůcky zvolí a jakým způsobem je bude uplatňovat.“

[52] Stanovení daně podle pomůcek má specifický dopad pro daňový subjekt v následných řízeních. Např. směřuje-li odvolání proti rozhodnutí o stanovení daně podle pomůcek, zkoumá odvolací orgán tak, jak stanovil pouze dodržení zákonných podmínek použití tohoto způsobu stanovení daně a dále pouze přiměřenost použitých pomůcek (§ 114 odst. 4 daňového řádu); nehodnotí tedy již žádné předkládané důkazy.

[53] Nejvyšší správní soud již v minulosti konstatoval, že v rámci přezkumu daně stanovené pomocí pomůcek je nutno vycházet z premisy, že daňový subjekt pochybil ve svých povinnostech, resp. neunesl své důkazní břemeno. Musí tedy nést následky v podobě stanovení daně kvalifikovaným odhadem. Účinně brojit proti takto stanovené dani má daňový subjekt pouze v případě, že daňová povinnost nebyla stanovena „dostatečně spolehlivě“, neboť správce daně použil zcela nepřiměřené pomůcky a překročil tím meze, které mu zákon stanovil (§ 114 odst. 4 daňového řádu). Namítaná „nedostatečná spolehlivost“ se ovšem týká pouze celkového výsledku stanovení daňové povinnosti za použití pomůcek. Právě vzhledem k tomu, že konečné rozhodnutí o základu a výši daně za použití pomůcek je vždy výsledkem odhadu (přestože maximálně kvalifikovaného), může daňový subjekt polemizovat pouze s tímto výsledným určením daňové povinnosti. Daňový subjekt je tedy povinen uvést, z jakých důvodů považuje stanovený základ daně a její výši za zcela nepřiměřené, a své tvrzení podložit odpovídajícími důkazy. Důkazní břemeno ohledně prokázání nedostatečné spolehlivosti výsledné daňové povinnosti tedy logicky leží na daňovém subjektu (viz rozsudek NSS ze dne 18. 7. 2007, č. j. 9 Afs 28/2007-156).

[54] V rozsudku ze dne 2. 4. 2014, č. j. 1 Afs 20/2014-40, Nejvyšší správní soud uvedl: „*Oprávnění daňového subjektu zpochybňovat adekvátnost použitých pomůcek je nutno posuzovat značně restriktivně. Je třeba mít na zřeteli okolnosti vyměřování daně pomocí pomůcek, tedy fakt, že k takovému způsobu vyměření daně přistoupí správce daně jen tehdy, jsou-li pro takový postup splněny zákonné podmínky, zejména jestliže daňový subjekt nesplnil své důkazní povinnosti. Za takové situace nemůže daňovému subjektu svědčit právo domáhat se použití konkrétních pomůcek, resp. napadat posléze z jakéhokoli libovolného důvodu výběr pomůcek provedený správcem daně. Správce daně pomůcky obstarává na základě své volné úvahy, bez součinnosti s daňovým subjektem, při výběru konkrétních pomůcek je limitován zákonem. Daňový subjekt tedy nemá právo účastnit se procesu výběru pomůcek pro stanovení jeho daňové povinnosti, navrhnout použitelné a vhodné pomůcky, a logicky mu nesvědčí ani právo domáhat se bez dalšího jiného, dle jeho názoru vhodnějšího, výběru pomůcek. Takové právo by mu svědčilo jen v případě, že by celková daňová povinnost stanovená dle pomůcek nebyla s ohledem na nepřiměřenost použitých pomůcek stanovena dostatečně spolehlivě.*“ V rozsudku ze dne 13. 11. 2014, č. j. 9 Afs 80/2013-58, Nejvyšší správní soud zdůraznil: „*Nezbytným předpokladem stanovení daně dle pomůcek v podobě údajů srovnatelného subjektu je to, že správce daně má představu o charakteru činnosti daňového subjektu a alespoň v hrubých obrysech též o rozsahu této činnosti. Bez těchto znalostí není ani možno určit srovnatelný subjekt, jehož údaje by měly sloužit jako pomůcka. (...) Představa o činnosti daňového subjektu musí být vystavěna na racionálním podkladě, a to i tehdy, nespolupracuje-li daňový subjekt se správcem daně. Nelze totiž připustit,*

aby v rámci stanovení pomůcek si mohl správce daně libovolně bez jakéhokoli podkladu zvolit, jaké činnosti dle něj daňový subjekt vykonával, a dle toho mu stanovit daň.“

[55] Lze tak konstatovat, že námitkami daňového subjektu lze dosáhnout nápravy pouze zcela zjevných a jednoznačných excesů správce daně při použití pomůcek. Nelze předpokládat úspěch daňového subjektu, který nesplnil své zákonem stanovené povinnosti a následně se domáhá stanovení daňové povinnosti způsobem, který mu nejvíce vyhovuje. Daňový subjekt nemůže soustředit svá tvrzení k prokázání „špatného“ výběru pomůcek, nýbrž ke skutečnosti, že výsledná daňová povinnost, která mu byla stanovena, je v hrubém nepochopitelně s tou, která mu měla být, byť odhadem, stanovena (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 5. 2011, č. j. 8 Afs 69/2010-103). Daňový subjekt je předně povinen poskytnout správci takové důkazní prostředky, na jejichž základě lze daň správně stanovit primárně v rámci dokazování. Neučiní-li tak, jeho námitky stran náhradního způsobu stanovení daně jsou pouze omezené. Může namítat jednak to, že pro takový způsob stanovení daně nebyly vůbec splněny zákonné podmínky (to v daném případě ani krajský soud neshledal), a dále zjevnou nesprávnost při výběru pomůcek a nepřiměřenost stanovené daně.

[56] V posuzované věci stěžovatel b) nepodal řádné daňové tvrzení či dodatečné daňové tvrzení ani poté, kdy byl k jeho podání správcem daně vyzván. V takovém případě se neuplatní zásada součinnosti, a správce daně stanoví daň podle pomůcek, které si k tomu účelu opatří a jejichž příkladný výčet obsahuje § 98 odst. 3 daňového řádu. V průběhu daňového řízení měl stěžovatel b) možnost vyjádřit se ke skutečnostem obsaženým ve výzvách k podání dodatečného daňového přiznání k dani z hazardních her za zdaňovací období 3. čtvrtletí a 4. čtvrtletí roku 2019. Stěžovatel však na výzvy ve stanoveném termínu ani později nereagoval; v průběhu doměřovacího řízení na základě výzvy k prokázání skutečností a doložení dokladů uvedl toliko důvody, pro které se nepovažuje za poplatníka daně z hazardních her.

[57] Nejvyšší správní soud konstatuje, že krajský soud dospěl ke správnému závěru, že daň nebylo možné stanovit dokazováním, neboť v průběhu řízení nebyly prokázány rozhodné skutečnosti pro stanovení základu daně, tj. úhrn přijatých vkladů, úhrn vyplacených výher a úhrn vrácených vkladů z technických her za dobu provozování technických her. Současně aproboval závěr správce daně, podle něhož listinné podklady zajištěné celními orgány v rámci prohlídky jiných prostor a pozemků označené jako „inventurní listy k THZ“ a stěžovatelem b) předložené soubory .xls označené jako „záznamy o tržbách“ nepokrývají celé období, po které stěžovatel b) technická zařízení provozoval a zároveň neobsahují záznamy o výši přijatých vkladů a výši vrácených vkladů.

[58] Krajský soud tedy uzavřel, že úvahám stěžovatele a), co se týče způsobu stanovení daně a použití srovnatelných subjektů, není co vytknout, přesto shledal důvodnou žalobní námitku poukazující na nepřiměřenost výše daně stanovené podle pomůcek. Takový závěr však Nejvyšší správní soud nesdílí.

[59] Je jistě nutno trvat na tom, aby představa o činnosti daňového subjektu byla vystavěna na racionálním podkladě, a to i tehdy, nespolupracuje-li daňový subjekt se správcem daně. Nelze totiž připustit, aby si v rámci stanovení pomůcek mohl správce daně libovolně zvolit, jaké činnosti daňový subjekt vykonával, a dle toho mu stanovit daň. Na

pokračování

správce daně při zjišťování, jaké činnosti daňový subjekt vykonával, nelze klást přísné požadavky (spíše naopak), přesto je třeba, aby závěr správce daně o činnosti daňového subjektu byl založen na rozumném podkladu (blíže srov. rozsudek NSS ze dne 13. 11. 2014, č. j. 9 Afs 77/2013-67).

[60] Z napadeného správního rozhodnutí vyplývá, že správce daně použil údaje srovnatelných subjektů za období roku 2018 (neboť v roce 2019 žádný provozovatel ve městě Brně ani v Rousínově technická zařízení legálně neprovozoval) a vybral subjekty, které provozovaly srovnatelný počet technických zařízení ve shodné lokalitě, a to v prostorách heren (tedy nikoliv např. kasin). Správce daně přitom dospěl dle údajů srovnatelného subjektu k částce 6 456,95 Kč na 1 herní pozici a 1 den. Stěžovatel b) si na základě neúplných interních záznamů vypočítal průměrnou výši vyplacených finančních prostředků na 1 herní pozici a 1 den v brněnských provozovnách „STAR ARENA“ ve výši 3 419,58 Kč a „SPORT BAR TARA“ ve výši 3 527,- Kč.

[61] Jak již bylo uvedeno výše (a to i krajským soudem), interní záznamy stěžovatele b) byly neúplné; v případě brněnských provozoven byly správci daně předloženy evidence provozovny „STAR ARENA“ za dobu 27 dnů a v případě provozovny „SPORT BAR TARA“ pouze za dobu 34 dnů, oproti celkovým 92 dnům, jež spadají do daného zdaňovacího období (3. čtvrtletí 2019). Z dílčích dat zjevně nelze účinně dovozovat závěry o výši přijatých vkladů a výši vrácených vkladů za posuzované zdaňovací období. To ostatně sám krajský soud konstatoval.

[62] Jak již bylo předestřeno, daňový subjekt nemůže s úspěchem namítat nepřiměřenost výše daně stanovené podle pomůcek, aniž by prokázal, že výsledná daňová povinnost je v hrubém nepoměru s tou, která mu měla být, byť odhadem, stanovena. Stanovení daňové povinnosti za použití pomůcek s sebou nese povinnost daňového subjektu strpět, že jeho daňová povinnost nebude stanovena zcela přesně, ale vždy pouze odhadem. Úkolem správce daně je stanovit daňovou povinnost co nejvíce spolehlivě i za okolností, kdy nemá potřebné údaje ze strany daňového subjektu. Není možné jej ale zavázat daňovou povinností vyměřovat za každých okolností na nejnižší hranici možného odhadu. Takový postup by nebyl v souladu s požadavkem v maximální reálné dostupné míře usilovat o přesnost pomůckami určených skutečností.

[63] Nejvyšší správní soud konstatuje, že v posuzované věci se žalovaný žádného excesu při stanovení daně dle pomůcek, který by odůvodňoval zrušení napadeného rozhodnutí, nedopustil; nevybočil z rámce zákona ani z mezí konstantní judikatury. Správce daně použil adekvátní pomůcku, kterou byly 1) údaje srovnatelných subjektů, které 2) provozovaly obdobné hazardní hry s platným povolením, 3) srovnatelný počet technických zařízení, 4) ve shodné lokalitě. Početní postupy správce daně jsou zachyceny přehledně a srozumitelně ve spise. Pokud krajský soud dospěl k závěru, že bylo na místě, aby žalovaný při stanovení daně podle pomůcek zohlednil nebo přesvědčivě vysvětlil, z jakých důvodů není možné interní evidenci stěžovatele b) použít, a jelikož tak neučinil, postupoval nezákonně, nelze mu přisvědčit. Takový závěr krajského soudu nemá relevantní oporu ani v daňovém řádu ani ve shora příkladmo citované judikatuře. Naopak, postupu správce daně, resp. žalovaného [stěžovatele a)] nelze dle Nejvyššího správního soudu ničeho vytknout. Dle Nejvyššího správního soudu správce daně, potažmo žalovaný odůvodnili, proč záznamy o tržbách z hlediska jejich neúplnosti jako pomůcka neobstojí; rovněž dostatečně vysvětlili, z jakého

důvodu k záznamům o tržbách, resp. „inventurním listům k THZ“ nebylo možno přihlédnout. Žalovaný tedy nebyl povinen uvádět další úvahy vyjma té stěžejní, že se jedná o neprůkaznou evidenci, ke které není možné přihlédnout.

[64] Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost stěžovatele a) důvodnou, a proto výrokem II. dle § 110 odst. 1 věty první s. ř. s. napadený rozsudek krajského soudu v části, ve které krajský soud zrušil výrok I. napadeného rozhodnutí, kterým byl potvrzen dodatečný platební výměr za zdaňovací období 3. čtvrtletí 2019, zrušil a v tomto rozsahu vrátil věc krajskému soudu k dalšímu řízení; v něm bude dle § 110 odst. 4 s. ř. s. krajský soud vázán výše vysloveným právním názorem Nejvyššího správního soudu. Nejvyšší správní soud současně rozhodl o zrušení navazujícího výroku III. napadeného rozsudku krajského soudu, kterým bylo rozhodnuto o nákladech řízení.

[65] V dalším řízení rozhodne krajský soud také o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

P o u č e n í :

Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 26. září 2025

JUDr. Lenka Matyášová
předsedkyně senátu