



ČESKÁ REPUBLIKA  
ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

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

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

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

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

**takto:**

- I. Žaloba se v rozsahu napadajícím výrok I. rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 20. 10. 2023, č. j. 35447/23/5000-10611-712244, zamítá.
- II. Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému se náhrada nákladů řízení nepřiznává.

**Odůvodnění:**

**I. Vymezení věci**

1. Specializovaný finanční úřad (dále jen „správce daně“) dodatečným platebním výměrem ze dne 25. 10. 2022, č. j. 177292/22/4300-13823-704691, doměřil žalobci podle pomůcek daň z hazardních her za 3. čtvrtletí roku 2019 ve výši 1 080 310 Kč a stanovil penále ve výši 216

Shodu s prvopisem potvrzuje: R. L.

56/2023

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

## II. Žaloba

2. Proti napadenému rozhodnutí podal žalobce žalobu. Namítá, že není daňovým subjektem, neboť nebyl koncovým uživatelem prostor v provozovnách a neměl přímý podíl na zisku. Prostory užívala společnost Joker Brno s.r.o., která je pronajímala dále zejména společnosti DP&K-CZQ s.r.o., která je známá tím, že ve velkém rozsahu oslovovala společnosti provozující restaurace a bary ohledně možného pronájmu prostor pro umístění technických zařízení. Pokud je žalobci známo, vlastníkem a provozovatelem technických zařízení byla právě společnost DP&K-CZQ s.r.o., resp. následně společnost Development Trade s.r.o. To dokazuje mj. příkaz k prohlídce jiných prostor vydaný Okresním soudem v Opavě dne 25. 11. 2020 pod sp. zn. 0 Nt 1540/2020, který však žalovaný nevzal v potaz. Žalobce souhlasí s tím, že pokud se na provozu nelegálních technických zařízení podílí více osob, stávají se daňovými subjekty. Stěžejní okolností, kterou správce daně musí při určení poplatníka daně z hazardních her zvážit, je ovšem to, zda se na jeho příjmech (výnosech) a výdajích (nákladech) přímo projevuje zisk či případná ztráta spojená s provozováním hazardní hry. To však nesplňuje žalobce, nýbrž společnost Joker Brno s.r.o., a to bez ohledu na skutečnost, že podle rozsudku Městského soudu v Brně žalobce tuto společnost fakticky ovládal. Rovněž není možné argumentovat tím, že za trestnou činnost byl odsouzen žalobce, neboť pachatelem trestného činu dle § 252 zákona č. 40/2009 Sb., trestního zákoníku, nemůže být právnická osoba.
3. Dle žalobce neměla být daň doměřena také proto, že předmětem daně je prospěch z trestné činnosti, za kterou byl žalobce odsouzen. Jak vyplývá z rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 17. 3. 2010, č. j. 5 Ca 65/2007-77, pokud se jedná o činnost, pro kterou není možné získat oprávnění, nejedná se o příjem, který by podléhal dani. V době spáchání trestného činu nebylo možné povolení získat, neboť to vylučuje obecně závazná vyhláška o regulaci provozu loterií. Podle tohoto principu postupoval i Městský soud v Brně, který žalobci v odsuzujícím rozsudku mj. uložil trest propadnutí finančních prostředků ve výši 143 825 Kč, což byla hotovost zajištěná v pokladničkách jednotlivých herních zařízení.
4. Při volbě pomůcek správce daně dle žalobce v případě brněnských provozoven nezvolil srovnatelné subjekty. S účinností od 15. 7. 2017 je na celém území města Brna zakázáno provozovat hazardní hry (s výjimkou kasin v Grand Hotelu Brno a Hotelu International Brno). V roce 2018 však ještě několik provozoven (heren) legálně provozovalo technická zařízení na základě časově omezených „dobíhajících“ povolení k provozu technických Shodu s prvopisem potvrzuje: R. L.

56/2023

zařízení. Mezi zájmovou skupinou obyvatel byly tyto herny „vyhlášené“. Jejich provozovatelé proto měli nesrovnatelné obraty v porovnání se situací před začátkem regulace v roce 2013. Mezi tyto herny patřily i provozovny vybrané správcem daně coby srovnatelné se žalobcem. Oproti tomu malé nelegální herny již z povahy věci nemohou dosahovat nikdy takových obrátů jako uvedené provozovny, a to i z důvodu menších záruk regulérnosti hry a menší atraktivity pro solventnější klientelu, která se spíše přesunula do kasin v okolí Brna.

5. Srovnávané provozovny nadto měly na rozdíl od žalobce otevřeno „nonstop“. Bez ohledu na pochybnosti o tom, zda byla otevírací doba provozoven žalobce 13-22 nebo 18-24 hod., zjevně se nejednalo o otevírací dobu „nonstop“. Je při tom velký rozdíl, zda je zařízení v provozu 9 hodin denně nebo 24 hodin denně.
6. V nynějším případě nadto celní správa zajistila interní záznamy provozovatele technických zařízení. Do těchto formulářů barmany zapisovaly interní záznamy o tržbách všech technických zařízení (což ostatně při své výpovědi potvrdily barmany L. D. a G. M.). Tyto záznamy zjevně nebyly určeny pro správce daně, ale pro interní potřebu provozovatele. Je tedy nepravděpodobné, že by s nimi bylo účelově manipulováno ve snaze snížit daňovou povinnost. Přestože se nejednalo o úplné záznamy, lze z nich s vysokou mírou jistoty získat obraz úhrnu přijatých vkladů a vyplacených výher. Zajištěné množství podkladů je statisticky významné a lze z něj poměrně přesně stanovit obraz o denním výtěžku z technických herních zařízení. Takto zajištěné záznamy o tržbách poskytují jistě přesnější podklady než použité pomůcky. Tyto záznamy měly pro správce daně představovat alespoň určitý korektiv při stanovení daně podle pomůcek. Vyplývá z nich, že průměrný denní výtěžek na 1 herní pozici za 1 den dosahoval v provozovně SPORT BAR TARA pouze 1 405 Kč a v provozovně STAR ARENA pouze 1 363 Kč, nikoliv správcem daně stanovených 2 570,82 Kč. Žalobce proto navrhuje, aby zdejší soud napadené rozhodnutí zrušil.

### III. Vyjádření žalovaného a replika žalobce

7. Žalovaný uvádí, že společnost Joker Brno s.r.o. byla reálně ovládána žalobcem, což žalobce nijak nerozporuje. Z důkazů zajištěných v trestním řízení vyplývá, že výběry vkladů z pokladniček u předmětných technických zařízení prováděl žalobce, a to téměř v denních intervalech. Tržby následně vkládal ve prospěch bankovních účtů, které vlastnil nebo ovládal. Činnosti spojené s provozem technických zařízení, stejně jako vyplacení výher, zajišťovali zaměstnanci žalobce či samotný žalobce.
8. Dle žalovaného není možné dovozovat, že by trest uložený v trestním řízení za nelegální provozování hazardních her bránil stanovení daně z hazardních her. Provozování hazardní hry je obecně činností, kterou lze vykonávat v souladu se zákonem na základě povolení nebo ohlášení. Na tom nic nemění ani to, že město Brno omezilo vyhláškou provozování hazardu na svém území.
9. Ve vztahu k použitým pomůckám žalovaný upozorňuje, že žalobce může namítat pouze nejzásadnější pochybení, která způsobí logickou neudržitelnost úvah správce daně, případně jejich absenci. K takovým pochybením nedošlo. Výtky žalobce, že srovnávaná herna dosahovala v roce 2018 vyšších zisků z důvodu zavedení regulace hazardu a měla delší otevírací dobu (nonstop), dle žalovaného nesvědčí o nesrovnatelnosti těchto subjektů. Žalobce spekuluje o návštěvnosti nelegálních heren, přitom ovšem pomíjí, že z legálního

Shodu s prvopisem potvrzuje: R. L.

56/2023

provozování heren vyplývají nejen výhody, ale i povinnosti, kterým se žalobce vyhnul. Interní záznamy žalobce o tržbách nejsou oficiální záznamy provázané s účetnictvím, a proto mohou být snáze manipulovány bez ohledu na to, že byly určeny pro interní potřebu provozovatele. Přesnost určení daně pomocí pomůcek má své limity, což však neznamená, že daň stanovená tímto způsobem žalobci není dostatečně spolehlivá.

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

#### IV. Zrušující rozsudek Nejvyššího správního soudu

12. Zdejší soud žalobě zčásti vyhověl. Rozsudkem ze dne 30. 5. 2024, č. j. 62 Af 56/2023-70, napadené rozhodnutí zrušil v rozsahu výroku I., kterým byl potvrzen dodatečný platební výměr na daň z hazardu za zdaňovací období 3. čtvrtletí 2019, a žalobu zamítl v rozsahu výroku II. napadeného rozhodnutí, kterým byl potvrzen dodatečný platební výměr na daň z hazardu za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2019. Zdejší soud dospěl k závěru, že žalovaný pochybil tím, že nezohlednil listiny označené jako „inventurní listy k THZ“, které obsahují údaje o vyplacených výhrách za určité období v jednotlivých provozovnách, a následně doloženou evidenci žalobce prokazující výraznou disproporci mezi průměrnou výší vyplacených finančních prostředků na 1 herní pozici a 1 den v brněnských provozovnách žalobce a brněnských provozovnách srovnatelného subjektu.
13. Proti uvedenému rozsudku podali žalobce i žalovaný kasační stížnost. Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 26. 9. 2025, č. j. 5 Afs 170/2024-50, kasační stížnost žalobce zamítl a ke kasační stížnosti žalovaného zrušil rozsudek zdejšího soudu v části, kterým bylo napadené rozhodnutí zrušeno v rozsahu prvního výroku. Zrušil také výrok o nákladech řízení. Dle Nejvyššího správního soudu správce daně, potažmo žalovaný dostatečně odůvodnili, proč k „inventurním listům k THZ“ nebylo možno přihlédnout.

#### V. Posouzení věci

14. Žaloba byla podána včas (§ 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, dále jen „s. ř. s.“), osobou k tomu oprávněnou (§ 65 odst. 1 s. ř. s.). Žaloba je přípustná (zejména § 65, § 68 a § 70 s. ř. s.).
15. Žaloba není důvodná.
16. Předně je třeba uvést, že právním názorem vysloveným v rozsudku kasačního soudu, kterým byl první rozsudek v nynější věci zrušen, je zdejší soud vázán (§ 110 odst. 4 s. ř. s.). Zároveň obecně platí, že zruší-li Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského soudu, v dalším řízení krajský soud nesmí svévolně měnit vlastní posouzení věci a nově shledat důvodnými námitky, které považoval za nedůvodné, aniž by je přehodnotil Nejvyšší správní soud. Jinými slovy, v části, v níž žalobu již jednou shledal nedůvodnou, nemá prostor pro změnu Shodu s prvopisem potvrzuje: R. L.

56/2023

názoru, pokud k tomu nebyl zavázán Nejvyšším správním soudem (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 9. 2019, č. j. 4 As 311/2019-35). Výjimku představují pouze situace, ve kterých v mezidobí došlo ke změně skutkového či právního stavu. Při vědomí těchto východisek zdejší soud neshledal žádný důvod, který by jej vedl k odlišnému hodnocení většiny žalobních námitek oproti tomu, jak byly vypořádány v odůvodnění prvního rozsudku v nynější věci.

17. Předmětem řízení je nyní již jen výrok I. napadeného rozhodnutí, neboť ve vztahu k výroku II. napadeného rozhodnutí zdejší soud předchozím rozsudkem žalobu zamítl a kasační stížnost žalobce Nejvyšší správní soud rovněž zamítl.
18. Žalobce nejprve namítá, že není poplatníkem daně z hazardních her. Nebrojí přitom proti závěrům, že za provozování hazardní hry je odpovědný každý, kdo vykonává činnosti uvedené v § 5 zákona č. 186/2006 Sb., o hazardních hrách (dále jen „zákon o hazardních hrách“). Tyto činnosti však dle žalobce vykonávala společnost Joker Brno s.r.o., případně společnosti DP&K-CZQ s.r.o. a Development Trade s.r.o.
19. Pro nynější věc je podstatné, že žalobce byl za provozování technických zařízení v označených provozovnách v daném období odsouzen rozsudkem Městského soudu v Brně ze dne 27. 4. 2021, č. j. 2 T 102/2020-958, ve spojení s usnesením Krajského soudu v Brně ze dne 22. 7. 2021, č. j. 7 To 151/2021-987, neboť tím spáchal přečin neoprávněného provozování hazardní hry dle § 252 odst. 1 trestního zákoníku. Správní orgány tedy po skutkové stránce vycházely mimo jiné ze zjištění trestních soudů, přičemž ve spise jsou založeny také důkazy provedené v průběhu trestního řízení (zejména protokoly celních orgánů o provedení prohlídky jiných prostor a pozemků, záznamy o vyhodnocení pohybu vozidla žalobce a výpisy z účtů).
20. Z těchto podkladů vyplývá, že formálně byla sice do provozování technických zařízení zapojena také společnost Joker Brno s.r.o., tu ovšem fakticky ovládal žalobce (jejím jednatelem je matka žalobce, která jej zmocnila ke všem jednáním, a dále pan V. F., který zde figuroval jako tzv. „bílý kůň“). Z protokolů o sledování je zřejmé, že žalobce se v období od 1. 8. 2019 do 30. 9. 2019 svým vozidlem pohyboval prakticky denně v okolí všech tří provozoven. Bezprostředně poté, kdy žalobce navštívil jím řízené herny, vkládal finanční 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.
21. Vzhledem k těmto zjištěním dle zdejšího soudu nepochybně obстоjí závěry správce daně a žalovaného, že provozovatelem uvedených technických zařízení byl právě žalobce, který také fakticky inkasoval příjmy z technických zařízení a z vlastního účtu hradil náklady spojené s jejich provozem. Správce daně proto ve zprávě o daňové kontrole ve shodě s Generálním ředitelstvím cel (a ostatně i trestními soudy, resp. státním zástupcem) dospěl k závěru, že toto jednání nelze přičítat společnosti Joker Brno s.r.o. Není přitom pravda, jak tvrdí žalobce, že pachatelem trestného činu dle § 252 trestního zákoníku nemůže být právnická osoba. Žalobce v žalobě odkazuje na neaktuální odbornou literaturu komentující právní stav před účinností zákona č. 418/2011 Sb., o trestní odpovědnosti právnických osob

Shodu s prvopisem potvrzuje: R. L.

56/2023

a řízení proti nim, ve znění novely provedené zákonem č. 183/2016 Sb. (§ 7 tohoto zákona odpovědnost právnické osoby za daný trestný čin nevylučuje).

22. K argumentaci žalobce, že provozovatelem byly společnosti DP&K-CZQ s.r.o. a Development Trade s.r.o., žalovaný v bodě 43 napadeného rozhodnutí vysvětlil, že je mu z úřední činnosti známo, že nejméně od března roku 2018 tyto společnosti umísťovaly do provozoven jiných subjektů technická zařízení typu Hollywood Popcorn a Jewel a od roku 2019 pak technická zařízení typu Pegasus. Z celkového počtu 28 technických zařízení však byl v provozovnách žalobce zjištěn pouze 1 kus technického zařízení Jewel, na postavení žalobce coby poplatníka daně dle § 1 zákona č. 187/2016 Sb., o dani z hazardních her (dále jen „zákon o dani z hazardních her“), proto tato skutečnost nemá vliv. Žalobcem zmiňovaný příkaz k prohlídce jiných prostor vydaný Okresním soudem v Opavě se vztahuje k jinému období (léto a podzim roku 2020) a jinému typu zařízení (4 ks technických zařízení typu Pegasus) umístěných v provozovně STAR ARENA. Žalovaný jej proto nevyhodnotil jako důkaz, že provozovatelem technických zařízení v nynější věci byl jiný subjekt (bod 45 napadeného rozhodnutí). I s těmito úvahami se lze beze zbytku ztotožnit.
23. Nedůvodná je také námitka, že předmětem daně z hazardu nemůže být prospěch z trestné činnosti, za kterou byl žalobce odsouzen. Žalobce odkazuje na rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 17. 3. 2010, č. j. 5 Ca 65/2007-77. V tomto rozsudku se soud zabýval otázkou, zda prospěch získaný trestnou činností lze považovat za ostatní příjem dle § 10 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, který podléhá dani z příjmů fyzických osob. Dospěl k závěru, že příjem získaný jednáním, které naplnilo skutkovou podstatu trestného činu nedovolené výroby a držení omamných a psychotropních látek a jedů, není příjmem ve smyslu citovaného ustanovení.
24. V nynější věci se ovšem pohybujeme na poli jiné právní úpravy. Poplatníkem daně z hazardních her je dle § 1 písm. a) zákona o dani z hazardních her ten, kdo provozuje hazardní hru, k jejímuž provozování je takového povolení potřeba. Předmětem daně podle § 2 odst. 1 téhož zákona je provozování hazardní hry na území České republiky pro účastníka hazardní hry, pokud je k provozování této hry potřeba základní povolení podle zákona upravujícího hazardní hry. Poplatníkem je tedy jak ten, kdo provozuje hazardní hru podle zákona o hazardních hrách legálně, tak ten, kdo ji podle tohoto zákona provozuje nelegálně. To stejné platí pro vymezení předmětu daně, kterým je jak legální, tak i nelegální provozování hazardní hry. Jedná se o zvláštní právní úpravu, která nebudí výkladové pochybnosti. Z tohoto důvodu jsou závěry Městského soudu v Praze týkající se problematiky daně z příjmů v nynější věci nepoužitelné.
25. Zákonodárce výslovně stanovil, že předmětem daně z hazardních her je také nelegální provozování hazardních her. Zamýšlel tím napravit „dosavadní nevyhovující stav, kdy v případě nelegálního provozování hazardní hry (resp. loterie nebo jiné podobné hry) neexistuje poplatník, protože osoba, která provozuje hazardní hru bez povolení, není provozovatelem, tudíž ani poplatníkem, a není možné stanovit a vybrat odvod z loterií a jiných podobných her“ (srov. důvodovou zprávu k zákonu o dani z hazardních her). Za existence tohoto východiska dle zdejšího soudu nedává žádný smysl rozlišovat mezi subjekty, které provozují hazardní hry takovým způsobem, že naplní skutkovou podstatu trestného činu, a ostatními nelegálními provozovateli hazardních her, případně rozlišovat, zda subjekty provozují hazardní hry na území obce, která v samostatné působnosti omezila hazardní hry na svém území, nebo na Shodu s prvopisem potvrzuje: R. L.

56/2023

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.

26. Na uvedeném závěru nic nemění ani skutečnost, že žalobci byl v trestním řízení uložen trest propadnutí věci, finanční hotovosti ve výši 143 825 Kč, která byla nalezena v pokladničkách technických zařízení, neboť šlo o bezprostřední výnos z trestné činnosti. Propadnutí věci je totiž trestem za spáchaný trestný čin. Od tohoto trestu je třeba odlišovat samotný vznik povinnosti přiznat a zaplatit daň, ta je totiž na případném trestu zcela nezávislá. Povinnost daň přiznat a zaplatit vzniká přímo ze zákona při splnění podmínek vymezených v zákoně o dani z hazardních her. Skutečnost, že bylo rozhodnuto o propadnutí věci, pak obecně nezakládá osvobození od daně (srov. přiměřeně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 3. 2010, č. j. 1 Afs 12/2010-107).
27. V dalších námitkách žalobce napadá způsob stanovení daně. Pokud snad žalobce naznačuje, že daň bylo možné stanovit dokazováním, nelze s ním souhlasit. V průběhu řízení nebyly prokázány rozhodné skutečnosti pro stanovení základu daně, tj. úhrn přijatých vkladů, úhrn vyplacených výher a úhrn vrácených vkladů z technických her [§ 3 odst. 1 písm. e) zákona o dani z hazardních her] za dobu provozování daných technických her. Správce daně měl sice k dispozici dokumenty zajištěné celními orgány v rámci prohlídky jiných prostor a pozemků označené jako „inventurní listy k THZ“, které obsahují údaje o vyplacených výhrách za určité období v jednotlivých provozovnách (to lze dovodit z toho, že jsou zde pro jednotlivá zařízení kolonky „Počátek OUT“, „Konec OUT“ a „Výplata CELKEM“), údaje z těchto inventurních listů žalobce částečně agregoval do souborů .xls označených žalobcem jako „záznamy o tržbách“. Jak ovšem přílehlavě konstatují správce daně i žalovaný, tyto evidence nepokrývají celé období, po které žalobce technická zařízení provozoval, a zároveň neobsahují záznamy o výši přijatých vkladů a výši vrácených vkladů. Pro stanovení daně dokazováním proto nejsou dostačující. Tyto závěry Nejvyšší správní soud ve zrušujícím rozsudku shledal správnými.
28. V poslední námitce žalobce zpochybňuje to, jakým způsobem byla podle pomůcek daň stanovena. Ustanovení § 98 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, uvádí demonstrativní výčet pomůcek, jako pomůcku podle tohoto ustanovení je možné použít mimo jiné porovnání srovnatelných daňových subjektů a jejich daňových povinností. Správce daně však obecně není nijak omezen ve výběru toho, co použije v konkrétním případě jako pomůcku (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 5. 2011, č. j. 8 Afs 69/2010-103).
29. Je třeba předeslat, že pomůcky jsou pouze podkladem pro kvalifikovaný odhad relevantních skutečností a nemohou proto zachytit ekonomickou realitu daňového subjektu věrněji nežli daň vyměřená dokazováním (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2006, č. j. 2 Afs 207/2005-55).
30. Z hlediska přiměřenosti (spolehlivosti) použitých pomůcek může daňový subjekt namítat neadekvátní výši stanovení daně dle pomůcek s odůvodněním, že při konstrukci pomůcek správce daně hrubě vybočil z mezí správního uvážení, kterým disponuje. Takto lze napadnout jednoznačné excesy správce daně při použití pomůcek, mezi něž lze řadit např. to, že nebylo vůbec objasněno, jak byla zvolená pomůcka konstruována, a úvahu správce

Shodu s prvopisem potvrzuje: R. L.

56/2023

daně tak nelze vůbec přezkoumat. Jako jednoznačný exces je možno označit i situaci, kdy konstrukce pomůcky trpí tak závažnými logickými deficity, že se nedá hovořit o tom, že by na jejím základě vůbec mohla být stanovena daň, která by dostatečně přesně reflektovala realitu daňového subjektu. Jde o případy natolik zásadních pochybení správce daně, u nichž bude daňový subjekt se svou námitkou úspěšný již jen s ohledem na logickou neudržitelnost úvah správce daně, resp. jejich naprostou absenci (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 11. 2014, č. j. 9 Afs 77/2013-67).

31. V případě použití srovnatelných subjektů musí tyto subjekty působit v podobném oboru jako daňový subjekt, musí být srovnatelně veliké, podnikající způsobem srovnatelným s daňovým subjektem a mající podobnou historii působení na trhu a podobnou tržní pozici. Jak správně uvádí žalovaný, úkolem správce daně je uvést přesvědčivé důvody, proč lze vybraného podnikatele považovat za srovnatelný subjekt, a nikoliv vyvracet nekonečnou řadu myslitelných rozdílů mezi tímto podnikatelem a daňovým subjektem.
32. Námitky nedostatečné spolehlivosti pomůcek se s ohledem na výše uvedené mohou týkat pouze celkového výsledku stanovení daně za použití pomůcek. Daňový subjekt proto může v zásadě polemizovat pouze s výsledným určením daňové povinnosti, a je tedy povinen uvést, z jakých důvodů považuje základ daně stanovený podle pomůcek za zcela nepřiměřený, a své tvrzení podložit odpovídajícími důkazy. Námitkami daňového subjektu tak lze dosáhnout nápravy pouze jednoznačných excesů správce daně při použití pomůcek. Daňový subjekt nemůže soustředit svá tvrzení k prokázání špatného výběru pomůcek, nýbrž ke skutečnosti, že výsledná daňová povinnost, která mu byla stanovena, je v hrubém nepoměru s tou, která mu měla být, byť odhadem, stanovena (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 7. 2007, č. j. 9 Afs 28/2007-156, či ze dne 26. 11. 2015, č. j. 9 Afs 20/2015-49).
33. Nejvyšší správní soud ve zrušujícím rozsudku konstatoval, 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.
34. Postupu správce daně, resp. žalovaného nelze dle Nejvyššího správního soudu ničeho vytknout. 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.
35. Ani při jednání soudu po zrušení prvního rozsudku nevyšlo najevo nic, co by bylo z hlediska shora provedeného hodnocení podstatné. Žalobce argumentoval ustanovením § 98 odst. 2 daňového řádu, podle něhož správce daně při stanovení daně podle pomůcek přihlédne také ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt. Žádné takové okolnosti však zjištěny nebyly.

Shodu s prvopisem potvrzuje: R. L.

56/2023

36. Zbývá dodat, že zdejší soud při prvním jednání rozhodl, že dokazování žalobcem navrhovaným znaleckým posudkem prováděno nebude. V úvahu vzal jednak obecné východisko, že těžištěm dokazování je správní řízení, a není žádoucí, aby rozsáhlými důkazními návrhy v soudním řízení daňový subjekt sanoval svou předchozí pasivitu. Dále vzal soud v úvahu, že žalobce byl s napadeným rozhodnutím seznámen již v říjnu 2023 a žalobu podal v prosinci 2023. Důkaz ovšem navrhl až bezprostředně před jednáním na konci května 2024. V průběhu jednání pak bylo se žalobcem vyjasněno, že žádným důkazem doposud nedisponuje a jeho aktivita je prozatím ve fázi nezávazné konzultace s osloveným znalcem ohledně toho, na co by se žalobce mohl znalce zeptat. Co je však nejpodstatnější, otázky, které dle svého vyjádření v průběhu jednání žalobce hodlal znalci položit, buďto nesouvisely s uplatněnými žalobními body (zda jsou zařízení provozovaná žalobcem technicky totožná se zařízeními provozovanými srovnatelnými subjekty), nebo se – tak, jak byly formulovány – týkají právního posouzení (zda a do jaké míry je možné srovnávat subjekty s přihlédnutím k situaci ve městě Brně v roce 2019, zda je možné ze shromážděných podkladů stanovit daň dokazováním a zjistit výnosy, zda jsou použité pomůcky relevantní pro stanovení daňové povinnosti), které znalci nepřísluší. Provedení takového důkazu by tudíž bylo z důvodu nezpůsobilosti přispět ke zjištění skutkového stavu věci nadbytečné.
37. Při jednání po zrušení prvního rozsudku zdejší soud dokazování neprováděl. Žalobce navrhoval dokazovat informativním přehledem povolených herních zařízení ke dni 25. 12. 2018. Mezi stranami však není sporu o tom, že počet povolených zařízení na území města Brna se pohyboval v řádech jednotek. To plyne již ze zprávy o daňové kontrole, podle které provozoval tato zařízení jediný srovnatelný subjekt. Dokazovat tímto směrem by bylo nadbytečné. Pokud žalobce v průběhu jednání namítal, že srovnatelný subjekt provozoval videoloterijní terminály, které mají oproti žalobcem provozovaným výherním hracím přístrojům nižší poměr mezi vsazenými penězi a vyplacenými výhrami a jsou schopné hráče „obrat“ o peníze rychleji a snadněji, pak již při prvním jednání zdejší soud uvedl, že otázku technických rozdílů mezi zařízeními provozovanými žalobcem a těmi, které byly provozovány srovnatelným subjektem, žalobce nevznesl ve včas uplatněných žalobních bodech (tam k nepřiměřenosti pomůcek namítal pouze to, že nelze srovnávat legální a nelegální herny a je třeba vzít v úvahu otevírací dobu provozoven a výše zmiňované inventurní listy). I k této otázce by proto bylo dokazování nadbytečné, neboť by nijak nemohlo ovlivnit hodnocení věci.

## VI. Závěr a náklady řízení

38. Zdejší soud ze shora uvedených důvodů žalobu v rozsahu, ve kterém byl napaden výrok I. napadeného rozhodnutí, zamítl dle § 78 odst. 7 s. ř. s. O náhradě nákladů řízení rozhodoval zdejší soud ve vztahu k celému řízení, neboť nákladový výrok v prvním rozsudku Nejvyšší správní soud zrušil jako celek. Žalobce v řízení nebyl úspěšný ani zčásti, proto podle § 60 odst. 1 s. ř. s nemá právo na náhradu nákladů řízení. Procesně úspěšnému žalovanému v souvislosti s tímto řízením žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly ani přiznání nákladů nepožadoval.

### 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

Shodu s prvopisem potvrzuje: R. L.

56/2023

soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). 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.

Brno 27. listopadu 2025

David Raus v.r.  
předseda senátu