



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

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

žalobce: **NEDY s.r.o.**
sídlem Cacovická 602/28, Brno

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 23.12.2022, č.j. 47775/22/5000-10611-712244,

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému se nepřiznává náhrada nákladů řízení.

Odůvodnění:

1. Specializovaný finanční úřad (dále jen „správce daně“) dodatečnými platebními výměry
 - ze dne 10.1.2022, č.j. 3587/22/4300-13823-704691, doměřil žalobci daň z hazardních her za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2017 ve výši 83 790 Kč a stanovil mu penále ve výši 16 758 Kč, a
 - ze dne 12.4.2022, č.j. 70670/22/4300-13823-704691, doměřil žalobci daň z hazardních her za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2018 ve výši 49 140 Kč a stanovil mu penále ve výši 9 828 Kč.

Správce daně dospěl k závěru, že žalobce provozoval technickou hru ve smyslu § 3 odst. 2 písm. a) zákona č. 186/2016 Sb., o hazardních hrách (dále jen „zákon o hazardních hrách“), neboť část svých prostor k podnikání přenechal nájemci, společnosti DP&K-CZQ s.r.o., k umístění technických zařízení, tato zařízení zde byla zpřístupněna sázejícím (veřejnosti), a žalobce měl přímý finanční zájem na řádném provozu zařízení, neboť výše nájemného byla stanovena procentuálním podílem z výnosu technických zařízení. Žalovaný napadeným rozhodnutím zamítl odvolání žalobce a dodatečné platební výměry potvrdil.

I. Shrnutí procesního stanoviska žalobce

2. Žalobce namítá, že správce daně pochybil tím, že jej vyzval k podání dodatečného daňového přiznání. Jelikož žalobce nebyl registrován k dani z hazardních her, neměl zákonnou povinnost podávat daňové přiznání k této dani. Měl-li správce daně pochybnosti o tom, zda činnost žalobce lze podřadit pod provozování hazardních her, měl nejprve žalobce vyzvat k podání řádného daňového přiznání, resp. k registraci k této dani. Ustanovení § 11 odst. 2 zákona č. 187/2016 Sb., o dani z hazardních her (dále jen „zákon o dani z hazardních her“), podle něhož v případě, že poplatník nepodá daňové přiznání v zákonem stanovené lhůtě, považuje se daň za tvrzenou ve výši 0 Kč, se dle žalobce nepoužije, neboť žalobce nebyl k dani registrován a nepodal řádné daňové přiznání. Podstatnou náležitostí dodatečného daňového tvrzení je vykázaní změny daňové povinnosti či údajů v řádném daňovém tvrzení. Správce daně nebyl oprávněn reakci žalobce na tuto výzvu k podání dodatečného daňového přiznání za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2017 posoudit jako dodatečné daňové přiznání v materiálním smyslu. Žalobce dále napadá následné zahájení postupu k odstranění pochybností a vznáší námitku prekluze daně. Argumentuje přitom tak, že nebyla naplněna podmínka blízké souvislosti výzvy k podání dodatečného daňového přiznání a doměření daně. Vyměřovací řízení tudíž vůbec nebylo zahájeno. Ze stejných důvodů nelze akceptovat ani uložení penále.
3. Žalobce nemohl provozovat hazardní hry ve smyslu § 5 zákona o hazardních hrách, neboť vyjma pronájmu prostoru neměl na provozování společností DP&K-CZQ s.r.o. žádný podíl. Žalobce odkazuje na odbornou literaturu, podle které toto ustanovení nelze vyložit tak, že každý třetí subjekt zajišťující smluvně nějakou doprovodnou službu pro provozovatele her, se sám stává provozovatelem. Za účelem prokázání, že se na provozu technických zařízení nepodílel, navrhoval žalobce i výsledky svědků, svých zaměstnanců. Ti mohli potvrdit, zda např. zařizovali funkcionalitu zařízení, výběr peněžních prostředků, lákání zákazníků, aj. Správce daně ani žalovaný však navrhované výsledky svědků neprovedli a neprokázali, že se žalobce materiálně na provozování technické hry podílel. Judikatura odkazovaná žalovaným se týká správního trestání a případů, kdy byly identifikovány konkrétní činnosti, kterými daná společnost participovala na provozu hazardních her. Správce daně kromě poskytnutí prostoru neidentifikoval žádnou činnost žalobce, kterou by bylo možné podřadit pod pojem provozování hazardních her ve smyslu § 5 zákona o hazardních hrách; v této souvislosti žalobce odkazuje na protokol o výsledku svědkyně (podle žalobce šlo o zaměstnankyni nájemce – společnost KORULE s.r.o.) ze dne 5.9.2022, č.j. 34936-7/2022-530000-12, před Celním úřadem pro Jihomoravský kraj; z této výpovědi podle žalobce plyne, že se na provozování hazardních her nepodílel, neukládal nikomu pokyny, nevyplácel výhry, nedoplňoval výhry a o chod zařízení se nestaral.
4. Žalobce odmítá také žalovaným provedený výklad pojmu poplatníka dle § 1 zákona o dani z hazardních her. Žalovaný nedůvodně rozlišuje mezi legálním a nelegálním provozováním her a vede k faktickému trestání bez zavinění, neboť žalovaný se nezabýval tím, zda žalobce

věděl, že se jedná o hazardní hry, a že jsou provozovány bez oprávnění. Provozovatelem hazardních her by byl výkladem správce daně také například poskytovatel internetového připojení nebo elektřiny. Dle žalobce provozovatelem hazardní hry musí být vždy jeden jediný subjekt. V opačném případě by docházelo k nedůvodnému několikanásobnému zdanění jednoho příjmu u předem neurčeného okruhu osob, které se dostanou do styku s technickým zařízením.

5. Úplata, kterou žalobce obdržel, není předmětem daně ve smyslu § 3 odst. 1 zákona o dani z hazardních her. Nejedná se totiž o žádnou činnost související s provozováním hazardní hry, ale výlučně o způsob výpočtu výše pronájmu. Daný příjem nadto žalobce řádně zdanil daní z příjmů a daní z přidané hodnoty. Dle § 51 odst. 1 písm. j) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“), je provozování hazardních her osvobozeno od daně bez nároku na odpočet daně. Žalovaný však fakticky daní daný příjem duplicitně, neboť jej podrobuje DPH a následně také dani z hazardních her.
6. Je zjevné, že společnost DP&K-CZQ s.r.o. se stala pro správce daně nekontaktní a vstoupila do likvidace. Namísto snahy o výběr u této společnosti (popř. osob jednajících za tuto společnost) se zaměřily daňové orgány na obchodní partnery této společnosti. Shodné parametry obchodní spolupráce má žalobce nastavené i s jinou společností, která si však své zákonné povinnosti plní, a žalovaný tak u žalobce žádnou daň z hazardních her nedoměruje.
7. Žalobce proto navrhuje, aby zdejší soud napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Na svém procesním postoji žalobce setrval po celou dobu řízení před zdejším soudem.

II. Shrnutí procesního postoje žalovaného

8. Žalovaný uvádí, že v nynější věci se použije § 11 odst. 2 zákona o dani z hazardních her. Ačkoliv žalobce daň reálně netvrdil, zákon stanoví fikci, že uplynutím lhůty pro podání daňového přiznání je tvrzena daň ve výši 0 Kč. Vůči této hodnotě pak bude daň vždy doměřována. Žalovaný ve vztahu ke 4. čtvrtletí 2017 trvá na zákonnosti zahájení postupu správce daně k odstranění pochybností a zachování lhůty pro stanovení daně. Zákon nijak neupravuje registraci k této dani. Poplatníkem daně je každý, kdo naplní definici § 1 zákona o dani z hazardních her a jehož jednání lze označit za provozování hazardních her. Žalobce poskytoval prostor pro technické zařízení, zajišťoval jeho zevní údržbu dle nájemní smlouvy a participoval na zisku z jeho provozu formou procentního podílu z výnosu, čímž naplnil znaky provozování hazardní hry podle § 5 zákona o hazardních hrách. Na tom by nemohly nic změnit ani navrhované výsledky svědků. Nadto je jisté, že společnost DP&K-CZQ s.r.o. nemohla prostřednictvím svých 3 – 6 zaměstnanců provádět činnosti spojené s provozem hazardních her na stovkách míst po celé ČR.
9. Základem daně jednotlivých daňových subjektů je číselné vyjádření předmětu daně, tj. rozdíl úhrnu přijatých a nevrácených vkladů a úhrnu vyplacených výher v poměru, v jakém se na tomto výtěžku daňové subjekty podílí. Plnění jiných daňových povinností nemá žádnou souvislost s tím, zda žalobce provozoval hazardní hru a byl za tuto činnost povinen odvést daň. Provozování hazardních her je osvobozeno od DPH bez nároku na odpočet této daně, tržby z této činnosti proto neměly být podrobeny DPH. Výnos z hazardních her je zároveň základem daně z příjmů, o zaplacenou daň z příjmů se ovšem dílí základ daně z hazardních her nesnižuje, tato skutečnost tudíž nemá na posouzení věci vliv. Žalovaný nepožaduje tutéž daň dvakrát; výše daňové povinnosti žalobce vyplývá ze smluvního vztahu se společností DP&K-CZQ s.r.o., která provozovala hazardní hru souběžně s žalobcem. Žalovaný proto

navrhuje, aby zdejší soud žalobu zamítl; na svém procesním postoji žalobce setrval po celou dobu řízení před zdejším soudem.

III. Posouzení věci

10. 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.).
11. Zdejší soud napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích uplatněných žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s.ř.s.) podle skutkového a právního stavu ke dni rozhodnutí žalovaného (§ 75 odst. 1 s.ř.s.) a bez jednání za splnění podmínek dle § 51 odst. 1 s.ř.s. dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
12. Pokud jde o návrh žalobce na spojení skutkově obdobných věcí ve smyslu § 39 s.ř.s., tak zdejší soud tyto věci (věc ev. u zdejšího soudu pod sp. zn. 62 Af 47/2022) nespojil ke společnému projednání, nýbrž s ohledem na jejich věcnou souvislost a totožnost účastníků řízení o nich rozhodl současně.
13. Podle § 1 písm. a) zákona o dani z hazardních her je poplatníkem daně z hazardních her držitel základního povolení podle zákona upravujícího hazardní hry nebo ten, kdo provozuje hazardní hru, k jejímuž provozování je takového povolení potřeba.
14. Podle § 2 odst. 1 písm. a) zákona o dani z hazardních her je předmětem daně z hazardních her 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.
15. Podle § 3 odst. 1 písm. e) zákona o dani z hazardních her je základem daně součet dílčích základů daně, které tvoří částka, o kterou úhrn přijatých a nevrácených vkladů převyšuje úhrn vyplacených výher z technické hry v případě dílčí daně z technických her.
16. Podle § 5 zákona o hazardních hrách se provozováním hazardní hry 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.
17. U povolených her je poplatníkem daně ve vztahu k jemu povoleným hazardním hrám držitel základního povolení. Pokud existuje osoba, která disponuje povolením k provozování hazardní hry, dílčí činnosti, které vykonává pro tohoto provozovatele jiná osoba, jsou „kryty“ vydaným povolením, z tohoto důvodu se v případě těchto osob nejedná o provozování hazardní hry, k němuž by tato jiná osoba potřebovala povolení. V takovém případě tato jiná osoba také není poplatníkem dle § 1 písm. a) zákona o dani z hazardních her. Shodné závěry plynou i ze žalobcem odkazované odborné literatury.
18. Pokud zde není žádná osoba, která by disponovala povolením k provozování hazardní hry, je za její provozování odpovědný každý, kdo vykonává činnosti uvedené v § 5 zákona o hazardních hrách. Rozlišování osoby provozující povolené hazardní hry a osoby provozující nepovolené hazardní hry, není v rozporu s právem na spravedlivý proces, ale vyplývá ze zákonného vymezení provozování hazardní hry (srov. přiměřeně rozsudek Nejvyššího

správního soudu ze dne 4.4.2019, č.j. 1 As 74/2018-40, nebo ze dne 28.3.2012, č.j. 1 Afs 22/2012-53).

19. V nynějším případě se jedná o provozování hazardní hry bez povolení, ačkoliv k jejímu provozování bylo povolení potřeba. Poplatníkem daně je proto každý subjekt provozující hazardní hru ve smyslu § 5 zákona o hazardních hrách.
20. Pro posouzení, zda se jedná o provozování hazardní hry, je možné zohlednit, do jaké míry daný subjekt vědomě a aktivně vytváří podmínky pro to, aby technická zařízení mohla být umístěna a provozována v jeho provozovnách, zda zajišťuje zevní údržbu technických zařízení, provádí výplatu výher a vybírání finančních prostředků ze zařízení apod. Podstatné je, zda má dotčený subjekt také přímý finanční zájem na řádném a efektivním provozu technických zařízení, např. stanovením nájemného jako procenta z výnosu ze zařízení (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22.11.2018, č.j. 1 As 207/2018-32). Tento rozsudek se sice týkal předchozího zákona č. 202/1990 Sb., o loteriích a jiných podobných hrách, věcně se ovšem obsah pojmu „provozování“ dle nynější právní úpravy nijak neposunul a je možné z těchto závěrů vycházet (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 9.6.2022, č.j. 1 As 48/2021-24, nebo ze dne 10.6.2022, č.j. 6 As 83/2022-38). Všechna uvedená judikatura se vztahuje ke správnímu trestání, nicméně zákon o dani z hazardních her vychází z vymezení pojmu „provozování hazardní hry“ dle § 5 zákona o hazardních hrách, který je třeba vykládat shodně i pro tyto účely.
21. Provozování hazardní hry dle zákona o hazardních hrách tedy není jakákoliv činnost třetího subjektu, který v souvislosti s provozováním hazardní hry smluvně zajišťuje nějakou doprovodnou službu (žalobce zmiňuje např. poskytovatele internetového připojení nebo elektřiny). Aby bylo možné činnost posoudit jako provozování hazardní hry, je nutné překročit určitý kvalitativní práh, který § 5 zákona o hazardních hrách definuje krom jiného jako činnosti organizačního, finančního a technického charakteru související s uvedením hazardní hry do provozu a se zajištěním vlastního provozu. To plyne i z odůvodnění napadeného rozhodnutí.
22. Z nájemní smlouvy ze dne 1.12.2015 vyplývá, že žalobce přenechal společnosti DP&K-CZQ s.r.o. část svého prostoru sloužícího k podnikání k činnosti prostřednictvím technických zařízení, která jsou ve smlouvě označena jako „internetová zařízení“. O povaze zařízení nicméně není pochyb, neboť ve smlouvě je dále uvedeno, že výše měsíčního nájemného bude vypočtena jako 35 % z celkového výnosu z provozu zařízení a podkladem pro výpočet nájemného je měsíční vyhodnocení soutěže. Žalobce se v nájemní smlouvě mimo jiné zavázal zajistit také běžnou zevní údržbu technických zařízení. Ve správním řízení žalobce nadto nejprve tvrdil, že společnosti DP&K-CZQ s.r.o. také pronajímá technická zařízení, později toto své tvrzení korigoval v tom směru, že uvedené společnosti několik technických zařízení prodal (kupní smlouva ze dne 1.11.2016 na pět herních zařízení byla konstruována na stejném principu – měsíční splátka kupní ceny měla činit 35 % z celkového měsíčního výnosu, blíže viz bod 64 napadeného rozhodnutí). Není tedy pochyb o tom, že se v daném případě nejednalo o pouhý pronájem prostor či prodej herních zařízení nájemci (jak argumentuje žalobce), ale že žalobce o povaze činnosti provozované v pronajatých prostorách věděl, na této činnosti se aktivně podílel (prostory zpřístupňoval veřejnosti, udržoval je a prováděl běžnou údržbu technických zařízení) a nadto měl přímý finanční zájem na řádném a efektivním provozu technických zařízení, neboť nájemné bylo stanoveno procentem z výnosu ze zařízení. Činnost žalobce proto naplňuje definici provozování hazardních her dle § 5 zákona o hazardních hrách.

23. Je třeba zdůraznit obecně známou skutečnost, že provozování a umístování technických herních zařízení je činnost společensky škodlivá, s níž jsou ve významné míře spojeny sociálně patologické jevy a nezanedbatelné společenské náklady. Z těchto důvodů je jejich provoz přísně regulován (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16.8.2019, č.j. 4 Afs 223/2019-43). Není proto na místě žalovanému vytýkat, že se blíže nezabýval tím, zda žalobce věděl, že se jedná o hazardní hry, a že jsou provozovány bez oprávnění. Tuto otázku si měl naopak položit sám žalobce, který se na provozování hazardních her shora vyličeným způsobem podílel.
24. Pokud hazardní hru provozuje subjekt, který je držitelem povolení, zákon o hazardních hrách mu stanoví celou řadu dílčích povinností (provozovatel je např. povinen zajistit dálkový přenos dat poskytujících přehled o finančních tocích a herních procesech souvisejících s danou hazardní hrou a telekomunikační datové spojení každého technického zařízení s informačním systémem provozování hazardních her, srov. § 55 odst. 2 zákona o hazardních hrách). Takový provozovatel je také odpovědný za provoz hazardní hry a, jak již bylo shora uvedeno, činnosti dalších subjektů jsou „kryty“ jeho povolením. Z těchto důvodů je také jediným poplatníkem daně z hazardních her. To je případ ostatních subjektů, které v obchodních prostorách žalobce provozovaly hazardní hry s povolením.
25. V případě, kdy více subjektů provozuje hazardní hry bez povolení (třebaže zákon pro jejich provozování povolení vyžaduje), je situace složitější. Není sporu o tom, že výnos z takové hry při současném znění zákona také podléhá dani z hazardu. Nabízejí se zde v podstatě dvě výkladové alternativy. Správce daně by mohl zkoumat míru, ve které se dotčené subjekty na provozování hazardní hry podílejí a určit buďto jako jediného poplatníka daně ten subjekt, jehož podíl je vyšší (např. ten, který nabízí šanci na výhru sázejícímu za přijetí rizika povinnosti vyplatit výhru, kterému svědčí právo nakládat s technickým zařízením nebo jemuž plyne nejvyšší podíl z výnosu), nebo podrobit zdanění všechny subjekty, které hazardní hru provozují, a to v poměru, ve kterém se na provozování hazardní hry podílejí (je samozřejmostí, že jeden výnos z hazardní hry nelze podrobit dani vícekrát, což zdůrazňuje i žalovaný v napadeném rozhodnutí). Jako vhodný ukazatel tohoto podílu se jeví poměr, v němž si jednotliví spoluprovozovatelé materiálně dělí výnos z hazardní hry. V bodu 57 napadeného rozhodnutí žalovaný zdůraznil, že vycházel z 35% podílu žalobce na celkových výnosech z hazardní hry za situace, kdy s ohledem na počet zaměstnanců DP&K-CZQ s.r.o., která (bez povolení) provozovala herní zařízení po celé ČR, musely být činnosti související s provozováním her zajišťovány dalšími subjekty, mezi nimi tedy na základě výše shrnutého smluvního vztahu s DP&K-CZQ s.r.o. i žalobcem. Na tom nic nemění ani skutečnost, že v řízení nebylo postaveno najisto, kdo konkrétně prováděl výplatu výher a obsluhoval technická zařízení. Žalobce tvrdí, že tak činila zaměstnankyně jiné společnosti, a to společnosti KORULE s.r.o., byť odkazuje na protokol o výsledku svědkyně před Celním úřadem pro Jihomoravský kraj pracující pro jinou společnost, což je zdejšímu soudu známo z úřední činnosti (věc ev. u zdejšího soudu pod sp. zn. 62 Af 47/2022). I bez těchto zjištění závěry správce daně a žalovaného ob stojí. Ti proto nepochybili ani tím, že neprovedli navrhované výsledky svědků, a stejně tak zdejší soud nepotřebuje zjišťovat okolnosti výpovědi zmiňované zaměstnankyně jiného subjektu.
26. Správce daně a žalovaný v nynější věci vycházeli z druhé výkladové alternativy, dle které jsou poplatníky daně z hazardu všichni, kteří dotčenou hazardní hru provozují, a zdejší soud se s tímto výkladem ztotožňuje. Kromě praktické neřešitelnosti situací, v nichž je podíl více subjektů na provozování hazardní hry shodný (určení jediného poplatníka by tak při jiném

výkladu nebylo možné), daný výklad také lépe odpovídá ekonomické realitě vztahů mezi dotčenými subjekty. Pakliže v nynější věci žalobci náleželo 35 % výnosu z neoprávněného provozu technických zařízení (na tuto část měl žalobce dle písemné smlouvy se společností DP&K-CZQ s.r.o. právní nárok), a tuto část výnosu také reálně obdržel, správce daně nepochybil, pokud daný příjem posoudil jako základ dílčí daně z hazardních her ve smyslu § 3 odst. 1 písm. e) zákona o dani z hazardních her.

27. Žalobce dále poukazuje na to, že předmětný příjem od společnosti DP&K-CZQ s.r.o. řádně zdanil daní z příjmů a daní z přidané hodnoty. Dle § 51 odst. 1 písm. j) zákona o DPH je přitom provozování hazardních her osvobozeno od daně bez nároku na odpočet daně.
28. K tomu zdejší soud uvádí, že daňová povinnost žalobce k dani z přidané hodnoty není předmětem tohoto řízení. Žalobce ani netvrdí, že by byl v minulosti správcem daně nějakým způsobem ujišťován o tom, že se v případě nyní posuzované činnosti nejedná o provozování hazardních her. Otázkou zdanění daní z přidané hodnoty se proto nyní zdejší soud nemůže komplexně zabývat. Na zdanění daní z příjmů nemá skutečnost, zda žalobce provozoval hazardní hry či nikoliv, žádný vliv.
29. Pouze v obecnosti lze uvést, že regulace v oblasti hazardních her není předmětem harmonizace na unijní úrovni, na rozdíl od daně z přidané hodnoty (směrnice Rady 2006/112/ES, o společném systému daně z přidané hodnoty). Význam pojmu provozování hazardních her podle zákona o hazardních hrách (z něhož vychází i zákon o dani z hazardních her) je pak podstatně odlišný od provozování hazardních her podle § 60 zákona o DPH (v podrobnostech srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12.5.2020, č.j. 9 Afs 147/2018-59). Při výkladu tohoto ustanovení zákona o DPH (který nyní zdejší soud nehodlá ze shora uvedených důvodů provádět) je ovšem třeba mít na paměti, že na provozování hazardních her subjektem disponujícím povolením podle zákona o hazardních hrách je třeba nahlížet shodně jako na provozování téže hazardní hry subjektem bez povolení.
30. Pokud jde o námitky procesního charakteru, žalobce napadá procesní postup správce daně v souvislosti se zahájením doměřovacího řízení.
31. Podle § 125 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“), registrační povinnost vzniká daňovému subjektu, kterému vznikne povinnost podat přihlášku k registraci k jednotlivé dani. Daňový subjekt je povinen se registrovat k dani pouze tehdy, pokud zákon stanoví povinnost podat přihlášku k registraci k jednotlivé dani. Registrační povinnosti tudíž stíhá užší skupinu subjektů než povinnost daňová. Daňový řád obsahuje v ustanovení § 125 a násl. pouze procesní postup registrace. Vznik povinnosti podat přihlášku k registraci je upraven v jednotlivých daňových zákonech.
32. Zákon o dani z hazardních her povinnost podat přihlášku k registraci k dani neupravuje, daňový subjekt proto nemá povinnost se k této dani registrovat a ani se k ní neregistruje. To ovšem nemá žádný vliv na vznik daňové povinnosti a povinnosti podat přiznání k dani. Přiznání k dani z hazardních her se v souladu s § 136 odst. 4 daňového řádu podává do 25 dnů po uplynutí zdaňovacího období.
33. Podle § 11 odst. 1 zákona o dani z hazardních her daň tvrzená poplatníkem v daňovém přiznání se považuje za vyměřenou dnem uplynutí lhůty pro podání daňového přiznání, a to ve výši v něm tvrzené. Podle odst. 2 téhož ustanovení v případě, že poplatník nepodá

daňové přiznání v zákonem stanovené lhůtě, považuje se daň za tvrzenou ve výši 0 Kč; pokuta za opožděné tvrzení daně se neuplatní. Jelikož žalobce nepodal daňové přiznání, v souladu s uvedeným ustanovením byla žalobci uplynutím lhůty pro jeho podání vyměřena daň ve výši 0 Kč. Ke změně vyměřené daně proto mohlo z povahy věci dojít pouze v rámci doměřovacího řízení.

34. Zdejší soud nepřisvědčil ani námitce, že reakce žalobce na výzvu správce daně k podání dodatečného daňového přiznání za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2017 neměla být posouzena jako dodatečné daňové přiznání v materiálním smyslu.
35. Podle § 145 odst. 2 daňového řádu pokud lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, může správce daně vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení a stanovit náhradní lhůtu. Nevyhoví-li daňový subjekt této výzvě ve stanovené lhůtě, může správce daně doměřit daň podle pomůcek.
36. Podle § 145 odst. 3 daňového řádu výzva k podání daňového tvrzení nezahajuje vyměřovací nebo doměřovací řízení z moci úřední.
37. Podle § 145 odst. 4 daňového řádu nevyhoví-li daňový subjekt výzvě k podání daňového tvrzení a neučiní-li ve lhůtě uvedené ve výzvě podání, kterým se zahajuje vyměřovací nebo doměřovací řízení, je vyměřovací nebo doměřovací řízení zahájeno uplynutím této lhůty.
38. V nyní posuzované věci správce daně zaslal dne 6.1.2021 žalobci výzvu k podání dodatečného daňového tvrzení, v níž uvedl důvody, proč by žalobci měla být doměřena daň za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2017, přestože není držitelem povolení k provozování hazardních her.
39. Žalobce na tuto výzvu dne 12.1.2021 zareagoval tak, že nemá povinnost podat daňové přiznání, neboť v pronajatých prostorách nevykonával vlastní podnikatelskou činnost a žádné činnosti související s provozováním hazardních her ve smyslu § 5 zákona o hazardních hrách, jeho zaměstnanci nemají nic společného s provozováním technických zařízení, neprováděli příjem sázek a vkladů do hazardní hry, výplaty výhry, další činnosti organizačního, finančního a technického charakteru související s uvedením hazardní hry do provozu a se zajištěním vlastního provozu, ani činnosti potřebné pro ukončení a vypořádání hazardní hry; činnost v pronajatých prostorách výhradně a pouze vykonávala společnost DP&K-CZQ s.r.o.
40. Správce daně tuto reakci žalobce posoudil jako dodatečné daňové přiznání v materiálním smyslu, v němž žalobce tvrdil daň ve výši 0 Kč.
41. Další konkrétní zdůvodnění svého postupu pak správce daně žalobci předestřel ve výzvě k odstranění pochybností ze dne 21.4.2021, č.j. 66402/21/4300-13822-809424. Na základě smlouvy o nájmu ze dne 1.12.2015 a kontrolních hlášení žalobce za měsíce listopad a prosinec 2017 a leden 2018 vznikly správci daně pochybnosti o správnosti, pravdivosti a úplnosti výše nulové dílčí daně, neboť podle správce daně se žalobce spolupodílel na provozování technických her bez příslušného povolení. Správce daně proto vyzval žalobce k předložení důkazních prostředků týkajících se spolupráce DP&K-CZQ s.r.o. v předmětném zdaňovacím období a sdělení bližších informací ohledně provozování hazardních her v prostorách žalobce. Tyto pochybnosti žalobce neodstranil a správce daně žalobci daň za předmětné zdaňovací období dne 10.1.2022 doměřil; dodatečný platební výměr byl žalobci doručen dne 11.1.2022.

42. Posouzení negativního stanoviska daňového subjektu jakožto podání dodatečného daňového přiznání v materiálním smyslu plyne z ustálené judikatury správních soudů; musí jít o reakci daňového subjektu na výzvu k podání dodatečného daňového přiznání a zároveň daňový subjekt s podáním dodatečného daňového přiznání nesouhlasí (tvrzení daňového subjektu se zakládá na tom, že nedošlo ke změně základu daně a výše vyměřené daně). Neobstojí tak ani argument žalobce, že v údajném dodatečném daňovém tvrzení netvrdil žádnou změnu. Přitom toto zohlednění nesouhlasu daňového subjektu s podáním dodatečného daňového přiznání primárně slouží k ochraně daňového subjektu (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 20.12.2022, č.j. 6 Afs 390/2021-31, či ze dne 19.7.2023, č.j. 9 Afs 209/2022-42).
43. Pokud tedy správce daně posoudil reakci žalobce (který správci daně k výzvě k podání dodatečného daňového přiznání sdělil, že dodatečné daňové přiznání nepodá, neboť k tomu není povinen) jako dodatečné daňové přiznání v materiálním smyslu, tak tomuto postupu nelze nic vytknout.
44. Zpochybňuje-li žalobce následné zahájení postupu k odstranění pochybností, pak i tady správce daně postupoval v souladu daňovým řádem a se zásadou zdrženlivosti.
45. Podle § 89 odst. 1 daňového řádu má-li správce daně konkrétní pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného daňového tvrzení nebo jiné písemnosti předložené daňovým subjektem nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených, vyzve daňový subjekt k odstranění těchto pochybností. Podle § 89 odst. 2 daňového řádu ve výzvě správce daně uvede své pochybnosti způsobem, který umožní daňovému subjektu, aby se k nim vyjádřil, neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvětlil, nepravdivé údaje opravil nebo pravdivost údajů prokázal a předložil důkazní prostředky tak, aby došlo k odstranění těchto pochybností.
46. Postup k odstranění pochybností tak lze ve smyslu s § 89 odst. 1 daňového řádu zahájit jen tehdy, má-li správce daně konkrétní pochybnosti a tyto pochybnosti daňovému subjektu sdělí takovou formou, aby na ně mohl daňový subjekt vhodně reagovat (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25.6.2014, č.j. 1 Aps 20/2013-61, č. 3091/2014 Sb. NSS). Jak plyne z výzvy k odstranění pochybností ze dne 21.4.2021, těmto požadavkům s ohledem na shora uvedené správce daně také dostál.
47. Zdejší soud se konečně neztotožňuje s námitkou prekluze daně za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2017; podle žalobce na nyní posuzovanou věc nelze aplikovat § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu týkající se prodloužení lhůty pro stanovení daně.
48. Podle § 148 odst. 1 daňového řádu nelze daň stanovit po uplynutí lhůty pro stanovení daně, která činí 3 roky. Lhůta pro stanovení daně počne běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení, nebo v němž se stala daň splatnou, aniž by zde byla současně povinnost podat řádné daňové tvrzení.
49. Podle § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu se lhůta pro stanovení daně prodlužuje o 1 rok, pokud v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně došlo k podání dodatečného daňového tvrzení nebo oznámení výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení, pokud tato výzva vedla k doměření daně.
50. Ustanovení § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu v případě oznámení výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení předpokládá, že výzva k podání dodatečného daňového přiznání skutečně povede k doměření daně.
51. Se žalobcem lze souhlasit potud, že mezi vydáním výzvy a doměření daně musí existovat blízká věcná (a pravidelně i časová) souvislost. Ta je dána tehdy, pokud je doměřena daň

8/2023

přímo v návaznosti na výzvu, případně na zahájený postup k odstranění pochybností za stejných skutečností, které jsou vyjádřeny ve výzvě (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 20.12.2022, č.j. 6 Afs 390/2021-21, či ze dne 19.7.2023, č.j. 9 Afs 209/2022-42). S tím nejsou v rozporu ani závěry Nejvyššího správního soudu učiněné v rozsudcích ze dne 5.3.2020, č.j. 1 Afs 441/2019-29, a ze dne 5.3.2020, č.j. 1 Afs 66/2020-32, na něž odkazuje žalobce v podané žalobě.

52. Ve vztahu k nyní posuzované věci je tedy podstatné, že po reakci daňového subjektu na výzvu správce daně lze použít postup k odstranění pochybností (§ 89 daňového řádu), a to pro jeho cílený a omezený charakter. Pro posouzení toho, zda došlo k prodloužení prekluzivní lhůty, je rozhodující materiální hledisko, kterým je věcná souvislost (zaměření) výzvy k podání dodatečného daňového přiznání (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25.5.2016, č.j. 2 Afs 22/2016-43, č. 3417/2016 Sb. NSS) a výzvy k odstranění pochybností a jejich časová návaznost (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30.4.2015, č.j. 2 Afs 1/2015-49, č. 3245/2015 Sb. NSS, a ze dne 25.5.2016, č.j. 2 Afs 22/2016-43, č. 3417/2016 Sb. NSS, bod 18 rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 5.3.2020, č.j. 1 Afs 441/2019-29). To bylo v nyní posuzované věci splněno.
53. Z výše shrnutého obsahu zdůvodnění obou výzev (výzvy k podání dodatečného daňového přiznání a výzvy k odstranění pochybností) je zjevné, že postup k odstranění pochybností byl zahájen v rozsahu důvodů pro vydání výzvy k dodatečnému daňovému tvrzení a v návaznosti na reakci žalobce. Zdůvodnění postupu k odstranění pochybností v nyní posuzované věci tak má bezprostřední vztah k obsahu výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení. Výzva k podání dodatečného daňového tvrzení tudíž měla zákonem předpokládaný účinek prodloužení prekluzivní lhůty dle § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu a postup k odstranění pochybností byl tudíž zahájen v souladu se zákonem; dodatečný platební výměr byl přitom vydán dne 10.1.2022 a žalobci doručen dne 11.1.2022, tudíž v rámci prodloužené prekluzivní lhůty; stejně tak žalovaný rozhodl o odvolání žalobce včas.
54. Zdejší soud rovněž poznamenává, že výzva k podání dodatečného daňového tvrzení nebyla výzvou formální, jejímž cílem by bylo pouze prodloužení prekluzivní lhůty; naopak ze sledu jednotlivých skutečností a jejího obsahu je zřejmé, že tato výzva navazuje na výsledky vyhledávací činnosti správce daně v probíhajícím řízení u společnosti DP&K-CZQ s.r.o.
55. Nelze tedy přisvědčit žalobci, že by správce daně prováděl postup k odstranění pochybností po prekluzi práva daň stanovit. Ani tato žalobní námitka tedy není důvodná.
56. Zdejší soud s ohledem na výše uvedené neshledal žalobu důvodnou a nad rámec uplatněných žalobních bodů nezjistil vadu, jež by atakovala zákonnost napadeného rozhodnutí a k níž by musel přihlížet z úřední povinnosti, a proto žalobu jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl.

IV. Náklady řízení

57. O nákladech řízení zdejší soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s.ř.s. Žalobce nebyl ve věci úspěšný, a proto mu nenáleží právo na náhradu nákladů řízení; to by náleželo procesně úspěšnému účastníkovi, kterým byl žalovaný. Zdejší soud však nezjistil, že by žalovanému vznikly náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti, a navíc je žalovaný ani nepožadoval, proto rozhodl, že se mu náhrada nákladů řízení nepřiznává.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže 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 29. února 2024

David Raus v.r.
předseda senátu

