



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Slavomíra Nováka a soudkyně Mgr. Jany Jurečkové a Mgr. Andrey Veselé ve věci

žalobce

Autogejms KOMBO, s.r.o., IČ: 25945351,
se sídlem Za Olšávkou 365, Sady, Uherské Hradiště,
zastoupeného Mgr., Ing. Pavlou Kvapilovou, daňovou
poradkyní,
se sídlem Příkop 838/6, Brno,

proti

žalovanému

Odvolací finanční ředitelství,
se sídlem Masarykova 427/31, Brno,

v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 6. 2022, č. j. 24017/22/5000-10611-712343,

takto:

I. Žaloba se zamítá.

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Základ sporu

1. Specializovaný finanční úřad (dále jen „správce daně“) vydal dodatečné platební výměry k dani z hazardních her a to:
 - dne 1. 7. 2021 č. j. 100252/21/4300-13823-703291, kterým byla podle ustanovení § 98 odst. 1, § 143, a § 147 daňového řádu v souvislosti s § 12 zákona č. 187/2016 Sb., o dani z hazardních her, v rozhodném znění (dále jen „zákon o dani z hazardních her“), doměřena daň z hazardních her za zdaňovací období 2. čtvrtletí roku 2017 stanovená podle pomůcek ve výši 1 872 045,00 Kč a zároveň stanoveno dle § 251 odst. 3 daňového řádu penále v částce 374 409,00 Kč,
 - dne 7. 10. 2021 č. j. 158036/21/4300-13823-703291, kterým byla podle ustanovení § 98 odst. 1, § 143, a § 147 daňového řádu v souvislosti s § 12 zákona o dani z hazardních her doměřena daň z hazardních her za zdaňovací období 3. čtvrtletí roku 2017 stanovená podle pomůcek ve výši 1 576 190,00 Kč a zároveň stanoveno dle § 251 odst. 3 daňového řádu penále v částce 315 238,00 Kč.
2. Správce daně takto rozhodl po té, co zjistil, že žalobce v období 2. a 3. čtvrtletí roku 2017 provozoval technické hry, přičemž jejich provozování je podle § 2 odst. 1 písm. a) zákona č. 187/2016 Sb., o dani z hazardních her (dále jen „zákon o dani z hazardních her“ nebo jen „zákon“), předmětem daně z hazardních her. Žalobce se tak stal dle správce daně poplatníkem daně z hazardních her ve smyslu § 1 písm. a) zákona o dani z hazardních her, kterému vznikla dle § 9 odst. 1 téhož zákona povinnost podat daňové přiznání k dani z hazardních her za zdaňovací období 2. a 3. čtvrtletí roku 2017.
3. Jelikož žalobce sám nepodal žádné daňové přiznání, správce daně žalobce k podání dodatečného daňového přiznání k dani z hazardních her za zdaňovací období 2. a 3. čtvrtletí roku 2017. Žalobce správci daně sdělil, že neprovozuje žádné loterijní zařízení a dle nových právních předpisů účinných od 1.1.2017 nikdy neprovozoval žádnou hazardní hru, nemá tudíž povinnost podávat daňové přiznání k dani z hazardních her, tato povinnost případně stíhá společnost DP&K-CZQ s.r.o., IČ: 04194454, se sídlem Oblouková 1328/2, Opava – Předměstí (vymazané po ukončení likvidace z obchodního rejstříku Krajského soudu v Ostravě dne 5.1.2022, dále jen „společnost DP&K-CZQ“). Správce daně argumentaci žalobce neakceptoval a přistoupil ke stanovení daně podle pomůcek ve smyslu § 145 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“).
4. Žalobce podal proti vydaným dodatečným platebním výměrům odvolání, o nichž žalovaný rozhodl zamítavě žalobou napadeným rozhodnutím.

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

II. Obsah žaloby a vyjádření žalovaného

5. V podané žalobě žalobce vznesl následující žalobní námitky.
6. a. Námitka uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně.
7. Žalobce namítl, že lhůta pro stanovení daně z hazardních her za zdaňovací období 2. čtvrtletí 2017 počala běžet dne 25.7.2017 a uplynula dne 25.7.2020, lhůta pro stanovení daně z hazardních her za zdaňovací období 3. čtvrtletí 2017 počala běžet dne 25.10.2017 a uplynula dne 25.10.2020.
8. Správce daně vydal výzvu k podání dodatečného daňového přiznání k dani z hazardních her za zdaňovací období 2. čtvrtletí 2017 č.j. 116359/20/4300-13823-703291 dne 10.7.2020. O přístup k datům z kontrolních hlášení požádal správce daně dne 22. 7. 2020. Sdělení k doměření daně podle pomůcek vydal dne 9. 4. 202.
9. Lhůta pro stanovení daně z hazardních her za zdaňovací období 2. čtvrtletí 2017 počala běžet 25. 7. 2017 a uplynula by 25. 7. 2020. Správce daně dne 10.7.2020 vydal výzvu k podání dodatečného daňového přiznání, kdy předmětná výzva byla vydána 15 dnů před uplynutím lhůty pro stanovení daně dle ust. § 148 odst. 1 daňového řádu. Následně byl správce daně nečinný po dobu 9 měsíců, tedy až do 9.4.2021.
10. Výzvu k podání dodatečného daňového přiznání k dani z hazardních her za zdaňovací období 3. čtvrtletí 2017, č. j. 152630/20/4300-13823-70329 správce daně vydal dne 25. 9. 2020. O přístup k datům z kontrolního hlášení za období červenec až září 2017 správce daně požádal 9. 9. 2020 a vyžádané opisy získal 25. 9. 2020. Sdělení k doměření daně podle pomůcek vydal dne 12. 8. 2021
11. Lhůta pro stanovení daně z hazardních her za zdaňovací období 3. čtvrtletí 2017 počala běžet dne 25.10.2017 a uplynula by dne 25.10.2020. Správce daně v prvním stupni dne 25.9.2020 vydal výzvu k podání dodatečného daňového přiznání, kdy předmětná výzva byla vydána 30 dnů před uplynutím lhůty pro stanovení daně dle ust. § 148 odst. 1 daňového řádu. Následně byl správce daně nečinný po dobu téměř 11 měsíců, tedy až do 12.8.2021.
12. Žalobce namítl, že výlučným nebo hlavním účelem výzev k podání dodatečných daňových přiznání za zdaňovací období 2. a 3. čtvrtletí 2017 vydaných téměř na samém konci lhůty pro stanovení daně bylo prodloužení běhu prekluzivní lhůty pro stanovení daně.
13. Jak uvedl, podle ustanovení § 148 odst. 1 daňového řádu daň nelze 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. Oznámení výzev k podání dodatečného daňového přiznání nemohlo mít účinky dle ust. § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu.
14. Prekluzivní lhůta pro stanovení daně má hmotněprávní povahu a formální a účelový úkon, jehož výlučným nebo hlavním účelem je zachování lhůty pro stanovení daně, nemůže mít následky prodloužení lhůty dle ust. § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu. K tomu žalobce cituje komentář k § 148 odst. 1 daňového řádu, str. 536 – Lichnovský, O.; Ondrýsek, R. a kolektiv. *Daňový řád. Komentář*. 3. vydání. Praha: C. H. Beck, s.r.o., 2016, s. 938.:
15. b. Námitka nezákonného průběhu doměřovacího řízení.

16. Žalobce namítl, že správce daně nesprávně dovodil, že ust. § 145 odst. 2 daňového řádu dává správci daně na výběr, zda stanoví základ daně dokazováním nebo za použití pomůcek. Žalobce je přesvědčen, že správce daně, byť postupuje dle ust. § 145 odst. 2 daňového řádu, může stanovit daň podle pomůcek jen tehdy, nelze-li ji stanovit dokazováním, pokud by bylo přiznáno správci daně právo vybrat si způsob stanovení daně, popřelo by to smysl a účel právní úpravy.
17. Žalobce v rámci druhé žalobní námitky předně shrnul průběh doměřovacího řízení s tím, že správce daně vydal výzvy k podání dodatečného daňového přiznání za obě zdaňovací období v náhradní lhůtě 15 dnů, které byly žalobci doručeny dne 13. 7. 2020 resp. 29. 9. 2020. Následně vydal sdělení k doměření daně z moci úřední dle pomůcek dne 9. 4. 2021 resp. 12.8.2021. Žalobce se v obou případech k výzvě vyjádřil v tom smyslu, že hazardní hry neprovozuje a nikdy neprovozoval, není proto plátcem daně. Přesto správce daně přistoupil k vydání dodatečných platebních výměrů. Žalobce je přesvědčen, že postup správce daně je nezákonný. Jak uvedl výklad § 145 odst. 2 nemůže být mechanický. Nesouhlasí-li daňový subjekt s obsahem, resp. s důvody výzvy k předložení dodatečného daňového přiznání, a tento nesouhlas správci daně kvalifikovaným způsobem sdělí, není správce daně bez dalšího oprávněn doměřit daň dle pomůcek (§ 145 odst. 2 daňového řádu). Daňový subjekt tak má jistým způsobem právo na provedení daňové kontroly, v rámci které může svou pravdu prokázat. K tomu žalobce odkázal na komentář a citoval z rozsudků Nejvyššího správního soudu a to: rozsudku ze dne 6.8.2015, č. j. 9 Afs 66/2015–36 a ze dne 27.10.2015, č.j. 4 Afs 170/2015–42.
18. Podle žalobce v posuzované věci se jedná primárně o zodpovězení otázky, zda jsou splněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek v případě, kdy daňový subjekt na výzvu správce daně k podání dodatečného daňového tvrzení dle § 145 odst. 2 daňového řádu reaguje nikoli podáním dodatečného daňového přiznání ale přípisem, v němž nesouhlasí s názorem správce daně uvedeným ve výzvě. Správce daně se měl reakcí žalobce zabývat a nebyl oprávněn automaticky stanovit daň pomůckami pro nesoučinnost daňového subjektu. Přípis žalobce měl být posouzen jako dodatečné daňové tvrzení na daň ve výši 0 Kč a správcem daně měl být rozporován postupy dle ust. § 85 daňového řádu tzn. prostřednictvím daňové kontroly či ust. § 89 daňového řádu tzn. postupem k odstranění pochybností. Toto správce daně neučinil, kdy tak zatížil průběh řízení vadou, jež měla za následek nezákonné rozhodnutí ve věci samé. V důsledku toho bylo žalobci upřeno jeho právo na řádně provedené dokazování v rámci daňové kontroly (či postupu k odstranění pochybností), přičemž v rámci těchto postupů by správce daně zjistil, že žalobce nevykonával činnost, jež by byla předmětem daně z hazardních her, a že nebyl poplatníkem této daně.
19. c. Námitka nesprávného skutkového zjištění.
20. S odkazem na § 121 zákona č. 186/2016 Sb., o hazardních hrách (dále jen „zákon č. 186/2016 Sb.“) a judikaturu správních soudů (rozsudky NSS č.j. 1 As 347/2019-38, rozsudky Krajského soudu v Ostravě č.j. 25 Af 26/2019-51, č.j. 25 Af 38/2019-50, č.j. 25 Af 28/2019-58, rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem, pobočky v Liberci, č.j. 59 A 81/2019-218.) žalobce trval na tom, že se nepodílel na provozování technické hazardní hry – soutěží, které provozovala společnost DP&K-CZQ.
21. Žalobce pronajal společnosti DP&K-CZQ tzv. bedny, což jsou hardwarová zařízení, bez softwaru a harddisků. Jedná se o počítačová zařízení, bez softwaru, která mohou spouštět jakékoliv programy, které do nich budou vloženy s SSD diskem nebo harddiskem (u starších

kusů). Jak tato zařízení používala a provozovala společnost DP&K-CZQ, jaký software na SSD discích apod. si do zařízení společnost DP&K-CZQ vložila atd., není a nebylo v režii žalobce, toto žalobce neřešil a nebylo to nijak v jeho kompetenci. Pokud na těchto zařízeních provozovala společnost DP&K-CZQ nějaké hazardní hry, šlo čistě o záležitost této společnosti a ze strany žalobce se jednalo o čistý pronájem hardwaru.

22. Rovněž vyplácení výher si řešila společnost DP&K-CZQ ze svých prostředků, žalobce se na tomto žádným způsobem nepodílel, internetová zařízení žalobce nezapínal ani nevypínal, žádné závady nenahlašoval, klíče k schránkám s hotovostí v zařízeních žalobce neměl. Veškerý výnos ze soutěží náležel právně společnosti DP&K-CZQ, která prostřednictvím zařízení přijímala vklady do soutěží a která ze svých prostředků vyplácela výhry, a tato společnost žalobci následně hradila nájem za pronajatý hardware. Žalobce se na provozování žádným způsobem nepodílel, stejně jako se nepodílel např. na ztrátě výnosu, tedy situaci že výhry v soutěžích za daný měsíc převýšily vklady do soutěží a soutěže byly pro společnost DP&K-CZQ ztrátové. Žalobce měl vůči společnosti DP&K-CZQ pouze nárok na nájemné za hardware, které bylo stanoveno pohyblivě, procentem z výnosu, který měla ze soutěží společnost DP&K-CZQ. Nejednalo se ale o podíl žalobce na výnosu, jak se mylně domníval správce daně.
23. Žalobce dále namítl, že podle jeho zjištění správce daně požaduje zaplacení daně z hazardních her souběžně od společnosti DP&K-CZQ, přičemž zákon dvojí výběr daně neumožňuje.
24. Pokud jde o skutková zjištění, žalobce poukázal na vyjádření jednatele Roberta Juříčky ze dne 13.6.2022 s tím, že nebyl v postavení tzv. obstaravatele, neboť (až na objekt CLUB NEVADA v Jablonci nad Nisou) na základě uzavřených smluv nepronajímал části prostor.
25. K důkazům založeným v daňovém spise žalobce uvedl, že podle smluv o nájmu č. 2015/DJGDIE ze dne 1.11.2015 a č. 2016/BBJI ze dne 21.1.2016 uzavřených mezi společností Autogejms KOMBO, s.r.o. jako pronajímatelem a společností DP&K-CZQ jako nájemcem se pronajímatel zavazuje přenechat nájemci k dočasnému užívání část prostoru v objektu CLUB NEVADA, Chelčického 218/6, Jablonec nad Nisou v rozsahu 20 m² a nájemce se zavazuje platit za to pronajímateli nájemné, účelem nájmu je podnikatelská činnost nájemce dle předmětu činnosti nájemce prostřednictvím internetových zařízení.
26. Předmětem zdanitelných plnění žalobce pro společnost DP&K-CZQ byl tedy pronájem prostoru provozovny za účelem provozování technických zařízení a dále pronájem věcí movitých, konkrétně internetových zařízení pro zobrazování databázových aplikací, popř. jejich servis. Z úředního záznamu č.j. 873086/18/3309-60561-707635 ze dne 18.4.2018 vyplývá, že dne 16.4.2018 bylo u žalobce provedeno místní šetření za účelem prověření oprávněnosti nároku na odpočet DPH za zdaňovací období únor 2018, správci daně byly doloženy mimo jiné Smlouva o nájmu internetového zařízení pro zobrazování databázových aplikací ze dne 1.11.2015 uzavřená mezi žalobce jako pronajímatelem a společností DP&K-CZQ jako nájemcem včetně její přílohy z téhož dne a dodatku č. 1 ze dne 30.1.2016, dodatku č. 2 ze dne 29.2.2016, dodatku č. 3 ze dne 29.4.2016 a dodatku č. 4 ze dne 30.8.2016, a daňové doklady z nichž vyplývá, že předmět plnění byl pronájem internetových zařízení pro zobrazování databázových aplikací.
27. Správce daně vyhodnotil podklady ze získaných kontrolních hlášení žalobce a společnosti DP&K-CZQ za zdaňovací období duben až červen 2017, přičemž identifikoval doklady o nájmu prostor v objektu CLUB NEVADA v celkové výši 67.893,04 Kč. Nesprávně však

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

další částky v úhrnné výši 3.505.663,35 Kč označuje jako „podíly náležející daňovému subjektu podle uvedených smluv.

28. Žalobce nesouhlasil se skutkovými závěry, k nimž žalovaný v napadeném rozhodnutí (z něhož obsáhle cituje) dospěl a trval na tom, že skutková podstata, z níž žalovaný v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech a je s nimi v rozporu. Jak uvedl, žalovaný nejenom že aktivně vůbec nezjišťoval skutkový stav, resp. nedbal, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, ale usilovně popíral i důkazní prostředky ve vlastním spisovém materiálu včetně tvrzení žalobce, když skutková zjištění žalovaného jsou v rozporu se zjištěným skutkovým stavem.
29. d. Námitka nesprávného skutkového zjištění ohledně činnosti společnosti DP&K-CZQ
30. V následující žalobní námitce žalobce zaměřil svou pozornost na činnost DP&K-CZQ. Podle žalobce, žalovaný opakovaně konstatoval, že tato společnost umístila technická zařízení typu I-Stars, Diamond Level, Jewel a Hollywood Popcorn do provozoven svých nájemců, přičemž se jednalo technická zařízení, která lze podřadit pod technické hry, neboť do nich lze vložit sázku, jejíž návratnost se nezaručuje a o výhře a prohře rozhoduje zcela nebo zčásti náhoda. Žalobce má za to, že žalovaný nezjistil skutkový stav ve věci technických zařízení provozovaných společnostmi DP&K-CZQ v předmětných zdaňovacích obdobích, resp. nezajistil důkazy ve věci zjištění dozorového orgánu o provozování hazardní hry společností DP&K-CZQ s.r.o. Skutková podstata, z níž žalovaný v napadeném rozhodnutí vycházel, tak nemá oporu ve spisech.
31. Žalobce předně namítl, že správce daně nebyl oprávněn posoudit co je provozování hazardní hry. Správcem daně, který určí, zda konkrétní daňový subjekt provozuje hazardní hru, je Generální ředitelství cel. Základním předpokladem pro doměření daně z hazardních her je u takového poplatníka posouzení, zda byla poplatníkem za určité zdaňovací období provozována hazardní hra definovaná zákonem o hazardních hrách. Správce daně se tak má řídit pravomocným rozhodnutím dozorujícího orgánu, bylo-li takové rozhodnutí vydáno (za využití institutu předběžné otázky – ustanovení § 99 odst. 1 daňového řádu).
32. Správce daně odkázal na materiál poskytnutý celním úřadem, aniž by sám provedl řádné dokazování.
33. Ve spisovém materiálu se však žádná kontrolní zjištění společností DP&K-CZQ resp. zjištění dozorového orgánu o provozování hazardní hry společností DP&K-CZQ nenacházejí.
34. e. Námitka nesprávného právního posouzení předmětu daně.
35. Plnění žalobce spočívalo v nájmu movitých věcí – internetových zařízení pro zobrazování databázových aplikací – které není předmětem daně z hazardních her.
36. Žalobce v této, v pořadí páté, žalobní námitce vytkl správci daně chybné ztotožnění definice provozování hazardní hry podle § 5 zákona č. 186/2016 Sb. a předmětu daně podle § 2 odst. 1 zákona o dani z hazardních her.
37. Z napadeného rozhodnutí žalobce nejprve označil rozsudky správních soudů, jimiž žalovaný argumentoval s tím, že v uvedených případech byla předmětem sporu skutková podstata správního deliktu provozování či organizování nepovolené loterie, tomboly nebo jiné podobné hry podle § 48 odst. 1 písm. c) zákona č. 186/2016 Sb. a namítl, že zde uvedenou argumentaci nelze aplikovat na daňovou povinnost žalobce.

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

38. Žalobce podal výklad § 5 zákona č. 186/2016 Sb. a § 2 odst. 1 zákona o dani z hazardních her, odkázal na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 9.6.2022, č.j. 1 As 48/2021-24 a ze dne 22. 11. 2018, č. j. 1 As 207/2018–32, následně pak uvedl, že předmětem daně je provozování hazardní hry nebo hazardních her, které současně splňuje tři podmínky. První podmínka spočívá v tom, že předmětem daně je pouze takové provozování hazardních her, pro které je vyžadováno základní povolení nebo ohlášení. Druhou podmínkou je, že aby bylo provozování hazardních her předmětem daně z hazardních her, musí se jednat o provozování hazardní hry, které spadá pod místní působnost zákona o dani z hazardních her a třetí podmínka určuje, že předmětem daně je pouze provozování hazardních her, které lze podřadit pod „osobní“ působnost zákona o dani z hazardních her. Pro daň z hazardních her je však rozhodující činností z provozování hazardních her příjem vkladů a výplata výher, neboť výsledky těchto činností vstupují do základu daně.
39. Jedním z kritérií pro určení předmětu daně je provozování hazardní hry pro účastníka hazardní hry. Pojem účastník hazardní hry je vymezen v zákoně o hazardních hrách. V případě her, které nejsou provozovány prostřednictvím internetu, jde o libovolnou fyzickou osobu, která se k účasti na hazardní hře registrovala nebo zaplatila vklad.
40. Smluvní vztah s účastníky údajné hazardní hry tj. osobami, které zaplatily vklad, měla výlučně společnost DP&K-CZQ, tedy rozhodující je příjem vkladů a výplata výher dle smluvního vztahu společnosti DP&K-CZQ s.r.o. s účastníky údajné hazardní hry. Další činnosti organizačního, finančního a technického charakteru související s uvedením hazardní hry do provozu a se zajištěním vlastního provozu sice mohou představovat provozování hazardní hry ve smyslu ust. § 5 zákona o hazardních hrách, nicméně nejsou předmětem daně z hazardních her. Plnění žalobce tj. nájem movitých věcí (internetových zařízení pro zobrazování databázových aplikací) tak nemůže být předmětem daně z hazardních her.
41. Žalobce dále uvedl, že pokud by se u vědomostních soutěží jednalo o technickou hazardní hru, pak by se žalobce mohl ztotožnit s tím, že provozování hazardní hry pro účastníka hazardní hry, tedy plnění tj. příjem vkladů a výplata výher na základě smluvního vztahu společnosti DP&K-CZQ s účastníky údajné hazardní hry tj. osobami, které zaplatily vklad, je předmětem daně z hazardních her. Trval však na tom, že sám neměl žádný smluvní vztah s účastníky údajné hazardní hry, jeho plnění představovalo zejména nájem movitých věcí (internetových zařízení pro zobrazování databázových aplikací), což není předmětem daně z hazardních her, neboť se nejedná o „provozování hazardní hry pro účastníka hazardní hry“.
42. Žalobce odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 5. 2020, č. j. 9Afs 147/2018-59, v němž se Nejvyšší správní soud vypořádal s předkládanou problematikou tak, že pro posouzení věci je podstatné, zda jde o vlastní provozování loterií, nebo o související služby poskytované pro poskytovatele jiným subjektem. Pro utvoření pomyslné dělicí čáry mezi těmito dvěma kategoriemi nemůže být definice provozování loterií podle zákona o loteriích nijak nápomocná. Pokud by totiž všechny činnosti, které jsou provozováním loterií podle zákona o loteriích, byly provozováním loterií podle zákona o DPH, množina služeb souvisejících s jejich provozováním by zůstala prázdná a takový výklad by nedával smysl.
43. Z toho žalobce dovozuje, že pokud je nějaké plnění předmětem daně z hazardních her, pak je toto plnění osvobozeno od daně z přidané hodnoty a naopak. Absurdní by pak byl závěr, že by plnění žalobce spočívající v nájmu movitých věcí (internetových zařízení pro

zobrazování databázových aplikací) bylo předmětem daně z přidané hodnoty (což ani správce daně netvrdí) a současně i předmětem daně z hazardních her.

44. Žalobce uzavírá svou argumentaci tak, že nájem movitých věci představuje služby související s provozováním hazardní hry zajišťované pro provozovatele jinými osobami, tedy nejedná se o „nabídku šance na výhru sázejícímu za přijetí rizika povinnosti vyplatit výhru“ či „provozování hazardních her pro účastníka hazardní hry“ či příjem vkladů a výplata výher na základě smluvního vztahu společnosti DP&K-CZQ s.r.o. s účastníky údajné hazardní hry, tedy tato plnění nejsou předmětem daně z hazardních her a zároveň nejsou osvobozena od uplatňování daně z přidané hodnoty.
45. f. Námitka nesprávného (nezákonného) označení žalobce jako poplatníka daně.
46. Žalobce namítl, že pokud by se v případě vědomostních soutěží jednalo o hazardní hru, pak subjektem, jehož jménem byl vybírán vklad do hry a který vyplácel výhru, byla společnost DP&K-CZQ. Tato společnost celkově zastřešovala proces uskutečňování vědomostních soutěží a jednalo se o případné „provozování vyžadující povolení“, kdy tak výlučně společnost DP&K-CZQ mohla být poplatníkem daně z hazardních her.
47. Plnění žalobce spočívající v nájmu movitých věcí (internetových zařízení pro zobrazování databázových aplikací) není předmětem daně z hazardních her a žalobce tak není a nemůže být poplatníkem daně z hazardních her.
48. V další žalobní námitce žalobce poskytl výklad k § 1 zákona o dani z hazardních her a setrval na své dosavadní argumentaci, tedy že plnění žalobce souvisí s provozováním hazardní hry jinými osobami (DP&K-CZQ, která jediná byla ve smluvním vztahu s osobami, které zaplatily vklad), plnění žalobce nejsou předmětem daně z hazardních her a žalobce proto není a nemůže být poplatníkem daně.
49. g. Námitka absence předmětu daně.
50. Základem daně podle § 3 odst. 1 zákona o dani z hazardních her základem daně je součet dílčích základů daně, které tvoří 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. K tomu žalobce podrobně cituje z komentáře k zákonu o dani z hazardních her.
51. Žalobce namítl, že žádné vklady od účastníků hazardní hry nepřijímal, žádné výhry nevyplácel, nevykonával činnost spočívající v nabízení šance na výhru za přijetí rizika vyplacení výhry. U plnění žalobce spočívající v nájmu movitých věcí (internetových zařízení pro zobrazování databázových aplikací) není naplněn předmět daně z hazardních her, žalobce se tak nemohl stát poplatníkem této daně a při absenci předmětu daně nelze stanovit základ daně.
52. h. Nesprávného posouzení právní otázky rozdělení základu daně z jedné hazardní hry mezi více „spoluprovozovatelů“ či „spolupodílníků“.
53. V napadeném rozhodnutí žalovaný uvedl, že: „základem daně jednotlivých daňových subjektů, které se na provozu hazardních her, resp. jedné a téže hazardní hry podílí, je číselné vyjádření předmětu daně (tj. provozování hazardní hry), jímž je rozdíl úhrnu přijatých a nevrácených vkladů a úhrnu vyplacených výher, a to v poměru, v jakém se na tomto výtěžku podílí“.
54. Žalobce vyšel z toho, že správce daně u společnosti DP&K-CZQ při stanovení daně z hazardních her za zdaňovací období 1. čtvrtletí roku 2017 až 1. čtvrtletí roku 2019 vycházel

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

z podaných kontrolních hlášení, a to Oddílu A. – Ostatní uskutečněná zdanitelná plnění, kde dle správce daně byla vykázána úhrnná částka za celkové tržby realizované v daném období provozem technických zařízení včetně DPH. Pokud se v případě provozování vědomostních soutěží společností DP&K-CZQ jednalo o provozování hazardní hry ve smyslu zákona o dani z hazardních her, měl, podle názoru žalobce) správce daně doměřit dílčí daň z technických her z rozdílu úhrnu přijatých a nevrácených vkladů a úhrnu vyplacených výher výlučně společnosti DP&K-CZQ.

55. Žalobce dovedl (z podkladů, které označuje jako neúplné), že správce daně společnosti DP&K-CZQ dodatečně doměřil daň z hazardních her za zdaňovací období 2. a 3. čtvrtletí roku 2017 i ze spolupodílu žalobce resp. výtěžku z podílu na provozování hazardních her, tedy podíl žalobce na dílčím základu daně z technických her spočívající v příjmech z pronájmu internetových zařízení pro zobrazování databázových aplikací byl s největší pravděpodobností zdaněn v rámci 65 % podílu společnosti DP&K-CZQ na dílčím základu daně.
56. Žalobce namítl, že dělení dílčího základu daně z technické hry mezi „spoluprovozovatele“ či „spolupodílníky“ v poměru, v jakém se na tomto výtěžku podílí, zákon o dani z hazardních her výslovně neumožňuje. V rámci vznesené žalobní námítky pak zopakoval argumentaci v tom smyslu, že nebyl v postavení obstaravatele.
57. Žalobce dále namítl, že správce daně dílčí základ daně z technických her (rozdíl úhrnu přijatých a nevrácených vkladů a úhrnu vyplacených výher) rozděluje na podíl na dílčím základu daně společnosti DP&K-CZQ ve výši 65 %, podíl na dílčím základu daně pro tzv. obstaravatele (pronajímatele části prostor na základě uzavřených nájemních smluv) ve výši 35 % a podíl na dílčím základu daně pro žalobce (pronajímatele internetových zařízení pro zobrazování databázových aplikací) ve výši 35 %. Celkem pak součet podílů na dílčím základu daně z technických her aktuálně zřejmě činí 135 %, tedy je/má být zdaněno 135 % rozdílu úhrnu přijatých a nevrácených vkladů a úhrnu vyplacených výher. Podle výkladu správce daně (který žalobce označuje za absurdní) lze vytvářet další a další podíly na dílčím základu daně z technických her pro každou osobu, která by mohla být správcem daně označena za „provozovatele hazardní hry“, například zahraniční obchodní partneři společnosti DP&K-CZQ z jiného členského státu EU (vše z Polska), dodavatelé elektrické energie a připojení k internetu, osoby zajišťující obsluhu technických zařízení, úklid herního prostoru atd. Výsledkem by pak bylo buď snižování podílu na dílčím základu daně z technických her společnosti DP&K-CZQ (teoreticky až na podíl několika málo procent) a/nebo zvyšování součtu podílů na dílčím základu daně z technických her, kdy součet podílů by činil více než 100 % rozdílu úhrnu přijatých a nevrácených vkladů a úhrnu vyplacených výher.
58. K tomu dále uvedl, že dílčí základ daně z technických her jedné a téže hazardní hry je pouze jeden. v případě existence jediného dílčího základu daně z technických her jedné a téže hazardní hry, lze stanovit jen a pouze „jednu“ dílčí daň z technických her. Nad to správce daně doměřil daň z hazardních her i z částky daně z přidané hodnoty, kterou žalobce řádně odvedl správci daně, přičemž daň z přidané hodnoty nepředstavuje rozdíl úhrnu přijatých a nevrácených vkladů a úhrnu vyplacených výher.
59. V rámci osmé žalobní námítky pak žalobce dále namítl, že pro posouzení správnosti zjištění dílčího základu daně z technických her a posouzení dvojího zdanění „spolupodílu“ žalobce jsou klíčové závěry daňové kontroly společnosti DP&K-CZQ na dani z hazardních her za

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

zdaňovací období 1. čtvrtletí roku 2017 až 1. čtvrtletí roku 2019 a související zjištění celních orgánů, které však žalobci nebyly poskytnuty. Správce daně nezákonným způsobem neumožnil žalobci seznámit se s možnými důkazními prostředky obsaženými ve spise, které mohou být při správě jeho daní relevantní, a zvolit si tak pro něj nejvhodnější další postup v řízení, což představuje vadu řízení, která mohla a měla vliv na zákonnost rozhodnutí o věci samé.

60. ch. Námitka nezákonnosti vyhledávací činnosti

61. Žalobce namítl, že ve výzvě k podání dodatečného daňového přiznání k dani z hazardních her za zdaňovací období 2. čtvrtletí roku 2017 je uvedeno, že správce daně získal údaje z oddílu B.2 přijatá zdanitelná plnění kontrolního hlášení společnosti DP&K-CZQ za zdaňovací období 2. kalendářní čtvrtletí roku 2017. Ve výzvě k podání dodatečného daňového přiznání k dani z hazardních her za zdaňovací období 3. čtvrtletí roku 2017 pak správce daně uvedl, že ověřil informace z kontrolních hlášení podaných daňovým subjektem za zdaňovací období červenec až září 2017. Dále jsou v daňovém spise založeny dokumenty: Žádost o přístup k datům KH z kontrolních úkonů č.j. 125679/20/4300-13821-201986, č.j. 125681/20/4300-13821-201986 a č.j. 125682/20/4300-13821-201986 ze dne 22.7.2020, a Žádost o přístup k datům KH z kontrolních úkonů č.j. 153391/20/4300-13821-201986, č.j. 153392/20/4300-13821-201986 a č.j. 153393/20/4300-13821-201986 ze dne 9.9.2020, kdy správce daně požaduje přístup k datům z kontrolních hlášení žalobce za rozhodná období.
62. V rámci uplatněné žalobní námítky žalobce odkázal na výsledek řízení o poskytnutí informací podle zákona č. 106/1999Sb., o svobodném přístupu k informacím, sdělení Generálního finančního ředitelství a vyjádření Ing. Gabriely Štěpanyové (MF ČR) z nichž vyplývá, že údaje z kontrolního hlášení daňových subjektů, nejsou běžně dostupné správci daně, pracovat s nimi je oprávněn pouze omezený počet analytických pracovníků finanční správy a mohou sloužit pouze k cílené kontrole.
63. Žalobce v návaznosti na to namítl, že důkazy získané z kontrolních hlášení jsou opatřené nezákonně a v souladu se zásadou *ex iniuria ius non oritur* je nelze v řízení použít.
64. i. Námitka neunesení důkazního břemene správcem daně a neprovedení dokazování.
65. Žalobce namítl, že správce daně vůbec neodůvodnil závěr, že se žalobce aktivně podílí na hazardních hrách.
66. Správce daně porušil ust. § 92 odst. 2 daňového řádu tím, že nezjistil rozhodné skutečnosti o tom, jaké hazardní hry měl žalobce provozovat a jak, dále porušil ust. § 92 odst. 5 písm. b) daňového řádu tím, že skutečnosti (písemnosti) rozhodné pro užití právní domněnky nebyly zajištěny procesně použitelným způsobem a z tohoto důvodu právní domněnka nemá oporu ve spisovém materiálu.
67. Rozbory kontrolních hlášení žalobce označil za pouhou generalizaci s tím, že k vykázání jednotlivých uskutečněných plnění v kontrolním hlášení je daňový subjekt vázán zákonem, a to konkrétně ust. § 101c zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty. Je nepřipustné, aby správce daně vycházel pouze z údajů uvedených v kontrolním hlášení, aniž by k těmto citoval i konkrétní předměty plnění z konkrétních daňových dokladů včetně odkazů na proces, jakým tyto důkazní prostředky správce daně zajistil, a zjistil tak skutečný stav věci.
68. Správce daně podle žalobce ignoroval, jaké služby či statky společnost DP&K-CZQ přijímala od jiných obchodních korporací v souvislosti s ekonomickou činností, kterou provozuje, neuvedl, na základě čeho uvádí, že se žalobce aktivně podílí na hazardních hrách

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

a na základě čeho konkrétně lze umístění internetových zařízení klasifikovat jako činnost organizačního a technického charakteru a na základě čeho konkrétně konstatuje, že se na této činnosti pronajímatel aktivně podílel. Správce daně nepředložil žádný důkazní prostředek, na základě kterého by tato skutečnost byla prokázána.

69. Dále žalobce namítl, že správce daně vydal výzvu k podání dodatečného daňového přiznání k dani z hazardních her, aniž by prokázal jedinou věrohodnou skutečnost, která vede k závěru, že žalobce provozoval hazardní hry. Pokud správce daně vycházel z informací z jiného daňového řízení jiného správce daně, byl povinen provést dokazování a řádně odůvodnit svůj výměr ze svého vlastního daňového řízení. Jinak řečeno daňové řízení je samostatné řízení a nelze se pouze obecně odvolávat co do dokazování na jiná řízení, aniž by se správní orgán vypořádal řádně s tvrzeními a důkazy navrženými účastníkem řízení. K tom žalobce odkázal na rozsudky č.j. 9 As 120/2018-38 ze dne 14. 11. 2019 a č.j. 9 As 356/201949 ze dne 15. 7. 2021, kde Nejvyšší správní soud obdobně vyjádřil nutnost státních orgánů vypořádat se podrobně a v podstatných bodech s argumentací účastníka řízení, navrženými důkazy apod. s tím, že odkaz na jiné řízení nestačí, ani co do předběžné otázky.
70. Žalobce dále uvedl, že jelikož žádné hazardní hry neprovozoval, nemohl správci daně předložit žádné důkazy.
71. Žalobce dále citoval § 92 a 93 daňového řádu a shrnul, že správce daně ve svém zjištění operuje toliko s: procesně nepoužitelnými důkazními prostředky, judikáty, které v souvislosti s absentující skutkovou podstatou ekonomické činnosti daňového subjektu nemají vypovídající hodnotu, absentující činností správce daně s ohledem na skutková zjištění, neporizem komplexního spisového materiálu.
72. Žalobce shrnul, že správce daně postupoval v rozporu se:
- zásadou legality dle ust. § 5 odst. 1 daňového řádu;
 - zásadou zákazu zneužití správního uvážení (zákaz libovůle) dle ust. § 5 odst. 2 daňového řádu;
 - zásadou volného hodnocení důkazů dle ust. § 8 odst. 1 daňového řádu;
 - zásadou oficiality, vyhledávací dle ust. § 9 odst. 2 daňového řádu.

A namítl, že výše uvedená procesní pochybení mohla a měla vliv na zákonnost rozhodnutí ve věci samé.

73. j. Námitka nezákonného odmítnutí navržených důkazů.

74. V průběhu daňového řízení žalobce navrhl

- provedení svědecké výpovědi zástupce obchodní společnosti DP&CZQ, kterou bude prokázáno, že se daňový subjekt nepodílel na provozování hazardních her,
- provedení svědecké výpovědi zástupce společnosti DP&CZQ jednatele Antoni Ejsmonta, ze které vylpne, že se daňový subjekt žádným způsobem nepodílel na provozování hazardních her,
- ustanovení všech zástupců 647 „obstaravatelů“ uvedených v úředním záznamu správce daně a provedení jejich svědeckých výpovědí,
- konkrétní zástupce obstaravatelů vyslechnout jako svědky; těmito výsledky měla být prokázána činnost těchto osob (ať již právnických či fyzických), konkrétně, zda a jakým

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

způsobem se mohly podílet na provozování hazardních her tak jak tvrdí správce daně. Tím může být mimo jiné i objasněno tvrzení správce daně, že 2–6 zaměstnanců společnosti DP&CZQ nemohlo zajišťovat výběr z technických zařízení, což žalobce vyviní.

75. Těmito důkazy bylo možno prokázat, že žalobce se nedopustil jednání, které mu dává k tíži správce daně.
76. Žalovaný došel k závěru, že by tyto výsledky nemohly přinést žádné nové informace, které by zvrátily stanovisko správce daně i odvolacího orgánu, jelikož předpokládá u subjektů v obdobném postavení jako žalobce obdobná vyjádření.
77. Žalovaný v bodě [28] Seznámení ze dne 15.2.2022 konstatuje, že činnosti spojené s provozováním hazardních her, především výplatu výher, která probíhala v podstatě pravidelně po celou dobu provozování technických zařízení, musela zajistit osoba, která byla neustále přítomna v provozovně. Jelikož to nebyla společnost DP&K-CZQ, tak se žalovaný domnívá, že „je tedy bezpochyby zřejmé, že tyto další činnosti musel vykonávat daňový subjekt či jeho zaměstnanci“. Právě k vyvrácení tohoto mylného závěru správce daně žalobce navrhl provedení svědeckých výpovědí všech zástupců 647 „obstaravatelů“, neboť těmito výsledky bude prokázána činnost těchto osob.
78. Žalobce uvedl, že navržené důkazní prostředky mají relevantní souvislost k tvrzeným skutečnostem, mají zásadní vypovídací schopnost a tvrzení, k jehož ověření nebo vyvrácení je důkazní prostředek navrhován, nebylo v dosavadním řízení ověřeno. K tomu odkázal na nález Ústavního soudu ze dne 8.12.2009, sp. zn. I. ÚS 118/09. Žalobce dále uvedl, že správce daně byl povinen navrhovaný důkaz provést, neboť vychází-li v řízení ze závěru, že daňový subjekt neunesl své důkazní břemeno, správce daně musí nejprve provést veškeré relevantní důkazy, které tento daňový subjekt navrhl. Správce daně není oprávněn předem odmítnout provedení důkazu s tím, že od něho nelze očekávat prokázání tvrzených skutečností, neboť takto by hodnotil důkaz, aniž by jej vůbec provedl. K tomu pak odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2.8.2017, čj. 4 Afs 58/2017–78.
79. k. Námitka neexistence kompletní, nezměněné a věrohodné spisové dokumentace a neumožnění žalobci seznámit se s možnými důkazními prostředky obsaženými ve spise.
80. V poslední, v pořadí dvanácté žalobní námitce žalobce namítl, že spisový materiál žalobce obsahuje pouze důkazní prostředky zařazené ze spisového materiálu společnosti DP&K-CZQ, přičemž tyto nejsou úplné, žalovaný se důkazní prostředky např. k tzv. obstaravatelům ani nepokoušel zajistit a žalovaný zcela zřejmě sám nemá jistotu o úplnosti spisového materiálu. Žalovaný nedbal, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji.
81. V rámci vedeného řízení požádal žalobce o zaslání kopií spisu v reakci na Sdělení k doměření daně z hazardních her. Na základě této žádosti zaslal správce daně žalobci několik písemností bez jediného soupisu písemností, na což žalobce reagoval opětovnou žádostí o zaslání písemností spisu včetně soupisu písemností spisu. Důvodem bylo, že správce daně v rámci vedeného řízení neseznámil žalobce se všemi důkazními prostředky a se všemi písemnostmi a z tohoto důvodu není spis veden v souladu s ust. § 64 daňového řádu. I přes tyto opětovné žádosti nebylo žalobci umožněno ve své podstatě dálkové nahlédnutí do spisu a seznámení se se všemi písemnostmi. Vzhledem k tomu, že správce daně ve dnech 07.02.2022 a 14.12.2021 (úřední záznam č.j. 82238/21/4300-13822-809986 ze dne 14.05.2021 a znalecké posudky z roku 2018) zařadil písemnosti do spisu, které se týkají jak 2. čtvrtletí 2017, tak i 3. čtvrtletí

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

2017 (avšak rozhodnutí o doměření daně za 2. čtvrtletí 2017 bylo doručeno žalobci 02.07.2021 a rozhodnutí o doměření daně za 3. čtvrtletí 2017 dne 07.10.2021), došlo, dle žalobce k porušení ust. § 65 odst. 2 daňového řádu.

82. Podle žalobce došlo k porušení zásad daňového řízení, konkrétně § 6 daňového řádu, žalobci nebylo umožněno uplatnit jeho práva a správce daně nevyšel žalobci vstříc (v době omezení kontaktů v souvislosti s COVID 19 naopak žalobce nevyužil svého práva dle ust. § 66 daňového řádu přijít v úřední hodiny ke správci daně a dlouhé hodiny se seznamovat se spisem a v rámci spolupráce žádal opětovně o zaslání soupisu písemností spisu včetně těchto písemností). Správce daně tak porušil další zásadu dle ust. § 7 daňového řádu, kdy, pokud by správce daně postupoval v souladu s ust. § 5 daňového řádu a postupoval by v souladu se zákony, nevznikaly by zbytečné náklady, tzn. důkazní řízení by mohl provést správce daně a nezatěžovat Odvolací finanční ředitelství.
83. Žalobce dále zdůrazňoval, že soupis písemností spisu včetně zařazování do jednotlivých částí spisu žádal například i z toho důvodu, že z elektronicky vedeného spisového materiálu je zcela zřejmé, kdy a jak písemnosti odešly, byly doručeny a zařazeny do jednotlivých částí spisu. Ačkoliv jsou běžně při daňových řízeních používány elektronické podpisy jednotlivých úředních osob (výzvy, rozhodnutí, sdělení, úřední záznamy), správce daně se občas jen tak rozhodne některé písemnosti bez zjevného odůvodnění a v rozporu s obvyklou praxí, podepsat ručně. Protokol o zahájení daňové kontroly s obchodní společností DP&K-CZQ z ledna 2020 a úřední záznam z května 2021 č. j. 82238/21/4300-13822-809986, byl žalobci předložen až na základě odvolání.
84. Prvními dokumenty zařazenými do spisového materiálu žalobce jsou dokumenty získané v daňovém řízení vedeném se společností DP&K-CZQ (nikoli žalobce), a to konkrétně Výzva k poskytnutí údajů č.j. 93365/20/4300-13822-809986 ze dne 27.5.2020 adresovaná Generálnímu ředitelství cel, kde správce daně vyzývá k poskytnutí údajů nezbytných pro správu daní u daňového subjektu DP&K-CZQ.
85. Ačkoli je žalobci nesprávně vytýkáno, že vykonával činnosti tzv. obstaravatele, žalovaný nemá ani k dispozici údaje o 647 obstaravatelích.
86. Žalobce dále namítl, že dne 14.12.2021 byl žalovaným vyhotoven úřední záznam č.j. 47634/21/5000-10611-712343 sepsaný ve věci ověření úplnosti spisového materiálu. Spisový materiál evidentně nebyl úplný, neboť toho dne byly odvolacím orgánem zařazeny do spisového materiálu žalobce dokumenty v počtu cca 10 kusů, vše ze spisového materiálu společnosti DP&K-CZQ, kdy tyto dokumenty byly „předány na výzvu odvolacího orgánu“. Ovšem žádná výzva odvolacího orgánu Specializovanému finančnímu úřadu, ani odpověď na tuto výzvu, ani jakýkoli záznam o „komunikaci“ mezi správcem daně ve spisovém materiálu obsažen není. Odvolací orgán v dalším dne 14.12.2021 konstatuje, že dne 23.9.2021 bylo s panem Ing. Kosubem, ředitelem odboru kontroly daně z hazardu SFÚ telefonicky ověřeno, že na třech nosičích DVD (viz Předání požadované dokumentace č.j. 93398/20/4300-13822-809986 ze dne 28.5.2020) nejsou zaznamenány žádné další důkazní prostředky týkající se daňového subjektu než ty, které SFÚ do spisu zařadil.
87. Dne 7.2.2022 byl žalovaným vyhotoven úřední záznam č.j. 161/22/5000-10611-712343 sepsaný ve věci ověření úplnosti spisového materiálu. Spisový materiál evidentně nebyl úplný, neboť toho dne byly odvolacím orgánem zařazeny do spisového materiálu žalobce dokumenty v počtu cca 8 kusů, vše ze spisového materiálu společnosti DP&K-CZQ, kdy tyto dokumenty byly „předány na výzvu odvolacího orgánu“. Ovšem žádná výzva

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

odvolacího orgánu Specializovanému finančnímu úřadu, ani odpověď na tuto výzvu, ani jakýkoli záznam o „komunikaci“ mezi správci daně ve spisovém materiálu obsažen není. Odvolací orgán v dalším dne 7.2.2022 opět konstatuje, že dne 23.9.2021 bylo s panem Ing. Kosubem, ředitelem odboru kontroly daně z hazardu SFÚ telefonicky ověřeno, že na třech nosičích DVD (viz Předání požadované dokumentace č.j. 93398/20/4300-13822-809986 ze dne 28.5.2020) nejsou zaznamenány žádné další důkazní prostředky týkající se daňového subjektu než ty, které SFÚ do spisu zařadil.

88. Žalobce se domnívá, že spisový materiál poskytnutý Specializovaným finančním úřadem neobsahuje podstatné důkazní prostředky, což lze doložit na skutečnosti, že protokol o výsledku svědka č.j. 984591/16/3308-60563-705508 ze dne 26.4.2016, kdy byla provedena svědecká výpověď pana Roberta Juříčky ve věci obchodních případů uskutečněných mezi společnostmi Autogejms KOMBO, s.r.o. a s DP&K-CZQ nebyl žalovanému ze spisového materiálu společnosti DP&K-CZQ s.r.o. poskytnut. (Tento byl získán od Finančního úřadu pro Zlínský kraj, Územní pracoviště v Uherském Hradišti dle dožádání č.j. 36343/22/4300-13821-102460 ze dne 23.2.2022 a odpovědi na dožádání č.j. 345559/22/3309-50523-707627 ze dne 7.3.2022.)
89. V písemném vyjádření žalovaný s žalobní argumentací žalobce nesouhlasil. Žalovaný shrnul průběh daňového řízení a k žalobní argumentaci uvedl následující.
90. Lhůta pro stanovení daně začala plynout ve vztahu k 2. čtvrtletí 2017 dne 25. 7. 2017 a uplynula by dne 25.7. 2020. Ve vztahu k 3. čtvrtletí začala lhůta k vyměření daně plynout dne 25. 10. 2017 a uplynula by dne 25. 10. 2020. Před uplynutím lhůty pro stanovení daně ve vztahu k 2. čtvrtletí 2017 (tj. dne 10. 7. 2020) byla vydána výzva k podání dodatečného daňového přiznání za 2. čtvrtletí 2017, která byla doručena žalobci dne 13. 7. 2020. Výzva k podání dodatečného daňového přiznání za 3. čtvrtletí 2017 byla vydána dne 24. 9. 2020 a doručena byla dne 29. 9. 2020, tedy rovněž před uplynutím lhůty pro stanovení daně.
91. Doručením (tj. oznámením) výzev k podání dodatečných daňových přiznání došlo v souladu s § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu k prodloužení lhůty pro stanovení daně o 1 rok. Lhůta pro stanovení daně by tak v případě 2. čtvrtletí 2017 uplynula dne 25. 7. 2021 a v případě 3. čtvrtletí 2017 by uplynula dne 25. 10. 2021. Správce daně vydal dodatečný platební výměr za 2. čtvrtletí 2017 dne 1. 7. 2021 a doručil ho žalobci dne 2. 7. 2021. Dodatečný platební výměr za 3. čtvrtletí 2017 byl vydán dne 7. 10. 2021 a doručen žalobci byl téhož dne, tj. 7. 10. 2021. Doručením dodatečných platebních výměrů byla lhůta pro stanovení daně opětovně prodloužena o 1 rok. Žalovaný je tak toho názoru, že lhůta pro stanovení daně byla v obou zdaňovacích obdobích dodržena.
92. Pokud jde o argumentaci žalobce, podle něhož byl postup správce daně účelový a formalistický a nemohl zapříčinit prodloužení prekluzivní lhůty, žalovaný vysvětlil, že na základě poznatků z vyhledávací činnosti dospěl správce daně k závěru, že žalobce byl povinen k dani z hazardních her. Jelikož žalobce nepodal v zákonné lhůtě daňové přiznání, správce daně považoval v souladu s § 11 odst. 2 zákona o dani z hazardních her daň za tvrzenou ve výši 0 Kč. V souladu s § 12 odst. 2 zákona o dani z hazardních her pak správce daně přistoupil k vydání výzev k podání dodatečných daňových přiznání. Žalobce však ve lhůtách stanovených výzvami k dodatečným daňovým přiznáním nereagoval, v důsledku čehož bylo zahájeno doměřovací řízení z moci úřední dle § 12 odst. 3 zákona o dani z hazardních her. Žalovaný je tedy toho názoru, že předmětné výzvy k podání dodatečných

daňových přiznání nepředstavovaly formální či účelový úkon, nýbrž zákonný procesní postup správce daně.

93. Žalobcem tvrzená nečinnost správce daně není pro posouzení prekluze relevantní. Podstatné pro posouzení běhu lhůty pro stanovení daně dle § 148 daňového řádu je, že dodatečné platební výměry vydány v prodloužené lhůtě dle § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu.
94. Co se týče daňové povinnosti žalobce žalovaný uvedl, že žalobce se zavázal pronajmout vlastníku technických zařízení ve své provozovně prostor za účelem umístění technických zařízení. Prostor, v němž bylo umístěno technické zařízení, zpřístupnil žalobce veřejnosti, poskytl elektrickou energii, připojení k internetu, zajistil běžnou technickou obsluhu a údržbu technického zařízení a jednoznačně participoval na zisku z provozu technického zařízení formou procentního podílu z výnosu tohoto zařízení. Dále bylo mezi vlastníkem technického zařízení a zaměstnanci žalobce ujednáno zmocnění k výplatě odměn. Žalobce rovněž poskytl zdanitelné plnění vlastníku technických zařízení ve zdaňovacím období 2. čtvrtletí 2017 ve výši 5 348 631 Kč a v 3. čtvrtletí 2017 ve výši 4 503 399 Kč. Uvedené skutečnosti vyplynuly z kontrolních hlášení žalobce za předmětná zdaňovací období.
95. Činnosti spojené s provozováním technických her vykonávaly mimo vlastníka technických her i třetí osoby, jelikož nebylo v možnostech vlastníka technických zařízení zajistit jejich provoz pouze svými zaměstnanci. Z protokolu o zahájení daňové kontroly týkající se technických zařízení typu I-Stars a Diamond Level, Jewel a Hollywood popcorn a z prohlášení společnosti Verdex plyne, že technická zařízení typu Jewel a Hollywood popcorn nebyla v provozu před dubnem roku 2018. Do prostoru provozovny žalobce tak mohl vlastník technických zařízení umístit pouze technická zařízení typu I-Stars a Diamond S ohledem na judikaturu správních soudů (rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 27. 1. 2021, č. j. 61 A 15/2019-85, viz body 75 a 81 napadeného rozhodnutí) naplňují technická zařízení typu I-Stars a Diamond Level definiční znaky technické hry a jedná se tedy o hazardní hru dle § 3 odst. 2 písm. e) zákona o hazardních hrách. V posuzovaných zdaňovacích obdobích tedy vlastník technického zařízení (jenž nedisponoval povolením k provozu hazardní hry) umisťoval do provozovny žalobce technická zařízení, která měla povahu hazardní hry. Žalobce se tedy svým vědomým a aktivním přístupem (poskytl prostor pro provozování hazardní hry, zpřístupnil tento prostor veřejnosti, poskytl elektrickou energii a připojení k internetu, zajistil běžnou technickou obsluhu a údržbu technického zařízení, jednoznačně participoval na výnosu z provozu technického zařízení a jeho zaměstnanci byli zmocnění k výplatě odměn) podílel na provozování hazardní hry ve smyslu § 5 zákona o hazardních hrách. Bez žalobcova aktivního jednání by nebylo fungování hazardní hry v jeho provozovně vůbec možné.
96. Žalovaný dospěl v souladu s jím odkazovanou judikaturou správních soudů (rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 27. 1. 2021, č. j. 61 A 15/2019-85, Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 4. 2019, č. j. 1 As 74/2018-40,) k závěru, že žalobce provozoval hazardní hry ve smyslu § 5 zákona o hazardních hrách. Žalobce rozhodně neposkytoval pouhou doprovodnou službu, nýbrž se podílel na provozování hazardní hry tím, že poskytl prostor pro provozování hazardní hry, zpřístupnil tento prostor veřejnosti, poskytl elektrickou energii a připojení k internetu, zajistil běžnou technickou obsluhu a údržbu technického zařízení, jednoznačně participoval na výnosu z provozu technického zařízení a jeho zaměstnanci byli zmocnění k výplatě odměn. Daňové orgány nepochybily, pokud jednání žalobce vyhodnotily jako provozování hazardní hry ve smyslu § 5 zákona o hazardních hrách.

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

97. Pokud jde o výnos z hazardních her, na základě nájemních smluv bylo stanoveno nájemné, jehož výše byla určena výší výnosu z hazardní hry. Nájemné tak fakticky představovalo podíl žalobce na výnosu hazardních her.
98. K rozdělení dílčího základu daně nedošlo. Daň byla stanovena pomocí pomůcek, přičemž klíčovými pomůckami byly informace o podílu žalobce na výnosu z hazardních her spolu s informacemi z kontrolních hlášení. Pokud by bývala byla předmětná hazardní hra provozována legálně (tj. vlastník technických zařízení by disponoval potřebným povolením), pak by s ohledem na dikci § 1 zákona o dani z hazardních her byl jediným poplatníkem daně z hazardních her. V případě nelegálního provozování je však poplatníkem každý, kdo provozuje hazardní hru, tzn. pokud se na provozování podílí více subjektů, pak se všichni stávají poplatníky daně z hazardních her (viz rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 27. 1. 2021, č. j. 61 A 15/2019-85 a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 12. 2020, č. j. 7 As 151/2020-23). Daň, jež byla doměřena žalobci, není poměrnou částí celkové daně, resp. nelze hovořit o nějaké sdílené daňové povinnosti mezi žalobcem a vlastníkem technických zařízení.
99. Co se týče doměření daně, žalovaný uvedl, že postup správce daně byl v souladu s úpravou obsaženou v zákoně o dani z hazardních her a daňovém řádu. Jelikož žalobce nepodal v zákonné lhůtě daňové přiznání, správce daně považoval v souladu s § 11 odst. 2 zákona o dani z hazardních her daň za tvrzenou ve výši 0 Kč. V souladu s § 12 odst. 2 zákona o dani z hazardních her pak správce daně přistoupil k vydání výzev k podání dodatečných daňových přiznání. Jelikož žalobce ve lhůtách stanovených výzvami k podání dodatečných daňových přiznání nereagoval, bylo doměřovací řízení v souladu s § 12 odst. 4 zákona o dani z hazardních her zahájeno uplynutím lhůty stanovené ve výzvách. Zároveň byly splněny podmínky pro postup dle § 145 odst. 2 daňového řádu, tj. správce daně byl oprávněn stanovit daň pomocí pomůcek.
100. V rámci celého daňového řízení byl dán žalobci dostatečný prostor k uplatnění procesní obrany. Bylo na žalobci, aby svá tvrzení stran povahy zdanitelného plnění prokázal. Pokud tedy žalobce tvrdil, že mezi ním a vlastníkem technických zařízení existoval kromě nájemních smluv s jednatelem žalobce ze dne 13. 6. 2022, č. j. 22353/22/5000-10611-712343), pak byl povinen tato tvrzení prokázat. Správce daně vycházel z nájemních smluv mezi žalobcem a vlastníkem technických zařízení, které byly získány v jiném řízení u vlastníka technických zařízení. V průběhu daňové kontroly u vlastníka technických zařízení bylo zjištěno, že vlastník technických zařízení uzavíral s daňovými subjekty jednak nájemní smlouvy, a jednak smlouvy o pronájmu movitých věcí – internetových zařízení pro zobrazování databázových aplikací. Ačkoliv byla taková smluvní dokumentace zjištěna u jiných daňových subjektů, ve vztahu k žalobci byly získány pouze nájemní smlouvy, kterými pronajal žalobce prostor ve své provozovně za účelem umístění technických zařízení. Pokud jednatel žalobce tvrdil, že vztahy mezi žalobcem a vlastníkem technických zařízení byly ošetřeny smlouvami o pronájmu movitých věcí, pak mu nic nebránilo, aby předmětné smlouvy v řízení předložil. Pokud žalobce zůstal v řízení pasivní, žádné důkazní prostředky nepředložil, nelze na postupu správce daně, který informace použil v rámci pomůcek, shledat ničeho nezákonného.
101. Pokud v jiném řízení za jiné zdaňovací období bylo zjištěno, že žalobce uzavřel i jiný typ smluvních vztahů s vlastníkem technických zařízení, tak to ničeho nemění na skutečnosti, že v nyní posuzované věci zůstal pasivní, potřebnou smluvní dokumentaci nedoložil a svá tvrzení neprokázal. Nadto je žalovaný toho názoru, že i pronájem hardwarového zařízení

by bylo nutno vyhodnotit jako provozování hazardní hry. Významnou okolností pro to, aby se tedy daňový subjekt stal provozovatelem, resp. spoluprovozovatelem nelegálně provozovaných hazardních her, je tak skutečnost, že bude daňový subjekt participovat na zisku z hazardních her, což bylo ve věci žalobce prokázáno.

102. Pro závěr o daňové povinnosti žalobce není podstatné, zda vlastník technických zařízení provozoval hazardní hry či nikoliv, resp. daňové orgány v nyní řešené věci nebyly povinny zjišťovat skutkový stav týkající se vlastníka technických zařízení. Povinnost k dani z hazardních her tížila všechny daňové subjekty, kteří se na provozování podíleli.
103. K námitce, že k posouzení otázky provozování hazardní hry nebyl správce daně příslušný, jelikož tuto otázku mohlo posoudit pouze Generální ředitelství cel, žalovaný uvedl, že doměřovací řízení bylo zahájeno z důvodu doměření daně z hazardních her. Ve věci byl tedy aplikován zákon o dani z hazardních her a zákon o hazardních hrách, tj. předpisy, které obsahují pojem *provozování* hazardní hry, jenž byl zásadní pro posouzení daňové povinnosti žalobce. Daňové orgány tak byly povinny otázku provozování posoudit za účelem aplikace příslušných ustanovení předmětných předpisů. V dané věci nebylo potřeba, aby před doměření daně žalobci bylo Generálním ředitelstvím cel rozhodnuto o tom, zda žalobce provozoval hazardní hru. Předmětné námitky žalobce jsou tudíž nedůvodné.
104. Co se týče odmítnutí provedení důkazních prostředků navržených žalobcem, žalovaný odkázal na body 102 až 109 napadeného rozhodnutí s tím, že zde podrobně odůvodnil, proč odmítl provést žalobcem navrhované důkazní prostředky. Podle žalovaného by důkazní prostředky ničeho nezměnily na jednoznačném právním závěru, že žalobce provozoval v předmětných zdaňovacích obdobích hazardní hru. Oprávněním k výběru disponovali zaměstnanci žalobce (tj. osoby jejichž jednání je žalobci přičitatelné), což vyplývá ze zmocnění k výplatě výher. S ohledem na malý počet zaměstnanců vlastníka technických zařízení a zmocnění k výplatě odměn zaměstnanců žalobce, lze logicky předpokládat, že předmětné činnosti vykonávaly osoby, jejichž jednání je žalobci přičitatelné. Předmětné výsledky by tak ničeho na tomto závěru nezměnily.
105. Žalovaný konstatoval, že podstatným pro posouzení otázky provozování však byla primárně účast žalobce na výnosu hazardních her. V nyní řešené věci byla posuzována daňová povinnost žalobce, nikoliv vlastníka technických zařízení. Proto byly do daňového spisu zařazeny pouze ty podklady získané v jiných řízeních s vlastníkem technických zařízení, které se týkaly žalobce. Jednalo se tak například o nájemní smlouvy a zmocnění k výplatě odměn. Zařazení všech kontrolních zjištění týkajících se vlastníka technických zařízení nebylo nutné. Z kontrolních zjištění z řízení ve věci vlastníka technických zařízení byly tedy použity pouze relevantní podklady a ty jsou v daňovém spise řádně zaevidovány.
106. Žalobcem požadované důkazní prostředky nebyly pro řízení ve věci žalobce relevantní, jelikož v nyní řešené věci byla posuzována daňová povinnost žalobce, nikoliv dalších 647 daňových subjektů. Zařazení do daňového spisu by bylo nadto v rozporu s právy na ochranu údajů těchto daňových subjektů.
107. Následně žalovaný připomněl, že jako důkazních prostředků lze užít všech podkladů, jimiž lze zjistit skutečný stav věci. Předmětné důkazní prostředky byly získány v souladu se zákonem, a proto jejich použití nic nebránilo.
108. Ve vztahu ke 2. čtvrtletí 2017 ze spisového materiálu plyne, že správce daně vydal žádosti o přístup k datům z kontrolních hlášení dne 22. 7. 2020. Výzva k podání dodatečného

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

daňového přiznání za 2. čtvrtletí 2017 byla vydána dne 10. 7. 2020, tj. před vydáním žádostí. V předmětné výzvě však správce daně neodkazoval na kontrolní hlášení podaná žalobcem, nýbrž na kontrolní hlášení podaná vlastníkem technických zařízení (viz strana 2 výzvy k podání dodatečného daňového přiznání). Jinými slovy správce daně nedisponoval informacemi z kontrolních hlášení žalobce před vydáním výzvy k dodatečnému daňovému přiznání za 2 čtvrtletí 2017, a tudíž na ně ani v předmětné výzvě neodkazoval.

109. Ve vztahu k 3. čtvrtletí 2017 ze spisového materiálu plyne, že správce daně vydal žádosti o přístup k datům z kontrolních hlášení dne 9. 9. 2020. Informace z kontrolních hlášení pak byly poskytnuty dne 14. 9. 2020 (viz datum uvedené v záhlaví). Výzva k podání dodatečného daňového přiznání za 3. čtvrtletí 2017 byla vydána dne 24. 9. 2020. Z této časové posloupnosti dle žalovaného plyne, že správce daně nepochybil, jelikož proces získání informací byl v naprostém souladu se zákonem.
110. Co se týče vedení daňového spisu žalovaný uvedl, že postup správce daně byl v souladu se zásadou vstřícnosti, když poskytl žalobci potřebné dokumenty elektronickou cestou. To vše za situace, kdy žalobce měl možnost nahlížet do daňového spisu osobně (§ 66 daňového řádu). Co se týče úplnosti spisového materiálu je žalovaný toho názoru, že všechny podstatné podklady byly do spisu zařazeny a řádně evidovány. Skutkové závěry, k nimž daňové orgány dospěly, mají oporu ve spise a daňový spis netrpí vadami namítanými žalobcem.
111. Nakonec žalovaný shrnul, že daňové orgány postupovaly v souladu s daňovým řádem i základními zásadami, které daňové řízení ovládají. Procesní postup daňových orgánů, vedení spisu, získávání a zařazování důkazních prostředků atd. netrpěly namítanými vadami. Zásady vlastní daňovému řádu tak v tomto řízení porušeny nebyly.
112. V replice k vyjádření žalovaného žalobce shrnul a zopakoval svou předešlou argumentaci na setrval na stanovisku, že napadené rozhodnutí je nezákonné. Uvedl, že pokud daňový subjekt uvádí negativní skutečnosti – tedy, že hazardní hry neprovozoval, pak nemusí tuto skutečnost dokazovat a je na správci daně, aby prokazoval svou domněnku, že žalobce byl provozovatelem hazardních her.

III.

Obsah správního spisu a napadeného rozhodnutí

113. Z obsahu správního spisu se podává následující:
114. Správce daně výzvou ze dne 10.07.2020, č. j. 116359/20/4300-13823-703291, vyzval žalobce k podání dodatečného daňového přiznání k dani z hazardních her za zdaňovací období 2. čtvrtletí roku 2017 a to v náhradní lhůtě do 15 dnů ode dne doručení výzvy. Z této výzvy vyplývá, že správce daně disponuje doklady a dalšími důkazními prostředky získanými příslušnými orgány Celní správy České republiky (dále jen „celní správa“) vykonávajícími správu v oblasti provozování hazardních her. Tyto doklady byly správci daně poskytnuty na základě výzvy č. j. 93365/20/4300-13822-809986 ze dne 27.05.2020 a protokolem č. j. 93398/20/4300-12822-809986.
115. Žalobci bylo sděleno, že vyhledávací činností prováděnou orgány celní správy byla opatřena kopie nájemní smlouvy, tj. Smlouva o nájmu č. 2015/DJGDIE ze dne 01.11.2015 a Smlouva o nájmu č. 2016/BBJI ze dne 21.01.2016, uzavřená mezi žalobcem a společností DP&K-CZQ (dále jen „nájemní smlouvy“).

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

116. Předmětná výzva byla žalobci doručena prostřednictvím datové schránky dne 13.07.2020. Posledním dnem lhůty stanovené ve výzvě k dodatečnému daňovému přiznání k 2. čtvrtletí 2017 byl den 28.07.2020. Marným uplynutím této stanovené lhůty správce daně přistoupil k zahájení doměřovacího řízení o této dani z moci úřední.
117. Žalobce se k výzvě vyjádřil podáním ze dne 10.7.2020. Ve vyjádření uvedl, že neprovozuje žádné loterijní zařízení a dle nových právních předpisů účinných od 01.01.2017 nikdy neprovozoval žádnou hazardní hru, nemá tudíž povinnost podávat daňové přiznání k dani z hazardních her. V uvedeném vyjádření žalobce výslovně uvedl: „*smluvní vztahy založené na základě řádně uzavřených smluv. Byť byla výše úplat stanovena procentem z výkonů, český právní řád toto nezakazuje ani nijak neomezuje, navíc tyto úhrady byly součástí příjmů společnosti Autogejms KOMBO, s.r.o., byly řádně zaúčtovány, zdaněny a zohledněny v daňových přiznáních společnosti, která z těchto finančních prostředků odváděla, jak daň z přidané hodnoty, tak i daň z příjmů právnických osoby.*“ K podanému vyjádření žalobce nepředložil žádné důkazní prostředky.
118. Na to správce daně vydal dne 9. 4. 2021 písemnost nazvanou Sdělení k doměření daně z hazardních her za zdaňovací období 2. čtvrtletí roku 2017 z moci úřední dle pomůcek č. j. 59649/21/4300-13821-050829 ze dne 09.04.2021, ve kterém žalobce seznámil s konstrukcí a výpočtem daně z hazardních her. Sdělení ke 2. čtvrtletí 2017 bylo doručeno daňovému subjektu prostřednictvím datové schránky dne 09.04.2021.
119. Žalobce zaslal správci daně vyjádření, v němž setrval na svém tvrzení, že nikdy neprovozoval hazardní hry, a že v případě, pokud je správce daně přesvědčen, že měla být v rámci provozu internetových zařízení odvedena daň z hazardních her, je tuto skutečnost nutno řešit výlučně se společností DP&K-CZQ. Žalobce dále navrhl, aby bylo zahájené doměřovací řízení zastaveno.
120. Podle obsahu správce daně vyhodnotil vyjádření žalobce tak, že nedoložil ani nenavrhl provedení žádných konkrétních důkazních prostředků a tím nesplnil podmínku stanovenou v ustanovení § 90 odst. 2 daňového řádu. Správce daně tak stanovil daň z hazardních her za zdaňovací období 2. čtvrtletí 2017 z moci úřední prostřednictvím pomůcek podle § 98 odst. 1 až 3 daňového řádu.
121. Žalobce vyzval správce daně o zaslání kopií spisů, které správce daně vyhověl a to tak, že z důvodu omezené kapacity velikosti příloh datové zprávy, byl daňový spis žalobci zaslán ve dvou částech.
122. Správce daně následně vydal dodatečný platební výměr specifikovaný v části I. tohoto rozsudku.
123. Dále správce daně výzvou ze dne 29.4.2020 vyzval žalobce k podání dodatečného daňového přiznání k dani z hazardních her za zdaňovací období 3. čtvrtletí roku 2017 a to v náhradní lhůtě do 15 dnů ode dne doručení výzvy. Žalobce byl vyrozuměn, že správce daně disponuje doklady a dalšími důkazními prostředky získanými příslušnými orgány Celní správy České republiky vykonávajícími správu v oblasti provozování hazardních her podle zákona o hazardních hrách, které byly správci daně poskytnuty na základě výzvy č. j. 93365/20/4300-13822-809986 ze dne 27.05.2020 a protokolem č. j. 93398/20/4300-12822-809986, přičemž šlo také o kopie nájemních smluv uzavřených mezi žalobcem a společností DP&K-CZQ. Výzva byla žalobci doručena dne 29.09.2020. Posledním dnem lhůty k podání dodatečného daňového přiznání k 3. čtvrtletí 2017 tak byl den 14.10.2020. Marným uplynutím této

stanovené lhůty správce daně podle § 12 odst. 3 zákona o dani z hazardních her zahájil doměřovací řízení o dani z moci úřední.

124. Součástí daňového spisu je úřední záznam č. j. 131519/21/4300-13821-102460 ze dne 12.08.2021, který zahrnuje informace týkající se správného zjištění a stanovení daně z hazardních her žalobce za zdaňovací období 3. čtvrtletí roku 2017. Správce daně v rámci předmětného úředního záznamu zařadil do spisu část textu protokolu o zahájení daňové kontroly č. j. 11873/20/4300-13822-809986 ze dne 23.01.2020 týkající se společnosti DP&K-CZQ, z něhož vyplývá, že hlavním předmětem podnikání dané společnosti byl provoz vědomostních a dovednostních soutěží, přičemž ekonomickou činností se společnost DP&K-CZQ začala zabývat roku 2016. Jak se dále podává z tohoto úředního záznamu zástupce společnosti DP&K-CZQ v protokolu o zahájení daňové kontroly uvedl konkrétní typy technických zařízení, které společnost DP&K-CZQ provozovala, a to technická zařízení typu I-Stars, Diamond Level, Jewel a Hollywood popcorn. Součástí spisu je také prohlášení polské společnosti Verdex s ověřeným podpisem předsedy správní rady, potvrzující, že společnost Verdex je tvůrcem a výrobcem soutěží Jewel a Hollywood popcorn, přičemž tyto soutěže nebyly v provozu před dubnem roku 2018. Dále správce daně do spisového materiálu zařadil nájemní smlouvy, které byly získány vyhledávací činností prováděnou orgány Celní správy České republiky.
125. Dne 12.08.2021 vydal správce daně ve věci nepodání dodatečného daňového přiznání za zdaňovací období 3. čtvrtletí roku 2017 písemnost nazvanou Sdělení k doměření daně z hazardních her za zdaňovací období 3. kalendářní čtvrtletí roku 2017 z moci úřední dle pomůcek č. j. 131530/21/4300-13821-102460 ze dne 12.08.2021, ve kterém žalobce seznámil s tím, že vzhledem k tomu, že nedoložil správci daně žádné důkazní prostředky, vyhodnotil správce daně s ohledem na získané nájemní smlouvy a kontrolního hlášení za 07-09/2017 daňového subjektu, že má za to, že se spolupodílel spolu se společností DP&K-CZQ na provozování hazardních her, a jelikož nedoložil žádné důkazní prostředky, není možné stanovit daň dokazováním a proto přechází na pomůcky a dále seznámil žalobce s konstrukcí a výpočtem daně z hazardních her za 3. čtvrtletí 2017. Sdělení ke 3. čtvrtletí 2017 bylo doručeno žalobci prostřednictvím datové schránky dne 13.08.2021.
126. Žalobce následně požádal správce daně o zaslání kopií spisového materiálu, které správce daně vyhověl a to tak, že z důvodu omezené kapacity velikosti příloh datové zprávy, byl daňový spis žalobci zaslán ve dvou částech.
127. Žalobce ve vyjádření ke sdělení ke 3. čtvrtletí správci daně sdělil, že žádá o zaslání kompletního spisového materiálu, tzn. soupisu písemností spisu. Dále uvedl, že dne 10.09.2021 obdržel od správce daně spisový materiál, přičemž jeho součástí nebyl soupis spisu a má proto za to, že nebyl řádně seznámen se spisem a všemi písemnostmi, které spis obsahuje. Dále namítl, že v písemnostech jsou nejasnosti, zejména v přerazování do vyhledávací části spisu místo do kontrolní části spisu, a proto má za to, že mu nebyly předloženy k nahlédnutí všechny písemnosti, na základě kterých správce daně vydal výzvu k dodatečnému daňovému přiznání k 3. čtvrtletí 2017. Žalobce setrval na svém tvrzení, že nikdy neprovozoval hazardní hry, a tak nemůže být doměřena daň z hazardních her s tím, že zasláný spisový materiál je nepřehledný a nepřezkoumatelný, zcela chybí jakékoliv důkazy o provozování hazardních her žalobcem. To, že jiný subjekt provozoval hazardní hry, není důkazem o tom, že je provozoval žalobce.

128. Správce daně následně vydal dodatečný platební výměr specifikovaný v části I. tohoto rozsudku.
129. Žalobce podal proti vydaným dodatečným platebním výměrům odvolání, následně doplněné, o nichž žalovaný rozhodl napadeným rozhodnutím.
130. V rámci odvolacího řízení žalovaný zařadil do odvolacího spisu týkajícího se odvolání za 2. čtvrtletí 2017 část textu protokolu o zahájení daňové kontroly a Prohlášení společnosti Verdex, úřední záznam č. j. 82238/21/4300-13822-809986 ze dne 14.05.2021, týkající se vyhodnocení zajištění provozu technických zařízení v letech 2017 - 2019 zaměstnanci společnosti DP&K-CZQ vyúčtování daně z příjmů ze závislé činnosti týkající se společnosti DP&K-CZQ za zdaňovací období od 01.01.2017 do 31.12.2017 (dále jen „Vyúčtování“), dále dokumenty od České správy sociálního zabezpečení týkající se zaměstnanců společnosti DP&K-CZQ, Přiznání k dani z příjmů právnických osob společnosti DP&K-CZQ za zdaňovací období od 01.01.2017 do 31.12.2017 (dále jen „Daňové přiznání“) a seznam zaměstnanců vztahující se k období roku 2017, 2018 a 2019, jež byli v pracovněprávním vztahu se společností DP&K-CZQ zakládající účast na nemocenském pojištění, tedy vykonávali činnost pro společnost DP&K-CZQ na základě pracovního poměru nebo na základě dohody o provedení práce či dohody o pracovní činnosti, (šlo o 3 zaměstnance), znalecké posudky vypracované Institutem pro testování a certifikaci, a.s. č. 4216000043 ze dne 21.02.2018 ve znění Dodatku č. 1 ze dne 09.05.2018 a č. 4216000043_a ze dne 22.02.2018 ve znění Dodatku č. 1 ze dne 09.05.2018 (dále jen „Znalecké posudky ITC“). Ve vztahu k 3. čtvrtletí žalovaný do spisu doplnil Vyúčtování, Daňové přiznání a seznam zaměstnanců vztahující se k období roku 2017, 2018 a 2019, jež byli v pracovněprávním vztahu se společností DP&K-CZQ zakládající účast na nemocenském pojištění, tedy vykonávali činnost pro společnost DP&K-CZQ na základě pracovního poměru nebo na základě dohody o provedení práce či dohody o pracovní činnosti, Znalecké posudky ITC a dále znalecké posudky vypracované a vydané Ústavem súdneho inžinierstva Žilinskej univerzity v Žiline dne 22.01.2018 č. úkonu 01/2018/ČR a č. úkonu 02/2018/ČR (dále jen „Znalecké posudky“) ve věci software vědomostní a dovednostní soutěže Diamond Level a I-Stars ve vztahu k ustanovením zákona o hazardních hrách. Předmětné Znalecké posudky popisují fungování technického zařízení jako takového po technické stránce a zabývají se technickými vlastnostmi technických zařízení.
131. Následně žalovaný zaslal žalobci písemnost označenou jako „Seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzvu k vyjádření se v rámci odvolacího řízení“ č. j. 5039/22/5000-10611-712343 ze dne 15.02.2022. Žalobce ve vyjádření k tomuto seznámení navrhl provést „svědeckou výpověď zástupce obchodní společnosti DP&CZ, kterou mělo být prokázáno, že se žalobce nepodílel na provozování hazardních her a dále provést svědeckou výpověď zástupce společnosti DP&K, jednatele Antoni Ejsmonta, kterou mělo být prokázáno, že se žalobce žádným způsobem nepodílel na provozování hazardních her. Žalobce dále žádal o provedení následujících důkazních prostředků:
- ustanovení všech zástupců 647 „obstaravatelů“. Těmito výsledky měla být prokázána činnost těchto osob (ať již právnických či fyzických), konkrétně prokázáno, zda a jakým způsobem se mohly podílet na provozování hazardních her. Tím mělo být mimo jiné i objasněno tvrzení správce daně, že 2–6 zaměstnanců společnosti DP&CZQ nemohlo zajišťovat výběr z technických zařízení, což by vedlo k vyvinění žalobce,

- provést ústní jednání s jednatelem daňového subjektu Robertem Juříčkou, kterým si správce daně měl ujasnit, jaká byla skutečná činnost žalobce.

132. Ústní jednání s jednatelem žalobce proběhlo dne 13. 6. 2022.
133. Následně byly žalobci na základě jeho žádosti poskytnuty části spisu. Žalovaný poté vydal napadené rozhodnutí, v němž vypořádal žalobcem vznesené odvolací námítky.
134. Žalovaný vyšel ze zjištění, že žalobce jako pronajímatel, uzavřel se společností DP&K-CZQ jako nájemcem nájemní smlouvy, jejichž předmětem bylo dočasné užívání části prostoru žalobce. Účelem nájmu byla v Nájemních smlouvách uvedena podnikatelská činnost společnosti DP&K-CZQ dle předmětu její činnosti prostřednictvím internetových zařízení. V nájemních smlouvách byl dále sjednán výpočet měsíčního nájemného, tj. 35 % z celkového výnosu ze všech zařízení, jež byla předmětem nájemních smluv. Společnost DP&K-CZQ na základě uzavřených nájemních smluv umístila do provozovny žalobce technické zařízení, naplňující definiční znaky hazardní hry, konkrétně šlo o technické zařízení založené na kombinaci náhodného a znalostního principu a na kombinaci náhodného, znalostního a dovednostního principu, u něhož bylo pro účast na hře nezbytné vložit sázku, jejíž návratnost se nezaručuje a o výhře nebo prohře zcela nebo zčásti rozhoduje náhoda nebo předem neznámá okolnost. DP&K-CZQ při tom nedisponovala potřebným povolením k provozování hazardní hry. V provozovně žalobce tak bylo provozováno nepovolené technické zařízení, přičemž se žalobce stal poplatníkem daně z hazardních her podle definice § 1 zákona o dani z hazardních her, jelikož naplnil definici provozování hazardní hry dle § 5 zákona o hazardních hrách.
135. Z údaje o počtu zaměstnanců společnosti DP&K-CZQ žalovaný usoudil, že není pravděpodobné že by ekonomickou činnost společnosti DP&K-CZQ s.r.o. v kontrolovaném období ve spolupráci s daňovým subjektem a dalšími jednotlivými obstaravateli (šlo o 647 různých obstaravatelů zjištěných správcem daně z kontrolních hlášení daně z přidané hodnoty za období roku 2017, 2018 a 1. čtvrtletí roku 2019 a dokladů získaných od Generálního ředitelství cel), kteří se spolupodíleli na provozování technických her zajišťovaných společnostmi DP&K-CZQ, obstarávalo pouze 3 až 6 zaměstnanců této společnosti. Činnosti spojené s provozováním hazardních her, především výplatu výher, která probíhala v podstatě pravidelně po celou dobu provozování technických zařízení, tak musela zajišťovat osoba, která byla neustále přítomna v provozovně. Jelikož bylo potvrzeno, že společnost DP&K-CZQ spolu provozovala zařízení po celé České republice, nebylo možno tuto činnost zajistit v 3–6 zaměstnancích. Z toho žalovaný dospěl k závěru, že činnosti spojené s provozováním hazardních her vykonávaly mimo společnost DP&K-CZQ i třetí osoby, tedy žalobce, resp. osoby, jejichž jednání bylo žalobci přičitatelné, přičemž odměnou žalobce byl 35% podíl z celkového výnosu z provozování technických her. Podle závěrů žalovaného, společnost DP&K-CZQ vypočítávala celkový výnos jako rozdíl mezi přijatými vklady a vyplacenými výhrami.
136. Žalovaný konstatoval, že důkazní břemeno k prokázání tvrzení leží primárně na žalobci. Žalobce tvrdil, že pouze pronajal tzv. „bedny“, což jsou hardwarová zařízení, bez softwaru a harddisků, bylo tedy na něm tuto skutečnost prokázat. K tomu však nedošlo. Žalobce nepředložil žádné důkazní prostředky, které by mohl správce daně, potažmo odvolací orgán samostatně hodnotit, a které by prokazovaly namítané skutečnosti. Žalovaný uzavřel, že žalobce prováděl činnosti organizačního a technického charakteru dle § 5 zákona o hazardních hrách, když poskytoval prostor (nikoliv hardwarová zařízení) pro předmětné

technické zařízení, tento prostor zpřístupnil veřejnosti a jednoznačně participoval na zisku z provozu technického zařízení formou procentního podílu z výnosu tohoto zařízení.

137. Jelikož žalobce neunesl své důkazní břemeno v rámci dokazování, a správce daně neměl dostatečné důkazní prostředky pro stanovení daně z hazardních her dokazováním, přešel správce daně z dokazování na pomůcky, které si vlastní vyhledávací činností obstaral. Jako důkaz tak správce daně vyhodnotil Nájemní smlouvy, které potvrzují umístění technických zařízení společností DP&K-CZQ v provozovně žalobce a zpřístupnění hazardních her hráčům, tedy i následný příjem sázek a výplatu výher z technických her, způsob výpočtu odměny za spolupodílení se na provozování hazardních her (35 % z rozdílu mezi přijatými a nevrácenými vklady a vyplacenými výhrami), dále vyhodnotil příjmové doklady a interní doklady pro vyúčtování nájemného a příjmových za 2. čtvrtletí 2017, údaje z kontrolního hlášení k DPH za 04-06/2017 a údaje z kontrolního hlášení k DPH za 07-09/2017. Současně správce daně vyhodnotil jako důkaz protokol o zahájení daňové kontroly, v němž společnost DP&K-CZQ uvedla, že předmětem podnikání byl provoz vědomostních a dovednostních soutěží a že do provozoven nájemců umísťovala 4 typy technických her, a to I-Stars a Diamond Level, Jewel a Hollywood popcorn, přičemž poslední dvě jmenované soutěže byly dány do provozu od dubna 2018, což potvrzuje polský výrobce soutěží firma Verdex.
138. Žalovaný dále konstatoval, že technická zařízení typu Jewel a Hollywood popcorn byla uvedena na trh až v dubnu 2018. Z uvedeného tak vyplývá, že v průběhu 2. a 3. čtvrtletí roku 2017 mohla společnost DP&K-CZQ umístit do prostor provozovny žalobce pouze technická zařízení typu I-Stars nebo Diamond Level. Ze znaleckých posudků ITC jednoznačně vyplývá, že tyto typy technických zařízení obsahují prvek náhody, který je základním znakem hazardní hry tak, jak jej charakterizuje § 3 odst. 2 písm. e) zákona o hazardních hrách. (K tomu žalovaný odkázal na rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 21. 7. 2021, č. j. 61 A 15/2019–85 a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 10. 2018, čj. 1 As 136/2018-32.
139. Žalovaný s odkazem na § 42 zákona o hazardních hrách shrnul své hodnocení věci s tím, že toto ustanovení zahrnuje veškeré typy hazardních her, které jsou provozovány prostřednictvím jakéhokoliv technického zařízení přímo obsluhovaného sázejícím. Jedná se o zcela novou kategorii povolovaných hazardních her, která je postavena na principu technické neutrality, tj. zákon nerozlišuje druh či uspořádání použitého technického zařízení. Tato kategorie je všeobecná a je vytvořena *pro futuro* s ohledem na neustálý technologický a informační vývoj. Výsledek jedné hry, stejně tak jako i souhrnný výsledek hry skládající se z jedné nebo více jednotlivých her, musí zcela, nebo dílčím nezanedbatelným způsobem, záviset na náhodě. Participace výsledku na dovednostním nebo znalostním prvku je tak přípustná. Technickou hrou se rozumí zejména válcová hra, elektromechanická ruleta a elektromechanické kostky. Provozování technických zařízení (tzv. „kvízomatů“), které jsou nesporně provozovány prostřednictvím technického zařízení, které obsluhuje sám hráč, je tedy provozováním technické hry jakožto hazardní hry ve smyslu zákona o hazardních hrách. Žalobcem spoluprovozované technické zařízení bylo technickou hrou *sui generis*, která obsahuje prvky válcové hry s prvky vědomostními, příp. s prvky dovednostními.
140. Z hlediska provedení dokazování žalovaný uvedl, že podle § 8 odst. 1 písm. c) a odst. 2 zákona č. 17/2012 Sb., o Celní správě ČR, ve znění pozdějších předpisů, vykonává celní úřad správu daní a jiných peněžitých plnění, stanoví-li tak jiný právní předpis. Celní úřad je tedy obecným správcem daně podle správního řádu a vykonává správu placení peněžitých plnění

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

v rámci dělené správy, která jsou příjmem státního rozpočtu, státních fondů nebo rozpočtů územních samosprávných celků. Jiným právním předpisem je nutné rozumět § 118 zákona o hazardních hrách, ve kterém je uvedeno, že dozor nad dodržováním povinností stanovených zákonem o hazardních hrách byl svěřen dozorujičímu orgánu, kterým je ministerstvo financí a celní úřady. výsledky dozorové činnosti zejména v oblasti nelegálního provozování hazardních her celních úřadů jsou zaznamenávány do informačního systému Státní dozor nad sázkami a loteriemi (dále jen „IS SDSL“), přičemž do tohoto systému má přístup i Finanční správa České republiky, resp. správce daně. Proto listinné důkazní prostředky zjištěné správcem daně v jiném řízení, v tomto případě celní správou, lze využít i v rámci vedeného postupu u daňového subjektu jako listinné důkazní prostředky dle § 93 daňového řádu.

141. Žalovaný odkázal na rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 30.11.2020, č. j. 30 Af 107/2018 ze dne 30.11.2020, a konstatoval, že podklady na základě výzvy správce daně č. j. 93365/20/4300-13822-809986 ze dne 27.05.2020 získal od Generálního ředitelství cel a o jejich převzetí byl sepsán protokol č. j. 93398/20/4300-12822-809986 ze dne 28.05.2020. žalovaný uzavřel, že správce daně získal důkazní prostředky v souladu s příslušnými ustanoveními daňového řádu, přičemž z odvolacího spisu nevyplývá, že by byly získány v rozporu s právním předpisem.
142. Co se týče navrhovaných důkazů, žalovaný uvedl, že v případě navrženého svědka pana Antoni Ejsmonta, který byl v období od 20.11.2015 do 24.10.2018 (tedy i v rozhodném období) jediným jednatelem společnosti DP&K-CZQ, která byla vymazána ke dni 05.01.2022 po ukončení likvidace z obchodního rejstříku, došel k závěru, že tento důkazní prostředek nemůže nijak přispět ke změně již zjištěného skutkového stavu, tedy ani ovlivnit výsledek řízení. K tomuto názoru došel po vyhodnocení, že žalobcem navržené výslechy, a to i zástupce (společníka) společnosti DP&K-CZQ (PRZEDSIĘBIORSTWO PRODUKCYJNO-HANDLOWO-USŁUGOWE “VERDEX“ SPÓŁKA Z OGRANICZONĄ ODPOWIEDZIALNOŚCIĄ, 47-400 Racibórz, Plebiscytowa 2a, Polská republika) by již neměly žádný vliv na dosavadní stav dokazování, kdy již jejich výpověď nemůže nijak přispět k objasnění skutečností, jež byly již dostatečně prokázány listinami obsaženými ve spise, a se kterými byl žalobce již seznámen. Jak již bylo uvedeno, jedná se především o informace, které správce daně zjistil z kontrolních hlášení daně z přidané hodnoty za období roku 2017, 2018 a 1. čtvrtletí roku 2019 a dokladů získaných od Generálního ředitelství cel předaných správci daně dne 28.05.2020, zaevidováno pod č. j. 93398/20/4300-13822-809986.
143. Pokud jde o návrh na výslech 647 „obstaravatelů“, žalovaný i zde konstatoval, že provedení takového důkazu by bylo z hlediska zjištění skutkového stavu nadbytečné. V řízení bylo jednoznačně prokázáno, že v roce 2017 provozovala společnost DP&K-CZQ soutěže typu I-Stars a Diamond Level (vědomostní a dovednostní soutěže). Dle rozsudku 61 A 15/2019–85 je potvrzen názor správce daně i žalovaného, že vědomostní a dovednostní soutěže Diamond Level a I-Stars naplňují znaky hazardní hry ve smyslu ust. § 3 odst. 1 zákona o hazardních hrách DP&K-CZQ spoluprovozovala zařízení po celé České republice, nebylo tedy možno tuto činnost zajistit v 3–6 zaměstnancích, jejichž počet byl zjištěn z vyúčtování a daňového priznání podaných samotnou společností DP&K-CZQ.

IV.

Posouzení žaloby

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

144. Městský soud v Praze ověřil, že žaloba byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou, po vyčerpání řádných opravných prostředků a splňuje všechny formální náležitosti na ni kladené. Soud přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí i řízení, které mu předcházelo, v rozsahu žalobních bodů, kterými je vázán (§ 75 odst. 1 a 2 s. ř. s.), přitom vycházel ze skutkového a právního stavu v době vydání rozhodnutí. Jiné vady, k nimž by byl povinen přihlédnout z moci úřední, soud neshledal. O podané žalobě soud rozhodl v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s. bez nařízení jednání, když účastníci s rozhodnutím věci bez nařízení jednání souhlasili (souhlas žalobce byl v souladu s § 51 odst. 1 větou druhou s. ř. s. presumován), a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
145. Městský soud z úřední povinnosti nejprve napadené rozhodnutí posoudil co do jeho přezkoumatelnosti. Obecně o rozhodnutí nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost se jedná mimo jiné tehdy, když je jeho výrok v rozporu s odůvodněním nebo rozhodnutí vůbec neobsahuje právní závěry vyplývající z rozhodných skutkových okolností nebo jeho důvody nejsou ve vztahu k výroku jednoznačné (srov. přiměřeně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Azs 47/2003–130, též rozsudek č. j. 2 Ads 33/2003–78). Rovněž to je případ rozhodnutí, jehož odůvodnění nedává smysl, z něhož by vyplývaly skutkové a právní důvody, které vedly správní orgán k vydání rozhodnutí (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 9. 2003, č. j. 7 A 547/2002–24). Povinnost řádného odůvodnění rozhodnutí nelze mechanicky ztotožňovat s povinností poskytnout podrobnou odpověď na každý jednotlivý argument uplatněný v žalobě. Odpověď na základní námítky v sobě může v některých případech konzumovat i odpověď na námítky dílčí a související (srov. rozsudky NSS ze dne 14. 2. 2013 č. j. 7 As 79/2012-54, ze dne 29. 8. 2013 č. j. 7 As 182/2012-58 a ze dne 19. 2. 2014 č. j. 1 Afs 88/2013-66).
146. Napadené rozhodnutí dostojí všem požadavkům, které jsou z hlediska přezkoumatelnosti jeho odůvodnění a povinnosti vypořádat se s odvolacími námítkami na ně jak zákonem, tak i na něj navazující judikaturou kladené.
147. K jednotlivým žalobním námítkám pak městský soud učinil následující závěry:

Ad a) Námítka uplynutí prekluzivní lhůty ke stanovení daně.

148. Pokud jde o prvou žalobní námítku, městský soud předně konstatuje, že daňový řád rozlišuje mezi několika postupy při správě daní: vyhledávací činnost (§ 78), vysvětlení (§ 79), místní šetření (§ 80 až 84), daňová kontrola (§ 85 až 88) a postup k odstranění pochybností (§ 89 a 90). Správce daně přitom není oprávněn si neomezeně vybírat, který postup při správě daní v konkrétním případě zvolí, a jak dlouho a v jaké intenzitě v něm bude pokračovat. Jakmile si správce daně stanoví rozsah otázek, které hodlá prověřit, nemůže volně vybírat, jaký z postupů upravených v daňovém řádu bude aplikovat, ale musí respektovat zákonem stanovené podmínky pro uplatnění jednotlivých postupů a současně základní zásady správy daní, zejména v podobě povinnosti šetřit práva a právem chráněné zájmy osob zúčastněných na správě daní (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 6. 2014, č. j. 1 Aps 20/2013 - 61, ze dne 25. 1. 2017, č. j. 4 Afs 182/2016 - 18, ze dne 31. 5. 2017, č. j. 4 Afs 14/2017 - 36, ze dne 2. 7. 2020, č. j. 7 Afs 390/2019 - 44, či ze dne 10. 5. 2021, č. j. 5 Afs 301/2019 - 30).
149. Podle § 148 odst. 1 daňového řádu ve znění účinném v době vydání napadeného rozhodnutí, *daň nelze 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.

150. *Lhůta pro stanovení daně se vztahuje k řízení nalézacímu [§ 134 odst. 3 písm. a)]. Toto musí být v rámci běhu lhůty ukončeno, a to pravomocně (viz ROZEHNAL, Tomáš. § 148 Lhůta pro stanovení daně. In: ROZEHNAL, Tomáš. Daňový řád: Praktický komentář [Systém ASPI]. Wolters Kluwer [cit. 2024-1-18]. ASPI_ID KO280_p12009CZ. Dostupné v Systému ASPI. ISSN: 2336-517X.) Jedná se o lhůtu prekluzivní, což znamená, že dojde-li k uplynutí lhůty, řízení nalézací materiálně končí. K uplynutí lhůty je správce daně povinen přihlížet z úřední povinnosti, tj. bez upozornění daňovým subjektem. Z tohoto hlediska je nepodstatné, že by žalobce vznesl námitku prekluze až v podané žalobě. Pokud by k prekluzi došlo a žalovaný k této skutečnosti nepřihlédl a daň žalobci vyměřil, muselo by takové rozhodnutí být bez dalšího zrušeno pro nezákonnost. Naopak je třeba připomenout, že podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 7. 2010, č. j. 5 Afs 33/2010-55, platí, že: „Jestliže v daňovém řízení nebo v řízení o správním deliktu nebyla otázka uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daňové povinnosti nebo pro uložení sankce za správní delikt účastníkem řízení vznesena a zároveň správní orgány mají za to, že k prekluzi nedošlo, nemusí ve svých rozhodnutích uvádět, že prekluze nenastala, či výslovně zmiňovat skutečnosti rozhodné pro posouzení této otázky; plně postačuje, pokud lze otázku, zda nedošlo k prekluzi, posoudit na základě správního spisu.“*
151. Základní délku lhůty pro stanovení daně (3 roky) je přitom možné modifikovat, a to třemi typy úkonů. V první řadě je možné lhůtu prodloužit. Úkony prodlužující běh lhůty jsou vyjmenovány v § 148 odst. 2; jejich společným jmenovatelem je podmínka, aby byly učiněny v průběhu základní lhůty, a to konkrétně v posledních 12 měsících lhůty; účinkem těchto úkonů je nastavení lhůty o jeden rok.
152. Podle § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu, *lhůta pro stanovení daně se 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.*
153. Městský soud vyšel ze zjištění, že ve vztahu k 2. čtvrtletí 2017 lhůta pro stanovení daně začala plynout dne 25. 7. 2017 a uplynula by dne 25. 7. 2020. Žalobci byla dne 13. 7. 2020 doručena výzva k podání dodatečného daňového přiznání.
154. Doručením výzvy k podání dodatečných daňových přiznání došlo v souladu s § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu k prodloužení lhůty pro stanovení daně o jeden rok. Lhůta pro stanovení daně by tak v případě 2. čtvrtletí 2017 uplynula dne 25. 7. 2021
155. Ve vztahu k 3. čtvrtletí začala lhůta k vyměření daně plynout dne 25. 10. 2017 a uplynula by dne 25. 10. 2020. Žalobci byla dne 29. 9. 2020 doručena výzva k podání dodatečného daňového přiznání.
156. Obě výzvy byly tedy žalobci doručeny před uplynutím prekluzivní lhůty pro stanovení daně. Aby nastal účinek jejího prodloužení o jeden rok, musí být splněna podmínka doměření daně.
157. Podle § 12 odst. 2 zákona o dani z hazardních her, ve znění účinném do 31.12.2020, *k doměření podle odstavce 1 správce daně přistoupí rovněž v případě, kdy poplatník nevyhoví výzvě k podání dodatečného daňového přiznání.*

158. Literatura k tomu uvádí: „z povahy samovyměření vyplývá, že správce daně bude daň vždy doměřovat a nikdy ne vyměřovat, protože daň se považuje za vyměřenou dnem uplynutí lhůty pro podání daňového přiznání, a to buď ve výši tvrzené v daňovém přiznání, nebo ve výši nula, pokud přiznání podáno nebylo (viz § 11)

K doměření daně z moci úřední dojde na základě postupu k odstranění pochybností (viz § 89 a 90 daňového řádu), nebo na základě daňové kontroly (viz § 85 až 88 daňového řádu). Další situaci, kdy může dojít k doměření daně z moci úřední, upravuje odstavce 2.

Předpokladem zahájení postupu k odstranění pochybností je podání daňového přiznání či dodatečného daňového přiznání. Správce daně, který má pochybnost o tom, že daň samovyměřená nebo samodoměřená na základě těchto tvrzení nebyla ex lege stanovena ve správné výši, může prostřednictvím výzvy k odstranění pochybností tuto skutečnost vůči poplatníkovi deklarovat. Podle odstavce 2 k doměření dojde rovněž v případě, že správce daně podle § 145 odst. 2 daňového řádu vyzval poplatníka, aby podal dodatečné daňové přiznání, a ten na výzvu ve stanovené lhůtě nereagoval. K vydání této výzvy správce daně přistoupí v případě, kdy je evidentní, že poslední známá daň nebyla stanovena správně (typicky v případě zjevných chyb v daňovém přiznání, v důsledku nichž dojde k samovyměření nesprávné výše daně)“. (BOHÁČ, Radim a Hana KRASULOVÁ. § 12 DOMĚŘENÍ DANĚ Z MOCI ÚŘEDNÍ. In: BOHÁČ, Radim a Hana KRASULOVÁ. Zákon o dani z hazardních her: Komentář [Systém ASPI]. Wolters Kluwer [cit. 2024-3-8]. ASPI_ID KO187_2016CZ. Dostupné v Systému ASPI. ISSN: 2336-517X.)

159. V projednávané věci pokládá městský soud za nezbytné zdůraznit předně, že zákon o dani z hazardních her pracuje s institutem tzv. samovyměření (resp. samodoměření) daně z hazardních her (viz § 11 zákona). To znamená, že k vyměření nebo doměření dochází ze zákona (*ex lege*) na základě podání daňového tvrzení, ve kterém je tvrzena výše daně. Citovaný komentář k zákonu k tomu uvádí: „ustanovení odstavce 1 stanoví, že daň tvrzená poplatníkem ve včas podaném daňovém přiznání je vyměřena dnem uplynutí lhůty pro podání daňového přiznání (tj. k uplynutí 25 dnů po zdaňovacím období - viz § 6 ve spojení s § 136 odst. 4 daňového řádu), a to ve výši, která je v něm tvrzena. Daň je vyměřena *ex lege* bez jakéhokoli autoritativního potvrzení správce daně. Daňový subjekt, který výši daně vypočítává, si ji *de facto* vyměří sám (odtud název samovyměření), byť *de iure* jde o vyměření ze zákona (*ex lege*). Pokud se správce daně domnívá, že výše tvrzené daně je nesprávná, bude postupovat podle § 12.“

160. Na to navazuje § 11 odst. 2 zákona, který říká, v případě, že poplatník nepodá daňové přiznání v zákonem stanovené lhůtě, považuje se daň za tvrzenou ve výši 0 Kč. Tedy: „pokud poplatník nepodá daňové přiznání v zákonem stanovené lhůtě, má *ex lege* daň vyměřenu dnem uplynutí této lhůty, a to ve výši nula. Ačkoli daň fakticky netvrdil, zákon stanoví právní fikci, že uplynutím lhůty pro podání daňového přiznání tvrdil daň ve výši nula. Znamená to, že jeho poslední známá daň (§ 10) bude mít hodnotu nula.“ (viz předchozí citace).

161. V posuzovaném případě nebyly hazardní hry uskutečňovány legálně – na základě povolení, žalobce od počátku řízení setrvává na stanovisku, že hazardní hry neprovozoval. Pokud správce daně za této situace dospěl k závěru, že žalobce se spolupodílí na provozování herních zařízení, která svou povahou naplňují znaky hazardní hry, postupoval v souladu s citovanou zákonnou úpravou. Tedy vyšel z toho, že žalobce, který hazardní hry provozuje, nepodal daňové přiznání, potom správně považoval daň za tvrzenou ve výši 0 Kč. V návaznosti na to řádně vyzval žalobce, a to před uplynutím zákonné prekluzivní lhůty, k podání dodatečného daňového přiznání. Žalobce setrval na tom, že k tomu není

povinen (neboť hazardní hry neprovozuje) a správce daně v souladu s § 12 odst. 1 přistoupil k doměření daně.

162. Pokud byl závěr správce daně – že žalobce hazardní hry provozuje (což soud následně podrobí přezkumu vypořádáním dalších žalobních námitek) – správný, pak doručením (tj. oznámením) výzev k podání dodatečných daňových přiznání došlo v souladu s § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu k prodloužení lhůty pro stanovení daně o 1 rok, neboť tato výzva vedla k doměření daně podle § 12 odst. 1 zákona o dani z hazardních her. Správce daně vydal dodatečný platební výměr za 2. čtvrtletí 2017 dne 1. 7. 2021 a doručil ho žalobci dne 2. 7. 2021. Dodatečný platební výměr za 3. čtvrtletí 2017 byl vydán dne 7. 10. 2021 a doručen žalobci byl téhož dne, tj. 7. 10. 2021. Lhůta pro stanovení daně byla v obou zdaňovacích obdobích dodržena.
163. Pokud jde o argumentaci žalobce, podle něhož byl postup správce daně účelový a formalistický a nemohl zapříčinit prodloužení prekluzivní lhůty, je nutno - s ohledem na shora uvedené - konstatovat, že správce daně jiným způsobem postupovat nemohl a o účelový postup zde nejde.
164. Žalobcem tvrzená nečinnost správce daně není pro posouzení prekluze relevantní. Podstatné pro posouzení běhu lhůty pro stanovení daně dle § 148 daňového řádu je, že dodatečné platební výměry byly vydány v prodloužené lhůtě dle § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu.

Ad b. Námitka nezákonného průběhu doměřovacího řízení.

165. 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.*
166. V obecné rovině platí, že nepodá-li daňový subjekt řádné dodatečné daňové tvrzení ani na výzvu správce daně, musí správce daně daň stanovit. Na výběr má mezi dvěma způsoby. Volit bude mezi stanovením daně z moci úřední (§ 143 odst. 1) dokazováním, nebo pomůckami.
167. 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.*
168. Daň podle pomůcek správce daně stanoví (mimo jiné) v případě, kdy daňový subjekt neposkytuje součinnost; za takové situace je zbytečné daň v součinnosti s ním stanovovat.
169. Při posuzování důvodnosti druhé žalobní námítky je městský soud konfrontován s obdobnou situací, jako v případě námítky první. Žalobce setrvává na tvrzení, že neprovozoval nelegální hazardní hry a není povinen platit daň. Správce daně a žalovaný však zaujaly odlišné stanovisko, a sice, že žalobce hazardní hry provozoval. Jelikož ze strany žalobce nedošlo a s ohledem na jeho postoj ani logicky dojít nemohlo k jakékoli součinnosti se správcem daně, nebylo jiné cesty, než stanovení daně prostřednictvím pomůcek. Žalobce se nemůže bez dalšího dovolávat svého „práva na provedení daňové kontroly“, když

současně netvrdí, jaká skutková tvrzení by správci daně předložil. Klíčovým tvrzením žalobce totiž zůstává pouze to, že hazardní hry neprovozoval.

170. Z tohoto hlediska není žalobcem odkazovaná judikatura přílehlavá.

171. V rozsudku ze dne 27. 10. 2015, č. j. 4Afs 170/2015-42, byl předmětem daně z převodu nemovitostí úplatný převod vlastnického práva k rozestavěné stavbě a k pozemkům. Žalobkyně uplatnila v daňovém přiznání osvobození od daně podle § 20 odst. 7 písm. a) zákona č. 257/1992 Sb., neboť se jednalo o první úplatný převod rozestavěné nové stavby, která nebyla dosud užívána a splnila také další podmínky pro přiznání osvobození dle tohoto ustanovení, tj. že převod je prováděn v souvislosti s její podnikatelskou činností, kterou je výstavba nebo prodej staveb a bytů. Jedná se tedy o věc, která se naprosto liší od věci nyní projednávané.

172. Jelikož žalobce, jak již soud shora konstatoval, nesplnil povinnost samodoměření daně z hazardních her, nereflekoval na výzvu k dodatečnému daňovému přiznání, správci daně nepředestřel žádná skutková tvrzení a nepředložil důkazy (zejména relevantní účetní doklady), aby mohla být daň stanovena dokazováním, správce daně stanovil daňovou povinnost žalobce pomocí pomůcek v souladu se zákonnou úpravou a druhá žalobní námitka není důvodná.

Ad c. Námitka nesprávného skutkového zjištění.

173. Správce daně vyšel ze zjištění, že žalobce za zdaňovací období 2. kalendářní čtvrtletí roku 2017 vykázal poskytnutí služby vůči společnosti DP&K-CZQ. Tato společnost potom vykázala plnění na vstupu od žalobce. Správce daně dále zjistil, že společnost DP&K-CZQ fakticky vykonává pouze jedinou činnost, a to provozování technických zařízení založených na kombinaci náhodného, znalostního a dovednostního principu, která naplňují znaky hazardní hry, tedy pro účast na hře je nezbytné vložit sázku, jejíž návratnost se nezaručuje a o výhře nebo prohře zcela nebo zčásti rozhoduje náhoda nebo předem neznámá okolnost. Činnost společnosti DP&K-CZQ spočívala v tom, že do provozovny pronajímatelů na základě smluv o nájmu umísťuje tato zařízení. Přitom konkrétně žalobce uzavřel s touto společností následující smlouvy: ze dne 1. 11. 2015, č. 2015/DJGDIE a ze dne 21.1.2016, č. 2016BBJI. Správce daně opatřil od generálního ředitelství cel vyúčtování nájemného dle uvedených smluv, konkrétně doklady: DL-11 440-1421-2093-042017, 01-1137-1163-396384-042017, DL-1440-1421-2093-052017, 01-1137-1163-396384-052017, 01-1137-1163-396384-06217, kopie příjmových a výdajových dokladů č. DL-1440-1421-2093-042017, 01-1137-1163-396384-042017, DL-1440-1421-2093-052017, 01-1137-1163-396384-052017, 01-1137-1163-396384-06217 a kopie daňových dokladů číslo 17/05003, 17/04003, 17-06004, 17/05005.

174. Z obsahu nájemní smlouvy se podává, že žalobce jako pronajímatel se vůči nájemci DP&K-CZQ zavázal přenechat k dočasnému užívání část prostoru sloužícího podnikání v objektu klub Nevada na adrese Chelčického 218/6, Jablonec nad Nisou v rozsahu 20 m² za sjednané nájemné. Výše nájemného byla stanovena jako 35 % z celkového výnosu a podle bodu II. B) smlouvy celkovým výnosem se rozumí „výnosy získané v příslušném kalendářním měsíci z provozu všech internetových zařízení pro zobrazování databázových aplikací jsou předmětem této smlouvy po odečtení DPH a srážkové daně“. Podkladem pro výpočet nájemného je měsíční vyhodnocení soutěže. Obdobný obsah pak má i druhá nájemní smlouva. Z obsahu příjmových dokladů se podává, že žalobci byla předávána hotovost představující nájem.

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

175. Městský soud vyšel rovněž z tvrzení samotného žalobce, který existenci nájemního vztahu se společností DP&K-CZQ nikterak nepopíral. Žalobce zároveň tvrdí, že této společnosti pronajal tzv. bedny, čímž má na mysli hardwarová zařízení bez softwaru a harddisků. Konkrétně se podle tvrzení žalobce jedná o počítačová zařízení, která mohou spouštět jakékoliv programy, které do nich budou vloženy s SSD diskem nebo harddiskem (u starších kusů).
176. Správce daně opřel svá skutková rozhodnutí částečně též o rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 27.1.2021, č. j. 61A 15/2019-85, v němž byla řešena skutkově obdobná situace. V uvedené věci byla posuzována odpovědnost za přestupek, jehož se právnická osoba dopustila tím, že v rozporu s § 7 odstavec 2 zákona o hazardních hrách hazardní hru provozovala. Krajský soud v Českých Budějovicích dospěl k závěru, že není podstatné, jaký je předmět podnikání přestupce, neboť skutková podstata přestupku nespécifikuje žádný zvláštní subjekt, který jedině kvůli své zvláštním vlastnosti způsobilosti mohl být pachatelem přestupku. Provozování hazardních her vyžaduje vědomé a aktivní vytváření podmínek pro to, aby technická zařízení mohla být umístěna a provozována. Pro posouzení věci je podstatné, že rovněž v tomto případě se jednalo o provoz technických zařízení, Diamond Level a iStars, u nichž je uveden prvek náhody z pohledu hráče, přičemž tato zařízení v pronajatých prostorách provozovala právě společnost DP&K-CZQ.
177. V rozsudku ze dne 27. 1. 2021, č. j. 1 As 136/2018–32, Nejvyšší správní soud uvedl: *„pro posouzení přítomnosti prvku náhody podle § 1 odst. 2 zákona č. 202/1990 Sb., o loteriích a jiných podobných hrách, je rozhodující, jaký je průběh hry z pohledu jejího účastníka, tedy zda je při hraní přítomna nějaká jemu neznámá okolnost, kterou nemůže ovlivnit a která má vliv na výhru nebo prohru.*
- U technických zařízení typu vědomostní kvíz ("kvízomatů") spočívá prvek náhody v přidělování hodnot jednotlivým otázkám. I přes správnou odpověď na položenou otázku může totiž dojít k prohře, neboť přidělená hodnota otázky může být nižší než sázka na tuto otázku. Na tento závěr nemá vliv skutečnost, že hráč může před učiněním sázky na jednotlivou otázku nahlédnout dopředu na její hodnotu a hru případně ukončit.“*
178. Soutěže iStars a Diamnod Level již byly správními soudy opakovaně řešeny. Vedle již uvedených rozsudků dospěl k závěru, že se jedná o hazardní hry ve smyslu zákona o hazardních hrách, Nejvyšší správní soud rovněž v rozsudku ze dne 1. 4. 2022, č. j. 1 As 335/2021 – 67, z něhož nelze necitovat trefný bod 44, v němž se uvádí: *„v této souvislosti považuje Nejvyšší správní soud za vhodné odkázat i na náleze Ústavního soudu ze dne 5. 11. 2018, sp. zn. III. ÚS 4072/17, v němž se zmiňuje, že „ lze uvést příklad abdukce podle známého anglického rčení o něčem, co se projevuje jako kachna, tak jí také zpravidla bude (If it looks like a duck, swims like a duck, and quacks like a duck, then it probably is a duck).“ Tuto triviálně znějící poučku přitom lze beze zbytku aplikovat i na nyní posuzovaný případ. Zařízení Diamond Level a iStars totiž vypadají jako výherní automaty, chovají se jako výherní automaty a intuitivním způsobem umožňují hazardní hru jako výherní automaty (k tomu viz videozáznamy a fotodokumentace založená ve správním spise). Skutečnost, že jejich výrobce je v účelové snaze vyhnout se regulaci hazardních her doplnil o některé nebahardní prvky, přitom na tomto závěru nemůže nic změnit, neboť jejich primární využití je nadále veskrze totožné jako u výherních automatů, a to z hlediska jejich zákazníků i provozovatelů. Hazardní způsob hry přitom není jen možný, nýbrž s ohledem na výše uvedené je nutné mít za to, že jde o způsob nejprůirozenější, a tedy velmi pravděpodobně volený naprostou většinou hráčů. Výše uvedené platí i přesto, že grafické*

pozadí her ve skutečnosti nemá vliv na průběh hry (shodně viz rozsudek NSS ze dne 25. 1. 2022, č. j. 4 As 288/2021 - 111)“ nebo rozsudek ze dne 9.10.2023, č. j. 1As 140/2023-36.

179. Městský soud tedy uzavírá, že se zcela ztotožňuje se závěry žalovaného o tom, že v prostorech, které žalobce pronajal společnosti DP&K-CZQ, byly provozovány hazardní hry, a to právě prostřednictvím těchto přístrojů.
180. Podle § 4 písmeno m) zákona o hazardních hrách, *se pro účely právní úpravy hazardních her rozumí a provozovatelem ten, kdo provozuje hazardní hru bez ohledu na to, zda je držitelem základního povolení k jejímu provozování, nebo zda je ohlašovatelem.*
181. Podle § 5 téhož zákona, *provozováním hazardní hry se rozumí vykonávání činností spočívající 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.*
182. Judikatura Nejvyššího správního soudu (srov. rozsudek ze dne 23. 3. 2012, č. j. 1 Afs 22/2012–53, č. 2629/2012 Sb. NSS, a ze dne 20. 2. 2015, č. j. 5 Afs 13/2013–30) potvrdila, že provozovatelem hazardní hry je i ten, kdo umožňuje přístup k technickým zařízením a zajišťuje jejich provoz, byť není jejich vlastníkem.
183. Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 22. 11. 2018, č. j. 1 As 207/2018–32, č. 3855/2019 Sb. NSS, v kontextu posuzování správního deliktu provozování hazardních her v rozporu se zákonem č. 202/1990 Sb., o loteriích a jiných podobných hrách, uvedl: *„soud zdůrazňuje, že skutková podstata správního deliktu dle § 48 odst. 1 písm. c) nepracuje s pojmem provozovatel (tedy není zúžena pouze na osoby, které disponují oprávněním, resp. mají disponovat oprávněním), ale pracuje s širším pojmem ‚provozování‘. Byť mají oba termíny stejný slovní základ, provozovatel je zákonem definován jako osoba disponující povolením, zatímco provozování zákon vymezuje širěji, nezávisle na získaném povolení (srov. § 4 odst. 3 zákona o loteriích). Výklad zastávaný stěžovatelkou, že za daný správní delikt je možno postihnout pouze provozovatele v ‚právním smyslu‘, tedy osobu, která disponuje povolením, by ve svém důsledku vedl ke zcela absurdnímu závěru, že v případě, kdy potřebné povolení nebude mít nikdo, nebude možno nikoho za provozování nepovolených loterií potrestat, neboť zde neexistuje provozovatel ve smyslu § 1 odst. 7 zákona o loteriích.“*
184. Situaci skutkově i právně shodnou s nyní řešenou věcí již Nejvyšší správní soud rovněž řešil, a to v rozsudku ze dne 23. 6. 2023, č. j. 5 As 169/2022-30, v němž Nejvyšší správní soud konstatoval, že *„technická zařízení byla umístěna v provozovně stěžovatele, přičemž tyto prostory byly pronajímány za účelem zisku, V daném případě stěžovatel byl zodpovědný za běžnou správu hazardních her, za přístup k elektrické a za vyplácení výher hráčům. Tyto činnosti spadaly pod rozsah § 5 zákona o hazardních hrách a stěžovateli za ně náležela odměna. Na závěrech nemohlo ničeho změnit, pokud další činnosti vykonával nebo o nich rozhodoval jiný subjekt.“*
185. Žalovaný opřel závěr napadeného rozhodnutí o skutková zjištění spočívající v tom, že žalobce se společností DP&K-CZQ uzavřel nájemní smlouvy, jejichž předmětem bylo dočasné užívání části prostoru žalobce a tak fakticky umožnil, aby společnost DP&K-CZQ do provozovny žalobce umístila technická zařízení, která naplňovala definiční znaky hazardní hry, tedy v provozovně žalobce byla tato technická zařízení provozována, aniž by společnost DP&K-CZQ disponovala povolením k provozování hazardní hry a žalobce se

tak v důsledku toho stal poplatníkem daně z hazardních her podle § 1 zákona o dani z hazardních her. Závěr žalovaného, že žalobce se spolupodílel na provozování hazardních her bez platného povolení a stal se tedy poplatníkem daně z hazardních her, byť nebyl vlastníkem technických zařízení, je souladný s citovanou judikaturou, neboť bylo prokázáno, že žalobce prostor pro předmětná technická zařízení a jejich provozování poskytl, vyplácel výhry a participoval na zisku z provozu těchto zařízení formou procentního podílu z výnosu.

186. Na tom, že argumentace správce daně a na ní navazující argumentace žalovaného je správná a souladná s citovanou judikaturou správních soudů, nic nezmění ani argumentace žalobce. Žalobce by byl provozovatelem hazardních her tím spíše, pokud, jak sám uvádí, společnosti DP&K-CZQ pronajal rovněž hardwarové zařízení, tedy tzv. bedny. Žalobce trvá na tom, že nebyl v postavení tzv. obstaravatele, městskému soudu však není zcela jasné, kam uvedenou námitkou směřuje. To, že žalobce nebyl obstaravatelem, je zřejmé: žalobce byl pronajímatelem nebytových prostor a dle svého tvrzení též hardwarových zařízení, které společnost DP&K-CZQ využila k tomu, aby provozovala hazardní hry bez příslušného povolení. Jelikož žalobce, jak již bylo konstatováno, participoval též na zisku z jejich provozu, je závěr o tom, že byl v postavení provozovatele hazardních her, zcela správný. Městský soud tedy uzavírá, že ani tato žalobní námitka není důvodná.

Ad d. Námitka nesprávného skutkového zjištění ohledně činnosti společnosti DP&K-CZQ

187. Podle § 115 a zákona o hazardních hrách *Generální ředitelství cel vykonává dozor nad dodržováním tohoto zákona, podmínek stanovených v základním povolení a v povolení k umístění herního prostoru a náležitosti uvedených v ohlášení zpracovává informace z výkaznictví pro analytické účely a pro účely dozoru na dodržování povinností stanovených tímto zákonem.* Podle § 116 zákona *Celní úřad vykonává dozor nad dodržováním tohoto zákona, podmínek stanovených v základním povolení a povolení k umístění výherního prostoru a náležitostí uvedených v ohlášení. Projednává přestupky v oblasti hazardních her, zpracovává informace z výkaznictví pro účely dozoru nad dodržováním povinností stanovených tímto zákonem.* Již z citovaných zákonných ustanovení je zřejmé, že argumentace žalovaného není výstižná, zákon celním úřadům, respektive Generálnímu ředitelství cel, svěřuje dozor nad dodržováním zákona o hazardních hrách, v projednávané věci však byly hazardní hry provozovány bez povolení, přičemž předmětem správního rozhodnutí byla daňová povinnost žalobce.
188. Jak již soud shora konstatoval, provedeným dokazováním bylo prokázáno a z obsahu správního spisu nepochybně vyplývá, že žalobce uzavřel se společností DP&K-CZQ nájemní smlouvu, v prostorách, které byly takto pronajaty, byly umístěny přístroje - technická zařízení umožňující hraní hry, která vykazuje znaky hazardní hry, aniž k tomu bylo vydáno příslušné povolení, přičemž žalobce vedle toho, že ve svých prostorech tuto umožnil, rovněž participoval na jejím výnosu.
189. Součástí daňového spisu, a to konkrétní vyhledávací části, je rovněž výsledek kontroly, která byla provedena u společnosti DP&K-CZQ. Z této kontroly vyplynulo, že uvedená společnost, jež jinou činnost, než provozování technických zařízení nevykonávala, uzavřela smlouvu se značným množstvím dalších subjektů, tzv. obstaravatelů, přičemž provozovala soutěže typu iStars, Diamond Level, Hollywood Popcorn a Jewel. Konkrétně pak tyto skutečnosti zjištěné správcem daně vyplývají z úředních záznamů týkajících se vyhodnocení

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

zajištění provozu technických zařízení v letech 2017-2019 zaměstnanci společnosti, předložená vyúčtování a dokument České správy sociálního zabezpečení, ze kterých vyplynulo, že tato společnost vůči České správě sociálního zabezpečení z hlediska plnění svých povinností zaměstnavatele vykazovala pouze tři zaměstnance, v roce 2017 pak uváděla údaje o šesti, respektive pěti zaměstnancích. Městský soud dospěl k závěru, že z hlediska daňové povinnosti samotného žalobce byl rozsah činnosti společnosti DP&K-CZQ dostatečně prokázán, ostatně obdobný závěr učinil také Krajský soud Českých Budějovicích v rozsudku ze dne 27. 1. 2021, č. j. 61 A 15/2019-85, v němž mimo jiné uvedl: „*Tato společnost (DP&K-CZQ pozn. soudu) však měla již z povahy věci zájem na tom, aby žalobkyni předložila pouze takové informace, které zákonnost provozování posuzovaných technických zařízení neznemožňují. Žalobkyně tak zůstala zcela pasivní a pouze se spolehla na to, že jmenovaná společnost plní své zákonné povinnosti a správně svá technická zařízení označila jako zařízení nepředstavující hazardní hru, která by vyžadovala příslušné povolení. Jednání žalobkyně tudíž v žádném případě nelze hodnotit jako úsilí dostatečně k naplnění tzv. liberačních důvodů ve smyslu § 21 přestupkového zákona.*

190. *Zcela mimoběžná je pak též žalobčina argumentace, dle níž nájemné přijaté od provozovatele na základě nájemní smlouvy řádně zdanila a odváděla z těchto příjmů od roku 2016 daň z příjmu a daň z přidané hodnoty. Plnění daňových povinností žalobkyně nemá naprosto žádnou souvislost s tím, zda žalobkyně provozovala hazardní hru bez povolení či nikoli. Daňové orgány nemají zákonnou povinnost zkoumat, zda zdaňované příjmy (či související daň z přidané hodnoty) mají původ v činnosti vykonávané v souladu či naopak v rozporu se zákonem požadovaným povolením. Žalovaný v této souvislosti zcela příleharvě poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 9. 2007, čj. 5 Afs 148/2006-50, č. 1396/2007 Sb. NSS, a rozsudek rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 17. 3. 2010, čj. 5 Ca 65/2007-77, č. 2388/2011 Sb. NSS, dle nichž – stručně řečeno – příjem z činnosti podléhající povolení (resp. oprávnění) podléhá dani z příjmů i tehdy, je-li tato činnost daňovým subjektem vykonávána neoprávněně. Nelze totiž z pohledu daňového zvýhodňovat ty subjekty, které právní předpisy porušují, oproti těm, kteří se chovají v souladu s právem. Byť se tato rozhodnutí nevztahovala přímo k situaci v nyní posuzované věci, v obecné rovině lze tyto závěry i na nynější případ aplikovat. Žalobkyně naproti tomu žádnou relevantní argumentaci (a tím méně argumentaci, která by potenciálně mohla vést k překonání dosavadní judikatury) nepředkládá. Dovožovat, že by snad Česká republika participovala na žalobčině protiprávním jednání, je z uvedených důvodů zcela nepřipadné, neboť stát v tomto ohledu pouze neposkytuje příjmům plynoucím z protiprávního jednání nepatřičnou daňovou výhodu.“*
191. Nad rámec uvedeného má městský soud za to, že je na místě otevřeně konstatovat, že skutková zjištění učiněná jak správce daně, tak celními orgány odůvodňují podezření, že činnost společnosti DP&K-CZQ byla od počátku zaměřena a cílena pouze na nelegální provozování hazardních her. Zjištěné okolnosti odůvodní podezření, že tato společnost úmyslně vytvořila situaci, kdy bez řádného povolení uzavírala nájemní smlouvy s celou řadou pronajímatelů, v provozovnách takto získaných pak bez dalšího povolení provozovala technická zařízení vykazující znaky hazardní hry a to jednoznačně za účelem zisku a v okamžiku, kdy její činnost byla příslušnými orgány odhalena a byly vůči ní zahájeny příslušné úkony, společnost DP&K-CZQ uzavřela svou činnost a byla zrušena.
192. I tuto žalobní námitku proto městský soud odmítl jako nedůvodnou.

Ad e. Námitka nesprávného právního posouzení předmětu daně.

193. Podle § 5 zákona o hazardních hrách, *provozováním hazardní hry se rozumí vykonávání činností spočívajících v uskutečňování hazardní hry se záměrem dosažení zisku, zejména příjem sázek a vkladů do hazardní hry, výplata výhry, další činnosti organizačního, finančního a technického charakteru související s uvedením hazardní hry do provozu a se zajištěním vlastního provozu, jakož i činnosti potřebné pro ukončení a vypořádání hazardní hry.*
194. Podle § 2 odst. 1 zákona o dani z hazardních her, *předmětem daně z hazardních her je provozování hazardní hry na území České republiky pro účastníka hazardní hry, pokud*
- a) je k provozování této hry potřeba základní povolení podle zákona upravujícího hazardní hry, nebo*
- b) tato hra má být podle zákona upravujícího hazardní hry oblášena.*
195. Předmětem daně z hazardních her je provozování hazardní hry na území České republiky, přičemž zákon míří na hazardní hru, pro kterou je třeba základní povolení podle zákona o hazardních hrách. Provozováním hazardní hry se rozumí vykonávání činností spočívajících v uskutečňování hazardní hry se záměrem dosažení zisku, zejména příjem sázek a vkladů do hazardní hry, výplata výhry, další činnosti organizačního, finančního a technického charakteru související s uvedením hazardní hry do provozu, se zajištěním vlastního provozu, jakož i činnosti potřebné pro ukončení a vypořádání hazardní hry.
196. Pokud by soud akceptoval argumentaci žalobce, tedy že provozováním hazardní hry se rozumí pouze takové provozování hazardní hry, které je plněním na základě smlouvy o hazardní hře s konkrétním účastníkem, tedy fyzickou osobu, která se k účasti na hazardní hře registrovala nebo zaplatila vklad, nemohl by učinit jiný závěr, než že k dani z provozování hazardních her jsou povinny pouze subjekty, které hazardní hru provozují, tedy subjekty, které tak činí na základě uděleného povolení. Situaci, kdy jsou hazardní hry provozovány nezákonně, by nebylo možno vůbec daňově postihnout. Z toho nutně plyne otázka, proč by za takové situace jakýkoliv subjekt usiloval o získání povolení, které by zakládalo jeho daňovou povinnost, a nevydal se rovnou cestou obcházení zákona a provozoval hazardní hry bez takového povolení, aniž by byl daňovou povinností stíhán.
197. V rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 5. 2020, č. j. 9Afs 147/2018, na nějž žalobce odkazuje, byla řešena skutkově i právně odlišná situace. Zde se soud zabýval tím, že žalobce fakturoval BONVER WIN a AUTO GAMES jednak zdanitelná plnění, jež deklaroval jako zajištění obsluhy VHP (výherních hracích přístrojů) umístěných v provozovně, a dále plnění označená jako nájem – přenechání nebytových prostor k užívání, která v daňovém přiznání vykázal jako plnění osvobozená od DPH. Žalobce neměl v předmětu podnikání provozování loterií a jiných podobných her ve smyslu zákona č. 202/1990 Sb. a nedisponoval ani povolením ve smyslu citovaného zákona, podle něhož loterie a jiné podobné hry mohou být provozovány pouze na základě povolení vydaného příslušným orgánem. S ohledem na obsah uzavřených smluv však argumentoval tím, že plnění jím poskytované bylo v materiálním smyslu provozováním sázkových her ve smyslu unijního práva a navazujících právních předpisů členských zemí. Žalobce uplatňoval nájem jako plnění osvobozené od DPH. Věc byla ponejprv řešena Krajským soudem v Brně, který rozhodl rozsudkem ze dne 18. 4. 2018, č. j. 62 Af 45/2016-86, v němž uvedl: „žalobcem předestřená konstrukce podle zdejšího soudu jednak neodpovídá obsahu smluv a nadto představuje nejen obcházení ZDPH, nýbrž i podmíněk stanovených zákonem č. 202/1990 Sb. pro

provozování sázkových her a loterií v ČR. Pro zdejší soud je těžko akceptovatelná konstrukce, že by § 60 ZDPH bylo možno vyložit tak, že by z hlediska DPH subjekt, který poskytuje služby spojené s provozováním VHP, byl zároveň provozovatelem takového zařízení, aniž by splňoval podmínky zákona č. 202/1990 Sb. a dovolával se osvobození od DPH. Tato konstrukce žalobce jde přímo proti citovanému ustanovení ZDPH, který z provozování loterií a jiných podobných her pro účely DPH výslovně vyjímá služby souvisejících s jejich provozováním zajišťovaných pro provozovatele jinými osobami. V tomto smyslu není případný ani argument, že poznámka pod čarou k § 60 ZDPH nemá normativní charakter, neboť poznámky pod čarou slouží především jako pomůcka při výkladu citovaného pravidla, které správce daně a žalovaný interpretovali a na skutkový stav aplikovali správně.“

198. Námitka žalobce, že plnění spočívající v nájmu movitých věcí internetových zařízení pro zobrazování databázových aplikací nemůže být předmětem daně z hazardních her, neobstojí. Jak soud již opakovaně konstatoval, z provedených důkazů jednoznačně vyplývá, že žalobce poskytl společnosti DP&K-CZQ jednak prostory, ve kterých byla umístěna příslušná hrací zařízení a dále participoval na výnosu z těchto zařízení. S ohledem na již shora uvedenou argumentaci městský soud setrvává na závěru, že plnění žalobce má povahu o provozování hazardních hry a jako takové je předmětem daně z hazardních her.

Ad f. Námitka nesprávného (nezákonného) označení žalobce jako poplatníka daně.

199. Podle § 1 zákona o dani z hazardních her, *poplatníkem daně z hazardních her je*

a) držitel základního povolení podle zákona upravujícího hazardní hry nebo ten, kdo provozuje hazardní hru, k jejímuž provozování je takového povolení potřeba, nebo

b) ohlašovatel hazardní hry nebo ten, kdo provozuje hazardní hru, k jejímuž provozování je potřeba ohlášení.

200. Podle důvodové zprávy k citovanému zákonu: „poplatníkem je rovněž každá osoba, která hazardní hru vyžadující základní povolení provozuje, aniž by měla takové povolení (osoby uvedené v § 6 odst. 1 zákona o hazardních hrách) nebo takové povolení mít vůbec nemůže (ostatní osoby, například osoba se sídlem mimo území Evropské unie a států, které jsou smluvní stranou Dohody o Evropském hospodářském prostoru). Poplatníkem je tedy jak ten, kdo provozuje hazardní hru podle zákona o hazardních hrách legálně, tak ten, kdo ji podle tohoto zákona provozuje nelegálně. Tím se napravuje 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. Zejména půjde o případy, kdy orgán dozoru nad dodržováním povinností podle zákona o hazardních hrách (tj. Ministerstvo financí nebo celní úřad), který bude primárně vykonávat vyhledávací činnost, odhalí subjekt, který provozuje hazardní hru bez základního povolení. Orgán dozoru o nelegálním provozování informuje správce daně z hazardních her. Správce daně bude moci v takovém případě přistoupit k doměření daně z hazardních her, pokud osoba nelegálně provozující hazardní hru své daňové povinnosti nebude plnit.(...) Stejně jako v případě písmene a) budou poplatníky jak osoby provozující ohlašované hazardní hry legálně (tj. ti, kteří je řádně ohlásili, a obecní úřad nerozhodl o zákazu jejich provozování), tak ti, kdo ohlašované hazardní hry provozují nelegálně (tj. hru vůbec neohlásili, nebo ji provozují přes zákaz obecního úřadu v případě, že ji ohlásili).“

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

201. Komentářová literatura k tomu uvádí: „Základní rozdíl mezi poplatníkem odvodu z loterií a jiných podobných her a poplatníkem nové daně z hazardních her spočívá v tom, že nová daň z hazardních her je postavena na neutralitě vůči legalitě nebo nelegalitě provozování hazardní hry.
202. Zákon o loteriích a jiných podobných hrách ve svém § 41 stanovil, že poplatníkem odvodu z loterií a jiných podobných her je provozovatel hazardní hry. Provozovatelem přitom na základě § 1 odst. 7 zákona o loteriích a jiných podobných hrách mohla být jen právnická osoba se sídlem na území České republiky, které oprávněný orgán vydal povolení k provozování loterie nebo jiné podobné hry. Tato ustanovení se v praxi vykládala tak, že osoba, která provozuje loterii nebo jinou podobnou hru bez povolení, není provozovatelem ve smyslu § 1 odst. 7 zákona o loteriích a jiných podobných hrách, tudíž nemůže být ani poplatníkem odvodu z loterií a jiných podobných her. Jelikož poplatník je jedním ze základních konstrukčních prvků daně v širším slova smyslu, nebylo možné bez jeho existence stanovit, vybírat a vymáhat od této osoby odvod z loterií a jiných podobných her.
203. Uvedené vedlo k situaci, kdy ti, kteří provozovali loterii nebo jinou podobnou hru v souladu se zákonem, byli z hlediska daňového postavení do méně výhodné pozice oproti těm, kteří provozovali loterii nebo jinou podobnou hru bez příslušného povolení. Naplno se tento rozdíl projevoval v těch případech, kdy orgány veřejné moci nemohly uplatňovat správní nebo trestněprávní sankce nebo jejich uplatňování nebylo dostatečně rychlé a účinné. Nejvýznamnější příklady těchto situací představovalo provozování loterií nebo jiných podobných her prostřednictvím internetu osobami se sídlem na území členského státu Evropské unie nebo státu tvořícího Evropský hospodářský prostor, které byly držiteli povolení např. podle právní úpravy státu, ve kterém sídlily, avšak nebyly ani nemohly být držiteli povolení podle českého zákona o loteriích a jiných podobných hrách.
204. Tyto osoby se dostaly do jakéhosi faktického právního vakua vytvořeného kolizí vnitrostátní normy upravující definici provozovatele loterie nebo jiné podobné hry s čl. 56 Smlouvy o fungování Evropské unie, tj. se zákazem omezení volného pohybu služeb uvnitř Evropské unie pro státní příslušníky členských států, kteří jsou usazeni v jiném členském státě, než se nachází příjemce služeb, a s čl. 63 Smlouvy o fungování Evropské unie, tj. se zákazem omezení volného pohybu kapitálu. Vzhledem k tomu, že Evropská komise shledala zákon o loteriích a jiných podobných hrách v tomto směru v rozporu s evropským právem, s Českou republikou bylo vedeno řízení pro porušení evropského práva a hrozilo uplatnění vysokých sankcí, neměly orgány veřejné moci příliš prostoru pro vypořádání se s jednáním těchto osob, přestože se jednalo o jednání v rozporu s vnitrostátním předpisem. Proto byly tyto osoby označovány jako tzv. šedí provozovatelé. Toto označení je odlišovalo od tzv. provozovatelů černých, což byli ti provozovatelé, jejichž provozování nesvědčil žádný v České republice uplatňovaný pramen práva, neboť měli své sídlo mimo území členských států Evropské unie i států tvořících Evropský hospodářský prostor, a to ať už nebyli držiteli žádného povolení nebo byli držiteli povolení v jiném státě. Kromě toho, že popsaná situace vyvolávala nerovnost mezi soutěžiteli na trhu hazardních her, přicházela Česká republika nezdaněním přeshraničního provozování hazardních her zahraničními subjekty podle odhadů řádově o stovky milionů Kč na odvodu z loterií a jiných podobných her.
205. Právní úprava daně z hazardních her na tuto situaci reaguje a na rozdíl od svého předchůdce **činí poplatníkem daně jak ty, kdo jsou držiteli základního povolení podle zákona o hazardních hrách, případně řádně ohlásili ohlašovanou hazardní hru, tak ty, kdo skutečně provozují hazardní hru, k jejímuž provozování zákon o hazardních hrách vyžaduje základní povolení nebo ohlášení.**“
BOHÁČ, Radim a Hana KRASULOVÁ. § 1 POPLATNÍK DANĚ. In: BOHÁČ, Radim a

Hana KRASULOVÁ. Zákon o dani z hazardních her: Komentář [Systém ASPI]. Wolters Kluwer [cit. 2024-3-14]. ASPI_ID KO187_2016CZ. Dostupné v Systému ASPI. ISSN: 2336-517X.(zvýrazněno soudem)

206. Městský soud přistoupil k obsáhlé citaci komentáře zákona o dani z hazardních her zejména proto, že argumentace žalobce je repetitivní, přičemž podstata žalobních námitek spočívá v tom, že žalobci nebylo prokázáno, že by hazardní hry provozoval, a tedy poplatníkem daně z hazardní hry být nemůže. Jak již městský soud opakovaně uvedl, zjištěné skutečnosti plně odpovídají závěru, že žalobce hazardní hry provozoval, tento závěr správce daně má oporu v provedeném dokazování, je souladný se zákonnou úpravou a rovněž již citovanou judikaturou. Platí, že odvod z loterií byl nahrazen daní z hazardních her, přičemž nerozlišuje, zda byla provozována v souladu s povolením nebo ohlášením. Každý, kdo takové hry provozuje, je poplatníkem této daně. Jako takový pak žalobce byl povinen hradit daň z hazardních her, a to bez ohledu na to, zda bylo či nebylo vydáno povolení k provozování herních zařízení, která byla v provozovně žalobce umístěna, tedy bez ohledu na to, zda žalobce sám či společnost DP&K-CZQ disponovali povolením k provozování hazardní hry. Tento závěr zcela explicitně vyplývá z citovaného komentovaného ustanovení a Městský soud v Praze se k této argumentaci v další části rozsudku již nebude vracet.
207. I tuto žalobní námitku nelze pokládat za důvodnou.

Ad g. Námitka absence předmětu daně.

208. Za důvodnou městský soud neoznačuje ani následující žalobní námitku, neboť předmět daně je výslovně definován v § 2 odst. 1 zákona o dani z hazardních her jako *je provozování hazardní hry na území České republiky*. (viz bod 194 rozsudku). Žalobce byl provozovatelem hazardní hry na technických zařízeních typu I-Stars a Diamond Level ve vlastnictví společnosti DP&K-CZQ s. r. o., neboť pro jejich provoz uvedené společnosti pronajímал prostory ve svém vlastnictví a současně participoval na zisku generovaném z tohoto provozu v rámci ujednaného nájemného. Není pravdou, že by provoz uvedených technických zařízení nebyl závislý na jednání žalobce. Naopak bez žalobcova aktivního jednání – pronájmu a tedy zpřístupnění prostor pro provoz technických zařízení, zpřístupnění těchto prostor pro veřejnost, poskytnutí elektrické energie, poskytnutí internetového připojení a bez oprav těchto zařízení – by nebylo jejich fungování v daném případě vůbec možné. Soud tak dospěl shodně jako daňové orgány k závěru, že žalobcovo jednání naplňuje znaky provozování hazardní hry ve smyslu § 5 zákona o hazardních hrách.

Ad h. Nesprávného posouzení právní otázky rozdělení základu daně z jedné hazardní hry mezi více „spoluprovozovatelů“ či „spolupodílníků“.

209. K následné žalobní námitce městský soud prvně odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 4. 2019, č. j. 1 As 74/2018-40, dle něžž *„pokud zde není žádná osoba, která by disponovala oprávněním k provozování loterie nebo jiné podobné hry vydaným ministerstvem, je za provozování loterie nebo jiné podobné hry odpovědný každý, kdo vykonává činnosti uvedené v § 4 odst. 3 zákona o loteriích. V případě nelegálního provozování je však poplatníkem každý, kdo provozuje hazardní hru, tzn. pokud se na provozování podílí více subjektů, pak se všichni stávají poplatníky daně z hazardních her.*

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

210. Žalovaný ve vyjádření k podané žalobě přiléhavě odkazuje na rozhodovací praxi správních soudů. Shodně byla věc již řešena ve skutkově obdobné věci Krajským soudem v Českých Budějovicích, a to v již zmíněném rozsudku ze dne 31. 3. 2023, č. j. 51 Af 5/2022–65, kde soud uvádí: „*jak plyne z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 11. 2018, č. j. 1 As 207/2018–32, č. 3855/2019 Sb. NSS, subjektem, který vykonává služby související se zajištěním provozu technických zařízení pro hazardní hry (tehdy pod souhrnným názvem loterie, je i subjekt, který pronajímá prostory pro provoz těchto zařízení. Takový subjekt je na základě nájemní smlouvy stanovující nájemné jako procento z výnosu zařízení veden přímým finančním zájmem na řádném a efektivním provozu těchto technických zařízení. Uvedený způsob výplaty nájemného je považován za finanční zájem na provozu hazardních her, což prokazuje přímý finanční zájem žalobce na provozu hazardních her.*“
211. V první řadě je třeba jako nesprávnou odmítnout argumentaci žalobce týkající se splnění jeho daňových povinností (odvodu DPH). Povinnost odvést daň z hazardních her je samostatnou daňovou povinností, která stojí vedle dalších daňových povinností žalobce a splnění jedné z nich nevede k zániku jiných daňových povinností. Krajský soud v Českých Budějovicích v rozsudku ze dne 27. 1. 2021, č. j. 61 A 15/2019–85, uvedl: „*zcela mimoběžná je pak též argumentace žalobkyně, dle níž nájemné přijaté od provozovatele na základě nájemní smlouvy řádně zdanila a odváděla z těchto příjmů od roku 2016 daň z příjmu a daň z přidané hodnoty. Plnění daňových povinností žalobkyně nemá naprosto žádnou souvislost s tím, zda žalobkyně provozovala hazardní hru bez povolení či nikoli. Daňové orgány nemají zákonnou povinnost zkoumat, zda zdaňované příjmy (či související daň z přidané hodnoty) mají původ v činnosti vykonávané v souladu či naopak v rozporu se zákonem požadovaným povolením.*“ Platí tedy, že není povinností daňových orgánů zkoumat, zda se žalobcem uplatněná daňová přiznání k dani z příjmů a k dani z přidané hodnoty vztahují k hazardní hře (povolené či nikoli) a je pouze věcí žalobce, zda daň z hazardních her přizná a uhradí a zda v návaznosti na to v dodatečných daňových přiznáních k dani z přidané hodnoty a k dani z příjmů takto přiznanou a uhrazenou daň z hazardních her zohlední.“
212. Důvodná rovněž není námitka, že správce daně konstruuje neomezený počet podílů na provozování hazardní hry v rozsahu 135%. Není zřejmé, na základě jaké úvahy k této argumentaci žalobce dospěl.
213. Jak již bylo uvedeno, žalobce byl povinen jako provozovatel daň odvést. Správce daně vyšel z nájemních smluv, kde byl stanoven podíl žalobce na zisku ve výši 35 % a z tohoto údaje pak vycházel při stanovení výše daně. V § 3 zákona je upraven základ daně jako třetí základní konstrukční prvek daně z hazardních her, a to jako součet jednotlivých dílčích základů daně. Podle důvodové zprávy k zákonu „*dílčí základ se určuje vždy na tzv. principu in-out, tj. je jím rozdíl mezi přijatými a nevrácenými vklady a vyplacenými výhrami. Princip in-out byl zachován z dosavadní právní úpravy odvodu z loterií a jiných podobných her, a to na základě zhodnocení jeho výhod a nevýhod oproti principu in (tj. pouze přijaté a nevrácené vklady)*“.
214. Poplatníkem daně v daném případě byl jak žalobce, tak společnost DP&K–CZQ, oba byli povinni daň odvést a správce daně nepochybil, když žalobci vyměřil daňovou povinnost.

Ad ch. Námitka nezákonnosti vyhledávací činnosti

215. Vyhledávací činnost je upravena v Dílu 2. daňového řádu. Jedná se o činnost správce daně směřující k vyhledávání a opatřování důkazních prostředků, tedy informací důležitých pro

rozhodování. Dodržení zákonem stanoveného postupu při jejich získávání je pak podmínkou jejich použitelnosti jako důkazů v rámci dokazování. Správce daně v rámci vyhledávací činnosti stanoveným způsobem „ohledává terén“ a z vlastní iniciativy vyhledává a opatřuje důkazní prostředky, které potom může v řízení použít v procesu dokazování.

216. „Postupy vyhledávací činnosti slouží k vyhledávání důkazních prostředků, nikoliv však k jejich hodnocení a případnému osvědčení jako důkazů o skutkovém stavu. Tomu slouží až proces dokazování a hodnocení důkazů v rámci probíhajícího řízení.“
217. Vyhledávací postupy se uplatní též k vyhledávání daňových subjektů. Ne každý, komu svědčí daňová povinnost, se přihlásí k registraci či podá daňové přiznání a odvede daň. K tomu, aby správce daně mohl rozhodnout z moci úřední o registraci či mohl v příslušném důležitém daňovém řízení rozhodnout o daňové povinnosti těchto daňových subjektů a vynutit uhrazení daně, musí mít možnost z různých evidencí a informací potenciální liknavé daňové subjekty zjišťovat“. § 78 Vyhledávací činnost. In: BAXA, Josef, Ondřej DRÁB, Lenka KANIOVÁ, Petr LAVICKÝ, Alena SCHILLEROVÁ, Karel ŠIMEK a Marie ŽIŠKOVÁ. Daňový řád: Komentář [Systém ASPI]. Wolters Kluwer [cit. 2024-3-15]. ASPI_ID KO280_2009CZ. Dostupné v Systému ASPI. ISSN: 2336-517X.
218. „Vyhledávací činnost provádí správce daně rovněž za účelem ověření řádného plnění povinností při správě daní (zejm. registrační), jakož i za účelem zabránění řízení z moci úřední. K vyhledávací činnosti, tedy ke získávání informací, může docházet v průběhu řízení i mimo probíhající řízení. Správce daně může informace od orgánů a osob získávat prostřednictvím vyžádání dle § 57, za pomoci využití dostupných informačních systémů, prostřednictvím vysvětlení dle § 79 nebo např. místního šetření podle § 80.“ § 78 Vyhledávací činnost. In: MATYÁŠOVÁ, Lenka a Marie Emílie GROSSOVÁ. Daňový řád: Komentář [Systém ASPI]. Nakladatelství Leges [cit. 2024-3-15]. ASPI_ID KO28012009CZ. Dostupné v Systému ASPI. ISSN: 2336-517X.
219. Jak vidno, při vyhledávací činnosti není správce daně omezován a může zjišťovat potřebné informace v zásadě jakkoli. To je rovněž důvod, proč poznatky z vyhledávací činnosti nemohou bez dalšího sloužit jako důkaz – jako důkaz musí být následně provedeny v daňovém řízení.
220. Kontrolní hlášení je specifické daňové tvrzení. Údaje uváděné v kontrolním hlášení vycházejí především z evidence pro účely daně z přidané hodnoty, které je plátce povinen vést podle § 100 nebo § 100a zákona o DPH.
221. Komentář k tomu uvádí: „Cílem a smyslem kontrolního hlášení je umožnit správci daně získat informace o vybraných transakcích realizovaných plátcem a ve spojení s dalšími údaji identifikovat rizikové obchodní řetězce odčerpávající neoprávněně finanční prostředky.“
222. Mechanismus systému kontrolních hlášení vychází z toho, že plátcem vykazují v dané struktuře údaje o zásadních plněních, tyto správce daně navzájem porovnává a spojuje formou "párování" jednotlivých kontrolních hlášení.
223. V okamžiku vyměňování daňových přiznání tak správce daně disponuje údaji, které by jinak získával převážně následnou kontrolní činností u jednotlivých plátců, přičemž v době realizace kontrolní činnosti jsou již některé články spojení nesoučinné ("mizející obchodník") a finanční prostředky jsou odčerpány mimo dispozici správce daně.
224. Kontrolní hlášení je díky použitému označení slovem "hlášení" řádným daňovým tvrzením ve smyslu legislativní zkratky § 1 odst. 3 DŘ, nicméně řada ustanovení DŘ je vyloučena speciální úpravou, podobně jako je tomu v současnosti u souhrnného hlášení.

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

225. *Ačkoli nejde o tvrzení daně jako takové, správce daně může získané údaje využít při správě daní a případně i při stanovení výše daně. Kontrolní hlášení ale v žádném případě nenabrazuje daňové přiznání, jedná se o institut zcela odlišný, poměrně úzce spjatý s evidencí pro účely daně z přidané hodnoty. Podobně jako u daňového přiznání i u kontrolního hlášení stihá plátce povinnost tvrzení a břemeno tvrzení, stejně tak důkazní povinnost a důkazní břemeno ohledně toho, co tvrdil, nebo tvrdit měl (viz § 92 odst. 3 DR)*“. § 82a-110j Vracení daně v tuzemsku osobám registrovaným k dani v jiném členském státě. In: KUNEŠ, Zdeněk. Zákon o dani z přidané hodnoty 2022. Úplné znění zákona o DPH k 1. 1. 2022 s pedagogickými pomůckami včetně komentářů a grafů [Systém ASPI]. Wolters Kluwer [cit. 2024-3-15]. ASPI_ID KO235_p12004CZ. Dostupné v Systému ASPI. ISSN: 2336-517X.
226. Ústavní soud v nálezu sp.zn. Pl. ÚS 32/15 provedl tzv. test proporcionality celého institutu kontrolního hlášení, v tomto nálezu mimo jiné uvádí: „*údaje získávané v rámci kontrolního hlášení se pak co do vymezení rozsahu neliší od údajů, které je plátce povinen vést v rámci evidence pro účely daně z přidané hodnoty. Přitom správce daně si bezpochyby může dané údaje zjistit vlastní kontrolní činností, ať již cestou daňové kontroly, místního šetření či obdobných institutů, u nichž rozsah informací, jež jsou daňové subjekty povinny správci daně sdělit, rovněž není specifikován.*“
227. Argumentace žalobce ve světle uvedeného neobstojí, správce daně nepochybil a postupoval v souladu se zákonnou úpravou, pokud v rámci vyhledávací činnosti zjišťoval skutečnosti rozhodné pro daňové řízení z obsahu kontrolních hlášení a to jak společnosti DP&K-CZQ, tak samotného žalobce.
228. Ze všech zjištěných okolností se nabízí vysvětlení, že společnost DP&K-CZQ od počátku jednala v nepoctivém úmyslu, kdy uzavřela značné množství smluv s pronajímateli prostor po celém území ČR a bez řádného povolení provozovala hrací zařízení. Jakým jiným způsobem by správce daně mohl takové jednání odhalit, než právě zjištěním kontrolních hlášení smluvních partnerů DP&K-CZQ? Za této situace nelze v žádném případě učinit závěr, že by správce daně překročil své pravomoci a žalobní námitka není proto důvodná.

Ad i. Námitka neunesení důkazního břemene správcem daně a neprovedení dokazování

229. Žalobní námitka ukazuje na nepochopení rozložení důkazního břemene žalobcem. V daňovém řízení je to vždy daňový subjekt, který nese povinnost tvrzení (o své daňové povinnosti) a břemeno důkazní. Jako provozovatel hazardní hry byl žalobce povinen k samovyměření daně. Jelikož žalobce daňové přiznání nepodal, ze zákona se daň považovala za tvrzenou ve výši 0 (§11 zákona o dani z hazardních her).
230. Správce daně na základě okolností, které zjistil z kontrolních hlášení, dospěl k závěru, že daňová povinnost žalobce je vyšší, resp. že není nulová a daň vyměřil. Důkazní břemeno k tomu, že daňová povinnost žalobce je jiná, než jaká byla stanovena, nese žalobce. Dokazování v daňovém řízení tak není založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí, resp. co tvrdit měl. (K tomu soud odkazuje na bohatou a již ustálenou judikaturu správních soudů např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004-125, ze dne 25. 4. 2012, č. j. 2 Afs 33/2011-78, a ze dne 28. 7. 2011, č. j. 8 Afs 4/2011-71 a další.)

Co se týče zásad daňového řízení, městský soud konstatuje, že

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

- podle § 5 odst. 1 daňového řádu, *správce daně postupuje při správě daní v souladu se zákony a jinými právními předpisy. Zásada legality nebyla porušena, správce daně postupoval v souladu s právní úpravou.*
- podle § 5 odst. 2 daňového řádu, *správce daně uplatňuje svou pravomoc pouze k těm účelům, k nimž mu byla zákonem nebo na základě zákona svěřena, a v rozsahu, v jakém mu byla svěřena. Rovněž zásada legitimacy porušena nebyla, správce daně svá zákonná oprávnění nepřekročil.*
- podle § 8 odst. 1 daňového řádu, *správce daně při dokazování hodnotí důkazy podle své úvahy. Správce daně posuzuje každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přiblíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo. Správce daně neporušil ani zásadu volného hodnocení důkazů. Skutková zjištění, ze kterých vycházel mají oporu ve spisovém materiálu a nevykazují žádné nelogičnosti, či projevy libovůle.*
- podle § 9 odst. 2 daňového řádu, *správce daně soustavně zjišťuje předpoklady pro vznik nebo trvání povinností osob zúčastněných na správě daní a činí nezbytné úkony, aby tyto povinnosti byly splněny. Zásada oficiality vyjadřuje možnost a povinnost správce daně jednat v situacích, kdy není naplněna zásada dispozicní, což přesně nastalo v projednávané věci nesplněním samovyměřovací povinnosti žalobce.*

Ad j. Námitka nezákonného odmítnutí navržených důkazů.

231. Zásada volného hodnocení důkazů znamená, že neexistují žádná pevná pravidla, která by určovala míru důkazů potřebných k prokázání určité dokazované skutečnosti ani váhu či důkazní sílu jednotlivých důkazů. Hodnocení věrohodnosti a pravdivosti důkazů představuje konečnou syntézu, k níž dochází na základě předchozí analýzy poznatků o pramenech důkazů, o závažnosti skutečností z nich vyplývajících, o jejich souvislosti a návaznosti na jiné skutečnosti a důkazy a v neposlední řadě též souladu s poznatky praxe správce daně v jiných srovnatelných případech. Správce daně je vždy oprávněn posoudit, které důkazy provede a kterých již není k objasnění skutkového stavu třeba.
232. Žalobce navrhl provedení řady důkazů k prokázání toho, že na provozování hazardních her nepodílel. Za situace, kdy tato skutečnost zjevně vyplynula z uzavřených nájemních smluv (jejichž existenci žalobce nijak nepopírá), bylo provádění výslechu svědků nadbytečné, stejně jako výslech všech „obstaravatelů“, kteří by se navíc mohli vyjádřit jen k vlastní činnosti, nikoli činnosti žalobce.
233. Žalovaný došel ke správnému závěru, že by tyto výsledky nemohly přinést žádné nové informace, které by zvrátily stanovisko správce daně, proto soud i poslední žalobní námitku odmítl pro její nedůvodnost.

Ad k. Námitka neexistence kompletní, nezměněné a věrohodné spisové dokumentace a neumožnění žalobci seznámit se s možnými důkazními prostředky obsaženými ve spise.

234. V poslední, v pořadí dvanácté žalobní námitce žalobce namítl, že spisový materiál žalobce obsahuje pouze důkazní prostředky zařazené ze spisového materiálu společnosti DP&K-CZQ, přičemž tyto nejsou úplné, žalovaný se důkazní prostředky např. k tzv. obstaravatelům ani nepokoušel zajistit a žalovaný zcela zřejmě sám nemá jistotu o úplnosti spisového materiálu. Žalovaný nedbal, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji.

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

235. Spisový materiál obsahuje dostatek relevantních podkladů pro vyměření daně. Polemika žalobce o tom, zda do spisu měly být založeny další listiny je proto nadbytečná. Platí totiž, že ne každé procesní pochybení vede k nezákonnosti napadeného rozhodnutí. Pokud žalobce neoznačí konkrétní chybějící podklad, který by byl s to zcela změnit závěr o daňové povinnosti žalobce, není namístě jeho námitce vyhovět.

V.

Závěr a náklady řízení

236. S ohledem na vše shora uvedené dospěl soud k závěru, že rozhodnutí žalovaného, kterým bylo odvolání žalobce zamítnuto, bylo vydáno v souladu se zákonem a shora uvedené žalobní námitky uplatněné žalobcem nejsou důvodné. Soudu tedy nezbylo, než žalobu jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítnout.
237. Výrok o nákladech řízení má oporu v § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobce v řízení úspěšný nebyl, proto mu právo na náhradu nákladů řízení nepřísluší. Žalovanému, který měl v řízení plný úspěch, však žádné náklady spojené s tímto řízením nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly, proto soud rozhodl, že se žádnému z účastníků 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 nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

Praha 20. březen 2024

JUDr. Slavomír Novák v.r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.