



ČESKÁ REPUBLIKA  
ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové a soudců JUDr. Jakuba Camrdy a JUDr. Viktora Kučery v právní věci žalobce: **D & P Group s. r. o.**, se sídlem Výškovická 2597/50, Ostrava-Zábřeh, zast. JUDr. Vladimírem Zonkem, advokátem se sídlem Vítězná 3334/7, Ostrava, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 18. 10. 2023, č. j. 22 Af 40/2022-47,

**t a k t o :**

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **nepřiznává.**

**O d ů v o d n ě n í :**

[1] Kasační stížností se žalobce (dále „stěžovatel“) domáhá zrušení shora označeného rozsudku krajského soudu, kterým byly zamítnuty jeho žaloby proti rozhodnutím žalovaného ze dne 10. 10. 2022, č. j. 37879/22/5000-10611-712244, ze dne 13. 12. 2022, č. j. 46379/22/5000-10611-712244 a ze dne 28. 3. 2023, č. j. 11320/23/5000-10611-712244, ve věci doměření daně z hazardních her podle zákona č. 187/2016 Sb., o dani z hazardních her.

[2] Stěžovatel uzavřel se společností DP&K-CZQ s. r. o. (vlastník technických zařízení) nájemní smlouvy č. 2016/DJGHFF, č. 2016/BDHG, č. 2016/DJGEJD, na základě nichž pronajal vlastníku technických zařízení nebytové prostory. Jako protiplnění byl ujednan podíl stěžovatele na výnosu z technických zařízení, která byla v prostoru umístěna. Vlastník

technických zařízení provozoval technické hry naplňující znaky hazardní hry dle § 3 odst. 2 písm. e) zákona č. 186/2016 Sb., o hazardních hrách.

[3] Správce daně (Specializovaný finanční úřad) s ohledem na zjištění získaná v průběhu vyhledávací činnosti dospěl k závěru, že stěžovatel provozoval hazardní hry, přičemž jejich provozování je podle § 2 odst. 1 písm. a) zákona č. 187/2016 Sb., o dani z hazardních her, předmětem daně z hazardních her. Správce daně proto vyzval stěžovatele dle § 145 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, v rozhodném znění (dále jen „daňový řád“), k podání dodatečných daňových přiznání k dani z hazardních her za prověřovaná zdaňovací období. Následně zahájil správce daně postupy k odstranění pochybností dle § 89 a násl. daňového řádu. Jelikož stěžovatel pochybnosti správce daně neodstranil, správce daně přistoupil k vydání dodatečných platebních výměřů; proti nim stěžovatel podal odvolání, tato žalovaná zamítl a rozhodnutí správce daně potvrdil.

[4] Žalovaný konstatoval, že v případě nelegálního provozování hazardní hry jsou poplatníky daně z hazardních her osoby, jež se podílejí na provozování hazardní hry; uvedl, že z nájemních smluv plyne, že v provozovnách stěžovatele bylo umístěno technické zařízení. Podstatné pro posouzení otázky, zda se stěžovatel na provozování hazardní hry podílel, žalovaný označil skutečnost, že stěžovatel zpřístupnil prostor k umístění technického zařízení, zpřístupnil ho veřejnosti, zavázal se k zajištění běžné technické obsluhy a k údržbě technických zařízení a jednoznačně participoval na výnosu z provozu technických zařízení. Tyto činnosti žalovaný vyhodnotil jako činnosti organizačního a technického charakteru, což spolu se skutečností, že stěžovatel měl přímý finanční zájem na řádném provozu technických zařízení, prokazuje, že bez aktivní součinnosti stěžovatele by provozování hazardní hry nebylo možné. Z dalších důkazních prostředků vyplynulo, že činnosti spojené s provozováním technických her vykonávaly mimo vlastníka technických her i třetí osoby, v tomto případě stěžovatel nebo osoby, jejichž jednání je stěžovateli přičitatelné. Žalovaný rovněž dospěl k závěru, že technická zařízení, jež byla v provozovnách stěžovatele umístěna, měla povahu hazardní hry. V řízení bylo zjištěno, že v posuzovaných zdaňovacích obdobích vlastník technických zařízení provozoval technická zařízení typu I-Stars, Diamond Level, resp. Hollywood Popcorn či Jewel Level. S ohledem na závěry Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 27. 1. 2021, č. j. 61 A 15/2019-85, a závěry Krajského soudu v Praze ze dne 30. 6. 2021, č. j. 54 Af 45/2019-59, a znalecké posudky vypracované Institutem pro testování a certifikaci, žalovaný uzavřel, že technická zařízení naplňují znaky hazardní hry, a není tedy pochyb o tom, že byla u stěžovatele provozována hazardní hra ve smyslu § 5 zákona o hazardních hrách.

[5] V žalobě stěžovatel tvrdil, že svým jednáním nenaplnil znaky provozování hazardní hry uvedené v § 5 zákona o hazardních hrách. Žalovaný shledal naplnění dvou znaků provozování hazardní hry – uzavření nájemní smlouvy a dosažení zisku z tohoto nájemního vztahu; tento závěr je však podle stěžovatele nedostačující; provozování hazardní hry primárně spočívá ve vykonávání činností spočívajících v uskutečňování hazardní hry se záměrem dosažení zisku. Podle judikatury správních soudů je k naplnění provozování hazardní hry třeba aktivní jednání daného subjektu; takové jednání nebylo u stěžovatele prokázáno.

pokračování

[6] Dále namítl, že žalovaný při dokazování nedodržel § 92 daňového řádu, činnost žalovaného ani prvostupňového správce daně nesměřovala k objasnění skutečného jednání stěžovatele a ani povahy technických zařízení I-Stars a Diamond Level. Žalovaný se v té souvislosti spokojil s tím, že společnost DP&K-CZQ s. r. o. nedisponovala dostatečným počtem zaměstnanců, a proto museli činnosti spojené s obsluhou technických zařízení zabezpečovat její smluvní partneři. V té souvislosti ale žalovaný vůbec nezkoumal, co bylo k zajištění provozu těchto zařízení potřeba a zda byl vůbec k zajištění provozu nutný úkon třetí osoby. Přestože stěžovatel navrhoval, aby bylo získáno vyjádření společnosti DP&K-CZQ s. r. o., správní orgány v tomto směru neučinily žádné kroky. Tvrdil, že pokud jde o povahu provozu technických zařízení I-Stars a Diamond Level, tato zařízení byla zcela autonomní a nevyžadovala žádnou obsluhu; zařízení vydávala výhry samostatně a rovněž vyúčtování probíhalo automaticky, patrně prostřednictvím dálkového přístupu. Stěžovatel setrval na tvrzení, že nikdy nepřevzal, ani nepodepsal zmocnění, kterým se měl zavázat k předávání odměn a manipulaci s peněžními prostředky společnosti DP&K-CZQ s.r.o. S touto námitkou se žalovaný vypořádal tak, že konstatoval, že podpis na tomto zmocnění je totožný s podpisem pronajímatele na nájemní smlouvě. Jelikož ve spise není založen znalecký posudek z oboru písmoznalectví, jednalo se patrně o vlastní hodnocení žalovaného, k němuž ale není bez příslušných odborných znalostí oprávněn.

[7] **Krajský soud** neshledal žalobu důvodnou a zamítl ji. Krajský soud se ztotožnil s názorem správních orgánů a poukázal shodně s žalovaným na judikaturu NSS, podle které každý, kdo svým jednáním naplní znaky provozování hazardní hry (lhostejno, zda jde o vlastníka technických zařízení, osobu, která bude mít zařízení v nájmu, či jakoukoli třetí osobu), může být považován za provozovatele hazardní hry (srov. rozsudky NSS ze dne 22. 11. 2018, č. j. 1 As 207/2018-32, ze dne 4. 4. 2019, č. j. 1 As 74/2018-40 nebo ze dne 6. 3. 2020, č. j. 1 As 347/2019-38); právní závěry vyslovené v uvedených rozsudcích byly sice vysloveny ve vztahu k úpravě zákona č. 202/1990 Sb., o loteriích a jiných podobných hrách, účinného do 31. 12. 2016, avšak s ohledem na takřka totožné vymezení pojmu „provozování hazardní hry“ v obou předpisech je dle přesvědčení krajského soudu možné uvedený názor aplikovat i ve vztahu k zákonu o hazardních hrách.

[8] Podle názoru krajského soudu správní orgány obou stupňů po právní stránce dospěly ke správným závěrům, že stěžovatel provozoval zařízení umístěná u něj v provozovně ve smyslu § 5 zákona o hazardních hrách. Vědomě a aktivně totiž vytvářel podmínky pro to, aby technická zařízení mohla být umístěna a provozována v jeho provozovně, neboť se zavázal mj. k zajištění řádného technického stavu elektrorozvodů, údržbě zařízení, zajištění čistoty prostor atd. Dle krajského soudu stěžovatel zcela zjevně vykonával služby související se zajištěním provozu technických zařízení, neboť bez ohledu na povahu zařízení, z hlediska toho, že zařízení mohla podle tvrzení stěžovatele vydávat výhry samostatně a rovněž vyúčtování mělo probíhat automaticky, nebylo by fungování zařízení bez aktivního jednání (zajištění elektrické energie, běžná údržba) vůbec možné. Krajský soud vzal rovněž za podstatné, že bylo ve zřetelném ekonomickém zájmu stěžovatele, aby chod zařízení byl bezproblémový, neboť výše jeho příjmu z nájmu dle uzavřené nájemní smlouvy byla přímo navázána na výnosy z provozu zařízení.

[9] Krajský soud za nedůvodnou označil námitku, že žalovaný vůbec nezkoumal, co bylo k zajištění provozu těchto zařízení potřeba a zda byl vůbec k zajištění provozu nutný úkon

třetí osoby. Dle krajského soudu z rozhodnutí žalovaného jasně vyplývá, že povaha zařízení z hlediska autonomie jejich provozu byla nepodstatná, neboť stěžovatel musel minimálně zajistit přívod elektrické energie a nadto se zavázal k běžné údržbě zařízení. Dle krajského soudu žalovaný pro účely jím přijatých závěrů vycházel z dostatečně zjištěného skutkového stavu; důkazní návrhy vznesené stěžovatelem v průběhu daňového řízení, které nebyly daňovými orgány akceptovány, byly zjevně nadbytečné.

[10] Důvodnou neshledal krajský soud ani námitku stran tvrzení, že stěžovatel nikdy nepřevzal, ani nepodepsal zmocnění, kterým se měl zavázat k předávání odměn a manipulaci s peněžními prostředky společnosti DP&K-CZQ s. r. o., neboť i bez uvedeného zmocnění lze jednoznačně dospět k závěru o tom, že stěžovatel vědomě a aktivně vytvářel podmínky pro to, aby technická zařízení mohla být umístěna a provozována v jeho provozovně; manipulace s finančními prostředky vloženými do zařízení v tomto směru není pro posouzení provozování technických zařízení stěžovatelem podstatná. Krajský soud také přisvědčil žalovanému v tom, že poté co byl stěžovatel správcem daně vyzván k odstranění pochybností stran svých tvrzení, přešlo na něj v souladu s § 92 odst. 3 daňového řádu důkazní břemeno k prokázání jeho tvrzení o skutkových okolnostech případu, které však neunesl.

[11] V **kasační stížnosti** stěžovatel uvádí důvod dle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Následně kasační stížnost odůvodňuje odkazem na čl. 4 odst. 2 a 4 a čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod (dále „Listina“). Odkazuje na judikaturu Ústavního soudu, dle které je formální požadavek na založení daňové regulace zákonem spojen s nárokem, aby právní úprava zasahující do práv zaručených Listinou byla „*jasným, přípustným a předvídatelným pravidlem chování, kdy k uložení daňové povinnosti došlo na základě zákona*“ (sp. zn. Pl. ÚS 15/17). Daňová povinnost tak musí být předvídatelná; předvídatelný pak musí být i výklad právní úpravy. Při správě daní musí být zákon vykládán restriktivně. Podmínky pro vznik povinnosti k placení daně musí být zákonem stanoveny zcela jasně a v případě pochybnosti je třeba učinit závěr ve prospěch daňového subjektu.

[12] Stěžovatel s odkazem na znění § 5 zákona o hazardních hrách konstatuje, že krajský soud shledal, že stěžovatel naplnil znaky provozování hazardní hry tím, že „*uzavřel pro rozhodná zdaňovací období se společností DP&K-CZQ s. r. o. jako vlastníkem předmětných technických zařízení nájemní smlouvu, kterou se jako pronajímatel zavázal nájemci (vlastníku technických zařízení) přenechat k dočasnému užívání část prostoru v objektu žalobce – SPORT BAR RIO za účelem podnikatelské činnosti nájemce prostřednictvím technických zařízení, přičemž se zavázal mj. zajistit řádný technický stav pevných elektrorozvodů v předmětu nájmu, dodržování čistoty v pronajatých prostorách a běžnou zevní údržbu (technických) zařízení umístěných v pronajatých prostorách. Zároveň bylo mezi účastníky sjednáno, že výše měsíčního nájemného hrazeného nájemcem bude vypočtena jako 35% z celkového výnosu*“. Stěžovatel má stále za to, že skutková zjištění krajského soudu a na nich učiněný závěr o tom, že stěžovatel provozoval hazardní hru, není v souladu s požadavky na interpretaci a aplikaci právních norem, které vyplývají z Listiny.

[13] Stěžovatel uvádí, že provozuje pohostinství a nemohl předvídat, že pouhým pronájmem části svých podnikatelských prostor a převzetím závazku zajistit řádný stav elektrorozvodů v předmětu nájmu a udržování čistoty ve svých prostorách a běžné zevní

pokračování

údržby umístěných technických zařízení, se stane provozovatelem hazardní hry a vznikne mu daňová povinnost. Takovou interpretaci a aplikaci norem daňového práva nelze považovat za předvídatelnou, proporcionální a restriktivní vůči daňovému subjektu. Krajský soud se k těmto aspektům výkladu norem daňového práva blíže nevyjádřil; nevyjádřil se ani k tomu, kterou konkrétní část hypotézy § 5 zákona o hazardních hrách měl stěžovatel svým jednáním naplnit.

[14] Dle stěžovatele se jedná o relativně neurčitou právní normu, kdy jednotlivé znaky provozování hazardní hry jsou uvedeny příkladmo. Na jednání stěžovatele pak může dopadat až závěr § 5 zákona o hazardních hrách, který hovoří o „*dalších činnostech technického charakteru ... souvisejících se zajištěním vlastního provozu hazardní hry*“. I laikovi musí být jasné, že „*příjem sázek a vkladů do hazardní hry, výplata výhry*“ může představovat provozování hazardní hry. Čím dále ale postupuje definice užitá zákonodárcem v textu citovaného ustanovení, tím méně je zřejmé, o jaké činnosti se ještě může jednat. Stěžovatel si proto klade otázku, zda je takto formulované ustanovení normy daňového práva předvídatelné, zda je jeho aplikace na skutkový stav zjištěný žalovaným a krajským soudem přiměřená a zda je takto provedená aplikace právní normy daňového práva restriktivní. Krajský soud na zodpovězení těchto otázek dle stěžovatele rezignoval.

[15] Žalovaný se ve **vyjádření** ke kasační stížnosti zcela ztotožňuje s posouzením věci krajským soudem, které považuje za správné a zákonné; kasační stížnost navrhuje zamítnout. Současně odkazuje v podrobnostech na odůvodnění rozhodnutí o odvoláních stěžovatele a na svá vyjádření k žalobě.

[16] Dle žalovaného zásady plynoucí z Listiny při stanovení daňové povinnosti stěžovatele porušeny nebyly. Jak plyne z odůvodnění napadených rozhodnutí o odvolání, daňové orgány s ohledem na judikaturu správních soudů, ze které vycházely, dospěly k závěru, že stěžovatel provozoval hazardní hru ve smyslu § 5 zákona o hazardních hrách a stal se tudíž poplatníkem daně z hazardních her. Daňová povinnost stěžovateli vznikla ze zákona, a nelze tak dospět k závěru o nepředvídatelnosti daňové povinnosti stěžovatele.

[17] Žalovaný je přesvědčen, že krajský soud zcela dostačujícím způsobem odůvodnil napadený rozsudek a obecné žalobní námitky stěžovatele vypořádal zcela adekvátně; krajský soud postupoval ve shodě se závěry rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu v rozsudku ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78, podle kterých „*[m]íra precizace žalobních bodů do značné míry určuje i to, jaké právní ochrany se žalobci u soudu dostane.*“ Jako zcela nedůvodnou shledává žalovaný námitku stěžovatele, že krajský soud neuvedl, kterou část hypotézy § 5 zákona o hazardních hrách stěžovatel svým jednáním naplnil. Krajský soud srozumitelným způsobem uvedl skutková zjištění, z nichž vycházel a navazující právní posouzení. Uvedl-li v bodě 15 napadeného rozsudku krajský soud, že „*[ž]alobce totiž vědomě a aktivně vytvářel podmínky pro to, aby technická zařízení mohla být umístěna a provozována v jeho provozovně, když se zavázal mj. k zajištění řádného technického stavu elektrorozvodů, údržbě zařízení, zajištění čistoty prostor atd. Soud tak nemá pochyb o tom, že žalobce vykonával služby související se zajištěním provozu technických zařízení, neboť bez ohledu na povahu zařízení z hlediska toho, že zařízení mohla podle tvrzení žalobce vydávat výhry samostatně a rovněž vyúčtování mělo probíhat automaticky, nebylo by fungování zařízení bez aktivního jednání (zajištění elektrické energie, běžná údržba) vůbec možné. Nadto je podstatné, že byl ve zřetelném*

*ekonomickém zájmu žalobce bezproblémový chod zařízení, neboť výše jeho příjmu z nájmu dle uzavřené nájemní smlouvy byla přímo navázána na výnosy z provozu zařízení.*“, je tato úvaha zcela dostačující stran naplnění hypotézy § 5 zákona o hazardních hrách ze strany stěžovatele a pro potvrzení závěrů daňových orgánů, že stěžovatel provozoval hazardní hru ve smyslu § 5 zákona o hazardních hrách.

[18] **Nejvyšší správní soud** po konstatování včasnosti kasační stížnosti, jakož i splnění ostatních podmínek řízení, přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v mezích rozsahu a z důvodů, které stěžovatel uplatnil v kasační stížnosti, neshledal přitom vady, k nimž by byl povinen přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[19] Nejvyšší správní soud především připomíná, že kasační stížnost je mimořádným opravným prostředkem proti pravomocnému rozhodnutí krajského (městského) soudu ve správním soudnictví. Řízení o kasační stížnosti je ovládáno zásadou dispoziční, stěžovatel vymezuje rozsah přezkumu napadeného rozsudku a musí v kasační stížnosti předestřít polemiku se závěry krajského soudu, nikoli žalovaného. Z tohoto důvodu platí, že obsah a kvalita kasační stížnosti předurčuje obsah a kvalitu rozhodnutí Nejvyššího správního soudu (např. rozsudek NSS ze dne 15. 7. 2021, č. j. 1 As 132/2021-30). Na straně jedné strohá a obecná kasační (žalobní) argumentace vede k vypořádání kasační stížnosti (žaloby) pouze v odpovídající – nízké – míře detailu. Ale i na straně druhé rozsahově excesivní kasační stížnost, která je však obsahově nesourodá, má za následek, že se soud při vypořádání takové kasační stížnosti omezí na podstatu věci a s jednotlivými námitkami se případně vypořádá prostým odkázáním na příslušnou pasáž odůvodnění přezkoumávaného rozhodnutí (srov. např. rozsudek NSS ze dne 12. 10. 2021, č. j. 1 Afs 163/2021-52).

[20] Stěžovatel je povinen jím spatřované důvody nezákonnosti napadeného rozsudku explicitně uvést a vymezit tak rozsah kasačního přezkumu (k tomu srov. přiměřeně rozsudek NSS ze dne 22. 1. 2007, č. j. 8 Afs 55/2005-78, a zejm. usnesení Ústavního soudu ze dne 11. 2. 2008, sp. zn. I. ÚS 1841/07). Ostatně, obdobně jako nyní kasační stížnost, pojal stěžovatel zcela obecně i žalobu, přičemž již krajský soud jej upozornil na to, že *„[m]íra precizace žalobních bodů do značné míry určuje i to, jaké právní ochrany se žalobci u soudu dostane. Čím je žalobní bod - byť i vyhovující - obecnější, tím obecněji k němu může správní soud přistoupit a posuzovat jej. Není naprosto na místě, aby soud za žalobce spekulativně domýšlel další argumenty či vybíral z reality skutečnosti, které žalobu podporují. Takovým postupem by přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebíral by funkci žalobcova advokáta“*. (viz rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78).

[21] Nejvyšší správní soud nepopírá, že je na stěžovateli, jakým způsobem pojme polemiku se závěry krajského soudu. Jakkoli však stěžovatel v kasační stížnosti uplatňuje důvod dle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., nepředkládá žádný oponentní právní názor konkurující interpretaci právní normy žalovaným, resp. krajským soudem, naopak klade kasačnímu soudu pouze otázku *de lege ferenda*.

[22] Klíčovou otázkou ve věci je, zda stěžovatel byl provozovatelem hazardních her ve smyslu § 5 zákona o hazardních hrách a zda mu svědčilo postavení plátce daně z hazardních her dle § 1 zákona o dani z hazardních her.

pokračování

[23] Ve věci není sporné, že stěžovatel uzavřel pro rozhodná zdaňovací období se společností DP&K-CZQ s. r. o. jako vlastníkem herních zařízení nájemní smlouvu, kterou se jako pronajímatel zavázal nájemci (vlastníku technických zařízení) přenechat k dočasnému užívání část prostor v objektu stěžovatele SPORT BAR RIO za účelem podnikatelské činnosti nájemce prostřednictvím technických zařízení; zavázal se mj. zajistit řádný technický stav pevných elektrorozvodů v předmětu nájmu, dodržování čistoty v pronajatých prostorách a běžnou zevní údržbu technických zařízení umístěných v pronajatých prostorách. Zároveň bylo sjednáno, že výše měsíčního nájemného hrazeného nájemcem bude vypočtena jako 35 % z celkového výnosu, jímž se rozumí výnosy získané v příslušném kalendářním měsíci z provozu všech zařízení mínus sazba DPH v zákonné výši a srážková daň z odměn nad 10 000 Kč. Stěžovatel nikterak nerozporoval závěr žalovaného, že technická zařízení I-Stars a Diamond Level představují hazardní hry ve smyslu zákona o hazardních hrách.

[24] 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“.*

[25] Stěžovatel v kasační stížnosti uvádí argumentaci, kterou uvedl již v žalobě, a namítá, že pouze uzavřel nájemní smlouvu s vlastníkem technických zařízení a nemohl předvídat, že pouhým pronájmem části svých prostor, převzetím závazku zajistit řádný stav elektrorozvodů v předmětu nájmu a udržováním čistoty a běžné zevní údržby technických zařízení se stane provozovatelem hazardních hry a vznikne mu daňová povinnost. Dovolává se Listiny, dle které musí být daňová povinnost předvídatelná a ze strany daňových orgánů musí být dodržen princip minimalizace zásahu do základních práv daňového subjektu, což se v dané věci nestalo. Nejvyšší správní soud názor stěžovatele nesdílí.

[26] Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 22. 11. 2018, č. j. 1 As 207/2018-32, mimo jiné konstatoval, že provozováním či organizováním loterie se rozumí jednání, jež naplňuje znaky provozování loterie dle § 4 odst. 3 zákona č. 202/1990 Sb., o loteriích a jiných podobných hrách, v rozhodném znění; v řešeném případě *„[s]těžovatelka vědomě a aktivně vytvářela podmínky pro to, aby technická zařízení mohla být umístěna a provozována v jejích provozovnách, zajišťovala zevní údržbu technických zařízení a její zaměstnanci prováděli výplatu výher a vybírání finančních prostředků ze zařízení. Podstatné pak je, že stěžovatelka měla též přímý finanční zájem na řádném a efektivním provozu technických zařízení, neboť nájemné bylo stanoveno jako procento výnosu ze zařízení. Soud tedy nemá pochyb o tom, že stěžovatelka vykonávala služby související se zajištěním provozu technických zařízení. Bez stěžovatelčina aktivního jednání by nebylo fungování technických zařízení vůbec možné.“*; obdobně viz rozsudek NSS ze dne 9. 6. 2022, č. j. 1 As 48/2021-24 (v daném případě se přitom rovněž jednalo o stejného vlastníka herních zařízení - společnost DP&K-CZQ s. r. o.). V rozsudku ze dne 4. 4. 2019, č. j. 1 As 74/2018-40, Nejvyšší správní soud konstatoval: *„Pokud existuje osoba, která disponuje povolením k provozování loterií, jedná se o „provozovatele v právním smyslu“, jak je definován v § 1 odst. 7 zákona o loteriích (...) Naopak, 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...*“ Poukázat lze rovněž na rozsudek zdejšího soudu ze dne 3. 12. 2020, č. j. 7 As 151/2020-23, v němž se uvádí: „V nové úpravě provedené zákonem č. 186/2016 Sb., o hazardních hrách, a zákonem č. 187/2016 Sb., o dani z hazardních her, byly odvody z loterie nahrazeny daní z hazardních her a povinnost zaplatit tuto daň je stanovena bez ohledu na to, zda je provozovaná hazardní hra řádně povolena, ohlášená či nikoliv.“

[27] Dle Nejvyššího správního soudu žalovaný, potažmo krajský soud dospěli s ohledem na ustálenou judikaturu ke správnému závěru, že činnost stěžovatele (poskytnutí prostor pro provozování hazardní hry, zpřístupnění prostor veřejnosti, závazek k technické obsluze a údržbě technických zařízení, participace na výnosu z provozu technických zařízení) lze označit za činnost organizačního a technického charakteru, což spolu s přímým finančním zájmem stěžovatele na řádném provozu technického zařízení potvrzuje závěr, že stěžovatel provozoval hazardní hru ve smyslu § 5 zákona o hazardních hrách. Stěžovatel si byl vědom skutečnosti, že do prostor jeho nemovitostí bude umístěno technické zařízení, jež bude generovat výnos, na němž bude profitovat. To bylo ostatně podstatou smluvního vztahu mezi stěžovatelem a vlastníkem technických zařízení.

[28] Provozování hazardní hry představuje specifický druh podnikání, a to především s ohledem na zvláštní povahu hazardních her, která s sebou nese negativní důsledky pro společnost. Provozování hazardních her je definováno jako činnost se záměrem dosažení zisku; tento prvek provozování je tak důležitým korektivem pro aplikaci veřejnoprávní úpravy, neboť způsobuje, že se zákon nebude vztahovat na drobné hraní hazardních her mezi přáteli či v rodině, které je vyjádřením základních společenských vztahů v soukromé sféře jednotlivců. Je však nutno mít na paměti, že se při provozování hazardní hry nemusí jednat o činnost soustavnou, jak je tomu u obecné definice podnikání, ale i o činnost jednorázovou či nahodilou.

[29] Za provozování hazardní hry je označováno a považováno i provozování v rozporu se zákonem či jinou právní úpravou (např. bez povolení). Pojem „provozování hazardní hry“ zahrnuje nejen vlastní přímou realizaci hazardní hry, ale i další činnosti, které jsou spojeny s tím, aby k přímé realizaci hazardní hry došlo, resp. neodmyslitelně s realizací souvisejí. Tyto další činnosti však nemusí být realizovány přímo samotným provozovatelem, nýbrž mohou být pro provozovatele zajištěny i třetí osobou na základě smluvního vztahu. Jinými slovy, pod pojem provozování hazardních her ve smyslu § 5 zákona o hazardních hrách lze zařadit jak samotnou participaci na zisku z nelegálních hazardních her, tak i několik druhů činností vykonávaných buď samotným provozovatelem, či jinou osobou (spoluprovozovatelem) se záměrem dosažení zisku.

[30] Zákon o dani z hazardních her v § 1 upravuje subjekt daně z hazardních her jako základní konstrukční prvek daně z hazardních her. Subjekt daně z hazardních her je označen jako poplatník, neboť daň z hazardních her je přímou daní. Poplatníkem daně jsou jednak osoby, které provozují hazardní hry, jejichž provozování vyžaduje základní povolení podle zákona o hazardních hrách (jde o loterie, kursově sázky, totalizátorové hry, bingo, technickou hru a živou hru). Aby se osoba stala poplatníkem daně z hazardních her, postačí, aby tato osoba naplnila alespoň jednu z dvou podmínek (osoba může splňovat i obě

pokračování

podmínky zároveň): 1) osoba má (je držitelem) základní povolení podle zákona o hazardních hrách, 2) osoba hazardní hru vyžadující základní povolení provozuje.

[31] Z hlediska zákona o dani z hazardních her postačí, že osoba má povolení, nemusí fakticky hru uskutečňovat (v případě, že tato osoba nebude uskutečňovat žádnou hazardní hru vyžadující základní povolení, bude její základ daně nulový). Naopak 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. Poplatníkem je tedy jak ten, kdo provozuje hazardní hru podle zákona o hazardních hrách legálně, tak ten, kdo ji podle tohoto zákona provozuje nelegálně.

[32] V situaci, kdy vlastník technických zařízení ani stěžovatel nebyli držiteli základního povolení k provozování hazardní hry, se poplatníkem daně z hazardních her stávají všechny daňové subjekty, které se na provozu hazardní hry podílejí. Jelikož stěžovatel vědomě a aktivně vytvářel podmínky pro účast na hazardních hrách (hazardní hry provozoval), stal se tedy poplatníkem daně z hazardních her. Dle Nejvyššího správního soudu žalovaný nepochybil, pokud jednání stěžovatele vyhodnotil jako provozování hazardní hry ve smyslu § 5 zákona o hazardních hrách, postupoval přitom zcela v souladu s § 92 odst. 2 a 5 daňového řádu; nepochybil ani krajský soud, který se s žalovaným ztotožnil. Podmínky poplatníka daně splnily oba subjekty, jak stěžovatel, tak společnost DP &K-CZQ s. r. o.; bez jejich vzájemného přičinění by nemohlo provozování technického zařízení fungovat.

[33] Nejvyšší správní soud neshledal porušení stěžovatelem citovaných ustanovení Listiny. Daňová povinnost stěžovateli vznikla ze zákona, a nelze tak dospět k závěru o nepředvídatelnosti daňové povinnosti. Nebyla porušena ani zásada minimalizace zásahu do základních práv stěžovatele; tuto zcela obecnou námitku je třeba označit jako nedůvodnou.

[34] Nejvyšší správní soud konstatuje, že rozsudek krajského soudu shledal souladným se zákonem; krajský soud se věcí zabýval adekvátně nastoleným námitkám, které stěžovatel v žalobě uplatnil, vycházel z dostatečně zjištěného skutkového stavu věci, který posoudil v souladu s právní úpravou, přičemž rovněž vycházel z ustálené judikatury, z jejíhož rámce nevykročil.

[35] Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost důvodnou, proto ji v souladu s § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s. zamítl.

[36] O nákladech řízení rozhodl soud v souladu s § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalovanému, jemuž by dle pravidla úspěchu ve věci náhrada nákladů řízení náležela, žádné náklady přesahující jeho správní činnost nevznikly, soud mu proto náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznal.

**P o u č e n í:** Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 14. října 2024

JUDr. Lenka Matyášová  
předsedkyně senátu