



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudců JUDr. Tomáše Herce a JUDr. Pavla Molka v právní věci žalobkyně: **NEDY s.r.o.**, se sídlem Cacovická 602/28, Brno, zastoupená Mgr. Bc. Vítězslavem Jírou, advokátem se sídlem Jezuitská 14/13, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 28. 6. 2022, č. j. 24582/22/5000-10611-712244, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 29. 2. 2024, č. j. 62 Af 44/2023-74,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žádný z účastníků **nemá právo** na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Věc se týká posouzení právní otázky, zda se osoba, která není držitelkou oprávnění k provozování daného druhu hazardní hry (dále jen „základní povolení“), stala z důvodu své činnosti poplatníkem daně z hazardních her podle § 1 písm. a) zákona č. 187/2016 Sb., o dani z hazardních her. Na základě nájemní smlouvy totiž přenechala jiné osobě provozující technickou hru ve smyslu § 3 odst. 2 písm. a) zákona č. 186/2016 Sb., o hazardních hrách, která rovněž není držitelkou základního povolení, za nájemné určené procentní sazbou z výnosu příslušných technických zařízení část svého prostoru sloužícího k podnikání a zajišťovala běžnou zevní údržbu těchto technických zařízení. Jde o to, zda toto její jednání lze podřadit pod pojem provozování hazardních her ve smyslu § 5 zákona o hazardních hrách. Kromě toho jsou ve věci řešeny některé otázky související s doměřením daně z hazardních her, jejím stanovením podle pomůcek, vztahem této daně k dani z přidané hodnoty (dále též „DPH“) a pravidly rozhodnými pro běh lhůty pro stanovení daně.

[2] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) je obchodní společností zabývající se především pronájmem prostor, které má ve správě, a tuto činnost vykonávala také v rozhodném období 2. čtvrtletí roku 2017. Dne 1. 12. 2015 uzavřela nájemní smlouvu s obchodní společností DP&K CZQ s.r.o. (od 3. 6. 2021 „v likvidaci“ až do 5. 1. 2022, kdy byla z obchodního rejstříku vymazána; dále jen „společnost DP&K-CZQ“) a na jejím základě jí přenechala k užívání část prostoru sloužícího k podnikání o velikosti 16 m² v objektu Dukelská Sport Bar, Dukelská třída 513/89, Brno (dále jen „sportbar“). Účelem nájmu byla podnikatelská činnost společnosti DP&K-CZQ provozovaná prostřednictvím „internetových zařízení pro zobrazování databázových aplikací“, jimiž byla technická zařízení založená na kombinaci náhodného, znalostního a dovednostního principu (dále jen „technická zařízení“). Měsíční nájemné si strany určily jako 35 % z celkového měsíčního výnosu z provozu všech technických zařízení po odečtení sazby DPH v zákonné výši a srážkové daně z odměn nad 10 000 Kč. Stěžovatelce jako plátcí daně pak k takto vypočtené výši nájemného náleželo DPH v zákonné výši. Podle nájemní smlouvy byla stěžovatelka povinna v pronajímaném prostoru zajistit řádný technický stav pevných elektrorozvodů, dodržovat čistotu v pronajatých prostorách, provádět zevní údržbu technických zařízení a plnit předpisy z oblasti požární ochrany a ochrany životního prostředí.

[3] Stěžovatelka jako prodávající a společnost DP&K-CZQ jako kupující dále uzavřely dne 1. 11. 2016 kupní smlouvu, jejímž předmětem byl prodej pěti kusů technických zařízení. Kupní cena byla stanovena ve výši 641 839 Kč a společnost DP&K-CZQ ji měla hradit postupně v měsíčních splátkách až do výše 35 % z celkového měsíčního výnosu s tím, že výše měsíční splátky bude činit nejméně 10 000 Kč. Kupující mohl kdykoli v průběhu splácení zaplatit mimořádnou splátku až do výše 15 % z celkového měsíčního výnosu. Celá kupní cena měla být uhrazena do 31. 7. 2018.

[4] Specializovaný finanční úřad (dále jen „správce daně“) zaslal stěžovatelce dne 9. 7. 2020 výzvu k podání dodatečného daňového přiznání k dani z hazardních her (dále též „výzva“). Uvedl v ní důvody, pro které by stěžovatelce měla být doměřena daň z hazardních her za zdaňovacího období 2. čtvrtletí roku 2017, přestože není držitelkou základního povolení, a stanovil jí lhůtu k podání dodatečného daňového přiznání 15 dnů od doručení. Výzva byla stěžovatelce doručena dne 14. 7. 2020.

[5] Výzvu odůvodnil správce daně zejména tím, že provozovatelem hazardní hry je podle § 1 písm. a) zákona o dani z hazardních her nejen držitel základního povolení k provozování hazardní hry, ale i ten, kdo takovou hazardní hru bez příslušného povolení fakticky provozuje. Při své vyhledávací činnosti zjistil, že společnost DP&K-CZQ ani stěžovatelka takovýmto povolením nedisponují, umístěním technických zařízení naplňujících znaky nepovolené hazardní hry a jejich zpřístupněním sázejícím (veřejnosti) ale hazardní hru fakticky provozují. Správce daně získal na základě provedených kontrol u společnosti DP&K-CZQ pouze nájemní smlouvu a kopii jednoho daňového dokladu ze zdaňovacího období 2. čtvrtletí roku 2017. Současně zjistil, že stěžovatelka ve svých kontrolních hlášeníh k DPH za toto zdaňovací období tvrdila uskutečněná zdanitelná plnění pro společnost DP&K-CZQ v celkové výši 149 560,85 Kč.

pokračování

[6] Stěžovatelka na výzvu ve stanovené lhůtě, jejímž posledním dnem bylo 29. 7. 2020, nereagovala. Teprve dne 8. 9. 2020 sdělila, že neměla povinnost daňové přiznání podat, neboť na základě nájemní smlouvy pronajímala pouze prostor k podnikání a žádnou činnost související s provozováním hazardních her nevykonávala.

[7] Správce daně dodatečným platebním výměrem ze dne 14. 6. 2021, č. j. 98558/21/4300-13823-704691 (dále jen „dodatečný platební výměr“), doměřil stěžovatelce podle pomůcek daň z hazardních her za zdaňovací období 2. čtvrtletí roku 2017 ve výši 52 360 Kč a stanovil jí penále ve výši 10 472 Kč. Při konstrukci pomůcek vycházel zejména z podaných kontrolních hlášení za dané zdaňovací období, jakož i z vlastních a nezpochybněných tvrzení stěžovatelky a z nájemní smlouvy. Bylo z nich zřejmé, že výše v kontrolních hlášeních vykázaných plnění představovala podíl stěžovatelky na výnosu z provozování technických zařízení ve výši 35 %.

[8] Odvolání stěžovatelky proti dodatečnému platebnímu výměru zamítl žalovaný v záhlaví označeným rozhodnutím a dodatečný platební výměr potvrdil. V odvolacím řízení stěžovatelka ke zdaňovacímu období 2. čtvrtletí roku 2017 doložila tři daňové doklady za pronájem prostor podle nájemní smlouvy v celkové výši 66 578 Kč, dále kupní smlouvu, přehled splátek kupní ceny, tři daňové doklady k řádným splátkám kupní ceny v celkové výši 66 578 Kč a daňový doklad k mimořádné splátce ve výši 16 407 Kč. Souhrnná výše příjmů podle těchto daňových dokladů byla 149 563 Kč.

[9] Krajský soud v Brně (dále jen „krajský soud“) napadeným rozsudkem zamítl žalobu stěžovatelky proti rozhodnutí žalovaného. Nejprve konstatoval, že poplatníkem daně z hazardních her je ve vztahu k jemu povoleným hazardním hrám držitel základního povolení. Existuje-li osoba, která disponuje takovýmto povolením, pak jsou dílčí činnosti, které pro tohoto provozovatele vykonává jiná osoba, „kryty“ vydaným povolením. Tato jiná osoba neprovozuje hazardní hru, k níž by potřebovala povolení, a není ani poplatníkem uvedené daně podle § 1 písm. a) zákona o hazardních hrách. Není-li však držitele základního povolení, což platí pro stěžovatelku i společnost DP&K-CZQ, pak je za její provozování odpovědný každý, kdo vykonává činnosti uvedené v § 5 zákona o hazardních hrách. Krajský soud zjistil, že stěžovatelka podle nájemní smlouvy zajišťovala zevní údržbu technických zařízení a s ohledem na způsob stanovení nájemného měla přímý finanční zájem na jejich řádném a efektivním provozu. Tím vědomě a aktivně vytvářela podmínky pro to, aby technická zařízení mohla být umístěna a provozována v její provozovně, čímž provozovala hazardní hru ve smyslu uvedeného ustanovení. Nic na tom nemění ani skutečnost, že v řízení nebylo postaveno najisto, kdo konkrétně prováděl výplatu výher a obsluhoval technická zařízení.

[10] Ve shodě s žalovaným i správcem daně dále krajský soud uvedl, že příjem stěžovatelky ve výši 35 % výnosu z neoprávněného provozu technických zařízení představoval dílčí základ daně z hazardních her podle § 3 odst. 1 písm. e) zákona o dani z hazardních her, ve znění účinném do 31. 12. 2023. Námitku stěžovatelky, že příjem od společnosti DP&K-CZQ řádně zdanila daní z příjmů a daní z přidané hodnoty, protože jí daň z hazardních her již neměla být doměřena, krajský soud vypořádal s odkazem na § 51 odst. 1 písm. k) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“), podle kterého je provozování hazardních her

osvobozeno od DPH bez nároku na odpočet daně. K tomu dodal, že daňová povinnost stěžovatelky k DPH není předmětem tohoto řízení. Judikaturu Nejvyššího správního soudu, na kterou stěžovatelka odkazovala, shledal nepřiléhavou. Netýká se výkladu pojmu provozování hazardních her podle zákona o dani z hazardních her, ale podle zákona o DPH.

[11] To, že stěžovatelka nebyla registrována k dani z hazardních her, neznamená, že neměla povinnost daňové přiznání podat. Stěžovatelka v této souvislosti namítala, že správce daně ji měl nejprve vyzvat k podání řádného daňového přiznání. Protože tak neučinil, vyměřovací řízení nebylo vůbec zahájeno. Krajský soud nicméně s odkazem na rozhodná zákonná ustanovení vysvětlil, že zákon o dani z hazardních her registraci nijak neupravuje a že i když stěžovatelka daň reálně netvrdila, uplynutím lhůty pro podání daňového přiznání byla vyměřena daň ve výši 0 Kč. Vůči této hodnotě pak je daň vždy doměřována.

[12] Stěžovatelka také tvrdila, že právo stanovit daň z hazardních her za dané zdaňovací období prekludovalo. Nebyla totiž naplněna podmínka blízké souvislosti výzvy k podání dodatečného daňového přiznání a doměření daně ve smyslu rozsudku Nejvyššího správního soudu (dále též „NSS“ nebo „kasační soud“) ze dne 19. 7. 2023, č. j. 9 Afs 209/2022-42. Podle krajského soudu však možnost zkoumat naplnění této podmínky přichází v úvahu pouze v případech, kdy daň nebyla doměřena na základě výzvy, nýbrž až na základě postupu k odstranění pochybností, který byl posléze zahájen ze zcela shodných důvodů. V nynějším případě žádný další kontrolní postup po podání výzvy zahájen nebyl a tato výzva k doměření daně nepochybně vedla. Daň byla doměřena před prekluzí práva tuto daň stěžovatelce stanovit.

II. Kasační stížnost

[13] Stěžovatelka napadla rozsudek krajského soudu kasační stížností z důvodů, které podřazuje pod § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), navrhla jej zrušit a věc vrátit krajskému soudu k dalšímu řízení. Krajský soud se podle jejího názoru řádně nevypořádal se všemi jejími námitkami a věc posoudil v rozporu s judikaturou Nejvyššího správního soudu.

[14] Podle krajského soudu stěžovatelka věděla o povaze činnosti provozované v pronajatých prostorách, neboť společnosti DP&K-CZQ na základě kupní smlouvy prodala předmětná technická zařízení (odst. 21 napadeného rozsudku). Stěžovatelka to považuje za jediné skutkové zjištění, na jehož základě krajský soud považoval příjem z nájemného i kupní ceny za prodej technických zařízení za předmět daně z hazardních her. Jde však o úvahu nesrozumitelnou a nepřezkoumatelnou. Veškerá argumentace žalovaného i krajského soudu se týká jen nájemní smlouvy a nájemného, nicméně daň za zdaňovací období 2. čtvrtletí roku 2017 byla stěžovatelce doměřena i ze splátek kupní ceny z prodeje technických zařízení. Podle stěžovatelky je zahrnutí těchto splátek do dílčího základu daně z hazardních her v rozporu se zákonem. Prodej technických zařízení nemůže spadat pod pojem provozování hazardní hry ve smyslu § 5 zákona o hazardních hrách. Krajský soud ani žalovaný se posouzením příjmu z prodeje technických zařízení vůbec nezabývali.

pokračování

[15] Právní závěr o tom, že stěžovatelka je poplatníkem daně z hazardních her, je podle jejího názoru založen na nesprávné kvalifikaci její činnosti. Ta totiž neměla povahu provozování hazardních her podle § 5 zákona o hazardních hrách. Odkaz krajského soudu na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 11. 2018, č. j. 1 As 207/2018-32, č. 3855/2019 Sb. NSS, není v posuzované věci příslušný. Stěžovatelka sice společnosti DP&K-CZQ poskytla prostor pro umístění technických zařízení a nájemné bylo skutečně stanoveno procentem z výnosu z technických zařízení, na provozu hazardních her se ale nijak aktivně nepodílela. Její zaměstnanci neprováděli výplatu her a nevybírali finanční prostředky z technických zařízení. Neobstojí ani závěr, že pronajaté prostory zpřístupňovala a prováděla běžnou zevní údržbu technických zařízení. Provádění této činnosti by navíc ani jinak nebylo možné podřadit pod pojem provozování hazardních her. Technická zařízení by fungovala i bez ní. Krajský soud se ve svém odůvodnění nezabýval námitkou, že žádný z příjmů stěžovatelky za předmětné období není předmětem daně z hazardních her.

[16] Již v daňovém řízení navrhla stěžovatelka jako důkaz k prokázání skutečnosti, že se aktivně nepodílela na provozování technických zařízení, provedení výslechu svědků – všech svých zaměstnanců. Správce daně, žalovaný ani krajský soud tyto výsledky neprovedli, v důsledku čehož napadený rozsudek vychází z nesprávně zjištěného skutkového stavu věci. Pakliže jí dal krajský soud částečně za pravdu, když shledal nepodloženými tvrzení žalovaného o provádění výplaty výher stěžovatelkou prostřednictvím jejích zaměstnanců (odst. 22 napadeného rozsudku), nemohl současně žalovanému přisvědčit, že provedení jejich výslechu by bylo nadbytečné. Vyplácení výher stěžovatelkou bylo navíc vyvráceno protokolem Celního úřadu pro Jihomoravský kraj o výslechu svědkyně ze dne 5. 9. 2022, která uvedla, že výplatu výher prováděli zaměstnanci jiné obchodní společnosti.

[17] Z rozsudků Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 5. 2020, č. j. 9 Afs 147/2018-59, a ze dne 21. 2. 2024, č. j. 1 Afs 43/2023-85, podle stěžovatelky vyplývá, že poskytování služeb pro provozovatele hazardních her (např. poskytnutí prostor či zařizování obsluhy herních zařízení) nelze považovat za provozování loterií osvobozené od DPH. Tak je tomu i v případě stěžovatelky, která za shodných skutkových okolností poskytovala své prostory, aniž by sama byla provozovatelkou hazardních her, a proto se na ni osvobození od DPH nevztahuje. Není-li považována za provozovatelku loterií a jiných podobných her ve smyslu § 60 zákona o DPH, pak na ni nemůže být pohlíženo ani jako na provozovatelku hazardní hry ve smyslu zákona o dani z hazardních her.

[18] Stěžovatelka dále namítá, že své příjmy z pronájmu nebytových prostor a z prodeje technických zařízení řádně a prokazatelně zdanila podle zákonné sazby DPH a nyní je po ní požadováno podrobit tentýž příjem i dani z hazardních her. Fakticky tak dochází k nezákonnému dvojímu zdanění jejího příjmu. Daň ze 100 % celkového výnosu provozu technických zařízení byla v minulosti vyměřena správcem daně společností DP&K-CZQ, která byla poplatníkem daně z hazardních her. Jelikož ji tato společnost neuhradila, správce daně tuto daň v rozporu se zákonem v podílu 35 % z celkového výnosu provozu technických zařízení vyměřil i stěžovateli. Krajský soud se vůbec nezabýval otázkou, zda tento podíl, který představoval výši odměny podle nájemní smlouvy, nebyl

předmětem daně i společnosti DP&K-CZQ. I z tohoto důvodu je napadený rozsudek nepřezkoumatelný.

[19] Správce daně nedisponoval pravomocí vydat výzvu k podání dodatečného daňového přiznání, neboť jí nepředcházelo řádné vyměřovací řízení podle § 139 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád. Protože stěžovatelka nebyla k dani z hazardních her registrována, neměla povinnost podávat daňové přiznání a správce daně měl nejprve postupovat podle § 145 odst. 1 daňového řádu a vyzvat ji k podání řádného přiznání. Tato námitka zůstala rovněž nevypořádána.

[20] S odkazem na závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 9 Afs 209/2022-42 stěžovatelka také namítá, že mezi výzvou k podání dodatečného daňového přiznání (ze dne 9. 7. 2020) a doměřením daně (dne 15. 6. 2021) byla prodleva 11 měsíců. Mezi těmito úkony tak není blízká časová souvislost. Výzva k podání dodatečného daňového přiznání nemohla mít účinky prodloužení prekluzivní lhůty pro stanovení daně a daň byla stěžovatelce doměřena po jejím uplynutí.

III. Vyjádření žalovaného

[21] Žalovaný se ve svém vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil s posouzením věci krajským soudem, jehož rozsudek považuje za přezkoumatelný a zákonný. Kasační stížnost stěžovatelky považuje za nedůvodnou a navrhuje její zamítnutí.

[22] K námitce týkající se provozování hazardní hry žalovaný zopakoval, že stěžovatelka ani společnost DP&K-CZQ nedisponovaly příslušným povolením k provozování hazardních her. Při určení poplatníka daně podle § 1 písm. a) zákona o dani z hazardních her proto bylo nutné vycházet z pojmu provozování hazardní hry, jak jej vymezuje § 5 zákona o hazardních hrách, a zkoumat míru, jakou se oba subjekty na provozování hazardní hry podílely. Mezi činnosti spočívající v uskutečňování hazardní hry se záměrem dosažení zisku patří i činnosti organizačního, finančního a technického charakteru související s uvedením hazardní hry do provozu a se zajištěním vlastního provozu. Stěžovatelka podle nájemní smlouvy poskytla ve své provozovně prostor pro technická zařízení, tento prostor zpřístupnila veřejnosti a zajišťovala jeho zevní údržbu. Vykonávala tak činnosti, které se zajištěním hazardní hry nepochybně souvisejí. K prokázání, že šlo o provozování hazardní hry, tak nebylo třeba učinit zjištění, zda stěžovatelka či její zaměstnanci též vypláceli výhry, a případný výslech svědků by byl nadbytečný.

[23] Stěžovatelka se na zisku z provozu technického zařízení jednoznačně podílela formou procentního podílu z výnosu technických zařízení. Dílčí základ daně jí byl podle pomůcek doměřen podle podílu na výnosu hazardní hry, který byl v nájemní i kupní smlouvě určen ve výši 35 %. Skutečnost, že bylo nájemné stanoveno procentním výnosem z provozu technických zařízení, sama o sobě dokládá finanční zájem na jejich provozu (srov. rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 10. 1. 2024, č. j. 57 Af 4/2023-66, odst. 18).

[24] Za mimoběžnou považuje žalovaný i námitku stěžovatelky týkající se judikatury k DPH. Rozsudky Nejvyššího správního soudu č. j. 9 Afs 147/2018-59 a č. j. 1 Afs

pokračování

43/2023-85 se týkaly odvodu DPH v souvislosti s poskytováním služeb provozovatelům hazardních her. V nyní posuzované věci však jde o faktické provozování hazardní hry stěžovatelkou, která je tak poplatníkem daně z hazardních her, a nikoli DPH. Význam pojmu provozování hazardních her podle zákona o hazardních hrách je podstatně odlišný od jeho vymezení v § 60 zákona o DPH.

[25] K námitce týkající se nezákonného zdanění příjmu stěžovatelky DPH i daní z hazardních her žalovaný uvádí, že všechny hazardní hry uvedené v zákoně o hazardních hrách, včetně technických her, jsou osvobozeny od DPH, bez ohledu na to, zda provozovatelé mají či nemají zákonná povolení. Stěžovatelka tak měla své příjmy, které fakticky pocházely z provozování technických zařízení, zdanit pouze podle zákona o dani z hazardních her. Správce daně seznal, že poplatníkem daně byla kromě stěžovatelky i společnost DP&K-CZQ, a výši jejich daňových povinností určil na základě procentuální části vyplývající z jejich smluvního vztahu.

[26] Žalovaný odmítá konstrukci stěžovatelky ohledně nutnosti registrace k dani z hazardních her a povinnosti správce daně vyzvat stěžovatelku k podání řádného přiznání. Povinnost registrace k dani vzniká pouze v případech, kdy to zákon výslovně stanoví, tak tomu ale u daně z hazardních her není. Samovyměření daně u subjektů, které jsou jejími poplatníky, vyplývá ze zákona o dani z hazardních her, podle něhož nepodá-li poplatník daňové přiznání, daň se považuje za vyměřenou ve výši 0 Kč. Každé další dodatečné přiznání znamená doměření daně oproti nulové hodnotě, což má přednost před obecnými pravidly podle daňového řádu. Postup správce daně byl v souladu s příslušnou právní úpravou, což potvrdil i krajský soud.

[27] Výzva k podání dodatečného daňového přiznání jednoznačně vedla k doměření daně a měla proto účinky ovlivňující běh prekluzivní lhůty. Argument stěžovatelky o formálnosti výzvy kvůli prodlevě 11 měsíců je neopodstatněný, jelikož nespochybnitelně existuje věcná souvislost mezi výzvou a doměřením daně. Stěžovatelkou citovaný rozsudek NSS č. j. 9 Afs 209/2022-42 na nyní posuzovanou věc nedopadá.

IV. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[28] Nejvyšší správní soud konstatuje, že kasační stížnost je přípustná, byla podána osobou k tomu oprávněnou, včas, z důvodů, které zákon připouští, a stěžovatelka je zastoupena advokátem. Následně přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v mezích rozsahu kasační stížnosti a v ní uplatněných důvodů, jakož i vad řízení, ke kterým přihlíží z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[29] Kasační stížnost není důvodná.

[30] V posuzované věci krajský soud přezkoumal právní názor žalovaného, podle něhož bylo provozování hazardních her podle § 1 písm. a) zákona o dani z hazardních her, jestliže stěžovatelka na základě nájemní smlouvy přenechala společnosti DP&K-CZQ část prostoru sloužícího k podnikání za nájemné ve výši 35 % z celkového měsíčního výnosu příslušných technických zařízení a současně zajišťovala běžnou zevní údržbu těchto technických zařízení. Z tohoto důvodu měla být stěžovatelka také poplatníkem daně z hazardních her podle § 1 písm. a) zákona o dani z hazardních her. Stěžovatelka namítala

nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku, jakož i to, že právní závěry krajského soudu byly učiněny na základě nedostatečných skutkových zjištění a jsou výsledkem nesprávného právního posouzení.

IV.a K námitce nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku

[31] Stěžovatelka předně namítla nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku, která může, jak vyplývá z § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., spočívat v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí. Rozhodnutí soudu je nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost zejména tehdy, nevyplývá-li z něj jednoznačně, jakým právním názorem je správní orgán po zrušení svého rozhodnutí vázán a jak má v dalším řízení postupovat (např. rozsudek NSS ze dne 22. 9. 2010, č. j. 3 Ads 80/2009-132, bod 16), nebo podle kterých právních předpisů byla na základě žaloby posuzována zákonnost napadeného správního rozhodnutí (např. rozsudek NSS ze dne 21. 8. 2008, č. j. 7 As 28/2008-76), dále je-li jeho odůvodnění vystavěno na rozdílných a vnitřně rozporných právních hodnoceních téhož skutkového stavu (např. rozsudek NSS ze dne 31. 1. 2008, č. j. 4 Azs 94/2007-107), nebo je-li výrok vnitřně rozporný nebo by z něj nebylo možno zjistit, jak vlastně soud rozhodl (např. rozsudek NSS ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003-75, č. 133/2004 Sb. NSS).

[32] Jde-li o nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů, ta je dána u rozhodnutí, z jehož odůvodnění není zřejmé, jakými úvahami se soud řídil při hodnocení skutkových i právních otázek a jakým způsobem se vyrovnal s argumenty účastníků řízení (např. rozsudek NSS ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003-52). O takový případ půjde např. při opomenutí soudu přezkoumat žalobní námitku (např. rozsudek NSS ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004-73, č. 787/2006 Sb. NSS), nebo nebudou-li z odůvodnění jeho rozhodnutí zřejmé důvody, pro které nepřisvědčil argumentaci účastníka řízení v žalobě nebo jeho námitky považoval za liché, mylné nebo vyvrácené, obzvláště jde-li o právní argumentaci, na níž je postaven základ žaloby (např. rozsudek NSS ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005-44, č. 689/2005 Sb. NSS). Nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů mohou založit také vady skutkových zjištění, zejména opřel-li by soud rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem, anebo nebylo-li zřejmé, zda vůbec nějaké důkazy v řízení provedl (např. již zmíněný rozsudek NSS č. j. 2 Ads 58/2003-75).

[33] Krajský soud ani žalovaný neměli povinnost vypořádat se s každou dílčí žalobní (odvolací) námitkou. V závislosti na povaze námitek může být postačující, pokud by proti žalobě (odvolání) postavil právní názor, v jehož konkurenci argumentace stěžovatelky jako celek neobstojí. Rovněž není pochybením krajského soudu, omezí-li se za situace, kdy se ztotožní s vypořádáním stejných námitek v odůvodnění rozhodnutí správního orgánu, toliko na odkaz na toto odůvodnění (srov. rozsudek NSS ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005-130, č. 1350/2007 Sb. NSS). Není totiž „porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvrácení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná“ (nález Ústavního soudu ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, N 26/52 SbNU 247, odst. 68).

pokračování

[34] Nejvyšší správní soud neshledal žádné pochybení krajského soudu, které by mělo za následek nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku. Krajský soud, jak bude dále uvedeno při vypořádání jednotlivých námitek, se jasně a srozumitelně zabýval všemi žalobními body a vycházel z dostatečně zjištěného skutkového stavu. Pouze měl na právní posouzení věci jiný názor, v důsledku čehož jeho úvahy a zjišťování skutkového stavu (ale také vypořádání s navrhovanou judikaturou) vedly jiným směrem, než jaká byla představa stěžovatelky. Námitka nepřezkoumatelnosti není důvodná.

IV.b K pojmu provozování hazardních her ve smyslu § 5 zákona o hazardních hrách

[35] Podstatou námitek stěžovatelky je tvrzení, že nebyla poplatníkem daně podle § 1 zákona o dani z hazardních her. Plnění, která poskytovala společnosti DP&K-CZQ na základě nájemní a kupní smlouvy, totiž neodpovídají činností, které lze podřadit pod pojem provozování hazardní hry ve smyslu § 5 zákona o hazardních hrách.

[36] Nejvyšší správní soud se za účelem posouzení této námítky nejprve zabýval samotným pojmem provozování hazardních her. Podle § 5 zákona o hazardních hrách se jím 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*“.

[37] Provozování hazardních her 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*“ (rozsudek ze dne 14. 10. 2024, č. j. 5 Afs 296/2023-31, odst. [28]).

[38] Uvedený pojem zahrnuje nejen provozování samotných technických zařízení či živých her, ale i veškerou škálu činností, které souvisejí s podnikáním v oboru hazardních her (srov. např. rozsudky NSS ze dne 28. 4. 2023, č. j. 3 As 128/2021-32, odst. [18], a ze dne 9. 5. 2024, č. j. 4 As 202/2022-36, odst. [52]). Již z důvodové zprávy k návrhu zákona o hazardních hrách (k jeho § 5) se podává záměr, že u provozování hazardních her nemá jít jen o vlastní přímou realizaci hazardní hry, ale i o další činnosti, které jsou s touto realizací spojeny, respektive s ní neodmyslitelně souvisí (Poslanecká sněmovna, 7. volební období, 2013-2017, sněmovní tisk 579/0). Tyto další činnosti „*nemusí být realizovány přímo samotným provozovatelem, nýbrž mohou být pro provozovatele zajištěny i třetí osobou na základě smluvního vztahu*“ (rozsudek č. j. 5 Afs 296/2023-31, odst. [29]). Obdobným způsobem byl v minulosti vymezen pojem provozování loterií či jiných podobných her podle § 4 odst. 3 zákona č. 202/1990 Sb., o loteriích a jiných podobných hrách, ve znění účinném do 31. 12. 2016 (dále jen „zákon o loteriích“).

[39] Vymezení pojmu provozování hazardních her je rozhodné i pro výklad a použití příslušných ustanovení zákona o dani z hazardních her. Předně jde o § 1 písm. a) tohoto zákona, podle něhož „*[p]oplatníkem daně z hazardních her je držitel základního povolení podle zákona upravujícího hazardní hry nebo ten, kdo provozuje hazardní hru, k jejímuž provozování je takového povolení potřeba*“. Ustanovení § 2 odst. 1 písm. a) zákona o dani z hazardních her dále stanoví, že „*[p]ředmětem daně z hazardních her je provozování hazardní hry na území České republiky pro účastníka hazardní hry, pokud je k provozování této hry potřeba základní povolení podle zákona upravujícího hazardní hry*“. Základním povolením je podle § 100 odst. 1 zákona o hazardních hrách „*rozhodnutí o udělení oprávnění k provozování daného druhu hazardní hry*“.

[40] Poplatníkem daně z hazardních her je tedy buď držitel základního povolení, nebo ten, kdo hazardní hru i bez základního povolení fakticky provozuje. Podle důvodové zprávy k návrhu zákona o dani z hazardních her se tím napravuje dřívější nevyhovující stav, kdy osoby nelegálně provozující hazardní hry byly daňově zvýhodněny oproti legálním provozovatelům (Poslanecká sněmovna, 7. volební období, 2013-2017, sněmovní tisk 579/0). V tomto ohledu Nejvyšší správní soud poznamenal, že v zákonu o hazardních hrách a zákonu 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*“ (rozsudek NSS ze dne 3. 12. 2020, č. j. 7 As 151/2020-23, odst. [24]).

[41] Držitel základního povolení je ve vztahu k provozování hazardní hry, pro kterou získal povolení, jediným plátcem daně z hazardních her, přestože pro něj třetí subjekty smluvně vykonávají takové služby, které spadají pod pojem provozování hazardní hry podle § 5 zákona o hazardních hrách. Dílčí služby těchto třetích osob realizované pro takového provozovatele hazardní hry jsou mu přičitatelné. Současně je držitel základního povolení vždy poplatníkem daně z hazardních her, a to i když hru v daném zdaňovacím období fakticky neprovozuje. V takovém případě, jak vyplývá z § 3 odst. 1 písm. e) zákona o dani z hazardních her, bude základ daně nulový [s případnou výjimkou dílčího základu daně z (ostatních) technických her ve smyslu § 5 odst. 3 a 4 zákona o dani z hazardních her].

[42] Jinak je tomu u provozovatele hazardní hry, který zákonem vyžadovaným základním povolením nedisponuje, avšak hazardní hru navzdory tomu fakticky provozuje. U něj správce daně přistupuje k doměření daně z hazardních her zpravidla na základě informace orgánu dozoru nad dodržováním povinností podle zákona o hazardních hrách (tj. Ministerstva financí nebo celního úřadu), který jej odhalí. Při naplnění definice provozování hazardní hry podle § 5 zákona o hazardních hrách pak budou, na rozdíl od situace, kdy je „hlavní“ provozovatel hazardní hry držitelem základního povolení, poplatníkem daně z hazardních her i všechny třetí subjekty, které se na provozování hazardní hry podílely smluvně svými dílčími službami. Je nerozhodné, že tyto subjekty o chybějícím základním povolení u „hlavního“ provozovatele hazardní hry nevědí, neboť povinnost přiznat a uhradit daň z hazardní hry provozovatelem podle § 1 písm. a) zákona o dani z hazardních her není vázána na tuto vědomost. V praxi má každý takový subjekt možnost si tuto skutečnost jednoduchým způsobem ověřit v seznamu provozovatelů

pokračování

hazardních her podle zákona o hazardních hrách, který je přístupný na internetových stránkách Ministerstva financí.

[43] K podobným závěrům, na které lze odkázat i při výkladu nyní platné zákonné úpravy (srov. rozsudek č. j. 5 Afs 296/2023-31, odst. [26]) dospěl Nejvyšší správní soud ve vztahu k již zmíněnému § 4 odst. 3 zákona o loteriích. „*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*“ (rozsudek NSS ze dne 4. 4. 2019, č. j. 1 As 74/2018-40, odst. [45] a [46]). Znaky provozování loterie podle uvedeného ustanovení naplňovalo třeba jednání někdejší jiné stěžovatelky, která „*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 z 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*“ (již zmíněný rozsudek NSS č. j. 1 As 207/2018-32, odst. [43]).

[44] Daňová povinnost jednotlivých osob, které společně provozují hazardní hry, aniž by byly držiteli základního povolení, se odvíjí od míry, kterou se na jejím provozování podílely. Tento podíl lze určit i podle poměru, ve kterém si tyto osoby výnosy z provozování hazardní hry rozdělovaly. Platí nicméně, že i když zákonná úprava umožňuje zdanit jeden a tentýž předmět daně u dvou daňových subjektů, vždy je třeba respektovat princip zákazu dvojího zdanění (srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 11. 3. 2004, sp. zn. III. ÚS 667/02, N 39/32 SbNU 383).

IV.c K námitce, že stěžovatelka nebyla poplatníkem daně z hazardních her

[45] Ze spisového materiálu vyplývá, že společnost DP&K-CZQ, která nedisponovala základním povolením, provozovala technická zařízení naplňující znaky hazardní hry. Byla to zároveň její jediná činnost. Technická zařízení společnost DP&K-CZQ umísťovala do provozoven pronajímatelů po celé České republice na základě smluv o nájmu. Správce daně na základě provedených kontrol získal i nájemní smlouvu, kterou tato společnost uzavřela se stěžovatelkou, a kopii daňového dokladu vydaného v souvislosti s ní. Tyto písemnosti spolu s kontrolními hlášeními stěžovatelky prokazují, že stěžovatelce, která základním povolením také nedisponovala, z provozu umístěných technických zařízení plynuly za zdaňovací období 2. čtvrtletí roku 2017 nezanedbatelné příjmy. Na základě těchto skutečností a ve světle výše uvedeného dospěl správce daně k závěru, že ve vztahu k provozování konkrétních technických zařízení v objektu sportbaru budou poplatníky daně z hazardních her oba základním povolením nedisponující subjekty, jelikož oba naplňují definici provozování hazardní hry podle § 5 zákona o hazardních hrách.

[46] Z nájemní smlouvy vyplývá, že stěžovatelka přenechala společnosti DP&K-CZQ k užívání část prostoru sloužícího k podnikání v objektu sportbaru. Účelem nájmu byla podnikatelská činnost provozovaná prostřednictvím technických zařízení. Měsíční nájemné si strany určily jako 35 % z celkového měsíčního výnosu z provozu všech technických zařízení po odečtení sazby DPH a srážkové daně z odměn nad 10 000 Kč. Stěžovatelce jako plátcí DPH pak k takto vypočtené výši nájemného náležela i tato daň v zákonné výši. Podle nájemní smlouvy byla stěžovatelka povinna v pronajímaném prostoru zajistit řádný technický stav pevných elektrorozvodů, dodržovat čistotu v pronajatých prostorách, provádět zevní údržbu technických zařízení a plnit předpisy z oblasti požární ochrany a ochrany životního prostředí. Z daňových dokladů za pronájem prostor za období 2. čtvrtletí roku 2017, které jsou součástí spisu žalovaného, vyplývá příjem stěžovatelky ve výši 66 578 Kč.

[47] Skutečnost, že nájemné bylo stanoveno jako procento z výnosu zařízení, vypovídá o přímém finančním zájmu stěžovatelky na řádném a efektivním provozu technických zařízení (srov. např. rozsudky NSS č. j. 1 As 207/2018-32, odst. [43], č. j. 1 As 74/2018-40, odst. [50], a ze dne 9. 6. 2022, č. j. 1 As 48/2021-24, odst. [21]). Činnosti, k nimž se stěžovatelka zavázala společnosti DP&K-CZQ, lze podle Nejvyššího správního soudu podřadit pod činnosti technického charakteru související s uvedením hazardní hry do provozu a se zajištěním vlastního provozu (srov. např. rozsudky NSS č. j. 1 As 207/2018-32, odst. [42] a [43], a č. j. 1 As 74/2018-40, odst. [49] a [50]). O tom svědčí i samotné stěžovatelčiny příjmy z nájmu vypočtené z výnosu z provozu technických zařízení.

[48] Stěžovatelka zpochybnila závěr, že se aktivně podílela na provozování technických her. Za tímto účelem navrhla důkaz spočívající v provedení výsledku všech svých zaměstnanců. Rovněž poukázala na to, že již krajský soud shledal nepodloženým tvrzení žalovaného o provádění výplaty výher stěžovatelkou prostřednictvím svých zaměstnanců. Navrhovaný důkaz však neprovedl žalovaný ani krajský soud, v důsledku čehož napadený rozsudek vycházel z nesprávně zjištěného skutkového stavu věci.

[49] Nejvyšší správní soud podotýká, že podstatná část judikatury, která se věnuje otázce naplnění pojmových znaků provozování hazardní hry u pronajímatelů prostor, v nichž byla umístěna technická zařízení, za situace, kdy pronajímatelé ani umístovatelé technických zařízení nedisponují základním povolením, obsahuje skutkovou linii zahrnující obsluhu těchto zařízení zaměstnanci pronajímatele (např. rozsudky NSS ze dne 19. 11. 2021, č. j. 4 As 120/2021-75, odst. [20] a [23], nebo č. j. 6 As 207/2023-23, odst. [25] a [26]). Jak již ale bylo popsáno výše, o tom, že stěžovatelka provozovala hazardní hru, svědčí již samotná nájemní smlouva a s ní související vykázané příjmy. Zodpovězení otázky, jaké fyzické osoby reálně technická zařízení obsluhovaly (např. kdo konkrétně vybíral vklady), v posuzované věci není pro závěr o provozování hazardní hry stěžovatelkou nezbytné. Příjem sázek a vkladů do hazardní hry, výplata výhry a další organizační činnosti související s uvedením hazardní hry do provozu jsou pouze některými zákonem aprobovanými příklady činností, které lze považovat za provozování hazardní hry.

[50] Ústavní soud se v řadě svých rozhodnutí vyjádřil k nadbytečnosti důkazu. Bylo-li určité tvrzení, k jehož ověření nebo vyvrácení je důkaz navrhován, již v dosavadním řízení

pokračování

bez důvodných pochybností (s praktickou jistotou) ověřeno nebo vyvráceno, pak je legitimní takovýto důkaz neprovést [např. nálezy Ústavního soudu ze dne 16. 2. 1995, sp. zn. III. ÚS 61/94, N 10/3 SbNU 51, ze dne 12. 6. 1997, sp. zn. III. ÚS 95/97, N 76/8 SbNU 231, ze dne 10. 10. 2002, sp. zn. III. ÚS 173/02, N 127/28 SbNU 95, nebo ze dne 24. 2. 2004, sp. zn. I. ÚS 733/01, N 26/32 SbNU 239]. Lze tudíž přisvědčit argumentaci krajského soudu, že bylo nerozhodné, kdo konkrétně provedl výplatu výher a obsluhoval technická zařízení (odst. 22 a 40 napadeného rozsudku). Nejvyšší správní soud neshledal důvod k tomu, aby skutkový stav, jak jej zjistily správní orgány a krajský soud, jakkoli zpochybňoval.

[51] Lze uzavřít, že jednání stěžovatelky bylo podřaditelné pod pojem provozování hazardních her ve smyslu § 5 zákona o hazardních hrách. Jelikož společnost DP&K-CZQ jako „hlavní“ provozovatel ani stěžovatelka nedisponovaly základním povolením, byly obě poplatníkem daně z hazardních her podle § 1 písm. a) zákona o dani z hazardních her.

IV.d K námitce nedostatku důvodů pro doměření daně z hazardních her z příjmů z kupní smlouvy

[52] Stěžovatelka namítá nesprávný závěr žalovaného a krajského soudu, že lze příjem z kupní smlouvy za prodej technických zařízení považovat za předmět daně z hazardních her. Nejvyšší správní soud na tomto místě odkazuje na rozhodnutí žalovaného (odst. 66) a zdůrazňuje, že správce daně stěžovatelce stanovil daň z hazardních her podle § 145 odst. 2 ve spojení s § 98 daňového řádu podle pomůcek. Stěžovatelka totiž nereagovala na výzvu k podání dodatečného daňového přiznání k dani z hazardních her, v níž byly vyliceny důvody, pro které ji správce daně považoval za poplatníka této daně, a správce daně tak nedisponoval dostatečně přesnými důkazními prostředky pro stanovení daně dokazováním. Při konstrukci pomůcek vycházel zejména z kontrolních hlášení k DPH za období 2. čtvrtletí roku 2017, která podala stěžovatelka. Ta v nich tvrdila uskutečněná zdanitelná plnění pro společnost DP&K-CZQ v celkové výši 149 560,85 Kč. Z nájemní smlouvy a jednoho daňového dokladu z předmětného zdaňovacího období, které získal během provedených kontrol u společnosti DP&K-CZQ, pak správce daně seznal, že výše v kontrolních hlášeních vykázaných plnění představovala podíl stěžovatelky na výnosu z provozování technických zařízení ve výši 35 %.

[53] Z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá, že je-li daň stanovena podle pomůcek, odvolací orgán zkoumá, zda daňový subjekt skutečně nesplnil některou ze svých zákonných povinností a zda nedostatek důkazů neumožňuje stanovit daň dokazováním, jakož i to, zda daň stanovená podle pomůcek je stanovena dostatečně spolehlivě (např. rozsudek NSS ze dne 23. 3. 2007, č. j. 2 Afs 20/2006-90, č. 1222/2007 Sb. NSS). Žalovanému ani krajskému soudu nepřisluší přezkoumávat volbu a použití pomůcek správcem daně, pokud se správce daně pohyboval v mezích jemu svěřeného správního uvážení, tedy pokud nepoužil zcela zjevně nesprávný či nelogický postup při stanovení daně, který by za pomůcku nebylo možné označit (srov. rozsudek NSS ze dne 31. 7. 2007, č. j. 8 Afs 128/2005-126, č. 1356/2007 Sb. NSS). Daňový subjekt může při použití pomůcek dosáhnout nápravy pouze jednoznačných excesů správce daně. Je povinen uvést, z jakých důvodů považuje základ daně stanovený podle pomůcek za zcela nepřiměřený, a svá tvrzení podložit odpovídajícími důkazy. Svá tvrzení nemůže soustředit k prokázání

špatného výběru pomůcek, nýbrž ke skutečnosti, že výsledná daňová povinnost, která mu byla stanovena, je v hrubém nepoměru s tou, která mu měla být, byť kvalifikovaným odhadem, stanovena (srov. rozsudky NSS ze dne 18. 7. 2007, č. j. 9 Afs 28/2007-156, nebo ze dne 26. 11. 2015, č. j. 9 Afs 20/2015-49).

[54] Stěžovatelka v žalobě netvrdila, že správce daně stanovil základ daně podle pomůcek zcela nepřiměřeně. Její námitky směřovaly k prokázání špatného výběru pomůcek. Správce daně podle jejího názoru nesprávně zahrnul do výpočtu daně, prováděného na základě stěžovatelčiných kontrolních hlášení, i splátky kupní ceny, k níž žádnou argumentaci stran naplnění znaků provozování hazardních her v předchozím řízení nepřednesl. Vzhledem k absenci relevantních námitek se tedy žalovaný ani krajský soud nemohl zabývat nepřiměřeností použitých pomůcek. Ostatně to konstatoval i krajský soud v napadeném rozsudku (odst. 39).

IV.e K námitce rozporu s judikaturou týkající se DPH a nezákonného dvojího zdanění příjmu stěžovatelky

[55] Stěžovatelka odkázala na rozsudky Nejvyššího správního soudu č. j. 9 Afs 147/2018-59 a č. j. 1 Afs 43/2023-85 s tím, že pokud ji podle nich nelze považovat za provozovatelku loterií a jiných podobných her ve smyslu § 60 zákona o DPH, nemůže na ni být současně pohlíženo jako na provozovatelku hazardní hry ve smyslu zákona o dani z hazardních her. Takovým postupem by totiž docházelo k nezákonnému dvojímu zdanění jejího příjmu.

[56] Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 1 Afs 43/2023-85 posuzoval činnost tehdejší jiné stěžovatelky, která zajišťovala provozovny a veškeré doplňkové služby související s jejich užíváním (energie, obsluhu, dozor nad zařízeními a další) pro dvě obchodní společnosti, které disponovaly základním povolením. Zabýval se tím, zda tuto činnost lze považovat za provozování loterií a jiných podobných her, tedy plnění osvobozená od DPH bez nároku na odpočet této daně, nebo zda šlo o poskytování služeb podle § 14 odst. 1 zákona o DPH, která této dani podléhala. Podle kasačního soudu tyto činnosti nebyly provozováním hazardních her, nýbrž s ním pouze souvisely, a představovaly tak zdanitelná plnění, která předmětem DPH byla. Ke stejným závěrům ve skutkově obdobné věci dospěl kasační soud i v rozsudku č. j. 9 Afs 147/2018-59. Postavení stěžovatelky se však od uvedených případů odlišuje, neboť sama nikdy nezajišťovala provozovny pro držitele základního povolení.

[57] Podle § 51 odst. 1 písm. k) zákona o DPH je od daně bez nároku na odpočet daně osvobozen příjem z provozování hazardních her. Ustanovení § 60 zákona o DPH stanoví, že „[p]rovozováním hazardních her se pro účely tohoto zákona rozumí provozování hazardních her podle zákona upravujícího hazardní hry, s výjimkou služeb souvisejících s jejich provozováním zajišťovaných pro provozovatele jinými osobami“.

[58] Jak již bylo uvedeno výše, existuje-li vztah držitele základního povolení a osoby bez základního povolení, která držiteli základního povolení smluvně či jinak poskytuje služby s provozováním hazardních her související, je v takovém vztahu provozovatelem hazardní hry držitel základního povolení, který je poplatníkem daně z hazardních her a současně je

pokračování

jeho činnost osvobozena od DPH bez nároku na odpočet této daně. Na osobu poskytující tomuto provozovateli služby související s provozováním hazardní hry pak dopadá výjimka podle § 60 zákona o DPH a její plnění předmětem DPH je. Tato osoba nicméně není poplatníkem daně z hazardních her, kterým je v tomto vztahu pouze provozovatel jako držitel základního povolení. Tato situace byla řešena ve stěžovatelkou odkazovaných rozsudcích Nejvyššího správního soudu.

[59] V případě, že v obsahově stejném vztahu dvou subjektů není žádný z nich držitelem základního povolení, jsou provozovatelem hazardní hry jak „hlavní“ provozovatel, kterým byla v posuzované věci společnost DP&K-CZQ, tak další osoba či osoby, které hazardní hru s ohledem na jejich činnost rovněž fakticky provozují ve smyslu § 5 zákona o hazardních hrách, tedy i stěžovatelka. Obě společnosti byly poplatníky daně z hazardních her. Správní orgány a krajský soud se zároveň správně zabývaly mírou, ve které se tyto společnosti na provozování hazardní hry podílely. Daňová povinnost určená v poměru, ve kterém si rozdělovaly výnosy z provozování hazardních her, odpovídá ekonomické realitě jejich vztahu.

[60] Obě společnosti současně byly provozovatelem hazardní hry podle § 60 zákona o DPH, tudíž bylo jejich plnění od DPH osvobozeno bez nároku na odpočet této daně. V nyní posuzované věci je však řešeno, zda stěžovatelka fakticky provozovala hazardní hru a byla tedy poplatníkem daně z hazardních her, nikoli zda její příjmy od společnosti DP&K-CZQ představovaly zdanitelná plnění, která byla předmětem DPH. Skutečnost, že stěžovatelka odvedla DPH, ačkoli k tomu nebyla povinná, není pro výsledek tohoto řízení rozhodná.

[61] Z těchto důvodů nejsou důvodné ani kasační námitky týkající se rozporu s odkazovanou judikaturou a nezákonného dvojího zdanění téhož příjmu dvěma různými daněmi.

IV.f K námitce zdanění části příjmu u dvou subjektů současně

[62] Stěžovatelka dále namítla, že správce daně v minulosti vyměřil daň z hazardních her ze 100 % celkového výnosu provozu technických her společnosti DP&K-CZQ. Za této situace tak nebylo možné vyměřit daň z hazardních her i stěžovatelce, a to ani v podílu 35 % z celkového výnosu provozu technických her. Nebylo rozhodné, že společnost DP&K-CZQ, která byla poplatníkem daně z hazardních her, tuto daň neuhradila. Nejvyšší správní soud konstatuje, že tato námitka nebyla uplatněna v žalobě a podle § 104 odst. 4 s. ř. s. jde o námitku nepřijatelnou, kterou se nemohl zabývat.

IV.g K námitce nemožnosti vyzvat stěžovatelku k podání dodatečného daňového přiznání

[63] Správce daně podle stěžovatelky nedisponoval pravomocí vydat výzvu k podání dodatečného daňového přiznání, neboť jí nepředcházelo řádné vyměřovací řízení podle § 139 daňového řádu. Jelikož nebyla vůbec k dani z hazardních her registrována, neměla povinnost podávat daňové přiznání a správce daně měl nejprve postupovat podle § 145 odst. 1 daňového řádu a vyzvat ji k podání řádného daňového přiznání.

[64] Nejvyšší správní soud se plně ztotožňuje s podrobným odůvodněním napadeného rozsudku (odst. 30 až 33 cit. rozsudku), v němž byla tato námitka důkladně vypořádána s odkazy na příslušná zákonná ustanovení. Lze shrnout, že zákon o dani z hazardních her nijak registraci k dani z hazardních her neupravuje, a ačkoli stěžovatelka daň fakticky netvrdila, podle § 11 odst. 2 zákona o dani z hazardních her je uplynutím lhůty pro podání daňového přiznání tvrzena daň ve výši 0 Kč. Vůči této hodnotě pak bude daň vždy doměřována, což předpokládal také § 12 zákona o dani z hazardních her, ve znění účinném do 31. 12. 2020. Kasační soud má argumentaci krajského soudu v tomto směru za vyčerpávající. Stěžovatelka v kasační stížnosti nad rámec žalobních tvrzení nic nového neuvedla a její námitka není důvodná.

IV.b K námitce blízké časové souvislosti mezi výzvou a doměřením daně

[65] Stěžovatelka nakonec s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 9 Afs 209/2022-42 upozornila, že mezi výzvou k podání dodatečného daňového přiznání (ze dne 9. 7. 2020) a doměřením daně (dne 15. 6. 2021) byla prodleva 11 měsíců. Nelze tak hovořit o blízké časové souvislosti těchto úkonů a výzva k podání dodatečného daňového přiznání nemohla mít účinky prodloužení prekluzivní lhůty pro stanovení daně. Daň tak měla být stěžovatelce doměřena až po uplynutí této lhůty.

[66] Ani této námitce, se kterou se vypořádal již krajský soud (odst. 34 až 39 napadeného rozsudku), Nejvyšší správní soud nepřisvědčil. Správce daně zaslal dne 9. 7. 2020 stěžovatelce výzvu k podání dodatečného daňového tvrzení, která jí byla doručena dne 14. 7. 2020. Ve výzvě uvedl důvody, pro které by stěžovatelce měla být doměřena daň za zdaňovací období 2. čtvrtletí roku 2017, přestože nebyla držitelem základního povolení. Prekluzivní lhůta podle § 148 odst. 1 daňového řádu, která činí 3 roky a počíná 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, počala s ohledem na § 136 odst. 4 daňového řádu běžet dne 25. 7. 2017. Základní prekluzivní lhůta by tudíž uplynula dne 25. 7. 2020.

[67] Výzva k podání dodatečného daňového tvrzení byla stěžovatelce oznámena dne 14. 7. 2020. Podle § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu se proto lhůta pro stanovení daně prodloužila o 1 rok do 25. 7. 2021. Na rozdíl od věci řešené ve zmíněném rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 9 Afs 209/2022-42 tato výzva nebyla jenom formální. V tehdejší věci daň nebyla doměřena na základě výzvy, nýbrž až na základě postupu k odstranění pochybností, který byl zahájen ze zcela shodných důvodů o 5 měsíců později. V nyní posuzované věci ale žádný další kontrolní postup po podání výzvy zahájen nebyl. Lze proto souhlasit s krajským soudem, že ani časová prodleva 11 měsíců sama o sobě nečiní z výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení toliko formální úkon činěný za účelem prodloužení lhůty pro stanovení daně.

[68] Protože dne 15. 6. 2021 bylo stěžovatelce oznámeno rozhodnutí o stanovení daně, lhůta pro stanovení daně se podle § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu prodloužila o další rok, tedy do 25. 7. 2022. Rozhodnutí žalovaného bylo stěžovatelce doručeno dne 8. 7. 2022, což znamená, že daň jí byla doměřena před uplynutím prekluzivní lhůty. Nejvyšší

pokračování

správní soud považuje posouzení této námitky krajským soudem za vyčerpávající a s jeho závěry se plně ztotožňuje.

V. Závěr a náklady řízení

[69] Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost důvodnou a nezjistil ani žádnou z vad, ke které by musel přihlédnout z úřední povinnosti. Kasační stížnost proto zamítl podle § 110 odst. 1 věty poslední s. ř. s.

[70] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl podle úspěchu ve věci v souladu s § 60 odst. 1 větou první ve spojení s § 120 s. ř. s. I když měl žalovaný ve věci úspěch, v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec úřední činnosti nevynaložil, a tudíž mu kasační soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

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

V Brně dne 17. prosince 2024

JUDr. Radan Malík
předseda senátu