



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Filipa Dienstbiera a soudkyň Veroniky Juříčkové a Jiřiny Chmelové v právní věci žalobkyně: **NEDY, s. r. o.**, sídlem Cacovická 602/28, Brno – Husovice, zastoupené Mgr. Bc. Vítězslavem Jírou, advokátem, sídlem Jezuitská 14/13, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 12. 2022, č. j. 47775/22/5000-10611-712244, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 29. 2. 2024, č. j. 62 Af 8/2023-52,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost žalobkyně **se zamítá**.
- II. Žalobkyně **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Vymezení případu a řízení před krajským soudem

[1] Specializovaný finanční úřad dodatečnými platebními výměry ze dne 10. 1. 2022, č. j. 3587/22/4300-13823-704691, a ze dne 12. 4. 2022, č. j. 70670/22/4300-13823-704691, doměřil žalobkyni daň z hazardních her za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2017 ve výši 83 790 Kč a 1. čtvrtletí 2018 ve výši 49 140 Kč a současně uložil povinnost zaplatit penále ve výši 16 758 Kč a 9 828 Kč. Proti dodatečným platebním výměrům brojila žalobkyně odvoláním, které žalovaný rozhodnutím ze dne 23. 12. 2022, č. j. 47775/22/5000-10611-712244, zamítl a prvostupňová rozhodnutí potvrdil.

[2] Rozhodnutí žalovaného napadla žalobkyně správní žalobou, kterou Krajský soud v Brně zamítl rozsudkem označeným v záhlaví. Dle krajského soudu v případě, že je hazardní hra provozována bez příslušného povolení, je poplatníkem daně každý subjekt provozující hazardní hru ve smyslu § 5 zákona č. 186/2016 Sb., o hazardních hrách. Pro posouzení, zda se jedná o provozování hazardní hry, je nutné zohlednit, do jaké míry daný subjekt vědomě a aktivně vytváří podmínky pro to, aby technická zařízení mohla být umístěna a provozována v jeho provozovnách. Podstatné přitom je, zda má dotčený subjekt přímý finanční zájem na řádném a efektivním provozu technických zařízení. Provozováním hazardní hry není jakákoliv činnost třetího subjektu, který zajišťuje nějakou doprovodnou službu. Aby bylo činnost možno posoudit jako provozování hazardní hry, je nutné překročit určitý kvalitativní práh, který § 5 zákona o hazardních hrách definuje kromě jiného jako činnost organizačního, finančního a technického charakteru související s uvedením hazardní hry do provozu a se zajištěním vlastního provozu.

[3] Krajský soud při hodnocení těchto hledisek vyšel především z nájemní smlouvy ze dne 1. 12. 2015 uzavřené mezi žalobkyní a společností DP&K-CZQ, s. r. o. Z této smlouvy a tvrzení žalobkyně ve správním řízení vyplynulo, že žalobkyně o povaze činnosti provozované v pronajatých prostorách věděla, na této činnosti se aktivně podílela a nadto měla přímý finanční zájem na řádném a efektivním provozu technických zařízení. Krajský soud se ztotožnil s výkladem daňových orgánů, dle kterého jsou poplatníky daně z hazardu všichni, kteří provozují hazardní hru bez povolení. Pokud tedy žalobkyni náleželo 35 % výnosu z neoprávněného provozu technických zařízení a tuto částku fakticky obdržela, správce daně dle krajského soudu nepochybil, pokud daný příjem posoudil jako základ dílčí daně z hazardních her.

[4] Dále krajský soud uvedl, že daňová povinnost žalobkyně k dani z přidané hodnoty není předmětem tohoto řízení, stejně tak se soud nezabýval ani otázkou zdanění daní z příjmů. Dle krajského soudu nebyly důvodné ani námitky žalobkyně procesního charakteru. Jelikož žalobkyně nepodala daňové přiznání, v souladu s § 11 odst. 2 zákona č. 187/2016 Sb., o dani z hazardních her, jí uplynutím lhůty pro jeho podání byla vyměřena daň ve výši 0 Kč. Ke změně této vyměřené daně z povahy věci mohlo dojít pouze v doměřovacím řízení. Krajský soud souhlasil také s posouzením reakce žalobkyně (na výzvu k podání dodatečného daňového přiznání) jako dodatečného daňového přiznání v materiálním smyslu. I při následném zahájení postupu k odstranění pochybností správce daně dle krajského soudu postupoval v souladu se zákonem č. 280/2009 Sb., daňový řád, a zásadou zdrženlivosti, neboť správce daně měl konkrétní pochybnosti, které žalobkyni sdělil takovou formou, aby na ně mohla vhodně reagovat. Krajský soud nepřisvědčil ani námitce prekluze, neboť výzva k podání dodatečného daňového tvrzení měla zákonem předpokládaný účinek prodloužení prekluzivní lhůty dle § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[5] **Žalobkyně** (dále též „stěžovatelka“) podala proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost, v níž namítá, že se krajský soud řádně nevypořádal s námitkami uplatněnými v žalobě, nezabýval se všemi důvody a argumentací stěžovatelky. Posouzení právních otázek provedené krajským soudem je v rozporu s judikaturou Nejvyššího správního soudu. Krajský soud nepostupoval stejně jako ve zcela obdobných věcech (sp. zn. 62 Af 44/2023 a sp. zn. 62 Af 47/2022), neboť nedůvodně neuvedl svůj závěr ohledně posouzení námitky stěžovatelky, že závěr žalovaného ohledně naplnění definice dle § 5 zákona o hazardních

pokračování

hrách není dostatečně podložen. Tento závěr stojí pouze na zjištění, že činnosti spojené s provozováním hazardních her vykonávali kromě společnosti DP&K-CZQ, s. r. o. také stěžovatelka či její zaměstnanci. Toto však nevyplývá z provedeného dokazování. V rozsudku ze dne 29. 2. 2024, č. j. 62 Af 44/2023-74, dal krajský soud v této otázce částečně za pravdu stěžovatelce. I když soud v odkazované věci poté uvedl, že tato dílčí okolnost nemá vliv na nosné důvody napadeného rozhodnutí, byla tato námitka stěžovatelky důvodná. Krajský soud přitom neměl důvod tyto skutečnosti v napadeném rozsudku neuvést.

[6] Dále stěžovatelka namítá, že žalovaný a krajský soud vycházeli z nesprávně zjištěného skutkového stavu z důvodu neprovedení stěžovatelkou navržených důkazů. Krajský soud dospěl k rozdílnému skutkovému zjištění než žalovaný. Stěžovatelka se podle soudu měla aktivně podílet na provozování hazardní hry tím, že prostory zpřístupňovala veřejnosti, udržovala prostory a prováděla běžnou zevní údržbu technických zařízení. Ani toto zjištění krajského soudu nemá oporu ve správním spise. Důkazy vyvracející aktivní podíl stěžovatelky na provozování hazardní hry krajský soud neprovedl.

[7] Stěžovatelka též poukazuje na nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku spočívající v opomenutí její námitky, že žalovaný postihl daní z hazardních her také příjem z kupní smlouvy ze dne 1. 11. 2016. Krajský soud se touto smlouvou a z ní plynoucím příjmem nezabýval, aktivní zapojení stěžovatelky do provozování hazardní hry přitom odůvodnil pouze ve vztahu ke smlouvě nájemní.

[8] Dle stěžovatelky krajský soud nesprávně posoudil otázku kvalifikace činnosti stěžovatelky jako provozování hazardní hry ve smyslu § 5 zákona o hazardních hrách. Krajský soud v odůvodnění napadeného rozsudku vyšel mimo jiné ze závěrů Nejvyššího správního soudu uvedených v rozsudku ze dne 22. 11. 2018, č. j. 1 As 207/2018-32. V tomto případě však zaměstnanci daňového subjektu prováděli výplatu výher a vybírání finančních prostředků, což je zcela jiná situace než v projednávané věci. Uvedené přitom platí i pro další rozsudky Nejvyššího správního soudu, které krajský soud ve svém rozsudku cituje. Stěžovatelka se naopak na provozu předmětných technických zařízení nepodílela, dílčí úkony (jako poskytnutí prostor k umístění technických zařízení za nájemné nebo poskytnutí připojení k elektrické síti a internetu) nespadají pod definici § 5 zákona o hazardních hrách. V řízení nebylo prokázáno, že stěžovatelka prostory zpřístupňovala veřejnosti, tyto prostory udržovala nebo prováděla běžnou zevní údržbu technických zařízení, avšak i pokud by tomu tak bylo, nešlo by tyto činnosti podřadit pod § 5 zákona o hazardních hrách, neboť i bez těchto činností by bylo provozování technických zařízení možné.

[9] Stěžovatelka dále uvádí, že příjem z prodeje technických zařízení na základě kupní smlouvy ze dne 1. 11. 2016 neměl s provozováním technických zařízení nic společného, neměl proto být postižen daní z hazardních her. Nejvyšší správní soud v rozsudcích ze dne 21. 2. 2024, č. j. 1 Afs 43/2023-85, a ze dne 12. 5. 2020, č. j. 9 Afs 147/2018-59, určil, že služby spočívající v údržbě a kompletním zajištění obsluhy technických zařízení nemají povahu provozování loterií a podobných her ve smyslu § 60 zákona č. 234/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty. Žalovaný v rámci daňového řízení pracoval s domněnkou, že výplatu výher museli zajišťovat zaměstnanci stěžovatelky, neboť společnost DP&K-CZQ, s. r. o. neměla dostatek zaměstnanců k zajištění provozu technických zařízení. Stěžovatelka proto navrhla krajskému soudu výslech všech svých zaměstnanců, aby domněnku žalovaného vyvrátila. Krajský soud však navržené výsledky neprovedl. Také žalovaný pochybil tím, že

neprovedl navržené důkazy a ke svým skutkovým zjištěním dospěl bez dostatečných podkladů a bližšího odůvodnění. Krajský soud se s námitkou stěžovatelky poukazující na tyto nedostatky nevypořádal, napadený rozsudek je proto nepřezkoumatelný. To, že na výplatě výher se nepodíleli zaměstnanci stěžovatelky, ale zaměstnanci společnosti IVANSON, s. r. o., vyplývá z protokolu Celního úřadu pro Jihomoravský kraj o výslechu svědka R. M. ze dne 5. 9. 2022. Jedná se přitom o zjevnou nesprávnost v zásadním zjištění skutkového stavu, a nikoliv dílčí okolnosti nemající vliv na nosné důvody napadeného rozhodnutí, jak uvedl krajský soud.

[10] Dále stěžovatelka namítá, že příjem z pronájmu byl zdaněn jak DPH, tak daní z hazardních her i přesto, že dle § 51 odst. 1 písm. j) zákona o DPH je provozování hazardních her osvobozeno od DPH. Výnos z technických zařízení umístěných v prostorách stěžovatelky byl navíc zdaněn dvakrát, neboť stěžovatelka má za to, že daňové orgány postihly daní z hazardních her celý výnos společnosti DP&K-CZQ, s. r. o., a poté zdanily stejnou daní též podíl stěžovatelky ve výši 35 % z celkového výnosu z technických zařízení. Krajský soud se přitom otázkou dvojího zdanění nezabýval.

[11] Stěžovatelka uvádí, že správce daně nemohl ve věci vydat výzvu k podání dodatečného daňového přiznání, neboť vyměřovací řízení fakticky nebylo zahájeno. Stěžovatelka nebyla registrována k dani z hazardních her, neměla zákonnou povinnost podávat daňové přiznání. Výzva k podání dodatečného daňového přiznání přichází v úvahu pouze, pokud daňový subjekt podal řádné daňové přiznání a jeho daňové povinnosti byly řádně vyměřeny, nebo pokud daňový subjekt, registrovaný k příslušné dani, daňové přiznání nepodal, čímž mu byla konkludentně vyměřena nulová daň. Výzva k podání dodatečného daňového tvrzení ze dne 6. 1. 2021 představovala pouze formální úkon, kterým správce daně sledoval prodloužení lhůty pro stanovení daně.

[12] **Žalovaný** ve vyjádření ke kasační stížnosti upozornil na skutečnost, že stěžovatelka považuje napadený rozsudek za nepřezkoumatelný, současně je však schopná vést rozsáhlou polemiku se závěry soudu. Ve věci navíc nebylo nařízeno jednání, tvrzení stěžovatelky, že některé námitky argumentačně rozvedla na ústním jednání, nevychází ze skutečného projednání případu krajským soudem. Stěžovatelka poskytla ve své provozovně prostor pro provoz technických zařízení, tento prostor zpřístupnila veřejnosti, zajišťovala jejich zevní údržbu a jednoznačně participovala na zisku z provozu těchto zařízení. Tyto skutečnosti postačí pro naplnění definice poplatníka daně z hazardních her, není nutné vyvíjet další aktivitu, jak akcentuje stěžovatelka. Předmětem daně z hazardních her je provozování hazardní hry, nikoliv odměna stěžovatelky. Význam pojmu provozování hazardních her dle zákona o hazardních hrách je podstatně odlišný od provozování hazardních her podle § 60 zákona o DPH. Plnění jiných daňových povinností stěžovatelky (DPH, daň z příjmů) nemá souvislost s tím, zda stěžovatelka provozovala hazardní hru a zda měla povinnost z této činnosti odvést příslušnou daň. Jak stěžovatelka, tak společnost DP&K-CZQ, s. r. o., naplnily podmínky poplatníka daně, výše jejich daňové povinnosti byla určena procentuální částí vyplývající z jejich smluvního vztahu, nejedná se proto o dvojí zdanění. Zákon o dani z hazardních her neupravuje registraci k této dani, ale stanoví právní konstrukci samovyměření a samodoměření daně. Z povahy samovyměření vyplývá, že správce daně bude daň vždy doměřovat, nikoliv 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. Výzva k podání dodatečného daňového přiznání vedla k doměření daně, měla proto účinky předpokládané v § 148 odst. 2 písm. a)

pokračování

daňového řádu. Zjištění, kdo konkrétně prováděl výplatu výher a obsluhoval technická zařízení, není pro projednávanou věc podstatné, absence tohoto zjištění tak nezakládá nedostatek skutkových důvodů. Provedení svědeckých výpovědí bylo nadbytečné, neboť tyto výpovědi nemohly zhojit nedostatky zjištěné správcem daně. Napadený rozsudek je přezkoumatelný, krajský soud se vypořádal se všemi námitkami stěžovatelky, odůvodnil též neprovedení navržených svědeckých výpovědí.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[13] Nejvyšší správní soud při posuzování kasační stížnosti hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení, přičemž dospěl k závěru, že stížnost má požadované náležitosti, byla podána včas a osobou oprávněnou, a je tedy projednatelná.

[14] Poté přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů, ověřil při tom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti [§ 109 odst. 3 a 4 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s.ř.s.“)], a dospěl k závěru, že **kasační stížnost není důvodná**.

[15] Nejvyšší správní soud se nejdříve zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku.

[16] Z konstantní judikatury vyplývá, že nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů je dána především tehdy, opřel-li soud rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem (viz např. rozsudek ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003-75, č. 133/2004 Sb. NSS), nebo pokud zcela opomenul vypořádat některou z námitek uplatněných v žalobě (viz např. rozsudek ze dne 27. 6. 2007, č. j. 3 As 4/2007-58, rozsudek ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004-73, č. 787/2006 Sb. NSS, či rozsudek ze dne 8. 4. 2004, č. j. 2 Afs 203/2016-51). Podobně je např. již zmíněným rozsudkem č. j. 2 Ads 58/2003-75 vymezena nepřezkoumatelnost pro nesrozumitelnost tak, že za nesrozumitelné je třeba obecně považovat takové rozhodnutí soudu, z jehož výroku nelze zjistit, jak vlastně soud ve věci rozhodl, tj. zda žalobu zamítl, odmítl nebo jí vyhověl, případně, jehož výrok je vnitřně rozporný. Pod tento pojem spadají i případy, kdy nelze rozeznat, co je výrok a co odůvodnění, kdo jsou účastníci řízení a kdo byl rozhodnutím zavázán.

[17] 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.

[18] Prakticky totožnou věcí se Nejvyšší správní soud již zabýval v rozsudku ze dne 17. 12. 2024, č. j. 9 Afs 99/2024-55, jenž se týkal doměření daně z hazardních her stěžovatelce za zdaňovací období 2. čtvrtletí roku 2017. Totožnost obou případů potvrdila též sama stěžovatelka, když v kasační stížnosti uvedla, že se krajský soud v napadeném rozsudku zabýval takřka totožnou věcí jako v rozsudku č. j. 62 Af 44/2023-74. Právě proti tomu rozsudku přitom směřovala kasační stížnost ve věci sp. zn. 9 Afs 99/2024. Nejvyšší správní soud z tohoto důvodu při přezkumu napadeného rozsudku vyšel primárně ze svých již dříve učiněných závěrů.

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

[20] Nejvyšší správní soud se za účelem posouzení této námitky 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.*

[21] V rozsudku č. j. 9 Afs 99/2024-55 Nejvyšší správní soud rozlišil okruh poplatníků daně z hazardních her podle toho, zda poplatník disponuje základním povolením k provozování hazardní hry či nikoliv. V prvním případě bude držitel základního povolení jediným plátcem daně z hazardních her, třebaže pro něj třetí subjekty vykonávají takové činnosti, které spadají pod pojem provozování hazardní hry podle § 5 zákona o hazardních hrách. Na rozdíl od toho v situaci, kdy „hlavní“ provozovatel povolením nedisponuje, budou poplatníkem daně z hazardních her všechny subjekty, které se na provozování hazardní hry podílely. Daňová povinnost jednotlivých osob, které společně provozují hazardní hry, aniž by byly držiteli základního povolení, se odvíjí od míry, v níž se na jejím provozování podílely. Tento podíl lze určit i podle poměru, ve kterém si tyto osoby výnosy z provozování hazardní hry rozdělovaly.

[22] Nejvyšší správní soud se v rozsudku č. j. 9 Afs 99/2024-55 zabýval také otázkou, zda byla stěžovatelka poplatníkem daně z hazardních her. Dospěl přitom ke shodnému závěru jako daňové orgány a krajský soud, tedy že stěžovatelka byla poplatníkem daně z hazardních her. Tento závěr vystavěl zejména na zjištěních vyplývajících z nájemní smlouvy ze dne 1. 12. 2015 uzavřené mezi stěžovatelkou a společností DP&K-CZQ, s. r. o. Daňové orgány a krajský soud v nyní projednávané věci dospěly k závěru o provozování hazardních her stěžovatelkou na základě téže smlouvy. Nejvyšší správní soud nevidí důvod ani prostor pro to, aby se od svých dřívějších závěrů odchýlil.

[23] Společnost DP&K-CZQ, s. r. o. jako svoji jedinou činnost provozovala technická zařízení naplňující znaky hazardní hry. Z nájemní smlouvy vyplývá, že stěžovatelka přenechala společnosti DP&K-CZQ, s.r.o. 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 příslušných kontrolních hlášení je patrné, že stěžovatelka od společnosti DP&K-CZQ, s. r. o. obdržela za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2017 peněžní prostředky v celkové výši 239 383, 65 Kč a za zdaňovací období 1. čtvrtletí roku 2018 peněžní prostředky v celkové výši 140 384,10 Kč.

pokračování

[24] 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 Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 11. 2018, č. j. 1 As 207/2018-32, č. 3855/2019 Sb. NSS, bod 43 a ze dne 4. 4. 2019, č. j. 1 As 74/2018-40, bod 50, a ze dne 9. 6. 2022, č. j. 1 As 48/2021-24, bod 21). Činnosti, k nimž se stěžovatelka zavázala společnosti DP&K-CZQ, s.r.o., 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 Nejvyššího správního soudu č. j. 1 As 207/2018-32, body 42 a 43, a č. j. 1 As 74/2018-40, body 49 a 50). O tom svědčí i samotné stěžovatelčiny příjmy z nájmu vypočtené z výnosu z provozu technických zařízení.

[25] Stěžovatelka zpochybnila závěr, že by se aktivně podílela na provozování hazardních her. K tomu navrhla provedení výslechů všech svých zaměstnanců, kteří měli potvrdit, že stěžovatelka (resp. její zaměstnanci) neprováděla výplatu výher. Krajský soud výslechy svědků neprovedl.

[26] 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 Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 11. 2021, č. j. 4 As 120/2021-75, body 20 a 23, nebo ze dne 5. 6. 2024, č. j. 6 As 207/2023-23, body 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, které 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.

[27] Krajský soud tak nepochybil, odmítl-li provedení navržených svědeckých výpovědí proto, že závěry daňových orgánů ob stojí i bez zjištění, kdo konkrétně prováděl výplatu výher z výherních zařízení. Neprovedení navržených důkazů krajský soud řádně odůvodnil v bodě 25 napadeného rozsudku, tvrzení stěžovatelky, že se krajský soud navrženými výpověďmi nezabýval tak není pravdivé.

[28] Nedůvodnou je dále námitka stěžovatelky napadající rozdíly mezi odůvodněním napadeného rozsudku a rozsudku č. j. 62 Af 44/2023-74. Krajský soud v rozsudku č. j. 62 Af 44/2023-74 uvedl, že závěr daňových orgánů týkající se zapojení zaměstnanců stěžovatelky do provozu technických zařízení není dostatečně podložen ani blíže odůvodněn. Současně však poznamenal, že vyvrácení tohoto zjištění nemá vliv na nosné důvody rozhodnutí žalovaného. V nyní projednávané věci pak krajský soud „pouze“ uvedl, že toto zjištění nemá vliv na nosné důvody rozhodnutí žalovaného. Pro Nejvyšší správní soud je stěžejní, že krajský soud v obou rozsudcích správně zhodnotil, že sporná skutečnost není pro rozhodnutí věci podstatná. Pokud nějaká skutečnost není pro rozhodnutí ve věci podstatná, je lhostejné, zda krajský soud nad rámec nutné úvahy posoudí, který z účastníků řízení má ohledně sporné skutečnosti pravdu. Absence tohoto posouzení však nemá vliv na zákonnost rozsudku krajského soudu.

[29] Dále stěžovatelka napadla oprávnění daňových orgánů postihnout daní z hazardních her též příjem z kupní smlouvy ze dne 1. 11. 2016 uzavřené mezi stěžovatelkou a společností DP&K-CZQ, s. r. o. Dle stěžovatelky krajský soud tuto námitku nevypořádal. Nejvyšší správní soud z žaloby zjistil, že stěžovatelka v žalobě námitku neoprávněného zdanění příjmu z kupní smlouvy neuplatnila, krajskému soudu proto nelze klást k tíži, že se otázkou nezabýval. Proti zdanění příjmu z kupní smlouvy tak stěžovatelka brojila poprvé až v kasační stížnosti. S ohledem na § 104 odst. 4 s. ř. s. se jedná o nepřijatelnou námitku, kterou se Nejvyšší správní soud nemohl zabývat.

[30] Stěžovatelka odkázala na rozsudky 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, 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.

[31] V rozsudcích citovaných stěžovatelkou se Nejvyšší správní soud zabýval situací, v níž daňový subjekt zajišťoval doplňkové služby pro provozování technických zařízení pro osoby disponující základním povolením. Spor spočíval v tom, 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.

[32] 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, s. r. o. představovaly zdanitelná plnění, která byla předmětem DPH. Skutečnost, že stěžovatelka odvedla DPH, ačkoli k tomu nebyla povinna, není pro výsledek tohoto řízení rozhodná. Z těchto důvodů nejsou důvodné ani kasační námitky týkající se rozporu s odkazovanou judikaturou a nezákonnosti dvojího zdanění téhož příjmu dvěma různými daněmi.

[33] Námitku, že správce daně vyměřil daň z hazardních her ze 100 % celkového výnosu z provozu technických zařízení společnosti DP&K-CZQ, s. r. o. a současně též hazardní daň z 35 % téhož výnosu stěžovatelce, stěžovatelka neuplatnila v žalobě. Problematiku dvojího zdanění stěžovatelka zmínila v odstavci 30 žaloby. Jedná se však pouze o obecné upozornění na teoretickou možnost dvojího zdanění v případě, že by krajský soud přistoupil na výkladovou variantu daňových orgánů, že v případě provozování hazardních her bez základního povolení je za poplatníky daně z hazardních her nutné považovat také třetí subjekty na činnosti se podílející. Nejde tak o konkrétní námitku poukazující na nezákonnost napadeného rozhodnutí nebo postupu směřujícího k jeho vydání, jen o obecný argument uplatněný na podporu jiné námitky. Kasační námitka dvojího zdanění je proto nepřijatelná podle § 104 odst. 4 s. ř. s., a Nejvyšší správní soud se jí tak nemohl zabývat. Současně nelze krajskému soudu vytýkat, že se námitkou dvojího zdanění nezabýval v napadeném rozsudku.

[34] Dále stěžovatelka zpochybňuje pravomoc správce daně vydat výzvu k podání dodatečného daňového přiznání, neboť jí nepředcházelo řádné vyměřovací řízení podle § 139 daňového řádu.

pokračování

[35] Nejvyšší správní soud se plně ztotožňuje s podrobným odůvodněním napadeného rozsudku (body 31 až 33), 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.

[36] Stěžovatelka nakonec s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 7. 2023, č. j. 9 Afs 209/2022-42, upozornila, že mezi výzvou k podání dodatečného daňového přiznání a doměřením daně byla prodleva 12 měsíců. Nelze tak podle stěžovatelky hovořit o blízké časové souvislosti těchto úkonů, výzva k podání dodatečného daňového přiznání nemohla mít účinky prodloužení prekluzivní lhůty pro stanovení daně, a daň tak byla doměřena až po marném uplynutí této lhůty.

[37] Ani této námitce, se kterou se vypořádal již krajský soud (body 47 až 55 napadeného rozsudku), Nejvyšší správní soud nepřisvědčil. Výzva k podání dodatečného daňového tvrzení byla stěžovatelce oznámena dne 6. 1. 2021. Podle § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu se proto lhůta pro stanovení daně prodloužila o 1 rok. 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 12 měsíců sama o sobě nečiní z výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení toliko formální úkon činěný za účelem prodloužení lhůty pro stanovení daně. Výzva k podání dodatečného daňového tvrzení tak měla zákonem předvídaný důsledek v prodloužení lhůty ke stanovení daně. Dodatečný daňový výměr stejně jako rozhodnutí žalovaného proto byly vydány před uplynutím prekluzivní lhůty pro stanovení daně.

IV. Závěr a náklady řízení

[38] Na základě výše uvedených skutečností Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 poslední věty s. ř. s. zamítl.

[39] O nákladech řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 a 7 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalobkyně (stěžovatelka) neměla ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Úspěšnému žalovanému žádné náklady nad rámec obvyklé úřední činnosti nevznikly, náhrada nákladů řízení se mu tudíž nepřiznává.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 30. ledna 2025

JUDr. Filip Dienstbier, Ph.D.
předseda senátu

