



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Petra Šebka a soudců Mgr. Jana Jiráska, Ph.D., a JUDr. Václava Štencla, MA v právní věci

žalobkyně: **Autogejms KOMBO, s. r. o., IČO: 25945351**
sídlem Za Olšávkou 365, 686 01 Uherské Hradiště
zastoupená daňovou poradkyní Mgr. Ing. Pavlou Kvapilovou
sídlem Příkop 838/6, 602 00 Brno

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobách proti rozhodnutím žalovaného ze dne 3. 1. 2023, č. j. 38/23/5000-10611-712343,
a ze dne 3. 4. 2023, č. j. 11954/23/5000-10611-712343 a č. j. 11955/23/5000-10611-712343,

takto:

- I. Věci vedené u Krajského soudu v Brně pod sp. zn. 31 Af 8/2023, sp. zn. 31 Af 19/2023 a sp. zn. 31 Af 20/2023 **se spojují** ke společnému projednání a budou dále vedeny pod sp. zn. 31 Af 8/2023.
- II. Žaloby **se zamítají**.
- III. Žalobkyně **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.
- IV. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. V této věci soud posuzoval zákonnost doměření daně z hazardních her podle zákona č. 187/2016 Sb., o dani z hazardních her, ve spojení se zákonem č. 186/2016 Sb., o hazardních hrách. Předmětem sporu byla především otázka, zda žalobkyně v příslušných zdaňovacích obdobích provozovala hazardní hry.
2. Specializovaný finanční úřad („správce daně“) vyzval žalobkyni k podání dodatečných daňových přiznání k dani z hazardních her za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2017, 1. až 4. čtvrtletí roku 2018 a 1. čtvrtletí roku 2019. Následně správce daně doměřil žalobkyni daň podle pomůcek:
 - dodatečným platebním výměrem ze dne 22. 12. 2021, č. j. 195126/21/4300-13823-703291, doměřil správce daně žalobkyni daň z hazardních her za 4. čtvrtletí roku 2017 ve výši 1 624 280 Kč a stanovil penále ve výši 324 856 Kč;
 - dodatečným platebním výměrem ze dne 14. 2. 2022, č. j. 72583/22/4300-13823-703291, doměřil správce daně žalobkyni daň z hazardních her za 1. čtvrtletí roku 2018 ve výši 3 054 240 Kč a stanovil penále ve výši 610 848 Kč;
 - dodatečným platebním výměrem ze dne 21. 4. 2022, č. j. 73516/22/4300-13823-703291, doměřil správce daně žalobkyni daň z hazardních her za 2. čtvrtletí roku 2018 ve výši 1 835 820 Kč a stanovil penále ve výši 367 164 Kč;
 - dodatečným platebním výměrem ze dne 21. 4. 2022, č. j. 73525/22/4300-13823-703291, doměřil správce daně žalobkyni daň z hazardních her za 3. čtvrtletí roku 2018 ve výši 1 255 765 Kč a stanovil penále ve výši 251 153 Kč;
 - dodatečným platebním výměrem ze dne 21. 4. 2022, č. j. 73530/22/4300-13823-703291, doměřil správce daně žalobkyni daň z hazardních her za 4. čtvrtletí roku 2018 ve výši 1 004 115 Kč a stanovil penále ve výši 200 823 Kč;
 - dodatečným platebním výměrem ze dne 13. 4. 2022, č. j. 72597/22/4300-13823-703291, doměřil správce daně žalobkyni daň z hazardních her za 1. čtvrtletí roku 2019 ve výši 144 970 Kč a stanovil penále ve výši 28 994 Kč.
3. Správce daně vyšel ze zjištění, že žalobkyně v daných zdaňovacích obdobích vykázala v kontrolních hlášeních k dani z přidané hodnoty zdanitelná plnění vůči společnosti DP&K-CZQ s. r. o., která v této době vykonávala jedinou činnost, a to provozování technických zařízení, která naplňují znaky hazardní hry. Společnost DP&K-CZQ s. r. o. ani žalobkyně přitom nebyly v dané době držitelkami povolení pro provozování hazardních her. Žalobkyně pronajala společnosti DP&K-CZQ s. r. o. movité věci – zařízení pro zobrazování databázových aplikací, k nimž se zavázala zajišťovat běžnou údržbu a servis a dále prostor ve své provozovně k umístění těchto zařízení. Nájemné (odměna) bylo sjednáno ve výši 35 %, resp. 15 % z výnosu z provozu zařízení. Správce daně uzavřel, že činnost žalobkyně lze označit za činnost organizačního a technického charakteru ve smyslu § 5 zákona o hazardních hrách. Žalobkyně proto byla v uvedených zdaňovacích obdobích poplatníkem daně z hazardních her, kterou jí správce daně následně doměřil podle pomůcek. Zjištění správce daně byla založena mimo jiné na výsledcích dozoru celních orgánů, z nichž vyplynulo, že společnost DP&K-CZQ s. r. o. uzavřela obdobné smlouvy se stovkami (647) dalších subjektů.

4. Proti všem dodatečným platebním výměřům podala žalobkyně odvolání. Žalovaný odvolání neshledal důvodnými a třemi rozhodnutími odvolání zamítl a napadené dodatečné platební výměry potvrdil. Konkrétně žalovaný
- rozhodnutím ze dne 3. 1. 2023, č. j. 38/23/5000-10611-712343, zamítl odvolání a potvrdil dodatečný platební výměř správce daně ze dne 22. 12. 2021, č. j. 195126/21/4300-13823-703291, k dani z hazardních her za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2017;
 - rozhodnutím ze dne 3. 4. 2023, č. j. 11954/23/5000-10611-712343, zamítl odvolání a potvrdil dodatečný platební výměř správce daně ze dne 14. 2. 2022, č. j. 72583/22/4300-13823-703291, k dani z hazardních her za zdaňovací období 1. čtvrtletí roku 2018;
 - rozhodnutím ze dne 3. 4. 2023, č. j. 11955/23/5000-10611-712343, zamítl odvolání a potvrdil dodatečné platební výměry správce daně ze dne 21. 4. 2022, č. j. 73516/22/4300-13823-703291, č. j. 73525/22/4300-13823-703291 a č. j. 73530/22/4300-13823-703291, a ze dne 13. 4. 2022, č. j. 72597/22/4300-13823-703291, k dani z hazardních her za zdaňovací období 2. až 4. čtvrtletí roku 2018 a 1. čtvrtletí roku 2019.

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobách

5. Žalobkyně podala proti všem rozhodnutím žalovaného žaloby. Ve vztahu ke zdaňovacím obdobím 4. čtvrtletí roku 2017 a 1. čtvrtletí roku 2018 namítla, že správce daně vydal výzvy k podání dodatečného daňového přiznání k dani z hazardních her 27, resp. 51, dnů před uplynutím lhůty pro stanovení daně. Obdobně správce daně postupoval i v jiných zdaňovacích obdobích. Následně byl správce daně 10 (11) měsíců nečinný. Podle žalobkyně bylo proto výlučným nebo hlavním účelem předmětných výzev prodloužení běhu prekluzivní lhůty pro stanovení daně. Výzvy byly pouze formální, a proto nemohly mít za následek prodloužení lhůty pro stanovení daně ve smyslu § 148 odst. 2 písm. a) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, jak plyne též z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 5. 2015, č. j. 4 Afs 54/2015-21. Daň byla tedy stanovena po uplynutí prekluzivní lhůty.
6. Ve vztahu ke zdaňovacímu období 4. čtvrtletí roku 2017 žalobkyně z důvodu administrativního pochybení nereagovala na výzvu k podání dodatečného daňového přiznání. Správci daně však bylo z úřední činnosti známo že na obdobné výzvy k jiným zdaňovacím obdobím žalobkyně reagovala tak, že neprovozuje žádné loterijní zařízení a ani žádnou hazardní hru, a nemá tudíž povinnost podávat daňové přiznání k dani z hazardních her. Totéž žalobkyně uvedla ve vyjádření ze dne 29. 11. 2021. V takové situaci byl správce daně povinen postupovat podle § 85 nebo § 89 daňového řádu ke zjištění skutkového stavu, což ale neučinil. Žalobkyni tak bylo upřeno právo na řádně provedené dokazování v rámci daňové kontroly nebo postupu k odstranění pochybností. Stanovení daně podle pomůcek je způsobem *ultima ratio*, jehož použití bylo v dané věci nezákonné, neboť mělo proběhnout řádné dokazování.
7. Dle žalobkyně může pouze Generální ředitelství cel (celní orgány) určit, zda určitý daňový subjekt provozuje hazardní hru dle zákona o hazardních hrách. Takovým rozhodnutím celního orgánu je pak správce daně vázán. V projednávané věci však nejsou součástí spisu žádná zjištění (rozhodnutí) celních orgánů ohledně technických her společnosti DP&K-CZQ s. r. o. umístovaných do provozoven žalobkyně, ani výstupy z informačního systému Státní dozor nad sázkami a loterieri („IS SDSL“). Žalovaný tak nezjistil dostatečně skutkový stav. Stejně tak neexistuje žádné pravomocné rozhodnutí místně příslušného celního úřadu o tom, že by žalobkyně spáchala přestupek na úseku hazardních her dle zákona o hazardních

hrách. Naopak v řadě rozhodnutí Generálního ředitelství cel bylo vysloveno, že žalobkyni není vytýkáno provozování hazardní hry. Za této situace tak žalobkyně nemohla provozovat hazardní hru dle zákona o dani z hazardních her. Žalovaný nezákonně odmítl žalobkyni doložené důkazní prostředky (rozhodnutí Generálního ředitelství cel), ačkoliv se závěry v nich uvedenými měl řídit ve smyslu § 99 odst. 1 daňového řádu.

8. Závěry žalovaného, že se žalobkyně měla podílet na provozování tzv. technické hazardní hry, kterou provozovala společnost DP&K-CZQ s. r. o., jsou zcela nepodložené. Žalobkyně v tomto ohledu nevykonávala žádnou aktivní činnost. Předmětem zdanitelných plnění žalobkyně pro společnost DP&K-CZQ s. r. o. byl v rozhodující části pronájem věcí movitých, konkrétně internetových zařízení pro zobrazování databázových aplikací (tzv. bedny – hardwarová zařízení bez softwaru a harddisků). Pokud na těchto zařízeních provozovala společnost DP&K-CZQ s. r. o. hazardní hry, je to čistě její záležitostí. Žalobkyně neprováděla žádnou údržbu a servis předmětu nájmu, nepodílela se na vyplácení výher, nezapínala a nevypínala zařízení, nenahlašovala závady, neměla klíče ke schránkám s hotovostí v zařízeních apod. Žalobkyně měla pouze nárok na nájemné za hardware, které bylo stanoveno procentem z výnosu, avšak nejedná se o podíl na výnosu, jak se domnívá žalovaný. V okrajové části byl předmětem zdanitelných plnění žalobkyně pro společnost DP&K-CZQ s. r. o. pronájem nebytových prostor. Ani zde se nejednalo o žádnou aktivní činnost žalobkyně – ta nebyla obstaravatelem, její pracovníci neprováděli vyplácení výher či obsluhu a servis technického zařízení na provozovnách. Konečně v menší části bylo předmětem zdanitelného plnění žalobkyně pro společnost DP&K-CZQ s. r. o. zajištění servisu technických zařízení – jednalo se o opravy závad technického rázu, nikoliv o servis softwaru. Žalobkyně rovněž neměla žádný smluvní vztah s účastníky údajné hazardní hry, a proto nemohla provozovat hazardní hru pro účastníky hazardní hry. Minimálně 94,84 % z uskutečněných plnění za období únor 2018 nepředstavovalo plnění spočívající v poskytnutí prostoru pro provozování hazardní hry či činnosti spojené s provozováním hazardních her.
9. Na otázku daňové povinnosti k dani z hazardních her nelze aplikovat žalovaným uváděnou judikaturu soudů z oblasti správního trestání. Dle žalobkyně dále správce daně mylně ztotožňuje definici provozování hazardní hry dle § 5 zákona o hazardních hrách s předmětem daně dle § 2 odst. 1 zákona o dani z hazardních her. Předmětem daně je totiž pouze provozování hazardní hry pro účastníka hazardní hry. Může se tedy jednat jen o plnění na základě smlouvy o hazardní hře uzavřené s konkrétním účastníkem, tj. fyzickou osobou, která se k účasti na hazardní hře registrovala nebo zaplatila vklad. Smluvní vztah s účastníky údajné hazardní hry měla výlučně společnost DP&K-CZQ s. r. o. Další činnosti organizačního, finančního a technického charakteru sice mohou představovat provozování hazardní hry ve smyslu § 5 zákona o hazardních hrách, ale nejsou předmětem daně z hazardních her. Předmět daně je dále třeba dle žalobkyně vykládat pomocí § 51 odst. 1 písm. k) a § 60 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty; k tomu odkázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 5. 2020, č. j. 9 Afs 147/2018-59. Plnění žalobkyně není předmětem daně z hazardních her a zároveň není osvobozeno od daně z přidané hodnoty („DPH“). Při absenci předmětu daně pak nelze vymezit ani základ daně. Subjektem, který celý proces zastřešoval a jehož jménem byl vybírán vklad do hry a který vyplácel výhru, byla společnost DP&K-CZQ s. r. o. Pouze ta mohla být poplatníkem daně z hazardních her. Žalovaný na argumentaci žalobkyně týkající se předmětu daně, základu

daně a poplatníka daně nijak nereagoval a „nebral vážně“ ani žalobkyní odkazovaný komentář k zákonu o dani z hazardních her.

10. Podle žalobkyně měla být případná daň doměřena výlučně společnosti DP&K-CZQ s. r. o., neboť zákon o dani z hazardních her neumožňuje dělení dílčího základu daně z technické hry mezi „spolupodílníky“. Žalobkyně se dále „na základě neúplných informací domnívá“, že správce daně doměřil společnosti DP&K-CZQ s. r. o. daň z hazardních her i ze spolupodílu žalobkyně a celkem tedy má být zdaněno 135 % rozdílu úhrnu přijatých a nevrácených vkladů a úhrnu vyplacených výher. Dle absurdního výkladu správce daně lze vytvářet další a další podíly na dílčím základu daně z technických her pro každou osobu, která by mohla být správcem daně označena za provozovatele hazardní hry. Domnívá-li se správce daně, že lze dílčí základ daně rozdělit mezi více spoluplatníků, pak mělo být vedeno jediné doměřovací řízení, jehož účastníky měli být všichni údajní spoluplatníci. V neposlední řadě správce daně doměřil žalobkyni daň z hazardních her i z částky daně z přidané hodnoty, kterou žalobkyně řádně odvedla. Pro posouzení správnosti zjištění základu daně jsou klíčové závěry daňové kontroly společnosti DP&K-CZQ s. r. o. na dani z hazardních her za období 1. čtvrtletí roku 2017 až 1. čtvrtletí roku 2019 a související zjištění celních orgánů stejně jako smlouvy uzavřené s dalšími obstaravateli. Nic z toho nebylo žalobkyni poskytnuto.
11. Žalobkyně dále namítla nezákonné získání údajů z kontrolních hlášení. Dle žalobkyně byly údaje z kontrolních hlášení za říjen až prosinec 2017 „s největší pravděpodobností“ získány za účelem vyhledávací činnosti úředními osobami nemajícími žádné oprávnění k nahlížení do kontrolních hlášení žalobkyně, přičemž tyto osoby nebyly ve skupině omezeného počtu analytických pracovníků finanční správy, jejichž způsobilost byla ověřena v bezpečnostním řízení vedeném Národním bezpečnostním úřadem. Takto získané nezákonné důkazní prostředky pak způsobují nezákonnost výzev k podání dodatečného daňového přiznání.
12. Správce daně rovněž neunesl své důkazní břemeno. Dle žalobkyně není důležité, jakou činnost provozovala společnost DP&K-CZQ s. r. o., ale jaké služby tato společnost obdržela od žalobkyně. O tom žalovaný nemá žádný důkaz a své závěry jen nepřesvědčivě dedukuje. Z výsledku zástupce DP&K-CZQ s. r. o. nevyplývá, že by tato společnost provozovala pouze vědomostní soutěže. Dále je nepřijatelné, aby správce daně vycházel jen z údajů uvedených v kontrolním hlášení, aniž by se zabýval daňovými doklady, na jejichž základě bylo sestaveno. Není též zřejmé, z čeho správce daně dovozuje, že se žalobkyně aktivně podílela na hazardních hrách (nepostačuje pouhý odkaz na procentuální nájem), nebo na základě čeho lze umístění internetových zařízení klasifikovat jako činnost organizačního a technického charakteru a že se na ní žalobkyně podílela. Správce daně porušil § 92 odst. 2 daňového řádu, pokud neprováděl dokazování a své závěry pouze důvodně předpokládal. Žalobkyně konstantně uvádí, že neprovozovala hazardní hry, a tato negativní skutečnost nemůže být předmětem jejího důkazního břemene. Stanovení daně podle pomůcek je jen náhradním způsobem stanovení daně, pro něž nebyly splněny podmínky.
13. Konečně žalovaný dle názoru žalobkyně nedůvodně odmítl provedení výsledku bývalých jednatelů společnosti DP&K-CZQ s. r. o. a výsledku zástupců 647 „obstaratelů“. Žalobkyně dále ve svém podání ze dne 29. 9. 2022 žádala o opatření celé řady důkazních prostředků, k čemuž žalovaný sdělil, že požadovanými dokumenty nedisponuje, jelikož se netýkají žalobkyně. I toto odmítnutí důkazních prostředků považuje žalobkyně za nezákonné.

14. Ze všech výše uvedených důvodů žalobkyně navrhla, aby soud napadená rozhodnutí žalovaného zrušil a věci mu vrátil k dalšímu řízení.

III. Vyjádření žalovaného a replika žalobkyně

15. Žalovaný s žalobami nesouhlasil a odkázal na odůvodnění napadených rozhodnutí. Dále se stručně vyjádřil k jednotlivým žalobním námitkám. Lhůta pro stanovení daně byla dle žalovaného dodržena a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 5. 2015, č. j. 4 Afs 54/2015-21, na věc nedopadá. Ze skutkových zjištění týkajících se činnosti žalobkyně a společnosti DP&K-CZQ s. r. o. vyplývá aktivní a vědomý přístup žalobkyně, která vykonávala činnosti technického, organizačního a finančního charakteru, a proto provozovala hazardní hry ve smyslu § 5 zákona o hazardních hrách. Jednotlivé dílčí námitky žalobkyně nemohou na tomto závěru ničeho změnit a mají často účelovou povahu. Pro předmět daně není rozhodná smlouva s účastníkem hazardní hry ani otázka osvobození od DPH. Základ daně byl stanoven podle procentního podílu žalobkyně na výnosu z hazardních her. K rozdělení dílčího základu daně nedošlo, nelze hovořit o sdílené daňové povinnosti mezi žalobkyní a společností DP&K-CZQ s. r. o. Žalovaný byl oprávněn doměřit daň podle pomůcek, neboť žalobkyně nereagovala na výzvu k podání dodatečného daňového přiznání. Posouzení, zda určité technické zařízení naplňuje znaky hazardní hry, je oprávněn i správce daně; není třeba aby o této otázce nejprve rozhodovalo Generální ředitelství cel. Jelikož celní orgány v žalobkyní odkazovaných rozhodnutích neposuzovaly, zda žalobkyně provozovala hazardní hru, nelze z těchto rozhodnutí dovozovat, že žalobkyně hazardní hru neprovozovala. Do daňového spisu byly zařazeny pouze podklady z jiných řízení, která se týkají žalobkyně; zařazení všech kontrolních zjištění týkajících se společnosti DP&K-CZQ s. r. o. a dalších obstaravatelů nebylo na místě a nebylo třeba jimi provádět dokazování. Stížnost žalobkyně proti vedení daňového spisu byla zamítnuta Generálním finančním ředitelstvím. Správní orgány po žalobkyni nepožadovaly prokázání negativní skutečnosti. Žalovaný trvá na závěru, že oprávněním k výběru finančních prostředků disponovali zaměstnanci žalobkyně (osoby, jejichž jednání je žalobkyni přičitatelné), což vyplývá ze zmocnění k výplatě výher. Výslech jednatelů společnosti DP&K-CZQ s. r. o. a výslechy zástupců všech 647 obstaravatelů by na tomto závěru nemohl ničeho změnit. Pokud jde o kontrolní hlášení, pak s celým objemem dat plynoucích z kontrolních hlášení skutečně nakládá pouze omezený počet analytických pracovníků s bezpečnostní prověrkou. Tyto osoby následně poskytují dalším pracovníkům správce daně pouze informace týkající se jednotlivých kontrolních hlášení. Tato pravidla byla v dané věci dodržena. Žalovaný závěrem navrhl, aby soud žaloby zamítl.
16. Žalobkyně podala k vyjádření žalovaného repliku, v níž zopakovala svou žalobní argumentaci. Zdůraznila, že žádní její zaměstnanci neprováděli vyplácení výher, obsluhu a servis předmětného technického zařízení na provozovnách. Tato tvrzení žalovaného jsou dle žalobkyně zcela vyfabulovaná. Žalobkyně pouze poskytla prostor nájemci a ve vztahu k technickým zařízením nijak aktivně nevystupovala.

IV. Posouzení věci

17. Jelikož napadená rozhodnutí žalovaného spolu skutkově a právně souvisí, krajský soud žaloby v souladu s § 39 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), spojil ke společnému projednání.
18. Žaloby **nejsou** důvodné.

19. Soud úvodem poznamenává, že posuzovaná věc je jedním z více případů doměření daně z hazardních her v souvislosti s aktivitami společnosti DP&K-CZQ s. r. o., kterými se správní soudy již opakovaně zabývaly (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 10. 2024, č. j. 5 Afs 296/2023-31, ze dne 17. 12. 2024, č. j. 9 Afs 99/2024-55, nebo ze dne 30. 1. 2025, č. j. 6 Afs 70/2024-45). Jednalo se přitom o skutkově a právně obdobné (ne-li zcela totožné) kauzy. Soud proto při posouzení žalob z této judikatury vycházel.
20. Žalobkyně na více místech žalob namítala nepřezkoumatelnost rozhodnutí žalovaného, který se podle ní nevypořádal s některými jejími námitkami. Aby bylo rozhodnutí přezkoumatelné, musí být z odůvodnění zřejmé, jaký skutkový stav vzal žalovaný za rozhodný, jak uvážil o pro věc podstatných skutečnostech a jak se vypořádal s uplatněnými námitkami. Nepřezkoumatelnost je tedy objektivní překážkou, která znemožňuje věcný přezkum napadeného rozhodnutí, tj. zjistit jeho obsah nebo důvody, pro které bylo vydáno (např. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2008, č. j. 7 Afs 212/2006-74, nebo rozsudky ze dne 1. 6. 2005, č. j. 2 Azs 391/2004-62, ze dne 21. 5. 2015, č. j. 7 Afs 69/2015-45, nebo ze dne 27. 9. 2017, č. j. 4 As 146/2017-35). To nicméně neznamená, že by měl žalovaný povinnost vypořádat se s každou dílčí námitkou žalobkyně. Pro závěr o přezkoumatelnosti jeho rozhodnutí totiž postačuje, pokud proti odvolání postavil právní názor, v jehož konkurenci argumentace žalobkyně jako celek neobstojí. Není totiž *„porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) 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“* (nálezn Ústavního soudu ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, N 26/52 SbNU 247, bod 68). Žalovaný ve svých rozhodnutích předložil komplexní a ucelenou argumentaci, která od základu vyvrací pozici žalobkyně, a nebylo proto třeba, aby se vypořádal s každou její jednotlivou námitkou. Ostatně argumentační taktika žalobkyně je postavena v zásadě na zpochybňování stále téhož jen z různých úhlů pohledu. Soud tedy nepřezkoumatelnost napadených rozhodnutí neshledal.
21. Ve vztahu ke zdaňovacím obdobím 4. čtvrtletí roku 2017 a 1. čtvrtletí roku 2018 žalobkyně namítla, že daň byla stanovena po uplynutí prekluzivní lhůty. Podle § 136 odst. 4 daňového řádu platí, že je-li zdaňovací období kratší než 1 rok, podává se daňové přiznání do 25 dnů po uplynutí zdaňovacího období. Tuto lhůtu nelze prodloužit. Podle § 148 odst. 1 daňového řádu daň nelze stanovit po uplynutí lhůty pro stanovení daně, která činí 3 roky. Lhůta pro stanovení daně počne běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení, nebo v němž se stala daň splatnou, aniž by zde byla současně povinnost podat řádné daňové tvrzení. Konečně podle § 148 odst. 2 daňového řádu se lhůta pro stanovení daně prodloužuje o 1 rok, pokud v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně došlo mimo jiné k a) podání dodatečného daňového tvrzení nebo oznámení výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení, pokud tato výzva vedla k doměření daně; b) oznámení rozhodnutí o stanovení daně.
22. Aplikujeme-li citovaná ustanovení na projednávanou věc, pak lhůta pro stanovení daně z hazardních her za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2017 by uplynula dne 25. 1. 2021 a za zdaňovací období 1. čtvrtletí roku 2018 dne 25. 4. 2021. Správce daně však před uplynutím těchto lhůt vyzval žalobkyni k podání dodatečných daňových přiznání za tato období a následně na základě těchto výzev žalobkyni daň rovněž doměřil. Byly tak splněny podmínky § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu a lhůta pro stanovení daně se v obou případech prodloužila o jeden rok, tj. do 25. 1. 2022, resp. 25. 4. 2022. Pro tento závěr je zcela

nerozhodné, že správce daně vydal předmětné výzvy cca měsíc či dva před koncem původní lhůty ke stanovení daně. Stejně tak není přiléhavá argumentace žalobkyně rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 5. 2015, č. j. 4 Afs 54/2015-21. Nejvyšší správní soud totiž řešil situaci, kdy výzva k podání dodatečného daňového přiznání neobsahovala žádné důvody. Naproti tomu výzvy správce daně v nyní projednávané věci byly velmi podrobně odůvodněny. Za této situace pak ani časová prodleva 10 (11) měsíců mezi výzvou a doměřením daně nečiní z výzvy pouhý formální úkon učiněný za účelem prodloužení lhůty pro stanovení daně. Správce daně následně žalobkyni doručil dodatečné platební výměry na daň z hazardních her dne 1. 1. 2022, resp. 20. 4. 2022, tj. ve lhůtách pro stanovení daně. Platební výměry nenabývaly právní moci, neboť žalobkyně proti nim podala odvolání. Doručením platebních výměrů žalobkyni však došlo k opětovnému prodloužení lhůt pro stanovení daně o jeden rok podle § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu, přičemž žalovaný v těchto lhůtách vydal a žalobkyni doručil svá rozhodnutí o odvoláních. Daň tak byla v obou případech stanovena včas. Námitka není důvodná.

23. Ve vztahu ke zdaňovacímu období 4. čtvrtletí roku 2017 žalobkyně dále argumentovala, že správce daně měl postupovat podle § 85 nebo § 89 daňového řádu. Podle § 145 odst. 2 daňového řádu platí, že lze-li důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, může správce daně vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení a stanovit náhradní lhůtu. Nevyhoví-li daňový subjekt této výzvě ve stanovené lhůtě, může správce daně doměřit daň podle pomůcek. Správce daně přitom postupoval přesně podle tohoto ustanovení. S ohledem na zjištění, která shromáždil, mohl důvodně předpokládat doměření daně z hazardních her žalobkyni. Proto ji vyzval k podání dodatečného daňového přiznání, ve kterém tyto důvody podrobně popsal. Žalobkyně této výzvě ve stanovené lhůtě nevyhověla, a proto byl správce daně oprávněn doměřit daň podle pomůcek. Ustanovení § 145 odst. 2 daňového řádu je přitom speciálním ustanovením ve vztahu k § 98 daňového řádu a správce daně tak mohl doměřit daň podle pomůcek, aniž by se zabýval obecnými podmínkami pro tento způsob stanovení daně. Jinými slovy v případě postupu dle § 145 odst. 2 daňového řádu je doměření daně podle pomůcek zákonem v zásadě předpokládaný postup. Pokud totiž daňový subjekt dodatečné daňové přiznání ani na výzvu správce daně nepodá, je stanovení daňové povinnosti dokazováním zpravidla pojmově vyloučeno, a daňový subjekt se tak vlastní vinou zbavuje možnosti prokázat základ daně a daň, neboť v takovém případě nemá co prokazovat, a správce daně případně co vyvracet [srov. BAXA, J., DRÁB, O., KANIOVÁ, L., LAVICKÝ, P., SCHILLEROVÁ, A., ŠIMEK, K., ŽIŠKOVÁ, M. *Daňový řád: Komentář*. [Systém ASPI]. Wolters Kluwer [cit. 2025-4-9]. ASPI_ID KO280_2009CZ. Dostupné z: www.aspi.cz. ISSN 2336-517X]. Přesně to ostatně nastalo i v projednávaném případě. Z logiky věci pak ani postup podle § 85 nebo § 89 daňového řádu nepřipadal v úvahu a žalobkyně nemohla být krácena na svém „právu na daňovou kontrolu“. Námitka není důvodná.
24. Podstatou většiny zbývajících částí žalobní argumentace je tvrzení žalobkyně, že neprovozovala hazardní hru, a proto nemohla být poplatníkem daně z hazardních her.
25. Podle § 1 písm. a) zákona o dani z hazardních her je poplatníkem daně z hazardních her držitel základního povolení podle zákona upravujícího hazardní hry nebo ten, kdo provozuje hazardní hru, k jejímuž provozování je takového povolení potřeba. Podle § 2 odst. 1 téhož zákona je předmětem daně z hazardních her provozování hazardní hry na území České republiky pro účastníka hazardní hry, pokud je k provozování této hry potřeba základní povolení podle zákona upravujícího hazardní hry.

26. Podle § 3 odst. 1 zákona o hazardních hrách se hazardní hrou rozumí hra, sázka nebo los, do nichž sázející vloží sázku, jejíž návratnost se nezaručuje, a v nichž o výhře nebo prohře rozhoduje zcela nebo zčásti náhoda nebo neznámá okolnost. Podle § 5 téhož zákona se provozováním hazardní hry rozumí vykonávání činností spočívajících v uskutečňování hazardní hry se záměrem dosažení zisku, zejména příjem sázek a vkladů do hazardní hry, výplata výhry, další činnosti organizačního, finančního a technického charakteru související s uvedením hazardní hry do provozu a se zajištěním vlastního provozu, jakož i činnosti potřebné pro ukončení a vypořádání hazardní hry. Podle § 4 písm. a) téhož zákona se účastníkem hazardní hry rozumí fyzická osoba, která se k účasti na hazardní hře provozované na území České republiky registrovala nebo zaplatila vklad.
27. Soud souhlasí s žalovaným, že osobu poplatníka i předmět daně z hazardních her je třeba vykládat podle úpravy obsažené v zákoně o hazardních hrách. Zákon o dani z hazardních her na něj nejen přímo odkazuje, ale především zákon o hazardních hrách obsahuje v § 5 závaznou definici „provozování hazardní hry“, která je pro poplatníka i předmět daně určující. Tímto způsobem ostatně k výkladu citovaných ustanovení přistupuje i Nejvyšší správní soud: *„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. 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. 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 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 podmínky zároveň): 1) osoba má (je držitelem) základního povolení podle zákona o hazardních hrách, 2) osoba hazardní hru vyžadující základní povolení provozuje. 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. 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.“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 10. 2024, č. j. 5 Afs 296/2023-31; obdobně rozsudek ze dne 17. 12. 2024, č. j. 9 Afs 99/2024-55, obsahující i souhrn dosavadní judikatury). Soud v této souvislosti odmítá obecnou výtku žalobkyně, že žalovaný nebyl oprávněn ve věci aplikovat judikaturu správních soudů z oblasti správního trestání na úseku hazardních her. Z hlediska výkladu pojmu „provozování hazardní hry“ je tato judikatura plně použitelná i při posuzování daně z hazardních her.

28. Ze správního spisu vyplývá, že žalobkyně jako pronajímatel uzavřela se společností DP&K-CZQ s. r. o. jako nájemcem dne 1. 11. 2015 smlouvu o nájmu internetového zařízení pro zobrazování databázových aplikací. Touto smlouvou žalobkyně pronajala společnosti DP&K-CZQ s. r. o. internetová zařízení uvedená v příloze. Výše nájemného byla dohodnuta jako 35 % z celkového výnosu. Tím měly smluvní strany na mysli výnosy získané v příslušném kalendářním měsíci z provozu všech internetových zařízení pro zobrazování databázových aplikací, jež jsou předmětem smlouvy po odečtení DPH v zákonné výši a srážkové daně z odměn nad 10 000 Kč. Podkladem pro výpočet nájemného mělo být měsíční vyhodnocení soutěže. Žalobkyně se ve smlouvě zavázala provádět údržbu a servis předmětu nájmu a zajišťovat umístování předmětu nájmu do prostor pronajatých nájemcem. Smlouva byla postupně doplněna čtyřmi dodatky, které rozšiřovaly předmět nájmu o další internetová zařízení. Dále žalobkyně jako pronajímatel uzavřela se společností DP&K-CZQ s. r. o. jako nájemcem smlouvy o nájmu (nejprve smlouvu č. 2015/DJGIDIE ze dne 1. 11. 2015 a poté smlouvu č. 2016/BBJI ze dne 21. 1. 2016), jejichž předmětem byl nájem části prostoru sloužícího k podnikání v objektu CLUB NEVADA, Chelčického 218/6, Jablonec nad Nisou, v rozsahu 20 m². Účelem nájmu byla podnikatelská činnost nájemce dle předmětu jeho činnosti prostřednictvím internetových zařízení. Výše a výpočet nájemného byly shodné jako v případě výše uvedené smlouvy o nájmu internetového zařízení. Součástí smluv bylo zmocnění z téhož dne, jímž společnost DP&K-CZQ s. r. o. jako organizátor vědomostní soutěže zmocnila J. V., F. K. a Z. P. k předání odměny účastníku znalostní a dovednostní soutěže. Konečně žalobkyně jako dodavatel a společnost DP&K-CZQ s. r. o. jako objednatel uzavřely dne 1. 11. 2015 smlouvu o zajišťování servisu. Žalobkyně se v ní zavázala provádět záruční a pozáruční opravy veškerých internetových zařízení, které vyrobila a následně prodala či pronajala a v nichž bude společnost DP&K-CZQ s. r. o. provozovat vědomostní soutěž. Za to žalobkyni náležela odměna ve výši 15 % z celkového výnosu, který byl konstruován stejně jako ve výše uvedených smlouvách o nájmu. Žalobkyně ve všech zdaňovacích obdobích vykázala v kontrolních hlášeníh plnění vůči společnosti DP&K-CZQ s. r. o., přičemž dle jejího vyjádření (které uvedla též v žalobách) se jednalo o plnění na základě výše uvedených smluv.
29. V protokolu o zahájení daňové kontroly u společnosti DP&K-CZQ s. r. o., č. j. 11873/20/4300-13822-809986, zástupce tohoto daňového subjektu uvedl, že předmětem jeho podnikání byl provoz vědomostních a dovednostních soutěží I-Stars, Diamond Level, Hollywood popcorn a Jewel od roku 2016 do druhého kvartálu 2019. Povahou těchto soutěží z produkce polské společnosti Verdex sp. z. o. se opakovaně zabývaly správní soudy se závěrem, že se jedná o hazardní hry, neboť je třeba do nich vložit sázku, jejíž

návratnost se nezaručuje, a v nichž o výhře nebo prohře rozhoduje zcela nebo zčásti náhoda nebo neznámá okolnost ve smyslu § 3 odst. 1 zákona o hazardních hrách (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 4. 2022, č. j. 1 As 335/2021-67, ze dne 16. 7. 2024, č. j. 7 As 251/2023-37, ze dne 25. 1. 2022, č. j. 4 As 288/2021, nebo ze dne 21. 4. 2023, č. j. 5 As 210/2021-51).

30. Žalobkyně tedy pronajala internetová zařízení (hardware) a poskytovala jeho údržbu a servis a dále pronajala prostor ve své provozovně za účelem umístění internetových zařízení, přičemž na těchto internetových zařízeních byly provozovány hazardní hry. Toto její jednání lze nepochybně označit za činnost organizačního a technického charakteru související se zajištěním provozu hazardní hry. S přihlédnutím k přímému finančnímu zájmu žalobkyně na řádném provozu zařízení (v podobě participace na výnosu z jejich provozu) lze uzavřít, že žalobkyně provozovala hazardní hru ve smyslu § 5 zákona o hazardních hrách.
31. Právě uvedený závěr nelze vyvrátit pouhým tvrzením, že žalobkyně hazardní hry neprovozovala, ani dalšími námitkami, které žalobkyně uvedla v žalobě. Není pravdou, že by správce daně a žalovaný neunesli své důkazní břemeno nebo své závěry pouze dedukovali. Činnost žalobkyně vyplývá přímo ze správcem daně zajištěných smluv a žalobkyně ji ostatně i v žalobě potvrdila. Společnost DP&K-CZQ s. r. o. tedy od žalobkyně v žalovaných zdaňovacích obdobích obdržela služby spočívající v nájmu internetových zařízení včetně jejich údržby a servisu a dále v nájmu místa v provozovně žalobkyně za účelem umístění internetových zařízení. Protihodnota tohoto plnění pak byla stanovena přímo z výnosu hazardních her provozovaných na těchto zařízeních. Bazíruje-li žalobkyně na tom, že zástupce společnosti DP&K-CZQ s. r. o. při svém výslechu neuvedl, že by tato společnost provozovala „pouze“ výše uvedené vědomostní soutěže, pak současně neuvádí, jaké jiné soutěže snad měly být na daných internetových zařízeních provozovány. Žalobkyně měla v průběhu daňového řízení prostor pro přednes své skutkové verze věci, kterou též mohla prokázat, ale ten nevyužila. Nejde přitom o prokazování negativní skutečnosti (že žalobkyně neprovozovala hazardní hry), ale o prokázání jiného skutkového stavu, který by závěry správních orgánů vyvrátil. Žalobkyně však po celou dobu daňového řízení setrvala pouze na tvrzení, že hazardní hry neprovozovala s tím, že žádnou smluvní dokumentaci ani účetními doklady k dané věci nedisponuje.
32. Mimoběžná je rovněž argumentace žalobkyně, že v jejím případě nešlo o „aktivní“ činnost. Činnost organizačního a technického charakteru ve smyslu § 5 zákona o hazardních hrách v sobě totiž zahrnuje především takové jednání, bez něž by hazardní hra nemohla být provozována. Pokud by žalobkyně společnosti DP&K-CZQ s. r. o. nepronajala potřebný hardware a nezajišťovala jeho servis, případně pokud by nepronajala této společnosti prostory k umístění tohoto hardwaru, neměla by společnost DP&K-CZQ s. r. o. jako vlastník příslušného softwaru kde své vědomostní soutěže nabízet k hraní. Jinými slovy bez součinnosti žalobkyně by k provozování hazardních her nedošlo. Jestliže si pak žalobkyně sjednala nájem (odměnu) jako podíl na zisku z těchto her, pak je dán její přímý zájem na uskutečňování hazardní hry se záměrem dosažení zisku. Soud uznává, že z podkladů založených ve správním spisu nevyplývá, že by žalobkyně společnosti DP&K-CZQ s. r. o. poskytla též elektrickou energii a připojení k internetu, jak uvedl ve svých rozhodnutích správce daně. Stejně tak nelze přisvědčit správním orgánům, že obsluhu internetových zařízení a vyplácení výher zajišťovali zaměstnanci žalobkyně. Správní orgány zde vyšly ze zjištění, že společnost DP&K-CZQ s. r. o. měla jen velmi málo zaměstnanců a že současně

s uzavřením nájemních smluv udělila třem fyzickým osobám zmocnění k vyplácení výher. Jedná se ovšem jen o nepřímé důkazy; z ničeho nevyplývá, že by uvedené fyzické osoby byly zaměstnanci žalobkyně nebo k ní měly jiný vztah. Tyto dílčí nedostatky ve skutkových zjištěních však nijak nezpochybňují, že žalobkyně hazardní hry provozovala. Pro tento závěr je totiž plně postačující zjištění ohledně nájmu prostor, internetových zařízení (hardwaru) a jeho servisu. Žalobkyni zmiňované období měsíce února 2018 z těchto zjištění nijak nevybočuje, neboť i v něm žalobkyně vykonávala všechny tyto činnosti.

33. Žalobkyně se rovněž mylí, pokud namítá, že pouze celní orgány mohou určit, zda daňový subjekt provozuje hazardní hru. Je pravdou, že podle § 118 a násl. zákona o hazardních hrách vykonává dozor na dodržování povinností podle tohoto zákona Ministerstvo financí a orgány Celní správy České republiky. Současně ale dle § 11 odst. 1 a 2 písm. h) zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, vykonává správu daně z hazardních her Specializovaný finanční úřad. Ten je pak oprávněn posuzovat existenci zákonných podmínek pro doměření daně z hazardních her včetně otázky, zda je daňový subjekt poplatníkem této daně, resp. zda provozuje hazardní hru. V tomto ohledu Specializovaný finanční úřad nepotřebuje žádné stanovisko či rozhodnutí celních orgánů. Samozřejmě v situaci, kdy by existovalo pravomocné rozhodnutí celních orgánů, že určitý subjekt (ne)provozuje hazardní hry, Specializovaný finanční úřad by byl takovým rozhodnutím vázán v souladu s § 99 odst. 1 věta první daňového řádu. Pokud však takové rozhodnutí neexistuje, může si Specializovaný finanční úřad o této otázce učinit úsudek sám (§ 99 odst. 1 věta druhá daňového řádu). V projednávané věci celní orgány ve vztahu k žalobkyni žádné relevantní rozhodnutí nevydaly, a proto si správce daně mohl otázku provozování hazardní hry žalobkyni posoudit sám. Správním orgánům proto nelze vytýkat nedostatečné zjištění skutkového stavu. Žalobkyně odkazuje na devět rozhodnutí Generálního ředitelství cel s tím, že v nich žalobkyni není vytýkáno, že provozovala hazardní hru. K tomu však soud zdůrazňuje, že žalobkyně byla v těchto řízeních v postavení vlastníka technického zařízení (na němž byla provozována hazardní hra), které bylo celními orgány zabráno. Generální ředitelství cel se v těchto rozhodnutích nezabývalo tím, zda žalobkyně provozovala hazardní hru (a pouze v tomto kontextu lze chápat jeho vyjádření, že žalobkyni není vytýkáno, že provozovala hazardní hru). Obdobně poukazuje-li žalobkyně na rozhodnutí celních orgánů týkající se její provozovny CLUB NEVADA, pak i zde byla žalobkyně v postavení vlastníka technických zařízení. Ze skutečnosti, že celní orgány v těchto rozhodnutích neposuzovaly, zda žalobkyně provozovala hazardní hry a neuznaly ji vinnou z příslušného přestupku, však nelze dovozovat, že žalobkyně hazardní hry neprovozovala. Jinými slovy z absence rozhodnutí celních orgánů o přestupku žalobkyně na úseku hazardních her nevyplývá, že žalobkyně hazardní hry neprovozovala. Pro úplnost soud podotýká, že žalobkyně v žalobě proti rozhodnutí žalovaného, které se týká zdaňovacího období 4. čtvrtletí roku 2017, navrhla k důkazu oněch devět rozhodnutí Generálního ředitelství cel. Tato rozhodnutí jsou však součástí správních spisů týkajících se zbývajících zdaňovacích období, jsou stranám známa, a proto nebylo třeba, aby jimi soud prováděl důkaz. Soud rovněž neprováděl důkaz rozhodnutím Celního úřadu pro Liberecký kraj, který žalobkyně připojila k replice. Jednak bylo toto rozhodnutí vydáno po vydání napadených rozhodnutí žalovaného (soud přitom posuzuje žalobu dle skutkového a právního stavu ke dni vydání napadených rozhodnutí), jednak z tvrzení, že byl z provozování hazardní hry shledán vinným Zdeněk Průša, nelze dovozovat nic ve vztahu k žalobkyni.

34. Žalobkyně má dále za to, že předmětem daně z hazardních her může být pouze plnění na základě smlouvy o hazardní hře uzavřené s konkrétním účastníkem. Takový smluvní vztah však měla výlučně společnost DP&K-CZQ s. r. o. a nikoliv žalobkyně. Tato námitka je žalobkyní odůvodněna textací § 2 odst. 1 zákona o hazardních hrách, podle nějž je předmětem daně provozování hazardní hry pro účastníka hazardní hry. Význam slovního spojení „pro účastníka hazardní hry“ vysvětlil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 20. 12. 2024, č. j. 10 Afs 126/2024-66. Tento výraz odkazuje z hlediska předmětu daně na základní tezi, tj. že provozování hazardních her je podnikatelskou činností, jejímž primárním cílem je provozování hazardní hry pro účastníka hazardní hry se záměrem dosažení zisku. „*Veškeré obslužné činnosti poté směřují právě k tomuto základnímu cíli, kterým je zajistit nabízení hazardních her koncovému účastníkovi*“ (bod 33 rozsudku). Jinými slovy aby byla činnost organizačního a technického charakteru ve smyslu § 5 zákona o hazardních hrách předmětem daně z hazardních her, musí směřovat k nabízení hazardní hry koncovému zákazníkovi za účelem dosažení zisku. Činnosti vykonávané žalobkyní (ve spojení s participací na zisku) tuto podmínku nepochybně splňují. Z výrazu „pro účastníka hazardní hry“ naopak nelze dovozovat, že by snad podmínkou zdanění mělo být uzavření smlouvy mezi poskytovatelem činnosti organizačního a technického charakteru a jedním každým koncovým zákazníkem. Takový výklad by byl v praxi v zásadě nerealizovatelný, resp. měl by za následek obsáhlé obcházení účelu zákona o dani z hazardních her. Námitka není důvodná.
35. Žalobkyně rovněž namítla, že předmět daně z hazardních her je třeba vykládat pomocí § 51 odst. 1 písm. k) a § 60 zákona o DPH. Podle § 51 odst. 1 písm. k) zákona o DPH je při splnění podmínek stanovených v § 52 až 62 od daně bez nároku na odpočet daně osvobozeno provozování hazardních her. Podle § 60 zákona o DPH se provozováním hazardních her 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. Výklad těchto ustanovení řeší nejen žalobkyní odkazovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 5. 2020, č. j. 9 Afs 147/2018-59, ale především na něj navazující rozsudek ze dne 17. 12. 2024, č. j. 9 Afs 99/2024-55, který se týkal případu obdobnému věci žalobkyně (rovněž se zapojením společnosti DP&K-CZQ s. r. o.). V něm Nejvyšší správní soud zdůraznil, že věc řešená v rozsudku č. j. 9 As 147/2018-59 se týkala situace, kdy jeden ze subjektů byl držitelem základního povolení pro provozování hazardních her a druhý subjekt pro něj vykonával služby související s provozováním hazardních her. V takovém případě je první subjekt poplatníkem daně z hazardních her a současně je osvobozen od DPH bez nároku na odpočet této daně a druhý subjekt není poplatníkem daně z hazardních her, ale dle výjimky v § 60 zákona o DPH je jeho plnění předmětem této daně. Naproti tomu ve věci žalobkyně nebyl nikdo ze subjektů držitelem hlavního povolení pro provozování hazardních her: v takovém případě „*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. (...) 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“ (body 59 a 60 rozsudku). Shrnuto, ani citovaná ustanovení zákona o DPH nevedou k závěru, že by žalobkyně neprovozovala hazardní hru. Případné (nesprávné) odvedení DPH z plnění žalobkyně není pro posouzení nynější věci rozhodné.

36. Jak bylo již výše konstatováno, v situaci, kdy ani společnost DP&K-CZQ s. r. o. ani žalobkyně nedisponovaly základním povolením k provozování hazardních her, se poplatníkem daně z hazardních her stávají oba tyto daňové subjekty, které se na provozu hazardní hry podílejí. Své daňové povinnosti se tak žalobkyně nemůže zprostit tvrzením, že společnost DP&K-CZQ s. r. o. celý proces zastřešovala, jejím jménem byl vybírán vklad a ona vyplácela výhry. V projednávané věci rovněž nedošlo k „dělení dílčího základu daně mezi spolupodílníky“, jak tvrdí žalobkyně. Jestliže v dané věci bylo více poplatníků daně z hazardních her, pak výše jejich daňové povinnosti je logicky odvislá od části zisku, který jim z provozování hazardních her připadl. Tato část zisku tvoří základ daně ve smyslu § 3 odst. 1 zákona o hazardních hrách každého z poplatníků. Nejedná se přitom o žádné „spolupoplatníky“, o jejichž daňové povinnosti by mělo být vedeno jedno doměřovací řízení; daňová povinnost stíhá každého z provozovatelů hazardní hry samostatně. Pro daňovou povinnost žalobkyně tak není podstatné, jakým způsobem správce daně doměřil daň z hazardních her společnosti DP&K-CZQ s. r. o., ani její domněnka, že se tak stalo i ze „spolupodílu“ žalobkyně. Z tohoto důvodu jsou pro stanovení daně žalobkyně nevýznamné závěry daňové kontroly společnosti DP&K-CZQ s. r. o., související zjištění celních orgánů či smlouvy uzavřené mezi společnostmi DP&K-CZQ s. r. o. a dalšími (647) obstaravateli. Správní orgány nepochybily, pokud tyto dokumenty nezajistily a neprováděly jimi důkaz. Konečně správce daně nepochybil ani v tom, že doměřil žalobkyni daň z hazardních her i z částky, kterou žalobkyně odvedla jako DPH. Základ daně z hazardních her je jasně definován v § 3 odst. 1 zákona o dani z hazardních her. Nesprávné odvedení DPH z plnění, které tvoří základ daně z hazardních her, není důvodem pro snížení tohoto základu a může být řešeno výhradně v rámci správy DPH.
37. Žalobkyně dále namítla nezákonné získání údajů z kontrolních hlášení. Kontrolní hlášení je specifický druh daňového tvrzení upravený v § 101c a násl. zákona o DPH, jehož účelem je, aby správce daně získával informace o vybraných transakcích a mohl tak zejména předcházet a odhalovat podvody na DPH. Zákon o DPH ani daňový řád ani jiný zákon neupravují žádný specifický způsob nakládání s údaji z kontrolního hlášení v rámci daňové správy. Jestliže tedy s údaji z kontrolního hlášení určitého daňového subjektu pracuje věcně a místně příslušný správce daně, přičemž dané kontrolní hlášení se týká transakce, kterou tento správce daně prověřuje, těžko lze hovořit o jakékoliv nezákonnosti. Ve správních spisech jsou založeny žádosti správce daně o nahlížení do kontrolních hlášení žalobkyně ve vztahu k plněním od společnosti DP&K-CZQ s. r. o. za jednotlivá prověřovaná zdaňovací období z důvodu nelegálního provozování hazardních her. Příslušné opisy kontrolních hlášení jsou pak rovněž založeny ve spisu. Na základě těchto skutečností soud neshledal, že by získání údajů z kontrolních hlášení mohlo být nezákonné. Žalobkyně se odkazuje na informaci Generálního finančního ředitelství, podle níž za účelem vyhledávací (analytické) činnosti má k údajům z kontrolního hlášení přístup omezený počet úředních osob s bezpečnostní prověrkou. Jak však správně uvádí žalovaný, tato podmínka se týká pouze pracovníků finanční správy, kteří analyzují celý balík všech podaných kontrolních hlášení od všech daňových subjektů. Činnost žalobkyně však nebyla předmětem takové analýzy. Vyžádání

konkrétních kontrolních hlášení pracovníkem správce daně pak mělo v jejím případě zjevnou oporu v průběhu daňového řízení. Získání údajů z kontrolních hlášení proto nebylo nezákonné a nemohlo mít ani za následek nezákonnost výzev k podání dodatečného daňového přiznání.

38. V závěru žalob se žalobkyně ohradila proti nezajištění důkazních prostředků a neprovedení navrhovaných důkazů. Pokud jde o výsledky bývalých jednatelů společnosti DP&K-CZQ s. r. o., který měl prokázat skutečný charakter plnění žalobkyně a že se nepodílela na provozování vědomostních soutěží provozovaných společnostmi DP&K-CZQ s. r. o., pak se jedná o důkaz nadbytečný, neboť tyto skutečnosti byly prokázány jinak (smlouvami, kontrolními hlášeními a dalšími dokumenty). Stejně tak nebylo na místě provádět výsledky všech 647 dalších subjektů („obstaravatelů“), které uzavřely se společnostmi DP&K-CZQ s. r. o. obdobné smlouvy jako žalobkyně. Jak už soud uvedl výše, pro daňovou povinnost žalobkyně je nevýznamné, zda a jak se tyto subjekty podílely na provozování hazardních her a jakou činnost vykonávaly pro společnost DP&K-CZQ s. r. o. Zcela shodně pak soud nahlíží na seznam důkazních prostředků v podání ze dne 29. 9. 2022, které žalobkyně požadovala „použít“ v odvolacím řízení. Rovněž tyto dokumenty se týkají osob odlišných od žalobkyně (společnost DP&K-CZQ s. r. o., „obstaravatelé“), případně jde o analýzy správce daně týkající se těchto dokumentů. Mají-li pak opětovně prokazovat, že se žalobkyně nepodílela na provozu vědomostních soutěží společnosti DP&K-CZQ s. r. o., pak jsou nadbytečné, jak uvedeno shora. Pokud měly prokazovat nesprávnost zjištění základu daně, resp. „dvojí“ zdanění žalobkyně „v rámci 65 % podílu společnosti DP&K-CZQ s. r. o. na dílčím základu daně“, pak soudu vůbec není zřejmé, na čem žalobkyně taková tvrzení staví, resp. soudu není zřejmá základní logická struktura těchto tvrzení. K tomu soud připomíná, že daň byla žalobkyni stanovena podle pomůcek postupem podle § 145 odst. 2 daňového řádu, přičemž správce daně tento postup srozumitelně popsal v dodatečných platebních výměrech. Úvaha správce daně přitom odpovídá ekonomickým vztahům mezi žalobkyní a společnostmi DP&K-CZQ s. r. o. Tvrdí-li žalobkyně, že pro tento postup nebyly splněny podmínky, pak soud zdůrazňuje, že žalobkyně nepředložila správci daně ani žalovanému žádné relevantní účetní doklady, ač k tomu měla dostatečný prostor. Po celou dobu setrvala pouze na tvrzení, že neprovozovala hazardní hry. Za této situace neobstojí ani výtky žalobkyně, že správce daně vycházel jen z kontrolních hlášení, aniž se zabýval daňovými doklady, na jejichž základě bylo sestaveno (které mu ovšem odmítla poskytnout).

V. Závěr a náklady řízení

39. Soud tedy shledal námitky žalobkyně neopodstatněnými. Jelikož v řízení nevyšly najevo ani žádné vady, k nimž musí soud přihlížet z úřední povinnosti, zamítl žaloby jako nedůvodné podle § 78 odst. 7 s. ř. s.
40. O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobkyně ve věci úspěch neměla, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníkovi řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 29. dubna 2025

Mgr. Petr Šebek v.r.
předseda senátu