



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 žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 4. 2023, č. j. 13650/23/5000-10611-712343,

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 4. 2023, č. j. 13650/23/5000-10611-712343, **se ruší** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení ve výši 11 228 Kč, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám daňové poradkyně Mgr. Ing. Pavly Kvapilové.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. V této věci soud posuzoval zákonnost uložení pokut žalobkyni podle § 250 odst. 1 písm. a) a odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, za nepodání dodatečných daňových přiznání k dani z hazardních her.

2. Specializovaný finanční úřad („správce daně“) vydal dne 10. 7. 2020 výzvu žalobkyni k podání dodatečného daňového přiznání k dani z hazardních her za zdaňovací období 2. čtvrtletí roku 2017 v náhradní lhůtě 15 dnů od doručení výzvy. Výzva byla žalobkyni doručena dne 13. 7. 2020 a lhůta pro podání dodatečného daňového přiznání uplynula dne 28. 7. 2020, avšak žalobkyně dodatečné daňové přiznání nepodala. Marným uplynutím lhůty bylo zahájeno doměřovací řízení z moci úřední. Teprve dne 3. 8. 2020 bylo správci daně doručeno sdělení žalobkyně, že neprovozuje žádné loterijní zařízení a dle nových právních předpisů účinných od 1. 1. 2017 nikdy neprovozovala žádnou hazardní hru. Nemá proto povinnost podávat daňové přiznání k dani z hazardních her. Podání obdobného obsahu zaslala žalobkyně správci daně též 19. 4. 2021 jako reakci na jeho sdělení k doměření daně z hazardních her. Správce daně následně dodatečným platebním výměrem ze dne 1. 7. 2021, č. j. 100252/21/4300-13823-703291, doměřil žalobkyni daň z hazardních her za uvedené zdaňovací období ve výši 1 872 045 Kč a stanovil penále ve výši 374 409 Kč. Poté správce daně dne 15. 8. 2022 vydal pod č. j. 139536/22/4300-13823-703291 platební výměr na pokutu za nepodání dodatečného daňového přiznání k dani z hazardních her za zdaňovací období 2. čtvrtletí roku 2017 ve výši 93 603 Kč.
3. Správce daně dále vydal dne 24. 9. 2020 výzvu žalobkyni k podání dodatečného daňového přiznání k dani z hazardních her za zdaňovací období 3. čtvrtletí roku 2017 v náhradní lhůtě 15 dnů od doručení výzvy. Výzva byla žalobkyni doručena dne 29. 9. 2020 a lhůta pro podání dodatečného daňového přiznání uplynula dne 14. 10. 2020, avšak žalobkyně dodatečné daňové přiznání nepodala. Marným uplynutím lhůty bylo zahájeno doměřovací řízení z moci úřední. Teprve dne 24. 9. 2021 zaslala žalobkyně správci daně reakci na jeho sdělení k doměření daně z hazardních her a uvedla, že hazardní hry nikdy neprovozovala, a proto jí nemůže být doměřena daň z hazardních her. Správce daně následně dodatečným platebním výměrem ze dne 7. 10. 2021, č. j. 158036/21/4300-13823-703291, doměřil žalobkyni daň z hazardních her za uvedené zdaňovací období ve výši 1 576 190 Kč a stanovil penále ve výši 315 238 Kč. Poté správce daně dne 15. 8. 2022 vydal pod č. j. 139631/22/4300-13826-703291 platební výměr na pokutu za nepodání dodatečného daňového přiznání k dani z hazardních her za zdaňovací období 3. čtvrtletí roku 2017 ve výši 78 810 Kč.
4. Proti oběma platebním výměřům na pokutu podala žalobkyně odvolání. Žalovaný rozhodnutím ze dne 17. 4. 2023, č. j. 13650/23/5000-10611-712343, změnil části výroků platebních výměřů následovně:
 - ve vztahu k platebnímu výměru na pokutu za zdaňovací období 2. čtvrtletí roku 2017 nahradil úvodní část výroku následujícím textem: „*Shora uvedený správce daně rozhodl podle § 250 odst. 6 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), o uložení pokuty výše uvedenému daňovému subjektu podle § 250 odst. 1 písm. a) a odst. 4 daňového řádu, za nepodání dodatečného daňového přiznání k dani z hazardních her za zdaňovací období 2. čtvrtletí roku 2017, kdy lhůta pro podání dodatečného daňového přiznání podle § 9 odst. 1 zákona č. 187/2016 Sb., o dani z hazardních her, v rozhodném znění (dále jen „zákon o dani z hazardních her“), uplynula dne 25.07.2017, přičemž dodatečné daňové přiznání nebylo podáno ani na výzvu k podání dodatečného daňového přiznání k dani z hazardních her č. j. 116359/20/4300-13823-703291 ze dne 10.07.2020, která byla doručena daňovému subjektu dne 13.07.2020, v náhradní lhůtě do 15 dnů ode dne doručení výzvy, a z moci úřední byla daňovému subjektu dodatečným platebním výměrem na daň z hazardních her za zdaňovací období 2. čtvrtletí roku 2017 č. j. 100252/21/4300-13823-703291 ze dne 01.07.2021, ve znění rozhodnutí o odvolání č. j.*

24017/22/5000-10611-712343 ze dne 23.06.2022, vyměřena daň z hazardních her ve výši 1 872 045,00 Kč, která je základem pro výpočet pokuty, ve výši 93 603 Kč slovy: devadesáttřítisícešestsettři Kč.“

- ve vztahu k platebnímu výměru na pokutu za zdaňovací období 3. čtvrtletí roku 2017 nahradil úvodní část výroku následujícím textem: „Shora uvedený správce daně rozhodl podle § 250 odst. 6 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), o uložení pokuty výše uvedenému daňovému subjektu podle § 250 odst. 1 písm. a) a odst. 4 daňového řádu, za nepodání dodatečného daňového přiznání k dani z hazardních her za zdaňovací období 3. čtvrtletí roku 2017, kdy lhůta pro podání dodatečného daňového přiznání podle § 9 odst. 1 zákona č. 187/2016 Sb., o dani z hazardních her, v rozhodném znění (dále jen „zákon o dani z hazardních her“), uplynula dne 25.10.2017, přičemž dodatečné daňové přiznání nebylo podáno ani na výzvu k podání dodatečného daňového přiznání k dani z hazardních her č. j. 152630/20/4300-13823-703291 ze dne 24.09.2020, která byla doručena daňovému subjektu dne 29.09.2020, v náhradní lhůtě do 15 dnů ode dne doručení výzvy, a z moci úřední byla daňovému subjektu dodatečným platebním výměrem na daň z hazardních her za zdaňovací období 3. čtvrtletí roku 2017 č. j. 158036/21/4300-13823-703291 ze dne 07.10.2021, ve znění rozhodnutí o odvolání č. j. 24017/22/5000-10611-712343 ze dne 23.06.2022, vyměřena daň z hazardních her ve výši 1 576 190,00 Kč, která je základem pro výpočet pokuty, ve výši 78 810 Kč slovy: sedmdesátosmtisícsmsetdeset Kč.“
5. Ve zbývajících částech ponechal žalovaný výroky platebních výměrů beze změny. Změnu spočívající v podrobnějším popisu skutku odůvodnil požadavkem judikatury Nejvyššího správního soudu na nezaměnitelný popis skutku.

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

6. Žalobkyně podala proti rozhodnutí žalovaného žalobu. Uvedla, že podáními ze dne 3. 8. 2020, 19. 4. 2021 a 24. 9. 2021 vyjádřila svůj kvalifikovaný nesouhlas s důvody výzvy k podání dodatečných daňových přiznání. Tato podání je třeba považovat za daňová tvrzení v materiálním smyslu, a žalobkyni proto nelze uložit pokutu. Ve vztahu ke zdaňovacímu období 2. čtvrtletí roku 2017 reagovala žalobkyně na výzvu podáním doručeným správci daně dne 3. 8. 2020, tj. 4 pracovní dny po uplynutí lhůty stanovené ve výzvě. Jelikož zpoždění s podáním dodatečného daňového přiznání nebylo delší než 5 pracovních dnů, nemohla žalobkyni vzniknout povinnost hradit pokutu dle § 250 daňového řádu. Ve vztahu ke zdaňovacímu období 3. čtvrtletí roku 2020 reagovala žalobkyně na výzvu správce daně „v předstihu“ již podáním ze dne 3. 8. 2020, a nebylo tak možné postupovat podle § 250 odst. 4 daňového řádu.
7. Dále žalobkyně namítla, že zákon č. 187/2016 Sb., o dani z hazardních her, explicitně neupravuje povinnost podat dodatečné daňové přiznání. Poplatník daně z hazardních her tak má sice formálně stanovenou povinnost podat dodatečné daňové přiznání na daň vyšší dle daňového řádu, ale nemá stanovenou lhůtu pro toto podání. Žalobkyně proto nemohla být v prodlení s podáním dodatečných daňových přiznání a nemohla být ani sankcionována za to, že daňová přiznání nepodala vůbec. Tvrzení žalovaného ve výroku napadeného rozhodnutí, že lhůty pro podání dodatečných daňových přiznání uplynuly dne 25. 7. 2017, resp. 25. 10. 2017, není pravdivé. Žalovaným změněný výrok platebního výměru neobsahuje nezaměnitelný popis skutku, neboť v něm uvedené „skutky“ nenastaly, jelikož lhůty pro podání dodatečných daňových přiznání neuplynuly dne 25. 7. 2017 a 25. 10. 2017 a navíc

byla dodatečná daňová přiznání v materiálním smyslu na výzvy správce daně podána. Skutek tedy není dle žalobkyně ve výroku řádně specifikován.

8. Žalobkyně upozornila, že za zdaňovací období 2. a 3. čtvrtletí 2017 jí byla doměřena daň z hazardních her, stanoveno penále, předepsán úrok z prodlení a uložena pokuta za nepodání dodatečného daňového přiznání. Penále a pokuta podstatným způsobem zvýšily zákonnou daňovou povinnost žalobkyně. Penále a pokuta přitom mají trestní povahu a žalobkyně nemůže být v souladu se zásadou *ne bis in idem* potrestána za tentýž skutek dvakrát. I když je primárním cílem pokuty donutit daňový subjekt k podání daňového tvrzení, žalobkyně byla v podstatě sankcionována za to, že daň stanovila v nesprávné výši.
9. Závěrem žalobkyně zdůraznila, že neměla povinnost podat daňové přiznání k dani z hazardních her, neboť hazardní hry neprovozovala. Její plnění spočívající v nájmu movitých věcí (internetových zařízení pro zobrazování databázových aplikací) není předmětem daně z hazardních her. Pokud by se v případě vědomostních soutěží jednalo o hazardní hru, pak by poplatníkem daně z hazardních her byla společnost DP&K-CZQ s. r. o., jejímž jménem byl vybírán vklad a která vyplácela výhru. Řízení o doměření daně z hazardních her za 2. a 3. čtvrtletí roku 2017 je řízením o předběžné otázce pro nyní projednávanou věc. Rozhodnutí správce daně a žalovaného o doměření této daně je přitom předmětem žaloby vedené u Městského soudu v Praze pod sp. zn. 8 Af 18/2022. Krajský soud by tak měl přerušit řízení do doby rozhodnutí městského soudu o této žalobě, neboť v ní bude soud posuzovat povinnost žalobkyně podat daňové přiznání k dani z hazardních her.
10. Ze všech uvedených důvodů žalobkyně navrhla, aby soud rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

III. Vyjádření žalovaného

11. Žalovaný ve vyjádření k žalobě odkázal na argumentaci obsaženou v napadeném rozhodnutí. Zdůraznil, že žalobkyně na výzvu k podání dodatečného daňového přiznání za zdaňovací období 2. čtvrtletí roku 2017 reagovala až po stanovení lhůt a na výzvu k podání dodatečného daňového přiznání za zdaňovací období 3. čtvrtletí roku 2017 ve stanovené lhůtě nijak nereagovala. Podání ze dne 3. 8. 2020 lze sice považovat za dodatečné daňové přiznání v materiálním smyslu, nicméně v oblasti daně z hazardních her se neuplatní liberační lhůta pěti pracovních dnů obsažená v § 250 odst. 1 daňového řádu. Podání ze dne 3. 8. 2020 tak nebylo podáno včas. Stejně tak podání ze dne 19. 4. 2021 a 24. 9. 2021 byla doručena správci daně po stanovené lhůtě. Daňový subjekt nemá stanovenou subjektivní lhůtu pro podání dodatečného daňového přiznání k dani z hazardních her a ze své iniciativy jej může podat kdykoliv. Je-li však správcem daně vydána výzva k podání dodatečného daňového přiznání a stanovena lhůta pro jeho podání, je situace odlišná. Dle žalovaného nedošlo ani k porušení zákazu dvojího postihu. Pokuta je sankcí za nepodání (dodatečného) daňového přiznání, kdežto penále postihuje nesprávné tvrzení o výši daně. V doměřovacím řízení bylo prokázáno, že žalobkyně provozovala hazardní hry. Tento závěr je předmětem řízení před Městským soudem v Praze pod sp. zn. 8 Af 18/2022 a žalovaný souhlasil, aby do doby rozhodnutí soudu bylo řízení v nyní projednávané věci přerušeno. Závěrem žalovaný navrhl, aby soud žalobu zamítl.

IV. Posouzení věci

12. Žaloba je důvodná.

13. Podle § 250 odst. 1 písm. a) daňového řádu vzniká daňovému subjektu povinnost uhradit pokutu, nepodá-li daňové přiznání nebo dodatečné daňové přiznání, ačkoliv měl tuto povinnost, nebo učiní-li tak po stanovené lhůtě, a toto zpoždění je delší než 5 pracovních dnů, ve výši 0,05 % stanovené daně za každý následující den prodlení, nejvýše však 5 % stanovené daně. Podle odst. 4 téhož ustanovení v případě, kdy daňový subjekt nepodá daňové tvrzení, ačkoli měl tuto povinnost, a neučiní tak ani dodatečně po dobu, kdy možnost podat toto tvrzení trvá, použije se při výpočtu částky podle odstavce 1 nebo 2 stanovená horní hranice; výše pokuty za opožděné tvrzení daně v tomto případě činí vždy nejméně 500 Kč.
14. Pokuta podle § 250 odst. 1 daňového řádu vzniká přímo ze zákona (*ex lege*) podle tam stanoveného mechanismu. Jde o sankci za daňový delikt, jehož objektivní stránkou je nesplnění zákonné povinnosti daňového subjektu spočívající v „nepodání“ daňového přiznání (či dodatečného daňového přiznání) vůbec, případně se zpožděním. Podmínky pro uložení pokuty jsou tak tři: (1) existence povinnosti podat daňové přiznání (dodatečné daňové přiznání); (2) nepodání takového daňového přiznání ve stanovené lhůtě a (3) přičitatelnost takového nepodání konkrétnímu daňovému subjektu. Budou-li tyto podmínky naplněny, vydá správce daně deklaratorní rozhodnutí (platební výměr) o uložení pokuty, a to bez ohledu na to, zda daňový subjekt o daňové povinnosti věděl či zda s ní souhlasí. Přičitatelnost zde totiž zákon nespojuje se subjektivní odpovědností daňového subjektu, naopak odpovědnost je konstruována jako objektivní a pokuta vzniká bez ohledu na zavinění (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 1. 2019, č. j. 9 Afs 197/2018-53, ze dne 27. 11. 2019, č. j. 1 Afs 54/2019-25, ze dne 4. 8. 2022, č. j. 1 Afs 464/2020-65, či ze dne 23. 8. 2022, č. j. 3 Afs 59/2021-49, nebo naposledy ze dne 18. 10. 2022, č. j. 7 Afs 183/2022-25).

IV./A) Existence povinnosti žalobkyně podat dodatečná daňová přiznání

15. Soud se nejprve zabýval otázkou, zda žalobkyně vůbec byla povinna podat daňová přiznání k dani z hazardních her za 2. a 3. čtvrtletí roku 2017.
16. Podle § 20 odst. 1 daňového řádu je daňovým subjektem osoba, kterou za daňový subjekt označuje zákon, jakož i osoba, kterou zákon označuje jako poplatníka nebo jako plátce daně. Podle § 135 odst. 1 daňového řádu je řádné daňové tvrzení povinen podat každý daňový subjekt, kterému to zákon ukládá, nebo daňový subjekt, který je k tomu správcem daně vyzván. Podle § 136 odst. 4 daňového řádu pak 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.
17. 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. Podle § 6 téhož zákona je zdaňovacím obdobím daně z hazardních her kalendářní čtvrtletí.
18. Podle § 3 odst. 1 zákona č. 186/2016 Sb., 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.

19. Z citovaných ustanovení vyplývá, že daňové přiznání je povinen podat poplatník daně z hazardních her, jímž je osoba provozující hazardní hru ve smyslu § 5 zákona o hazardních hrách, a to bez ohledu na to, zda má k provozování hazardní hry potřebné povolení. Daňové přiznání je povinen podat do 25 dnů po uplynutí zdaňovacího období, jímž je kalendářní čtvrtletí.
20. Otázka, zda žalobkyně provozovala ve zdaňovacích obdobích 2. a 3. čtvrtletí roku 2017 hazardní hru ve smyslu § 5 zákona o hazardních hrách, a zda je tedy poplatníkem daně z hazardních her, byla řešena v rámci doměřovacích řízení. V nich správce daně dospěl k závěru, že žalobkyně hazardní hru provozovala a dodatečnými platebními výměry specifikovanými výše doměřil žalobkyni za tato zdaňovací období daň z hazardních her a stanovil penále. Odvolání žalobkyně proti dodatečným platebním výměrům žalovaný zamítl rozhodnutím ze dne 23. 6. 2022, č. j. 24017/22/5000-10611-712343. Žalobkyně podala proti rozhodnutí žalovaného žalobu, kterou Městský soud v Praze zamítl rozsudkem ze dne 20. 3. 2024, č. j. 8 Af 18/2022-82; rozsudek je účastníkům řízení znám. Městský soud se v něm ztotožnil s názorem správních orgánů. Stručně řečeno, žalobkyně v daném zdaňovacím období 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 odpovídalo činnosti 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) soud uzavřel, že žalobkyně provozovala hazardní hru ve smyslu § 5 zákona o hazardních hrách.
21. Závěr, že žalobkyně ve 2. a 3. čtvrtletí roku 2017 provozovala hazardní hru a je tedy poplatníkem daně z hazardních her, vyplývá z pravomocného rozhodnutí žalovaného v doměřovacím řízení, které obstálo v soudním přezkumu. Tato otázka je tedy pravomocně vyřešena a nemůže být žalobkyní relevantně zpochybnována v řízení o pokutě. Její námitky v tomto směru nejsou důvodné a soud k jejich vypořádání pro stručnost odkazuje na výše uvedený rozsudek.
22. Jelikož žalobkyně byla poplatníkem daně z hazardních her za 2. a 3. čtvrtletí roku 2017, stíhala ji zákonná povinnost podat za tato zdaňovací období (řádná) daňová přiznání, a to do 25. 7. 2017, resp. 25. 10. 2017. Mezi účastníky není sporné, že žalobkyně daňová přiznání nepodala. V souladu se speciální úpravou obsaženou v § 11 odst. 2 zákona o dani z hazardních her v takovém případě nastoupila právní fikce, že žalobkyně tvrdila daň ve výši 0 Kč. Současně dle výslovného znění zákona nelze v tomto případě uplatnit pokutu za opožděné tvrzení daně.
23. Podstatou projednávané věci je nicméně otázka, zda žalobkyni stíhala povinnost podat **dodatečná** daňová přiznání k uvedené dani. Obecná úprava této povinnosti je obsažena v § 141 odst. 1 daňového řádu, podle nějž zjistí-li daňový subjekt, že daň má být vyšší než poslední známá daň, je povinen podat do konce měsíce následujícího po měsíci, ve kterém to zjistil, dodatečné daňové přiznání nebo dodatečné vyúčtování a ve stejné lhůtě rozdílnou

částku uhradit. Tato povinnost trvá, pokud běží lhůta pro stanovení daně. Poslední známá daň je výsledná daň, jak byla správcem daně dosud pravomocně stanovena v dosavadním průběhu daňového řízení o této dani.

24. Zákon o dani z hazardních her nicméně obsahuje speciální úpravu v § 11 odst. 3 a 4, podle nichž daň tvrzená poplatníkem v dodatečném daňovém přiznání se považuje za doměřenou dnem podání dodatečného daňového přiznání, a to ve výši tvrzeného rozdílu oproti poslední známé dani; to neplatí, je-li dodatečné daňové přiznání podáno v průběhu doměřovacího řízení zahájeného z moci úřední. V dodatečném daňovém přiznání se neuvádí den zjištění rozdílu oproti poslední známé dani.
25. Soud se shoduje s žalobkyní i s žalovaným, že úprava dodatečného daňového přiznání v § 11 odst. 4 zákona o dani z hazardních her nepočítá s uplatněním subjektivní lhůty k jeho podání, jak je obsažena v § 141 odst. 1 daňového řádu. Daňový subjekt je tak ve své povinnosti omezen pouze obecnou lhůtou pro stanovení daně. Z logiky věci pak podá-li daňový subjekt (kdykoliv ve lhůtě pro stanovení daně) dodatečné daňové přiznání k dani z hazardních her, není možné mu s ohledem na absenci subjektivní lhůty uložit pokutu za opožděné podání dodatečného daňového přiznání. Tento závěr však platí pouze pro případy, kdy je dodatečné daňové přiznání podáváno z iniciativy daňového subjektu. Jak ostatně plyne z žalobkyní hojně citovaného komentáře, *„tuto situaci je třeba odlišovat od postupu podle § 145 odst. 2 daňového řádu. Podle tohoto ustanovení platí, že pokud lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, může správce daně vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení a stanovit náhradní lhůtu. Pokud bude správce daně z hazardních her postupovat podle uvedeného ustanovení (tj. bude důvodně předpokládat, že daň z hazardních her bude doměřena), vyzve poplatníka daně z hazardních her k podání dodatečného daňového přiznání a stanoví mu náhradní lhůtu pro jeho podání, pokuta za opožděné tvrzení daně se může uplatnit. V takovém případě totiž mohou nastat dvě situace. První situace nastává v případě, že poplatník daně z hazardních her výzvě vyhoví, a dodatečné daňové přiznání ve lhůtě podá. V takovém případě se podle § 11 odst. 3 zákona o dani z hazardních her samodoměří daň z hazardních her a pokuta za opožděné tvrzení daně se neuplatní. Rovněž se neuplatní ani penále, uplatní se pouze úrok z prodlení podle § 252 daňového řádu za pozdní platbu samodoměřeného rozdílu, a to za každý den prodlení, od čtvrtého dne následujícího po dni (původní) splatnosti daně z hazardních her, a to až do dne platby rozdílu včetně. Ve druhé situaci poplatník výzvě nevyhoví a dodatečné daňové přiznání ve stanovené lhůtě nepodá. V takovém případě jsou naplněny podmínky pro vznik povinnosti uhradit pokutu za opožděné tvrzení daně. Dále je zahájeno doměřovací řízení z moci úřední, a to marným uplynutím lhůty stanovené pro podání dodatečného daňového přiznání (§ 145 odst. 4 daňového řádu). V něm je správce daně oprávněn doměřit daň podle pomůcek (§ 145 odst. 2 věta druhá daňového řádu). Uplatní se rovněž penále podle § 251 daňového řádu z částky doměřené daně (rozdílu oproti poslední známé dani). Konečně poplatník bude povinen uhradit úrok z prodlení podle § 252 daňového řádu za pozdní platbu doměřeného rozdílu, a to za každý den prodlení, od čtvrtého dne následujícího po dni (původní) splatnosti daně z hazardních her, a to až do dne platby rozdílu včetně.“* (BOHÁČ, R., KRASULOVÁ, H. Zákon o dani z hazardních her: Komentář. [Systém ASPI]. Wolters Kluwer [cit. 2025-5-15]. ASPI_ID KO187_2016CZ. Dostupné z: www.aspi.cz. ISSN 2336-517X.).
26. Soud se zcela ztotožňuje s názorem uvedeným v citovaném komentáři. Žalobkyně tuto pasáž zřejmě nedopatřením přehlédla, ačkoliv přesně dopadá na její situaci. Správce daně postupoval podle § 145 odst. 2 daňového řádu a vyzval žalobkyni k podání dodatečných

daňových přiznání k dani z hazardních her za 2. a 3. čtvrtletí roku 2017 v náhradní lhůtě 15 dnů ode dne doručení výzev. V takovém případě již žalobkyně nemůže podat dodatečné daňové přiznání kdykoliv, ale pouze ve lhůtě závazně stanovené správcem daně. Tato náhradní lhůta je pak právě onou „stanovenou lhůtou“ ve smyslu § 250 daňového řádu.

27. Lze tedy uzavřít, že žalobkyni stíhala nejen povinnost podat dodatečná daňová přiznání k dani z hazardních her, ale i povinnost podat je ve správcem daně stanovené lhůtě. První podmínka pro uložení pokuty tak byla splněna.

IV./B) Nepodání dodatečných daňových přiznání ve stanovené lhůtě a přičitatelnost žalobkyni

28. Naplnění zbývajících podmínek aplikace § 250 daňového řádu je třeba posoudit ve vztahu ke každému zdaňovacímu období zvlášť.
29. Ve vztahu ke zdaňovacímu období 2. čtvrtletí roku 2017 správce daně vyzval žalobkyni k podání dodatečného daňového přiznání k dani z hazardních her za zdaňovací období 3. čtvrtletí roku 2017 v náhradní lhůtě 15 dnů výzvou ze dne 10. 7. 2020, č. j. 116359/20/4300-13823-703291. Výzva byla žalobkyni doručena dne 13. 7. 2020 a stanovená lhůta tak uplynula dne 28. 7. 2020. Podání žalobkyně ze dne 19. 4. 2021 bylo správci daně doručeno řadu měsíců po uplynutí stanovené lhůty. Na odpovědnost žalobkyně za delikt dle § 250 daňového řádu proto nemá toto podání vliv. Jinak je však třeba nahlížet na podání žalobkyně doručené správci daně již dne 3. 8. 2020. Mezi žalobkyní i žalovaným není sporné, že toto podání lze považovat za dodatečné daňové přiznání v materiálním smyslu (srov rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 5. 2015, č. j. 2 Afs 69/2015-32, a navazující judikaturu).
30. Jak vyplývá z § 250 odst. 1 písm. a) daňového řádu, povinnost daňového subjektu hradit pokutu vzniká až tehdy, podal-li dodatečné daňové přiznání po stanovené lhůtě a toto zpoždění je delší než 5 pracovních dnů. Jinými slovy podá-li daňový subjekt dodatečné daňové přiznání sice po stanovené lhůtě, ale nejpozději pátý pracovní den po této lhůtě, povinnost hradit pokutu mu nevznikne. Žalovaný se domnívá, že v nyní projednávané věci se ona pětidenní liberační lhůta neuplatní. Tvrdí, že uplynutím lhůty stanovené ve výzvě k podání dodatečného daňového přiznání, je zahájeno doměřovací řízení z moci úřední. Uplynutím této lhůty již nemůže dojít k samodoměření daně (které je účelem podání dodatečného daňového přiznání k dani z hazardních her). Možnost podat dodatečné daňové přiznání po této lhůtě již netrvá a liberační lhůta obsažená v § 250 daňového řádu se proto v oblasti daně z hazardních her neuplatní. S touto argumentací se soud neztotožňuje.
31. Podle § 12 odst. 3 zákona o dani z hazardních her ve znění do 31. 12. 2020 výzva k podání dodatečného daňového přiznání nezahajuje doměřovací řízení z moci úřední; doměřovací řízení z moci úřední je zahájeno marným uplynutím lhůty stanovené v této výzvě. Podle odst. 4 téhož ustanovení ve znění do 31. 12. 2020 podání dodatečného daňového přiznání v průběhu doměřovacího řízení zahájeného z moci úřední nezahajuje doměřovací řízení. Údaje uvedené v takto podaném přiznání se využijí při doměření daně z moci úřední. (Pozn. soudu s účinností od 1. 1. 2021 je obdobná úprava obsažena v § 145a daňového řádu).
32. Z citovaných ustanovení ve spojení s výše citovaným § 11 odst. 3 zákona o dani z hazardních her vyplývá, že uplynutím lhůty obsažené ve výzvě k podání dodatečného daňového přiznání k dani z hazardních her je zahájeno doměřovací řízení z moci úřední. Od tohoto okamžiku nemá dodatečné daňové přiznání podané daňovým subjektem za následek samodoměření daně. Tento účinek je zákonem vyloučen: údaje obsažené v dodatečném daňovém přiznání se pouze použijí k doměření daně z moci úřední. Pro posouzení vzniku

povinnosti hradit pokutu dle § 250 daňového řádu je však irelevantní, jaké účinky dodatečné daňové přiznání vyvolá v daňovém řízení, resp. jak je s ním správcem daně naloženo. Podstatné je pouze to, zda bylo dodatečné daňové přiznání v liberační lhůtě správcem daně doručeno. Zákon o hazardních hrách v příslušném znění nadto zjevně počítá s tím, že k podání dodatečného daňového přiznání může dojít i po uplynutí lhůty stanovené ve výzvě správce daně a pro ten případ normuje, jak se naloží s údaji v něm obsaženými. Soud proto nevidí důvod, proč by měla být aplikace liberační lhůty dle § 250 odst. 1 daňového řádu vyloučena v oblasti daně z hazardních her.

33. Žalobkyně doručila správcem daně dodatečné daňové přiznání v materiálním smyslu dne 3. 8. 2020, tj. čtvrtý pracovní den po uplynutí lhůty stanovené ve výzvě správce daně. Učinila tak tedy v zákonné pětidenní liberační lhůtě. Ve vztahu ke zdaňovacímu období 2. čtvrtletí roku 2017 proto žalobkyni nevznikla povinnost hradit pokutu dle § 250 daňového řádu. Rozhodnutí žalovaného je tudíž v tomto rozsahu nezákonné.
34. Odlišná je situace v případě zdaňovacího období 3. čtvrtletí roku 2017. Zde správce daně vyzval žalobkyni k podání dodatečného daňového přiznání k dani z hazardních her v náhradní lhůtě 15 dnů výzvou ze dne 24. 9. 2020, č. j. 152630/20/4300-13823-103291. Výzva byla žalobkyni doručena dne 29. 9. 2020 a stanovená lhůta tak uplynula dne 10. 10. 2020. Mezi účastníky není sporné, že žalobkyně v této lhůtě dodatečné daňové přiznání nepodala. Podání ze dne 24. 9. 2021 (které bylo reakcí na sdělení správce daně k doměření daně podle pomůcek) bylo správcem daně doručeno řadu měsíců po uplynutí stanovené lhůty. Na odpovědnost žalobkyně za delikt dle § 250 daňového řádu proto nemá toto podání vliv. Stejně je tomu i u podání ze dne 3. 8. 2020. Doměřovací řízení se totiž vede vždy ve vztahu k určitému zdaňovacímu období (srov. § 134 odst. 2 daňového řádu), přičemž daňový subjekt je povinen podat dodatečné daňové přiznání v každém zdaňovacím období, v němž mu taková povinnost vznikla. Podání ze dne 3. 8. 2020 se týkalo zdaňovacího období 2. čtvrtletí roku 2017, a proto nemohlo být reakcí na výzvu správce daně týkající se zdaňovacího období 3. čtvrtletí roku 2017. Mimo jakoukoliv logiku věci je pak tvrzení žalobkyně, že podání ze dne 3. 8. 2020 reagovalo na výzvu správce daně v předstihu (tedy předtím, než byla vydána).
35. Soud tedy uzavírá, že v případě zdaňovacího období 3. čtvrtletí roku 2017 byla splněna i druhá podmínka pro uložení pokuty, neboť žalobkyně nepodala dodatečné daňové přiznání ve správcem daně stanovené lhůtě. Současně je dána i třetí podmínka, jelikož povinnost podat daňové přiznání i porušení této povinnosti je jednoznačně přičitatelné žalobkyni; žádná jiná osoba nepřipadá v úvahu. V tomto případě tedy byly splněny podmínky pro aplikaci § 250 daňového řádu včetně jeho odst. 4.

IV./C) Zbývající námitky

36. Žalobkyně dále argumentovala, že žalovaný nedostatečně a nesprávně vymezil skutek. I s touto námitkou se soud ztotožňuje. Žalovaný v první řadě ve změněných výrocích uvedl, že žalobkyni uplynula lhůta k podání dodatečných daňových přiznání dne 25. 7. 2017, resp. 25. 10. 2017. V tyto dny však žalobkyni uplynula pouze lhůta k podání (řádných) daňových přiznání, což mělo za následek vznik fikce tvrzené daně ve výši 0 Kč. Zákon o dani z hazardních her přitom v tomto případě výslovně vylučuje možnost vzniku povinnosti hradit pokutu dle § 250 daňového řádu. Tyto pasáže ve výrocích tedy neodpovídají skutkovému stavu ani zákonné úpravě. Kromě toho žalovaný dále ve výrocích uvedl, že žalobkyně nepodala dodatečné daňové přiznání ani v náhradní lhůtě 15 dnů od doručení

výzvy dne 13. 7. 2020, resp. 29. 9. 2020. Tím se staly výroky vnitřně rozporné a nesrozumitelné. Nelze z nich totiž vlastně zjistit, kdy měla dle správce daně a žalovaného uplynout lhůta pro podání dodatečných daňových přiznání. Zda to bylo dne 25. 7. 2017 (25. 10. 2017) nebo až 15 dnů po doručení výzvy dne 13. 7. 2020 (29. 9. 2020). Pro naplnění skutkové podstaty deliktu dle § 250 daňového řádu je přitom zcela klíčové přesné určení lhůty pro podání dodatečného daňového přiznání, která nebyla žalobkyní respektována. Takto formulované výroky rozhodnutí proto nemohou obstát.

37. Soud naopak neshledal důvodnou poslední námitku žalobkyně týkající se porušení zásady *ne bis in idem*. Soud souhlasí s žalobkyní, že pokuta dle § 250 daňového řádu a penále dle § 251 daňového řádu mají charakter trestního obvinění dle čl. 6 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod. Každá z těchto sankcí však postihuje jiné jednání a chrání jiný zájem. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 5. 6. 2018, č. j. 4 Afs 48/2018-44, konstatoval, že „[p]okuta za opožděné tvrzení daně má povahu sankce za porušení povinnosti nepeněžitě povahy, která vzniká přímo ze zákona ve stanovené výši a postihuje daňový subjekt za nepodání daňového přiznání nebo dodatečného daňové přiznání či za jejich opožděné podání. I když se při určení této pokuty vychází z výše stanovené daně, stanoveného daňového odpočtu či stanovené daňové ztráty, je jejím primárním cílem donutit či přimět daňový subjekt k podání daňového tvrzení, nikoli vyměřit či doměřit daňovou povinnost ve správné výši. Objektem skutkové podstaty daňového deliktu podle § 250 odst. 1 daňového řádu totiž není zájem společnosti na správnosti obsahu daňového tvrzení, nýbrž na jeho samotném podání v zákonem stanovené lhůtě. Sankce za pochybení při tvrzení daně, která má oproti pokutě za opožděné tvrzení daně peněžitou povahu, je obsažena v ustanovení § 251 daňového řádu, podle něhož daňovému subjektu vzniká povinnost uhradit penále z částky doměřené daně tak, jak byla stanovena oproti poslední známé dani.“ Jestliže žalobkyni vznikla současně povinnost uhradit pokutu i penále, stalo se tak proto, že porušila dva různými zákonem chráněné zájmy – zájem na podání dodatečného daňového přiznání ve stanovené lhůtě a zájem na správném stanovení daně. Žalobkyně proto nebyla trestána za totéž (*idem*), a proto nemohlo dojít k porušení citované zásady.

V. Závěr a náklady řízení

38. Soud shledal rozhodnutí žalovaného ve vztahu ke zdaňovacímu období 2. čtvrtletí roku 2017 nezákonným pro nesplnění podmínek § 250 daňového řádu. Ve vztahu k oběma zdaňovacím obdobím pak žalovaným změněné výroky platebních výměrů vymezily skutek v rozporu se skutkovým stavem a zákonnou úpravou a současně jsou změněné výroky vnitřně rozporné, a tudíž nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost. Proto soud rozhodnutí žalovaného zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení, v němž je vázán právním názorem soudu (§ 78 odst. 1, 4 a 5 s. ř. s.).
39. 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.
40. Žalobkyně dosáhla v řízení o žalobě plného úspěchu, a proto má právo na náhradu nákladů řízení. Náklady žalobkyně jsou tvořeny odměnou její zástupkyně za dva úkony právní služby (převzetí a příprava zastoupení a žaloba) podle § 11 odst. 1 písm. a), d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), přičemž mimosmluvní odměna za jeden úkon právní služby činí částku 3 100 Kč [§ 7, § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu ve znění do 31. 12. 2024]. Dále

žalobkyni náleží náhrada hotových výdajů její zástupkyně v paušální výši 300 Kč za každý úkon právní služby (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu ve znění do 31. 12.2024). K tomu soud připočetl náhradu za daň z přidané hodnoty, kterou je zástupkyně žalobkyně povinna odvést z odměny a náhrad ve výši 1 428 Kč (§ 57 odst. 2 s. ř. s.) a zaplacený soudní poplatek za žalobu ve výši 3 000 Kč. Celkem tedy žalobkyni na náhradě nákladů řízení náleží částka ve výši 11 228 Kč. Soud žalovanému uložil zaplatit náhradu nákladů řízení k rukám zástupkyně žalobkyně v přiměřené lhůtě.

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 28. května 2025

Mgr. Petr Šebek v. r.
předseda senátu