



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 29. 6. 2023, č. j. 22655/23/5000-10611-712343,

takto:

- I. Žaloba **se zamítá**.
- II. Žalobkyně **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení.

**Odůvodnění:**

**I. Vymezení věci**

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

2. Specializovaný finanční úřad („správce daně“) vydal dne 30. 12. 2020 výzvu žalobkyni k podání dodatečného daňového přiznání k dani z hazardních her za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2017. Výzva byla žalobkyni doručena dne 4. 1. 2021 a lhůta pro podání dodatečného daňového přiznání uplynula dne 19. 1. 2021, avšak žalobkyně dodatečné daňové přiznání nepodala. Marným uplynutím lhůty bylo zahájeno doměřovací řízení z moci úřední a správce daně následně platebním výměrem ze dne 22. 12. 2021, č. j. 195126/21/4300-13823-703291, doměřil žalobkyni daň z hazardních her za uvedené zdaňovací období ve výši 1 624 280 Kč. Poté správce daně dne 15. 2. 2023 vydal pod č. j. 31060/23/4300-13823-703291 platební výměr na pokutu za nepodání dodatečného daňového přiznání k dani z hazardních her za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2017 ve výši 81 241 Kč.
3. Proti posledně uvedenému platebnímu výměru správce daně na pokutu podala žalobkyně odvolání. Žalovaný rozhodnutím ze dne 29. 6. 2023, č. j. 22655/23/5000-10611-712343, změnil část výroku správce daně tak, že jej nahradil 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 4. 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 19.01.2021, přičemž dodatečné daňové přiznání nebylo podáno ani na výzvu k podání dodatečného daňového přiznání k dani z hazardních her č. j. 196467/20/4300-13823-703291 ze dne 29.12.2020, která byla doručena daňovému subjektu dne 04.01.2021, tj. 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 4. čtvrtletí roku 2017 č. j. 195126/21/4300-13823-703291 ze dne 22.12.2021, ve znění rozhodnutí o odvolání č. j. 38/23/5000-10611-712343 ze dne 03.01.2023, vyměřena daň z hazardních her ve výši 1 624 280,00 Kč, která je základem pro výpočet pokuty, ve výši 81 214 Kč slovy: osmdesátjedentisícdvěstěčtrnáct Kč.“* Ve zbývající části ponechal žalovaný výrok platebního výměru beze změny. Změnu spočívající v podrobnějším popisu skutku odůvodnil požadavkem judikatury Nejvyššího správního soudu na nezaměnitelný popis skutku.

## II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

4. Žalobkyně podala proti rozhodnutí žalovaného žalobu. Uvedla, že administrativním pochybením nereagovala na výzvu k podání dodatečného daňového přiznání. Nicméně správci daně bylo známo, že ve věci obsahově totožné týkající se zdaňovacího období 2. čtvrtletí 2017 žalobkyně již dne 3. 8. 2020 podala vyjádření, že nikdy neprovozovala žádnou hazardní hru, a tudíž nemá povinnost podávat daňové přiznání k dani z hazardních her. Obdobně žalobkyně reagovala též v podáních ze dne 19. 4. 2021 a 24. 9. 2021. Ve vztahu ke zdaňovacímu období 4. čtvrtletí roku 2017, jež je předmětem řízení, žalobkyně uvedla totéž v podání ze dne 29. 11. 2021. Všemi těmito podáními žalobkyně vyjádřila svůj kvalifikovaný nesouhlas s důvody výzvy k podání dodatečného daňového přiznání. Tato podání je třeba považovat za daňová tvrzení v materiálním smyslu, a žalobkyni proto nelze uložit pokutu. Jelikož žalobkyně reagovala na výzvu správce daně „v předstihu“ již podáním ze dne 3. 8. 2020, nebylo možné postupovat podle § 250 odst. 4 daňového řádu

5. 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 daňové přiznání nepodala vůbec. Ve věci měl být aplikován daňový řád ve znění do 31. 12. 2020. Tvrzení žalovaného ve výroku napadeného rozhodnutí, že lhůta pro podání dodatečného daňového přiznání uplynula dne 19. 1. 2021, není pravdivé. Žalovaným změněný výrok platebního výměru neobsahuje nezaměnitelný popis skutku, neboť v něm uvedené „skutky“ nenastaly, jelikož lhůta pro podání dodatečného daňového přiznání neuplynula dne 19. 1. 2021 a navíc bylo dodatečné daňové přiznání v materiálním smyslu na výzvu správce daně podáno. Skutek tedy není dle žalobkyně ve výroku řádně specifikován.
6. Žalobkyně upozornila, že za zdaňovací období 4. 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.
7. 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 4. 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 Krajského soudu v Brně pod sp. zn. 31 Af 8/2023. Krajský soud by tak měl přerušit řízení do doby rozhodnutí soudu o této žalobě, neboť v ní bude soud posuzovat povinnost žalobkyně podat daňové přiznání k dani z hazardních her.
8. Ze všech uvedených důvodů žalobkyně navrhla, aby soud rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

### III. Vyjádření žalovaného

9. Žalovaný ve vyjádření k žalobě odkázal na argumentaci obsaženou v napadeném rozhodnutí. Zdůraznil, že žalobkyně na výzvu k podání dodatečného daňového přiznání ve stanovené lhůtě nijak nereagovala. Žalobkyní označená podání ze dne 3. 8. 2020, 19. 4. 2021 a 24. 9. 2021 se týkala jiných zdaňovacích období. Podání ze dne 29. 11. 2021 pak bylo doručeno 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 Krajským soudem v Brně pod sp. zn. 31 Af 8/2023 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

10. Žaloba **není** důvodná.
11. 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.
12. 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 dodatečné daňové přiznání*

13. Soud se nejprve zabýval otázkou, zda žalobkyně vůbec byla povinna podat daňové přiznání k dani z hazardních her za 4. čtvrtletí roku 2017.
14. 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.
15. 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.

16. 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.
17. 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.
18. Otázka, zda žalobkyně provozovala ve zdaňovacím období 4. 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 doměřovacího řízení. V něm správce daně dospěl k závěru, že žalobkyně hazardní hru provozovala a dodatečným platebním výměrem ze dne 22. 12. 2021, č. j. 195126/21/4300-13823-703291, doměřil žalobkyni daň z hazardních her za 4. čtvrtletí roku 2017 ve výši 1 624 280 Kč a stanovil penále ve výši 324 856 Kč. Odvolání žalobkyně proti tomuto dodatečnému platebnímu výměru žalovaný zamítl rozhodnutím ze dne 3. 1. 2023, č. j. 38/23/5000-10611-712343. Žalobkyně podala proti rozhodnutí žalovaného žalobu, kterou Krajský soud v Brně zamítl rozsudkem ze dne 29. 4. 2025, č. j. 31 Af 8/2023-160; rozsudek je účastníkům řízení znám. Krajský 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.
19. Závěr, že žalobkyně ve 4. 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 zpochybňována v řízení o pokutě. Její námitky v tomto směru nejsou důvodné a soud k jejich vypořádání pro stručnost odkazuje na výše uvedený rozsudek.
20. Jelikož žalobkyně byla poplatníkem daně z hazardních her za 4. čtvrtletí roku 2017, stíhala ji zákonná povinnost podat za toto zdaňovací období (řádné) daňové přiznání, a to do 25. 1. 2018. Mezi účastníky není sporné, že žalobkyně daňové 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.

21. Podstatou projednávané věci je nicméně otázka, zda žalobkyni stíhala povinnost podat **dodatečné** daňové 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.
22. 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.
23. 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.).

24. 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 dodatečného daňového přiznání k dani z hazardních her za 4. čtvrtletí roku 2017 v náhradní lhůtě 15 dnů ode dne doručení výzvy. 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.
25. Lze tedy uzavřít, že žalobkyni stíhala nejen povinnost podat dodatečné daňové přiznání k dani z hazardních her, ale i povinnost podat jej ve správcem daně stanovené lhůtě. První podmínka pro uložení pokuty tak byla splněna.

#### *IV./B) Nepodání dodatečného daňového přiznání ve stanovené lhůtě a přičitatelnost žalobkyni*

26. Správce daně vyzval žalobkyni k podání dodatečného daňového přiznání k dani z hazardních her za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2017 v náhradní lhůtě 15 dnů výzvou ze dne 29. 12. 2020, č. j. 196467/20/4300-13823-703291. Výzva byla žalobkyni doručena dne 4. 1. 2021 a stanovená lhůta tak uplynula dne 19. 1. 2021. Mezi účastníky není sporné, že žalobkyně v této lhůtě dodatečné daňové přiznání nepodala. Zda se tak stalo administrativním pochybením žalobkyně není pro věc relevantní, neboť odpovědnost žalobkyně za nepodání dodatečného daňového přiznání včas má objektivní charakter.
27. Na tento závěr nemají vliv žalobkyní odkazovaná podání ze dne 3. 8. 2020, 19. 4. 2021 a 24. 9. 2021. Mezi účastníky není sporné, že tato podání žalobkyně se týkala jiných zdaňovacích období (2. a 3. čtvrtletí roku 2017), a nemohou být proto považována za dodatečná daňová přiznání v materiálním smyslu v nyní projednávané věci. Doměřovací řízení se 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 týkající se 2. a 3. čtvrtletí roku 2017 proto nemohou být reakcí na výzvu správce daně týkající se zdaňovacího období 4. 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).
28. Podání ze dne 29. 11. 2021 se pak týkalo nyní řešeného 4. čtvrtletí roku 2017 (bylo reakcí na sdělení správce daně k doměření daně podle pomůcek) a bylo by možné jej považovat za dodatečné daňové přiznání v materiálním smyslu. Touto otázkou je však zbytečné se zabývat, neboť předmětné podání žalobkyně doručila správci daně řadu měsíců po uplynutí stanovené lhůty. Na odpovědnost žalobkyně za delikt dle § 250 daňového řádu proto nemá toto podání vliv.
29. Žalobkyně dále argumentuje, že výzva správce daně byla vydána dne 29. 12. 2020, a proto by měl být na věc aplikován daňový řád ve znění do 31. 12. 2020, jehož § 141 odst. 7 umožňoval podání dodatečného daňového přiznání v průběhu doměřovacího řízení. Až s účinností od 1. 1. 2021 takový postup neumožňuje § 145a odst. 1 daňového řádu. K tomu

soud uvádí, že dle § 145a odst. 1 daňového řádu ve znění od 1. 1. 2021 podání daňového tvrzení v průběhu vyměřovacího nebo doměřovacího řízení není přípustné a nezahajuje další řízení. Údaje uvedené v takto podaném daňovém tvrzení se využijí při stanovení daně, pokud to stav řízení umožňuje. Toto ustanovení bylo do daňového řádu vloženo novelou provedenou zákonem č. 283/2020 Sb., kterým se mění zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony. Přejícná ustanovení tohoto zákona na § 145a odst. 1 daňového řádu nedopadají; jelikož se však jedná o procesní ustanovení, je třeba vyjít z obecného pravidla, že tato procesní úprava se bez dalšího použije na běžící řízení. Od 1. 1. 2021 tak bylo nutno postupovat dle nové právní úpravy (bez ohledu na to, že výzva byla správcem daně vydána již dne 29. 12. 2020 – ostatně doručena žalobkyni byla a právní účinky mohla vyvolat až dne 4. 1. 2021). I kdyby však tento závěr soudu nebyl správný, na posouzení věci by to nemělo vliv. Zákon o dani z hazardních her totiž do 31. 12. 2020 obsahoval v § 12 odst. 4 totožnou úpravu: 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. Novelou provedenou zákonem č. 283/2020 Sb. tak fakticky pouze došlo k přesunu tohoto ustanovení do daňového řádu, aniž se jakkoliv obsahově právní úprava změnila. Názor žalobkyně, že ji § 141 odst. 7 daňového řádu ve znění do 31. 12. 2020 umožňoval podat dodatečné daňové přiznání k dani z hazardních her v průběhu doměřovacího řízení, je tudíž nesprávný.

30. Soud tedy uzavírá, že 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. Byly proto splněny podmínky pro aplikaci § 250 daňového řádu včetně jeho odst. 4. Správce daně a žalovaný postupovali v souladu s tímto ustanovením, pokud žalobkyni vyměřili pokutu, jejíž výše odpovídá zákonné úpravě.

#### IV./C) Zbývající námítky

31. Soud nesouhlasí ani s tvrzením žalobkyně, že žalovaný nedostatečně či nesprávně vymezil skutek. Výrok po změně provedené žalovaným odpovídá požadavkům zákona a judikatury na dostatečnou specifikaci deliktu, přičemž sankcionované jednání není zaměnitelné s jiným jednáním žalobkyně či jiné osoby (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 9. 2019, č. j. 10 Afs 81/2019-42). Ve výroku je zcela správně uvedeno, že lhůta pro podání dodatečného daňového přiznání žalobkyni uplynula dne 19. 1. 2021 (15 dnů po doručení výzvy správce daně) a žalobkyně jej nepodala. Žalobkyni uváděná podání (opožděná nebo podaná v jiných řízeních) na tento závěr nemají vliv.
32. Konečně soud neshledal důvodnou ani poslední námítku 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 nepeněžité 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 různé 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

33. Soud tedy shledal námitky žalobkyně neopodstatněnými. Jelikož v řízení nevyšly najevo ani žádné vady, k nimž musí soud přihlížet z úřední povinnosti, zamítl žalobu jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s. ř. s.
34. 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 účastníku 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 28. května 2025

Mgr. Petr Šebek v. r.  
předseda senátu