



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jakuba Camrdy a soudců JUDr. Tomáše Herce a JUDr. Viktora Kučery v právní věci žalobkyně: **Autogejms KOMBO, s.r.o.**, se sídlem Za Olšávkou 365, Uherské Hradiště, zastoupená Mgr. Michalem Varmužou, advokátem se sídlem Kozinova 21/2, Šumperk, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 20. 3. 2024, č. j. 8 Af 18/2022-82,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Věc se týká posouzení právní otázky, zda se osoba, která není držitelkou oprávnění k provozování daného druhu hazardní hry (dále jen „základní povolení“), stala z důvodu své činnosti poplatníkem daně z hazardních her podle § 1 písm. a) zákona č. 187/2016 Sb., o dani z hazardních her. Na základě nájemních smluv totiž přenechala jiné osobě provozující technickou hru ve smyslu § 3 odst. 2 písm. e) zákona č. 186/2016 Sb., o hazardních hrách, která rovněž není držitelkou základního povolení, za nájemné určené procentní sazbou z výnosu příslušných technických zařízení část svého prostoru sloužícího k podnikání a zajišťovala běžnou zevní údržbu těchto technických zařízení. Jde o to, zda toto jednání lze podřadit pod pojem provozování hazardních her ve smyslu § 5 zákona o hazardních hrách. Kromě toho jsou předmětem posouzení podmínky prodloužení běhu lhůty pro stanovení daně podle § 148 odst. 2 písm. a) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, v důsledku oznámení výzvy k podání dodatečného daňového přiznání, jakož i příslušnost správce daně k posouzení, zda daňový subjekt provozoval hazardní hru, dále podmínky pro stanovení daně podle pomůcek podle § 98 odst. 1 daňového řádu, a nakonec možnost rozdělení základu

daně z hazardních her, resp. základu dílčí daně z technických her, mezi více poplatníků, z nichž žádný nebyl držitelem základního povolení.

[2] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) uzavřela dne 1. 11. 2015 nájemní smlouvu č. 2015/DJGDIE a dne 21. 1. 2016 nájemní smlouvu č. 2016/BBJI (dále jen „nájemní smlouvy“) s obchodní společností DP&K-CZQ s.r.o. (od 3. 6. 2021 „v likvidaci“ až do 5. 1. 2022, kdy byla z obchodního rejstříku vymazána; dále jen „společnost DP&K-CZQ“). Na základě těchto smluv jí stěžovatelka přenechala k užívání část prostoru sloužícího k podnikání o velikosti 20 m² v provozovně CLUB NEVADA, nacházející se na adrese Chelčického 218/6, Jablonec nad Nisou (dále jen „provozovna“). Účelem nájmu byla podnikatelská činnost společnosti DP&K-CZQ provozovaná prostřednictvím „internetových zařízení pro zobrazování databázových aplikací“, kterými byla technická zařízení založená na kombinaci náhodného, znalostního a dovednostního principu (dále jen „technická zařízení“), konkrétně technická zařízení typu iStars a Diamond Level. Měsíční nájemné si smluvní strany určily jako 35 % z celkového měsíčního výnosu z provozu všech internetových zařízení po odečtení sazby daně z přidané hodnoty v zákonné výši a srážkové daně z odměn nad 10 000 Kč. Stěžovatelce jako plátkyni daně z přidané hodnoty pak k takto vypočtené výši nájemného náležela tato daň v zákonné výši. Podle nájemních smluv byla stěžovatelka povinna v pronajatém prostoru zajistit řádný technický stav pevných elektrorozvodů, dodržovat čistotu, provádět běžnou zevní údržbu technických zařízení a plnit předpisy z oblasti požární ochrany a ochrany životního prostředí. Nájemní vztah založený nájemními smlouvami trval i v rozhodném období 2. a 3. čtvrtletí roku 2017. Stěžovatelka ani společnost DP&K-CZQ nebyly v tomto období držitelkami základního povolení.

[3] Specializovaný finanční úřad (dále jen „správce daně“) vydal dne 10. 7. 2020 výzvu k podání dodatečného daňového přiznání k dani z hazardních her za zdaňovací období 2. čtvrtletí roku 2017, č. j. 116359/20/4300-13823-703291, ve které stěžovatelce stanovil náhradní lhůtu k podání dodatečného daňového přiznání 15 dnů od doručení. V této výzvě, která jí byla doručena dne 13. 7. 2020, uvedl důvody pro doměření daně. Totožně postupoval správce daně i ve vztahu ke zdaňovacímu období 3. čtvrtletí roku 2017. Dne 24. 9. 2020 vydal výzvu k podání dodatečného daňového přiznání k dani z hazardních her za toto zdaňovací období, č. j. 152630/20/4300-13823-703291, která byla stěžovatelce doručena dne 29. 9. 2020.

[4] Správce daně obě výzvy k podání dodatečného daňového přiznání odůvodnil zejména tím, že provozovatelem hazardní hry je podle § 1 písm. a) zákona o dani z hazardních her i ten, kdo takovou hazardní hru bez příslušného povolení fakticky provozuje. Stěžovatelka ani společnost DP&K-CZQ sice nebyly v rozhodném období držitelkami základního povolení, tím, že umístily technická zařízení naplňující znaky nepovolené hazardní hry a zpřístupnily je sázejícím (veřejnosti), však hazardní hru fakticky provozovaly. Na základě provedených kontrol u společnosti DP&K-CZQ získal správce daně nájemní smlouvy a kopie příslušných daňových dokladů ze zdaňovací období 2. čtvrtletí roku 2017. Současně zjistil, že stěžovatelka ve svých kontrolních hlášeních k dani z přidané hodnoty tvrdila uskutečněná zdanitelná plnění pro společnost DP&K-CZQ za obě zdaňovací období.

pokračování

[5] Stěžovatelka reagovala jen na výzvu správce daně týkající se zdaňovacího období 2. čtvrtletí roku 2017. Ve svém podání uvedla, že neprovozuje žádná loterijní zařízení a podle nové právní úpravy účinné od 1. 1. 2017 na ni nelze pohlížet jako na provozovatele hazardní hry. Z tohoto důvodu není povinna podávat daňové přiznání k dani z hazardních her. Upřesnila, že skutečnosti uvedené ve výzvě se týkají smluvních vztahů založených řádně uzavřenými smlouvami, a ačkoli byla výše sjednaného nájemného stanovena procentuálně podle výkonů, český právní řád takový způsob určení odměny nezakazuje ani nijak neomezuje. O těchto platbách nájemného řádně účtovala, zahrnovala je do svých daňových přiznání a odváděla z nich daň z přidané hodnoty i daň z příjmů právnických osob. Správce daně po vyhodnocení vyjádření stěžovatelky neshledal důvod pro pokračování v dokazování. Na výzvu vydanou ve vztahu ke zdaňovacímu období 3. čtvrtletí roku 2017 stěžovatelka ve stanovené lhůtě nereagovala.

[6] Správce daně vydal dne 9. 4. 2021 sdělení k doměření daně z hazardních her za zdaňovací období 2. čtvrtletí roku 2017 z moci úřední podle pomůcek, č. j. 59649/21/4300-13821-050829, a dne 12. 8. 2021 sdělení k doměření daně z hazardních her za zdaňovací období 3. čtvrtletí roku 2017 z moci úřední podle pomůcek, č. j. 131530/21/4300-13821-102460. Těmito sděleními seznámil stěžovatelku se zamýšleným stanovením daně podle pomůcek, včetně jejich konstrukce, a k vyjádření jí poskytl vždy lhůtu 10 dnů ode dne doručení příslušného sdělení.

[7] Dodatečným platebním výměrem ze dne 1. 7. 2021, č. j. 100252/21/4300-13823-703291, správce daně doměřil stěžovatelce podle pomůcek daň z hazardních her za zdaňovací období 2. čtvrtletí roku 2017 ve výši 1 872 045 Kč a stanovil penále ve výši 374 409 Kč. Dodatečným platebním výměrem ze dne 7. 10. 2021, č. j. 158036/21/4300-13823-703291, jí doměřil podle pomůcek tuto daň za zdaňovací období 3. čtvrtletí roku 2017 ve výši 1 576 190 Kč a stanovil penále ve výši 315 238 Kč. Při konstrukci pomůcek vycházel zejména z podaných kontrolních hlášení za uvedená zdaňovací období, nájemních smluv a příjmových a výdajových dokladů pro vyúčtování nájemného. Bylo zřejmé, že výše v kontrolních hlášeních vykázaných plnění představovala podíl stěžovatelky na výnosu z provozování technických zařízení ve výši 35 %.

[8] Odvolání stěžovatelky proti dodatečným platebním výměrům žalovaný rozhodnutím ze dne 23. 6. 2022, č. j. 24017/22/5000-10611-712343, zamítl.

II. Rozsudek městského soudu

[9] Městský soud v Praze (dále jen „městský soud“) napadeným rozsudkem zamítl žalobu stěžovatelky proti rozhodnutí žalovaného. Přisvědčil v něm skutkovým závěrům žalovaného, že společnost DP&K-CZQ, i když nedisponovala základním povolením, v minulosti fakticky provozovala technická zařízení, která naplňují znaky hazardní hry. Byla to jediná činnost této společnosti, která uzavřela nájemní smlouvy i se značným množstvím dalších osob a na jejich základě umísťovala technická zařízení v různých provozovnách. Hazardní hry byly provozovány také v prostorách, které pronajímala stěžovatelka. Ta navíc tvrdila, že společnosti DP&K-CZQ pronajala i tzv. bedny, tedy hardwary. Dále bylo prokázáno, že stěžovatelka měla procentní podíl na výnosu z provozu těchto zařízení.

[10] Jelikož každý, kdo provozuje hazardní hru ve smyslu § 5 zákona o hazardních hrách, je poplatníkem daně z hazardních her, byla jím i stěžovatelka. Není rozhodné, že nebyla držitelkou základního povolení. Daň z hazardních her jí byla, jak zjistil městský soud, doměřena před uplynutím lhůty pro stanovení daně. Vzhledem k tomu, že stěžovatelka nepodala daňové přiznání na tuto daň za zdaňovací období 2. a 3. čtvrtletí roku 2017, správce daně podle § 11 odst. 2 zákona o dani z hazardních her považoval daň za tvrzenou ve výši 0 Kč. Výzvy k podání dodatečného daňového přiznání jí doručil ještě před uplynutím tříleté lhůty pro stanovení daně, protože se tato lhůta podle § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu prodloužila o jeden rok. Správce daně v takto prodloužené lhůtě vydal dodatečné platební výměry. Městský soud nepovažoval tento postup za účelový a formalistický, neboť správce daně jinak ani postupovat nemohl.

[11] Z § 115a a § 116 zákona o hazardních hrách vyplývá, že tento zákon svěřuje Generálnímu ředitelství cel a celním úřadům dozor nad jeho dodržováním. V posuzované věci však byla předmětem správního řízení daňová povinnost stěžovatelky. Její plnění nemá žádnou souvislost s tím, zda stěžovatelka provozovala hazardní hru bez povolení či nikoli. Orgány finanční správy nemají zákonnou povinnost zkoumat, zda zdaňované příjmy mají původ v činnosti vykonávané v souladu nebo v rozporu se zákonem požadovaným povolením.

[12] Důvodnou není ani námitka chybějícího předmětu daně. Předmět daně je výslovně definován v § 2 odst. 1 zákona o dani z hazardních her jako provozování hazardní hry na území České republiky. Stěžovatelka výše popsaným jednáním vědomě a aktivně vytvářela podmínky pro to, aby technická zařízení mohla být umístěna a provozována v její provozovně, čímž provozovala hazardní hru ve smyslu § 5 zákona o hazardních hrách. Při nelegálním provozování hazardní hry nadto platí, že poplatníkem je každý, kdo ji provozuje. Pokud se na provozování podílí více osob, pak se všechny stávají poplatníky daně z hazardních her, včetně osoby, která vykonává služby související se zajištěním provozu technických zařízení pro hazardní hry, např. tím, že pronajímá prostory pro provoz těchto zařízení.

[13] Městský soud nepřisvědčil ani námitce nezákonnosti průběhu doměřovacího řízení. Možnost stanovit daň podle pomůcek přichází v úvahu, nevyhoví-li daňový subjekt výzvě k podání dodatečného daňového přiznání. Stěžovatelka v reakci na tuto výzvu setrvala na tvrzení, že neprovozovala nelegální hazardní hry a není povinna platit daň, zatímco správce daně a žalovaný zaujali odlišné stanovisko. Nesplnila tak povinnost samodoměření daně z hazardních her a v návaznosti na výzvu k dodatečnému daňovému přiznání nepředestřela správci daně žádná skutková tvrzení ani nepředložila důkazy, které by umožňovaly stanovit daň dokazováním. Nemohla se dovolávat ani „*práva na provedení daňové kontroly*“. Správce daně stanovil stěžovatelce daň pomocí pomůcek v souladu s § 98 odst. 1 daňového řádu.

[14] Povinnost odvést daň z hazardních her je samostatnou daňovou povinností, která stojí vedle dalších daňových povinností stěžovatelky. Městský soud nesouhlasí s námitkou, že zákon neumožňuje dělení základu dílčí daně z technických her mezi více „spoluprovozovatelů“ a že daň měla být v plné výši doměřena pouze společnosti DP&K-CZQ. Rovněž nebyl uměle navýšen celkový základ daně. Podle městského soudu příjem stěžovatelky ve výši 35 % výnosu z neoprávněného provozu technických zařízení představoval základ dílčí daně z hazardních her podle § 3 odst. 1 písm. e) zákona o dani

pokračování

z hazardních her, ve znění účinném do 31. 12. 2023, neboť poplatníkem byly stěžovatelka i společnost DP&K-CZQ. Rozdělení základu daně mezi více osob tedy není v rozporu se zákonem, vykonávala-li každá z nich relevantní činnost a měla přímý ekonomický prospěch z provozu hry.

III. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[15] Stěžovatelka napadla rozsudek městského soudu kasační stížností z důvodů, které podřazuje pod § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), a navrhla jej spolu s rozhodnutím žalovaného a dodatečnými platebními výměry zrušit.

[16] Nejvyšší správní soud (dále též „NSS“) shrnuje, že kasační stížnost sestává z několika okruhů námitek (seřazených podle pořadí, ve kterém budou vypořádány), jejichž obsah bude v zájmu přehlednosti podrobněji shrnutý v dalších částech tohoto rozsudku spolu s vyjádřením žalovaného a vlastním posouzením. Na tomto místě postačí toliko stručně shrnout jejich podstatu, která je následující:

- I) Výzvy k podání dodatečného daňového přiznání podle § 145 odst. 2 daňového řádu nemohly mít za následek prodloužení lhůty pro stanovení daně podle § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu. Správce daně je totiž vydal krátce před jejím uplynutím pouze formálně, v důsledku čehož byly dodatečné platební výměry vydány nezákonně po uplynutí lhůty pro stanovení daně. Městský soud měl k této skutečnosti přihlédnout.
- II) Správce daně nebyl věcně příslušný k posouzení, zda stěžovatelka provozovala hazardní hru, nýbrž měl podle § 99 odst. 1 daňového řádu vyčkat, kdy tuto předběžnou otázku pravomocně posoudí příslušný celní úřad, který je orgánem dozoru podle zákona o hazardních hrách. Stěžovatelka měla legitimní očekávání plynoucí z rozhodnutí celních orgánů, podle nichž hazardní hry ve smyslu § 5 zákona o hazardních hrách neprovozovala ani v této souvislosti nevykonávala žádné aktivní činnosti.
- III) Napadený rozsudek je založen na nesprávném právním posouzení předmětu daně z hazardních her a jejího poplatníka, což vedlo k nezákonnému stanovení této daně stěžovatelce. Činnost stěžovatelky, která měla spočívat v „participaci na zisku“ v podobě nájmu movitých věcí a nebytového prostoru, nebyla provozováním hazardních her podle § 5 zákona o hazardních hrách, a tudíž u ní nebyl dán ani předmět daně podle § 2 odst. 1 zákona o dani z hazardních her. S tím souvisí i neúplnost skutkových zjištění městského soudu a správce daně.
- IV) Správce daně upřel stěžovatelce právo na řádně provedené dokazování při daňové kontrole nebo postupu k odstranění pochybností a nesplnil svou povinnost usilovat po celou dobu daňového řízení o stanovení daně dokazováním. Stanovením daně podle pomůcek navíc pozměnil nalézací řízení na jednostranné stanovení daně z úřední povinnosti bez možnosti podrobit zejména hmotněprávní otázky plnému odvolacímu přezkumu. Stanovit daň podle pomůcek, byť postupoval podle § 145

odst. 2 daňového řádu, mohl pouze v případě, že by ji nebylo možné stanovit dokazováním.

- V) Základ daně z provozování jedné a téže hazardní hry nelze rozdělit mezi více údajných „spoluprovozovatelů“ či „spolupodílníků“. Nadto nelze při stanovení daně vyjít z údajného podílu stěžovatelky a současně stejný podíl zahrnout do základu daně společnosti DP&K-CZQ, neboť by to mělo za následek dvojí zdanění totožného výnosu.

[17] Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti navrhl její zamítnutí. Ztotožnil se s posouzením věci městským soudem, jehož rozsudek považuje za přezkoumatelný a zákonný.

IV. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[18] Nejvyšší správní soud konstatuje, že kasační stížnost je přípustná, byla podána osobou k tomu oprávněnou, včas, z důvodů, které zákon připouští, a stěžovatelka je zastoupena advokátem. Bylo tak možné přistoupit k přezkumu napadeného rozsudku v mezích rozsahu kasační stížnosti a v ní uplatněných důvodů, jakož i vad řízení, k nimž je třeba přihlížet z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[19] Kasační stížnost není důvodná.

[20] Jednotlivými okruhy námitek stěžovatelky, jak byly shrnuty výše, se v uvedeném pořadí vypořádal také Nejvyšší správní soud. Navázal při tom na svou (níže odkazovanou) judikaturu, v níž se v minulosti opakovaně zabýval právními otázkami týkajícími se výkladu § 5 zákona o hazardních hrách a § 1 písm. a), § 2 odst. 1 a § 3 odst. 1 písm. e) zákona o dani z hazardních her, ve znění účinném do 31. 12. 2023, které mají význam i pro posuzovanou věc.

V. Prodloužení lhůty pro stanovení daně následkem výzvy správce daně

V.a Shrnutí námitek

[21] Podle stěžovatelky správce daně vydal výzvy k podání dodatečného daňového přiznání za zdaňovací období 2. a 3. čtvrtletí roku 2017 krátce (15 a 30 dnů) před uplynutím lhůty pro stanovení daně a následně byl po delší dobu nečinný (téměř 9 a 11 měsíců). Jeho nečinnost lze vysvětlit pouze tím, že výlučným a hlavním účelem těchto výzev bylo prodloužení běhu lhůty pro stanovení daně podle § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu. Takovýto následek ale nemohou mít úkony, které mají toliko formální a účelovou povahu. Prekluzivní lhůta tak ve vztahu ke zdaňovacímu období 2. čtvrtletí roku 2017 uplynula dne 25. 7. 2020 a ve vztahu ke zdaňovacímu období 3. čtvrtletí roku 2017 dne 25. 10. 2020.

V.b Vyjádření žalovaného

[22] Žalovaný se s tvrzeními o toliko formální povaze výzev k podání dodatečného daňového přiznání neztotožňuje. Výzvy byly správcem daně řádně odůvodněny a jednoznačně vedly k doměření daně. Měly proto účinky ovlivňující běh prekluzivní lhůty.

pokračování

Jejich vydání těsně před uplynutím této lhůty ani následná prodleva při doměření daně nejsou v tomto směru podstatné.

V.c Vlastní posouzení

[23] Nejvyšší správní soud předně zdůrazňuje, že k případnému stanovení daně po uplynutí prekluzivní lhůty by musel při rozhodování o kasační stížnosti přihlédnout i bez uplatnění tohoto důvodu stěžovatelkou (např. nález Ústavního soudu ze dne 1. 7. 2008, sp. zn. III. ÚS 1420/07).

[24] Tříletá lhůta pro stanovení daně podle § 148 odst. 1 daňového řádu počala běžet s ohledem na § 136 odst. 4 daňového řádu ve vztahu ke zdaňovacímu období 2. čtvrtletí roku 2017 dne 25. 7. 2017 a uplynula by dne 25. 7. 2020. Ve vztahu ke zdaňovacímu období 3. čtvrtletí roku 2017 počala běžet dne 25. 10. 2017 a uplynula by dne 25. 10. 2020. Správce daně vyšel z toho, že stěžovatelka provozuje hazardní hru a nepodala daňové přiznání. Podle § 11 odst. 2 zákona o dani z hazardních her tak považoval daň za tvrzenou ve výši 0 Kč a ještě před uplynutím lhůty pro stanovení daně vyzval stěžovatelku k podání dodatečného daňového přiznání. Stěžovatelce byla dne 13. 7. 2020 doručena takováto výzva za zdaňovací období 2. čtvrtletí roku 2017 a dne 29. 9. 2020 za zdaňovací období 3. čtvrtletí roku 2017. Tyto výzvy měly za následek, že se lhůta pro stanovení daně v obou případech prodloužila podle § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu o jeden rok. Každá z nich následně vedla k doměření daně podle § 12 odst. 1 zákona o dani z hazardních her, ve znění účinném do 31. 12. 2020. Správce daně vydal dodatečný platební výměr za 2. čtvrtletí roku 2017 dne 1. 7. 2021 a doručil jej stěžovatelce dne 2. 7. 2021. Dodatečný platební výměr za 3. čtvrtletí roku 2017 vydal dne 7. 10. 2021 a doručil stěžovatelce téhož dne. Tím byla v obou případech podle § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu znovu prodloužena lhůta pro stanovení daně o 1 rok. Žalovaný vydal rozhodnutí o odvoláních proti dodatečným platebním výměrům dne 23. 6. 2022 a doručil je stěžovatelce dne 24. 6. 2022.

[25] Lhůta pro stanovení daně tak byla ve vztahu k oběma zdaňovacím obdobím dodržena. Jiné posouzení by bylo možné za předpokladu, že by výzvy k podání dodatečného daňového přiznání byly učiněny pouze formálně na samém konci lhůty pro stanovení daně (např. rozsudek NSS ze dne 20. 5. 2015, č. j. 4 Afs 54/2015-21). Tak tomu ale v posuzované věci nebylo. Výzvám nelze vytknout takový nedostatek odůvodnění, že by z nich vůbec nevyplývala zjištění, pro která správce daně považuje určitou daňovou povinnost za vyšší, než jaká byla vykázána v řádném daňovém přiznání (zde za použití zákonné fikce tvrzení daně ve výši 0 Kč).

[26] Nešlo ani o situaci, kdy daň nebyla doměřena na základě výzvy k podání dodatečného daňového přiznání, nýbrž na základě jiného teprve následně zahájeného kontrolního postupu (srov. rozsudky NSS ze dne 19. 7. 2023, č. j. 9 Afs 209/2022-42, nebo rozsudek ze dne 17. 12. 2024, č. j. 9 Afs 99/2024-55, bod 67). To platí navzdory určité prodlevě, která po výzvách k doplnění daňového přiznání v posuzované věci nepochybně nastala. Námitka stěžovatelky o doměření prekludované daně tudíž není důvodná. Nejvyšší správní soud se ztotožnil s jejím vypořádáním městským soudem (body 148 až 164 napadeného rozsudku).

VI. Příslušnost správce daně k posouzení, zda byla provozována hazardní hra

VI.a Shrnutí námitek

[27] Stěžovatelka namítá, že podle § 113 písm. c), § 116 a § 118 zákona o hazardních hrách je věcně příslušným k výkonu státního dozoru nad dodržováním tohoto zákona provozovateli hazardních her celní úřad, a nikoli správce daně. To platí i pro vyhodnocení, zda u technických zařízení, která byla umístěna a provozována společností DP&K-CZQ v provozovně stěžovatelky na základě nájemních smluv, jde o hazardní hru ve smyslu § 3 odst. 2 písm. e) zákona o hazardních hrách, resp. zda stěžovatelka byla provozovatelkou hazardní hry ve smyslu § 5 tohoto zákona.

[28] Celní úřady ve svých rozhodnutích nepovažovaly stěžovatelku za provozovatelku hazardní hry, ani ji v souvislosti s pronajatým prostorem provozovny neuznaly vinnou přestupky podle § 122 odst. 1 písm. b) nebo § 123 odst. 1 písm. b) zákona o hazardních hrách, ve znění účinném do 31. 12. 2023. Stěžovatelka tato rozhodnutí doložila a žalovaný jimi byl vázán podle § 99 odst. 1 daňového řádu. Ve spisovém materiálu nejsou žádná kontrolní zjištění celního úřadu ve věci technických zařízení provozovaných společností DP&K-CZQ. Jestliže správce daně i tak dospěl k závěru, že stěžovatelka byla provozovatelkou hazardní hry, nesprávně tím právně kvalifikoval skutkový stav.

VI.b Vyjádření žalovaného

[29] Žalovaný nesouhlasí s argumentací stěžovatelky. Správce daně je za účelem zjištění daňové povinnosti oprávněn posoudit, zda technické zařízení naplňuje znaky hazardní hry ve smyslu zákona o hazardních hrách, a tedy zda u stěžovatelky byla naplněna definice provozování hazardní hry. Posouzení otázky, zda o výsledku hry rozhoduje zcela nebo zčásti náhoda nebo neznámá okolnost, ostatně nespočívá na odborném zkoumání hardwarových a softwarových prvků hry. Celní orgány se otázkou provozování hazardní hry stěžovatelkou nikdy nezabývaly. Řízení vedená celními úřady se týkala jiných daňových subjektů a nelze z nich bez dalšího vyjít.

VI.c Vlastní posouzení

[30] Nejvyšší správní soud konstatuje, že při posouzení této námítky je třeba rozlišovat působnost Generálního ředitelství cel a celních úřadů při výkonu dozoru nad dodržováním zákona o hazardních hrách podle § 115a a § 116 tohoto zákona a působnost žalovaného a Specializovaného finančního úřadu podle § 7 a § 11 zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů, při správě daně z hazardních her.

[31] Povinnost k dani z hazardních her vzniká poplatníkovi této daně při splnění zákonných podmínek podle zákona o dani z hazardních her a její posouzení náleží do věcné působnosti správce daně. Není-li o určité otázce, která se týká této daňové povinnosti, rozhodnuto příslušným celním úřadem v mezích jeho působnosti podle zákona o hazardních hrách nebo jiným příslušným orgánem veřejné moci, pak si tuto otázku může podle § 99 odst. 1 daňového řádu posoudit správce daně sám. To neplatí pouze u výjimek stanovených v § 99 odst. 2 daňového řádu, o které ale v posuzované věci nejde.

[32] Stěžovatelka v replice k žalobě ze dne 9. 2. 2023 poukázala na řadu rozhodnutí celních úřadů, z nichž podle jejího názoru vyplývá, že neprovozovala hazardní hry podle §

pokračování

5 zákona o hazardních hrách, ani nebyla shledána vinnou přestupkem podle § 122 odst. 1 písm. b) nebo § 123 odst. 1 písm. b) zákona o hazardních hrách, ve znění účinném do 31. 12. 2023. Předmětem řízení, v nichž byla tato rozhodnutí vydána, ale nebyla právní otázka, zda stěžovatelka fakticky provozovala hazardní hry, a tudíž tato rozhodnutí neměla pro posuzovanou věc význam. Předložená rozhodnutí proto nebránila správci daně, aby si danou právní otázku posoudil samostatně. Ve shodě se závěry městského soudu (bod 187 napadeného rozsudku) nebylo možné této námitce stěžovatelky přisvědčit.

VII. Povinnost stěžovatelky k dani z hazardních her

VII.a Shrnutí námitek

[33] Stěžejní námitky stěžovatelky spočívají v tom, že její činnost nespadá pod předmět daně z hazardních her a sama není jejím poplatníkem. Správce daně podle stěžovatelky evidentně mylně ztotožňuje definici provozování hazardní hry podle § 5 zákona o hazardních hrách s předmětem daně podle § 2 odst. 1 zákona o dani z hazardních her. Formulaci „*provozování [...] pro účastníka hazardní hry*“ ve smyslu posledně uvedeného ustanovení je třeba chápat tak, že se jím rozumí pouze takové provozování hazardní hry, které je plněním na základě smlouvy o hazardní hře s tímto konkrétním účastníkem, tedy fyzickou osobou, která se k účasti na hazardní hře registrovala nebo zaplatila vklad. Smluvní vztahy s účastníky údajné hazardní hry měla nicméně výlučně společnost DP&K-CZQ.

[34] Další činnosti organizačního, finančního a technického charakteru související s uvedením hazardní hry do provozu a se zajištěním vlastního provozu nejsou předmětem daně z hazardních her, byť mohou představovat provozování hazardní hry ve smyslu § 5 zákona o hazardních hrách. Ani v takovém případě ale neplatí, že každá třetí osoba zajišťující smluvně nějakou doprovodnou službu pro provozovatele her se sama stává provozovatelem. Provozování vyžadující povolení je činností osob, které celkově zastřešují proces uskutečňování těchto her. Bylo by absurdní tvrdit, že každý z dílčích „subdodavatelů“ se sám automaticky stává provozovatelem. Právě společnost DP&K-CZQ zastřešovala proces uskutečňování vědomostních soutěží. Jen tato společnost tak mohla být poplatníkem daně z hazardních her.

[35] Stěžovatelka v minulosti neprovozovala hazardní hry, ani se na jejich provozování nepodílela. Pouze pronajímala společnosti DP&K-CZQ tzv. bedny, tedy hardware (bez softwaru k uvedeným typům her), a dále byla pronajímatelem (části) nebytového prostoru v provozovně. Toto její plnění ale není předmětem daně z hazardních her. Provozování hazardních her stěžovatelkou nezjistily ani celní úřady, které jí nikdy neudělily pokutu. Pouze jí odňaly již zmíněné bedny s odůvodněním, že někdo jiný s nimi spáchal přestupek. Městský soud a žalovaný na jedné straně vycházeli z podkladů dodaných celními úřady, na straně druhé však dospěli ke zcela odlišným závěrům.

[36] Podle nájemních smluv stěžovatelka neprováděla žádnou běžnou údržbu a servis předmětu nájmu, ani neumísťovala internetová zařízení do prostor pronatých nájemcem. Předmětem zdanitelného plnění stěžovatelky pro společnost DP&K-CZQ byl na základě smlouvy o zajištění servisu technických zařízení ode dne 1. 1. 2017 servis pronajatého hardwaru, který probíhal tak, že technická zařízení byla při závadě technického rázu (nutnosti opravy hardwaru) převezena nájemcem do dílen pronajímatele a po opravě opět

nájemcem převzata a odvezena. Stěžovatelka se nijak aktivně nepodílela na provozování vědomostních soutěží, nepřijímala vklady do soutěží, žádným způsobem se nepodílela na výplatě výher, internetová zařízení nezapínala ani nevypínala, žádné závady nenahlašovala, klíče ke schránkám s hotovostí v zařízení neměla apod. Neměla žádný právní nebo faktický vztah k osobám, které byly společností DP&K-CZQ k výkonu těchto činností zmocněny. Této společnosti neposkytla ani elektrickou energii, nebyla poskytovatelem připojení k internetu a nezpřístupnila pronajímaný prostor veřejnosti (to bylo věci nájemce).

[37] V posuzované věci nebylo prokázáno, že jednání stěžovatelky naplňuje znaky provozování hazardní hry spočívající ve splnění dvou podmínek, kterými jsou existující přímý ekonomický zájem a aktivní vytváření podmínek pro provoz. Značnou slovní ekvilibristikou je označení nájemného nebytových prostor za „participaci na zisku“ a pronájem jako aktivní jednání spočívající ve „zpřístupnění prostor“ a „umožnění umístění technických zařízení“.

[38] Z napadeného rozsudku nejsou zřejmá skutková zjištění městského soudu. Týká se to pronájmu movitých věcí stěžovatelkou, konkrétně internetových zařízení pro zobrazování databázových aplikací. I když stěžovatelka obecně připouští, že poplatníkem daně z hazardních her může být i osoba, která provozuje hazardní hru podle zákona o hazardních hrách nelegálně, nemůže zjistit skutkový základ, z něhož měl mít městský soud za prokázané, že právě ona takto nelegálně postupovala. Skutková podstata, z níž žalovaný v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech a je s nimi v rozporu. Žalovaný aktivně nezjišťoval skutkový stav, resp. nedbal, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, ale usilovně popírá i důkazní prostředky ve vlastním spisovém materiálu včetně tvrzení stěžovatelky. Městský soud pochybil i tím, že vymlčel její repliku ze dne 9. 2. 2023.

[39] Žalovaný i městský soud ve své argumentaci nesprávně vycházeli z judikatury týkající se správních deliktů, která není relevantní pro stanovení daňové povinnosti. Tato judikatura zdůrazňuje, že zdanění hazardních her není sankcí za nelegální provozování hazardních her.

VII.b Vyjádření žalovaného

[40] Žalovaný shrnul, že společnost DP&K-CZQ v posuzovaných obdobích nakládala pouze s technickými zařízeními, která naplňují definiční znaky technické hry ve smyslu § 3 odst. 2 písm. e) zákona o hazardních hrách. Pro provoz těchto zařízení nebylo vydáno základní povolení. Činnosti stěžovatelky byly zároveň podle uzavřených nájemních smluv takového charakteru, že bylo možno učinit závěr o provozování hazardní hry. Skutkový stav věci tak byl dostatečně zjištěn a námitky stěžovatelky v tomto směru nejsou důvodné.

[41] Při určení poplatníka daně bylo nezbytné vycházet z pojmu provozování hazardní hry, jak jej vymezuje § 5 zákona o hazardních hrách. Mezi činnosti spočívající v uskutečňování hazardní hry se záměrem dosažení zisku patří i činnosti organizačního, finančního a technického charakteru související s uvedením hazardní hry do provozu a se zajištěním vlastního provozu. Stěžovatelka podle nájemních smluv poskytla v její provozovně prostor pro technická zařízení, tento prostor zpřístupnila veřejnosti a zajišťovala jeho zevní údržbu. Vykonávala tak činnosti, které se zajištěním hazardní hry nepochybně souvisí. Rovněž se podílela na zisku z provozu technických zařízení formou

pokračování

procentního podílu z výnosu. Tato zjištění opodstatňovala závěr, že stěžovatelka provozovala hazardní hru ve smyslu § 5 zákona o hazardních hrách a byla poplatníkem daně z hazardních her podle § 1 písm. a) zákona o dani z hazardních her.

[42] K poukazu stěžovatelky na nepřiléhavou judikaturu správních soudů týkající se správního trestání žalovaný dodal, že závěry z těchto rozhodnutí se týkají provozování hazardních her, a proto z nich lze vycházet i v nyní řešené věci.

VII.c K pojmu provozování hazardních her ve smyslu § 5 zákona o hazardních hrách

[43] Nejvyšší správní soud se za účelem posouzení tohoto okruhu námitek (obdobně jako ve věci jiné stěžovatelky v rozsudku NSS č. j. 9 Afs 99/2024-55, body 36 až 43) nejprve zabýval samotným pojmem provozování hazardních her. Podle § 5 zákona o hazardních hrách se jím rozumí „*vykonávání činností spočívajících v uskutečňování hazardní hry se záměrem dosažení zisku, zejména příjem sázek a vkladů do hazardní hry, výplata výhry, další činnosti organizačního, finančního a technického charakteru související s uvedením hazardní hry do provozu a se zajištěním vlastního provozu, jakož i činnosti potřebné pro ukončení a vypořádání hazardní hry*“.

[44] Provozování hazardních her představuje „*specifický druh podnikání, a to především s ohledem na zvláštní povahu hazardních her, která s sebou nese negativní důsledky pro společnost. Provozování hazardních her je definováno jako činnost se záměrem dosažení zisku; tento prvek provozování je tak důležitým korektivem pro aplikaci veřejnoprávní úpravy, neboť způsobuje, že se zákon nebude vztahovat na drobné brání hazardních her mezi přáteli či v rodině, které je vyjádřením základních společenských vztahů v soukromé sféře jednotlivců. Je však nutno mít na paměti, že se při provozování hazardní hry nemusí jednat o činnost soustavnou, jak je tomu u obecné definice podnikání, ale i o činnost jednorázovou či nahodilou*“ (rozsudek NSS ze dne 14. 10. 2024, č. j. 5 Afs 296/2023-31, bod 28).

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

[46] Vymezení pojmu provozování hazardních her je rozhodné i pro výklad a použití příslušných ustanovení zákona o dani z hazardních her. Předně jde o § 1 písm. a) tohoto zákona, podle něhož „*[p]oplatníkem daně z hazardních her je držitel základního povolení podle zákona upravujícího hazardní hry nebo ten, kdo provozuje hazardní hru, k jejímuž provozování je takového povolení potřeba*“. Ustanovení § 2 odst. 1 písm. a) zákona o dani z hazardních her

dále stanoví, že „[p]ředmětem daně z hazardních her je provozování hazardní hry na území České republiky pro účastníka hazardní hry, pokud je k provozování této hry potřeba základní povolení podle zákona upravujícího hazardní hry“. Základním povolením je podle § 100 odst. 1 zákona o hazardních hrách „rozhodnutí o udělení oprávnění k provozování daného druhu hazardní hry“.

[47] Poplatníkem daně z hazardních her je tedy buď držitel základního povolení, nebo ten, kdo hazardní hru i bez základního povolení fakticky provozuje. Podle důvodové zprávy k návrhu zákona o dani z hazardních her se tímto napravuje dřívější nevyhovující stav, kdy osoby nelegálně provozující hazardní hry byly daňově zvýhodněny oproti legálním provozovatelům (Poslanecká sněmovna, 7. volební období, 2013-2017, sněmovní tisk 579/0). V tomto ohledu Nejvyšší správní soud poznamenal, že v zákoně o hazardních hrách a zákoně o dani z hazardních her „byly odvody z loterie nahrazeny daní z hazardních her a povinnost zaplatit tuto daň je stanovena bez ohledu na to, zda je provozovaná hazardní hra řádně povolena, ohlášená či nikoliv“ (rozsudek NSS ze dne 3. 12. 2020, č. j. 7 As 151/2020-23, bod 24).

[48] Držitel základního povolení je ve vztahu k provozování hazardní hry, pro kterou získal povolení, jediným plátcem daně z hazardních her, přestože pro něj třetí osoby smluvně vykonávají takové služby, které spadají pod pojem provozování hazardní hry podle § 5 zákona o hazardních hrách. Dílčí služby těchto třetích osob realizované pro takového provozovatele hazardní hry jsou mu přičitatelné. Současně je držitel základního povolení vždy poplatníkem daně z hazardních her, a to i když hru v daném zdaňovacím období fakticky neprovozuje. V takovém případě, jak vyplývá z § 3 odst. 1 písm. e) zákona o dani z hazardních her, ve znění účinném do 31. 12. 2023, bude základ daně nulový (s případnou výjimkou dílčího základu daně z ostatních technických her ve smyslu § 5 odst. 3 a 4 zákona o dani z hazardních her).

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

[50] K podobným závěrům, na které lze odkázat i při výkladu nyní platné zákonné úpravy (srov. rozsudek NSS č. j. 5 Afs 296/2023-31, bod 26) dospěl Nejvyšší správní soud ve vztahu k již zmíněnému § 4 odst. 3 zákona o loteriích. „Pokud existuje osoba, která disponuje povolením k provozování loterií, jedná se o „provozovatele v právním smyslu“, jak je definován

pokračování

v § 1 odst. 7 zákona o loteriích [...]. Naopak, pokud zde není žádná osoba, která by disponovala oprávněním k provozování loterie nebo jiné podobné hry vydaným ministerstvem, je za provozování loterie nebo jiné podobné hry odpovědný každý, kdo vykonává činnosti uvedené v § 4 odst. 3 zákona o loteriích“ (rozsudek NSS ze dne 4. 4. 2019, č. j. 1 As 74/2018-40, body 45 a 46). Znaky provozování loterie podle uvedeného ustanovení naplňovalo třeba jednání někdejší jiné stěžovatelky, která „vědomě a aktivně vytvářela podmínky pro to, aby technická zařízení mohla být umístěna a provozována v jejích provozovnách, zajišťovala zevní údržbu technických zařízení a její zaměstnanci prováděli výplatu výher a vybírání finančních prostředků ze zařízení. Podstatné pak je, že stěžovatelka měla též přímý finanční zájem na řádném a efektivním provozu technických zařízení, neboť nájemné bylo stanoveno jako procento z výnosu ze zařízení. Soud tedy nemá pochyb o tom, že stěžovatelka vykonávala služby související se zajištěním provozu technických zařízení. Bez stěžovatelčina aktivního jednání by nebylo fungování technických zařízení vůbec možné“ (rozsudek NSS ze dne 22. 11. 2018, č. j. 1 As 207/2018-32, č. 3855/2019 Sb. NSS, bod 43).

[51] Provedený výklad nezpochybňuje ani poukaz stěžovatelky na § 2 odst. 1 zákona o dani z hazardních her, který předmět daně z hazardních her vymezuje tím, že jde o provozování hazardní hry „pro účastníka hazardní hry“. Stěžovatelka zastává názor, že předmět této daně může být naplněn jen při plnění podle smlouvy o hazardní hře, která byla uzavřena s účastníkem hazardní hry ve smyslu § 4 písm. a) zákona o hazardních hrách, tedy „fyzickou osobou, která se k účasti na hazardní hře provozované na území České republiky registrovala nebo zaplatila vklad“. Nejvyšší správní soud nicméně nesouhlasí s tvrzením stěžovatelky, že poplatníkem daně může být jen osoba, která je stranou této smlouvy. Takovéto omezení z § 1 písm. a) zákona o dani z hazardních her ve spojení s vymezením provozování hazardních her v § 5 zákona o hazardních hrách neplyne. Na provozování jedné hazardní hry se může podílet i více osob, aniž by každá z nich musela být stranou smlouvy o hazardní hře.

VII.d Stěžovatelka jako poplatník daně z hazardních her

[52] Nejvyšší správní soud konstatuje, že podle nájemních smluv stěžovatelka přenechala společnosti DP&K-CZQ k užívání část prostoru sloužícího k podnikání v provozovně. Účelem nájmu byla podnikatelská činnost provozovaná prostřednictvím technických zařízení. Měsíční nájemné si strany určily jako 35 % z celkového měsíčního výnosu z provozu všech technických zařízení po odečtení sazby daně z přidané hodnoty a srážkové daně z odměn nad 10 000 Kč. Stěžovatelce jako plátcí daně z přidané hodnoty k takto vypočtené výši nájemného náležela i tato daň v zákonné výši. Podle nájemní smlouvy byla stěžovatelka povinna v pronajímaném prostoru zajistit řádný technický stav pevných elektrorozvodů, dodržovat čistotu v pronajatých prostorách, provádět zevní údržbu technických zařízení a plnit předpisy z oblasti požární ochrany a ochrany životního prostředí. Z příslušných kontrolních hlášení vyplývá, že stěžovatelka obdržela od společnosti DP&K-CZQ za zdaňovací období 2. čtvrtletí roku 2017 peněžní prostředky v celkové výši 5 348 631,03 Kč a za zdaňovací období 3. čtvrtletí roku 2017 peněžní prostředky v celkové výši 4 503 399,36 Kč.

[53] Na základě těchto skutečností dospěl žalovaný k závěru, že poplatníky daně z hazardních her byly obě základním povolením nedisponující osoby. Obě naplnily definici provozování hazardní hry podle § 5 zákona o hazardních hrách. Skutečnost, že nájemné

bylo stanoveno jako procento z výnosu zařízení, vypovídá o přímém finančním zájmu stěžovatelky na řádném a efektivním provozu technických zařízení (srov. např. rozsudky NSS č. j. 1 As 207/2018-32, bod 43, č. j. 1 As 74/2018-40, bod 50, a ze dne 9. 6. 2022, č. j. 1 As 48/2021-24, bod 21). Činnosti, k nimž se stěžovatelka zavázala společnosti DP&K-CZQ, lze zase podřadit pod činnosti technického charakteru související s uvedením hazardní hry do provozu a se zajištěním vlastního provozu (srov. např. rozsudky NSS č. j. 1 As 207/2018-32, body 42 a 43, a č. j. 1 As 74/2018-40, body 49 a 50).

[54] Uvedená skutková zjištění jsou založena na obsahu nájemních smluv, daňových dokladů a kontrolních hlášení za příslušná zdaňovací období, stěžovatelka nicméně namítá jejich neúplnost. Městský soud i žalovaný podle jejího názoru nezjistili rozhodný skutkový stav, neboť z jejich rozhodnutí není zřejmé, zda považovali za prokázaný i pronájem movitých věcí, tedy hardwarů. Za jejich vlastníka měli nesprávně považovat společnost DP&K-CZQ, která si hardwary pouze pronajímala od stěžovatelky na základě smlouvy o nájmu internetového zařízení pro zobrazování databázových aplikací ze dne 1. 11. 2015, včetně jejích dodatků. Tato smlouva byla předmětem dožádání správce daně ze dne 23. 2. 2022, č. j. 36343/22/4300-13821-102460, a stěžovatelka ji doložila v řízení před městským soudem, a to jako přílohu repliky ze dne 9. 2. 2023. Podle stěžovatelky pouze malá část obdržených peněžních prostředků tvořila odměnu poskytovanou společností DP&K-CZQ za nájem prostor v provozovně.

[55] Nejvyšší správní soud zjistil, že městský soud ani žalovaný neměli existenci této smlouvy za prokázanou. Stěžovatelka podle nich žádné důkazní prostředky nepředložila (bod 100 napadeného rozsudku, bod 67 rozhodnutí žalovaného). Městský soud v této souvislosti skutečně nerefletoval repliku stěžovatelky ze dne 9. 2. 2023, k níž byla tato smlouva přiložena. I kdyby však v souvislosti s existencí této nájemní smlouvy bylo možné konstatovat určitou neúplnost skutkových zjištění, tato by neměla vliv na právní posouzení. Stěžovatelka totiž nezpochybňuje platnost výše zmíněných nájemních smluv, ani obecně existenci ujednání, na jehož základě společnost DP&K-CZQ hradila stěžovateli na nájemném částky odpovídající výnosu z provozování technických zařízení ve výši 35 %. Pouze – v rozporu s obsahem nájemních smluv – tvrdí, že nájemné hrazené za přenechání prostor v provozovně bylo menší a podstatný byl právě pronájem hardwarů. I v takovém případě by se stěžovatelka nicméně prostřednictvím pronájmu podílela na provozování hazardní hry. Pronájem hardwarů by měl povahu další činnosti technického charakteru ve smyslu § 5 zákona o hazardních hrách.

[56] Nejvyšší správní soud podotýká, že část judikatury, která se věnuje otázce naplnění pojmových znaků provozování hazardní hry u pronajímatelů prostor, v nichž byla umístěna technická zařízení, za situace, kdy pronajímatelé ani umístovatelé technických zařízení nedisponují základním povolením, obsahuje skutkovou linii zahrnující obsluhu těchto zařízení zaměstnanci pronajímatele (např. rozsudky NSS ze dne 19. 11. 2021, č. j. 4 As 120/2021-75, body 20 a 23, nebo č. j. 6 As 207/2023-23, body 25 a 26). Jak již ale bylo popsáno výše, o tom, že stěžovatelka provozovala hazardní hru, svědčí již samotné nájemní smlouvy a s ní související vykázané příjmy (např. rozsudek NSS č. j. 9 Afs 99/2024-55, bod 49). Zodpovězení otázky, jaké fyzické osoby reálně technická zařízení obsluhovaly (např. kdo konkrétně vybíral vklady), v posuzované věci nebylo pro závěr o provozování hazardní hry stěžovatelkou nezbytné. Příjem sázek a vkladů do hazardní hry, výplata výhry a další organizační činnosti související s uvedením hazardní hry do provozu jsou pouze některými

pokračování

zákonem aprobovanými příklady činností, které lze považovat za provozování hazardní hry.

[57] K poukazu stěžovatelky na nepřiléhavou judikaturu správních soudů týkající se správního trestání, Nejvyšší správní soud ve shodě s žalovaným konstatuje, že závěry z těchto rozhodnutí se taktéž zabývají výkladem pojmu provozování hazardních her ve smyslu zákona o hazardních hrách, protože z nich lze vycházet i ve věcech týkajících se stanovení daně z hazardních her.

[58] Lze uzavřít, že jednání stěžovatelky bylo podřaditelné pod pojem provozování hazardních her ve smyslu § 5 zákona o hazardních hrách. Jelikož společnost DP&K-CZQ ani stěžovatelka nedisponovaly základním povolením, byly obě poplatníkem daně z hazardních her podle § 1 písm. a) zákona o dani z hazardních her. Ani tomuto okruhu námitek tak nebylo možné přisvědčit.

VIII. Postup správce daně v doměřovacím řízení

VIII.a Shrnutí námitek

[59] Stěžovatelka byla ve výzvách k podání dodatečného daňového přiznání k dani z hazardních her za zdaňovací období 2. a 3. čtvrtletí roku 2017 poučena o tom, že v případě nevyhovění výzvě jí správce daně bude moci stanovit daň podle pomůcek. Na výzvu týkající se zdaňovací období 2. čtvrtletí roku 2017 reagovala, přesto správce daně po devítiměsíční nečinnosti vydal dne 9. 4. 2021 sdělení k doměření daně z hazardních her z moci úřední podle pomůcek.

[60] Nesouhlasí-li daňový subjekt s důvody výzvy k předložení dodatečného daňového přiznání, a tento nesouhlas správci daně kvalifikovaným způsobem sdělí, pak podle stěžovatelky nelze bez dalšího doměřit daň podle pomůcek. Daňový subjekt má v takovém případě jistým způsobem právo na provedení daňové kontroly, v jejímž průběhu může svou pravdu prokázat. Správce daně však toto právo stěžovatelky popřel, ačkoli se měl její reakcí zabývat a její přípis posoudit jako dodatečné daňové tvrzení na daň 0 Kč. Tím, že tak nepostupoval, zatížil průběh řízení vadou, která měla za následek nezákonné rozhodnutí ve věci samé. Při provedení daňové kontroly či postupu k odstranění pochybností by totiž zjistil, že stěžovatelka nevykonávala činnost, která by byla předmětem daně z hazardních her, a nebyla poplatníkem daně. Bylo jeho povinností snažit se po celou dobu daňového řízení stanovit daň dokazováním. Správce daně stanovením daně podle pomůcek pozměnil nalézací řízení na jednostranné stanovení daně z moci úřední bez možnosti podrobit zejména hmotněprávní otázky plnému odvolacímu přezkumu.

[61] Správce daně nesprávně dovodil, že § 145 odst. 2 daňového řádu dává správci daně na výběr, zda stanoví základ daně dokazováním, nebo za použití pomůcek. Ve skutečnosti může stanovit daň podle pomůcek jen za předpokladu, že daň nelze stanovit dokazováním. Měl-li by správce daně právo vybrat si způsob stanovení daně, byl by tím popřen smysl a účel právní úpravy. Městský soud tuto námitku řádně nevypořádal, resp. ji vypořádal nesprávně.

VIII.b Vyjádření žalovaného

[62] Žalovaný zastává názor, že pokud stěžovatelka na výzvy nereagovala podáním dodatečných daňových přiznání, ani nepředestřela žádná skutková tvrzení a nepředložila důkazy umožňující stanovit daň dokazováním, byly naplněny podmínky pro postup podle § 145 odst. 2 daňového řádu. Správce daně byl oprávněn daň pomocí pomůcek stanovit.

VIII.c Vlastní posouzení

[63] Nejvyšší správní soud shledává podstatu uvedených námitek v tom, že stěžovatelka vytýká městskému soudu i žalovanému nesprávné posouzení podmínek pro stanovení daně podle pomůcek. Podle § 98 odst. 1 daňového řádu „[n]esplní-li daňový subjekt při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností, a v důsledku toho nelze daň stanovit na základě dokazování, správce daně stanoví daň podle pomůcek, které má k dispozici nebo které si obstará, a to i bez součinnosti s daňovým subjektem. Uplatnění tohoto postupu při stanovení daně se uvede ve výroku rozhodnutí.“

[64] Stanovení daně podle pomůcek je náhradním způsobem stanovení daně. I když pomůcky nejsou důkazem, musí mít racionální povahu a v nejvyšší možné míře usilovat o přesnost jimi určovaných skutečností. Samotné nepředstavují „prostředek kontumace daňového řízení či nástroj k trestání daňového subjektu, nýbrž ve své podstatě podklad pro kvalifikovaný odhad relevantních skutečností na základě správci daně známých informací o daňovém subjektu, jiných osobách, o obecných poměrech na určitém trhu či v určité lokalitě“, případně na základě jiných informací. Nadto platí, že „[u]rčení relevantních skutečností podle pomůcek bude zpravidla méně přesné než jejich zjištění dokazováním, nicméně i tak se nesmí mýjet s realitou, naopak, musí mít ambici se realitě co možná nejvíce přiblížit“ (rozsudek NSS ze dne 27. 7. 2006, č. j. 2 Afs 207/2005-55, č. 1472/2008 Sb. NSS).

[65] Z judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá, že „[n]esouhlasí-li daňový subjekt s obsahem výzvy k předložení dodatečného daňového přiznání a tento nesouhlas správci daně ve lhůtě stanovené ve výzvě (nejpozději však před vydáním platebního výměru správcem daně prvního stupně) kvalifikovaným způsobem sdělí, není správce daně bez dalšího oprávněn doměřit daň dle pomůcek“ (rozsudek NSS ze dne 6. 8. 2015, č. j. 9 Afs 66/2015-36, č. 3291/2015 Sb. NSS, bod 50). Samotnou výzvou k podání dodatečného daňového přiznání podle § 145 odst. 2 daňového řádu se tudíž neupírá možnost stanovit daň dokazováním těm osobám, které kvalifikovaným způsobem předestrou správci daně důvody jejich nesouhlasu se zjištěními uvedenými ve výzvě. Vyvíjí-li daňový subjekt aktivní snahu vyvrátit správci daně jeho závěr o daňové povinnosti, má dostat prostor předkládat důkazy, kterými svá skutková tvrzení prokáže.

[66] V posuzované věci ale námitkám stěžovatelky nelze přisvědčit již z toho důvodu, že z nich není vůbec zřejmé, k čemu by jiný postup správce daně než stanovení daně podle pomůcek mohl vést z hlediska ochrany jejích práv. V průběhu daňového řízení měla stěžovatelka možnost vyjádřit se ke skutečnostem obsaženým ve výzvách k podání dodatečného daňového přiznání podle § 145 odst. 2 daňového řádu. V případě výzvy za zdaňovací období 2. čtvrtletí roku 2017 této možnosti také využila. Ve svém vyjádření uvedla důvody, pro které se nepovažuje za poplatníka daně z hazardních her. Poukázala i na to, že ve výzvě byly popsány vztahy, které vznikly na základě řádně uzavřených smluv, stanovení

pokračování

výše úplat procentem z výkonů český právní řád nezakazuje a úhrady byly řádně zaúčtovány a byla z nich odvedena daň z příjmů i daň z přidané hodnoty. Žádná další tvrzení ani důkazní návrhy ve vztahu k dani z hazardních her neuvedla. Na výzvu za zdaňovací období 3. čtvrtletí roku 2017 pak stěžovatelka již nereagovala.

[67] Stěžovatelka tak mohla již v reakci na výzvu k podání dodatečného daňového přiznání uplatnit své námitky vůči právnímu posouzení, že je poplatníkem daně z hazardních her, a správce daně i žalovaný tyto námitky ve svých rozhodnutích vypořádali a své závěry řádně odůvodnili. Nebyl dán proto žádný důvod, aby správce daně jen za účelem vytvoření prostoru pro uplatnění těchto námitek zahájil daňovou kontrolu. Postup správce daně, který s ohledem na obsah vyjádření stěžovatelky k výzvě k podání dodatečného daňového přiznání za zdaňovací období 2. čtvrtletí roku 2017 a její pasivitu, jde-li o výzvu za zdaňovací období 3. čtvrtletí roku 2017, stanovil daň podle pomůcek, nebyl nezákonným. Stěžovatelka nebyla nijak zkrácena na možnosti domáhat se v daňovém řízení ochrany svého práva. V souladu s čl. 36 odst. 1 a 2 Listiny základních práv a svobod jí byla poskytnuta i soudní ochrana jejích práv.

[68] Pro úplnost se dodává, že stěžovatelka jiné důvody nezákonnosti stanovení daně podle pomůcek neuvedla, což platí i pro konstrukci pomůcek, které vycházely z údajů vykázaných v jejích kontrolních hlášeníh, jakož i z jejích vlastních a nezpochybněných tvrzení, z nájemních smluv a příjmových a výdajových dokladů pro vyúčtování nájemného. Právě z nich vyplynulo, že v kontrolních hlášeníh vykázaná plnění představovala podíl stěžovatelky na výnosu z provozování technických zařízení. Stěžovatelka byla s použitými pomůckami seznámena. Nejvyšší správní soud uzavírá, že námitku nezákonnosti stanovení daně podle pomůcek posoudil městský soud správně (body 165 až 172 napadeného rozsudku).

IX. Rozdělení základu daně a tvrzené dvojí zdanění výnosu z hazardní hry

IX.a Shrnutí námitek

[69] Podle stěžovatelky se základ daně z hazardních her podle § 3 odst. 1 zákona o dani z hazardních her, resp. základ dílčí daně z technických her podle § 3 odst. 1 písm. e) zákona o dani z hazardních her, ve znění účinném do 31. 12. 2023, určuje jako rozdíl mezi přijatými vklady a vyplacenými výhrami. V případě stěžovatelky však s ohledem na povahu její činnosti žádný takovýto pohyb prostředků nebyl. Zákon o dani z hazardních her neumožňuje ani dělení základu dílčí daně z technické hry mezi „spoluprovozovatele“ v poměru, v jakém se na výtěžku z provozování hazardní hry podílí. Daň proto neměla být doměřena v poměru 65 % pro společnost DP&K-CZQ a 35 % pro stěžovatelku. Správce daně mohl doměřit dílčí daň z technických her z rozdílu úhrnu přijatých a nevrácených vkladů a úhrnu vyplacených výher výlučně společnosti DP&K-CZQ.

[70] Pochybení se měl správce daně dopustit i tím, že s největší pravděpodobností dodatečně doměřil společnosti DP&K-CZQ dílčí daň z technických her i ze „spolupodílu“ stěžovatelky, neboť ten nebyl ze základu daně uvedené společnosti vyloučen. Dílčí daň z technických her ze „spolupodílu“ stěžovatelky by tak byla souběžně dodatečně doměřena jak společnosti DP&K-CZQ, tak i stěžovateli, a celkově by její základ činil 135 % rozdílu úhrnu přijatých a nevrácených vkladů a úhrnu vyplacených výher.

[71] Lze-li podle správce daně základ dílčí dane z technických her rozdělit mezi více „spoluprovozovatelů“, pak mělo být na tuto dílčí daň vedeno jediné doměřovací řízení, jehož účastníky měli být všichni údajní „spoluprovozovatelé“. To se ale nestalo. Takové rozdělení, stejně jako dvojí zdanění jedné a téže hry navíc zákon neumožňuje.

IX.b Vyjádření žalovaného

[72] Žalovaný k těmto námitkám opakuje, že základ daně nebyl rozdělen. Stěžovatelka i společnost DP&K-CZQ se staly poplatníky daně z hazardních her podle § 1 písm. a) zákona o dani z hazardních her. Daň, která byla doměřena stěžovateli, není poměrnou částí celkové daně, resp. nelze hovořit o nějaké sdílené daňové povinnosti. Daň navíc nebyla stanovena určením přesné výše přijatých a nevrácených vkladů a výše vyplacených výher z technických zařízení, ale podle pomůcek. Těmi byly také zjištěny o 35% podílu stěžovatelky na výnosu z hazardních her a informace z kontrolních hlášení.

IX.c Vlastní posouzení

[73] Jde-li o určení základu daně, Nejvyšší správní soud připomíná, že „[d]aňová povinnost jednotlivých osob, které společně provozují hazardní hry, aniž by byly držiteli základního povolení, se odvíjí od míry, kterou se na jejím provozování podílely. Tento podíl lze určit i podle poměru, ve kterém si tyto osoby výnosy z provozování hazardní hry rozdělovaly“ (rozsudek NSS č. j. 9 Azs 99/2024-55, bod 44). Tak tomu bylo i v posuzované věci. Správce daně určil na základě pomůcek rozsah daňové povinnosti stěžovatelky podílem 35 % na výnosu z provozování hazardní hry. Jde o samostatnou daňovou povinnost stěžovatelky jako poplatníka daně z hazardních her, která stojí vedle jejích dalších daňových povinností. Stejným způsobem posoudil možnost rozdělení základu daně z hazardních her i městský soud (body 209 až 211 napadeného rozsudku).

[74] Nebylo předmětem rozhodování žalovaného, zda správce daně v jiném řízení správně určil rozsah daňové povinnosti společnosti DP&K-CZQ, a tedy zda tato povinnost byla určena podílem, který zohledňoval podíl stěžovatelky. I kdyby v tomto ohledu správce daně vůči uvedené společnosti pochybil, toto pochybení nemění nic na správnosti stanovení daně stěžovatelce. Ve vztahu k ní nejde o porušení zákazu dvojího zdanění, který musí být respektován i v případě, že zákonná úprava umožňuje zdanit jeden a tentýž předmět daně u dvou daňových subjektů (srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 11. 3. 2004, sp. zn. III. ÚS 667/02, a rozsudek NSS č. j. 9 Azs 99/2024-55, bod 44). Ve shodě s městským soudem lze uzavřít, že rozhodnutím žalovaného nebyl konstruován „neomezený počet podílů na provozování hazardní hry v rozsahu 135 %“ (body 212 až 214 napadeného rozsudku). Ani tato námitka stěžovatelky tak není důvodná.

[75] Námitkou, podle níž mělo být ve vztahu k oběma daňovým subjektům vedeno jediné doměřovací řízení, se Nejvyšší správní soud nezabýval. Tato námitka nebyla uplatněna v žalobě a podle § 104 odst. 4 s. ř. s. je nepřípustná.

X. Závěr a náklady řízení

pokračování

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

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

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

V Brně dne 22. srpna 2025

JUDr. Jakub Camrda
předseda senátu