



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudců JUDr. Barbary Pořízkové a JUDr. Tomáše Herce v právní věci žalobkyně: **Autogejms KOMBO, s.r.o.**, se sídlem Za Olšávkou 365, Uherské Hradiště, zast. Mgr. Michalem Varmužou, advokátem se sídlem Kozinova 21/2, Šumperk, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutím žalovaného ze dne 3. 1. 2023, č. j. 38/23/5000-10611-712343, a ze dne 3. 4. 2023, č. j. 11954/23/5000-10611-712343 a č. j. 11955/23/5000-10611-712343, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 29. 4. 2025, č. j. 31 Af 8/2023-160,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žádný z účastníků **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Specializovaný finanční úřad (dále jen „správce daně“) dodatečnými platebními výměry ze dne 22. 12. 2021, č. j. 195126/21/4300-13823-703291, ze dne 14. 2. 2022, č. j. 72583/22/4300-13823-703291, ze dne 13. 4. 2022, č. j. 72597/22/4300-13823-703291, a ze dne 21. 4. 2022, č. j. 73516/22/4300-13823-703291, č. j. 73525/22/4300-13823-703291 a č. j. 73530/22/4300-13823-703291, doměřil žalobkyni daň z hazardních her za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2017 ve výši 1 624 280 Kč, 1. čtvrtletí 2018 ve výši 3 054 240 Kč, 2. čtvrtletí 2018 ve výši 1 835 820 Kč, 3. čtvrtletí 2018 ve výši 1 255 765 Kč, 4. čtvrtletí 2018 ve výši 1 004 115 Kč a 1. čtvrtletí 2019 ve výši 144 970 Kč a současně uložil povinnost uhradit penále za výše uvedená zdaňovací období ve výši 324 856 Kč, 610 848 Kč, 367 164 Kč, 251 153 Kč, 200 823 Kč a 28 994 Kč. Proti dodatečným platebním výměrům brojila žalobkyně

odvoláními, které žalovaný rozhodnutími ze dne 3. 1. 2023, č. j. 38/23/5000-10611-712343, a ze dne 3. 4. 2023, č. j. 11954/23/5000-10611-712343 a č. j. 11955/23/5000-10611-712343, zamítl a prvostupňová rozhodnutí potvrdil.

[2] Rozhodnutí žalovaného žalobkyně napadla správními žalobami, které krajský soud spojil ke společnému projednání a zamítl nyní napadeným rozsudkem. Krajský soud konstatoval, že daň za 4. čtvrtletí 2017 a 1. čtvrtletí 2018 byla stanovena včas, nikoliv po uplynutí prekluzivní lhůty. Správce daně postupoval v souladu s § 145 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), když stanovil daň podle pomůcek, nemusel tedy postupovat dle § 85 a § 89 zmíněného zákona.

[3] Při posouzení otázky, zda je žalobkyně provozovatelkou hazardních her, krajský soud vycházel z nájemních a servisních smluv uzavřených se společností DP&K-CZQ s.r.o., vymazané z obchodního rejstříku ke dni 5. 1. 2022, a kontrolních hlášení. Krajský soud uvedl, že žalobkyně vyvíjela činnost organizačního a technického charakteru související se zajištěním provozu hazardní hry, a to tím, že pronajala internetová zařízení (hardware) společnosti DP&K-CZQ s.r.o., poskytovala jejich údržbu a servis, rovněž pronajala prostor ve své provozovně za účelem umístění internetových zařízení, na kterých byly provozovány hry. Krajský soud dále přihlédl k přímému finančnímu zájmu žalobkyně na řádném provozu zařízení (v podobě participace na výnosu z jejich provozu) a uzavřel, že žalobkyně provozovala hazardní hru dle § 5 zákona č. 186/2016 Sb., o hazardních hrách, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o hazardních hrách“).

[4] Krajský soud nepřisvědčil argumentaci žalobkyně, že v jejím případě nešlo o „aktivní činnost“, že pouze celní orgány mohou určit, zda daňový subjekt provozuje hazardní hru, že předmětem daně z hazardních her může být pouze plnění na základě smlouvy uzavřené s konkrétním účastníkem, o nutnosti aplikace § 51 odst. 1 písm. k) a § 60 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“), a že získání údajů z kontrolních hlášení bylo nezákonné. Závěrem krajský soud nevyslyšel ani námitky týkající se procesních vad.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[5] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) napadá výše označený rozsudek krajského soudu kasační stížností z důvodů dle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), na základě kterých požaduje napadený rozsudek zrušit a věc vrátit krajskému soudu k dalšímu řízení.

[6] V úvodu kasační stížnosti stěžovatelka shrnula dosavadní průběh řízení. Stěžovatelka trvala na závěru, že neprovozovala žádnou hazardní hru dle § 5 zákona o hazardních hrách, ani se na jejím provozu nepodílela, byla pouhým pronajímatelem hardwaru a nebytového prostoru, a to bez aktivní účasti na samotném provozování hazardní hry. Provozování hazardních her bylo pouze záležitostí DP&K-CZQ s.r.o. Stěžovatelka rovněž neměla nic společného s osobami, které byly oprávněny předávat účastníkům her odměny a manipulovat s penězi pořadatele soutěže. Tuto skutečnost opakovaně přezkoumaly celní orgány, které vždy konstatovaly, že stěžovatelka hry neprovozuje, ani se na provozu nepodílí. Připustila, že na základě smlouvy o zajištění servisu technických zařízení prováděla

pokračování

nutné opravy hardwaru, nikoliv softwaru. Žalovaný dle stěžovatelky nezjistil úplně skutkový stav a jeho skutková zjištění jsou v rozporu se zjištěným skutkovým stavem.

[7] Stěžovatelka upozornila na bod 32. napadeného rozsudku, ve kterém jí dal krajský soud za pravdu v tom, že společnosti DP&K-CZQ s.r.o. neposkytovala elektrickou energii, připojení k internetu, nezajišťovala vyplácení výher a obsluhu internetových zařízení, jak uváděl správce daně. Toto tvrzení krajského soudu je však v rozporu s jeho závěrem, že činnost stěžovatelky spočívala v aktivní technickoorganizační službě spadající pod definici provozování hazardní hry dle § 5 zákona o hazardních hrách. Dle stěžovatelky se v jejím případě nejednalo o aktivní činnost, jelikož neorganizovala a neřídila hazardní hru, nespravovala ji technicky ani finančně, nezabezpečovala vklady a výběry hotovosti – tyto funkce zajišťovala výhradně společnost DP&K-CZQ s.r.o. Celní orgány opakovaně konstatovaly, že neprovozovala hazardní hru. Z definice v § 5 zákona o hazardních hrách nevyplývá, že by pouhé poskytování nájmu movitých a nemovitých věcí představovalo provozování hazardní hry. Krajský soud se nevypořádal s absencí aktivních úkonů ve vztahu k údajnému provozování hazardní hry.

[8] Dle stěžovatelky ani odměna nebyla „výnosem z hazardní hry“, nýbrž nájemné, byť vypočtené procentem z výnosu. Nešlo ale o podíl na zisku, nýbrž způsob určení ceny. Jedná se o běžnou smluvní praxi (např. nájemné v obchodních centrech odvozené z tržeb nájemce). Stěžovatelka popsala právní podstatu institutu nájmu a konstatovala, že se nejedná o takovou službu, kdy by pronajímatel aktivně vykonával nějaké úkony pro druhou stranu. Dále stěžovatelka poukázala na to, že ani dodavatel elektřiny není považován za provozovatele hazardní hry, přestože bez dodávky elektřiny by zařízení nefungovala. Ne každá činnost související s hazardní hrou činí jejího vykonavatele provozovatelem hazardní hry.

[9] V další části kasační stížnosti stěžovatelka poukázala na to, že celními orgány nikdy nebyla shledána vinnou ze spáchání přestupku dle zákona o hazardních hrách a že některá herní zařízení byla zadržena celními orgány pro přestupkové jednání jiných osob, tato jsou jí však postupně navracována. Stěžovatelka odkázala na pasáže rozhodnutí Generálního ředitelství cel (dále jen „GŘ“), kde bylo opakovaně konstatováno, že jí „*není vytýkáno, že by provozovala hazardní hry*“. Stěžovatelka odkázala na § 99 odst. 1 daňového řádu, dle kterého by se odvolací orgán měl řídit pravomocným rozhodnutím dozorujícího orgánu. Správce daně přitom není zároveň správcem daně a dozorovým orgánem nad hazardními hrami.

[10] Stěžovatelka nesouhlasí se závěrem krajského soudu v bodě 33. napadeného rozsudku, dle kterého neexistuje žádné relevantní rozhodnutí celních orgánů, které by potvrdilo, zda (ne)provozuje hazardní hru a kterým by se specializovaný finanční úřad musel řídit. Stěžovatelka je však toho názoru, že z doložených rozhodnutí GŘ, v jehož řízeních byla v postavení účastníka řízení, vyplývá právní hodnocení jejího postavení jako vlastníka zařízení v přestupkovém řízení, a to, že neprovozuje hazardní hry. Dle stěžovatelky celní orgány zkoumaly její vlastnické a smluvní postavení, posuzovaly reálnou ingerenci do provozu hazardní hry a konstatovaly absenci aktivní činnosti dle § 5 zákona o hazardních hrách. Správce daně měl být tímto závěrem vázán. Tím, že celní orgány nezahájily přestupkové řízení a výslovně uvedly, že jí není vytýkáno provozování hazardních her, rozhodly *de facto* o neexistenci její odpovědnosti. Rozhodly tedy o předběžné otázce závazné

pro daňové řízení dle § 99 odst. 1 daňového řádu. Ignorování rozhodnutí GFŘ správcem daně a jejich nehodnocení krajským soudem činí napadené rozhodnutí nezákonným a nepřezkoumatelným. Krajský soud měl minimálně vysvětlit, proč se závěry celních orgánů neřídí a vyložit rozdíly mezi posouzením celních orgánů a finančních orgánů. Skutková podstata, z níž žalovaný a krajský soud vycházely, nemá oporu ve spisech. Došlo navíc i k porušení práva na rovné zacházení a předvídatelnost rozhodování. Nejednotnost postupu orgánů celní a finanční správy ve stejné věci oslabuje princip právní jistoty.

[11] Stěžovatelka dále namítá, že správce daně mylně ztotožňuje definici provozování hazardní hry dle § 5 zákona o hazardních hrách s předmětem daně dle § 2 odst. 1 zákona č. 187/2016 Sb., o dani z hazardních her, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDHH“). Stěžovatelka vymezila podmínky pro vznik předmětu daně a konstatovala, že za provozování hazardní hry pro účastníka hazardní hry se může považovat pouze plnění na základě smlouvy o hazardní hře s konkrétním účastníkem. Tento smluvní vztah měla výlučně společnost DP&K-CZQ s.r.o., nikoliv stěžovatelka. S ohledem na výklad § 51 odst. 1 písm. k) a § 60 zákona o DPH plnění pro DP&K-CZQ s.r.o. není předmětem daně z hazardních her a není osvobozeno od daně z přidané hodnoty. Tyto námitky stěžovatelka uplatňovala opakovaně a žalovaný na ně nikterak nereagoval, aplikoval právní předpisy nesprávně, proto zatížil své rozhodnutí vadou nezákonnosti.

[12] Stěžovatelka v kasační stížnosti také namítá, že nemůže být poplatníkem daně z hazardních her dle § 1 ZDHH. Správní orgán chybně označil za poplatníka jakýkoliv subjekt „participující na zisku“, což nemá oporu v zákoně. Vytýká žalovanému porušení § 116 odst. 2 daňového řádu, neboť její zásadní právní argumentace nebyla vůbec vypracována, což činí rozhodnutí nepřezkoumatelným a nezákonným.

[13] Rovněž krajský soud přistupoval k žalobním námitkám povrchně, pokud aproboval rozhodnutí žalovaného. Žalovaný i krajský soud nereflektovaly zákonnou definici poplatníka, předmětu a základu daně z hazardních her. Stěžovatelka opět zopakovala, že u ní nebyla splněna skutková podstata provozování hazardní hry, není tedy naplněn předmět daně z hazardních her, nemohla být tedy poplatníkem. Daňová povinnost vychází z pořadí podmínek existence předmětu daně, subjektu daně a základu daně a sazby. Toto pořadí nelze obrátit.

[14] Záměna ekonomického zisku za základ daně z hazardních her je nepřípustné rozšíření daňové povinnosti mimo zákonný rámec. Vede to k porušení zásady legality zdanění a ke dvojímu zdanění téhož výnosu (jednou u skutečného provozovatele hry a podruhé u beneficienta zdaněné činnosti někoho jiného). Poplatníkem by touto logikou mohla být každá osoba, která je na něčí činnost navázaná. Daň není trest, musí mít racionální vazbu na činnost, vztah nebo stav, a nesmí být extenzivním zásahem. Místo toho došlo k potrestání obchodního partnera společnosti DP&K-CZQ s.r.o., tedy k zneužití daně jako represivního nástroje a obcházení pravidel správního trestání.

[15] Dle stěžovatelky správce daně nezákonně rozdělil jediný základ daně mezi více subjektů, ačkoliv zákon takový postup neumožňuje, čímž došlo k faktickému dvojímu zdanění téže hazardní hry, kdy daňová povinnost byla fakticky doměřena dvakrát – jednak DP&K-CZQ s.r.o., jednak jí samotné – přičemž kombinací „podílů“ vzniká dokonce zdanění přesahující 100 % výtěžku z téže hry. Stěžovatelce nebyly zpřístupněny podstatné

pokračování

části spisu týkající se kontroly společnosti DP&K-CZQ s.r.o. a žalovaný její argumentaci nevypořádal.

[16] Stěžovatelka nesouhlasí s posouzením krajského soudu v bodě 36. napadeného rozsudku a zaujímá názor, že základ daně má být jednotný a má se vztahovat k jedné hazardní hře provozované jedním poplatníkem. Zákon nepředpokládá možnost rozdělení výtěžku mezi více subjektů a samostatného přiznání dílčího základu daně. Buď měl být celý základ zdaněn pouze společností DP&K-CZQ s.r.o. nebo by mělo existovat zákonné ustanovení, které rozdělení výtěžku mezi „spolupodílníky“ výslovně umožňuje.

[17] Dále dle stěžovatelky správce daně neunesl důkazní břemeno, když vycházel pouze z procesně nepoužitelných podkladů, nepřesvědčivých dedukcí a obecných údajů z kontrolních hlášení. Po stěžovatelce nebylo možné požadovat prokazování negativní skutečnosti (že hazardní hry neprovozovala), důkazní břemeno tížilo výhradně správce daně. Správce daně neprovedl potřebné dokazování a nedbal na úplné zjištění skutkového stavu. Zároveň nezákonně použil pomůcky, ačkoliv k tomu nebyly splněny podmínky, neboť daň bylo možné stanovit dokazováním.

[18] Stěžovatelka nesouhlasí s krajským soudem v tom, že šlo stanovit daň podle pomůcek dle § 145 odst. 2 daňového řádu, jelikož způsob stanovení daně pomocí pomůcek je krajním řešením. Pouhé nereagování na výzvu není právně dostačujícím důvodem pro přechod na stanovení daně pomůckami. Správce daně se měl pokusit stanovit daň dokazováním, přestože by si většinu důkazů obstaral sám. Stěžovatelka neodmítla součinnost obecně, nesouhlasila, že musí daň dodatečně tvrdit. Znovu zopakovala, že nelze prokazovat negativní skutečnosti.

[19] Další část kasační argumentace se týkala tvrzení, že správce daně nezákonně odmítl provést všechny jí navržené důkazní prostředky, přestože tyto důkazy byly způsobilé ověřit či vyvrátit rozhodné skutečnosti. Požadovala zejména výsledky bývalých jednatelů společnosti DP&K-CZQ s.r.o. a výsledky 647 osob označených správcem daně jako „obstaravatelé“, kteří podle jejich tvrzení mohli vykonávat úkony nesprávně přičítané jí. Nebyly jí také zpřístupněny klíčové dokumenty ze spisu DP&K-CZQ s.r.o., přestože byly relevantní pro posouzení její údajné účasti na provozování hazardních her. Došlo tedy k porušení práva na spravedlivý proces.

[20] Krajský soud se podrobně nevypořádal se žalobními body týkajícími se odmítnutí provedení důkazních prostředků správcem daně. Odůvodnění v napadeném rozsudku bylo obecné, nevěnoval se jednotlivým navrženým důkazům. Krajský soud bagatelizoval tvrzení stěžovatelky, že správce daně neprovedl řadu důkazů, nevysvětlil, proč je považoval za nerelevantní a nezohlednil návrh protichůdných důkazů. Žalovaný i krajský soud porušily zásadu rovnosti zbraní, spravedlivého procesu a práva na efektivní procesní obranu.

[21] Žalovaný se ve svém vyjádření ztotožnil s rozsudkem krajského soudu a navrhl kasační stížnost zamítnout. V úvodu podání shrnul dosavadní vývoj věci a vymezil předmět sporu. Žalovaný setrvává na tom, že stěžovatelka hazardní hru provozovala, neboť na základě nájemních a servisních smluv poskytla společnosti DP&K-CZQ s.r.o. prostory a zařízení, zajišťovala jejich běžnou obsluhu a údržbu a za svou činnost pobírala procentní podíl na výnosech z provozu technických zařízení. Pokud jde o předmět daně, žalovaný

uvádí, že § 2 odst. 1 ZDHH odkazuje na zákon o hazardních hrách, lze tedy vycházet z § 5 zákona o hazardních hrách. Ani k rozdělení základu daně nedošlo, jelikož daň byla stanovena podle pomůcek na základě podílu na výnosech a údajů z kontrolních hlášení. O žádnou sdílenou daňovou povinnost mezi stěžovatelkou a DP&K-CZQ s.r.o. nejde.

[22] Daň byla stanovena pomocí pomůcek v souladu s § 145 odst. 2 daňového řádu, protože stěžovatelka nepodala daňová přiznání a ani na výzvy k podání dodatečného tvrzení nepředložila žádné relevantní skutečnosti ani důkazy, jimiž by své tvrzení o neexistenci daňové povinnosti doložila. Co se týče nezákonného odmítnutí důkazů, žalovaný setrvává na tom, že navržené důkazy stěžovatelkou byly nadbytečné či irelevantní, a skutkový stav byl zjištěn dostatečně. Dále správce daně byl oprávněn posoudit otázku provozování hazardní hry stěžovatelkou bez ohledu na skutečnost, zda byla daná otázka předmětem řízení před celními orgány či nikoliv. Stěžovatelka neměla prokázat negativní skutečnost, nýbrž vyvrátit pochybnosti, tj. prokázat, co bylo předmětem smluvního vztahu mezi ní a společností DP&K-CZQ s.r.o. Do daňového spisu bylo zařazeno vše, co se týkalo přímo stěžovatelky, a nebylo nutné zakládat kompletní materiály z jiných řízení či týkající se dalších osob. Napadený rozsudek není dle žalovaného nepřezkoumatelný, jelikož vypořádal všechny zásadní námítky, vysvětlil své právní závěry a logicky je propojil s provedenými skutkovými zjištěními, a to i s ohledem na nekoncepčnost žaloby o cca 45 stranách.

III. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[23] Nejvyšší správní soud posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou, směřuje proti rozhodnutí, proti němuž je podání kasační stížnosti přípustné, z důvodů, které zákon připouští, a stěžovatelka je zastoupena advokátem (§ 102 a násl. s. ř. s.).

[24] Kasační stížnost není důvodná.

[25] Nejvyšší správní soud úvodem předestírá, že i přes svůj značný rozsah (52 stran) je kasační stížnost na samé hranici projednatelnosti. Kasační námítky jsou buďto nepřípustné dle § 104 odst. 4 s. ř. s., nebo velmi obecné.

[26] Podle § 104 odst. 4 s. ř. s. *[k]asační stížnost není přípustná, opírá-li se jen o jiné důvody, než které jsou uvedeny v § 103, nebo o důvody, které stěžovatel neuplatnil v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáno, ač tak učinit mohl.*

[27] Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že kasační stížnost je opravným prostředkem proti pravomocnému rozhodnutí krajského soudu ve správním soudnictví, jímž se účastník řízení, z něhož takové rozhodnutí vzešlo, domáhá zrušení soudního rozhodnutí. Z toho plyne, že aby byla kasační stížnost způsobilá k projednání, musí kvalifikovaným způsobem zpochybňovat právě závěry krajského soudu. V žádném případě nepostačuje, aby kasační stížnost toliko opakovala žalobní námítky, byť v jiné formulaci (shodně také rozsudek NSS ze dne 15. 9. 2022, č. j. 1 As 76/2022-41, odst. [18], nebo ze dne 23. 6. 2023, č. j. 9 Afs 70/2023-73, odst. [36]).

[28] Kasační stížnost, která beze změny opakuje žalobní tvrzení a nijak nereaguje na argumentaci krajského soudu, neobsahuje důvody podle § 103 s. ř. s. a bude jako nepřípustná odmítnuta dle § 104 odst. 4 s. ř. s. (shodně také usnesení NSS ze dne 30. 6. 2020,

pokračování

č. j. 10 As 181/2019-63, č. 4051/2020 Sb. NSS, odst. [12]). Nejvyšší správní soud v tomto usnesení v odst. [7] a [8] uvedl, že „v kasačním řízení je stanoveno povinné zastoupení advokátem především proto, aby kasační stížnosti byly sepsány právním profesionálem a byly argumentačně na úrovni. ... smyslem povinného zastoupení bylo umožnit v kasačním řízení pokud možno kvalifikovanou polemiku s argumentací krajského soudu. Tato polemika může být méně nebo více zdařilá; vždy však musí být z textu kasační stížnosti patrná alespoň nějaká snaha o to, reagovat na konkrétní závěry krajského soudu, zdůraznit přílehlavou judikaturu a přesvědčivě prezentovat ty žalobní argumenty, které žalobce pokládá za nejpádnější.“

[29] Obdobně jsou nepřipustné kasační důvody, které směřují pouze proti postupu ve správním řízení či výlučně proti rozhodnutí žalovaného (viz rozsudek č. j. 9 Afs 70/2023-73, odst. [38]).

[30] Přestože stěžovatelka v kasační stížnosti přiznává, že následující kasační námitky uváděla v předchozích řízeních, v řízení před Nejvyšším správním soudem je doslovně opakuje i v textu kasační stížnosti. Z kasačních námitek nevyplývá žádná konkrétní právní polemika se závěry krajského soudu, bez dalšího přejímají argumentaci o nesprávnosti rozhodnutí žalovaného uvedenou v žalobách. Stěžovatelka pouze změnila označení „žalobkyně“ na označení „stěžovatelka“. Jedná se konkrétně o kasační námitky shrnuté v odst. [6], [9], [11], [12], [15], [17] a [19] tohoto rozsudku. Z výše uvedených důvodů se tedy Nejvyšší správní soud nebude jimi zabývat a bude posuzovat pouze zbylé kasační námitky.

[31] Nejvyšší správní soud dále přistoupil k posouzení namítané nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku dle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., kterou stěžovatelka spatřuje v tom, že se krajský soud nevypořádal s některými žalobními námitkami vůbec nebo se s nimi vypořádal stručně. Ke konkrétnímu obsahu pojmu nepřezkoumatelnosti srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003-75, č. 133/2004 Sb. NSS, ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005-44, č. 689/2005 Sb. NSS, ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003-52, nebo ze dne 16. 12. 2008, č. j. 1 Ao 3/2008-136, č. 1795/2009 Sb. NSS. Povinnost řádného odůvodnění neznamena povinnost podrobně odpovědět na každý dílčí argument účastníka řízení, postačí proti námitkám účastníka řízení postavit vlastní argumentační celek, v jehož konkurenci námitky neobstojí (srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, a ze dne 14. 8. 2019, sp. zn. II. ÚS 222/18, obdobně rozsudky NSS ze dne 27. 2. 2019, č. j. 8 Afs 267/2017-38, odst. [16], nebo ze dne 30. 3. 2023, č. j. 9 As 123/2022-55, odst. [12]). Konstatování nepřezkoumatelnosti by mělo být vyhrazeno opravdu výjimečným případům, kdy není z odůvodnění napadeného rozhodnutí vůbec patrné hodnocení podstatných důvodů či skutečností (srov. usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 5. 12. 2017, č. j. 2 As 196/2016-123, č. 3668/2018 Sb. NSS, odst. [29]).

[32] Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že krajský soud na žalobní námitky reagoval, z odůvodnění napadeného rozsudku je patrné, z jakých skutečností krajský soud vycházel a jakými úvahami se při svém rozhodování řídil. Žalobní námitkou týkající se absence aktivní činnosti stěžovatelky při provozování hazardní hry se konkrétně zabýval v bodě 32. napadeného rozsudku, vázaností rozhodnutími celních orgánů v bodě 33., zákonnými definicemi poplatníka a předmětu daně v bodě 27. a v bodech 36. a 38. vysvětlil, proč správní orgány nemusely provádět jednotlivé navržené důkazy. S přihlédnutím ke zmíněným bodům napadeného rozsudku nelze hovořit o tom, že by krajský soud přistupoval

k vypořádání žalobních námitek povrchně, jak namítá stěžovatelka. Napadený rozsudek je tedy přezkoumatelný.

[33] Co se týče věcného posouzení, Nejvyšší správní soud úvodem predestinuje, že i přípustná kasační argumentace stěžovatelky je obecná a stěžovatelka vesměs opakuje podstatu jejích žalobních tvrzení, byť jinými formulacemi. Obecnost kasačních námitek ovlivňuje podrobnost tohoto posouzení ze strany kasačního soudu. Za situace, kdy stěžovatelka neuvedla konkrétní argumentaci zpochybňující závěry krajského soudu a omezila se na pouhý nesouhlas s jeho závěry, není nutné, aby zdejší soud jen opakoval úvahy krajského soudu, pokud sám neshledá důvod se od nich odchýlit. Rozsah odůvodnění rozsudku proto odpovídá kvalitě podané kasační stížnosti (obdobně viz např. rozsudek NSS ze dne 12. 3. 2015, č. j. 9 As 115/2014-36, odst. [14]).

[34] Stěžovatelka v kasační stížnosti namítala, že tvrzení krajského soudu, že neposkytovala elektrickou energii, připojení k internetu, nezajišťovala vyplácení výher a obsluhu zařízení, je v rozporu s jeho závěrem, že se aktivně podílela na technickoorganizační činnosti. Nejvyšší správní soud k tomu odkazuje na svoji judikaturu, ve které se obsahově totožnou právní otázkou provozování hazardní hry zabýval. Dle ní příjem sázek a vkladů do hazardní hry, výplata výhry a další organizační činnosti související s uvedením hazardní hry do provozu jsou pouze některými příklady činností, které lze považovat za provozování hazardní hry (rozsudek NSS ze dne 17. 12. 2024, č. j. 9 Afs 99/2024-55, odst. [49]). Stěžovatelka společnosti DP&K-CZQ s.r.o. pronajímala internetová zařízení pro zobrazování databázových zařízení, kdy výše nájemného byla dohodnuta jako 35 % z celkového výnosu měsíčně. Stěžovatelka se v nájemní smlouvě zavázala provádět údržbu a servis předmětu nájmu a zajišťovat umístování předmětu nájmu do prostor pronajatých nájemcem. Dále stěžovatelka uzavřela se společností DP&K-CZQ s.r.o. smlouvy o nájmu prostor sloužících k podnikání, kdy jako účel nájmu byla označena podnikatelská činnost nájemce provozovaná prostřednictvím internetových zařízení. Výše nájmu byla rovněž sjednána jako 35 % z celkového výnosu měsíčně. Stěžovatelka se společností DP&K-CZQ s.r.o. uzavřela smlouvu o zajišťování servisu, v níž se zavázala provádět záruční a pozáruční opravy veškerých internetových zařízení.

[35] Sjednané nájemné stanovené 35 % z celkového měsíčního výnosu z provozu internetových zařízení vypovídá o přímém finančním zájmu stěžovatelky na řádném a efektivním provozu technických zařízení (srov. např. rozsudky NSS ze dne 22. 11. 2018, č. j. 1 As 207/2018-32, odst. [43], ze dne 4. 4. 2019, č. j. 1 As 74/2018-40, odst. [50], a ze dne 9. 6. 2022, č. j. 1 As 48/2021-24, odst. [21]), ať už se jedná o běžnou smluvní praxi nebo ne. Podstata smluvního vztahu mezi stěžovatelkou a společností DP&K-CZQ s.r.o. spočívala v aktivním vytváření podmínek pro to, aby technická zařízení mohla být umístěna a provozována v pronajímaných prostorech. Stěžovatelčin příměr, že ani dodavatel elektřiny není považován za provozovatele hazardní hry, je v tomto případě nepříznačný. O provozování hazardní hry stěžovatelkou nesvědčí pouhé pronajímání a servis zařízení a pronajímání nebytových prostor, ale také finanční zájem na provozu zařízení, jak již bylo několikrát uvedeno.

[36] Výše uvedené skutečnosti svědčí o tom, že činnosti, k nimž se stěžovatelka zavázala společnosti DP&K-CZQ s.r.o., lze podřadit pod činnosti technického charakteru související s uvedením hazardní hry do provozu a se zajištěním vlastního provozu (srov. např. rozsudky

pokračování

NSS č. j. 9 Afs 99/2024-55, odst. [47], č. j. 1 As 207/2018-32, odst. [42] a [43], a č. j. 1 As 74/2018-40, odst. [49] a [50]). Pokud stěžovatelka v kasační stížnosti opakovaně namítá, že nebyla schopna prokázat negativní skutečnost, tj. že není provozovatelkou hazardní hry, k této otázce se dostatečně vyjádřil již krajský soud v bodě 31. napadeného rozsudku, kde stěžovatelce vysvětlil, že nešlo o prokázání negativní skutečnosti, nýbrž prokázání jiného skutkového stavu, který by závěry žalovaného vyvrátil.

[37] Pokud stěžovatelka v kasační stížnosti opakovaně odkazuje na rozhodnutí GŘ, ze kterých dle ní vyplývá, že neprovozuje hazardní hry, kasační soud uvádí následující. Jak už krajský soud stěžovatelce vysvětlil v bodě 33. napadeného rozsudku, správce daně posuzuje povinnost poplatníka k dani z hazardních her. 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, věty druhé, daňového řádu posoudit sám správce daně. Předmětem řízení, v nichž byla odkazovaná rozhodnutí GŘ vydána, nebyla právní otázka, zda stěžovatelka fakticky provozovala hazardní hru. Rozhodnutí GŘ neměla tedy pro nyní projednávanou věc význam. Správce daně si mohl úsudek o provozování hazardních her stěžovatelkou učinit sám (shodně také rozsudek NSS ze dne 22. 8. 2025, č. j. 5 Afs 114/2024-71, odst. [30] až [32]). Z tohoto důvodu nemohlo dojít k porušení práva na rovné zacházení, předvídatelnost rozhodování či jednotnost postupu orgánů celní a finanční správy.

[38] Nedůvodná je rovněž argumentace brojící proti určení základu daně. V případě, kdy existuje vztah subjektů, kdy žádný ze subjektů není držitelem základního povolení, jsou provozovatelem hazardní hry jak „hlavní“ provozovatel (v nyní projednávané věci společnost DP&K-CZQ s.r.o.), tak i další osoba, která s ohledem na její činnost fakticky provozuje hazardní hru dle § 5 zákona o hazardních hrách (v nyní projednávané věci stěžovatelka). Obě společnosti jsou poplatníky daně z hazardních her a je třeba zkoumat míru, ve které se tyto společnosti na provozování hazardní hry podílely. Daňová povinnost se určuje podle poměru, ve kterém si výnosy z provozování hazardní hry rozdělovaly (viz rozsudek č. j. 9 Afs 99/2024-55, odst. [44], [55] a násl., shodně také rozsudek č. j. 5 Afs 114/2024-71, odst. [73]). Základ daně byl stanovený správně a nedošlo k zneužití daně jako represivního nástroje, jak naznačuje stěžovatelka v kasační stížnosti.

[39] Stěžovatelka se dále bránila proti stanovení daně podle pomůcek. Dle § 145 odst. 2 daňového řádu *[p]okud lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, může správce daně vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení a stanovit náhradní lhůtu. Nevyhoví-li daňový subjekt této výzvě ve stanovené lhůtě, může správce daně doměřit daň podle pomůcek*. Jak krajský soud konstatoval v bodě 23. napadeného rozsudku, § 145 odst. 2 daňového řádu je speciální vůči pravidlu obsaženému v § 98 stejného zákona. Výzvou k podání dodatečného daňového přiznání podle § 145 odst. 2 daňového řádu se neupírá možnost stanovit daň dokazováním těm osobám, které kvalifikovaným způsobem přestěrou správci daně důvody jejich nesouhlasu se zjištěními uvedenými ve výzvě (srov. rozsudky NSS č. j. 5 Afs 114/2024-71, odst. [65], a ze dne 6. 8. 2015, č. j. 9 Afs 66/2015-36, č. 3291/2015 Sb. NSS, odst. [50]). V nyní projednávané věci výzvy správce daně dle § 145 odst. 2 daňového řádu obsahovaly kvalifikovanou argumentaci týkající se toho, že stěžovatelka má povinnost podat dodatečná daňová přiznání. Správce daně podrobně vysvětlil důvody a označil důkazy, na základě kterých stěžovatelku považuje za

provozovatelku hazardních her. Ze strany stěžovatelky nedošlo k aktivní snaze vyvrátit správcí daně jeho závěry o daňové povinnosti, přestože k tomu dostala možnost. Stěžovatelka v jednom řízení na výzvu nereagovala vůbec, v dalších řízeních se k nim vyjádřila pouze obecně s tím, že se nepovažuje za provozovatelku hazardních her a že za výnosy ze smluvních závazků se společností DP&K-CZQ s.r.o. odvedla daň z příjmů i daň z přidané hodnoty. Správce daně i žalovaný tyto námitky ve svých rozhodnutích vypořádali a své závěry řádně odůvodnili. Postup správce daně, který s ohledem na nevyhovění výzvám k podání dodatečných daňových přiznání stanovil daň podle pomůcek, nebyl nezákonný.

[40] Závěrem Nejvyšší správní soud nepřisvědčil ani kasační námitce, dle které měl krajský soud výslovně hodnotit neprovedené důkazní návrhy a správce daně bránil stěžovatelce seznámit se s dokumenty týkajícími se společnosti DP&K-CZQ s.r.o. Jak již krajský soud v bodech 36. a 38. napadeného rozsudku správně konstatoval, v nyní projednávané věci nebylo podstatné, jakým způsobem správce daně stanovil daň společnosti DP&K-CZQ s.r.o., proto správní orgány nepochybily, když tyto dokumenty nezajistily a neprováděly jimi důkaz. Stejně tak byl nadbytečný výslech bývalých jednatelů společnosti DP&K-CZQ s.r.o. a všech dalších 647 „obstaravatelů“, kteří měli se se zmíněnou společností uzavřené obdobné smlouvy jako stěžovatelka. Skutečný charakter plnění stěžovatelky byl dostatečně prokázán výše popsány smlouvami a kontrolními hlášeními.

IV. Závěr a náklady řízení

[41] Nejvyšší správní soud kasačním námitkám nepřisvědčil a neshledal ani vadu, ke které by musel přihlédnout z úřední povinnosti. Kasační stížnost proto zamítl podle § 110 odst. 1, věty poslední, s. ř. s.

[42] Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka, která neměla ve věci úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení, žalovanému nevznikly náklady nad rámec úřední činnosti.

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

V Brně dne 5. března 2026

JUDr. Radan Malík
předseda senátu