



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Ing. Viery Horčicové a soudců JUDr. Vladimíra Gabriela Navrátila a JUDr. Jaromíra Klepše ve věci

žalobkyně: **SAZKA a.s.**, IČO: 264 93 993
sídlem Evropská 866/69, 160 00 Praha 6
zastoupena advokátem JUDr. PhDr. Pavlem Uhlem, Ph.D. et Ph.D.
sídlem Kořenského 1107/15, 150 00 Praha 5

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného č. j. 20668/21/5000-10611-712195 z 27. 5. 2021

takto:

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci.

1. Jádrem sporu je ústavnost § 4 písm. a) zákona č. 187/2016 Sb., o dani z hazardních her, ve znění účinném od 1. 1. 2020, podle nějž sazba daně z hazardních her činí 35 % pro dílčí základ daně z loterií. Sazba této daně byla s účinností od uvedeného dne zvýšena z 23 %,

zatímco sazby daně pro ostatní druhy hazardních her zůstaly beze změny: v případě daně z technických her činí rovněž 35 %, u ostatních šesti druhů hazardních her 23 % pro dílčí základ daně.

2. Žalobkyně podala 24. 4. 2020 řádné daňové přiznání, kterým mimo jiné přiznala za první čtvrtletí roku 2020 základ daně z loterií a současně dle § 11 odst. 1 zákona o dani z hazardních her si tuto daň samovyměřila podle sazby 35 %. Takto vyměřená dílčí daň z loterií činila 621 320 735 Kč, celková daň z hazardních her 705 788 278 Kč. Následně 26. 5. 2020 žalobkyně podala opravné daňové přiznání, kterým si daň snížila o 14 000 Kč. Specializovaný finanční úřad ji poté vyzval k odstranění pochybností a žalobkyně mu odpověděla, že daň snížila z důvodu protiústavnosti výše své daňové povinnosti. Správce daně poté dodatečným platebním výměrem z 18. 9. 2020 doměřil žalobkyni daň ve výši 14 000 Kč.
3. Proti tomuto výměru podala žalobkyně odvolání, v němž nijak nezpochybnila skutkovou stránku věci, ale ohradila se proti aplikaci citovaného ustanovení, které považuje za protiústavní. Žalovaný se v žalobou napadeném rozhodnutí s jejím náhledem neztotožnil a zdůraznil, že při své rozhodovací praxi se může pohybovat jediné v mezích zákona.

II. Argumentace účastníků řízení.

4. Žalobkyně v žalobě namítla výhradně to, že daň byla vyměřena na základě zákonného ustanovení, které je v rozporu s ústavním pořádkem. Ústavní soud ve své rozhodovací praxi vymezil několik požadavků, jimž musí dostát každý daňový zákon, aplikované ustanovení však tyto podmínky nesplňuje. V první řadě nerespektuje obecný princip zdanění, podle nějž se zdaňuje zisk nebo přidaná hodnota. Základem hazardní daně je naopak rozdíl mezi vkladem sázejících do loterie a vyplacenou výhrou, od nějž nelze odečíst náklady na provoz loterie. Skokově zvýšení takového zdanění (v daném případě o 12 %) vytváří rdousící efekt, protože při zachování dosavadních ekonomických parametrů (zisk tvoří jen málo významné procento obrátu) se zdaněný subjekt dostává do ztráty, popřípadě do situace, kdy musí zcela zásadně redukovat nebo přestrukturovat rozsah a způsob podnikání. Až z takto zredukovaného zisku se odečtou náklady provozovatele loterie a následně se vypočte daň z příjmů. Zvýšením procentní částky v prvním mezikroku zdanění z necelé čtvrtiny na více než třetinu se poměr celkového zdanění a ponechané hodnoty tomu, kdo ji vytvořil, dostává do tak zásadního nepoměru, že lze hovořit o nepřipustných konfiskačních účincích daně. Zákonodárcem stanovená daň také porušuje princip rovnosti, jelikož se týká pouze jedné oblasti hazardních her, kterou navíc odborníci považují za prakticky společensky neškodnou a nevedoucí k dalším závislostem na hazardu. Daň tak byla stanovena libovolně a bez ohledu na veřejný zájem, což odporuje rovněž požadavku na racionalitu normy. Jediným odůvodněním spotřební daně nebo daně z hazardu může být právě její regulační účel. Příjem do státního rozpočtu je pak důsledek takového kroku, ale nemůže být samostatným odůvodněním. V kontextu takto pojatého posuzování racionality normy nemůže zvýšená daňová sazba obstát.
5. Žalovaný ve vyjádření k žalobě konstatoval, že mu nepřísluší posuzovat ústavnost zákona, neboť tuto kompetenci má jen Ústavní soud. Ten se však napadeným ustanovením zabýval již v nálezu sp. zn. Pl. ÚS 87/20 z 18. 5. 2021 a jako protiústavní je neshledal. Žalovaný dodal, že žalobkyně se podáním dodatečného daňového přiznání snaží otevřeně a zcela účelově vytvořit podklad k opětovnému posouzení věci Ústavním soudem, ačkoli ten se k dané věci již jednoznačně vyjádřil.

III. Posouzení věci soudem.

6. Soud nejprve shledal, že jsou splněny podmínky řízení, žaloba je přípustná, byla podána včas a osobou oprávněnou. Následně vycházejí ze skutkového a právního stavu, jenž zde byl v době vydání napadeného rozhodnutí, přezkoumal je na základě podané žaloby v mezích žalobních bodů [§ 75 odst. 1 a 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“)], včetně řízení předcházejícího jeho vydání, jakož i z hlediska vad, k nimž by byl povinen přihlídnout z úřední povinnosti. Při tom naznal, že žaloba není důvodná.
7. Ve věci soud rozhodl bez nařízení jednání, neboť žalobkyně již v žalobě a žalovaný ve vyjádření z 22. 9. 2021 s tímto postupem výslovně souhlasili. Důvodem pro nařízení jednání nebyla ani potřeba dokazování, neboť veškeré listiny potřebné pro rozhodnutí jsou obsaženy ve správním spisu, jímž se dokazování neprovádí (rozsudek NSS č. j. 9 Afs 8/2008-117 z 29. 1. 2009). Provedení důkazu rozhovorem s národním protidrogovým koordinátorem, Jindřichem Vobořilem, považoval soud pro posouzení věci za nadbytečné.
8. Mezi účastníky řízení není spor ani o skutkové okolnosti věci, ani o soulad postupu daňových orgánů s platnou právní úpravou. Sporná je pouze ústavnost aplikovaného zákonného ustanovení. Soud souhlasí se žalovaným, že žalobkyně se v daňovém řízení očividně snažila vytvořit podmínky pro to, aby svou věc dostala ke správnímu soudu a posléze až k Ústavnímu soudu; žalobkyně to ostatně nijak nezastírá. Avšak soud na tom nehledává nic problematického; jestliže žalobkyně považuje předmětné ustanovení za protiústavní a je si jista, že dokáže Ústavní soud o svém názoru přesvědčit, jinou možnost ani neměla.
9. Podle § 4 zákona o dani z hazardních her, ve znění účinném od 1. 1. 2020, sazba daně z hazardních her činí a) **35 % pro dílčí základ daně z loterií**, b) 23 % pro dílčí základ daně z kursových sázek, c) 23 % pro dílčí základ daně z totalizátorových her, d) 23 % pro dílčí základ daně z bing, e) 35 % pro dílčí základ daně z technických her, f) 23 % pro dílčí základ daně z živých her, g) 23 % pro dílčí základ daně z tombol a h) 23 % pro dílčí základ daně z turnajů malého rozsahu. Znění tohoto ustanovení před změnou provedenou zákonem č. 364/2019 Sb., kterou žalobkyně považuje za protiústavní, bylo shodné právě až na písmeno a), v němž byla stanovena sazba 23 % pro dílčí základ daně z loterií.
10. Pro posouzení nynější věci považuje soud za stěžejní, že ústavnost (nejen) této změny zákona o dani z hazardních her, přijaté v rámci tzv. daňového balíčku pro rok 2020 za účelem zvýšení příjmů státního rozpočtu, již posuzoval v nálezu sp. zn. Pl. ÚS 87/20 z 18. 5. 2021 k návrhu skupiny 41 senátorů Ústavní soud a naznal, že tato právní úprava namítanou vadou netrpí.
11. Ústavní soud v bodě 102 nálezu s odkazem na řadu svých dřívějších rozhodnutí předeslal, že čl. 11 odst. 5 Listiny vytváří prostor pro ústavně akceptovatelné omezení vlastnického práva z důvodu veřejného zájmu, kterým je zájem na shromažďování finančních prostředků na zabezpečování různých typů veřejných statků (sp. zn. Pl. ÚS 29/08, bod 40). Posuzování vhodnosti a nezbytnosti jednotlivých komponent daňové politiky je ponecháno v diskreci demokraticky zvoleného zákonodárce potud, pokud dopad daně na osoby nemá „rdousící efekt“ (není extrémně disproportionální) a dále neporuší princip rovnosti (sp. zn. Pl. ÚS 29/08, bod 49). Jakékoli veřejnoprávní povinné peněžité plnění (daň, poplatek, peněžní sankce) tak nemůže mít ve svých důsledcích konfiskační dopady ve vztahu k majetkové podstatě jednotlivce [sp. zn. Pl. ÚS 7/03 z 18. 8. 2004 (N 113/34 SbNU 165; 512/2004 Sb.), část VIII]. Zákonodárce tedy nesmí zasáhnout do vlastnických

práv způsobem, který by vedl ke zmaření samé podstaty majetku, resp. ke zničení majetkové základny poplatníka.

12. Zdrženlivost Ústavního soudu v oblasti daňových zákonů se tak při posuzování míry zásahu do majetkových práv zdaňovaných subjektů projevuje v nižší intenzitě přezkumu daňových zákonů v podobě zkoumání pouze extrémní disproportionality daňové zátěže (resp. dopadu daně) namísto použití intenzity proporcionality v podobě příkazu k optimalizaci (bod 103 nálezu).
13. Zároveň však právní úprava zdaňování nesmí odporovat principu rovnosti, ať již v podobě zákazu libovůle při stanovení povinností, resp. při odlišování subjektů a práv dle čl. 1 Listiny, nebo v podobě rovnosti při uplatňování základních práv a svobod dle čl. 3 odst. 1 Listiny. Zákonodárce se musí při jakémkoli rozlišování mezi situacemi či subjekty vyhnout libovůli, tj. nedůvodnému rozlišování. Stát může rozhodnout, že jedné skupině poskytne méně výhod než jiné, nesmí však postupovat libovolně a z jeho rozhodnutí musí být patrné, že tak činí ve veřejném zájmu. (Bod 104 nálezu).
14. Ústavní soud následně připomněl, že intenzita ústavního přezkumu z hlediska principu rovnosti není primárně závislá jen na skutečnosti, zda k nerovnému zacházení dochází ve vztahu k jinému ústavně zaručenému právu (akcesoricky), či nikoli (neakcesoricky). Klíčovým je zejména důvod odlišného zacházení, tj. stanovený rozlišovací znak (na příklad rasa, pohlaví, národnost, původ) a zároveň konkrétní právo či statek, ve vztahu ke kterému je odlišně zacházeno. Tomu pak odpovídají nároky kladené na zdůvodnění legitimacy odlišného zacházení. Při rozlišování z důvodů tzv. podezřelých, resp. důvodů týkajících se osobních charakteristik jednotlivce majících úzký vztah k ochraně důstojnosti člověka, je potřeba klást na zdůvodnění odlišného zacházení velmi přísné nároky, byť by se odlišné zacházení netýkalo jiného základního práva. Naopak bude-li důvodem odlišného zacházení kritérium běžné a nezbytně používané v určité oblasti právní regulace, byť by se odlišné zacházení dotýkalo jiného základního práva, bude intenzita ústavního přezkumu nízká.
15. Ústavní soud v bodě 106 nálezu shrnul, že nebude-li důvodem rozlišení chráněná charakteristika uvedená či odvoditelná z čl. 3 odst. 1 Listiny, bude ústavně souladná taková právní úprava, která není projevem libovůle, tj. postačí, že sleduje nějaký legitimní cíl a je s to jej dosáhnout, resp. musí být v nějakém racionálním vztahu k účelu zákona. Nemusí však jít nutně o řešení nutně nejlepší, nejvhodnější, nejúčinnější či nejmoudřejší.
16. Konkrétně ve vztahu k odlišné výši daňové sazby u různých druhů hazardních her Ústavní soud v bodě 149 nálezu, řídě se shora popsány výchozími, akceptoval odůvodnění vlády, podle něž odlišnost daňových sazeb sice zohledňuje rizikovost té které hazardní hry v zájmu prevence sociálně patologických jevů souvisejících s hazardními hrami, ale zároveň zohledňuje též odlišnost jednotlivých her z hlediska jejich ziskovosti, resp. odlišnost kritického bodu tzv. Lafferovy křivky vyjadřující závislost mezi mírou zdanění (sazbou daně) a daňovým výnosem. Za racionální zdůvodnění označil Ústavní soud také to, že stejná sazba daně může odlišně dopadat na provozování různých druhů hazardních her. Zdanění méně rizikové loterie a více rizikové technické hry stejnou daňovou sazbou (35 %) tak nemusí mít z hlediska regulačního účelu daně na oba typy hazardních her stejný dopad. Formálně shodná sazba může vést k odlišným regulačním důsledkům pro jednotlivé typy her v závislosti na ziskovosti té které hry, což nijak neodporuje principu vyloučení libovůle. Ústavní soud považoval za doložené, že sazba daně u loterií v původní výši 23 % nedopadala stejně na provozování loterií jako na provozování jiných taktéž méně

škodlivých druhů hazardních her zdaněných stejnou sazbou: v letech 2017 až 2019 byla ziskovost loterií cca 45 %, ziskovost kursových sázek a živých her kolem cca 10 % a ziskovost technických her v rozmezí 6 % (2019) až 17 % (2017). Jako racionální proto Ústavní soud akceptoval argument, že pokud provozováním určitého druhu hazardních her dosahují provozovatelé příjmů ve srovnatelné výši výrazně jednodušeji, než je tomu u jiných druhů hazardních her, je nutné tuto skutečnost zohlednit též při stanovení daňové sazby tak, aby byl dosažen srovnatelný ochranný a regulační efekt daňového zatížení.

17. Ústavní soud v této souvislosti v bodě 150 nálezu připomněl, že jeho úkolem při přezkumu daňových předpisů není hledat přiměřená či optimální řešení, resp. zjišťovat, zda nelze stejného cíle (ať již jde o fiskální zájmy státu či regulace určité oblasti) dosáhnout i jinak. Tomuto zdrženlivému přístupu pak musí odpovídat nejen přezkum samotné výše daně, ale též přezkum tvrzeného porušení principu rovnosti v oblasti daní. Není přípustné, aby Ústavní soud sice samotnou výši zdanění posuzoval pouze optikou vyloučení „rdousícího“, resp. konfiskačního účinku daně, ale poté vzájemný vztah daňových sazeb (tj. tvrzenou nerovnost) posuzoval přísněji než jen optikou vyloučení libovůle při zdůvodňování odlišností. Přísný přezkum je tak namístě pouze při využití podezřelého kritéria rozlišení, tedy např. při odlišném zdanění stejného typu příjmu jen v závislosti na osobních charakteristikách daňového poplatníka. To však není nyní posuzovaný případ.
18. Ústavní soud proto neshledal, že odlišná (vyšší) daňová sazba pro zdanění loterií je projevem libovůle. Zakotvení vyšší daňové sazby, byť pro méně rizikovou hazardní hru, považoval za zdůvodnitelné, jelikož stát při stanovení daňové sazby zohledňoval též jiné relevantní faktory, které mohou přispět ke splnění účelu zdanění.
19. Městský soud se tak ocitá v situaci, kdy loterijní daň byla doměřena na základě ustanovení zákona, které Ústavní soud shledal za souladné s ústavním pořádkem. Žalobkyně přitom jeho protiústavnost dovozuje z okolností, jimiž se Ústavní soud výslovně zabýval vyloživ, že aplikovaná právní úprava sledovala legitimní cíl a snažila se jej dosáhnout racionálním způsobem (nešlo tedy o projev libovůle) a že výše zdanění nemá na své adresáty rdousící účinek. Městský soud toto hodnocení Ústavního soudu sdílí, a nemá tak důvod předkládat mu podle čl. 95 odst. 2 Ústavy návrh na zrušení § 4 písm. a) zákona o dani z hazardních her.
20. Pro úplnost považuje soud za vhodné dodat, že žalobkyně rdousící účinky loterijní daně na sebe samu v žalobě nijak konkrétně netvrdila ani nedokládala, dovozujíc ji výhradně ze zákonné sazby této daně. Ta však tvrzený závěr neodůvodňuje. Jestliže ziskovost loterií dosahovala v letech 2017 až 2019 cca 45 %, pak zvýšení loterijní daně z 23 % na 35 % ze základu daně (ani ve spojení s následným zdaněním příjmu) zjevně nedosahuje takové výše, aby mohlo vést ke zničení žalobkyniny majetkové základny.

IV. Závěr a náklady řízení.

21. Daňové orgány doměřily žalobkyni daň z loterií v souladu se zákonem o dani z hazardních her. Jelikož soud nepřisvědčil jedinému žalobnímu bodu, spočívajícímu v protiústavnosti § 4 písm. a) tohoto zákona ve znění účinném od 1. 1. 2020, na jehož základě byla daň doměřena, žalobu zamítl podle § 78 odst. 7 s. ř. s. jako nedůvodnou.
22. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně neměla ve věci úspěch, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení, a žalovanému nevznikly žádné náklady nad rámec jeho obvyklé úřední činnosti, proto mu soud jejich náhradu nepřiznal.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno, a to v tolika vyhotoveních (podává-li se v listinné podobě), aby jedno zůstalo soudu a každý účastník dostal jeden stejnopis. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližze následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

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.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Praha 9. listopadu 2022

JUDr. Ing. Viera Horčicová
předsedkyně senátu