



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Martina Kříže a soudců Mgr. Věry Jachurové a Mgr. Bc. Jana Schneeweise v právní věci

žalobce: **MOD PLAY, a.s.**, IČO: 290 54 249
se sídlem Praha 3, Roháčova 188/37
zastoupený JUDr. Mgr. Petrou Novákovou, Ph.D., advokátkou
se sídlem Praha 2, Chodská 1336/9

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 7. 2022 č.j. 27791/22/5000-10611-709567

takto:

I. Žaloba se zamítá.

II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

1. Žalobce se žalobou domáhal zrušení rozhodnutí označeného v záhlaví tohoto rozsudku (dále jen „napadené rozhodnutí“), jímž žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil rozhodnutí Specializovaného finančního úřadu ze dne 1. 7. 2021 č.j. 110915/21/4300-13823-703291 (dále jen „rozhodnutí Specializovaného finančního úřadu“). Rozhodnutím Specializovaného finančního úřadu byla podle § 143 a § 147 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“) žalobci doměřena na základě výsledků postupu k odstranění pochybností č.j. 94858/21/4300-13821-111211 ze dne 8. 6. 2021 daň z hazardních her dle § 12 zákona č. 187/2016 Sb., o dani z hazardních her (dále jen „zákon o dani z hazardních her“) za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2020 ve výši 3 954 240 Kč a zároveň stanoveno dle § 251 odst. 3 daňového řádu penále ve výši 790 848 Kč.

2. Žalovaný v napadeném rozhodnutí shrnul skutkový stav věci, odvolací důvody a právní základ případu. V rámci aplikace právního základu na skutkový stav a vypořádání se s odvolacími důvody konstatoval, že žalobce po část předmětného zdaňovacího období technická zařízení mohl provozovat a provozoval. Proto byl povinen postupovat při výpočtu dílčí daně z technických her v souladu s § 5 odst. 3 a 4 zákona o dani z hazardních her, tedy vypočítat minimální daň z technických her, tzn. zjistit součet herních pozic jednotlivých povolených koncových zařízení a vynásobit jej částkou 9 200 Kč a porovnat dílčí daň z technických her s minimální dílčí daní z technických her, a to za celé zdaňovací období.
3. Žalovaný konstatoval, že výpočet minimální dílčí daně z technických her je vázán na to, zda je herní pozice v daném zdaňovacím období povolena povolovacím orgánem, a není proto podstatné, zda herní pozice byla skutečně provozována či byla provozována pouze po část zdaňovacího období. Konstrukce výpočtu minimální dílčí daně z technických her je vázána pevnou částkou 9 200 Kč a součtem herních pozic jednotlivých her povolených koncových zařízení uvedených v povolení k umístění herního prostoru za zdaňovací období. Není proto možné ji žádným způsobem krátit podle počtu dnů platnosti povolení či počtu dnů „neprovozování“, či ji vůbec neuplatnit, jak to učinil žalobce, a to ani přes to, že z důvodu pandemické situace v ČR vláda omezila provoz kasin a heren.
4. Správce daně musí vycházet z ústavní konformity zákona. Dle názoru žalovaného lze uzavření herních prostor z důvodu pandemie podřadit pod jedno z podnikatelských rizik, které musí podnikatelé v rámci svých investic (obzvláště dlouhodobých) akceptovat. Ze strany zákonodárce nebyl dán prostor, aby bylo hodnoceno, zda skutečně došlo v inkriminovaném období k reálnému provozování hazardních her. Ustanovení § 5 odst. 4 zákona o dani z hazardních her správci daně neumožňuje volné hodnocení důkazů o okolnostech provozování technických her, tedy ani přijatá usnesení vlády ČR související s pandemií SARS-CoV-2, přijatá krizová opatření dle krizového zákona, podle kterých mohl žalobce v době 4. čtvrtletí 2020 provozovat herní pozice, tedy technická zařízení, po dobu 23 dnů namísto obvyklé doby 92 dnů.
5. Co se týká zásady ochrany veřejného zájmu, žalovaný konstatoval, že výběr minimální dílčí daně z technických her je ve veřejném zájmu, neboť stabilizační faktor existence minimální dílčí daně z technických her je spojen především s delším časovým obdobím. Tak jako lze důvodně předpokládat, že krátkodobé přerušení provozování hazardních her z důvodu usnesení vlády ČR nebude mít okamžitý příznivý efekt na osoby postižené hráčskou závislostí, minimální dílčí daň je chápána jako jakýsi stálý finanční zdroj pro sanaci dlouhodobých společenských následků provozování hazardních her, resp. technických her. Přestože provozovny, tj. technické herny, nebyly ve 4. čtvrtletí 2020 v provozu po celé zdaňovací období, ale pouze 23 dnů, musel žalobce zabezpečovat minimálně servisní zásahy a další činnosti směřující k udržení provozování hazardních her tak, aby po ukončení platnosti vládních nařízení o nutnosti uzavření provozoven, resp. kasin či technických heren, mohl dále v provozování hazardních her pokračovat.
6. Rdousící efekt právního předpisu, kdy zdanění dosahuje takové výše, že pro daňový subjekt přestává být vykonávána činnost ekonomicky zajímavá, či to, zda je porušena

zásada proporcionality a rovnosti, nemají samy o sobě za následek neplatnost nebo neúčinnost právního předpisu.

7. Smyslem diferenciací sazeb je předcházení a potírání sociálně patologických jevů spojených s provozováním hazardních her a ochrana hráčů. S odkazem na studii Společenské náklady na hazardní hraní v České republice žalovaný uvedl, že riziko vzniku závislosti u sázejícího souvisí s druhem hazardní hry. Z důvodu potřeby úhrady nákladů společnosti, které vznikají z konkrétního druhu hry, je možné zatížit rizikovější hry vyšší sazbou daně. Zákonodárcem je zohledněna i ziskovost jednotlivých druhů hazardních her na trhu tak, aby nedošlo ke rdousícímu efektu daně. Právě s provozováním technických her je spojen jeden zásadní celospolečenský negativní jev, a to herní závislost neboli gamblerství. Tento fenomén má ve svém rozvinutém stádiu značný vliv na sociální sféru života lidí. Společenské důsledky problému gamblerství jsou v tomto ohledu nevyčíslitelné. Gamblerství patří mezi zásadní negativní jevy provozování hazardních her v obcích, následované problémy v oblasti rušení nočního klidu, nárůstu kriminality nebo nutností věnovat zvýšenou pozornost dozoru policejních složek v okolí heren. Hlavním a pravděpodobně jediným „pozitivem“ provozování hazardních her jsou různé platby a peněžní odvody, které povinně platí provozovatelé všech herních zařízení do státního rozpočtu. Proto je hlavním cílem zákona o dani z hazardních her, prostřednictvím zavedení způsobu zdanění hazardních her, posílit předcházení a potírání sociálně patologických jevů spojených s provozováním hazardních her a ochranu hráčů. Z tohoto důvodu nelze pohlížet na výpočet minimální dílčí daně z technických her za celé zdaňovací období bez zohlednění množství dnů skutečného provozování jako na neopodstatněné zdanění.
8. Závěrem žalovaný odkázal na instrument prominutí daně nebo příslušenství podle § 259 odst. 1 daňového řádu, který upravuje možnost úplného nebo částečného prominutí daně nebo příslušenství daně.
9. Žalobce v žalobě obecně namítl nezákonnost napadeného rozhodnutí. Uvedl, že nelze přitakat tvrzení žalovaného, že orgány finanční správy nemohly řešit rozpory v právních předpisech a že jediným řešením takové situace by bylo zrušení právního předpisu Ústavním soudem. Namítl, že řešení zdánlivých rozporů v právních předpisech a vyvození „správné“ právní normy je podstatou právní interpretace a aplikace práva jako takové. Při řešení předestřeného problému pak postačí v případě zdánlivého rozporu užít pozdějšího nebo zvláštního právního předpisu. Žalovaný tak měl postupovat i v předmětné věci. Usnesení vlády, jež zakázala provoz heren a kasin v daném období, představovala jak pozdější, tak zvláštní právní předpisy vůči zákonu o dani z hazardních her. Nemůže tak obstát konstrukce žalovaného, podle které byl sice provoz technických zařízení v daném období zakázán, ale zároveň měl provozovatel stále i během zákazu účinné povolení k tomuto provozu. Z uvedeného je seznatelné, že žalobce nebyl po dobu stanovenou pandemickými opatřeními oprávněn provozovat technické hry. Za předmětný časový úsek tak ani nebylo splněno ustanovení § 2 odst. 1 zákona o dani z hazardních her, neboť k provozování hazardní hry žalobcem nedošlo. Vzhledem k okolnosti, že kvůli zákazu danému pandemickými opatřeními nebyl naplněn předmět daně z hazardních her, tedy jeden ze základních konstrukčních prvků daně, nelze po žalobci požadovat úhradu předmětné daně.

10. Žalobce označil za nepřiléhavou argumentaci žalovaného týkající se organizačních a technických důvodů, neboť důvod, pro který hazardní hry v předmětném období neprovozoval, byl dán výlučně zákazem plynoucím z pandemických opatření.
11. Rovněž namítl, že výklad žalovaného, podle kterého může být určitá činnost povolena i zakázána zároveň, by měl kromě logické nemožnosti a interpretační nesprávnosti i další nepřijatelné důsledky. Především by taková „daň ze zakázané činnosti“, resp. spíše daň z přikázané nečinnosti měla tzv. rdousící efekt. Nelze se spokojit s odkazem na „podnikatelské riziko“. Dané události totiž dalece překonaly jakákoliv racionálně myslitelná a předvídatelná očekávání. Globální pandemie způsobená novým typem koronaviru SARS-CoV-2 zásadně dopadla na většinu subjektů na území ČR, kterým se kvůli vládním opatřením souvisejícím se snahou vlády ČR o zamezení šíření koronaviru rázně snížily veškeré příjmy, v důsledku čehož jejich úspory a finanční zásoby klesly na minimum, resp. se i s ohledem na délku trvání předmětných opatření dostaly do záporných hodnot. Zdanění už tak nízkých příjmů vysokou daní z hazardních her, která sama o sobě nikterak nereflektuje objektivní těžkosti spojené s podnikáním v daném oboru, by v tomto ohledu mělo fatální a likvidační dopad jak na žalobce, tak i na celý sektor hazardních her. Ten je přitom legální a představuje vítaný zdroj příjmů pro veřejné rozpočty. Pro žalobce jsou v tomto ohledu nesrozumitelné odkazy žalovaného na negativní dopady herních závislostí. Podle žalobce nelze v konkrétním daňovém řízení argumentovat společenskou škodlivostí daného odvětví s tím, že daňové příjmy vlastně představují kompenzaci za činnost daňového subjektu, a tudíž je namístě obzvláště přísný přístup vůči takovému daňovému subjektu. V podobném postavení jsou i výrobci tabákových výrobků, alkoholických nápojů nebo petrochemický průmysl. Obecná „morální pochybnost“ podnikání určitého subjektu tak nemůže suspendovat základní principy správy daní, především pravidlo v pochybnostech mírněji, jak je vyložil Ústavní soud v nálezu ze dne 15. 12. 2003 sp. zn. IV ÚS 666/02.
12. Rdousící efekt přitom jednoznačně vylučuje ustálená rozhodovací praxe Ústavního soudu (srov. například nález ze dne 21. 4. 2009 sp. zn. Pl. ÚS 29/08). Daň má rdousící charakter za předpokladu, že znemožňuje anebo přinejmenším omezuje dispozici s majetkem jako nedílnou součástí vlastnického práva dle Listiny základních práv a svobod. Žalobce mohl v předmětném zdaňovacím období z důvodů nouzových opatření vlády provozovat technické hry toliko 23 dní namísto obvyklé doby 92 dnů. Za tuto dobu bylo nesmírně náročné získat finanční kapitál na pokrytí základních nákladů žalobce na jeho podnikatelskou činnost, natož generovat nějaký zisk. Žalobce byl nucen čelit razantnímu poklesu svých příjmů již po několik zdaňovacích obdobích, vyčerpal tudíž většinu svých finančních rezerv. Jeho skutečné příjmy za dané období nestačily na pokrytí všech nákladů a ani na pokrytí daně z hazardních her vypočtené bez zohlednění omezujících opatření vlády ČR. Nelze též pomíjet fakt, že minimální daň byla přijata za situace, která byla znatelně jiná, než jaká je dnes. Konstrukce daně vychází ze situace, kdy je hra provozována a k omezení jejího provozování nedochází.
13. Za předpokladu, že by žalovaný požadoval úhradu této daně, má žalobce za to, že by byla porušena rovněž i zásada zákazu zneužití práva obsažená v čl. 4 odst. 4 větu druhé Listiny základních práv a svobod.

14. Daň z hazardních her musí být rovněž posuzována i z hlediska ústavního principu rovnosti. Judikatura Ústavního soudu hovoří o rovnoměrném zatížení daňových poplatníků s ohledem na jejich hospodářskou výkonnost. Každý by se tak měl podílet na všeobecném financování státu pouze do výše své způsobilosti, která je závislá na příjmech, majetku a kupní síle daňového subjektu. Jedná se o omezení svévole při stanovení povinností a při odlišování subjektů.
15. Žalobce dále pro srovnání opět poukázal na to, že za obdobné skutkové situace byla určitým podnikatelským subjektům „odpuštěna“ daň z „vylitého“ piva novelou zákona č. 353/2003 Sb., o spotřební dani. Logiku nemá ani platit minimální daň z technických her za situace, kdy měli provozovatelé státem dovoleno provozovat herní pozice toliko 23 kalendářních dní v předmětném zdaňovacím období.
16. Žalobce zdůraznil, i že správní orgány jsou povinny vykládat právo v souladu s právem ústavním a v některých případech i ústavní předpisy (typicky Listinu základních práv a svobod) přímo aplikovat.
17. Žalovaný ve vyjádření k žalobě zdůraznil, že dočasné uzavření „kamenných“ provozoven (herních prostor) nedopadalo do sféry samotného veřejnoprávního oprávnění příslušných daňových subjektů určitou činnost provozovat. Toliko po omezenou dobu regulovalo možnost vykonávat ji v přímém kontaktu se širokou veřejností ve svých provozovnách. Základní povolení k provozování hazardní hry ve smyslu § 85 a násl. zákona č. 186/2016 Sb., o hazardních hrách (dále jen „zákon o hazardních hrách“), jež bylo žalobci vydáno Ministerstvem financí, nebylo tímto jakkoli dotčeno. Usnesení vlády č. 1079, stejně jako krizová opatření na něj obsahově navazující, o dočasném pozbytí účinnosti tohoto povolení, zákazu výkonu v něm uvedených činnostech či jiném podobném důsledku nic explicitně nestanoví. Výklad žalobce, v jehož smyslu předmětná krizová opatření coby pozdější a speciální právní předpisy po dobu své účinnosti suspendovala samotné povolení k provozování hazardních her, čímž odpadl předmět daně z hazardních her dle § 2 odst. 1 zákona o dani z hazardních her, je neudržitelný, neboť uměle posouvá dopady těchto opatření do oblasti, jichž se normy v nich obsažené vůbec nedotýkají. Výsledná výše specificky nastavené minimální dílčí daně z technických her odvisí nikoli například od délky období, po něž byla příslušná technická hra hrána, počtu přístupů hráčů k této hře či jiné veličiny „frekvenčního“ charakteru, nýbrž toliko od počtu herních pozic obsažených v rámci koncových zařízení, jejichž umístění v různých herních prostorách bylo konkrétnímu poplatníkovi daně z hazardních her v příslušném období povoleno. Daná konstrukce, a to především s ohledem na regulační podstatu svého nastavení, má být pro výpočet minimální dílčí daně z technických her užita za jakýchkoliv okolností, resp. ustanovení § 5 odst. 4 zákona o dani z hazardních her nedává správci daně, který jej aplikuje, jakýkoliv prostor pro užití správní úvahy, v níž by mohlo být například zohledněno, zda a proč byla povolená koncová zařízení reálně v provozu, či jinak korigována výše částky, kterou má být jejich počet násoben.
18. Žalovaný poznamenal, že zákonodárci je v souladu s dlouholetou judikaturou Ústavního soudu při tvorbě daňového systému dáno široké pole působnosti, přičemž je to pouze on, kdo je oprávněn rozhodnout, zda je stanovení určité daně potřebné, v jaké výši a za jakých

podmínek, a v tomto směru je oprávněn zohlednit nejrůznější kritéria. Ústavní soud pak v pozici negativního normotvůrce chápe svou roli při hodnocení ústavnosti pojetí konkrétních daní značně restriktivně. Co se týče samotné zásady zákazu tzv. rdousícího efektu, v jejím smyslu nesmí být dopad daně na její poplatníky ve svých důsledcích konfiskační či rdousící ve vztahu k majetkové podstatě jednotlivce. Jako konfiskační či rdousící může být v praxi daň hodnocena toliko v případě, kdy lze její výši mít za extrémně nepřiměřenou, a to natolik, že má potenciál zasáhnout do vlastnického práva způsobem, jenž by vedl ke zmaření samé podstaty majetku, resp. způsobem omezujícím využití podstaty zdaňovaného majetku či pokračování ve zdaňované aktivitě takovým způsobem, že se svou tíhou a účinky bude podobat zákazu jinak právem dovolené činnosti.

19. Žalovaný zdůraznil, že podstatnou roli hraje samotný smysl a účel této specifické minimální daně a ústavnost jejího pojetí. K věci samé dále uvedl, že v šetřeném zdaňovacím období a v měsících jemu předcházejících sice došlo k poměrně náhlému zásahu do výkonu ekonomické činnosti žalobce, nejednalo se však o trvalý stav, nýbrž o stav toliko přechodný, jež byl navíc nesporně vynucen významným zásahem vyšší moci. Samotný fakt, že vlivem neočekávaných objektivních okolností došlo k faktickému omezení příjmů daňového subjektu, bez dalšího nic nevypovídá o tom, že dopady předmětné daňové povinnosti nabyly na intenzitě do té míry, že na ně bylo možno nově obecně nahlížet coby na konfiskační či rdousící. Žalobce namítal pouze paušálně pokles příjmů a údajné vyčerpání většiny svých rezerv, žádné konkrétní údaje vypovídající o vývoji výše jeho příjmů z provozu technických her však nedoložil. Rovněž nezmínil, zda a s jakým výsledkem se v konkrétním případě pokoušel o zmírnění tvrzených dopadů cestou žádosti o povolení posečkání úhrady daně či jiného institutu s podobným účelem.
20. Žalovaný podotkl, že snaha žalobce o dosažení hmotné kompenzace negativních dopadů do jeho majetkové sféry formou snížení minimální dílčí daně z technických her je nekoncepčním (nesystémovým) postupem, s nímž tuzemský právní řád nepočítá. Právní řád zakotvuje speciální instituty, jejichž primárním účelem je kompenzace případných negativních dopadů aplikace krizových opatření přijatých za účelem omezení šíření nákazy koronavirem SARS CoV-2. Není proto možné pokoušet se o dosažení zmírnění či zahlazení těchto dopadů cestou odmítání plnění zákonných daňových povinností.
21. Možnost vrácení piva, jež bylo uvedeno do volného daňového oběhu, zpět do režimu podmíněného osvobození od daně za účelem jeho likvidace nebo přepracování, na níž žalobce poukazuje, byla explicitně zakotvena v § 89 odst. 4 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních. Právě tato skutečnost zásadně odlišuje výchozí pozice příslušných správců daně při rozhodování o stanovení spotřební daně a daně z hazardních her. Toliko podobnost situace, v níž se současně nacházeli výrobci piva a provozovatelé technických her, nemohla bez dalšího nijak ovlivnit výsledek konkrétního daňového řízení. Zákon o dani z hazardních her ani jiný právní předpis nesvěřuje orgánům Finanční správy ČR pravomoc daň z hazardních her zcela nebo částečně prominout ve smyslu § 259 odst. 1 daňového řádu. Stejně tak nebyla pro šetřené zdaňovací období tato daň zcela či částečně prominuta ani rozhodnutím ministra financí ve smyslu § 260 odst. 1 daňového řádu.
22. K námitce týkající se provedení výkladu § 5 odst. 4 zákona o dani z hazardních her ústavně konformním způsobem žalovaný podotkl, že proveditelnost ústavně konformního

výkladu má své logické meze. Tento výklad je prakticky možný toliko tam, kde sporný právní předpis či jeho ustanovení s ohledem na existující znění normativního textu reálně připouští vícero interpretací, kdy alespoň na jednu z nich lze nahlížet coby na souladnou s ústavním pořádkem. Žalovaný je přesvědčen, že pojetí normativního textu § 5 odst. 4 zákona o dani z hazardních her, jak bylo zákonodárcem zvoleno, vícero odlišných interpretací nenabízí, naopak lze dané ustanovení vyložit pouze jediným způsobem, který žalovaný, resp. správce daně, provedl.

23. Žalobce v replice k vyjádření žalovaného zopakoval, že faktické provozování hazardních her mu bylo nouzovými opatřeními vlády spojenými s pandemií covidu zakázáno. Přestože žalobce v důsledku toho, že v daném období byly jeho provozovny zavřeny, nerealizoval žádné tržby a naopak mu vznikaly další náklady, žalovaný setrval na svém tvrzení, že žalobce hazardní hry provozoval. Tvrzení žalovaného, že nouzová opatření směřovala k jinému cíli, že tuzemský právní řád nepočítá se snižováním minimální daně nebo že žalobce měl využít jiného právního institutu, míří mimo žalobní argumentaci. Konstrukce minimální daně je postavena na faktu, že povolené hazardní hry byly žalobcem provozovány. Z pohledu racionálního zákonodárce by byl zcela nesmyslný výklad zákona o hazardních hrách, který na jedné straně provozování hazardních her zakázal, na druhé straně by však tvrdil, že k jejich provozování stále docházelo.
24. V předmětném období nedošlo ke zdanění žalobcova majetku (tržeb, resp. výnosů), který by žalobce nabyl díky provozování hazardních her. Žalobce byl naopak nucen pro úhradu předmětné daně použít své úspory. Úhradou předmětné daně tak došlo ke snížení jeho majetku, který však nebyl vygenerován činností, která byla zdaňována.
25. Žalovaný se v duplice předně ohradil proti konstatování žalobce, že správní orgány setrvaly na tvrzení, že hazardní hry byly žalobcem v dané době provozovány. V tomto smyslu se žalovaný ani správce daně vůbec nevyslovili. V napadeném rozhodnutí se žalovaný zabýval vysvětlením koncepce specificky nastavené dílčí daně z technických her ve smyslu § 5 odst. 3 a 4 zákona o dani z hazardních her, jejíž výše se odvíjí toliko od počtu herních pozic obsazených v rámci koncových zařízení, jejichž umístění v různých herních prostorách bylo v příslušném období konkrétnímu poplatníkovi daně z hazardních her povoleno. Příslušná část žalobní argumentace vychází dílem z evidentního nepochopení koncepce minimální dílčí daně z technických her a dílem též z nepochopení dopadů usnesení vlády č. 1079 a krizových opatření na něj obsahově navazujících v této sféře.
26. Žalovaný dále připomněl, že minimální dílčí daň z technických her ve smyslu § 5 odst. 4 zákona o dani z hazardních her je od počátku koncipována za účelem stanovení dolní hranice daně z technických her, k jejíž úhradě je poplatník povinen bez ohledu na to, zda a jak vysoký majetek jím byl prostřednictvím koncových zařízení, jejichž umístění mu bylo v příslušném zdaňovacím období povoleno, vygenerován.
27. Při rozhodování soud vycházel zejména z následující právní úpravy:
28. Podle § 5 odst. 1 zákona o dani z hazardních her ve znění účinném do 31. 12. 2023 *daň z hazardních her se vypočte jako součet dílčích daní.*

29. Podle § 5 odst. 2 zákona o dani z hazardních her ve znění účinném do 31. 12. 2023 *dílčí daň se vypočte jako součin dílčího základu daně zaokrouhleného na celé stokoruny nahoru a sazby pro tento dílčí základ daně.*
30. Podle § 5 odst. 3 zákona o dani z hazardních her ve znění účinném do 31. 12. 2023 *pokud je součin dílčího základu daně z technických her zaokrouhleného na celé stokoruny nahoru a sazby pro tento dílčí základ daně nižší než minimální dílčí daň z technických her, je dílčí daní z technických her minimální dílčí daň z technických her.*
31. Podle § 5 odst. 4 zákona o dani z hazardních her ve znění účinném do 31. 12. 2023 *minimální dílčí daň z technických her činí součin a) součtu herních pozic jednotlivých povolených koncových zařízení uvedených v povolení k umístění herního prostoru a b) částky 9 200 Kč.*
32. Po provedeném řízení soud dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
33. Soud úvodem předesílá, že žalobce nerozporuje skutková zjištění, z nichž správce daně a posléze žalovaný vycházel. Jeho žalobní argumentace směřuje veskrze k výkladu zákona o dani z hazardních her, zejména aplikovaného ustanovení § 5 odst. 3 a 4 uvedeného zákona, a to v kontextu krizových opatření přijatých pro rozhodné období usnesením vlády ČR č. 1079 o přijetí krizového opatření, resp. dalšími navazujícími vládními akty. Po skutkové stránce tedy není mezi stranami sporu o tom, že žalobce v předmětném zdaňovacím období disponoval platným povolením k provozování technických her, přičemž počet jemu povolených herních pozic koncových technických zařízení pro dané období činil 733 kusů. Zmínit je nutno i skutečnost, že žalobce mohl v předmětném 4. čtvrtletí 2020 provozovat a fakticky provozoval herní pozice po dobu 23 dnů z celkového počtu 92 dnů. Z jím podaných daňových tvrzení pak konkrétně vyplývá, že v uvedeném zdaňovacím období vyčíslil přijaté vklady z technických her ve výši 151 386 421 Kč a vyplacené výhry z technických her ve výši 143 416 906 Kč. V dodatečném daňovém přiznání k dani z hazardních her výši své daňové povinnosti vyčíslil částkou 2 789 360 Kč s tím, že jde o dílčí daň, která je vyšší než minimální daň z hazardních her. Tuto minimální daň stanovil částkou 1 685 900 Kč, k níž dospěl součinem podílu částky 9 200 Kč na 92 dnech s počtem dní 23 a počtem herních pozic v rozsahu 733 kusů. Žalobce tak modifikoval způsob stanovení minimální dílčí daně z technických her, neboť do jejího výpočtu zakomponoval přepočtenou částku 9 200 Kč na jeden den v daném zdaňovacím období a současně „zohlednil“ počet dní v daném zdaňovacím období, kdy technické hry fakticky provozoval. Jak však bude rozvedeno dále, krácení minimální daně z hazardních her není zákonem o dani z hazardních her upraveno, resp. zákonná úprava s takovou variantou vůbec nepočítá a žalobcem předestřený výklad zákonné normy nelze dovozovat ani z dočasného zákazu provozování hazardních her, který v dotčeném období platil na základě nařízení krizového opatření vlády.
34. Se žalobcem nelze souhlasit, že usnesení vlády o krizových opatřeních představovala ve vztahu úpravě daňových povinností provozovatelů technických her *lex posterior* a *lex specialis*. Přestože se vládou přijatá krizová opatření týkala oblasti hazardních her a provozovatelům zakázala provoz heren a kasin, nelze z této skutečnosti činit závěr, že došlo ke změně (derogaci) právní úpravy v oblasti stanovení daně z hazardních her.

Krizová opatření se nikterak nedotkla platnosti povolení vydaných žalobci k provozování technických her, neboli, slovy žalobce, tato povolení nesuspendovala. V případě žalobce je klíčovou skutečností to, že žalobce provozoval technické hry, k nimž v rozhodném období disponoval příslušným povolením k umístění herního prostoru. Zákonná úprava minimální dílčí daně z hazardních her zakotvená v § 5 odst. 3 a 4 zákona o dani z hazardních her vychází z konstrukce, která je vystavěna na *existenci povolení* k umístění herního prostoru, nikoli na počtu dní, ve kterých byla koncová zařízení, resp. herní pozice na těchto zařízeních, provozovány (byly zapnuty a umožňovaly hru). K tomu je vhodné doplnit, že fiskální funkce, kterou minimální dílčí daň plní, je minoritní ve vztahu k její preventivní a koncentrační funkci. Díky preventivní funkci by minimální dílčí daň měla působit na provozovatele hazardních her tak, aby nebyli motivováni vyhýbat se zdanění prostřednictvím dílčí daně z hazardních her tím, že by přistupovali k manipulacím s výší dílčího základu daně z technických her. Provozovatel technických her je zároveň prostřednictvím minimální dílčí daně z hazardních her motivován provozovat především výdělečné herní pozice technické hry, a koncentrovat tak svá koncová zařízení tam, kde je schopen dosáhnout lepších finančních výsledků. Minimální dílčí daň proto slouží i jako nástroj ke snížení dostupnosti technické hry v kamenných provozovnách v České republice. Fiskální funkce minimální dílčí daně z hazardních her není s ohledem na uvedené klíčová, jelikož dominantní fiskální roli plní především vyšší poměrná sazba daně pro technické hry (viz „Zákon o dani z hazardních her. Komentář“, Wolters Kluwer, autoři: Radim BOHÁČ a Hana KRASULOVÁ). Nelze též opomíjet společenskou škodlivost hazardních her. Tato škodlivost nevymizí tím, že hazardní hry nejsou, ať již z jakéhokoli důvodu, provozovány. Je zřejmé, že negativní dopady hazardních her působí i prostřednictvím reklamy, která nemusí mít nutně pouze podobu cílené propagace hazardních her zveřejněné v médiích. Není totiž nikterak neobvyklé, že místa (herny), kde jsou koncová zařízení hazardních her umístěna, vybízejí a lákají potencionální konzumenty tohoto druhu volnočasové aktivity již svým výrazným zevněškem a dalšími rozmanitými způsoby, jakými lze upoutat pozornost.

35. V tomto kontextu soud zároveň neshledává nesrozumitelnými odkazy žalovaného na spojitost provozování technických her s herní závislostí (gamblerstvím). Tyto negativní společenské důsledky, které nepochybně s provozem hazardních her souvisí, pouze dokreslují význam zdanění hazardních her jakožto nástroje k předcházení a potírání uvedených sociálně patologických jevů.
36. Přisvědčit nelze ani námitce, že za dobu, kdy žalobce nemohl provozovat technické hry, nebylo splněno ustanovení § 2 odst. 1 zákona o dani z hazardních her. Toto základní ustanovení, jež upravuje předmět daně z hazardních her, vymezuje věcnou, místní a osobní působnost zákona o dani z hazardních her. Pojem „*provozování hazardní hry*“ je přitom nutno vykládat v intencích ustanovení § 5 zákona o hazardních hrách, podle něhož „*provozováním hazardní hry se 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.*“ Termín „provozování hazardní hry“ užitý v ustanovení § 2 odst. 1 zákona o dani z hazardních her tedy nelze redukovat jen na faktický provoz technických zařízení, tj. na jejich reálné zpřístupnění hráčům, nýbrž je

třeba pod tento pojem zahrnout i další doprovodné činnosti, které na organizační a technické bázi zajišťují vlastní funkcionalitu předmětných zařízení. Předmět daně z hazardních her rovněž souvisí s definicí poplatníka daně z hazardních her, kterým je podle § 1 písm. a) zákona o dani z hazardních her držitel základního povolení podle zákona upravujícího hazardní hry. Jak totiž vyplývá z důvodové zprávy k zákonu o dani z hazardních her: „Z hlediska zákona o dani z hazardních her postačí, že osoba má toto povolení, nemusí tak fakticky hru uskutečňovat. Nicméně v případě, že tato osoba nebude uskutečňovat žádnou hazardní hru vyžadující základní povolení, bude její základ daně nulový (s případnou výjimkou u technické hry).“

37. Lze shrnout, že konstrukce minimální dílčí daně nevyžaduje (a ani v posuzovaném období nevyžadovala), aby byla technická hra fakticky provozována. Z tohoto důvodu je irelevantní i poukaz žalobce na to, že mu nelze k jeho tíži přičítat zákaz provozovat technické hry plynoucí z pandemických opatření.
38. Rovněž námitka, že není možné jednu činnost povolit a zakázat zároveň, neobstojí. Úprava minimální dílčí daně z technických her je komplexní a neposkytuje jakýkoli prostor pro vyplňování mezer cestou analogie legis. Správní orgány i soudy jsou vázány zákony a nemohou nahrazovat vůli zákonodárce svou vlastní představou o (optimální) zákonné úpravě. Soud se shoduje se žalovaným, že neplatnost, resp. neúčinnost právního předpisu může nastat jedině vydáním derogačního právního aktu k tomu kompetentním legislativním orgánem, *in eventum* Ústavním soudem, bude-li jím shledána protiústavnost zákonné normy. Zákonodárce nicméně v souvislosti s přijetím krizových opatření nepřistoupil k modifikaci daňové povinnosti stanovené zákonem o dani z hazardních her. Správní orgány proto postupovaly při vyměření (minimální) dílčí daně z technických her žalobci zcela v souladu s platnou a účinnou právní úpravou. V tomto ohledu je nepřipadná i námitka, že obecná „morální pochybnost“ o podnikání určitého subjektu nemůže suspendovat základní principy správy daní, zejména pravidlo *in dubio mitius*. Úkolem správního soudu není, aby posuzoval a hodnotil adekvátnost politického záměru zákonodárce, potažmo moci výkonné při tvorbě zákonných norem. Skutečnost, že stát určitou činnost nezakáže či zásadně neomezí, neznamená, že smyslem v zákoně ukotvené daňové povinnosti nemůže být právě společenská škodlivost daného odvětví. Nejedná se přitom o *obzvláště přísný přístup vůči takovému subjektu*, jak žalobce namítá, nýbrž o důslednou aplikaci zákonné normy. V případě žalobce nevyvstaly žádné skutkové či právní pochybnosti, z nichž by vyvěrala potřeba užití pravidla „v pochybnostech mírněji“. Aplikované ustanovení § 5 zákona o dani z hazardních her nevyvolává jakoukoli interpretační nejasnost, jež by mohla vést k jinému výkladu, než ke kterému dospěly správní orgány. Nebyl proto důvod uvažovat o „mírnějším“ postupu při stanovení daňové povinnosti žalobce, a to ani ve světle přijatých krizových opatření, která daňovou povinnost přímo ani nepřímo neměnila.
39. Z výše uvedených závěrů je nutno vyjít i ve vztahu k vypořádání námítky týkající se rdousícího efektu daně z hazardních her. I pokud by soud (hypoteticky) připustil, že daň z hazardních her mohla mít v inkriminovaném období na její poplatníky uvedený konfiskační efekt, neměnilo by to nic na tom, že jak správní orgán, tak ani soud nemohou ignorovat platnou a účinnou právní úpravu a vyloučit ji z aplikace na daný případ. Ostatně i nálezková judikatura Ústavního soudu, na kterou žalobce odkazuje, je ve vztahu k daňové politice státu spíše zdrženlivější. Soud k tomu zároveň dodává, že případné likvidační

dopady krizových opatření na konkrétní podnikatelské subjekty umožňuje kompenzovat zákon č. 240/2000 Sb., o krizovém řízení a o změně některých zákonů (krizový zákon) za podmínek v něm uvedených. Žalovaný v tomto ohledu též přiléhavě poukázal na zavedení kompenzačních bonusů a dílčích kompenzačních programů, prostřednictvím kterých stát vyvažoval negativní ekonomické dopady opatření souvisejících s pandemií nemoci covid-19. Rovněž nelze přehlížet, že protipandemická opatření měla pouze přechodný charakter, a do ekonomických aktivit jednotlivých subjektů tak nezasáhla trvale. Zmínit je nutno i instrument prominutí daně nebo příslušenství daně podle § 259 a násl. daňového řádu či institut posečkání úhrady daně podle § 156 a násl. daňového řádu, jichž může daňový subjekt využít, a eliminovat tak případné negativní účinky své daňové povinnosti v konkrétním zdaňovacím období. Nad rámec nutného vypořádání této námitky soud poznamenává, že žalobce nijak nekonkretizoval a zhola ničím nedoložil své tvrzení, že jeho skutečné příjmy za dané období nestačily na pokrytí všech nákladů a ani na pokrytí daně z hazardních her.

40. Co se týká námitky porušení principu rovnosti a zákazu diskriminace, kde žalobce poukázal na to, že určitým podnikatelským subjektům byla „odpuštěna“ daň z „vylitého“ piva prostřednictvím novely zákona č. 353/2003 Sb., o spotřební dani, soud opět zdůrazňuje, že mu nepřísluší hodnotit politická rozhodnutí, resp. daňovou politiku státu jako takovou. K tomu je třeba dodat, že žalobcem zmiňované „odpuštění“ daně se týkalo jiné oblasti daní (spotřební daně), přičemž dle názoru soudu nelze podnikání v oblasti hazardních her srovnávat s pivovarnictvím. Zatímco hazardní hry zjevně nepatří mezi státem podporované oblasti, ba naopak jde o oblast striktně regulovanou s cílem minimalizovat škodlivé celospolečenské dopady spojené s hraním hazardních her, pozitivní význam pivovarnictví pro českou ekonomiku a gastronomii je zcela jistě zřejmý a nepopíratelný.
41. Závěrem soud uvádí, že žalobní námitky se do značné míry překrývají s odvolacími námitkami, s nimiž se velmi podrobně vypořádal žalovaný v napadeném rozhodnutí. Soud se s argumentací žalovaného obsaženou v odůvodnění napadeného rozhodnutí ztotožňuje, a proto na ni pro stručnost odkazuje. V této souvislosti připomíná, že Nejvyšším správním soudem bylo v minulosti opakovaně judikováno, že *„[j]e-li rozhodnutí žalovaného správního orgánu řádně odůvodněno, je z něho zřejmé, proč žalovaný nepovažoval právní argumentaci účastníka řízení za důvodnou a proč jeho odvolací námitky považoval za liché, mylné nebo vyvrácené, shodují-li se žalobní námitky s námitkami odvolacími a nedochází-li krajský soud k jiným závěrům, je přípustné, aby si krajský soud správné závěry se souhlasnou poznámkou osvojil“*. (rozsudek ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005 - 130, publikovaný pod č. 1350/2007 Sb. NSS). V souladu se zásadou hospodárnosti a ekonomie řízení není smyslem soudního přezkumu stále dokola podrobně opakovat již jednou vyřčené, ale přezkoumat dříve učiněné závěry správních orgánů; panuje-li mezi názorem soudu a odůvodněním žalobou napadeného rozhodnutí shoda, není důvodu, proč by na něj nemohlo být v rozsudku v podrobnostech odkázáno (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 5. 2013 č. j. 2 Afs 37/2012-47).
42. Soud tedy neshledal žalobu důvodnou, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl. Jelikož byly splněny podmínky stanovené v § 51 odst. 1 s.ř.s., o žalobě rozhodl bez nařízení ústního jednání.

43. Výrok o nákladech řízení má oporu v ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s., neboť žalobce nebyl ve věci úspěšný a žalovanému žádné důvodně vynaložené náklady v řízení nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud. 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 27. února 2024

Mgr. Martin Kříž v. r.
předseda senátu