



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Marka Bedřicha, soudce Mgr. Marka Zimy a soudkyně JUDr. Jitky Hroudové ve věci

žalobkyně: **Victoria - Tip, a.s.**, IČO 26059517
sídlem Letenské náměstí 157/4, 170 00 Praha 7
zastoupena advokátem Mgr. Ondřejem Mikulášem
sídlem Hvězdova 1716/2b, 140 00 Praha 4

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného z 16. 6. 2022, čj. 22173/22/5000-10611-712195

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žalovanému se nepřiznává náhrada nákladů řízení.

Odůvodnění:

1. Vymezení věci

1. Žalobkyně se na soud obrátila, protože nesouhlasí s tím, že jí finanční orgány doměřily daň z hazardních her a uložily jí povinnost uhradit z doměřené daně penále. Předmětem posouzení je zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2020.
2. Pro posouzení věci je podstatný především výklad institutu minimální dílčí daně dle § 5 odst. 4 zákona č. 187/2016 Sb., o dani z hazardních her. Žalobkyně má za to, že je potřeba ho ústavně konformně interpretovat (dotvořit) tak, že se nepoužije na dobu, v níž měla

žalobkyně zakázáno provozovat hazardní hry v důsledku pandemie Covid-19. Žalovaný je přesvědčen, že takový výklad není možný.

2. Dosavadní průběh řízení a napadené rozhodnutí

3. Žalobkyně podala řádné daňové přiznání, v němž na příslušném řádku vykázala součet herních pozic jednotlivých povolených koncových zařízení v plné výši.
4. Následně podala 15. 3. 2021 dodatečné daňové přiznání, neboť měla za to, že kombinace minimální dílčí daně a zákazu činnosti v důsledku vládních opatření má rdousící efekt a je protiústavní. Spolu s dodatečným daňovým přiznáním zaslala žalobkyně správci daně průvodní dopis, v němž vysvětlila důvody pro svůj postup. Výpočet minimální dílčí daně provedla žalobkyně tak, aby odpovídala době, v níž mohla svoji činnost skutečně provozovat. Žalobkyně proto vydělila počet svých herních pozic dny ve 4. čtvrtletí roku 2020 a tento počet „pozic na jeden den“ vynásobila počtem dnů, v nichž nebyla její činnost zakázána.
5. Správce daně vyzval 25. 3. 2021 žalobkyni k odstranění pochybností a předložení seznamu povolených herních pozic. Žalobkyně na výzvu reagovala a opět vysvětlila svůj postup.
6. Správce daně žalobkyni zaslal 21. 5. 2021 sdělení výsledku postupu k odstranění pochybností, doměřil jí daň z moci úřední a stanovil jí lhůtu pro podání návrhu na pokračování v dokazování. Na to žalobkyně reagovala přípisem ze 4. 6. 2021, v němž setrvala na své dosavadní argumentaci.
7. Správce daně poté vydal dodatečný platební výměr, kterým vyměřil daň a odpovídající penále. Odvolání žalobkyně proti tomuto výměru zamítl žalovaný napadeným rozhodnutím.

3. Žalobní argumentace

8. Žalobkyně považuje napadené rozhodnutí i dodatečný platební výměr za nezákonné a navrhuje, aby je soud zrušil. V žalobě formulovala následující žalobní body.
9. V **prvním bodu** namítla, že finanční orgány nesprávně zjistily skutkový stav, neboť nepřihlédly ke všem důkazním prostředkům. Nijak totiž nereflektovaly, že vláda krizovými opatřeními zakázala žalobkyninu činnost na 69 dní z celkového počtu 92 dnů ve 4. čtvrtletí. Tím jí zamezila generovat příjem z provozování her. Výběr daní má vždy souvislost s konkrétními skutečnostmi, přičemž teprve pokud tyto skutečnosti nastanou, dochází ke vzniku práva státu na výběr daně. Titul pro výběr daně z hazardních her po dobu zákazu žalobkyniny činnosti neexistoval, proto by za toto období neměla být daň vybírána.
10. Žalobkyně nesporně samotnou konstrukci minimální dílčí daně, má však za to, že není možné ji plně aplikovat tehdy, když v důsledku vládního zákazu nemohla koncová zařízení ani teoreticky používat k získání příjmů. Kombinace zákazu a minimální dílčí daně považuje žalobkyně za neústavní pro její rdousící efekt. Pokud finanční orgány přesto minimální dílčí daň na její situaci aplikovaly, porušily její právo vlastnit majetek dle čl. 11 odst. 1 Listiny základních práv a svobod (Listiny). V této souvislosti žalobkyně odkázala na judikaturu Ústavního soudu, z níž plyne, že zdaněním nesmí docházet v nedůvodné a neakceptovatelné míře k zásahu do vlastnických práv dotčených osob.

Shodu s prvopisem potvrzuje X.

11. Ač to není uvedeno v důvodové zprávě, je žalobkyně přesvědčena, že úmyslem zákonodárce nebylo aplikovat § 5 odst. 3 a 4 zákona o dani z hazardních her za všech situací, tedy i v případě, že je žalobkyni činnost zakázána. Celosvětová pandemie byla natolik mimořádná a nepředvídatelná událost, že ji nelze podřadit pod podnikatelské riziko, s kterým měla žalobkyně počítat.
12. V **druhém bodu** žalobkyně namítla, že dodatečný platební výměr je nepřezkoumatelný. Žalobkyně v návaznosti na výsledek postupu k odstranění pochybností zjistila, že nesprávně deklarovala 3178 povolených herních pozic, ač jich měla ve skutečnosti povolených 3197. To uvedla ve svém vyjádření ze 4. 6. 2021. I přesto správce daně tuto žalobkyninu argumentaci nerefletoval a v dodatečném platebním výměru nadále uváděl, že žalobkyně deklarovala chybný počet povolených herních pozic. Žalovaný toto pochybení v napadeném rozhodnutí nezhojil.
13. V dodatečném platebním výměru navíc nejsou uvedeny všechny důkazy, které žalobkyně předložila, a z odůvodnění výměru nelze seznat, jakými úvahami se správce daně při zjišťování skutkového stavu řídil.
14. V rámci **třetího bodu** žalobkyně nesouhlasí s postupem správce daně, který jí doměřil daň z moci úřední dle § 12 zákona o dani z hazardních her. Žalobkyně již při podání dodatečného daňového přiznání jednoznačně sdělila, co jí k tomuto postupu vede. Za takové situace neměl správce daně zahájit doměření z moci úřední, ale měl žalobkyni vyzvat k podání dodatečného daňového přiznání. Postup správce daně byl v rozporu s judikaturou Nejvyššího správního soudu (NSS).
15. Vzhledem k tomu, že správce daně žalobkyni k podání daňového tvrzení nevyzval, nevznikla žalobkyni povinnost hradit penále. Pokud ho i přesto správce daně vyměřil, jde o vyměření nezákonné.
16. V doplňujícím vyjádření žalobkyně soudu sdělila, že jí Specializovaný finanční úřad na její žádost prominul penále v nejvyšším zákonem povolené míře, tj. v rozsahu 75 %.

4. Vyjádření žalovaného

17. Žalovaný s žalobou nesouhlasí a navrhuje, aby ji soud zamítl. Má za to, že s většinou žalobní argumentace se vypořádal již v napadeném rozhodnutí, neboť se z velké části kryje s žalobkyninou odvolací argumentací.
18. Již pouhé získání a držba základního povolení naplňuje předmět daně z hazardních her. Držitel základního povolení se dle § 1 odst. 1 zákona o dani z hazardních her stává poplatníkem daně, a to i tehdy, pokud ve zdaňovacím období neuvedl žádnou hazardní hru do provozu. Pro určení minimální dílčí daně je rozhodující, zda je konkrétní herní pozice v určitém zdaňovacím období povolena alespoň jeden den. Je nerozhodné, zda byla herní pozice skutečně provozována. Žalobkyně byla po celé zdaňovací období držitelkou základního povolení, tudíž i poplatnicí daně z hazardních her. Žalobkyně za toto období vykážala vklady i vyplacené výhry z technických a živých her, naplnila tudíž předmět daně z hazardních her.
19. Správce daně i žalovaný postupovaly podle jasného znění zákona, kterým jsou správní orgány vázány. Pouze Ústavní soud je povolán k tomu, aby hodnotil soulad jednotlivých ustanovení s ústavním pořádkem. Rdousící efekt může mít pouze extrémní disproporcionalita výsledného daňového zatížení. Samotný krátkodobý zákaz činnosti

nemůže bez dalšího o rdousícím účinku daně cokoliv vypovídat. Žalobkyně přitom nijak nespécifikovala svoji dlouhodobou hospodářskou situaci.

20. Žalovaný i správce daně řádně zhodnotily skutkový stav a vypořádaly všechny navržené důkazy. Dodatečný platební výměr obsahuje všechny zákonné náležitosti.
21. Žalovaný nepovažuje za důvodné ani námitky týkající se doměřovacího řízení a uloženého penále. U hazardních her platí tzv. institut samovyměření a samodoměření. Žalobkyně zaslala dodatečné daňové přiznání, v němž se snažila snížit svoji daňovou povinnost. Správce daně v takové situaci nemohl postupovat jinak než postupem k odstranění pochybností.

5. Žalobkynina replika

22. Žalobkyně reagovala na vyjádření žalovaného replikou. Uvedla, že odkaz žalovaného na nález Ústavního soudu z 30. 1. 2018, sp. zn. Pl. ÚS 15/15, není případný, neboť posuzoval jiné otázky zdanění hazardních her. Žalobkyně opětovně zdůraznila, že její situace je výjimečná. V důsledku zásahu veřejné moci nemohla provozovat svoji podnikatelskou činnost.
23. Zdanění jakékoliv ekonomické činnosti předpokládá, že jde o činnost, která generuje příjem, což potvrzuje i odborná literatura. Je proto nutné zachovat prostor pro to, aby ekonomická činnost mohla vytvářet hodnoty, které budou následně zdaněny. V opačném případě má daň konfiskační dopady ve vztahu k majetkové podstatě jednotlivce. Žalobkyně nemohla na daň „vydělat“ svoji ekonomickou činností ve tří čtvrtinách zdaňovacího období.

6. Posouzení soudem

24. Ve věci se konalo ústní jednání dle § 49 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (s. ř. s.).
25. Žalobkyně odkázala na svá písemná podání a shrnula argumentaci v nich obsaženou. Zdůraznila, že daň z hazardních her pro ni má rdousící efekt. Je přesvědčena, že stát má vytvářet prostor pro to, aby daňový subjekt mohl provozovat svoji ekonomickou činnost. V opačném případě totiž daň znemožňuje výkon samotné činnosti, z které má být daň hrazena.
26. Žalovaný odkázal na napadené rozhodnutí a své písemné vyjádření před soudem. Má za to, že spor je o právní otázku, nikoliv o skutková zjištění.
27. Soud provedl v souladu s § 52 odst. 1 s. ř. s. důkaz *rozhodnutím Specializovaného finančního úřadu z 15. 9. 2022, čj. 153037/22/4300-12711-109964* (čl. 48 soudního spisu). Z něj plyne, že žalobkyně požádala úřad o prominutí penále dle § 259a a § 259c zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve výši 1 855 095 Kč z 2 473 459 Kč, které jí bylo stanoveno dodatečným platebním výměrem k dani z hazardních her za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2020. Tuto žádost podala žalobkyně současně s odvoláním proti dodatečnému platebnímu výměru. Specializovaný finanční úřad shledal, že jsou všechny zákonné podmínky splněny a žalobkyni prominul penále v požadované (nejvyšší možné) výši.
28. Soud přezkoumal napadené rozhodnutí v rozsahu uplatněných žalobních bodů (§ 75 odst. 2 věta první s. ř. s.), jakož i z pohledu vad, k nimž je povinen přihlížet z úřední povinnosti. Vycházel přitom ze skutkového i právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.).

Shodu s prvopisem potvrzuje X.

29. Žalobu podala včas osoba k tomu oprávněná.
30. Žaloba není důvodná.
31. Soud nejprve považuje za vhodné upozornit na to, že žalobní argumentace je z velké části doslovným převzetím žalobkyniny odvolací argumentace. První žalobní bod doplnila žalobkyně o dva odstavce, v nichž reagovala na argumentaci žalovaného (odst. 29 a 30 žaloby). Druhý žalobní bod (část B žaloby) je shodný s odvolací námitkou v části b. na str. 8 a 9 odvolání pouze s tím rozdílem, že žalobkyně za první odstavec dopsala, že žalovaný nezhojil pochybení správce daně. Třetí žalobní bod (část C a D žaloby) je opět shodný s odvolací námitkou v části c. a d. na str. 9 až 13 žaloby.
32. Druhý a třetí žalobní bod nijak nereagují na argumentaci, kterou žalovaný v napadeném rozhodnutí vypořádal shodné odvolací námitky. Soud přitom nemůže za žalobkyni její argumentaci domýšlet či vybírat ze zjištěného skutkového stavu to, co její argumentaci podporuje (srov. rozsudek rozšířeného senátu NSS z 24. 8. 2010, čj. 4 As 3/2008-78, č. 2162/2011 Sb. NSS, bod 32). Judikatura konstantně zdůrazňuje, že žalobní body musí reagovat na napadené rozhodnutí a nelze v nich pouze odkazovat na podané odvolání. Druhý a třetí žalobní bod jsou tudíž na samé hranici projednatelných žalobních bodů (srov. obecně např. rozsudek NSS z 22. 8. 2019, čj. 2 As 284/2018-38, bod 19 a judikatura tam citovaná).
33. Soud proto s ohledem na právě uvedené nejprve stručně vypořádá druhý a třetí žalobní bod a následně se bude věnovat hlavní sporné otázce mezi žalobkyní a žalovaným. Tedy, zda ústavně konformní interpretace § 5 odst. 3 a 4 zákona o dani z hazardních her vyžaduje dotvoření v tom smyslu, že se minimální dílčí daně neuplatní (resp. ne v celém rozsahu) v případě, že žalobkyně nemohla svoji činnost vykonávat v důsledku vládního zákazu souvisejícího s pandemií Covid-19.

6.1 Dodatečný platební výměr je přezkoumatelný

34. Žalobkyně namítá, že dodatečný platební výměr je nepřezkoumatelný, neboť správce daně nezohlednil, že žalobkyně uznala, že deklarovala nesprávný počet herních pozic. Zároveň dle žalobkyně nejsou v dodatečném platebním výměru uvedeny všechny důkazy, které navrhovala, a není zřejmé, z jakých skutečností správce daně vycházel.
35. Žalobkyně zcela přehlíží body 63 až 65 napadeného rozhodnutí, v nichž se žalovaný zabýval zcela shodnou odvolací námitkou. Žalobkyni vysvětlil, že správce daně v dodatečném platebním výměru výslovně uvedl, že žalobkyně souhlasila s počtem herních pozic, jež správce daně zjistil. Popsal též, že dodatečný platební výměr splňuje všechny náležitosti a skutkové závěry jsou z něj zřejmé.
36. Soud s tímto vypořádáním odvolací námitky souhlasí a odkazuje na něj. K tomu pouze dodává, že i pokud by správce daně opomněl zmínit, že žalobkyně souhlasila se zjištěným počtem herních pozic, nemělo by to na přezkoumatelnost výměru vliv. Tato okolnost není totiž pro posouzení sporu mezi žalobkyní a finančními orgány jakkoliv podstatná. Jde-li o údajně opomenuté důkazy, tak žalobkyně v žalobě neuvádí, jaké konkrétní důkazy měl správce daně opomenout a jaký to mělo vliv na posouzení skutkového stavu. Ten je přitom mezi žalobkyní a finančními orgány nesporný. Spor se týká právní otázky – jak interpretovat § 5 odst. 3 a 4 zákona o dani z hazardních her v kontextu krizových opatření, které žalobkyni zakázaly vykonávat její činnost.

Shodu s prvopisem potvrzuje X.

37. Druhý žalobní bod je nedůvodný.

6.2 Správce daně postupoval správně, když zahájil postup k odstranění pochybností

38. I v případě třetího žalobního bodu žalobkyně zcela ignoruje argumentaci žalovaného v napadeném rozhodnutí. Ten přitom v bodech 67 až 68 žalobkyni vysvětlil, proč s ohledem na princip samovyměření a samodoměření neměl správce daně žalobkyni vyzvat k dodatečnému daňovému přiznání. I s tímto vypořádáním odvolací argumentace se soud ztotožňuje a v rámci vypořádání totožné žalobní argumentace na něj odkazuje.

39. Žalovaný v napadeném rozhodnutí trefně poukázal na to, že není zřejmé, jak by postup, kterého se žalobkyně dožaduje, měl skončit. Žalobkyně v daňovém řízení nejprve podala řádné daňové přiznání, v němž operovala se všemi povolenými herními pozicemi. Poté sama podala dodatečné daňové přiznání, v němž uvedla nový výpočet se sníženým počtem herních pozic. V takovém případě nevidí soud žádný smysl v tom, aby jí správce daně vyzýval k podání (dalšího) dodatečného daňového přiznání.

40. Třetí žalobní bod proto také není důvodný.

6.3 Žalovaný interpretoval ustanovení ústavně konformním způsobem

41. Hlavní spor mezi žalobkyní a finančními orgány spočívá v tom, jaký vliv má skutečnost, že žalobkyně nemohla vykonávat svoji činnost na institut minimální dílčí daně z technických her. Výpočet daně upravoval zákon o dani z hazardních her pro rozhodné období v § 5 následovně:

- (1) *Daň z hazardních her se vypočte jako součet dílčích daní.*
- (2) *Dílčí daň se vypočte jako součin dílčího základu daně zaokrouhleného na celé stokoruny naboru a sazby pro tento dílčí základ daně.*
- (3) *Pokud je součin dílčího základu daně z technických her zaokrouhleného na celé stokoruny naboru 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.*
- (4) *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.*

42. Soud pro úplnost uvádí, že zákon o dani z hazardních her byl včetně § 5 s účinností od 1. 1. 2024 novelizován, nicméně na nyní posuzované zdaňovací období se aplikuje úprava ve znění účinném do 31. 12. 2023 (čl. XCVI zákona č. 349/2023 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s konsolidací veřejných rozpočtů).

43. Žalobkyně se domáhá, aby se na její případ § 5 odst. 3 a 4 zákona o dani z hazardních her neaplikoval, resp. aby se aplikoval modifikovaně. Navrhuje, aby se namísto *herních pozic jednotlivých povolených koncových zařízení* ve vzorci výpočtu minimální dílčí daně operovalo s částí celkového počtu herních pozic jednotlivých povolených koncových zařízení, která připadá na dny, v nichž mohla žalobkyně tato zařízení fakticky provozovat.

44. Žalovaný zastává názor, že není možné uvedená ustanovení takovýmto způsobem dotvořit v rámci ústavně konformního výkladu.

45. Soud pro přehlednost argumentace nejprve obecně popíše možnosti ústavně konformního výkladu a následně vysvětlí, proč má za to, že v posuzované věci nelze na žalobkynin výklad přistoupit.
46. Právní předpisy je třeba vykládat ústavně konformním způsobem. Tato povinnost stíhá nejen soudy, ale všechny orgány veřejné moci (např. náleží Ústavního soudu z 24. 9. 1998, sp. zn. III. ÚS 139/98).
47. Ústavně konformní interpretace znamená především to, že nabízí-li se více různých interpretací, přičemž jedna je v souladu s ústavním pořádkem, je třeba zvolit tuto interpretaci (náleží Ústavního soudu z 26. 3. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 48/95). Při ústavně konformní interpretaci však interpret není vázán jazykovým rámcem, který vymezuje interpretovaná norma. Jak opakovaně zdůrazňuje Ústavní soud, interpret „*není absolutně vázán doslovným zněním zákonného ustanovení, nýbrž se od něj smí a musí odchýlit v případě, kdy to vyžaduje ze závažných důvodů účel zákona, historie jeho vzniku, systematická souvislost nebo některý z principů, jež mají svůj základ v ústavně konformním právním řádu jako významovém celku*“. Při ústavně konformní interpretaci proto lze právní normu vykládat (či dotvářet) nad rámec jejího výslovného znění (v odborné literatuře srov. obecně Ondřejek P. *Czech Republic: Insights from the Constitutional Court's Post-Transition Practice of Constitutionally Conforming Interpretation* In. Klatt, M. (ed.) *Constitutionally Conforming Interpretation – Comparative Perspectives: volume 1: National Reports*. Gordonsville: Hart Publishing, An Imprint of Bloomsbury Publishing, 2023, s. 49-66). To se může projevit i tak, že interpret v rámci ústavně konformního výkladu vytvoří výjimku z příliš obecného zákonného pravidla, čímž uzavře zakrytou teleologickou mezeru v zákoně (náleží Ústavního soudu z 13. 12. 2007, sp. zn. I. ÚS 318/06, bod 21).
48. Tak například Ústavní soud ústavně konformním způsobem vyložil § 34 odst. 4 zákona č. 418/2011 Sb., o trestní odpovědnosti právnických osob a řízení proti nim, tak že obsahuje právo osoby, která je jinak vyloučená z možnosti činit úkony za právnickou osobu v trestním řízení, neboť vystupuje jako obviněná nebo svědek v téže věci, zvolit této právnické osobě obhájce (náleží Ústavního soudu z 15. 8. 2018, sp. zn. II. ÚS 131/18, z 20. 11. 2018, sp. zn. I. ÚS 2436/18, z 21. 1. 2020, sp. zn. IV. ÚS 3139/19, z 23. 6. 2020, sp. zn. I. ÚS 2638/19 a z 22. 9. 2020, sp. zn. III. ÚS 1490/20). S odkazem na ústavně konformní interpretaci Ústavní soud také velmi užil aplikaci § 77 odst. 8 zákona č. 372/2011 Sb., o zdravotních službách a podmínkách jejich poskytování, který omezoval přístup k informacím ze zdravotních registrů (náleží z 17. 1. 2023, sp. zn. Pl. ÚS 25/21), a v kontextu daňového práva dovedl i při absenci explicitní zákonné úpravy povinnost finančních orgánů zdržovat pouze spornou částku nadměrného odpočtu daně z přidané hodnoty (náleží Ústavního soudu z 22. 2. 2019, sp. zn. II. ÚS 819/18).
49. Žalobkyně se v projednávané věci domáhá toho, aby finanční orgány dovedly výjimku z aplikace minimální dílčí daně dle § 5 odst. 3 a 4 zákona o dani z hazardních her pro případ, že v důsledku zásahu veřejné moci nemůže poplatník této daně provozovat své podnikání. Z výše uvedené exkurze do ústavně konformního výkladu zákonných norem i uvedených příkladů je zřejmé, že takový postup není zcela vyloučen. V tomto ohledu tak soud považuje za vhodné korigovat závěry žalovaného, který v napadeném rozhodnutí zastával názor, že žalobkynin požadovaný výklad není vůbec možný.
50. Aby však bylo možné přistoupit k ústavně konformnímu dotvoření jednoznačné úpravy v § 5 zákona o dani z hazardních her, musely by pro to existovat silné důvody. Těmi by

mohly být likvidační účinky (rdousící efekt) daně z hazardních her, nicméně z žalobkyniných tvrzení, ani ze skutečností, jež plynou ze správního spisu, neplyne, že by daň takové účinky v žalobkynině případě měla.

51. Žalobkyně nenamítá, že by daň měla mít obecně rdousící efekt, ale že v jejím konkrétním případě takový efekt má v důsledku zákazu činnosti v souvislosti s koronavirovou pandemií. Obecný rdousící efekt daně a individuální rdousící efekt rozlišuje též odborná literatura (srov. komentář k čl. 11 Listiny In Husseini, F., Bartoň, M., Kokeš, M., Kopa, M. a kol. *Listina základních práv a svobod. Komentář*. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2021, s. 412, marg. č. 167).
52. Individuální rdousící efekt musí tvrdit a prokazovat žalobkyně jako poplatník daně (obecně k prokazování individuálního rdousícího efektu srov. rozsudek NSS z 31. 5. 2018, čj. 7 Afs 409/2017-29, body 15 a násl.). To se jí však v dané věci nepovedlo. Žalobkyně nijak podrobněji netvrdila (ani neprokazovala) svoji ekonomickou situaci, z níž by plynulo, že pro ni měla daň za 4. čtvrtletí roku 2020 likvidační dopady. Není tudíž například postaveno najisto, zda žalobkyně za dobu, kdy svoji ekonomickou činnost ve 4. čtvrtletí provozovala, vydělala dostatek prostředků na zaplacení minimální dílčí daně (případně o kolik více než je minimální dílčí daň), nebo ne. Žalobkyně tak sice správně poukazovala na to, že 75 % zdaňovacího období nemohla vykonávat svoji podnikatelskou činnost, ale již netvrdila a neprokazovala, že by v důsledku výkonu podnikatelské činnosti ve zbylých 25 % zdaňovacího období byla ztrátová či by se jí podnikatelská činnost z jiných důvodů nevyplácela. Z žalobkynina přiznání k dani z hazardních her za 4. čtvrtletí 2020 plyne, že rozdíl mezi přijatými vklady a vyplacenými výhrami byl 48 700 214 Kč (řádek č. 504 přiznání). Minimální dílčí daň byla správcem daně stanovena ve výši 29 412 400 Kč. Dle soudu z pouhého porovnání těchto částek bez dalšího neplyne rdousící účinek daně v žalobkynině případě. Individuální rdousící efekt je přitom nutně spojen s individuálními ekonomickými výsledky a ekonomickou činností subjektu, který rdousící efekt tvrdí. Žalobkyně však daňovým orgánům (ani soudu) neposkytla žádná konkrétní tvrzení a důkazy, na jejichž základě by šlo existenci rdousícího efektu posoudit.
53. V případě posuzování individuálního rdousícího efektu je zároveň třeba zkoumat, zda právní řád nabízí prostředky ke zmírnění tohoto efektu a zda je poplatník daně využil (nálezn Ústavního soudu z 15. 5. 2012, sp. zn. Pl. ÚS 17/11-2, bod 88). V žalobkynině případě jsou takovými prostředky především žádost o posečkání úhrady daně či její rozložení do splátek (§ 156 a násl. daňového řádu; k tomu též usnesení zdejšího soudu z 8. 3. 2022, čj. 14 A 197/2021-34, bod 22 až 24) a prominutí penále (§ 259a daňového řádu).
54. Žalobkyně požádala o prominutí penále, které jí bylo v souladu s § 259a odst. 2 daňového řádu prominuto v nejvyšší možné výši. Žalobkyně tuto skutečnost nicméně nijak nezohlednila ve svých tvrzeních a nevysvětlila, jak se prominutí penále promítlo do její hospodářské situace a jaký vliv mělo na dopad daně za 4. čtvrtletí na žalobkyni. Ohledně institutu posečkání úhrady daně žalobkyně netvrdila a nedokládala nic.
55. Za takové situace není možné, aby soud dotvářel ústavně konformním výkladem zákonnou úpravu minimální dílčí daně. Není totiž vůbec prokázáno, že by konkrétně vůči žalobkyni rdousící efekt měla. Ani tento žalobní bod tudíž není důvodný.

7. Závěr a náklady řízení

56. Soud z uvedených důvodů neshledal žalobu důvodnou, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
57. O nákladech řízení rozhodl soud výrokem II. podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalovaný byl ve věci plně úspěšný, avšak nevznikly mu žádné náklady řízení nad rámec běžného výkonu úřední činnosti.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. 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 nejbližší 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 21. března 2024

Mgr. Marek Bedřich v. r.
předseda senátu