



ČESKÁ REPUBLIKA  
**ROZSUDEK**  
**JMÉNEM REPUBLIKY**

Krajský soud v Brně rozhodl v senátu složeném z předsedy Mgr. Milana Procházky a soudců Mgr. Karla Černína, Ph.D., a Mgr. Jana Jiráska, Ph.D., ve věci

žalobce: **NET and GAMES, a. s.**  
sídlem Bednářova 621/29, 619 00 Brno  
zastoupené advokátkou JUDr. Mgr. Petrou Novákovou, Ph.D.  
sídlem Chodská 1366/9, 120 00 Praha

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 12. 2022, čj. 46523/22/5000-10611-712195

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Účastníci řízení nemají právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Předmětem posouzení budou dvě otázky – povinnost žalobce odvést minimální daň z hazardních her za 4. čtvrtletí roku 2020, a tatáž povinnost ve vztahu k 1. čtvrtletí roku 2021.

2. Žalobce má za to, že neměl povinnost platit daň z hazardních her ve výši, kterou uvedl ve svých řádných daňových přiznáních. Vypočítal ji totiž jako tzv. minimální daň z hazardních her, jejíž výše závisí jen na tom, pro kolik koncových hracích zařízení měl v daném čtvrtletí vydané tzv. základní povolení. Jenže po většinu 4. čtvrtletí roku 2020 nebylo fakticky možné hazardní hry provozovat, protože to zakázala vláda svými nařízeními vydávanými v souvislosti s pandemií nemoci covid-19. A v 1. čtvrtletí roku 2021 bylo dokonce provozování hazardních her zakázáno po celé zdaňovací období. Proto žalobce podal za obě uvedená zdaňovací období dodatečná daňová přiznání. V nich si daň z hazardních her za 4. čtvrtletí roku 2020 poměrně snížil a daň za 1. čtvrtletí roku 2021 přiznal v nulové výši.
3. Specializovaný finanční úřad to však neuznal a za 4. čtvrtletí roku 2020 vyměřil žalobci daň z hazardních her ve výši 7 196 345 Kč a zároveň stanovil penále ve výši 1 439 269 Kč (dodatečný platební výměr ze dne 8. 9. 2021, čj. 143770/21/4300-13823-704691). Za 1. čtvrtletí roku 2021 pak vyměřil žalobci daň z hazardních her ve výši 23 386 400 Kč a zároveň stanovil penále ve výši 4 677 280 Kč (dodatečný platební výměr ze dne 8. 9. 2021 čj. 143688/21/4300-13823-704691). Odvolání žalobce proti oběma dodatečným platebním výměrům zamítl žalovaný rozhodnutím označeným v záhlaví (dále „odvolací rozhodnutí“ nebo „napadené rozhodnutí“). Proti němu brojí žalobce u Krajského soudu v Brně žalobou podanou dne 13. 2. 2023.

## II. Argumentace žalobce

4. Žalobce navrhuje napadené rozhodnutí zrušit, neboť je nespravedlivé a nezákonné. Stěžejním bodem žalobcovy argumentace je zákaz provozování heren a kasin v rozhodném období, a to formou nařízení vlády vydávaných za účelem ochrany a prevence před onemocněním covid-19. Výpočet minimální daně je podle žalobce vázán na předmět daně, tedy na provozování hazardní hry pro účastníka hazardní hry. Žalobce během období zákazu provozovat hazardní hry nemohl (příčemž důvody tohoto stavu nelze přičítat jemu), a chyběl tak předmět daně. Daňová povinnost tudíž musela zaniknout. Kvůli nařízením vlády nebylo hráčům umožněno zahrát si hazardní hry, a nelze tak hovořit ani o jejich negativním dopadu na společnost. Neprovozované hazardní hry nejsou ziskové ani škodlivé. Není tak naplněn smysl a účel minimální daně z hazardních her.
5. Žalobce poukazuje na to, že nejen soudy, ale i správní orgány jsou povinny vykládat právo v souladu s ústavními principy (zde žalobce poukázal též na § 5 odst. 1 a odst. 3 daňového řádu). Rozpory v právních předpisech pak mohou odstraňovat jejich ústavně konformní interpretací, která má přednost před zrušením právního předpisu. V daném případě se nabízí velmi jednoduché výkladové řešení, neboť daná nařízení vlády představují právní předpisy jak pozdější (*lex posterior*), tak zvláštní (*lex specialis*) vůči zákonu o dani z hazardních her. Jestliže vláda mohla krizovými opatřeními dočasně suspendovat dokonce i základní lidská práva, tím spíše mohla suspendovat vydaná povolení k provozování hazardních her. Naopak výklad žalovaného, že sice provoz technických zařízení v daném období zakázán byl, ale zároveň žalobcovo povolení k tomuto provozu zůstalo stále účinné a platné (a tudíž je dán předmět daně), je umělý, účelový a v rozporu se smyslem právní úpravy (zde žalobce odkázal na § 2 zákona o dani z hazardních her). Takový výklad by neobstál v ústavním testu legitimacy (zde žalobce odkázal na nálezy Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 29/08-1). Navíc, pokud právo umožňuje dvojí výklad, má se v oblasti daní

postupovat mírněji (zásada *in dubio mitius*, zde žalobce odkázal na nálezy Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 666/02).

6. Interpretace žalovaného má za následek tzv. rdousící efekt daně. Již v důsledku předchozích nařízení vlády v průběhu pandemie došlo ke značnému snížení příjmů žalobce. Za účelem udržení provozu byl nucen vyčerpat většinu finančních rezerv. Minimální daň z hazardních her významně převyšovala příjem, který žalobce za 23 dní provozu vytvořil. Nešlo tu o žádné podnikatelské riziko, jak tvrdí žalovaný, neboť pandemie a její následky překonaly jakákoliv racionální očekávání. Zdanění už tak nízkých příjmů (v případě 1. kalendářního čtvrtletí 2021 dokonce nulových) vysokou paušální daní (35 %) by mělo likvidační dopad jak na daňový subjekt, tak na celý sektor hazardních her. Takový daňový efekt je jednoznačně vyloučen ustálenou rozhodovací praxí Ústavního soudu (zde žalobce odkazuje na nálezy Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 29/08, Pl. ÚS 9/15 a Pl. ÚS 7/03). A nelze ho omluvit ani společenskou škodlivostí daného odvětví, neboť stát žalobcovy podnikání obecně povolil, je tedy legální. Ostatně negativní společenské důsledky v době uzavření žalobcových provozoven logicky ani nemohly vzniknout.
7. K tomu dodává, že by povinností uhradit minimální daň došlo i ke zneužití práva dle čl. 4 odst. 4 Listiny základních práv a svobod.
8. Žalobce dále poukazuje na porušení ústavního principu rovnosti zakotveného v čl. 1 a čl. 3 odst. 3 Listiny základních práv a svobod. Každý má povinnost podílet se na všeobecném financování státu pouze co do výše individuální finanční způsobilosti. Ta je závislá na příjmech, majetku a kupní síle daňového subjektu. V tomto konkrétním případě by povinnost uhradit minimální daň vedla k nepřiměřenému daňovému zatížení žalobcovy podnikatelské činnosti (zde žalobce odkázal na nálezy Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 15/02 a Pl. ÚS 29/08). Pro srovnání připomíná žalobce, že v případě pivního průmyslu došlo k prominutí daně z tzv. „vylitého piva“, ačkoliv tento typ podnikání má také negativní dopady na společnost, včetně závislostí, majetkových škod a předčasných úmrtí. V tom spatřuje žalobce diskriminaci svého podnikání.
9. Nakonec žalobce namítá, že penále související s doměřenou částkou je nezákonné. Žalobce podal za obě období řádná daňová přiznání. Následně usiloval o úpravu výše daně a podal dodatečná daňová přiznání k dani z hazardních her a daň byla doměřena na základě tvrzení v něm obsažených. V souladu s § 11 odst. 3 zákona o dani z hazardních her platí, že pokud byla v dodatečných daňových přiznáních tvrzena částka nižší, než je uvedena v původních daňových přiznáních, nepodléhá žádná část daně fikci doměření, neboť se doměřuje pouze rozdíl oproti poslední známé dani.

### III. Argumentace žalovaného

10. Žalovaný ve svém vyjádření navrhl žalobu zamítnout a odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí a platebního výměru. Zároveň zdůraznil, že veškeré námitky považuje za nedůvodné.
11. Nejprve se žalovaný vypořádává s interpretací provozování hazardních her. Má za to, že již pouhé získání a držení povolení (alespoň jeden den v daném zdaňovacím období) naplňuje předmět daně. Samotným dočasným zákazem provozování heren a kasin nebylo základní povolení jakkoli dotčeno, vládní nařízení pouze regulovala možnost vykonávat povolenou činnost v kontaktu s veřejností. Stejně tak nebyla dotčena jednotlivá povolení k umístění

koncových zařízení v herních prostorách. Žalovaný přirovnává danou situaci k zákazu maloobchodního prodeje, který také nevedl k zániku živnostenských oprávnění prodejců. Správní orgán je povinen vycházet z § 5 odst. 4 zákona o dani z hazardních her, ze kterého jednoznačně vyplývá, že minimální daň se odvíjí toliko od počtu povolených herních pozic v daném období. Její konstrukce nijak nereflektuje, jak velký majetek jejich prostřednictvím daňový poplatník vytvořil, tedy jaký byl reálný výsledek jeho podnikání. Obdobnou konstrukci v předchozím zákoně o loteriích prohlásil Ústavní soud za souladnou s ústavním pořádkem (zde žalovaný odkazuje na nálezy sp. zn. Pl. ÚS 15/15).

12. Dále žalovaný tvrdí, že výklad ústavně konformní má své meze a je možný toliko tam, kde sporný právní předpis připouští vícero interpretací, přičemž alespoň jedna z nich je v souladu s ústavními předpisy. Žalovaný je toho názoru, že výklad ustanovení § 5 odst. 4 zákona o dani z hazardních her nenabízí žádnou jinou variantu interpretace. Výklad nabízený žalobcem představuje ve skutečnosti skrytou změnu či derogaci tohoto ustanovení. Nebylo tudíž v moci žalovaného, aby postupoval jinak, než mu zákon ukládá. Navíc žalobce se fakticky pokouší prostřednictvím výkladu zákona o dani z hazardních her zmírnit negativní ekonomické dopady pandemie a krizových opatření na své podnikání. Takový postup je však nesystematický. Ke zmírnění podobných dopadů sloužily jiné nástroje, např. náhrada škody dle § 36 krizového zákona, kompenzační bonusy dle zákonů č. 159/2020 Sb. a 461/2020 Sb., či kompenzační programy jednotlivých ministerstev.
13. Ke rdousícímu efektu žalovaný uvádí, že i podle judikatury Ústavního soudu má zákonodárce při tvorbě daňového systému široké pole působnosti a je oprávněn zohlednit nejrůznější kritéria (zde žalovaný odkázal na nálezy Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 31/13, bod 42, a Pl. ÚS 9/15, bod 34). Konfiskační či rdousící efekt daně může být posuzován tehdy, kdy lze její výši považovat za extrémně nepřiměřenou, a to natolik, že má potenciál zmařit samou podstatu majetku nebo se bude podobat zákazu jinak právem dovolené činnosti. Žalovaný uznává, že v období pandemie došlo k náhlému zásahu do výkonu žalobcovy ekonomické činnosti, která byla omezena na minimum. Nejednalo se však o stav trvalý, nýbrž o stav dočasný, jenž byl nesporně vynucen významným zásahem vyšší moci. Takovéto časově omezené zvýšení daňové zátěže shledal Ústavní soud ústavně konformním například v případě dva roky trvajících zdanění rezerv pojišťoven (zde žalovaný odkázal na nálezy sp. zn. Pl. ÚS 87/20). Jednorázový negativní účinek skokového nárůstu daňové povinnosti lze řešit například žádostí o posečkání úhrady daně, přičemž žalobce ani netvrdí, že by se o něco takového pokusil. Žalobce nadto nedoložil žádné konkrétní údaje vypovídající o vývoji výše jeho příjmů z provozu technických her, o vývoji výše jeho rezerv a vůbec jakékoliv další informace, z nichž by bylo možné si vytvořit komplexní obrázek o skutečném stavu majetku daňového subjektu a ze kterého by bylo možné prokázat hrozbu rdousícího efektu.
14. Ke zneužití práva dle žalovaného nedošlo. Dodává, že ustanovení § 5 odst. 4 zákona o dani z hazardních her nezpůsobuje konfiskační či rdousící dopad daně a provedení výpočtu neodporuje čl. 4 odst. 4 Listiny a ani čl. 11 odst. 1 Listiny.
15. Co do rozporu s principem rovnosti žalovaný namítá, že v případě „daně z vylitého piva“ se jedná o situaci jednoznačně věcně odlišnou. Daná „úleva“ je explicitně stanovena v § 89 odst. 4 zákona o spotřebních daních. Právě tato skutečnost odlišuje výchozí pozici příslušných správců daně při jejich rozhodování.

16. Ohledně penále žalovaný uvádí, že povinnost hradit penále vzniká vždy, když je správcem daně z moci úřední nově stanovena daň vyšší než jí bezprostředně předcházející stanovená daň za příslušné období. Vzhledem k tomu, že v případě žalobce daň nebyla doměřena na základě dodatečného daňového přiznání, ale správce daně zahájil postup k odstranění pochybností a daň následně doměřil na základě tohoto postupu, vznikla žalobci povinnost penále uhradit.

#### IV. Řízení před krajským soudem

17. Soud rozhodl ve věci samé bez jednání za podmínek § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“).

#### V. Posouzení věci krajským soudem

18. Žaloba **není důvodná.**

##### *Právní úprava a judikatura*

19. Předmětem daně z hazardních her je provozování hazardní hry na území České republiky pro účastníka hazardní hry, pokud a) je k provozování této hry potřeba základní povolení podle zákona upravujícího hazardní hry, nebo b) tato hra má být podle zákona upravujícího hazardní hry ohlášena (§ 2 odst. 1 zákona č. 187/2016 Sb., o dani z hazardních her, ve znění účinném do 31. 12. 2023). Přitom provozováním hazardní hry se myslí „*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*“ (§ 5 zákona č. 186/2016 Sb., o hazardních hrách). Poplatníkem daně z hazardních her je pak držitel základního povolení podle zákona upravujícího hazardní hry nebo ten, kdo provozuje hazardní hru, k jejímuž provozování je takového povolení potřeba (§ 1 zákona o dani z hazardních her).
20. Dílčí daně z jednotlivých typů hazardních her se vypočítávají odlišným postupem a na závěr se sečtou, aby se zjistila výsledná daň z hazardních her za dané zdaňovací období, kterým je kalendářní čtvrtletí (§ 5 odst. 1 a § 6 zákona o dani z hazardních her).
21. Nyní se konkrétně jedná o dílčí daň z technické hry. Zákon zná dva způsoby jejího výpočtu. Za první, dílčí základ daně tvoří částka, o kterou úhrn přijatých vkladů převyšuje součet úhrnu vyplacených výher a úhrnu vrácených vkladů z technické hry. Dílčí základ se pak vynásobí příslušnou sazbou daně a výsledek se zaokrouhlí na celé stokoruny nahoru [§ 3 odst. 1 písm. e) a § 5 odst. 2 a 3 zákona o dani z hazardních her]. A za druhé, minimální dílčí daň se stanoví tak, že se počet herních pozic jednotlivých povolených koncových zařízení uvedených v povolení k umístění herního prostoru vynásobí částkou 9 200 Kč (§ 5 odst. 4 zákona o dani z hazardních her). Nejdůležitější pro posouzení věci je následující pravidlo: Pokud je daň vypočítaná z dílčího základu daně z technických her (první způsob) nižší než minimální dílčí daň z technických her (druhý způsob), přednost dostane minimální dílčí daň. Zcela přesně zní toto pravidlo v zákoně takto: „*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*“ (§ 5 odst. 3 zákona o dani z hazardních her).

22. Stojí za povšimnutí, že u ostatních typů hazardních her se minimální dílčí daň neuplatní. Aplikuje se právě jen u technických her, které se, z hlediska probouzení patologické hráčské závislosti a vyvolávání dalších negativních společenských jevů, považují za nejškodlivější.
23. Soud se bude dále opírat ještě o ta ustanovení zákona č. 186/2016 Sb., o hazardních hrách, ve znění účinném do 31. 5. 2021, která upravují zrušení a změnu vydaných povolení. Konkrétně jde o to, že jak základní povolení k provozování technické hry vydané Ministerstvem financí, tak i povolení k umístění herního prostoru vydané obecním úřadem mohl příslušný správní orgán na žádost provozovatele zrušit (§ 95 odst. 3 a § 103 odst. 3 zákona o hazardních hrách). Stejně tak bylo možné kterékoliv z těchto povolení na žádost provozovatele i změnit (§ 94 odst. 1 písm. a) a § 102 odst. 1 písm. a) zákona o hazardních hrách). Zákon změny nijak blíže nevymezuje. Pouze uvádí, že má jít o změny takových údajů, jejichž změna je možná až na základě změny příslušného povolení.
24. Mezi stranami není v tomto případě sporu o délce zákazu provozování hazardní činnosti. Nařízeními vlády České republiky byly herny, kasina a sázkové kanceláře z důvodu pandemické situace uzavřeny ve 4. čtvrtletí roku 2020 v době od 9. 10. 2020 do 2. 12. 2020 a od 18. 12. 2020 do 31. 12. 2020, tzn. po dobu 69 dní z celkových 92 dní. V 1. čtvrtletí roku 2021 byly tyto provozovny nařízeními vlády uzavřeny po celou dobu zdaňovacího období, tzn. nebylo možno nabízet hazardní hry hráčům ani jediný den.
25. Krajské správní soudy již otázku správného stanovení výše daně z hazardních her v době pandemie covid-19 řešily. Všechny podané žaloby zamítly (srov. rozsudky Městského soudu v Praze ze dne 4. 9. 2023, čj. 17 Af 1/2023-41, ze dne 27. 2. 2024, čj. 15 Af 12/2022-48, a ze dne 21. 3. 2024, čj. 11 Af 9/2022-63, a dále rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 29. 2. 2024, čj. 62 Af 54/2021-85). Nutno ovšem dodat, že ve všech těchto případech se soudy zabývaly zdaňovacími obdobími spadajícími do roku 2020, kdy vláda zakázala svými nařízeními provoz hazardních her vždy pouze po určitou část zdaňovacího období. Nyní naproti tomu žalobce poprvé přináší před správní soudy (též) otázku, jak stanovit výši daně z hazardních her v situaci, kdy vláda jejich provoz zakázala po celé zdaňovací období (zde po celé 1. čtvrtletí roku 2021).
26. Do určité míry lze při výkladu zákona vyjít též z nálezu, jímž Ústavní soud zamítl návrh Krajského soudu v Plzni na zrušení § 41b odst. 2 a 4 a § 41c písm. g) zákona č. 202/1990 Sb., o loteriích a jiných podobných hrách, ve znění účinném do 31. prosince 2015 [nález sp. zn. Pl. ÚS 15/15 ze dne 30. 1. 2018 (N 12/88 SbNU 171; 62/2018 Sb.)]. Samozřejmě je potřeba mít na paměti, že náleze se vztahuje k textu předchozího zákona upravujícího hazardní hry a že pochází z doby před pandemií covid-19, takže její důsledky logicky řešit nemohl.

#### *Skutková zjištění*

27. Žalobce podal v lednu 2020 řádné přiznání k dani z hazardních her za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2020. Dílčí základ daně z technických her stanovený na základě úhrnu přijatých vkladů a vyplacených výher činil 48 465 217 Kč a z něj vypočtená dílčí daň vycházela na částku 16 962 855 Kč. Minimální daň z technických her stanovená jako součin počtu povolených pozic a paušální částky (zde 2459 x 9200 Kč) činila 22 622 800 Kč. Dne 11. 3. 2021 došlo Specializovanému finančnímu úřadu dodatečné přiznání k dani z hazardních her za dané čtvrtletí, které žalobce nově vyplnil tak, že uvedl jen 615 povolených herních pozic. Minimální daň z technických her tedy nově činila jen

5 658 000 Kč. Jako důvod pro podání dodatečného přiznání k dani z hazardních her žalobce uvedl, že v původním řádném přiznání nebyla zohledněna skutečnost, že žalobce mohl z 92 dnů 4. čtvrtletí roku 2020 vykonávat činnost pouze 23 dní, což představuje jednu čtvrtinu z daného období. Proto analogicky snížil počet herních pozic na  $\frac{1}{4}$  (tedy 615) a vynásobil jej stanoveným paušálem (tedy 9200 Kč).

28. V dubnu 2021 podal žalobce řádné přiznání k dani z hazardních her za zdaňovací období 1. čtvrtletí roku 2021. V přiznání vykázal jako dílčí daň z technických her částku 0 Kč. Minimální daň z technických her uvedl ve výši 22 944 800 Kč (2 494 povolených herních pozic x 9200 Kč). Dne 2. 6. 2021 obdržel Specializovaný finanční úřad žalobcovo dodatečné přiznání k dani z hazardních her za dané čtvrtletí. Tentokrát v něm žalobce nově vypočítal i minimální daň z hazardních her ve výši 0 Kč, a to s odůvodněním, že v 1. čtvrtletí roku 2021 nemohl povolené herní pozice provozovat vůbec. Daň si sám stanovil ve výši rozdílu oproti poslední známé daňové povinnosti, tedy snížil ji o částku 22 944 800 Kč.
29. V obou případech zahájil Specializovaný finanční úřad (dále též „finanční úřad“ nebo „správce daně“) postup k odstranění pochybností a dospěl k závěru, že žalobce neprokázal oprávněnost snížení své daňové povinnosti. Navíc v průběhu postupu k odstranění pochybností finanční úřad zjistil, že žalobce měl v obou zdaňovacích obdobích povoleno více herních pozic, než kolik uváděl v řádném daňovém přiznání. Jak už bylo řečeno výše, finanční úřad dodatečnými platebními výměry doměřil žalobci daň z hazardních her, a to ve výši 7 196 345 Kč za 4. čtvrtletí roku 2020 a ve výši 23 386 400 Kč za 1. čtvrtletí roku 2021. Zároveň v obou případech uložil žalobci povinnost uhradit penále z doměřené částky. S odvoláním žalobce neuspěl, proto podal správní žalobu.

*Společná východiska právního posouzení ve vztahu k dani z hazardních her*

30. Úvodem je třeba konstatovat to, co i žalovaný připomíná na mnoha místech napadeného rozhodnutí, totiž že právní úprava je v daném případě jasná a neposkytuje žádný prostor pro výklad. Jednoduše a jednoznačně zákon stanoví, jakým způsobem se má vypočítat minimální daň z technických her – podstatný je zde pouze počet herních pozic uvedený v základním povolení k provozování hazardní hry. Nehraje žádnou roli to, zda je držitel tohoto povolení skutečně využíval. A stejně jednoduše a jednoznačně zákon uvádí, že pokud je takto vypočítaná daň vyšší než daň vypočítaná z rozdílu vkladů a výher, pak je dílčí daní z hazardních her právě ona vyšší částka. Žalobcovu situaci lze bez jakýchkoliv pochybností podřadit (subsumovat) pod citovaná právní pravidla. Není tak možné žádným rozšiřujícím ani zužujícím výkladem dospět k jinému závěru, než že žalobce měl povinnost odvést daň právě v té výši, jakou si sám vyměřil ve svých řádných daňových přiznáních, resp. v jaké mu ji doměřil finanční úřad (po opravě počtu skutečně povolených herních pozic). Soud nesouhlasí se žalobcem v tom, že by zde byl jakýkoliv prostor pro výklad zákona v jeho prospěch.
31. Soud neshledává prostor pro výklad ani v tom směru, že by zde chyběl předmět daně z hazardních her, protože žalobce v době vládních zákazů hazardní hru nenabízel hráčům a nedosahoval jejím prostřednictvím zisku. Předmětem daně je sice provozování hazardních her „pro účastníka hazardní hry“, a to „se záměrem dosažení zisku“, ale Ústavní soud ve výše citovaném nálezu sp. zn. Pl. ÚS 15/15, na který se obě strany sporu odvolávají, vyložil tuto definici velmi široce. Poukázal na to, že v zákoně o hazardních hrách se výslovně zmiňují též „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*“. Provozováním hazardní hry tak může být – lapidárně řečeno – prakticky cokoli, co s jejím uskutečňováním věcně souvisí, včetně přípravy jejího spuštění, údržby herních zařízení apod. Je přitom třeba mít na paměti, že daň z hazardních her nenahrazuje u provozovatelů hazardních her daň z příjmů. Příjmy z podnikání v hazardních hrách totiž nepodléhají žádné z výjimek podle § 3 odst. 4 ani osvobození od daně podle § 4 zákona č. 586/1992 o daních z příjmů. Daň z hazardních her tak stojí vedle daně z příjmů, má odlišný smysl a účel a v případě technických her se daň (ve formě tzv. minimální dílčí daně) uplatňuje vždy – bez ohledu na to, jak vysokého příjmu z technické hry provozovatel dosáhl. Cílem daně z hazardních her tedy zjevně nemá být (pouze) to, aby se stát podílel na zisku hazardní hrou nabytém, ale tato daň plní (i) účely jiné.

32. Pokud by tak soud chtěl dát žalobci za pravdu a jeho žalobě vyhovět, musel by ve skutečnosti přistoupit k dotváření práva (srov. Melzer, F. *Metodologie nalézání práva. Úvod do právní argumentace*. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2009, 304 s., str. 79, 209 a násl.). Nabízely by se dvě cesty. Buď by musel soud upustit v žalobcově případě od aplikace pravidla, že je-li minimální dílčí daň z technických her vyšší než daň vypočítaná z rozdílu vkladů a výher, dostane přednost minimální dílčí daň. Šlo by o tzv. teleologickou redukci, resp. o vytvoření nové výjimky z obecně platného pravidla [k přípustnosti takového postupu srov. nález Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 318/06 ze dne 13. 12. 2007 (N 221/47 SbNU 911), body 20-22, pro příklad jeho praktické – byť nepřiznané – aplikace srov. nález Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 21/96 ze dne 4. 2. 1997 (N 13/7 SbNU 87; 63/1997 Sb.)]. Nebo by musel soud naopak dotvořit pravidlo o výpočtu minimální dílčí daně z technických her tak, že by se za povolené herní pozice považovaly pouze ty, které měl žalobce skutečně možnost využívat. K takovému doplnění či vytvoření nového pravidla se zpravidla využívá analogie, tedy uplatní se podobná ustanovení téhož nebo jiného právního předpisu [pro příklad takového postupu srov. nález Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 3/06 ze dne 6. 3. 2007 (N 41/44 SbNU 517; 149/2007 Sb.), či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 9. 2014, čj. 9 As 33/2014-53]. Jelikož v nynějším případě nelze obdobnou právní úpravu nalézt, dotvoření zákonného pravidla by bylo možné jedině na základě ústavněprávních principů, jichž se ostatně žalobce dovolává ve své žalobě.
33. Již na tomto místě považuje soud za vhodné poznamenat, že pokud žalovaný takovýto postup odmítl, těžko mu to lze jako orgánu moci výkonné vytýkat. To, že by správní orgány mohly při aplikaci práva zákony dotvářet, je totiž přinejmenším sporné (srov. Černín, K. *Úředníci a pyramida: K výkladu podzákonných právních předpisů správními orgány*. In: *Správní právo*. 2016, č. 2. Ministerstvo vnitra ČR). Podobné spory o možnost dotvářet výkladem právo se sice vedou i v případě soudů, nicméně krajský soud má za to, že takový postup možný je. Byl by tedy připraven jej v daném případě využít, pokud by to shledal nezbytným. Rozhodně by se to ve správním soudnictví nestalo poprvé [kromě výše uvedených příkladů srov. např. nález Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 819/18 ze dne 22. 2. 2019 (N 29/92 SbNU 304), a rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 4. 2014, čj. 6 Ads 99/2013-18, č. 3158/2015 Sb. NSS, či ze dne 2. 12. 2020, čj. 8 As 319/2018-59, č. 4127/2021 Sb. NSS]. Přesto je ale potřeba mít na paměti, že jde o postup kontroverzní. Měl by se tedy užívat zřídka a s nejvyšší obezřetností. Soud si vždy musí klást otázku, zda jsou pro něj skutečně splněny všechny podmínky tak, jak vyplývají z doktríny a právní metodologie. První a nejdůležitější z těchto podmínek je, že zde existuje zákonodárcem nezamýšlená mezera v právu, kterou je nutné pomoci analogie nebo

teleologické redukce zaplnit, resp. překlenout (srov. Kühn, Z. *Aplikace práva ve složitých případech: k úloze právních principů v judikatu ře*. Praha: Karolinum, 2002, str. 205 a násl., obdobně též rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2009, čj. 8 As 7/2008-116, č. 1953/2009 Sb. NSS, bod 40, či ze dne 21. 1. 2016, čj. 6 As 75/2015-17, č. 3383/2016 Sb. NSS).

34. A takovouto mezeru v právu krajský soud po důkladném uvážení v nynější věci nespatřuje.

*Právní posouzení ve vztahu ke 4. čtvrtletí 2020*

35. Nejprve se bude krajský soud věnovat zdaňovacímu období 4. čtvrtletí roku 2020. Zde je hodnocení do značné míry usnadněno tím, že provozování hazardních her zde nebylo zakázáno po celé zdaňovací období, ale pouze po jeho část. K této situaci se správní soudy už vyjádřily (viz výše citované rozsudky Krajského soudu v Brně a Městského soudu v Praze) a krajský soud s jejich závěry souhlasí. Postačí na ně proto jen odkázat (včetně zdrojů tam uvedených) a jejich úvahy stručně shrnout.

36. Správní soudy vyšly z toho, že právní úprava minimální dílčí daně z hazardních her nesleduje pouze účel fiskální, ale i širší společensky žádoucí cíle. Jde zejména o funkci preventivní a funkci koncentrační. *Preventivní funkce* znamená, že minimální dílčí daň motivuje provozovatele hazardních her, aby nemanipulovali s výší dílčího základu daně vypočteného z vkladů a výher. Cílem *koncentrační funkce* je pak dosáhnout toho, aby provozovatelé hazardních her zachovali pouze ty herní pozice technické hry, které jsou dostatečně výdělečné. Tím se cíleně snižuje dostupnost technických her v kamenných provozovnách v České republice.

37. Správní soudy poukázaly též na to, že hazardní hry jsou společensky škodlivé. Stát sice jejich provozování dovoluje (i s ohledem na špatné zkušenosti lidstva s pokusy o zavedení prohibice v oblasti konzumace alkoholu), ale to nic nemění na tom, že hazardní hry mohou vyvolávat herní závislost (gamblerství) a jiné sociálně patologické jevy. Zdanění hazardních her má tudíž i *funkci regulační*, tedy omezující či ochrannou. A určité negativní dopady na společnost může mít podle správních soudů hazardní hra i v době, kdy není bezprostředně nabízena hráčům. Působí totiž mj. prostřednictvím poutání pozornosti okoloidoucích výraznými prvky na vývěsních štítech, které jsou v případě heren a kasin poměrně obvyklé.

38. S ohledem na to odmítly soudy jednoznačně formulovanou právní úpravu obsaženou v zákoně o dani z hazardních her jakkoliv dotvářet. A to zejména ne tím způsobem, jako to činili v daných případech žalobci, totiž že by se měl při výpočtu minimální daně z technických her zohlednit počet dnů v daném zdaňovacím období, kdy daňový subjekt technickou hru fakticky provozoval. K tomu zákonná úprava neskýtá naprosto žádnou oporu. Formální a materiální podmínky pro vznik daňové povinnosti v ní totiž splývají. Poplatníkem daně je držitel základního povolení, a to bez ohledu na to, zda hazardní hru fakticky uskutečňuje. Provozováním hazardních her lze rozumět nejen nabízení hazardní hry hráčům, ale i provozní a další činnosti s touto hrou související, tedy aktivity organizačního finančního i technického charakteru. Při širokém pojetí sem může spadat i vývoj nové hazardní hry nebo úklid herního prostoru. Znamená to, že technické zařízení, které je povoleno, se podle zákonné definice považuje za provozované, ať už je fakticky zapnuté nebo vypnuté, a bez ohledu na to, zda na něm nějakí hráči hráli. Příčiny toho, proč bylo zařízení mimo provoz, jsou nepodstatné, ať už by byly technického rázu, nebo by

vyplývaly z potřeby údržby zařízení či by měly původ v nemoci obslužného personálu a podobně. Samotná možnost hru provozovat daná státem je tu totiž předmětem zdanění. Takto koncipovaná právní úprava obstála i v testu ústavnosti (srovnej bod 49 výše citovaného nálezu ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 15/15).

39. Soudy nadto poukázaly na to, že jak důvodová zpráva, tak i komentářová literatura, stejně jako výše citovaný náleze Ústavního soudu, výslovně počítají s tím, že za povolenou herní pozici se má pro účely výpočtu minimální daně z hazardních her považovat daná pozice i v případě, že byla provozována pouze jediný den za celé zdaňovací období. Taková právní úprava se může jevit jako přísná, ale takto ji zákonodárce cíleně formuloval a soudní moci nepřisluší, aby opravovala politická rozhodnutí moci zákonodárné, pokud ta nevybočila z ústavních limitů. A právní úprava je natolik jasná, že tu není ani žádný prostor pro uplatnění pravidla „v pochybnostech mírněji“ (*in dubio mitius*).
40. Správní soudy v citovaných rozsudcích také odmítly řadu argumentů, které vznáší i nynější žalobce. Rozhodně nelze považovat nařízení vlády, zakazující provoz heren a kasin během pandemie, za právní předpis pozdější (*lex posterior*) či zvláštní (*lex specialis*) vůči zákonu o dani z hazardních her. A to jednoduše z toho důvodu, že mají zcela jiný předmět úpravy. Nevymezují nově či odlišně předmět daně z hazardních her či způsob jejího výpočtu, a stejně tak neruší ani nezabavují účinnosti povolení vydaná podle tohoto zákona.
41. Žalobce se také nemůže úspěšně dovolávat toho, že jiným podnikatelským subjektům stát odpustil daň z vylitého piva. Toto rozhodnutí se týkalo jiné daně, totiž daně spotřební. A pokulhává i srovnání hazardních her s pivovarnictvím. Požívání alkoholu sice také může vyvolávat společensky škodlivé jevy, nicméně pití piva má takovéto negativní dopady spíše slabší (což se projevuje mj. i různým zdaněním různých druhů alkoholu, stejně jako jsou odlišně zdaněny různé druhy hazardních her, kde naopak technické hry patří k těm nejnebezpečnějším). Navíc pivovarnictví patří mezi oficiálně podporované oblasti průmyslu s ohledem na svůj pozitivní význam pro českou ekonomiku a gastronomii. Šlo tedy o politické rozhodnutí státu, které soudům nepřisluší přehodnocovat.
42. V návaznosti na to soudy zdůraznily, že zákonodárce v rámci krizových opatření ani následných úlev (kompenzační bonusy a dílčí kompenzační programy) nepřistoupil k žádné modifikaci daňové povinnosti u hazardních her. Stát pochopitelně nemohl adekvátně pomoci všem, kdo byli ekonomicky postiženi opatřeními souvisejícími s pandemií. Musel stanovit priority a od toho se odvíjející formu a rozsah pomoci. I zde šlo o rozhodnutí politického charakteru, která soudům nepřisluší hodnotit. Podle ustálené judikatury Ústavního soudu je totiž potřeba v oblasti daní přistupovat k hodnocení právní úpravy zdrženlivě [srov. nálezy sp. zn. Pl. ÚS 29/08 ze dne 21. 4. 2009 (N 89/53 SbNU 125; 181/2009 Sb.), sp. zn. Pl. ÚS 53/10 ze dne 19. 4. 2011 (N 75/61 SbNU 137; 119/2011 Sb.), sp. zn. Pl. ÚS 18/15 ze dne 28. 6. 2016 (N 121/81 SbNU 889; 271/2016 Sb.), sp. zn. Pl. ÚS 97/20 ze dne 18. 5. 2021 (N 98/106 SbNU 123; 241/2021 Sb.), sp. zn. Pl. ÚS 87/20 ze dne 18. 5. 2021 (N 97/106 SbNU 84; 232/2021 Sb.)].
43. O obecném rdousícím efektu daně z hazardních her na celé odvětví nic nesevědí. Žalobce netvrdí, že by například v průběhu či po skončení pandemie covid-19 houfně zanikaly společnosti hazard provozující. A individuální rdousící dopad na jeho vlastní podnikání by musel žalobce nejen tvrdit, ale i sám prokazovat. V nynější věci, stejně jako tomu bylo i v předchozích případech řešených krajskými soudy, žalobce nijak podrobněji nepopsal svoji ekonomickou situaci tak, aby bylo možné posoudit, zda pro něj měla doměřená daň

skutečně likvidační efekt. K tomu správní soudy doplnily, že je třeba se také ptát, zda právní řád nabízí prostředky ke zmírnění rdousícího efektu daně a zda je poplatník využil (náleží Ústavního soudu z 15. 5. 2012, sp. zn. Pl. ÚS 17/11-2, bod 88). Individuální dopady krizových opatření na konkrétní podnikatelský subjekt umožňoval kompenzovat či zmírnit jednak krizový zákon, jednak institut posečkání úhrady daně či její rozložení do splátek (§ 156 a násl. daňového řádu), a dále prominutí příslušenství daně (§ 259a a 259b daňového řádu). A pokud byl žalobce přesvědčen, že mu stát způsobil škodu – například tím, že vláda stanovila svá omezující opatření nezákonně – mohl se její náhrady domáhat podle zákona o náhradě škody způsobené při výkonu veřejné moci. Z těchto prostředků žalobce využil pouze posečkání úhrady daně či její rozložení do splátek, aniž by doložil, že i navzdory tomu čelí rdousícímu efektu daně.

44. Krajský soud tedy uzavírá, že s ohledem na výše shrnuté argumenty neshledává žádný prostor, aby žalobci vyhověl, pokud jde o 4. čtvrtletí roku 2020. Žalobce nejenže byl po celou dobu držitelem platného základního povolení pro provoz technické hry, ale po část zdaňovacího období ho mohl i reálně využívat a hru nabízet hráčům. A to je pro vznik daňové povinnosti a aplikaci minimální dílčí daně z technických her zcela postačující.

*Právní posouzení ve vztahu k 1. čtvrtletí 2021*

45. Situace v 1. čtvrtletí roku 2021 se liší pouze v jednom jediném, nicméně na první pohled podstatném ohledu. Nařízení vlády zde totiž zakazovala provoz heren a kasin po celé zdaňovací období. Žalobce tedy nemohl své herní pozice provozovat ani jediný den, a nemohl tak ani potenciálně dosahovat zisku. Krajský soud si proto musel položit otázku, zda i za této extrémní situace platí výše shrnuté závěry krajských soudů, či nikoliv. Zvažoval, zda by přece jen neměl přistoupit k dotvoření práva v zájmu ochrany žalobcova práva vlastnit majetek, jelikož dopad právní úpravy do žalobcovy majetkové sféry je zde vcelku tvrdý a nabízí se otázka, zda jej zákonodárce mohl zamýšlet a předvídat. Pro dotvoření práva a vyhovění žalobě svědčily podle krajského soudu následující argumenty.
46. Za prvé, zákonodárce nemohl v době přijetí zákona o dani z hazardních her předvídat pandemii covid-19 ani její důsledky. Nemohl rozhodně předpokládat, že by nastala situace, kdy na celém území republiky bude všem provozovatelům zakázáno nabízet hazardní hry hráčům. A těžko tak mohl být srozuměn s tím, že by jím zvolená konstrukce minimální daně z technických her mohla ve svém důsledku vést k tomu, že desítky provozovatelů technických her budou nuceny takto stanovenou daň uhradit, ačkoliv daň z technických her vypočítaná „běžným“ způsobem, tedy z vkladů a výher, bude u nich nulová.
47. Za druhé, některé z cílů právní úpravy daně z hazardních her nejsou v daném případě zjevně naplněny. Rozhodně se nemůže uplatnit *funkce preventivní* (předcházení manipulacím se základem daně), protože tam, kde neproběhly žádné vklady ani výplaty výher a daňová povinnost stanovená na jejich základě už ani nižší být nemůže, nelze s ní nijak manipulovat a nemělo by to ani žádný smysl. Stejně tak může být těžko naplněna *funkce koncentrační* (tlak na snižování počtu herních pozic), protože provozovatel hazardní hry neměl v dané situaci důvod úplně odstraňovat některou herní pozici jen proto, že aktuálně nevynáší žádné peníze – tento stav byl jen dočasný a nesouvisel s nevhodným umístěním dané herní pozice, ale byl dán celorepublikovým zákazem provozu.

48. K tomu je třeba dodat, že ve zkoumané situaci nedochází k naplnění ani dalšího důvodu, proč vlastně existuje minimální daň z hazardních her, totiž zjednodušení správy daní (na ten poukazovala vláda v řízení před Ústavním soudem podle bodů 14 a 48 výše citovaného nálezu sp. zn. Pl. ÚS 15/15). *Funkce administrativního zjednodušení* má totiž nepochybně spočívat v tom, že správce daně nemusí ověřovat tvrzení daňového subjektu, že z nějakého individuálního důvodu nemohl svá herní zařízení provozovat. Nemusí tedy – díky tomu, jak je minimální daň z technické hry konstruována – vést dokazování a zkoumat konkrétní důvody, pro které nemohl daňový subjekt vydané povolení využít, a to i kdyby šlo o důvody objektivní a na vůli daňového subjektu nezávislé. Jenomže v nynější věci žádné specifické skutkové okolnosti správce daně zkoumat nemusel. Zákaz provozu heren a kasin se týkal všech držitelů povolení k provozování hazardních her bez rozdílu na celém území České republiky. Ve vztahu k 1. čtvrtletí roku 2021 tak nebylo třeba nic dokazovat ani složitě zkoumat.
49. A za třetí, vzniklá situace se může jevit jako zjevně nespravedlivá. Ačkoliv předmět daně z technických her je v zákoně o daní z hazardních her pojatý velmi formálně, z konstrukce „běžné“ dílčí daně z technických her (vypočítávané z rozdílu vkladů a vyplacených výher) jasně vyplývá, že základem daně je fakticky příjem provozovatele hazardní hry. A pokud stát, respektive v tomto případě vláda, neumožnila po celé 1. čtvrtletí roku 2021 jakémukoliv provozovateli hazardní hry žádného příjmu ani potenciálně dosáhnout, pak chybí majetková základna, z níž by mohl čerpat, aby svou daňovou povinnost splnil, a musí sahat do rezerv z minulých období. Takovýto přístup ke zdanění, kdy se daň vybírá bez existence „věcné podstaty“, by bylo možno označit za ryze formalistický.
50. Na druhou stranu, jsou tu podle krajského soudu i důvody, které svědčí spíše proti tomu, aby soud jednoznačnou zákonnou úpravu dotvářel.
51. Za první, zákonodárce sice nemohl předvídat pandemii a dohlédnout její důsledky, ale určitou tvrdost zakomponoval do zákona zcela vědomě, jak o tom svědčí i důvodová zpráva. Formální pojetí minimální daně z technických her mohlo totiž už od počátku vyvolávat v jednotlivých případech podobné důsledky, jaké kvůli vládním zákazům vyvolalo později plošně. Konkrétně se mohlo stát, že určitý provozovatel hazardní hry nemusel mít možnost ji provozovat, ať už po celé zdaňovací období nebo jen po jeho část, takže dílčí daň z technických her vypočítaná na základě vkladů a výher mohla být v důsledku toho velmi nízká nebo dokonce nulová. Taková situace mohla nastat například kvůli poruše zařízení, zkolabování počítačového programu, právnímu sporu, živelní pohromě apod. Stejně tak mohlo být její příčinou i nedopatření či neznalost zákona, pokud si provozovatel nechal vydat povolení pro svá technická zařízení s platností k datu těsně před koncem zdaňovacího období. Přesto zákonodárce počítal s tím – a takto právní úpravu daně z hazardních her dlouhodobě vykládá odborná literatura i Ústavní soud – že i v těchto situacích musel provozovatel technické hry uhradit minimální dílčí daň, a to bez ohledu na to, zda svá povolená koncová zařízení fakticky provozoval (nabízel na nich hru hráčům), a dokonce i bez ohledu na to, po jak dlouhou část zdaňovacího období bylo jeho povolení platné. Stačil dokonce i jen jediný den. To znamená, že zákonodárce musel být přinejmenším v individuálních případech srozuměn se situací, že výše daně vypočítané jako minimální dílčí daň z technických her podstatně překročí výši faktického příjmu provozovatele hazardní hry. Takovouto situaci by bylo možno řešit individuální žádostí o posečkání úhrady daně či prominutí příslušenství daně, na něž ovšem pochopitelně není

nárok. Je otázka, zda má soud hledat jiné řešení – formou dotvoření práva – jen proto, že se nyní jedná o situaci, která plošně postihuje řadu provozovatelů hazardních her.

52. Za druhé, některé cíle daně z hazardních her budou i tak naplněny. Zůstává samozřejmě plně zachována *funkce fiskální*, tedy státní pokladna získá peníze z povolených herních pozic. A do určité míry, byť v oslabené podobě, se může projevit i *funkce regulační* (snižování závislosti hráčů hazardních her a ochrana společnosti), jak to popsal žalovaný v napadeném rozhodnutí. Peníze odčerpané z hazardního průmyslu pomohou sanovat sociálně patologické jevy, které jeho působením vznikly už v minulosti nebo které teprve vzniknou jeho působením v budoucnu, nikoliv nutně bezprostředně v daném zdaňovacím období, o které se jedná (a kdy bylo negativní působení povolených herních pozic z důvodu zákazu jejich provozu pochopitelně jen omezené). Pomáhají tedy řešit již vzniklou nezaměstnanost a zadlužení patologických hráčů, náklady na jejich léčení i hradit náklady na potírání zvýšené kriminality apod. K tomu je možno doplnit, že daň vybranou za období, kdy fakticky nemohli dosahovat zisku, budou zřejmě muset provozovatelé hazardních her promítnout do svého hospodaření v budoucnu, například ve formě zavedení či zvýšení poplatků za vstup do hry. A zvýšení ceny hazardu přitom patří mezi aktivity, které odborná veřejnost uznává jako jeden ze způsobů regulace dostupnosti hazardního hraní (srov. bod 49 výše citovaného nálezu Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 15/15). I to tedy může k naplnění ochranné funkce daně z hazardních her v dané situaci přispět.
53. A konečně za třetí, po zvážení všech souvislostí se soudu nejeví výsledná situace ani jako extrémně nespravedlivá. Vládní nařízení v souvislosti s covid-19 představovala krátkodobé, dočasné zákazy. Podle toho, jak se vyvíjela epidemiologická situace, vláda vždy buď platnost svého nařízení prodloužila, nebo ji ukončila. A žalobce netvrdí, že by se pokusil na dobu zhoršené epidemiologické situace své povolení k provozu technické hry ukončit či pozastavit. Soud již výše v části shrnující právní úpravu odkázal na ustanovení zákona o hazardních hrách, které zrušení či změnu základního povolení umožňovala provést. Pokud jde o možné modifikace, typickou změnou údajů uvedených v povolení by samozřejmě představovalo snížení či zvýšení počtu povolených herních pozic. Nelze ale vyloučit, že by na základě poměrně obecně pojaté zákonné úpravy bylo možné i dočasně pozastavit platnost vydaného povolení na požadovanou dobu. Takovou možnost by samozřejmě bylo nutno dovodit výkladem. Nicméně výjimečná situace v době pandemie a vládních zákazů by pro takový výklad mohla skýtat prostor.
54. Žalobce ale žádnou žádost o úpravu údajů ve svém povolení nepodal (nebo to alespoň netvrdí). Tudíž možnost, že by změna vydaného rozhodnutí mohla spočívat v dočasném pozastavení jeho platnosti, ke své škodě „neotestoval“. Namísto toho, stejně jako ostatní provozovatelé hazardních her, zjevně jen vyčkával, zda a kdy bude moci své podnikání znovu „spustit“. V 1. čtvrtletí 2021 k tomu, pravda, nakonec nedošlo. Ze skutkového shrnutí ve vztahu k předchozímu čtvrtletí je však zřejmé, že by stačilo pouhých 23 dní omezeného provozu (omezeného proto, že někteří hráči jistě kvůli obavě z nákazy nedocházeli do kasin a heren, i když právě neplatila omezení daná nařízeními vlády) k tomu, aby dosáhl žalobce takového obratu, z něž bylo možné minimální dílčí daň z technických zařízení (cca 23 mil. Kč) zaplatit, aniž by se tím žalobcovy příjmy za dané období (cca 48,5 mil. Kč) vyčerply. Tudíž lze na věc nahlížet i tak, že minimální dílčí daň z technických her představuje v tomto případě platbu za možnost okamžitě začít svá technická zařízení znovu využívat, jakmile to bude možné. To, že se nakonec nenaplnil

žalobcův předpoklad, že se mu podaří alespoň po část zdaňovacího období dosahovat zisku, představuje riziko, které se jako provozovatel hazardních her a podnikatel rozhodl podstoupit. A platbu minimální dílčí daně z technických her při nulovém příjmu je možno chápat jako předvídatelný důsledek tohoto podnikatelského rozhodnutí. Z právní úpravy totiž zřetelně vyplývalo, že pro výši minimální dílčí daně z technických her bude určující pouze to, zda byl provoz daného koncového zařízení v daném období státem povolen, nikoliv to, zda bylo či mohlo být dané zařízení také skutečně využíváno.

55. Soud zvážil všechny tyto argumenty a dospěl k závěru, že k dotváření práva přistupovat nebude. Znovu připomíná, že pro takový postup musí být dány vážné důvody. V nynější věci však argumenty pro dotváření práva nepřevažují nad argumenty proti němu, spíše se nacházejí v rovnováze. To pro dotvoření práva nestačí. A navíc je tu jeden další silný argument proti takovému postupu, totiž úmysl zákonodárce, který lze dovodit z jeho následných kroků. Moc výkonná a moc zákonodárná v průběhu pandemie i po jejím skončení v celé řadě případů přistoupily k tomu, že nejružnějším skupinám subjektů pomohly odstranit tvrdost, s jakou na ně dopadala právní úprava.
56. Prvním příkladem mohou být tzv. liberační balíčky, tedy rozhodnutí ministryně financí o hromadném prominutí daně nebo příslušenství daně vydávaná podle § 260 daňového řádu (viz Liberační balíček I – rozhodnutí ze dne 16. 3. 2020 zveřejněné ve Finančním zpravodaji č. 4/2020, Liberační balíček II - rozhodnutí ze dne 24. 3. 2020 zveřejněné ve Finančním zpravodaji č. 5/2020, Liberační balíček III - rozhodnutí ze dne 15. 4. 2020, zveřejněno ve Finančním zpravodaji č. 7/2020 a rozhodnutí ze dne 10. 6. 2020, zveřejněno ve Finančním zpravodaji č. 9/2020, vše dostupné z <https://www.mfcr.cz/cs/dane-a-ucetnictvi/financni-zpravodaj/2020>). I když naprostá většina obsahu těchto rozhodnutí se týká prominutí správních poplatků, pokut, úroků a penále či odložení splatnosti záloh na daně, ministryně financí jimi také úplně promínila DPH na bezúplatné dodání vyjmenovaného zboží a služeb (konkrétně zdravotnického vybavení a materiálu, roušek, rukavic a dalších ochranných pomůcek, dezinfekčních a obdobných prostředků a dodání zboží nebo poskytnutí služby pro potřeby poskytovatelů zdravotních služeb, základních složek integrovaného záchranného systému, Armády České republiky nebo zařízení sociálních služeb).
57. Další úlevy pak vyplývají z řádně přijatých zákonů. Tak například zákony č. 159/2020 Sb. a č. 461/2020 Sb., o kompenzačním bonusu v souvislosti se zákazem nebo omezením podnikatelské činnosti v souvislosti s výskytem koronaviru SARS CoV-2, přinesly významnou podporu pro podnikající fyzické osoby a společníky malých s. r. o., jejichž podnikání bylo zasaženo pandemií a krizovými opatřeními. U osob samostatně výdělečně činných navíc pomáhala zmírňovat následky krizových opatření i řada podpůrných dotačních programů, např. program Ministerstva průmyslu a obchodu s názvem „Ošetřovné pro OSVČ“. Pokud jde o novelu zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, na kterou poukazyval žalobce, ta nepřinesla jen možnost povolit v odůvodněných případech provozovateli daňového skladu návrat piva uvolněného do volného daňového oběhu zpět do režimu podmíněného osvobození od daně za účelem likvidace nebo přepracování (tedy odpuštění tzv. daně z vylitého piva). Určitou úlevu nabídla i prodejcem tabákových výrobků. Zde ovšem pouze v té podobě, že prodloužila o jeden měsíc zákonnou lhůtu pro stažení neprodaných tabákových výrobků se starou nálepkou (osvědčující zaplacení nižší spotřební daně platné do 29. 2. 2020).

58. Ve všech těchto případech šlo o politická rozhodnutí, při nichž bralo ministerstvo financí, resp. parlament v úvahu celou řadu faktorů, včetně přínosu komodity, které se odstranění tvrdosti týkalo, pro společnost. V případě zdravotnických prostředků byl zjevný jejich přínos pro boj s pandemií. V případě piva, které představuje jakési české „rodinné stříbro“, šlo – jak už bylo výše řečeno – o jeho význam pro českou ekonomiku.
59. Žalobce jistě může trpět pocitem, že jej stát v nouzové situaci, která představovala zátěž pro celou společnost, tak trochu „hodil přes palubu“. A krajský soud rozumí tomu, proč žalobce svou situaci srovnává právě se situací pivovarníků. Nelze popřít, že podobně jako hazardní hry, také alkohol má řadu negativních dopadů na společnost. A také výroba a prodej alkoholu je tak do určité míry podnikáním státem jen tolerovaným. Právě proto je ovšem důležité, že zákonodárce k určité hromadné daňové úlevě pro výrobce piva v návaznosti na pandemii covid-19 přistoupil. Shledal totiž zřejmě, že přínosy daného odvětví pro společnost vyváží jeho negativa, že si takový výjimečný postup zaslouží a že je tak v zájmu státu v jeho prospěch zasáhnout (přičemž soud nevylučuje, že motivace pro takový krok byly z velké části též politické). Žádné takové společenské přínosy však evidentně nepřevážily v případě hazardu. Naopak, jeho negativní důsledky jsou zřejmé a nezpochybnitelné. Jak uvedl už Ústavní soud, v případě hazardních her „*by bylo možné hovořit, spíše než o obecné regulaci, o určité míře tolerování jinak společensky problematické činnosti*“. S tím souvisí odlišnost daně z technických zařízení od jiných typů daní, jelikož tato daň kromě své fiskální funkce má též upravit podmínky pro daný druh podnikání, zatímco jiné daně „*zpravidla takový účel nemají, neboť se nevztahují na nějakou zvlášť vybranou skupinu osob*“. Proto také „*ochranná a regulační funkce zdanění hazardních her může představovat ústavně konformní zásah do státem nechtěné, byť ... tolerované, jiné hospodářské činnosti*“ podle čl. 26 odst. 1 Listiny“ (všechny citace z výše citovaného nálezu sp. zn. Pl. ÚS 15/15).
60. Krajský soud shrnuje, že zákonodárce si byl podle všeho vědom možných negativních dopadů právní úpravy daně z technických her na jednotlivé provozovatele již při jejím přijímání. Její důsledky pro celý segment hazardních her, vyvolané pandemií covid-19, mu pak musely být zřejmé nejpozději po jejím skončení. Přesto nevyužil možnost právní úpravu jakkoliv plošně modifikovat či zmírnit, ačkoliv v případech jiných daní tak z různých důvodů učinil. Za této situace nejde o nezamýšlenou mezeru v zákoně, nýbrž o mezeru vědomou. Aby soud v takovéto situaci dotvořil svým výkladem právo, není možné. Překročil by tím svou pravomoc. Namísto toho by se musel obrátit na Ústavní soud s návrhem na zrušení zákonné úpravy pro její protiústavnost. K tomu však krajský soud neshledává důvod; ostatně předchozí obdobnou právní úpravu již Ústavní soud v minulosti přezkoumal s negativním výsledkem.
61. Krajský soud proto uzavírá, že provozovatelé hazardních her musejí odvést dílčí daň z technických her v minimální zákonem stanovené výši i za takové zdaňovací období, během něž byl provoz heren a kasin po celou dobu zakázán vládními nařízeními vydávanými za účelem ochrany a prevence před onemocněním covid-19 (zde za 1. čtvrtletí roku 2021). Pro řešení jednotlivých případů, kdy tato povinnost dopadne na konkrétní subjekt s ohledem na jeho majetkovou situaci mimořádně tvrdě, existují v právu nástroje, byť jde o instituty nenárokové (např. posečkání úhrady daně či prominutí příslušenství daně podle daňového řádu).

62. S obdobnými námitkami, jaké uplatňuje žalobce v nynější věci vůči stanovení penále z doměřené daně, se správní soudy již vyrovnaly ve svých výše citovaných rozsudcích. Krajský soud proto pro stručnost jen odkazuje na svůj výše citovaný rozsudek čj. 62 Af 54/2021-85, body 31-42 a rozsudek Městského soudu v Praze čj. 17 Af 1/2023-41, body 33-35. Stručně řečeno, poslední známou daní byla ta, kterou si žalobce sám doměřil podáním dodatečného daňového přiznání. Oproti její výši mu finanční úřad na základě postupu k odstranění pochybností zahájeného z moci úřední doměřil daň vyšší. Penále mu pak stanovil z takto vzniklého rozdílu, což je zcela v souladu s § 251 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, v kombinaci s § 11 odst. 3 zákona o dani z hazardních her.

#### VI. Náklady řízení

63. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu těch nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který úspěch ve věci neměl. Žalobce před soudem neuspěl (soud žalobu zamítl jako nedůvodnou), proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu by jinak – jakožto úspěšnému účastníkovi řízení – právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, s ohledem na judikaturu Nejvyššího správního soudu mu je však nelze přiznat, neboť nepřesahují rámec jeho běžné úřední činnosti (srov. usnesení rozšířeného senátu ze dne 31. 3. 2015, čj. 7 Afs 11/2014 - 47, č. 3228/2015 Sb. NSS).

#### Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. 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 právních předpisů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 30. 5. 2024

Mgr. Milan Procházka  
předseda senátu