



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě – pobočka v Olomouci rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Michala Jantoše a soudkyň Mgr. Barbory Berkové a JUDr. Markéty Fialové ve věci

žalobkyně: **E. a.s., IČO X**
sídlem R. 390/25, X O.
zastoupená společností GT Tax a.s., IČO 26420473
sídlem Pujmanové 1753/10a, 140 00 Praha 4

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

o žalobě na přezkum rozhodnutí ze dne 6. 2. 2023, č. j. 4720/23/5000-10611-712195,

takto:

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Dne 18. 1. 2021 podala žalobkyně, daňový subjekt, řádné přiznání k dani z hazardních her za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2020, jehož přehledný obsah žalovaná popsala v bodě 1 napadeného rozhodnutí. Žalobkyně v daňovém přiznání uvedla dispozici s 1 429 povolenými herními pozicemi, ze kterých vypočítala minimální dílčí daň z technických her (1 429 x 9 200 Kč = 13 146 800 Kč). Daň byla v souladu s tím, co uvedla žalobkyně, vyměřena ve smyslu § 11 odst. 1 zákona č. 187/2016 Sb., zákon o dani z hazardních her (dále jen „ZDHH“), ve výši 13 454 747 Kč (dílčí daň z technických her ve výši 13 146 800 Kč + dílčí daň z živých her ve výši 307 947 Kč), dnem uplynutí lhůty pro podání řádného přiznání k dani z hazardních her za uvedené zdaňovací období. Dne 9. 3. 2021 bylo Specializovanému

Shodu s prvopisem potvrzuje M. Ch.

finančnímu úřadu (dále jen „správce daně“) doručeno dodatečné přiznání k dani z hazardních her podané žalobkyní za předmětné zdaňovací období. Oproti řádnému daňovému přiznání žalobkyně uvedla 0 povolených herních pozic a minimální dílčí daň z technických her vyčíslila na 0 Kč (0 x 9 200 Kč). Daň z hazardních her tak byla žalobkyní nově tvrzena ve výši 7 930 947 Kč (dílčí daň z technických her ve výši 7 623 000 Kč + dílčí daň z živých her ve výši 307 947 Kč) a byla samodoměřena dle § 11 odst. 3 ZDHH ve výši rozdílu oproti poslední známé povinnosti, tj. snížena o částku 5 523 800 Kč.

2. Správci daně vznikly podáním dodatečného přiznání pochybnosti o správnosti stanovené daně z hazardních her, resp. o rozdílné hodnotě minimální dílčí daně z technických her tvrzené v řádném a dodatečném daňovém přiznání, pročež zaslal žalobkyni výzvu k odstranění pochybnosti ze dne 29. 3. 2021, ve které žalobkyni vyzval k předložení seznamu povolených herních pozic, jež byly povoleny ve 4. čtvrtletí roku 2020 a ke sdělení důvodů, které vedly žalobkyni k tvrzení, že v dodatečném daňovém přiznání za předmětné období uvedla celkový počet povolených herních pozic 0. Na uvedenou výzvu reagovala žalobkyně vyjádřením ze dne 29. 3. 2021, kde mimo jiné uvedla, že vládní opatření související s pandemií SARS-Cov-2 dopadla tvrdě na provozovatele hazardních her, kterým se snížily příjmy, úspory a finanční zásoby klesly na minimum. Zdanění už tak nízkých příjmů vysokou daní z hazardních her by mělo fatální a likvidační dopad jak na daňový subjekt, tak i na sektor hazardních her, což by mohlo mít za následek zánik legálního herního průmyslu.
3. Správce daně v rámci postupu k odstranění pochybnosti vyhodnotil, že žalobkyně neprokázala oprávněnost snížení daňové povinnosti, resp. předloženým seznamem povolených herních pozic prokázala, že jich ve 4. čtvrtletí roku 2020 měla celkově 1 422 (došlo ke korekci tvrzení ze strany žalobkyně, která v původním daňovém přiznání tvrdila 1 429 herních pozic). V návaznosti na tyto závěry správce daně vydal dodatečný platební výměr k dani z hazardních her č. j. 157194/21/4300-13823-703291 ze dne 6. 10. 2021, kterým žalobkyni stanovil nově zjištěnou daň z hazardních her za uvedené období ve výši 13 390 347 Kč. Poslední známou daň ve výši 7 930 947 Kč tak zvýšil o částku 5 459 400 Kč. Současně stanovil také penále z doměřené částky ve výši 1 091 880 Kč.
4. Žalovaný v záhlaví označeným rozhodnutím zamítl odvolání žalobkyně proti dodatečnému platebnímu výměru a napadené rozhodnutí správce daně potvrdil.

II. Argumentace stran

5. Žalobou se žalobkyně domáhala zrušení napadeného rozhodnutí a také rozhodnutí správce daně. Žalobní body soud stručně shrnuje následovně.
6. Žalobkyně předně nesouhlasila s aplikací § 5 odst. 3 a 4 ZDHH v daném případě. Dle jejího tvrzení nelze uvedená ustanovení aplikovat po dobu, kdy byla žalobkyni vládou její činnost zakázána, neboť nelze legitimně požadovat úhradu minimální dílčí daně z technických her za situace, kdy není v dispozici žalobkyně, zda bude svoji činnost vykonávat, resp. kdy je jí výkon její činnosti, a tedy i možnost získat jakékoliv příjmy, zakázána. V období 4. čtvrtletí roku 2020 byl provoz heren a kasin, a tedy i technických her po dobu 69 z celkového počtu 92 dnů zakázán (tedy po dobu 75 % z tohoto období). Aplikace citovaných ustanovení má v daném případě pro žalobkyni rdousící efekt, neboť zdanění dosahuje takové výše, že pro žalobkyni přestává být vykonávaná činnost ekonomicky zajímavá. Vláda svými opatřeními prokazatelně na 69 dní v předmětném období (4. čtvrtletí roku 2020) zakázala žalobkyni výkon činnosti, čímž jí zamezila jakýmkoliv způsobem generovat zdanitelný příjem

z provozování technických her. Ve vztahu k aplikaci citovaných norem měl správce daně a též žalovaný vzít v úvahu faktický stav, tedy že žalobkyně měla po dobu vládních opatření povolení k provozování konkrétních herních pozic pouze formálně a fakticky jí bylo po tuto určitou dobu povolení k provozování těchto konkrétních herních pozic vládou ČR odňato. Vydání dodatečného platebního výměru dle výše citovaných ustanovení je porušením základních práv a svobod žalobkyně, zejména je v rozporu s právem vlastnit majetek dle čl. 11 odst. 1 a odst. 5, a také s právem na přístup k podnikání podle čl. 26 odst. 1 a odst. 2 Listiny základních práv a svobod. Odkazovala přitom na náleznost pléna Ústavního soudu ze dne 10. 8. 2017 pod sp. zn. Pl. ÚS 9/15. Daň z hazardních her musí být posuzována i z hlediska ústavního principu rovnosti obsaženého v čl. 1 a v čl. 3 Listiny. Stanovení minimální dílčí daně z technických her v tomto případě vede k nepřiměřenému daňovému zatížení konkrétní podnikatelské činnosti, čímž došlo k porušení principu akcesorické rovnosti podle čl. 3 odst. 3 ve spojení s čl. 26 odst. 1 Listiny. Žalobkyně tak zpochybňuje ústavní konformitu ustanovení § 5 odst. 3 a 4 ZDHH v uvedeném skutkovém ději. Navrhuje, aby krajský soud postupoval podle § 95 odst. 2 zákona č. 1/1993 Sb., Ústavy České republiky, ve znění pozdějších předpisů, ve spojení s § 48 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), tj. předložil Ústavnímu soudu návrh na vyslovení protiústavnosti výše citovaných ustanovení zákona o dani z hazardních her.

7. Dále žalobkyně nesouhlasila s postupem správce daně, který jí doměřil daň z moci úřední dle § 12 ZDHH. Jelikož žalobkyně již při podání dodatečného daňového přiznání jednoznačně sdělila, co jí k tomuto postupu vede, nemohl správce daně zahájit doměření z moci úřední, ale měl žalobkyni vyzvat k podání dodatečného daňového přiznání. Uvedený postup tak byl v rozporu s judikaturou Nejvyššího správního soudu (č. j. 6 Afs 61/2018-30 ze dne 10. 10. 2018). Jelikož ji správce daně nevyzval k podání daňového tvrzení, nevznikla žalobkyni povinnost hradit penále. Správce daně tak postupoval nezákonně, pokud i přesto žalobkyni penále vyměřil.
8. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby. Konstatoval, že se žalobní námitky z části obsahově kryjí s odvolacími námitkami podanými v rámci odvolání proti rozhodnutí správce daně, odkázal proto na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí.
9. Žalobkyně v replice k odkazu žalovaného na náleznost Ústavního soudu pod sp. zn. Pl. ÚS 15/15 ze dne 30. 1. 2018 tvrdí, že žalobkyně již v podané žalobě namítala, že uvedená argumentace dokládá toliko to, že žalobkyně měla zakázán výkon své činnosti, která je zdrojem jejího příjmu, přesto byla povinna hradit minimální daň z technických her a vynakládat náklady směřující k udržení provozu a technických zařízení jako takových.

III. Posouzení věci krajským soudem

10. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů dle § 75 odst. 2 s. ř. s., přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). V souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s. rozhodl soud bez jednání.
11. Soud úvodem předesílá, že mezi stranami nejsou rozpory ohledně skutkových zjištění a argumentace žalobkyně směřuje veskrze k výkladu zákona o dani z hazardních her, zejména aplikovaného § 5 odst. 3 a 4 ZDHH, a to v kontextu přijatých opatření pro rozhodné období usnesením vlády ČR č. 1079, o přijetí krizového opatření, resp. dalšími navazujícími vládními akty. Skutkový stav je tedy vymezen tak, že žalobkyně ve 4. čtvrtletí 2020 (zdaňovací období) disponovala platným povolením k provozování 1 422 technických her, přičemž fakticky provozovala herní pozice po dobu 23 dnů z celkového počtu 92 dní.

12. Výpočet daně upravoval ZDHH 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 nahoru a sazby pro tento dílčí základ daně.*

(3) *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.*

(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.

13. Předně je třeba ve shodě s žalovaným konstatovat (body 49-51 napadeného rozhodnutí), že právní úprava neposkytuje jiné varianty řešení, než výpočet minimální dílčí daně z technických her podle toho, zda byla herní pozice v předmětném zdaňovacím období povolena, a nezohledňuje ani počet dní, kdy byla herní pozice povolena, natož pak skutečně provozována. Postačí tedy povolení alespoň jediný den v inkriminovaném zdaňovacím období (ve smyslu § 6 ZDHH se jedná vždy o kalendářní čtvrtletí). 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. Právní úprava tedy hovoří jasně a neskýtá možnost žádného rozšiřujícího či zužujícího výkladu, kterým by bylo možné dospět k jinému závěru, než že žalobkyně byla povinna odvést daň právě ve výši, kterou si sama vyměřila ve svém řádném daňovém přiznání, tedy podle mechanismu § 5 ZDHH.

14. Judikatura správních soudů se již otázkou správného stanovení výše daně z hazardních her v době pandemie covid-19 zabývala, a to včetně zdaňovacího období roku 2020, kdy vláda ČR vydala několik nařízení, která zakazovala provoz hazardních her po určitou část zdaňovacího období (nikoliv celého). Judikатурní závěry aktuálně shrnul rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 30. 5. 2024, č. j. 30 Af 8/2023-90, který v rámci zasazení věci do širšího kontextu v bodech 36 a 37 uvedl, 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. 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.“*

15. K podstatě věci pak Krajský soud v Brně i za pomoci odkazu na nález Ústavního soudu ze dne 30. 1. 2018 pod sp. zn. Pl. ÚS 15/15 (N 12/88 SbNU 171; 62/2018 Sb.) v bodech 38 a 39

výše citovaného rozsudku uvedl, že: „Poplatníkem daně je držitel základního povolení, a to bez ohledu na to, zda hazardní hru fakticky uskutečňuje. (...) 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 nějaký 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 nálezu Ústavního soudu pod sp. zn. Pl. ÚS 15/15, ze dne 30. 1. 2018 (N 12/88 SbNU 171; 62/2018 Sb.). (...) Jak důvodová zpráva, tak i komentářová literatura, stejně jako výše citovaný nálezn 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).“ (zdůraznění provedeno krajským soudem)

16. V citovaném rozsudku byla dále odmítnuta řada argumentů, které vznášá i žalobkyně. Pokud jde o srovnávání žalobkyně s jinými podnikatelskými subjekty (ve smyslu ústavního principu rovnosti) a odpuštění daně z vylitého piva, je třeba souhlasit s body 41 a 42 citovaného rozhodnutí Krajského soudu v Brně také v tom, že: „*Toto rozhodnutí se týkalo jiné daně, totiž daně spotřební. A pokudhává 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. 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.)].“*
17. Krajský soud se s uvedenými judikaturními závěry plně ztotožňuje. Nelze proto přisvědčit žalobkyni v tom, že by uvedená právní úprava působila diskriminačně a byla v rozporu s principem rovnosti a k tomu citovanými nálezy Ústavního soudu za situace, kdy předmětem zdanění je výnos z hazardních her, který lze jen stěží označit za oblast, kterou by stát chtěl aktivně podporovat. Jak ostatně dovozuje Městský soud v Praze ve svém rozsudku ze dne 4. 11. 2023, č. j. 17 Af 1/2023-41, oblast hazardních her je přísně regulovaná a omezována tak, aby byly minimalizovány její negativní individuální a celospolečenské

dopady. Podrobně se pak smyslem diferenciací sazeb zabýval také žalovaný v bodě 55 napadeného rozhodnutí, na který soud pro stručnost odkazuje.

18. Právě posouzení daňové skutkové podstaty jako celku ve smyslu nálezu Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 15/15, na který odkazoval jak Krajský soud v Brně v citované pasáži výše, tak rovněž žalovaný, je zcela použitelné i v případě minimální daně z technických her. Ústavní soud v právních větvích nálezu dovodil, že: *„Stanoví-li zákonodárce nerovné povinnosti provozovatelům jednotlivých druhů loterií a podobných her, není porušením čl. 1, čl. 2 odst. 2 a čl. 26 odst. 1 a 2 Listiny základních práv a svobod, popř. čl. 2 odst. 3 Ústavy České republiky, je-li takové rozlišování založeno na rozdílné povaze těchto hazardních her a jejich negativních dopadech na ústavně chráněné hodnoty, jakými jsou zejména ochrana zdraví, zejména duševního, vytváření překážek pro vznik patologické závislosti na hraní těchto her (tzv. gamblerství), ochrana rodiny a jejího majetku, jakož i ochrana dětí a mládeže. Při posuzování takové nerovnosti nelze srovnávat pouze obor provozování hospodářské činnosti srovnávaných provozovatelů, nýbrž daňovou skutkovou podstatu jako celek, tzn. i to, co se provozuje, jakým způsobem a s jakými náklady dosahují zisku, a zda a jak se provozování konkrétní hazardní hry projevuje na hodnotách chráněných ústavním pořádkem.“* Ve smyslu citovaného nálezu lze jednoznačně dovodit škodlivost provozování předmětných technických her, která jsou stejně dobře jako jiná herní zařízení způsobila k zvláště nebezpečné patologické závislosti. Účelem předmětné právní úpravy je tak nejen působit na vlastní hraní, ale i na jeho samotnou dostupnost (nabízení možnosti si zahrát), jak bylo blíže popsáno výše. I zde proto dle názoru soudu jsou aplikovatelné výše uvedené závěry z hlediska testu racionality (viz pod 49 citovaného nálezu).
19. Ve vztahu k žalobkyní namítanému rdousícímu efektu daně z hazardních her se soud zcela ztotožňuje s argumentací žalovaného v bodech 52-54 napadeného rozhodnutí. K tomu soud dále doplňuje, že žalobkyně nenamítá obecně rdousící efekt předmětné daně, nýbrž tvrdí, že v jejím konkrétním případě daň takový efekt má v důsledku zákazu činnosti v souvislosti s koronavirovou pandemií. Tvrdí tedy, že došlo k individuálnímu rdousícímu efektu, což také znamená, že je její povinností jakožto poplatníka daně takový efekt prokázat (srov. rozsudek NSS ze dne 31. 5. 2018, č. j. 7 Afs 409/2017-29, body 15 a násl.). Této povinnosti však nedostála, jelikož podrobněji netvrdila a ani neprokázala svoji ekonomickou situaci za posuzované zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2020, tedy že by na ni předmětná daň měla likvidační dopad. Jinými slovy ani z tvrzení žalobkyně není zřejmé, zda za uvedené období vydělala dostatek prostředků na zaplacení minimální dílčí daně nebo ne, a to po dobu, kdy výkon podnikatelské činnosti ve zbylých 25 % zdaňovacího období zakázán nebyl. Z žalobkynina přiznání k dani z hazardních her za uvedené období vyplývá, že rozdíl mezi přijatými vklady a vyplacenými výhrami byl 21 779 985 Kč (řádek č. 504). Minimální dílčí daň pak byla správcem daně stanovena ve výši 13 082 400 Kč. Z pouhého srovnání těchto částek bez dalšího pak neplyne individuální rdousící efekt daně, který je třeba posuzovat právě s ohledem na individuální ekonomické výsledky žalobkyně za posuzované zdaňovací období. K tomu blíže argumentace Městského soudu v Praze v rozsudku ze dne 21. 3. 2024, č. j. 11 Af 9/2022-63, body 51-53, se kterou se krajský soud taktéž ztotožňuje.
20. Ve smyslu výše citovaného nálezu Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 15/15 je v případě posuzování individuálního rdousícího efektu třeba dále zkoumat, zda právní řád nabízí prostředky ke zmírnění tohoto efektu a zda je poplatník využil. Individuální dopady vládních opatření na podnikatelské subjekty pak umožňoval kompenzovat či zmírnit v obecném smyslu zákon č. 240/2000 Sb., krizový zákon. Ve vztahu ke konkrétním

daňovým povinností je to pak zejména institut posečkáni úhrady daně či její rozložení do splátek (§ 156 a násl. daňového řádu) a dále prominutí příslušenství daně (§ 259a a § 259b daňového řádu). Soudu není ze správního spisu známo, že by žalobkyně využila některý z těchto prostředků, nadto takovou skutečností ani netvrdila.

21. Výše uvedené lze shrnout tak, že správce daně při výpočtu daně z hazardu správně postupoval podle pravidel obsažených v zákonu o dani z hazardních her. Podstatné pro posuzovanou věc je, že uvedená herní zařízení žalobkyně ke svému podnikání provozovat mohla, byť po omezenou dobu. Právě tato skutečnost je sama o osobě předmětem daně.
22. Soud tedy první námitku žalobkyně nepovažuje za důvodnou a stejně tak neshledává důvody pro předložení návrhu na vyslovení protiústavnosti ustanovení § 5 odst. 3 a 4 ZDHH Ústavnímu soudu, neboť s odkazem na výše uvedenou argumentaci neshledal jeho protiústavní charakter.
23. Žalobkyně dále namítala nesprávný postup správce daně spočívající v tom, že jí doměřil daň z moci úřední dle § 12 ZDHH namísto výzvy k podání dodatečného daňového přiznání dle § 145 odst. 2 daňového řádu. Totožnou námitku již žalobkyně uplatnila v průběhu daňového řízení (v odpovědi na sdělení výsledku postupu k odstranění pochybností a následně i v podaném odvolání).
24. Princip samovyměření a samodoměření byl žalobkyni vysvětlen na str. 8-10 dodatečného platebního výměru společně s důvody, pro které nebyla vyzvána k dodatečnému daňovému přiznání. Obdobným způsobem se s argumentací žalobkyně vypořádal žalovaný v bodech 59-64, přičemž i s tímto vypořádáním odvolací argumentace se soud ztotožňuje a v rámci vypořádání totožné žalobní námítky na něj odkazuje. Soud rovněž souhlasí s žalovaným ohledně nejasných dopadů žalobkyní dožadovaného postupu (viz bod 59 napadeného rozhodnutí). Pokud žalobkyně nejprve podala řádné daňové přiznání, ve kterém uvedla všechny povolené herní pozice, a následně sama podala dodatečné daňové přiznání, v němž uvedla snížený počet herních pozic, postrádá postup spočívající ve výzvě k podání dalšího dodatečného daňového přiznání logiky, obzvláště za situace, kdy žalobkyně v průvodním dopise k dodatečnému daňovému přiznání podala svoji argumentaci k věci.
25. Nad rámec komplexní argumentace učiněné správcem daně a žalovaným soud připomíná, že předně při doměření daně z moci úřední má správce daně postupovat podle § 143 daňového řádu. Odst. 3 daného ustanovení pak upravuje dva způsoby doměření daně z moci úřední, a to jednak doměření daně z moci úřední na základě daňové kontroly (písm. a)), a dále doměření daně z moci úřední v případě nevyhovění výzvy k podání dodatečného daňového přiznání (písm. b)). Ustanovení § 12 ZDHH pak doplňuje obecnou úpravu daňového řádu o možnost doměření daně z moci úřední na základě postupu k odstranění pochybností, jak je ostatně uvedeno mimo jiné v bodě 63 napadeného rozhodnutí.
26. Žalobkyně se dovolává předchozího znění ustanovení § 12 odst. 3 ZDHH (znění účinné do 31. 12. 2020) s tím, že dle důvodové zprávy k novele č. 283/2020 Sb., která uvedené ustanovení novelizovala do současně podoby, je toto ustanovení nahrazeno § 145 odst. 3 a odst. 4 daňového řádu. Žalobkyně nicméně přehlíží celkové znění předchozí právní úpravy, zejména pak odst. 1, který i po novele zůstal obsahově shodný a který byl ve věci aplikován (srov. předchozí znění: „Zjistí-li správce daně na základě postupu k odstranění pochybností nebo na základě daňové kontroly, že poslední známá daň není ve správné výši, doměří daň ve výši rozdílu poslední známé daně a částky nově zjištěné“ a znění účinné od 1. 1. 2024: „K doměření

daně z moci úřední může dojít také, pokud správce daně zjistí na základě postupu k odstranění pochybností, že poslední známá daň není ve správné výši.“). Z tohoto hlediska je pak zřejmá i vůle zákonodárce vyjádřená v důvodové zprávě, ze které vyplývá, že: „Předpokladem zahájení postupu k odstranění pochybností je podání daňového přiznání či dodatečného daňového přiznání. Správce daně, který má pochybnost o tom, že daň samovyměřená nebo samodoměřená na základě těchto tvrzení nebyla ex lege stanovena ve správné výši, může prostřednictvím výzvy k odstranění pochybností tuto skutečnost vůči poplatníkovi deklarovat.“

27. Na uvedené pak navazuje a dále rozvíjí i odborná komentářová literatura, dle které „[p]odmínkou pro vydání výzvy podle tohoto ustanovení je, že lze důvodně předpokládat, že daň bude doměřena na daň vyšší. Nestačí tak mít konkrétní pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného řádného daňového přiznání nebo dodatečného daňového přiznání (v takovém případě správce daně vydává výzvu k odstranění pochybností podle § 89 daňového řádu), nýbrž správce daně musí mít jasné indicie, že daň bude doměřena. Podle důvodové zprávy k zákonu o dani z hazardních her jde typicky o případ zjevných chyb v daňovém přiznání nebo dodatečném daňovém přiznání, v důsledku nichž dojde k nesprávnému samovyměření nebo samodoměření daně.“ (komentář k § 12 In: Boháč, R., Krasulová, H. *Zákon o dani z hazardních her. Komentář*. Praha: Wolters Kluwer, 2017. Dostupné v ASPI, zvýraznění provedeno soudem).
28. Krajský soud tak na základě výše uvedených závěrů, s nimiž se ztotožňuje, neshledal v postupu správce daně potažmo žalovaného žádné pochybení. Je nesporné, že v dané věci nešlo o zjevnou chybu, na jejímž základě by bylo nepochybné, že k doměření daně dojde. Pokud se tedy žalobkyně domáhala postupu dle § 145 daňového řádu, nebyl takový postup na místě v případě, kdy již žalobkyně sama podala dodatečné daňové přiznání spolu s průvodním dopisem, ve kterém ozřejmila své stanovisko k věci, na jehož základě současně byla vyloučena zjevná (administrativní) chyba z její strany.
29. Shodně s argumentací žalované také krajský soud neshledává citovaný rozsudek NSS, č. j. 6 Afs 61/2018-30, ze dne 10. 10. 2018, přílehlavým pro danou věc. Jednak z důvodu posuzování daně z příjmů právnických osob, u které se institut samovyměření a samodoměření nevyskytuje (na rozdíl od daně z hazardních her), a dále z důvodu, že správce daně postupoval procesně správně, jak uvedeno výše, pročež penále vyměřené dle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu v dodatečném platebním výměru bylo vyměřeno po právu.
30. Stejně tak nelze shledat prostor pro analogickou aplikaci § 87 odst. 4 daňového řádu, jak navrhuje žalobkyně, neboť uvedené ustanovení míří na situaci, kdy je zahájena daňová kontrola bez předchozí výzvy k podání daňového tvrzení, což je zcela odlišná situace od situace nyní projednávané, kdy správce daně neměl povinnost žalobkyni vyzývat k dodatečnému daňovému přiznání a k zahájení daňové kontroly vůbec nedošlo.

IV. Závěr a náklady řízení

31. Jelikož neshledal krajský soud žalobní body důvodnými, žalobu podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
32. O náhradě nákladů řízení mezi účastníky rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s., neboť procesně plně úspěšnému žalovanému nad rámec jeho úřední činnosti žádné náklady nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku **lze** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od jeho doručení k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně.

Olomouc 29. srpna 2024

JUDr. Michal Jantoš v. r.
předseda senátu