



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jakuba Camrdy a soudců JUDr. Tomáše Herce a JUDr. Viktora Kučery v právní věci žalobkyně: **Victoria – Tip, a.s.**, sídlem Letenské náměstí 157/4, Praha 7, zastoupená Mgr. Ondřejem Mikulášem, advokátem se sídlem Na Hřebenech II 1718/10, Praha 4, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 21. 3. 2024, č. j. 11 Af 9/2022-63,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **nepřiznává**.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] V roce 2020 v průběhu nouzového stavu, který reagoval na pandemii onemocnění COVID-19, stanovila vláda několika krizovými opatřeními zákaz provozu heren a kasin. Ve věci jde o to, zda tento zákaz odůvodňoval snížení minimální dílčí daně z technických her podle § 5 odst. 4 zákona č. 187/2016 Sb., o dani z hazardních her, ve znění účinném do 31. 12. 2023, které by zohledňovalo, že poplatník této daně nemohl po část zdaňovacího období zpřístupňovat koncová zařízení ve svých provozovnách účastníkům hazardních her, případně, zda přicházel v úvahu jiný způsob snížení daňové povinnosti zamezující možnému rdousícímu účinku této daně. Nejvyšší správní soud (dále též „NSS“ nebo „kasační soud“)

vyšel při posouzení této právní otázky z právního názoru vysloveného v jeho rozsudku ze dne 29. 10. 2024, č. j. 9 Afs 95/2024-44, který se týkal obdobné věci jiné stěžovatelky.

[2] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) je poplatníkem daně z hazardních her a ve zdaňovacím období 4. čtvrtletí roku 2020 provozovala celkem 3 197 koncových zařízení. Od 5. 10. 2020 po zbytek uvedeného zdaňovacího období trval na území České republiky nouzový stav, který vláda vyhlásila svým usnesením ze dne 30. 9. 2020, č. 957, publikovaným pod č. 391/2020 Sb., z důvodu ohrožení zdraví v souvislosti s prokázáním výskytu koronaviru SARS CoV-2. V jeho průběhu vláda opakovaně stanovila krizovými opatřeními vydanými podle § 5 písm. e) a § 6 odst. 1 písm. b) zákona č. 240/2000 Sb., o krizovém řízení a o změně některých zákonů (krizový zákon), v tehdejší znění, zákaz provozu heren a kasin. V uvedeném zdaňovacím období trval tento zákaz od 9. 10. 2020 do 2. 12. 2020 a dále od 18. 12. 2020 do 31. 12. 2020, celkem tedy 69 z 92 dnů, což znamená, že koncová zařízení v něm mohla být provozována jen 23 dnů.

[3] Dne 25. 1. 2021 podala stěžovatelka řádné přiznání k dani z hazardních her za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2020. Uvedla v něm, že po odečtení úhrnu vyplacených výher od úhrnu přijatých vkladů tvořila část dílčího základu daně podle § 3 odst. 1 zákona o dani z hazardních her částku ve výši 48 700 214 Kč, z níž po zaokrouhlení za použití sazby 35 % vypočetla dílčí daň z technických her ve výši 17 045 105 Kč. Následně však provedla srovnání s minimální dílčí daní z technických her ve smyslu § 5 odst. 4 zákona o dani z hazardních her, která s ohledem na 3 178 původně deklarovaných povolených koncových pozic (správný počet měl být 3 197, což stěžovatelka v průběhu daňového řízení uznala) činila po vynásobení částkou 9 200 Kč celkem 29 237 600 Kč. Protože prvně vypočtená částka byla menší, bylo třeba vycházet z minimální dílčí daně z technických her. Kromě toho měla stěžovatelka povinnost zaplatit dílčí daň z živých her ve výši 294 952 Kč. Daň z hazardních her tak přiznala v celkové výši 29 532 552 Kč.

[4] Dne 15. 3. 2021 podala stěžovatelka dodatečné přiznání k dani z hazardních her za stejné zdaňovací období. Tentokrát zahrнула do výpočtu minimální dílčí daně z technických her pouze 795 herních pozic, což byl počet zohledňující poměr kalendářních dnů, ve kterých bylo povoleno provozování koncových zařízení, ke všem dnům příslušného zdaňovacího období. Takto vypočtená minimální dílčí daň z technických her činila 7 314 000 Kč, tedy částku menší než částka 17 045 105 Kč vypočtená z rozdílu úhrnu přijatých vkladů a úhrnu vyplacených výher, která byla proto rozhodná pro stanovení dílčí daně z technických her. To při zahrnutí již zmíněné dílčí daně z živých her znamenalo, že stěžovatelka přiznala daň z hazardních her ve výši 17 340 057 Kč.

[5] Specializovaný finanční úřad dodatečným platebním výměrem ze dne 21. 6. 2021, č. j. 97662/21/4300-13823-704691, doměřil stěžovatelce daň z hazardních her za 4. čtvrtletí roku 2020 tak, že poslední známou daň ve výši 17 340 057 Kč zvýšil o částku 12 367 295 Kč. Nově zjištěná daň činila celkem 29 707 352 Kč a penále z doměřené částky bylo stanoveno ve výši 2 473 459 Kč. Odvolání stěžovatelky proti dodatečnému platebnímu výměru žalovaný rozhodnutím ze dne 16. 6. 2022, č. j. 22173/22/5000-10611-712195, zamítl a dodatečný platební výměr potvrdil. Podle žalovaného byl správce daně povinen postupovat podle § 5 odst. 3 a 4 zákona o dani z hazardních her a porovnat zjištěnou dílčí daň z technických her s minimální dílčí daní z technických her. Zákonná úprava mu neumožnila

pokračování

krátit minimální dílčí daň z technických her podle počtu dnů, kdy trval zákaz heren a kasin podle krizových opatření.

[6] Městský soud v Praze (dále jen „městský soud“) žalobu stěžovatelky proti rozhodnutí žalovaného napadeným rozsudkem zamítl. I když v obecné rovině připustil, že součástí ústavně konformního výkladu může být i vytvoření výjimky z příliš obecného zákonného pravidla, které by uzavřelo zakrytou teleologickou mezeru v zákoně, v posuzované věci pro takovýto výklad zákona o dani z hazardních her žádný silný důvod neshledal. Stěžovatelka neprokázala rdousící účinek daně, resp. její likvidační dopady. V soudním řízení netvrdila a neprokazovala, že by byla v důsledku výkonu podnikatelské činnosti jen ve zbylých 25 % zdaňovacího období ztrátová nebo by se jí podnikatelská činnost z jiných důvodů nevyplácela. Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, navíc nabízí prostředky pro zmírnění případného rdousícího účinku, jimiž jsou žádost o posečkání úhrady daně či její rozložení do splátek, a stěžovatelce bylo k její žádosti prominuto penále v nejvyšší možné míře.

II. Kasační stížnost

[7] Stěžovatelka podala proti rozsudku městského soudu kasační stížnost z důvodů, které podřazuje pod § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), navrhuje jej zrušit a věc vrátit městskému soudu k dalšímu řízení. Nezákonnost napadeného rozsudku spatřuje v tom, že městský soud při výkladu a použití zákonné úpravy daně z hazardních her nezohlednil její rdousící účinek. Byla-li stěžovatelce stanovena tato daň za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2020 ve výši odpovídající minimální dílčí dani z technických her, ačkoli její provozovny nemohly být po 75 % tohoto zdaňovacího období vůbec přístupné veřejnosti, jde podle jejího názoru o daň neústavní.

[8] Městský soud odkázal v napadeném rozsudku na judikaturní rámec vytyčený nálezem Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2012, sp. zn. Pl. ÚS 17/11, N 102/65 SbNU 367, č. 220/2012 Sb., který se týkal solární daně, aniž by zohlednil rozhodné právní a skutkové rozdíly mezi touto daní a daní z hazardních her. Účelem solární daně bylo kompenzovat zvýšené náklady státního rozpočtu na podporu výroby elektrické energie ze solárních zdrojů novými příjmy za situace, kdy se v důsledku podstatných změn na trhu výroba elektrické energie stala podstatně výhodnější, než se původně předpokládalo. To vedlo k „solárnímu boomu“ a k zvýšení výdajů státního rozpočtu. Stanovení solární daně nutilo provozovatele energetických zdrojů vynaložit na splnění svých daňových povinností více finančních prostředků, což se však při pravidelném běhu událostí nedotklo návratnosti investice v původně „garantovaném“ období 15 let. Podle stěžovatelky právě proto Ústavní soud v uvedeném nálezu neřešil rdousící účinek solární daně obecně. Potřebu jeho řešení připustil pouze v individuálních případech za využití prostředků, které stanoví daňový řád.

[9] U daně z hazardních her, resp. u minimální dílčí daně z technických zařízení, je situace zásadně odlišná. Jde o specifickou daň z provozování ekonomické činnosti, kterou zákonodárce uvalil na provozování hazardních her s ohledem na některé s nimi spojované negativní společenské jevy. Jejím předmětem je zásadně rozdíl mezi přijatými vklady a vyplacenými výhrami, tedy ekonomický přínos pro provozovatele hazardních her. Stěžovatelka považuje za předpoklad takto stanovené daně, že daňový poplatník si je

schopen na její zaplacení „vydělat“, tedy, že tato daň mu nebrání v realizaci základního práva podnikat zaručeného v čl. 26 Listiny základních práv a svobod (dále jen „Listina“). Pokud by tomu tak nebylo, daň by nutně zasahovala do „majetkové podstaty“ jejího poplatníka a bylo by jen otázkou času, kdy by se tento zásah stal likvidačním.

[10] Městský soud se neměl omezit na posouzení, zda rozdíl mezi vyplacenými výhrami a přijatými vklady byl v rozhodném zdaňovacím období vyšší, než částka minimální dílčí daně z technických her. Základ daně z hazardních her nepodává úplný obraz o ekonomické aktivitě stěžovatelky, neboť nezohledňuje další její související výdaje, jimiž jsou náklady na financování technických zařízení, licenční poplatky, nájem, energie, personální náklady a ostatní veřejnoprávní odvody. Má-li si poplatník daně z hazardních her na tuto daň „vydělat“ ekonomickou činností, je nezbytné, aby mu bylo umožněno uhradit i tyto ostatní náklady.

[11] Konfiskační účinek není zhojen tím, že v jiném časovém období (před zákazem činnosti či po něm) mohl zdaňovaný subjekt svou činnost provozovat a třeba i dosáhnout příjmů. Postačuje, že po delší část onoho období byl nucen prostředky na úhradu daně hradit ze své majetkové podstaty, a nikoli z výsledku zdaněné činnosti. Závisí-li konfiskační účinek již na samotném použití zákona o dani z hazardních her v kontextu mimořádných opatření, pak neobstojí závěr, že stěžovatelka neunesla důkazní břemeno ohledně likvidačních důsledků právní úpravy. Nelze akceptovat takovou konstrukci daně, že je-li herní pozice povolena, byť po jediný den, je výše daně shodná s výší daně za celé zdaňovací období kalendářního čtvrtletí. Podobnou situaci, kdy se zdanění odvíjelo od jediného dne, řešil Ústavní soud v nálezu ze dne 10. 7. 2014, sp. zn. Pl. ÚS 31/13, N 138/74 SbNU 141, č. 162/2014 Sb., který se týkal slevy na dani pro pracující důchodce. Nyní nejde jen o to, že jediný den pohledem orgánů finanční správy rozhoduje o povinnosti platit daň za celé čtvrtletí, ale navíc tyto orgány nejsou schopny zohlednit účinek mimořádných opatření.

[12] Důvody příslušné zákonné úpravy, které podle důvodové zprávy spočívají zejména ve snížení administrativní náročnosti pro určení minimální dílčí daně, již podle nálezu Ústavního soudu ze dne 30. 1. 2018, sp. zn. Pl. ÚS 15/15, N 12/88 SbNU 171, č. 62/2018 Sb., obstály u tzv. pevné části dílčího základu odvodu z výherních hracích přístrojů a jiných technických herních zařízení podle § 41b odst. 4 zákona č. 202/1990 Sb., o loteriích a jiných podobných hrách, ve znění účinném do 31. 12. 2016. Nyní posuzovaná zákonná úprava však ještě více vychýlila váhy v neprospěch poplatníka daně. Stanovila totiž paušální daň pro celé zdaňovací období, kterým je vždy kalendářní čtvrtletí. Stěžovatelka uznává, že za běžných podmínek nemusí mít ani takto vymezená daň konfiskační účinek, rovněž ale může vést ke vzniku svévolných a absurdních důsledků. Je rozdíl, odvíjí-li se tento dopad daně od toho, zda podnikatel organizoval své podnikání tak, aby byly povolené herní pozice na technických zařízeních provozovány efektivně, v souladu s příslušnými vydanými povoleními, nebo zda je výsledkem působení mimořádných opatření, pro které nemohly být provozovny přístupné veřejnosti po více než 75 % daného zdaňovacího období. V takovém případě nemohl být naplněn ani další účel právní úpravy deklarovaný důvodovou zprávou, tedy motivace provozovatelů k provozování výdělečných herních pozic.

[13] Stěžovatelka odmítá, že by konfiskační účinek daně z hazardních her vůči její majetkové podstatě mohl být odstraněn využitím některého z postupů podle daňového řádu, např. odložením či rozložením této či jiné daňové povinnosti. Nic na tom nemění ani

pokračování

skutečnost, že k její žádosti jí bylo částečně (do výše 75 %) prominuto stanovené penále, a to pro výjimečnost a nepřehlednost situace v souvislosti s pandemií onemocnění COVID-19. Konfiskační účinek neodstranil ani ministr financí, který mohl podle § 260 daňového řádu rozhodnout o hromadném prominutí daně nebo příslušenství daně, ačkoli se daňové úlevy týkaly jiných obchodních odvětví, které jsou spojovány s negativními společenskými jevy, např. ve formě odpuštění daně „z rozlitého piva“.

[14] Za této situace byly dány důležité a naléhavé důvody, pro které se měl městský soud odchýlit od doslovného znění zákona, což ve své judikatuře připouští Ústavní soud (srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 26. 3. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 48/95, N 21/5 SbNU 171, č. 121/1996 Sb.). Podle stěžovatelky lze zákon o dani z hazardních her vyložit tak, aby byla odstraněna koncepce „povolení, byť na jediný den“, a naopak zohledněno, že jinak povolená činnost byla fakticky zakázána. Neshledal-li by Nejvyšší správní soud takovýto výklad ústavně konformním, může navrhnout Ústavnímu soudu zrušení příslušné zákonné úpravy podle čl. 95 odst. 2 Ústavy České republiky (dále jen „Ústava“).

III. Vyjádření žalovaného

[15] Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti nejprve reagoval na námitku neústavnosti daňového zatížení stěžovatelky. Podotkl, že při správě daní z hazardních her, je jeho cílem správné zjištění a stanovení těchto daní a zabezpečení jejich úhrady. Vždy má ale povinnost vykládat a používat zákonnou úpravu ústavně konformně. I když stěžovatelka mohla v příslušné právní úpravě v kontextu přijetí krizových opatření spatřovat určitou nespravedlnost, v nyní posuzované věci se žalovaný nemohl od jednoznačné zákonné konstrukce odchýlit.

[16] Předmět daně u povolovaných hazardních her podle žalovaného naplňuje již pouhé získání a držba základního povolení. Stejně tak se držitel základního povolení již s ohledem na tuto okolnost stává poplatníkem daně (§ 1 odst. 1 zákona o dani z hazardních her). Ze zákonné definice provozování hazardních her podle § 5 zákona č. 186/2016 Sb., o hazardních hrách, vyplývá, že provozováním hazardních her se rozumí uskutečňování hazardní hry, jakož i provozních a dalších činností s hrou souvisejících. Žalovaný odkázal na komentářovou literaturu, podle níž *„pod provozování hazardních her je třeba zařadit již pouhé získání a držbu základních povolení, neboť se jedná o činnosti organizačního charakteru související s uvedením hazardní hry do provozu. Držitel základního provozování proto vždy naplní předmět daně z hazardních her a vznikne mu proto daňová povinnost“* (Komentář k § 2. In Boháč, R., Krasulová, H. Zákon o dani z hazardních her. Komentář. Praha: Wolters Kluwer, 2017, s. 34). Také odkázal na již zmíněný nálezy Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 15/15, podle něhož předmět daně nelze chápat v užším smyslu, tedy jako stav, kdy je technické zařízení zapnuté, ale spíše jako soubor činností či opatření průběžně prováděných daňovým subjektem, jež směřují k provozování hazardní hry (bod 48 cit. nálezu). Pro určení minimální dílčí daně z technických her je rozhodující, zda byla konkrétní herní pozice, jejímž prostřednictvím provozovala stěžovatelka technickou hru, povolena alespoň jeden den v daném zdaňovacím období. Není podstatné, zda byla herní pozice skutečně provozována.

[17] Po dobu 25 % zdaňovacího období 4. čtvrtletí roku 2020 stěžovatelka mohla provozovat a také provozovala technické hry. Proto byla povinna postupovat při výpočtu

dílčí daně z technických her v souladu s § 5 odst. 3 a 4 zákona o dani z hazardních her, tedy vypočítat minimální dílčí daň z technických her za celé zdaňovací období, nikoli jen za jeho část. Zákon neumožňuje hodnotit, zda skutečně byly reálně provozovány hazardní hry, a to ani v kontextu přijatých krizových opatření vlády. Žalovaný dodal, že právní úprava minimální dílčí daně z hazardních her nesleduje pouze účel fiskální, ale i širší společensky žádoucí cíle. Preventivní funkce spočívá v tom, že minimální dílčí daň motivuje provozovatele hazardních her, aby nemanipulovali s výší dílčího základu daně vypočteného z vkladů a výher. Koncentrační funkce vede k tomu, 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. Jelikož hazardní hry mohou vyvolávat herní závislost a jiné sociálně patologické jevy, jejich zdanění má i funkci regulační, tedy omezující či ochrannou, což v určité míře platí i v době, kdy není bezprostředně nabízena hráčům.

[18] Podle žalovaného nic nespovídá pro závěr o obecném rdousícím účinku daně z hazardních her na celé odvětví. Individuální rdousící účinek by musela stěžovatelka nejen tvrdit, ale i prokazovat, v nyní posuzované věci jej však nijak nepopsala, ani nevyužila prostředky, které jí k jeho zmírnění nabízí právní řád. Žalovaný navrhl kasační stížnost zamítnout.

IV. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[19] Nejvyšší správní soud konstatuje, že kasační stížnost je přípustná, byla podána osobou k tomu oprávněnou, včas a z důvodů, které zákon připouští, a stěžovatelka je zastoupena advokátem. Následně kasační soud přezkoumal rozsudek městského soudu v mezích rozsahu kasační stížnosti a v ní uplatněných důvodů, jakož i z hlediska možných vad, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[20] Kasační stížnost není důvodná.

[21] Podstatou kasačních námitek stěžovatelky je tvrzený rdousící účinek, který měla mít doměřená dílčí daň z technických her za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2020 na její ekonomickou činnost, potažmo majetkovou podstatu. Takovýto následek by v rovině ústavněprávního posouzení znamenal nepřiměřenost s touto daní spojeného zásahu do základního práva stěžovatelky vlastnit majetek zaručeného v čl. 11 odst. 1 Listiny a jejího základního práva podnikat zaručeného v čl. 26 odst. 1 Listiny. Podle stěžovatelky státní orgány měly při výkladu a použití příslušné zákonné úpravy postupovat tak, aby takovýto zásah nenastal. Měly tak učinit případně i provedením odlišného způsobu výpočtu dílčí daně z technických her, který by zohlednil, že po část zdaňovacího období platil krizovými opatřeními stanovený zákaz provozu heren a kasin a stěžovatelka tak nemohla ve svých provozovnách nabízet hazardní hry jejich účastníkům.

[22] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval zákonností doměřené dílčí daně z technických her. V tomto ohledu posuzoval, zda byly zohledněny veškeré okolnosti, které jsou podle příslušné zákonné úpravy rozhodné pro stanovení její výše, včetně těch, které by mohly zmírňovat případný nežádoucí rdousící účinek (tj. zda byla stanovena na základě zákona ve smyslu čl. 11 odst. 5 Listiny).

pokračování

[23] Předmětem daně z hazardních her je podle § 2 odst. 1 zákona o dani z hazardních her „*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*“. Základem této daně je součet dílčích základů daně, mezi které patří i dílčí základ daně z technických her. Samotná daň se vypočte jako součet dílčích daní, z nichž u každé se může způsob výpočtu lišit (srov. § 3 odst. 1 a § 5 odst. 1 zákona o dani z hazardních her). U daně z technických her je dílčím základem daně „*částka, o kterou úhrn přijatých vkladů převyšuje součet úhrnu vyplacených výher a úhrnu vrácených vkladů z technické hry v případě dílčí daně z technických her*“ [§ 3 odst. 1 písm. e) zákona o dani z hazardních her]. Při jejím výpočtu se po zaokrouhlení na celé stokoruny nahoru (§ 5 odst. 2 zákona o dani z hazardních her) použije sazba daně 35 % [§ 4 písm. e) zákona o dani z hazardních her], ledaže je takto vypočtená daň nižší než minimální dílčí daň z technických her, která by se v takovém případě použila přednostně. Podle § 5 odst. 4 zákona o dani z hazardních her 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*“.

[24] Právní otázkou, zda zákaz heren a kasin stanovený krizovými opatřeními odůvodňoval poměrné snížení minimální dílčí daně z technických her podle § 5 odst. 4 zákona o dani z hazardních her, se Nejvyšší správní soud nedávno zabýval v již zmíněném rozsudku č. j. 9 Afs 95/2024-44. Tento rozsudek se týkal obdobné věci jiné stěžovatelky, avšak stejného zdaňovacího období. Kasační soud v něm uvedl, že „[z] žádného zákonného ustanovení [...] nevyplývá, že by měla být výše minimální dílčí daně z technických her snížena v poměru k té části kalendářního čtvrtletí, po níž stěžovatelka neměla či na základě rozhodnutí státní moci nemohla mít otevřenu svou provozovnu. K takovému snížení požadovanému stěžovatelkou by tak správce daně nemohl přikročit, neboť může činit jen to, co mu zákon ukládá. [...] Podle nynější konstrukce zákona o dani z hazardních her totiž provozovatel neplatí tuto minimální dílčí daň pouze za ta čtvrtletí, v nichž své povolené technické hry (vůbec) neprovozoval. Jelikož stěžovatelka hazardní hry nesporně fakticky provozovala po jistou dobu daného zdaňovacího období (konkrétně se jednalo o 23 dnů), není podstatné, že nemohla mít otevřeno každý den v tomto období“ (bod 37 cit. rozsudku). Pro posouzení věci bylo „rozhodné, že [...] stěžovatelčina kasina nebyla po určitou část IV. čtvrtletí 2020 uzavřena a že po tuto dobu v nich stěžovatelka mohla provozovat a zjevně i skutečně provozovala hazardní hry, čímž byl předmět daně nesporně naplněn“ (bod 39 cit. rozsudku). Se stěžovatelkou požadovaným snížením daně „zákon o dani z hazardních her vůbec nepočítá a správní soudy nemohou domýšlet či měnit zákonem stanovený výpočet minimální dílčí daně z technických her“ (bod 40 cit. rozsudku).

[25] Zákon tedy nespojuje se skutečností, že krizová opatření zakázala provoz heren a kasin po část zdaňovacího období, snížení minimální dílčí daně z technických her. Pro vznik uvedené daňové povinnosti postačuje, že stěžovatelka po určitou část zdaňovacího období (konkrétně 23 z 92 dnů) technické hry provozovala, což v posuzované věci nečiní sporným ani ona sama. Zákaz provozu heren a kasin toliko pro část zdaňovacího období zjevně nebyl stanoven za tím účelem, aby umožnil pouhé formální naplnění požadavku provozování hazardních her alespoň pro část zdaňovacího období (třeba i jen po jediný den), nýbrž obdobně jako jiné tehdejší krizovými opatřeními stanovené zákazy nebo omezení reagoval na tehdejší vývoj pandemie. Tím je opodstatněn závěr, že dílčí daň z technických her byla stěžovatelce doměřena v souladu se zákonem. Zůstává tak zodpovědět právní otázku, zda

takto stanovená daň přesto nepůsobí nepřiměřený zásah do výše uvedených základních práv a svobod, který by ji činil neústavní.

[26] Listina poskytuje zákonodárci široký prostor pro ukládání povinností peněžitého plnění vůči státu, jeho uvážení však nesmí vybočit z ústavních mezí, jejichž součástí jsou i zákaz svévole (čl. 1 odst. 1 Ústavy) a povinnost dbát při používání ustanovení o mezích základních práv a svobod jejich podstaty a smyslu (čl. 4 odst. 4 Listiny). Povinnost peněžitého plnění vůči státu musí sledovat ústavně aprobovaný účel a být způsobilá jej dosáhnout. Vzhledem k tomu, že přesná výše peněžitého plnění je vždy výsledkem komplexního posouzení nejrůznějších hledisek a legitimních zájmů, jde z povahy věci o politické rozhodnutí zákonodávce, jemuž náleží také posouzení její přiměřenosti. Soudní přezkum nemůže jeho úvahu nahrazovat. Ústavní záruce vlastnického práva nicméně neodpovídá taková povinnost peněžitého plnění, která by byla při zohlednění účelu tohoto plnění extrémně disproporcionální (srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 27. 11. 2012, sp. zn. Pl. ÚS 1/12, N 195/67 SbNU 333, č. 437/2012 Sb., body 329 až 332).

[27] Uvedené závěry omezující soudní přezkum na vyloučení extrémní disproporcionality vyslovil Ústavní soud poprvé při posuzování ústavnosti dolní hranice pokuty za správní delikt, která byla stanovena v takové výši, že její uložení mohlo v konkrétním případě vést ke zjevně nepřiměřenému následku, a to „zmaření“ samé podstaty majetku (srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 13. 8. 2002, sp. zn. Pl. ÚS 3/02, N 105/27 SbNU 177, č. 405/2002 Sb.). Postupně je však Ústavní soud vztáhl na jakákoli peněžitá plnění vůči státu (srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 18. 8. 2004, sp. zn. Pl. ÚS 7/03, N 113/34 SbNU 165, č. 512/2004 Sb., a ze dne 31. 1. 2008, sp. zn. Pl. ÚS 24/07, N 26/48 SbNU 303, č. 88/2008 Sb.). K tomu lze dodat, že případný závěr o extrémní disproporcionality se bude vždy odvíjet od účelu požadované platby a dalších konkrétních okolností věci. Jde-li o daň, jejímž základem je ekonomická činnost daňového subjektu, rdousící účinek, potažmo účinek likvidační, by bylo možné spojovat s takovým zdaněním, v jehož důsledku by tato činnost pozbyla své základní opodstatnění (srov. již zmíněný nálezy Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 31/13, bod 48). Tím spíše jej lze spojovat s případy, kdy povinnost k peněžitému plnění je uložena zcela bez ohledu na způsobilost poplatníka daně jí dostat (srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 8. 8. 2017, sp. zn. Pl. ÚS 9/15, N 138/86 SbNU 333, č. 338/2017 Sb., bod 66). Podstatu rdousícího účinku lze při určitém zjednodušení vyjádřit slovy Karla Engliše, že „*daň nemá ničiti zdroje, z něhož plyne*“ (Engliš, K. Národní hospodářství. Praha: Nakladatelství Fr. Borový, 1928, s. 347; obdobně na tento výrok odkázal nálezy Ústavního soudu ze dne 21. 4. 2009, sp. zn. Pl. ÚS 29/08, N 88/53 SbNU 125, č. 181/2009 Sb., bod 54).

[28] Posouzení, zda zákonná úprava působí i jen vůči části poplatníků daně rdousící účinek, nemůže být izolované a musí zohlednit všechny zákonné nástroje umožňující jeho odstranění v konkrétních případech (z tohoto předpokladu vycházel např. nálezy Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 17/11, bod 89). Nebudou-li však tyto nástroje dány, pak přichází v úvahu podání návrhu na zrušení příslušné zákonné úpravy nebo, jde-li o již neúčinnou zákonnou úpravu, na vyslovení její neústavnosti podle čl. 95 odst. 2 Ústavy s tím, že se v rozsahu odpovídajícímu případnému derogačnímu důvodu neústavní daňová povinnost neuplatní. Nejvyšší správní soud by měl důvod k takovému postupu pouze za předpokladu, že by měl rdousící účinek za prokázaný v konkrétní věci, z níž by takovýto návrh vzešel. Tak tomu ale v posuzované věci není.

pokračování

[29] Stěžovatelka dovozuje rdousící účinek daně z hazardních her ve zdaňovacím období 4. čtvrtletí roku 2020 s ohledem na časový rozsah zákazu heren a kasin (v trvání 69 z 92 dnů tohoto období). Městský soud mohl vycházet také z údaje, že rozdíl mezi přijatými vklady a vyplacenými výhrami byl 48 700 214 Kč, zatímco minimální dílčí daň z technických her byla správcem daně stanovena ve výši 29 412 400 Kč. Z těchto údajů ovšem nevyplývá závěr, zda se takto stanovená daň promítá „rdousícím“ způsobem do podnikání stěžovatelky, jde-li o její schopnost dále vykonávat její podnikatelskou činnost. Bylo povinností stěžovatelky tvrdit konkrétní okolnosti, z nichž by rdousící účinek bylo možné dovozovat (v této souvislosti lze odkázat např. na rozsudek NSS ze dne 13. 3. 2013, č. j. 7 Afs 9/2013-25, nebo ve shodě s městským soudem na rozsudek NSS ze dne 31. 5. 2018, č. j. 7 Afs 409/2017-29, byť se týkaly tvrzení rdousícího účinku za účelem využití nástrojů jeho zmírnění podle daňového řádu, např. za účelem využití oprávnění ministra financí daň prominout podle § 260 daňového řádu). Stěžovatelka tak ale neučinila, což konstatoval již městský soud, a v tomto ohledu neuplatnila ani žádnou kasační námitku.

[30] V rovině právních předpisů pak nelze přehlédnout, že tvrzený rdousící účinek sice měl vzniknout jako následek použití úpravy obsažené v zákonu o dani z hazardních her, avšak za situace, kdy rozhodný právní rámec dotvářela příslušná krizová opatření, jejichž platnost byla časově omezena a odůvodněna mimořádnými okolnostmi pandemie onemocnění COVID-19. Zákaz provozu heren a kasin trval po přechodnou dobu a za obvyklé situace není součástí podmínek utvářejících zákonný rámec, v němž stěžovatelka vykonává své právo podnikat. Již z tohoto důvodu by závěr o případném rdousícím účinku, který by odůvodňoval neústavnost zákonné úpravy, bylo možné učinit toliko výjimečně, byl-li by tento přechodný stav sám o sobě likvidační. Pro takovýto závěr ale v posuzované věci neexistuje žádný podklad.

[31] Nebyl-li rdousící účinek prokázán, není dán ani důvod pro posouzení, zda stěžovatelka neměla využít některý z prostředků stanovených daňovým řádem, kterým by bylo možné dosáhnout jeho odstranění, případně zda Nejvyšší správní soud neměl podat návrh na zrušení zákona podle čl. 95 odst. 2 Ústavy. Jakékoli úvahy v tomto směru by totiž na výsledku tohoto řízení nemohly nic změnit.

V. Závěr a náklady řízení

[32] Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost důvodnou a nezjistil ani žádnou z vad, ke které by musel přihlédnout z úřední povinnosti. Kasační stížnost proto zamítl podle § 110 odst. 1 věty poslední s. ř. s.

[33] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl podle úspěchu ve věci v souladu s § 60 odst. 1 větou první ve spojení s § 120 s. ř. s. Úspěšnému žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, kasační soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, protože mu podle obsahu spisu v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly.

P o u č e n í: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 14. listopadu 2024

JUDr. Jakub Camrda
předseda senátu