



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Michaely Bejčkové a soudců Faisala Husseiniho a Ondřeje Mrákoty ve věci žalobkyně: **Paradise Casino Admiral, a. s.**, Komořany 146, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí ze dne 6. 2. 2023, čj. 4699/23/5000-10611-712195, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 30. 5. 2024, čj. 30 Af 11/2023 - 32,

t a k t o :

- I. Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 30. 5. 2024, čj. 30 Af 11/2023 - 32, **se ruší**.
- II. Rozhodnutí žalovaného ze dne 6. 2. 2023, čj. 4699/23/5000-10611-712195, **se ruší** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- III. Žalovaný **je povinen** nahradit žalobkyni náklady řízení ve výši **8 000 Kč** ve lhůtě třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

[1] V této věci jde o minimální dílčí daň z technických her. NSS opakuje svůj dřívější závěr, podle nějž nebyli provozovatelé hazardních her povinni tuto daň platit za první čtvrtletí roku 2021. Kasina totiž byla v důsledku protiepidemických opatření uzavřena po celou jeho dobu.

1. Popis věci

[2] Specializovaný finanční úřad doměřil žalobkyni (resp. její právní předchůdkyni – společnosti EVOL, a. s.) daň z hazardních her za první čtvrtletí roku 2021 ve výši asi

1,7 milionu Kč, a to na základě § 5 odst. 3 a 4 zákona č. 187/2016 Sb., o dani z hazardních her, upravujícího minimální dílčí daň z ostatních technických her. Současně jí stanovil i penále.

[3] Žalobkyně se odvolala k Odvolacímu finančnímu ředitelství (OFŘ), které však dodatečný platební výměr potvrdilo.

[4] Svou argumentací, že daň za první čtvrtletí 2021 nebyla povinna platit, protože po celé zdaňovací období trval zákaz provozovat kasina, žalobkyně nepřesvědčila ani Krajský soud v Brně. Ten v zamítavém rozsudku vycházel především ze svého – ve stejný den vydaného – rozsudku čj. 30 Af 8/2023 - 90.

[5] Podle krajského soudu nelze tvrdit, že chyběl předmět daně z hazardních her. Tato daň nemá nahrazovat daň z příjmů. Má odlišný smysl a účel; v případě technických her se (v podobě minimální dílčí daně) uplatňuje vždy – bez ohledu na to, jak vysokého příjmu provozovatel dosáhl. Předmětem zdanění je samotná možnost provozovat hazardní hry – i když je třeba držitel povolení fakticky neprovozuje. Pojem *provozování hazardní hry* přitom Ústavní soud (v nález ze dne 30. 1. 2018, sp. zn. Pl. ÚS 15/15) vyložil velmi široce jako jakoukoli činnost, která věcně souvisí s uskutečňováním her, včetně přípravy spuštění, údržby herních zařízení apod. Právní úprava je jednoznačná, a neposkytuje tak žádný prostor k jinému (pro provozovatele příznivějšímu) výkladu. Daň z hazardních her plní několik účelů; některé z nich (fiskální a regulační) přitom zůstaly zachovány i v době vládních zákazů.

[6] Konstrukce minimální daně, která je pojata formálně, mohla v jednotlivých případech už od počátku vést ke stejným důsledkům, k jakým v souvislosti s protiepidemickými opatřeními vedla plošně. Zákonodárce s tím byl srozuměn. Moc výkonná i zákonodárná v průběhu pandemie i po jejím skončení v řadě případů přistoupily k tomu, že nejružnějším skupinám osob pomohly odstranit tvrdost, s jakou na ně dopadala právní úprava. Naproti tomu zákonodárce nevyužil možnost změnit či zmírnit právní úpravu, která se uplatnila zde, přestože tak v případech jiných daní z různých důvodů učinil a důsledky pandemie pro celý segment hazardních her mu musely být zřejmé. Jde tedy o vědomou mezeru v zákoně. V takové situaci soud nemůže dotvářet právo svým výkladem.

[7] Výsledná situace se nejeví jako nespravedlivá. Žalobkyně netvrdila, že by se pokusila v době zhoršené epidemické situace své povolení k provozování technické hry ukončit či pozastavit, ačkoli to zákon umožňuje. Místo toho zjevně jen vyčkávala, zda a kdy bude moci své podnikání znovu „spustit“. Na věc lze tedy nahlížet i tak, že minimální dílčí daň představovala platbu za možnost okamžitě začít technická zařízení znovu provozovat, jakmile to bude možné. Šlo o riziko, které se žalobkyně rozhodla podstoupit. Platbu minimální dílčí daně při nulovém příjmu je možné chápat jako předvídatelný důsledek tohoto podnikatelského rozhodnutí.

[8] Krajský soud nesouhlasil ani s námitkami žalobkyně, že jí bylo nesprávně stanoveno penále.

2. Argumenty stran v kasačním řízení

pokračování

2.1 Kasační stížnost

[9] Proti rozsudku krajského soudu se nyní žalobkyně (*stěžovatelka*) brání kasační stížností.

[10] Trvá na své argumentaci, že předmětem daně je *provozování hazardní hry*. Pokud po celé první čtvrtletí roku 2021 nesměla *stěžovatelka* provozovat hazardní hry, nebyl naplněn předmět daně. Právní názor krajského soudu, že už počet povolených herních zařízení bez ohledu na jejich skutečné využívání stačí ke zdanění minimální daní, není správný. Samotná držba základního povolení totiž ještě předmět daně nezakládá. To, že *stěžovatelka* byla držitelem povolení, z ní dělalo poplatníka. Při chybějícím předmětu daně ale nemohla platit minimální daň. Krajský soud ale to, že předmětem daně je *provozování hazardní hry na území České republiky* (§ 2 odst. 1 zákona o dani z hazardních her), pominul a rovnou se zaměřil na výpočet podle § 5 odst. 4 zákona na základě počtu povolených herních zařízení.

[11] *Stěžovatelka* s krajským soudem nesouhlasí ani v tom, že konstrukce daně z hazardních her míří i na společenskou škodlivost provozování herních zařízení. Pokud v prvním čtvrtletí roku 2021 nesměla být kasina provozována (byla „zavřená a zhasnutá“), žádná škodlivost nenastávala, a nemohla tak být důvodem pro hrazení minimální daně.

[12] Stát nemůže nezákonně zakázat provozování kasin a zároveň za dobu tohoto nezákonného zákazu požadovat minimální daň. Tím by měl prospěch z vlastního bezpráví. Náhrada škody vzniklá v souvislosti s uzavřením kasin sice není otázkou, kterou měl krajský soud řešit, ale před uplatněním náhrady škody musí *stěžovatelka* vyčerpat všechny procesní prostředky, které jí zákon dává. Nemá tedy jinou možnost než podat kasační stížnost, neboť až v případě jejího zamítnutí se může domáhat náhrady škody podle zákona č. 82/1998 Sb., o odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem.

[13] Dále *stěžovatelka* trvá i na tom, že jí bylo nesprávně stanoveno penále.

2.2 Vyjádření OFŘ

[14] OFŘ se *stěžovatelčinou* argumentací nesouhlasí. Už pouhá držba základního povolení naplňuje předmět daně. Stejně tak se držitel povolení stává poplatníkem, i když v daném zdaňovacím období neuvedl žádnou hazardní hru do provozu. Pro stanovení minimální dílčí daně z technických her je rozhodující, zda byla konkrétní herní pozice, jejímž prostřednictvím je provozována technická hra, povolena v daném zdaňovacím období aspoň jeden den. Na to je vázán i výpočet. Není proto podstatné, zda byla herní pozice skutečně provozována. OFŘ na podporu svého názoru cituje z důvodové zprávy k zákonu o dani z hazardních her a z komentáře. Poukazuje také na širší pojetí pojmu *provozování hazardní hry* podle nálezu Pl. ÚS 15/15. I když nebyla kasina po celou dobu v provozu, *stěžovatelka* musela vykonávat činnosti směřující k udržení provozování hazardních her, aby po ukončení platnosti vládních nařízení mohla ve své činnosti pokračovat.

[15] Dále OFŘ nesouhlasí s tím, že v důsledku zákazu provozování kasin nenastává žádná společenská škodlivost. Tu totiž nelze vázat jen na období, kdy jsou herní zařízení skutečně provozována. Stabilizační funkce daně je spojena s delším obdobím. Minimální dílčí daň je chápána jako stálý finanční zdroj pro zhojení dlouhodobých společenských následků hazardu. Krátkodobé přerušení provozu kasin nemá okamžitý příznivý vliv na osoby postižené hráčskou závislostí, a tedy neznamená, že provozování hazardních her nadále nepůsobí škodlivě.

[16] Je-li zákon o dani z hazardních her koncipován tak, že podstatný je počet povolených herních zařízení bez ohledu na jejich skutečné využití, postačí pouhá možnost jej využívat. Provozovatelé hazardních her proto museli odvést minimální dílčí daň z technických her i za takové zdaňovací období, po jehož celou dobu byl provoz kasin zakázán vládními nařízeními; namítanou nezákonností těchto nařízení se přitom v této věci není třeba zabývat. Pro řešení jednotlivých případů, kdy tato povinnost dopadne na konkrétní daňový subjekt mimořádně tvrdě, zná právo nástroje, byť nenárokové.

2.3 Doplnění kasační stížnosti

[17] Stěžovatelka svou kasační stížnost ještě třikrát doplnila. Odkazovala přitom na aktuální judikaturu, která podporuje její názor, že daň za první čtvrtletí roku 2021 nebyla povinna platit.

3. Právní hodnocení

[18] Kasační stížnost je důvodná.

[19] Podstatou sporu je, zda stěžovatelka byla povinna platit minimální dílčí daň z ostatních technických her (§ 5 odst. 3 a 4 zákona o dani z hazardních her) i za první čtvrtletí roku 2021, pokud během celého čtvrtletí trval zákaz provozovat kasina.

[20] U soudu už jednou stěžovatelka s prakticky stejnou kasační stížností neuspěla. Tehdy ale šlo o předchozí zdaňovací období – čtvrté čtvrtletí roku 2020. V tomto období byla kasina na základě nařízení vlády uzavřena „jen“ od 9. 10. do 2. 12. a pak od 18. 12. do 31. 12. Zákaz tedy neplatil po celé zdaňovací období. NSS dospěl k závěru, že minimální dílčí daň podle § 5 odst. 4 zákona o dani z hazardních her je vyměřována za celé zdaňovací období, kterým je kalendářní čtvrtletí, nikoli jen za ty dny, ve kterých mohly být technické hry fakticky provozovány. Byť se stěžovatelka s OFŘ neshodovaly na tom, zda pojem *provozování* vykládat široce, či úzce, podstatné bylo, že ani stěžovatelka se svým zužujícím výkladem nezpochybňovala, že po část daného čtvrtletí (23 dnů) technické hry fakticky provozovala. Podle současné konstrukce zákona neplatí provozovatel minimální dílčí daň jen za ta čtvrtletí, v nichž své povolené technické hry neprovozoval vůbec (rozsudek ze dne 29. 10. 2024, čj. 9 Afs 95/2024 - 44, zejména body 35–37).

[21] Na citovaný rozsudek devátého senátu navázal desátý senát v rozsudku (ze dne 20. 12. 2024, čj. 10 Afs 126/2024 - 66), který se týkal jednak čtvrtého čtvrtletí roku 2020, jednak ale i prvního čtvrtletí roku 2021, o které jde i v této věci. A právě ve vztahu k tomuto zdaňovacímu období desátý senát zrušil rozsudek krajského soudu ve věci

pokračování

30 Af 8/2023, z něhož krajský soud své úvahy a závěry v této věci převzal a stručně je zopakoval. Protože rozhodnou právní otázkou – *tedy co přesně je předmětem minimální dílčí daně z ostatních technických her a zda tento předmět byl naplněn i ve zdaňovacím období, po jehož celou dobu byla kasina „úředně“ uzavřena* – už desátý senát plně vyřešil, své úvahy vedoucí k opačnému závěru, než ke kterému dospěl krajský soud, už teď také jen shrne:

- Pro vznik daňové povinnosti je rozhodující skutečnost, zda provozovatel (fakticky) provozoval – respektive mohl provozovat – hazardní hry aspoň po část zdaňovaného čtvrtletí. Předmět daně z hazardních her, tedy pojem *provozování*, je třeba vykládat spíše široce a zahrnovat do něj i další obslužné činnosti spojené s vlastním provozováním hazardních her (§ 5 zákona č. 186/2016 Sb., o hazardních hrách); i takto široký výklad ale musí mít své limity – práva a právem chráněné zájmy daňového subjektu, především právo vlastnické.
- Při výkladu předmětu daně z hazardních her je třeba vycházet z toho, že předmětem daně je *provozování hazardní hry na území ČR pro účastníka hazardní hry* (§ 2 odst. 1 zákona o dani z hazardních her). Byť pojem *provozování* zahrnuje i obslužné činnosti, stále platí, že jde o podnikatelskou činnost, jejímž cílem je provozování hazardní hry pro účastníka hazardní hry se záměrem dosáhnout zisku. Veškeré obslužné činnosti poté směřují právě k tomuto cíli, kterým je zajistit nabízení hazardních her koncovému účastníkovi.
- V potaz desátý senát vzal i povahu dílčí daně z technických her. Zákon zná dva způsoby jejího výpočtu. Pro první způsob je určující zisk vytvořený v daném zdaňovacím období. Pro druhý způsob (*který se použil v tehdejší i nynější věci, protože provozovatelé neměli žádný zisk*), tedy pro minimální dílčí daň, je určující počet povolených herních zařízení. Jde tedy v podstatě o majetkovou daň. Stále je však rozhodující, že provozovatelé hazardních her nemohli v prvním čtvrtletí roku 2021 kvůli zásahu státu otevřít své provozovny. Herní zařízení tam umístěná tedy neplnila svůj účel. Není spravedlivé, aby v takovém případě podléhala zdanění, protože tomu by pak podléhala samotná skutečnost, že zařízení byla v uzavřených provozovnách *umístěna*. To však zjevně nebylo cílem zdanění; tím byla podnikatelská činnost v podobě nabízení hazardních her koncovým účastníkům.
- Proto nemohl obstát ani argument OFŘ, že omezení zavedená protiepidemickými opatřeními neměla žádný vliv na samotnou možnost provozovat hazardní hry – ty prý jen nebylo možné provozovat v přímém kontaktu s veřejností. To je však smyslem, pro který si provozovatelé obstarávají povolení a vykonávají podnikatelskou činnost v tomto typu hazardních her – technických her. Ačkoli povolení zůstala po dobu platnosti protiepidemických opatření formálně platná, fakticky ztratila svůj význam, neboť provozovny musely být uzavřeny. Možnost provozovat herní zařízení tak po celé první čtvrtletí roku 2021 zůstala jen „na papíře“.
- Desátý senát také vyslovil své přesvědčení, že nepopírá závěry nálezu sp. zn. Pl. ÚS 15/15. Z tohoto nálezu nelze dovodit, že předmět daně z hazardních her je naplněn i v případě samotných obslužných činností bez ohledu na možnost nabízet hazardní hry koncovým účastníkům. Ústavní

soud v nálezu skutečně potvrdil, že předmět daně je třeba vykládat široce a je třeba do něj zahrnout i obslužné činnosti (zejména bod 44). S tím desátý senát souhlasí. Široké pojetí předmětu daně je ale „spravedlivé“ jen v případě, kdy se zhmotní v možnosti nabízet hazardní hru koncovým účastníkům – což neplatí, pokud byly provozovny uzavřeny kvůli protiepidemickým opatřením po celé zdaňovací období. Takovou skutkovou okolností a jejím právním dopadem se přitom Ústavní soud ve svém nálezu nijak nezabýval.

- Provozování hazardních her je pro společnost jistě škodlivé. Současně tu není spor o pádnost důvodů, pro něž stát v prvním čtvrtletí roku 2021 zakázal (i) tuto podnikatelskou činnost. Ani v takovém případě ale nelze přijmout, aby stát provozovatele hazardních her ještě zatížil daňovou povinností. Proto nelze souhlasit s výkladem OFŘ a krajského soudu, kteří pojem *provozování hazardní hry* ztotožnili s pouhým držením povolení, aniž by jej bylo možné v důsledku zásahu státu skutečně využívat. Takový výklad je přepjatě formalistický a neodráží cíl zdanění hazardních her jako společensky škodlivé činnosti.

(10 Afs 126/2024, body 30–40)

[22] Lze jen doplnit, že pro minimální dílčí daň je podstatný počet povolených herních zařízení bez ohledu na jejich skutečné využití, tedy že stačí *možnost* jejich využití, jak uvedlo OFŘ. S tím souhlasí i stěžovatelka. Ta ale naopak správně uvádí, že pokud byl provoz kasin po celou dobu prvního čtvrtletí roku 2021 zakázán, nepřicházelo v úvahu využívat herní zařízení ani jako možnost.

[23] NSS tedy uzavírá, že stěžovatelka nebyla povinna platit minimální dílčí daň z ostatních technických her za první čtvrtletí roku 2021, protože nebyl naplněn předmět této daně. Ta jí tak byla doměřena nezákonně. V důsledku toho neobstojí ani stanovení penále.

4. Závěr a náklady řízení

[24] Stěžovatelka se svými námitkami uspěla. NSS proto zrušil rozsudek krajského soudu. Současně zrušil i rozhodnutí OFŘ.

[25] Při zrušení nejen soudního, ale i správního rozhodnutí je NSS povinen rozhodnout kromě nákladů řízení o kasační stížnosti i o nákladech řízení před krajským soudem. Náklady řízení o žalobě a náklady řízení o kasační stížnosti tvoří v tomto případě jeden celek a NSS rozhodne o jejich náhradě jediným výrokem. Při rozhodování o náhradě nákladů řízení vychází soudní řád správní z celkového úspěchu ve věci (§ 60 odst. 1). Ten má stěžovatelka, protože rozhodnutí, proti kterému se bránila žalobou, bylo zrušeno.

[26] V řízení před krajským soudem i před NSS jednala za stěžovatelku její zaměstnankyně. Podle obsahu spisu tvoří náklady řízení jen poplatek za žalobu (3 000 Kč) a za kasační stížnost (5 000 Kč). Dohromady tak stěžovatelka dostane **8 000 Kč**.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

pokračování

V Brně dne 25. dubna 2025

Michaela Bejčková
předsedkyně senátu