



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Davida Hipšra a soudců Tomáše Foltase a Lenky Krupičkové a v právní věci žalobce: **Paradise Casino Admiral a.s.**, se sídlem Komořany 146, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 14. 6. 2024, č. j. 62 Af 30/2022-39,

t a k t o :

- I. Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 14. 6. 2024, č. j. 62 Af 30/2022-39, **se zrušuje.**
- II. Rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 5. 2022, č. j. 18689/22/5000-10611-712195, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení o žalobě a o kasační stížnosti částku 20 342 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

I.

[1] Rozhodnutím ze dne 18. 5. 2022, č. j. 18689/22/5000-10611-712195, žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil rozhodnutí Specializovaného finančního úřadu (dále jen „správce daně“) ze dne 8. 9. 2021, č. j. 142663/21/4300-13823-704691, kterým byla žalobci doměřena daň z hazardních her podle § 12 odst. 1 zákona č. 187/2016 Sb., o dani z hazardních her, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o dani z hazardních her“), za 1. čtvrtletí roku 2021 ve výši 38 962 000 Kč a zároveň stanoveno penále ve výši 7 792 400 Kč.

II.

[2] Žalobce podal proti výše uvedenému rozhodnutí žalobu, kterou Krajský soud v Brně (dále jen „krajský soud“) zamítl rozsudkem ze dne 14. 6. 2024, č. j. 62 Af 30/2022-39.

[3] Krajský soud konstatoval, že v posuzovaném případě není sporu o tom, že žalobce nemohl v 1. čtvrtletí 2021 mít kasina otevřená s ohledem na zákaz vlády České republiky kvůli pandemické situaci. Za situace, kdy § 5 odst. 4 zákona o dni z hazardních her je koncipován tak, že podstatný je počet povolených zařízení bez ohledu na jejich skutečné využívání hráči, pak postačí možnost jejich využití, a to bez ohledu na konkrétní počet dnů, kdy tomu tak skutečně bylo. Ve dnech, kdy je technické zařízení povoleno, je provozováno ve smyslu zákonné definice, i kdyby nebylo v daný den skutečně používáno, ať už bylo fakticky vypnuté nebo zapnuté a hráči na něm hráli nebo ne. Doba skutečného provozu povolených herních zařízení se ve výpočtu minimální daně z technických zařízení ve smyslu § 5 odst. 4 zákona o dni z hazardních her ve výpočtu daně za konkrétní zdaňovací období neodráží. Podle krajského soudu tedy správce daně postupoval v souladu se zákonem, pokud zahrnul do výpočtu daně všechny herní pozice, k nimž žalobce k 1. čtvrtletí roku 2021 disponoval povolením, neboť právě součet povolených herních zařízení v konkrétním kalendářním čtvrtletí je relevantní pro výpočet daně ve smyslu zákona o dani z hazardních her. K prvku škodlivosti krajský soud uvedl, že právě zvýšená míra škodlivosti hazardu a potřeba jeho regulace legitimizuje důvod zdanění hazardních her zákonem stanoveným způsobem. Žalobcovu polemiku nad tím, zda herní zařízení, na nichž se v určitém dni v 1. čtvrtletí 2021 nehraje, jsou sama o sobě škodlivá či společensky nežádoucí, nepřísluší hodnotit, neboť tuto úvahu provedl již zákonodárce tím, že upravil způsob výpočtu daně z provozování hazardních her určením minimálního základu daně bez relevance dnů skutečného používání zařízení hráči. Podle krajského soudu není třeba se zabývat tím, zda nařízení vlády, jimiž byl dočasně přerušen provoz kasin, byla vydána v souladu se zákonem. Za situace, kdy je podstatný počet povolených zařízení v 1. čtvrtletí 2021 bez ohledu na jejich využívání, pak ani nezákonný vládní zákaz provozu kasin nemůže výpočet daně nijak ovlivnit.

[4] Krajský soud nepřisvědčil ani v námitce nesprávného stanovení penále. Žalobce podal za 1. čtvrtletí 2021 řádné daňové přiznání, v němž byla daň z hazardních her vyčíslena správně. Následně podal za 1. čtvrtletí 2021 dodatečné daňové přiznání, kde vyčísлил daň odlišně se zohledněním období, kdy byla kasina uzavřena. Na základě právní úpravy automatického vyměření a doměření daně došlo u žalobce podáním dodatečného daňového přiznání ke snížení automaticky vyměřené daně. Správce daně proto postupem podle § 12 zákona o dani z hazardních her žalobci doměřil daň z hazardních her, neboť žalobce v podaném dodatečném daňovém přiznání nesprávně vypočítal daň. Byly proto splněny podmínky stanovené v § 251 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), pro existenci penále.

III.

[5] Proti tomuto rozsudku podal žalobce (dále jen „stěžovatel“) kasační stížnost z důvodu uvedeného v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

pokračování

[6] Podle stěžovatele je předmětem daně provozování hazardní hry na území České republiky. Pokud tedy nesměl při uzavření kasin v 1. čtvrtletí 2021 hazardní hry provozovat, nemohl být naplněn předmět daně. Podle stěžovatele samotná držba základního povolení předmět daně nezaloží, ten založí až provozování hazardní hry. To znamená, že i když stěžovatel je držitelem základního povolení, tak je jen poplatníkem této daně a při absenci předmětu daně – při absenci provozování hazardních her – nemůže platit minimální daň z technických her. Bez provozování hazardních her nevznikne předmět daně a bez předmětu daně se nelze zabývat výpočtem daně podle povolených herních pozic. Rovněž společenská škodlivost provozování herních zařízení nemůže být důvodem pro hrazení minimální daně z technických her v 1. čtvrtletí 2021, protože stěžovatel nesměl na základě nařízení vlády provozovat kasina.

[7] Stěžovatel dále namítal, že došlo k nesprávnému stanovení penále. Stěžovatel se proti minimální dani z technických her stanovené v době zákazu provozu heren a kasin z důvodu ochrany a prevence před onemocněním COVID-19 může bránit odvoláním proti dodatečnému platebnímu výměru a žalobou proti rozhodnutí o odvolání. Stěžovatel tak neměl jiný prostředek obrany než dodatečné daňové přiznání za 1. čtvrtletí 2021 na nižší daň z hazardních her o 38 962 000 Kč, a nemůže mu jít k tíži, aby z důvodu uplatnění svých práv po něm ještě bylo požadováno penále ve výši 7 792 400 Kč. Krajský soud proto nemá pravdu, že byly splněny podmínky stanovené v § 251 odst. 1 daňového řádu pro existenci penále. Daň z hazardních her za 1. čtvrtletí 2021 ve výši 38 962 000 Kč v dodatečném platebním výměru správce daně je shodná s daní vykázanou stěžovatelem v řádném daňovém přiznání ze dne 22. 4. 2021. Nedošlo tedy k neuhrazení daně a nemohlo proto ani dojít k automatickému uvalení sankce za porušení konkrétní povinnosti stěžovatele na úseku správy daní, poněvadž stěžovatel se nedopustil platebního deliktu a ani neporušil konkrétní povinnost na úseku správy daní. Není proto důvod stanovit penále.

[8] V dalších třech doplněních kasační stížnosti stěžovatel odkázal na aktuální judikaturu správních soudů, a to na rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 16. 7. 2024, č. j. 25 Af 5/2023-54, či na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 4. 2024, č. j. 2 Afs 230/2023-56, ze dne 29. 10. 2024, č. j. 9 Afs 95/2024-44, ze dne 14. 11. 2024, č. j. 5 Afs 112/2024-34, ze dne 26. 11. 2024, č. j. 9 Afs 94/2024-51, a ze dne 20. 12. 2024, č. j. 10 Afs 126/2024-66, která podporuje jeho názor, že daň za 1. čtvrtletí roku 2021 nebyl povinen platit.

[9] Stěžovatel proto navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek krajského soudu i žalobou napadené rozhodnutí a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

IV.

[10] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že 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. Na podporu svého názoru žalovaný citoval z důvodové zprávy k zákonu

o dani z hazardních her a z komentáře. Poukazoval také na širší pojetí pojmu *provozování hazardních her* podle nálezu Ústavního soudu ze dne 30. 1. 2018, sp. zn. Pl. ÚS 15/15. I když nebyla kasina po celou dobu v provozu, stěžovatel musel vykonávat činnosti směřující k udržení provozování hazardních her, aby po ukončení platnosti vládních nařízení mohl ve své činnosti pokračovat.

[11] Dále žalovaný nesouhlasil 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.

[12] Je-li zákon o dani z hazardních her koncipován tak, že podstatný je počet povolených herních zařízení bez ohledu na jejich skutečné využití, postačí podle žalovaného pouhá možnost je 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.

[13] K námitce stěžovatele týkající se nezákonného penále žalovaný uvedl, že vzhledem k tomu, že daň z hazardních her nebyla v tomto případě doměřena podle dodatečného daňového přiznání, ale správce daně zahájil postup k odstranění pochybností a doměřil daň na základě výsledku tohoto postupu, stěžovateli vznikla povinnost uhradit penále, které bylo stěžovateli sděleno předmětným dodatečným platebním výměrem. Vzhledem k tomu, že doměření daně z moci úřední vylučuje aplikaci § 251 odst. 4 daňového řádu, je stěžovatelem uváděná judikatura pro nyní posuzovanou věc nepoužitelná. Na dané věci nemůže nic změnit ani argument, že stěžovatel neměl jinou možnost obrany než podání dodatečného daňového přiznání.

[14] Žalovaný proto navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl.

V.

[15] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[16] Kasační stížnost je důvodná.

[17] Podstatou sporu je, zda stěžovatel byl povinen platit minimální dílčí daň z technických her (§ 5 odst. 3 a 4 zákona o dani z hazardních her) i za 1. čtvrtletí roku 2021, pokud během celého čtvrtletí trval zákaz provozovat kasina.

pokračování

[18] U zdejšího soudu už jednou stěžovatel s prakticky stejnou kasační stížností neuspěl. Tehdy ale šlo o předchozí zdaňovací období – 4. 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. Nejvyšší správní soud 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 stěžovatel s žalovaným neshodovali na tom, zda pojem *provozování* vykládat široce, či úzce, podstatné bylo, že ani stěžovatel se svým zužujícím výkladem nezpochybňoval, že po část daného čtvrtletí (23 dnů) technické hry fakticky provozoval. Podle současné konstrukce zákona neplatí provozovatel minimální dílčí daň jen za ta čtvrtletí, v nichž své povolené technické hry neprovozoval vůbec (rozsudek NSS ze dne 29. 10. 2024, č. j. 9 Afs 95/2024-44, zejména body 35–37).

[19] Na citovaný rozsudek devátého senátu navázal desátý senát Nejvyššího správního soudu v rozsudku ze dne 20. 12. 2024, č. j. 10 Afs 126/2024-66, který se týkal jednak 4. čtvrtletí roku 2020, jednak ale i 1. 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 vedené pod sp. zn. 30 Af 8/2023, z něhož krajský soud své úvahy a závěry v této věci převzal a stručně je zopakoval. Sporného zdaňovacího období se týkal rovněž rozsudek ze dne 25. 4. 2025, č. j. 10 Afs 118/2024-50, jímž kasační soud zrušil rozsudek krajského soudu ve věci vedené pod sp. zn. 30 Af 11/2023 i rozhodnutí žalovaného, jímž byla doměřena daň z hazardních her právnímu předchůdci stěžovatele. Protože rozhodnou právní otázku – *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, přičemž sedmý senát neshledal důvod odchýlit se od jeho úvah vedoucích k opačnému závěru, než ke kterému dospěl krajský soud, už teď jen shrne závěry vyslovené v bodech 30-40 rozsudku č. j. 10 Afs 126/2024-66:

- 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 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 České republiky 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 1. 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 žalovaného, 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 1. čtvrtletí roku 2021 zůstala jen „na papíře“.
- Desátý senát také vyslovil své přesvědčení, že nepopírá závěry nálezu Ústavního soudu 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 souhlasil. 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 1. 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 žalovaného 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.

[20] 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 uvedl žalovaný. S tím souhlasí i stěžovatel. Ten ale naopak správně uvádí, že pokud byl provoz kasin po celou dobu 1. čtvrtletí roku 2021 zakázán, nepřicházelo v úvahu využívat herní zařízení ani jako možnost.

pokračování

[21] Nejvyšší správní soud tedy uzavírá, že stěžovatel nebyl povinen platit minimální dílčí daň z technických her za 1. čtvrtletí roku 2021, protože nebyl naplněn předmět této daně. Ta mu tak byla doměřena nezákonně. V důsledku toho neobstojí ani stanovení penále.

[22] S poukazem na shora uvedené Nejvyššímu správnímu soudu nezbylo než napadený rozsudek krajského soudu zrušit podle § 110 odst. 1 s. ř. s. Zruší-li Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského soudu, a pokud již v řízení před krajským soudem byly pro takový postup důvody, současně se zrušením rozhodnutí krajského soudu může sám podle povahy věci rozhodnout o zrušení rozhodnutí správního orgánu [§ 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s.]. V dané věci by krajský soud v souladu s vysloveným závazným právním názorem neměl jinou možnost, vzhledem ke zjištěným vadám správního rozhodnutí, než zrušit rozhodnutí žalovaného. Nejvyšší správní soud proto v souladu s § 110 odst. 2 písm. a) ve spojení s § 78 odst. 1 a 4 s. ř. s. rozhodl tak, že sám rozhodnutí žalovaného zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. V něm je žalovaný vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu [§ 78 odst. 5 ve spojení s § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s.].

[23] Tímto rozsudkem je řízení před správními soudy skončeno, Nejvyšší správní soud proto rozhodl rovněž o celkových nákladech soudního řízení (§ 110 odst. 3 věta druhá s. ř. s.). Podle § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s., má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Procesně úspěšným byl v dané věci stěžovatel, neboť výsledkem řízení před správními soudy bylo zrušení správního rozhodnutí, které napadl žalobou.

[24] Náklady řízení stěžovatele v tomto případě tvoří soudní poplatky, odměna jeho zástupce a hotové výdaje. Na soudních poplatcích stěžovatel zaplatil celkově 8 000 Kč (3 000 Kč za podání žaloby a 5 000 Kč za podání kasační stížnosti). Stěžovatel byl v řízení před krajským soudem zastoupen daňovým poradcem. V řízení o kasační stížnosti před Nejvyšším správním soudem jednala za stěžovatele jeho zaměstnankyně.

[25] Za zastoupení v řízení před krajským soudem přísluší odměna za tři úkony právní služby: převzetí a příprava zastoupení, podání žaloby a její doplnění [§ 11 odst. 1 písm. a) a d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění účinném do 31. 12. 2024]. Za každý z těchto úkonů náleží odměna ve výši 3 100 Kč [§ 7 bod 5, § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu] a náhrada hotových výdajů ve výši 300 Kč (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu). Zástupce stěžovatele je plátcem DPH (tato skutečnost plyne z veřejně přístupných zdrojů), proto se odměna a náhrada hotových výdajů zvyšují o částku odpovídající této dani (§ 57 odst. 2 s. ř. s.), tj. o 2 142 Kč. Celkem tedy činí odměna za zastupování v řízení před krajským soudem částku 12 342 Kč.

[26] Stěžovateli tedy náleží náhrada nákladů řízení o žalobě a o kasační stížnosti v celkové výši 20 342 Kč. Žalovaný je povinen uhradit stěžovateli uvedenou částku ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

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

V Brně dne 26. května 2025

David Hipšr
předseda senátu