



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Davida Hipšra a soudců Lenky Krupíčkové a Faisala Husseiniho v právní věci žalobkyně: **ENDL + K a.s.**, se sídlem Riegrova 390/25, Olomouc, zastoupena Mgr. Karlem Nejtkem, advokátem se sídlem Pujmanové 1753/10a, Praha 4, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě – pobočka v Olomouci ze dne 29. 8. 2024, č. j. 65 Af 8/2023-50,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I.

[1] Rozhodnutím ze dne 6. 2. 2023, č. j. 4720/23/5000-10611-712195 (dále jen „napadené rozhodnutí“), žalovaný zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil dodatečný platební výměr Specializovaného finančního úřadu (dále jen „správce daně“) ze dne 6. 10. 2021, č. j. 157194/21/4300-13823-703291 (dále jen „dodatečný platební výměr“), kterým správce daně žalobkyni stanovil nově zjištěnou daň z hazardních her za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2020 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.

[2] Dne 18. 1. 2021 podala žalobkyně řádné přiznání k dani z hazardních her za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2020. V daňovém přiznání uvedla dispozici s 1 429 povolenými herními pozicemi, ze kterých vypočítala minimální dílčí daň z technických her ($1\,429 \times 9\,200 \text{ Kč} = 13\,146\,800 \text{ Kč}$). 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, ve znění pozdějších předpisů (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). Dne 9. 3. 2021 bylo správci 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. 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 podle § 11 odst. 3 ZDHH ve výši rozdílu oproti poslední známé povinnosti, tj. snížena o částku 5 523 800 Kč.

[3] Správci daně vznikly podáním dodatečného přiznání pochybnosti o správnosti stanovené daně z hazardních her a zaslal žalobkyni výzvu k odstranění pochybnosti ze dne 29. 3. 2021. Na uvedenou výzvu reagovala žalobkyně vyjádřením ze dne 28. 4. 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. Správce daně v rámci postupu k odstranění pochybnosti vyhodnotil, že žalobkyně neprokázala oprávněnost snížení daňové povinnosti. Podle seznamu povolených herních pozic měla ve 4. čtvrtletí roku 2020 celkově 1 422 herních pozic (došlo ke korekci tvrzení ze strany žalobkyně). V návaznosti na tyto závěry správce daně vydal dodatečný platební výměr. Následně žalovaný zamítl odvolání žalobkyně proti dodatečnému platebnímu výměru a dodatečný platební výměr potvrdil.

II.

[4] Žalobkyně podala proti napadenému rozhodnutí žalovaného žalobu ke Krajskému soudu v Ostravě – pobočka v Olomouci (dále jen „krajský soud“), který ji v záhlaví uvedeným rozsudkem zamítl. Předně zdůraznil, 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 vypočtená daň vyšší než daň vypočtená z rozdílu vkladů a výher, pak je dílčí daní z hazardních her právě ona vyšší částka. Žalobkyně byla povinna odvést daň právě ve výši, kterou si sama vyměřila ve svém řádném daňovém přiznání, tedy podle mechanismu § 5 ZDHH.

[5] Dále krajský soud uvedl, že judikatura správních soudů se již stanovením výše daně z hazardních her v době pandemie COVID-19 zabývala, a to včetně zdaňovacího období roku 2020. S odkazem na rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 30. 5. 2024, č. j. 30 Af 8/2023-90, který se zabýval obdobnou situací jiného žalobce, uvedl, že právní úprava minimální dílčí daně z hazardních her nesleduje pouze účel fiskální, ale i širší společensky žádoucí cíle. Poukázal též na to, že zdanění hazardních her má i funkci regulační, tedy omezující či ochrannou. Krajský soud při svém posuzování vycházel též z judikatury Ústavního soudu, který ve svém nálezu ze dne 30. 1. 2018 pod sp. zn. Pl. ÚS 15/15, konstatoval, že poplatníkem daně je držitel základního povolení, a to bez ohledu na to, zda hazardní hru fakticky uskutečňuje. Uvedené znamená, že technické

pokračování

zařízení, které je povoleno, se podle zákonné definice považuje za provozované, ať už je fakticky zapnuté nebo vypnuté, a bez ohledu na to, zda na něm nějakí hráči hráli. 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.

[6] Za nedůvodnou považoval i námitku směřující do srovnávání se s jinými podnikatelskými subjekty a odpuštění „daně z vylitého piva“. Opětovně se ztotožnil se závěry Krajského soudu v Brně ve shora uvedeném rozsudku a uvedl, že nelze srovnávat hazardní hry s pivovarnictvím, neboť pití piva má slabší společensky škodlivé následky, což se projevuje mj. i různým zdaněním jednotlivých druhů alkoholu, stejně jako jsou odlišně zdaněny různé druhy hazardních her, kde naopak technické hry patří k těm nejnebezpečnějším. Zákonodárce v rámci krizových opatření ani následných úlev nepřistoupil k žádné modifikaci daňové povinnosti u hazardních her.

[7] Krajský soud nepřisvědčil námitce, že právní úprava působila diskriminačně a byla v rozporu s principem rovnosti za situace, kdy předmětem zdanění je výnos z hazardních her, který lze jen stěží označit za oblast, kterou by stát chtěl aktivně podporovat. Oblast hazardních her je přísně regulována a omezována tak, aby byly minimalizovány její negativní individuální a celospolečenské dopady. Účelem předmětné právní úpravy je tak nejen působit na vlastní hraní, ale i na jeho samotnou dostupnost. Ve vztahu k žalobkyní namítanému rdousícímu efektu daně z hazardních her uvedl, 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. Bylo tedy na ní, aby individuální rdousící efekt prokázala. 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.

[8] Krajský soud se dále zabýval námitkou nesprávného postupu správce daně spočívající v doměření daně z moci úřední podle § 12 ZDHH namísto zaslání výzvy k podání dodatečného daňového přiznání podle § 145 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). 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, postrádal by podle krajského soudu postup spočívající ve výzvě k podání dalšího dodatečného daňového přiznání smysl. Při doměření daně z moci úřední má správce daně předně postupovat podle § 143 daňového řádu. Ustanovení § 12 ZDHH pak doplňuje obecnou úpravu daňového řádu o možnost doměření daně z moci úřední na základě postupu k odstranění pochybností. Podmínkou pro vydání výzvy 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, nýbrž správce daně musí mít jasné indicie, že daň bude doměřena. Uvedené přitom míří typicky na případ zjevných chyb v daňovém přiznání nebo dodatečném daňovém přiznání, v jejichž důsledku dojde k nesprávnému samovyměření nebo samodoměření daně. O takový případ zde však nešlo, neboť žalobkyně současně s dodatečným daňovým přiznáním zaslala průvodní dopis, ve kterém ozřejmila své stanovisko k věci, na jehož základě současně byla vyloučena zjevná (administrativní) chyba z její strany. Správce daně postupoval procesně správně, protože penále vyměřené podle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu v dodatečném platebním

výměru bylo vyměřeno po právu. Krajský soud neshledal ani prostor pro analogickou aplikaci § 87 odst. 4 daňového řádu, 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.

III.

[9] Proti rozsudku krajského soudu podala žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) kasační stížnost z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. Předně uvedla, že si je vědoma právní úpravy, podle které je výpočet minimální dílčí daně z technických her vázán na to, zda je herní pozice v daném zdaňovacím období povolena. Uvedla, že nerozporuje postup výpočtu dílčího základu daně z technických her, tj. aplikaci této právní úpravy, za situace, kdy není výslovně ustanoveními vlády zakázáno vykonávání činnosti, tj. kdy bylo plně na uvážení stěžovatelky, zda bude či nebude provozovat herní pozice, které má povoleny. Byla však názoru, že za situace, kdy byla stěžovatelce vládou její činnost zakázána, nelze legitimně požadovat úhradu minimální dílčí daně z technických her.

[10] Trvala na tom, že aplikace § 5 odst. 3 a 4 ZDHH pro ni měla rdousící efekt, neboť zdanění dosahuje takové výše, že pro ni přestává být vykonávaná činnost ekonomicky zajímavá. Pokud je zdanění podrobena činnost, která je vládou zakázána, tak již sama tato skutečnost vypovídá o rdousícím efektu daně. Nelze vybírat daň za situace, kdy je činnost, za kterou je vybírána, zakázána. Uvedené se vztahuje na všechny subjekty, jichž se tato situace týká. Stěžovatelka byla v daném případě povinna hradit daň v řádech milionů korun, ačkoliv jí byl vládou výkon činnosti zcela zakázán. Takovýto postup je nepřipustným zásahem do vlastnického práva stěžovatelky. Byla porušena její základní práva a svobody zaručené ústavním pořádkem, zejména právo vlastnit majetek a dále právo na přístup k podnikání. Zákonodárce nemůže uložit takovou daňovou povinnost, kterou poplatníci nejsou schopni plnit, a která vede až k likvidaci jejich majetkové podstaty a znemožnění svobody podnikání. Odkázala přitom na judikaturu Ústavního soudu. Ke rdousícímu efektu daně dochází, pokud dosahuje zdanění takové výše, že pro poplatníka přestává být vykonávaná činnost ekonomicky zajímavá, resp. kdy zásadním způsobem negativně ovlivní jeho výsledky. Jako taková je daň v této výši nepřipustná a protiústavní. K tomu dodala, že v případě prostředků zmírňujících uvedený dopad zmíněných krajským soudem by však ani jeden z nich neřešil samotnou podstatu sporu, tedy, že neměla být daň vůbec stanovena a vybírána za dobu zákazu výkonu činnosti. Měla po dobu vládních opatření povolení k provozování konkrétních herních pozic pouze formálně, fakticky jí bylo po tuto určitou dobu povolení k provozování těchto konkrétních herních pozic vládou odňato.

[11] Dále namítala, že judikatura Ústavního soudu, na kterou krajský soud odkazoval, se týká naprosto nesrovnatelných situací, neboť tehdy bylo na uvážení daňového subjektu, zda bude svoji činnost vykonávat. Takovouto možnost volby však stěžovatelka jednoznačně a nesporně neměla. Každý by se tak měl podílet na všeobecném financování státu pouze co do výše své způsobilosti. Tato způsobilost je závislá na příjmech, majetku a kupní síle daňového subjektu. V tomto ohledu by minimální dílčí daň z technických her vedla k nepřiměřenému daňovému zatížení konkrétní podnikatelské činnosti což by vedlo k porušení základních práv podle Listiny základních práv a svobod (dále jen „Listina“). Za

pokračování

obdobné situace, tj. za existence omezujících vládních opatření de facto zakazujících výkon podnikatelské činnosti, byla určitým podnikatelským subjektům „odpuštěna daň z vylitého piva“. Povinnost hradit minimální dílčí daň z technických her podle § 5 odst. 3 a 4 ZDHH by byla porušením základních ústavních práv stěžovatelky, zejména by neobstála v testu legitimacy tak, jak ji definuje judikatura Ústavního soudu.

[12] Stěžovatelka rovněž namítala, že jí bylo nezákonným způsobem předepsáno penále. Nesouhlasila s postupem správce daně i žalovaného, kdy jí byla doměřena daň z moci úřední podle § 12 ZDHH. Důvodem pro podání dodatečného daňového přiznání byla skutečnost, že podle jejího názoru je nezákonné a protiústavní, pokud by byla stěžovatelka povinna hradit minimální daň z technických her za situace, kdy jí byl výkon této činnosti vládou prokazatelně zakázán. Netvrdila existenci žádných faktických změn rozhodných pro výpočet daně z hazardních her, ale výslovně namítala protiústavnost a rdousící efekt právní úpravy. Správce daně již v okamžiku vydání výzvy k odstranění pochybností nejen jednoznačně předpokládal, ale byl si fakticky jist, že daň bude doměřena, a neměl proto zahájit doměření z moci úřední, nýbrž měl stěžovatelce zaslat výzvu k podání dodatečného daňového přiznání. Poukázala přitom na § 145 daňového řádu. Přestože komentářová literatura uvádí, že jde typicky o případ zjevných chyb, neznamená to, že by byla vyloučena aplikace výzvy k podání dodatečného daňového přiznání v nyní řešené situaci. V dané situaci správce daně evidentně nepostupoval správně. Na podporu svých tvrzení odkázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 10. 2018, č. j. 6 Afs 61/2018-30. Aplikace § 251 daňového řádu byla správcem daně provedena nezákonně a penále bylo sděleno chybně, neboť správci daně prokazatelně byly důvody, na jejichž základě hodlal doměřit daň z moci úřední, známy již v době zahájení doměřovacího řízení z moci úřední. S ohledem na uvedené navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

IV.

[13] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil se závěry krajského soudu a vyjádřil se k jednotlivým námitkám, které považoval za nedůvodné. Mimo jiné poukázal na to, že totožným předmětem sporu se Nejvyšší správní soud ve své judikatuře již opakovaně zabýval. Měl za to, že napadený rozsudek je přezkoumatelný, zákonný a správný stejně jako napadené rozhodnutí. Z uvedeného důvodu navrhl zamítnutí kasační stížnosti.

V.

[14] 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, 4 s. ř. s.).

[15] Kasační stížnost není důvodná.

[16] Nejvyšší správní soud předně uvádí, že skutkově a právně totožnou věcí se již zabýval např. v rozsudcích ze dne 29. 10. 2024, č. j. 9 Afs 95/2024-44, ze dne 14. 11. 2024, č. j. 5 Afs 112/2024-34, a ze dne 26. 11. 2024, č. j. 9 Afs 94/2024-51. Kasační soud přitom

neshledal důvod odklonit se od dříve vyslovených závěrů, a proto se jich v tomto řízení přidržel a pro stručnost na ně odkazuje.

[17] Vzhledem k tomu, že stěžovatelka uplatnila v kasační stížnosti také důvod podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., zabýval se Nejvyšší správní soud nejprve tímto důvodem. Bylo by totiž předčasné zabývat se právním posouzením věci samé, bylo-li by napadené rozhodnutí krajského soudu skutečně nepřezkoumatelné či založené na jiné vadě řízení s vlivem na zákonnost rozhodnutí o věci samé.

[18] Zrušení rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost je vyhrazeno těm nejzávažnějším vadám rozhodnutí, tedy nesrozumitelnosti či nedostatku důvodů, kvůli kterým nelze skutečně rozhodnutí věcně přezkoumat (např. rozsudek NSS ze dne 17. 1. 2013, č. j. 1 Afs 92/2012-45, bod 28). Z ustálené judikatury vyplývá, že nepřezkoumatelným pro nesrozumitelnost je zejména takové rozhodnutí, z jehož výroku nelze zjistit, jak soud ve věci rozhodl, nebo jehož výrok je vnitřně rozporný. Pod uvedený pojem spadají i případy, kdy nelze rozeznat, co je výrok a co odůvodnění, kdo jsou účastníci řízení a kdo byl rozhodnutím zavázán (srov. rozsudek NSS ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003-78, č. 133/2004 Sb. NSS). Nepřezkoumatelným pro nesrozumitelnost je dále takové rozhodnutí, které postrádá základní zákonné náležitosti, či jehož výrok je v rozporu s odůvodněním. Může se jednat též o rozhodnutí, jehož závěry jsou v příkrém rozporu se skutkovými zjištěními, nebo jehož odůvodnění je ve vztahu k výroku nejednoznačné (srov. rozsudek NSS ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Azs 47/2003-130, č. 244/2004 Sb. NSS). V nyní posuzované věci Nejvyšší správní soud žádnou vadu způsobující nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku pro nesrozumitelnost neshledal. Z jeho obsahu je zřejmé, jakým způsobem o věci krajský soud rozhodl a odůvodnění rozsudku je plně v souladu s jeho výrokiem. Úvahy krajského soudu jsou dostatečně jasné a srozumitelné.

[19] Napadený rozsudek nelze považovat ani za nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů, neboť z jeho obsahu je zřejmé, jak o věci krajský soud uvažil, a proč podanou žalobu zamítl. Ačkoli se krajský soud výslovně nevyjadřoval ke každému žalobnímu tvrzení (či jeho doplnění), je z napadeného rozsudku jasné patrné, že se krajský soud ztotožnil se závěrem žalovaného. Nepřezkoumatelné totiž není rozhodnutí, z jehož odůvodnění lze zjistit, jaký názor soud či správní orgán zaujal na skutkové a právní otázky, které jsou podstatné pro rozhodnutí (usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 5. 12. 2017, č. j. 2 As 196/2016-123, č. 3668/2018 Sb. NSS, bod 29; k významu přezkoumatelnosti soudního rozhodnutí obecně pak bod 30 tamtéž). Správnost a úplnost skutkových a právních úvah, na nichž krajský soud své rozhodnutí založil, je potom otázkou zákonnosti jeho rozhodnutí, nikoli přezkoumatelnosti. V této souvislosti je třeba ještě dodat, že povinnost soudu posoudit všechny žalobní námitky neznamena, že byl krajský soud povinen reagovat na každou dílčí argumentaci uplatněnou stěžovatelkou a tu obsáhle vyvrátit; jeho úkolem bylo uchopit obsah a smysl žalobní argumentace a vypořádat se s ní, což může učinit i tak, že proti ní postaví vlastní ucelený argumentační systém, v jehož konkurenci námitky jako celek neobstojí (viz nálezy Ústavního soudu ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, bod 68, nebo rozsudek NSS ze dne 30. 4. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008-130). Rovněž v tomto ohledu napadený rozsudek krajského soudu plně obstojí.

pokračování

[20] Nejvyšší správní soud nepřisvědčil ani obecně namítané vadě řízení před správními orgány. Podle názoru Nejvyššího správního soudu byl skutkový stav zjištěn dostatečně a má oporu ve správním spisu, přičemž při jeho zjišťování nedošlo k žádným vadám, pro které by bylo nutno přistoupit ke zrušení žalobou napadeného rozhodnutí o odvolání. Rozhodnutí správních orgánů nelze považovat ani za nepřezkoumatelná či jinak vadná. Z odůvodnění rozhodnutí je zřejmé, z jakých podkladů správní orgány dospěly k danému závěru a jakými úvahami se řídily. S odvolacími námitkami stěžovatelky se žalovaný vypořádal.

[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] Předmětem daně z hazardních her je podle § 2 odst. 1 ZDHH „*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 ZDHH). 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) ZDHH). Při jejím výpočtu se po zaokrouhlení na celé stokoruny nahoru použije sazba daně 35 % (§ 4 písm. e) ZDHH], 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 ZDHH 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*“.

[23] Právní otázkou, zda zákaz heren a kasin stanovený krizovými opatřeními odůvodňoval poměrné snížení minimální dílčí daně z technických her podle § 5 odst. 4 ZDHH, se Nejvyšší správní soud zabýval v již zmíněném rozsudku ze dne 29. 10. 2024, č. j. 9 Afs 95/2024-44. Tento rozsudek se týkal obdobné věci jiné stěžovatelky, avšak stejného zdaňovacího období. Kasační soud zdůraznil, 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).

[24] 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.

[25] K otázce tvrzené neústavnosti Nejvyšší správní soud uvádí, že Listina základních práv a svobod 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 zákonodárce, 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 disproportionální (srov. nález 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).

[26] Uvedené závěry omezující soudní přezkum na vyloučení extrémní disproportionality 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. nález 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 disproportionality 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 spojit s takovým zdaněním, v jehož důsledku by tato činnost pozbyla své základní opodstatnění (srov. již zmíněný nález Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 31/13, bod 48). Tím spíše jej lze

pokračování

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).

[27] 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). Krajský soud mohl vycházet také z údaje, že rozdíl mezi přijatými vklady a vyplacenými výhrami byl 21 779 985 Kč, zatímco minimální dílčí daň z technických her byla správcem daně stanovena ve výši 13 082 400 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, což neučinila (v této souvislosti lze odkázat např. na rozsudek NSS ze dne 13. 3. 2013, č. j. 7 Afs 9/2013-25, nebo 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).

[28] V rovině právních předpisů pak nelze přehlédnout, že tvrzený rdousící účinek sice měl vzniknout jako následek použití úpravy obsažené v zákoně 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.

[29] Nejvyšší správní soud souhlasí s krajským soudem rovněž v tom, že odpuštění „daně z vylitého piva“ se týká jiného odvětví než hazardu, a sice spotřební daně. Hazardní hry jsou striktně regulovanou oblastí, s cílem minimalizovat jejich nepochybné, a ve srovnání s pivovarnictvím v obecné rovině nepochybně závažnější, celospolečensky škodlivé dopady. Jakkoliv tato oblast podnikání přináší do veřejného rozpočtu příjmy, nelze odhlížet od rizik, která mohou tyto prostředky následně odčerpávat (např. léčení závislosti).

[30] Stěžovatelka dále nesouhlasila se stanovením penále. Podle § 143 odst. 1 věty první daňového řádu lze daň doměřit na základě *dodatečného daňového přiznání nebo dodečného vyúčtování, nebo z moci úřední*. Podle § 12 ZDHH může k doměření daně z moci úřední dojít také, *pokud správce daně zjistí na základě postupu k odstranění pochybností, že poslední známá daň není ve správné výši*. Podle § 251 odst. 1 daňového řádu platí, že daňovému subjektu vzniká povinnost uhradit penále z částky doměřené daně tak, jak byla stanovena oproti poslední známé dani, *ve výši 20 %, je-li daň zvyšována, 20 %, je-li snižován daňový odpočet, nebo 1 %, je-li snižována daňová ztráta*. Podle § 251 odst. 4 daňového řádu povinnost uhradit penále nevzniká z daně dodečně tvrzené v dodečném daňovém přiznání, na jehož základě došlo k doměření daně (srov. rozsudek NSS ze dne 27. 11. 2013, č. j. 8 Afs 26/2013-78).

[31] Podle zásad dobrovolnosti a minimalizace zásahu do autonomní sféry daňových subjektů je upřednostňováno, aby sám daňový subjekt napravit nesprávnost spočívající v nižší stanovené dani, a to ať již na výzvu správce daně nebo z vlastní iniciativy. Účelem penále je motivovat daňový subjekt k plnění povinnosti podat dodatečné daňové přiznání. Konkrétně má daňový subjekt motivovat k tomu, aby dobrovolně informoval správce daně, že má být uhrazena daň vyšší než posledně přiznaná. Za účelem této motivace zákon stanoví, že v případě doměření daně na základě dobrovolného sdělení se penále nestanoví.

[32] Stěžovatelka v původním daňovém přiznání ze dne 18. 1. 2021 přiznala daň z technických her ve správné výši 13 146 800 Kč vyplývající z minimální dílčí daně z technických her. Vzápětí však v dodatečném daňovém přiznání ze dne 9. 3. 2021 uvedla, že následně zjistila, že v přiznání k dani z hazardních her za 4. čtvrtletí 2020 měla být správně vykázána skutečná daň z technických her ve výši 7 623 000 Kč.

[33] Správce daně následně postupoval podle § 12 ZDHH a z moci úřední po provedeném postupu k odstranění pochybností doměřil daň z hazardních her. V takovém případě stěžovatelce skutečně vznikla povinnost uhradit penále podle § 251 odst. 1 daňového řádu. Smysl ustanovení § 251 odst. 4 daňového řádu spočívá v poskytnutí možnosti daňovým subjektům dobrovolně opravit svá tvrzení uvedená v původním daňovém přiznání. Nelze tvrdit, že jí daň byla doměřena ve výši dodatečně tvrzené, jak předpokládá § 251 odst. 4 daňového řádu. Lze proto konstatovat, že doměření daně z moci úřední podle § 12 ZDHH v daném případě vylučuje aplikaci § 251 odst. 4 daňového řádu (srov. rozsudek NSS ze dne 29. 10. 2024, č. j. 9 Afs 95/2024-44).

[34] Stěžovatelka ohledně stanovení penále odkazovala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 10. 2018, č. j. 6 Afs 61/2018-30. Ten ve svém odůvodnění uvedl, že *„pokud je daň doměřována na základě dodatečného daňového přiznání, nevzniká povinnost uhradit penále z částky, která je v něm uvedena – viz ustanovení § 251 odst. 4 daňového řádu. Tento fakt byl ostatně jedním z nosných důvodů usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014-55, v němž rozšířený senát dospěl k právnímu závěru, že dozví-li se správce daně jinak než na základě daňové kontroly (zejména z poznatků při správě jiných daní, z informací od jiných orgánů důkazech nasvědčujících tomu, že by daňovému subjektu měla být určita daň doměřena, je zásadně povinen daňový subjekt o tom zpravit a vyzvat jej podle § 145 odst. 2 věty první zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, k podání dodatečného daňového tvrzení.“* Podle stěžovatelky tak s ohledem na uvedené bylo podstatné, zda správce daně v době zahájení doměřovacího řízení fakticky a jednoznačně věděl, že dojde k doměření daně.

[35] K tomu Nejvyšší správní soud uvádí, že pokud se stěžovatelka domáhala postupu podle § 145 daňového řádu, nebyl takový postup na místě v případě, kdy již stěžovatelka sama podala dodatečné daňové přiznání spolu s průvodním dopisem, ve kterém ozřejmila své stanovisko k věci. Odborná komentářová literatura, jak na ni správně odkázal krajský soud, uvádí, že *„[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.“*

pokračování

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 ZDHH In: Boháč, R., Krasulová, H. *Zákon o dani z hazardních her. Komentář*. Praha: Wolters Kluwer, 2017. Dostupné v ASPI. Nejvyšší správní soud proto souhlasí s postupem finančních orgánů, které v projednávané věci stěžovatelce nezaslaly výzvu k podání dodatečného daňového tvrzení, neboť je nesporné, že v dané věci nešlo o zjevnou chybu, na jejímž základě by bylo nepochybné, že k doměření daně dojde. Pokud stěžovatelka 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 (včetně důvodu snížení), postrádá postup spočívající ve výzvě k podání dalšího dodatečného daňového přiznání smyslu.

[36] Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 2. 3. 2017, č. j. 1 Afs 250/2016-48, č. 3567/2017 Sb. NSS, konstatoval, že „*po podání dodatečného daňového přiznání je tedy pro účely otázky stanovení penále třeba se zabývat tím, (i) zda se liší posledně stanovená daň od daně doměřené a jestliže ano, tak (ii) zda byla daň doměřena na základě tvrzení obsaženého v dodatečném daňovém přiznání. Jestliže byla daň doměřena na základě tvrzení obsaženého v dodatečném daňovém přiznání, tak se penále neuplatní, neboť došlo k dobrovolnému podání dodatečného daňového přiznání, které vedlo ke zvýšení daně. Jestliže však dochází k doměření daně nad rámec tvrzení uplatněných v dodatečném daňovém přiznání nebo z jiných okolností, než jsou okolnosti uplatněné v dodatečném daňovém přiznání, tak i přes podání dodatečného daňového přiznání se z takto nad rámec daňových tvrzení doměřené daně penále stanoví.*“

[37] V posuzované věci dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že stěžovatelka správci daně v dodatečném daňovém přiznání neposkytla údaje, na jejichž základě mohl bez dalšího doměřit daň. Setrvala totiž na nesprávném výkladu § 5 odst. 3 a 4 ZDHH (výpočet dílčí daně z technických her) a tento závěr promítla do dodatečného daňového přiznání. Správce daně tedy nemohl na jeho základě doměřit daň, a proto byly splněny podmínky podle § 251 daňového řádu pro vznik penále.

[38] Na tomto závěru nic nemění ani skutečnost, že daň bylo možné doměřit na základě podkladů, které byly součástí daňového spisu, mezi něž se řadí i původní daňové přiznání podané dne 18. 1. 2021. Benefit v podobě neuložení penále může nastoupit tehdy, pokud daňový subjekt v dodatečném daňovém přiznání řádně a včas tvrdí všechny rozhodné skutečnosti pro správné stanovení daně. Tak se však v posuzované věci nestalo. Správce daně musel nejprve vyhodnotit, že dodatečné daňové přiznání neposkytuje dostatečný podklad pro doměření daně. Následně musel vlastní aktivitou spočívající ve studiu obsahu daňového spisu sám zjistit relevantní skutečnosti a teprve na jejich základě doměřit daň. Rozhodný údaj, na jehož základě správce daně daň doměřil, nebyl obsažen v dodatečném daňovém přiznání. Proto bylo v pořádku, pokud stěžovatelce stanovil penále (srov. rozsudek NSS ze dne 4. 11. 2021, č. j. 2 Afs 211/2020-29).

[39] S poukazem na shora uvedené důvody Nejvyšší správní soud zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 s. ř. s.)

[40] Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1, větu první, s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s., dle kterého nestanoví-li tento zákon jinak, 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. Stěžovatelka v soudním řízení úspěch neměla, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému v řízení nevznikly žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti.

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

V Brně dne 12. prosince 2025

David Hipšr
předseda senátu