



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jakuba Camrdy a soudců JUDr. Lenky Matyášové a JUDr. Viktora Kučery v právní věci žalobce: **GAPA GROUP a.s.**, se sídlem Ovocný trh 572/11, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 5. 11. 2024, č. j. 15 Af 3/2024-64,

t a k t o :

- I. Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 5. 11. 2024, č. j. 15 Af 3/2024-64, **se ruší.**
- II. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 17. 1. 2024, č. j. 98/24/5100-10611-712343, **se ruší** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 28 272 Kč do třiceti (30) dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

I.

Průběh dosavadního řízení

[1] Dne 25. 4. 2021 doručil žalobce Specializovanému finančnímu úřadu řádné přiznání k dani z hazardních her za 1. čtvrtletí roku 2021, v němž vypočetl dílčí daň z technických her na částku ve výši 24 290 Kč, uvedl 783 povolených herních pozic, přičemž vzhledem k minimální dílčí dani z technických her dle § 5 odst. 3 a 4 zákona č. 187/2016 Sb., o dani z hazardních her, ve znění účinném do 31. 12. 2023 (dále jen „zákon o dani z hazardních her“), tvrdil v daňovém přiznání dílčí daň z technických her a také celkovou daň z hazardních her ve výši 7 203 600 Kč.

[2] Žalobce následně podal celkem 3 dodatečná daňová přiznání. V posledním z nich, které bylo správci daně doručeno dne 1. 2. 2023, tvrdil daňovou povinnost pouze ve výši 24 290 Kč, což odůvodnil tím, že v důsledku vládních opatření za účelem boje s pandemií onemocnění COVID-19 byly jeho provozovny v 1. čtvrtletí roku 2021 uzavřeny.

[3] V návaznosti na dodatečné daňové přiznání doručené dne 1. 2. 2023 zaslal správce daně žalobci dne 24. 2. 2023 výzvu k odstranění pochybností, v níž mimo jiné uvedl, že výpočet minimální dílčí daně z technických her je vázán na to, zda je herní pozice v daném zdaňovacím období povolena, a že tak není podstatné, zda byla herní pozice skutečně provozována.

[4] Na základě výsledků postupu k odstranění pochybností vydal správce daně dodatečný platební výměr ze dne 15. 8. 2023, č. j. 148610/23/4300-13823-703291, kterým žalobci doměřil daň z hazardních her ve výši 7 179 310 Kč a penále ve výši 1 435 862 Kč.

[5] Žalobce podal proti dodatečnému platebnímu výměru odvolání, které žalovaný rozhodnutím ze dne 17. 1. 2024, č. j. 98/24/5100-10611-712343, zamítl a dodatečný platební výměr potvrdil.

[6] Proti rozhodnutí žalovaného brojil žalobce žalobou u Městského soudu v Praze, který ji shora uvedeným rozsudkem ze dne 5. 11. 2024, č. j. 15 Af 3/2024-64, zamítl.

[7] Městský soud nejprve shrnul relevantní právní úpravu. Poté konstatoval, že mezi stranami bylo sporné, zda bylo třeba uplatnit minimální dílčí daň z technických her dle § 5 odst. 4 zákona o dani z hazardních her i v 1. čtvrtletí roku 2021, tedy zda je pro aplikaci této minimální dílčí daně rozhodná samotná existence povolení, nebo naopak faktické provozování hazardních her.

[8] Sporné bylo rovněž to, co je konkrétně obsahem pojmu provozování hazardních her. Tento pojem je definován v § 5 zákona č. 186/2016 Sb., o hazardních hrách, v relevantním znění, podle něhož se provozováním hazardní hry rozumí „*vykonávání činností spočívajících v uskutečňování hazardní hry se záměrem dosažení zisku, zejména příjem sázek a vkladů do hazardní hry, výplata výhry, další činnosti organizačního, finančního a technického charakteru související s uvedením hazardní hry do provozu a se zajištěním vlastního provozu, jakož i činnosti potřebné pro ukončení a vypořádání hazardní hry*“.

[9] Mezi stranami naopak nebylo sporné to, že herny, kasina a sázkové kanceláře byly z důvodu pandemické situace v souladu s nařízeními vlády po celou dobu 1. čtvrtletí roku 2021 uzavřeny. Nesporné bylo rovněž to, že žalobce po celé předmětné zdaňovací období disponoval platným povolením k provozování technických her (počet herních pozic povolených koncových technických zařízení žalobce činil 783 kusů).

[10] Městský soud konstatoval, že správní soudy se již spornou otázkou zabývaly, a to mimo jiné přímo u zdaňovacího období 1. čtvrtletí roku 2021. Sporné otázky posuzoval zejména Krajský soud v Brně v rozsudku ze dne 30. 5. 2024, č. j. 30 Af 8/2023-90, a v navazujících rozsudcích ze dne 30. 5. 2024, č. j. 30 Af 11/2023-32, a ze dne 14. 6. 2024, č. j. 62 Af 30/2022-39 (všechna zde zmiňovaná rozhodnutí správních soudů jsou dostupná na www.nssoud.cz). Krajský soud v Brně v těchto rozsudcích dospěl k závěru, že provozovatelé hazardních her byli povinni odvést minimální dílčí daň z technických her i za

pokračování

1. čtvrtletí roku 2021. K opačnému závěru naopak dospěl Krajský soud v Ostravě v rozsudku ze dne 16. 7. 2024, č. j. 25 Af 5/2023-54.

[11] Městský soud se ztotožnil se závěry rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 30. 5. 2024, č. j. 30 Af 8/2023-90, podle něhož „*právní úprava je v daném případě jasná a neposkytuje žádný prostor pro výklad. Jednoduše a jednoznačně zákon stanoví, jakým způsobem se má vypočítat minimální daň z technických her – podstatný je zde pouze počet herních pozic uvedený v základním povolení k provozování hazardní hry. Nebraje žádnou roli to, zda je držitel tohoto povolení skutečně využíval. A stejně jednoduše a jednoznačně zákon uvádí, že pokud je takto vypočítaná daň vyšší než daň vypočítaná z rozdílu vkladů a výher, pak je dílčí daní z hazardních her právě ona vyšší částka. [...] Soud neshledává prostor pro výklad ani v tom směru, že by zde chyběl předmět daně z hazardních her, protože žalobce v době vládních zákazů hazardní hru nenabízel hráčům a nedosahoval jejím prostřednictvím zisku. Předmětem daně je sice provozování hazardních her „pro účastníka hazardní hry“, a to „se záměrem dosažení zisku“, ale Ústavní soud ve výše citovaném nálezu sp. zn. Pl. ÚS 15/15, na který se obě strany sporu odvolávají, vyložil tuto definici velmi široce. Poukázal na to, že v zákoně o hazardních hrách se výslovně zmiňují též „další činnosti organizačního, finančního a technického charakteru související s uvedením hazardní hry do provozu a se zajištěním vlastního provozu, jakož i činnosti potřebné pro ukončení a vypořádání hazardní hry“. Provozováním hazardní hry tak může být – lapidárně řečeno – prakticky cokoli, co s jejím uskutečňováním věcně souvisí, včetně přípravy jejího spuštění, údržby herních zařízení apod.“.*

[12] K pojmu „*provozování hazardní hry*“, který je součástí definice předmětu daně z hazardních her (srov. § 2 odst. 1 zákona o dani z hazardních her), městský soud ve shodě s citovaným rozsudkem krajského soudu uvedl, že žalobce i v období dočasného zákazu provozu heren a kasin stále disponoval povolením k provozu interaktivních videoloterijních terminálů, aniž by se pokusil o jeho pozastavení. Z toho městský soud dovodil žalobcovu připravenost bezprostředně po skončení zákazu obnovit provoz terminálů a s tím související činnosti, což soud považoval za činnost směřující k provozování hazardní hry. Z těchto důvodů bylo dle městského soudu na věc možné nahlížet i tak, že „*minimální dílčí daň z technických her představuje v tomto případě platbu za možnost okamžitě začít svá technická zařízení znovu využívat, jakmile to bude možné. To, že se nakonec nenaplnil žalobcův předpoklad, že se mu podaří alespoň po část zdaňovacího období dosahovat zisku, představuje riziko, které se jako provozovatel hazardních her a podnikatel rozhodl podstoupit. A platbu minimální dílčí daně z technických her při nulovém příjmu je možno chápat jako předvídatelný důsledek tohoto podnikatelského rozhodnutí. Z právní úpravy totiž zřetelně vyplývalo, že pro výši minimální dílčí daně z technických her bude určující pouze to, zda byl provoz daného koncového zařízení v daném období státem povolen, nikoliv to, zda bylo či mohlo být dané zařízení také skutečně využíváno.*“ (citovaný rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 30. 5. 2024, č. j. 30 Af 8/2023-90).

[13] Trvání hráčské závislosti a jejích negativních společenských projevů přesahuje rámec krátkodobého zákazu provozu heren a kasin. Tyto nežádoucí následky dle městského soudu vznikají a projevují se bez ohledu na to, zda provozovatel hazardní hry v určitém zdaňovacím období generoval zisk. Minimální dílčí daň z technických her proto dle městského soudu plnila svůj účel spočívající mimo jiné v obstarání finančních prostředků, které jsou následně vynaloženy na řešení či zmírnění sociálně patologických jevů způsobených hazardním průmyslem, i ve zdaňovacím období 1. čtvrtletí roku 2021.

[14] Městský soud proto nesouhlasil s názorem vyjádřeným ve zmiňovaném rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 16. 7. 2024, č. j. 25 Af 5/2023-54, v němž uvedený krajský soud zdůraznil následující: *„Bylo-li provozování technické hry zakázáno, není zde předmět daně, neboť předmětem daně podle názoru krajského soudu nemůže být provozování činnosti, jejíž provozování bylo zakázáno. Na uvedeném nic nemění, že provozováním hazardní hry se rozumí nejen vlastní hra, ale i výše uvedené další činnosti. Tyto totiž k faktické hře směřují, když jde o činnosti související s jejím provozem. Aby tyto další činnosti samy o sobě naplnily pojem provozování hazardní hry, musí zde být alespoň možnost tuto hru fakticky provozovat. Bylo-li však provozování zakázáno a učiněno tedy právně nemožným, není k čemu směřovat a předmět daně zde chybí.“* Zákaz faktického provozování hazardních her byl totiž podle městského soudu pouze dočasný a žalobce stále disponoval příslušným platným povolením. Z toho městský soud dovodil záměr po zrušení zákazu opět fakticky technické hry provozovat, což soud považoval za konání činností souvisejících s provozováním hazardních her již ve zdaňovacím období 1. čtvrtletí roku 2021.

[15] K námitce žalobce, dle níž výběr minimální dílčí daně z technických her za současného zákazu otevření provozoven po celé zdaňovací období odpovídá tzv. rdousícímu efektu daně, městský soud odkázal na bod 43 opakovaně zmiňovaného rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 30. 5. 2024, č. j. 30 Af 8/2023-90, a námitce nepřisvědčil.

[16] Správce daně tedy z uvedených důvodů doměřením daně z hazardních her do výše minimální dílčí daně z technických her dle názoru městského soudu nepochybil.

[17] Na tom nemohl dle městského soudu nic změnit ani rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 10. 2024, č. j. 9 Afs 95/2024-44, v němž zdejší soud konstatoval: *„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.“* Městský soud připustil, že z citované pasáže by bylo možné *a contrario* dospět k závěru, že i Nejvyšší správní soud považuje pro naplnění předmětu daně za nutné, aby ve zdaňovacím období byly povolené technické hry alespoň po nějakou dobu provozovány. Nejvyšší správní soud však dle městského soudu také v uvedeném rozsudku uvedl, že judikatura se přiklání k širokému výkladu pojmu „*provozování*“, aniž by tento široký výklad rozporoval.

[18] Městský soud dodal, že žalobce nemůže důvodně argumentovat úlevami, které stát v době pandemie onemocnění COVID-19 poskytl jiným podnikatelským odvětvím. Soud přitom odkázal na rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 30. 5. 2024, č. j. 30 Af 8/2023-90, jakož i na svůj rozsudek ze dne 4. 9. 2023, č. j. 17 Af 1/2023-41, kterým zamítl žalobu podanou žalobcem v jiné věci. Tato byla založena na shodné argumentaci, avšak týkala se zdaňovacích období, během nichž byly terminály alespoň po určitou dobu ve faktickém provozu.

[19] Městský soud neshledal pochybení správce daně ani ve stanovení penále žalobci. Daň totiž byla žalobci doměřena z moci úřední, nikoliv na základě posledního dodatečného daňového přiznání. Za této situace neměl správce daně dle názoru městského soudu

pokračování

vzhledem ke znění § 251 odst. 1 a 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, v relevantním znění, jinou možnost, než penále stanovit.

II.

Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[20] Žalobce (stěžovatel) napadá rozsudek městského soudu kasační stížností. Uvádí, že akceptuje pravidlo, dle něhož je třeba minimální dílčí daň z technických her uplatnit v těch zdaňovacích obdobích, v nichž měl provozovatel možnost své terminály fakticky využívat alespoň jeden den. K tomuto pravidlu se přihlásil i Nejvyšší správní soud, a to v rozsudcích 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, a také Krajský soud v Ostravě v rozsudku ze dne 16. 7. 2024, č. j. 25 Af 5/2023-54.

[21] Stěžovatel uvádí, že dle tohoto pravidla musí být jeho kasační stížnost důvodná, neboť zákaz otevření heren a kasin trval po celé zdaňovací období 1. čtvrtletí roku 2021.

[22] Otázku, která je v projednávané věci sporná, dle stěžovatele vyřešil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 20. 12. 2024, č. j. 10 Afs 126/2024-66, kterým zrušil rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 30. 5. 2024, č. j. 30 Af 8/2023-90, jehož závěry v nyní posuzované věci převzal městský soud. Stěžovatel proto na závěry uvedeného rozsudku Nejvyššího správního soudu odkazuje. Uvádí, že jsou totožné s jeho argumentací v řízení před městským soudem.

[23] Městský soud dle stěžovatele také porušil zásadu *in dubio pro libertate*, neboť z dostupných dvou výše popsaných protichůdných výkladů sporné otázky přijatých Nejvyšším správním soudem a Krajským soudem v Ostravě na straně jedné a zejména Krajským soudem v Brně a městským soudem na straně druhé, zvolil ten, který je příznivější pro stát, nikoli ten, který je příznivější pro jednotlivce.

[24] Stěžovatel dále nesouhlasí s penále, které mu bylo stanoveno. Argumentuje, že mu je správce daně nedoměřil na základě uvedeného postupu k odstranění pochybností, ale výhradně na základě informací, které mu poskytl sám stěžovatel. Městský soud se s jeho argumentací v tomto směru nevypořádal, protože považuje stěžovatel napadený rozsudek v této otázce za nepřezkoumatelný.

[25] Stěžovatel rovněž v kasační stížnosti popisuje důvody svého přesvědčení, že aplikace minimální dílčí daně z technických her za 1. čtvrtletí roku 2021 by odpovídala rdousícímu efektu daně.

[26] Závěrem stěžovatel uvádí, že argumentace škodlivostí hazardních her „*vůbec nepatří*“ do judikatury správních soudů. Je to totiž podle stěžovatele stát, kdo z hazardu profituje nejvíce.

[27] Stěžovatel z uvedených důvodů Nejvyššímu správnímu soudu navrhuje, aby zrušil rozsudek městského soudu i rozhodnutí žalovaného a vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení.

[28] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti setrval na argumentaci, podle níž bylo nutné i v 1. čtvrtletí roku 2021 aplikovat minimální dílčí daň z ostatních technických her.

[29] Závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 12. 2024, č. j. 10 Afs 126/2024-66, dle názoru žalovaného vyplývají z pohledu na širší pojetí předmětu daně z hazardních her, který je do jisté míry subjektivní, a také z úvah, co je spravedlivé po poplatníkovi této daně požadovat, nikoli z jasného a jednoznačného znění zákona.

[30] Z § 5 odst. 4 zákona o dani z hazardních her totiž dle názoru žalovaného „jednoznačně vyplývá“, že výše minimální dílčí daně z ostatních technických her závisí na počtu herních pozic, které se nacházejí v koncových zařízeních, jejichž umístění bylo danému poplatníkovi daně z hazardních her v příslušném zdaňovacím období povoleno, nikoliv na jiných faktorech, jako je např. počet přístupů hráčů k dané hře. Žalovaný je přesvědčen, že mu tato konstrukce nedává prostor zohlednit, zda byly herní pozice ve faktickém provozu, pročez byl povinen minimální dílčí daň z technických her v daném zdaňovacím období aplikovat.

[31] Žalovaný má proto za to, že absence faktického provozování herních zařízení nevyklučuje povinnost aplikace minimálního dílčího základu daně z technických her. Vznik daňové povinnosti lze totiž podle jeho názoru obhájit jinými skutečnostmi, jako je držení příslušných povolení. Při krátkodobém zákazu provozu technických zařízení je totiž namíste brát posuzovanou daňovou povinnost jako platbu za to, že stěžovatel může svou činnost bezprostředně po skončení omezení obnovit. Negativní důsledky provozu hazardních her, jež jsou jedním z důvodů zavedení příslušné daně, ostatně rovněž po dobu uzavření provozoven zcela nevymizely. V období, kdy není herní zařízení fakticky provozováno, totiž dochází také k činnostem, jež pod provoz hazardní hry spadají a jeho definici naplňují (přípravné činnosti, reklama, viditelné venkovní označení budovy kasina jako místa, kde lze hrát v budoucnu hazardní hru, apod.).

[32] Dle žalovaného je totiž podstatné, že jednotlivá koncová zařízení (a v nich obsažené herní pozice) nepřestala existovat. Byla „jen“ umístěna v herních prostorách, které byly dočasně uzavřeny pro veřejnost. Všechny tři podmínky pro aplikaci minimální dílčí daně z technických her tak byly v projednávané věci dle názoru žalovaného přítomny.

[33] Žalovaný je rovněž přesvědčen, že nepochybil ani tím, že stěžovateli spolu s doměřením daně stanovil také penále, neboť daň nebyla doměřena na základě dodatečného daňového přiznání stěžovatele.

[34] Žalovaný tedy Nejvyššímu správnímu soudu navrhuje, aby kasační stížnost zamítl.

[35] Stěžovatel doručil Nejvyššímu správnímu soudu také repliku k vyjádření žalovaného. V ní uvádí, že žalovaný v reakci na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 12. 2024, č. j. 10 Afs 126/2024-66, pouze opakuje již překonanou argumentaci.

III.

Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[36] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že je podána včas, neboť byla podána ve lhůtě dvou týdnů od doručení napadeného rozsudku městského soudu (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), je podána oprávněnou osobou, neboť stěžovatel byl účastníkem řízení, z něhož napadené rozhodnutí městského soudu vzešlo (§ 102 s. ř. s.), a jedná za něj k tomu pověřený zaměstnanec s odpovídajícím právnickým vzděláním (§ 105 odst. 2 s. ř. s.). Poté soud přistoupil k přezkoumání napadeného rozsudku

pokračování

v mezích rozsahu kasační stížnosti a uplatněných důvodů, přičemž zkoumal, zda napadené rozhodnutí městského soudu netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

[37] Právní otázkou, která je v projednávané věci sporná, se již Nejvyšší správní soud zabýval. Jeho první stěžejní rozsudek ze dne 29. 10. 2024, č. j. 9 Afs 95/2024-44, se však týkal 4. čtvrtletí roku 2020, v němž byly kasina a herny po určitou dobu otevřeny.

[38] Zdaňovacím obdobím, které je relevantní v projednávané věci, tedy 1. čtvrtletím roku 2021, se Nejvyšší správní soud poprvé zabýval v rozsudku ze dne 20. 12. 2024, č. j. 10 Afs 126/2024-66, v němž následoval své závěry vyslovené v rozsudku ze dne 29. 10. 2024, č. j. 9 Afs 95/2024-44. V následných rozsudcích, které se rovněž týkaly 1. čtvrtletí roku 2021, zdejší soud již pouze následoval závěry svého rozsudku ze dne 20. 12. 2024, č. j. 10 Afs 126/2024-66, které jsou plně aplikovatelné i na nyní posuzovanou věc. Nejvyšší správní soud neshledal důvody se od této své ustálené judikatury, kterou výstižně shrnul v rozsudku ze dne 25. 4. 2025, č. j. 10 Afs 118/2024-50, odchýlit. I v nyní posuzované věci tedy zdejší soud toto shrnutí (které použil také v rozsudku ze dne 26. 5. 2025, č. j. 7 Afs 135/2024-41) přejímá:

„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.“

[39] Vzhledem k závěru, že v 1. čtvrtletí roku 2021 nebylo možné aplikovat minimální dílčí základ daně z technických her, by bylo i v nynější věci, stejně jako v rozsudcích ze dne 25. 4. 2025, č. j. 10 Afs 118/2024-50, a ze dne 26. 5. 2025, č. j. 7 Afs 135/2024-41, nadbytečné se zabývat otázkou, zda by bylo penále jinak (za předpokladu zákonnosti doměření daně, který v posuzovaném případě nenastal) stanoveno v souladu se zákonem.

[40] Stejně tak by bylo nadbytečné se zabývat stěžovatelovou argumentací rdousícím efektem daně. Nejvyšší správní soud totiž stěžovateli v otázce aplikace minimálního dílčího základu daně z technických her vyhověl.

[41] Ke stěžovatelově naprosto nemístné připomínce, že do judikatury správních soudů „vůbec nepatří“ úvaha nad společenskou škodlivostí hazardu, Nejvyšší správní soud pro úplnost odkazuje na důvodovou zprávu k zákonu o dani z hazardních her, z níž je zřejmé, že to byl v prvé řadě sám zákonodárce, nikoliv správní soudy, kdo označil „potírání sociálně patologických jevů spojených s provozováním hazardních her a ochranu hráčů“ za „hlavní cíl nové právní úpravy“.

IV.

Závěr a náklady řízení

[42] Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost důvodnou, a proto v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil rozsudek městského soudu. Zruší-li Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského (městského) soudu, a pokud již v řízení před krajským (městským) soudem byly pro takový postup důvody, současně se zrušením rozhodnutí krajského (městského) soudu může sám podle povahy věci rozhodnout o zrušení rozhodnutí správního orgánu [§ 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s., ve znění účinném do 31. 12. 2025; srov. čl. XI odst. 3 zákona č. 314/2025 Sb., kterým se mění zákon č. 325/1999 Sb., o azylu, ve znění pozdějších předpisů, zákon č. 326/1999 Sb., o pobytu cizinců na území České republiky a o změně

pokračování

některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony]. V dané věci by městský soud v souladu s vysloveným závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu neměl jinou možnost, vzhledem ke zjištěným vadám daňového 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 mu vrátil k dalšímu řízení. V něm bude žalovaný dle § 78 odst. 5 ve spojení s § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem v tomto zrušujícím rozsudku.

[43] Podle § 110 odst. 3 věty druhé s. ř. s. rozhodne Nejvyšší správní soud v případě, že podle § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. zruší rozhodnutí žalovaného, o nákladech řízení o kasační stížnosti i o nákladech řízení před krajským (městským) soudem. Náklady řízení tvoří v tomto případě jeden celek a Nejvyšší správní soud tak rozhodl o jejich náhradě výrokem vycházejícím z § 60 odst. 1 s. ř. s. Stěžovatel měl ve věci úspěch, přísluší mu tedy vůči neúspěšnému žalovanému právo na náhradu důvodně vynaložených nákladů řízení.

[44] Stěžovatel v řízení před městským soudem uhradil soudní poplatek ve výši 3 000 Kč za podání žaloby a v řízení před Nejvyšším správním soudem soudní poplatek ve výši 5 000 Kč za podání kasační stížnosti.

[45] Dále stěžovatel vynaložil náklady na své zastoupení. Stěžovatel byl zastoupen pouze v řízení před městským soudem, a to daňovým poradcem, společností Punktum, spol. s r.o., tedy osobou vykonávající specializované právní poradenství podle zákona č. 523/1992 Sb., o daňovém poradenství a Komoře daňových poradců České republiky. Stěžovateli tedy náleží náhrada nákladů spojených s tímto zastoupením. Pro určení její výše se v takovém případě použije v souladu s § 35 odst. 2 s. ř. s. vyhláška č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „advokátní tarif“).

[46] Od 1. 1. 2025 nabyla účinnosti vyhláška č. 258/2024 Sb., kterou byl novelizován advokátní tarif, nicméně podle čl. II. této vyhlášky přísluší za právní služby poskytnuté přede dnem nabytí její účinnosti odměna podle advokátního tarifu v dosavadním znění. Jelikož veškeré úkony právní služby v řízení před městským soudem zástupce stěžovatele provedl v roce 2024, použije se pro výpočet nákladů řízení stěžovatele připadajících na odměnu a náhradu hotových výdajů jeho zástupce advokátní tarif ve znění účinném do 31. 12. 2024.

[47] Zástupce stěžovatele náklady na stěžovatelovo zastoupení vyčíslil v podání doručeném městskému soudu dne 11. 11. 2024. Nejvyšší správní soud proto při stanovení povinnosti k náhradě nákladů řízení z tohoto vyčíslení (s dále uvedenou korekcí) vycházel. Náklady stěžovatele spočívají v odměně jeho zástupci ve výši 3 x 3 100 Kč za tři úkony právní služby dle § 11 odst. 1 písm. a), d) a g) ve spojení s § 9 odst. 4 písm. d) a § 7 bodem 5 advokátního tarifu, ve znění účinném do 31. 12. 2024 (převzetí a příprava zastoupení, podání žaloby a účast na jednání před městským soudem), a dále v paušální náhradě hotových výdajů zástupce za tyto tři úkony ve výši 3 x 300 Kč (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu, ve znění účinném do 31. 12. 2024).

[48] Zástupce stěžovatele dále dle doložených podkladů vynaložil hotové výdaje na cestu na jednání u městského soudu (cesta ze sídla zástupce v Opavě na jím uváděné parkoviště

v Praze a zpět v délce 770 km), a to při průměrné kombinované spotřebě jeho vozidla 7,9 l/100 km. Zástupce stěžovatele sice ve svém vyčíslení uvedl průměrnou spotřebu 8,2 l/100 km, rozhodný je však údaj uvedený v technickém průkazu (§ 13 odst. 5 advokátního tarifu ve spojení s § 158 odst. 4 zákona č. 262/2006 Sb., zákoník práce, v relevantním znění; dále jen „zákoník práce“). Při určení výše náhrady za spotřebované pohonné hmoty soud vyšel z dokladu doloženého zástupcem stěžovatele, dle něhož zástupce nakoupil pohonné hmoty za cenu 34,4 Kč/l (§ 158 odst. 3 zákoníku práce). Celková výše takto vypočtené cestovní náhrady za danou jízdu motorovým vozidlem činí 6 405 Kč (součet základní náhrady a náhrady výdajů za spotřebovanou pohonnou hmotu dle § 157 odst. 3 a 4 zákoníku práce, v relevantním znění). Stěžovatel také doložil parkovné ve výši 69 Kč (§ 164 zákoníku práce) a náklady na místní přepravu MHD v Praze ve výši 80 Kč (§ 159 odst. 1 zákoníku práce), celkem tedy výše cestovních náhrad činí 6 554 Kč.

[49] Stěžovatelův zástupce je rovněž plátcem DPH, k částce připadající na odměnu a náhradu hotových výdajů jeho zástupce je tedy třeba přičíst částku odpovídající DPH 21 %. Stěžovateli tak náleží náhrada nákladů řízení v celkové výši 28 272 Kč. K její úhradě stanovil zdejší soud žalovanému přiměřenou lhůtu.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 27. února 2026

JUDr. Jakub Camrda
předseda senátu