



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Jiřího Gottwalda a soudkyně JUDr. Zory Šmolkové a JUDr. Miroslavy Honusové ve věci

žalobkyně: **3E PROJEKT, a.s.**
sídlem Mjr. Nováka 1490/14, 700 30 Ostrava
zastoupená Ernst & Young, s. r. o.
sídlem Na Florenci 2116/15, 110 00 Praha

proti

žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 11. 2022, č. j. 44093/22/5000-10611-712195, ve věci daně z přidané hodnoty,

takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 29. 11. 2022 č. j. 44093/22/5000-10611-712195 se ve výroku II. **zrušuje** a věc **se vrací** v tomto rozsahu žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Ve zbytku se žaloba **zamítá**.
- III. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

Shodu s prvopisem potvrzuje Petra Schubertová

Žalobní body a stanovisko žalovaného:

1. Mezi účastníky je spor o aplikaci minimální dílčí daně podle § 5 zákona číslo 187/ 2016 Sb., ve znění do 31. 12. 2023 (dále jen „zákon o dani z hazardních her“, nebo „ZDHH“) v době, kdy provozování kasin a heren bylo zakázáno z důvodu pandemie covid 19.
2. Žalobkyni byla dodatečným daňovým výměrem dne 28. 6. 2021 doměřena daň z hazardních her za 4. čtvrtletí roku 2020 a daňovým výměrem dne 7. 10. 2021 daň z hazardních her za 1. čtvrtletí roku 2021.
3. Podle žalobkyně není naplněn předmět daně. Ve 4. čtvrtletí roku 2020 byl provoz heren a kasin zakázán na základě opatření vlády ČR po dobu 69 dní. Žalobkyně proto za toto období při podání daňového přiznání vycházela pouze ze skutečně dosažených hodnot a přiznala a odvedla částku ve výši 4 150 020 Kč. V 1. čtvrtletí 2021 byl provoz heren a kasin zakázán po celou délku zdaňovacího období. Žalobkyně proto v 1. čtvrtletí 2021 uvedla nulovou dílčí daň.
4. Žalobkyně odkázala na § 2 ZDHH a § 5 zákona č. 186/2016 Sb., o hazardních hrách (dále jen „ZHH“). Z nich vyplývá, že předmětem daně je provozování hazardní hry, čímž se podle žalobkyně myslí aktivní provozování hazardní hry nebo aspoň možnosti ji provozovat. Dalším znakem je záměr dosáhnout zisku. Podle žalovaného je provozování hazardní hry již samotné získání a držba základního povolení, které žalobkyně v daném období nesporně měla. S tím žalobkyně nesouhlasí. Držba povolení není právním jednáním, ale právním stavem. Provozování hazardní hry nemůže být pouze činnost spojená s obstaráváním a udržováním základního povolení, jak dovozuje žalovaný, ačkoliv žalovaný svou argumentaci opírá o komentář k zákonu o dani z hazardních her. Komentář není právně závazný a navíc byl publikován k 1. 1. 2017, tedy před pandemií covid 19. Situaci, která v souvislosti s tímto onemocněním nastala, komentář nemohl předvídat. Nepřípadný je také odkaz na náleží Ústavního soudu ze dne 30. 4. 2018, Pl. ÚS 15/15, bod 14, podle kterého je zařízení provozováno ve dnech, kdy je jeho provozování povoleno. Naopak, tato pasáž podporuje argumentaci žalobkyně, protože v posuzované době bylo provozování kasin a her zakázáno. Žalobkyně se domnívá, že před samotným výkladem a aplikací úpravy minimální dílčí daně je třeba se vypořádat s předmětem daně. Dovolává se základní zásady výkladu veřejného práva nikoliv v neprospěch daňového subjektu (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2014, č. j. 5 Afs 72/20102-95). Pokud nebyl naplněn předmět daně, nemohlo dojít k výpočtu dílčího základu daně. Žalobkyně nevykonávala činnost, která by byla předmětem daně, a proto nelze uplatnit minimální dílčí daň.
5. Podle žalobkyně se žalovaný dopustil ústavně nekonformního výkladu. Podle důvodové zprávy k zákonu o dani z hazardních her je cílem minimální daně též zabránění obcházení zdanění provozování hazardních her účelovým snižováním dílčího základu daně. Tohoto legitimního cíle však dosaženo být nemůže, když skutečný základ daně je pro nucené uzavření kasin a heren roven nule. Konstrukcí minimálního dílčího základu daně nemůže být dosaženo ani legitimního cíle předcházení a potírání sociálně patologických jevů, když k provozu heren nedochází, neboť nejsou povoleny. Nesleduje-li legitimní cíl, nemůže být ustanovení § 5 odst. 3 ZDHH vhodné k aplikaci. Podle žalobkyně lze hypoteticky polemizovat o tom, že by institut minimální daně byl aplikován pouze po tu dobu, kdy alespoň měla možnost hry provozovat.
6. Žalobkyně dále poukázala na rdousící efekt uplatnění minimální dílčí daně. Na jedné straně je v důsledku zákazu provozu kasin a heren omezen výnos z provozované činnosti na nulu, na druhé straně je žalobkyni uložena nezanedbatelná daňová povinnost. Institut posečkání daně není dostatečný k narovnání rdousící jeho efektu, neboť u žalobkyně nejde o nerovnoměrné rozložení cash flow, ale celkově o absenci jakýchkoliv výnosů. Žalobkyně se snažila eliminovat riziko tím, že odregistrovala některé herní prostory. Ministerstvo financí však opětovnou registraci nepovolilo. To vede k situaci, kdy žalobkyně není schopna dostát svým závazkům, protože nemůže provozovat svou činnost v takovém rozsahu, aby je splnila. Žalobkyně dále popisovala, jak se efekt minimální daně reálně projevil v jejím podnikání. Žalovaný se při vypořádání rdousící jeho efektu omezil na

konstatování, proč je na technické hry uvalena vyšší sazba a popis funkce minimální dílčí daně. To však vůbec není předmět sporu. Žalobkyně nebrojí proti konstrukci minimální dílčí daně, ale proti jeho aplikaci v obdobích, kdy byl provoz kasin a heren z rozhodnutí veřejné správy plošně zakázán.

7. U jednání žalobkyně na svém stanovisku setrvala.
8. Žalovaný s žalobou nesouhlasil a navrhl její zamítnutí. Odkázal na napadené rozhodnutí, které považuje za správné. Žalobkyně naplnila předmět daně z hazardních her, kterým je provozování hazardních her na území České republiky pro účastníky hazardní hry na základě platného povolení vydaného v intencích § 85 a násl. ZHH. Správce daně správně dovodil, že žalobkyně byla za obě sporná období držitelem základního povolení a stala se tudíž poplatníkem daně z hazardních her ve smyslu § 1 ZDHH. Ačkoliv žalobkyně za 1. čtvrtletí 2021 vykázala nulové hodnoty u technických her a živých her, pro stanovení minimální dílčí daně z technických her byla stěžejní skutečnost, že pro toto období měla povolených 593 koncových zařízení. Žalovaný zdůraznil, že herny, kasina a sázkové kanceláře, tedy i provozovny žalobkyně, byly v důvodu pandemické situace nařízeními vlády České republiky uzavřeny ve 4. čtvrtletí roku 2020 po dobu 69 dní z 92 dní, žalobkyně tak mohla provozovat technická zařízení po dobu 23 dnů. V 1. čtvrtletí roku 2021 byly sice herny, kasina a sázkové kanceláře z důvodu pandemické situace uzavřeny po celou dobu zdaňovacího období, žalobkyně však i v tomto období měla povinnost porovnat svou nulovou daň z technických her s minimální dílčí daní z technických her. Žalovaný dále uvedl, že ze strany zákonodárců nebyl dán prostor, aby bylo hodnoceno, zda skutečně došlo v inkriminovaném období k reálnému provozování hazardních her, neboť § 5 odst. 4 ZDHH řeší „součet herních pozic jednotlivých povolených koncových zařízení uvedených v povolení k umístění herního prostoru“, tedy toto ustanovení o minimální dílčí dani z technických her nedává správci daně prostor pro volné hodnocení důkazů o okolnostech jejich provozování, tedy ani o zákonnosti přijatých usnesení vlády České republiky souvisejících s pandemií covid 19 nebo přijatých krizových opatřeních podle krizového zákona.
9. Žalovaný dále poukázal na to, že správní orgány při svém rozhodování vycházejí z presumpce ústavní konformity zákonů, která legitimně vyvěrá již z toho, že dotčené zákony jsou až do svého zrušení součástí právního řádu České republiky, jimiž je správce daně vázán. Pokud žalobkyně dospěla k přesvědčení, že v konkrétní věci zákon nelze vyložit ústavně konformně, je její jedinou možností předložení věci Ústavnímu soudu. Ohledně namítaného rdousícího efektu žalovaný uvedl, že pro jeho posouzení je podstatná až případná extrémní disproporce výsledného daňového zatížení. Samotný krátkodobý zákaz činnosti bez dalšího o rdousícím účinku daně ještě nic nevyovídá. Navíc žalobkyně ani svou situaci nijak konkrétně nespecifikovala, zejména neprovedla komparaci svého hospodářského stavu z dlouhodobého hlediska.
10. U jednání i žalovaný na svém stanovisku setrval.

Podmínky řízení a zjištění z daňového spisu

11. Krajský soud konstatuje, že žaloba byla podána včas ve lhůtě dvou měsíců po doručení písemného vyhotovení rozhodnutí žalovaného žalobkyni, tedy v souladu s ustanovením § 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).
12. Mezi účastníky není sporný skutkový stav. Krajský soud tedy shrnuje pouze základní skutkové okolnosti věci.
13. Žalobkyně podala za 4. čtvrtletí roku 2020 daňové přiznání. V něm uvedla úhrn vkladů a úhrn výher, mezi kterými uvedla rozdíl 11 857 139 Kč. Daň z technických her z tohoto základu činila 4 150 020 Kč. Výsledek porovнала s výší minimální dílčí daně z technických her při v počtu povolených herních pozic 593. Zjistila, že minimální dílčí daň z technických her je vyšší a přiznala tuto vyšší daň 5 455 600 Kč + 127 604 Kč ze živých her.

14. Následně podala „opravné“ daňové přiznání, ve kterém uvedla minimální dílčí daň z technických her 0 Kč, když počet povolených pozic uvedla rovněž 0. Její nově vypočtená daň technických her proto činila 4 150 020 Kč.
15. Správci daně vznikly pochybnosti, které se pokusil odstranit výzvou k odstranění pochybností. Žalobkyně uvedla, že počet povolených pozic 0 uvedla s ohledem na vládní nařízení omezující provozování technických her v herních zařízeních a s ohledem na to, že vládní nařízení byly přijímány nepravidelně a nebylo tedy možné zamezit vzniku minimální daně absencí povolených zařízení ke každému prvému dni zdaňovacího období. Protože pochybnosti správce daně nebyly odstraněny, správce daně žalobkyni za 4. čtvrtletí roku 2020 daň doměřil.
16. Za zdaňovací období 1. čtvrtletí roku 2021 žalobkyně v řádném přiznání k dani z hazardních her tvrdila daň ve výši 0 Kč. I v tomto případě vznikly správci daně pochybnosti, které nebyly odstraněny, když žalobkyně svůj postup vysvětlovala tím, že v důsledku vládních nařízení nemohla technická zařízení provozovat. Správce daně proto žalobkyni daň doměřil výpočtem minimální dílčí daně, tedy násobkem povolených pozic a koeficientu 9 200 Kč.
17. Proti dodatečným daňovým výměřům správce daně podala žalobkyně odvolání, ve kterém argumentovala obdobně, jako v žalobě. Namítala nesprávnou aplikaci minimální dílčí daně z technických her, namítala ústavně nekonformní výklad ustanovení § 5 odst. 3 ZDHH a namítala rovněž rdousící efekt takto stanovené daně z hazardních her. O odvolání rozhodl žalovaný nyní napadeným rozhodnutím.
18. Krajský soud z usnesení vlády České republiky o přijetí krizového opatření ověřil, že vláda postupně přijímanými krizovými opatřeními po celé 1. čtvrtletí roku 2021 zakázala provoz heren, kasin a sázkových kanceláří.

Námítky k minimální dílčí dani 1. čtvrtletí roku 2021

19. Žalobkyně v tomto období provozovala hazardní hru ve formě technické hry a živé hry.
20. Pojem *hazardní hry* definoval zákon o hazardních hrách v ustanovení § 3 odstavec 1. V druhém odstavci téhož ustanovení bylo uvedeno, že zákon upravuje mimo jiné *technickou hru* (písm. e) a *živou hru* (písm. f). Podrobnosti byly dále upraveny v § 42 a následujících. Z nich vyplývá, že technická hra je hazardní hra provozovaná prostřednictvím technického zařízení přímo obsluhovaného sázejícím. Je jí možné provozovat pouze v herním prostoru. *Herním prostorem* se podle paragrafu 65 odst. 1 ZHH rozumí *berna nebo kasino*. Podle § 43 ZHH, technické hry se sázející účastní prostřednictvím *herní pozice*. *Herní pozicí* se rozumí přístupové místo k technické hře, jehož prostřednictvím lze hazardní hru ovládat a které je součástí koncového zařízení. Koncové zařízení přitom může disponovat více herními pozicemi současně. Podle § 85 ZHH, technická hra i živá hra podléhají povolení. Podle § 86 odstavec 1 ZHH, *základní povolení je rozhodnutí o udělení oprávnění k provozování druhu hazardní hry*. V odstavcích 87 a následujících je pak upraveno řízení, na jehož základě je žadateli základní povolení vydáno.
21. Provozování hazardní hry podléhá dani z hazardních her. Tato je upravená v zákoně o hazardních hrách.
22. Podle ustanovení § 2 odst. 1 písm. a) ZDHH, *předmětem daně z hazardních her je provozování hazardní hry na území České republiky pro účastníka hazardní hry, pokud je k provozování této hry potřeba základní povolení podle zákona upravujícího hazardní hry*.
23. Zákon o dani z hazardních her sám neobsahuje definici pojmu *provozování hazardní hry*. Tuto definici obsahuje zákon o hazardních hrách v ustanovení § 5: *provozováním hazardní hry se 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*.

24. Vzhledem k tomu, že zákon o hazardních hrách a zákon o dani z hazardních her se vztahují k vzájemně propojenému předmětu úpravy, lze podle názoru krajského soudu definici provozování hazardní hry ze zákona o hazardních hrách použít též pro definici provozování hazardní hry pro účely zákona o dani z hazardních her. Konečně, k témuž dospívá i judikatura (srov. např. rozsudek Krajského soudu v Brně č. j. 62 Af 54/2021– 85 ze dne 29. února 2024, zejm. bod 23), též komentářová literatura, ze které vyšel žalovaný. Provozováním hazardní hry se pro účely předmětu daně z hazardních her tak rozumí nejen činnost, kdy je hazardní hra fakticky hrána, ale spadají pod něj i *další činnosti*. Krajský soud přisvědčuje žalovanému, že lze na pojem provozování hazardní hry aplikovat závěry Ústavního soudu, které přijal v nálezku Pl. ÚS 15/15 z 30. 1. 2018, v němž pod pojem provozování loterijního zařízení podřadil nejen stav kdy je zařízení zapnuté, ale i „*veškerou činnost s tím související*“.
25. Jak dále vyplývá z výše citovaného § 2 odst. 1 písmeno a) ZDHH, předmětem daně z hazardních her není provozování jakékoliv hazardní hry, ale hazardní hry, k jejímž provozování je potřeba základní povolení. V posuzovaném případě žalobkyně provozovala technické hry, pro které je zapotřebí základní povolení. Lze tedy dojít k závěru, že pokud žalobkyně provozovala technickou hru, je její provozování ve smyslu výše uvedeném předmětem daně z hazardních her.
26. Technickou hru lze podle § 65 ZHH provozovat pouze v herním prostoru, kterým je herna nebo kasino.
27. Jak krajský soud ověřil v usneseních vlády České republiky o přijetí krizového opatření, vláda pro celé 1. čtvrtletí roku 2021 zakázala *provoz heren a kasin*. Byl-li plošně na území celé České republiky zakázán provoz heren a kasin, neexistoval zde herní prostor, kde by bylo možné technickou hru provozovat. V důsledku tohoto zákazu tak bylo fakticky zakázáno provozování technické hry, když tuto lze provozovat pouze a jedině v herně nebo kasinu.
28. 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.
29. Na uvedeném nic nemění, že provozováním hazardní hry se rozumí nejen vlastní hra, ale i výše uvedené *dalších 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.
30. Podle názoru krajského soudu lze situaci, ve které se žalobkyně v posuzovaném období ocitla, připodobnit situaci řešené Nejvyšším správním soudem v rozsudku ze dne 15. dubna 2024 č. j. 2 Afs 231/2023– 61. Zde Nejvyšší správní soud posuzoval stanovení pevné části dílčího základu odvodu z výherních hracích přístrojů a jiných technických herních zařízení podle § 41b odst. 4 zákona č. 202/1990 Sb., o loteriích a jiných podobných hrách, u povolených herních přístrojů, které neexistovaly. Uzavřel, že tuto pevnou část dílčího základního odvodu lze stanovit jenom z existujících povolených herních přístrojů a zařízení. Posuzoval přitom podobnou konstrukci, kterou užil žalovaný i v nyní posuzované věci. Správní orgány vyšly z teze, že zdanění podléhá vše, co je povolené, bez ohledu na jeho existenci, neboť je přípustné i zdanění něčeho, co neexistuje, a to s odvoláním na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 130/ 2013– 27. Nejvyšší správní soud příslušnou pasáž dovolávaného rozsudku očitoval a krajský soud považuje za účelné tuto citaci uvést i zde: „*ostatně finanční zatížení některých aktivit bez ohledu na jejich faktické využívání není v právním řádu ojedinělé. Za příklad lze uvést povinnost vlastníka vozidla uzavřít pojistnou smlouvu o pojištění odpovědnosti dle zákona číslo 168/ 1999 Sb., o pojištění odpovědnosti z provozu vozidla (tzv. povinné ručení). Rozhodujícím kritériem je zde vlastnictví registrovaného vozidla, a nikoliv fakt, zda je dané vozidlo skutečně provozováno. Z místních poplatků pak podobně poplatek za provoz a systému shromažďování, sběru, přepravy, třídění, využívání a odstraňování komunálních odpadů musí platit každá osoba, která má ve vlastnictví stavbu určenou k individuální rekreaci, byt nebo rodinný dům (srov. §10 b písm. b zákona o místních poplatcích), a není*

rozhodné, zda v daném místě nějaký odpad vyprodukuje či se vůbec v dané nemovitosti zdržuje. Stejně tak může být místní poplatek za výběrní hrací automat vybírán též za přístroj povolený a není nezbytné jeho faktické uvedení do provozu“.

31. Nejvyšší správní soud na tuto pasáž reagoval úvahou, že závěry se nevztahují k předmětu daně, který neexistuje, a tedy ani nemůže připadat v úvahu jeho provoz, ale k existujícímu předmětu daně, jehož provoz v úvahu logicky připadá, nicméně fakticky nenastal. V tom Nejvyšší správní soud spatřoval zásadní rozdíl. Podle názoru krajského soudu jde o stejně zásadní rozdíl, jako v nyní posuzované věci. Provozování technických zařízení z důvodu zákazu jejich provozování totiž ani nepřipadalo do úvahy. Pokud se žalobkyně nechtěla vystavit riziku sankce a nechtěla přestoupit zákaz provozování, pak byla ve stejné situaci, jako by příslušná technická hra neexistovala. Za této situace je podle názoru krajského soudu vyloučeno zdanit potencialitu jejího provozu, protože toho nemohla v daném období nijak dosáhnout, leda činností protiprávní. Motivovat daňové subjekty k protiprávnímu jednání však nepochybně není cílem konstrukce minimální daně.
32. Nejvyšší správní soud v citovaném rozsudku zdůraznil rovněž vymezení předmětu odvodu, když uvedl, že *ze samotného vymezení pevné části dílčího odvodu vyplývá, že se tato část odvodu vztahuje k povolenému hernímu zařízení, nikoliv k povolení jako takovému* (viz bod 43 cit. rozsudku). Totéž platí v posuzované věci. Předmět daně se vztahuje k provozování povolené herní pozice, nikoliv k existenci samotného povolení.
33. Krajský soud proto nemůže přisvědčit poněkud zjednodušujícímu pohledu žalovaného, který váže pojem provozování hazardní hry na existenci povolení tohoto provozování. Existence základního povolení je totiž pouze předpokladem toho, aby šlo o provozování hazardní hry. Pokud by zákonodárce chtěl předmět daně vázat na povolení hazardní hry, takto by jej koncipoval, a nevázal by jej na její provozování.
34. Výklad žalovaného by mohl obstát v situaci, kdyby žalobkyně měla základní povolení, ale toto nevykonávala např. z důvodu havárie znemožňující provoz technické hry, nedostatku personálu, vlastního rozhodnutí a podobně. Zde by byla v úvahu připadající možnost faktického provozu, který nenastal, ať již z důvodů subjektivních nebo objektivních. Posuzovaný případ se liší tím, že nevykonávání oprávnění žalobkyně provozovat technickou hru bránila právní překážka, kterou způsobil týž subjekt, který oprávnění udělil, tedy veřejná správa, a zamezení provozu v podobě jeho zákazu bylo absolutní. Existence dříve vydaného základního povolení po dobu zákazu provozu nevyvolávalo žádné právní účinky. Žalobkyně v daném období nemohla dosáhnout povolení, které by provozování technické hry umožnilo, když jejich provozování bylo plošně zakázáno na celém území ČR.
35. Výklad, umožňující zdanit činnost, která je nevykonávána z důvodu jejího zákazu, je podle názoru krajského soudu v rozporu s elementární logikou a smyslem práva. Právo připouští zdanit činnost, která je vykonávána bez povolení, neboť je tím vyvažována výhoda, kterou by protiprávně jednající získal. To potvrdil např. Městský soud v Praze v rozsudku ze dne 17. 3. 2010, č. j. 5 Ca 65/2007-77, a na něj navazující judikatura, např. Krajský soud v Českých Budějovicích v rozsudku ze dne 27. 1. 2021 v rozsudku č. j. 61 A 15/2019-85, při formulaci závěru o tom, že předmětem daně z příjmu je i příjem z činnosti vykonávané bez potřebného povolení. Zde by však zdanění provozování zakázané hry naopak zvýhodnilo přestupce, který by si na úhradu minimální daně „vydělal“ provozem zakázaných her. Podle názoru krajského soud tento důsledek nelze vyvážit odkazem na snížení administrativy při výběru daně a vyšší příjem do státního rozpočtu. Cíl minimální daně spočívající ve vytvoření další překážky hazardu by byl naopak zcela popřen.
36. Krajský soud uzavírá, že v období 1. čtvrtletí roku 2021 žalobkyně sice byla poplatníkem daně, ale nebyl zde předmět daně. Nebyl-li předmět daně, nebylo možné daň jakýmkoliv způsobem vyměřit, ať již skutečným výpočtem nebo konstrukcí minimální daně. Rozhodnutí žalovaného je v této části nezákonné a krajský soud proto napadené rozhodnutí týkající se 1. čtvrtletí roku 2021 zrušil a věc

vrátil žalovanému k dalšímu řízení. V něm je vázána právním názorem, že za 1. čtvrtletí roku 2021 nebyl předmět daně, ze kterého by bylo možné daň z technického zařízení vyměřit.

37. Krajský soud si je vědom, že Krajský soud v Brně v rozsudku ze dne 30. května 2024, č. j. 30 Af 8/2023 - 90 posoudil stejné období odlišně. Krajský soud v Brně však na věc nahlížel z pohledu jiné právní argumentace, a proto se podepsaný soud od jeho závěru odchýlil.

Námítky k minimální dílčí dani 4. čtvrtletí roku 2020

38. Jiná situace však nastala v druhém posuzovaném období, tedy ve 4. čtvrtletí roku 2020. Žalobkyně i v tomto období provozovala hazardní hru ve formě technické hry a živé hry.

39. Mezi účastníky není sporu, že v tomto období zákaz provozování platil pouze některé dny. Konečně, žalobkyně v daňovém přiznání uvedla přijímání vkladů a výplatu výher za toto období, provozovat technickou hru tedy některé dny mohla.

40. Pro posouzení z tohoto období je podstatné, jak definuje zákon o dani z hazardních her zdaňovací období a jak upravuje výpočet daně.

41. Podle ustanovení §6 ZDHH je *zdaňovacím obdobím daně z hazardních her kalendářní čtvrtletí*.

42. Způsob výpočtu daně je upraven v § 5 ZDHH. Daň z hazardních her se vypočte jako součet dílčích daní, přičemž dílčí daň se vypočte buď podle skutečného základu daně zjištěného z úhrnu vyplacených výher a úhrnu vrácených vkladů (viz § 3 ZDHH), nebo z tzv. *minimální dílčí daně*, která se použije vždy, kdy je takto vypočtená daň vyšší. Minimální dílčí daň není vázána na skutečný úhrn vyplacených výher a úhrn vrácených vkladů, ale vypočte se ze *součtu herních pozic jednotlivých povolených koncových zařízení uvedených v povolení k umístění herního prostoru a částky 9200 Kč* (§5 odst. 4 ZDHH).

43. Jak vyplývá z důvodové zprávy k tomuto ustanovení, cílem úpravy je dosáhnout téhož, k čemu směřovala takzvaná pevná část dílčího odvodu z výherních hracích přístrojů a jiných technických herních zařízení, kterou úprava minimální dílčí daně jako samostatný konstrukční prvek daně z hazardních her představuje. Cílem minimální dílčí daně je totiž mj. zabránění účelovému snižování dílčího základu daně, pro který se aplikuje poměrná sazba. Z tohoto důvodu a za účelem snížení administrativní náročnosti pro určení minimální dílčí daně z technických her *„již není rozhodující počet dnů, ve kterých byly povoleny jednotlivé herní pozice jednotlivých povolených koncových zařízení, a skutečnost, zda tyto herní pozice byly povolením k umístění do herního prostoru alespoň jeden den v daném zdaňovacím období (kalendářním čtvrtletí)“*.

44. Žalobkyně měla povoleny herní pozice v počtu 593 alespoň jeden den posuzovaného zdaňovacího období (fakticky 23 dnů), kdy provozování nebránil zákaz provozu heren a kasin. Za této situace platí podle názoru krajského soudu, že výpočet daně musí proběhnout podle citovaného ustanovení § 5 ZDHH, tedy je nutno porovnat výši dílčího základu daně zjištěného z faktických finančních výsledků a zjištěného výpočtem podle minimální dílčí daně, tedy v návaznosti na povolené herní pozice, a to bez ohledu na počet dnů, po které byly povoleny.

45. Ke stejnému závěru dospěl i Krajský soud v Brně v rozsudku z 29. února 2024, č. j. 62 Af 54/2021– 85, Městský soud v Praze v rozsudku ze dne 21. března 2024, č. j. 11 Af 9/2022– 63 a též Krajský soud v Brně v rozsudku ze dne 30. května 2024 č. j. 30 Af 8/2023 - 90.

46. Žalobkyně namítala neústavní výklad institutu minimální daně.

47. Krajský soud tomuto názoru žalobkyně nepřisvědčuje. Jak podrobně rozebral Městský soud v Praze v citovaném rozsudku z 21. března 2024, je zásadně možné ústavně konformně dotvořit posuzovanou úpravu v § 5 ZDHH, a to za situace, kdy jsou pro to silné důvody. Takovým důvodem by podle názoru podepsaného soudu mohla být situace, kdyby legitimního cíle, který posuzovaná úprava sleduje, nemohla být dosaženo. Tak tomu však není. Již Krajský soud v Brně v citovaném rozsudku z 30. května 2024 uvedl, v tomto zdaňovacím období zůstávají zachovány alespoň dva legitimní cíle minimální dílčí daně. Cíl fiskální je nepochybný. Podepsaný soud se ztotožňuje s

názorem Krajského soudu v Brně, že zůstává zachován i cíl regulační (snižování závislosti hráčů hazardních her a ochrana společnosti). I v tomto případě totiž platí, že peníze odčerpané z hazardního průmyslu pomohou sanovat sociálně patologické jevy, které jeho působením vznikly už v minulosti nebo které teprve vzniknou jeho působením v budoucnu, nikoliv nutně bezprostředně v daném zdaňovacím období, o které se jedná. Pomáhají tedy řešit např. již vzniklou nezaměstnanost a zadlužení patologických hráčů, náklady na jejich léčení i hradit náklady na potírání zvýšené kriminality. K naplnění ochranné funkce daně z hazardních her může přistoupit i to, že vybranou daň provozovatelé pravděpodobně promítnou do svého hospodaření v budoucnu například ve formě zavedení či zvýšení poplatků za vstup do hry, což může mít odrazující efekt.

48. Dalším takovým silným důvodem by mohly být likvidační účinky (rdousící efekt) minimální dílčí daně. Podle názoru krajského soudu však ani z tvrzení žalobkyně, ani ze zjištěného skutkového stavu nevyplývá, že by v posuzovaném období minimální dílčí daň na žalobkyni rdousící efekt měla.
49. Jak uvedl Městský soud v Praze v citovaném rozsudku za 21. března 2024, žalobkyně se dovolává individuálního rdousícího efektu, který musí žalobkyně jako poplatník daně prokázat. Žalobkyně však netvrdila svoji ekonomickou situaci, z níž by plynulo, že pro ni měla daň za posuzované období likvidační dopady. Žalobkyně sice poukázala na to, že podstatnou část zdaňovacího období nemohla vykonávat svou podnikatelskou činnost, ani netvrdila a ani neprokázala, že by v důsledku výkonu podnikatelské činnosti ve zbylém období byla ztrátová či že by se jí podnikatelská činnost z jiných důvodů nevyplácela. Naopak, a žalobkynina daňového přiznání vyplývá, že i za tuto krátkou dobu generovala zisk. Z porovnání rozdílů mezi vklady a výplaty a vyšší minimální dílčí daně rdousící efekt neplyne.
50. Vzhledem k tomu, že legitimní cíle a konstrukce minimální dílčí daně jsou zachovány a že konstrukce minimální dílčí daně neměla pro žalobkyni likvidační charakter, nemá přijatý výklad protiústavní charakter.

Závěr a náhrada nákladů řízení

51. Vzhledem k tomu, že rozhodnutí žalovaného je ve vztahu k 1. čtvrtletí roku 2021 nezákonné, krajský soud je postupem podle § 78 odst. 1 s. ř. s. zrušil v části, kterou bylo odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru daně z hazardních her ze dne 7. 10. 2021 zamítnuto a napadený dodatečný platební výměr byl potvrzen. V této části věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Žalovaný je v této části vázán vysloveným právním názorem, že v 1. čtvrtletí roku 2021 u žalobkyně nebyl předmět daně z hazardních her (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).
52. Za druhé posuzované období krajský soud shledal žalobní argumentaci nedůvodnou, a proto žalobu v této části zamítl (§ 78 odst. 7 s. ř. s.).
53. S ohledem na to, že procesní úspěch žalobkyně a žalovaného je stejný, krajský soud žádnému z účastníků řízení náhradu nákladů řízení nepřiznal (výrok III.)

Poučení:

Proti tomuto rozsudku je **možno** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od jeho doručení k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně.

Ostrava 16. července 2024

Mgr. Jiří Gottwald, v. r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje Petra Schubertová