



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Michaely Bejčkové a soudců Faisala Husseiniho a Ondřeje Mrákoty v právní věci žalobkyně: **NET and GAMES, a. s.**, Bednářova 621/29, Brno, zast. advokátkou JUDr. Mgr. Petrou Novákovou, Ph.D., Chodská 1366/9, Praha, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 12. 2022, čj. 46523/22/5000-10611-712195, vztahujícímu se k dani z hazardních her za IV. čtvrtletí roku 2020 (výrok I) a za I. čtvrtletí roku 2021 (výrok II), v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 30. 5. 2024, čj. 30 Af 8/2023 - 90,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá** v části, která se vztahuje k dani z hazardních her za IV. čtvrtletí roku 2020.
- II. V části, která se vztahuje k dani z hazardních her za I. čtvrtletí roku 2021, **se ruší**
 - rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 30. 5. 2024, čj. 30 Af 8/2023 - 90, a
 - rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 12. 2022, čj. 46523/22/5000-10611-712195 (v jeho výroku II),a věc **se** v tomto rozsahu **vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- III. V části, která se vztahuje k dani z hazardních her za IV. čtvrtletí roku 2020, **nemá** žádný z účastníků **právo** na náhradu nákladů řízení.
- IV. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení v části, která se vztahuje k dani z hazardních her za I. čtvrtletí roku 2021, ve výši 14 285 Kč, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám advokátky JUDr. Mgr. Petry Novákové, Ph.D.

O d ů v o d n ě n í :

[1] V nynější věci se NSS zabýval sporem mezi společností provozující hazardní hry a finanční správou. Spornou otázkou byla povinnost žalobkyně odvést minimální dílčí daň z hazardních her jednak za IV. čtvrtletí roku 2020, jednak za I. čtvrtletí roku 2021, a to podle zákona č. 187/2016 Sb., o dani z hazardních her, ve znění účinném do 31. 12. 2023. Žalobkyně tuto povinnost odmítá, neboť kvůli uzavření svých provozoven v důsledku covidové epidemie měla v uvedených zdaňovacích obdobích výrazně sníženu, resp. zcela vyloučenu, podnikatelskou činnost. NSS jí dává částečně za pravdu.

I. Vymezení věci

[2] Žalobkyně je akciová společnost podnikající provozováním hazardních her.

[3] Ve svých řádných daňových přiznáních původně vypočítala svou daň z hazardních her jako tzv. minimální dílčí daň z hazardních her, jejíž výše závisí jen na tom, pro kolik koncových hracích zařízení měla v daném čtvrtletí vydáno povolení. Po většinu IV. čtvrtletí roku 2020 ale nebylo fakticky možné hazardní hry kvůli protiepidemickým opatřením provozovat a v I. čtvrtletí roku 2021 bylo dokonce provozování hazardních her zakázáno po celé zdaňovací období. Žalobkyně proto podala za obě uvedená zdaňovací období dodatečná daňová přiznání. V nich si daň z hazardních her za IV. čtvrtletí roku 2020 poměrně snížila a daň za I. čtvrtletí roku 2021 přiznala v nulové výši.

[4] Specializovaný finanční úřad to však neuznal a za IV. čtvrtletí roku 2020 doměřil žalobkyni daň z hazardních her ve výši 7 196 345 Kč a zároveň stanovil penále ve výši 1 439 269 Kč. Za I. čtvrtletí roku 2021 pak doměřil žalobkyni daň z hazardních her ve výši 23 386 400 Kč a zároveň stanovil penále ve výši 4 677 280 Kč. Proti dodatečným platebním výměřům se žalobkyně odvolala, ale žalovaný její odvolání zamítl.

[5] Úspěchu se žalobkyně nedočkala ani v následném řízení před krajským soudem. Krajský soud ve svém rozsudku dospěl k závěru, že v obou zdaňovacích obdobích byl naplněn předmět daně z hazardních her a byly splněny i ostatní podmínky pro její odvod. Podle krajského soudu stěžovatelka fakticky požadovala soudcovské dotvoření práva v podobě osvobození od daně z hazardních her za zdaňovací období ovlivněná covidovou epidemií. K tomu však krajský soud neshledal splnění podmínek a žalobu zamítl.

II. Kasační stížnost žalobkyně a vyjádření žalovaného

Kasační stížnost

[6] Proti rozsudku krajského soudu podala žalobkyně (nyní stěžovatelka) kasační stížnost. Krajský soud prý věc nesprávně právně posoudil. Stěžovatelčina kasační stížnost obsahuje následující kasační námitky:

- stěžovatelka nesouhlasí s právním závěrem žalovaného a následně i krajského soudu, podle kterého stěžovatelka i po dobu, kdy měla zakázáno provozování hazardních her protiepidemickými opatřeními, disponovala platnými povoleními, tudíž je i za tato zdaňovací období povinna odvést daň z hazardních her;
- na protiepidemická opatření je podle stěžovatelky třeba nahlížet jako na zvláštní právní předpisy vůči zákonu o dani z hazardních her, která po dobu své účinnosti sistovala jinak platná povolení k provozování hazardních her;

pokračování

- při uzavření provozoven kvůli nařízením státu navíc podle stěžovatelky chyběl předmět daně z hazardních her. Předmětem daně z hazardních her nemohou být samotné obslužné činnosti spojené s provozováním hazardních her, pokud nedochází k nabídce hazardních her koncovému účastníkovi hry;
- stěžovatelka připouští, že by bylo legitimní, aby odvedla daň v případě, kdy by provozovny byly uzavřeny například z její vlastní vůle nebo kvůli jejímu zavinění. V nynějším sporu však byly její provozovny uzavřeny kvůli zásahu státu v podobě protiepidemických opatření;
- stěžovatelka nesouhlasí s tím, že by se domáhala soudcovského dotváření práva v podobě osvobození od daně. Z výše uvedených důvodů jí povinnost odvést daň za I. čtvrtletí 2021, kdy měla po celé čtvrtletí uzavřeny své provozovny, podle jejího přesvědčení jednoduše nevznikla;
- jiná situace podle stěžovatelky nastala v případě IV. čtvrtletí 2020, kdy měla stěžovatelka uzavřeny provozovny po větší část tohoto zdaňovacího období. Zde podle stěžovatelky mezera v zákoně skutečně existovala, neboť právní úprava neřešila situaci, kdy byl provoz hazardních her zakázán po část zdaňovacího období. Stěžovatelka trvá na svém názoru, že byla povinna odvést daň pouze za dny, kdy měla skutečně otevřeny své provozovny;
- závěrem stěžovatelka namítla nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu, který se podle ní nezabýval její námitkou ohledně nesprávně stanoveného penále.

Vyjádření žalovaného

[7] Ke kasační stížnosti se vyjádřil žalovaný. Ten souhlasí s posouzením věci krajským soudem a navrhuje její zamítnutí. Na kasační stížnost žalovaný reagoval takto:

- žalovaný úvodem upozornil, že jeho závěr o doměření daně z hazardních her za období negativně ovlivněná covidovou epidemií není ojedinělý, naopak k němu v minulosti opakovaně dospěl a jeho závěry byly potvrzeny správními soudy. Na tato dřívější rozhodnutí upozornil ve svém rozsudku již krajský soud a žalovaný předkládá další;
- protiepidemická opatření, kterými byly uzavřeny provozovny, nepředstavovala pozdější zvláštní právní předpis vůči zákonu o dani z hazardních her, a uzavření provozoven tedy nesuspendovalo (nesistovalo) platná povolení k provozování hazardních her;
- specificky nastavená minimální dílčí daň z technických her závisí výlučně na počtu herních pozic obsažených v koncových zařízeních, jejichž umístění v různých herních prostorách bylo poplatníkovi daně v příslušném období povoleno. Tato konstrukce, a to především s ohledem na regulační podstatu svého nastavení, má být pro výpočet minimální dílčí daně z technických her užita za jakýchkoli okolností;
- přijetí stěžovatelkou prosazovaného výkladu by představovalo soudcovské dotváření práva, a to navíc velmi volné (opírající se toliko o obecné ústavněprávní principy). Krajský soud tento postup podle žalovaného správně odmítl;
- v důsledku protiepidemických opatření podle žalovaného ani neodpadl předmět daně z hazardních her. Krajský soud v této otázce správně vyšel ze závěrů nálezu Ústavního soudu ze dne 30. 1. 2018, sp. zn. Pl. ÚS 15/15. Podle žalovaného nelze provozování hazardní hry vnímat úzce coby její samotné zpřístupňování veřejnosti (hraní), nýbrž pod tento autonomní právní termín spadá podstatně širší množina

veškerých činností s tím souvisejících, a to včetně činností organizačního, finančního a technického charakteru. V souladu s tím pak krajský soud vyslovil správný právní názor, v jehož smyslu je předmět daně z hazardních her naplněn rovněž v situacích, kdy se povolená hazardní hra aktuálně nehraje či není nabízena koncovým uživatelům – hráčům, a shrnul, že jejím provozováním může být v praxi prakticky cokoli, co s ní věcně souvisí, včetně činností z povahy podpůrných. Ve prospěch stěžovatelčina právního názoru podle žalovaného nehovoří ani rozsudek NSS ze dne 15. 4. 2024, čj. 2 Afs 231/2023 - 61, na který stěžovatelka odkázala;

- stěžovatelce ani nebyl kladen k tíži předmět jejího podnikání a s ním spjatá společenská škodlivost. Žalovaný nepopírá, že v daňovém řízení i v dosavadním průběhu řízení soudního bylo na povahu stěžovatelčina předmětu podnikání a jeho vysokou společenskou škodlivost upozorňováno. Dodává však, že se tak vždy dělo jen na vysvětlenou k motivaci zákonodárce pro úpravu minimální dílčí daně z technických her a jejího specifického tvrdého nastavení;
- podle žalovaného nebyl na nynější věc použitelný ani případ zdanění tzv. vylitého piva. Možnost vrácení piva, jež bylo uvedeno do volného daňového oběhu, zpět do režimu podmíněného osvobození od daně za účelem jeho likvidace nebo přepracování, byla výslovně upravena v § 89 odst. 4 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních. Tato skutečnost zásadně odlišuje právní stav panující při rozhodování o stanovení této spotřební daně a daně z hazardních her, neboť v případě daně z hazardních her se zákonodárce nerozhodl pro osvobození od této daně či její jinou modifikaci přijetím zvláštní právní úpravy. Žalovaný současně připomněl, že zákon o dani z hazardních her ani jiný právní předpis nesvěřuje orgánům finanční správy pravomoc daně z hazardních her zcela nebo částečně prominout podle § 259 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád. Stejně tak nebyla pro šetřená zdaňovací období tato daň zcela či částečně prominuta ani rozhodnutím ministra financí podle § 260 odst. 1 daňového řádu;
- konečně podle žalovaného ani nebyl rozsudek krajského soudu nepřezkoumatelný z důvodu údajného nedostatečného vypořádání nesprávného výpočtu předepsaného penále. Zde žalovaný odkázal na bod 62 rozsudku krajského soudu, ve kterém se krajský soud touto námitkou řádně zabýval.

Stěžovatelčina replika

[8] K vyjádření žalovaného zaslala stěžovatelka ještě repliku:

- stěžovatelka zmínila nedávné rozsudky NSS (sp. zn. 9 Afs 95/2024, 9 Afs 94/2024 a 5 Afs 112/2024), které se zabývaly obdobnými spory, jako je tento. Současně stěžovatelka upozornila, že nynější spor se ve zdaňovacím období I. čtvrtletí 2021 od vzpomínaných případů liší tím, že stěžovatelka musela mít své provozovny uzavřeny po celé zdaňovací období;
- stěžovatelka upozornila na rozsudek Krajského soudu v Ostravě sp. zn. 25 Af 5/2023, ve kterém krajský soud dospěl k závěru, že ve zdaňovacím období I. čtvrtletí 2021 chyběl kvůli uzavření provozoven po celé čtvrtletí předmět daně, a daň z hazardních her tudíž nemohla být vyměřena;
- stěžovatelka i nadále nesouhlasí se závěrem žalovaného, že i po dobu uzavření svých provozoven disponovala platnými povoleními, která pouze nemohla vykonávat. Platná povolení podle stěžovatelky ztrácí smysl, pokud jsou kvůli zákazům ze strany

pokračování

- státu fakticky bez užitku. Během uzavření provozoven tedy byla povolení podle stěžovatelky fakticky sistována;
- finanční správa nemůže u daní preferovat nejvyšší nebo nejsnazší výběr ani zohledňovat při výběru společenskou škodlivost dané činnosti, nýbrž musí usilovat o správné stanovení daně;
 - stěžovatelka ponechala na zvážení NSS, zda není namístě iniciovat řízení o zrušení ustanovení ukládajících minimální dílčí daň z technických her u Ústavního soudu;
 - podle stěžovatelky nebyla daná situace ani řešitelná jiným způsobem. I posečkanou daň je nutno uhradit; stěžovatelka tedy sice o posečkání daně požádala, danou daň však neměla z čeho uhradit, jelikož jí byl zakázán výkon činnosti, která jí ale byla zdaněna paušální daní. Žádost stěžovatelky o náhradu škody pak Ministerstvo financí zamítlo;
 - stěžovatelka dále trvala na své námitce o porušení principu rovnosti, spočívající v nedůvodně rozdílném zacházení s ní na straně jedné (byla nucena hradit daň z činnosti, která jí byla zakázána) a pivovary na straně druhé (pro ně byla přijata zásadní daňová úleva v podobě osvobození od tzv. „daně z vylitého piva“). V případě tzv. „vylitého piva“ byla zákonná možnost takové pivo přepřacovat navíc reálně využita minimálně;
 - k otázce rdousícího efektu stěžovatelka uvedla, že v době covidové epidemie byla nucena sanovat své podnikání prostřednictvím zvýšení vlastního kapitálu příplatkem mimo základní kapitál jediného akcionáře ve výši 40 mil. Kč v roce 2020 a ve výši 50 mil. Kč v roce 2021. Bez těchto kroků by stěžovatelka byla nucena své podnikání pravděpodobně ukončit;
 - stěžovatelka setrvala na své námitce nepřezkoumatelnosti rozsudku; krajský soud se totiž nevyřadil s námitkou týkající se nesprávného stanovení penále.

Vyjádření žalovaného ke stěžovatelčině replice

[9] Žalovaný se vyjádřil i ke stěžovatelčině replice:

- žalovaný shodně jako stěžovatelka upozornil na nedávné rozsudky NSS, ve kterých se NSS zabýval obdobnými spory, jako je tento. Podle žalovaného je uvedenými rozsudky předurčen osud zdejší věci v rozsahu daně z hazardních her doměřené za zdaňovací období IV. čtvrtletí 2020;
- ohledně zdaňovacího období I. čtvrtletí 2021 žalovaný i nadále nesouhlasí se stěžovatelčím právním názorem a odmítá, že by skutkové okolnosti mezi oběma zdaňovacími obdobími byly natolik rozdílné, aby založily důvodnost stěžovatelčiny kasační stížnosti pro toto zdaňovací období. Podle žalovaného se na obě nyní sporná zdaňovací období především aplikuje shodná právní úprava, proto (byť si žalovaný uvědomuje jisté skutkové odlišnosti) by měla být obě zdaňovací období posouzena shodně;
- žalovaný opět upozornil na široký výklad pojmu provozování hazardní hry, a tedy i předmětu daně z hazardních her, které nelze ztotožnit pouze s faktickým uskutečňováním hazardní hry jako takové, ale je třeba jej chápat podstatně širěji. Toto široké pojetí nemůže být libovolně přizpůsobováno konkrétnímu skutkovému stavu, ale naopak musí být aplikováno na všechny případy;

- dále se žalovaný vyjádřil k rozsudku Krajského soudu v Ostravě 25 Af 5/2023, kterým ve své replice argumentovala stěžovatelka. Žalovaný především upozornil, že právní názor krajského soudu, který je opačný oproti ostatním rozhodnutím krajských soudů, je doposud ojedinělý a čeká na svůj kasační přezkum v jiném řízení před NSS;
- stěžovatelka navíc mohla využít jiných právních nástrojů, kterými mohla reagovat na nepříznivou situaci nastalou v důsledku covidové epidemie. Na tyto nástroje již upozornil krajský soud ve svém rozsudku. Rozhodně mezi ně však nepatřilo samovolné snížení daně, které je přirozeně v rozporu se zákonem a nemohlo vést k ničemu jinému než k jejímu doměření a stanovení penále;
- ke stěžovatelčině argumentaci ohledně osvobození od „daně z vylitého piva“ žalovaný uvedl, že tato možnost byla na rozdíl od řešení, jehož se stěžovatelka nyní domáhá, výslovně právně upravena. Skutečnost, že adresáti jiné daňové povinnosti byli ve stejné době beneficiáři určité úlevy, nemohla nijak ovlivnit zákonnost napadeného rozhodnutí;
- konečně žalovaný uvedl, že podle něj ve zdejším sporu nebyly splněny ani podmínky rdousícího efektu vůči stěžovateli.

III. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[10] Kasační stížnost je důvodná.

III.A Rozsudek krajského soudu není nepřezkoumatelný

[11] Před samotným hodnocením věci NSS posoudil, zda rozsudek krajského soudu stojí z hlediska jeho přezkoumatelnosti. Pro tuto vadu NSS zpravidla musí rozsudek krajského soudu zrušit, aniž by se mohl vyjádřit k věci samé.

[12] Stěžovatelka spatřuje nepřezkoumatelnost rozsudku v tom, že se krajský soud nezabýval její námitkou ohledně nesprávně stanoveného penále.

[13] NSS se stěžovatelkou nesouhlasí. Krajský soud se touto námitkou zabýval v bodu 62 svého rozsudku. Krajský soud zde vyšel z předchozích rozhodnutí krajských soudů v obdobných sporech a dospěl k závěru o nedůvodnosti stěžovatelčiny námitky. Svůj závěr přitom krajský soud dostatečně odůvodnil. Tato námitka tedy není důvodná.

[14] NSS navíc dodává, že ohledně nesprávně stanoveného penále stěžovatelka namítla výlučně nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu; nic však nenamítla proti případnému nesprávnému právnímu posouzení (srov. bod 71 stěžovatelčiny kasační stížnosti). Otázkou penále se NSS tedy dále nebude nijak zabývat, neboť právní posouzení jeho stanovení ze strany krajského soudu stěžovatelka nezpochybnila.

III.B Stěžovatelka byla povinna odvést minimální dílčí daň z hazardních her za IV. čtvrtletí 2020, za I. čtvrtletí 2021 však nikoli

[15] Zbývá tedy posoudit obě sporné otázky nynější věci: těmi jsou povinnost stěžovatelky odvést tzv. minimální dílčí daň z hazardních her za zdaňovací období IV. čtvrtletí roku 2020 a I. čtvrtletí roku 2021.

pokračování

III.B.1 Právní úprava

[16] Úvodem NSS považuje za nutné představit pro nynější spor podstatnou právní úpravu. Shodně postupoval i krajský soud a s jeho vymezením NSS souhlasí, proto odpovídající pasáže rozsudku krajského soudu přebírá i do svého rozsudku – srov. body 19 až 22 rozsudku krajského soudu.

[17] Předmětem daně z hazardních her je *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* (§ 2 odst. 1 zákona o dani z hazardních her, ve znění účinném do 31. 12. 2023). Přitom 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* (§ 5 zákona č. 186/2016 Sb., o hazardních hrách). Poplatníkem daně z hazardních her je pak držitel základního povolení podle zákona upravujícího hazardní hry nebo ten, kdo provozuje hazardní hru, k jejímuž provozování je takového povolení potřeba (§ 1 zákona o dani z hazardních her).

[18] Dílčí daně z jednotlivých typů hazardních her se vypočítávají odlišným postupem a na závěr se sečtou, aby se zjistila výsledná daň z hazardních her za dané zdaňovací období, kterým je kalendářní čtvrtletí (§ 5 odst. 1 a § 6 zákona o dani z hazardních her).

[19] Nyní se konkrétně jedná o dílčí daň z technické hry. Zákon zná dva způsoby jejího výpočtu. Za prvé, dílčí základ daně tvoří částka, o kterou úhrn přijatých vkladů převyšuje součet úhrnu vyplacených výher a úhrnu vrácených vkladů z technické hry. Dílčí základ se pak vynásobí příslušnou sazbou daně a výsledek se zaokrouhlí na celé stokoruny nahoru [§ 3 odst. 1 písm. e) a § 5 odst. 2 a 3 zákona o dani z hazardních her]. A za druhé, minimální dílčí daň se stanoví tak, že se počet herních pozic jednotlivých povolených koncových zařízení uvedených v povolení k umístění herního prostoru vynásobí částkou 9 200 Kč (§ 5 odst. 4 zákona o dani z hazardních her). Nejdůležitější pro posouzení věci je následující pravidlo: Pokud je daň vypočítaná z dílčího základu daně z technických her (první způsob) nižší než minimální dílčí daň z technických her (druhý způsob), přednost dostane minimální dílčí daň. Zcela přesně zní toto pravidlo v zákoně takto: *Pokud je součin dílčího základu daně z technických her zaokrouhleného na celé stokoruny nahoru a sazby pro tento dílčí základ daně nižší než minimální dílčí daň z technických her, je dílčí daň z technických her minimální dílčí daň z technických her* (§ 5 odst. 3 zákona o dani z hazardních her).

[20] Stojí za povšimnutí, že u ostatních typů hazardních her se minimální dílčí daň neuplatní. Aplikuje se právě jen u technických her, které se, z hlediska probouzení patologické hráčské závislosti a vyvolávání dalších negativních společenských jevů, považují za nejméně škodlivější.

[21] Před posouzením věci samé NSS ještě reaguje na stěžovatelčinu polemiku o ústavnosti úpravy minimální dílčí daně z technických her. NSS v nynější věci neshledal důvod pro postup podle čl. 95 odst. 2 Ústavy a nepředložil věc Ústavnímu soudu. Ostatně ani stěžovatelka žádné konkrétní argumenty, proč by zákonná úprava měla být v rozporu s ústavním pořádkem, nesnesla, pouze obecně dala NSS ke zvážení, zda není namístě obrátit se na Ústavní soud (srov. bod 13 stěžovatelčiny repliky). Podle NSS však napadená úprava

v rozporu s ústavním pořádkem není. Stávající spor je důsledkem covidové epidemie a s ní spojeného mimořádného a plošného uzavření provozoven hazardních her. Spor tedy podle NSS není v samotné zákonné úpravě, ale v tom, jak je třeba konstrukci minimální dílčí daně z technických her vyložit s ohledem na mimořádné uzavření stěžovatelčiny provozoven v důsledku covidové epidemie.

III.B.2 Posouzení věci samé

[22] Krajský soud ve svém rozsudku (srov. zejména jeho bod 25) i žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti upozornili na judikaturu krajských soudů, které v obdobných sporech zamítaly žaloby provozovatelů hazardních her a potvrzovaly právní závěr žalovaného o povinnosti provozovatelů hazardních her odvádět minimální dílčí daň z hazardních her i za zdaňovací období ovlivněná protiepidemickými opatřeními.

[23] Stěžovatelka ve své replice na vyjádření žalovaného naopak upozornila na rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 16. 7. 2024, čj. 25 Af 5/2023 - 54. Krajský soud se v tomto rozsudku zabýval odvodem minimální dílčí daně z technických her za zdaňovací období I. čtvrtletí 2021. Dospěl k závěru, že z důvodu úplného uzavření provozoven po celé zdaňovací období nebyl v tomto zdaňovacím období naplněn předmět daně a výběr daně za toto zdaňovací období byl tedy v rozporu se zákonem.

[24] Je tak zřejmé, že právní posouzení těchto sporů krajskými soudy není zcela jednotné. Spory se nyní ocitly před NSS, který je nedávno začal posuzovat. Prvním rozhodnutím v takovém sporu je rozsudek devátého senátu NSS ze dne 29. 10. 2024, čj. 9 Afs 95/2024 - 44. Desátý senát nemá důvod se od tohoto rozsudku jakkoli odchýlit, na jeho právní závěr navazuje a jeho odůvodnění s ohledem na argumentaci účastníků současného kasačního řízení doplňuje a rozvíjí (NSS poznamenává, že stejnými případy se aktuálně zabýval i v rozsudcích ze dne 14. 11. 2024, čj. 5 Afs 112/2024 - 34, resp. ze dne 26. 11. 2024, čj. 9 Afs 94/2024 - 51, v nichž na rozsudek 9 Afs 95/2024 rovněž navázal). S ohledem na právní názor přijatý devátým senátem posoudil desátý senát nynější věc následovně.

[25] Devátý senát se ve svém rozsudku zabýval odvodem daně z hazardních her za IV. čtvrtletí 2020, kdy byly provozovny kvůli covidové epidemii uzavřeny **po část tohoto čtvrtletí**. Desátý senát NSS v nynější věci posuzuje jednak shodné zdaňovací období – IV. čtvrtletí roku 2020, navíc však i I. čtvrtletí roku 2021, ve kterém byly provozovny uzavřeny kvůli epidemii **po celou dobu tohoto čtvrtletí**.

[26] Stěžejní právní otázkou sporu vedeného před devátým senátem byla shodně jako zde otázka výkladu předmětu daně z hazardních her. Krajský soud a žalovaný se v řízení před devátým senátem shodně jako zde přihlásili k širokému vymezení pojmu „provozování“, ztotožňujícího „provozování“ již s pouhým držením povolení k provozování hazardních her. Naopak stěžovatelka v řízení před devátým senátem shodně jako současná stěžovatelka požadovala úzké pojetí „provozování“, jež za ně pokládá pouze faktické uskutečňování hry, tedy stav, kdy provozovatel nabízí návštěvníkům své hazardní hry nebo tak aspoň může činit (srov. zejména bod 30 rozsudku devátého senátu). Devátý senát se neztotožnil ani s jedním z těchto přístupů (opět bod 30 rozsudku devátého senátu). Ve svém rozsudku upozornil, že nová právní úprava daně z hazardních her obsažená v zákoně o dani z hazardních her zavedla jako zdaňovací období daně z hazardních her kalendářní čtvrtletí (§ 6 zákona). Právě skutečnost, že nově je zdaňovacím obdobím kalendářní čtvrtletí, se podle devátého senátu stala rozhodující pro posouzení celé věci.

pokračování

Určující tak bylo, zda stěžovatelka mohla (fakticky) provozovat hazardní hry alespoň po část zdaňovacího období. Devátý senát dospěl ke kladné odpovědi, neboť tamější stěžovatelka fakticky provozovala hazardní hry 23 dnů ve IV. čtvrtletí 2020 (zbytek tohoto čtvrtletí musela mít stěžovatelka své provozovny uzavřeny kvůli protiepidemickým opatřením). Devátý senát tedy uzavřel, že stěžovatelka, jejíž věc posuzoval, měla povinnost zaplatit minimální dílčí daň z technických her, neboť po část rozhodného čtvrtletí fakticky provozovala hazardní hry (srov. body 34 až 36 rozsudku devátého senátu). 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 (bod 37 rozsudku devátého senátu).

[27] Právě skutečnost, zda bylo provozování hazardních her kvůli covidové epidemii zakázáno pouze po část čtvrtletí (zdaňovacího období), či po celé čtvrtletí (zdaňovací období), je tedy podle NSS rozhodující pro povinnost provozovatelů hazardních her odvést minimální dílčí daň.

[28] V nynější věci krajský soud správně rozdělil své právní posouzení na IV. čtvrtletí roku 2020 a I. čtvrtletí roku 2021. Obě zdaňovací období poté podrobil důkladnému přezkumu a svůj právní názor obsáhle a s péčí odpovídající významu sporných právních otázek odůvodnil. Krajský soud přitom dospěl k závěru, že povinnost zaplatit daň vznikla stěžovatelce v obou sporných zdaňovacích obdobích. Nyní je však již zřejmé, že rozsudek krajského soudu ob stojí jen částečně.

[29] Rozsudek krajského soudu ob stojí jen v části, a to v té, ve které se krajský soud zabýval zdaňovacím obdobím IV. čtvrtletí roku 2020. Stěžovatelka NET and GAMES, a. s., měla shodně jako stěžovatelka vystupující v řízení před devátým senátem své provozovny otevřeny po část tohoto zdaňovacího období – konkrétně 23 dnů z 92 možných. Protože stěžovatelka po část čtvrtletí (zdaňovacího období) měla zpřístupněn provoz hazardních her, a fakticky tedy vykonávala svou podnikatelskou činnost, byla povinna za toto zdaňovací období odvést minimální dílčí daň z hazardních her. Protože stěžovatelka tuto povinnost nesplnila a dodatečným daňovým přiznáním si svůj daňový odvod snížila, postupoval správce daně v souladu se zákonem, pokud stěžovatelce doměřil dlužnou daň a stanovil penále.

[30] Opačná situace však nastala ve zdaňovacím období I. čtvrtletí roku 2021. NSS opakuje, že rozhodující skutečností pro vznik daňové povinnosti provozovatele hazardních her je ta skutečnost, zda daný provozovatel (fakticky) provozoval, resp. mohl provozovat hazardní hry alespoň po část zdaňovaného čtvrtletí. V I. čtvrtletí 2021 však byl provoz hazardních her protiepidemickými opatřeními zcela zakázán.

[31] NSS shodně jako krajský soud připouští, že předmět daně z hazardních her je třeba vykládat spíše široce (shodně bod 35 rozsudku devátého senátu) a je třeba do něj zahrnout i další obslužné činnosti spojené s provozováním hazardních her – k tomu ostatně srov. již výše cit. § 5 zákona o hazardních hrách. I takto široké chápání předmětu daně však musí mít své limity. Jakkoli je totiž nastavení daňového zatížení daňových subjektů především úkolem svěřeným demokraticky zvolenému zákonodárci, který má v této oblasti relativně široký prostor pro vlastní uvážení (srov. např. již nálezy Ústavního soudu ze dne 18. 8. 2004, sp. zn. Pl. ÚS 7/03), toto uvážení není neomezené. Při ukládání daní a poplatků je třeba přihlížet k ochraně především vlastnického práva daňových subjektů (nálezy Ústavního soudu ze dne 21. 4. 2009, Pl. ÚS 29/08, zejména bod 39). Při vybírání daní nelze

vycházet pouze z fiskálního zájmu státu, ale cílem musí být vybrání daně ve správně stanovené výši. Při realizaci tohoto práva státu je nutno respektovat práva a právem chráněné zájmy daňového subjektu (nález Ústavního soudu ze dne 1. 9. 2010, sp. zn. IV. ÚS 591/08, N 179/58 SbNU 569, bod 22).

[32] Právní názor přijatý krajským soudem ve zde přezkoumávaném rozsudku podle NSS tomuto požadavku nedostal a stěžovatelku nepřiměřeně zatížil povinností zaplatit daň i za čtvrtletí (zdaňovací období), ve kterém měla své provozovny kvůli protiepidemickým opatřením zcela uzavřeny.

[33] Podle NSS je při výkladu předmětu daně z hazardních her třeba vycházet ze základní teze, kterou zákon o dani z hazardních her zdůrazňuje ve svém § 2 odst. 1, podle kterého je předmětem daně z hazardních her *provozování hazardní hry na území České republiky pro účastníka hazardní hry*, a kterou opakuje i zákon o hazardních hrách ve svém § 5, podle kterého 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*. Byť je tedy třeba předmět této daně třeba vykládat široce a je třeba do něj zahrnout i obslužné činnosti spojené s provozováním hazardních her, stále je třeba vycházet ze základní teze, že provozování hazardních her je podnikatelskou činností, jejímž primárním cílem je provozování hazardní hry pro účastníka hazardní hry se záměrem dosažení zisku. Veškeré obslužné činnosti poté směřují právě k tomuto základnímu cíli, kterým je zajistit nabízení hazardních her koncovému účastníkovi.

[34] Takto vykládá předmět daně z hazardních her i stěžovatelka ve své kasační stížnosti a NSS jí dává za pravdu. Stěžovatelka si uvědomuje, že rozdílná situace by nastala například tehdy, pokud by například provozovny byly uzavřeny jejím vlastním rozhodnutím či z její viny. V takovém případě stěžovatelka připouští, že by bylo legitimní odvést daň i za takové zdaňovací období. V nynějším případě je však samozřejmě situace jiná, neboť jak NSS již výše opakovaně zdůraznil, stěžovatelčiny provozovny byly uzavřeny po celé čtvrtletí zásahem státu v podobě protiepidemických opatření.

[35] Při svém rozhodování vzal NSS v potaz i povahu dílčí daně z technické hry, o kterou se v nynějším sporu jedná. Již výše NSS uvedl (srov. bod [19] shora), že zákon zná dva způsoby jejího výpočtu. Za první, dílčí základ daně tvoří částka, o kterou úhrn přijatých vkladů převyšuje součet úhrnu vyplacených výher a úhrnu vrácených vkladů z technické hry. Pro první způsob je tedy určující zisk vytvořený ve zdaňovacím období. A za druhé, minimální dílčí daň se stanoví tak, že se počet herních pozic jednotlivých povolených koncových zařízení uvedených v povolení k umístění herního prostoru vynásobí částkou 9 200 Kč. Pro druhý způsob je tedy určující počet povolených koncových výherních zařízení, která provozovatel provozuje. Pokud je daň vypočítaná z dílčího základu daně z technických her (první způsob) nižší než minimální dílčí daň z technických her (druhý způsob), přednost dostane minimální dílčí daň. Ačkoli si NSS uvědomuje, že druhý způsob výpočtu, který se použil v nynější věci, konstruuje odvod daně v podstatě z majetku, neboť je pro něj určující počet povolených koncových výherních zařízení a tento způsob výpočtu se vyskytuje pouze u daně z technických her (srov. bod [20] výše), na jeho závěrech to nic nemění. Stále je pro NSS rozhodné, že stěžovatelka nemohla v I. čtvrtletí 2021 kvůli zásahu státu otevřít své provozovny. Koncová výherní zařízení umístěná v jejich provozovnách

pokračování

tedy neplnila svůj základní účel, neboť neposkytovala hru účastníkům hry. V takovém případě však není spravedlivé, aby podléhala zdanění. Zdanění by v tomto případě totiž podléhala samotná skutečnost, že výherní zařízení byla umístěna v uzavřených provozovnách stěžovatelky. To však zjevně nebylo cílem zdanění, kterým bylo zdanění podnikatelské činnosti v podobě provozování hazardních her – tedy nabízení hazardních her koncovým účastníkům.

[36] Ze stejného důvodu neobstojí ani argument žalovaného, podle kterého omezení zavedená protiepidemickými opatřeními neměla žádný vliv na provozování hazardních her, která i nadále zůstala formálně v platnosti. Protiepidemická opatření toliko po omezenou dobu regulovala možnost provozovat hazardní hry v provozovnách v přímém kontaktu s veřejností. Jak již NSS výše upozornil, právě provozování hazardních her ve svých provozovnách v přímém kontaktu s veřejností je smyslem, pro který si provozovatelé obstarávají povolení a vykonávají podnikatelskou činnost v tomto typu hazardních her – technických her. NSS tedy souhlasí se stěžovatelkou, že jí udělená povolení, ačkoli i po dobu platnosti protiepidemických opatření zůstala formálně v platnosti, fakticky ztratila svůj vlastní význam, neboť provozovny musely být uzavřeny. Možnost provozovat výherní zařízení tak po celé I. čtvrtletí 2021 zůstala skutečně jen „na papíře“, aniž mohla být reálně vykonávána.

[37] Konečně je NSS přesvědčen, že nepopírá ani závěry nálezu Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS15/15. Ústavní soud se v tomto nálezu zabýval ústavností dřívější konstrukce odvodů podle „starého“ loterního zákona (č. 202/1990 Sb.). Žalovaný i krajský soud z tohoto nálezu poté dovozují, že předmět daně je naplněn i v případě samotných obslužných činností bez ohledu na možnost nabídky hazardní hry pro koncové účastníky. Jak je patrné z výše uvedené argumentace, NSS takový výklad odmítá a podle něj jej nelze vyčíst ani z uvedeného nálezu Ústavního soudu. Ústavní soud v nálezu skutečně potvrdil, že předmět daně z hazardních her je třeba vykládat široce a je třeba do něj zahrnout i obslužné činnosti (srov. zejména bod 44 nálezu). S tímto závěrem ostatně souhlasí i devátý senát NSS a přihlásil se k němu i desátý senát v nynějším rozsudku.

[38] Široké pojetí předmětu daně je ale „spravedlivé“ pouze v případě, kdy se zhmotní v možnosti nabízet hazardní hru koncovým účastníkům - a tato výchozí teze tedy neplatí v případě, kdy byly provozovny uzavřeny kvůli protiepidemickým opatřením po celou dobu zdaňovacího období. Takovou skutkovou okolností a jejím právním dopadem se přitom Ústavní soud ve svém nálezu nijak nezabýval. Ze závěru Ústavního soudu, že předmět daně z hazardních her je třeba vykládat široce, nelze podle NSS dospět k tomu, že je předmět daně naplněn i v případě „úředního“ uzavření provozoven, a tedy ztráty možnosti nabízet hazardní hry koncovým účastníkům. To je přitom jádro nynějšího sporu i nyní přijatého právního názoru NSS.

[39] NSS si je vědom problematických aspektů provozování hazardních her, a zejména škodlivosti jejich provozování pro společnost. Současně tu není spor o pádnost důvodů, pro něž stát v I. čtvrtletí roku 2021 zcela zakázal (i) tuto podnikatelskou činnost kvůli covidové epidemii. Ani v takovém případě však podle NSS nelze akceptovat, aby stát stěžovatelku ještě zatížil daňovou povinností.

[40] Proto NSS nesouhlasí s výkladem předmětu daně z hazardních her provedeným krajským soudem a žalovaným, kteří ztotožnili „provozování“ hazardních her již s pouhým držením povolení k jejich provozování, aniž by toto povolení bylo možné, v důsledku

zásahu veřejné moci, skutečně využívat. Takový výklad je podle NSS přepjatě formalistický a neodráží cíl zdanění hazardních her, kterým je zdanění podnikatelského aspektu provozování hazardních her pro koncové účastníky jako společensky problematické podnikatelské činnosti. Pokud by NSS souhlasil s právním názorem krajského soudu, posvětil by výklad, podle kterého mohla stěžovatelka po dobu uzavření svých provozoven například alespoň udržovat své herní automaty či vykonávat jiné obslužné práce a za tuto činnost poté ještě musela odvést daň. Takový závěr však zjevně neodpovídá cíli daně z hazardních her, kterým je právě zdanit provozování hazardních her pro jejich koncové účastníky.

[41] Stěžovatelčina kasační stížnost tedy nebyla důvodná v části týkající se zdaňovacího období IV. čtvrtletí 2020, ve kterém stěžovatelka hazardní hry po část tohoto čtvrtletí provozovala. Důvodná však byla v části týkající se zdaňovacího období I. čtvrtletí 2021, po jehož celou dobu stěžovatelka hazardní hry nemohla kvůli zásahu státu v podobě protiepidemických opatření provozovat. Za toto čtvrtletí stěžovatelce daňová povinnost podle NSS nevznikla, neboť nebyl naplněn předmět daně z hazardních her – ke shodnému závěru a v zásadě se shodnými argumenty dospěl již Krajský soud v Ostravě v rozsudku 25 Af 5/2023, na který upozornila již stěžovatelka ve své replice [srov. bod [23] shora].

[42] Závěrem NSS ještě reaguje na stěžovatelčinu námitku ohledně nerovného zacházení s ní jako provozovatelkou hazardních her a se subjekty, kterým byla prominuta „*daň z vylitého piva*“. NSS nejprve uvádí, že tímto rozsudkem dal stěžovatelce za pravdu ohledně zdaňovacího období I. čtvrtletí 2021, ve kterém měla stěžovatelka své provozovny zcela uzavřeny. Podle nyní přijatého závěru tedy stěžovatelka nebyla kvůli chybějícímu předmětu daně za toto zdaňovací období povinna odvést daň. Shodnou námitku týkající se osvobození od „*daně z vylitého piva*“ navíc již vypořádal devátý senát NSS ve výše citovaném rozsudku 9 Afs 94/2024. Devátý senát tuto námitku neshledal důvodnou a upozornil především na rozdílná odvětví a rozdílné předměty zdanění. Navíc osvobození v případě „*daně z vylitého piva*“ se týkalo nejen likvidace, ale rovněž možnosti přepracování piva (srov. bod 38 rozsudku 9 Afs 94/2024). Desátý senát NSS s tímto posouzením souhlasí, a navíc dodává, že v případě osvobození od „*daně z vylitého piva*“ se jednalo o politické rozhodnutí státu, které náleží zákonodárné moci a soudům jej nepřísluší hodnotit.

[43] Konečně k namítanému rdousícímu efektu daně NSS odkazuje na posouzení této námitky krajským soudem. Ten uvedl, že o obecném rdousícím efektu daně z hazardních her na celé odvětví nic nesvědčí. Stěžovatelka netvrdila, že by například v průběhu či po skončení pandemie covid-19 houfně zanikaly společnosti hazard provozující. A individuální rdousící dopad na své vlastní podnikání by musela stěžovatelka nejen tvrdit, ale i sama prokazovat. Stěžovatelka ve své replice pouze obecně uvedla, že musela sanovat své podnikání prostřednictvím zvýšení vlastního kapitálu příplatkem mimo základní kapitál, aniž však tato tvrzení jakkoli doložila. NSS jistě nijak nezpochybňuje těžké časy, které podnikatelským subjektům nastaly v důsledku covidové epidemie; již krajský soud však upozornil na určité instrumenty, které podnikatelské subjekty mohly využít ke snížení dopadů epidemie na jejich podnikání (vše v bodu 43 rozsudku krajského soudu). NSS navíc opakuje, že stěžovatelce v nynějším sporu částečně vyhověl, čímž stěžovatelce zůstala „pouze“ dodatečná daňová povinnost za zdaňovací období IV. čtvrtletí 2020 ve výši zhruba 8,5 mil. korun. Podle NSS nic z toho, co stěžovatelka tvrdila, nenasvědčuje závěru, že by daná částka představovala pro stěžovatelku natolik závažnou sumu, aby bylo možné hovořit o rdousícím efektu vůči ní.

pokračování

IV. Závěr a náklady řízení

[44] Stěžovatelčina kasační stížnost tedy byla důvodná jen z poloviny – v části týkající se zdaňovacího období I. čtvrtletí 2021. NSS tedy závěrem řešil otázku podoby výroku svého rozsudku – a to nejen ve věci samé, ale i v části týkající se nákladů řízení. Zruší-li totiž NSS společně s rozsudkem krajského soudu i rozhodnutí žalovaného, musí rozhodnout o nákladech kasačního řízení i řízení před krajským soudem (§ 110 odst. 3 věta druhá s. ř. s.).

[45] Ohledně podoby výroku soud vyšel ze svého rozsudku ze dne 11. 1. 2023, čj. 8 Afs 27/2021 - 67, č. 4446/2023 Sb. NSS. V té věci NSS řešil podobný daňový spor, ve kterém stěžovatelka napadla dva dodatečné platební výměry správce daně (první za rok 2013, druhý za rok 2014). NSS shledal stěžovatelčinu kasační stížnost důvodnou jen částečně (v části týkající se dodatečného platebního výměru za rok 2013). Kasační stížnost v části směřující proti dodatečnému platebnímu výměru za rok 2014 zamítl. NSS tehdy dospěl k závěru, že lze částečně zrušit rozsudek krajského soudu a věc vrátit žalovanému k dalšímu řízení, ačkoli krajský soud rozhodl o zamítnutí celé žaloby (tedy ve vztahu k oběma sporným zdaňovacím obdobím) jediným výrokem. Protože tamější stěžovatelka ve věci uspěla jen částečně, měla právo na náhradu nákladů řízení jen v dílčí výši.

[46] Uvedený rozsudek lze použít i v tomto sporu (*s tím rozdílem, že zde nešlo o samostatné předměty řízení*). Zde stěžovatelka napadla dvěma odvoláními dva samostatné dodatečné platební výměry správce daně (první za IV. čtvrtletí 2020, druhý za I. čtvrtletí 2021). Žalovaný o odvoláních sice rozhodl jediným rozhodnutím, ovšem o každém dodatečném platebním výměru rozhodl samostatným výrokem. I krajský soud poté své právní hodnocení rozdělil mezi oba dodatečné platební výměry, resp. obě zdaňovací období, a pojednal o nich samostatně. Po celou dobu sporu je tedy zřejmé, že jsou posuzována dvě odlišná zdaňovací období, ke kterým se vážou dva samostatné dodatečné platební výměry. Jak navíc plyne z nynějšího rozsudku, obě zdaňovací období se skutkově podstatně lišila, proto NSS rozhodl o každém z nich odlišně.

[47] Protože stěžovatelka uspěla se svou kasační stížností jen z poloviny – v části týkající se zdaňovacího období I. čtvrtletí 2021 – a nebylo by účelné ani procesně ekonomické rušit celý rozsudek krajského soudu i rozhodnutí žalovaného, rozhodl NSS tak, že kasační stížnost v části zamítl; v části pak zrušil rozsudek krajského soudu i rozhodnutí žalovaného a věc vrátil žalovanému v tomto rozsahu k dalšímu řízení.

[48] S podobnou logikou pak NSS rozhodl i o nákladech řízení. I když zde přísně vzato nejde o samostatné předměty řízení (protože žalobou bylo napadeno jediné správní rozhodnutí), procesní úspěch je třeba v této konkrétní situaci posoudit ve vztahu ke každému ze samostatných dodatečných platebních výměrů zvlášť. Neuplatní se zde obvyklé pravidlo pro částečný úspěch ve věci, při němž se míra, v níž žalobce uspěl, snižuje v té míře, v níž naopak neuspěl. To proto, že napadené správní rozhodnutí neobsahovalo více takových výroků, které by spolu procesně či hmotněprávně souvisely a nutně by musely být vysloveny v jediném aktu. Naopak bylo jen věcí procesní „techniky“ žalovaného, že o obou zdaňovacích obdobích rozhodl jediným aktem. NSS proto pokládá za správné, aby i v této situaci stěžovatelčin peněžně vyjádřený procesní úspěch odpovídal výsledku, který by za jinak nezměněných okolností nastal, kdyby žalovaný býval vydal dvě samostatná zamítavá rozhodnutí a krajský soud by býval dvěma rozsudky zamítl dvě podané

žaloby. (Z tohoto předpokladu jinak nezměněných okolností je ovšem třeba vyjmout soudní poplatek za žalobu, který by při dvou rozhodnutích žalovaného musel být placen dvakrát.)

[49] Ve vztahu k dodatečnému platebnímu výměru ze dne 8. 9. 2021, čj.143688/21/4300-13823-704691, který se týká zdaňovacího období I. čtvrtletí 2021, má stěžovatelka dle § 60 odst. 1 s. ř. s. právo na náhradu nákladů řízení, a to v dílčí výši. Žalovaný ve vztahu k tomuto rozhodnutí nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci neměl úspěch.

[50] Celkové náklady stěžovatelky v řízení o žalobě tvoří zaplacený soudní poplatek ve výši 3 000 Kč a odměna zástupkyně (advokátky). Ta náleží za tři úkony právní služby, tj. přípravu a převzetí zastoupení, sepsání žaloby a sepsání repliky [§ 11 odst. 1 písm. a) a d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif)], a činí $3 \times 3\,100$ Kč [§ 7 ve spojení s § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu], plus paušální částku ve výši 300 Kč za každý úkon právní služby (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu), tedy 3×300 Kč. Odměna advokátky v řízení před krajským soudem tak dohromady činí 10 200 Kč. Protože je advokátka plátcem DPH (§ 14a advokátního tarifu), odměna se podle § 57 odst. 2 s. ř. s. zvyšuje o 21 % z částky 10 200 Kč, tedy o 2 142 Kč. Spolu se zaplaceným soudním poplatkem tedy celkové náklady řízení o žalobě činí 15 342 Kč. Jejich dílčí výše (v rozsahu poloviny, v níž stěžovatelka uspěla ve vztahu k I. čtvrtletí 2021) pak činí 7 671 Kč.

[51] Celkové náklady stěžovatelky v řízení o kasační stížnosti spočívají v zaplaceném soudním poplatku 5 000 Kč a odměně zástupkyně (advokátky). Ta náleží za dva úkony právní služby v podobě sepsání kasační stížnosti a repliky [§ 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu] a činí $2 \times 3\,100$ Kč plus paušální částku ve výši 300 Kč za každý úkon právní služby. Odměna advokátky v řízení před NSS tak dohromady činí 6 800 Kč a dále se zvyšuje o 21 % z částky 6 800 Kč, tedy o 1 428 Kč. Náklady řízení před NSS tak celkově (včetně soudního poplatku) činí 13 228 Kč. Jejich dílčí výše (opět v rozsahu úspěšné poloviny) pak činí 6 614 Kč.

[52] Žalovaný je tedy povinen stěžovatelce k rukám její zástupkyně uhradit náklady řízení v celkové výši ($7\,671 + 6\,614 =$) 14 285 Kč, a to ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

[53] Ve vztahu k dodatečnému platebnímu výměru ze dne 8. 9. 2021, čj. 143770/21/4300-13823-704691, který se týká zdaňovacího období IV. čtvrtletí 2020, pak stěžovatelka nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci neměla úspěch. Žalovanému, jenž by jinak právo na náhradu nákladů řízení měl, pak žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 20. prosince 2024

Michaela Bejčková
předsedkyně senátu

pokračování

10 Afs 126/2024 - 73