



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Mgr. Radovana Havelce a soudců JUDr. Jaroslava Vlašína a JUDr. Tomáše Rychlého v právní věci žalobkyně **GELP s. r. o.**, se sídlem Praha 1, Revoluční 1082/8, zastoupené Mgr. PhDr. Karlem Smetanou, advokátem se sídlem Praha 1, Staroměstské náměstí 608/10, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 427/31, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 10. 10. 2024, č. j. 18 Af 3/2024 - 37,

t a k t o :

- I. Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 10. 10. 2024, č. j. 18 Af 3/2024 - 37, **se zrušuje** v části výroků I., II. a III., vztahující se k dani z hazardních her za I. čtvrtletí roku 2021, tj. k výroku II. rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 6. 2023, č. j. 113270/23/4300-13823-703291.
- II. Rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 6. 2023, č. j. 113270/23/4300-13823-703291, **se zrušuje** ve výroku II., a věc **se vrací** v tomto rozsahu žalovanému k dalšímu řízení.
- III. Žalovaný **je povinen** nahradit žalobkyni náklady řízení o kasační stížnosti a o žalobě v rozsahu napadajícím výrok II. rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 6. 2023, č. j. 113270/23/4300-13823-703291, ve výši **15 502 Kč** ve lhůtě třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jejího zástupce Mgr. PhDr. Karla Smetany.

Odůvodnění:

[1] Specializovaný finanční úřad (dále též „správce daně“) vydal dne 20. 6. 2023 dodatečný platební výměr č. j. 113270/23/4300-13823-703291 a dne 19. 6. 2023 dodatečný platební výměr č. j. 113254/23/4300-13823-703291, kterými žalobkyni doměřil daň z hazardních her podle § 12 zákona č. 187/2016 Sb., o dani z hazardních her, ve znění účinném do 31. 12. 2023 (dále jen „ZDHH“), za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2020 ve výši 19 180 Kč a za zdaňovací období 1. čtvrtletí roku 2021 ve výši 15 860 800 Kč; zároveň v obou případech stanovil penále. Žalovaný rozhodnutím ze 1. 2. 2024, č. j. 2645/24/5100-10611-712195, zamítl odvolání žalobkyně proti dodatečným platebním výměrům a ty zároveň potvrdil.

[2] Proti rozhodnutí žalovaného podala žalobkyně žalobu, kterou Městský soud v Praze v záhlaví uvedeným rozsudkem jako nedůvodnou zamítl.

[3] Předmětem sporu byla otázka aplikace minimální dílčí daně z technických her podle § 5 odst. 3 ZDHH za zdaňovací období, v nichž byly provozovny žalobkyně po určitou dobu uzavřeny nařízeními vlády souvisejícími s pandemií viru SARS-CoV-2 (onemocnění COVID-19).

[4] Městský soud úvodem konstatoval, že skutkově i právně obdobné otázky již byly správními soudy opakovaně řešeny, a to jak ve vztahu ke 4. čtvrtletí roku 2020, tak i k 1. čtvrtletí roku 2021. Odkázal zejména na svou dosavadní rozhodovací praxi i na rozsudky Krajského soudu v Brně, přičemž výslovně akcentoval rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 30. 5. 2024, č. j. 30 Af 8/2023 - 90, z jehož právních závěrů při projednání nynější věci vycházel. Konstatoval, že dosavadní rozhodování soudů nenalezlo důvody pro zrušení obdobných rozhodnutí z důvodů předestřených žalobou a městský soud neshledal důvod se od těchto závěrů odchýlit.

[5] Městský soud vyšel z právní úpravy, podle níž je poplatníkem daně z hazardních her držitel základního povolení a předmětem daně je provozování hazardních her, přičemž u technických her zákon stanoví minimální dílčí daň vypočtenou podle počtu povolených herních pozic. Tato minimální daň se uplatní vždy, je-li vyšší než daň vypočtená ze skutečných vkladů a výher. U technických her tak zákon výslovně preferuje formální konstrukci daně navázanou na existenci povolení, nikoliv na skutečnou výši dosaženého zisku.

[6] Tvrzení žalobkyně, že minimální dílčí daň má přímou vazbu na výdělečnou činnost, městský soud nepřisvědčil. Zdůraznil, že daň z hazardních her nestojí na stejném principu jako daň z příjmů, ale sleduje vedle fiskální funkce i další cíle, zejména regulační, preventivní, koncentrační a *administrativně zjednodušující*. Tyto funkce směřují především k omezení společensky škodlivých dopadů technických her, které jsou považovány za nejrizikovější formu hazardu. Skutečnost, že v době zákazu provozu nemohly být technické hry fakticky provozovány, neznamená, že by tyto cíle daně zcela odpadly, neboť vybrané prostředky slouží i k sanaci negativních jevů vzniklých v minulosti či k regulaci provozování her do budoucna.

[7] Městský soud navázal na závěry vyslovené v rozsudku Krajského soudu v Brně č. j. 30 Af 8/2023 - 90, podle nichž je konstrukce minimální daně z technických her

pokračování

od počátku pojata velmi formálně a zákonodárce byl srozuměn s tím, že povinnost hradit tuto daň může dopadat i na situace, kdy zařízení nelze fakticky provozovat z důvodů nepředvídatelných a na vůli provozovatele nezávislých. Tyto situace mohou nastat nejen v důsledku pandemických opatření, ale i při technických poruchách, živelných událostech či jiných zásazích vyšší moci, aniž by to samo o sobě zakládalo důvod k vyloučení daňové povinnosti.

[8] K námitce rdousícího efektu daně městský soud uvedl, že žalobkyně netvrdila ani neprokázala, že by vyměřená daň měla na její podnikání likvidační dopad. Naopak z jejích tvrzení plyne, že se s daňovými povinnostmi vyrovnala prostřednictvím posečkání daně, což svědčí o tom, že zákonné nástroje ke zmírnění dopadů vyměření daně byly využity. Samotná existence povinnosti uhradit minimální dílčí daň tak extrémně disproporční účinky nevykazuje.

[9] Městský soud uzavřel, že právní úprava minimální dílčí daně z technických her je jasná, neposkytuje prostor pro výjimky založené na nemožnosti faktického provozu herních zařízení a poplatníkem daně zůstává držitel základního povolení bez ohledu na skutečné využívání zařízení. Žalobkyní předložený ústavně konformní výklad zákona by znamenal nepřipustné dotváření jednoznačné právní normy bez existence mimořádně silných důvodů pro takový postup; ty v projednávané věci shledány nebyly.

[10] Proti rozsudku městského soudu podala žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) kasační stížnost, jejíž důvody podřadila pod § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

[11] Stěžovatelka brojí proti rozsudku městského soudu v části, jíž byla potvrzena povinnost odvést minimální dílčí daň z technických her **za 1. čtvrtletí roku 2021**, a to navzdory skutečnosti, že jí bylo v rozhodném období v důsledku nouzového stavu a souvisejících krizových opatření znemožněno provozovat herny a kasina. Má za to, že ukládání daní musí odpovídat principům právní jistoty a legitimního očekávání vyplývajícím z čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod (dále jen „Listina“) a judikatury Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu, přičemž zákonná úprava minimální dílčí daně nebyla koncipována pro situace úplného zákazu podnikání vyvolaného vyšší mocí. Stěžovatelka výslovně uvádí, že **nebrojí proti závěrům vztahujícím se ke zdaňovacímu období 4. čtvrtletí roku 2020**, neboť v tomto období bylo faktické provozování technických her alespoň po část čtvrtletí možné, a proto považuje závěry vyslovené v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 10. 2024, č. j. 9 Afs 95/2024 - 44, v tomto rozsahu za přílehlivé. Napadený rozsudek však podle ní nepřipustně přenáší tyto závěry i na odlišnou skutkovou situaci 1. čtvrtletí roku 2021, kdy bylo provozování technických her znemožněno po celé zdaňovací období, a kdy tedy vůbec nebyl naplněn předmět daně.

[12] Podle stěžovatelky nelze přehlížet, že z Listiny jednoznačně vyplývá, že daň lze ukládat jen na základě zákona. Zákon vymezí způsob, podmínky a výši daňové povinnosti. Pokud tomu tak není, dochází k porušení zásady legitimního očekávání, což vyplývá z judikatury Ústavního soudu (zejména nálezu sp. zn. II. ÚS 487/03) a Nejvyššího správního soudu (zejména rozsudku č. j. 1 As 9/2003 - 90). Každý adresát právní normy má

právo očekávat, že řešení zvolená zákonodárcem jsou racionální a spravedlivá, a že pokud zákonodárce zvolí jiné řešení, bude jasně a určitě vyjádřeno v právních předpisech.

[13] Stěžovatelka nesouhlasí s výkladem městského soudu, podle něhož je minimální daň součástí preventivní funkce sazeb daně z hazardních her. Uvádí, že z důvodové zprávy k ZDHH plyne preventivní charakter sazeb, nikoli však konstrukce samotné minimální daně. Ta má podle ní primárně funkci fiskální, koncentrační a funkci zamezení obcházení zdanění, přičemž její smysl spočívá v navázání na reálnou výdělečnou činnost. Z důvodové zprávy k § 5 ZDHH stěžovatelka dovozuje, že minimální daň má motivovat provozovatele k provozu pouze výdělečných herních pozic, nemá však dopadat na situace, kdy je provoz zcela vyloučen. Vyměření minimální dílčí daně z technických her daně za 1. čtvrtletí 2021 je nepřijatelné, protože provozovny byly uzavřeny v důsledku zásahu vyšší moci, přičemž minimální dílčí daň je spojena s faktickým provozováním hazardní hry.

[14] Z rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 9 Afs 95/2024 - 44 stěžovatelka dovozuje, že rozhodující pro vznik daňové povinnosti je skutečné provozování technických her alespoň po část zdaňovacího období. Zdůrazňuje, že v jejím případě nebylo v 1. čtvrtletí roku 2021 možné provozovat technické hry vůbec, a tudíž nebyl naplněn předmět daně. Nesouhlasí ani s úvahou městského soudu, že měla v této situaci reagovat zrušením či pozastavením povolení, neboť délka a nepředvídatelnost pandemických opatření činila takové rozhodování mimořádně obtížným a zatíženým vysokou mírou podnikatelského rizika.

[15] Stěžovatelka tak uzavírá, že požadavek na úhradu minimální dílčí daně za zdaňovací období, tj. kalendářní čtvrtletí, v němž bylo fakticky znemožněno provozovat hazardní hry, odporuje smyslu zákonné úpravy i ústavním principům ukládání daní.

[16] Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti poukazuje na zákonnou definici provozování hazardních her podle § 5 ZDHH, podle níž provozování zahrnuje nejen samotné uskutečňování hazardní hry, ale i provozní a další činnosti s hrou související. Podle komentářové literatury zahrnuje provozování hazardních her i pouhé získání a držbu povolení, neboť jde o činnosti organizačního charakteru nezbytné pro uvedení hazardní hry do provozu. Žalovaný zdůrazňuje, že provozování zahrnuje rovněž činnosti organizační, finanční či technické povahy, které mohou být zajištěny i subdodavatelsky. Dále odkazuje na nálezy Ústavního soudu ze dne 30. 1. 2018, sp. zn. Pl. ÚS 15/15, kde byla definice provozování vyložena široce a zahrnuje veškeré činnosti související s uvedením hazardní hry do provozu, včetně přípravy, údržby a zajištění provozu. Žalovaný konstatuje, že i přes dočasné uzavření provozoven v 1. čtvrtletí 2021 musela stěžovatelka zabezpečit servisní zásahy a další nezbytné činnosti, aby po skončení vládních omezení mohla provoz hazardních her okamžitě obnovit.

[17] K tvrzení stěžovatelky, že po ní nelze požadovat minimální dílčí daň za 1. čtvrtletí 2021 z důvodu nemožnosti výkonu výdělečné činnosti, žalovaný poukazuje na to, že i když Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 20. 12. 2024, č. j. 10 Afs 126/2024 - 66, poskytl nový pohled na předmět daně, úvahy zde vyslovené spočívají podle žalovaného spíše na subjektivním posouzení spravedlnosti, než na jednoznačném zákonném ustanovení. Z § 5 odst. 4 ZDHH jasně vyplývá, že výše minimální dílčí daně závisí pouze na počtu

pokračování

herních pozic v rámci koncových zařízení, pro která bylo stěžovatelce uděleno povolení. Žalovaný zdůrazňuje, že správce daně nemá prostor ke korekci daně na základě faktického provozu či jiných „frekvenčních“ veličin.

[18] Faktické neprovozování herních zařízení podle žalovaného nevyklučuje vznik daňové povinnosti; tu lze obhájit i jen na základě držby povolení, neboť minimální dílčí daň lze vnímat jako platbu za možnost okamžitého obnovení činnosti po skončení omezení. Negativní důsledky provozu hazardních her, kvůli nimž byla daň zavedena, přetrvávají i v období jejich dočasného uzavření, protože probíhají přípravné činnosti, reklama a viditelné označení provozovny. Podstatné je, že herní zařízení a herní pozice nadále existují; jejich existence nebyla a není sporná.

[19] Na základě těchto skutečností žalovaný navrhuje, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost stěžovatelky zamítl.

[20] Stěžovatelka v replice k vyjádření žalovaného zdůrazňuje, že se žalovaný ve svém vyjádření odvolává na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 10 Afs 126/2024 - 66, přesto ale trvá na názoru, že vznik daňové povinnosti lze odvodit z jiných skutečností než z faktického provozu výherních zařízení, zejména z možnosti vykonávat tzv. *obslužné činnosti*. Stěžovatelka s tímto názorem nesouhlasí a uvádí, že smyslem jejího podnikání je provoz výherních zařízení, nikoli samotné obslužné činnosti. Odkazuje na judikaturu Nejvyššího správního soudu, která potvrzuje, že při výkladu předmětu daně z hazardních her je třeba vycházet z toho, že provozování hazardní hry je podnikatelskou činností se záměrem dosažení zisku, zahrnující příjem sázek a vkladů, výplatu výher a další organizační, finanční či technické činnosti spojené s provozem hry. Obslužné činnosti jsou součástí této širší definice, avšak primárním cílem zdanění je samotné *provozování hazardních her pro účastníky hry*. Vzhledem k zásahu státu, kdy stěžovatelka nemohla po celé 1. čtvrtletí 2021 otevřít své provozovny, nebylo možné naplnit účel povolení, tj. provozovat výherní zařízení a nabízet hazardní hry veřejnosti. Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 10 Afs 126/2024 - 66 zdůraznil, že zdanění by se v takovém případě nemělo vztahovat na pouhé umístění výherních zařízení v uzavřených provozovnách, protože cílem zdanění je zdanění skutečné podnikatelské činnosti, nikoli pasivní držby zařízení. Stěžovatelka uzavírá, že vzhledem k tomu, že případ řešený v odkazovaném rozsudku je s nyní projednávanou věcí prakticky identický, existují stejné důvody pro zrušení nyní napadeného rozsudku.

[21] Nejvyšší správní soud posoudil důvodnost kasační stížnosti v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., tj. v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů. Ve věci přitom rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z § 109 odst. 2 s. ř. s.

[22] Kasační stížnost je důvodná.

[23] Podstatou sporu je, zda stěžovatelka byla povinna platit minimální dílčí daň z technických her (§ 5 odst. 3 a 4 ZDHH) za první čtvrtletí roku 2021, pokud během celého čtvrtletí trval státem nařízený zákaz vykonávání podnikatelské činnosti, tedy provozování heren a kasin.

[24] Úvodem Nejvyšší správní soud připomíná, že stěžovatelka omezila kasační stížnost na nesouhlas se závěry městského soudu týkajícími se zdaňovacího období prvního čtvrtletí roku 2021. V souladu s dispozitivní zásadou řízení o kasační stížnosti (§ 109 odst. 3 s. ř. s.) se proto Nejvyšší správní soud nezabýval zákonností vyměření daně za předchozí zdaňovací období (čtvrté čtvrtletí 2020). Pouze pro celkové dokreslení kontextu konstatuje, že v uvedeném období byly herny a kasina na základě nařízení vlády uzavřeny v době od 9. 10. do 2. 12. a od 18. 12. do 31. 12.; zákaz tedy neplatil po celé zdaňovací období.

[25] Nejvyšší správní soud ve své judikatuře dovodil, že minimální dílčí daň dle § 5 odst. 4 ZDHH se vyměřuje za celé zdaňovací období, jímž je kalendářní čtvrtletí, nikoli pouze za dny, v nichž mohly být technické hry fakticky provozovány; podle současné konstrukce zákona provozovatel minimální dílčí daň neplatí jen za ta čtvrtletí, v nichž své povolené technické hry neprovozoval vůbec (viz rozsudek č. j. 9 Afs 95/2024 - 44, zejména odst. [35]–[37]).

[26] Na citovaný rozsudek devátého senátu navázal desátý senát rozsudkem ze dne 20. 12. 2024, č. j. 10 Afs 126/2024 - 66, který se (ve věci jiného subjektu, nacházejícího se však ve stejném postavení jako stěžovatelka) týkal jak čtvrtého čtvrtletí roku 2020, tak prvního čtvrtletí roku 2021, o něž jde i v nynější věci. Právě ve vztahu k tomuto zdaňovacímu byl zrušen rozsudek Krajského soudu v Brně ve věci sp. zn. 30 Af 8/2023, z něhož městský soud v této věci své úvahy převzal. Nejvyšší správní soud poté v obdobné věci rozhodl rozsudkem ze dne 25. 4. 2025, č. j. 10 Afs 118/2024 - 50. V uvedených rozsudcích desátý senát vyřešil rozhodnou právní otázku, co přesně je *předmětem minimální dílčí daně* z ostatních technických her a zda je tento předmět naplněn i ve zdaňovacím období, po jehož celou dobu byly provozovny (kasina, herny) z rozhodnutí orgánů veřejné moci uzavřeny. Nejvyšší správní soud nemá důvod se v nyní projednávané věci od tam uvedených závěrů jakkoli odchýlit a shrnuje je níže.

[27] Zaprvé, pro vznik daňové povinnosti je rozhodné, zda provozovatel hazardních her mohl alespoň po část zdaňovaného čtvrtletí fakticky hry provozovat (existence a doba trvání tohoto zákazu není mezi stranami v nyní projednávané věci sporná).

[28] Zadruhé, pojem „*provozování*“ (předmět daně z hazardních her) je třeba vykládat spíše široce a zahrnout do něj i obslužné činnosti související s vlastním provozem (§ 5 zákona č. 186/2016 Sb., o hazardních hrách); i široký výklad však naráží na limity v právech a právech chráněných zájmech daňového subjektu, zejména v právu vlastnickém. Při vymezení 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 ZDHH). Byť pojem *provozování* zahrnuje i obslužné činnosti, stále platí, že jde o podnikatelskou činnost, jejímž cílem je reálné provozování hazardní hry pro účastníka hazardní hry se záměrem dosáhnout zisku. Veškeré obslužné činnosti směřují právě k tomuto cíli, kterým je zajistit nabízení hazardních her koncovému účastníkovi. Ústavní soud sice v nálezu sp. zn. Pl. ÚS 15/15, skutečně potvrdil, že předmět daně je třeba vykládat široce a lze do něj zahrnout i obslužné činnosti, nelze z něj ale dovodit, že předmět daně z hazardních her je naplněn i tehdy, pokud se realizují pouze obslužné činnosti bez ohledu na reálnou možnost nabízet hazardní hru koncovým účastníkům (a mít tak přinejmenším potenciální majetkový prospěch (tržby) z faktického provozu hazardních her). „Široké pojetí“ je spravedlivé

pokračování

jen tehdy, zhmotňuje-li se v reálné možnosti nabízet hazardní hru koncovým účastníkům; to logicky neplatí, jsou-li provozovny po celé zdaňovací období uzavřeny z důvodu protiepidemických opatření. Takovou skutkovou okolností a jejím právním dopadem se náleží sp. zn. Pl. ÚS 15/15 nezabývat.

[29] Zatřetí, minimální dílčí daň má převážně majetkový charakter. Pokud však provozovatelé hazardních her v prvním čtvrtletí roku 2021 nemohli z důvodu zásahu státu své provozovny otevřít, umístěná herní zařízení (jejichž počet je základem pro výpočet daně) neplnila po celé období svůj účel; za těchto okolností by zdanění dopadalo na pouhou skutečnost, že zařízení existovala v uzavřených provozovnách, což zjevně není cílem zdanění (tím je zdanění podnikatelské činnosti v podobě nabízení hazardních her koncovým účastníkům). Neobstojí ani argument žalovaného, že protiepidemická omezení neměla dopad na *možnost* provozovat hazardní hry, nýbrž jen na jejich *provoz v přímém kontaktu s veřejností*. Právě přímý kontakt s účastníky her je ale smyslem a podstatou této podnikatelské činnosti. Ačkoli herní povolení po dobu platnosti opatření formálně trvala, fakticky pozbyla význam, neboť provozovny musely být uzavřeny; možnost provozovat herní zařízení v prvním čtvrtletí 2021 tak zůstala pouze „na papíře“.

[30] Začtvrté, není sporu o legitimitě důvodů, pro něž stát v prvním čtvrtletí roku 2021 zakázal (též) tuto podnikatelskou činnost. Jakkoli provozování hazardních her vykazuje společensky negativní externality (což se odráží v jeho specifickém zdanění, kde do popředí vystupuje jeho regulační a redistribuční funkce), nelze akceptovat, aby stát provozovatele hazardních her zatížil daňovou povinností i v situaci, kdy mu znemožní tuto činnost provozovat (viz výše). Proto nelze souhlasit s výkladem žalovaného a krajského soudu, kteří pojem *provozování hazardních her* ztotožnili s pouhým držením povolení, aniž by jej bylo možné v důsledku zásahu státu skutečně využívat. Takový výklad je přepjatě formalistický a překračuje cíl zdanění hazardních her jako společensky škodlivé činnosti.

[31] Lze tedy shrnout, že pro minimální dílčí daň je zásadní počet povolených herních zařízení bez ohledu na jejich faktické využití; za standardních okolností tak pro vznik daňové povinnosti postačuje i jen *možnost* jejich využití, jak uvádí žalovaný. V projednávaném případě však platí opak: jestliže byl provoz heren a kasin po celou dobu prvního čtvrtletí roku 2021 zakázán, možnost využívat herní zařízení v právně relevantním smyslu fakticky neexistovala a zůstala čistě formální, bez reálného obsahu.

[32] Nejvyšší správní soud tedy uzavírá, že stěžovatelka nebyla povinna platit minimální dílčí daň z technických her za první čtvrtletí roku 2021, protože nebyl naplněn předmět této daně. Daň včetně příslušenství jí tak byly doměřeny nezákonně.

[33] Kasační stížnost je proto důvodná [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.].

[34] Jak již bylo uvedeno (odst. [24] výše), stěžovatelka vymezila rozsah kasačního přezkumu pouze na zdaňovací období prvního čtvrtletí 2021. Nejvyšší správní soud se proto zabýval otázkou, zda je v této situaci (při důvodnosti kasační stížnosti) možné zrušit pouze část napadeného rozsudku městského soudu, potažmo rozhodnutí žalovaného, v rozsahu uvedeného zdaňovacího období. Pro zodpovězení této otázky je podstatné, že v nyní projednávané věci bylo žalobou napadeno jedno rozhodnutí, kterým ovšem žalovaný zamítl

odvolání proti dvěma dodatečným platebním výměrům; napadené rozhodnutí obsahuje výrok I. ve vztahu ke zdaňovacímu období 4. čtvrtletí 2020 a výrok II. ve vztahu ke zdaňovacímu období 1. čtvrtletí 2021. Přestože tedy bylo o odvoláních proti oběma platebním výměrům rozhodnuto jedním rozhodnutím, materiálně se jednalo o dvě samostatná rozhodnutí o odvolání. Analogicky se tedy i rozsudek městského soudu, kterým byla žaloba zamítnuta jedním výrokem, týkal dvou samostatných věcí. Rozsudek městského soudu i rozhodnutí žalovaného je tak třeba materiálně vnímat jako zamítající dvě podané žaloby, respektive dvě odvolání (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 4. 2022, čj. 9 Afs 336/2018 - 58). Nic tedy nebrání tomu, aby byly rozsudek městského soudu i rozhodnutí žalovaného zrušeny pouze ve vztahu ke zdaňovacímu období 1. čtvrtletí 2021 (tj. v rozsahu výroku II. rozhodnutí žalovaného); k tomu viz například rozsudek tohoto soudu ze dne 11. 1. 2023, čj. 8 Afs 27/2021 - 67.

[35] Nejvyšší správní soud tak napadený rozsudek městského soudu ve vztahu k výroku II. rozhodnutí žalovaného zrušil pro nezákonnost postupem dle § 110 odst. 1 s. ř. s. (výrok I. tohoto rozsudku). Zruší-li Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského soudu, a pokud již v řízení před krajským soudem byly pro takový postup důvody, současně se zrušením rozhodnutí krajského (městského) soudu může sám podle povahy věci rozhodnout o zrušení rozhodnutí správního orgánu [§ 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s.]. V dané věci by městský soud v souladu s vysloveným závazným právním názorem a charakterem vytýkané vady neměl jinou možnost, než (v rozhodné části) zrušit rozhodnutí žalovaného, jelikož žalovaný stanovil daň za zdaňovací období prvního čtvrtletí 2021, aniž k tomu byly dány zákonné podmínky. Nejvyšší správní soud proto současně rozhodl o zrušení rozhodnutí žalovaného v rozsahu jeho výroku II. a věc vrátil žalovanému v tomto rozsahu k dalšímu řízení (výrok II. tohoto rozsudku). V něm bude žalovaný vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku [§ 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. ve spojení s § 78 odst. 5 s. ř. s.]. Dále byly v odpovídajícím rozsahu zrušeny výroky napadeného rozsudku o náhradě nákladů řízení o žalobě (výroky II. a III.), jelikož jsou závislé na osudu výroku I.

[36] Pokud Nejvyšší správní soud zruší rozsudek krajského (městského) soudu a současně i rozhodnutí správního orgánu, je povinen rozhodnout nejen o nákladech řízení o kasační stížnosti, ale i o nákladech řízení před krajským soudem, neboť řízení před správními soudy je tím skončeno (§ 110 odst. 3 věta druhá s. ř. s.). Tak tomu musí být i v případě, kdy je rozsudek krajského (městského) soudu zrušen pouze z části; úspěch ve věci se posuzuje dle celkového výsledku řízení před správními soudy.

[37] Podle § 60 odst. 1 s. ř. s. má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl.

[38] V nyní souzené věci podala stěžovatelka dvě odvolání proti dvěma dodatečným platebním výměrům, o kterých bylo rozhodnuto jedním rozhodnutím žalovaného, proti němuž podala stěžovatelka (jednu) žalobu, přičemž v řízení před správními soudy byla v konečném důsledku úspěšná částečně. Nejvyšší správní soud postupem dle § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. zrušil rozhodnutí žalovaného ve vztahu k jednomu z původně napadených platebních výměrů (za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2021), ve vztahu k části vztahující se materiálně ke zbývajícimu platebnímu výměru (4. čtvrtletí 2020) zůstal zamítavý rozsudek

pokračování

městského soudu po zásahu kasačního soudu nedotčen a nadále tedy platí, že žaloba proti němu byla zamítnuta. Při úspěchu žalobce pouze ve vztahu k některému původnímu (prvostupňovému) rozhodnutí (z pohledu situace, kdy bylo o odvolání proti němu rozhodnuto jedním odvolacím rozhodnutím společně s odvoláním proti jinému prvostupňovému rozhodnutí, a toto odvolací rozhodnutí bylo soudem v odpovídáním rozsahu zrušeno) je nutné vycházet z toho, že každé takové rozhodnutí představuje samostatnou věc, a proto „*ve vztahu ke každému napadenému správnímu rozhodnutí je třeba na základě principu úspěchu určit dílčí náhradu nákladů řízení tím, že se náklady řízení vzniklé účastníkovi, jenž má podle tohoto principu právo na dílčí náhradu nákladů řízení, rozdělí na části připadající na jednotlivé věci. Náhrada se pak stanoví jako součet dílčích náhrad nákladů řízení*“ (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 3. 2023, č. j. 8 Afs 60/2021 - 43). U společných nákladů (tj. nákladů vzniklých v rámci jednoho soudního řízení) proto musí soud vypočítat jejich poměrnou část připadající na každé ze společně přezkoumávaných rozhodnutí podle výsledku řízení.

[39] V dané věci je konečným výsledkem soudního přezkumu zrušení rozhodnutí žalovaného v části týkající se jednoho ze dvou platebních výměrů, o nichž bylo v odvolacím řízení rozhodováno. Stěžovatelka tedy byla v této části v řízení úspěšná a má právo na náhradu nákladů v odpovídající výši. Nejvyšší správní soud proto rozhodl, že stěžovatelce náleží náhrada nákladů řízení ve výši jedné poloviny jejich celkové výše.

[40] Stěžovatelka byla v řízení před krajským soudem zastoupena společností poskytující daňové poradenství a v řízení před Nejvyšším správním soudem advokátem. Náleží jí proto náhrada nákladů spojených s tímto zastoupením; pro určení její výše se 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). Od 1. 1. 2025 nabyla účinnosti vyhláška č. 258/2024 Sb., kterou došlo k novelizaci advokátního tarifu, nicméně dle jejího čl. II. platí, že za právní služby poskytnuté přede dnem nabytí její účinnosti přísluší advokátovi odměna podle dosavadní úpravy.

[41] Celkové náklady stěžovatelky v řízení o žalobě tvoří zaplacený soudní poplatek ve výši 3 000 Kč a odměna jejího zástupce. Odměna náleží za dva úkony právní služby zástupce, tj. přípravu a převzetí zastoupení a sepsání žaloby [§ 11 odst. 1 písm. a) a d) advokátního tarifu ve znění do účinném do 31. 12. 2024], a činí $2 \times 3\,100$ Kč [§ 7 ve spojení s § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu], k čemuž se připočítá paušální částka ve výši 300 Kč za každý úkon právní služby (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu), tedy 2×300 Kč. Odměna zástupce v řízení před městským soudem tak činí celkem 6 800 Kč. Protože je zástupce plátcem DPH (§ 14a advokátního tarifu), odměna se podle § 57 odst. 2 s. ř. s. zvyšuje o 21 % z částky 6 800 Kč, tedy o 1 428 Kč. Spolu se zaplaceným soudním poplatkem tedy celkové náklady řízení o žalobě činí 11 228 Kč. Jejich dílčí výše (tj. jedna polovina) pak činí 5 614 Kč.

[42] Celkové náklady stěžovatelky v řízení o kasační stížnosti spočívají v zaplaceném soudním poplatku 5 000 Kč a odměně jejího zástupce. Ta je představována třemi úkony právní služby v podobě přípravy a převzetí zastoupení, sepsání kasační stížnosti a repliky [§ 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu] a činí $2 \times 3\,100$ Kč (dle advokátního tarifu ve znění účinném do 31. 12. 2024) a $1 \times 4\,960$ Kč (dle advokátního tarifu v nyní účinném znění, neboť úkon byl proveden již za účinnosti novely) plus paušální částku ve výši 2 x

300 Kč a 1 x 450 Kč za úkony právní služby. Odměna advokáta v řízení před Nejvyšším správním soudem tak celkem činí 12 210 Kč a dále se zvyšuje o 21 % z této částky, tedy o 2 564,1 Kč (DPH). Náklady řízení před Nejvyšším správním soudem tak celkově (včetně soudního poplatku) činí 19 774 Kč. Jejich dílčí výše (opět v rozsahu jedné poloviny) pak činí 9 887,05 Kč (po zaokrouhlení dle § 146 odst. 1 daňového řádu 9 888 Kč).

[43] Žalovaný je tedy povinen stěžovatelce k rukám jejího zástupce uhradit náklady řízení v celkové výši 15 502 Kč (5 614 Kč + 9 888 Kč), a to ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

[44] Ve vztahu k dodatečnému platebnímu výměru ze dne 20. 6. 2023, č. j. 113270/23/4300-13823-703291, který se týká zdaňovacího období čtvrtého čtvrtletí 2020 (výrok II. rozhodnutí žalovaného), zůstávají výroky II. a III. napadeného rozsudku nedotčeny.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 12. ledna 2026

Mgr. Radovan Havelec
předseda senátu