



ČESKÁ REPUBLIKA  
ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Lukáše Pišvejce, soudce Mgr. Aleše Smetanky a soudkyně JUDr. Veroniky Burianové ve věci

žalobkyně: **EXCELLENT Stříbro s.r.o.**, IČO 08258678,  
sídlem Hodonínská 976/27a, 323 00 Plzeň,  
zastoupená JUDr. Tomášem Radolfem, advokátem,  
sídlem U Sv. Rocha 57/3, 301 00 Plzeň,

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 2. 2025, č. j. 3459/25/5300-21443-711275,

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 2. 2025, č. j. 3459/25/5300-21443-711275, se zrušuje v rozsahu výroků I., III., V., VI., XI. a XII., a věc se v tomto rozsahu vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žaloba se ve zbytku zamítá.
- III. Žádný z účastníků řízení nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

*I.*

*Vymezení věci*

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

1. Žalobkyně se žalobou ze dne 7. 4. 2025, podanou u Krajského soudu v Brně dne 11. 4. 2025, domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 2. 2025, č. j. 3459/25/5300-21443-711275 (dále jen „*napadené rozhodnutí*“), jakož i níže specifikovaných prvostupňových rozhodnutí Finančního úřadu pro Plzeňský kraj (dále jen „*správce daně*“). Krajský soud v Brně usnesením ze dne 5. 5. 2025, č. j. 62 Af 8/2025-60, žalobu postoupil k vyřízení místně příslušnému Krajskému soudu v Plzni (dále jen „*soud*“), jemuž byla žaloba spolu se spisem doručena dne 14. 5. 2025.
2. Správce daně celkem 12 dodatečnými platebními výměry vydanými dne 31. 5. 2023 doměřil žalobkyni daň z přidané hodnoty (dále jen „*DPH*“) za zdaňovací období leden 2021 až prosinec 2021 a rovněž uložil žalobkyni povinnost uhradit penále z doměřené daně, a to konkrétně: (i) za leden 2021 DPH ve výši ve výši 156 686 Kč a penále z doměřené daně ve výši 31 338 Kč (dodatečný platební výměr č. j. 1256249/23/2301-51523-405020), (ii) za únor 2021 DPH ve výši 716 Kč a penále ve výši 144 Kč (dodatečný platební výměr č. j. 1256313/23/2301-51523-405020), (iii) za březen 2021 DPH ve výši 48 526 Kč a penále ve výši 9 706 Kč (dodatečný platební výměr č. j. 1256332/23/2301-51523-405020), (iv) za duben 2021 DPH ve výši 8 098 Kč a penále ve výši 1 620 Kč (dodatečný platební výměr č. j. 1256338/23/2301-51523-405020), (v) za květen 2021 DPH ve výši 41 384 Kč a penále ve výši 8 277 Kč (dodatečný platební výměr č. j. 1256347/23/2301-51523-405020), (vi) za červen 2021 DPH ve výši 127 605 Kč a penále ve výši 25 521 Kč (dodatečný platební výměr č. j. 1256353/23/2301-51523-405020), (vii) za červenec 2021 DPH ve výši 238 054 Kč a penále ve výši 47 611 Kč (dodatečný platební výměr č. j. 1256362/23/2301-51523-405020), (viii) za srpen 2021 DPH ve výši 273 069 Kč a penále ve výši 54 614 Kč (dodatečný platební výměr č. j. 1256381/23/2301-51523-405020), (ix) za září 2021 DPH ve výši 81 555 Kč a penále ve výši 16 311 Kč (dodatečný platební výměr č. j. 1256386/23/2301-51523-405020), (x) za říjen 2021 DPH ve výši 124 216 Kč a penále ve výši 24 844 Kč (dodatečný platební výměr č. j. 1256400/23/2301-51523-405020), (xi) za listopad 2021 DPH ve výši 843 038 Kč a penále ve výši 168 608 Kč (dodatečný platební výměr č. j. 1685275/23/2301-51523-405020), a (xii) za prosinec 2021 DPH ve výši 900 431 Kč a penále ve výši 180 087 Kč (dodatečný platební výměr č. j. 1256412/23/2301-51523-405020). Žalobkyně všechny právě uvedené dodatečné platební výměry napadla samostatnými odvoláními, přičemž správce daně o jednom z nich (za období listopad 2021) rozhodl sám rozhodnutím ze dne 27. 9. 2023, č. j. 1685275/23/2301-51523-405020 (správce daně podanému odvolání částečně vyhověl a žalobkyni snížil doměřenou daňovou povinnost o částku 4 061 Kč z důvodu, že dodatečně prokázala skutečně odvedenou daň ve vztahu k dokladu č. 2021481) a zbývajících 11 odvolání postoupil žalovanému. Žalobkyně posléze napadla odvoláním i zmíněné rozhodnutí ze dne 27. 9. 2023, které správce daně rovněž postoupil žalovanému (výše uvedené dodatečné platební výměry a rozhodnutí správce daně o odvolání dále jen „*prvostupňová rozhodnutí*“).
3. Žalovaný napadeným rozhodnutím ve výrocích I. až X. odvolání žalobkyně podle § 116 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „*daňový řád*“), ve spojení se zákonem č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „*zákon o DPH*“), zamítl jednotlivá odvolání žalobkyně a potvrdil prvostupňová rozhodnutí (dodatečné platební výměry za období leden až říjen 2021). Výrokem XI. žalovaný podle § 116 odst. 1 písm. a) daňového řádu ve spojení se zákonem o DPH změnil prvostupňové rozhodnutí (rozhodnutí správce daně o odvolání) za období listopad 2021 tak, že zrušil povinnost žalobkyně uhradit za předmětné období penále ve výši 168 608 Kč, a v ostatním prvostupňové rozhodnutí ponechal beze změny. A

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

konečně výrokem XII. napadeného rozhodnutí žalovaný podle § 116 odst. 1 písm. a) daňového řádu ve spojení se zákonem o DPH změnil prvostupňové rozhodnutí (dodatečný platební výměr) za období prosinec 2021 tak, že zrušil povinnost žalobkyně uhradit za předmětné období penále ve výši 180 087 Kč, a v ostatním prvostupňové rozhodnutí ponechal beze změny.

## II. Žaloba

4. Žalobkyně v úvodu své obsáhlé žaloby shrnula výrokovou část napadeného rozhodnutí, které označila za nesprávné a nezákonné z důvodu nesprávného posouzení rozhodné právní otázky a také pro nedostatečné a nesprávné zjištění skutkového stavu. Dále shrnula průběh daňového řízení. Jako podstatu sporu žalobkyně označila právní otázku, zda dodání grafických karet podléhá režimu přenesení daňové povinnosti ve smyslu § 92a a § 92f a přílohy č. 6 zákona o DPH ve spojení s § 2 odst. 3 písm. d) nařízení vlády č. 361/2014 Sb. (dále jen „*Nařízení vlády*“), kdy daň přiznává příjemce plnění.
5. V čl. III. žaloby označeném jako žalobní námitky žalobkyně rozčlenila svou žalobní argumentaci do dvou částí, a to *A) Grafické karty* a *B) Výklad nájemní smlouvy – NET and Games*.
6. V části první (Grafické karty) žalobkyně namítala, že (i) žalovaný i správce daně založili svá rozhodnutí na nesprávném posouzení zásadní právní otázky, (ii) žalovaný nesprávně interpretoval závěry znaleckého posudku č. 261/2024 v neprospěch žalobkyně, aniž by se jakkoliv blíže zabýval rozporem této interpretace se závěry dalších čtyř znaleckých posudků předložených žalobkyní, tudíž žalovaný i správce daně nedostatečně zjistili skutkový stav, (iii) žalovaný měl aplikovat zásadu *in dubio mitius*, a (iv) žalovaný a správce daně nezákonně stanovili žalobkyni povinnost uhradit penále z doměřené daně.
7. Nesprávné posouzení zásadní právní otázky žalobkyně spatřovala v tom, že žalovaný, resp. správce daně použili takový extenzivní výklad § 2 odst. 3 písm. d) Nařízení vlády, jež v podstatě umožňuje podrobit režimu přenesení daňové povinnosti nejen dodání samotné desky plošných spojů osazené integrovanými obvody uvedenými pod kódem nomenklatury celního sazebníku 8542 31, ale v podstatě jakékoliv zařízení, které takovou desku plošných spojů obsahuje a je určeno k rozšíření funkcí jiného zařízení, tedy i grafické karty. *Ad absurdum* by výklad žalovaného vedl k aplikaci režimu přenesení daňové povinnosti např. i pro dodání nabíječek na telefon, mikrovlnné trouby, rádia, televize, klávesnice atd. při splnění dalších podmínek Nařízení vlády.
8. Podle žalobkyně mezi ní a žalovaným není sporu, že žalobkyní nebyly pořízeny ani dodány samotné integrované obvody uvedené pod kódem nomenklatury celního sazebníku 8542 31. Spor se vede o to, zda žalobkyní pořízené a dodané grafické karty jsou deskami plošných spojů osazenými integrovanými obvody uvedenými pod kódem nomenklatury celního sazebníku 8542 31, které jsou dodávány ve stavu před zabudováním do výrobků pro konečné uživatele ve smyslu § 2 odst. 3 písm. d) Nařízení vlády. Žalobkyně má ze znění § 2 odst. 3 písm. d) Nařízení vlády za zřejmé, že neumožňuje použití režimu přenesení daňové povinnosti pro dodání jakéhokoli zařízení osazeného integrovanými obvody (jako jsou mikroprocesory a centrální procesorové jednotky) uvedenými pod kódem nomenklatury celního sazebníku 8542 31, ani pro dodání jakéhokoli zařízení obsahujícího desku plošných spojů osazenou takovými integrovanými obvody, ale výhradně pro dodání desek plošných spojů osazené takovými integrovanými obvody.

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

9. Pokud žalovaný v napadeném rozhodnutí citoval čl. 199a odst. 1 písm. d) směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „*Směrnice o DPH*“), tak k tomu žalobkyně namítla, že ze samotné Směrnice o DPH nevyplývá, že tam uvedená zařízení s integrovanými obvody musí být režimu přenesení daňové povinnosti vždy podrobena, resp. že musí být tomuto režimu nutně podrobena veškerá taková zařízení. Česká republika se zjevně prostřednictvím Nařízení vlády rozhodla využít možnosti volby a ze všech zařízení osazených integrovanými obvody se rozhodla uplatnit režim přenesení daňové povinnosti pouze na určité konkrétní typy takových zařízení, mimo jiné i na desky plošných spojů, avšak nikoliv na grafické karty. Navíc zmíněné ustanovení Směrnice o DPH je závazné pouze pro Českou republiku a nemá a nemůže mít pro daňové subjekty České republiky přímé účinky a přímou závaznost, s čímž žalovaný ani v teoretické rovině nepolemizoval. Podle žalobkyně čl. 199a odst. 1 písm. d) Směrnice o DPH nelze pro stanovení její daňové povinnosti aplikovat ani na základě povinnosti eurokonformního výkladu vnitrostátní legislativy (tzv. nepřímého účinku Směrnice o DPH). Jestliže totiž tato směrnice výslovně nestanoví, že členský stát je povinen podrobit režimu přenesení daňové povinnosti uvedená zařízení, pak zde chybí ustanovení unijní legislativy, s nímž by měl být výklad tuzemského práva uveden do souladu cestou eurokonformního výkladu. Žalobkyně rovněž odkázala na pravidla pro aplikaci eurokonformního výkladu, jak byla judikována ze strany Nejvyššího správního soudu (srov. rozsudek ze dne 15. 6. 2016, č. j. 9 Azs 95/2016-29, bod 26) a na požadavek právní jistoty při výkladu nejednoznačného úmyslu zákonodárce (srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 2. 2. 2000, sp. zn. I. ÚS 22/99, a dále rozsudek Soudního dvora EU ze dne 9. 7. 2015 ve věci C-144/14, odst. 34 a 35).
10. Pakliže by byl úmysl zákonodárce vyjádřen nejednoznačným způsobem umožňujícím dvojí výklad, měl by být aplikován výklad příznivější pro žalobkyni. Podle žalobkyně nejednoznačnost § 2 odst. 3 písm. d) Nařízení vlády spočívá v tom, že dle závěrů žalovaného může být toto ustanovení aplikováno na jakékoliv zařízení obsahující desku plošných spojů vyhovující stanoveným podmínkám, zatímco dle názoru žalobkyně může být aplikováno výlučně na desku plošných spojů. Žalobkyně upozornila, že v Nařízení vlády je namísto obecného pojmu „zařízení“ (použitého v čl. 199a odst. 1 písm. d) Směrnice o DPH) použit konkrétní technický pojem „deska plošných spojů“ a dále že legální definice pojmu „deska plošných spojů“ ve vnitrostátních právních předpisech upravujících DPH absentuje (žalovaný ani správce daně žádnou takovou definici v napadeném rozhodnutí ani zprávě o daňové kontrole neuvedli).
11. Podle žalobkyně § 2 odst. 3 písm. d) Nařízení vlády stanovuje tři kumulativní podmínky, a to (i) musí se jednat o desku plošných spojů, (ii) tato deska musí být osazena integrovaným obvodem, jako je mikroprocesor a centrální procesorová jednotka, uvedenými pod kódem nomenklatury celního sazebníku 8542 31, a (iii) musí být dodána ve stavu před zabudováním do výrobku pro konečného uživatele. Podle názoru žalobkyně v případě jí nakoupených grafických karet nebyly splněny první a třetí z uvedených podmínek.
12. Žalobkyně rovněž argumentovala tím, že samotné desky plošných spojů jsou v rámci kombinované nomenklatury celního sazebníku zařazeny pod kódem 8534, tj. kódem odlišným od kódu, do kterého spadají grafické karty (viz kód nomenklatury celního sazebníku 84718000), což žalovaný a správce daně nespороvali. Vzhledem k tomu, že zákon o DPH, Nařízení vlády, Informace GŘŘ, napadené rozhodnutí ani zpráva o daňové kontrole neobsahují jakékoliv vymezení pojmu „deska plošných spojů“, je podle názoru žalobkyně nutné vycházet z definice obsažené v kombinované nomenklatuře celního Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

sazebníku, na níž odkazuje jak Nařízení vlády, tak Informace GFR.

13. Namítané nesprávné zjištění a vyhodnocení skutkového stavu žalobkyně dala do souvislosti se znaleckými posudky, které byly v daňovém řízení předloženy, resp. opatřeny. Žalobkyně uvedla, že k odvoláním proti dodatečným platebním výměrům připojila čtyři znalecké posudky (č. 216/07/2023, č. 1099-01-2024, č. 1072-24-2023 a č. 135-1603/4/2023). Znalecký posudek č. 216/07/2023 byl vypracován přímo pro žalobkyni (nicméně závěry jsou shodné s ostatními znaleckými posudky) a obsahuje závěr znalce, že grafické karty, které byly dodány žalobkyni, nejsou pouhými deskami plošných spojů, ale jedná se o složitější zařízení. Nejedná se tedy o desky plošných spojů osazené integrovanými obvody, ale o jiný druh elektronického zařízení, které obsahuje integrovaný obvod.
14. Žalobkyně dále poukázala na to, že žalovaný vyšel ze znaleckého posudku č. 261/2024, v němž ale znalec (shodně se závěry znaleckého posudku předloženého žalobkyní) opakovaně zdůraznil, že grafické karty nejsou pouze deskami plošných spojů osazené integrovanými obvody. Přesto žalovaný v napadeném rozhodnutí dospěl k závěru, že na dodání grafických karet žalobkyni se vztahuje režim přenesení daňové povinnosti. Žalobkyně označila úvahu, jíž žalovaný dospěl k závěru, že dodané grafické karty jsou primárně deskami plošných spojů, za zkratkovitou, neodůvodněnou, odporující zásadám logiky a účelovou. Důvody, na nichž žalovaný založil tento svůj závěr, považuje žalobkyně za nedostatečné a nepřezkoumatelné. Žalovaný se totiž opírá o jedinou větu na str. 9 znaleckého posudku č. 261/2024 vytrženou z kontextu tohoto posudku. Podle žalobkyně deska plošných spojů, která je zabudována do grafické karty, je dodávána jako nedílná součást tohoto zařízení, a bez zničení grafické karty ji nemůže konečný uživatel do jiného zařízení zabudovat. Deska plošných spojů tedy jako součást grafické karty není dodávána ve stavu před zabudováním do výrobku pro konečného uživatele, jelikož je v takovém výrobku již zabudována.
15. Žalobkyně rovněž argumentovala hlediskem průměrného odběratele, resp. konečného uživatele pořizujícího si grafickou kartu. Ten si grafickou kartu kupuje nikoliv proto, aby získal desku plošných spojů osazenou integrovanými obvody, ale aby získal zařízení, které je schopné zpracovávat data, resp. zpracovávat videosignály a vytvářet příslušný grafický výstup.
16. Žalobkyně pro úplnost namítla, že se žalovaný nedostatečně vypořádal se závěrem jí předloženého znaleckého posudku, že ani grafické karty, které jí byly dodány, nebyly způsobilé k zabudování do výrobku pro končného uživatele, neboť se připojovaly přes externí rozhraní. Proto označila závěr žalovaného, že jí dodané grafické karty byly ve stavu před zabudováním do výrobků pro konečného uživatele, za nepřezkoumatelný.
17. Žalobkyně rovněž argumentovala vyjádřením společnosti Alza k jejímu dotazu na nákup grafických karet v částce nad 100 000 Kč s přenesenou daňovou povinností, dle kterého v tomto režimu grafické karty nakoupit nelze.
18. Žalobkyně dále obsáhle popsala jednotlivé komponenty, které nad rámec desky plošných spojů musí grafické karty obsahovat, aby byly funkční. Rovněž poukázala na absurditu závěrů žalovaného, neboť výkladem žalovaného by například televizní tuner (tzv. DVB-T2) byl taktéž deskou plošného spoje, neboť stejně jako grafická karta nemůže samostatně fungovat bez zobrazovacího zařízení (televizoru). Na tento produkt však sporná úprava přenesené daňové povinnosti nedopadá. Z vyjádření výrobce grafických karet ASUS ze dne 2. 9. 2024 vyplývá, že grafická karta je určena pro koncové uživatele (stejně jako příkladem

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

zmiňovaný TV tuner). Proto nelze přisvědčit argumentaci žalovaného, že předmětné grafické karty jsou dodávány ve stavu před zabudováním do výrobků pro konečného uživatele.

19. Žalobkyně za další pochybení daňových orgánů označila to, že nebyla aplikována zásada *in dubio mitius*, přestože i z napadeného rozhodnutí je zřejmé, že proti sobě stojí dva výklady § 2 odst. 3 písm. d) Nařízení vlády. Žalobkyně sice výklad žalovaného nepovažuje za rovnocenně zdůvodněný, nicméně má za to, že by v jejím případě měla být respektována zmíněná zásada, pokud by nepřevážil jako jediný správný pouze její výklad. Žalobkyně je přesvědčena, že by v takovém případě mělo být o žalobě rozhodnuto v souladu s jejím výkladem, který je pro ni příznivější.
20. A konečně žalobkyně namítala nezákonné stanovení povinnosti uhradit penále z doměřené daně. V dané souvislosti nejprve uvedla, že v odvolání proti dodatečným platebním výměrům namítala, že byly naplněny podmínky pro vydání výzev k podání dodatečných daňových přiznání za zdaňovací období v roce 2021 (měsíčně) ještě před zahájením daňové kontroly, avšak takové výzvy správcem daně vydány nebyly. Proto žalobkyni neměla být stanovena povinnost uhradit penále z doměřené daně (na základě § 87 odst. 4 daňového řádu). Podle žalobkyně žalovaný v obecné rovině v odůvodnění napadeného rozhodnutí uvedl, že žalobkyně správci daně na jeho výzvu v rámci daňové kontroly poskytla daňové doklady k nákupu sporných grafických karet a správci daně bylo z daňových přiznání a kontrolních hlášení podaných v roce 2021 známo, že žalobkyně neuplatnila při pořízení těchto grafických karet režim přenesení daňové povinnosti. Přesto však žalovaný dospěl k závěru, že správce daně před zahájením daňové kontroly nemohl důvodně předpokládat, že žalobkyni bude doměřena daň, a proto ani nebyl povinen ji vyzvat k podání dodatečných daňových přiznání.
21. Žalobkyně se závěrem žalovaného nesouhlasí. Opakovaně poukázala na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014-55, a rozsudku téhož soudu ze dne 10. 10. 2018, č. j. 6 Afs 61/2018-30. Uvedla, že správci daně na jeho výzvu poskytla daňové doklady k nákupu sporných grafických karet od dodavatelů; v té době měl již správce daně k dispozici také daňová tvrzení podaná žalobkyní za dotčená zdaňovací období roku 2021. Výsledek daňové kontroly je založen na dokladech poskytnutých žalobkyní před zahájením daňové kontroly, jí podaných daňových tvrzeních a na řešení teoretické otázky, zda grafické karty dodané žalobkyni jsou zbožím, při jejichž dodání měl být uplatněn režim přenesení daňové povinnosti.
22. Žalobkyně vyjádřila přesvědčení, že (i vzhledem k absenci provádění relevantního dokazování v daňové kontrole) si správce daně závěr ohledně této otázky rozhodně pro doměření daně učinil ještě před zahájením daňové kontroly a výhradně na tomto základě poté zahájil daňovou kontrolu, ačkoliv byl povinen žalobkyni před zahájením daňové kontroly vyzvat k podání dodatečných daňových přiznání. Tudíž má žalobkyně za to, že v jejím případě správce daně daňovou kontrolu zahájil pouze proto, aby získal zákonný podklad pro vydání dodatečných platebních výměrů.
23. V části druhé žalobní argumentace (*Výklad nájemní smlouvy – NET and Games*) žalobkyně zejména namítala, že se nemůže ztotožnit se závěrem správce daně v tom smyslu, že poskytnutá plnění spočívající v přenechání práva užívat blíže specifikovanou část nebytových prostor za účelem provozování technických zařízení (dále též jen „TZ“) třetí osobě a v poskytování nezbytných služeb téže osobě, je třeba pro účely DPH považovat za

jedno nedílné plnění.

24. Podle žalobkyně smlouva o nájmu, resp. podnájmu nebytových prostor je základním právním dokumentem k tomu, aby vůbec provozovatel (NET and GAMES a. s.) mohl hazardní hry provozovat a mohl do pronajatého prostoru umístit sázková zařízení. Předmětnou smlouvu o podnájmu akceptovalo i Ministerstvo financí při vydání povolení k provozování sázkových her. Žalobkyně je toho názoru, že přenechání části pronajatých nebytových prostor sloužících k podnikání je třeba pro účely DPH považovat za samostatné dílčí plnění, a to pro ni jako plnění pasivní a současně pro ni i plnění hlavní, neboť bez tohoto plnění by provozování TZ nebylo možné. Naopak na aktivní plnění poskytnuté v podobě služby obsluhy technických zařízení a obsluhy baru nelze pohlížet jinak než jako na dílčí plnění samostatné, které mohlo být poskytováno pro provozovatele i jinou osobou, či se jej mohl provozovatel zajišťovat sám.
25. Žalobkyně namítala, že žalovaný pochybil v závěru, že pasivní poskytnutí nájmu nebylo pro nájemce cílem, ale prostředkem k získání prospěchu z provozování TZ, neboť i samotný nájem přináší nájemci prospěch z užívání najatých věcí. Žalobkyně není vlastníkem TZ a není ani jejich provozovatelem; jejím primárním cílem a prospěchem z uzavřených smluv bylo, aby obdržela nájemné za podnájem části prostoru sloužícího k podnikání. Pokud by se s provozovatelem nedohodla na předmětu smlouvy o obsluze TZ a baru, měl provozovatel možnost zajistit si tato plnění jinou osobou. V daném případě je naděvši pochybnost jasně, že provozovatelem TZ je jednoznačně společnost NET and GAMES a. s., tudíž není pravdivé tvrzení správce daně, že samotné TZ fakticky provozovala žalobkyně. Provozovatelem TZ v dané provozovně mohla být pouze jedna osoba.
26. Žalobkyně trvala na tom, že poskytla provozovateli TZ několik dílčích plnění, které však správce daně nesprávně posoudil pro účely DPH jako plnění jedno. Oddělitelnost a samostatnost poskytnutých plnění je dána jejich předmětem (obsahem plnění), hospodářským účelem, schopností jejich samostatné existence a neprovázanosti, a to zejména v osobě žalobkyně jako pronajímatele a poskytovatele služby. Hospodářským důvodem žalobkyně bylo primárně poskytnutí práva užívat dotčené nebytové prostory, nikoliv poskytnutí dalších plnění provozovateli TZ. Na této skutečnosti nemůže nic změnit ani způsob, jakým byla ujednána výše nájemného. Žalobkyně proto v dané souvislosti uzavřela, že výklad žalovaného i správce daně je nesprávný, tudíž nezákonný.
27. Žalobkyně závěrem shrnula, že napadené rozhodnutí žalovaného i prvostupňová rozhodnutí správce daně jsou nezákonná a daň stanovená těmito rozhodnutími žalobkyni byla zjištěna a stanovena nesprávně. Proto žalobkyně navrhla, aby soud napadené rozhodnutí i rozhodnutí prvostupňová zrušil. Eventuelně žalobkyně navrhla, aby soud rozhodl tak, že se od stanovení povinnosti uhradit penále z daně doměřené dodatečnými platebními výměry, které je sankční povahy, upouští, a to v případě, že soud shledá žalobu důvodnou pouze v rozsahu žalobní námitky nezákonnosti stanovení penále z doměřené daně.

### III.

#### *Vyjádření žalovaného k žalobě*

28. Žalovaný ve svém vyjádření ze dne 13. 6. 2025 navrhl zamítnutí žaloby. Úvodem svého vyjádření stručně zrekapituloval dosavadní průběh řízení, shrnul žalobní námitky a vymezil sporné otázky, které jsou podle něj tři. Poté se žalovaný věnoval vypořádání

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

jednotlivých žalobních námitek.

29. K žalobní námitce týkající se přenesení daňové povinnosti k DPH u grafických karet žalovaný předně konstatoval, že nerozporuje, že grafické karty nejsou pouze deskami plošných spojů osazenými integrovanými obvody. Je si vědom skutečnosti, že grafické karty obsahují mimo těchto desek plošných spojů rovněž další nezbytné komponenty, např. žalobkyní zdůrazňovaný mechanismus chlazení, tvořící společně s těmito deskami nedílnou součást grafické karty. V tomto ohledu žalovaný plně respektuje závěry znaleckých posudků, které má k dispozici.
30. Přesto má žalovaný i nadále za to, že grafické karty je třeba podřadit pod § 2 odst. 3 písm. d) Nařízení vlády [žalovaný v této části svého vyjádření sice opakovaně odkazuje na „§ 3 písm. d)“, nicméně je zřejmé, že má na mysli § 2 odst. 3 písm. d) Nařízení vlády – pozn. soudu]. Podle žalovaného je rozhodující to, že deska plošných spojů osazená integrovanými obvody je klíčovou komponentou grafické karty (jak uvedl ve svém posudku znalec Ing. V. N.), přičemž tato deska zajišťuje účel, pro který je grafická karta určena, neboli deska plošných spojů je „podstatou“ grafické karty (viz bod 86 napadeného rozhodnutí). Na tom podle žalovaného nic nemění skutečnost, že bez další komponent, např. systému chlazení, by tento účel plnit nemohla.
31. Žalovaný připustil, že posudek zpracovaný Ing. V. N. byl původně zpracován pro účely řízení vedeného s daňovým subjektem odlišným od žalobkyně, ovšem typy grafických karet, k nimž se posudek vztahuje, se od karet dodaných žalobkyní výrazně neliší (viz bod 84 napadeného rozhodnutí). Princip kompozice a fungování grafických karet je obdobný. Žalovaný rovněž připustil, že v napadeném rozhodnutí poněkud nešťastným způsobem užívá pojmy „součást“ a „příslušenství“ (viz bod 71 napadeného rozhodnutí), neboť je zřejmé, že součástí grafické karty jsou všechny její jednotlivé komponenty, to však v konečném důsledku nepovažoval za zásadní pro posouzení věci.
32. Podle žalovaného si v daném případě nelze vystačit pouze s čistě jazykovým výkladem § 2 odst. 3 písm. d) Nařízení vlády a s technickou stránkou věci (která je zřejmá ze znaleckých posudků), ale je třeba doplnit též výklad teleologický, tedy o záměr autora předmětného podzákoného předpisu.
33. Žalovaný poukázal na přílohu č. 6 k zákonu o DPH, kde je jako jedno z předmětů plnění, pro které se použije režim přenesení daňové povinnosti, definováno „*dodání zařízení s integrovanými obvody, jako jsou mikroprocesory a centrální procesorové jednotky, ve stavu před zabudováním do výrobků pro konečné uživatele*“, což se shoduje se zněním článku 199a odst. 1 písm. d) Směrnice o DPH. Podle žalovaného autor Nařízení vlády se pokoušel „o určitou bližší konkretizaci a namísto pojmu ‚zařízení‘ uvedl přímo ‚desky plošných spojů‘, které jsou též zařízeními s integrovanými obvody“. Žalovaný uvedl, že v daném případě jde o implementaci Směrnice o DPH, která sice nemůže mít přímý účinek vůči subjektům odlišným od státu, nicméně je třeba ji při výkladu reflektovat. Dle názoru žalovaného nejde o případ využití eurokonformního výkladu v neprospěch žalobkyně. Poté žalovaný poukázal na dokument „*Assessment of the application and impact of the optional Reverse Charge Mechanism within the EU VAT system*“ (vydaný Evropskou komisí), z něhož lze dovodit, že grafické karty (v angličtině „*video cards*“) patří pod pojem definovaný v § 2 odst. 3 písm. d) Nařízení vlády.
34. K námitce žalobkyně, že grafické karty dodané žalobkyní nejsou způsobilé k zabudování do výrobku pro konečného uživatele, žalovaný uvedl, že grafické karty nejsou bez jejich

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

zapojení do PC sestavy jakkoli samostatně využitelné, přičemž dotazem na společnost, jíž žalobkyně grafické karty pronajímá, bylo zjištěno, že jsou tyto karty naskladněny a probíhá jejich postupná instalace do PC sestav (viz body 74 a 75 napadeného rozhodnutí). I z výše odkazovaného dokumentu Evropské komise je podle žalovaného zřejmé, že grafické karty jsou obecně považovány za zařízení určená k zabudování do výrobků pro konečného spotřebitele. Žalovaný si je vědom toho, že grafické karty dodané žalobkyni jsou kartami dedikovanými (nikoli integrovanými), to však je pouze otázkou technického provedení nemajícího vliv na posouzení věci, jelikož úmyslem nebylo odlišovat v otázce režimu přenesení daňové povinnosti podle způsobu technického řešení připojení dané grafické karty.

35. Dále žalovaný uvedl, že dle jeho mínění v daném případě není prostor pro uplatnění zásady „*in dubio mitius*.“ Nemá totiž za to, že by proti sobě stály dva rovnocenné výklady. Dle judikatury Nejvyššího správního soudu při výkladu práva je třeba zohledňovat smysl a účel dotčených norem a neupřednostňovat výklad vycházející z formalistických a technických hledisek, přičemž v oblasti veřejného práva není nepřípustné, aby užití určité výkladové metody vedlo k výsledku pro stěžovatele nepříznivějšímu. Podle žalovaného výklad předestřený žalobkyní se zaměřuje ve značné míře na technická hlediska, zatímco žalovaný se snaží při interpretaci zohlednit v neposlední řadě též úmysl autora právního předpisu, přičemž ten byl dle názoru žalovaného zřejmý (viz bod 115 napadeného rozhodnutí). Žalovaný poté podotkl, že zákon dává daňovým subjektům v případě, kdy si nejsou jisty tím, zda se na dodání určitého zboží či služby aplikuje režim přenesení daňové povinnosti, požádat Generální finanční ředitelství o závazné posouzení této otázky. Jestliže daňový subjekt této možnosti nevyužije, může mu to jít k tíži.
36. K žalobním námitkám týkajícím se penále z doměřené daně žalovaný předně uvedl, že tuto námitku žalobkyně v napadeném rozhodnutí reflektoval tím, že v případě posouzení daňového režimu grafických karet mělo být správci daně na základě jeho vyhledávací činnosti předcházející zahájení daňové kontroly zřejmé, že dojde k doměření daně, tudíž měl vydat výzvu k podání dodatečných daňových tvrzení. Jelikož se vyhledávací činnost vztahovala ke zdaňovacím obdobím měsíců listopadu 2021 a prosince 2021, nemělo být za toto období žalobkyni vyměřeno žádné penále, což je závěr, který žalovaný učinil. Naproti tomu k dalším zdaňovacím obdobím, tj. leden 2021 až říjen 2021, se vyhledávací činnost správce daně před zahájením daňové kontroly nevztahovala a na straně správce daně neexistoval důvodný předpoklad, že daň bude doměřena. Daňová kontrola může být za určité zdaňovací období zahájena namátkově, aniž by správce daně před jejím zahájením musel důvodně předpokládat doměření daně. Žalovaný upozornil, že v souladu s § 85 odst. 1 a § 134 odst. 2 daňového řádu je každé zdaňovací období *de facto* jedním daňovým řízením. Byť lze podle § 85 odst. 4 daňového řádu daňovou kontrolu provádět společně pro více daňových řízení týkajících se jednoho subjektu, nic to nemění na tom, že daňová kontrola za více zdaňovacích období netvoří jeden celek. Žalobkyně se nesprávně domnívá, že se na kontrolu za veškerá zdaňovací období pohlíží jako na jeden celek.
37. Ve vztahu k třetímu okruhu žalobních námitek (charakteru smluvního vztahu mezi žalobkyní a společností NET and GAMES a. s.) žalovaný poukázal na to, že otázka charakteru činnosti obdobné činnosti žalobkyně byla opakovaně řešena Nejvyšším správním soudem. Rozhodovací praxe Nejvyššího správního soudu se ustálila na závěru, že plnění spočívající v přenechání práva užívat část nebytových prostor za účelem umístění výherního hracího přístroje třetí osobě a současně v poskytování služeb nezbytných pro řádné provozování výherního hracího přístroje této osobě je pro účely DPH nutno Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

považovat za jediné nedílné plnění a nelze je štěpit na část od daně osvobozenou a část od daně neosvobozenou. Podle žalovaného v daňovém řízení vedeném s žalobkyní bylo prokázáno, že žalobkyně poskytovala společnosti NET and GAMES a. s. komplexní služby nespočívající výhradně v pasivním přenechání prostoru k užívání, nýbrž též v obsluze herních strojů a péči o ně. Plnění poskytovaná na základě jednotlivých smluv byla natolik hospodářsky provázaná, že je nezbytné je považovat za plnění jediné a nerozdílné (viz body 46 až 50 napadeného rozhodnutí). Podle žalovaného názor žalobkyně, že byla z její strany poskytnuta dvě oddělená a samostatná plnění podléhající odlišnému režimu DPH, nemůže ve světle předmětné judikatury obstát.

#### IV.

##### *Průběh řízení a ústní jednání*

38. Soud konstatuje, že žaloba směřující proti napadenému rozhodnutí byla podána včas, neboť zákonná lhůta dvou měsíců byla dodržena. Napadené rozhodnutí bylo žalobkyni doručeno dne 12. 2. 2025, přičemž žaloba byla správnímu soudu (byť místně nepřislušnému Krajskému soudu v Brně) doručena dne 11. 4. 2025. Soud dále konstatuje, že žaloba byla podána osobou k tomu oprávněnou (žalobkyně byla adresátem napadeného rozhodnutí), proti žalovanému, který je pasivně legitimován (jako odvolací orgán, který vydal napadené rozhodnutí), po vyčerpání řádných opravných prostředků (žalobkyně podala proti prvostupňovým rozhodnutím odvolání, o nichž žalovaný rozhodl napadeným rozhodnutím, proti kterému již není odvolání přípustné) a obsahuje všechny požadované formální náležitosti. Soud proto mohl přistoupit k věcnému přezkoumání žaloby.
39. Vzhledem k tomu, že žalobkyně vyjádřila nesouhlas s rozhodnutím o věci samé bez jednání (podáním ze dne 2. 6. 2025), soud konal dne 16. 6. 2026 ústní jednání.
40. Žalobkyně při jednání setrvala na své žalobní argumentaci, přičemž v podrobnostech odkázala na obsáhlou žalobu. Nadto akcentovala, že podstatným žalobním bodem je otázka zdanění grafických karet. Je přesvědčena o tom, že daňové orgány nepřipustně extenzivně vyložily relevantní nařízení vlády. Uvedla, že několik dalších daňových subjektů řešilo stejnou problematiku doměření DPH u grafických karet. Žalobkyně se dotázala největších dodavatelů elektroniky (např. Alza, Mironet) na možnost fakturace prodeje grafických karet v režimu přenesení daňové povinnosti a odpovědí vždy bylo, že to možné není. Dále upozornila na vyjádření výrobce grafických karet (ASUS), že grafické karty nejsou pouhou deskou plošných spojů, ale jde o složitější zařízení, které má vlastní návod. Žalobkyně nakoupila předmětné grafické karty od svého dodavatele, který kupní cenu navýšil o DPH, kterou žalobkyně v rámci kupní ceny uhradila a následně si uplatnila nárok na odpočet DPH. Je tudíž zřejmé, že stát na DPH o nic nepřišel. Žalobkyně rovněž poukázala na to, že správce daně zcela pominul zásadu v pochybnostech mírněji. Žalobkyně při soudním jednání předložila krátkou cestou písemnou repliku, ve které, dle svých slov, pouze shrnula to podstatné, co již uvedla v žalobě. Na pokyn soudu zástupce žalobkyně repliku přečetl, aby žalovaný měl možnost se s jejím obsahem seznámit. V dané souvislosti bylo žalobkyní zejména akcentováno, že dle odborných vyjádření lze sestavit funkční grafickou kartu i bez desky plošných spojů. Dále upozornila, že správce daně (pracoviště v Plzni) si k sobě shromáždil podobné případy z území celé republiky a již na počátku zaujal názor, že grafické karty jsou desky plošných spojů, což opíral o blíže nespecifikované veřejně dostupné zdroje, jimiž se nakonec ukázala být bakalářská práce studenta pedagogické fakulty zpracovaná cca před 20 lety. Nicméně žalobkyně připustila, že žalovaný od tohoto nesprávného názoru správce daně upustil na základě znaleckého posudku, který si finanční

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

správa zadala.

41. Žalovaný při jednání setrval na své argumentaci a v podrobnostech odkázal na své písemné vyjádření. K vyjádření žalobkyně při ústním jednání, jakož i k jí čtené replice, žalovaný toliko uvedl, že v případě grafických karet je deska plošných spojů klíčovým komponentem, což postačuje k tomu, aby grafické karty byly považovány za vybrané zboží, u kterého se aplikuje režim přenesení daňové povinnosti. Žalovaný opětovně připomněl nutnost vycházet nejen z technického, ale rovněž z teleologického výkladu, který ale ani při ústním jednání argumentačně nedoplnil.
42. Žalobkyně při jednání setrvala na všech svých důkazních návrzích uvedených v žalobě a dále nově navrhla výsledky znalce Ing. K. a poté Ing. J. I., specialistu na grafické karty a PC sestavy. Žalovaný v průběhu celého soudního řízení žádné důkazní návrhy neučinil. Soud provedl k důkazu pouze vyjádření výrobce grafických karet ASUS ze dne 2. 9. 2024. Provedení této listiny soud považoval, ve spojení s obsahem správního spisu, za dostačující pro posouzení žalobních námitek. Proto ostatní důkazní návrhy žalobkyně soud zamítl jako nadbytečné. Znalecké posudky Ing. V. N. a Ing. L. K., CSc. byly součástí správního spisu. Stanovisko Celního úřadu pro Královohradecký kraj směřovalo k nesporné skutečnosti, neboť správce daně i žalovaný akceptovali tvrzení žalobkyně o zařazení grafických karet do celní nomenklatury pod položku KN 84718000 (viz body 64 a 93 napadeného rozhodnutí). Odborné vyjádření konzultanta Ing. V. K., jakož i návrhy na výsledky znalce Ing. K. a specialisty Ing. I. směřovaly k prokázání technické stránky grafických karet, kterou měl soud za dostatečně zjištěnou již ze znaleckých posudků obsažených ve správním spisu.

#### V.

#### *Posouzení věci soudem*

43. V souladu s § 75 odst. 1 a 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) soud vycházel při přezkoumání napadeného rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu, a napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích žalobních bodů uplatněných v žalobě. Soud přezkoumal napadené rozhodnutí i z pohledu vad, k nimž je povinen přihlédnout z úřední povinnosti, tj. vad ve smyslu § 76 odst. 2 s. ř. s. a dále vad, které by bránily přezkoumání napadeného rozhodnutí v rozsahu řádně a včas uplatněných žalobních bodů (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 3. 2011, č. j. 7 Azs 79/2009-84).
44. Poté, co soud v projednávané věci přezkoumal napadené rozhodnutí, jakož i předmětný správní spis, dospěl k závěru, že žaloba je **zčásti důvodná**.
45. Soud ze správního spisu a ze skutečností mezi účastníky nesporných zjistil následující skutkový stav, který byl relevantní pro posouzení důvodnosti předmětné žaloby.
46. Dne 4. 3. 2022 správce daně zahájil u žalobkyně daňovou kontrolu v rozsahu DPH za zdaňovací období leden 2021 až prosinec 2021. Průběh daňové kontroly a závěry správce daně jsou popsány ve zprávě o daňové kontrole ze dne 22. 5. 2023, č. j. 1220969/23 (dále jen „zpráva o DK“), jež byla žalobkyni doručena dne 24. 5. 2023 spolu s oznámením o ukončení daňové kontroly. Kontrolní zjištění správce daně obsažené ve zprávě o DK žalovaný v napadeném rozhodnutí rozčlenil z důvodu přehlednosti do několika kategorií.
47. Za prvé, kontrolní zjištění o tom, že žalobkyně některá uskutečněná zdanitelná plnění ve vztahu k restauraci a ubytování nevykázala ve svých kontrolních hlášeních a daňových přiznáních, resp. u nich nepřiznala daň ve správné výši (viz body 25 až 43 napadeného Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

rozhodnutí). Jelikož toto zjištění nebylo součástí žalobních námitek, soud se jím nebude dále zabývat.

48. Za druhé, kontrolní zjištění týkající se příjmů od společnosti NET and GAMES a. s. za (pod)nájem nebytových prostor k provozování hazardních her, včetně zajištění obsluhy technických zařízení (T'Z) určených pro provozování hazardních her, které podle názoru správce daně žalobkyně nesprávně považovala za plnění osvobozené od DPH (viz body 44 až 52 napadeného rozhodnutí). Toto zjištění se týkalo zdaňovacích období červen 2021 až prosinec 2021.
49. Za třetí, kontrolní zjištění týkající se příjmů z dlouhodobého pronájmu nemovitosti společnosti milan benne urban s. r. o. (viz bod 53 napadeného rozhodnutí). Jelikož toto zjištění nebylo součástí žalobních námitek, soud se jím nebude dále zabývat.
50. Za čtvrté, kontrolní zjištění o rozdílech mezi tržbami z restaurace uvedenými v evidenci pro účely DPH a skutečnými tržbami (viz body 54 až 56 napadeného rozhodnutí). Jelikož toto zjištění nebylo součástí žalobních námitek, soud se jím nebude dále zabývat.
51. Za páté, kontrolní zjištění o neoprávněném uplatnění nároku na odpočet DPH u přijatých plnění označených jako spotřebované zboží a jídlo pod 10 000 Kč (viz body 57 až 59 napadeného rozhodnutí). Jelikož ani toto zjištění nebylo součástí žalobních námitek, soud se jím rovněž nebude dále zabývat.
52. Za šesté, kontrolní zjištění o tom, že žalobkyně nesprávně neaplikovala u jí nakoupených grafických karet režim přenesení daňové povinnosti, jak předpokládá § 92f zákona o DPH, a tudíž v rozporu s § 92a zákona o DPH nepřiznala a neodvedla DPH na výstupu z tohoto zdanitelného plnění (viz body 60 až 95 napadeného rozhodnutí). Toto zjištění se týkalo zdaňovacích období leden, březen, květen, červen, listopad a prosinec roku 2021.
53. Za sedmé, kontrolní zjištění o duplicitním uplatnění nájemného od společnosti Albert Česká republika s. r. o. (viz body 96 až 98 napadeného rozhodnutí). Jelikož ani toto zjištění nebylo součástí žalobních námitek, soud se jím nebude dále zabývat.
54. Na základě závěrů učiněných ve zprávě o DK byla vydána za jednotlivá kontrolovaná zdaňovací období již výše specifikovaná prvostupňová rozhodnutí (tj. dodatečné platební výměry, z nichž jeden byl později nahrazen správcem daně v rámci autoremedury vydaným rozhodnutím o odvolání), která žalobkyně napadla odvoláními.
55. V rámci odvolacích řízení byla řízení doplňována ve smyslu § 115 odst. 1 daňového řádu (písemnost ze dne 4. 3. 2024), a to v rámci těch zdaňovacích období, v nichž se promítly závěry týkající se pořízení grafických karet. Poté, co byl doplněný spisový materiál správcem daně vrácen žalovanému dne 9. 5. 2024, došlo k seznámení žalobkyně s výsledky doplněného dokazování a poskytnutí prostoru pro vyjádření ve smyslu § 115 odst. 2 daňového řádu (písemnost doručená žalobkyni dne 2. 8. 2024 – dále jen „seznámení 1“). Dne 17. 9. 2024 žalobkyně podala své vyjádření k seznámení 1, v rámci kterého mj. navrhla provedení dalších důkazních prostředků, zejména znaleckých posudků od Ing. Z. J. a RNDr. R. B., MSc. Žalovaný doplnil spisový materiál a s výsledky doplněného dokazování žalobkyni seznámil, resp. ponechal jí prostor pro vyjádření (písemnost doručená dne 11. 12. 2024 – dále jen „seznámení 2“). Žalobkyně podala dne 27. 12. 2024 své vyjádření k seznámení 2.
56. Dne 7. 2. 2025 žalovaný vydal napadené rozhodnutí. Žalovaný se ztotožnil se závěry správce daně s výjimkou závěru o povinnosti žalobkyně uhradit penále z částky doměřené

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

daně za zdaňovací období listopad 2021 a prosinec 2021 (z důvodu, že správce daně nevydal výzvu k podání dodatečných daňových přiznání, přestože již na základě vyhledávací činnosti předcházející zahájení daňové kontroly bylo zřejmé, že dojde k doměření DPH z důvodu přenesení daňové povinnosti u grafických karet). V této části tedy žalovaný dotčená dvě prvostupňová rozhodnutí změnil a ve zbytku všechna prvostupňová rozhodnutí potvrdil.

57. Soud konstatuje, že rozsah jeho přezkumu zákonnosti napadeného rozhodnutí, resp. správcem daně doměřené DPH se odvíjel od žalobních bodů, které byly řádně uplatněny v žalobě. Soud proto nepřezkoumával a ani přezkoumávat nemohl ta kontrolní zjištění správcem daně obsažená ve zprávě o DK, která žalobkyně svou žalobou nenapadla. Tento postup soudu je v souladu s ustálenou judikaturou Nejvyššího správního soudu. V dané souvislosti lze připomenout právní závěry rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu vyslovené v usnesení ze dne 8. 3. 2011, č. j. 7 Azs 79/2009-84, č. 2288/2011 Sb. NSS, podle kterých: „*V případě ochrany před nezákonným rozhodnutím je na žalobci, aby v zákonné lhůtě soustředil důvody, v jejichž mezích má být rozhodnutí soudem zkoumáno. Soudní přezkum není a nemůže být všeobecnou kontrolou zákonnosti postupu a rozhodování správních orgánů. Je vždy na osobě rozhodnutím dotčené, zda toto rozhodnutí akceptuje, či zda se proti němu bude bránit u soudu; je rovněž na její vůli, jaká pochybení označí za podstatná. Dispoziční zásada je vyjádřena v § 75 odst. 2 s. ř. s., přičemž žalobní body jsou podle § 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s. náležitostí žaloby a musí z nich být patrné, z jakých skutkových a právních důvodů považuje žalobce napadené výroky za nezákonné nebo nicotné.*“
58. V projednávané věci tak bylo podstatou sporu posouzení, zda správce daně (a potažmo i žalovaný, který postup správcem daně později potvrdil jako správný) doměřil žalobkyni DPH zákonným způsobem, přičemž sporné byly tři otázky vztahující se ke dvěma kontrolním zjištěním učiněným správcem daně ve zprávě o DK.
59. První sporná otázka zněla, zda lze grafické karty dodané žalobkyni podřadit pod pojem *desky plošných spojů osazené integrovanými obvody, které jsou dodávány ve stavu před zabudováním do výrobků pro konečné uživatele*, jak předpokládá § 2 odst. 3 písm. d) Nařízení vlády, a tedy zda žalobkyně měla povinnost z nakoupených grafických karet přiznat a odvést DPH namísto jejího dodavatele z důvodu aplikace režimu přenesení daňové povinnosti ve smyslu § 92a a § 92f zákona o DPH, resp. přílohy č. 6 k tomuto zákonu.
60. Druhou spornou otázkou bylo, zda žalobkyni byla správně uložena povinnost zaplatit penále z doměřené daně za zdaňovací období leden 2021 až říjen 2021. Podle žalobkyně správce daně nesplnil svou povinnost ji vyzvat k podání dodatečných daňových přiznání za všechna sporná zdaňovací období, a to ještě před zahájením daňové kontroly, přestože správce daně měl od žalobkyně k dispozici daňové doklady k nákupu sporných grafických karet a bylo tak zřejmé, že neuplatnila režim přenesení daňové povinnosti. Penále proto nemělo být stanoveno, jak ukládá § 87 odst. 4 daňového řádu.
61. A třetí spornou otázkou bylo, zda lze pro účely DPH považovat plnění ze všech smluv uzavřených mezi žalobkyní a společností NET and GAMES a. s. za jediné nedílné plnění, které není osvobozeno od DPH, či je třeba tato plnění dělit na samostatná (dílní) plnění, a to (i) pronájem nebytových prostor, který je osvobozen od DPH, a (ii) plnění spočívající v obsluze technických zařízení a obsluze baru, které od DPH osvobozeno není.
62. Těmito třemi spornými otázkami žalobkyně v nyní projednávané věci vymezila rozsah soudního přezkumu a tyto tři sporné otázky soud posuzoval.

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

(i) *K přezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí*

63. Nejprve se ale soud zabýval otázkou přezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí, neboť meritorně lze posoudit pouze takové rozhodnutí, které je přezkoumatelné.
64. K posuzování vady nepřezkoumatelnosti soudního (a potažmo i správního) rozhodnutí existuje bohatá judikatura správních soudů, kterou Nejvyšší správní soud shrnul např. v rozsudku ze dne 17. 4. 2020, č. j. 4 Afs 375/2019-21 (body 10 a 11), v němž uvedl, že „[...] nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů lze definovat jako rozhodnutí, jež nelze přezkoumat pro nemožnost zjistit v něm jeho obsah nebo důvody, pro které bylo vydáno (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2008, č. j. 7 Afs 212/2006-76, č. 1566/2008 Sb. NSS)“ a že „[z]rušení rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost je současně vyhrazeno těm nejzávažnějším vadám rozhodnutí, je tak namístě zejména tehdy, opomene-li správní orgán či soud na námitku účastníka zcela, tedy i implicitně, reagovat (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 7. 2018, č. j. 7 As 150/2018 - 36, či ze dne 17. 1. 2013, č. j. 1 Afs 92/2012 - 45, či ze dne 29. 6. 2017, č. j. 2 As 337/2016 - 64).“ [všechna podtržení v citacích uvedených v tomto rozsudku byla doplněna soudem]. Dále pak Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 14. 1. 2025, č. j. 1 Afs 172/2024-59 (bod 34), zdůraznil, že: „*Správní orgán nemusí reagovat na každou dílčí námitku. Může totiž vystavět vlastní argumentaci, v jejíž konkurenci pak námitky účastníků neobstojí. Nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů má proto své místo zejména v situacích, kdy správní orgán opomene na námitku účastníka zcela (tedy i implicitně) reagovat (srov. např. již cit. 1 Afs 92/2012-45, bod 28, nověji např. rozsudek ze dne 17. 8. 2023, č. j. 1 Afs 66/2023-79, bod 23).*“
65. Podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu rovněž platí, že *má-li být rozhodnutí přezkoumatelné, musí z něj být patrné, jaký skutkový stav vzal správní orgán za rozhodný, jak uvážil o zásadních a pro danou věc podstatných skutečnostech, proč považuje právní závěry účastníků řízení za nesprávné a z jakých důvodů považuje pro věc zásadní argumentaci účastníků řízení za mylnou* (srov. např. usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 2. 2026, č. j. 2 Ads 189/2025-51, bod 10 a tam uvedená judikatura). *Nepřezkoumatelnost není projevem nenaplněné subjektivní představy účastníka o tom, jak by mělo být rozhodnutí odůvodněno, ale objektivní překážkou, která soudu znemožňuje přezkoumat napadené rozhodnutí. Zrušení rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost je vyhrazeno těm nejzávažnějším vadám rozhodnutí, kdy pro absenci důvodů či pro nesrozumitelnost skutečně nelze rozhodnutí meritorně přezkoumat* (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 2. 2026, č. j. 7 As 180/2025-55, bod 19). Uvedené závěry kasačního soudu týkající se primárně přezkoumatelnosti rozhodnutí krajského soudu lze aplikovat i při posouzení námitky nepřezkoumatelnosti napadeného správního rozhodnutí krajským soudem.
66. Soud konstatuje, že napadené rozhodnutí žalovaného jako celek shledal srozumitelným a dostatečně odůvodněným. Žalovaný v úvodu provedl stručné shrnutí skutkového stavu a konstatoval podstatu odvolacích důvodů, dále vymezil právní základ případu (procesněprávní i hmotněprávní stránku věci), který posléze aplikoval na skutkový stav daného případu. Žalovaný rovněž srozumitelně vypořádal jednotlivé odvolací námitky.
67. Žalobkyně sice v žalobě nepřezkoumatelnost namítala, ovšem činila tak ve vztahu k dílčím argumentům žalovaného, které žalovaný učinil na základě znaleckých posudků ohledně povahy a technického řešení grafických karet, což nemohlo založit nepřezkoumatelnost celého napadeného rozhodnutí. Soud se k těmto dílčím námitkám vyjádří níže v rámci posouzení zákonnosti napadeného rozhodnutí.

68. Jelikož napadené rozhodnutí jako celek bylo přezkoumatelné, mohl soud přistoupit k posouzení žalobních námitek směřujících do merita.

(ii) *K přenesení daňové povinnosti u grafických karet*

69. Jádrem této části sporu, na kterou žalobkyně kladla největší důraz, je otázka, zda žalobkyně měla u grafických karet jí nakoupených v předmětných zdaňovacích obdobích (v celkovém finančním objemu vyšším než 100 000 Kč) aplikovat režim přenesení daňové povinnosti ve smyslu § 92a odst. 1 ve spojení s § 92f zákona o DPH. Zatímco žalobkyně režim přenesení daňové povinnosti neuplatnila a DPH z nakoupených grafických karet neodvedla, správce daně v rámci daňové kontroly uzavřel, že tak žalobkyně učinit měla.
70. Z napadeného rozhodnutí vyplývá následující posouzení této stěžejní sporné otázky ze strany daňových orgánů.
71. Správce daně ve zprávě o DK dospěl k závěru, že základ grafické karty tvoří deska plošných spojů osazená obvody (jako jsou mikroprocesory a centrální procesorové jednotky, uvedené pod kódem nomenklatury celního sazebníku 8542 31), která je dodávána ve stavu před zabudováním do výrobků pro konečné uživatele [viz bod 62 napadeného rozhodnutí]. Tomuto (konečnému) závěru předcházel jiný (později žalobkyní vyvrácený) závěr, že grafická karta je součást počítače a spadá pod kód nomenklatury celního sazebníku 8542 31 (kam spadají: procesory a řídicí jednotky, též kombinované s pamětmi, měniči, logickými obvody, zesilovači, hodinovými a časovými obvody nebo s jinými obvody). Žalobkyně s tím nesouhlasila, neboť podle jejího názoru grafická karta jako koncový produkt samostatně fungující je logické zařadit pod kód celní nomenklatury 8471 80 (kde se nachází základní 2D grafické adaptéry, 2D/3D karty nebo urychlovače 3D grafiky). Jelikož položky pod kódem 8471 80 nejsou vymezeny pro přenos daňové povinnosti, žalobkyně namítla, že na grafické karty nelze uplatnit přenos daňové povinnosti [viz bod 63 napadeného rozhodnutí]. Správce daně na tato tvrzení žalobkyně přistoupil, neboť se s ní ztotožnil, že grafické karty spadají pod kód celního sazebníku 8471 80 (ostatní jednotky zařízení pro automatické zpracování dat). „*Nicméně i přesto správce daně našel „cestu“, jak zdůvodnit užití přenosu daňové povinnosti u grafických karet*“. Správce daně dospěl k závěru, že žalobkyní pořízené grafické karty tvoří deska plošných spojů osazená obvody, resp. že žalobkyní pořízené grafické karty s rozhodujícím kvalitativním prvkem (8542 31) základní desky, včetně procesorů a operačních pamětí, jsou vybraným zbožím a v případě, kdy celková částka základu daně veškerého dodávaného vybraného zboží překračuje částku 100 000 Kč, podléhá jejich dodání režimu přenesení daňové povinnosti dle § 92f zákona o DPH. V důsledku toho pak v předmětných zdaňovacích obdobích správce daně upravil hodnoty na řádcích 40 a 43 daňových přiznání a současně ve stejné výši žalobkyni doměřil daň (řádek 10 daňového přiznání). V případě zdaňovacího období leden 2021, v němž si žalobkyně uplatnila nárok na odpočet daně z pořízení grafických karet s DUZP prosinec 2020 (pozn. toto zdaňovací období nebylo předmětem daňové kontroly), správce daně („pouze“) snížil žalobkyni nárok na odpočet daně na řádku 40 daňového přiznání [viz body 64 a 65 napadeného rozhodnutí].
72. Žalobkyně se závěry správce daně nesouhlasila, a proto v rámci odvolacích řízení předložila nové důkazní prostředky. Přílohou k odvolání tak byl znalecký posudek č. 216/07/2023 ze dne 17. 7. 2023 vypracovaný Ing. L. K., CSc. (dále jen „*znalecký posudek I*“), v němž znalec uzavřel, že jím posuzované grafické karty nejsou pouze deskami plošných spojů, jsou to značně sofistikovaná zařízení s mnoha přídatnými součástmi (paměti, mikroprocesory a další), včetně nezbytných mechanických komponent, jako např. podpora chlazení.

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

Žalovaný poté uložil správci daně, aby ustanovil znalce k vypracování znaleckého posudku týkajícího se posouzení sporných grafických karet, neboť bylo nutné postavit najisto, zda konkrétní typ grafické karty je toliko deska plošných spojů, která obsahuje pouze prvky získané během procesu tisknutí, nebo jde o složitější a sofistikovanější zařízení s přídatnými součástmi (paměti, mikroprocesory, další elektronické součástky) a dalšími mechanickými komponenty (např. soustava pasivních a aktivních prvků chladiče). Současně bylo potřeba se vyjádřit k tomu, zda jsou grafické karty dodávány ve stavu před zabudováním do výrobků pro konečné uživatele, neboť obě podmínky musí být splněny kumulativně [viz body 66 až 68 napadeného rozhodnutí].

73. Žalovanému byl správcem daně předložen znalecký posudek č. 261/2024 ze dne 29. 4. 2024 vypracovaný Ing. V. N. (dále jen „*znalecký posudek 2*“). Znalec ve znaleckém posudku 2 konstatuje, že grafická karta není pouze deska s plošnými spoji, osazená integrovanými obvody, ale jedná se o složitější zařízení s několika dalšími přídatnými elektronickými a mechanickými součástmi. Tentýž závěr je obsažen ve znaleckém posudku 1, který nechala zpracovat žalobkyně. Podle žalovaného ale uvedené přídatné elektronické a mechanické součásti mají pouze doplňkový charakter, jedná se o součást či příslušenství věci hlavní, což je deska plošných spojů, neboť ze znaleckého posudku 2 (str. 9) vyplývá, „*vlastní deska s plošnými spoji osazená grafickými a paměťovými čipy je klíčovou a hlavní komponentou grafické karty.*“ *Primárně se proto (podle žalovaného) jedná o desku plošných spojů s GPU čipem, paměti a dalšími čipy, obvody a díly.* Dle Směrnice o DPH přitom není vyloučeno, aby deska plošných spojů obsahovala i jiné součástky. Proto podle žalovaného první podmínka pro označení vybraného zboží podle § 2 odst. 3 písm. d) Nařízení vlády byla splněna, *grafická karta je deskou plošných spojů osazená integrovanými obvody uvedenými pod kódem nomenklatury celního sazebníku 8542 31* [viz body 69 a 73 napadeného rozhodnutí].
74. Na základě znaleckých posudků 1 a 2 (dle nichž jsou grafické karty komponenty do PC sestav) i z ověření u obchodního partnera žalobkyně (který uvedl, že má grafické karty pronajaty od žalobkyně, nacházejí se na skladě a postupně budou instalovány do PC sestav) žalovaný dospěl k závěru, že byla splněna i druhá podmínka, tj. že předmětné grafické karty jsou dodávány ve stavu před zabudováním do výrobků pro konečné uživatele [viz body 74 a 76 napadeného rozhodnutí].
75. Žalovaný seznámil žalobkyni s právě uvedeným hodnocením v rámci seznámení 1, na které žalobkyně reagovala vyjádřením, v rámci kterého navrhla k důkazu další tři znalecké posudky, a to (i) znalecký posudek č. 1072-24-2023 vypracovaný znalcem Ing. Z. J. ke dni 24. 5. 2023 (dále jen „*znalecký posudek 3*“); (ii) znalecký posudek č. 1099-01-2024 vypracovaný znalcem Ing. Z. J. ke dni 22. 1. 2024 (dále jen „*znalecký posudek 4*“); a znalecký posudek č. 135-1603/4/2023 vypracovaný znalcem RNDr. R. B., MSc. ke dni 28. 4. 2023 (dále jen „*znalecký posudek 5*“), které žalobkyně získala z jiných daňových řízení a které řešily stejnou problematiku grafických karet. I na základě těchto dalších znaleckých posudků žalovaný setrval na tom, že každá grafická karta tvoří celek, který je složen z vlastní desky plošných spojů s GPU čipem, paměti a obslužnými čipy, včetně konektorů napájených přímo na desku plošných spojů (vstupních, výstupních, napájecích a obslužných). Žalovaný proto zopakoval, že *podstatou grafické karty je deska plošných spojů, ať už je doplněna jakýmkoli dalšími součástmi či příslušenstvími.* Důležité je, že tyto příslušenství či součásti, i když mohou být technicky nezbytné, nemění skutečnost, že základem grafické karty je právě deska plošných spojů osazená integrovanými obvody uvedenými pod kódem nomenklatury celního sazebníku 8542 31 [viz zejména body 83 až 86 napadeného rozhodnutí]. K požadavku žalobkyně na vypracování revizního znaleckého Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

posudku ke všem hodnoceným znaleckým posudkům žalovaný uvedl, že *není toho názoru, že by znalecké posudky byly v jádru věci v rozporu. Obecně z nich vyplývá, že podstatu grafických karet tvoří deska plošných spojů, která je osazena nezbytným příslušenstvím, které pospolu vytváří grafickou kartu. Proto žádný další posudek žalovaný nezadal [viz bod 94 napadeného rozhodnutí].*

76. Žalovaný vyslovil souhlas se zařazením grafické karty pod kód kombinované nomenklatury celního sazebníku 8471 8000, což ale podle jeho názoru nemá vliv na aplikaci režimu přenesení daňové povinnosti při jejím dodání. *„Grafická karta (jako taková) sice spadá do podpoložky 8471 8000 celního sazebníku, ale jestliže obsahuje integrovaný obvod zařazený pod kód nomenklatury celního sazebníku 8542 31, jejím základem je deska plošných spojů a současně je dodávána ve stavu před zabudováním do výrobků pro konečné uživatele, vždy splní podmínku vybraného zboží pro aplikaci režimu přenesení daňové povinnosti podle ust. § 2 odst. 3 písm. d) nařízení vlády“* [viz bod 93 napadeného rozhodnutí].
77. Žalovaný dospěl k finálnímu závěru, že *ani jeden z pěti hodnocených znaleckých posudků není způsobilý vyvrátit jeho závěr, že se v případě řešených grafických karet jedná o vybrané zboží podle § 2 odst. 3 písm. d) Nařízení vlády ve spojení s § 92f zákona o DPH. V takovém případě vznikla žalobkyni povinnost použít režim přenesení daňové povinnosti tak, jak předpokládá § 92f zákona o DPH. Žalobkyni tak vznikl z předmětných plnění nárok na odpočet daně při splnění zákonem daných podmínek uvedených v § 72 a 73 zákona o DPH a současně povinnost ve stejné výši přiznat daň (§ 73 odst. 1 písm. b) a § 108 odst. 4 písm. a) zákona o DPH* [viz bod 95 napadeného rozhodnutí].
78. Žalobkyně právě uvedené posouzení žalovaného považovala za nesprávné, neboť dle jejího názoru oba daňové orgány použily extenzivní výklad § 2 odst. 3 písm. d) Nařízení vlády, jež v podstatě umožňuje podrobit režimu přenesení daňové povinnosti jakékoliv zařízení, které obsahuje desku plošných spojů osazenou integrovanými obvody a je určeno k rozšíření funkcí jiného zařízení. Žalobkyně rovněž namítala, že žalovaný nesprávně interpretoval závěry znaleckého posudku 2.
79. Soud nejprve uvádí relevantní právní úpravu a judikaturu týkající se režimu přenesení daňové povinnosti.
80. Podle § 92a odst. 1 zákona o DPH *v režimu přenesení daňové povinnosti je plátce, pro kterého bylo zdanitelné plnění s místem plnění v tuzemsku uskutečněno, povinen přiznat daň ke dni uskutečnění zdanitelného plnění.*
81. Podle § 92f zákona o DPH *při dodání zboží nebo poskytnutí služby uvedených v příloze č. 6 k tomuto zákonu plátci použije plátce režim přenesení daňové povinnosti, pokud tak vláda stanoví nařízením.*
82. Příloha č. 6 k zákonu o DPH obsahuje *„[s]eznam dodání zboží nebo poskytnutí služeb, při nichž se použije režim přenesení daňové povinnosti, stanoví-li tak vláda nařízením“*, přičemž pod bodem 3 se uvádí *„dodání zařízení s integrovanými obvody, jako jsou mikroprocesory a centrální procesorové jednotky, ve stavu před zabudováním do výrobků pro konečné uživatele“*.
83. Podle § 2 odst. 2 Nařízení vlády (č. 361/2014 Sb.), ve znění účinném pro rok 2021, *režim přenesení daňové povinnosti se použije u zdanitelného plnění, kterým je dodání vybraného zboží, pokud celková částka základu daně veškerého dodávaného vybraného zboží překračuje částku 100 000 Kč.*
84. Podle § 2 odst. 3 Nařízení vlády (ve znění účinném pro rok 2021) *se vybraným zbožím pro*

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

účely odstavce 2 rozumí [...] c) mobilní telefony, které jsou uvedeny pod kódy nomenklatury celního sazebníku 8517 12 00 nebo 8517 18 00, d) integrované obvody, jako jsou mikroprocesory a centrální procesorové jednotky, uvedené pod kódem nomenklatury celního sazebníku 8542 31 a desky plošných spojů osazené těmito obvody, které jsou dodávány ve stavu před zabudováním do výrobků pro konečné uživatele, e) přenosná zařízení pro automatizované zpracování dat, která jsou uvedena pod kódy nomenklatury celního sazebníku 8471 30 00, f) videoherní konzole, které jsou uvedeny pod kódy nomenklatury celního sazebníku 9504.

85. Podle § 2 odst. 4 Nařízení vlády (ve znění účinném pro rok 2021) se kódem nomenklatury celního sazebníku pro účely tohoto nařízení rozumí číselné označení zboží uvedené v příloze I nařízení Rady (EHS) č. 2658/87 ze dne 23. července 1987 o celní a statistické nomenklatuře a o společném celním sazebníku, v platném znění.
86. Předobrazem přenesení daňové povinnosti obsažené v zákoně o DPH je úprava v čl. 199 a násl. Směrnice o DPH, kterou je třeba vzít při interpretaci úpravy v zákoně o DPH v úvahu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 1. 2019, č. j. 1 Afs 69/2018-32, bod 27).
87. Podle čl. 199a odst. 1 směrnice o DPH členské státy mohou do [konkrétního data, které se postupně v různých zněních směrnice posouvalo – pozn. soudu] stanovit, že osobou povinnou odvést daň je osoba povinná k dani, již je dodáno některé z tohoto zboží nebo poskytnuta některá z těchto služeb [...] d) dodání zařízení s integrovanými obvody, jako jsou mikroprocesory a centrální procesorové jednotky, ve stavu před zabudováním do výrobků pro konečné uživatele.
88. Problematikou režimu přenesení daňové povinnosti se již v minulosti zabýval ve své judikatuře i Nejvyšší správní soud.
89. V rozsudku ze dne 13. 11. 2023, č. j. 2 Afs 323/2021-56, Nejvyšší správní soud konstatoval, že podle judikatury Soudního dvora EU i judikatury jeho vlastní „[...] *mechanismus přenesení daňové povinnosti (čl. 199 směrnice o DPH) musí být vykládán restriktivně, neboť představuje výjimku ze zásady, podle níž je DPH povinná odvést osoba povinná k dani uskutečňující zdanitelné dodání zboží nebo poskytnutí služby* (viz bod 66 cit. rozsudku a tam odkazovaná rozhodnutí Soudního dvora EU i Nejvyššího správního soudu).
90. Podle již výše odkazovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 69/2018-32, právní úprava režimu přenesení daňové povinnosti (obsažená v části I., hlavě IV, § 92a a násl. zákona o DPH) neobsahuje žádná speciální procesní pravidla týkající se dokazování, přičemž taková speciální pravidla nestanoví ani směrnice o DPH (čl. 199), na jejímž základě byl režim přenesení daňové povinnosti do zákona o DPH vložen. Proto jsou subjekty zúčastněné na správě daní povinny postupovat dle obecné úpravy stanovené v § 92 a násl. daňového řádu upravující důkazní břemeno a jeho přenášení ze správce daně na daňový subjekt a naopak. Tyto zásady pro přenášení důkazního břemene je vždy třeba vykládat s přihlédnutím ke konkrétnímu typu daňové povinnosti a okolnostem posuzovaného případu. K přenosu důkazního břemene nepovede vyjádření jakýchkoliv pochybností o okolnostech určitého daňového tvrzení, ale pouze pochybností relevantních pro stanovení příslušné daňové povinnosti (viz body 33 až 36 cit. rozsudku). Nejvyšší správní soud v posledně citovaném rozsudku rovněž konstatoval, že je to správce daně, kdo má povinnost prokázat, že zboží nakupované daňovým subjektem má spadat do režimu přenesení daňové povinnosti, resp. že hodlá-li správce daně v rámci právního posouzení na předmětné zboží aplikovat výjimečný režim přenesení daňové povinnosti, oproti daňovému subjektu, který přijaté zboží zařadil do standardního režimu DPH, bylo jeho

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

povinností prokázat, že zboží, které daňový subjekt nakoupil, do tohoto režimu spadá (viz bod 38 cit. rozsudku).

91. Soud konstatuje, že ve světle právě uvedené judikatury to v nyní projednávané věci byly daňové orgány, jejichž povinností bylo prokázat, že grafické karty nakoupené žalobkyní v předmětných zdaňovacích obdobích byly vybraným zbožím ve smyslu § 92f zákona o DPH, na které se vztahuje režim přenesení daňové povinnosti. Současně byly daňové orgány povinny volit výklad restriktivní, neboť se jedná o výjimku ze zásady, podle níž je DPH povinná odvést osoba povinná k dani uskutečňující zdanitelné dodání zboží, tj. v posuzovaném případě dodatel grafických karet pro žalobkyni.
92. Jelikož § 92f zákona o DPH podmiňuje zařazení zboží uvedeného v příloze č. 6 k tomuto zákonu mezi vybrané zboží, u něhož se uplatní režim přenesení daňové povinnosti, tím, že tak stanoví vláda, bylo v posuzovaném případě určující správně vyložit a aplikovat ustanovení § 2 odst. 3 Nařízení vlády, které takové vybrané zboží vymezuje. Oba účastníci se shodují na tom, že pro posouzení režimu grafických karet je relevantní písmeno d) daného ustanovení, podle kterého se vybraným zbožím rozumí: „integrováné obvody, jako jsou mikroprocesory a centrální procesorové jednotky, uvedené pod kódem nomenklatury celního sazebníku 8542 31 a desky plošných spojů osazené těmito obvody, které jsou dodávány ve stavu před zabudováním do výrobků pro konečné uživatele“. Gramatickým výkladem lze z dikce uvedeného ustanovení dovodit, že obsahuje dvě skupiny zboží, a to (i) integrováné obvody uvedené pod kódem nomenklatury celního sazebníku 8542 31 (např. mikroprocesory a centrální procesorové jednotky), a (ii) desky plošných spojů osazené integrovanými obvody, přičemž pro obě skupiny platí společná podmínka, že jsou dodávány ve stavu před zabudováním do výrobků pro konečné uživatele.
93. V tomto ohledu si nelze vystačit konstatováním, že v příloze č. 6 k zákonu o DPH je pod bodem 3 uvedeno „dodání zařízení s integrovanými obvody, jako jsou mikroprocesory a centrální procesorové jednotky, ve stavu před zabudováním do výrobků pro konečné uživatele“, neboť toto vymezení je odlišné (širší) než výše uvedené vymezení vybraného zboží obsažené v § 2 odst. 3 písm. d) Nařízení vlády, které nehovoří o jakémkoli „zařízení s integrovanými obvody“, ale pouze o „integrovaných obvodech uvedených pod kódem nomenklatury celního sazebníku 8542 31“ a poté o „deskách plošných spojů osazených integrovanými obvody“ (bez bližší specifikace dle konkrétní položky nomenklatury celního sazebníku).
94. Poté, co správce daně upustil od svého původního výkladu, že grafické karty lze zařadit do skupiny integrovaných obvodů uvedené pod kódem nomenklatury celního sazebníku 8542 31, neboť se stalo zřejmým, že grafické karty správně spadají pod kód 8471 8000 celního sazebníku (jako *ostatní jednotky zařízení pro automatické zpracování dat*), což následně potvrdil i žalovaný [viz body 64 a 93 napadeného rozhodnutí], stala se stěžejní otázka, zda lze grafické karty zařadit do skupiny vybraného zboží vymezeného jako „desky plošných spojů osazené integrovanými obvody“.
95. Samotný žalovaný v napadeném rozhodnutí konstatoval, že na základě ve správním spisu založených znaleckých posudků *nejdou* grafické karty pouze deskami plošných spojů, ale jedná se o složitější zařízení s několika dalšími přídavnými elektronickými a mechanickými součástmi (např. paměti, mikroprocesory, konektory, chlazení). I přes toto skutkové zjištění žalovaný považovat za rozhodující, že základem, resp. podstatou grafické karty je deska plošných spojů, která je pak osazena nezbytnými součástmi a příslušenstvím, které mají doplňkový charakter. Žalovaný poté ve vyjádření k žalobě připustil, že další Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

komponenty umožňují fungování grafické karty a že bez dalších komponent (např. systému chlazení) by grafická karta nemohla plnit svůj účel [viz bod 25 vyjádření k žalobě]. Bez ohledu na to však setrval na svém názoru, že grafické karty lze zařadit do skupiny vybraného zboží vymezeného jako *desky plošných spojů osazené integrovanými obvody* dle § 2 odst. 3 písm. d) Nařízení vlády.

96. Soud má na základě obsahu správního spisu za prokázané a v zásadě i za nesporné, že grafické karty nelze po technické stránce ztotožnit s deskami plošných spojů osazenými integrovanými obvody, neboť v případě grafické karty se jedná o složitější a sofistikovanější zařízení obsahující desku plošných spojů doplněnou o další elektronické a mechanické komponenty, bez nichž by grafická karta nemohla plnit svůj účel, resp. řádně fungovat.
97. Přitom, jak již bylo opakovaně uvedeno, ustanovení § 2 odst. 3 písm. d) Nařízení vlády vymezuje vybrané zboží pouze jako *desky plošných spojů osazené integrovanými obvody*, nikoli jako *zařízení*, jejichž klíčovou komponentou jsou *takové desky plošných spojů*. Je tudíž zřejmé, že pokud správce daně i žalovaný podřadili grafické karty pod vybrané zboží uvedené v § 2 odst. 3 písm. d) Nařízení vlády, vyložili dané ustanovení extenzivně, nikoli restriktivně, jak je v případě přenesení daňové povinnosti vyžadováno.
98. Soud nepřisvědčil žalovanému, že v daném případě jeho interpretaci svědčí teleologický výklad založený na záměru autora Nařízení vlády, resp. úmyslu a vůli normotvůrce. Předně je třeba uvést, že žalovaný ani v napadeném rozhodnutí, ani ve vyjádření k žalobě nespecifikoval konkrétní zdroj, ze kterého by byla patrná jím tvrzená vůle normotvůrce podřadit grafické karty pod pojem *desky plošných spojů* uvedený v § 2 odst. 3 písm. d) Nařízení vlády. Přitom ale platí, že k tomu, aby tvrzená vůle normotvůrce byla pro soud právně relevantní, musela by být kvalifikovaně vyjádřena (např. v důvodové zprávě, případně v rozpravě v rámci normotvorného procesu).
99. Jako nedostatečné soud posoudil prosté konstatování žalovaného v bodě 115 napadeného rozhodnutí (na který následně žalovaný bez dalšího vysvětlení odkázal i ve vyjádření k žalobě), že *„úmysl zákonodárce byl v této věci zřejmý, neboť v rámci vybraného zboží jasně označil mj. desky plošných spojů osazené integrovanými obvody [...], které se teprve zabudují do výrobku pro konečného uživatele“*. Soud nemá pochyb o tom, že desky plošných spojů osazené integrovanými obvody jsou v Nařízení vlády vymezeny jako vybrané zboží, u kterého se uplatní režim přenesení daňové povinnosti, ostatně to ani nesporně žalobkyně. Sporné bylo to, zda grafickou kartu, která je po technické stránce sofistikovaným zařízením obsahujícím nejen desku plošných spojů, ale též další nezbytné komponenty, lze bez dalšího ztotožnit s deskou plošných spojů. A k této sporné otázce žalovaný žádný úmysl normotvůrce soudu nepředestřel. Neobstojí ani žalovaným obecně formulovaný a ničím nedoložený argument rovněž uvedený v bodě 115 napadeného rozhodnutí, že *„není tajemstvím, že komodity popsané v § 2 odst. 3 nařízení vlády (jako např. drahé kovy, mobilní telefony ad.) byly zákonodárcem zvoleny proto, jelikož jsou náchylné pro daňové podvody. Zejména se to týká drahých a malých věcí, u kterých lze předpokládat nízké logistické náklady (např. s ohledem na jejich hmotnost). Do této kategorie jednoznačně právě spadají zde řešené grafické karty, pro něž je typická vysoká cena a relativně malý rozměr.“*. Tento obecně formulovaný argument pomíjí tu skutečnost, že chtěl-li normotvůrce u konkrétních výrobků *„náchylných pro daňové podvody“* uplatnit režim přenesené daňové povinnosti, tak konkrétně vymezil takové výrobky jako vybrané zboží v § 2 odst. 3 Nařízení vlády, jako tomu je v případě mobilních telefonů pod písm. c), nebo u vybraných přenosných zařízení pro automatizované zpracování dat pod písm. e) anebo videoherních konzolí pod písm. f).

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

100. Ani v soudním řízení žalovaný svou argumentaci teleologickým výkladem nerozvinul o relevantní a přesvědčivé argumenty. Pouhý odkaz žalovaného na přílohu č. 6 k zákonu o DPH, která hovoří o „*dodání zařízení s integrovanými obvody*“ a na to navazující (opět ničím nepodložené) tvrzení, že *se autor Nařízení vlády snažil o bližší konkretizaci a namísto pojmu „zařízení“ uvedl přímo „desky plošných spojů“, které jsou též zařízení s integrovanými obvody* (viz bod 30 vyjádření k žalobě), jsou nedostačující a pro soud i nepřesvědčivé. Žalovaný pomíjí, že podmínkou pro to, aby se určité zboží uvedené v příloze č. 6 k zákonu o DPH stalo vybraným zbožím, při jehož dodání se použije režim přenesení daňové povinnosti, je skutečnost, že tak stanovila vláda. Proto je určující vymezení obsažené v Nařízení vlády, nikoli v příloze č. 6 k zákonu o DPH. A právě Nařízení vlády již nevymezuje vybrané zboží jako „zařízení s integrovanými obvody“ nebo např. „zařízení, jehož klíčovým prvkem je deska plošných spojů osazená integrovanými obvody“, ale omezuje se pouze na „*integrované obvody*“ (u nichž uvádí příkladný výčet specifikovaný kódem nomenklatury celního sazebníku) a poté na „*desky plošných spojů osazené integrovanými obvody*“ (bez bližší specifikace).
101. Z obdobných důvodů nemohla obstát ani argumentace žalovaného opírající se o čl. 199a směrnice o DPH, který mezi možná zdanitelná plnění, u kterých *může* (nikoli *musí*) být vnitrostátním právem zavedeno přenesení daňové povinnosti, zahrnul i *dodání zařízení s integrovanými obvody, jako jsou mikroprocesory a centrální procesorové jednotky, ve stavu před zabudováním do výrobků pro konečné uživatele*. Jak je zřejmé z výše uvedeného, český normotvůrce v Nařízení vlády zvolil jinou (užší) definici, neboť nepřevzal pojem *zařízení s integrovanými obvody*, ale za vybrané zboží označil *integrované obvody* (navíc pouze ty, které jsou uvedeny pod kódem nomenklatury celního sazebníku 8542 31) a poté *desky plošných spojů osazené integrovanými obvody*. Mezi stranami pak bylo nesporné, že směrnici o DPH nelze aplikovat přímo vůči daňovým subjektům, neboť jejím adresátem jsou členské státy. Žalovaný v souvislosti s čl. 199a odst. 1 směrnice o DPH neargumentoval tzv. nepřímým účinkem, kterému se žalobkyně ve své žalobě podrobně věnovala (uváděla důvody, proč se v posuzovaném případě neuplatní), tudíž soud se jím podrobněji nezabýval. Soud pouze ve stručnosti doplňuje, že i výklad žalobkyně je souladný s čl. 199a odst. 1 směrnice o DPH, neboť tato unijní úprava neukládá povinnost, ale toliko umožňuje členským státům zavést režim přenesení daňové povinnosti i pro dodání tam uvedeného zboží, resp. poskytnutí tam uvedených služeb. Český zákonodárce této možnosti využil, a to ve vztahu k tomu vybranému zboží, které je vymezeno v Nařízení vlády.
102. Za významný argument svědčící správnosti výkladu žalobkyně, že grafické karty nelze považovat za desky plošných spojů osazené integrovanými obvody ve smyslu § 2 odst. 3 písm. d) Nařízení vlády, soud považuje celní zařazení grafických karet. Mezi žalobkyní a žalovaným bylo nespornou skutečností, že grafické karty nespádají do skupiny „*elektronické integrované obvody – procesory a řídicí jednotky, též kombinované s pamětmi, měniči, logickými obvody, zesilovači, hodinovými a časovými obvody nebo s jinými obvody*“ uvedené pod kódem nomenklatury celního sazebníku 8542 31 (jak se původně nesprávně domníval správce daně), ani do skupiny „*desky plošných spojů*“ uvedené pod kódem nomenklatury celního sazebníku 8534 00, ale do skupiny „*ostatní jednotky zařízení pro automatizované zpracování dat*“ uvedené pod kódem nomenklatury celního sazebníku 8471 8000. Z Nařízení vlády je přitom zřejmé, že vymezení výrobků právě kódem nomenklatury celního sazebníku slouží k upřesnění tam uvedeného vybraného zboží. Soud proto nemohl přisvědčit snaze žalovaného bagatelizovat význam nomenklaturního zařazení grafických karet. Ostatně Nejvyšší správní soud již opakovaně judikoval, že *pro zařazení zboží do*

*režimu přenesení daňové povinnosti je nutné vycházet z výkladových pravidel pro zařazování zboží do kategorie kombinované nomenklatury dle Společného celního sazebníku, tj. ze znění čísla nebo položky kombinované nomenklatury a poznámek k těmto třídám* (srov. rozsudek ze dne 17. 1. 2019, č. j. 1 Afs 69/2018-32, bod 28, resp. rozsudek ze dne 12. 7. 2018, č. j. 4 Afs 130/2018-42, bod 25).

103. Pokud tedy grafické karty (i) nejsou zařazeny do stejné skupiny kombinované nomenklatury jako desky plošných spojů (kód 8534 00), (ii) jsou zbožím náležejícím do samostatné skupiny dle nomenklatury celního sazebníku (kód 8471 8000), která v Nařízení vlády uvedena není, zatímco (iii) grafickým kartám blízká přenosná zařízení pro automatizované zpracování dat (kód 8471 30 00) v Nařízení vlády uvedena jsou [v § 2 odst. 3 písm. e) Nařízení vlády], pak se jedná o relevantní skutečnosti, které měl žalovaný ve svém posouzení náležitě zohlednit. To ovšem žalovaný neučinil, jak vyplývá z bodu 93 napadeného rozhodnutí, kde žalovaný označil zařazení grafických karet dle kombinované nomenklatury celního sazebníku za skutečnost, která neměla vliv na aplikaci režimu přenesení daňové povinnosti. Lze přisvědčit námitce žalobkyně, že logikou žalovaného (podle které pro založení režimu přenesení daňové povinnosti je dostačující, je-li základem grafické karty deska plošných spojů osazené integrovanými obvody) by mohly být pod § 2 odst. 3 písm. d) Nařízení vlády svévolně podřazovány i další výrobky, jako např. klávesnice, externí HDD apod., které rovněž mají podobné vlastnosti jako grafické karty a jsou také uvedeny pod vlastním kódem nomenklatury celního sazebníku. Uvedené dokládá, že výklad zvolený žalovaným vede k neurčitosti (tedy i právní nejistotě) ve vymezení vybraného zboží, u něhož se uplatní režim přenesení daňové povinnosti.
104. S ohledem na výše uvedené soud přisvědčil námitce žalobkyně, že správce daně a žalovaný nesprávně ztotožnili grafické karty s deskami plošných spojů osazenými integrovanými obvody ve smyslu § 2 odst. 3 písm. d) Nařízení vlády. Daňové orgány zvolily nepřipustně extenzivní výklad, pro který neměly dostatečnou oporu ani v gramatickém výkladu, ani v jimi deklarovaném teleologickém výkladu.
105. Navíc, soud přisvědčil žalobkyni i v tom, že v jejím případě by nebylo prokázáno ani splnění druhé z nezbytných podmínek, a to že se musí jednat o zboží *ve stavu před zabudováním do výrobků pro konečné uživatele*. Nebylo sporu o tom, že v případě žalobkyní nakoupených grafických karet se jednalo o grafické karty dedikované, které jsou připojované k PC přes konektory. Naproti tomu existují i karty integrované, jež jsou umístěny přímo na procesoru či základní desce (srov. bod 33 vyjádření k žalobě). Uvedené potvrzují i ve správním spisu založené znalecké posudky (viz např. str. 3 znaleckého posudku 1). A právě dedikované grafické karty jsou běžně nabízeny koncovým uživatelům, což je obecně známou skutečností, navíc podpořenou vyjádřením výrobce ASUS k dotazu ze dne 31. 8. 2024 (provedeno k důkazu). Žalovaný se ovšem s touto skutečností v napadeném rozhodnutí náležitě nevypořádal, neboť splnění druhé z podmínek postavil pouze na zjednodušujícím tvrzení, že grafické karty musí být připojeny do sestavy PC, jinak jsou prakticky nepoužitelné (viz body 74 až 76 napadeného rozhodnutí). Tato skutečnost ovšem podle názoru soudu bez dalšího neprokazuje, že by dedikované grafické karty byly zbožím *ve stavu před zabudováním do výrobků pro konečné uživatele*. Žalovaný ve své argumentaci pomíjí významový rozdíl mezi zapojením do PC (jak argumentuje žalovaný) a zabudováním do výrobku (např. PC), jak vyžaduje Nařízení vlády. Ve vyjádření k žalobě pak žalovaný v dané souvislosti pouze doplnil, že rozdíl mezi integrovanými a dedikovanými kartami je pouze otázkou technického provedení, která nemá vliv na posouzení věci, jelikož „*úmyslem nebylo odlišovat v otázce režimu přenesení* Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

*daňové povinnosti to, jak je připojení dané grafické karty řešeno“ (bod 33 vyjádření k žalobě). Opět se tedy jedná jen o vágní a nepřesvědčivé zdůvodnění odkazující na blíže nespecifikovaný a nedoložený úmysl.*

106. Nad rámec výše uvedených důvodů, které samy o sobě postačují pro závěr o tom, že posouzení otázky režimu zdanění grafických karet provedené správcem daně a žalovaným neobstojí, soud konstatuje, že přisvědčil žalobkyni i v tom, že ve prospěch výkladu zastávaného žalobkyní by svědčila i zásada *in dubio mitius*. Podle této zásady jsou daňové orgány povinny v případě dvou či více srovnatelných výkladů nejasné právní normy volit ten výklad, který je ve prospěch daňového subjektu (viz nález ze dne 15. 12. 2003, sp. zn. IV. ÚS 666/02, či ze dne 16. 8. 2007, sp. zn. IV. ÚS 650/05). Ze základních principů daňového práva, zejména principu legální licence, právní jistoty a předvídatelnosti právní regulace, plyne mimo jiné zásada, že „v případě, že daňový zákon z důvodu své nejasnosti, nesrozumitelnosti či nepřesnosti nebo ‚mezery v zákoně‘ umožňuje vícero rovnocenně přesvědčivých výkladů, je nutno použít takový z nich, který je vůči daňovému subjektu mírnější (neboť je věcí státu, aby formuloval své daňové zákony natolik jednoznačně, srozumitelně, přesně a úplně, aby minimalizoval výkladové nejasnosti; v opačném případě by se jednalo o nepřipustnou libovůli zákonodárce).“ (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005-44, nebo rozsudek rozšířeného senátu téhož soudu ze dne 5. 9. 2023, č. j. 2 Afs 363/2019-50, zejm. bod 44).
107. Pokud by soud připustil možnost výkladu žalovaného o tom, že pojem desky plošných spojů ve smyslu § 2 odst. 3 písm. d) Nařízení vlády lze aplikovat i na sofistikovanější zařízení, jejichž základem je deska plošných spojů, doplněná o další nutné komponenty (jako je tomu v případě grafických karet), pak by zde zcela nepochybně existoval rovnocenný výklad žalobkyně (se kterým se soud ze shora uvedených důvodů ztotožnil), že grafické karty do vymezení vybraného zboží dle § 2 odst. 3 písm. d) Nařízení vlády nespádají. Žalovaný v napadeném rozhodnutí neprezentoval takové relevantní a dostatečně silné argumenty, pro které by bylo možné při využití standardních interpretačních metod výklad daňových orgánů označit za jediný možný a správný, resp. výklad zastávaný žalobkyní (a soudem) označit za nikoli rovnocenný.
108. Ze všech výše uvedených důvodů soud dospěl k závěru, že žalobní bod namítající nezákonnost napadeného rozhodnutí v otázce přenesení daňové povinnosti u žalobkyni dodaných grafických karet ve zdaňovacích obdobích leden, březen, květen, červen, listopad a prosinec roku 2021 byl uplatněn důvodně. Tento závěr soud vedl k částečnému zrušení napadeného rozhodnutí v relevantním rozsahu (srov. čl. VI. tohoto rozsudku).

*(iii) K povinnosti hradit penále*

109. Podstata žalobního bodu, v němž žalobkyně namítala nezákonné stanovení povinnosti uhradit penále z doměřené daně, spočívala v tom, že dle přesvědčení žalobkyně v jejím případě byly naplněny podmínky pro vydání výzev k podání dodatečných daňových přiznání ještě před zahájením daňové kontroly, tudíž jí neměla být stanovena povinnost uhradit penále z doměřené daně na základě § 87 odst. 4 daňového řádu. Jak je patrné zejména z bodů 92 a 95 žaloby, žalobkyně tato žalobní tvrzení vztahovala výhradně k doměření DPH z jí nakoupených grafických karet. Soud poznamenává, že při soudním jednání se žalobkyně k této žalobní námitce nad rámec žaloby blíže nevyjádřila.
110. Jelikož soud shledal žalobu důvodnou v části týkající se zdaňovacích období, v nichž byla žalobkyni doměřena DPH z jí nakoupených grafických karet, a z tohoto důvodu zrušil

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

dotčené výroky napadeného rozhodnutí (tj. včetně povinnosti hradit penále z doměřené daně, pokud již taková povinnost nebyla zrušena v rámci odvolacího řízení), stal se v tomto rozsahu druhý žalobní bod bezpředmětným. Ve zbývajícím rozsahu, tj. ve vztahu k těm výrokům napadeného rozhodnutí, které soud nezrušil, neboť se netýkaly zdaňovacích období, v nichž byla žalobkyni doměřena DPH z jí nakoupených grafických karet, byla tato část žalobní argumentace zjevně nedůvodná, neboť její podstata (absence výzvy k podání dodatečného daňového přiznání z důvodu přenesení daňové povinnosti u plnění spočívajícím v nákupu grafických karet) se míjela se zdaňovacími obdobími, jichž se zbývající (soudem nezrušené) výroky napadeného rozhodnutí týkaly.

(iv) *K plnění ze smluv uzavřených se společností NET and GAMES a. s.*

111. Poslední žalobní bod se týkal doměření DPH z plnění přijatých žalobkyní od společnosti NET and GAMES a. s. v souvislosti s podnájmem nebytových prostor a poskytováním služeb v rámci tam umístěných TZ (určených k provozování hazardních her).
112. Lze souhlasit s žalovaným, že jádrem sporu v tomto případě bylo posouzení, zda zmíněné plnění přijaté žalobkyní od společnosti NET and GAMES a. s. bylo plněním osvobozeným od daně ve smyslu § 51 odst. 1 písm. g) zákona o DPH ve spojení s § 56a zákona o DPH (jak to tvrdila žalobkyně), či zda se jednalo o službu dle § 14 odst. 1 zákona o DPH, která od daně osvobozena není (jak to dovodily daňové orgány).
113. Žalobkyně v žalobě (ani při soudním jednání, kde se žalobkyně tomuto žalobnímu bodu blíže nevěnovala) nespороvala daňovými orgány zjištěný skutkový stav, který žalovaný v napadeném rozhodnutí popsal následovně.
114. Dne 28. 8. 2020 žalobkyně uzavřela se společností NET and GAMES a. s. smlouvu o podnájmu prostoru sloužícího k podnikání, a to konkrétně prostoru pod názvem „Casino Game Aréna“ nacházející se na adrese Veronské náměstí 403, Praha, a za účelem provozování různých technických zařízení sloužících k provozu hazardních her (dále jen „Smlouva o podnájmu“). Téhož dne stejné smluvní strany uzavřely smlouvu o obsluze technických zařízení a baru, ve které žalobkyně vystupovala jako obsluhovatel, a společnost NET and GAMES a. s. jako provozovatel, a v níž se žalobkyně zavázala za dohodnutou odměnu obstarat pro provozovatele obsluhu baru, a to na svůj účet, a obsluhu specifikovaných technických zařízení pro technické hry a živé hry ve smyslu zákona č. 186/2016 Sb., o hazardních hrách (dále jen „zákon o hazardních hrách“), umístěných v prostoru (pod)najatém dle Smlouvy o podnájmu, a to na účet provozovatele (dále jen „Smlouva o obsluze“). Výše podnájemného dle čl. III. Smlouvy o podnájmu byla stanovena jako 100 % z čistých výnosů, přičemž ty se určí jako úhrn vsazených částek v daném období snížený o úhrn vyplacených výher v daném období a o další položky, tedy šlo o variabilně stanovenou cenu (srov. body 46 až 48 napadeného rozhodnutí).
115. Žalobkyně plnění vzešlá z tohoto obchodního vztahu vykazala jako plnění osvobozená od DPH bez nároku na odpočet daně dle § 56a zákona o DPH, tzn. že neuplatnila daň na výstupu. Správce daně po vyhodnocení relevantních důkazních prostředků naopak dospěl k závěru, že se v případě této obchodní spolupráce nejednalo o pasivní poskytnutí práva užívat nemovitost, ale o poskytnutí služby dle § 14 odst. 1 zákona o DPH. Úplatu, kterou žalobkyně jako pronajímatel obdržela, vyhodnotil jako úplatu za uskutečněné zdanitelné plnění, ohledně které žalobkyni vznikla povinnost přiznat daň dle § 20a zákona o DPH. Na základě toho správce daně doměřil DPH v základní sazbě 21 %, s čímž se žalovaný následně v napadeném rozhodnutí ztotožnil. Žalovaný totiž měl na základě obsahu obou

popsaných smluv za zřejmé, že se v posuzovaném případě nejednalo o pasivní přenechání prostoru k užívání, ale o poskytnutí práva na umístění hracích přístrojů (TZ), které fakticky provozovala žalobkyně. Z obou smluv vyplývá, že žalobkyně (pod)najaté prostory plně užívala a rovněž určovala, které osoby mají do prostor fakticky přístup. Žalobkyně se tak nezavázala k pouhému přenechání nebytových prostor do užívání, ale též k provádění aktivních úkonů souvisejících s obsluhou TZ. Podle žalovaného z povahy věci bylo zřejmé, že hlavním cílem posuzovaného obchodního vztahu nebyla toliko instalace TZ v předmětu podnájmu, nýbrž zajištění jejich provozu a výnosů z nich. Požadovanou obsluhu si přitom společnost NET and GAMES a. s. mohla obstarat sama či prostřednictvím třetí osoby. Plnění poskytovaná žalobkyní společnosti NET and GAMES a. s. dle Smlouvy o podnájmu a Smlouvy o obsluze byla natolik hospodářsky provázaná, že bylo třeba je považovat za plnění jediné a nedílné (srov. body 49 a 50 napadeného rozhodnutí).

116. Soud se s posouzením žalovaného plně ztotožnil a žalobní námitky směřující proti doměření DPH za plnění od společnosti NET and GAMES a. s. z titulu Smlouvy o podnájmu shledal nedůvodnými. Odůvodnění napadeného rozhodnutí soud považuje za plně dostačující a správné, a proto si jej osvojuje a v podrobnostech na něj i odkazuje.
117. Soud totiž přisvědčil žalovanému v tom, že v judikatuře správních soudů již byla principiálně stejná právní otázka opakovaně vyřešena. Připomenout lze zejména rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 3. 2012, č. j. 1 Afs 22/2012-53, č. 2629/2012 Sb. NSS, v němž byla vyslovena následující právní věta: *„Plnění poskytované osobou oprávněnou užívat nebytový prostor, které spočívá v přenechání práva užívat blíže specifikovanou část nebytových prostor za účelem umístění výherního hracího přístroje třetí osobě a současně v poskytování služeb nezbytných fakticky nebo z pohledu veřejnoprávních předpisů pro řádné provozování výherních hracích automatů (zajišťování běžného provozu přístroje, vykonávání dozoru v herně atd.) téže osobě, je třeba pro účely daně z přidané hodnoty považovat za jediné, nedílné plnění. Při úvaze o osvobození plnění od daně dle § 56 odst. 3 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, nelze toto nedílné plnění uměle štěpit na dílčí plnění, tj. na část osvobozenou od daně a část neosvobozenou.“* Soud k uvedenému doplňuje, že z hlediska samotné podstaty věci není nijak významné to, že se v kasačním soudem řešené věci jednalo o případ provozování výherních hracích přístrojů dle tehdy platného zákona č. 202/1990 Sb., o loteriích a jiných podobných hrách, zatímco v nyní projednávaném případě jde o provozování hazardních her (zejména prostřednictvím technických zařízení) dle zákona o hazardních hrách.
118. Soud proto tuto část žalobní argumentace neshledal důvodnou. Na základě předmětného smluvního vztahu, jak byl žalovaným popsán v napadeného rozhodnutí, nelze žalobkyni přisvědčit v tom, že žalobkyně poskytovala společnosti NET and GAMES a. s. dvě oddělená a samostatná plnění. Podstatným argumentem je zjištění daňových orgánů o provázanosti způsobu stanovení nájmu, který byl navázán na výši tržeb z provozu TZ umístěných v (pod)najatých prostorech, což žalobkyně nezpochybnila.
119. Pokud žalobkyně namítala, že provozovatelem hazardní hry provozované prostřednictvím TZ umístěných v (pod)najatých prostorech u žalobkyně, který disponoval povolením dle zákona o hazardních hrách (a rovněž byl i vlastníkem TZ), byla společnost NET and GAMES a. s., nikoli žalobkyně, nejednalo se o námitky relevantní z hlediska podstaty této části sporu. Rozhodující totiž byl charakter zdanitelného plnění, které bylo této společnosti ze strany žalobkyně poskytnuto, přičemž se nejednalo o pouhé pasivní přenechání práva k užívání nebytového prostoru, ale o komplex služeb souvisejících s provozováním

hazardních her, které aktivně zajišťovala žalobkyně v prostorách (pod)najatých společnosti NET and GAMES a. s.

120. Soud na základě daňovými orgány zjištěného skutkového stavu nemá v posuzovaném případě pochyb o provázanosti obou plnění, tedy podnájmu prostor a komplexu služeb souvisejících s provozováním hazardních her prostřednictvím tam umístěných TZ. Je přitom irelevantní, že žalobkyně a společnost NET and GAMES a. s. poskytované plnění účelově rozdělily do dvou samostatných smluv.
121. Lze proto uzavřít, že daňové orgány v případě doměření DPH z úplaty, kterou žalobkyně jako pronajímatel obdržela v dotčených zdaňovacích obdobích od společnosti NET and GAMES a. s., nepochybily ve svém posouzení, které vedlo k doměření DPH.

## VI.

### *Rozhodnutí soudu*

122. Vzhledem k tomu, že žaloba byla podána zčásti důvodně, soud výrokem I. tohoto rozsudku částečně zrušil napadené rozhodnutí pro nezákonnost dle § 78 odst. 1 s. ř. s., kterou spatřoval v nesprávné aplikaci přenesení daňové povinnosti u žalobkyní nakoupených grafických karet. Žalovaný, jehož tížilo důkazní břemeno, totiž neprokázal, že předmětné grafické karty naplňují podmínky vybraného zboží dle § 2 odst. 3 písm. d) Nařízení vlády ve spojení s § 92f zákona o DPH a přílohou č. 6 k tomuto zákonu. Soud zrušil napadené rozhodnutí pouze v té části, která se týkala prvostupňových rozhodnutí vztahujících se ke zdaňovacím obdobím leden, březen, květen, červen, listopad a prosinec roku 2021, neboť v každém z těchto období byla DPH doměřena na základě nesprávného závěru správce daně o povinnosti žalobkyně přiznat a odvést DPH u jí nakoupených grafických karet v režimu přenesení daňové povinnosti.
123. Soud současně nezrušil i dotčená prvostupňová rozhodnutí, jak navrhovala žalobkyně, neboť jimi správce daně doměřil DPH rovněž z jiného důvodu, než na který se vztahuje soudem zjištěná nezákonnost (tj. nesprávné posouzení režimu zdanění grafických karet). Navíc relevantní prvostupňová rozhodnutí byla (až na jednu výjimku) dodatečnými platebními výměry, přičemž nešlo o situaci, kdy by tyto výměry neměly být vůbec vydány nebo kdy by daňové řízení trpělo takovými vadami, že by v něm nebylo možno dále pokračovat. Podmínky pro postup podle § 78 odst. 3 s. ř. s. tedy nebyly splněny ani z tohoto důvodu (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2009, č. j. 1 Aps 2/2008-76, č. 1997/2010 Sb. NSS, a rozsudek téhož soudu ze dne 30. 5. 2022, č. j. 5 Afs 452/2019-31, bod 20).
124. Soud podle § 78 odst. 4 s. ř. s. vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení, v němž je žalovaný vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (srov. § 78 odst. 5 s. ř. s.).
125. Výrokem II. soud zamítl žalobu v rozsahu, v němž žalobkyně brojila proti napadenému rozhodnutí v části, která se týkala zbývajících šesti zdaňovacích období, v nichž důvodem pro doměření DPH nebylo nesplnění povinnosti žalobkyně přiznat a odvést daň u jí nakoupených grafických karet v režimu přenesení daňové povinnosti. V této části totiž žalobní námitky proti doměření daně nebyly uplatněny důvodně, případně nebyly uplatněny vůbec.
126. Soud tímto postupem dostál ustálené judikatuře Nejvyššího správního soudu, která vyžaduje, aby správní soud zrušil správní rozhodnutí pouze v nezákonné části, je-li to možné, tudíž vztahuje-li se shledaná nezákonnost pouze k některým oddělitelným částem

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

správního rozhodnutí, soud zruší pouze tuto část a ve zbytku žalobu zamítne (k tomu srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 5. 2025, č. j. 1 Afs 244/2024-51, body 26 až 29).

## VII.

### *Náklady řízení*

127. Výrokem III. tohoto rozsudku soud rozhodl o nákladech řízení. Podle § 60 odst. 1 s. ř. s. má právo na náhradu nákladů ten účastník, který byl v řízení plně úspěšný; měl-li úspěch jen částečný, přizná mu soud právo na náhradu nákladů řízení poměrně.
128. Žalobkyně měla ve věci úspěch pouze částečný. Žalovaný napadeným rozhodnutím rozhodoval o odvoláních proti 12 prvostupňovým rozhodnutím (každé se týkalo jednoho měsíčního zdaňovacího období, za které byla žalobkyni doměřena DPH), přičemž každé z nich představuje samostatnou věc, u níž se hodnotí úspěch v řízení (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 10. 2023, č. j. 4 Ads 257/2021-57, body 46 a 50). V dané věci je tedy výsledkem soudního přezkumu částečné zrušení napadeného rozhodnutí, a to ve vztahu k 6 z 12 napadených prvostupňových rozhodnutí, proti nimž směřovala odvolání, o nichž žalovaný rozhodl společně v napadeném rozhodnutí. Žalobkyně tedy byla v této části v řízení úspěšná. Naopak žalovaný byl v řízení úspěšný ve zbývajících 6 částech, tj. ve vztahu ke zbývajícím 6 napadeným prvostupňovým rozhodnutím. Úspěšnost obou stran byla tedy stejná, poloviční. Z toho důvodu soud rozhodl, že žádný z účastníků řízení nemá právo na náhradu nákladů řízení (srov. již odkazovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 4 Ads 257/2021-57, bod 52).

### **Poučení:**

**Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost. Kasační stížnost musí být podána do dvou týdnů po doručení rozsudku. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu; lhůta je zachována, byla-li kasační stížnost podána u Krajského soudu v Plzni.**

Plzeň 16. června 2026

Mgr. Lukáš Pišvejc v.r.  
předseda senátu