

U S N E S E N Í

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jakuba Camrdy a soudců JUDr. Lenky Matyášové a JUDr. Viktora Kučery v právní věci žalobce: **Autogejms KOMBO, s.r.o.**, se sídlem Za Olšávkou 365, Uherské Hradiště, zast. Mgr. Ing. Pavlou Kvapilovou, daňovou poradkyní se sídlem Příkop 838/6, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 28. 5. 2025, č. j. 31 Af 21/2023-48,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e o d m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I.

[1] Kasační stížností se žalovaný domáhá zrušení rozsudku ze dne 28. 5. 2025, č. j. 31 Af 21/2023-48, jímž Krajský soud v Brně zrušil rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 4. 2023, č. j. 13650/23/5000-10611-712343, ve věci uložení pokut za opožděné tvrzení daně dle § 250 odst. 1 písm. a) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, v relevantním znění (dále jen „daňový řád“).

[2] Specializovaný finanční úřad, jakožto správce daně, přípisem ze dne 10. 7. 2020, č. j. 116359/20/4300-13823-703291, vyzval žalobce k podání dodatečného daňového přiznání k dani z hazardních her za zdaňovací období 2. čtvrtletí roku 2017 a stanovil mu k tomu lhůtu 15 dnů od doručení této výzvy. Žalobci byla tato výzva doručena dne 13. 7. 2020, přičemž žalobce ve stanovené lhůtě, která uplynula dne 28. 7. 2020, dodatečné daňové přiznání nepodal. Marným uplynutím této lhůty bylo v souladu s § 12 odst. 3 zákona č. 187/2016 Sb., o dani z hazardních her, v tehdejší znění (dále jen „zákon o dani z hazardních her“), zahájeno doměřovací řízení z moci úřední. Správci daně bylo dne 3. 8. 2020 doručeno vyjádření žalobce, podle něhož již více než 8 let neprovozuje žádná loterijní zařízení a dle právních předpisů účinných od 1. 1. 2017 nikdy neprovozoval žádnou hazardní hru, proto nemá povinnost podávat daňové přiznání k dani z hazardních her.

V reakci na sdělení správce daně k doměření daně z hazardních her za zdaňovací období 2. čtvrtletí roku 2017 žalobce dne 19. 4. 2021 zaslal správci daně podání obdobného obsahu. Správce daně poté dodatečným platebním výměrem ze dne 1. 7. 2021, č. j. 100252/21/4300-13823-703291, doměřil žalobci za uvedené zdaňovací období daň z hazardních her ve výši 1 872 045 Kč a stanovil mu penále v částce 374 409 Kč. Následně správce daně vydal dle § 250 odst. 1 písm. a) daňového řádu platební výměr ze dne 15. 8. 2022, č. j. 139536/22/4300-13823-703291, na pokutu za nepodání dodatečného daňového přiznání k dani z hazardních her za zdaňovací období 2. čtvrtletí roku 2017 ve výši 93 603 Kč.

[3] Přípisem ze dne 24. 9. 2020, č. j. 152630/20/4300-13823-703291, dále správce daně vyzval žalobce k podání dodatečného daňového přiznání k dani z hazardních her za zdaňovací období 3. čtvrtletí roku 2017 a stanovil mu k tomu lhůtu 15 dnů od doručení této výzvy. Žalobci byla tato výzva doručena dne 29. 9. 2020. Žalobce ve stanovené lhůtě, která uplynula dne 14. 10. 2020, dodatečné daňové přiznání nepodal. Marným uplynutím lhůty bylo v souladu s § 12 odst. 3 zákona o dani z hazardních her, v tehdejší znění, zahájeno doměřovací řízení z moci úřední. Správci daně byla teprve dne 24. 9. 2021 doručena reakce žalobce na sdělení k doměření daně z hazardních her, v níž mimo jiné uvedl, že hazardní hry nikdy neprovozoval, a proto mu nemůže být doměřena daň z hazardních her. Správce daně poté dodatečným platebním výměrem ze dne 7. 10. 2021, č. j. 158036/21/4300-13823-703291, doměřil žalobci za uvedené zdaňovací období daň z hazardních her ve výši 1 576 190 Kč a stanovil penále v částce 315 238 Kč. Následně správce daně vydal dle § 250 odst. 1 písm. a) daňového řádu platební výměr ze dne 15. 8. 2022, č. j. 139631/22/4300-13823-703291, na pokutu za nepodání dodatečného daňového přiznání k dani z hazardních her za zdaňovací období 3. čtvrtletí roku 2017 ve výši 78 810 Kč.

[4] Proti oběma uvedeným platebním výměrům na pokutu za nepodání dodatečného daňového přiznání k dani z hazardních her podal žalobce odvolání. Žalovaný rozhodnutím ze dne 17. 4. 2023, č. j. 13650/23/50000-10611-712343, změnil část výroků odvoláním napadených platebních výměrů správce daně ze dne 15. 8. 2022, č. j. 139536/22/4300-13823-703291 a č. j. 139631/22/4300-13823-703291.

[5] Žalovaný nahradil úvodní část výroku platebního výměru na pokutu za zdaňovací období 2. čtvrtletí roku 2017 *„Shora uvedený správce daně rozhodl podle § 250 odst. 6 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen ‚daňový řád‘), o uložení pokuty výše uvedenému daňovému subjektu podle § 250 odst. 1 písm. a) daňového řádu za nepodání dodatečného daňového přiznání k dani z hazardních her za zdaňovací období 2. čtvrtletí roku 2017 ve výši 93 603 Kč slovy: devadesáttritisícešestsettři Kč.“* následujícím textem: *„Shora uvedený správce daně rozhodl podle § 250 odst. 6 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen ‚daňový řád‘), o uložení pokuty výše uvedenému daňovému subjektu podle § 250 odst. 1 písm. a) a odst. 4 daňového řádu, za nepodání dodatečného daňového přiznání k dani z hazardních her za zdaňovací období 2. čtvrtletí roku 2017, kdy lhůta pro podání dodatečného daňového přiznání podle § 9 odst. 1 zákona č. 187/2016 Sb., o dani z hazardních her, v rozhodném znění (dále jen ‚zákon o dani z hazardních her‘), uplynula dne 25. 07. 2017, přičemž dodatečné daňové přiznání nebylo podáno ani na výzvu k podání dodatečného daňového přiznání k dani z hazardních her č. j. 116359/20/4300-13823-703291 ze dne 10. 07. 2020, která byla doručena daňovému subjektu dne 13. 07. 2020, v náhradní lhůtě do 15 dnů ode dne doručení výzvy, a z moci úřední byla daňovému subjektu dodatečným platebním*

pokračování

výměrem na daň z hazardních her za zdaňovací období 2. čtvrtletí roku 2017 č. j. 100252/21/4300-13823-703291 ze dne 01. 07. 2021, ve znění rozhodnutí o odvolání č. j. 24017/22/5000-10611-712343 ze dne 23. 06. 2022, vyměřena daň z hazardních her ve výši 1 872 045,00 Kč, která je základem pro výpočet pokuty, ve výši 93 603 Kč slovy: devadesáttřítisícešestsettři Kč“. V ostatním zůstal výrok platebního výměru nezměněn.

[6] Žalovaný dále nahradil úvodní část výroku platebního výměru na pokutu za zdaňovací období 3. čtvrtletí roku 2017 [„Shora uvedený správce daně rozhodl podle § 250 odst. 6 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), o uložení pokuty výše uvedenému daňovému subjektu podle § 250 odst. 1 písm. a) daňového řádu za nepodání dodatečného daňového přiznání k dani z hazardních her za zdaňovací období 3. čtvrtletí roku 2017 ve výši 78 810 Kč slovy: sedmdesátosmtisícsmsetdeset Kč.“] následujícím textem: „Shora uvedený správce daně rozhodl podle § 250 odst. 6 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), o uložení pokuty výše uvedenému daňovému subjektu podle § 250 odst. 1 písm. a) a odst. 4 daňového řádu, za nepodání dodatečného daňového přiznání k dani z hazardních her za zdaňovací období 3. čtvrtletí roku 2017, kdy lhůta pro podání dodatečného daňového přiznání podle § 9 odst. 1 zákona č. 187/2016 Sb., o dani z hazardních her, v rozhodném znění (dále jen „zákon o dani z hazardních her“), uplynula dne 25. 10. 2017, přičemž dodatečné daňové přiznání nebylo podáno ani na výzvu k podání dodatečného daňového přiznání k dani z hazardních her č. j. 152630/20/4300-13823-703291 ze dne 24. 09. 2020, která byla doručena daňovému subjektu dne 29. 09. 2020, v náhradní lhůtě do 15 dnů ode dne doručení výzvy, a z moci úřední byla daňovému subjektu dodatečným platebním výměrem na daň z hazardních her za zdaňovací období 3. čtvrtletí roku 2017 č. j. 158036/21/4300-13823-703291 ze dne 07. 10. 2021, ve znění rozhodnutí o odvolání č. j. 24017/22/5000-10611-712343 ze dne 23. 06. 2022, vyměřena daň z hazardních her ve výši 1 576 190,00 Kč, která je základem pro výpočet pokuty, ve výši 78 810 Kč slovy: sedmdesátosmtisícsmsetdeset Kč.“ V ostatním zůstal výrok platebního výměru nezměněn.

[7] Žalobce podal proti rozhodnutí žalovaného žalobu ke Krajskému soudu v Brně, který shora uvedeným rozsudkem ze dne 28. 5. 2025, č. j. 31 Af 21/2023-48, rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[8] Krajský soud se nejprve zabýval otázkou, zda žalobce vůbec byl povinen podat řádná daňová přiznání k dani z hazardních her za 2. a 3. čtvrtletí roku 2017, a konstatoval, že tato otázka byla řešena v rámci doměřovacích řízení. Závěr, že žalobce v uvedených obdobích provozoval hazardní hru a je tedy poplatníkem daně z hazardních her, vyplývá z pravomocného rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 6. 2022, č. j. 24017/22/5000-10611-712343, které obstálo v soudním přezkumu, neboť žaloba podaná žalobcem proti tomuto rozhodnutí byla zamítnuta rozsudkem Městského soudu v Praze ze dne 20. 3. 2024, č. j. 8 Af 18/2022-82 (kasační stížnost žalobce proti tomuto rozsudku byla zamítnuta rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 8. 2025, č. j. 5 Afs 114/2024-71 – pozn. NSS). Krajský soud tedy konstatoval, že otázka, zda žalobce stíhala povinnost podat řádná daňová přiznání, je již pravomocně vyřešena a nemůže být žalobcem zpochybňována v řízení o pokutě.

[9] Následně dospěl krajský soud k závěru, že žalobce byl povinen podat také dodatečná daňová přiznání k uvedené dani, a to ve lhůtě stanovené správcem daně ve výzvách k podání dodatečných daňových přiznání na 15 dnů od doručení těchto výzev žalobci, tedy ve smyslu § 250 odst. 1 daňového řádu ve „stanovené lhůtě“. Krajský soud uvedl, že právní úprava

obsažená v § 11 odst. 4 zákona o dani z hazardních her nepočítá s uplatněním subjektivní lhůty k podání dodatečného daňového přiznání, jak je upravena v § 141 odst. 1 daňového řádu, a daňový subjekt je tedy ve své povinnosti podat dodatečné daňové přiznání omezen pouze obecnou lhůtou pro stanovení daně. Pokud tak daňový subjekt podá dodatečné daňové přiznání kdykoliv ve lhůtě pro stanovení daně, není možné mu uložit pokutu za opožděné podání dodatečného daňového přiznání. Tento závěr ovšem platí pouze tehdy, když je dodatečné daňové přiznání podáváno z iniciativy daňového subjektu. Pokuta za opožděné tvrzení daně se může uplatnit v případě, že správce daně postupuje podle § 145 odst. 2 daňového řádu, tedy že důvodně předpokládá, že daň z hazardních her bude doměřena, vyzve poplatníka daně k podání dodatečného daňového přiznání a stanoví mu náhradní lhůtu pro jeho podání. V této souvislosti krajský soud citoval komentář k zákonu o dani z hazardních her, přičemž s názorem v něm uvedeným se ztotožnil.

[10] Dále krajský soud posuzoval naplnění zbývajících podmínek aplikace § 250 daňového řádu, tj. nepodání dodatečných daňových přiznání ve stanovené lhůtě a přičitatelnost případného porušení povinnosti žalobci, a to ve vztahu ke každému zdaňovacímu období zvlášť. U zdaňovacího období 2. čtvrtletí roku 2017 krajský soud dovodil, že žalobce doručil správci daně dodatečné daňové přiznání v materiálním smyslu dne 3. 8. 2020, tj. čtvrtý pracovní den po uplynutí lhůty stanovené ve výzvě správce daně. Učinil tak tedy v liberační lhůtě pěti pracovních dnů stanovené v § 250 odst. 1 daňového řádu, tudíž krajský soud považoval rozhodnutí žalovaného v tomto rozsahu za nezákonné. Krajský soud se neztotožnil se závěrem žalovaného, podle něhož se v posuzované věci tato liberační lhůta neuplatní, neboť uplynutím lhůty stanovené ve výzvě k podání dodatečného daňového přiznání je zahájeno doměřovací řízení z moci úřední, takže již nemůže dojít k samodoměření daně a možnost podat dodatečné daňové přiznání po této lhůtě již daňový subjekt nemá. Naopak soud konstatoval, že pro posouzení vzniku povinnosti uhradit pokutu dle § 250 daňového řádu je irelevantní, jaké účinky dodatečné daňové přiznání vyvolá v daňovém řízení, resp. jak je s ním správcem daně naloženo. Podstatné je pouze to, zda bylo dodatečné daňové přiznání v liberační lhůtě správci daně doručeno.

[11] Ve vztahu ke zdaňovacímu období 3. čtvrtletí roku 2017 krajský soud konstatoval, že žalobce nepodal dodatečné daňové přiznání ve správcem daně stanovené lhůtě a ani ve lhůtě liberační, neboť jeho podání ze dne 24. 9. 2021 bylo správci daně doručeno až řadu měsíců po uplynutí stanovené lhůty a podání ze dne 3. 8. 2020 se týkalo zdaňovacího období 2. čtvrtletí roku 2017, nemohlo tedy být reakcí na budoucí výzvu správce daně týkající se zdaňovacího období 3. čtvrtletí roku 2017. S ohledem na to krajský soud uzavřel, že v případě zdaňovacího období 3. čtvrtletí roku 2017 byla splněna i druhá podmínka pro uložení pokuty, když žalobce nepodal dodatečné daňové přiznání ve správcem daně stanovené lhůtě, a současně byla splněna i podmínka přičitatelnosti porušení povinnosti podat daňové přiznání žalobci, tudíž byly splněny všechny podmínky pro aplikaci § 250 daňového řádu.

[12] Krajský soud dále přisvědčil námitce žalobce, že žalovaný nedostatečně a nesprávně vymezil skutek u obou daňových deliktů, když ve změněných výrocích uvedl, že lhůta k podání dodatečných daňových přiznání uplynula dne 25. 7. 2017, resp. 25. 10. 2017. V tyto dny ovšem žalobci uplynuly pouze lhůty k podání řádných daňových přiznání, čehož následkem bylo uplatnění fikce tvrzené daně ve výši 0 Kč. V tomto případě pak zákon o dani z hazardních her výslovně vylučuje možnost vzniku povinnosti uhradit pokutu dle § 250

pokračování

daňového řádu. Tyto výroky tedy podle krajského soudu neodpovídají skutkovému stavu ani právní úpravě. Žalovaný navíc dále ve výrocích uvedl, že žalobce nepodal dodatečné daňové přiznání ani v náhradní lhůtě 15 dnů od doručení výzvy dne 13. 7. 2020, resp. dne 29. 9. 2020. Tím se dle krajského soudu staly výroky vnitřně rozpornými a nesrozumitelnými, jelikož z nich nelze zjistit, kdy vlastně měla dle správce daně a žalovaného uplynout lhůta pro podání dodatečných daňových přiznání. Pro naplnění skutkové podstaty deliktu dle § 250 daňového řádu je přitom klíčové přesné určení lhůty pro podání dodatečného daňového přiznání, která nebyla žalobcem respektována. Takto formulované výroky rozhodnutí proto nemohou podle krajského soudu obstát.

[13] Krajský soud naopak neshledal žalobcem namítané porušení zásady *ne bis in idem*. Pokud žalobci vznikla povinnost uhradit pokutu i penále, bylo tomu tak podle krajského soudu proto, že žalobce porušil dvěma různými jednáními dva různé zákonem chráněné zájmy, a to zájem na podání dodatečného daňového přiznání ve stanovené lhůtě a zájem na správném stanovení daně. Nelze tudíž dospět k závěru, že by žalobce byl trestán dvakrát za totéž.

II.

[14] Žalovaný (stěžovatel) napadl rozsudek krajského soudu kasační stížností, a to z důvodů, které podřadil pod § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Předeslal, že právní závěry krajského soudu považuje za nesprávné, způsobující nezákonnost napadeného rozsudku.

[15] Stěžovatel nejprve podotkl, že kasační stížností nebrojí proti zrušujícímu důvodu, jenž se týká krajským soudem shledané nepřezkoumatelnosti pro nesrozumitelnost stěžovatelem změněných výroků platebních výměrů. Přesto je stěžovatel přesvědčen, že jeho kasační stížnost je přípustná, a to s ohledem na potenciální výsledek řízení o ní a jeho případný vliv na vznik relevantní újmy stěžovatele ve věci samé ve smyslu usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 3. 2020, č. j. 9 Afs 271/2018-52 (stěžovatel uvádí nesprávné č. j. 5 Afs 271/2018-52 – pozn. NSS), publ. pod č. 4024/2020 Sb. NSS (všechna zde zmiňovaná rozhodnutí správních soudů jsou dostupná též na www.nssoud.cz), zejména bodu 55 tohoto usnesení. Stěžovatel má za to, že podmínkou projednatelnosti kasační stížnosti je podle judikatorních závěrů Nejvyššího správního soudu její směřování k tomu, aby v důsledku kasačního zásahu Nejvyššího správního soudu bylo nové rozhodnutí krajského soudu pro stěžovatele výrokově příznivější než kasační stížností napadené rozhodnutí (v daném ohledu stěžovatel odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 1. 2024, č. j. 6 As 8/2023-57). Stěžovatel je přesvědčen, že pokud by v nyní posuzované věci respektoval závazný právní názor krajského soudu, musely by být prvostupňové platební výměry správce daně zrušeny. Stěžovatel má však za to, že pokuta měla být dle § 250 daňového řádu za nepodání daňového přiznání k dani z hazardních her za obě zdaňovací období uložena, a to u zdaňovacího období 2. čtvrtletí 2017 z důvodů, které stěžovatel osvětluje právě v kasační stížnosti (resp. jejím doplnění). Pokud by Nejvyšší správní soud zavázal krajský soud právním názorem shodným s argumentací stěžovatele, pak v případě vydání nového rozsudku krajského soudu by stěžovatel následně provedl pouze korekci výroků platebních výměrů, aniž by musely být zrušeny. Stěžovatel je tedy přesvědčen, že potenciální výsledek řízení o kasační stížnosti a následné nové rozhodnutí krajského soudu by tedy bylo pro stěžovatele příznivější.

[16] Stěžovatel dále odkazuje na judikaturu Nejvyššího správního soudu, podle níž napadení pouze některých zrušujících důvodů rozsudku krajského soudu kasační stížností žalovaného správního orgánu není ani důvodem pro odmítnutí kasační stížnosti pro nepřípustnost ve smyslu § 104 odst. 2 s. ř. s., ani bez dalšího důvodem jejího zamítnutí. Jestliže totiž žalovaný správní orgán některé důvody zrušení svého rozhodnutí respektuje a jiné nikoliv, nelze mu podle stěžovatele upřít možnost podat proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost a tou se domáhat názoru Nejvyššího správního soudu na sporné otázky. Ponechání těchto otázek bez odpovědi by podle názoru stěžovatele do budoucna generovalo právní nejistotu jak daňových subjektů, tak daňových orgánů, jak v podobných situacích postupovat, což judikatura Nejvyššího správního soudu považuje za zcela neefektivní způsob prosazování práva. Stěžovatel v daném ohledu odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 8. 2009, č. j. 1 Afs 49/2009-109.

[17] Následně se stěžovatel věnoval naplnění zákonných podmínek pro vznik povinnosti žalobce uhradit pokutu dle § 250 daňového řádu. Stěžovatel konstatoval, že žalobce byl poplatníkem daně z hazardních her za uvedená zdaňovací období, proto byl povinen podat řádná daňová přiznání do 25 dnů po uplynutí těchto zdaňovacích období (kalendářních čtvrtletí), což neučinil. Nastala tedy fikce samovyměření daně z hazardních her za daná zdaňovací období ve výši 0 Kč ve smyslu § 11 odst. 2 zákona o dani z hazardních her. Správce daně následně vyzval žalobce postupem dle § 145 odst. 2 daňového řádu k podání dodatečných daňových přiznání k dani z hazardních her za uvedená zdaňovací období, a tedy u zdaňovacího období 2. čtvrtletí roku 2017 byl žalobce povinen podat dodatečné daňové přiznání k dani z hazardních her do 28. 7. 2020. Stěžovatel však nesouhlasí se závěrem krajského soudu, že žalobce doručil správci daně dodatečné daňové přiznání v materiálním smyslu dne 3. 8. 2020, tj. čtvrtý pracovní den po uplynutí lhůty stanovené ve výzvě správce daně, a tedy v zákonné liberační lhůtě pěti pracovních dnů dle § 250 odst. 1 písm. a) daňového řádu.

[18] Stěžovatel upozornil, že argumentace v jeho žalobou napadeném rozhodnutí se opírala o neúčinnost podání žalobce ze dne 3. 8. 2020 jakožto daňového tvrzení. Marným uplynutím lhůty stanovené správcem daně ve výzvě k podání dodatečného daňového přiznání za zdaňovací období 2. čtvrtletí roku 2017 totiž bylo dle § 12 odst. 3 zákona o dani z hazardních her, v tehdejší znění, z moci úřední zahájeno doměřovací řízení, a protože následně žalobcem učiněné podání ze dne 3. 8. 2020 bylo doručeno v průběhu doměřovacího řízení, je třeba je považovat za nepřípustné. Za zásadní tedy stěžovatel ve svém posuzování pokládal nikoli otázku včasnosti podání ze dne 3. 8. 2020, nýbrž jeho účinnosti, respektive neúčinnosti, a následně vliv této skutečnosti na vznik povinnosti žalobce uhradit pokutu podle § 250 odst. 1 daňového řádu. Stěžovateli je znám rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 6. 2025, č. j. 5 Afs 307/2024-31, publ. pod č. 4698/2025 Sb. NSS, podle něhož § 250 odst. 7 daňového řádu a § 145 odst. 1 daňového řádu nejsou ve vztahu zvláštní a obecné právní normy. Podle zmiňovaného judikátu § 145 daňového řádu, respektive § 145a daňového řádu (účinný od 1. 1. 2021 – pozn. NSS) a § 250 daňového řádu obsahují samostatné právní normy, přičemž první dvě ustanovení upravují vyměřovací (resp. doměřovací) řízení a naopak § 250 daňového řádu stanoví sankci za nesplnění povinnosti nepeněžité povahy. Jedná se tudíž o dva zcela odlišné instituty, kdy každý má vlastní účel; jednou je to (ex lege) zahájení vyměřovacího (doměřovacího) řízení, potažmo vyměření (doměření) daně, podruhé je to sankce za nesplnění povinnosti nepeněžité povahy. Nepodání daňového přiznání nebo jeho podání po uplynutí náhradní lhůty stanovené správcem daně

pokračování

podle § 145 odst. 1 (odst. 2) daňového řádu pro účely vyměřovacího (doměřovacího) řízení navozuje stav předvídaný v § 145a odst. 1 daňového řádu (tj. nepřipustnost podání řádného nebo dodatečného daňového přiznání v průběhu vyměřovacího nebo doměřovacího řízení). To však bez dalšího neplatí pro účely uložení pokuty dle § 250 odst. 1 daňového řádu, respektive pro stanovení její výše dle § 250 odst. 7 daňového řádu. Současně Nejvyšší správní soud konstatoval, že společným cílem obou uvedených institutů je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady.

[19] Stěžovatel poukázal na to, že smyslem a účelem daňového řízení je stanovení a vybrání daně ve správné výši, kdy daňové orgány musí k naplnění tohoto cíle směřovat ve všech svých postupech, přičemž je nutné ve správné výši stanovit nejen daň samotnou, ale i její příslušenství. Daňové tvrzení je pak základem pro správné zjištění a stanovení daně, přičemž podání příslušného daňového tvrzení řádně a včas je elementární podmínkou pro to, aby správa daní mohla být vůbec vykonávána, respektive aby mohlo být dosaženo jejího cíle. Nesplnění povinnosti tvrzení daně je přitom dle názoru stěžovatele třeba obecně považovat za ohrožení samotného zjištění a stanovení daně a následně i její úhrady, tedy dochází zde k ohrožení cíle správy daní jako takového. Úprava institutu pokuty za opožděné tvrzení daně je pak důsledkem skutečnosti, že správa daní je obecně postavena na principu, podle něhož má daňový subjekt důkazní břemeno ohledně svých daňových povinností, kdy povinnost tvrzení spočívá v povinnosti podat daňové tvrzení a tvrdit v něm skutečnosti důležité pro správu daní. Břemeno tvrzení daňový subjekt unese, pokud se správce daně tvrzené skutečnosti dozví, odpovědnost za tvrzení tedy nese daňový subjekt, a to co do tvrzené výše i včasnosti podání. Hlavním cílem pokuty je tedy přimět daňový subjekt k podání daňového tvrzení (řádného či dodatečného) včas. V této souvislosti stěžovatel poukázal na nálezy Ústavního soudu ze dne 30. 6. 2015, sp. zn. Pl. ÚS 24/14.

[20] Stěžovatel je toho názoru, že podání žalobce ze dne 3. 8. 2020 nebylo kvalifikovanou reakcí na výzvu správce daně, jež by jednoznačně vedla k naplnění cíle správy daní, kterým je správné stanovení daně. Stěžovatel poukázal na to, že podání žalobce ze dne 3. 8. 2020 neobsahuje žádné údaje využitelné pro správné stanovení daně, jedná se o pouhý neodůvodněný předpoklad žalobce, a nelze je proto považovat za (byť opožděnou) reakci na výzvu k podání dodatečného daňového přiznání k dani z hazardních her za zdaňovací období 2. čtvrtletí roku 2017. Stěžovatel se domnívá, že připustil-li by, že podáním žalobce ze dne 3. 8. 2020 bylo formálně vyhověno výzvě k podání dodatečného daňového přiznání k dani z hazardních her za zdaňovací období 2. čtvrtletí roku 2017 a že pro závěr o nesplnění podmínek pro vznik povinnosti uhradit pokutu dle § 250 daňového řádu je postačující pouze fakt, že toto podání bylo doručeno správci daně v rámci tzv. liberační lhůty, jednalo by se o striktně formalistický výklad, který se odklání od účelu zákona a cíle správy daní. Stěžovatel v této souvislosti uvádí, že ad absurdum by bylo možné dospět k závěru, že by se daňové subjekty vyhnuly vzniku povinnosti uhradit pokutu za opožděné tvrzení daně jen tím, že by na výzvu správce daně v liberační lhůtě zareagovaly podáním pouhého prázdného papíru.

[21] Stěžovatel dále zdůraznil, že ačkoliv jsou v uvedeném rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 6. 2025, č. j. 5 Afs 307/2024-31, zmiňovány dvě samostatné linie, a to vyměřovací, resp. doměřovací řízení a sankce za nesplnění povinnosti nepeněžité povahy, nelze tyto roviny v nyní posuzované věci dle názoru stěžovatele zcela oddělit bez návaznosti na důsledky takového podání při posuzování naplnění podmínek pro vznik

pokuty dle § 250 daňového řádu. Stěžovatel poukazuje na to, že v citovaném rozsudku ze dne 18. 6. 2025, č. j. 5 Afs 307/2024-31, bylo posuzováno opožděně podané řádné daňové přiznání, v němž daňový subjekt tvrdil údaje zásadní pro řádné stanovení daně a vykázal daň. Bylo tedy možné konstatovat, že podání takové kvality cíl správy daní, kterým je řádné stanovení daně, jednoznačně naplňuje. V nyní posuzované věci však dle názoru stěžovatele o takovém závěru nelze uvažovat, neboť podání žalobce ze dne 3. 8. 2020, respektive údaje v něm uvedené, nejsou využitelné v řízení ve smyslu naplnění cíle správy daní. Stěžovatel v této souvislosti odkázal na bod 40 zmiňovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 6. 2025, č. j. 5 Afs 307/2024-31, ze kterého dle něj vyplývá, že Nejvyšší správní soud zohledňuje využitelnost údajů uvedených v podaném daňovém přiznání pro cíl správy daní.

[22] Závěrem stěžovatel shrnul, že formální podání žalobce ze dne 3. 8. 2020 nebylo využitelné pro doměření daně z hazardních her za zdaňovací období 2. čtvrtletí roku 2017, a nelze je dle jeho názoru považovat za, byť opožděně, podané daňové přiznání, jež by žalobce zprostito povinnosti uhradit pokutu dle § 250 daňového řádu. Toto podání stěžovatel nepovažuje za kvalifikovanou reakci žalobce, jež by jednoznačně vedla k naplnění cíle správy daní, kterým je správné stanovení daně. Stěžovatel tedy navrhl, aby Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu ze dne 28. 5. 2025, č. j. 31 Af 21/2023-48, zrušil a vrátil věc krajskému soudu k dalšímu řízení.

[23] Žalobce ve vyjádření ke kasační stížnosti připomněl, že podle § 104 odst. 2 s. ř. s. je nepřipustná kasační stížnost, která směřuje jen proti výroku o nákladech řízení nebo proti důvodům rozhodnutí soudu. Jak podle žalobce plyne z konstantní judikatury, kasační stížnost podaná jen proti důvodům rozhodnutí krajského soudu směřuje toliko proti jeho odůvodnění a nenapadá jeho výrok. Žalobce upozorňuje na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 7. 2015, č. j. 5 Afs 91/2012-41, publ. pod č. 3321/2016 Sb. NSS, podle něhož *„kasační stížnost podaná účastníkem, který byl v řízení před krajským soudem procesně úspěšný a který nenamítá, že krajský soud měl výrokem ve věci rozhodnout jinak, je podle § 104 odst. 2 s. ř. s. nepřipustná“*. Z toho podle žalobce vyplývá, že jeho případná kasační stížnost proti nyní přezkoumávanému rozsudku krajského soudu, kterou by podal jako procesně úspěšný účastník, jenž sice souhlasí se zrušujícím výrokem tohoto rozsudku, ale neztotožňuje se s částí jeho odůvodnění, by byla Nejvyšším správním soudem shledána nepřipustnou.

[24] Jak podle žalobce plyne z uvedeného usnesení (bodů 52 jeho odůvodnění), tento ustálený právní názor Nejvyššího správního soudu nutí žalobce, aby si „obešel celé kolečko“ znovu a čekal, až po zrušujícím rozsudku krajského soudu znovu rozhodne stěžovatel. Poté žalobce půjde opět ke krajskému soudu (s vědomím, že soudní řízení pravděpodobně absolvuje bez naděje na úspěch toliko z toho důvodu, že chce později podat kasační stížnost) a teprve následně se dočká verdiktu Nejvyššího správního soudu, ačkoliv základní sporné otázky v této věci mohly být postaveny najisto ještě dříve, než bude o věci znovu rozhodovat stěžovatel.

[25] Stěžovatel, jako procesně neúspěšný účastník, svou kasační stížností podle žalobce nenapadá zrušující výrok rozsudku krajského soudu, ale směřuje toliko proti jeho odůvodnění. Stěžovatel se domáhá, aby byl krajský soud pro vydání nového zrušujícího rozsudku vázán právním názorem, který by byl ve shodě s argumentací stěžovatele, přičemž tato argumentace uplatněná v kasační stížnosti stěžovatele je zcela nová, neboť byla poprvé použita právě až v kasační stížnosti a nebyla obsažena v žalobou napadeném rozhodnutí (ani

pokračování

v rozhodnutích správce daně prvního stupně) a ani ve vyjádření stěžovatele k žalobě v řízení před krajským soudem. Tato argumentace tedy podle žalobce dosud nebyla předmětem posouzení správních soudů a žalobce proti ní doposud neměl možnost zákonným způsobem brojit. Podle názoru žalobce nelze ani opomenout nerovnost účastníků řízení, kdy kasační stížnost žalobce proti nynějšímu rozsudku krajského soudu by byla nepřípustná, zatímco v případě stěžovatele nikoli, ač nenapadá zrušující výrok rozsudku krajského soudu. Závazný právní názor příznivý pro žalobce tedy stěžovatel může napadnout kasační stížností, zatímco závazný právní názor pro žalobce nepříznivý žalobce kasační stížností napadnout nemůže (resp. musí nejprve absolvovat celé „kolečko“ znovu).

[26] Žalobce se tedy domnívá, že blíže nespecifikovaná „*relevantní újma stěžovatele ve věci samé*“ nemůže být důvodem přípustnosti kasační stížnosti a že kasační stížnost by měla být jako nepřípustná odmítnuta.

[27] Následně se žalobce vyjádřil nejen k jednotlivým námitkám stěžovatele v kasační stížnosti, ale i k závěrům krajského soudu, s nimž žalobce nesouhlasí. Žalobce zpochybňuje samotnou možnost uložení pokuty za opožděné tvrzení daně v případě dodatečných daňových přiznání k dani z hazardních her za zdaňovací období 2. a 3. čtvrtletí roku 2017. Odkazuje přitom na odbornou literaturu a tvrdí, že možnost podat dodatečné daňové přiznání trvá po celou dobu běhu lhůty pro stanovení daně, protože uložení pokuty podle § 250 odst. 4 daňového řádu bude problematické a měl by být zohledněn princip *in dubio pro libertate*.

[28] Žalobce se dále domnívá, že jej nestíhala povinnost podat dodatečná daňová přiznání k dani z hazardních her za zdaňovací období 2. a 3. čtvrtletí roku 2017. Krajský soud podle něj jeho povinnost podat dodatečné daňové přiznání nesprávně dovodil z § 145 odst. 2 daňového řádu, podle něhož pokud lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, může správce daně vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení a stanovit náhradní lhůtu. Žalobce poukazuje na § 141 odst. 1 daňového řádu, ze kterého dovozuje, že povinnost podat dodatečné daňové přiznání vzniká tehdy, zjistí-li daňový subjekt sám, že jeho poslední známá daň má být vyšší. Dodatečné daňové přiznání je tedy podáváno z iniciativy daňového subjektu. Jelikož žalobce žádné pochybení nezjistil, hazardní hry neprovozoval, neměl povinnost podávat řádné ani dodatečné daňové přiznání k dani z hazardních her.

[29] Dle názoru žalobce mu povinnost podat dodatečné daňové přiznání nemohla vzniknout ani na základě výzvy správce daně dle § 145 odst. 2 daňového řádu, po které následovalo doměření daně z moci úřední, neboť se jedná o subjektivní předběžný názor správce daně, který nemůže založit povinnost podat dodatečné daňové přiznání. Žalobce má za to, že výzva správce daně dle § 145 odst. 2 daňového řádu zakládá daňovému subjektu možnost, nikoliv povinnost podat dodatečné daňové přiznání. Dle jeho názoru tedy povinnost podat dodatečné daňové přiznání není založena „*důvodným předpokladem*“ správce daně v jeho výzvě, ale zjištěním daňového subjektu, že jeho poslední známá daň má být vyšší, tedy povinnost podat dodatečné daňové přiznání je dána dle § 141 odst. 1 daňového řádu, nikoli dle § 145 odst. 2 daňového řádu.

[30] Žalobce dále poukazuje ve shodě s krajským soudem na to, že úprava dodatečného daňového přiznání v § 11 odst. 4 zákona o dani z hazardních her nepočítá s uplatněním subjektivní lhůty k jeho podání, jak je obsažena v § 141 odst. 1 daňového řádu. Podá-li tedy

daňový subjekt kdykoliv ve lhůtě pro stanovení daně dodatečné daňové přiznání k dani z hazardních her, není možné mu s ohledem na absenci subjektivní lhůty uložit pokutu za jeho opožděné podání.

[31] Žalobce se ovšem neztotožňuje s názorem, že pokud poplatník nevyhoví výzvě správce daně dle § 145 odst. 2 daňového řádu a dodatečné daňové přiznání ve stanovené lhůtě nepodá, jsou naplněny podmínky pro vznik povinnosti uhradit pokutu za opožděné tvrzení daně. Podle názoru žalobce v takovém případě není splněna již první podmínka pro vznik povinnosti uhradit pokutu za opožděné tvrzení daně, a to existence povinnosti podat daňové přiznání (dodatečné daňové přiznání). Žalobce je toho názoru, že jako sankce v případě nepodání dodatečného daňového přiznání k výzvě správce daně dle § 145 odst. 2 daňového řádu a následného doměření daně z moci úřední může sloužit penále, respektive úrok z prodlení, nikoliv však pokuta za opožděné tvrzení daně. Navíc je dle žalobce v § 11 odst. 2 zákona o dani z hazardních her stanovena výjimka z použití § 250 daňového řádu, kdy u daně z hazardních her nelze uložit pokutu za opožděné tvrzení daně, což má dokládat též důvodová zpráva k návrhu tohoto zákona.

[32] Kromě toho je žalobce přesvědčen, že daňové přiznání k dani z hazardních her za zdaňovací období 2. a 3. čtvrtletí roku 2017 bylo v materiálním smyslu podáno, když za něj lze považovat podání žalobce ze dne 3. 8. 2020, ve kterém uvedl, že neprovozuje žádné loterijní zařízení, nikdy neprovozoval žádnou hazardní hru a nemá tudíž povinnost podávat daňové přiznání k dani z hazardních her. Tento svůj názor pak žalobce opakoval i v následujících podáních. Žalobce má za to, že jeho vyjádření se vztahovala ke všem zdaňovacím obdobím od 1. 1. 2017, tedy i ke zdaňovacímu období 3. čtvrtletí roku 2017, kdy jeho podání je nutné považovat za vyhovění výzvám správce daně a za dodatečná daňová přiznání v materiálním smyslu. Byť žalobce nereagoval na výzvu k podání dodatečného daňového přiznání k dani z hazardních her za zdaňovací období 3. čtvrtletí roku 2017 přímo samostatným písemným podáním, mlčky setrval na svém původním názoru, což je třeba považovat za konkludentní projev jeho vůle.

[33] K otázce přičitatelnosti porušení povinnosti podat včas daňové přiznání žalobce zdůraznil, že jeho plnění nepředstavovalo provozování hazardní hry, neboť se jednalo o činnost pasivního charakteru, která se omezovala pouze na fyzické poskytnutí prostoru a zařízení, nikoli na samotné řízení či technické zajištění hazardní hry. Subjektem, jehož jménem byl vybírán vklad do hry a který vyplácel výhru, byla společnost DP&K-CZQ s.r.o. Dle názoru žalobce je povinnost podat daňové přiznání k dani z hazardních her přičitatelná právě této společnosti, a tudíž nebyla naplněna ani třetí podmínka pro vznik povinnosti uhradit pokutu za opožděné tvrzení daně.

[34] Závěrem žalobce namítá porušení zásady *ne bis in idem*, neboť má za to, že pokuta v kontextu posuzovaného případu nesankcionuje opožděné daňové tvrzení, ale neakceptování právního názoru správce daně. Dle žalobce povinnost podat dodatečné daňové přiznání je vázána na subjektivní zjištění daňového subjektu, tedy není možné mu uložit pokutu za to, že nepodal dodatečné daňové přiznání, které podle svého přesvědčení podávat neměl. Žalobce se domnívá, že penále je dostatečným nástrojem k zajištění ochrany zájmu na správném stanovení a úhradě daně, a není proto nutné kumulovat tuto sankci s pokutou, která se v tom případě stává druhou sankcí za tutéž skutkovou podstatu.

pokračování

[35] Žalobce navrhl, aby Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení, případně aby byla kasační stížnost zamítnuta, avšak zároveň byl Nejvyšším správním soudem korigován závazný právní názor krajského soudu ve prospěch žalobce.

[36] Stěžovatel ve své replice k vyjádření žalobce zdůrazňuje, že ve výše zmiňovaném usnesení ze dne 1. 7. 2015, č. j. 5 Afs 91/2012-41, rozšířený senát Nejvyššího správního soudu dovedl, že procesně úspěšný účastník, který nenamítá nesprávnost výroku rozhodnutí krajského soudu, nemůže podat kasační stížnost jen proti důvodům rozhodnutí. Rozšířený senát tedy podmínil přípustnost kasační stížnosti procesním neúspěchem účastníka v řízení před krajským soudem a zdůraznil nutnost brojit kasační stížností vždy proti samotnému výroku krajského soudu. Ačkoliv tyto závěry rozšířeného senátu nebyly výslovně překonány, recentní judikatura podle stěžovatele uznává, že pouze částečný nesouhlas s důvody rozhodnutí nemusí znemožňovat podání kasační stížnosti, pokud má reálný dopad na právní postavení stěžovatele (i s ohledem na prejudikaturu k danému usnesení rozšířeného senátu, k němuž je navíc připojeno těsně minoritní opačné stanovisko jeho některých tehdejších členů). Stěžovatel k tomuto dodává, že nemá jinou možnost, jak se domoci přezkumu závazného právního názoru krajského soudu Nejvyšším správním soudem.

[37] Jestliže stěžovatel některé důvody zrušení svého rozhodnutí respektuje a jiné nikoliv, nelze mu podle jeho názoru upřít možnost podat proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost a tou se domáhat názoru Nejvyššího správního soudu na sporné otázky. Stěžovatel trvá na tom, že projednatelnosti ani možné úspěšnosti jeho kasační stížnosti nebrání, směřuje-li argumentačně pouze proti některým z vícero zrušovacích důvodů. To platí, pokud se tyto důvody podle stěžovatele vztahují k oddělitelným výrokům přezkoumávaného rozhodnutí správního orgánu, a kasační stížnost může vést k tomu, že v důsledku zásahu Nejvyššího správního soudu bude nové rozhodnutí krajského soudu výrokově příznivější než kasační stížností napadené rozhodnutí. Stěžovatel v tomto ohledu opětovně odkazuje (a opět s chybným označením) na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 3. 2020, č. j. 9 Afs 271/2018-52, a na něj navazující rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 1. 2024, č. j. 6 As 8/2023-57. Stěžovatel s ohledem na uvedené odmítá návrh žalobce, aby byla jeho kasační stížnost odmítnuta, neboť v ní byla jasně specifikována potenciální újma ve věci samé spatřovaná stěžovatelem.

[38] K argumentu žalobce nerovným přístupem k možnostem podání kasační stížnosti proti závaznému právnímu názoru krajského soudu ze strany žalobce a žalovaného správního orgánu stěžovatel předně uvádí, že obecně procesní postavení každého z účastníků soudního řízení správního je odlišné a má pro každého z nich odlišné důsledky. Dále se stěžovatel domnívá, že žalobce neměl v nyní posuzované věci v řízení před krajským soudem plný úspěch a že jeho případná kasační stížnost by nutně nemusela být dle recentní judikatury nepřijatelná.

[39] Stěžovatel rovněž odmítá námitku žalobce, podle níž je jeho argumentace použitá v kasační stížnosti zcela nová. Je toho názoru, že se jedná pouze o argumentační posun s ohledem na novou judikaturu Nejvyššího správního soudu (konkrétně zmiňovaný rozsudek ze dne 18. 6. 2025, č. j. 5 Afs 307/2024-31), která vznikla až po vydání jeho žalobou napadeného rozhodnutí.

[40] Stěžovatel rovněž opětovně zdůraznil, že žalobce byl poplatníkem daně z hazardních her za uvedená zdaňovací období a byl tedy povinen podat řádná a následně dodatečná daňová přiznání, když bylo v daňovém řízení prokázáno, že žalobce provozoval hazardní hry. Stěžovatel dále odmítl argumentaci žalobce, že výzva správce daně vydaná dle § 145 odst. 2 daňového řádu zakládá pouze možnost daňového subjektu podat dodatečné daňové přiznání k dani z hazardních her. Trvá na tom, že v případě, kdy je zahájeno doměřovací řízení z moci úřední, tj. v případě, že byla správcem daně vydána výzva k podání dodatečného daňového přiznání k dani z hazardních her dle § 145 odst. 2 daňového řádu a lhůta stanovená ve výzvě marně uplynula, je postup dle § 11 odst. 3 a 4 zákona o dani z hazardních her vyloučen, tedy již nemůže dojít k samodoměření daně a následně tedy ani k situaci, kdy je s ohledem na absenci subjektivní lhůty k podání dodatečného daňového tvrzení vyloučeno uložit pokutu za jeho opožděné podání. K odkazu žalobce na nálezy Ústavního soudu ze dne 30. 6. 2025, sp. zn. Pl. ÚS 24/14, stěžovatel uvádí, že tato argumentace je nedůvodná, neboť postup dle § 11 odst. 3 a 4 zákona o dani z hazardních her se uplatní, je-li podáváno dodatečné daňové přiznání z iniciativy daňového subjektu. Žalobce ovšem povinnost podat dodatečná daňová přiznání na výzvu správce daně jednoznačně měl, avšak neučinil tak a zákon v tomto případě uložení pokuty dle § 250 daňového řádu nevylučuje. Také námitku žalobce týkající se přičitatelnosti stěžovatel nepovažuje za důvodnou, neboť otázka osoby poplatníka daně byla předmětem samostatného řízení a byla pravomocně vyřešena.

[41] K námitce žalobce ohledně porušení zásady *ne bis in idem* stěžovatel uvedl, že pokuta za opožděné tvrzení daně má povahu sankce za porušení povinnosti nepeněžitě povahy, která vzniká přímo ze zákona ve stanovené výši a postihuje daňový subjekt za nepodání daňového přiznání nebo dodatečného daňového přiznání či za jejich opožděné podání. Stěžovatel trvá na tom, že uložení pokuty za opožděné tvrzení daně podle § 250 daňového řádu s aplikací penále dle § 251 daňového řádu není daňovým řádem ani zákonem o dani z hazardních her nijak vyloučeno a že každý z uvedených institutů chrání jiný zájem, tedy žalobce v dané věci není trestán za totéž.

[42] Závěrem stěžovatel zdůrazňuje, že mimo první námitku směřující k přípustnosti kasační stížnosti se v případě ostatních tvrzení žalobce nejedná o jeho polemiku s argumentací stěžovatele uvedenou v kasační stížnosti. Dle názoru stěžovatele žalobce vyjadřuje svůj nesouhlas s dílčími závěry krajského soudu v napadeném rozsudku a domáhá se tak jejich posouzení Nejvyšším správním soudem, přičemž takový postup je nepřipustný, neboť ve vyjádření ke kasační stížnosti nelze rozšiřovat předmět přezkumu.

III.

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

[44] Ovšem vzhledem k tomu, že stěžovatel ve své kasační stížnosti nenapadá veškeré zrušovací důvody krajského soudu, se Nejvyšší správní soud musí v této věci i přesto, že stěžovatel splňuje podmínky § 102 s. ř. s, nejprve zabývat otázkou, zda je kasační stížnost podána osobou k tomu oprávněnou a zda je přípustná. Podle § 46 odst. 1 písm. c) ve spojení

pokračování

s § 120 s. ř. s. totiž Nejvyšší správní soud kasační stížnost odmítne, byla-li podána osobou k tomu zjevně neoprávněnou, a podle § 104 odst. 2 s. ř. s. je kasační stížnost nepřipustná, pokud směřuje jen proti výroku o nákladech řízení nebo proti důvodům rozhodnutí soudu. Takovou kasační stížnost Nejvyšší správní soud odmítne dle § 46 odst. 1 písm. d) ve spojení s § 120 s. ř. s.

[45] Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 8. 2009, č. j. 1 Afs 49/2009-109, na nějž odkazuje stěžovatel, je skutečně příkladem těch rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, která se odklonila od přístupu, podle něhož by nenapadení veškerých zrušovacích důvodů rozsudku krajského soudu v kasační stížnosti žalovaného správního orgánu mělo za následek její nepřipustnost ve smyslu § 104 odst. 2 s. ř. s. či bez dalšího její nedůvodnost. Nejvyšší správní soud v tomto rozsudku mj. konstatoval:

„Nejvyšší správní soud považoval za důležité v první řadě vyřešit situaci (připomenutou i žalobkyní v jejím vyjádření), kdy žalovaný nenapadl v kasační stížnosti všechny důvody, pro něž krajský soud rozhodnutí žalovaného a správce daně zrušil. Podle žalobkyně existence takových důvodů automaticky musí vést k zamítnutí kasační stížnosti. Je zřejmé, že nenapadne-li žalovaný všechny důvody, které krajský soud vedly ke zrušení rozhodnutí žalovaného, nemůže se Nejvyšší správní soud těmi nenapadenými zpravidla zabývat, a rozhodnutí žalovaného tak zůstává bez ohledu na výsledek řízení o kasační stížnosti zpochybněno. I když Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského soudu zruší (což samo omezení důvodů kasační stížnosti nevylučuje), lze předpokládat, že krajský soud v dalším řízení rozhodnutí žalovaného opět zruší – minimálně z důvodů, které nebyly předmětem kasačního přezkumu. Nejvyšší správní soud však vychází především z toho, že z § 106 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“) vyplývá, že rozsah a důvody kasační stížnosti jsou plně v dispozici stěžovatele (zde žalovaného). Napadnutí jen některých zrušujících důvodů rozsudku krajského soudu ze strany žalovaného (správního orgánu) pak není ani důvodem pro odmítnutí kasační stížnosti pro nepřipustnost (srov. § 104 s. ř. s.), ani automatickým důvodem jejího zamítnutí (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). Celou tuto otázku lze tak posuzovat jen v rovině racionálnosti postupu žalovaného, nikoliv však v rovině důvodnosti či dokonce přípustnosti kasační stížnosti. (...)

Nejvyšší správní soud dále poukazuje na to, že rozsudek krajského soudu zrušil rozhodnutí žalovaného z několika důvodů a zavázal svým názorem k určitému postupu. Jestliže žalovaný některé důvody zrušení svého rozhodnutí respektuje a jiné nikoliv, nelze mu nepochybně upřít možnost podat proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost a tou se domáhat názoru zdejšího soudu na sporné otázky. Ponechání těchto otázek bez odpovědi by dle mínění zdejšího soudu do budoucna generovalo právní nejistotu jak daňových subjektů, tak i žalovaného a správce daně, jak v podobných situacích postupovat, což kasační soud považuje za zcela neefektivní způsob prosazování práva.“

[46] Byť to Nejvyšší správní soud v citovaném rozsudku výslovně nepřipomněl, svůj názor mohl do určité míry opřít též o usnesení svého rozšířeného senátu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007-75, publ. pod č. 1865/2009 Sb. NSS, podle něhož „[z]ruší-li správně krajský soud rozhodnutí správního orgánu, ale výrok rozsudku stojí na nesprávných důvodech, Nejvyšší správní soud v kasačním řízení rozsudek krajského soudu zruší a věc mu vrátí k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). Obstojí-li však důvody v podstatné míře, Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítne a nesprávné důvody nahradí svými. Pro správní orgán je pak závazný právní názor krajského soudu korigovaný právním názorem Nejvyššího správního soudu.“. Pro zamítnutí kasační stížnosti žalovaného (či osoby zúčastněné na řízení) proti zrušujícímu

rozsudku krajského soudu tedy dle rozšířeného senátu nepostačuje, že Nejvyšší správní soud na základě kasační stížnosti neshledal (či nemohl shledat) nezákonným samotný zrušující výrok napadeného rozsudku, nýbrž je rovněž třeba, aby důvody zrušení rozhodnutí žalovaného „*v podstatné míře*“ obstály. Jedině v takovém případě je Nejvyšší správní soud oprávněn kasační stížnost i přes dílčí nesprávnost závěrů rozsudku krajského soudu zamítnout, ale zároveň pro další správní řízení korigovat jeho závazný právní názor. Od novely soudního řádu správního účinné od 1. 1. 2012 byl navíc Nejvyšší správní soud nejen na základě kasační stížnosti žalobce či osoby zúčastněné na řízení, ale výjimečně i na základě kasační stížnosti žalovaného oprávněn zrušit vedle rozsudku krajského soudu (opětovně) i žalobou napadené rozhodnutí žalovaného (či případně i rozhodnutí správního orgánu I. stupně) a věc mu vrátit k dalšímu řízení se závazným právním názorem, který mohl být ve prospěch stěžovatele, ale výjimečně též jiného účastníka řízení či osoby zúčastněné na řízení, pokud k takovému výsledku vedlo přezkoumání rozsudku krajského soudu v mezích uplatněných důvodů kasační stížnosti (či kasačních stížností) nebo na základě důvodů, k nimž je Nejvyšší správní soud povinen dle § 109 odst. 4 s. ř. s. přihlídnout z úřední povinnosti (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 6. 2020, č. j. 8 As 135/2018-23).

[47] Obdobně jako v citovaném rozsudku ze dne 26. 8. 2009, č. j. 1 Afs 49/2009-109, Nejvyšší správní soud postupoval např. rovněž v rozsudku ze dne 29. 3. 2012, č. j. 5 As 15/2011-116, publ. pod. č. 2658/2012 Sb. NSS, či v rozsudku ze dne 28. 11. 2014, č. j. 5 As 146/2012-60, v němž ovšem zdejší soud s odkazem na svůj rozsudek ze dne 6. 11. 2008, č. j. 2 As 58/2008-77, zároveň poznamenal, že „*[n]apadení jen jednoho ze zrušovacích důvodů rozsudku krajského soudu ze strany stěžovatele proto není důvodem pro odmítnutí kasační stížnosti pro nepřípustnost (§ 104 s. ř. s.), na straně druhé výsledek řízení o takové kasační stížnosti nemůže být za daných okolností (a při splnění ostatních podmínek řízení) jiný než její zamítnutí*“. V tomto ohledu se tedy tento rozsudek od stanoviska zaujatého rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 8. 2009, č. j. 1 Afs 49/2009-109, odchýlil.

[48] Žalobcem připomínaným usnesením ze dne 1. 7. 2015, č. j. 5 Afs 91/2012-41, následně rozšířený senát zdejšího soudu rozhodl (většinou čtyř hlasů ku třem), že „*[k]asační stížnost podaná účastníkem, který byl v řízení před krajským soudem procesně úspěšný, a který nenamítá, že krajský soud měl výrokem ve věci rozhodnout jinak, je podle § 104 odst. 2 s. ř. s. nepřípustná*“. Na jednu stranu je pravdou, že tento judikát na nyní posuzovanou kasační stížnost stěžovatele přímo nedopadá, neboť ten v řízení před krajským soudem úspěšný nebyl (naopak žalobci bylo z procesního hlediska plně vyhověno, neboť žalobou napadené rozhodnutí stěžovatele bylo nyní napadeným rozsudkem krajského soudu v celém rozsahu zrušeno a věc mu byla vrácena k dalšímu řízení). Na druhou stranu lze do určité míry přisvědčit žalobci, že tento judikát potvrdil určitou nerovnováhu v do té doby převažující judikatuře, která na jedné straně umožňovala (byť procesně neúspěšnému) žalovanému brojit kasační stížností fakticky proti závaznému právnímu názoru krajského soudu, jehož korekce Nejvyšším správním soudem jistě může mít (jak dokládá stěžovatel i v posuzované věci) významný vliv na další průběh a zejména výsledek správního řízení ve věci, ovšem na druhou stranu znemožňovala žalobci (byť procesně úspěšnému) takový závazný právní názor napadnout, i když by jeho korekce Nejvyšším správním soudem mohla být ze shodných důvodů i pro žalobce zcela zásadní. I v případě plného procesního úspěchu žaloby totiž ve skutečnosti může být (tak jako v nyní posuzované věci) zřejmé, že

pokračování

žalobce z hlediska konečného výsledku správního řízení uspěje jen částečně, případně, že po odstranění vytýkaných formálních nedostatků ze strany správních orgánů neuspěje vůbec.

[49] Nejvyšší správní soud si přitom není vědom toho, že by uvedený judikát rozšířeného senátu recentní judikatura zdejšího soudu jakkoli zpochybnila či dokonce překonala, jak naznačuje stěžovatel v replice k vyjádření žalobce. Odlišné stanovisko menšiny (byť nejtěsnější) členů rozšířeného senátu jistě může být v mnohém inspirativní, pro rozhodování jednotlivých senátů Nejvyššího správního soudu je však závazné vlastní většinové rozhodnutí rozšířeného senátu, nikoliv minoritní dissent. Případná kasační stížnost procesně úspěšného žalobce proti nyní napadenému rozsudku Nejvyššího správního řádu by tedy v žádném případě nebyla přípustná a navíc by se Nejvyšší správní soud, i kdyby shledal přípustnou i projednatelnou kasační stížnost stěžovatele, nemohl věnovat jednotlivým námitkám, které žalobce proti závěrům krajského soudu formuloval ve vyjádření ke kasační stížnosti a které, jak upozorňuje i stěžovatel, dalece přesahují rámec důvodů kasační stížnosti stěžovatele, jimiž by byl Nejvyšší správní soud dle § 109 odst. 4 s. ř. s. vázán a které by mohl překročit, jen pokud by shledal vady, k nimž musí dle uvedeného ustanovení přihlížet z úřední povinnosti. V tomto ohledu si tedy žalobce skutečně musí obejít ono „kolečko“, jež po vzoru citovaného judikátu rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu popisuje ve vyjádření ke kasační stížnosti, tedy napadnout nové rozhodnutí stěžovatele, jež bude v této věci vydáno, novou žalobou a v případě jejího neúspěchu se obrátit na Nejvyšší správní soud s vlastní kasační stížností (pokud bude mít za to, že má taková kasační stížnost naději na úspěch, vzhledem k tomu, že jeho námitky vyjádřené též v nyní posuzované věci již Nejvyšší správní soud vypořádal a neshledal důvodnými v rozsudku ze dne 18. 3. 2026, č. j. 9 Afs 87/2025-47, který se týká obdobné věci udělení pokuty žalobci za nepodání dodatečného daňového přiznání k dani z hazardních her za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2017).

[50] Argument žalobce ohledně nerovného přístupu k oprávnění žalobce a žalovaného brojit výlučně proti závaznému právnímu názoru vyjádřenému ve zrušujícím rozsudku krajského soudu kasační stížností je ovšem relativizován faktem, že žalobci není tato možnost zcela upřena, ale pouze odložena na dobu, kdy si žalobce projde zmiňovaným „kolečkem“, zatímco žalovaný správní orgán v případě, že by mu bylo znemožněno zpochybnit kasační stížností jen některé zrušovací důvody krajského soudu, by již takovou možnost ani v budoucnu neměl, naopak by musel v dalším správním řízení bez dalšího následovat závazný právní názor krajského soudu.

[51] Právě takový judikatorní obrat ovšem z větší části přinesl rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 1. 2024, č. j. 6 As 8/2023-57, v návaznosti na závěry usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 3. 2020, č. j. 9 Afs 271/2018-52, byť právě těchto judikátů se stěžovatel dovolává, ovšem dosti nelogicky, neboť projednatelnosti jeho kasační stížnosti vůbec nesvědčí. Zmiňované usnesení rozšířeného senátu se primárně týká jiná otázky, a sice toho, zda je žalovaný správní orgán oprávněn napadnout kasační stížností usnesení krajského soudu o zastavení řízení pro zpětvzetí žaloby, pokud jím krajský soud zároveň dle § 60 odst. 3 věty druhé s. ř. s. uložil žalovanému nahradit žalobci náklady řízení. Nejvyšší správní soud přitom dospěl k závěru, že žalovaný správní orgán je osobou zjevně neoprávněnou k podání kasační stížnosti proti usnesení krajského soudu o zastavení řízení podle § 47 písm. a) s. ř. s., s tím, že taková kasační stížnost musí být odmítnuta podle § 46 odst. 1 písm. c) za použití § 120 s. ř. s. Tento judikát je však

založen na konceptu tzv. subjektivní přípustnosti, resp. nepřipustnosti kasační stížnosti, k němuž rozšířený senát v daném usnesení poznamenal mj. následující:

„V soudním řízení správním je žalovaným správní orgán, který byl v dané věci vykonavatelem veřejné moci. Z tohoto důvodu nehájí v řízení před správním soudem svá (subjektivní) práva, jeho úkolem je obhájit zde zákonnost žalobou napadeného aktu (případně, jako v nyní posuzované věci, obhájit, že nebyl nečinný). I správní orgán jako účastník řízení před krajským soudem však mohl utrpět újmu, o níž hovoří civilní judikatura. I u takového žalovaného pak lze poměřit nejpříznivější výsledek, který pro něj krajský soud mohl založit svým rozhodnutím, s výsledkem, který svým rozhodnutím skutečně založil.

Taková újma typicky nevzniká v případech procesních rozhodnutí krajského soudu, vztahujících se výlučně k právům (zpravidla procesnímu postavení) jiného účastníka řízení (žalobce, osoby zúčastněné na řízení). I pokud je kasační stížnost proti takovému rozhodnutí krajského soudu (objektivně) přípustná (např. usnesení o ustanovení zástupce nebo osvobození od soudních poplatků), může ji podat jen ten z účastníků řízení, jemuž je takové rozhodnutí způsobilo zásáhnout do jeho právního postavení. Ostatních účastníků se takové rozhodnutí týká jen zprostředkovaně (např. tím, že řízení bude díky osvobození od soudních poplatků či ustanovení zástupce vůbec pokračovat, zatímco bez něj by skončilo procesně – a zpravidla dříve).

Relevantní újmu však nelze shledat ani v případě, kdy žaloba sice není zamítnuta (pro žalovaného obecně nejpříznivější možný výsledek každého soudního sporu), ale soudní řízení je skončeno jinak, aniž by žalobě bylo, byť jen z malé části vyhověno. Takovými rozhodnutími jsou v soudním řízení správním typicky usnesení o odmítnutí žaloby nebo o zastavení řízení. Stejně jako v případě rozhodování soudů v občanském soudním řízení (viz právě věc sp. zn. 2 Cdon 1363/96), nelze ani v soudním řízení správním nalézt žádný právně relevantní rozdíl mezi výsledkem pro žalovaného ideálním a dosaženým. Morální satisfakce typu „udělali jste to dobře“ v odůvodnění zamítavého rozsudku takový rozdíl netvoří.

Pomine-li rozšířený senát možnost úspěchu v části žalobního nároku, lze ve vztahu k rozhodnutí krajského soudu, jímž se řízení končí, rozlišit z pohledu žalovaného v zásadě jen dvě právně rozdílné situace: žalobě (a) bude vyhověno, nebo (b) nikoliv.

Bude-li žalobě vyhověno, v závislosti na žalobním typu to vyvolá určité právní účinky ve sféře žalovaného správního orgánu. Jeho rozhodnutí či opatření obecné povahy bude zrušeno (§ 78 odst. 1, resp. § 101d odst. 2 s. ř. s.), bude mu nařízeno vydat rozhodnutí ve věci nebo osvědčení (§ 81 odst. 2 s. ř. s.) anebo bude vyslovena nezákonnost zásahu, případně uloženo zdržet se jeho pokračování a obnovení stavu před zásahem (§ 87 odst. 2 s. ř. s.). V každém případě bude muset správní orgán nějak následně konat, a to vázán jednak výrokem, jednak závazným právním názorem soudu. Výjimka v podobě čistě deklaratorního výroku o nezákonnosti zásahu, pokynu či donucení správního orgánu svědčí spíše o specifickosti tohoto žalobního (sub)typu, než že by zpochybňovala výše uvedené.

Oproti tomu, nevyhoví-li soud žalobě – ať již z důvodů procesních nebo meritorních, z pohledu žalovaného správního orgánu se z právního hlediska neděje nic. A to bez ohledu na to, jak přesně takové řízení skončilo. Jistou, zcela specifickou výjimku by mohlo představovat zastavení řízení z důvodu uspokojení navrhovatele [§ 47 písm. b) s. ř. s.], které by mohlo

pokračování

mít s ohledem na § 62 odst. 5 s. ř. s. účinky mimo jiné i na rozhodovací či jinou činnost žalovaného správního orgánu.

Relevantní újmu je totiž v každém případě nutno posuzovat ve vztahu k věci samé. Újma tedy nemůže spočívat např. jen v prodloužení řízení (viz výše), ale ani, jak poukazuje stěžovatel a předkládající senát, v rozhodnutí o nákladech řízení. Takové rozhodnutí je akcesorickým výrokem soudu, který nelze napadnout samostatnou kasační stížností (§ 104 odst. 2 s. ř. s.). Rozšířený senát sice (v již citované věci KOPPA) přisvědčil přípustnosti kasační námitky proti výroku rozhodnutí krajského soudu např. o náhradě nákladů řízení, podanou souběžně s alespoň jednou kasační námitkou směřující proti rozhodnutí v meritu věci, přípustnost napadení výroku o nákladech řízení však podmínil přípustností alespoň jedné meritorní námitky.

Nelze-li připustit přezkum rozhodnutí krajského soudu o nákladech řízení bez přípustné kasační námitky proti výroku v meritu věci, není ani možné uznat tvrzenou újmu plynoucí z výroku o nákladech řízení jako relevantní újmu pro posouzení přípustnosti kasační stížnosti jako takové.“

[52] Tyto závěry rozšířeného senátu Nejvyšší správní soud přenesl v již opakovaně zmiňovaném rozsudku ze dne 31. 1. 2024, č. j. 6 As 8/2023-57, i na posouzení projednatelnosti kasační stížnosti žalovaného správního orgánu proti zrušujícímu rozsudku krajského soudu za situace, kdy tato kasační stížnost nenapadá všechny zrušovací důvody krajského soudu, přičemž konstatoval následující:

„Kasační stížnost je opravným prostředkem proti rozhodnutí krajského soudu ve správním soudnictví, přičemž musí směřovat proti výroku, nikoliv pouze důvodům tohoto rozhodnutí (§ 104 odst. 2 s. ř. s.). Je dokonce podmínkou její projednatelnosti, že směřuje k tomu, aby v důsledku kasačního zásahu Nejvyššího správního soudu bylo nové rozhodnutí krajského soudu pro stěžovatele výrokově příznivější než kasační stížností napadené rozhodnutí (srov. např. důvody usnesení rozšířeného senátu ze dne 26. 3. 2020, č. j. 9 Afs 271/2018-52, č. 4024/2020 Sb. NSS). Tuto podmínku kasační stížnost stěžovatele splňuje, neboť námitky v ní obsažené směřují proti závěrům městského soudu o hmotněprávním posouzení odpovědnosti za jeden z přestupků, o nichž bylo rozhodnuto v žalobou napadeném rozhodnutí stěžovatele. Výroky o vině představují oddělitelné výroky rozhodnutí správního orgánu (rozhodnutí v materiálním smyslu) a mohou být samostatným předmětem soudního přezkumu. Tomu nebrání ani skutečnost, že žalobou napadeným rozhodnutím bylo zamítnuto žalobkynino odvolání a potvrzeno rozhodnutí správního orgánu prvního stupně. Výrok odvolacího rozhodnutí je nutno vnímat ve spojení s výrokiem rozhodnutí orgánu prvního stupně, a to včetně závěru o jeho dělitelnosti.

Proto není pro projednávanou věc příležitý odkaz žalobkyně na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 11. 2014, č. j. 5 As 146/2012-60. V něm byl přezkoumán rozsudek krajského soudu, který zrušil rozhodnutí žalovaného správního orgánu z důvodu dvou procesních pochybení správních orgánů. Za takových okolností pochopitelně nebylo možno čelit zrušujícímu výroku krajského soudu námitkami týkajícími se pouze jednoho ze dvou vytýkaných pochybení. Jak bylo vysvětleno výše, to není případ nyní projednávané věci.

Lze uzavřít, že projednatelnosti ani možné úspěšnosti kasační stížnosti žalovaného správního orgánu proti zrušujícímu rozsudku krajského soudu nebrání, směřuje-li argumentačně pouze proti některým z vícero zrušovacích důvodů. To platí, pokud se tyto důvody vztahují k oddělitelným výroky přezkoumávaného rozhodnutí správního orgánu, a kasační stížnost

tak může vést k tomu, že v důsledku zásahu Nejvyššího správního soudu bude nové rozhodnutí krajského soudu pro stěžovatele výrokově příznivější než kasační stížností napadené rozhodnutí.“ (důraz doplněn).

[53] Je možné doplnit, že z posledního citovaného odstavce byla k tomuto judikátu vytvořena i právní věta. Ze závěrů rozšířeného senátu vyjádřených v usnesení ze dne 26. 3. 2020, č. j. 9 Afs 271/2018-52, tedy šestý senát zdejšího soudu v naposled citovaném rozsudku dovedl novou podmínku projednatelnosti, resp. subjektivní přípustnosti kasační stížnosti žalovaného směřující jen proti některým zrušovacím důvodům rozsudku krajského soudu, která spočívá v tom, že v důsledku rozhodnutí Nejvyššího správního soudu o dané kasační stížnosti může být případné nové rozhodnutí krajského soudu pro žalovaného výrokově (tedy nejen z hlediska závazného právního názoru) příznivější, než je rozsudek, který žalovaný takovou kasační stížností napadá. Byť se šestý senát tímto závěrem odchýlil od výše citované judikatury, přímo se proti ní v napadeném rozhodnutí nevymezil (s výjimkou rozsudku ze dne 28. 11. 2014, č. j. 5 As 146/2012-60, který ovšem sám, jak bylo zmíněno, z převažujícího směru judikatury vybočoval) ani se neobrátil na rozšířený senát, neboť měl patrně za to, že tato judikatura byla překonána právě usnesením rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 3. 2020, č. j. 9 Afs 271/2018-52.

[54] Uvedenou podmínku možnosti výrokově příznivějšího rozhodnutí krajského soudu šestým senátem posuzovaná kasační stížnost splňovala, neboť žalobkyně v této věci byla správními orgány uznána vinou ze spáchání dvou typů přestupků, přičemž její žalobě Městský soud v Praze původně v plném rozsahu vyhověl, tedy rozhodnutí žalovaného zrušil ve vztahu k oběma typům přestupků. Byť žalovaný následně v kasační stížnosti zpochybnil pouze závěry městského soudu ve vztahu k jednomu z těchto typů přestupků, shledal šestý senát zdejšího soudu tuto kasační stížnost subjektivně přípustnou vzhledem k tomu, že v případě důvodnosti kasační stížnosti by mohl městský soud rozhodnutí žalovaného podle názoru šestého senátu zrušit pouze ve vztahu k tomu typu přestupků, jehož se kasační stížnost netýkala. To se také následně stalo, neboť v uvedeném rozsudku ze dne 31. 1. 2024, č. j. 6 As 8/2023-57, zdejší soud skutečně kasační stížnost žalovaného důvodnou shledal, napadený rozsudek městského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení, přičemž na základě jeho závazného právního názoru Městský soud v Praze následně rozsudkem ze dne 29. 5. 2024, č. j. 8 A 106/2020-137, žalobou napadené rozhodnutí žalovaného zrušil v části, ve které bylo zamítnuto odvolání žalobkyně proti výroku rozhodnutí správního orgánu I. stupně o vině žalobkyně pouze u toho typu přestupku, jehož se předchozí kasační stížnost žalovaného netýkala, a proti navazujícím výrokům o trestu a nákladech řízení, a věc v tomto rozsahu žalovanému vrátil k dalšímu řízení. Ve zbytku městský soud žalobu zamítl. Výrok nového rozsudku městského soudu byl tedy pro žalovaného v uvedené věci i výrokově příznivější než ten, proti němuž původně brojil kasační stížností.

[55] Naproti tomu nyní posuzovaná kasační stížnost stěžovatele podmínku možnosti výrokově příznivějšího rozhodnutí krajského soudu zjevně nesplňuje. Krajský soud napadeným rozsudkem zrušil rozhodnutí stěžovatele a věc mu vrátil k dalšímu řízení jednak z důvodu hmotněprávní vady, jež se vztahuje k pokutě žalobci za nepodání dodatečného daňového přiznání k dani z hazardních her za zdaňovací období 2. čtvrtletí roku 2017, neboť dospěl k závěru, že povinnost uhradit tuto pokutu žalobci vůbec nevznikla, a dále ve vztahu k pokutám za nepodání dodatečného daňového přiznání k dani z hazardních her za zdaňovací období 2. i 3. čtvrtletí roku 2017, neboť stěžovatel podle krajského soudu nezměnil žalobou napadeným rozhodnutím platební výměry správce daně k oběma

pokračování

pokutám způsobem, který by do nich doplnil srozumitelný a skutkovému stavu i právní úpravě odpovídající popis skutků, jimiž měly být oba daňové delikty spáchány. Zatímco první zrušovací důvod stěžovatel napadl posuzovanou kasační stížností, druhý ponechal bez výhrad. Je tedy zřejmé, že i kdyby Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost důvodnou, napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení (jakkoli je otázkou, zda by takový výsledek řízení byl při vědomí závěrů rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 6. 2025, č. j. 5 Afs 307/2024-31, které sám stěžovatel připomíná, reálný), nemohl by krajský soud v dalším řízení z hlediska výroku svého rozsudku rozhodnout jinak než rozhodnutí stěžovatele jako celek (tedy v rozsahu, jímž stěžovatel rozhodl o odvoláních proti oběma platebním výměrům správce daně) opět zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení, a to pro popsané procesní vady, jejichž existenci stěžovatel v kasační stížnosti nezpochybnil. Zároveň by nový právní názor, jímž by krajský soud zavázal stěžovatele, byl jistě pro stěžovatele, jak argumentuje, příznivější, neboť by postačovalo, aby stěžovatel odstranil vytýkané nedostatky popisu skutků daňových deliktů a v ostatním by mohl vydat v podstatě shodné odvolací rozhodnutí. Naproti tomu podle současného závazného právního názoru dle napadeného rozsudku krajského soudu bude muset stěžovatel přistoupit vedle doplnění řádného popisu skutku do výroku platebního výměru správce daně na pokutu za nepodání dodatečného daňového přiznání k dani z hazardních her za zdaňovací období 3. čtvrtletí roku 2017 i ke zrušení platebního výměru správce daně na pokutu za nepodání dodatečného daňového přiznání k dani z hazardních her za zdaňovací období 2. čtvrtletí roku 2017, neboť podle závěrů krajského soudu povinnost uhradit tuto pokutu žalobci vůbec nevznikla. Jak již však bylo konstatováno, podle rozsudku zdejšího soudu ze dne 31. 1. 2024, č. j. 6 As 8/2023-57, možnost příznivějšího závazného právního názoru krajského soudu nepostačuje, je třeba, aby měl žalovaný správní orgán možnost domoci se výrokově příznivějšího rozhodnutí krajského soudu.

[56] Nejvyšší správní soud tedy musí konstatovat, že posuzovanou kasační stížností stěžovatel nemůže dosáhnout pro něj výrokově příznivějšího rozhodnutí krajského soudu, než je jeho touto kasační stížností napadený rozsudek, a z tohoto důvodu je tato kasační stížnost v intencích závěrů rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 1. 2024, č. j. 6 As 8/2023-57, ve spojení s usnesením rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 3. 2020, č. j. 9 Afs 271/2018-52, subjektivně nepřipustná.

[57] Na tomto závěru nic nemění ani skutečnost, že sám šestý senát Nejvyššího správního soudu právní názor vyjádřený v jeho rozsudku ze dne 31. 1. 2024, č. j. 6 As 8/2023-57, ve svých pozdějších rozsudcích ze dne 20. 11. 2024, č. j. 6 Afs 202/2023-55, a ze dne 28. 5. 2026, č. j. 6 Afs 156/2025-59, do značné míry rozmělnil či přímo popřel.

[58] V prvním z nich šestý senát konstatoval, že kasační stížnost žalovaného (stěžovatele i v nyní posuzované věci) míří pouze proti jednomu ze dvou na sobě nezávislých zrušovacích důvodů rozsudku Krajského soudu v Ostravě, které se týkají odlišných hmotněprávních skutečností, na jejichž základě došlo v dané věci k doměření daně z příjmů právnických osob za konkrétní zdaňovací období. Podle zmiňovaného rozsudku „[s] určitou mírou zjednodušení lze konstatovat, že se jedná o samostatné nároky“. Šestý senát uzavřel, že „[v] důsledku zásahu Nejvyššího správního soudu tak může být nové rozhodnutí krajského soudu pro stěžovatele příznivější“. To jistě být mohlo a také bylo, neboť zdejší soud uvedené kasační stížnosti vyhověl a následně Krajský soud v Ostravě rozsudkem ze dne 27. 2. 2025, č. j. 22 Af 38/2022-109, žalobou napadené rozhodnutí stěžovatele sice opětovně zrušil,

ovšem již jen na základě toho zrušovacího důvodu, který zůstal kasační stížností nedotčen. Zároveň však bylo od počátku zřejmé, že tento nový rozsudek Krajského soudu v Ostravě nemůže být pro stěžovatele výrovkově výhodnější, což uvedený krajský soud v tomto novém rozsudku také vyjádřil, když konstatoval, že mu vzhledem k nedělitelnosti žalobou napadeného rozhodnutí (týkajícího se jediné daně za jediné zdaňovací období) nezbylo než ho opět zrušit jako celek. Ač tedy šestý senát v rozsudku ze dne 20. 11. 2024, č. j. 6 Afs 202/2023-55, odkázal mj. na svůj výše citovaný rozsudek ze dne 31. 1. 2024, č. j. 6 As 8/2023-57 (ovšem stejně jako na s ním rozpornou judikaturu představovanou shora popisovanými rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 8. 2009, č. j. 1 Afs 49/2009-109, a ze dne 29. 3. 2012, č. j. 5 As 15/2011-116, a dokonce na rovněž již zmiňovaný rozsudek ze dne 28. 11. 2014, č. j. 5 As 146/2012-60, ačkoli šestý senát zároveň uvádí, že kasační stížnost nenapadající veškeré zrušovací důvody nelze bez dalšího považovat za nedůvodnou), zároveň se od něj fakticky odchýlil.

[59] Zcela obdobně si šestý senát počínal v rozsudku ze dne 28. 5. 2026, č. j. 6 Afs 156/2025-59, pouze s tím rozdílem, že v tomto případě již ani s nejvyšší „*mírou zjednodušení*“ kasační stížností napadené ani nenapadené zrušovací důvody příslušného krajského soudu za „*samostatné nároky*“ považovat nelze. Šestý senát v uvedeném rozsudku do posuzování projednatelnosti daného typu kasační stížnosti vnesl nové hledisko, když konstatoval, že „*[p]řípadný odlišný názor Nejvyššího správního soudu tak může mít vliv na výrok rozhodnutí správce daně a stěžovatele*“. To jistě platí za situace, kdy Nejvyšší správní soud svým rozhodnutím o kasační stížnosti podstatným způsobem koriguje původní závazný právní názor krajského soudu nebo krajský soud přiměje, aby v novém zrušujícím rozsudku tento svůj názor korigoval sám, v podstatě vždy. To však nic nemění na tom, že kasační stížnost žalovaného správního orgánu nenapadající veškeré zrušovací důvody krajského soudu je zpravidla způsobilá dosáhnout právě „jen“ této korekce závazného právního názoru krajského soudu za situace, kdy ani v případě úspěchu této kasační stížnosti nemůže být nové rozhodnutí krajského soudu pro tohoto stěžovatele výrovkově příznivější, jak vyžadoval sám šestý senát v rozsudku ze dne 31. 1. 2024, č. j. 6 As 8/2023-57.

[60] Nyní rozhodující pátý senát Nejvyššího správního soudu konstatuje, že rozsudky ze dne 20. 11. 2024, č. j. 6 Afs 202/2023-55, a ze dne 28. 5. 2026, č. j. 6 Afs 156/2025-59, se šestý senát odchýlil nejen od právního názoru vyjádřeného ve svém rozsudku ze dne 31. 1. 2024, č. j. 6 As 8/2023-57, ale též od konceptu subjektivní nepřipustnosti kasační stížnosti v podobě, kterou samotný šestý senát v rozsudku ze dne 31. 1. 2024, č. j. 6 As 8/2023-57, dovodil z usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 3. 2020, č. j. 9 Afs 271/2018-52. Za daných okolností nevznikla pátému senátu povinnost, aby se ohledně daného rozporu obrátil dle § 17 odst. 1 s. ř. s. na rozšířený senát (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 2. 2017, č. j. 1 As 72/2016-48, publ. pod č. 3539/2017 Sb. NSS, a ze dne 20. 3. 2018, č. j. 10 Azs 65/2017-72).

IV.

[61] Nejvyšší správní soud uzavírá, že kasační stížnost podanou stěžovatelem v nyní posuzované věci je nutno považovat za subjektivně nepřipustnou, neboť je nezpůsobilá k tomu, aby se domohla pro stěžovatele výrovkově příznivějšího rozhodnutí krajského soudu, a tedy zdejšímu soudu nezbylo, než aby ji dle § 46 odst. 1 písm. c) ve spojení s § 120 s. ř. s. odmítl jakožto podanou osobou k tomu zjevně neoprávněnou.

pokračování

[62] O nákladech řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl v souladu s § 60 odst. 3 s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení, byla-li kasační stížnost odmítnuta.

Poučení:

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

V Brně dne 13. srpna 2026

JUDr. Jakub Camrda
předseda senátu