

USNESENÍ

Krajský soud v Brně rozhodl v senátu složeném z předsedy Mgr. Milana Procházky a soudců Mgr. Jana Čížka a JUDr. Terezy Matuškové ve věci

žalobce: **Paradise Casino Admiral, a.s.**, IČO: 25336991
sídlem Komořany 146, Rousínov u Vyškova
zastoupený daňovým poradcem Ing. Radkem Lančíkem
sídlem Divadelní 616/4, Brno

proti
žalovanému: **Specializovaný finanční úřad**
sídlem nábřeží Kpt. Jaroše 1000/7, Praha 7

o žalobě proti vyměření daně z hazardních her na základě daňového přiznání podaného žalobcem dne 25. 4. 2024, zaevidovaného žalovaným pod č. j. 90216/24/4300-13823-704691,

takto:

- I. Žaloba se odmítá.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalobci se ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto usnesení vrací z účtu Krajského soudu v Brně zaplacený soudní poplatek ve výši 3 000 Kč.

Odůvodnění:

Vymezení věci

1. Žalobce je poplatníkem daně z hazardních her podle zákona č. 187/2016 Sb., o dani z hazardních her, ve znění zákona č. 349/2023 Sb. (dále jen „zákon o dani z hazardních her“). Dne 25. 4. 2024 podal přiznání k dani z hazardních her za zdaňovací období 1. čtvrtletí roku 2024, na jehož základě došlo k vyměření daně podle § 11 zákona o dani z hazardních her. Žalovaný zaevidoval daňové přiznání ze dne 25. 4. 2024 pod č. j. 90216/24/4300-13823-704691.
2. Žalobce v daňovém přiznání zahrnul do výpočtu daně hodnotu *spropitného* ve výši 3 348 673,75 Kč a hodnotu tzv. *žetonové difference* ve výši - 176 961,37 Kč. Postupoval totiž podle pokynů a metodiky finančních orgánů, přestože je tento postup podle jeho názoru nesprávný a nezákonný. Žalobce ale následně podáním ze dne 6. 5. 2024 sdělil správci daně (žalovanému) pochybnosti o výši vyměřené daňové povinnosti a navrhl mu vyjmutí částek *spropitného* a *žetonové difference*, a tím i snížení stanovené daně. Žalovaný však návrhu nevyhověl.
3. Žalobou podle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) podanou dne 4. 2. 2025 se proto

žalobce domáhá zrušení *rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 4. 2024, č. j. 90216/24/4300-13823-704691, o konkludentním vyměření daně z hazardních her za 1. čtvrtletí 2024.*

4. Žalobce se dovolává závěrů uvedených v rozsudcích Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) ze dne 26. 10. 2022, čj. 2 Afs 25/2021-35, a ze dne 21. 3. 2024, čj. 7 Afs 321/2022-37, z nichž dovozuje, že poté co seznámil žalovaného s odlišným názorem na „správnou“ výši daně a dal mu možnost se k této otázce vyjádřit, je oprávněn domáhat se zrušení napadeného *rozhodnutí* přímo podáním žaloby u správního soudu. Tím se posouzení správnosti vyměřené daňové povinnosti přeneslo z daňového řízení před správní soud. Žalobce dodal, že je si vědom možnosti využít jiné právní prostředky, a to dodatečného daňového přiznání, v němž by deklaroval daň ve správné (nižší) výši. V takovém případě by se ale vystavil riziku, že mu bude v případě neúspěchu jeho argumentace zároveň uložena povinnost uhradit penále z daně doměřené v řízení zahájeném z moci úřední.
5. V doplnění žaloby ze dne 25. 6. 2024 žalobce uvedl, že z opatrnosti podal proti konkludentnímu vyměření daně odvolání. Žalovaný však řízení o odvolání zastavil pro zjevnou nepřipustnost podle § 106 odst. 1 písm. b) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů. V dalších podáních žalobce s odkazem na judikaturu NSS uvedl, že k vyměření daně došlo buď *konkludentním vyměřením skutečným platebním výměrem*, proti kterému je přípustná žaloba, anebo *konkludentním vyměřením fiktivním platebním výměrem*, proti němuž ale žalobce podal odvolání, které čeká na vyřízení. Tyto dvě formy ale nelze spojovat. O jaký způsob konkludentního vyměření daně se jedná, by měl proto posoudit soud. Dle názoru žalobce jde o vyměření daně fiktivním platebním výměrem. Podle názoru žalobce představuje *předepsání samovyměřené daně do evidence daní* úkon, kterým se ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s. zakládají, mění, ruší nebo závazně určují práva a povinnosti žalobce. Pokud by však soud dospěl k závěru, že nejde o rozhodnutí ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s., měl by žalobce vyzvat ke změně žaloby na žalobu zásahovou podle § 82 a násl. s. ř. s.
6. Žalovaný navrhl odmítnutí žaloby. Žaloba totiž směřuje proti úkonu, který není rozhodnutím, a je proto nepřipustná podle § 68 písm. e) ve spojení s § 70 písm. a) s. ř. s. Žaloba směřuje proti výsledku tzv. *samovyměření daně*, a žádné rozhodnutí vydané žalovaným o stanovení daně proto neexistuje. Pokud jde o žalobcovu polemiku k otázce, o jaký způsob konkludentního vyměření daně jde, uvedl žalovaný, že žalobcova premisa je zcela nesprávná, neboť jde o zákonem stanovený způsob samovyměření daně, při němž správce daně žádný platební výměr nevydává a k vyměření dochází *ex lege* na základě podaného daňového přiznání.
7. Soud se zabýval přípustností žaloby.
8. Podle § 46 odst. 1 písm. d) s. ř. s. *soud usnesením odmítne návrh, jestliže je podle tohoto zákona nepřipustný.*
9. Podle § 68 písm. e) s. ř. s. *je žaloba nepřipustná také tehdy, domáhá-li se přezkoumání rozhodnutí, které je z přezkoumání podle tohoto nebo zvláštního zákona vyloučeno.*
10. Podle § 70 písm. a) s. ř. s. *jsou ze soudního přezkoumání vyloučeny úkony správního orgánu, které nejsou rozhodnutími.*

11. Podstatou žalobní argumentace je žalobcovo tvrzení, že žalovaný v dané věci vydal *konkludentní platební výměr*, kterým stanovil daňovou povinnost za zdaňovací období 1. čtvrtletí roku 2014.
12. Povahou *samovyměření* daně podle § 11 odst. 1 zákona o dani z hazardních her se soud zabýval již v související věci téhož žalobce vedené u zdejšího soudu pod sp. zn. 30 A 6/2025. Na závěrech, k nimž v uvedené věci dospěl, setrvává soud i nyní.
13. Podle § 11 odst. 1 zákona o dani z hazardních her *se daň tvrzená poplatníkem v daňovém přiznání považuje za vyměřenou dnem uplynutí lhůty pro podání daňového přiznání, a to ve výši v něm tvrzené*. Podle druhého odstavce platí, že v případě, že poplatník nepodá daňové přiznání v zákonem stanovené lhůtě, považuje se daň za tvrzenou ve výši 0 Kč; pokuta za opožděné tvrzení daně se neuplatní. A podle pátého odstavce *daň vyměřenou podle odstavce 1 nebo doměřený rozdíl podle odstavce 3 správce daně předepíše do evidence daní*.
14. Mechanismus popsáný v citovaném ustanovení odpovídá režimu tzv. *samovyměření*, jak napovídá i rubrika: *Samovyměření a samodoměření daně*. Důvodová zpráva k § 11 zákona o dani z hazardních her k tomu uvádí, že: „[p]odstata *samovyměření* spočívá ve *vyměření daně bez vydání individuálního právního aktu správce daně (tj. rozhodnutí)*. K *vyměření* nebo *doměření* dochází ze zákona (*ex lege*) na základě podání daňového tvrzení, ve kterém je tvrzena výše daně. Cílem této konstrukce je snížení administrativní zátěže na straně správce daně, který nebude nucen vydávat platební výměry, které by se zakládaly do spisu, popřípadě doručovaly jako je tomu v případě standardního *vyměření* nebo *doměření* podle daňového řádu. Výhodou je i právní jistota poplatníků, kteří jsou obeznámeni s výší poslední známé daně bez nutnosti nahlížet do spisu.“ A dále, že „[d]aň je *vyměřena ex lege bez jakéhokoli autoritativního potvrzení správce daně*. Daňový subjekt, který výši daně vypočítává, si ji *de facto* *vyměří sám* (odtud název *samovyměření*), byť *de iure* jde o *vyměření ze zákona (ex lege)*. Pokud se správce daně domnívá, že výše tvrzené daně je nesprávná, bude postupovat podle § 12.“ (zvýraznění doplněno soudem).
15. Zákon tedy v případě *vyměření daně z hazardních her* upravuje postup, který je speciální vůči obecné právní úpravě obsažené v § 140 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů. Záměrem zákonodárce bylo zjednodušit *vyměření daně* tak, že k němu dochází *ex lege* okamžikem uplynutí lhůty k podání daňového přiznání, aniž by o tom vydával příslušný správce daně jakékoliv autoritativní rozhodnutí (či jiný správní akt). Výše *vyměřené daně* závisí plně na vůli poplatníka, který tak *de facto* sám stanoví výši *vyměřené daně*. (To samé platí analogicky i o *samodoměření daně* podle § 11 odst. 3 zákona o daních z hazardních her.)
16. Smyslem a účelem *samovyměrovacího režimu* je zefektivnění daňového řízení a posílení odpovědnosti daňových subjektů za správnost jejich daňových tvrzení. Tento režim vychází z principu důvěry ve správnost tvrzení daňového subjektu, přičemž správce daně zasahuje pouze tehdy, pokud zjistí nesrovnalosti. Vydávání platebních výměrů v každém jednotlivém případě by bylo v rozporu s tímto účelem a vedlo by k popření samotné podstaty *samovyměření*. Vydání výměru v situaci, kdy daň byla řádně přiznána a zaplácena ve výši tvrzené poplatníkem, by bylo nadbytečné a formální.
17. Výše uvedené potvrzuje i komentářová literatura: „Podstatou režimu *samovyměření a samodoměření daně* je *stanovení daně ze zákona (ex lege) na základě podaného (případně i nepodaného) daňového tvrzení*. Zatímco v obecném režimu *stanovení daně podle daňového řádu na základě podaného daňového tvrzení* dochází ke *stanovení daně rozhodnutím správce*

daně (platebním výměrem, dodatečným platebním výměrem, příp. hromadným předpisným seznamem), v režimu samovyměření a samodoměření daně správce daně na základě podaného daňového tvrzení žádný platební výměr nebo dodatečný platební výměr nevydává, daň je stanovena sama (proto název samovyměření a samodoměření) na základě zákona.“ (Boháč, R., Krasulová, H.: Zákon o dani z hazardních her: Komentář. [Systém ASPI]. Wolters Kluwer [cit. 2025-7-1]. ASPI_ID KO187_2016CZ. Dostupné z: www.aspi.cz. ISSN 2336-517X).

18. Stejně tak Městský soud v Praze v usnesení ze dne 17. 2. 2021, čj. 3 Af 34/2020-21, konstatoval, že „[k] vyměření nebo doměření dochází ze zákona (*ex lege*) na základě daňového tvrzení v daňovém přiznání. **Daň z hazardních her je vždy samovyměřena bez jakéhokoli potvrzení správce daně posledním dnem lhůty pro podání daňového přiznání a to i při jeho nepodání, kdy se předpokládá tvrzená daň 0 Kč. Poplatník počítající daň si ji *de facto* vyměří sám (proto samovyměření), i když jde *de iure* o vyměření ze zákona.“ (zvýraznění doplněno soudem).**
19. Důsledkem zvoleného mechanismu *samovyměření* daně je ale zároveň to, že jakékoliv sporné otázky, ať již skutkové nebo právní, týkající se výše daňové povinnosti nelze posuzovat v rámci vyměřovacího nebo doměřovacího řízení zahájeného podáním daňového tvrzení. Bylo by ostatně nelogické, pokud by poplatník měl možnost uplatnit (zákonem nepředvídané) právní prostředky proti výsledku vyměření daně, jejíž výši určil sám o své vůli podáním daňového tvrzení. Zákonodárce upravil postup při pochybnostech o správnosti vyměřené daně odlišně, a to tak, že v § 12 zákona o dani z hazardních her stanovil, že *k doměření daně z moci úřední může dojít také, pokud správce daně zjistí na základě postupu k odstranění pochybností, že poslední známá daň není ve správné výši.* Jinými slovy, dospěje-li správce daně k závěru, že daň byla přiznaná a *ex lege* vyměřena v nesprávné výši, může zahájit postup k odstranění pochybností a na jeho základě doměřit daň ve správné výši. Až v této fázi doměření daně z moci úřední lze závazně rozhodnout o sporných skutkových či právních otázkách rozhodných pro stanovení daně.
20. Zákon přitom poskytuje poplatníkovi dostatečné prostředky k ochraně jeho práv. Pokud má poplatník za to, že výklad daňových předpisů správce daně je nesprávný, může se domoci ochrany dvěma způsoby. Prvním je, že již v řádném daňovém přiznání uvede daň ve výši, kterou považuje za správnou, a to v souladu se „svým“ výkladem zákona. Pokud již přiznání podal a následně dospěje k závěru, že výše daně byla stanovena nesprávně, může podat dodatečné daňové přiznání, v němž uvede daň ve výši, kterou považuje za zákonnou. Pokud správce daně s výší *samovyměřené* nebo *samodoměřené* daně nesouhlasí, může zahájit doměřovací řízení z moci úřední a daň doměřit. V takovém řízení bude vydáno rozhodnutí, proti němuž se poplatník může bránit žalobou proti rozhodnutí správního orgánu podanou k soudu ve správním soudnictví.
21. V této souvislosti je třeba zdůraznit, že ústavní pořádek nezakládá jednotlivci právo domáhat se rozhodnutí o sporu způsobem, který si sám zvolí, nýbrž pouze způsobem, který stanoví zákon. Zákonodárce jasně formuloval, jakým způsobem dochází ke stanovení daně z hazardních her a tím také předurčil způsob, jakým se lze bránit proti případným nezákonnostem. Za situace, kdy znění zákona (i záměr zákonodárce) neumožňují jiný racionální výklad a dávají jasný pokyn k tomu, jakým procesním způsobem lze rozhodnout o sporných otázkách, neexistuje žádný důvod, proč by se měl správce daně odchýlit od znění i smyslu a účelu zákona, jenom z toho důvodu, aby poplatníkovi daně (zde žalobci) poskytl „výhodnější“ cestu jak se domoci soudně přezkoumatelného rozhodnutí o právních či

skutkových otázkách, o nichž má sám pochybnosti. Argumentace údajným porušením práva na projednání věci bez zbytečných průtahů podle čl. 38 odst. 2 Listiny je tudíž podle soudu nepřijatelná. Žalobce má právo na to, aby jeho věc byla v mezích zákonem stanovených procesních pravidel projednána bez zbytečných průtahů. Z toho ale nelze dovodit, že by správce daně a v následném přezkumu i soudy mohli postupovat zákonem nepředvídaným postupem.

22. Žalobce poukazoval na skutečnost, že mu v případě, že by daň přiznal v nižší výši, kterou považuje za správnou, hrozí riziko uložení penále z doměřené daně, pokud by neuspěl v doměřovacím řízení zahájeném z moci úřední. K tomu je ale třeba uvést, že nejde o okolnost, která by podstatně odlišovala mechanismus samovyměření daně podle § 11 zákona o dani z hazardních her od běžného způsobu vyměření daně v režimu § 139 a § 140 daňového řádu. I v případě, že má poplatník v běžném režimu pochybnosti o výši daňové povinnosti a zvolí pro sebe výhodnější variantu výkladu, nemá ani po vydání platebního výměru podle § 140 odst. 1 daňového řádu jistotu o tom, že správce daně tvrzení uvedená v daňovém přiznání aprobuje a neuloží poplatníkovi v navazujícím daňovém řízení povinnost uhradit penále vzniklé *ex lege*. I v takovém případě, shledá-li správce daně, že daňová povinnost byla přiznaná v nesprávné (nižší) výši, než ukládá zákon, je jeho povinností uložit penále z doměřené daně.
23. Závěry rozšířeného senátu NSS v usnesení čj. 2 Afs 68/2012-34, na které žalobce odkazuje, se týkaly místního poplatku, kdy poplatník výslovně a včas požádal o vydání výměru a vyjádřil pochybnosti o své poplatkové povinnosti. Rozšířený senát dovodil, že v takovém případě je správce poplatku povinen vydat platební výměr na místní poplatek. K uvedenému výkladu však rozšířený senát dospěl v situaci, kdy oznámení poplatkové povinnosti prostřednictvím platebního výměru bylo jedinou cestou, jak se poplatník mohl domoci přezkoumání výše vyměřeného místního poplatku. Jak poznamenal rozšířený senát, „*odmítnutí vydat ve sporném případě platební výměr by ve svém důsledku mohlo vést k rezignaci poplatníka na jakoukoliv právní obranu, nebo poplatníka nutilo stát se neplatičem a čelit hrozbě zvýšení místního poplatku až na trojnásobek.*“ Tento závěr však nelze mechanicky přenášet na režim samovyměření daně z hazardních her, kde zákon výslovně stanoví, že k vyměření dochází *ex lege*. Podstatné je, že zákon o dani z hazardních her umožňuje poplatníkovi domoci se rozhodnutí o daňové povinnosti a jeho soudního přezkoumání zákonem předvídaným způsobem, který není podmíněn vydáním platebního výměru při *samovyměření* daně (srov. též rozsudek NSS ze dne 10. 12. 2015, čj. 7 Afs 241/2015-38).
24. Soud proto ve shodě s žalovaným uzavírá, že žalobcova argumentace je postavena na zcela chybné premise, že žalovaný při aplikaci režimu *samovyměření* daně vykonává činnost nebo provádí úkony, kterými se podílí na vyměření (stanovení) výše daně. Není tomu tak, neboť daň je v takovém případě vyměřena *ex lege* posledním dnem lhůty k podání daňového přiznání, a to ve výši přiznané poplatníkem, resp. ve výši nula, pokud daňové přiznání nebylo podané v zákonem stanovené lhůtě. Ze znění zákona o dani z hazardních her a záměru zákonodárce vyplývá zřetelně i závěr, že správce daně není povinen vydat ani deklaratorní rozhodnutí (platební výměr), kterým by výši *ex lege* vyměřené daně pouze stanovil.
25. K námitce, že k faktickému vyměření daně dochází předepsáním daně do evidence, je třeba uvést, že předepsání vyměřené daně do evidence daní je pouze administrativním úkonem

správce daně, který nemá povahu rozhodnutí. Jde o úkon, který nikterak neovlivňuje právní účinky vyměření daně. Nelze se proti němu tedy bránit žalobou proti rozhodnutí správního orgánu podle § 65 a násl. s. ř.s. Nelze ani dovozovat, že by předepsání vyměřené daně do evidence daní mělo být následováno vydáním platebního výměru. V této souvislosti lze poznamenat, že rozsudek NSS čj. 5 Afs 113/2013-41, od něhož žalobce odvozuje svoji argumentaci týkající účinku předepsání daně do evidence daní, na věc nedopadá. I v tomto případě šlo o spor týkající se stanovení poplatkové povinnosti za místní poplatek ve věci obdobné jako v případě, jímž se zabýval rozšířený senát v usnesení čj. 2 Afs 68/2012-34. I zde tedy platí, že zákon o dani z hazardních her přitom umožňuje poplatníkovi domoci se soudního přezkoumání výše daňové povinnosti zákonem stanoveným způsobem, k němuž není třeba vydání platebního výměru správce daně.

26. S ohledem na výše uvedené soud žalobu odmítl pro nepřipustnost podle § 46 odst. 1 písm. d) ve spojení s § 70 písm. a) a § 68 písm. e) s. ř. s.
27. Žalobce v jedné z podaných replik rovněž argumentoval tím, že by soud v případě, že dospěje k závěru, že žaloba proti napadenému „rozhodnutí“ je nepřipustná, měl žalobce vyzvat k úpravě žalobního typu na zásahovou žalobu. Soud si je vědom judikatury NSS, podle níž *„evidence daní na osobním daňovém účtu může zasáhnout do subjektivních veřejných práv daňového subjektu, a proto proti ní musí existovat možnost soudní ochrany“* (srov. rozsudek NSS ze dne 4. 6. 2020, č. j. 9 Afs 285/2019-32, a navazující rozsudky ze dne 19. 7. 2023, čj. 9 Afs 179/2022-38, a ze dne 29. 8. 2024, čj. 9 Afs 69/2024-26, č. 4641/2024 Sb. NSS). Uvedená judikatura se však týká situace, kdy daňový subjekt brojil proti správnosti údajů evidovaných v evidenci daní, případně proti předepsání daně do evidence daní, která nebyla pravomocně vyměřena. Zásahovou žalobou se lze sice domáhat přezkoumání správnosti záznamů a údajů uvedených v evidenci daní, předmětem řízení je ale v takovém případě pouze správnost vedení evidence daní. V řízení o zásahové žalobě již nelze bez dalšího přezkoumávat zákonnost podkladu, na jehož základě došlo ke stanovení (vyměření či doměření) daně a k jejímu předepsání do evidence daní. Soudní ochrana proti vyměření daně nemůže být v řízení o žalobě proti nezákonnému zásahu poskytnuta, pokud zákon poskytuje právní prostředky, kterými se může daňový subjekt domoci přezkoumání vyměřené daňové povinnosti.
28. Jak již bylo uvedeno, k přezkoumání *samovyměřené* či *samodoměřené* daně slouží v daném případě řízení o doměření daně (§ 12 zákona o dani z hazardních her), v němž správce daně, neztotožní-li se s výkladem žalobce, doměří daň dodatečným platebním výměrem. Proti tomuto rozhodnutí se lze po využití řádných opravných prostředků domáhat ochrany před soudem ve správním soudnictví. S ohledem na zásadu subsidiarity zásahové žaloby se tedy nelze domáhat přezkoumání zákonnosti vyměřené daňové povinnosti zásahovou žalobou proti předepsání vyměřené daně do evidence daní. Taková zásahová žaloba by byla nepřipustná podle § 85 s. ř. s. Pokud by žalobce upravil petit na zásahovou žalobu musel by ji soud odmítnout pro nepřipustnost, a proto soud žalobce k úpravě žalobního petitu nevyzýval.
29. O nákladech řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 3 s. ř. s., podle něhož žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení, jestliže byla žaloba odmítnuta.
30. Jelikož byl návrh odmítnut, vrací soud žalobci zaplacený soudní poplatek ve výši 3 000 Kč podle § 10 odst. 3 věty poslední zákona č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích, ve znění

pozdějších předpisů. Soudní poplatek mu bude vyplacen do 30 dnů od právní moci tohoto usnesení (§ 10a odst. 1 zákona o soudních poplatcích).

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních právních předpisů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 29. července 2025

Mgr. Milan Procházka
předseda senátu