



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

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 nábreží Kpt. Jaroše 1000/7, Praha 7

o žalobě na ochranu proti nečinnosti žalovaného

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

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. 10. 2024 podal přiznání k dani z hazardních her za zdaňovací období 3. čtvrtletí roku 2024. Při stanovení daně žalobce v souladu s pokyny a metodikou orgánů daňové správy zahrnul do výpočtu hodnotu *spropitného* ve výši 2 973 184,08 Kč a hodnotu tzv. *žetonové difference* ve výši 103 542,01 Kč. Takový postup je ale podle jeho názoru nesprávný

a nezákonný. Žalobce proto současně s podáním daňového přiznání sdělil správci daně (žalovanému) pochybnosti o tvrzené daňové povinnosti a požádal ho o zaslání platebního výměru na uvedenou daň.

2. Jelikož žalovaný k vyhotovení platebního výměru a jeho zaslání žalobci nepřistoupil, podal žalobce dne 4. 12. 2024 podnět na ochranu před nečinností podle § 38 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“).
3. Správce daně poté sdělením ze dne 16. 12. 2024 žalobci oznámil, že žádosti o vyhotovení a zaslání platebního výměru nemůže vyhovět. Podle § 11 zákona o dani z hazardních her se při stanovení daně uplatní tzv. *samovyměření* a *samodoměření* daně. Jejich podstata spočívá v tom, že k stanovení daně dochází *ex lege* na základě podaného daňového tvrzení. Při *samovyměření* proto správce daně platební výměr nevydává.
4. Odvolací finanční ředitelství přípisem ze dne 2. 1. 2025 žalobce vyrozumělo o odložení podnětu na ochranu před nečinností. Ztotožnilo se se závěrem, že správce daně nemá pravomoc vydat tzv. *konkludentní platební výměr*, neboť to zákon neumožňuje. Žalovaný proto není podle Odvolacího finančního ředitelství nečinný.
5. Žalobou podle části třetí, hlavy druhé, dílu druhého 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 ochrany před nečinností žalovaného. Navrhuje, aby soud uložil žalovanému povinnost vydat platební výměr na daň z hazardních her za 3. čtvrtletí roku 2024.

Žaloba

6. Žalobce namítá, že žalovaný porušil jeho právo na projednání věci bez zbytečných průtahů podle čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod, uveř. pod č. 2/1993 Sb. (dále jen „Listina“). Poukázal na závěry vyslovené v usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) ze dne 24. 6. 2014, čj. 2 Afs 68/2012-34, č. 3096/2014 Sb. NSS, ve věci týkající se *samovyměření* správního poplatku. Předpokladem je, že poplatník sdělí správci daně pochybnosti do konce lhůty pro podání přiznání a požádá o vydání platebního výměru. Tyto závěry se podle jeho názoru uplatní i v případě *samovyměření* daně z hazardních her. Žalobce dále poukázal i na rozsudek NSS ze dne 29. 8. 2014, čj. 5 Afs 113/2013-41. V něm NSS vyslovil, že vydání *konkludentního* platebního výměru podle daňového řádu nepřipadá v úvahu. Je však třeba zohlednit § 11 odst. 5 zákona o dani z hazardních her. K faktickému vyměření daně dochází až jejím předepsáním do evidence daní. Je třeba odlišit fikci dne vyměření daně od jejího faktického vyměření, k čemuž dochází až jejím předepsáním do evidence daní. Podle žalobce je tedy třeba stejně jako ve věci, jíž se zabýval NSS, posuzovat *samovyměření* daně z hazardních her obdobně jako vyměření podle § 46 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, tedy jako fiktivní platební výměr. Obdobná situace, kdy žalovaný předepsal daň z hazardních her do evidence daní, by měla být posuzovaná tak, že nastala fikce *konkludentního* vydání platebního výměru a žalovaný by měl vystavit a zaslat žalobci platební výměr. Žalovaný je proto nečinný.

Vyjádření žalovaného

7. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby. V daném případě došlo podle § 11 odst. 1 zákona o dani z hazardních her k *samovyměření* daně podle daňového tvrzení žalobce. Žalovaný proto nemůže být při stanovení daně nečinný, neboť při *samovyměření* se platební výměr nevydává. To plyne i z důvodové zprávy k zákonu o hazardních hrách. Je-li daň vyměřena

uplynutím lhůty pro podání daňového přiznání ať již v tvrzené výši nebo ve výši nula (při marném uplynutí lhůty pro podání daňového přiznání), nemůže ji správce daně stanovit rozhodnutím. Platební výměr se pak vůbec nevyhotovuje. Tento závěr potvrzuje i usnesení Městského soudu v Praze ze dne 17. 2. 2021, čj. 3 Af 34/2020-21. Usnesení rozšířeného senátu NSS čj. 2 Afs 68/2012-34 není případné, neboť se netýká speciální úpravy samovyměření daně, nýbrž právní úpravy místních poplatků za subsidiárního použití zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků. Zatímco § 11 zákona o místních poplatcích ukládal správci místního poplatku povinnost vydat platební výměr a NSS pouze upřesnil, v jakých situacích k tomu má dojít, v případě samovyměření daně z hazardních her zákon vůbec vydání platebního výměru při samovyměření neumožňuje. Daňový subjekt má ale podle § 12 zákona o daních z hazardních her možnost měnit poslední známou daň podáním dodatečného daňového přiznání. Pokud správce daně dospěje k závěru, že daň byla samovyměřena (samodoměřena) v nesprávné výši, může přistoupit k doměření daně. Proti rozhodnutí o doměření daně z moci úřední se lze odvolat, případně i bránit žalobou u správních soudů. Na tomto výkladu nic nemění ani skutečnost, že podle § 11 odst. 5 zákona o dani z hazardních her se samovyměřená daň předepíše do evidence daní, aniž by k tomu bylo třeba vydání rozhodnutí (platebního výměru).

Splnění procesních podmínek a vymezení soudního přezkumu

8. Soud ověřil, že žaloba byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou a splňuje všechny formální náležitosti na ni kladené. Žalobce rovněž bezvysledně vyčerpал prostředky, které procesní předpis platný pro řízení u správního orgánu stanoví k její ochraně proti nečinnosti správního orgánu, jak to ukládá § 79 odst. 1 s. ř. s. Žaloba je tedy věcně projednatelná.
9. Soud rozhodl o věci samé bez nařízení jednání. Žalovaný s tímto postupem výslovně souhlasil. Žalobce ani na výzvu soudu nesdělil, že trvá na nařízení jednání. Soud má proto za to, že i žalobce s rozhodnutím věci bez nařízení jednání souhlasí (§ 51 odst. 1 s. ř. s.).
10. Soud rozhodoval na základě skutkového a právního stavu ke dni svého rozhodnutí (§ 81 odst. 1 s. ř. s.). Při posouzení věci soud vycházel z obsahu předložené spisové dokumentace, o jejímž obsahu není mezi účastníky sporu. Dokazování soud neprováděl.

Posouzení žaloby

11. Mezi účastníky není sporu o skutkových okolnostech věci, jak byly popsány shora. Jedinou spornou (právní) otázkou tak je, zda v případě samovyměření daně z hazardních her postupem podle § 11 odst. 1 zákona o dani z hazardních her vzniká správci daně povinnost oznámit poplatníkovi daně na jeho žádost výši stanovené daně platebním výměrem, proti němuž se lze následně bránit žalobou u soudu ve správním soudnictví. Soud se přiklonil k výkladu zastávanému žalovaným.
12. 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.*
13. 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).

14. 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.)
15. Smyslem a účelem samovyměřovacího 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.
16. 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).
17. 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).
18. 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* vyměřená 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.

19. 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.
20. 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.
21. Žalobce poukazyval 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 aprobejuje 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.

22. 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 brozbě 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).
23. 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.
24. 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 samostatně 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.
25. Soud proto uzavírá, že správce daně nebyl v dané věci nečinný ve smyslu § 79 s. ř. s., neboť mu zákon neukládá povinnost vydat platební výměr v režimu *samovyměření* daně z hazardních her. Žaloba na ochranu proti nečinnosti proto není nedůvodná.

Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

26. Soud žalobu zamítl pro nedůvodnost (§ 81 odst. 3 s. ř. s.).

27. Dokazování soud neprováděl. Žalobce ani žalovaný žádné důkazy výslovně neoznačili. Listiny, které soudu předložil žalobce jako přílohu k žalobě, jsou obsaženy v daňovém spise, jehož obsahem se v řízení před soudy ve správním soudnictví dokazování neprovádí. O skutečnostech plynoucích z předložených písemností ani o jejich pravosti a správnosti ostatně mezi účastníky řízení nebylo sporu.
28. O nákladech řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobce nebyl úspěšný, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, který měl plný úspěch, žádné důvodně vynaložené náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly, a proto mu soud jejich náhradu nepřiznal.

Poučení:

Proti tomuto usnesení 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