ČESKÁ REPUBLIKA

# ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Pavla Molka (soudce zpravodaj) a soudců Petra Mikeše a Lenky Bursíkové v právní věci žalobkyně: **Paradise Casino Admiral, a.s.**, se sídlem Komořany 146, Rousínov u Vyškova, proti žalovanému: **Specializovaný finanční úřad**, se sídlem nábřeží Kpt. Jaroše 1000/7, Praha 7, proti vyměření daně z hazardních her na základě daňového přiznání podaného žalobkyní dne 25. 4. 2024, zaevidovaného žalovaným pod č. j. 90216/24/4300-13823-704691, o kasační stížnosti žalobkyně proti usnesení Krajského soudu v Brně ze dne 29. 7. 2025, č. j. 30 Af 20/2024-85,

takto:

I. Kasační stížnost se zamítá.

II. Žalobkyně nemá právo na náhradu nákladů řízení.

III. Žalovanému se náhrada nákladů řízení nepřiznává.

## Odůvodnění:

### I. Vymezení věci

[1] Žalobkyně, jakožto poplatnice daně z hazardních her podle zákona č. 187/2016 Sb., o dani z hazardních her, podala dne 25. 4. 2024 přiznání k dani z hazardních her za 1. čtvrtletí roku 2024, v jehož rámci došlo k samovyměření daně v souladu s § 11 odst. 1 zákona o dani z hazardních her.

[2] Žalobkyně zahrnula do výpočtu daně v souladu s metodikou finančních orgánů hodnotu spropitného ve výši 3 348 673,75 Kč a tzv. žetonové diference ve výši 176 961,37 Kč, přestože, jak sdělila žalovanému v podání ze dne 6. 5. 2024, měla pochybnosti o správnosti a zákonnosti zahrnutí těchto částek. Žalobkyně zmíněným podáním navrhla

vyjmutí žetonové diference a spropitného z výpočtu, čímž by došlo ke snížení stanovené daně. Žalovaný však tomuto návrhu nevyhověl.

[3] Žalobkyně následně podala dne 22. 5. 2024 odvolání proti „konkludentnímu vyměření daně z hazardních her za 1. čtvrtletí 2024“ ke Specializovanému finančnímu úřadu a vzápětí dne 23. 5. 2024 i žalobu ke Krajskému soudu v Brně (dále „krajský soud“) s návrhem na zrušení rozhodnutí žalovaného o „konkludentním vyměření daně z hazardních her za 1. čtvrtletí 2024“.

[4] Žalovaný dne 4. 8. 2024 řízení o odvolání zastavil, neboť podle něj neexistuje rozhodnutí, proti kterému by bylo možno se odvolat. Žalovaný v odůvodnění popsal, že samovyměření daně není konkludentním vyměřením, jak tvrdila žalobkyně, a nedošlo tak k vydání rozhodnutí o stanovení daně.

[5] V řízení před krajským soudem žalobkyně argumentovala zejména závěry rozsudků Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) ze dne 26. 10. 2022, č. j. 2 Afs 25/2021-35, a ze dne 21. 3. 2024, č. j. 7 Afs 321/2022-37, které podle ní zakládají oprávnění domáhat se zrušení napadeného rozhodnutí před správním soudem, přestože existuje jiný opravný prostředek ve formě dodatečného daňového přiznání. Jeho podáním by ovšem vzniklo žalobkyni riziko povinnosti uhradit v případě neúspěchu penále z daně doměřené v řízení zahájeném z moci úřední.

[6] Žalobkyně dále setrvávala na svém názoru, že došlo k vydání rozhodnutí, a to buďto konkludentním vyměřením skutečným platebním výměrem nebo konkludentním vyměřením fiktivním platebním výměrem, a to i po zastavení odvolacího řízení žalovaným. Toto zastavení označila v doplnění žaloby za důvod přípustnosti žaloby.

[7] Vznik rozhodnutí žalobkyně vztahovala k momentu předepsání daně do evidence daní, neboť tento moment jí dle jejího názoru zakládá povinnost zaplatit daň.

[8] Pokud by krajský soud dospěl k názoru, že v daném případě nešlo o rozhodnutí, upozornila žalobkyně, že má být soudem vyzvána ke změně žaloby na zásahovou.

[9] Krajský soud žalobu odmítl usnesením jako nepřípustnou podle § 46 odst. 1 písm. d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“). Ve shodě se žalovaným shledal jako chybnou premisu žalobkyně, že žalovaný při samovyměření daně podle zákona o dani z hazardních her vydává rozhodnutí.

[10] Podle krajského soudu z textu zákona i záměru zákonodárce vyplývá, že daň není u samovyměření stanovena žalovaným, nýbrž *ex lege* ve výši přiznané poplatníkem (případně v nulové výši, pokud nedošlo ve lhůtě k podání daňového přiznání). Úprava zákona o dani z hazardních her je podle něj speciální vůči zákonu č. 280/2009 Sb., daňovému řádu. Soud se tak ztotožnil s žalovaným, že v daném případě nejde o rozhodnutí a že žalobkyně mohla, pokud nesouhlasila s výší daně podle daňového tvrzení, využít dodatečného daňového přiznání a formou samodoměření deklarovat dle svého názoru správnou daň.

[11] Krajský soud proto uzavřel, že žalobkyně není oprávněna domáhat se rozhodnutí ve věci jakýmkoli způsobem, nýbrž pouze tak, jak jí to umožňuje zákon. Podle soudu je nelogické, aby se poplatník mohl bránit proti výsledku vyměření daně, jejíž výši určil sám.

[12] K argumentu žalobkyně, že předepsání daně do evidence jí zakládá povinnost, a je tedy rozhodnutím, krajský soud uvedl, že jde pouze o administrativní úkon a odvolávání se na předchozí rozhodnutí týkající se místních poplatků neobstojí kvůli zcela odlišným právním úpravám u daně z hazardních her a místních poplatků.

[13] K návrhu žalobkyně, aby v případě neúspěchu jejího tvrzení o existenci rozhodnutí byl žalobní typ změněn na zásahovou žalobu, krajský soud uvedl, že tento typ ochrany nelze poskytnout, pokud existuje jiný právní prostředek, jehož pomocí se může daňový subjekt domoci přezkoumání vyměřené daně.

## II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[14] Žalobkyně (dále „stěžovatelka“) podala proti napadenému usnesení kasační stížnost z důvodu podle § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s. Navrhuje, aby NSS napadené usnesení zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

[15] Stěžovatelka nadále trvá na tom, že v daném případě existuje správní rozhodnutí a krajský soud chyboval, pokud se s tímto názorem neztotožnil. Stěžovatelka tuto úvahu staví předně na přesvědčení, že zápis daně do evidence daní žalovaným jí určuje povinnost, a je tak ze své podstaty rozhodnutím ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s. Toto podporovala odkazem na předchozí právní úpravu dle zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, podle jehož § 46 odst. 5 stanovil správce daně daň fiktivním platebním výměrem, což stěžovatelka považuje za obdobu samovyměření podle zákona o dani z hazardních her.

[16] Stěžovatelka dále tvrdí, že zápis do evidence daní prokazuje existenci platebního výměru, neboť pokud by žalovaný neprovedl zápis do evidence daní podle § 11 odst. 5 zákona o dani z hazardních her, nebude daň stanovena pravomocně, jak plyne z bodů 27 a 30 rozsudku NSS ze dne 29. 8. 2024, č. j. 9 Afs 69/2024-26, č. 4641/2024 Sb. NSS.

[17] Krom toho není podle stěžovatelky řešení navrhované krajským soudem rozumné, neboť ji v případě neúspěchu vystavuje riziku penále. Považuje proto podání žaloby ve správním soudnictví za zákonnou alternativu k tomuto postupu. To dle jejího názoru dokládají i rozsudky NSS ze dne 7. 2. 2025, č. j. 2 Afs 81/2024-66, a ze dne 12. 9. 2024, č. j. 1 Afs 100/2024-31.

[18] Pro případ, že NSS neuzná stěžovatelčin názor ohledně existence rozhodnutí, navrhuje, aby napadené usnesení přesto zrušil, protože ji krajský soud měl vyzvat ke změně žaloby na zásahovou, což neučinil.

[19] Pokud naopak NSS shledá, že bylo možné podat odvolání k žalovanému, a žaloba tedy byla nepřípustná pro nevyčerpání řádného opravného prostředku, žádá stěžovatelka zrušení napadeného usnesení z toho důvodu, že krajský soud měl správně žalobu spolu s odmítnutím postoupit žalovanému jako odvolání.

[20] Žalovaný se ve svém vyjádření ke kasační stížnosti hlásí k názoru vyjádřenému v usnesení krajského soudu. Dále poukazuje na fakt, že stěžovatelka pouze opakuje žalobní námitky. Stěžovatelčina úvaha o obdobnosti samovyměření podle zákona o dani z hazardních her a fikce vyměření daně podle zákona o správě daní a poplatků je podle žalovaného nepodložená, neboť obě úpravy jsou odlišné.

[21] Dále žalovaný poukazuje na to, že zápis do evidence daní není podmínkou právní moci či vykonatelnosti stanovení daně. Podle žalovaného nic takového nevyplývá ze zákona ani z judikatury.

[22] K námitce hrozby penále, pokud by stěžovatelka postupovala cestou podání dodatečného daňového přiznání, žalovaný oponuje, že samotné riziko sankce není důvodem k pominutí jasné úpravy zákona. Dodává, že podáním dodatečného daňového přiznání ve výši, kterou považuje za správnou, si stěžovatelka mohla otevřít cestu ke sporu, jehož výsledek by byl napadnutelný jak odvoláním, tak případně i správní žalobou. Pokud by uspěla, došlo by i ke zrušení povinnosti uhradit penále.

[23] Žalovaný se též vyjadřuje ke stěžovatelčině argumentaci rozsudky NSS č. j. 2 Afs 81/2024-66 a č. j. 1 Afs 100/2024-31, neboť ty se vztahují na situace, kdy byly napadeny konkludentní platební výměry podle daňového řádu, které jsou v rámci vyměřování ve sféře správce daně, což u samovyměření podle zákona o dani z hazardních her nenastává. Podle žalovaného tak nejsou tato rozhodnutí pro řešenou situaci případná.

[24] Závěrem žalovaný dodává, že pokud by došlo ke zrušení samovyměření, neexistuje řízení, kam by se věc mohla vrátit.

## III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[25] NSS posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal, zda napadené usnesení netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.). Takové vady neshledal, přistoupil tedy k posouzení kasačních námitek.

[26] Kasační stížnost není důvodná.

[27] V § 11 odst. 1 zákona o dani z hazardních her je samovyměření vymezeno tak, že *daň tvrzená poplatníkem v daňovém přiznání se považuje za vyměřenou dnem uplynutí lhůty pro podání daňového přiznání, a to ve výši v něm tvrzené.* Již z použitého sousloví „se považuje za vyměřenou“ je patrné, že ve skutečnosti správce daně žádné vyměření neprovádí, pouze zákonodárce zavedl fikci, že k vyměření došlo. Odst. 5 určuje speciální úpravu evidence daní oproti daňovému řádu, neboť stanoví, že *daň vyměřenou podle odstavce 1 nebo doměřený rozdíl podle odstavce 3 správce daně předepíše do evidence daní.* Podle § 12 téhož zákona platí, 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.*

[28] Ústřední otázkou je, zda v daném případě žalovaný vydal rozhodnutí. Stěžovatelka se odkazuje na judikaturu týkající se zákona č. 565/1990 Sb., o místních poplatcích, a zrušenou úpravu v zákoně o správě daní a poplatků. NSS se ztotožňuje se žalovaným, že ani jednu ze zmíněných úprav (a tedy ani judikaturu na ni navázanou) nelze vztáhnout

k projednávanému případu, neboť zákonodárcem zvolené řešení pro hazardní hry je zásadně odlišné.

[29] Zákon o místních poplatcích v § 11 odst. 1 stanoví, že *správce poplatku vyměří poplatek poplatkovému subjektu jeho předepsáním do evidence poplatků ve správné výši bez vydání rozhodnutí, je-li splněna případná ohlašovací povinnost a nemá-li pochybnost o jeho výši.* Ani zákon o správě daní a poplatků, na jehož § 46 odst. 5 stěžovatelka odkazuje, neobsahoval postup obdobný řešené úpravě, neboť v citovaném paragrafu stanovil, že *neodchyluje-li se vyměřená daň od daně uvedené v daňovém přiznání nebo hlášení, nemusí správce daně sdělovat daňovému subjektu výsledek vyměření, pokud o to daňový subjekt výslovně nepožádá nejpozději do konce příštího zdaňovacího období.* Jak je zřejmé, způsoby vyměření zvolené ve zmíněných zákonech jsou odlišné od způsobu zvoleného u daně z hazardních her. Zatímco zákon o místních poplatcích a zákon o správě daní a poplatků výslovně svěřují vyměření daně správci daně (poplatku), zákon o dani z hazardních her je ponechává v rukou poplatníka a správci daně svěřuje pouze roli dozoru, který je aktivní až tehdy, pokud má pochybnosti o správnosti samovyměření. Stěžovatelčino tvrzení, že úprava zákona o dani z hazardních her by měla být vykládána analogicky k těmto předpisům a způsobu vyměřování daně v nich použitému, tak podle NSS není důvodné.

[30] K výše uvedenému NSS odkazuje i na důvodovou zprávu k § 11 zákona o hazardních hrách, která byla zmíněna už v usnesení krajského soudu: „*Podstata 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.*“ Přímo ze zákona i z důvodové zprávy plyne, že zákonodárce zvolil samovyměření jako formu vyměření daně, u které vyměření neprovádí správce daně. Tato úprava je specifická a poskytuje poplatníku pouze omezený prostor k odporu při nesouhlasu s výší daně. Je ovšem třeba zdůraznit, že zákon přesto obsahuje adekvátní prostředky obrany, byť přímo nepočítá s tím, že poplatník bude rozporovat výši daně, kterou sám tvrdí. Pokud by stěžovatelka tvrdila daň odpovídající jejímu přesvědčení, a dostala by se tak do sporu s názorem správce daně (který by zahájil postup k odstranění pochybností a následně případně daň dodatečně doměřil), zákonná úprava jí nijak neomezuje možnost, aby podala odvolání (proti dodatečnému platebnímu výměru) a případně správní žalobu.

[31] Přestože NSS uznává, že úprava § 11 zákona o hazardních hrách je v otázce možnosti domoci se přezkoumání výše daně, s níž sám plátce nesouhlasí, vůči plátci daně poměrně přísná, zákonodárce to vyvažuje řadou výhod, které byly deklarovaným důvodem zavedení samovyměření do tohoto předpisu. Na straně správce daně je nespornou výhodou snížení administrativní zátěže, na straně plátce pak jde kupříkladu o to, že subjekt zná výši poslední známé daně či že mu nehrozí riziko sankce za opožděné tvrzení daně, ale pouze za opožděnou platbu.

[32] Rozsudky NSS č. j. 2 Afs 81/2024-66 a č. j. 1 Afs 100/2024-31, kterými stěžovatelka podpírá své tvrzení, též nelze použít, neboť se týkají vyměření podle daňového řádu, vůči kterému zákon o dani z hazardních her obsahuje speciální úpravu. V případech řešených těmito rozsudky existovalo správní rozhodnutí, proti kterému bylo možno v rámci správního soudnictví brojit. Takové rozhodnutí v nyní řešeném případě ovšem neexistuje.

Neobstojí tak ani stěžovatelčina námitka, že standardní postup samovyměřením (popř. samodoměřením) v jí preferované výši vytváří riziko penále. Pokud byla stěžovatelka od počátku přesvědčena o nezákonnosti započtení žetonové diference a spropitného do základu daně, bylo v jejím zájmu, aby jednala v souladu s tímto přesvědčením a v případě nesouhlasu správce daně využila plně možností obrany, které jí zákon poskytuje. Pokud tak neučinila a pouze upozornila žalovaného, že nesouhlasí s výší základu daně určeným podle příslušné metodiky, těžko se může dovolávat soudní ochrany proti vlastní dvojakosti.

[33] Stěžovatelčin argument, že jí zápis do evidence daní žalovaným zakládá povinnosti a bez něj by daň nebyla vymahatelná, nemá dle NSS podklad v zákoně ani v judikatuře. Stěžovatelka se sice odvolává na rozsudek NSS č. j. 9 Afs 69/2024-26, ten se ovšem vztahuje (a to i výslovně ve stěžovatelkou zmíněných bodech 27 a 30) k daňovému řádu, vůči němuž ovšem zákon o daních z hazardních her obsahuje speciální úpravu. Zvláštnost této úpravy se projevuje i v tom, že citovaný judikát vychází z nutnosti zapsat do evidence daní pouze „pravomocně" stanovenou daň, ovšem zákon o dani z hazardních her spojuje právní moc pouze s doměřením z moci úřední, jak je patrno z § 10 písm. c), zatímco písm. a) a b) hovoří pouze o součtu *daně vyměřené na základě podaného nebo nepodaného daňového přiznání* a *případného rozdílu doměřeného na základě dodatečného daňového přiznání*.

[34] NSS dodává, že samovyměření ani samodoměření není a ani v době přijetí zákona o dani z hazardních her nebylo v českém právu zcela novým přístupem k vyměření daně, jak můžeme vyčíst i z důvodové zprávy k § 11 zákona o dani z hazardních her: *„Toto ustanovení zavádí institut samovyměření (resp. samodoměření) daně z hazardních her. Tento způsob stanovení daně již je v právním řádu použit u záloh na pojistné na důchodové spoření a u daně z přidané hodnoty v rámci zvláštního režimu jednoho správního místa."* Formulace zmíněných předpisů, konkrétně § 110zl zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, a § 22 již zrušeného zákona č. 397/2012 Sb., o pojistném na důchodové spoření, je téměř totožná s tou v nyní použitém zákoně. Otázkou existence správního rozhodnutí při samovyměření se zabýval např. článek R. Boháče, který rozebral rozdíly režimu samovyměření a samodoměření daně (včetně příkladů jeho použití v hmotněprávních předpisech citovaných výše v tomto bodě), oproti režimu konkludentního vyměření daně, a i on se kloní k závěru, že v případě samovyměření zcela chybí rozhodnutí správce daně o vyměření daně, které by se alespoň zakládalo do spisu. [Boháč, R. *K problematice samovyměření a samodoměření daně,* Wolters Kluwer, 2017 online – dostupný v systému ASPI].

[35] V otázce stěžovatelčiny námitky, že v řízení před krajským soudem měla být vyzvána ke změně žaloby na zásahovou, se NSS ztotožňuje s názorem krajského soudu, že toto řešení nelze použít v situaci, kdy existují jiné právní prostředky pro přezkum daně. Stěžovatelka mohla samovyměřit nižší daň už v původním daňovém přiznání, případně doměřit v dodatečném daňovém přiznání, a pokud by žalovaný takto tvrzenou daň rozporoval, učinil by tak dodatečným platebním výměrem, proti němuž by se mohla bránit odvoláním a v případě neúspěchu i správní žalobou.

[36] NSS závěrem konstatuje, že v nynější procesní situaci nebylo možné podat odvolání, neboť neexistuje prvostupňové rozhodnutí správce daně, proti němuž by bylo možné odvolání podat. Krajský soud proto nepochybil, pokud žalobu nevyhodnotil jako odvolání a nepostoupil ji podle § 46 odst. 5 s. ř. s. žalovanému. Ostatně pro tento postup nebyly

splněny zákonné podmínky již proto, že žalovaný nedal stěžovatelce nesprávné poučení ohledně nepřípustnosti opravného prostředku.

[37] Závěr krajského soudu o odmítnutí žaloby jako nepřípustné je tak správný.

## IV. Závěr a náklady řízení

[38] S ohledem na výše uvedené dospěl NSS k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

[39] O náhradě nákladů řízení rozhodl NSS v souladu s § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka nebyla v řízení úspěšná, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly, proto mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

**Poučení:** Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně 30. ledna 2026

Pavel Molek
předseda senátu