



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudců JUDr. Barbary Pořízkové a JUDr. Tomáše Herce v právní věci žalobkyně: **Paradise Casino Admiral, a.s.**, se sídlem Komořany 146, proti žalovanému: **Specializovaný finanční úřad**, se sídlem nábreží Kpt. Jaroše 1000/7, Praha 7, o žalobě na ochranu proti nečinnosti žalovaného, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 29. 7. 2025, č. j. 30 A 6/2025-66,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žádný z účastníků **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Předmětem projednávané věci je otázka, zda byl žalovaný nečinný, tedy zda měl v případě samovyměření daně z hazardních her povinnost vydávat rozhodnutí.

[2] Dne 25. 10. 2024 podala žalobkyně, jakožto poplatnice daně z hazardních her podle zákona č. 187/2016 Sb., o dani z hazardních her, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDHH“), přiznání k této dani za zdaňovací období 3. čtvrtletí roku 2024. Žalobkyně zahrнула do výpočtu daně v souladu s metodikou finančních orgánů hodnotu spropitného ve výši 2 973 184,08 Kč a tzv. žetonové difference ve výši 103 542,01 Kč, přestože, jak sdělila žalovanému v příloze daňového přiznání – v přípisu z téhož dne, měla pochybnosti o správnosti a zákonnosti zahrnutí těchto částek. Současně požádala žalovaného o vystavení a zaslání platebního výměru na daň z hazardních her za 3. čtvrtletí 2024, v němž by žalovaný na řádku 612 uvedl částku ve výši 381 066 704,52 Kč.

[3] Žalovaný požadavku žalobkyně nevyhověl, platební výměr nevyhotovil, ani jej nezaslal žalobkyni. Ta proto podala dne 4. 12. 2024 podnět na ochranu před nečinností podle § 38 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). Žalovaný poté sdělením ze dne 16. 12. 2024,

č. j. 221143/24/4300-13823-704691, žalobkyni informoval, že žádosti o vyhotovení a zaslání platebního výměru nemůže vyhovět, jelikož při samovyměření dochází ke stanovení daně *ex lege* na základě podaného daňového tvrzení, a proto správce daně platební výměr nevydává. Odvolací finanční ředitelství přípisem ze dne 2. 1. 2025, č. j. 31/25/5100-10611-712788, žalobkyni vyrozumělo o odložení podnětu na ochranu před nečinností. Ztotožnilo se se správcem daně, že ten nemá pravomoc vydat tzv. *konkludentní platební výměr*, neboť to ZDHH neumožňuje. Žalovaný proto nebyl podle Odvolacího finančního ředitelství nečinný.

[4] Žalobkyně se před krajským soudem domáhala ochrany před nečinností, kterou spatřovala právě v nevydání platebního výměru na daň z hazardních her za 3. čtvrtletí roku 2024.

[5] Krajský soud nyní napadeným rozsudkem žalobu zamítl jako nedůvodnou. Ve shodě se žalovaným shledal jako chybnou premisu žalobkyně, že žalovaný je povinen oznámit poplatníkovi daně na jeho žádost výši stanovené daně platebním výměrem, proti němuž se lze bránit správní žalobou podle § 65 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), tedy že se při samovyměření daně podle ZDHH vydává rozhodnutí.

[6] Podle krajského soudu z textu ZDHH 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 ZDHH je podle něj speciální vůči daňovému řádu. Krajský soud se tak ztotožnil se žalovaným, že v daném případě neměl povinnost vydat rozhodnutí.

[7] Podle krajského soudu je nelogické, aby se poplatník mohl bránit proti výsledku vyměření daně, jejíž výši určil sám. Žalobkyně mohla, pokud nesouhlasila s výší daně, buďto již v daňovém přiznání uvést dle ní správnou výši daně, nebo využít dodatečného daňového přiznání a formou samodoměření deklarovat dle svého názoru správnou daň. Zákonodárce upravil postup při pochybnostech o správnosti vyměřené daně odlišně, a to tak, že v § 12 ZDHH stanovil, že k doměření daně z moci úřední může dojít také, pokud žalovaný zjistí na základě postupu k odstranění pochybností, že poslední známá daň není ve správné výši.

[8] Krajský soud závěrem konstatoval, že žalovaný nebyl v projednávané věci nečinný podle § 79 s. ř. s., jelikož mu ZDHH neukládá povinnost vydat platební výměr v případě samovyměření dle posledně uvedeného zákona.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[9] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) napadá výše označený rozsudek krajského soudu kasační stížností z důvodu podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Navrhuje napadený rozsudek zrušit a věc vrátit krajskému soudu k dalšímu řízení.

[10] Stěžovatelka poukazuje na rozdíl mezi fikcí vyměření daně a faktickým vyměřením, ke kterému dochází předepsáním daně do evidence daní. Teprve předepsáním daně dochází k završení procesu samovyměření. Samovyměření daně z hazardních her je nutné posuzovat obdobně jako vyměření daně podle § 46 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění do 31. 12. 2010, podle kterého stanovil správce daně daň fiktivním

pokračování

platebním výměrem, tedy obdobně jako v případě samovyměření. Stěžovatelka proto dovozuje, že jelikož by měla dle posledně uvedeného zákona nárok na vystavení a zaslání fiktivního platebního výměru, pokud by o něj požádala, musí mít i v případě samovyměření podle ZDHH nárok na vystavení platebního výměru a jeho zaslání, jestliže o něj požádala. Není možné činit rozdíly mezi fikcí vyměření a samovyměřením.

[11] Stěžovatelka dále tvrdí, že zápis do evidence daní prokazuje povinnost žalovaného vydat konkludentní platební výměr, neboť pokud by žalovaný neprovedl zápis do evidence daní podle § 11 odst. 5 ZDHH, nebude daň stanovena pravomocně, jak plyne z odst. [27] a [30] rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 8. 2024, č. j. 9 Afs 69/2024-26, č. 4641/2024 Sb. NSS.

[12] Kromě toho není podle stěžovatelky řešení navrhané krajským soudem rozumné, neboť ji v případě neúspěchu vystavuje riziku penále, jelikož se nepoužije zvýhodněný postup podle § 251 odst. 4 daňového řádu, jak vyplývá i z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 10. 2024, č. j. 9 Afs 95/2024-44. Požaduje proto vystavení a zaslání platebního výměru, který by mohla napadnout správní žalobou a podrobit jej tak soudnímu přezkumu. K tomu odkazuje na rozsudky Nejvyššího správního soudu 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.

[13] Žalovaný ve vyjádření navrhl kasační stížnost zamítnout jako nedůvodnou. Souhlasí s názorem krajského soudu, že se při samovyměření nevydává platební výměr, daň je stanovena *ex lege*, a proto nemohl být nečinný. Dále poukázal na opakování žalobních námitek, především tvrzení, že samovyměření je třeba posuzovat obdobně jako fikci vyměření daně.

III. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[14] Nejvyšší správní soud posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou, směřuje proti rozhodnutí, proti němuž je podání kasační stížnosti přípustné, z důvodů, které zákon připouští, a za stěžovatelku jedná jí pověřená zaměstnankyně, která má vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie (§ 102 a násl. s. ř. s.). Poté přistoupil k přezkumu rozsudku krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů. Ověřil také, zda netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[15] Kasační stížnost není důvodná.

[16] Podle § 11 odst. 1 ZDHH *[d]aň tvrzená poplatníkem v daňovém přiznání se považuje za vyměřenou dnem uplynutí lhůty pro podání daňového přiznání, a to ve výši v něm tvrzené.*

[17] Již z použitého sousloví „se považuje za vyměřenou“ je patrné, že ve skutečnosti správce daně žádné vyměření neprovádí, zákonodárce pouze zavedl fikci, že k vyměření došlo. Odstavec 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.

[18] 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.*

[19] Stěžovatelka akcentuje úpravu obsaženou v § 46 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, zrušeného ke dni 1. 1. 2011 (dále jen „zákon o správě daní“). Nejvyšší správní soud se však ztotožňuje se žalovaným, že zmíněnou úpravu nelze vztáhnout k projednávanému případu, neboť zákonodárcem zvolené řešení pro hazardní hry je zásadně odlišné.

[20] Posledně uvedené ustanovení neobsahovalo postup obdobný řešení úprav, neboť stanovilo, 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 již Nejvyšší správní soud uvedl výše, je způsob vyměření zvolený v zákoně o správě daní odlišný od způsobu zvoleného u daně z hazardních her. Zatímco zákon o správě daní výslovně svěřoval vyměření daně správci daně (poplatku), ZDHH 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 ZDHH by měla být vykládána analogicky k tomuto předpisu a způsobu vyměřování daně v něm použitým, tak podle Nejvyššího správního soudu není důvodné.

[21] K výše uvedenému kasační soud odkazuje i na důvodovou zprávu k § 11 ZDHH, která byla zmíněna již v napadeném rozsudku: „*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.*“ (Poslanecká sněmovna, 7. volební období, 2013-2017, sněmovní tisk č. 579/0). Ostatně stejný závěr vyplývá i z komentářové literatury, kterou také zmínil krajský soud (viz bod 16. napadeného rozsudku), dle které: *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, komentář k § 11.).

[22] Přímo ze zákona, z důvodové zprávy i z komentářové literatury plyne, že zákonodárce zvolil samovyměření jako formu vyměření daně z hazardních her, u které vyměření neprovádí správce daně. Tato úprava přirozeně přímo nepočítá s tím, že poplatník bude rozporovat výši daně, kterou sám tvrdí. Nejvyšší správní soud uznává, že úprava § 11 ZDHH je v otázce možnosti domoci se přezkoumání výše daně, s níž sám plátce nesouhlasí, vůči plátcovi daně poměrně přísná, zákonodárce to však vyvažuje řadou výhod, které byly deklarovaným důvodem zavedení samovyměření do tohoto předpisu; například jde o to, že subjekt zná výši poslední známé daně či že mu nehrozí riziko sankce za opožděné tvrzení daně, ale pouze za opožděnou platbu.

[23] Ke stěžovatelčině námitce, že standardní postup samovyměření (popř. samodoměření) v jí preferované výši vytváří riziko penále, uvádí Nejvyšší správní soud, že otázka vytvoření rizika uložení penále není v projednávané věci rozhodná. Tou je

pokračování

pouze skutečnost, zda existovala povinnost žalovaného vydat rozhodnutí, kterou porušil, a tedy byl nečinný.

[24] Rozsudky Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 81/2024-66 a č. j. 1 Afs 100/2024-31, kterými stěžovatelka odůvodňuje své tvrzení, nelze v projednávané věci použít, neboť se týkají vyměření daně podle daňového řádu, vůči kterému ZDHH obsahuje speciální úpravu. V případech řešených těmito rozsudky existovala zákonná povinnost správce daně vydat rozhodnutí, proti kterému by bylo následně možné v rámci správního soudnictví brojit. Taková povinnost (vydat rozhodnutí) však v projednávané věci neexistuje.

[25] Stěžovatelka též argumentuje, že zápis do evidence daní prokazuje povinnost žalovaného vydat na žádost daňového subjektu konkludentní platební výměr, neboť pokud by žalovaný neprovedl zápis do evidence daní podle § 11 odst. 5 ZDHH, nebude daň stanovena pravomocně, a tedy bude nevymahatelná. Dle Nejvyššího správního soudu však nemají uvedené argumenty podklad v zákoně ani v judikatuře. Stěžovatelka se sice odvolává na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 9 Afs 69/2024-26, ten se ovšem vztahuje (a to i výslovně ve stěžovatelkou zmíněných odst. [27] a [30]) k daňovému řádu, vůči němuž ovšem ZDHH 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 ZDHH spojuje právní moc pouze s doměřením z moci úřední, jak je patrné z § 10 písm. c), zatímco písmena 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*.

[26] Nejvyšší správní soud dodává, že samovyměření ani samodoměření není a ani v době přijetí ZDHH nebylo v českém právu zcela novým přístupem k vyměření daně, jak můžeme vyčíst z důvodové zprávy k § 11 ZDHH: „*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, ve znění pozdějších předpisů, a § 22 zákona č. 397/2012 Sb., o pojistném na důchodové spoření, zrušeného ke dni 1. 1. 2016, je téměř totožná s tou v nyní použitém zákoně. Otázkou existence správního rozhodnutí, tedy i povinnosti jej vydat, 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 odstavci), oproti režimu konkludentního vyměření daně, a i on se kloní k závěru, že v případě samovyměření zcela chybí (povinnost vydat) rozhodnutí správce daně o vyměření daně, které by se alespoň zakládalo do spisu (Boháč, R. *K problematice samovyměření a samodoměření daně*. Wolters Kluwer, 2017. [Systém ASPI, cit. 25. 2. 2026]).

[27] Na základě výše uvedených závěrů plynoucích ze ZDHH i z odborných textů jednoznačně vyplývá, že žalovaný neměl a nemá povinnost vydat v případě samovyměření správní rozhodnutí (o vyměření daně). Za této situace tedy nemohl být nečinný a krajský soud žalobu správně zamítl.

IV. Závěr a náklady řízení

[28] Nejvyšší správní soud kasačním námitkám nepřisvědčil a neshledal ani vadu, ke které by musel přihlédnout z úřední povinnosti. Kasační stížnost proto zamítl podle § 110 odst. 1, věty poslední, s. ř. s.

[29] O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud 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 dne 25. února 2026

JUDr. Radan Malík
předseda senátu