



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Milana Procházky a soudců Mgr. Ing. Veroniky Baroňové a JUDr. Viktora Kučery v právní věci žalobce: **ADMIRAL GLOBAL BETTING a.s.**, sídlem Komořany 146, 683 01 Rousínov u Vyškova, zastoupeného Ing. Radkem Lančíkem, daňovým poradcem, se sídlem Divadelní 4, 602 00 Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 1. 7. 2014, č. j. 16900/14/5000-14402-707633

t a k t o :

I. Žaloba se zamítá.

II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

Žalobce se podanou žalobou doručenou Krajskému soudu v Brně (dále jen „krajský soud“ či „zdejší soud“) dne 1. 9. 2014 domáhal zrušení v záhlaví označeného rozhodnutí žalovaného (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce proti

dodatečnému platebnímu výměru k odvodu z loterií a jiných podobných her (dále také „odvod z loterií“) ze dne 20. 12. 2013, č. j. 506583/13/4030-07002-704691, vydané Specializovaným finančním úřadem, Územním pracovištěm v Brně (dále jen „správce odvodu“). Tímto dodatečným platebním výměrem byl žalobci doměřen odvod z loterií za kalendářní rok 2012 ve výši 363 726 844 Kč.

Žalobce podal řádné přiznání k odvodům z loterií za odvodové období roku 2012, s celkovým odvodem 363 799 279 Kč. Posléze však žalobce podal dodatečné přiznání k odvodu z loterií, ve kterém snížil celkovou odvodovou povinnost na 354 875 200 Kč. V příloze předmětného dodatečného přiznání byly uvedeny dva důvody pro jeho podání – první se týkal částky 44 258 221 Kč (odvod samotný se měl tedy snížit o 8 851 644 Kč), která měla být tvořena tzv. promotikety, což podle žalobce nesplňovalo požadavek díkce § 41b odst. 5 zákona č. 202/1990 Sb., o loteriích a jiných podobných hrách, ve znění platném a účinném pro projednávanou věc (dále jen „zákon o loteriích“). Druhý důvod byl ze strany správce odvodu plně uznán, proto jej zdejší soud neshledává podstatným dále přibližovat.

Z důvodů pochybností stran správnosti, pravdivosti, průkaznosti a úplnosti dodatečného přiznání k odvodu z loterií byl žalobce vyzván k jejich odstranění. V rámci postupu k odstranění pochybností bylo mimo jiné provedeno místní šetření, během něhož byl správci odvodu podrobně popsán způsob nakládání s promotikety. Správce odvodu seznámil žalobce se závěry z proběhlého postupu k odstranění pochybností dne 27. 11. 2013, s nimiž žalobce nesouhlasil, ovšem neuvedl žádné nové skutečnosti. Správce odvodu proto neshledal důvod pro pokračování v dokazování a vydal dodatečný platební výměr k odvodu z loterií, kterým žalobci vyměřil odvod ve výši 363 726 844 Kč. Proti tomuto dodatečnému platebnímu výměru podal žalobce odvolání.

Meritem sporu se v rámci odvolacího řízení stalo právní posouzení, zda tzv. promotikety splňují pojem vkladu (sázky) podle zákona o loteriích či nikoliv. Žalobce se domníval, že nikoliv, správce odvodu tvrdil, že promotikety vkladem (sázkou) ve smyslu zákona o loteriích jsou, a žalovaný v rámci odvolacího řízení potvrdil závěry správce odvodu.

II. Obsah žaloby

Žalobce má za to, že postupoval správně, snížil-li úhrn vsazených částek o hodnotu vkladů z promotiketů. Žalobní body jsou obdobné námitkám v odvolání proti rozhodnutí správce odvodu.

Žalobce namítal, že v případě promotiketů se nejednalo o hotové peníze, které do hry vložil sázející, nýbrž o prostředky poskytnuté sázejícím ze strany žalobce. Žalovaný tudíž zaujal názor, že odvod z loterií se odvádí z příjmů a hodnotu vsazených promotiketů proto nelze považovat za vklad podle § 41b odst. 5 zákona o loteriích. Na podporu svých tvrzení odkázal na rozsudky Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 42/2005-136 ze dne 12. 1. 2006 a č. j. 7 Afs 94/2008-55 ze dne 9. 7. 2009. Tyto dva rozsudky definují podle žalobce pojem příjem ve smyslu zvýšení majetku, stejně tak jako rozsudek Soudního dvora Evropské unie C-

38/93 Glawe ze dne 5. 5. 1994. S těmito rozsudky se žalovaný vypořádal, nesprávně ve smyslu tom, že se jedná o judikaturu v jiné věci a nemá přímou souvislost s posuzovaným dílčím základem odvodu z loterií, a sleduje jiný účel než daň z příjmů. Žaloba dále obsahovala odkaz na důvodovou zprávu k zákonu č. 458/2011 Sb.

Žalobce uvedl, že odvod z loterií ve výši 20 % z částky, o kterou úhrn vsazených částek převyšuje úhrn vyplacených výher, byl do zákona o loteriích vpraven zákonem č. 458/2011 Sb. Současně bylo v § 41b odst. 5 zákona o loteriích definováno, že vsazenou částkou je souhrn přijatých plnění provozovatelem, který tvoří vklad (sázka) a případný poplatek či jiné plnění související s uskutečňovaným vkladem (sázkou). Podle důvodové zprávy k zákonu č. 458/2011 Sb. se ruší původní § 19 odst. 1 písm. g) zákona o daních z příjmů v návaznosti na nové zdanění provozovatelů loterií a jiných podobných her daní z příjmů v § 41 zákona o loteriích. Dále podle této důvodové zprávy je odvod z loterií zvláštní povinné peněžitě plnění plynoucí do veřejných rozpočtů. Vsazenou částku chápe tato důvodová zpráva jako sázku a jiná plnění související se sázkou včetně poplatku, čímž do základu odvodu zahrnuje i manipulační poplatek související se sázkou nebo vkladem. Z důvodové zprávy podle žalobce plyne, že smyslem je zdanit příjem, tedy peníze, a to daní z příjmů právnických osob a odvodem z loterií – viz příkladný odkaz na manipulační poplatky, které příjmem bezesporu jsou. Z toho podle žalobce plyne, že vkladem mohou být pouze peníze, ze kterých se (po snížení výhry) odvede daň z příjmů právnických osob a odvod z loterií a zbytek peněz (tedy po zdanění a odvodu) zbyde provozovateli.

Žalobce dále přiblížil formu a způsob fungování promotiketů, přičemž odkázal na možnou situaci, kdy by se provozovatel (žalobce) při vsazení pouze promotiketů a nikoliv peněz od hráčů dostal do mínusu, neboť by musel uhradit odvod z loterií. Žalobce setrval na svém závěru, že v případě promotiketů se nejedná o přijaté plnění ve smyslu § 41b odst. 5 zákona o loteriích. Dále uvedl, že nebylo správcem odvodu ani žalovaným zpochybněno, že se v případě promotiketů nejedná o peníze. Správce odvodu ani žalovaný nezpochybnili způsob účtování ohledně promotiketů, který žalobce uvedl v odpovědi (č. j. 282341/13/4030-07002-704691) na výzvu k odstranění pochybností – z toho podle žalobce vyplývá, že pro něj nemají promotikety žádnou hodnotu.

Žalobce také poukázal na znění § 17 odst. 3, 41b odst. 5 a § 1 odst. 8 zákona o loteriích. Právě poslední jmenované ustanovení podle žalobce jeho závěry potvrzuje, neboť je v něm uvedeno, že: *„fyzická osoba, která dovršila 18 let věku a která v souladu s herním plánem uhradí vklad (sázku) provozovateli předem, a to v hotovosti nebo bezhotovostně...“*. Podle žaloby se nejedná o přijaté plnění, neboť provozovatel neobdržel plnění v hotovosti nebo bezhotovostně. Nejednalo se tedy o přijatá plnění ve smyslu § 41b odst. 5 zákona o loteriích.

Žalobce dále poukázal na ust. § 17 odst. 5 zákona o loteriích, podle kterého mohou být provozovány *„pouze výherní hrací přístroje, jejichž konstrukce neumožňuje nastavení výherního hracího podílu nižšího než 75 % a vyššího než 100 %.“* Žalobce tedy tvrdil, že z částky 44 258 221 Kč (hodnota vsazených promotiketů) je minimálně 75 % výher, tj. 33 193 666 Kč. Proto by měl být odvod z loterií nikoliv 8 851 644 Kč, nýbrž 2 212 911 Kč (tj. 20 % z 11. 064 555 Kč). Výše uvedené měl žalovaný podle žalobce zohlednit a pochybil tak,

neboť v napadeném rozhodnutí uvedl, že nezjistil jiné skutečnosti, sice v odvolání neuplatněné, ale které by mohly mít vliv na výrok přezkoumávaného rozhodnutí.

Žalobce také poukázal na porušení § 8 odst. 2 daňového řádu, neboť podle něj došlo k rozdílnému rozhodnutí v předmětné věci v rámci rozhodnutí č. j. 161413/14/4030-07002-710990, ze dne 29. 7. 2014 – tímto rozhodnutím bylo Odvolacím finančním ředitelstvím vyhověno plně odvolání, neboť byl změněn platební výměr na daň z přidané hodnoty v tom smyslu, že příjmy provozovatele loterií a jiných podobných her se nepovažují za vsazené promotikety.

III. Vyjádření žalovaného

Vzhledem k období odvolacích a žalobních bodů žalovaný především odkázal na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí, dodatečného platebního výměru a na protokol o ústním jednání ze dne 27. 11. 2013, č. j. 490816/13/4030-07002-704691.

Dále žalovaný poukázal na účel zákona o loteriích (ust. § 1 odst. 1), kdy celým zákonem prostupuje zásada prevence (proti společenským rizikům vyúsťující např. v patologické hráčství). Dále žalovaný nastínil právní prostředí této problematiky z minulosti, tj. že do 31. 12. 2011 upravoval zákon o loteriích povinnost provozovatelů loterií odvádět část svého výtěžku na sociální, zdravotní, sportovní, ekologický, kulturní nebo jinak veřejně prospěšný účel. Tento odvod části výtěžku představoval určitou formu kompenzace negativních následků spojených s loteriemi apod. Při výpočtu tohoto odvodu se vycházelo se vsazené částky, za niž se považoval „*souhrn přijatých plnění provozovatele, který tvoří sázka (vklad) a případný poplatek či jiné plnění související s uskutečňovanou sázkou.*“ Žalovaný zdůraznil, že pojmy výše uvedené neměly nic společného s definicí příjmů z oblasti právní regulace daně z příjmů právnických osob, neboť příjmy provozovatelů loterií a jiných podobných her byly zcela osvobozeny od daně z příjmů. Zákonem č. 458/2011 Sb. s účinností od 1. 1. 2012 proběhla novelizace zákona o loteriích a zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, přičemž došlo ke zrušení osvobození příjmů z loterií a jiných podobných her od placení daně z příjmů a odvod části výtěžku byl nahrazen odvodem z loterií a jiných podobných her. Zůstalo tak zachováno dosavadní rozlišování daně z příjmů a odvodů podle zákona o loteriích. Žalovaný vyjádřil názor, že nelze směšovat pojmy ze zákona o daních z příjmů s pojmy podle zákona o loteriích, poukázal na odlišný předmět daně a odvodu. Dále uvedl, že zákon o loteriích pokračoval i po zmíněné novelizaci v duchu obdobném, co se textu i účelů týká. Konkrétně popsal, že ve své podstatě zákon o loteriích představuje určitý regulátor a korektor činností provozovatelů loterií a snahou je zatížit peněžitou povinností již samotnou potencionálně škodlivou činnost, jejíž negativní dopady se ve společnosti promítají bez ohledu na to, zda provozovatel loterií bude tvořit zisk či ztrátu, či snižovat daň z příjmů, čímž by mělo dojít ke kompenzaci negativních jevů.

Žalovaný striktně odlišuje oba zmíněné zákony i pojmy z nich plynoucí. Navíc uvádí, že pokud by dvě výše uvedená peněžítá plnění měla sloužit ke stejnému účelu, nemělo by smysl rozdělovat je do dvou zákonů. Žalovaný také poukázal na odvod z elektřiny ze

slunečního záření podle zákona č. 165/2012 Sb., o podporovaných zdrojích energie a o změně některých zákonů, kdy stejně jako v předmětné věci jde o zmírnění určitých nepříznivých následků činnosti.

Vzhledem k výše uvedenému žalovaný setrval na svých závěrech, že podle § 41b odst. 5 zákona o loteriích veškeré vklady, lhostejno jaké původu, vystupují v pozici vsazené částky. Již samotné přijetí vkladu nepochybně představuje provozování loterie, a proto je nutno vsazenou částku, coby jednu z proměnných, z nichž je vypočítáván dílčí základ odvodu, vnímat ve smyslu obratu, nikoliv příjmu, jak se to snaží činit žalobce. Žalovaný současně uvedl, že i podle jazykového výkladu slov vklad a výhra se jedná o částku, ze které se určitým násobkem vypočte výhra, resp. o částku, která byla vsazena, tedy o kterou se hrálo.

Žalobce poskytnutím promotiketů potencionálním hráčům převedl dispoziční právo k těmto tiketům na hráče a ti se zároveň stali jejich vlastníky. Zda se tak stalo formou daru, není důležité, ovšem to, jak s nimi naloží, již ano. Hráč je mohl použít pro hru a s jejich hodnotou bylo i co do výhry nakládáno stejně jako s jakoukoliv jinou peněžitou hodnotou. Vzhledem k výše uvedenému je jedno, jakým způsobem žalobce o promotiketu účtuje, neboť již samotný vstup promotiketu do hry s sebou bez ohledu na případné účetní operace nese atribut provozování loterie nebo jiné podobné hry (viz také § 50 odst. 6 zákona o loteriích).

Žalovaný k odkazu na důvodovou zprávu k zákonu č. 458/2011 Sb. uvedl, že podle něj je z ní seznatelná zákonodárcova snaha o dvojkolejnost zdanění provozování loterií a jiných podobných her daní z příjmů a odvodem z loterií.

K žalobcově hypotetickému příkladu ohledně možnosti her pouze za pomoci promotiketů a možnému mínusovému zůstatku žalovaný uvedl, že se jedná o žalobcovo podnikatelské riziko a že to byl právě on (provozovatel), kdo herní promotikety hráčům ze své vůle poskytl. Kdyby žalobcovy úvahy byly správné, neměl žalobce hráče ke hře vůbec pustit, neboť by nešlo o sázející osoby a bylo by otázkou, zda se tím nedopustil jiného správního deliktu.

Ve světle výše uvedeném neshledává žalovaný jako relevantní žalobcem uváděnou judikaturu, neboť ta se zabývá daní z příjmů. Jak je popsáno výše, jedná se o jiné právní úpravy s jinými zásadami a cíli, které nelze zaměňovat.

K žalobcově procentnímu výhernímu podílu a k možnosti spočítat také výhry plynoucí z promotiketů (nejméně ve výši 75 %) žalovaný uvedl následující. Podle § 41b odst. 1 zákona o loteriích platí, že dílčí základ odvodu tvoří částka, o kterou úhrn vsazených částek převyšuje úhrn vyplacených výher, tj. do výpočtu vstupují celkové úhrny vkladů a úhrny vyplacených částek za celé odvodové období. Mezi vsazenými částkami byly jak promotikety, tak také mince a bankovky a právě ze všech těchto vkladů se vychází při hodnocení, zda provozovatel dodržuje požadovanou zákonnou procentní míru výherního podílu. Nejedná se o oddělenou výseč, tj. o situaci, že by konkrétně na promotikety připadala minimální výše 75 % výherního podílu, neboť tuto skutečnost nelze zjistit. Žalovaný proto uvedl, že nepochybil tím, že by nevzal v potaz zákonem vyžadovaný minimální procentní podíl výher.

Žalovaný k porušení zásady předvídatelnosti rozhodování s poukazem na rozhodnutí Specializovaného finančního úřadu č. j. 73467/14/4030-07002-710990 ze dne 31. 3. 2014 a č. j. 161416/14/4030-07002-710990 ze dne 29. 7. 2014 uvedl, že tato rozhodnutí se vztahují k dani z přidané hodnoty, nikoliv k odvodům z loterií. Proto žalovaný připomněl, že jak odvod z loterií, tak daň z přidané hodnoty, mají svůj specifický předmět a vlastní způsob výpočtu. Stejně tak na straně 5 rozhodnutí č. j. 161416/14/4030-07002-710990 ze dne 29. 7. 2014 je explicitně uvedeno, že tyto dva režimy, tj. odvod z loterií a daň z přidané hodnoty, jsou upraveny různými právními předpisy a že stejný pojem může mít v obou řízeních různý význam. Proto také v tomto rozhodnutí byla argumentace odvolatele (v pozici žalobce) ust. § 41b odst. 5 zákona o loteriích shledána jako nepřipadná. Zásada předvídatelnosti rozhodování nebyla porušena, neboť se nejednalo o obdobný případ, který by se měl rozhodovat stejně.

Žalovaný závěrem navrhl zamítnutí žaloby a navrhl, aby mu byla přiznána náhrada nákladů řízení.

IV. Posouzení věci krajským soudem

Napadené rozhodnutí žalovaného krajský soud přezkoumal v řízení podle části třetí, hlavy II, dílu 1, § 65 a násl. zák. č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s.ř.s.“) v mezích uplatněných žalobních bodů, ověřil přitom, zda rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (ex offio), a vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodnutí žalovaného správního orgánu, přičemž dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.

Zdejší soud se v projednávané věci v souladu se žalobou zabýval otázkou, zda žalobcem vydané a hráči použité tzv. promotikety jsou či nejsou vsazenou částkou podle ust. § 41b odst. 5 zákona o loteriích a zda tedy vstupují či nikoliv do dílčího základu odvodu z loterií.

Pro posouzení předmětné věci jsou důležitá následující ustanovení zákona o loteriích:

Podle ust. § 1 odst. 1 citovaného zákona platí, že provozování loterií a jiných podobných her je zakázáno, s výjimkou případů stanovených tímto zákonem. Účelem tohoto zákona je vymezit rámec pro zákonem povolené podnikání v oblasti loterií a jiných podobných her a pro jejich provozování, přispět k ochraně osob, které se účastní loterií a jiných podobných her, a k omezení společenských rizik této účasti.

Podle ust. § 1 odst. 2 věta první citovaného zákona platí, že loterií nebo jinou podobnou hrou se rozumí hra, jíž se účastní dobrovolně každá fyzická osoba, která zaplatí vklad (sázku), jehož návratnost se účastníkovi nezaručuje.

Podle ust. § 1 odst. 8 citovaného zákona platí, že účastníkem loterie nebo jiné podobné hry (dále jen „sázející“) může být jen fyzická osoba, která dovršila 18 let věku a která

v souladu s herním plánem uhradí vklad (sázku) provozovateli předem, a to v hotovosti nebo bezhotovostně.

Podle ust. § 4 odst. 3 věta první citovaného zákona platí, že provozováním loterií a jiných podobných her se rozumí činnost směřující k uvedení loterií a jiných podobných her do provozu, včetně zprostředkovatelských, organizačních, finančních, technických a další služeb souvisejících se zajištěním provozu těchto her a jejich řádné ukončení a vyúčtování.

Podle ust. § 41a citovaného zákona platí, že předmětem odvodu z loterií a jiných podobných her je provozování loterie nebo jiné podobné hry.

Z ust. § 41b odst. 1 zákona o loteriích vyplývá, že dílčí základ odvodu tvoří částka, o kterou úhrn vsazených částek převyšuje úhrn vyplacených výher z provozovaných loterií a her.

V ust. § 41b odst. 5 citovaného zákona je uvedeno, že za vsazenou částku se považuje souhrn přijatých plnění provozovatelem, který tvoří vklad (sázka) a případný poplatek či jiné plnění související s uskutečňovaným vkladem (sázkou).

Podle ust. § 41c písm. a) platí, že sazba odvodu z loterií a jiných podobných her činí 20 % pro dílčí základ odvodu z loterií.

Z protokolu o ústním jednání, vyhotoveném Specializovaným finančním úřadem dne 27. 11. 2013 pod č. j. 490816/13/4030-07002-704691, jehož předmětem bylo sdělení výsledku postupu k odstranění pochybností podle § 90 odst. 2 daňového řádu u dodatečného přiznání k odvodu z loterií a jiných podobných her za odvodové období kalendářního roku 2012 u žalobce vyplývají následující zjištění správce poplatků týkající se tzv. promotiketů: *tzv. promotikety jsou jednou z možných výher na marketingovém terminálu Magic Wheel. Této marketingové akce se může zúčastnit každý návštěvník kasina, poté, co se zaregistruje při vstupu do kasina. Cílem této marketingové akce je zvýšení návštěvnosti kasina, dále se jedná o podpůrné akce svátků typu velikonoce, vánoce apod. Možnosti využít marketingový terminál má návštěvník pouze jednou za 24 hodin, a to pouze v jednom kasinu. Promotikety mohou být v různé hodnotě, přičemž není možné hodnotu promotiketů vyplatit návštěvníkovi kasina na pokladně. Návštěvník kasina s promotiketem může naložit následujícím způsobem: promotiket uplatní při hře na některém z výherních hracích přístrojů, přičemž není možno jej uplatnit do živé hry; promotiket do VHP nevloží a ponechá si jej jako suvenýr. V případě, kdy se návštěvník kasina rozhodne uplatnit získaný promotiket do hry na některém z VHP, dojde k tomu, že po vložení promotiketu do VHP se hodnota příslušného promotiketu načte do kreditu a současně se suma načte do hodnoty kreditu počítadla a současně do hodnoty IN, která představuje hodnotu vložených částek. Následně si návštěvník zvolí typ hry a standardně probíhá hra. V průběhu hry na VHP může dojít k těmto situacím:*

- *návštěvník vloží promotiket do VHP a celou hodnotu promotiketu odehraje na VHP bez výhry – v tomto případě je do hodnoty IN (vsazeno) načtena celá hodnota promotiketu a na straně OUT (vyplacené částky) k žádné úpravě v tomto případě nedochází;*
- *návštěvník vloží promotiket do VHP, následně odehraje určitou hodnotu bez výhry a získá combitiket, na kterém je uvedena součtová hodnota zůstatku původního promotiketu a výhry.*

Na pokladně je následně vyplacena hráči hodnota výhry na zbývající hodnotu promotiketu, nový promotiket – redukce na straně OUT je provedena ve výši hodnoty výhry a zůstatku promotiketu;

- návštěvník odehraje určitou část promotiketu bez výhry a rozhodne se hru ukončit – v tomto případě do hodnoty IN vstoupí celá částka.

Částka uvedená v dodatečném přiznání k odvodu z loterií a jiných podobných her ve výši 44 258 221 Kč je celková částka promotiketu, která byla načtena na počítačích VHP IN. Na promotiket je třeba pohlížet jako na „běžný“ vklad do hry. Z protokolu sepsaného žalobcem vyplývá, že tento je schopen pro potřeby sebe i správce daně podrobně rozlišit vklady, které jsou z titulu uplatněných promotiketů do hry a přijatých hotovostních vkladů od hráčů. Stejně rozlišení není schopen učinit z pohledu vyplacených výher (výhry z promotiketů a výhry z přijatých hotovostních vkladů od hráčů). Vyplacené výhry jsou vykázány kumulativně bez rozlišení. Žalobce v rámci dodatečného přiznání snížil hodnotu IN o vklady učiněné prostřednictvím promotiketů, případné výhry z titulu uplatněných promotiketů však v hodnotě OUT ponechal. Podle názoru správce daně je hodnota promotiketů vkladem do hry a případně vyplacená výhra z titulů uplatněných promotiketů je výhrou jako kterákoliv jiná.

Ze shora citovaného ust. § 41a zákona o loteriích zcela jednoznačně vyplývá, že **předmětem odvodu** z loterií a jiných podobných her je **samotné provozování** loterie nebo jiné podobné hry a nikoliv příjmy jako tomu je u daně z příjmů (viz ust. § 3 odst. 1 a § 18 odst. 1 zák. č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů). Z ust. § 4 odst. 3 citovaného zákona pak vyplývá, že provozováním loterií a jiných podobných her se rozumí činnost směřující k uvedení loterií a jiných podobných her do provozu. Z provozování loterií přitom vznikají obecně známá společenská rizika, což reflektuje ust. § 1 odst. 1 citovaného zákona, podle něhož platí, že provozování loterií a jiných podobných her je zakázáno, s výjimkou případů stanovených tímto zákonem; účelem tohoto zákona je vymezit rámec pro zákonem povolené podnikání v oblasti loterií a jiných podobných her a pro jejich provozování, přispět k ochraně osob, které se účastní loterií a jiných podobných her, a k omezení společenských rizik této účasti.

Jestliže žalobce umožnil v souladu s herním plánem uhradit vklad – sázku sázejícímu mj. formou promotiketů, umožnil tím sázejícím účast ve hře, která hráči poskytla možnost výhry a její výplaty, přičemž podle ust. § 3 odst. 1 písm. a) zákona o loteriích mohou být předmětem výhry u peněžitých číselných a okamžitých loterií a sázkových her výhradně peníze, pokud ministerstvo výjimečně nepovolí i výhry v jiných movitých věcech. Žalobcem vydané promotikety použité sázejícími zcela jednoznačně vystupovaly v roli přijatého plnění – vsazené částky ve smyslu shora citovaných ustanovení zákona o loteriích a tvořily zcela jednoznačně vklad – sázku sázejícího do hry. V tomto ohledu se Krajský soud v Brně plně ztotožňuje s názorem žalovaného k řešené otázce.

Žalobcem poukazovaná důvodová zpráva k novelizaci zákona o loteriích provedená zákonem č. 458/2011 Sb. nevyvrací shora citovaný závěr soudu i žalovaného k nově vložené šesté části zákona o loteriích (Odvod z loterií a jiných podobných her, §§ 41 - 41i). V důvodové zprávě je mj. uvedeno, že *ust. § 41a definuje předmět odvodu z loterií a jiných podobných her vymezených v § 2 zákona o loteriích a jiných podobných hrách. Předmětem zdanění je provozování loterií a jiných podobných her. Dílčím základem odvodu je vždy rozdíl*

mezi vsazenou částkou z jednotlivé hry a vyplacenou výhrou. V odst. 3 je specifikován pojem vsazená částka. Tou se rozumí sázka a jiná plnění související se sázkou včetně poplatku. Tím se tedy do základu odvodu zahrnuje i manipulační poplatek související se sázkou nebo vkladem. Důvodová zpráva k nové šesté části zákona o loteriích je souladná se závěrem žalovaného i soudu. K žalobcem vydaným promotiketům je nutno přistoupit jako ke každému jinému vkladu, neboť se jednalo o hodnotu, se kterou účastník loterie mohl hrát, která jej do hry jako takové pustila a kterou mohl jak prohrát, tak také vyhrát. Skutečnost, že si tuto hodnotu (bez účasti na hře) hráč nemohl vybrat u pokladny, je z pohledu řešené problematiky bezpředmětná, neboť ve smyslu zákona o loteriích plnily promotikety roli „vstupenky“ hráče do hry. Osoba, která s promotiketem k výhernímu hracímu automatu přistoupila s úmyslem jej využít a stát se účastníkem loterie by se nikdy účastníkem loterie stát nemohla, pokud by se o vklad ve smyslu zákona o loteriích nejednalo. V takovém případě by fyzická osoba vůbec nemohla hrát a žalobce by jí neměl hru umožnit. Takovýto provoz loterie by byl mimo zákonný rámec a žalobce by nemohl bez vsazené částky vyplácet výhry. Není tedy pro věc rozhodné, že v případě promotiketu se ve chvíli zahájení hry nejednalo o peníze jako takové. Žalobce v popsané situaci de facto zaplatil vstup do hry hráči ve formě promotiketu.

Nelze s žalobcem souhlasit, že by větší smysl dávalo odvod z loterií počítat z „příjmů“, který v sobě nebude zahrnovat promotikety, od kterého se odečtou výhry, které právě i výhry z promotiketů obsahují. Stejně tak je nutno přistupovat k žalobcově hypotetickému příkladu ohledně odvodu z loterií při použití pouze promotiketů, že by se i přes tuto skutečnost odváděl odvod z loterií, přičemž by se však žalobce jako provozovatel dostal do mínusu. Jak již bylo shora uvedeno, předmětem odvodu z loterií a jiných podobných her je provozování loterie nebo jiné podobné hry a otázka, zda žalobce vydá fyzickým osobám promotikety, záleží na jeho vlastní vůli a úvaze v rámci podnikatelského rizika. Takovéto jednání žalobce nelze interpretovat proti smyslu zákona o loteriích.

Pokud dále žalobce porovnává odvod z loterií s daní z příjmů (právnických osob) a s daní z přidané hodnoty, nepostupuje správně, neboť k odvodu z loterií a k těmto daním obecně je třeba přistupovat zcela odlišně. Soud předně upozorňuje na to, že jak výše uvedené daně, tak odvody z loterií, jsou upraveny samostatnými zákony, tudíž zákonodárce jasně projevil úmysl oddělovat nejen jejich odvody, ale také účel těchto zákonů. Je nutné si uvědomit, že každá daň, a obdobně je to také u odvodu z loterií, má své konstrukční prvky. Těmi jsou např. daňový či odvodový subjekt, předmět, základ daně či odvodu, korekční prvky, rozpočtové určení apod. Co se týká odvodu z loterií, ten má (jak shora uvedeno) v § 41a zákona o loteriích jako předmět odvodu stanoveno: „provozování loterie nebo jiné podobné hry.“ Tím zákonodárce jasně vyjádřil svůj záměr nepostihovat odvodem z loterií příjmy, ale právě samotné provozování loterie. Účelem zákona o loteriích je mj. ochrana účastníků her a omezení souvisejících společenských rizik (podle dřívější právní úpravy existoval odvod na veřejně prospěšné účely). Jedná se o zcela zásadní důvod odvodu (daně), odlišný od ostatních daní, u nichž je důvodem především nutnost získat prostředky pro fungování veřejného sektoru k financování funkcí státu a veřejné správy.

U daně z příjmů je předmětem daně skutečně obecně příjem, resp. výnos, u daně z přidané hodnoty pak zjednodušeně dodání zboží či poskytnutí služby, přičemž daň se odvádí na výstupu. Z uvedeného je tedy naprosto zřejmé, že předmět a účel odvodu z loterií je

diametrálně odlišný od zmíněných daní, a i proto se zdejšímu soudu nejeví žalobní argumentace poukazující na daň z příjmů a daň z přidané hodnoty, žalobci prospěšná. Z toho důvodu pak soud konstatuje také to, že žalobcem poukazované rozsudky Nejvyššího správního soudu, které se zabývají pojmem příjmu ve smyslu daňovém (ve vztahu k dani z příjmů), a stejně tak rozsudek Soudního dvora Evropské unie C-38/93 Glawe, který se týkal určení základu daně (daně z přidané hodnoty), shledává nepřiléhavými k dané věci.

Stejným náhledem je pak nutno přistupovat k namítanému porušení ust. § 8 odst. 2 daňového řádu, podle něhož platí, že správce daně dbá na to, aby při rozhodování skutkově shodných nebo podobných případů nevznikaly důvodné rozdíly. Žalobcem poukazovanými rozhodnutími Specializovaného finančního úřadu ze dne 31. 3. 2014, č. j. 73467/14/4030-07002-710990 a ze dne 29. 7. 2014, č. j. 161413/14/4030/07002-710990 bylo rozhodováno o dani z přidané hodnoty, a ačkoliv v nich byla řešena i otázka promotiketů, nelze shledat, v souladu s výše uvedeným, že by se obdobně mělo či muselo postupovat také v případě odvodu z loterií, tedy že by došlo k žalobcem namítanému porušení ust. § 8 odst. 2 správního řádu. V žalobcem namítaném rozhodnutí o odvolání (ze dne 29. 7. 2014, č. j. 161413/14/4030-07002-710990) je mj. uvedeno: „Předně je nutno uvést, že v dané věci není podstatné, zda hodnota promotiketu je či není posouzena jako vklad podle § 71b odst. 5 zákona o loteriích. Řízení ve věci daně z přidané hodnoty a řízení ve věci odvodu z loterií a jiných podobných her jsou rozděleny právními předpisy, z čehož vyplývá, že stejný pojem může mít v obou řízeních rozdílný význam, proto je v řízení týkajícím se daně z přidané hodnoty argumentace odvolatele ust. § 41b odst. 5 zákona o loteriích nepřipadná“.

Žalobce také namítal, že nebyl zpochybněn způsob účtování promotiketů. K tomu krajský soud uvádí, že z pohledu zákona o loteriích je z povahy věci irelevantní, jakým způsobem žalobce o promotiketech účtoval, neboť již samotný vstup promotiketu do hry s sebou bez ohledu na případné účetní operace nese atribut provozování loterie nebo jiné obdobné hry. Proto i této žalobní námitce krajský soud nepřisvědčil.

Žalobce také uvedl, že podle § 17 odst. 5 zákona o loteriích musí být nastavení výherního hracího podílu minimálně ve výši 75 %. Z tohoto ustanovení dovozuje, že z částky vkladů připadající na promotikety automaticky připadá minimálně 75 % výher a o tuto částku měl být snížen dílčí základ daně. Tím měl žalovaný porušit svoji povinnost přihlídnout v rámci odvolacího řízení i ke skutečnostem, které žalobce nenamítal. K tomu krajský soud uvádí následující. V § 17 odst. 5 je stanoveno, že provozovány mohou být pouze výherní hrací přístroje, jejichž konstrukce neumožňuje nastavení výherního podílu nižšího než 75 % a vyššího než 100 %. Do tohoto výpočtu tedy vstupují jak všechny vsazené částky, tak všechny částky vyplacené. Pokud žalobce není schopen rozlišit vyplacené částky z promotiketů (je schopný rozlišit pouze vklady), nemůže se z povahy věci bez dalšího dovodit, že by se měla hodnota promotiketů o 75 % snížit a tím snížit také odvod z loterií. Jak již zdejší soud konstatoval, při hodnocení, zda provozovatel splňuje poukazované ustanovení, se vychází ze souhrnné výše vkladů, včetně promotiketů, vůči vyplaceným výhrám. Proto krajský soud i tuto námitku shledal jako nedůvodnou.

V. Závěr a náklady řízení

S ohledem na shora uvedené závěry krajský soud rozhodl postupem podle § 78 odst. 7 s. ř. s. tak, že podanou žalobu jako nedůvodnou zamítl.

O náhradě nákladů řízení soud rozhodl v souladu s ust. § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož platí, že 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 ve věci úspěch neměl (žaloba byla jako nedůvodná zamítnuta), a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníkovi řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní agendy nevznikly.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku 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 zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

V Brně dne 12. 5. 2016

Mgr. Milan Procházka
předseda senátu