



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Mgr. Daniely Zemanové a soudců JUDr. Radana Malíka a JUDr. Barbary Pořízkové v právní věci žalobce: **EVOL a.s.**, se sídlem Komořany 146, zast. Mgr. Hanou Zahálkovou, advokátkou se sídlem Příkop 4, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 13. 8. 2010, č. j. 11679/10-1200-702170, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 23. 4. 2012, č. j. 30 Af 102/2010 - 77,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á p r á v o** na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Předmět řízení

Žalobce (dále jen „stěžovatel“) včasnou kasační stížností napadá v záhlaví označený rozsudek Krajského soudu v Brně (dále jen „krajský soud“), kterým byla jako nedůvodná zamítnuta žaloba stěžovatele proti rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 8. 2010, č. j. 11679/10-1200-702170. Uvedeným rozhodnutím žalovaný k odvolání stěžovatele změnil rozhodnutí Finančního úřadu ve Vyškově (dále jen „finanční úřad“) ze dne 4. 1. 2010, č. j. 78291/09/341910706842, tak, že daň z příjmu právnických osob vyměřenou za zdaňovací období od 1. 1. 2008 do 31. 12. 2008 snížil z 10 829 910 Kč na částku 10 826 550 Kč.

Nejvyšší správní soud k osobám účastníků řízení uvádí, že s účinností od 1. 1. 2013 došlo dle § 19 odst. 1 zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů, ke zrušení Finančního ředitelství v Brně, které bylo v projednávané věci žalovaným správním orgánem. Dle citovaného zákona se jeho právním nástupcem stalo Odvolací finanční ředitelství (dále jen „žalovaný“).

II. Relevantní skutkové okolnosti vyplývající ze správního spisu

Stěžovatel podal dne 30. 7. 2009 odvolání proti fiktivnímu vyměření daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2008 do 31. 12. 2008, které bylo finančním úřadem postoupeno Finančnímu ředitelství v Brně k posouzení. Nadřízený správní orgán odvolání vrátil zpět finančnímu úřadu s doporučením, aby bylo rozhodnuto v autoremeduře. Finanční úřad vydal dne 4. 1. 2010 rozhodnutí o odvolání, č. j. 78291/09/341910706842, jímž změnil výši daně z příjmu právnických osob z částky 10 835 160 Kč na 10 829 910 Kč.

Proti tomuto rozhodnutí podal stěžovatel odvolání, jímž především namítal, že finanční úřad rozhodl v rozporu s ustálenou praxí, pokud vyloučil z daňově uznatelných nákladů tikety a karty, služby z mandátní smlouvy, místní poplatky, správní poplatky, vyplacené výhry a odvod na veřejně prospěšné účely s odkazem na to, že se jedná o náklady související s osvobozenými příjmy, které nelze zcela uznat za daňově uznatelné náklady podle ustanovení § 25 odst. 1 písm. i) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění platném pro projednávanou věc (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Rozhodnutím ze dne 13. 8. 2010, č. j. 11679/10-1200-702170, žalovaný na základě podaného odvolání změnil rozhodnutí finančního úřadu tak, že daň z příjmu právnických osob vyměřenou za zdaňovací období od 1. 1. 2008 do 31. 12. 2008 změnil z částky 10 829 910 Kč na částku 10 826 550 Kč. Žalovaný tímto rozhodnutím uznal za daňový náklad stěžovatele částku kurzových ztrát ve výši 15 155 Kč, a přistoupil proto ke snížení daně z příjmů právnických osob.

III. Řízení před krajským soudem

Stěžovatel podal proti rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 8. 2010 žalobu dle části třetí, hlavy II, dílu 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, v platném znění (dále jen „s. ř. s.“), v níž správnímu orgánu vytýkal především, nesprávné posouzení nákladů na odvod části výtěžků na veřejně prospěšné účely, správní poplatky, místní poplatky, tikety, karty a služby z mandátní smlouvy. Dle stěžovatele se jedná o společné náklady, které v příslušném zdaňovacím období vygenerovaly jak příjmy osvobozené od daně z příjmů právnických osob, tak příjmy od této daně neosvobozené. Z toho důvodu měly dle stěžovatele správní orgány posoudit 21,283 % těchto nákladů jako daňově uznatelné náklady. Tento procentní podíl vznikl poměřením příjmů osvobozených od daně a příjmů neosvobozených, např. úroky z bankovních účtů, kurzové zisky, jiné provozní výnosy a náhrady škod.

Krajský soud v napadeném rozsudku vycházel z právního názoru vysloveného ve svém rozsudku ze dne 21. 3. 2010, č. j. 31 Af 123/2010 – 112, ve skutkově a právně obdobné věci společnosti Paradise Casino Admiral, a.s., která je mateřskou společností stěžovatele, a

pokračování

dále v rozsudku ze dne 28. 3. 2012, č. j. 30 Af 101/2010 – 77, ve věci společnosti ADMIRAL GLOBAL BETTING, a.s., která je sesterskou společností stěžovatele.

Dle krajského soudu je v projednávané věci třeba rozlišit tři skupiny příjmů, které mohou loterijní společnosti plynout. Jedná se o příjmy, které jsou dle ustanovení § 19 odst. 1 písm. g) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném pro zdaňovací období roku 2008 (dále jen „zákon o daních z příjmů“), od daně z příjmů osvobozeny, a proto náklady vynaložené na tyto příjmy nemohou mít dopad na výši daňové povinnosti. Dále jde o příjmy nad rámec vsazených částek, které dani podléhají a u kterých je uplatnění nákladů vyloučeno ustanoveními § 24 odst. 2 písm. zc) a § 25 odst. 1 písm. zl) zákona o daních z příjmů. Třetí skupinou jsou pak ostatní příjmy získané mimo vazbu na realizaci loterie, ke kterým náklady uplatnit lze. Krajský soud se u jednotlivých druhů nákladů, které stěžovatel v rozhodném období realizoval, ztotožnil s posouzením žalovaného. Stěžovatel realizoval náklady, které buď přímo podmiňují provozování loterií a podobných her, či jsou přímým důsledkem realizace od daně osvobozených příjmů. Realizoval-li náklady s loterijní činností nesouvisející (např. kurzovní ztráty), pak jí tyto byly žalovaným uznány jako daňově uznatelné.

Důvodným neshledal krajský soud ani druhý bod žaloby týkající se namítaného porušení zásady legitimního očekávání, neboť je logické, že se změnou legislativy v oblasti zdanění provozovatelů loterií a jiných podobných her v roce 2008 se nelze dovolávat rozhodovací praxe daňových orgánů v předcházejících letech 2004 – 2007.

Z uvedených důvodů krajský soud žalobu stěžovatele jako nedůvodnou zamítl.

IV. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

Rozsudek krajského soudu napadl stěžovatel včas podanou kasační stížností, jejíž důvody výslovně nepodržuje pod žádné z ustanovení s. ř. s., nicméně z obsahu kasační stížnosti je zřejmé, že uplatňuje důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., neboť namítá nesprávné posouzení právní otázky krajským soudem v předcházejícím řízení.

Dle kasační stížnosti spočívá podstata sporu v otázce uplatnění poměrné části nákladů vynaložených na spotřebu materiálu, služby mandátní smlouvy, místní poplatky, správní poplatky, odvody na veřejně prospěšné účely a vyplacené výhry jako nákladů daňově uznatelných. Dle stěžovatele lze na rozdíl od závěrů žalovaného a krajského soudu tyto náklady považovat za daňově uznatelné, neboť vygenerovaly jak příjmy osvobozené od daně ve smyslu § 19 odst. 1 zákona o daních z příjmů, tak příjmy dani podléhající. Z uvedeného důvodu by neměl být dle stěžovatele žádný důvod k tomu, aby poměrná část těchto nákladů, která generovala příjmy podléhající zdanění, neměla být daňově zohledněna.

Stěžovatel dále kasační stížností namítá protiústavnost ustanovení § 24 odst. 2 písm. zc) a § 25 odst. 1 písm. zl) zákona o daních z příjmu. Citovaná ustanovení jsou dle stěžovatele v rozporu s čl. 11 odst. 1 a 5 Listiny základních práv a svobod, protože nelze ze 100% zdanit příjem a neuznat žádný náklad na něj vynaložený. Nejvyšší správní soud by tak měl

postupovat dle čl. 95 odst. 2 Ústavy ČR a podat návrh na vyslovení protiústavnosti těchto ustanovení pro rozpor s ústavním pořádkem.

Stěžovatel opřel své závěry o citaci z rozsudků Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 1. 2010, č. j. 2 Afs 180/2006 - 75, ze dne 9. 7. 2009, č. j. 7 Afs 94/2008 - 55, a ze dne 7. 10. 2009, č. j. 1 Afs 74/2009 - 62, z nichž plyne, že zdanění má podléhat zvýšení majetku ve formě přírůstku, nikoliv samotný majetek jako takový. Dle stěžovatele není žádného důvodu, aby tomu v projednávané věci bylo jinak a náklady vynaložené na uvedenou kategorii příjmů byly z daňového hlediska ignorovány.

Ze všech shora uvedených důvodů stěžovatel Nejvyššímu správnímu soudu navrhuje, aby napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalovaný svého práva vyjádřit se ke kasační stížnosti nevyužil.

V. Posouzení důvodnosti kasační stížnosti

Kasační stížnost je podle § 102 a násl. s. ř. s. přípustná a podle jejího obsahu je v ní namítán důvod dle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tedy nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení.

Na základě ustanovení § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s. je Nejvyšší správní soud při přezkumu rozhodnutí krajských soudů vázán rozsahem a důvody kasační stížnosti, ledaže by bylo řízení před soudem zmatečné, bylo zatíženo vadou, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé, anebo je-li napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné, jakož i v případech, kdy je rozhodnutí správního orgánu nicotné. Nejvyšší správní soud přezkoumal rozsudek krajského soudu z těchto důvodů, přičemž shledal, že řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu nebylo stiženo žádnou výše popsanou vadou.

Nejvyšší správní soud nejprve uvádí, že v právně a skutkově obdobné věci již rozhodl, a to rozsudkem ze dne 29. 11. 2012, č. j. 9 Afs 39/2012 - 29, ve věci společnosti Paradise Casino Admiral, a.s., která je mateřskou společností stěžovatele, a rozsudkem ze dne 29. 11. 2012, č. j. 9 Afs 47/2012 - 32, ve věci společnosti ADMIRAL GLOBAL BETTING a.s., která je sesterskou společností stěžovatele (obě rozhodnutí dostupná na www.nssoud.cz). Nejvyšší správní soud neshledal důvody pro odchýlení se od závěrů uvedených ve výše citovaných rozhodnutích a právní závěry v nich uvedené přejímá.

Dále je úvodem nutno konstatovat, že zdaňování loterijních společností probíhá odlišným způsobem nežli zdaňování u ostatních podnikatelských subjektů, neboť hlavní část příjmů loterijních společností je od daně z příjmů osvobozena. Provozování loterií a jiných podobných her (dále jen „loterií“), je činností, kterou nelze podříditi stejnému režimu jako je tomu u běžného hospodářského podnikání. Jedná se o zcela specifický druh činnosti, který s sebou nese, oproti provozování ostatních činností, jistá související rizika v podobě možných socio-patogenních dopadů (herní závislost neboli gamblerství). Společenské důsledky problému gamblerství jsou značné, penězi nevyčísitelné. Právě pro tyto důvody zákonodárce historicky stanovil, že provozování takové činnosti podléhá regulaci a dozoru ze strany

pokračování

státních orgánů. Podrobením příjmů z tohoto druhu podnikání odvodu na obecně prospěšné účely zákonodárce de facto nahradil standardní zdanění.

Stěžovatel v průběhu správního řízení v obou stupních a v řízení soudním napadal způsob vyměření daně za zdaňovací období roku 2008, neboť má za to, že žádný náklad vynaložený na provozování loterií a podobných her nelze kvalifikovat jako náklad přímo související s výnosy osvobozenými od daně. Jestliže stěžovatel v rozhodném období generoval jak příjmy osvobozené od daně, tak příjmy zdanitelné (výnosové úroky z bankovních účtů, výnosy z krátkodobého finančního majetku, kurzové zisky a ztráty, apod.), pak lze náklady na spotřebu materiálu, služby mandátní smlouvy, místní poplatky, správní poplatky, odvody na veřejně prospěšné účely a vyplacené výhry vztáhnout k oběma druhům výnosů, a to poměrem těchto příjmů.

Finanční úřad i žalovaný považovali úroky z termínovaných vkladů za příjmy, které nepodmiňují účast ve hře a nepovažují se z tohoto pohledu za příjmy nad rámec všech vsazených částek. Nelze proto u těchto příjmů vyloučit veškeré související náklady, a proto správce daně uznal stěžovateli veškeré nepřímé náklady na dosažení těchto příjmů ve výši 21,283 % všech nákladů tak, jak navrhl stěžovatel. Zbývajících 78,717 % nákladů představovaly náklady na tikety a karty, služby mandátní smlouvy, místní a správní poplatky, odvody na veřejně prospěšné účely a vyplacené výhry, které přímo podmiňují provozování loterií nebo které jsou přímým důsledkem realizace od daně osvobozených příjmů. Žalovaný také jako daňově uznatelný náklad uznal náklad vzniklý z realizovaných kurzových ztrát.

Jak již ve svém odůvodnění uvedl krajský soud, v rozhodném období lze příjmy loteriijních společností rozdělit do tří skupin příjmů, které mohly loteriijní společnosti plynout.

Jedná se o příjmy, které jsou dle ustanovení § 19 odst. 1 písm. g) zákona o daních z příjmů od daně z příjmů osvobozeny a náklady vynaložené na tyto příjmy nemohou mít dopad na výši daňové povinnosti. Výše uvedené pravidlo platí obecně pro všechny poplatníky, kteří realizují příjmy, které jsou z různých zákonem stanovených důvodů osvobozeny od daně, či realizují příjmy, které nejsou předmětem daně. Oproti osvobozeným příjmům nelze uplatnit žádné náklady, a to ani zcela základní a samozřejmé daňové náklady jako energie, opravy, údržbu apod. Takovými náklady jsou v projednávané věci náklady, které přímo podmiňují provozování loterií, anebo které jsou přímým důsledkem realizace osvobozených příjmů. Náklady vynaložené na tikety a karty, stejně jako náklady související s mandátními smlouvami představují náklady nezbytné pro dosažení od daně osvobozených příjmů. Takovým nákladem je i vyplacená výhra. Výplata výhry je totiž zcela nepochybně vyvolána vsazením částky a je tak přímým důsledkem osvobozené činnosti, resp. realizace osvobozených příjmů ze vsazených částek. Správní poplatky, místní poplatky a odvod na veřejně prospěšné účely jsou nutnou podmínkou pro povolení loterií či jiných podobných her, tj. nezbytnou podmínkou pro provozování této podnikatelské činnosti.

Žalovaný správně dovodil, že vymezení přímých nákladů spojených s realizací osvobozených příjmů ze vsazených částek lze dovodit také ze zákona č. 202/1990 Sb., o

loteriích a jiných podobných hrách, ve znění účinném za rozhodné období. Odvod na veřejné prospěšné účely, tj. částka 6 % až 20 %, se počítá z rozdílu mezi příjmem (tj. celkovým objemem všech vsazených částek) a částkou připadající na vyplacené výhry, místní poplatky, správní poplatky a náklady státního dozoru.

Dále je nutno ve shodě se žalovaným i krajským soudem zdůraznit, že pokud uvedené náklady přímo snižují příjmy ze vsazených částek, nemohou současně snižovat zdanitelný základ vzniklý dosažením zcela jiných druhů příjmů.

Druhou skupinu příjmů tvoří příjmy nad rámec vsazených částek, které dani podléhají a u kterých je uplatnění nákladů vyloučeno ustanoveními § 24 odst. 2 písm. zc) a § 25 odst. 1 písm. zl) zákona o daních z příjmů. Takové příjmy stěžovatel v rozhodném období nerealizoval. Námitka stěžovatele dovolávající se neústavnosti ustanovení § 24 odst. 2 písm. zc) a § 25 odst. 1 písm. zl) zákona o daních z příjmů, které stanoví, že u příjmů nad vsazené částky, které jsou podrobeny zdanění, není možné uplatnění daňově uznatelných nákladů, tedy není relevantní.

Stěžovatel v rozhodném období nerealizoval žádné příjmy nad rámec vsazených částek, tudíž uvedená ustanovení nebyla v právě posuzované věci aplikována. Dovolávat se za této situace neústavnosti uvedených ustanovení nemůže být ani v teoretické rovině úspěšné. Pro úplnost kasační soud připomíná, že namítanou protiústavností uvedených ustanovení se zabýval v rozsudku ze dne 29. 11. 2012, č. j. 9 Afs 39/2012 - 29, kde zcela totožné námitky uplatnila společnost Paradise Casino Admiral, a.s., která je mateřskou společností stěžovatele.

V tomto rozhodnutí kasační soud uvedl, že skutečnost, že zákonodárce pro provozovatele loterií a jiných podobných her zvolil jiný komplexní způsob stanovení povinných odvodů do státního rozpočtu, než je stanoven pro ostatní podnikatele, odpovídá jeho široké pravomoci. Platí přitom, že se úprava „zdaňování“ posuzovaných příjmů vztahuje na všechny poplatníky, kteří jsou provozovateli loterií či jiných podobných her, kterým bylo vydáno povolení k provozování těchto činností podle zákona o loteriích. Vzhledem ke skutečnosti, že se daná úprava vztahuje na celý okruh takových poplatníků, nelze ji mít za selektivní či diskriminační.

Různý režim zdaňování určitých skupin subjektů připouští setrvalá judikatura Ústavního soudu, přičemž za splnění dále uvedených podmínek jej nepovažuje za diskriminační či za projev libovůle zákonodárce. Zákonodárce má dle Ústavního soudu velkou diskreci v tom, jaký způsob zdanění zvolí, aby shromáždil finanční prostředky pro zabezpečování svých funkcí a politik, nicméně nesmí zasáhnout do vlastnických práv tak, aby se majetkové poměry dotčeného subjektu zásadně změnily tak, že by došlo ke „zmaření samé podstaty majetku“, tj. „ke zničení majetkové základny“ poplatníka (nálezn sp. zn. Pl. ÚS 3/02 ze dne 13. 8. 2002, vyhlášený pod č. 405/2002 Sb.; všechna zde citovaná rozhodnutí Ústavního soudu jsou též dostupná na <http://nalus.usoud.cz>). Vede-li zákonodárce silný a racionální důvod k tomu, aby jednu formu majetku zdanil odlišně od formy druhé, přičemž takové skupiny majetku nejsou srovnatelné, pak nejde o porušení principu rovnosti. Takový systém zdanění pak nelze posoudit tak, že nepřiměřeně odnímá dobro jednomu subjektu oproti subjektu druhému, neboť takové subjekty se nenacházejí ve srovnatelné situaci (blíže viz nálezn Ústavního soudu ze dne 21. 4. 2009, sp. zn. Pl. ÚS 29/08).

pokračování

Nejvyšší správní soud nenalezl žádný racionální důvod, pro který by měl do této pravomoci zákonodárce prostřednictvím předložení namítané právní úpravy Ústavnímu soudu zasahovat. Výsostné oprávnění zákonodárce v této oblasti ostatně potvrdil Ústavní soud ve svém usnesení sp. zn. IV. ÚS 2999/09, v němž se zabýval ústavností § 4 odst. 3 zákona o loteriích. Ústavní soud mimo jiné uvedl, že úprava zdaňování příjmů pocházejících z provozování her a loterií je zcela specifická, a není jí zasaženo do práva vlastnit majetek. Úmyslem zákonodárce bylo zdanit příjmy z provozování loterií či jiných podobných her uvedeným způsobem, přičemž takové nastavení právní úpravy je zcela v jeho diskreci.

Třetí skupinou příjmů loterijních společností jsou ostatní příjmy získané mimo vazbu na realizaci loterie, ke kterým za splnění dalších zákonných podmínek náklady uplatnit lze. Tak tomu ostatně bylo i v projednávané věci, a proto argumentace stěžovatele, že je zasaženo do jeho ústavního práva vlastnit majetek, není případná. K příjmům stěžovatele plynoucím z jeho podnikatelské činnosti je třeba přistupovat jako k celku. Hlavní část příjmů stěžovatele je od daně osvobozena, příjmy nad rámec vsazených částek stěžovatel v rozhodném období nerealizoval. Podle povahy jsou rovněž zohledněny i případné další příjmy, u kterých stěžovatel běžně výdaje uplatňuje. Tato kategorie příjmů představuje onu shora zmíněnou třetí skupinu příjmů, která nesouvisí s loterijní činností a u které je uplatňován běžný režim.

Závěrem lze tedy konstatovat, že stěžovatel realizoval náklady, které buď přímo podmiňují provozování loterií a podobných her, či jsou přímým důsledkem realizace od daně osvobozených příjmů. Pokud pak realizoval náklady s loterijní činností nesouvisející, pak mu tyto byly žalovaným uznány jako daňově uznatelné.

Pro úplnost kasační soud dodává, že judikatura Nejvyššího správního soudu, již se stěžovatel dovolává, na posuzovanou věc nijak nedopadá. Citace z rozhodnutí, které stěžovatel v kasační stížnosti uvádí, nejen že jsou vytrženy z kontextu, ale navíc se týkají i zcela jiných druhů příjmů, než jsou relevantní v projednávané věci (kapitálový majetek, cenné papíry a příjem z dohody o narovnání).

VI. Závěr a náklady řízení

Kasační námitky uplatněné stěžovatelem nebyly Nejvyšším správním soudem shledány důvodnými a ani z přezkumu dle § 109 odst. 4 s. ř. s., který Nejvyšší správní soud provádí vždy z úřední povinnosti, nevyplynul důvod, pro nějž by měl být napadený rozsudek krajského soudu zrušen. Kasační stížnost byla proto v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s., větou poslední, zamítnuta.

O nákladech řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud dle ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl ve věci úspěch, proto mu právo na náhradu nákladů řízení nenáleží. Toto právo by náleželo žalovanému, protože však žalovaný žádné náklady neuplatňoval a Nejvyšší správní soud ani žádné náklady, jež by mu vznikly a

jež by překročily náklady jeho běžné administrativní činnosti, ze spisu nezjistil, rozhodl tak, že žalovanému se náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

P o u č e n í: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 4. dubna 2013

Mgr. Daniela Zemanová
předsedkyně senátu