

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudkyň JUDr. Barbary Pořízkové a Mgr. Daniely Zemanové v právní věci **žalobkyně: Paradise Casino Admiral, a.s.**, se sídlem Komořany 146, zast. Mgr. Hanou Zahálkovou, advokátkou se sídlem Příkop 4, Brno, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Brně**, se sídlem nám. Svobody 4, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 1. 11. 2010, č. j. 15007/10-1200-702170, ve věci daně z příjmů právnických osob, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 21. 3. 2012, č. j. 31 Af 123/2010 - 112,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

Včas podanou kasační stížností se žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) domáhá zrušení v záhlaví uvedeného rozsudku Krajského soudu v Brně (dále jen „krajský soud“), kterým byla jako nedůvodná podle ustanovení § 78 odst. 7 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), zamítnuta její žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 1. 11. 2010, č. j. 15007/10-1200-702170. Tímto rozhodnutím žalovaný k odvolání stěžovatelky změnil rozhodnutí Finančního úřadu ve Vyškově (dále též „správce daně“) ze dne 4. 1. 2010, č. j. 78263/09/341910706842, a to tak, že daň z příjmů právnických osob vyměřenou za zdaňovací období od 1. 1. 2008 do 31. 12. 2008 změnil z částky 1 908 060 Kč na částku 243 810 Kč.

Krajský soud v napadeném rozsudku rekapituloval relevantní skutečnosti a právní úpravu a po zhodnocení námitek dospěl k závěru, že žaloba není důvodná. Po skutkové

stránce není dle krajského soudu mezi účastníky sporné, že společné náklady vygenerovaly v projednávané věci dva druhy výnosů – příjmy osvobozené od daně a příjmy podléhající dani, včetně sporných TIPS. Náklady na opravy a udržování hracích zařízení, nájem a odpisy hracích zařízení představují vlastní náklady provozovatele přímo související s provozováním loterií, slouží přímo k dosažení příjmů ze vsazených částek osvobozených od daně podle § 19 odst. 1 písm. g) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném pro zdaňovací období 2008 (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Správní poplatky, odvod na státní dozor a odvod na veřejně prospěšné účely podmiňují povolení provozování loterií a jiných podobných her, z nichž stěžovatelce plynou osvobozené příjmy ze vsazených částek a vyplacené výhry jsou pak přímým důsledkem realizace osvobozených příjmů ze vsazených částek. Uvedené přímé náklady tedy s odkazem na ustanovení § 25 odst. 1 psím. i) zákona o daních z příjmů nelze dle krajského soudu uznat za daňově účinné. Jedná se totiž o náklady, které fakticky podmiňuji provozování loterie či podobné hry, anebo které jsou přímým důsledkem realizace osvobozených příjmů.

Při posouzení druhého žalobního bodu týkajícího se klasifikace TIPS (spropitné v kasinech) vycházel krajský soud zejména z důvodové zprávy k zákonu č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, a dospěl k závěru, že úmyslem zákonodárce bylo zdanit tzv. TIPS bez možnosti uplatnit k nim jakékoliv náklady, tj. zdanit je jako příjmy nad rámec všech vsazených částek. Takový postup přitom není dle krajského soudu diskriminační, neboť ve spojení s úpravou ustanovení § 19 odst. 1 písm. g) zákona o daních z příjmů jsou provozovatelé loterií a jiných podobných her de facto zvýhodněni oproti poplatníkům, kteří musí zdaňovat veškeré své příjmy, tím, že příjmy ze všech vsazených částek ze všech poplatníkem provozovaných loterií a jiných podobných her jsou od daně z příjmů právnických osob osvobozeny. Postup správce daně, který posoudil příjmy z TIPSů jako příjmy nad rámec vsazených částek a tudíž příjmy podléhající dani, proto považuje krajský soud za zákonný.

Jako důvodný neshledal krajský soud ani třetí bod žaloby namítající porušení zásady legitimního očekávání odkazující na dosavadní praxi správce daně, neboť s účinností zákona č. 261/2007 Sb. došlo k celé řadě změn zákona o daních z příjmů, což se zcela logicky projevilo i v aplikační praxi. Krajský soud rovněž nesdílí názor stěžovatelky ohledně protiústavnosti ustanovení § 24 odst. 2 písm. zc) a § 25 odst. 1 písm. zl) zákona o daních z příjmů, neboť dle jeho názoru jde o jednoduché (podústavní) právo, které bylo zcela správně vyloženo ve znění rozhodném pro zdaňovací období roku 2008.

Z uvedených důvodů krajský soud žalobu stěžovatelky jako nedůvodnou zamítl.

Proti rozsudku krajského soudu se brání stěžovatelka kasační stížností, jejíž důvody výslovně nepodřazuje 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. Podstata sporu spočívá dle stěžovatelky v otázce posouzení daňové uznatelnosti nákladů, které vygenerovaly příjmy osvobozené od daně podle ustanovení § 19 odst. 1 písm. g) zákona o daních z příjmů a příjmy zdaňované daní z příjmů právnických osob. Podle stěžovatelky není žádný důvod, aby sporné náklady nevygenerovaly kromě příjmů osvobozených od daně také příjmy zdaněné (např. sporné TIPS). Opačný názor, zastávaný krajským soudem, by totiž

znamenal, že stěžovatelka uvedené příjmy řádně zdaní, avšak neuplatní proti nim žádné náklady. Tento názor dovozuje krajský soud ze znění ustanovení § 24 odst. 2 písm. zc) a § 25 odst. 1 písm. zl) zákona o daních z příjmů.

Stěžovatelka má za to, že úmysl zákonodárce vyloučit uvedené náklady ze základu daně na straně jedné, avšak zdanit takové příjmy ve výši 100% na straně druhé, je seznatelný z důvodové zprávy k zákonu č. 261/2007 Sb. S ohledem na judikaturu Ústavního i Nejvyššího správního soudu, ze které stěžovatelka cituje, se však domnívá, že taková zákonná úprava není v souladu s Ústavou České republiky a je na místě zvážit podání návrhu na vyslovení protiústavnosti citovaného ustanovení. 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, totiž plyne, že zdanění má podléhat zvýšení majetku ve formě přírůstku, nikoliv samotný majetek jako takový. Dle stěžovatelky není žádného důvodu, aby tomu v projednávané věci bylo jinak a náklady vynaložené na uvedenou kategorii příjmů byly z daňového hlediska ignorovány. V projednávané věci tedy není sporná aplikace ustanovení § 24 odst. 2 písm. zc) a § 25 odst. 1 písm. zl) zákona o daních z příjmů, ale spor je o jejich ústavní konformitě. Povinnost příjem 100% zdanit, avšak neuznat žádný náklad na něj vynaložený, je dle stěžovatelky v rozporu s čl. 11 odst. 1 a 5 Listiny základních práv a svobod.

Stěžovatelka dále namítá nesprávné posouzení nákladů na opravy a udržování hracích zařízení, nájem hracích zařízení, správní poplatky, odvod na státní dozor, vyplacené výhry, odvod na veřejně prospěšné účely a odpisy hracích zařízení. Dle jejího přesvědčení tyto náklady vygenerovaly jak příjmy od daně osvobozené, tak příjmy dani podléhající, a měly být podle příslušného poměru uznány jako daňové náklady.

Stěžovatelka proto navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalovaný využil svého práva vyjádřit se ke kasační stížnosti. Spor se dle žalovaného odehrává čistě v právní rovině týkající se aplikace hmotněprávní úpravy obsažené v zákoně o daních z příjmů v případě provozovatelů loterií a jiných podobných her. Žalovaný se ztotožňuje s právním hodnocením věci, které provedl krajský soud, a na podporu těchto tvrzení odkazuje i na důvodovou zprávu k zákonu č. 458/2011 Sb., o změně zákonů související se zřízením jednoho inkasního místa a dalších změnách daňových a pojistných zákonů. Tato důvodová zpráva potvrzuje, že provozovatelé loterií a jiných podobných her mají odlišný systém zdanění, než jiní podnikatelé. Tento úmysl zákonodárce nalezl odraz v rozsudku krajského soudu, a proto navrhuje zamítnutí kasační stížnosti.

Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost byla podána včas, směřuje proti rozhodnutí, proti němuž je podání kasační stížnosti přípustné, a stěžovatelka je řádně zastoupena (§ 105 odst. 2 s. ř. s.). Poté přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu v kasační stížnosti uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), ověřil přitom, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Úvodem je nutno konstatovat, že zdaňování loterijních společností probíhá odlišným způsobem nežli zdaňování u ostatních podnikatelských subjektů, neboť rozhodující část příjmů loterijních společností je od daně z příjmů osvobozena. Provozování loterií a jiných podobných her (dále jen „loterií“) je činností, kterou nelze podřídit stejnému režimu jako je tomu u běžného hospodářského podnikání. Jedná se o zcela specifický druh činnosti, která 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 nevyčíslitelné. Právě pro tyto důvody zákonodárce historicky stanovil, že provozování takové činnosti podléhá regulaci a dozoru ze strany státních orgánů. Podrobením příjmů z tohoto druhu podnikání odvodu na obecně prospěšné účely zákonodárce de facto nahradil standardní zdanění.

Ze soudního a správního spisu kasační soud ověřil, že stěžovatelka brojila proti 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, jež jsou osvobozeny od daně. Jestliže stěžovatelka v rozhodném období generovala jak příjmy osvobozené od daně, tak příjmy zdanitelné (výnosové úroky z bankovních účtů, kursové zisky), pak lze náklady na nájem hracích přístrojů, správní poplatky, odvody na státní dozor, vyplacené výhry, odvody na obecně prospěšné účely a odpisy hracích zařízení vztáhnout k oběma druhům výnosů a to poměrem těchto příjmů. Dále stěžovatelka brojila proti posouzení TIPS jako příjmů nad rámec vsazených částek.

Příjmy z úroků z terminovaných vkladů posoudil správce daně jako příjmy, které nesouvisí se hrou jako takovou (nejde o příjmy z loterijní činnosti), ale jedná se o příjmy z držby peněz, proti kterým byly stěžovatelce uznány veškeré nepřímé náklady, které stěžovatelka vyčíslila, s výjimkou nákladů přímo vynaložených na dosažení osvobozených příjmů. Za tyto považoval náklady na nájem hracích přístrojů, správní poplatky, odvody na státní dozor, vyplacené výhry, odvody na obecně prospěšné účely a odpisy hracích zařízení. Tyto náklady jsou náklady, které přímo podmiňují provozování loterií a anebo, které jsou přímým důsledkem realizace osvobozených příjmů.

Dále žalovaný za daňově uznatelný náklad uznal náklady kurzových ztrát. Kasační soud považuje za vhodné uvést, že posouzení kurzových zisků či ztrát není v projednávané věci předmětem přezkumu, neboť nebylo stěžovatelkou zpochybněno.

Příjmy z TIPSů posoudil správce daně jako příjmy z nad rámec vsazených částek, které dani z příjmů v rozhodném období podléhají a proti kterým nelze uplatnit žádné náklady.

Dle ustanovení § 19 odst. 1 písm. g) zákona o daních z příjmů jsou od daně osvobozeny příjmy ze všech vsazených částek ze všech poplatníkem provozovaných loterií a jiných podobných her, u nichž bylo povolení k provozování vydáno podle § 4 odst. 2 zákona. 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. Jak nájem, tak vlastnictví hracích zařízení, je podmínkou *sine qua non* pro dosažení osvobozených příjmů. Stejně tak je tímto nákladem 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, odvod na státní dozor a odvod na veřejně prospěšné účely jsou nezbytnou podmínkou pro povolení loterií či jiných podobných her, tj. nezbytnou podmínkou pro provozování této podnikatelské činnosti.

Jak již správně uvedl žalovaný, 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 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. V projednávané věci se jedná o tzv. TIPS, které představují formu spropitného poskytovaného kasinu hráčem. Stěžovatelka namítá protiústavnost shora uvedených ustanovení, neboť má za to, že právní úprava, dle které jsou určité příjmy zdaněny bez toho, aby bylo možno uplatnit k nim náklady na ně vynaložené, je v rozporu s čl. 11 odst. 1 a 5 Listiny základních práv a svobod. Jde totiž o zdanění majetku jako takového a nikoliv zdanění přírůstku k majetku.

Podle čl. 11 odst. 1 Listiny má každý právo vlastnit majetek a vlastnické právo všech vlastníků má stejný zákonný obsah a ochranu.

Podle čl. 11 odst. 5 Listiny je možno daně a poplatky ukládat jen na základě zákona. Toto ustanovení vylučuje, aby daňovou povinnost stanovovala exekutiva. Naopak v případě daní jde o prerogativ Parlamentu, jenž je obdařen exkluzivní kompetencí zdaňovat. Zásah do garance vlastnictví jako základního práva je tak možný jen skrze imperativní zákonnou úpravu. Z ústavního principu dělby moci (čl. 2 odst. 1 Ústavy), jakož i z ústavního vymezení zákonodárné moci (čl. 15 odst. 1 Ústavy), pak plyne pro zákonodárce relativně široký prostor pro rozhodování o předmětu, míře a rozsahu daní [srov. nález Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 7/03 ze dne 18. 8. 2004 (N 113/34 SbNU 165; 512/2004 Sb.)].

Co do svého účelu představuje čl. 11 odst. 5 Listiny ústavně aprobované omezení vlastnického práva, které může být legitimně omezeno za účelem stanovení, vyměření a výběru daně (srov. nález Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 29/05, N 113/37 SbNU 463).

Pro posouzení otázky souladu právní úpravy zdaňování provozovatelů loterií a jiných podobných her s ústavním pořádkem je proto třeba zabývat se relevantní právní úpravou, a to včetně důvodů, které zákonodárce vedly k jejímu zavedení. S ohledem na výlučnou diskreci zákonodárce při stanovení předmětu a rozsahu daňových povinností by případná protiústavnost stanoveného způsobu zdaňování mohla být spatřována ve svévoli, v neodůvodněné nerovnosti či „rdousícímu charakteru" zákonem stanovené daně. Žádné takové deficity kasační soud v namítané právní úpravě neshledal.

Do nabytí účinnosti dnešního zákona o loteriích byl stěžejním zákonem pro tuto oblast zákon č. 37/1973 Sb., o veřejných sbírkách a o loteriích a jiných podobných hrách, ve znění pozdějších předpisů. Provozování loterií a jiných podobných her bylo možné pouze na základě povolení, která udělovaly národní výbory, případně Ministerstvo financí. Povolení mohlo být vydáno jen, byl-li současně stanoven veřejně prospěšný účel, na který bylo možné dosaženého výtěžku z loterie použít. S ohledem na alokaci celého výtěžku na veřejně prospěšné účely nebyly předmětné příjmy logicky podrobeny dani.

Od roku 1990 bylo provozování loterií a jiných podobných her zařazeno k výdělečným činnostem, jejichž primárním cílem je dosahování zisku, přičemž na místo standardního zdanění zákonodárce nastavil poměrně velkorysý systém spočívající v odvádění části peněžních prostředků na veřejně prospěšné účely, doprovázený osvobozením od daně z příjmů. Do novely provedené zákonem č. 149/1998 Sb. se osvobození daně z příjmů vztahovalo k výtěžku provozovatelů, který byl určen ve výši alespoň 90 % na veřejně prospěšné účely. Příjmy dosažené nad rámec této činnosti zdanění podléhaly.

Uvedenou novelou došlo k zásadním změnám v dosavadním systému, jakož i k zavedení progresivní sazby a stanovení odvodu na veřejně prospěšné účely v podobě tzv. „části výtěžku" (rozdíl, o který příjem provozovatele, tvořený všemi vsazenými částkami ze všech jím provozovaných her, které podléhají vyúčtování v účetním období, převyšuje výhry vyplacené sázejícím, správní poplatky, místní poplatky a náklady státního dozoru). Zákonem č. 333/1998 Sb. byl následně opuštěn dosavadní způsob osvobození od daně z příjmů, neboť na místo osvobození výtěžku zákonodárce zavedl osvobození příjmů. Jak vyplývá z rozsudku NSS ze dne 28. 8. 2009, č. j. 5 Afs 73/2008 - 161, úmyslem zákonodárce bylo učinit předmětem osvobození nadále již nikoliv „čistý" výtěžek, jak je definován zákonem o loteriích, ale naopak „hrubý" příjem provozovatele, tj. celkový objem všech vsazených částek ze všech provozovaných her. Námitky protiústavnosti této změny v právní úpravě, spatřované zejména v tom, že taková úprava vede k tomu, že od daně jsou osvobozeny hráčem vsazené částky, přestože skutečným příjmem provozovatele loterijní společnosti jsou vsazené částky snížené o hráči vyplacené výhry, neboť teprve tento rozdíl je nutno považovat za skutečný přírůstek majetku, Ústavní soud usnesením ze dne 22. 7. 2010, č. j. IV. ÚS 2999/09, odmítl.

Další zásadní změna v oblasti osvobození od daně z příjmů byla provedena zákonem č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, který v ustanovení § 19 odst. 1 písm. g) zákona o daních z příjmů omezil osvobození pouze na příjmy ze vsazených částek, přičemž u příjmů nad vsazené částky, které podrobil zdanění, neumožnil uplatnění daňově uznatelných nákladů [§ 24 odst. 2 písm. zc) a § 25 odst. 1 písm. zl) zákona o daních z příjmů]. Tuto úpravu považuje stěžovatelka za protiústavní. Důvodová zpráva k této úpravě uvádí jako jeden z hlavních důvodů existenci různých druhů příjmů souvisejících se hrou (manipulační poplatky u kurzových sázek, tzv. tipsy v kasinech, podrobně viz rozhodnutí žalovaného), na něž se povinnost odvodu části výtěžku nevztahovala, ale které byly na základě dosavadního znění zákona o daních z příjmů od daně osvobozeny. V rozhodném období tak dani z příjmů podléhaly pouze příjmy plynoucí z provozování loterií nad rámec vsazených částek [§ 19 odst. 1 písm. g) zákona o daních z příjmů a contrario]. S ohledem na to, že tyto příjmy nejsou „vsazenou částkou“, skutečně nepodléhaly povinnému odvodu části výtěžku na veřejně prospěšné účely. Jinými slovy tyto příjmy související s provozováním loterií či jiných obdobných her nebyly zatíženy žádným odvodem a současně požívaly výsady osvobození od daně z příjmů.

Jen pro úplnost kasační soud dodává, že s účinností od 1. 1. 2012 došlo zákonem č. 458/2011 Sb. o jednotném inkasním místu ke zrušení osvobození od daně z příjmů, zrušení odvodu části výtěžku na veřejně prospěšné účely a zavedení odvodu z loterií a jiných podobných her, který je vypočten lineární sazbou ve výši 20 %.

Z provedené rekapitulace vyplývá, že zákonodárce svého výsostného oprávnění při stanovení rozsahu zdanění či osvobození příjmů z loterijní činnosti, jakož i výše povinných odvodů, hojně využil, přičemž stávající systém od 1. 1. 2012 nahradil systémem zcela novým. Námitky některých loterijních společností, které se s každou zpřísňující zákonnou úpravou snažily dosáhnout příznivějšího výkladu, správní soudy, jakož i následně Ústavní soud, zamítly.

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 (nález 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 nález Ústavního soudu ze dne 21. 4. 2009, sp. zn. Pl. ÚS 29/08).

Má-li zákonodárce na jedné straně širokou diskreci ve stanovení předmětu daně, jeho výše či rozsahu osvobození, nese na straně druhé za důsledky tohoto rozhodování politickou odpovědnost. Nejvyšší správní soud nenalezl žádný racionální důvod, pro který by měl v projednávané věci do této pravomoci zákonodárce prostřednictvím předložení namítané právní úpravy Ústavnímu soudu zasahovat. Převážnou část zisků provozovatele loterie či jiné podobné hry tvořily v rozhodném období příjmy ze vsazených částek, které dani z příjmů vůbec nepodléhaly, ale naopak byly předmětem speciálního odvodu dle zákona o loteriích. Tato skutečnost je ostatně zřejmá i z údajů uváděných stěžovatelkou v kasační stížnosti, kdy příjmy podléhající zdanění, tj. příjmy nad rámec vsazených částek, tvoří příjmy v řádu jednotek procent oproti příjmům ze vsazených částek. Z tohoto úhlu pohledu tedy nemůže být způsob zdanění, který zákonodárce pro tyto příjmy zvolil, považován za neproporcionální. V této souvislosti je také vhodné připomenout, že příjmy nad rámec vsazených částek, které zákonodárce učinil předmětem zdanění, naopak před účinností napadené právní úpravy nekoncepčně nepodléhaly žádnému odvodu.

Výsostné oprávnění zákonodárce v této oblasti ostatně potvrdil Ústavní soud v již shora uvedeném usnesení (sp. zn. IV. ÚS 2999/09), v němž se zabýval ústavností § 4 odst. 3 zákona o loteriích, která s otázkou nyní projednávanou přímo souvisí. 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.

Stěžovatelka se přitom mýlí, tvrdí-li, že bez možnosti uplatnit náklady je zdaněn její příjem ze 100 %. K příjmům stěžovatelky plynoucím z její podnikatelské činnosti je třeba přistupovat jako k celku. Příjmy nad rámec vsazených částek jsou pak jen jednou částí příjmů stěžovatelky plynoucích z provozování loterií. Podle povahy jsou rovněž zohledněny i případné další příjmy, u kterých stěžovatelka 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.

Tvrzení, že je bez možnosti uplatnit jakékoliv náklady zdaňován příjem stěžovatelky v plném rozsahu, se tedy nezakládá na pravdě. Jinými slovy vyjádřeno, namítané zdanění nemá ve svých důsledcích konfiskační dopady ve vztahu k majetkové podstatě stěžovatelky, resp. není překonána hranice únosnosti jejího daňového zatížení.

Kasační soud tak uzavírá, že vzhledem ke komplexnosti právní úpravy s přihlédnutím ke specifikům loterijní činnosti nepovažuje namítanou právní úpravu za odporující ústavně zaručeným právům, a proto nepřistoupil k předložení návrhu podle čl. 95 Ústavy.

Pro úplnost kasační soud dodává, že judikatura Nejvyššího správního soudu, které se stěžovatelka dovolává, na posuzované otázky nijak nedopadá. Citace z rozhodnutí, které stěžovatelka v kasační stížnosti uvádí, nejen že jsou vytržené 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). Ostatně odkazy na tuto judikaturu neshledal relevantními ani Ústavní soud ve svém usnesení sp. zn. IV. ÚS 2999/09, kdy se navrhovatel dovolával stejné judikatury, jak činí stěžovatelka v projednávané věci (tj. zejména nálezu Ústavního soudu ze dne 16. 7. 2007, sp. zn. IV. ÚS 650/05, či rozsudku NSS ze dne 9. 7. 2009).

S ohledem na shora uvedené zdejší soud dospěl k závěru, že námitky uplatněné stěžovatelkou v kasační stížnosti nejsou důvodné. Současně neshledal, že by napadený rozsudek krajského soudu trpěl jakýmikoliv vadami, ke kterým by byl povinen přihlédnout nad rámec uplatněných kasačních námitek, a proto mu nezbylo, než podanou kasační stížnost jako nedůvodnou podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítnout.

Výrok o nákladech řízení se opírá o ustanovení § 60 s. ř. s., podle kterého 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. Stěžovatelka neměla ve věci úspěch, náhrada nákladů řízení jí proto nepřísluší. Ze soudního spisu rovněž nebyly zjištěny žádné náklady žalovaného, které by bylo možno kvalifikovat jako náklady nad rámec jeho úřední činnosti. Nejvyšší správní soud proto rozhodl za použití ustanovení § 120 s. ř. s., že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 29. listopadu 2012

JUDr. Radan Malík
předseda senátu