

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: ADMIRAL GLOBAL BETTING 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 13. 8. 2010, č. j. 11677/10-1200-702170, ve věci daně z příjmů právnických osob, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 28. 3. 2012, č. j. 30 Af 101/2010 - 77,

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 13. 8. 2010, č. j. 11677/10-1200-702170. Tímto rozhodnutím žalovaný k odvolání stěžovatelky změnil rozhodnutí Finančního úřadu ve Vyškově (dále též „správce daně“) ze dne 4. 1. 2010, č. j. 78288/09/341910706842, a to tak, že daň z příjmů právnických osob vyměřenou za zdaňovací období od 1. 1. 2008 do 31. 12. 2008 změnil z částky 2 027 550 Kč na částku 1 522 710 Kč.

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, kterým bylo ve skutkově a

právně obdobné věci rozhodnuto ve věci společnosti Paradise Casino Admiral, a. s., která je jediným akcionářem stěžovatelky.

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 stěžovatelka v rozhodném období realizovala, ztotožnil s posouzením žalovaného. Stěžovatelka realizovala náklady, které buď přímo podmiňují provozování loterií a podobných her, či jsou přímým důsledkem realizace od daně osvobozených příjmů, pokud pak realizovala náklady s loterijní činností nesouvisející (např. kurzovní ztráty), pak ji 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 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 stěžovatelky jako nedůvodnou zamítl.

Proti rozsudku krajského soudu brojí 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 uplatnění poměrné části nákladů na nájem hracích zařízení, odpisy hracích zařízení, správní poplatky, odvod na státní dozor, odvod na veřejně prospěšné účely a vyplacené výhry jako daňově uznatelných. Tyto náklady totiž vygenerovaly jak příjmy od daně osvobozené ve smyslu § 19 odst. 1 písm. g) zákona o daních z příjmů, tak příjmy dani podléhající. Z uvedeného důvodu by neměl být dle stěžovatelky žádný důvod k tomu, aby uvedené náklady nebyly daňově zohledněny.

Dále stěžovatelka namítá protiústavnost ustanovení § 24 odst. 2 písm. zc) a § 25 odst. 1 písm. zl) zákona o daních z příjmů. Stěžovatelka je názoru, že není v souladu s čl. 11 odst. 1 a 5 Listiny základních práv a svobod ze 100% zdanit příjem a neuznat žádný náklad na něj vynaložený. Nejvyšší správní soud by proto měl dle stěžovatelky zvolit postup podle čl. 95 odst. 2 Ústavy a podat návrh na vyslovení protiústavnosti těchto ustanovení pro rozpor s ústavním pořádkem.

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.

Neústavnost citovaných ustanovení je dle stěžovatelky nejvíce patrna u kursových zisků a ztrát, na jejichž vzniku se podílely i vsazené částky a vyplacené výhry v cizí měně, náklad vzniklý z titulu vyplacení výher je přitom přímým důsledkem realizace osvobozených příjmů ze vsazených částek. Správce daně přesto kurzové zisky ve 100% zdanil a kurzové ztráty ve 100% uznal za daňově uznatelné náklady.

Z uvedených důvodů stěžovatelka Nejvyššímu správnímu soudu navrhuje, aby napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu jednání.

Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že mezi stranami není spor o skutkové stránce věci, ale jde o spor čistě v právní rovině. 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 hlavní 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.

Správce daně považoval příjmy z úroků z terminovaných vkladů za 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 nebo, které jsou přímým důsledkem realizace osvobozených příjmů. Dále žalovaný za daňově uznatelný náklad uznal náklad vzniklý z realizovaných 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 (spropitné v kasinech) či příjmy z manipulačních poplatků, které jako příjmy nad rámec vsazených částek dani v rozhodném období podléhají a proti kterým nelze uplatnit žádné náklady, stěžovatelka nerealizovala.

Jak již ve svém odůvodnění uvedl krajský soud, v rozhodném období lze příjmy loterijních společností rozdělit do tří skupin příjmů, které mohly loterijní 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. 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. Takové příjmy stěžovatelka v rozhodném období nerealizovala. Námitka stěžovatelky 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, je nepřípadná.

Stěžovatelka v rozhodném období žádné příjmy nad rámec vsazených částek nerealizovala, a tudíž uvedená ustanovení nebyla v její 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, sp. zn. 9 Afs 39/2012, kde zcela totožné námitky uplatnila společnost Paradise Casino Admiral, a. s., která je jediným akcionářem stěžovatelky.

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 (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 nenacházení ve srovnatelné situaci (blíže viz nález Ústavního soudu ze dne 21. 4. 2009, sp. zn. Pl. ÚS 29/08).

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 pak 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 stěžovatelky, že je zasaženo do jejího ústavního práva vlastnit majetek, není případná. K příjmům stěžovatelky plynoucím z její podnikatelské činnosti je třeba přistupovat jako k celku. Hlavní část příjmů stěžovatelky je od daně osvobozena, příjmy nad rámec vsazených částek stěžovatelka v rozhodném období nerealizovala. 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.

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

Pro úplnost kasační soud dodává, že judikatura Nejvyššího správního soudu, které se stěžovatelka dovolává, na posuzovanou věc 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).

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.

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

V Brně dne 29. listopadu 2012

JUDr. Radan Malík
předseda senátu