



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Marie Žiškové a soudců JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Zdeňka Kühna v právní věci žalobkyně **LAGUNA MP, spol. s r. o.**, se sídlem Havránkova 11, 619 00 Brno, zastoupené JUDr. Milanem Vašíčkem, advokátem se sídlem Lidická 57, 602 00 Brno, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Brně**, se sídlem nám. Svobody 4, 602 00 Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 4. 2005, č. j. 3239/04/FŘ 120, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 22. 8. 2007, č. j. 30 Ca 176/2005 - 38,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 22. 8. 2007, č. j. 30 Ca 176/2005 - 38, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Rozhodnutím Finančního úřadu Brno II (dále jen „správce daně“) ze dne 19. 12. 2003 byla žalobkyni dodatečně vyměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 1999 ve výši 32 200 Kč a současně dodatečně zrušena daňová ztráta ve výši 155 866 Kč. Žalovaný svým rozhodnutím ze dne 29. 4. 2005 změnil rozhodnutí správce daně tak, že doměřenou daň zvýšil z částky 32 200 Kč na částku 228 550 Kč.

Proti rozhodnutí žalovaného brojila žalobkyně žalobou ke Krajskému soudu v Brně, který ji svým rozsudkem ze dne 22. 8. 2007 zamítl.

Ve včas podané kasační stížnosti žalobkyně uvedla, že podstatou sporu je rozdílný náhled na povahu příjmů, které žalobkyně dosáhla v souvislosti se svou účastí ve sdružení se společností LIVREX, spol. s r. o., podle § 829 občanského zákoníku. Toto sdružení bylo utvořeno za účelem provozu výherních hracích přístrojů (dále jen „VHP“), přičemž každý z účastníků přispíval k naplnění účelu sdružení svými silami; společnost LIVREX, spol. s r. o., především administrativně prostřednictvím licence na provoz VHP, žalobkyně provozně a kapitálově. Podle správce daně jsou příjmy žalobkyně dosažené v souvislosti s tímto sdružením zdanitelnými příjmy. Jelikož však podle § 834 občanského zákoníku se majetek získaný při výkonu společné činnosti stává

spoluvlastnictvím společníků sdružení, má žalobkyně za to, že je její příjem příjmem z provozu VHP, a proto je od daně osvobozen (podle § 19 odst. 1 písm. g) zákona České národní rady č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, dále jen „zákon o daních z příjmů“).

Část peněžních prostředků vložených hráči do VHP se přímo stala majetkem žalobkyně (nikoliv sdružení), jedná se tedy jednoznačně o příjem z provozu VHP. Ani správce daně ani krajský soud neuvedli, co, když ne příjem z VHP, dané prostředky představují. Tyto prostředky nelze považovat za vypořádání, podíl na zisku či podobné plnění. Správce daně si zřejmě představuje, že celý finanční obnos vložený do VHP nabude společnost LIVREX, spol. s r. o., která pak vyplatí provizi žalobkyni – to je nesprávný názor, neboť mezi společnostmi LIVREX, spol. s r. o. a žalobkyní nedochází k žádnému majetkovému transferu.

Žalobkyně rovněž nesouhlasí s krajským soudem, že by se v jejím případě jednalo o obcházení zákona, tj. že by byla osvobozena od daně z příjmů a současně by nemusela odvést část výtěžku na veřejně prospěšné účely ve smyslu § 4 odst. 2 písm. a) zákona České národní rady č. 202/1990 Sb., o loteriích a jiných podobných hrách (dále jen „zákon o loteriích“). Sdružení získalo prostřednictvím společnosti LIVREX, spol. s r. o., povolení k provozu VHP a zákonné odvody sdružení odvádělo prostřednictvím této společnosti. Žalobkyně zdůrazňuje, že tyto odvody sdružení vypočítávalo z celého výtěžku, před rozdělením podílů účastníků sdružení na tomto výtěžku. Žalobkyně tak získávala podíl na výtěžku z činnosti sdružení sníženém o zákonné odvody. Výklad krajského soudu by navíc vedl k tomu, že žalobkyně by svůj podíl na výtěžku VHP měla navzdory tomu, že byl z tohoto výtěžku odveden zákonný odvod, ještě zdanit, zatímco podíl společnosti LIVREX, spol. s r. o., ze kterého byl odveden totožný zákonný odvod, by byl osvobozen od daně.

Žalobkyně dále namítla, že § 19 odst. 1 písm. g) zákona o daních z příjmů nikdy nevázalo a neváže osvobození příjmů z loterií a jiných podobných her od daně z příjmů na splnění povinnosti odvést část výtěžku. Opačný závěr soudu vede k absurdní situaci, kdy by plátce daně měl snad finančnímu úřadu předkládat stvrzenky o uhrazení povinného odvodu za příslušný rok. Žalobkyně upozorňuje, že zákonné odvody byly v plné výši odvedeny; v opačném případě by sdružení prostřednictvím společnosti LIVREX, spol. s r. o., nezískalo pro jednotlivá období povolení k provozu VHP.

Rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 8. 3. 2007, č. j. 15 Ca 225/2006 - 18, na nějž Krajský soud v Brně odkázal, na danou problematiku dle žalobkyně nedopadá, neboť z něj vyplývá pouze nemožnost převést mandátní smlouvou na jinou osobu provozování VHP se všemi právy, povinnostmi a daňovými důsledky.

Žalobkyně v žalobě namítala, že žalovaný nesprávně vyložil intertemporální pravidla v zákoně č. 149/1998 Sb., který novelizoval zákon o loteriích a zákon o daních z příjmů ve vztahu k výnosům a nákladům ze čtyř VHP umístěných v provozovně Ostrava – Hrabůvka, Cholevova 1530. Krajský soud se intertemporální otázkou v podstatě nezabýval, zato se obšírně zabýval otázkou povinných odvodů. Žalobkyně k tomu uvedla, že osvobození od daně není podmíněno odvodem zákonného odvodu; žalobkyně přitom veškeré odvody odváděla řádně a včas, o čemž svědčí zejména to, že jí byla na jednotlivá období udělována povolení k provozu VHP.

Konečně žalobkyně považuje rozhodnutí soudu za nepřezkoumatelné, neboť soud se v průběhu řízení vůbec nezabýval otázkou povinných odvodů. Soud nezkoumal, zda sdružení a, v souvislosti se čtyřmi VHP, žalobkyně odváděly zákonné odvody, v jaké výši a z jakého základu tyto odvody vypočítávali. Pokud soud považoval tuto otázku za důležitou pro své rozhodnutí ve věci, měl dle názoru žalobkyně k této otázce provést řádné dokazování.

Závěrem žalobkyně navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek Krajského soudu v Brně a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že žalobkyně na základě smluvního ujednání uzavřeného dle občanského zákoníku jde přes imperativní, kogentní právní úpravu obsaženou ve veřejnoprávních předpisech. Podle žalovaného je osvobození vázáno pouze na příjem provozovatele, a tento provozovatel je samostatným poplatníkem daně z příjmů právnických osob. Jelikož žalobkyně nebyla provozovatelem VHP ve smyslu zákona o loteriích, nemohla si uplatnit u příjmů plynoucích jí z provozu těchto hracích přístrojů osvobození od daně. K použití intertemporálních pravidel v případě čtyř VHP umístěných v provozovně Ostrava – Hrabůvka, Cholevova 1530, žalovaný uvedl, že povolení na tyto VHP bylo vydáno přímo žalobkyni dne 27. 8. 1998 podle zákona o loteriích ve znění zákona č. 70/1994 Sb. Nešlo tedy o povolení podle § 4 odst. 2 písm. a) zákona o loteriích ve znění zákona č. 149/1998 Sb., na které je vázáno osvobození od daně z příjmů. Tento názor je podpořen i vnitřní směrnicí žalobkyně, podle níž tržby z VHP umístěných v této provozovně účtovala žalobkyně jako daňové s odkazem na zákon o loteriích ve znění zákona č. 70/1994 Sb., jakož i jiným zněním zákona o daních z příjmů před novelou zákonem č. 333/1998 Sb. Žalovaný proto navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

Kasační stížnost je důvodná.

První část kasační stížnosti se týká výkladu § 19 odst. 1 písm. g) zákona o daních z příjmů; krajský soud zde dovedl, že osvobození od daně z příjmů právnických osob podle tohoto ustanovení lze vztáhnout pouze na toho, komu bylo vydáno povolení k provozování loterie či jiné obdobné hry. Předmětná norma (ve znění pro rok 1999 – po novele provedené zákonem č. 333/1998 Sb.) stanoví, že od daně jsou osvobozeny též příjmy z loterií a jiných podobných her, u nichž bylo povolení k provozování vydáno podle § 4 odst. 2 písm. a) zákona č. 202/1990 Sb., o loteriích a jiných podobných hrách, ve znění zákona č. 149/1998 Sb. Jedná se tedy o osvobození věcné (osvobozen je samotný příjem); osobní osvobození vztahující se k určitému daňovému poplatníkovi (např. provozovateli určité loterie) zákon výslovně nestanoví. Podmínkou je pouze skutečnost, že se jedná o příjem z loterií a jiných podobných her a současně k provozování takové loterie nebo hry bylo uděleno povolení podle citovaného ustanovení zákona o loteriích. Ze zákona o daních z příjmů však nevyplývá, že by držitelem těchto povolení musel být vždy ten, komu plynou z loterie či hry příjmy.

Nutnost být držitelem povolení k provozování loterie nebo hry jako podmínku osvobození od daně z příjmů ve smyslu § 19 odst. 1 písm. g) zákona o daních z příjmů pak nelze dovést ani z ustanovení § 4 odst. 2 písm. a) zákona o loteriích, na něž zákon o daních z příjmů odkazuje. Toto ustanovení totiž upravuje podmínky udělení povolení k provozování loterie či jiné podobné hry, jejichž splnění posuzuje příslušný správní orgán, včetně povinnosti odvést na veřejně prospěšný účel stanovenou procentuální část výtěžku. Úmyslem zákonodárce při inkorporování odkazu na zákon o loteriích do zákona o daních z příjmů bylo osvobodit pouze ty příjmy, které plynou z řádně povolených loterií a jim podobných her: příjmy z nepovolených loterií předmětem osvobození od daně z příjmů být nemohou. Nejvyšší správní soud souhlasí s krajským soudem v jeho úvaze, že odvod části výtěžku na veřejně prospěšné účely podle zákona o loteriích je kompenzací osvobození příjmů z loterií od daně podle zákona o daních z příjmů: ani z této skutečnosti, ani z výkladu provedeného výše však nelze dovést, že by na osvobození příjmů z loterií a jiných podobných her měl nárok vždy pouze provozovatel (vlastník příslušného povolení).

V projednávaném případě uzavřela žalobkyně se společností LIVREX, spol. s r. o., dvě smlouvy o sdružení podle § 829 a následujících občanského zákoníku za účelem společného využití výherních hracích automatů. Společnost LIVREX, spol. s r. o. se v nich zavázala nainstalovat do specifikovaných provozoven několik kusů VHP, jejichž byla vlastníkem, uvést je do provozu, obstarat veškerá povolení,

uhradit správní, místní poplatky a odvody na veřejně prospěšný účel, jakož i zajistit bezplatný servis VHP. Žalobkyně se zavázala uhradit společnosti LIVREX, spol. s r. o., částku rovnající se výši správních a místních poplatků a odvodů, které je společnost LIVREX, spol. s r. o., povinna zaplatit na veřejně prospěšný účel, a paušální částku ve výši 4400 Kč (resp. 1500 Kč) měsíčně za každý instalovaný automat. Dále smlouvy obsahovaly řadu povinností žalobkyně týkajících se samotného provozu VHP. Ze správního spisu vyplývá (podání žalobkyně ze dne 1. 4. 2003, protokol o ústním jednání z téhož dne), že žalobkyně z příjmů získaných z provozu VHP uhradila společnosti LIVREX, spol. s r. o. částku rovnající se příslušným poplatkům a odvodům a rovněž této společnosti vyplatila její paušální odměnu (podíl) ve výši podle uvedených smluv. Zbývající část peněžních prostředků získaných provozem VHP tvořil podíl žalobkyně.

Jakkoliv vzniká otázka, zda je v souladu se zákonem o loteriích situace, kdy jedna osoba je držitelem formálního povolení k provozování VHP, zatímco druhá osoba (bez tohoto povolení) fakticky provoz VHP zajišťuje, a zda tím nedochází k obcházení tohoto zákona, který klade na osobu provozovatele zvláštní požadavky, je řešení této otázky pro daňovou stránku věci nerozhodné. Příjem žalobkyně byl příjmem z VHP, přičemž k provozování těchto VHP existovalo řádné povolení, tak jak jej požaduje zákon o daních z příjmů. Pro otázku osvobození od daně z příjmů není podstatné, kdo byl držitelem tohoto povolení, důležité je, že povolení bylo vydáno. Žalovaný i krajský soud proto věc posoudili nesprávně, když za podmínku osvobození příslušného příjmu od daně považovali určitou vlastnost žalobkyně – tj. zda je či není držitelem povolení k provozování VHP. Osvobození příjmu z loterie či jiné podobné hry od daně z příjmů není podmíněno ani tím, že by z výtěžku z loterie či jiné podobné hry musel být odveden odvod na veřejně prospěšné účely – tato povinnost provozovatele je zcela nezávislá na uplatnění osvobození od daně z příjmů. Nejvyšší správní soud nesouhlasí s názorem krajského soudu, že by v daném případě mohlo docházet k obcházení zákona, kdy by žalobkyně byla jednak osvobozena od daně z příjmu a jednak by (jako osoba rozdílná od provozovatele s povolením) nebyla nucena odvést zákonný odvod části výtěžku na veřejně prospěšné účely. I když lze, jak bylo uvedeno výše, vnímat osvobození příjmů z loterií a jiných podobných her od daně podle zákona o daních z příjmů jako určitou kompenzaci odvodu části výtěžku na veřejně prospěšné účely podle zákona o loteriích, není důvodu vázat osvobození od daně pouze na osobu provozovatele (držitele povolení) loterie či jiné podobné hry. Pokud si žalobkyně v souladu se zákonem uplatnila osvobození od daně z příjmů z loterií a jiných podobných her, nelze jí toto právo upírat jen z toho důvodu, že odvod části výtěžku podle zákona o loteriích je povinna odvést jiná osoba (provozovatel – společnost LIVREX, spol. s r. o.), a žalobkyně by tak sama neodvedla nic. Navíc ze správního spisu vyplývá, že žalobkyně příslušný odvod části výtěžku na veřejně prospěšné účely odvedla, byť prostřednictvím společnosti LIVREX, spol. s r. o., která je ostatně jediná k takovému odvodu podle zákona povinna.

Nejvyšší správní soud nepřisvědčil ani odkazu krajského soudu na rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 8. 3. 2007, č. j. 15 Ca 225/2006 - 18; tento rozsudek se zabýval částečně odlišnou materií – jednalo se o posouzení plnění z mandátní smlouvy ve vztahu k možnému osvobození od daně z přidané hodnoty. V daném případě šlo o výklad § 34 zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, podle nějž bylo od daně osvobozeno provozování loterií a jiných podobných her, s výjimkou služeb souvisejících s jejich provozováním zajišťovaných pro provozovatele jinými osobami. Krajský soud zde dospěl k závěru, že od daně je osvobozen pouze provozovatel (srov. dikci „osvobozeno provozování“). V právě projednávané věci jde však o osvobození příjmu, který může vzniknout jak provozovateli (držiteli povolení), tak i jiné osobě.

První část kasační stížnosti tudíž Nejvyšší správní soud shledal za důvodnou. Na okraj je nicméně nutno poznamenat, že uvedené závěry se plně vztahují na sdružení založené podle § 829 a následujících občanského zákoníku. Otázka, zda se i v projednávaném případě skutečně jednalo o sdružení ve smyslu předmětných ustanovení, nebyla v průběhu správního a soudního řízení vznesena: kasační soud se jí proto nemohl zabývat a vyvodit z ní případné důsledky pro věc samu.

Ostatním námitkám žalobkyně Nejvyšší správní soud nepřisvědčil. Předně není pravda, že by se krajský soud nezabýval intertemporálními pravidly v zákoně č. 149/1998 Sb., který novelizoval zákon o loteriích a zákon o daních z příjmů ve vztahu k výnosům a nákladům ze čtyř VHP umístěných v provozovně Ostrava – Hrabůvka, Cholevova 1530. Krajský soud zcela srozumitelně vyložil, že předmětný zákon nabyl účinnosti dne 1. 9. 1998 a v čl. V odst. 1 stanovil, že v řízení o žádostech o povolení na provozování VHP podaných přede dnem jeho účinnosti se postupuje podle dosavadních předpisů. Povolení žalobkyně bylo vydáno před účinností předmětné novely, proto se na něj vztahovalo znění zákona o loteriích před zmiňovanou novelou, které pro VHP nestanovovalo povinnost odvést zákonný odvod v příslušné výši (u jiných her byl stanoven odvod ve výši minimálně 10 % či 90 %). Tomu odpovídalo také ustanovení § 19 odst. 1 písm. g) zákona o daních z příjmů před novelou provedenou zákonem č. 149/1998 Sb., které neumožňovalo osvobození výtěžku z VHP od daně z příjmů. Jelikož povolení vydané žalobkyni na provoz čtyř VHP v provozovně Ostrava – Hrabůvka, Cholevova 1530, bylo vydáno podle předchozí právní úpravy, nesplňovalo podmínku obsaženou v § 19 odst. 1 písm. g) zákona o daních z příjmů, tj. že jde o povolení vydané podle § 4 odst. 2 písm. a) zákona č. 202/1990 Sb., o loteriích a jiných podobných hrách, ve znění zákona č. 149/1998 Sb. Osvobození od daně z příjmů si tedy žalobkyně v tomto případě nemohla uplatnit. Obecné tvrzení žalobkyně, že veškeré zákonné odvody řádně a včas odváděla, není pro danou věc rozhodné, neboť před novelou provedenou zákonem č. 148/1998 Sb., neměly jakékoliv odvody na jakékoliv účely z příjmů z VHP na osvobození těchto příjmů sebemenší vliv.

Za nedůvodnou považuje Nejvyšší správní soud rovněž námitku nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu spočívající v tom, že se soud vůbec nezabýval otázkou povinných odvodů. Pomíneme-li skutečnost, že si žalobkyně v této námitce zcela protičečí s předchozí námitkou, kde naopak uváděla, že se soud zabýval pouze těmito odvody a ničím jiným, je tato námitka v dané věci zcela irelevantní. Krajský soud ve svém rozsudku dospěl k závěru (ve vztahu k VHP instalovaným společnosti LIVREX, spol. s r. o.), že se na žalobkyni nevztahovalo osvobození od daně z příjmů, jelikož nebyla provozovatelem loterie či jiné podobné hry. Nejvyšší správní soud tento názor nesdílí, nicméně ani závěr krajského soudu ani názor Nejvyššího správního soudu nevyžadují obsáhlý rozbor toho, zda a v jaké výši žalobkyně odvedla příslušné odvody na veřejně prospěšné účely: otázka odvodů je na otázce osvobození od daně z příjmů zcela nezávislá (jak již Nejvyšší správní soud výše zdůraznil a jak tvrdila i žalobkyně v kasační stížnosti). Podobně nevzniká tato potřeba ani v případě čtyř VHP umístěných v provozovně Ostrava – Hrabůvka, Cholevova 1530. Zde se o zákonných odvodech zmiňoval krajský soud, pouze když demonstroval změnu právní úpravy před novelou provedenou zákony č. 149/1998 Sb. a č. 338/1998 Sb. a po ní. K samotnému posouzení, zda byl nebo nebyl příjem žalobkyně z těchto čtyř VHP osvobozen od daně z příjmů, byla rozhodná pouze intertemporální ustanovení těchto zákonů – výše odvodů byla zcela irelevantní.

S ohledem na nesprávné posouzení právní otázky krajským soudem týkající se podmínek osvobození od daně z příjmů Nejvyšší správní soud zrušil napadené rozhodnutí Krajského soudu v Brně a věc mu vrátil k dalšímu řízení, v němž bude krajský soud vázán názorem vysloveným v rozsudku zdejšího soudu. V novém řízení rozhodne krajský soud i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

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

V Brně dne 12. března 2008

JUDr. Marie Žišková
předsedkyně senátu