



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Zuzany Bystřické a soudců Mgr. Petra Pospíšila a JUDr. Faisala Husseiniho, Ph.D., ve věci

žalobce: **American Game, s r. o.**, IČO: 255 71 354
sídlem číslo popisné 146, Komořany
zastoupený daňovým poradcem Ing. Radkem Lančíkem
sídlem Divadelní 4, Brno

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 10. 2016, čj. 45575/16/5200-11435-711305,

takto:

- I. Žaloba **se zamítá**.
- II. Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Finanční úřad ve Vyškově (dále jen „finanční úřad“) svým rozhodnutím ze dne 22. 6. 2012, čj. 98063/12/341910706958, upravil daňovou povinnost žalobce oproti daňovým

přiznáním, jelikož dospěl k závěru, že žalobce nevyloučil dle § 25 odst. 1 písm. i) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v rozhodném znění (dále též „zákon o daních z příjmů“), v plné výši náklady, které přímo souvisí s příjmy od daně osvobozenými dle § 19 odst. 1 písm. g) zákona o daních z příjmů. Náklady, které se přímo vztahují k osvobozeným příjmům z provozu loterií a jiných podobných her (opravy, servis, odpisy, nájem hracích zařízení, správní poplatky, místní poplatky, odvody na státní dozor, vyplacené výhry a odvody na veřejně prospěšné účely) nelze pro daňové účely uznat za náklady vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů. Tyto náklady nelze tzv. klíčovat podle poměru osvobozených příjmů a zdaňovaných příjmů. Finanční úřad proto navýšil částku daňově neúčinných nákladů o 32 599 348 Kč.

2. O podaném odvolání rozhodl žalovaný nejprve rozhodnutím ze dne 2. 4. 2013, čj. 9677/13/5000-14201-711305, které bylo zrušeno a věc vrácena rozsudkem Krajského soudu v Brně ze dne 23. 6. 2015, čj. 29 Af 46/2013-131, z důvodů směřujících do oblasti tzv. nerealizovaných kurzových rozdílů, uplatnění daňové ztráty z předchozích let a výpočtu penále.
3. V řízení proto bylo pokračováno a žalovaný opětovně rozhodl nyní napadeným rozhodnutím, kterým změnil část rozhodnutí (dodatečného platebního výměru) finančního úřadu, a to tak, že dodatečně zrušenou daňovou ztrátu z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2007 v částce 23 552 088 Kč změnil na doměřenou daňovou ztrátu z příjmů právnických osob nižší o částku 16 521 251 Kč. Dále doměřenou daň z příjmů právnických osob v částce 1 024 800 Kč změnil na 0 Kč. Dále snížil penále z částky dodatečně snížené daňové ztráty s přihlédnutím k čl. 40 odst. 6 Listiny základních práv a svobod na 1 %, tj. na částku 165 212 Kč. Penále ve výši 20 % z doměřené daně snížil na částku 0 Kč. Rozhodnutí změnil i v části týkající se bankovního spojení.

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

4. V žalobě ze dne 24. 12. 2016 (doplněné dne 15. 4. 2018) žalobce uplatnil několik žalobních bodů. Důvodem doměření daně byl právní názor finančního úřadu, který odmítl klíčovat společné náklady, které se přímo vztahují k osvobozeným příjmům z provozu loterií a podobných her. Tyto náklady měly být dle finančního úřadu v plné výši vyloučeny. Tento právní názor žalobce rozporoval množstvím argumentů a mimo jiné poukazoval na skutečnost, že finanční úřad pro zdaňovací období roku 2007 vycházel z právní úpravy, která byla účinná až v roce 2008.
5. Dále žalobce uváděl argumenty na podporu svého tvrzení o nezákonnosti výzvy finančního úřadu k podání dodatečného daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob, kterou označil za zneužití práva. K této otázce uvedl, že pokud existovaly důvody pro zahájení daňové kontroly, měl být tato zahájena, jelikož na stejných důvodech nelze stavět důvody pro vydání výzvy. Z obdobných důvodů uvedl, že finanční úřad zahájil nezákonným způsobem postup k odstranění pochybností.
6. V neposlední řadě žalobce uvedl, že daň byla doměřena na základě daňové kontroly až po konci prekluzivní lhůty, jelikož výzva k podání dodatečného daňového přiznání nevedla k doměření daně.
7. Vzhledem k výše uvedenému navrhl, aby napadené rozhodnutí bylo zrušeno.

III. Vyjádření žalovaného

8. Žalovaný uvedl, že žalobce formuluje několik žalobních bodů, které již všechny prošly meritorním přezkumem v rámci předchozího zrušujícího rozsudku, tudíž ohledně jejich vypořádání na tento rozsudek odkázal. Zároveň upozornil na to, že žalobce nenapadá zrušujícím rozsudkem vytýkané vady, které žalovaný v napadeném rozhodnutí více rozebral.
9. Z výše uvedených důvodů navrhl, aby byla žaloba zamítnuta.

IV. Posouzení věci soudem

10. Krajský soud v Brně (dále také „soud“) ve smyslu § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „soudní řád správní“), bez nařízení ústního jednání přezkoumal v mezích žalobních bodů napadené rozhodnutí žalovaného, jakož i předcházející rozhodnutí finančního úřadu včetně řízení předcházející jejich vydání, a shledal, že žaloba **není důvodná**.
11. Předně soud upozorňuje, že napadené rozhodnutí bylo vydáno ve správním řízení navazujícím na předchozí zrušující rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 23. 6. 2015, čj. 29 Af 46/2013-131. Soud v tomto rozhodnutí neshledal většinu námitek žalobce důvodnými. Za důvodnou považoval námitku týkající se zahrnutí všech kurzových rozdílů (realizovaných i nerealizovaných) do základu daně. S ohledem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 4. 2012, čj. 5 Afs 45/2011-94, a s ohledem na nutnost postupovat tak, aby daň byla stanovena ve správné výši, měl žalovaný prověřit, zda část kurzových rozdílů netvoří právě nerealizované kurzové rozdíly. Soud tedy žalovaného zavázal k vyzvání ke specifikaci a prokázání nerealizovaných kurzových rozdílů a k případné úpravě základu daně. Dále soud uvedl, že v navazujícím správním řízení bude s ohledem na judikaturu Nejvyššího správního soudu třeba umožnit uplatnit daňovou ztrátu z předchozích let. Zároveň uvedl, že při výpočtu penále bude třeba zohlednit názor rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu o tom, zda penále představuje „trest“ nebo nikoliv.
12. Kasační stížnost žalobce byla usnesením Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 10. 2015, čj. 9 Afs 187/2015-86, odmítnuta pro nepřipustnost, jelikož žalobce podal kasační stížnost proti rozsudku, který byl vydán v jeho prospěch.
13. V navazujícím správním řízení doplnil žalobce své odvolání o požadavek, aby byly zohledněny náklady za nájemné nemovitostí (plocha pro provoz hostinských činností), které jsou spojené s příjmy, které nejsou od daně z příjmů právnických osob osvobozeny. Žalovaný ověřil, že se jedná o náklady vztahující se k příjmům zdaňovaným daní z příjmů právnických osob a akceptoval výdaje ve výši 11 301 833 Kč.
14. Z důvodu, že nově došlo ke změně výše doměřené daňové ztráty, resp. nadále neexistoval kladný základ daně, žalovaný nemohl odečítat daňové ztráty z minulých let.
15. Žalovaný rovněž zohlednil usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2015, čj. 4 Afs 210/2014-57, a aplikoval na výpočet penále čl. 40 odst. 6 Listiny základních práv a svobod. Konkrétní projev tohoto postup spočíval v tom, že žalovaný snížil penále z dodatečně snížené daňové ztráty z původních 5 % na 1 % podle § 251 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, v rozhodném znění.
16. V souvislosti s nerealizovanými kurzovými rozdíly vyzval žalovaný žalobce k jejich identifikaci a konkretizaci. Jelikož z předložených dokumentů nebylo možné stanovit a prověřit správnou výši případných nerealizovaných kurzových rozdílů, tak žalovaný

dožádal správní orgán prvního stupně k provedení místního šetření. Z protokolu o místním šetření ze dne 16. 8. 2016 vyplynulo, že žalobce s ohledem na pracnost s obstaráváním podkladů, s ohledem na riziko důkazní nouze a s ohledem na nízký efekt změny metody od této námítky upustil.

17. Pro meritorní posouzení věci je pro soud zásadní, že žalobce v podstatě pouze opakuje své žalobní body, které uplatnil v rámci řízení o jeho předchozí žalobě, které vyústilo ve výše rekapitulovanou kasaci napadeného rozhodnutí. Ostatně text žaloby je téměř zcela totožný s textem žaloby předchozí (ve znění jejích doplnění, která žalobce v předchozím řízení učinil). V zásadě jediné „nové“ doplnění argumentace žalobce v aktuálním řízení představuje odkaz na několik rozhodnutí správních soudů, kterým žalobce doplňuje svůj závěr žalobce o nezákonnosti výzvy k podání dodatečného daňového přiznání. Tento odkaz žalobce uvedl v rámci doplnění žaloby ze dne 15. 4. 2018, a jelikož se vztahoval k dříve uplatněnému žalobnímu bodu (nezákonnost výzvy k podání dodatečného daňového přiznání), nejednalo se o nepřípustné rozšíření žaloby ve smyslu § 71 odst. 2 soudního řádu správního.
18. Vzhledem k tomu, že v mezidobí od původního zrušujícího rozsudku nedošlo ke změně klíčové judikatury, ze které soud vycházel (ani žalobce nic takového neuvádí), neshledal žádný důvod k tomu, aby se odchýlil od svého právního názoru, který již uvedl v rámci předchozího zrušujícího rozsudku. Nynější posouzení je tedy v zásadě totožné, pouze s tou odlišností, že nyní byla žaloba jako celek shledána nedůvodnou, jelikož žalovaný doplnil správní řízení a své rozhodnutí v souladu se závazným právním názorem soudu. Ostatně žalobce vůči nově doplněným skutečnostem, které ve svém důsledku vedly ke snížení jeho celkové daňové povinnosti, neuplatnil žádné žalobní body.
19. Soud tedy rekapituluje následující klíčové závěry z rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 23. 6. 2015, čj. 29 Af 46/2013-131.

IV. a) Prekluze

20. Soud, a to i s přihlédnutím ke své povinnosti přihlížet k prekluzi práva daň vyměřit či doměřit z úřední povinnosti, se nejprve zabýval tvrzenou prekluzí. Podle závěrů Ústavního soudu vyjádřených např. v nálezu ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07, dochází k daňové prekluzi uplynutím tří let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla daňová povinnost. Uplyne-li uvedená lhůta, aniž v ní byla daň pravomocně doměřena, zanikne subjektivní veřejné právo správce daně daň doměřit. V dané věci bylo třeba s ohledem na § 47 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, v rozhodném znění (dále jen „ZSDP“), posoudit, zda finanční úřad před uplynutím této lhůty učinil úkon směřující k dodatečnému stanovení daně, na jehož základě by běžela tříletá lhůta znovu od konce roku, v němž byl žalobce o tomto úkonu zpraven. Současně bylo nutno zkoumat, zda takový úkon vycházel z určitých pochybností finančního úřadu o správnosti výše předchozího vyměření daně, směřoval k dodatečnému stanovení daně a zda prováděný úkon odpovídal povaze a rozsahu zjišťovaných skutečností.
21. Jelikož se v projednávané věci jedná o daňovou povinnost vzniklou ve zdaňovacím období roku 2007, nastal by konec prekluzivní lhůty dne 31. 12. 2010. Před uplynutím této doby se ovšem běh dosavadní prekluzivní lhůty úkonem finančního úřadu přerušil, protože počala běžet nová prekluzivní lhůta, jejíž konec připadl na 31. 12. 2013. Finanční úřad

totiž dne 15. 12. 2010 vyzval žalobce k podání dodatečného daňového přiznání. Tato výzva mu byla doručena dne 17. 12. 2010.

22. Finanční úřad nejprve dvakrát předvolal žalobce k ústnímu jednání, týkajícímu se zahájení daňové kontroly, a to ve dnech 19. 11. 2010 a 30. 11. 2010. Žalobce se nedostavil, a tak finanční úřad s vědomím blížícího se konce prekluzivní lhůty zaslal žalobci předmětnou výzvu k podání dodatečného daňového přiznání, jejímž účelem a smyslem bylo nejen přimět žalobce ke spolupráci, ale také umožnit šetřit náklady řízení, když k tomu je daňový subjekt motivován tím, že v případě doměrku bude příslušenství daně nižší, než kdyby byla provedena nákladná daňová kontrola. A vzhledem ke skutečnosti, že cílem správy daní je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady, tak tento postup nemůže být hodnocen jako protizákonný v případě, že předmětná výzva splňuje všechny zákonem dané požadavky.
23. Tím hlavním požadavkem je pak uvedení důvodných okolností nasvědčujících tomu, že lze daň doměřit. Neuvedení důvodných okolností by tak z této výzvy činilo pouhou formalitu. Finanční úřad je povinen zjištěné okolnosti osvětlit v odůvodnění, a to včetně uvedení, v čem spatřuje důvodnost toho, že tyto okolnosti by směřovaly k doměření daně. K výzvě finanční úřad pak přistoupí pouze tehdy, když jsou mu tyto okolnosti známy z jeho úřední činnosti či jiným způsobem.
24. V předmětné výzvě k podání dodatečného daňového přiznání ze dne 15. 12. 2010 finanční úřad jednoznačně formuloval důvody, které jej vedly k jejímu vydání, tedy důvodná obava, že řádné daňové přiznání za zdaňovací období roku 2007 nebylo sestavené správně a daňová povinnost v něm uvedená, by měly být vyšší. Tato obava vyplynula z dosavadního daňového řízení vedeného u žalobce za zdaňovací období roku 2008 a z žalobcem předložených tabulek konečných stavů nákladových účtů a jejich rozdělení na daňově uznatelné náklady a daňově neuznatelné náklady za zdaňovací období roku 2007. Z uvedených tabulek vyplynulo, že do daňově uznatelných nákladů byly zahrnuty i takové náklady, které se vztahují přímo k osvobozeným příjmům z provozu loterií a jiných podobných her. Mezi tyto náklady patří nájem hracích přístrojů, správní poplatky, místní poplatky, vyplacené výhry a odvody na obecně prospěšné účely. Finanční úřad dále ve výzvě charakterizoval vztah jednotlivých nákladů k příjmům osvobozeným od daně.
25. Soud konstatuje, že výzva byla určitá, srozumitelná a také splnitelná. Žalobce věděl, na základě jakých okolností se finanční úřad domnívá, že jím podané řádné daňové přiznání je chybné; srozumitelně a ve splnitelné lhůtě 15 dnů ho vyzval k podání dodatečného daňového přiznání a seznámil ho s možnými následky jeho nečinnosti. Výzva k podání dodatečného daňového přiznání nebyla jen pouhým formálním úkonem, ale bezpochyby směřovala k dodatečnému stanovení daně z příjmů žalobce a finanční úřad měl zákonnou pravomoc ji vydat (proto se v nyní projednávané věci neuplatní rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 5. 2015, čj. 4 Afs 54/2015-21, na který odkazoval žalobce). Výzva byla výsledkem procesní aktivity finančního úřadu ústící v dodatečné stanovení daně. Soud současně neshledal žádný důvod, proč by vydáním výzvy k podání dodatečného daňového přiznání nemělo ve stěžovatelově případě dojít k přetržení běhu prekluzivní lhůty.
26. Názor, že úkonem ve smyslu § 47 odst. 2 ZSDP může být i výzva k podání dodatečného daňového přiznání, potvrdil i Nejvyšší správní soud například v rozsudku ze dne 22. 7. 2013, čj. 8 Afs 61/2012-38.

27. Zdejší soud ohledně charakteru předmětné výzvy vycházel z tehdy účinného ZSDP. Daňový řád účinný od 1. 1. 2011 upravil způsob počítání lhůty pro vyměření daně a úkony ovlivňující její běh zcela novým způsobem, který však pro nyní projednávanou věc nebyl rozhodný. Proto ani nebylo možné přihlídnout k rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 5. 2015, čj. 1 Afs 32/2015-28, který se týkal charakteru výzvy k podání dodatečného daňového přiznání podle § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu.
28. Vzhledem k tomu, že původní napadené rozhodnutí žalovaného ze dne 2. 4. 2013 nabylo právní moci dne 12. 4. 2013, k prekluzi práva vyměřit daň nedošlo. K prekluzi nedošlo s přihlédnutím k § 41 soudního řádu správního a k rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2012, čj. 9 Afs 72/2011-218, ani v případě aktuálního napadeného rozhodnutí.
29. Námitka ohledně vykonatelnosti předmětné výzvy byla zcela nepřipadná. U tzv. kvalifikovaného úkonu ve smyslu § 47 odst. 2 ZSDP je podstatné, kdy byl daňový subjekt o tomto úkonu *zpraven* (zde 17. 12. 2010). Od konce roku, kdy se tomu tak stalo, běží tříletá lhůta znovu. Pro účely posouzení prekluze tedy není podstatné, kdy vyprší ve výzvě stanovená lhůta pro podání dodatečného daňového přiznání. V případě řešeném rozsudkem Městského soudu v Praze ze dne 5. 6. 2014, čj. 10 Af 35/2010-42, byly jiné skutkové okolnosti, kdy soud na rozdíl od nyní projednávané věci primárně dospěl k závěru, že výzva byla nezákonná a nesplňovala kritéria úkonu dle § 47 odst. 2 ZSDP.
30. V tomto lze uzavřít, že předmětná výzva k podání dodatečného daňového přiznání učiněná v roce 2010, tedy před uplynutím prekluzivní lhůty, byla v dané věci způsobila přerušit běh stávající a současně založit nový běh tříleté prekluzivní lhůty pro vyměření daně.

IV. b) Legitimní očekávání a předvídatelnost rozhodnutí

31. S účinností od 1. 1. 2008 zákon č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, novelizoval znění zákona o daních z příjmů. Pro nyní projednávanou věc bylo podstatné především schválení ustanovení § 19 odst. 1 písm. g), § 24 odst. 2 písm. zc) a § 25 odst. 1 písm. zl). Uvedená novela výslovně zpřesnila, jaká částka se považuje za částku od daně osvobozenou ve smyslu § 19 odst. 1 písm. g). Dříve zákon hovořil o příjmech z loterií a jiných podobných her. Nově bylo stanoveno, že se jedná pouze o příjmy ze všech vsazených částek ze všech poplatníkem provozovaných loterií a jiných podobných her, nikoli o všechny příjmy z provozování loterií. Dle nového znění § 25 odst. 1 písm. zl) zákona o daních z příjmů pak nebylo možné za daňově uznatelné výdaje (náklady) považovat výdaje (náklady) související s příjmy nad rámec všech vsazených částek, ze všech poplatníkem provozovaných loterií a jiných podobných her.
32. K námitce překvapivosti rozhodnutí soud uvádí, že není pravdou, že žalovaný nepřijal názor finančního úřadu a sám nově aplikoval § 25 odst. 1 písm. zl) zákona o daních z příjmů ve znění účinném od začátku roku 2008. Toto ustanovení žalobce použil jen jako podporu své argumentace (a argumentace finančního úřadu) v souvislosti se změnou § 19 odst. 1 písm. g) zákona o daních z příjmů zákonem č. 261/2007 Sb. V napadeném rozhodnutí opakovaně uvedl, že správní orgány neuznaly náklady související s osvobozenými příjmy podle § 25 odst. 1 písm. i) zákona o daních z příjmů. Nikde neuvedl, že tak učinily, či měly učinit na základě § 25 odst. 1 písm. zl) zákona o daních z příjmů. Žalovaný tak žalobci v žádném případě neodňal právo na odvolací instanci a neporušil zásadu dvojinstančnosti daňového řízení.

33. Žalovaný uvedl, že vymezení přímých nákladů bylo možné dovodit ze znění § 4 odst. 2 a 3 zákona č. 202/1990 Sb., o loteriích a jiných podobných hrách, v rozhodném znění (dále také „zákon o loteriích“). Pokud výše uvedené náklady přímo snižují příjmy (výtěžek) ze vsazených částek (což bylo výslovně v § 4 odst. 3 zákona o loteriích uvedeno), nemohou současně ani zčásti snižovat základ daně pro účely daně z příjmů právnických osob. Žalovaný dále ke vztahu k jednotlivým sporným nákladům uvedl, že vyloučené náklady jsou náklady, které přímo podmiňují provoz loterií a podobných her, anebo které jsou přímým důsledkem realizace osvobozených příjmů. Tyto náklady jsou vynakládány výlučně k dosažení příjmů osvobozených od daně podle § 19 odst. 1 písm. g) ZDP, neboť bez vynaložení těchto nákladů by nebylo možné dosahovat osvobozených příjmů.
34. K novele č. 261/2007 Sb. pak lze uvést, že došlo ke změně (zpřesnění) právní úpravy, která již výslovně neumožňovala za osvobozené příjmy z loterií považovat i jiné příjmy než vsazené částky. Žalovaný tuto skutečnost v rozhodnutí také uvedl, když právě i touto změnou odůvodnil svou argumentaci ohledně zdaňovacího období roku 2007. Žalovaný však z uvedené novely a z důvodové zprávy k ní vycházel toliko podpůrně, když dovodil účel předchozí právní úpravy důvodovou zprávou k této novele. To vedlo pouze k ujištění, že správce daně a žalovaný postupují správně. Z uvedené argumentace žalovaného však nelze dovodit, že by nová právní úprava vedla ke změně dosavadního názoru žalovaného.
35. Změna právní úpravy se týkala především uplatnění nákladů ve vztahu k příjmům z tzv. TIPSů (spropitného). Na uplatnění tzv. společných nákladů za daňově uznatelné neměla změna rozhodných ustanovení zákona vliv (k tomu podrobněji dále). Rozhodnutí, na která v této souvislosti odkazoval žalobce, výše uvedené závěry nerozpoukají (rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 21. 3. 2012, čj. 31 Af 123/2010-121, a rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 11. 2012, čj. 9 Afs 39/2012-39, a čj. 9 Afs 47/2012-32).
36. V rozhodnutí ze dne 21. 5. 2014, čj. 31 Af 23/2011-155, soud zjistil, že řízení před žalovaným bylo zatíženo zásadní vadou, která bránila věcnému přezkumu napadeného rozhodnutí. K posouzení problematiky klíčování nákladů souvisejících s příjmy osvobozenými i neosvobozenými od daně z příjmů se tedy nedostal.
37. Žalobce dále argumentoval porušením zásady legitimního očekávání zejména v souvislosti se sdělením ze dne 10. 5. 2007, čj. 7962/07-1200-702170, kterým Finanční ředitelství v Brně vrací spis odvolání daňového subjektu Paradise Casino Admiral, a. s., finančnímu úřadu. Toto stanovisko se týkalo zdaňovacího období roku 2005 a dle zdejšího soudu může samo o sobě jen stěží založit ustálenou rozhodovací praxi a už vůbec neznamená, že takto sdělený názor je absolutně neměnný a že jej budou automaticky zastávat i jiné daňové orgány. Pokud tyto orgány (v projednávané věci finanční úřad a žalovaný) své závěry řádně odůvodní, nebrání zásada legitimního očekávání těmto orgánům rozhodnout odlišně od uvedeného sdělení.
38. Závěry žalovaného tedy vycházely z tehdy účinné právní úpravy, judikatury správních soudů a jsou zcela logicky odůvodněny. Odůvodnění finančního úřadu a žalovaného lze dle názoru zdejšího soudu považovat z pohledu zásady legitimního očekávání za zcela postačující.
39. Žalobcem citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu, ať už ve vztahu k překvapivosti rozhodnutí, nebo ve vztahu k výkladu v neprospěch daňového subjektu, soud posoudil jako nepřiléhavá, neboť žalovaný neaplikoval § 25 odst. 1 písm.

zl) zákona o daních z příjmů a v souvislosti s tímto ustanovením tak nedošlo ani k překvapivému rozhodnutí ani k výkladu v neprospěch žalobce.

IV. c) Uplatnění nákladů

40. Meritum sporu v nyní projednávané věci spočívalo v možnosti uplatnit tzv. společné náklady jako daňově uznatelné ve vztahu k příjmům zdaňovaným daní z příjmů právnických osob ve zdaňovacím období roku 2007.
41. Podle § 4 odst. 4 zákona o loteriích se provozováním loterií a jiných podobných her rozumí činnost směřující k uvedení loterií a jiných podobných her do provozu, včetně zprostředkovatelských, organizačních, finančních, technických a dalších služeb souvisejících se zajištěním provozu těchto her a jejich řádné ukončení a vyúčtování. Provozováním loterií se také rozumí vykonávání všech dalších činností, které provozovateli ukládají jiné právní předpisy.
42. Výtěžkem se dle § 4 odst. 3 zákona o loteriích rozumí příjem jednoho provozovatele tvořený všemi vsazenými částkami ze všech jím provozovaných her podle tohoto zákona, které podléhají vyúčtování v účetním období, snížený o výhry, správní poplatky, místní poplatky, náklady státního dozoru a o vlastní náklady provozovatele přímo související s provozováním her.
43. Podle § 4 odst. 2 věty první a druhé zákona o loteriích se povolení vydá, jestliže provozování loterií a jiných podobných her je v souladu s jinými právními předpisy, nenarušuje veřejný pořádek, je zaručeno jejich řádné provozování včetně řádného technického vybavení a bude-li na sociální, zdravotní, sportovní, ekologický, kulturní nebo jinak veřejně prospěšný účel použito části výtěžku ve výši, která odpovídá v tabulce stanovenému procentu, to je nejméně 6 % až 20 % z rozdílu, o který příjem provozovatele, tvořený všemi vsazenými částkami ze všech jím provozovaných her podle § 2 a § 50 odst. 3, které podléhají vyúčtování v účetním období, převyšuje výhry vyplacené sázejícím, správní poplatky, místní poplatky a náklady státního dozoru.
44. Od daně jsou dle § 19 odst. 1 písm. g) zákona o daních z příjmů osvobozeny příjmy z loterií a jiných podobných her, u nichž bylo povolení k provozování vydáno podle § 4 odst. 2 zákona o loteriích.
45. Za náklady vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely nelze podle § 25 odst. 1 písm. i) zákona o daních z příjmů uznat zejména náklady vynaložené na příjmy od daně osvobozené nebo nezahrnované do základu daně, převyšující tyto příjmy.
46. Podle § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů jsou výdaje (náklady) vynaloženými na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů i výdaje (náklady), které nejsou podle § 25 výdaji (náklady) na dosažení, zajištění a udržení příjmů, a to jen do výše příjmů (výnosů) s nimi přímo souvisejících za podmínky, že tyto příjmy (výnosy) ovlivnily výsledek hospodaření ve stejném zdaňovacím období nebo ve zdaňovacích obdobích předcházejících.
47. Co se týče posouzení jednotlivých druhů nákladů, soud se ztotožnil s odůvodněním rozhodnutí žalovaného i názory vyslovenými v rozhodnutích zdejšího soudu a Nejvyššího správního soudu, které se sice týkaly zdaňovacího období roku 2008, nicméně závěry ohledně rozhodných nákladů (opravy, servis, odpisy, nájem hracích zařízení, správní poplatky, odvody na státní dozor, vyplacené výhry a odvody na obecně prospěšné účely) platí dle názoru zdejšího soudu i pro zdaňovací období roku 2007. K tomu lze

odkázat např. na rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 25. 9. 2012, čj. 29 Af 108/2010-75, nebo rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 11. 2012, čj. 9 Afs 39/2012-29: „*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.*“

48. Jak správně uvedl žalovaný, vymezení přímých nákladů spojených s realizací osvobozených příjmů ze vsazených částek lze dovodit také ze zákona o loteriích. Odvod na veřejně 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. Pokud uvedené náklady přímo snižují příjmy ze vsazených částek, nemohou současně snižovat zdanitelný základ vzniklý dosažením zcela jiných druhů příjmů.
49. Podstatná změna právní úpravy mezi zdaňovacím obdobím roku 2007 a roku 2008 v oblasti osvobození od daně z příjmů byla provedena zákonem č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, který v § 19 odst. 1 písm. g) zákona o daních z příjmů omezil osvobození od daně 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]. 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), na něž se povinnost odvodu části výtěžku nevztahovala, ale které byly na základě dosavadního znění zákona o daních z příjmů od daně osvobozeny. 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.
50. Z průběhu řízení nevyplývalo, že by v předmětném zdaňovacím období žalobce realizoval nějaké příjmy nad rámec vsazených částek, žalobce to ani netvrdil a nečinil předmětem sporu. Ohledně nákladů, které přímo podmiňují provozování loterií anebo které jsou přímým důsledkem realizace osvobozených příjmů, bylo tedy pro danou věc možno, jak již bylo řečeno výše, vycházet z judikatury, která se týkala pozdějších zdaňovacích období.
51. Poukázal-li žalobce na odstavce 3 a 18 rozsudku zdejšího soudu ze dne 21. 3. 2012, čj. 31 Af 123/2010-112, z nichž mělo plynout, že společné náklady vygenerovaly dva druhy výnosů, nutno uvést, že v odstavci 3 soud pouze rekapituloval obsah žaloby a v odstavci 18 žalobce vynechal úvodní větu: „*Úvodní žalobní bod soud důvodným neshledal.*“ Při kontextuálním náhledu na odůvodnění předmětného rozsudku je zcela zřejmé, že soud vycházel z členění příjmů a nákladů, jak bylo uvedeno výše, viz především odstavec 27 předmětného rozsudku.

52. Pro úplnost soud uvádí, že žalovaný v navazujícím správním řízení akceptoval náklady žalobce související s pronájmem ploch pro provoz hostinské činnosti.

IV. d) Nezákonnost výzvy k podání dodatečného daňového přiznání

53. Žalobce namítal, že v projednávané věci měla rovnou proběhnout daňová kontrola a že finanční úřad nemůže zcela libovolně volit mezi prostředky, které v průběhu daňového řízení využije. Tato námitka je nedůvodná. Soud souhlasí se žalobcem v tom, že nelze libovolně volit mezi daňovou kontrolou a výzvou a zvolit ten úkon, který se finančnímu úřadu zrovna nejlépe hodí. Pro každý z uvedených postupů totiž musí být splněny zákonné podmínky. Pokud však tyto zákonné podmínky splněny jsou, je na finančním úřadu, aby zvolil takový postup, aby byly při zachování všech základních zásad správy daní naplněny její cíle, tedy správné stanovení daně a zajištění její úhrady.
54. Konkrétní postup při správě daní a volbu prostředků určuje finanční úřad z hlediska splnění zákonných podmínek, účelu konkrétního úkonu či postupu, přičemž nepochybně musí současně přihlížet k základním zásadám správy daní, včetně zásady přiměřenosti. Výzva k podání dodatečného daňového přiznání je obecně nepochybně menším zásahem a zátěží pro daňový subjekt, než provádění daňové kontroly. Z tohoto pohledu nelze finančnímu úřadu vytknout, že oproti původnímu záměru daňovou kontrolu v první fázi nezačal a rozhodl se, že postačí jen výzva k podání dodatečného daňového přiznání. Soud zde neposuzuje, jaký postup lze zpětně považovat za vhodnější, ale toliko otázku, zda postupem finančního úřadu a následně žalovaného nedošlo k porušení zákona. Dle ZSDP nebylo povinností správce daně za určité situace provést právě daňovou kontrolu, ustanovení § 16 ZSDP toliko vymezovalo, o jaký institut se jedná a stanovoval práva a povinnosti daňových subjektů a správce daně.
55. Dle § 40 odst. 1 ZSDP (a s ohledem na § 44 odst. 1 téhož zákona, který s výzvou k podání dodatečného daňového přiznání výslovně počítá) byl daňový subjekt povinen na výzvu finančního úřadu podat dodatečné daňové přiznání a finanční úřad byl oprávněn jej k tomuto vyzvat. Dle § 41 odst. 1 ZSDP to byl přitom sám daňový subjekt, který má primárně povinnost dodatečné daňové přiznání podat, pokud zjistí, že jeho daňová povinnost by měla být vyšší. Výzva žalobci, že by daň mohla být vyšší, než tvrzená, tudíž nebyla nijak excesivní ani nezákonná. Ve výzvě bylo jasné uvedeno, z jakých konkrétních důvodů vyvstaly obavy o správném tvrzení daně v řádném přiznání. Výzva tak splňovala všechny podmínky na ni kladené a žalobce byl schopen pochybnosti finančního úřadu z této výzvy řádně identifikovat tak, aby mohl podat dodatečné daňové přiznání.
56. Žalobce sice vyzval finanční úřad ke stanovení nového termínu ústního jednání za účelem zahájení daňové kontroly, nicméně žalobce neměl na toto stanovení a následné zahájení daňové kontroly žádný právní nárok. Bylo na finančním úřadu, jak bude dále postupovat. Lze se ztotožnit se žalovaným, že výzvou k podání dodatečného daňového přiznání finanční úřad umožnil daňovému subjektu splnit dřívější povinnost, s možností vyhnout se nepříznivým následkům doměření daně ryze z moci úřední (např. penále). Finanční úřad mohl přímo se žalobcem zahájit daňovou kontrolu, nicméně volbou šetrnějšího postupu neporušil zákon. Žalobce paradoxně brojil proti tomu, že vůči němu byl zvolen šetrnější přístup.
57. Odkaz na rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem, pobočka v Liberci, ze dne 25. 3. 2009, čj. 59 Ca 114/2008-42, není případný, neboť v něm soud uvedl, že neexistuje zákonná povinnost finančního úřadu vydat výzvu k podání dodatečného daňového

přiznání namísto daňové kontroly. V projednávané věci však došlo k opačnému postupu finančního úřadu. Uvedený závěr Krajského soudu v Ústí nad Labem, pobočka v Liberci, navíc dle zdejšího soudu platí i v opačném gardu, tedy, že není povinností finančního úřadu provést daňovou kontrolu místo výzvy k podání dodatečného daňového přiznání.

58. Judikatura, kterou žalobce uvedl v rámci doplnění žaloby ze dne 15. 4. 2018, má poukazovat na to, že finanční úřad nedisponoval dostatkem informací pro vydání výzvy k podání dodatečného daňového přiznání, ale měl zahájit daňovou kontrolu. Žalobcem uváděný rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 20. 11. 2017, čj. 51 A 37/2017-29, se ovšem taktéž věnoval opačné situaci, kdy byla zahájena daňová kontrola a kontrolovaný subjekt se domáhal toho, že měla být vydána výzva k podání dodatečného daňového přiznání. Krajský soud v Českých Budějovicích této námitce přisvědčil i s odkazem na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 11. 2016, čj. 1 Afs 183/2014-55, publ. č. 3566/2017 Sb. NSS.
59. Soud má za to, že závěry plynoucí z citované judikatury, ani další žalobcem uváděné citace z judikátů Nejvyššího správního soudu nejsou nijak v rozporu s výše vyjádřeným názorem.

IV. e) Nezákonnost výzvy k odstranění pochybností

60. Žalobce dále namítal, že finanční úřad jej vyzval k vysvětlení a doložení údajů v dodatečném daňovém přiznání neuvedených, což činí výzvu k odstranění pochybností nezákonnou. Soud dospěl k závěru, že tato námitka není nedůvodná. Žalobce sice oproti řádnému daňovému přiznání neupravil výši daňově neuznatelných nákladů, nicméně tyto náklady jsou v dodatečném daňovém přiznání obsaženy (řádek 40) a finančnímu úřadu zůstaly pochybnosti o jejich výši. Tyto pochybnosti také ve výzvě konkrétně vymezil.
61. Je zřejmé a vyplývá to i z logiky věci, že postup k odstranění pochybností (dříve vytýkácí řízení) se vztahuje k údajům uvedeným v daňovém tvrzení (jak je taky uvedeno v usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2010, čj. 5 Afs 92/2008-147) - nelze zpochybňovat něco, co nebylo předloženo. V projednávané věci však taková situace nenastala, neboť daňově neúčinné náklady byly skutečně uvedeny na řádku 40 dodatečného daňového přiznání a přímo vůči nim výzva směřovala.

IV. f) Shrnutí

62. Soud tedy uzavírá, že veškeré předchozím rozsudkem vytýkané vady žalovaný v navazujícím správním řízení odstranil a žalobce vůči novým skutečnostem nijak nebrojil. Ve vztahu ke „zbývajícím“ žalobním bodům soud v plném rozsahu setrval na svém stanovisku, které vyjádřil již v rámci předchozího zrušujícího rozsudku.

V. Závěr a náklady řízení

63. Při přezkumu napadeného rozhodnutí ve smyslu § 75 odst. 2 věta první soudního řádu správního soud neshledal podanou žalobu jako důvodnou. Proto ji v souladu s § 78 odst. 7 soudního řádu správního zamítl.
64. O náhradě nákladů soudního řízení bylo rozhodnuto v souladu s § 60 odst. 1 soudního řádu správního, podle něhož 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.

65. Žalobce neměl ve věci úspěch, tudíž nemá právo na náhradu nákladů. Žalovanému nevznikly náklady nad rámec jeho běžné administrativní činnosti.

Poučení:

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.

Brno 19. prosince 2018

JUDr. Zuzana Bystřická, v.r.
předsedkyně senátu