



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Zuzany Bystřické a soudkyň JUDr. Ing. Venduly Sochorové a JUDr. Kateřiny Mrázové, Ph.D., ve věci

žalobce: **American game s.r.o.**
sídlem č. p. 146 Komořany
zastoupený daňovým poradcem Ing. Radkem Lančíkem
sídlem Divadelní 4, Brno

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 10. 2016, č. j. 45588/16/5200-11435-711305

takto:

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

Odůvodnění

I. Vymezení věci

1. Finanční úřad ve Vyškově rozhodnutím ze dne 23. 12. 2011, č. j. 127966/11/341910706958, dodatečně vyměřil žalobci oproti řádnému daňovému přiznání daň z příjmů právnických osob (resp. daňovou ztrátu) za zdaňovací období roku 2010 ve výši 17 867 593 Kč podle § 38n odst. 2 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném pro projednávanou věc (dále též „ZDP“), a podle § 139 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění účinném pro projednávanou věc.
2. Správce daně upravil daňovou povinnost žalobce (zvýšil částku daňově neúčinných nákladů) oproti daňovým přiznáním, jelikož dospěl k závěru, že žalobce nevyloučil dle § 25 odst. 1 písm. i) ZDP v plné výši náklady, které přímo souvisí s příjmy od daně osvobozenými dle § 19 odst. 1 písm. g) ZDP. 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. Není možné tyto náklady tzv. klíčovat podle poměru osvobozených příjmů a zdaňovaných příjmů.
3. O podaném odvolání rozhodl žalovaný nejprve rozhodnutím ze dne 2. 4. 2013, č. j. 9676/13/5000-14201-711305, které bylo zrušeno rozsudkem Krajského soudu v Brně ze dne 30. 11. 2015, č. j. 29 Af 45/2013-43, a věc byla vrácena žalovanému z důvodů směřujících do oblasti tzv. nerealizovaných kurzových rozdílů. Žalovaný v řízení pokračoval a nyní napadeným rozhodnutím odvolání žalobce zamítl a rozhodnutí správce daně potvrdil.

II. Průběh daňového řízení

4. Vydání platebního výměru předcházela výzva k odstranění pochybností ze dne 29. 7. 2011, č. j. 101376/11/341910706958, kterou správce daně zahájil postup k odstranění pochybností za zdaňovací období roku 2010. Při ústním jednání dne 29. 11. 2011, z něhož byl sepsán protokol o ústním jednání č. j. 122373/11/341910706958, byl žalobce seznámen s průběhem a výsledkem postupu k odstranění pochybností, čímž byl i tento postup dle § 90 daňového řádu ukončen.
5. Problematický byl obsah daňového přiznání za zdaňovací období roku 2010 (dále též „DAP“), konkrétně řádku 40, kde žalobce uvedl částku daňově neúčinných nákladů dle § 24 a § 25 ZDP ve výši 4 526 143 811 Kč. Správce daně tuto částku ještě zvýšil na 4 580 404 812 Kč, neboť oproti žalobcem již vyloučeným nákladům vyloučil přímé náklady vynaložené na osvobozené příjmy dle § 19 odst. 1 písm. g) ZDP ve výši 54 261 001 Kč.
6. Důvodem nesprávného sestavení DAP za zdaňovací období roku 2010, v němž daňová povinnost měla být vyšší (viz daňové řízení a tabulky konečných stavů nákladových účtů a jejich rozdělení na daňově uznatelné náklady a daňově neuznatelné náklady za předmětné zdaňovací období), bylo, že do daňově uznatelných nákladů byly zahrnuty i takové náklady, které se vztahují přímo k osvobozeným příjmům z provozu loterií a podobných her. Náklady přímo související s příjmy osvobozenými od daně z příjmů právnických osob, které podle předložených tabulek byly poměrně zahrnuty do daňově uznatelných nákladů, tvořil nájem hracích přístrojů, správní poplatky, místní poplatky, vyplacené výhry a odvody na obecně prospěšné účely.

7. V rámci postupu k odstranění pochybností byly oproti nákladům v komentáři k DAP 2010 vyloučeny z daňových nákladů tyto položky – náklady daňově neúčinné dle § 25 odst. 1 písm. i) ZDP: nájem hracích přístrojů (na řádku 40 DAP žalobce náklady vyloučil v částce 85 578 118,66 Kč, správce daně navíc je vyloučil v částce 1 070 105,57 Kč), místní poplatky (na řádku 40 DAP žalobce náklady vyloučil v částce 15 045 440,35 Kč, správce daně navíc je vyloučil v částce 188 134,65 Kč), správní poplatky (na řádku 40 DAP žalobce náklady vyloučil v částce 35 006 266,60 Kč, správce daně navíc je vyloučil v částce 437 733,40 Kč), vyplacené výhry (na řádku 40 DAP žalobce náklady vyloučil v částce 4 168 641 378,28 Kč, správce daně navíc je vyloučil v částce 52 126 483,09 Kč), a odvody na veřejně prospěšné účely (na řádku 40 DAP žalobce náklady vyloučil v částce 35 071 098,91 Kč, správce daně navíc je ještě vyloučil v částce 438 544,09 Kč).
8. Zvýše uvedených důvodů správce daně snížil žalobcem uvedenou daňovou ztrátu ze 72 128 594 Kč (ř. 220 DAP) na 17 867 593 Kč. Úpravu základu daně a daňové povinnosti odůvodnil tak, že dle § 19 odst. 1 písm. g) ZDP jsou od daně již osvobozeny příjmy ze všech vsazených částek ze všech provozovaných loterií a podobných her, přičemž k těmto osvobozeným příjmům přísluší přímé náklady, které jsou daňově neúčinné v souladu s § 25 odst. 1 písm. i) ZDP. Přímé náklady k osvobozeným příjmům lze dovodit z § 4 odst. 3 zák. o loteriích (výhry, správní a místní poplatky, náklady státního dozoru a vlastní náklady související s provozováním her). Dalším přímým nákladem je dle § 4 odst. 2 zákona loteriích odvod na veřejně prospěšné účely. Bez provozování loterií a podobných her by žalobce jednoznačně uvedené náklady neměl. Uvedené náklady tak jsou přímými náklady vztahujícími se výhradně k osvobozeným příjmům, a musí tak být vyloučeny z daňově uznatelných nákladů dle § 25 odst. 1 písm. i) ZDP. Účelově uplatněné náklady tak byly v celých částkách důvodně vyloučeny dle § 25 odst. 1 písm. i) ZDP i navazujícího § 25 odst. 1 písm. zl) ZDP ve spojení s § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP. U jednotlivých druhů nákladů byly uvedeny podrobnější důvody jejich klasifikace jako nedaňových přímých nákladů souvisejících jen s osvobozenými příjmy. Žalovaný neakceptoval odvolací námitky žalobce a ve shodě s prvostupňovým správcem daně neuznal přímé náklady související s osvobozenými příjmy v celkové výši 54 261 001 Kč za daňově účinný náklad dle § 25 odst. 1 písm. i) ZDP.
9. Po vydání zrušujícího rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 30. 11. 2015, č. j. 29 Af 45/2013-43, žalovaný v řízení pokračoval a vyzval žalobce v souladu s § 92 odst. 4 a § 115 odst. 1 daňového řádu výzvou ze dne 15. 2. 2016, č. j. 6878/16/5200-11435-711305, aby doplnil a blíže konkretizoval důkazy týkající se námitky nerealizovatelných kurzových rozdílů. V reakci na výzvu žalobce opakovaně požádal o prodloužení lhůty, čemuž žalovaný vyhověl. Dne 31. 5. 2016 učinil žalobce podání č. j. 25275/16, ve kterém navrhl provedení místního šetření za účelem ověření údajů nacházejících se v přiložených dokladech. V protokolu o místním šetření ze dne 16. 8. 2016, č. j. 214073/16/4230-22792-704691, uvedl žalobce na otázky správce daně týkajících se prověření nerealizovaných kurzových rozdílů: „V této věci uvádím, že s ohledem na pracnost s obstaráváním dokladů a riziko naší důkazní nouze a s ohledem na nízký efekt změny metody se daňový subjekt rozhodl změnu metody neměnit a zůstat u zahrnování nerealizovaných kurzových rozdílů do základu daně.“
10. Na základě výše uvedeného dospěl žalovaný k závěru, že v rámci doplnění odvolacího řízení nevyplynuly žádné nové skutečnosti, které by měly vliv na výši kurzových rozdílů zahrnutých do základu daně z příjmů právnických osob za rok 2010.

III. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

11. Proti v pořadí druhému rozhodnutí žalovaného podal žalobce včas žalobu. Se závěry žalovaného nesouhlasil. Tvrdil, že místní a správní poplatky, nájem hracích zařízení, odvody na státní dozor, vyplacené výhry a odvody na veřejně prospěšné účely jsou společnými náklady, které lze považovat za daňově uznatelné náklady.
12. Naznačené společné náklady vygenerovaly jak příjmy osvobozené od daně podle § 19 odst. 1 písm. g) ZDP, tak příjmy podléhající dani z příjmů právnických osob (např. výnosové úroky z peněz na bankovních účtech, kurzové zisky či ztráty přepočtem měny, náhrady mank či škod). Mohly být tedy uplatněny jako daňově uznatelné náklady v poměru osvobozených příjmů a zdaňovaných příjmů. Z obou druhů výnosů jsou kryty náklady provozu.
13. Nejvíce je to patrné u kurzových zisků a ztrát, které jsou produkovány vsazenými částkami v Eurech a vyplacenými výhrami v Eurech. Náklad, spočívající ve vyplacení výher, je totiž při přepočtu měny Kč a Eur příčinou vzniku kurzových zisků a ztrát. Je-li kurzový zisk zdaňován (kurzová ztráta daňově uznatelným nákladem), pak žalovaný měl určitou část (1,235 %) z vyplacených výher uznat za daňově uznatelný náklad. Žalobce sice souhlasil se žalovaným v tom, že příjem ze vsazených částek přináší povinnost vyplatit výhry, avšak při přepočtu měny Kč a Eur je generován kurzový zisk či ztráta, a vyplacené výhry tak nelze spojovat jen s osvobozenými příjmy. Příjem ze vsazených částek může (vedle povinnosti vyplatit výhry) dále přinášet výnosové úroky. Pokud osvobozené příjmy ze vsazených částek vygenerovaly zdaňované výnosové úroky, zdaňované kurzové zisky a zdaňované náhrady mank a škod, pak žalovaný tyto náklady nelogicky nepovažoval za daňově uznatelné (v části 1,235 %). Slouží-li společné náklady příjmům osvobozeným od daně i příjmům podléhajícím dani, je správné považovat 1,235 % z těchto společných nákladů za daňově uznatelné náklady. Obdobně argumentoval Krajský soud v Brně v rozsudku ze dne 14. 7. 2010, č. j. 31 Af 2/2010-58. Je-li žalovaný opačného názoru, pak tak činí v rozporu s názorem Nejvyššího správního soudu v rozsudku ze dne 21. 1. 2010, č. j. 2 Afs 180/2006-75.
14. Žalobce nesouhlasil s tvrzením žalovaného, že náklady na nájem hracích přístrojů, správní poplatky, místní poplatky, vyplacené výhry a odvody na obecně prospěšné účely nepřinášejí ani z části zdanitelné výnosy. Právní úprava dělí výnosy z provozování loterií a podobných her na výnosy osvobozené od daně a na výnosy podléhající dani, tj. TIPS (spropitné), úroky z uložení peněz povinné jistoty, kurzové zisky ze směny v případě povolené hry v cizí měně (dále též výnosy z přírůstku peněz, z nevyzvednutých výher, náhrad škody či manka). Z § 4 odst. 4 zákona o loteriích plyne, že výnosem, vedle přijatých sázek, jsou i další výnosy podléhající dani. Přitom z obou druhů výnosů jsou hrazeny náklady provozu, tedy i nájem zařízení, správní i místní poplatky atp.
15. Výnosy ze spropitného (TIPS) nepochybně vznikají, podléhají však dani jen při provozování loterií a jiných podobných her, na rozdíl od čísníků či kadeřníků, kde zdaňovány nejsou, což je diskriminační. Není pravdou, že výnosové úroky nejsou příjmem ze hry. Dle § 4 odst. 4 zákona o loteriích se provozováním loterií rozumí i činnosti finanční, kam patří i držba a nakládání s penězi. Zákon o loteriích provozovatelům předepisuje, jak nakládat s většími sumami peněz, zejm. stanoví povinnost složit peněžní částky jistoty na zvláštní účet u finančních ústavů. K výnosům z kurzových zisků žalovaný přiznal jako daňový náklad veškeré kurzové ztráty, což žalobce uvedl jen pro dokreslení

situace, aniž by proti tomu brojil, neboť je to pro něj výhodnější. Přesto k tomu doplnil, že kurzové zisky vznikají z provozu loterií a kryjí nejen kurzové ztráty, ale i další náklady provozu, což žalovaný do jisté míry přiznal, když odsouhlasil propočtovou základnu (klíčování) nákladů.

16. Žalobce doslovně citoval obsah napadeného rozhodnutí žalovaného ze str. 5 a 7 (chybně uvedl str. 6 až 7 a 8), přičemž nesouhlasil s tím, že odvod na veřejně prospěšné účely je prováděn výlučně za účelem dosažení příjmů. Zákonodárce v zákoně o daních z příjmů odkázal na zákon o loteriích s úmyslem osvobodit od daně jen ty příjmy, které plynou z řádně povolených loterií a jiných podobných her. Příjmy z nepovolených loterií tedy nemohou být předmětem osvobození. Nelze tak dovozovat přímou souvislost mezi odvodem na veřejně prospěšné účely a částí příjmů z loterií – ze vsazených částek. Obdobný názor zastával Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 1 Afs 6/2008-64 (žalobce citoval, že *povinnost provozovatele k odvodu na veřejně prospěšné účely z výtěžku z loterie je nezávislá na uplatnění osvobození od daně z příjmů*). K poznámce pod čarou č. 3 v § 4 odst. 2 zákona o loteriích žalobce upozornil na nález Ústavního soudu ze dne 2. 2. 2000, sp. zn. I. ÚS 22/99, podle něhož nemá poznámka pod čarou závaznou povahu, zlepšuje pouze orientaci v právním předpisu a poskytuje vodítko pro správnou interpretaci pojmu, přitom závazné je pouze vlastní pravidlo chování uvedené v právním předpise. Poznámka tak nemá charakter definice pro zákon o daních z příjmů a nemůže odůvodnit rozšiřující výklad žalovaného [že odvod není prováděn ani z části za účelem dosažení zdanitelných příjmů, ale za účelem dosažení osvobozených příjmů ze vsazených částek dle § 19 odst. 1 písm. g) ZDP], ale je nutno ji chápat jen jako interpretační pomůcku, tj. že od daně jsou osvobozeny pouze ty příjmy, které plynou z řádně povolených loterií. Zásadní novelizaci zákona o loteriích přinesl zákon č. 149/1998 Sb. Z klíčových změn provedených zákonem podle žalobce plyne, že úmyslem zákonodárce bylo stanovit způsob výpočtu prostředků odváděných na veřejně prospěšné účely, nikoliv stanovit, že odvod podmiňuje osvobození od daně z příjmů, a že je prováděn výlučně za účelem dosažení osvobozených příjmů ze vsazených částek, jak nesprávně argumentoval žalovaný. Provozovat lze jen povolenou loterii, což přináší výnosy osvobozené od daně (vsazené částky) i výnosy podléhající dani (TIPS, výnosové úroky, kurzové zisky, nevyzvednuté výhry, náhrady mank a škod). Z obou druhů výnosů jsou kryty veškeré náklady provozu, včetně odvodu na veřejně prospěšné účely.
17. Žalobce citoval závěry žalovaného ze str. 6 napadeného rozhodnutí (chybně uvedl str. 7), přitom uvedl, že nesouhlasí s tím, že správní poplatky nelze ani částečně uplatňovat jako daňový náklad. Uhrazení správních poplatků je sice podmínkou pro vydání povolení k provozování loterie a podobných her, avšak vždy nezaručuje, že hrací přístroj bude přijímat sázky po celou dobu, na kterou je vydáno povolení (pozdější uvedení do provozu, porucha, nezáměr sázejících). Nelze klást rovnítko mezi přijatou sázkou a zaplaceným správním poplatkem, jak to učinil žalovaný. Při provozování povolené loterie vznikají jak výnosy osvobozené od daně (vsazené částky), tak výnosy podléhající dani (TIPS apod.). Z obou druhů výnosů jsou společně kryty veškeré náklady provozu, včetně správních poplatků.
18. Žalobce nesouhlasil se závěry žalovaného o tom, že smyslem místního poplatku (podléhá mu každý povolený hrací přístroj), není dosáhnout zdanitelné příjmy, ale osvobozené příjmy ze vsazených částek. Žalobce k tomu připomněl rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 107/2007-168, zabývající se obecným vymezením poplatků. Podle § 1 písm. g) zák. č. 565/1990 Sb., o místních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů,

mohou obce vybírat místní poplatek za provozovaný výherní hrací přístroj. Zaplacení místního poplatku však nezaručuje, že výherní hrací přístroj uvedený do provozu vždy přijímá sázky. I když je místní poplatek zaplacen, nemusí být několik dnů přijata žádná sázka. Smyslem zaplacení místního poplatku je legální provozování loterií a dosahování jak výnosů osvobozených od daně tak zdanitelných příjmů. Z obou druhů výnosů jsou kryty náklady provozu, včetně místních poplatků.

19. Žalobce citoval závěry žalovaného k účelu nájmu hracích přístrojů ze str. 6 (uvedl chybně str. 7) napadeného rozhodnutí, s nimiž nesouhlasil. Provozovatel najímá hrací zařízení k tomu, aby mohl provozovat loterii. Přitom úhrada nájemného nezaručuje, že zařízení soustavně přijímá sázky. I několik dnů žádnou sázku nepřijme, přesto nájemné platí. Provozem loterie jsou dosahovány jak příjmy osvobozené od daně (vsazené částky), tak i zdanitelné příjmy (TIPS, výnosové úroky, kurzové zisky atd.). Z obou druhů příjmů jsou společně kryty veškeré náklady provozu, včetně nájmu hracího zařízení. Za povšimnutí též stojí u kurzových zisků a ztrát, že se žalovaný přidržel pokynu Ministerstva financí číslo D-300 a pominul § 25 odst. 1 písm. i) ZDP. Proč však u nájmu nepostupoval podle znění téhož pokynu, kde se k § 24 odst. 2 ZDP mimo jiné uvádí, že výdaje vymezené v § 24 odst. 2 ZDP jsou daňovými výdaji podle § 24 odst. 1 ZDP za předpokladu, že v příslušném ustanovení není omezující podmínka jinými ustanoveními. Pro operativní nájmy není v § 24 odst. 2 ZDP omezující podmínka. Podle pokynu D-300 tak měl správce daně i žalovaný uznat jako daňový náklad veškeré náklady vynaložené na nájem, neboť souvisí s podnikatelskou činností žalobce.
20. Žalobce napadl citaci žalovaného na str. 7 napadeného rozhodnutí o vyplacených výhrách, podle níž tyto výhry nelze příčinně spojovat s jinými než osvobozenými příjmy. Podle žalobce není vyplacení výhry přímým důsledkem přijaté sázky, ale celého procesu hry. Důsledkem přijaté sázky není vyplacená výhra. Jinak by nebylo možné v této oblasti podnikat a dosahovat zisku. Vyplacená výhra je nákladem, který je krytý souhrnem výnosů z provozu, tedy jak výnosy osvobozenými od daně (vsazené částky), tak i výnosy podléhajícími dani (TIPS, výnosové úroky, kurzové zisky apod.).
21. Žalobce dále citoval žalovaného ze str. 9-11, popř. 12 napadeného rozhodnutí k právní úpravě od roku 2008. Nesouhlasil s některými tvrzeními žalovaného, zejm. že není možné se dovolávat principů právní jistoty, jednoty rozhodování, předvídatelnosti a legitimního očekávání.
22. Správce daně i žalovaný vždy dosud tvrdili, že příjmem osvobozeným od daně podle § 19 odst. 1 písm. g) ZDP jsou pouze vsazené částky. Žalobce proto provedl přehled vývoje legislativy. Příjmy osvobozenými od daně podle § 19 odst. 1 písm. g) ZDP (platné v letech 2004-2007) byly příjmy z loterií a jiných podobných her, u nichž bylo vydáno povolení k jejich provozování dle § 4 odst. 2 zákona o loteriích; následně v roce 2010 (tj. po novele provedené zák. č. 261/2007 Sb.) to byly příjmy ze všech vsazených částek ze všech poplatníkem provozovaných loterií a jiných podobných her, u nichž bylo vydáno povolení k jejich provozování dle § 4 odst. 2 zákona o loteriích. U správních poplatků nedošlo oproti znění položky 20 Sazebníku (přílohy zákona č. 368/1992 Sb., o správních poplatcích, ve znění v roce 2004) ke změně u položky 21 Sazebníku (přílohy zákona č. 634/2004 Sb., o správních poplatcích, ve znění v letech 2005 - 2010), nýbrž došlo jen ke zpřesnění odkazů na zákon o loteriích. K novelizaci nedošlo v období let 2004 - 2010 ani u místních poplatků a odvodu na státní dozor (§10a odst. 1 zákona č. 565/1990 Sb., o místních poplatcích, resp. § 46 zákona o loteriích).

23. Žalobce rozebíral vývoj právní úpravy odvodu na veřejně prospěšné účely, připomněl změnu § 4 odst. 2 zákona o loteriích v období roku 2010 (provedenou zák. č. 254/2008 Sb.), jehož dikce byla doplněna o definici, že „za vsazenou částku se považuje souhrn přijatých plnění provozovatele, který tvoří sázka (vklad) a případný poplatek či jiné plnění související s uskutečňovanou sázkou. Tento poplatek či jiné plnění související s uskutečňovanou sázkou nevstupují do výpočtu výše výhry podle ust. § 2 písm. b).“ V této souvislosti dále připomněl TIPS, tj. platby hráče charakteru daru, který není podmíněn účastí ve hře. Žalobce výše uvedené uzavřel tak, že za příjem osvobozený od daně podle § 19 odst. 1 písm. g) ZDP vždy považoval pouze všechny přijaté vsazené částky. Příjmy „nad rámec všech vsazených částek“ nebyly v uvedeném období realizovány. Novelizace provedená zákonem č. 261/2007 Sb. nezměnila faktický stav podnikání žalobce, přičemž ekonomická realita ve zdaňovacích obdobích 2004 – 2010 byla naprosto shodná.
24. V podobných věcech již správce daně rozhodoval v případě mateřské společnosti Paradise Casino Admiral, a.s. (za zdaňovací období roku 2004 a 2005) a v případě sesterské společnosti ADMIRAL GLOBAL BETTING a.s. (za zdaňovací období roku 2006), kde akceptoval rozvržení (klíčování) všech nákladů (s výjimkou nedaňových nákladů na reprezentaci, odměny členů statutárních orgánů apod.) poměrem dle dosažených výnosů osvobozených od daně a výnosů podléhajících dani i v případě nájmu hracích zařízení, správních a místních poplatků, odvodu na veřejně prospěšné účely a vyplacených výher. Žalobce tak legitimně očekával, že správce daně a žalovaný zachovají i ve zdaňovacím období 2010 jednotný a vnitřně soudržný postup jako v předešlých zdaňovacích obdobích (současně odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 9 Afs 63/2008-121). Žalobce odmítl tvrzení žalovaného, že se nemůže dovolávat toho, že údajně bylo potvrzeno klíčování všech nákladů, neboť šlo o jiné daňové subjekty a jiné zdaňovací období. Žalobce k tomu označil nález Ústavního soudu sp. zn. II. US 2070/07, jenž rozhodoval o věci shodného skutkového stavu, ale s odlišnými žalobci.
25. S ohledem na shora uvedené skutečnosti žalobce navrhl, aby soud rozhodnutí žalovaného zrušil.

IV. Vyjádření žalovaného k žalobě

26. Žalovaný s právními názory žalobce uvedenými v žalobě nesouhlasil. K vypořádání žalobních námitek plně odkázal jednak na napadené rozhodnutí, jednak na zrušující rozsudek Krajského soudu v Brně č. j. 29 Af 45/2013-43, ve kterém byly všechny výše uvedené žalobní body meritorně přezkoumány a jejich nedůvodnost řádně odůvodněna (blíže body 36-66 zrušujícího rozsudku).
27. Zdůraznil, že žalobce v dané věci žalobními body nenapadá zrušujícím rozsudkem vytknutou vadu, která byla žalovaným v rámci rozhodnutí o odvolání podrobněji rozvedena na stranách 10 až 13.
28. Napadené rozhodnutí bylo vydáno v souladu se zákonem a žalobcem vznesené námitky nejsou důvodné. S ohledem na výše uvedené žalovaný navrhl, aby soud žalobu zamítl.

V. Posouzení věci soudem

29. Soud přezkoumal rozhodnutí žalovaného v mezích uplatněných žalobních bodů. Ověřil přitom, zda rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti

(*ex offio*), a vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodnutí žalovaného.

30. Soud rozhodl o žalobě bez nařízení jednání v souladu s § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále též „s. ř. s.“).
31. Dospěl k závěru, že **žaloba není důvodná**.
32. Soud předně upozorňuje, že napadené rozhodnutí bylo vydáno ve správním řízení navazujícím na předchozí zrušující rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 30. 11. 2015, č. j. 29 Af 45/2013-43, v němž soud shledal většinu námitek žalobce nedůvodnými. 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, č. j. 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 doplnění řízení v tom směru, aby došlo ke specifikaci a prokázání nerealizovaných kurzových rozdílů, a k případné úpravě základu daně.
33. V navazujícím správním řízení vyzval žalovaný žalobce k identifikaci a konkretizaci nerealizovaných kurzových rozdílů. Jelikož z předložených dokumentů nebylo možné stanovit a prověřit správnou výši případných nerealizovaných kurzových rozdílů, 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 námity upustil.
34. Pro meritorní posouzení věci je pro soud zásadní, že žalobce 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. Jediná změna oproti předchozí žalobě bylo vypuštění námityky týkající se nerealizovaných kurzových rozdílů.
35. 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 vydal žalobou napadené rozhodnutí v souladu se závazným právním názorem soudu.
36. Soud tedy rekapituluje následující klíčové závěry z rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 30. 11. 2015, č. j. 29 Af 45/2013-43.

V. A) Legitimní očekávání a předvídatelnost rozhodnutí

37. 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) ZDP. Uvedená novela výslovně zpřesnila, jaká částka se považuje za částku od daně osvobozenou ve smyslu § 19 odst. 1 písm. g) ZDP. 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. Došlo tak ke změně právní úpravy, která již neumožňovala za osvobozené příjmy z loterií považovat i jiné příjmy než vsazené částky. Žalovaný tuto skutečnost v rozhodnutí uvedl jako podpůrný argument o správnosti svých závěrů, nikoliv jako důvod absolutní změny právního názoru, jak naznačoval žalobce. Závěry žalovaný odůvodnil zejména tím, že pokud výše uvedené náklady přímo snižují příjmy (výtěžek) ze vsazených částek (což bylo uvedeno v § 4 odst. 2 a 3 zákona o loteriích), nemohou současně ani zčásti snižovat základ daně pro účely daně z příjmů právnických osob. Dle nového znění § 25 odst. 1 písm. zl) ZDP za daňově uznatelné výdaje (náklady) nebylo možné považovat výdaje (náklady) související s příjmy nad rámec všech vsazených částek, ze všech poplatníkem provozovaných loterií a jiných podobných her. Žalovaný současně upozornil na rozsudky Krajského soudu v Brně ze dne 21. 3. 2012, č. j.

31 Af 123/2010-121, a Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 11. 2012, č. j. 9 Afs 39/2012-29, které uznaly jeho závěry o klíčování nákladů a neúčinnosti výše uvedených sporných nákladů. Jeho závěry tak vychází z tehdy účinné právní úpravy, judikatury správních soudů a jsou zcela logicky odůvodněny. Odůvodnění správce daně a žalovaného lze dle názoru zdejšího soudu považovat z pohledu zásady legitimního očekávání za zcela postačující. Uvedená zásada totiž neznamená, že se správní orgán nemůže od své dřívější praxe odchýlit, ale stanoví, že tak může být učiněno toliko na základě řádného zdůvodnění. V dané věci bylo poskytnuto dostatečné zdůvodnění postupu správních orgánů. Žalobní bod, namítající porušení zásady legitimního očekávání žalobce (včetně principu právní jistoty, předvídatelnosti práva, překvapivosti rozhodnutí) s ohledem na dřívější rozhodovací praxi správce daně především v letech 2004 až 2007 a na stanovisko Finančního ředitelství v Brně ze dne 7. 5. 2004, č. j. 2185/2004/FŘ/120, a ze dne 10. 5. 2007, č. j. 7962/07-1200-702170, tak soud neshledal důvodným.

38. Pokud jde o sdělení Finančního ředitelství v Brně ze dne 10. 5. 2007, č. j. 7962/07-1200-702170, kterým vrací spis odvolání daňového subjektu Paradise Casino Admiral, a.s., správci daně - Finančnímu úřadu ve Vyškově, pak se jeho stanovisko týkalo zdaňovacího období roku 2005 a dle soudu nemůže samo o sobě založit ustálenou rozhodovací praxi správního orgánu a nepředstavuje absolutně neměnný názor, který budou automaticky zastávat i jiné daňové orgány. Odůvodní-li správce daně a žalovaný řádně své závěry, nebrání jim zásada legitimního očekávání rozhodnout odlišně od uvedeného sdělení. K tomu v dané věci došlo.
39. Žalovaný uvedl, že vymezení přímých nákladů bylo možné dovodit ze znění § 4 odst. 2 a 3 zákona o loteriích, ve znění rozhodném pro projednávanou věc. Pokud výše uvedené náklady přímo snižují příjmy (výtěžek) ze vsazených částek (výslovně uvedeno v § 4 odst. 3 zákona o loteriích), 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.
40. K novele č. 261/2007 Sb. pak lze uvést, že došlo ke změně (zpřesnění) právní úpravy, která již v posuzovaném zdaňovacím období 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 zpřesňující změnou odůvodnil svou argumentaci ohledně zdaňovacího období roku 2010. Žalovaný z uvedené novely a z důvodové zprávy k ní podpůrně osvětlil souvislost s předchozí právní úpravou. Tím žalobce ujistil o správnosti postupu správních orgánů. Použitá argumentace žalovaného však nemohla osvědčit absolutní změnu dosavadního právního názoru žalovaného v souvislosti s novou právní úpravou, nýbrž šlo o zpřesnění.

41. Změna právní úpravy se týkala především uplatnění nákladů ve vztahu k příjmům z tzv. TIPSů (spropitného). Na uplatnění tzv. společných nákladů za daňově uznatelné náklady neměla změna rozhodných ustanovení zákona vliv (k tomu podrobněji dále). Rozhodnutí, na která v této souvislosti odkazoval žalobce, výše uvedené závěry nerozpörují.
42. Žalobcem citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu, ať již ve vztahu k překvapivosti rozhodnutí, nebo ve vztahu k výkladu v neprospěch daňového subjektu, soud posoudil jako nepřiléhavá (nedošlo k překvapivému rozhodnutí ani k výkladu v neprospěch žalobce).

V. B) Výnosy, uplatnění nákladů

43. Žalobce namítal, že 1,235 % společných nákladů (koeficient) lze považovat za daňově uznatelné náklady. Podle ustanovení § 19 odst. 1 písm. g) ZDP 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 o loteriích. Dle soudu je toto ustanovení zcela přesné a určité a nedává prostor k jinému výkladu, než že osvobozeny jsou skutečně veškeré příjmy ze všech vsazených částek, a to bez dalšího snižování. Ostatně toto lze dovodit i z § 4 odst. 3 zákona o účetnictví, který rozlišuje mezi výtěžkem a příjmem z loterií. Snižování o vyplacené výhry je pak relevantní pro zjištění výše odvodu na veřejně prospěšné účely (§ 4 odst. 2 zákona o účetnictví), nikoli pro výpočet koeficientu.
44. Řešení možnosti uplatnění nákladů ve vztahu k tzv. TIPSům (spropitnému) je do jisté míry hypotetickým, neboť v žalobě toto žalobce uváděl jako příklad a z napadeného rozhodnutí (průběhu řízení) přímo nevyplývá, že by v rozhodném zdaňovacím období fakticky byly nějaké příjmy nad rámec všech vsazených částek realizovány (které by žalobce činil předmětem sporu); žalovaný v rozhodnutí neuznal přímé náklady související s osvobozenými příjmy za daňově účinný náklad dle § 25 odst. 1 písm. i) ZDP. Žalovaný z dikce zákona dovodil záměr zákonodárce, že proti příjmům z TIPS nelze uznat žádné náklady. Ve vztahu k TIPSům žalobce dále uvedl, že jejich zdaňování považuje za diskriminační, protože v jiných profesích spropitné zdaňováno není. V první řadě je nutné konstatovat, že soudu není známo žádné zákonné ustanovení, které by vyjímalo spropitné u ostatních profesí z předmětu zdanění či jej od daně z příjmů osvobozovalo. To, že právní úprava počítala s příjmy ze spropitného v případě provozovatelů loterií a jiných podobných her, nelze v žádném případě považovat za diskriminační. Jak navíc vyplývá z judikatury Ústavního soudu, zákonodárce je nadán velkou diskrecí, jaký způsob zdanění zvolí, aby shromáždil finanční prostředky pro zabezpečování svých funkcí a politik. Nicméně nesmí zasáhnout do vlastnických práv tak, aby se majetkové poměry dotčeného subjektu zásadně změnily tak, že by došlo ke „zmaření samé podstaty majetku“, tj. „ke zničení majetkové základny“ poplatníka (nálezn sp. zn. Pl. ÚS 3/02 ze dne 13. 8. 2002, vyhlášený pod č. 405/2002 Sb.). K tomu v projednávaném případě rozhodně nedošlo.

45. K výnosovým úrokům pak soud uvádí, že se o příjem ze hry nejedná. Jedná se o příjem vzniklý uložením peněz na bankovním účtu, který je tak jen nepřímým a toliko fakultativním důsledkem přijatých sázek, ale také dalších peněžních prostředků. Tento příjem není odvislý od provozování loterií a jiných podobných her jako takových, ale od uložení peněz na bankovním účtu a od úrokových podmínek příslušné banky.
46. V případě kurzovních zisků žalobce argumentoval tím, že zisky vznikají z provozu loterií a jiných podobných her jako celku a kryjí nejen kurzové ztráty, ale i další náklady provozu. Soud nijak nezpochybňuje tvrzení žalobce, že kurzové zisky mohou krýt kurzové ztráty a další náklady provozu, nicméně toto tvrzení nijak neprokazuje, že vznikají přímo z provozu loterií, resp. že jsou přímo příjmem ze všech vsazených částek ze všech poplatníkem provozovaných loterií a jiných podobných her (srov. § 19 odst. 1 písm. g) ZDP). Jsou toliko důsledkem směny peněžních prostředků přijatých v cizí měně a aktuálního kurzu v době této směny. Výši přijaté sázky však nijak neovlivňují.
47. Soud tak nezpochybňuje závěry žalovaného o vztahu výše uvedených příjmů a předmětných nákladů, k nimž se konkrétně vyjádří v následující části odůvodnění.
48. 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 2010.
49. Otázkou uznatelnosti některých nákladů (náklady vynaložené na etikety a karty, služby z mandátní smlouvy, místní a správní poplatky, vyplacené výhry a odvod na veřejně prospěšné účely) se ve skutkově a právně obdobných případech již dříve zabýval Krajský soud v Brně. Zmínit lze zejména rozsudek ze dne 28. 3. 2012, č. j. 30 Af 101/2010-77, kde vystupoval tentýž žalobce jako v nyní projednávané věci. Soudu je z jeho rozhodovací činnosti dále známo, že dne 21. 3. 2010 byl vydán rozsudek pod č. j. 31 Af 123/2010-112 ve věci žalobce společnosti Paradise Casino Admiral, a.s., která je mateřskou společností žalobce, a dále je soudu rovněž známo, že zdejší soud vydal dne 23. 4. 2012, pod č. j. 30 Af 102/2010 – 77 rozsudek ve věci žalobce EVOL a.s., která je sesterskou společností žalobce. Jednalo se vždy o řízení proti žalovanému Finančnímu ředitelství v Brně o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu. Stejně jako ve shora zmiňovaných věcech uplatnil žalobce námitku nutnosti uznat společné náklady jako daňově účinné ve vztahu k dani z příjmů. Soud v nyní projednávané věci neshledal důvody, aby se odchýlil od právního názoru zaujatého soudem v citovaných rozsudcích, které byly potvrzeny i Nejvyšším správním soudem (ve vztahu k žalobci zejména již výše uvedený rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 7. 2012, č. j. 9 Afs 47/2012-36). Jejich zásadní právní závěry ve vztahu k předmětné námitce proto soud v této věci přejímá.
50. Obdobně jako v předchozích rozsudcích, považuje soud i nyní za relevantní níže uvedená zákonná ustanovení.
51. 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.

52. 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.
53. 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.
54. Od daně jsou dle § 19 odst. 1 písm. g) ZDP osvobozeny příjmy z loterií a jiných podobných her, u nichž bylo povolení k provozování vydáno podle § 4 odst. 2 zákona o loteriích.
55. Za náklady (výdaje) vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely nelze podle § 25 odst. 1 písm. i) ZDP uznat zejména náklady (výdaje) vynaložené na příjmy od daně osvobozené nebo nezahrnované do základu daně a u poplatníků dle § 2 odst. 2 rovněž výdaje (náklady) vynaložené na příjmy vyňaté podle mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění, převyšující tyto příjmy.
56. Podle § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP jsou výdaji (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.
57. Podle ustanovení § 24 odst. 2 písm. zc) věta druhá za středníkem ZDP, se ustanovení tohoto písmene nepoužije u výdajů (nákladů) souvisejících s příjmy nad rámec všech vsazených částek ze všech poplatníkem provozovaných loterií a jiných podobných her, u nichž bylo povolení k provozování vydáno podle zvláštního právního předpisu [§ 25 odst. 1 písm. zl)].
58. Podle ustanovení § 25 odst. 1 písm. zl) ZDP, pak za výdaje (náklady) vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely nelze uznat zejména výdaje (náklady) související s příjmy nad rámec všech vsazených částek, ze všech poplatníkem provozovaných loterií a jiných podobných her, u nichž bylo povolení k provozování vydáno podle zvláštního právního předpisu.
59. Z uvedených ustanovení lze dovodit, že v případě provozování loterií je třeba rozlišit tři skupiny příjmů. Jednak příjmy, které jsou osvobozeny od daně podle ustanovení § 19 odst. 1 písm. g) zákona o daních z příjmů, tedy příjmy ze všech vsazených částek za zákonem stanovených podmínek, náklady k těmto příjmům nemohou mít dopad na daňovou povinnost. Dále příjmy nad rámec všech vsazených částek, které jsou získány při provozování loterie. U těchto je uplatnění nákladů výslovně vyloučeno zákonem o daních z příjmů [§ 24 odst. 1 písm. zc) a § 25 odst. 1 písm. zl) zákona]. Třetí skupinou jsou ostatní

příjmy získané mimo vazbu na realizaci loterie, ke kterým lze za splnění obecných zákonných podmínek uplatnit náklady.

60. Žalovaný zcela v souladu se zákonem konstatoval, že za náklady vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely nelze uznat zejména náklady vynaložené na příjmy osvobozené od daně a náklady související s příjmy nad rámec všech vsazených částek [§ 25 odst. 1 písm. i) a písm. zl) zákona o daních z příjmů]. Vzhledem k citovaným ustanovením pak žalovaný řádně vycházel z definice loterie (§ 4 odst. 4 zákona o loteriích), výtěžku (§ 4 odst. 2 zákona o loteriích) a vsazené částky.
61. Výplata výhry je zcela nepochybně vyvolána vsazením částky a je tak přímým důsledkem osvobozené činnosti, resp. realizace osvobozených příjmů ze vsazených částek. K argumentaci žalobce lze toliko konstatovat, že výhra není jediným důsledkem sázky. Je jedním z možných, ale přesto přímých důsledků sázky.
62. Správní poplatky, poplatek za státní dozor, odvod na veřejně prospěšné účely, stejně jako nájem a odpisy hracích zařízení jsou rovněž náklady vynaložené v přímé souvislosti s realizací osvobozených příjmů z vsazených částek. Uvedené náklady nelze s odkazem na § 25 odst. 1 písm. i) a zl) ZDP uznat za náklady daňově účinné, neboť se přímo vztahují k přijímání sázek a s tímto účelem je žalobce také nepochybně vynakládal. Např. ve vztahu k nájmu a odpisům hracích zařízení uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 29. 7. 2012, č. j. 9 Afs 47/2012-36, že jak nájem, tak vlastnictví hracích zařízení, je podmínkou pro dosažení osvobozených příjmů. Argumentuje-li žalobce, že zařízení často nepřijme sázku i několik dnů, pak je nutno konstatovat, že se jedná o otázku nesení podnikatelského rizika, které žalobce svou argumentací přenáší částečně na stát a požaduje, aby nevyužívání zařízení žalobce snížilo jeho daňovou povinnost. Tomu však nelze přisvědčit.
63. K námitce nepřihlédnutí k pokynu Ministerstva financí D-300 a k § 24 odst. 2 ZDP [naopak u kurzových zisků a ztrát se žalovaný dle tvrzení žalobce znění předmětného pokynu přidržel a pominul § 25 odst. 1 písm. i) ZDP], podle něhož měl žalovaný uznat jako daňový náklad veškeré náklady vynaložené na nájem, neboť souvisel s jeho podnikatelskou činností, soud uvádí následující. Citované ustanovení skutečně hovoří o odpisech hmotného majetku a nájmu s tím, že tyto výdaje (náklady) jsou obecně daňově uznatelné i bez toho, aby sloužily k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Zároveň však soud žalobce upozorňuje, že v souvislosti s touto námitkou zcela pominul znění § 25 odst. 1 písm. i) ZDP, podle kterého za výdaje (náklady) vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely nelze uznat zejména výdaje (náklady) vynaložené na příjmy od daně osvobozené, tedy i náklady v souvislosti s příjmy z vsazených částek v nyní projednávané věci.
64. Odvod na veřejně prospěšné účely byl žalobcem zpochybněn s odkazem na rozsudky Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu. Uvedená rozhodnutí však nijak nedopadají na spornou otázku v nyní projednávané věci, zda tento odvod je nákladem přímo vynaloženým na příjmy od daně osvobozené. Soud je přesvědčen, že není pochyb o tom, že obecně v souvislosti s dosahováním příjmů osvobozených od daně (příjmy ze všech vsazených částek ze všech poplatníkem provozovaných loterií a jiných podobných her) je neoddiskutovatelnou zákonnou podmínkou právě i placení odvodu na veřejně prospěšné účely. Odvod tak je v přímé souvislosti s dosahováním příjmů z loterií a jiných podobných her. To, že podle žalobcem citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 3. 2008, č. j. 1 Afs 6/2008-64, osvobození výtěžku z loterie od daně není podmíněno odvodem

na veřejně prospěšné účely, neznamená, že v případě, že byl tento odvod uhrazen, nebyl uhrazen v přímé souvislosti s provozováním loterií a konkrétně pak v přímé souvislosti s příjmem sázek.

65. K výše uvedenému je nutné dále doplnit, že pokud uvedené náklady přímo snižují příjmy ze vsazených částek, nemohou současně snižovat zdanitelný základ vzniklý dosažením zcela jiných druhů příjmů, neboť by to znamenalo, že si žalobce tytéž náklady uplatní dvakrát (viz k tomu obdobně citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 7. 2012, č. j. 9 Afs 47/2012-36).
66. Lze tedy uzavřít, že argumentace žalovaného obsažená v žalobou napadeném rozhodnutí je souladná se zákonným zněním rozhodným pro zdaňovací období roku 2010, neboť se fakticky jedná o náklady, které přímo podmiňují provoz loterií a podobných her, anebo které jsou přímým důsledkem realizace osvobozených příjmů. Sporné náklady přímo slouží k dosažení příjmů ze vsazených částek osvobozených od daně podle § 19 odst. 1 písm. g) ZDP, neboť bez vynaložení těchto nákladů by nebylo možné dosahovat osvobozených příjmů - jejich účelem je právě dosahování těchto osvobozených příjmů. Uvedený soubor námitek je tak nedůvodný.
67. U posouzení jednotlivých druhů nákladů se soud ztotožnil s odůvodněním rozhodnutí žalovaného i názory vyslovenými v rozhodnutích krajského soudu a Nejvyššího správního soudu (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 soudu i pro zdaňovací období roku 2010. K tomu lze odkázat např. na rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 25. 9. 2012, č. j. 29 Af 108/2010-75, nebo rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 11. 2012, č. j. 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.*
68. Jak správně uvedl žalovaný, vymezení přímých nákladů spojených s realizací osvobozených příjmů ze vsazených částek lze dovodit také ze zákona o loteriích, ve znění účinném pro rozhodné období. 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.
69. Podstatná změna právní úpravy byla od roku 2008 v oblasti osvobození od daně z příjmů provedena zákonem č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, který v § 19 odst. 1 písm. g) ZDP 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.

V. C) Shrnutí

70. 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, a shledal námitky žalobce nedůvodnými.

VI. Závěr a náklady řízení

71. Při přezkumu napadeného rozhodnutí ve smyslu § 75 odst. 2 věta první soudního řádu správního soud neshledal podanou žalobu důvodnou, proto ji v souladu s § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
72. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s., 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. Žalobce ve věci úspěch neměl (žaloba byla jako nedůvodná zamítnuta), a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly.

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, 29. ledna 2019

JUDr. Zuzana Bystřická, v. r.
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení:
B. Z.