



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Milana Procházky a soudkyň Mgr. Ing. Veroniky Baroňové a JUDr. Ing. Venduly Sochorové ve věci

žalobce: **ADMIRAL GLOBAL BETTING a.s.**
sídlem Komořany 146
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, č. j. 45518/16/5200-11435-711305

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Žalobce se podanou žalobou domáhal zrušení v záhlaví označeného rozhodnutí žalovaného, kterým bylo změněno (pouze v části týkající se bankovního spojení) prvostupňové rozhodnutí Finančního úřadu ve Vyškově (dále jen „správce daně“), dodatečného platebního výměru ze dne 22. 6. 2012, č. j. 97936/12/341910706958; v ostatním zůstal výrok odvoláním napadeného rozhodnutí beze změny. Tímto rozhodnutím byla žalobci (oproti podanému dodatečnému daňovému přiznání) doměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2007 do 31. 12. 2007 vyšší o částku 52 080 Kč, čímž současně vznikla zákonná povinnost uhradit penále.
2. Vydání platebního výměru předcházelo opakované předvolání žalobce k ústnímu jednání za účelem zahájení daňové kontroly (na dny 30. 11. 2010 a 13. 12. 2010) a následná výzva k podání dodatečného daňového přiznání ze dne 14. 12. 2010, č. j. 77491/10/341910706958. V této výzvě správce daně uvedl pochybnosti, že v rámci dodatečného daňového přiznání ze dne 3. 6. 2009 byly do daňově uznatelných výdajů (nákladů) zahrnuty i takové náklady, které se přímo vztahují k osvobozeným příjmům z provozu loterií a podobných her. V reakci na tuto výzvu žalobce provedl v dodatečném daňovém přiznání pouze změnu (na ř. 40) vlivem snížení kurzových ztrát o částku 5 745 000 Kč, která byla správcem daně akceptována.
3. Následovalo zaslání výzvy k odstranění pochybností ze dne 8. 6. 2011, č. j. 81430/11/341910706958, neboť u správce daně nadále přetrvávaly pochybnosti týkající se nákladů vztahujících se k osvobozeným příjmům z provozu loterií a jiných podobných her. Ani průběh postupu k odstranění pochybností neshledal správce daně dostačující, přičemž žalobce podal návrh na pokračování v dokazování ze dne 23. 8. 2011, č. j. 106054/11.
4. Protokolem ze dne 6. 9. 2011, č. j. 108643/11/341910706958, správce daně zahájil daňovou kontrolu na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2007 do 31. 12. 2007 v rozsahu pochybností správce daně, které nebyly v průběhu postupu k odstranění pochybností odstraněny (z daňově uznatelných nákladů nebyly vyloučeny ty, které se vztahují k osvobozeným příjmům). S výsledky kontrolního zjištění byl žalobce seznámen (viz protokol o ústním jednání ze dne 6. 3. 2012, č. j. 292/12/341930703061) a dále již na ně nereagoval. Zpráva o daňové kontrole (č. j. 68014/12/341930703061) byla se žalobcem projednána protokolem ze dne 31. 5. 2012, č. j. 68007/12/341930703061.
5. Na základě výsledků daňové kontroly došlo u žalobce k vyloučení přímých nákladů (opravy, odpisy a nájem hracích zařízení, správní poplatky a státní dozor, vyplacené výhry a odvod na veřejně prospěšné účely) vynaložených na osvobozené příjmy dle § 19 odst. 1 písm. g) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném pro projednávanou věc (dále jen „zákon o daních z příjmů“), a tudíž ke snížení daňově uznatelných nákladů o částku 5 962 282 Kč a zvýšení základu daně a daně samotné. Ve zprávě o daňové kontrole a v odůvodnění dodatečného platebního výměru správce daně odůvodnil výše uvedenou úpravu základu daně a daňové povinnosti tak, že dle § 25 odst. 1 písm. i) zákona o daních z příjmů nelze za výdaje (náklady) vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely uznat

výdaje (náklady) vynaložené na příjmy od daně osvobozené nebo nezahrnované do základu daně. Správce daně dále odkázal na ustanovení § 4 odst. 2 a 3 zákona č. 202/1990 Sb., o loteriích

a jiných podobných hrách, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o loteriích“), ze kterých lze dovodit, které náklady jsou považovány za náklady přímé, a slouží tak jen a pouze k dosažení osvobozených příjmů dle § 19 odst. 1 písm. g) zákona o daních z příjmů, a které by bez provozování loterií a jiných podobných her společnost nikdy neměla (výhry vyplacené sázejícím, správní poplatky, místní poplatky, náklady státního dozoru, odvod na veřejně prospěšné účely). Další náklady, které lze dle správce daně přiřadit mezi přímé náklady k osvobozeným příjmům, jsou nájem hracích zařízení, odpisy hracích zařízení a dále žetony a karty do hry. I tyto náklady by společnost neměla, pokud by neprovozovala sázkové hry a loterie a jiné podobné hry.

6. Správce daně poukázal na skutečnost, že uvedená problematika již byla řešena v rámci předchozího rozhodnutí žalovaného o odvolání ze dne 2. 4. 2013, č. j. 9684/13/5000-14201-711305, které bylo rozsudkem Krajského soudu v Brně ze dne 28. 4. 2015, č. j. 30 Af 51/2013 - 39, zrušeno a věc byla žalovanému vrácena k dalšímu řízení, avšak pouze z důvodu směřujícího do oblasti tzv. nerealizovaných kurzových rozdílů (viz dále).
7. V dalším řízení žalovaný nyní žalobou napadeným rozhodnutím (ze dne 25. 10. 2016, č. j. 45518/16/5200-11435-711305) změnil napadené rozhodnutí správce daně (pouze v části týkající se bankovního spojení), v ostatním ponechal výrok odvoláním napadeného rozhodnutí beze změny.

II. Obsah žaloby

8. Žalobce s výše uvedenými závěry správních orgánů nesouhlasil. V podané žalobě předně namítal překvapivost rozhodnutí žalovaného a v této souvislosti poukazoval na změnu jeho právního názoru oproti správci daně. Žalovaný dle názoru žalobce nepřijal názor správce daně ohledně aplikace § 25 odst. 1 písm. i) zákona o daních z příjmů, ale naopak aplikoval § 25 odst. 1 písm. zl) téhož zákona, přestože toto ustanovení platilo až od 1. 1. 2008. Se změnou názoru však žalovaný žalobce nijak neseznámil, čímž žalobci odňal právo na odvolací instanci a porušil zásadu dvojinstančnosti daňového řízení. Napadené rozhodnutí se tak pro žalobce stalo překvapivým. V této souvislosti žalobce připomněl také existenci stanoviska Finančního ředitelství v Brně ze dne 10. 5. 2007, č. j. 7962/07-1200-702170, dle kterého bylo možné poměrně snížit základ daně o část poplatků, nákladů na státní dozor, odvodu části výtěžku na veřejně prospěšné účely a vyplacených výher, které se vztahují ke zdanitelným příjmům. Napadené rozhodnutí proto znamenalo i zásah do legitimního očekávání žalobce.
9. Žalobce namítal také nezákonnost výzvy k podání dodatečného daňového přiznání. Podle žalobce není výzva k podání dodatečného daňového přiznání prostředkem, kterým lze dosáhnout nového stanovení daně, tj. aby se žalobce sám přiznal k vyššímu odvodu daně. Zpochybněna byla totiž celá konstrukce základu daně a v takovém případě měla rovnou

proběhnout daňová kontrola. Dle žalobce nelze libovolně volit mezi daňovou kontrolou a výzvou a zkoušet ten úkon, který se správci daně nejlépe hodí. Existovaly-li důvody pro zahájení daňové kontroly, měla být kontrola zahájena. Na základě nezákonně vydané výzvy k podání dodatečného daňového přiznání pak dle žalobce nebylo možno vydat dodatečný platební výměr, neboť samotná daňová kontrola byla zahájena až po uplynutí prekluzivní lhůty. Žalobce se dále s odkazem na závěry rozsudku Městského soudu v Praze ve věci sp. zn. 10 Af 35/2010 domníval, že výzva nebyla do uplynutí prekluzivní lhůty vykonatelná, a tedy ke stanovení daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2007 došlo až po uplynutí prekluzivní lhůty.

10. Žalobce nesouhlasil ani s vydanou výzvou k odstranění pochybností, neboť správce daně jí žalobce vyzval k vysvětlení a doložení údajů v dodatečném daňovém přiznání neuvedených. V dodatečném daňovém přiznání byla upravena jen kurzová ztráta na účtu 563 a pouze v takovém rozsahu mohl správce daně žalobce vyzývat k vysvětlení a doložení údajů (nikoli již k nákladům zaúčtovaným v účtové tř. 5 vztahujících se k příjmům osvobozeným od daně z příjmů právnických osob). Správce daně ovšem výzvou nepožadoval údaje pouze ke kurzovým ztrátám, a proto je jeho postup a následný průběh řízení nezákonný.
11. Žalobce upozornil, že podstata sporu týkajícího se daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2007 spočívá v tzv. „klíčování“ společných nákladů (správních poplatků, odvodů na státní dozor, odvodů části výtěžku na veřejně prospěšné účely a vyplacených výher) na náklady daňově uznatelné a neuznatelné poměrem osvobozených příjmů a příjmů zdaňovaných. Jejich klíčování ovšem žalovaný odmítá, neboť dle jeho názoru se jedná vždy o daňově neuznatelné náklady. Stejná problematika však byla řešena u daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2005, kdy na základě sdělení Finančního ředitelství v Brně ze dne 10. 5. 2007, č. j. 7962/07-1200-702170, Finanční úřad ve Vyškově následně uznal klíčování tzv. společných nákladů na daňově uznatelné a daňově neuznatelné poměrem osvobozených příjmů a zdaňovaných příjmů. Žalobci proto nedává smysl, proč při nezměněné právní úpravě bylo v roce 2005 možné společné náklady za daňově uznatelné (klíčováním podle poměru osvobozených příjmů a zdaňovaných příjmů) uznat, avšak v roce 2007 to možné není. Žalobce v této souvislosti zároveň doplnil, že totožnou námitku porušení legitimního očekávání ze strany žalovaného zkoumal i Krajský soud v Brně, a to v rozsudku ve věci sp. zn. 31 Af 23/2011.

12. S ohledem na vše výše uvedené proto žalobce závěrem navrhl, aby krajský soud napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

III. Vyjádření žalovaného

13. Žalovaný ve svém vyjádření k podané žalobě poukázal na skutečnost, že předmětem sporu mezi žalobcem a žalovaným je tzv. klíčování (přerozdělování) výdajů (nákladů) spojených s příjmy z loterií a jiných podobných her, které jsou příjmy osvobozenými ve smyslu § 19 odst. 1 písm. g) zákona o daních z příjmů. Žalovaný připomněl, že žalobce v podané žalobě

namítal především překvapivost rozhodnutí žalovaného s poukazem na změnu právního názoru žalovaného oproti správci daně. Žalovaný dle názoru žalobce nepřijal názor o aplikaci ustanovení § 25 odst. 1 písm. i) zákona o daních z příjmů, ale naopak dospěl k novému názoru spočívajícímu v aplikaci

§ 25 odst. 1 písm. z) téhož zákona, přestože toto ustanovení platilo až od 1. 1. 2008. Žalovaný nadto žalobce s provedenou změnou svého právního názoru nijak neseznámil. Napadené rozhodnutí proto znamenalo i zásah do jeho legitimního očekávání. Žalobce namítal rovněž nezákonnost výzvy k podání dodatečného daňového přiznání a nesouhlasil ani s výzvou k odstranění pochybností. Současně poukázal na nezohlednění toho, že nerealizované kurzové rozdíly se dle judikatury Nejvyššího správního soudu nezahrnují do základu daně, což zapříčiňuje nezákonnost vydaného platebního výměru a následně i napadeného rozhodnutí.

14. K takto uplatněným žalobním námitkám žalovaný připomněl, že předmět sporu byl již krajským soudem jednou řešen, a to ve věci sp. zn. 30 Af 51/2013. Krajský soud v tomto řízení posoudil podstatnou část žalobcem vznesených námitek jako nedůvodných, současně však shledal, že žalobní námitka týkající se nerealizovaných kurzových rozdílů je důvodná, neboť správce daně (resp. žalovaný) neprověřil povahu žalobcem do základu daně zahrnutých kurzových rozdílů, ačkoli si musel být vědom judikatury Nejvyššího správního soudu stran nezákonnosti zahrnování nerealizovaných kurzových rozdílů do základu daně.
15. Žalovaný vzhledem k tomu, že podstatná část nyní žalobcem vznesených žalobních námitek se shoduje s těmi, které již žalobce uplatnil v dřívějším řízení u krajského soudu a které soud shledal nedůvodnými, odkázal v podrobnostech na rozsudek krajského soudu ze dne 28. 4. 2015 ve věci sp. zn. 30 Af 51/2013. Stran namítané překvapivosti závěrů žalovaného, který aplikoval § 25 odst. 1 písm. z) zákona o daních z příjmů, žalovaný doplnil, že krajský soud tuto námitku neshledal důvodnou, a zároveň zdůraznil, což explicitně vyplývá také z odůvodnění napadeného rozhodnutí, že správce daně i žalovaný zastávají názor, že vůči osvobozeným příjmům dle § 19 odst. 1 písm. g) zákona o daních z příjmů nelze generovat žádný daňově účinný náklad dle § 25 odst. 1 písm. i) zákona o daních z příjmů. Vzhledem k tomu, že sporované náklady se váží jen a pouze k osvobozeným příjmům, nelze je přerozdělit i k příjmům zdaňovaným. Žalovaný uzavřel, že znění ustanovení § 25 odst. 1 písm. z) zákona o daních z příjmů pouze dokreslilo danou problematiku, nejednalo se však o stěžejní argument.
16. Žalovaný zároveň poukázal na skutečnost, že stejně tak krajský soud v této věci již dříve judikoval, že historické stanovisko Finančního ředitelství v Brně vázané na zdaňovací období roku 2005 mohlo jen stěží založit ustálenou rozhodovací správní praxi, a proto námitka porušení legitimního očekávání žalobce byla dle žalovaného lichá. Krajský soud ve věci sp. zn. 30 Af 51/2013 neshledal dle žalovaného důvodnou ani námitku uplynutí prekluzivní lhůty, ani spekulace žalobce nad zákonností výzev vydaných Finančním úřadem ve Vyškově, a to i ve vztahu k následnému zahájení daňové kontroly. Samotný spor týkající se klíčování předmětných nákladů řešil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze

dne 29. 11. 2012, č. j. 9 Afs 39/2012 - 29, v němž aproboval postup žalovaného (viz odůvodnění napadeného rozhodnutí). Ve vztahu k problematice tzv. nerealizovaných kurzových rozdílů žalovaný zdůraznil také závěry obsažené v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 4. 2012, č. j. 5 Afs 45/2011 - 94.

17. Žalovaný se tak domníval, že v daném případě bylo v řízení postupováno v souladu se zákonem
a že žalobcem vznesené námitky nejsou důvodné. Proto závěrem navrhl, aby krajský soud podanou žalobu zamítl a žalobci nepřiznal právo na náhradu nákladů řízení.

IV. Posouzení věci krajským soudem

18. Žaloba byla podána včas [§ 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“)], osobou k tomu oprávněnou (§ 65 odst. 1 s. ř. s.) a jedná se o žalobu přípustnou (zejména § 65, § 68 a § 70 s. ř. s.). Dle § 75 odst. 1, 2 s. ř. s. vycházel soud při přezkoumání žalobou napadeného rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu.
19. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného v mezích uplatněných žalobních bodů, jakož i z pohledu vad, k nimž je povinen přihlížet z úřední povinnosti, přičemž o věci samé rozhodl bez jednání, neboť žalovaný vyslovil s rozhodnutím věci bez nařízení jednání svůj souhlas a žalobce ve lhůtě dvou týdnů ode dne doručení výzvy dle § 51 odst. 1 s. ř. s. nevyjádřil svůj nesouhlas s takovým projednáním věci, ačkoli byl poučen o tom, že nevyjádří-li nesouhlas, bude se mít za to, že souhlas je udělen. Dospěl přitom k závěru, že žaloba není důvodná.
20. Jak vyplynulo z obsahu vyjádření žalovaného (viz bod III. odůvodnění tohoto rozsudku výše), byla tato věc již krajským soudem jednou řešena a posuzována, a to v řízení vedeném pod sp. zn. 30 Af 51/2013. V rozsudku ze dne 28. 4. 2015, č. j. 30 Af 51/2013 - 39, se krajský soud zabýval důvodností jednotlivých žalobních námitek, které žalobce shodně zopakoval i v tomto soudním řízení. Právními závěry, k nimž krajský soud ve věci sp. zn. 30 Af 51/2013 dospěl, je přitom v projednávané věci vázán a tyto cituje níže.

IV.a) Legitimní očekávání a předvídatelnost rozhodnutí

21. Krajský soud předně uvádí, že s účinností od 1. 1. 2008 (počínaje tedy zdaňovacím obdobím roku 2008) došlo novelou provedenou zákonem č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, ke změně znění zákona o daních z příjmů, konkrétně právě 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. 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. Zároveň bylo stanoveno, že za daňově uznatelné výdaje (náklady) nelze považovat výdaje (náklady) související s příjmy nad rámec všech vsazených

částek, ze všech poplatníkem provozovaných loterií a jiných podobných her. Touto právní úpravou tak zákonodárce vyjádřil jasný záměr, aby daní z příjmu byly zdaněny veškeré příjmy nad rámec vsazených částek, které nepodléhají povinnému odvodu části výtěžku na veřejně prospěšné účely (jejichž zdanění z předchozí právní úpravy jednoznačně nevyplývalo); a na druhou stranu aby v této souvislosti proti těmto příjmům nad rámec vsazených částek nebyly uznány za daňový náklad žádné náklady (tj. jak přímé náklady vynaložené výlučně na dosažení osvobozených příjmů ze vsazených částek, které přímo snižují výtěžek provozovatele loterie, tak také další nepřímé náklady).

22. Je tedy zřejmé, že tyto legislativní úpravy pouze potvrdily správnost výkladu správce daně, resp. žalovaného, ohledně absolutní neuznatelnosti přímých nákladů vynaložených na dosažení osvobozených příjmů ze vsazených částek. Platila-li v podmínkách roku 2007 logika, že odvodem části výtěžku na obecně prospěšné účely se „nahrazuje“ zdanění daní z příjmů (§ 4 odst. 2 zákona o loteriích), pak pokud vyjmenované náklady (výhry, správní poplatky, místní poplatky, náklady státního dozoru a vlastní náklady provozovatele přímo související s provozováním her) pro potřeby výpočtu odvodu na obecně prospěšné účely přímo snižují příjmy ze vsazených částek, nemohou současně (a to ani zčásti) ovlivňovat (snižovat) základ daně z příjmů právnických osob, do něhož jsou zahrnuty jiné (zdanitelné) příjmy.

23. K namítané překvapivosti rozhodnutí krajský soud zároveň uvádí, že žalovaný vůbec nepřišel s názorem o aplikaci ustanovení § 25 odst. 1 písm. zl) zákona o daních z příjmů. Toto ustanovení žalovaný zmínil v odůvodnění napadeného rozhodnutí toliko na podporu své argumentace (a argumentace správce daně) v souvislosti se změnou § 19 odst. 1 písm. g) zákona o daních z příjmů zákonem č. 261/2007 Sb., když uvedl, že na změnu ustanovení § 19 odst. 1 písm. g) zákona o daních z příjmů navázalo také nové ustanovení § 25 odst. 1 písm. zl) zákona o daních z příjmů, z něhož vyplývá, že 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, se nepovažují za daňově účinný výdaj (náklad) vynaložený na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Z odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí pak vyplývá, že žalovaný neuznal náklady související s osvobozenými příjmy dle § 25 odst. 1 písm. i) zákona o daních z příjmů, a nikoli že tak učinil, či měl učinit dle § 25 odst. 1 písm. zl) tohoto zákona. Žalovaný tak žalobci v žádném případě neodňal právo na odvolací instanci a neporušil zásadu dvojinstančnosti daňového řízení.

24. Pokud žalobce dále namítal porušení zásady legitimního očekávání a v této souvislosti zejména argumentoval stanoviskem Finančního ředitelství v Brně ze dne 10. 5. 2007, č. j. 7962/07-1200-702170, jakož i postupem Finančního úřadu ve Vyškově, který z něj v případě zdaňovacího období roku 2005 vycházel, krajský soud k tomu (ve shodě se závěry vyslovenými již ve věci sp. zn. 30 Af 51/2013) uvádí, že uvedené stanovisko Finančního ředitelství v Brně (aplikované v jednom zdaňovacím období – zde roku 2005) nemůže založit ustálenou rozhodovací praxi a už vůbec neznamená, že takto sdělený názor je absolutně neměnný a že jej budou bez

dalšího zastávat i další daňové orgány. Pokud správce daně a žalovaný v nyní projednávané věci své závěry řádně odůvodnily, nebrání zásada legitimního očekávání rozhodnout odlišně od uvedeného stanoviska.

25. Žalovaný také připomněl (viz výše), že vymezení přímých nákladů bylo možné dovodit ze znění

§ 4 odst. 2 a 3 zákona o loteriích, přičemž 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 taktéž 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 ustanovení § 19 odst. 1 písm. g) zákona o daních z příjmů, neboť bez vynaložení těchto nákladů by nebylo možné dosahovat osvobozených příjmů. Žalovaný v této souvislosti upozornil také na rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 21. 3. 2012, č. j. 31 Af 123/2010 - 121, který tyto závěry potvrdil s tím, že ani body 3. a 18. odůvodnění tohoto rozsudku nijak nezpochybnují jeho vyznění. V odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí pak žalovaný odkázal i na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 11. 2012, č. j. 9 Afs 39/2012 - 39 a č. j. 9 Afs 47/2012 - 32, oba dostupné na www.nssoud.cz, které potvrdily závěry správce daně i žalovaného: „Dle ustanovení § 19 odst. 1 písm. g) zákona o daních z příjmů jsou od daně osvobozeny příjmy ze všech vsazených částek ze všech poplatníkem provozovaných loterií

a jiných podobných her, u nichž bylo povolení k provozování vydáno podle § 4 odst. 2 zákona. Náklady vynaložené na tyto příjmy nemohou mít dopad na výši daňové povinnosti. Výše uvedené pravidlo platí obecně pro všechny poplatníky, kteří realizují příjmy, které jsou z různých zákonem stanovených důvodů osvobozeny od daně, či realizují příjmy, které nejsou předmětem daně. Oproti osvobozeným příjmům nelze uplatnit žádné náklady, a to ani zcela základní a samozřejmě daňové náklady jako energie, opravy, údržbu apod.“

26. „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.“

27. Krajský soud zároveň uvádí, že otázkou uznatelnosti některých nákladů (vynaložených na tikety

a karty, služby z mandátní smlouvy, místní a správní poplatky, vyplacené výhry a odvod na veřejně prospěšné účely) se ve své rozhodovací činnosti zabýval také ve skutkově a

právně obdobných případech nyní projednávané věci. Zmínit lze v této souvislosti např. rozsudek ze dne 28. 3. 2012, č. j. 30 Af 101/2010 - 77, kde vystupoval tentýž žalobce jako v nyní souzené věci; případně rozsudek ze dne 23. 4. 2012, č. j. 30 Af 102/2010 - 77, ve věci žalobce - společnosti EVOL a.s., která je sesterskou společností žalobce. Shodně přitom žalobce uplatňoval námitku týkající se nutnosti uznat společné náklady jako náklady daňově účinné. Krajský soud však neshledal důvody, pro které by se odchýlil od právních závěrů vyslovených ve shora označených rozsudcích, které nadto byly potvrzeny i Nejvyšším správním soudem (ve vztahu k žalobci srovnaj zejména již zmiňovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 7. 2012, č. j. 9 Afs 47/2012 - 36, dostupný na www.nssoud.cz).

28. K novele č. 261/2007 Sb. pak krajský soud doplňuje, 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 argumentoval ohledně zdaňovacího období roku 2007. Žalovaný však z uvedené novely a z důvodové zprávy k ní vycházel toliko podpůrně, když dovozoval účel předchozí právní úpravy důvodovou zprávou k této novele. To vedlo pouze k ujištění, že správce daně a žalovaný postupovali ve zdaňovacím období roku 2007 správně. Z uvedené argumentace žalovaného přitom nelze dovodit, že by nová právní úprava vedla ke změně dosavadního názoru žalovaného. Závěry žalovaného tedy vycházejí z tehdy účinné právní úpravy, judikatury správních soudů a jsou zcela logicky odůvodněny. Odůvodnění správce daně a žalovaného tak lze dle názoru krajského soudu považovat z pohledu zásady legitimního očekávání za zcela postačující.
29. 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, krajský soud posoudil jako nepřiléhavá, neboť žalovaný neaplikoval ustanovení § 25 odst. 1 písm. z) zákona o daních z příjmů a souvislosti s tímto ustanovením tak v žádném případě nedošlo ani k překvapivému rozhodnutí, ani k výkladu v neprospěch žalobce.

IV.b) Námitka nezákonného vydání výzvy k podání dodatečného daňového přiznání

30. Žalobce dále v podané žalobě namítal, že v projednávané věci měla rovnou proběhnout daňová kontrola a že správce daně nemůže zcela libovolně volit mezi prostředky, které v průběhu daňového řízení zvolí. Ani této námitce však krajský soud (stejně jako již dříve ve věci sp. zn. 30 Af 51/2013) nepřisvědčil. Krajský soud samozřejmě souhlasí se žalobcem do té míry, že nelze libovolně volit mezi daňovou kontrolou a výzvou k podání dodatečného daňového přiznání a zvolit ten úkon, který se správci daně zrovna nejlépe hodí. Pro každý z uvedených postupů totiž musejí být splněny zákonné podmínky. Pokud však tyto zákonné podmínky jsou splněny, je na správci daně, aby zvolil takový postup, který při zachování všech základních zásad správy daní naplní její cíle, tedy správné stanovení daně a zajištění její úhrady.

31. Zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění rozhodném pro projednávanou věc (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), který byl účinný v době vydání výzvy k podání dodatečného daňového přiznání, přitom nikde nestanovil, že má správce daně povinnost

za určité situace provést právě daňovou kontrolu. Ustanovení § 16 zákona o správě daní a poplatků toliko vymezovalo, o jaký institut se jedná a stanovoval práva a povinnosti daňových subjektů a správce daně. Konkrétní volba postupu při správě daní a volba prostředků ovšem náležela správci daně, a to z hlediska naplnění zákonných podmínek a účelu konkrétního úkonu či postupu, který při tom nepochybně musel přihlížet k základním zásadám správy daní, včetně zásady přiměřenosti (§ 2 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků). V obecné rovině přitom výzva k podání dodatečného daňového přiznání nepochybně představuje menší zásah a zátěž pro daňový subjekt než vlastní provádění daňové kontroly. Z tohoto pohledu tedy nelze správci daně vytýkat, že oproti původnímu záměru daňovou kontrolu v první fázi nezahájil a rozhodl se, že bude postačovat výzva k podání dodatečného daňového přiznání. Soud zde nehodnotí, jaký postup lze zpětně považovat za vhodnější, ale toliko otázku, zda postupem správce daně a následně žalovaného nedošlo k porušení zákona a ke krácení na právech žalobce. To však v daném případě neshledal.

32. Dle § 40 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků (a s ohledem na § 44 odst. 1 téhož zákona, který s výzvou k podání dodatečného daňového přiznání výslovně počítá) byl daňový subjekt (žalobce) povinen na výzvu správce daně podat dodatečné daňové přiznání a správce daně byl oprávněn jej k tomuto vyzvat. Dle § 41 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků to byl přitom sám daňový subjekt, který má primárně povinnost dodatečné daňové přiznání podat, pokud zjistí, že jeho daňová povinnost by měla být vyšší. Zákon tedy výslovně počítal s tím, že se daňový subjekt sám přizná k vyššímu odvodu daně, než jaký uvedl v řádném daňovém přiznání. Výzva žalobci, že by daň mohla být vyšší, než tvrzená, tudíž nebyla nijak excesivní ani nezákonná. Ve výzvě bylo jasně uvedeno, z jakých konkrétních důvodů vyvstaly správci daně obavy ohledně správnosti tvrzení daně v původním přiznání - v této výzvě bylo uvedeno, které náklady a z jakých důvodů má správce daně na rozdíl od žalobce za daňově neúčinné, a tedy proč by mohla být jeho daňová povinnost posouzena jako vyšší. Výzva tak splňovala všechny podmínky na ni kladené a žalobce byl schopen pochybnosti správce daně z této výzvy řádně identifikovat tak, aby mohl dodatečné daňové přiznání podat. Výzvu tak nelze hodnotit jako excesivní úkon správce daně, který by byl učiněn toliko formálně (s cílem prodloužit prekluzivní lhůtu), a který by tak z tohoto důvodu nevyvolal předvídané účinky (přerušení běhu prekluzivní lhůty). Stejně tak krajský soud tuto výzvu nepokládá ani za zjevné zneužití práva, v důsledku kterého by byla výzva nevykonatelná, a tedy k dodatečnému vyměření daně by došlo až po uplynutí prekluzivní lhůty (s ohledem na zahájení daňové kontroly po uplynutí prekluzivní lhůty).

33. Je pravdou, že žalobce sice vyzval správce daně 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 správci daně, jak bude ve věci dále postupovat. Za této situace nelze argumentovat zásadou součinnosti, zvláště pokud správce daně zjistil, že se zástupce žalobce k jednání u Finančního úřadu pro Prahu 9, kvůli němuž

se tento zástupce správce daně omluvil, nedostavil. Zásadu součinnosti tedy primárně porušil zástupce žalobce, nikoli správce daně. Odkaz na rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem, pobočky v Liberci, ze dne 25. 3. 2009, sp. zn. 59 Ca 114/2008 - 42, pak krajský soud hodnotí jako nepřipadný, neboť se v něm toliko uvádí, že neexistuje zákonná povinnost vydat výzvu k podání dodatečného daňového přiznání namísto daňové kontroly. V projednávané věci však došlo k opačnému postupu správce daně.

IV.c) Nezákonnost výzvy k odstranění pochybností

34. Žalobce rovněž namítal, že správce daně jej vyzval k vysvětlení a doložení údajů v dodatečném daňovém přiznání neuvedených, což činí výzvu k odstranění pochybností nezákonnou. Krajský soud však ani tuto žalobní námitku (shodně jako v řízení ve věci sp. zn. 30 Af 51/2013) neshledal důvodnou. Žalobce sice oproti předchozímu daňovému přiznání neupravil výši daňově neuznatelných nákladů, nicméně tyto náklady jsou v dodatečném daňovém přiznání obsaženy (řádek 40) a správci daně zůstaly pochybnosti o jejich výši. Tyto pochybnosti také ve výzvě k odstranění pochybností ze dne 8. 6. 2011 konkrétně vymezil.
35. Je přitom zřejmé a vyplývá to i z logiky věci, že postup k odstranění pochybností (dříve vytýkáci řízení) se vztahuje k údajům uvedeným v daňovém tvrzení (jak vyplývá z žalobcem zmiňovaného usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2010, č. j. 5 Afs 92/2008 - 147, publikovaného pod č. 2137/2010 Sb. NSS) - nelze zpochybňovat něco, co mi nebylo předloženo. V projednávané věci však taková situace nenastala, neboť daňově neúčinné náklady jsou skutečně uvedeny na řádku 40 dodatečného daňového přiznání a přímo vůči nim také výzva správce daně k odstranění pochybností směřovala.
36. K odkazům na řadu žalobcem předestřených soudních rozhodnutí pak krajský soud toliko stručně uvádí, že z těchto rozhodnutí nelze dovodit namítané pochybení správce daně či žalovaného.

IV.d) Nerealizované kurzové rozdíly

37. Závěrem krajský soud pouze pro úplnost podotýká, že v souvislosti s problematikou nerealizovaných kurzových rozdílů, pro kterou bylo předchozí rozhodnutí žalovaného rozsudkem Krajského soudu v Brně ze dne 28. 4. 2015, č. j. 30 Af 51/2013 - 39, zrušeno a věc byla žalovanému vrácena k dalšímu řízení, v němž byl žalovaný ve smyslu rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 4. 2012, č. j. 5 Afs 45/2011 - 94, zavázán, aby prověřil povahu žalobcem do základu daně zahrnutých kurzových rozdílů (realizovaných vs. nerealizovaných), a dle prokázání skutečných nerealizovaných kurzových rozdílů pak případně upravil základ daně a výši stanovené ztráty, žalobce sám o vlastní vůli v dalším řízení uvedl (viz str. 14 odůvodnění rozhodnutí), že „s ohledem na pracnost s obstaráním 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“. Žalovaný tak v této

souvislosti v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí správně uzavřel, že pokud žalobce od této námitky v odvolacím řízení upustil, v rámci doplňování odvolacího řízení nevyplynuly žádné nové skutečnosti, které by měly na výši kurzových rozdílů zahrnutých do základu daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2007 do 31. 12. 2007 vliv.

V. Závěr a náklady řízení

38. Krajský soud tak na základě výše uvedených skutečností neshledal žalobu důvodnou, a proto ji podle ustanovení § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
39. Výrok o náhradě nákladů řízení je odůvodněn ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s., podle kterého žalobce, který neměl ve věci úspěch, nemá vůči žalovanému právo na náhradu nákladů řízení před soudem a žalovanému žádné náklady řízení nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly, a to ani v řízení před krajským soudem, ani v řízení o kasační stížnosti před Nejvyšším správním soudem. Krajský soud proto rozhodl tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat do dvou týdnů po jeho doručení kasační stížnost. 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 právních předpisů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 31. října 2018

Mgr. Milan Procházka
předseda senátu