



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. 45526/16/5200-11435-711305

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 zamítnuto odvolání žalobce a potvrzeno prvostupňové rozhodnutí Finančního úřadu ve Vyškově (dále jen „správce daně“), platebního výměru ze dne 23. 12. 2011, č. j. 127965/11/341910706958. Tímto rozhodnutím byla žalobci (oproti řádnému daňovému přiznání) vyměřena daňová ztráta z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2010 do 31. 12. 2010 ve výši 7 847 209 Kč.
2. Vydání platebního výměru předcházela výzva správce daně k odstranění pochybností (ze dne 29. 7. 2011, č. j. 101377/11/341910706958), které správci daně vyvstaly v souvislosti s uplatněnou výší nákladů vynaložených žalobcem jako provozovatelem loterií a jiných podobných her 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“). V rámci postupu k odstranění pochybností správce daně žalobci zvýšil částku daňově neúčinných výdajů (nákladů) souvisejících s osvobozenými příjmy (výnosy) celkově o 5 055 342 Kč [v případě zvýšení o 4 992 363 Kč se jednalo o připočtení přímých daňově neúčinných nákladů dle § 25 odst. 1 písm. i) zákona o daních z příjmů a na něj navazujícího ustanovení § 25 odst. 1 písm. zl) téhož zákona, ve spojení s § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů; v případě zvýšení o 62 979 Kč se jednalo o připočtení přímých nákladů vynaložených na osvobozené příjmy v oblasti odpisování hmotného majetku používaného výhradně k dosahování těchto osvobozených příjmů].

II. Obsah žaloby

3. Podstatou žalobní argumentace byl nesouhlas žalobce s posouzením nákladů na odvod části výtěžku na veřejně prospěšné účely, správní poplatky, státní dozor, nájem hracích zařízení, odpisy hracích zařízení a na vyplacené výhry jako nákladů daňově neúčinných. Vedle toho však žalobce napadal i výpočet koeficientu mezi příjmy osvobozenými od daně a dani podléhajícími, stejně jako hodnocení výnosů, které podléhají dani z příjmů. Současně uvedl, že není pravdou, že výše uvedené náklady s sebou nepřinášejí ani zčásti zdanitelné výnosy. Ve vztahu k tzv. TIPSům (spropitné) žalobce namítal, že s tímto příjmem je nutné vždy počítat, přičemž žalobce jejich zdaňování pokládal za diskriminační, protože v jiných profesích spropitné zdaňováno není. K výnosovým úrokům žalobce připomněl, že tyto jsou příjmem ze hry, neboť provozováním loterií se rozumí mj. i činnost finanční. V případě kurzových zisků žalobce argumentoval tím, že tyto vznikají z provozu loterií a jiných podobných her jako celku (přepočtem cizí měny na měnu tuzemskou a z přesunů mezi bankovními účty vedenými v cizí a tuzemské měně) a kryjí nejen kurzové ztráty, ale i další náklady provozu.
4. K otázce posouzení nákladů jako daňově neúčinných žalobce uvedl, že se podle něj jedná o společné náklady z výnosů žalobce, které slouží příjmům osvobozeným od daně z příjmů a příjmům podléhajícím této dani. Finanční orgány se však s uvedeným názorem žalobce neztotožnily. Jelikož se jedná o společné náklady, lze 0,154 % těchto nákladů považovat za náklady daňově uznatelné, neboť není sporu o tom, že společné náklady vygenerovaly

oba druhy výnosů (jak příjmy osvobozené od daně, tak příjmy dani podléhající). Žalobcem uváděný procentní podíl těchto nákladů přitom vznikl jejich vzájemným poměřením. Mezi příjmy (výnosy) dani podléhající patří dle žalobce např. výnosové úroky z bankovních účtů, kurzové zisky, jiné provozní výnosy a náhrady mank a škod. Dle názoru žalobce je tedy patrné, že se skutečně jedná o společné náklady a že z obou druhů výnosů jsou společně kryty veškeré náklady provozu, tedy i nájem hracích zařízení, správní poplatky, odvod na státní dozor, odvod na veřejně prospěšné účely, vyplacené výhry a dále porřízení dlouhodobého majetku, tedy nepřímě i odpisy hracích zařízení. Výnosy (TIPS, výnosové úroky a kurzové zisky) a jejich vztahem k nákladům, jakož i jednotlivými náklady, se žalobce dále zabýval podrobněji.

5. V první řadě se věnoval odvodu části výtěžku na veřejně prospěšné účely. Podle žalobce nelze dovozovat přímou souvislost mezi tímto odvodem a částí příjmů plynoucích z provozování loterie či jiné podobné hry. Zaplacení tohoto odvodu není podmínkou pro osvobození příjmů z loterie či jiné podobné hry od daně z příjmů a nelze říci, že tento odvod je prováděn výlučně k dosažení osvobozených příjmů. Ke správním poplatkům zaplaceným v souvislosti s provozováním loterie a jiné podobné hry žalobce uvedl, že zaplacení těchto poplatků nezaručuje, že výherní hrací přístroj přijímá sázky vždy. Stane se, že někdy není přijímána žádná sázka i několik dní. Zaplacení poplatku umožňuje dosahovat jak příjmy osvobozené od daně, (vsazené částky), tak zdanitelné příjmy (TIPS, výnosové úroky, kurzové zisky aj.). K odvodu poplatku na státní dozor žalobce uvedl, že státní dozor nedozoruje jen přijímání sázek, ale je vykonáván nad celým provozem loterií, tj. nad všemi činnostmi vyjmenovanými v § 4 odst. 4 zákona o loteriích. V případě nájmu hracích zařízení a odpisů hracích zařízení žalobce namítal, že tyto náklady nezaručují, že výherní hrací přístroj přijímá sázky vždy. Současně upozornil na žalovaným nezohledněný pokyn Ministerstva financí číslo D-300 a související ustanovení § 24 odst. 2 zákona o daních z příjmů, z nichž žalobce usuzoval, že i odpisy a nájem hracích zařízení jsou náklady daňově uznatelnými bez ohledu na to, zda slouží k dosažení, zajištění nebo udržení zdanitelných příjmů. K otázce vyplacených výher žalobce poukazoval na skutečnost, že vyplacení výhry není přímým důsledkem přijaté sázky, ale celého procesu hry. Vyplacená výhra je nákladem jako každý jiný náklad provozovatele loterie a jiné podobné hry. Tento náklad je tak krytý jak z výnosů osvobozených od daně, tak výnosů dani podléhajících.
6. V další části žalobní argumentace žalobce poukázal na zásah do svého legitimního očekávání s ohledem na dřívější rozhodovací činnost správce daně. Žalobce očekával, že správce daně a následně i žalovaný zachovají ve zdaňovacím období roku 2010 (při posouzení nákladů a jejich rozvržení k příjmům osvobozeným od daně a k příjmům dani podléhajícím) jednotný a vnitřně soudržný postup jako v předešlých zdaňovacích obdobích, tj. jako v daňových řízeních předcházejících vydání žalobou napadeného rozhodnutí.

7. Svou argumentaci pak žalobce podpořil také citacemi z řady rozhodnutí Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu, které krajský soud do tohoto stručného shrnutí žaloby podrobněji nezahrnoval. Ze všech výše uvedených důvodů proto žalobce závěrem navrhl, aby krajský soud napadené rozhodnutí žalovaného zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

III. Vyjádření žalovaného

8. Žalovaný ve svém vyjádření k podané žalobě poukázal na skutečnost, že předmětem sporu mezi žalobcem a žalovaným bylo posouzení zákonnosti závěrů žalovaného ohledně daňové účinnosti či neúčinnosti žalobcem uplatněných nákladů a otázka nerealizovaných kurzových rozdílů. Žalobce v podané žalobě vyjádřil svůj nesouhlas s posouzením nákladů na odvod části výtěžku na veřejně prospěšné účely, správní poplatky, státní dozor, nájem hracích zařízení, odpisy hracích zařízení a na vyplacené výhry jako nákladů daňově neúčinných. Vedle toho napadl i výpočet koeficientu mezi příjmy osvobozenými od daně a dani podléhajícími, stejně jako hodnocení výnosů podléhajících dani z příjmů. Současně namítal, že není pravdou, že by výše jmenované náklady s sebou nepřinášely ani zčásti zdanitelné příjmy (výnosy); a dále poukázal na zásah do svého legitimního očekávání s ohledem na dřívější rozhodovací praxi správce daně.
9. K takto uplatněným žalobním námitkám žalovaný připomněl, že předmět sporu byl již krajským soudem jednou řešen, a to ve věci sp. zn. 30 Af 50/2013. 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.
10. 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 50/2013. V této souvislosti připomenul také rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 11. 2012 ve věci sp. zn. 9 Afs 39/2012 (stejně jako rozsudek ze dne 29. 11. 2012 ve věci sp. zn. 9 Afs 47/2012), který otázku klíčování nákladů (správní poplatky, odpisy hracích přístrojů ad.), u kterých existuje jednoznačná vazba na neosvobozené příjmy, detailně řešil. 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.
11. Žalovaný se tak domníval, že v daném případě bylo 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

12. 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.
13. 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.
14. 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 50/2013. V rozsudku ze dne 28. 4. 2015, č. j. 30 Af 50/2013 - 53, 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 50/2013 dospěl, je přitom v projednávané věci vázán a tyto cituje níže.

IV.a) Výpočet koeficientu

15. Žalobce předně v podané žalobě namítal nesprávný postup správce daně a následně žalovaného při výpočtu koeficientu mezi příjmy osvobozenými od daně a příjmy dani podléhajícími z toho důvodu, že dle žalobce se za příjmy osvobozené od daně považují vsazené částky snížené o vyplacené výhry.
16. Podle 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 č. 202/1990 Sb., o loteriích a jiných podobných hrách, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o loteriích“).
17. Dle soudu je toto ustanovení jednoznačné a určité a nedává prostor k jinému výkladu, než že osvobozeny jsou skutečně veškeré příjmy ze všech vsazených částek, a to bez jejich dalšího snižování. Ostatně toto lze dovodit i z ustanovení § 4 odst. 3 zákona o loteriích, které rozlišuje mezi výtěžkem a příjmem z loterií. Výtěžkem se 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 poplatek, místní poplatek, náklady státního dozoru a o vlastní náklady provozovatele

přímo související s provozováním her. Snížení o vyplacené výhry je relevantní nikoli pro výpočet koeficientu, ale pro zjištění výše odvodu na veřejně prospěšné účely (§ 4 odst. 2 zákona o loteriích), neboť odvod části výtěžku na veřejně prospěšné účely ve výši 6 % až 20 % se počítá 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. Dále se v ustanovení § 4 odst. 2 zákona o loteriích uvádí, že odvod části výtěžku v určené výši na veřejně prospěšné účely splňuje podmínku stanovenou zvláštním předpisem [v poznámce pod čarou je obsažen odkaz na § 19 odst. 1 písm. g) zákona o daních z příjmů]. V podmínkách roku 2010 tedy platilo, že odvod části výtěžku na obecně prospěšné účely nahrazoval zdanění daní z příjmů. Pokud se jednalo o žalobcem poukazovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 12. 2007, č. j. 5 Afs 41/2007 - 88, ten se dle krajského soudu touto otázkou nezabývá, neboť řeší právě otázku výše odvodu pro veřejně prospěšné účely. Rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 5. 5. 1994 ve věci sp. zn. C-38/93 se pak týkal daně z přidané hodnoty, nadto nikoli otázky osvobození od daně, ale otázky zahrnutí výher vyplacených hráčům do základu daně provozovatele loterií.

IV.b) Hodnocení výnosů a jejich vztah k nákladům

18. Otázka možnosti uplatnění nákladů ve vztahu k tzv. TIPSům (spropitnému) je dle krajského soudu v projednávané věci bezpředmětná, neboť v rozhodném zdaňovacím období nebyly tyto příjmy nad rámec všech vsazených částek vůbec realizovány. Pokud pak žalobce dále ve vztahu k TIPSům namítal, že jejich zdaňování považuje za diskriminační, neboť v jiných profesích spropitné zdaňováno není, k tomu krajský soud (shodně jako již ve věci sp. zn. 30 Af 50/2013) opakuje následující. V prvé řadě je nutno konstatovat, že krajskému soudu není známo žádné zákonné ustanovení, které by vyjímalo spropitné u ostatních profesí z předmětu zdanění či jej od daně z příjmů osvobozovalo. Zdaňováním příjmů ze spropitného v případě provozovatelů loterií a jiných podobných her tak v žádném případě nelze považovat za diskriminační. Jak v této souvislosti vyplývá z judikatury Ústavního soudu, zákonodárce je nadán velkou diskrecí v tom, jaký způsob zdanění zvolí, aby shromáždil finanční prostředky pro zabezpečování svých funkcí a politik. Nesmí nicméně zasáhnout do vlastnických práv takovým způsobem, aby se majetkové poměry dotčeného subjektu zásadně změnily natolik, že by došlo ke „zmaření samé podstaty majetku“, tj. „ke zničení majetkové základny“ poplatníka (srovnej nálezy Ústavního soudu ze dne 13. 8. 2002, sp. zn. Pl. ÚS 3/02, vyhlášený pod č. 405/2002 Sb.). O takových důsledcích ovšem v projednávaném případě rozhodně nelze hovořit.
19. K výnosovým úrokům krajský 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 a 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.

20. V případě kurzových zisků žalobce argumentoval tím, že zisky vznikají z provozu loterií a jiných podobných her jako celku, a že tedy kryjí i další náklady provozu. K tomu krajský soud uvádí, že nijak nezpochybňuje tvrzení žalobce, že kurzové zisky mohou krýt kurzové ztráty a další náklady provozu, nicméně sama tato skutečnost 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 ve smyslu § 19 odst. 1 písm. g) zákona o daních z příjmů. Kurzové zisky jsou toliko důsledkem směny peněžních prostředků přijatých v cizí měně a aktuálního kurzu v době této směny.
21. Krajský soud tedy neshledal důvody, které by vedly ke zpochybnění závěrů žalovaného o vztahu výše uvedených příjmů a předmětných nákladů, jejichž daňové uznatelnosti se krajský soud podrobněji věnuje v následující části odůvodnění.

IV.c) Daňově neúčinné náklady

22. V první řadě krajský soud 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 již ve své rozhodovací činnosti dříve zabýval, a to ve skutkové i 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. Krajský soud v Brně dále vydal dne 21. 3. 2010 pod č. j. 31 Af 123/2010 - 112 rozsudek ve věci žalobce - společnosti Paradise Casino Admiral, a.s., která je mateřskou společností žalobce, a dále 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 jako ve shora zmiňovaných případech přitom žalobce i nyní uplatňuje 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 srovnej zejména již výše zmiňovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 7. 2012, č. j. 9 Afs 47/2012 - 36, dostupný na www.nssoud.cz) a které krajský soud bez dalšího přejímá.
23. Podle ustanovení § 4 odst. 3 zákona o loteriích se výtěžkem 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.
24. Relevantní je také již výše citované ustanovení § 19 odst. 1 písm. g) zákona o daních z příjmů,

dle kterého 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 č. 202/1990 Sb., o loteriích a jiných podobných hrách, ve znění pozdějších předpisů.

25. Dle ustanovení § 25 odst. 1 písm. i) zákona o daních z příjmů za výdaje (náklady) vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely nelze uznat zejména výdaje (náklady) vynaložené na příjmy od daně osvobozené nebo nezahrnované do základu daně a u poplatníků uvedených v § 2 odst. 2 rovněž výdaje (náklady) vynaložené na příjmy vyňaté podle mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění, převyšující tyto příjmy.
26. Ustanovení § 24 odst. 2 písm. zc), věty druhé za středníkem, zákona o daních z příjmů upravuje, že ustanovení tohoto písmene se 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)].
27. Podle ustanovení § 25 odst. 1 písm. zl) zákona o daních z příjmů 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.
28. Z výše citovaných ustanovení zákona lze tedy dovodit, že v případě provozování loterií je třeba lišit 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, kdy náklady vztahující se k těmto příjmům (výnosům) 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 dle § 24 odst. 1 písm. zc) a § 25 odst. 1 písm. zl) zákona. Třetí skupinu představují ostatní příjmy získané mimo vazbu na realizaci loterie, ke kterým lze za splnění zákonných podmínek uplatnit náklady.
29. Žalovaný přitom zcela v souladu se zákonem o daních z příjmů 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. Vycházel přitom také z citace závěrů obsažených v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 11. 2012, č. j. 9 Afs 39/2012 - 29, a taktéž rozsudku z téhož dne, č. j. 9 Afs 47/2012 - 32, oba dostupné na www.nssoud.cz, v nichž se Nejvyšší správní soud zabýval právě problematikou

tzv. „klíčování“ nákladů za identické právní úpravy: „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.“

30. „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.“

31. „Jak již správně uvedl žalovaný, vymezení přímých nákladů spojených s realizací osvobozených příjmů ze vsazených částek lze dovodit také ze zákona č. 202/1990 Sb., o loteriích a jiných podobných hrách, ve znění účinném za rozhodné období. Odvod na 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.“

32. Je tedy zřejmé, že 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, ale jedním z možných, ale přesto přímých důsledků sázky. Správní poplatky, poplatek za státní dozor, odvod na veřejně prospěšné účely, stejně jako nájem a odpisy hracích zařízení představují rovněž náklady vynaložené v přímé souvislosti s realizací osvobozených příjmů z vsazených částek. Uvedené náklady nelze s odkazem na ustanovení § 25 odst. 1 písm. i) a zl) zákona o daních z příjmů uznat za náklady daňově účinné, neboť se přímo vztahují k přijímání sázek a s tímto účelem je žalobce také nepochybně vynakládal. Ve vztahu k nájmu a odpisům hracích zařízení Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 29. 7. 2012, č. j. 9 Afs 47/2012 - 36, dostupném

na www.nssoud.cz, výslovně uvedl, že jak nájem, tak vlastnictví hracích zařízení je podmínkou pro dosažení osvobozených příjmů. Pokud žalobce v této souvislosti argumentoval, že zařízení nepřijme sázku i několik dnů, je nutno konstatovat, že se jedná o otázku nesení podnikatelského rizika, které se žalobce svým přístupem pokouší přenášet

částečně na stát, kdy nevyužívání zařízení žalobcem má snížit jeho daňovou povinnost. K namítanému nepřihlídnutí k pokynu Ministerstva financí D-300 a ustanovení § 24 odst. 2 zákona o daních z příjmů krajský soud uvádí, že toto ustanovení skutečně hovoří o odpisech hmotného majetku a nájmu s tím, že tyto výdaje (náklady) jsou obecně daňově uznatelné bez toho, aby sloužily k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Zároveň však krajský soud upozorňuje, že žalobce v této souvislosti zcela pominul znění ustanovení § 25 odst. 1 písm. i) zákona o daních z příjmů, 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.

33. Odvod na veřejně prospěšné účely byl žalobcem zpochybněn s odkazem na rozsudky Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu. Tato rozhodnutí však dle krajského soudu nijak nedopadají na v projednávané věci řešenou spornou otázku, tedy zda odvod na veřejně prospěšné účely je nákladem přímo vynaloženým na příjmy od daně osvobozené. Naopak není dle krajského soudu pochyb o tom, že v souvislosti s dosahováním příjmů osvobozených od daně (příjmy ze všech vsazených částek ze všech poplatníkem provozovaných loterií a jiných podobných her) je obecně neoddiskutovatelnou zákonnou podmínkou právě i placení odvodu na veřejně prospěšné účely, a je tak v přímé souvislosti s dosahováním příjmů z loterií a jiných podobných her. Skutečnost, že podle žalobcem citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 3. 2008, č. j. 1 Afs 6/2008 - 64, není osvobození výtěžku z loterie od daně 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.
34. K výše uvedenému krajský soud zároveň doplňuje, 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*“ (srovnej k tomu již několikrát citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 7. 2012, č. j. 9 Afs 47/2012 - 36, dostupný na www.nssoud.cz).
35. 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 ustanovení § 19 odst. 1 písm. g) zákona o daních z příjmů, neboť bez vynaložení těchto nákladů by nebylo možné dosahovat osvobozených příjmů - jejich účelem je právě dosahování těchto osvobozených příjmů. Takto uplatněnému souboru žalobních námitek proto krajský soud nepřisvědčil.

IV.d) Námitka legitimního očekávání

36. Důvodným krajský soud neshledal ani žalobní bod směřující proti porušení zásady legitimního očekávání s odkazem na dřívější rozhodovací praxi správce daně, kdy žalobce argumentoval konkrétně správní praxí v letech 2004 až 2007 a zejména stanoviskem Finančního ředitelství v Brně ze dne 7. 5. 2004, č. j. 2185/2004/FŘ/120.

37. K této námitce krajský soud uvádí, že s účinností od 1. 1. 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. 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 zájem na tom, 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). Z důvodové zprávy k zákonu

č. 261/2007 Sb. tak vyplývá jednoznačné zpřesnění postupu při zdanění provozovatelů loterií

a podobných her od roku 2008, a proto není možno odkazovat na historická stanoviska Finančního ředitelství v Brně ze dne 7. 5. 2004 a ze dne 10. 5. 2007. Žalovaný přitom své závěry v rozhodnutí řádně odůvodnil, současně upozornil také na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 11. 2012, č. j. 9 Afs 39/2012 - 29 a č. j. 9 Afs 47/2012 - 32, které závěry týkající se klíčování nákladů a neúčinnosti výše uvedených sporných nákladů potvrdily. Závěry žalovaného tedy vycházejí z tehdy účinné právní úpravy, judikatury správních soudů a jsou také logicky zdůvodněny. Odůvodnění správce daně a žalovaného lze přitom dle názoru krajského soudu považovat z pohledu zásady legitimního očekávání za zcela postačující. Uvedená zásada totiž neznamená, že by se správní orgán nemohl od své dřívější praxe odchýlit, ale že tak může učinit toliko na základě řádného odůvodnění. To bylo v daném případě beze zbytku naplněno.

IV.e) Nerealizované kurzové rozdíly

38. 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 50/2013 - 53, 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. 13 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 námítky 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. 2010 do 31. 12. 2010 vliv.

V. Závěr a náklady řízení

39. Krajský soud tak na základě výše uvedených skutečností neshledal žalobu důvodnou, a proto ji podle ustanovení § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
40. 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

