



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Jaroslavy Skoumalové a soudců Mgr. Petra Sedláka, Ph.D. a JUDr. Václava Štencla, MA ve věci

žalobce: **Paradise Casino Admiral, a.s.**, IČ: 25336991
sídlem Komořany 146, PSČ 683 01
zastoupený daňovým poradcem Ing. Radkem Lančíkem
sídlem Divadelní 4, 602 00 Brno

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 10. 2016, č. j. 45614/16/5200-11435-711305

takto:

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Žalobou ze dne 24. 12. 2016 se žalobce (dále také „daňový subjekt“) domáhal zrušení v záhlaví označeného rozhodnutí žalovaného, kterým bylo částečně potvrzeno a částečně změněno (v části týkající se bankovního spojení) rozhodnutí Finančního úřadu ve Vyškově (dále jen „správce daně“) ze dne 23. 12. 2011, č. j. 127968/11/341910706958 (dále jen „platební výměr“), kterým byla žalobci vyměřena daň z příjmu právnických osob za zdaňovací období roku 2010, a to tak, že správce daně vyměřil daň ve výši 2.939.300 Kč (oproti dani tvrzené daňovým subjektem ve výši 0 Kč).

II. Podstatný obsah žaloby

2. 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 daňově neúčinných. Vedle toho však žalobce napadal i výpočet koeficientu mezi příjmy osvobozenými od daně a dani podléhajícími, stejně jako i 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) uvedl, že s tímto příjmem je nutné vždy počítat, a že jejich zdaňování považuje za diskriminační, protože v jiných profesích spropitné zdaňováno není. Tuto svou žalobní argumentaci obsáhle odůvodňuje v části III.3. žaloby. K výnosovým úrokům žalobce namítal, že tyto jsou příjmem ze hry, neboť provozováním loterií se rozumí mj. i činnost finanční. V případě kurzovních zisků pak 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.
3. K otázce posouzení nákladů jako daňově neúčinných žalobce uvedl následující. Podle něj se jedná o společné náklady z výnosů žalobce, které slouží příjmům osvobozeným od daně z příjmů a příjmům podléhajícím této dani. Finanční orgány nesouhlasí s uvedeným názorem žalobce. Jelikož se však o společné náklady jedná, lze proto 2,190 % 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 vznikl jejich vzájemným poměřením. Mezi příjmy dani podléhající patří například výnosové úroky z bankovních účtů, kurzové zisky, jiné provozní výnosy a náhrady škod. Jelikož se jedná o společné náklady, z obou druhů výnosů jsou společně kryty veškeré náklady provozu žalobce, tedy i náklady vynaložené na místní poplatky, vyplacené výhry, odvod na veřejně prospěšné účely, státní dozor, nájem hracích zařízení, odpisy hracích zařízení. K těmto nákladům se žalobce vyjádřil i jednotlivě.
4. V první řadě to byl odvod 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 sázky aj.). K odvodu poplatku na státní dozor pak žalobce uvedl,

že státní dozor nedozoruje jen přijímání sázek, ale je vykonáván nad celým provozem loterií, tj. nad všemi činnostmi jmenovanými v § 4 odst. 4 zákona č. 202/1990 Sb., o loteriích a jiných podobných hrách, ve znění rozhodném pro projednávanou věc (dále jen „zákon 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 ust. § 24 odst. 2 ZDP, ze kterých žalobce usuzoval, že i odpisy a nájem hracích zařízení jsou daňově uznatelnými náklady bez ohledu na to, zda slouží k dosažení, zajištění nebo udržení zdanitelných příjmů. K otázce vyplacených výher pak žalobce uvedl, 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.

5. V posledním bodu žalobní argumentace žalobce poukázal na zásah do svého legitimního očekávání s ohledem na dřívější rozhodování 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.
6. Svou argumentaci v žalobě podpořil žalobce citacemi řady rozhodnutí Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu, které soud do tohoto stručného shrnutí žaloby nezahrnul. S ohledem na vše uvedené pak žalobce závěrem navrhl, aby krajský soud napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

III. Vyjádření žalovaného

7. V písemném vyjádření k žalobě ze dne 13. 3. 2018 žalovaný poukázal na to, že uplatněné žalobní námitky kopírují žalobní námitky uplatněné v rámci přecházející žaloby ve věci téhož rozhodnutí správce daně prvního stupně, se kterými se krajský soud vypořádal v rozsudku ze dne 23. 6. 2015. Tehdy nyní uplatněné námitky neshledal jako důvodné.
8. K jednotlivým námitkám konstatoval, že i nyní je považuje za nedůvodné, přičemž k povinnostem, které mu soud uložil v předcházejícím rozsudku, uvedl, že po doplnění řízení před žalovaným od námitky, která byla důvodem pro zrušení předcházejícího rozhodnutí žalovaného, žalobce upustil.
9. V dalším žalovaný odkázal na obsah napadeného rozhodnutí a správního spisu a navrhl, aby soud podanou žalobu zamítl.

IV. Posouzení věci krajským soudem

10. Žaloba byla podána v zákonné dvouměsíční lhůtě dle ustanovení § 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s.ř.s.“) osobou k tomu oprávněnou dle ustanovení § 65 odst. 1 s.ř.s. a jde o žalobu přípustnou ve smyslu ustanovení § 65, § 68 a § 70 s.ř.s. Krajský soud v Brně na základě včas podané

žaloby přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2, věta první, s.ř.s.), jakož i řízení předcházející jeho vydání.

11. Při přezkoumání rozhodnutí vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správních orgánů (§ 75 odst. 1 s.ř.s.). Dospěl k závěru, že žaloba není důvodná. O žalobě soud rozhodl, aniž nařizoval jednání, za podmínek vyplývajících z ustanovení § 51 odst. 1 s.ř.s. poté, kdy účastníci řízení s tímto postupem vyslovili souhlas, resp. v zákonné lhůtě nevyjádřili svůj nesouhlas.
12. Před vlastním posouzením žalobních bodů musí soud předeslat, že ve věci posouzení rozhodnutí o odvolání žalobce proti rozhodnutí Finančního úřadu ve Vyškově ze dne 23. 12. 2011, č. j. 127968/11/341910706958, rozhoduje již podruhé, když předcházející rozhodnutí o odvolání proti platebnímu výměru zrušil rozsudkem ze dne 23. 6. 2015, č. j. 31Af 141/2013 – 52, a zavázal žalovaného, aby se opětovně zabýval skutečnostmi uvedenými v tehdejší žalobní námitce, týkající se nerealizovaných kurzových rozdílů, když soud zjistil, že správce daně, potažmo žalovaný neprověřil povahu žalobcem do základu daně zahrnutých kurzových rozdílů, přestože si musel být vědom rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 4. 2012, č. j. 5 Afs 45/2011-94, o nezákonnosti zahrnování nerealizovaných kurzových rozdílů do základu daně. Z toho důvodu soud uložil žalovanému, aby v dalším řízení vyzval žalobce ke specifikaci tvrzených kurzových rozdílů a dle prokázání skutečných nerealizovaných kurzových rozdílů pak případně upravil základ daně a výši stanovené ztráty.
13. Z obsahu podané žaloby vyplývá, že je obsahově zcela shodná s předcházející žalobou ze dne 12. 6. 2013, kterou bylo napadeno rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 2. 4. 2013, č. j. 9681/13/5000-14201-711305. Jediný rozdíl oproti uvedené žalobě je to, že nyní již žalobce neuplatňuje námitku 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, tedy námitku, pro kterou bylo předcházející rozhodnutí žalovaného zrušeno.
14. Z obsahu žalobou napadeného rozhodnutí soud zjistil, že od námítky týkající se sporného zahrnutí nerealizovaných kurzových rozdílů do základu daně žalobce v řízení před správcem daně upustil. Soud proto nezbyvá, než posoudit ty námitky, které žalobce nyní opětovně a shodně uplatnil, přičemž soud nemá důvod odchýlit se od svých předchozích závěrů, neboť žalobce žádnou novou argumentaci nepřináší. Soud proto ve shodě se svým rozsudkem ze dne 23. 6. 2015, č. j. 31Af 141/2013 – 52, konstatuje následující.

IV.a) Výpočet koeficientu

15. Žalobce 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. 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. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 12. 2007, č. j. 5 Afs 41/2007-88, na nějž žalobce odkázal se řešenou otázkou nezabývá. Tento rozsudek řeší otázku výše odvodu pro veřejně prospěšné účely. Rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 5. 5. 1994, sp. zn. C-38/93 se pak týkal daně z přidané hodnoty a navíc 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

16. Ve vztahu k TIPSům žalobce uvedl, že jejich zdaňování považuje za diskriminační, protože v jiných profesích spropitné zdaňováno není. K tomu uvádí soud následující. 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 v tom, 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 změnil tak, že by došlo ke „zmaření samé podstaty majetku“, tj. „ke zničení majetkové základny“ poplatníka (nálezný sp. zn. Pl. ÚS 3/02 ze dne 13. 8. 2002, vyhlášený pod č. 405/2002 Sb.). K tomu v projednávaném případě rozhodně nedošlo.
17. K problematice TIPSů se však také vyjádřil Nejvyšší správní soud, a to ve svém rozsudku ze dne 29. 11. 2012, č. j. 9 Afs 39/2012-29 (který se týkal věci žalobce, a který je mu tudíž velmi dobře znám), a na jehož právní závěry se zdejší soud odkazuje a zcela je přednáší do odůvodnění tohoto rozsudku, protože se jedná o posouzení po právní stránce zcela shodné věci. Na tomto závěru nic nezmění ani argumentace žalobce stran změny právní úpravy v průběhu času (a v žalobě citovaných důvodných zpráv), jelikož na podstatě věci a jejím právním posouzení toto nemá žádného vlivu. Nejvyšší správní soud tedy v uvedeném rozsudku konstatoval, že postup žalovaného stran zdanění tzv. TIPSů je zcela správný a zákonný (žalovaný postupoval zcela obdobně i v nyní řešené věci). Z rozsudku Nejvyššího správního soudu pak zdejší soud pro úplnost cituje:

„Druhou skupinu příjmů tvoří příjmy nad rámec vsazených částek, které dani podléhají a u kterých je uplatnění nákladů vyloučeno ustanoveními § 24 odst. 2 písm. zc) a § 25 odst. 1 písm. zl) zákona o daních z příjmů. V projednávané věci se jedná o tzv. TIPS, které představují formu spropitného poskytovaného kasinu hráčem. Stěžovatelka namítá protiústavnost shora uvedených ustanovení, neboť má za to, že právní úprava, dle které jsou určité příjmy zdaněny bez toho, aby bylo možno uplatnit k nim náklady na ně vynaložené, je v rozporu s čl. 11 odst. 1 a 5 Listiny základních práv a svobod. Jde totiž o zdanění majetku jako takového a nikoliv zdanění přírůstku k majetku.

Podle čl. 11 odst. 1 Listiny má každý právo vlastnit majetek a vlastnické právo všech vlastníků má stejný zákonný obsah a ochranu.

Podle čl. 11 odst. 5 Listiny je možno daně a poplatky ukládat jen na základě zákona. Toto ustanovení vylučuje, aby daňovou povinnost stanovovala exekutiva. Naopak v případě daní jde o prerogativu Parlamentu, jenž je obdařen exkluzivní kompetencí zdaňovat. Zásah do garance vlastnictví jako základního práva je tak možný jen skrze imperativní zákonnou úpravu. Z ústavního principu dělby moci (čl. 2 odst. 1 Ústavy), jakož i z ústavního vymezení zákonodárné moci (čl. 15 odst. 1 Ústavy), pak plyne pro zákonodárce relativně široký prostor pro rozhodování o předmětu, míře a rozsahu daní [srov. nálezy Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 7/03 ze dne 18. 8. 2004 (N 113/34 SbNU 165; 512/2004 Sb.)].

Co do svého účelu představuje čl. 11 odst. 5 Listiny ústavně aprobované omezení vlastnického práva, které může být legitimně omezeno za účelem stanovení, vyměření a výběru daně (srov. nálezy Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 29/05, N 113/37 SbNU 463).

[...] Námitky některých loterijních společností, které se s každou zpřísnující zákonnou úpravou snažily dosáhnout příznivějšího výkladu, správní soudy, jakož i následně Ústavní soud, zamítly.

Skutečnost, že zákonodárce pro provozovatele loterií a jiných podobných her zvolil jiný komplexní způsob stanovení povinných odvodů do státního rozpočtu, než je stanoven pro ostatní podnikatele, odpovídá jeho široké pravomoci. Platí přitom, že se úprava „zdaňování“ posuzovaných příjmů vztahuje na všechny poplatníky, kteří jsou provozovateli loterií či jiných podobných her, kterým bylo vydáno povolení k provozování těchto činností podle zákona o loteriích. Vzhledem ke skutečnosti, že se daná úprava vztahuje na celý okruh takových poplatníků, nelze ji mít za selektivní či diskriminační.

Různý režim zdaňování určitých skupin subjektů připouští setrvalá judikatura Ústavního soudu, přičemž za splnění dále uvedených podmínek jej nepovažuje za diskriminační či za projev libovůle zákonodárce. Zákonodárce má dle Ústavního soudu velkou diskreci v tom, 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 (nálezy sp. zn. Pl. ÚS 3/02 ze dne 13. 8. 2002, vyhlášený pod č. 405/2002 Sb.; všechna zde citovaná rozhodnutí Ústavního soudu jsou též dostupná na <http://nalus.usoud.cz>). Vede-li zákonodárce silný a racionální důvod k tomu, aby jednu formu majetku zdanil odlišně od formy druhé, přičemž takové skupiny majetku nejsou srovnatelné, pak nejde o porušení principu rovnosti. Takový systém zdanění pak nelze posoudit tak, že nepřiměřeně odnímá dobro jednomu subjektu oproti subjektu druhému, neboť takové subjekty se nenacházejí ve srovnatelné situaci (blíže viz nálezy Ústavního soudu ze dne 21. 4. 2009, sp. zn. Pl. ÚS 29/08).

Má-li zákonodárce na jedné straně širokou diskreci ve stanovení předmětu daně, jeho výše či rozsahu osvobození, nese na straně druhé za důsledky tohoto rozhodování politickou odpovědnost. Nejvyšší správní soud nenalezl žádný racionální důvod, pro který by měl v projednávané věci do této pravomoci zákonodárce prostřednictvím předložení namítané právní úpravy Ústavnímu soudu zasahovat. Převážnou část zisků provozovatele loterie či jiné podobné hry tvořily v rozhodném období příjmy ze vsazených částek, které dani z příjmů vůbec

nepodléhaly, ale naopak byly předmětem speciálního odvodu dle zákona o loteriích. Tato skutečnost je ostatně zřejmá i z údajů uváděných stěžovatelkou v kasační stížnosti, kdy příjmy podléhající zdanění, tj. příjmy nad rámec vsazených částek, tvoří příjmy v řádu jednotek procent oproti příjmům ze vsazených částek. Z tohoto úhlu pohledu tedy nemůže být způsob zdanění, který zákonodárce pro tyto příjmy zvolil, považován za neproporcionální. V této souvislosti je také vhodné připomenout, že příjmy nad rámec vsazených částek, které zákonodárce učinil předmětem zdanění, naopak před účinností napadené právní úpravy nekoncepčně nepodléhaly žádnému odvodu.

Výsostné oprávnění zákonodárce v této oblasti ostatně potvrdil Ústavní soud v již shora uvedeném usnesení (sp. zn. IV. ÚS 2999/09), v němž se zabýval ústavností § 4 odst. 3 zákona o loteriích, která s otázkou nyní projednávanou přímo souvisí. Ústavní soud mimo jiné uvedl, že úprava zdaňování příjmů pocházejících z provozování her a loterií je zcela specifická a není jí zasazeno do práva vlastnit majetek. Úmyslem zákonodárce bylo zdanit příjmy z provozování loterií či jiných podobných her uvedeným způsobem, přičemž takové nastavení právní úpravy je zcela v jeho diskreci.

Stěžovatelka se přitom mylí, tvrdí-li, že bez možnosti uplatnit náklady je zdaněn její příjem ze 100 %. K příjmům stěžovatelky plynoucím z její podnikatelské činnosti je třeba přistupovat jako k celku. Příjmy nad rámec vsazených částek jsou pak jen jednou částí příjmů stěžovatelky plynoucích z provozování loterií. Podle povahy jsou rovněž zohledněny i případné další příjmy, u kterých stěžovatelka běžně vydaje uplatňuje. Tato kategorie příjmů představuje onu shora zmíněnou třetí skupinu příjmů, která nesouvisí s loteriijní činností a u které je uplatňován běžný režim.

Tvrzení, že je bez možnosti uplatnit jakékoliv náklady zdaňován příjem stěžovatelky v plném rozsahu, se tedy nezakládá na pravdě. Jinými slovy vyjádřeno, namítané zdanění nemá ve svých důsledcích konfiskační dopady ve vztahu k majetkové podstatě stěžovatelky, resp. není překonána hranice únosnosti jejího daňového zatížení.

Kasační soud tak uzavírá, že vzhledem ke komplexnosti právní úpravy s přihlédnutím ke specifikům loteriijní činnosti nepovažuje namítanou právní úpravu za odporující ústavně zaručeným právům, a proto nepřistoupil k předložení návrhu podle čl. 95 Ústavy.

S ohledem na shora uvedené zdejší soud dospěl k závěru, že námitky uplatněné stěžovatelkou v kasační stížnosti nejdou důvodné.” Žalobní námitka týkající se zdanění tzv. TIPSů je tedy nedůvodná také v nyní posuzované věci.

18. 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.
19. 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 kurzovní 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.

20. Soud tudíž nevidí důvod, aby zpochybnil závěry žalovaného o vztahu výše uvedených příjmů a předmětných nákladů, ke kterým se konkrétně vyjadřuje v následující části odůvodnění.

IV.c) Daňově neúčinné náklady

21. V první řadě soud uvádí, že otázkou uznatelnosti některých nákladů (náklady vynaložené na tikety a karty, služby z mandátní smlouvy, místní a správní poplatky, vyplacené výhry a odvod na veřejně prospěšné účely) se ve skutkově i právně obdobných případech zdejší soud již dříve zabýval. Soudu je z jeho rozhodovací činnosti známo, že dne 21. 3. 2010 byl vydán rozsudek pod č.j. 31Af 123/2010-112 ve věci stejného žalobce jako v nyní posuzované věci, a dále je soudu rovněž známo, že zdejší soud vydal dne 23. 4. 2012, č. j. 30Af 102/2010 – 77 rozsudek ve věci žalobce společnosti EVOL a.s., která je majetkově propojena se žalobcem. Zmínit lze také rozsudek ze dne 28. 3. 2012, č. j. 30Af 101/2010-77, kde vystupovala dceřiná společnost 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. Zdejší soud v nyní souzené věci neshledal důvody, aby se odchýlil od právního názoru zaujatého zdejším soudem v citovaných rozsudcích, které nadto byly potvrzeny i Nejvyšším správním soudem. Jejich zásadní právní závěry ve vztahu k předmětné námitce proto soud v této věci přejímá.
22. Obdobně jako v předchozích rozsudcích považuje i nyní Krajský soud v Brně pro posouzení řešené žalobní argumentace za relevantní tehdy platná níže uvedená zákonná ustanovení.
23. Podle ustanovení § 4 odst. 3 zákona o loteriích, 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 poplatky, místní poplatky, náklady státního dozoru a o vlastní náklady provozovatele přímo související s provozováním her.
24. Relevantní je i ustanovení § 19 odst. 1 písm. g) ZDP. Dle ustanovení § 25 odst. 1 písm. i) ZDP pak 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.
25. 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)].

26. 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.
27. 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.
28. 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.
29. 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.
30. 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 ust. § 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. K žalobní námitce, že zařízení nepřijme sázku i několik dnů, je pak nutno konstatovat, že se jedná o otázku nesení podnikatelského rizika, které žalobce svou argumentací přenáší částečně na stát, kdy nevyužívání zařízení žalobcem má snížit jeho daňovou povinnost. K námitce nepřihlídnutí k pokynu Ministerstva financí D-300 a ust. § 24 odst. 2 ZDP je nutné uvést, že toto 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.

31. Odvod na veřejně prospěšné účely byl žalobcem zpochybněn s odkazem na rozsudky Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu. Uvedená rozhodnutí však nijak nedopadají na v projednávané věci spornou otázku, tedy zda tento odvod je nákladem přímo vynaloženým na příjmy od daně osvobozené. Soud má za to, 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 a je tak 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.
32. 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).
33. 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 ust. § 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. Uvedená námitka (soubor dílčích námitek) je proto nedůvodná.

IV.d) Námitka legitimního očekávání

34. Rovněž další žalobní bod, namítající porušení zásady legitimního očekávání žalobce s ohledem na dřívější rozhodovací praxi správce daně, neshledal soud důvodným. Žalobce argumentoval praxí správce daně v letech 2004 až 2007 a zejména stanoviskem Finančního ředitelství v Brně ze dne 7. 5. 2004, č.j. 2185/2004/FŘ/120.
35. S účinností od 1. 1. 2008 novela zákonem č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, změnila znění zákona o daních z příjmů, a to zejména 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. 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, nikoli jako důvod změny právního názoru jak naznačoval žalobce. Své závěry totiž zejména odůvodnil tím, že 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. Současně upozornil na rozsudky Krajského soudu v Brně ze dne 21. 3. 2012, č.j. 31Af 123/2010-121 nebo Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 11. 2012, č. j. 9 Afs 39/2012-29, které jeho závěry týkající se klíčování nákladů a neúčinnosti výše uvedených sporných nákladů uznaly. Jeho závěry vychází tedy 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 znamená, že tak může učinit toliko na základě řádného zdůvodnění.

V. Shrnutí a náklady řízení

36. S ohledem na vše shora uvedené dospěl soud k závěru, že rozhodnutí žalovaného, kterým bylo rozhodnuto o odvolání žalobce, bylo vydáno v souladu se zákonem a shora uvedené žalobní námitky uplatněné žalobcem nejsou důvodné. Soudu tedy nezbylo, než žalobu jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítnout.
37. Výrok o nákladech řízení má oporu v ustanovení § 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 v řízení úspěšný nebyl, proto mu právo na náhradu nákladů řízení nepřísluší. Žalovaný, který měl v řízení plný úspěch, náhradu nákladů řízení nepožadoval, proto soud rozhodl tak, že se mu právo na náhradu nákladů řízení nepřiznává.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí 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 27. června 2018

JUDr. Jaroslava Skoumalová, v. r.
předsedkyně senátu