



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Zuzany Bystřické a soudců Mgr. Petra Pospíšila a JUDr. Kateřiny Mrázové, Ph.D., v právní věci žalobce: **American game s. r. o.**, se sídlem Komořany 146, zastoupeného Ing. Radkem Lančíkem, daňovým poradcem se sídlem Brno, Divadelní 4, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 31, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 2. 4. 2013, č. j. 9676/13/5000-14201-711305,

t a k t o :

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 2. 4. 2013, č. j. 9676/13/5000-14201-711305, **se z r u š u j e** a věc **se v r a c í** k dalšímu řízení žalovanému.
- II. Žalovaný **je p o v i n e n** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 11 228 Kč, a to k rukám zástupce žalobce Ing. Radka Lančíka, daňového poradce se sídlem Brno, Divadelní 4, do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku.

O d ů v o d n ě n í

I. Vymezení věci a shrnutí rozhodnutí žalovaného

[1] V záhlaví označeným rozhodnutím žalovaný změnil část rozhodnutí - dodatečného platebního výměru - Finančního úřadu ve Vyškově (dále též „správce daně“) ze dne 23. 12. 2011, č. j. 127966/11/341910706958, týkající se bankovního spojení v důsledku organizační změny a v ostatním rozhodnutí potvrdil. Správce daně tímto rozhodnutím

dodatečně vyměřil žalobci daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2010 ve výši 17 867 593 Kč podle § 38n odst. 2 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném pro projednávanou věc (dále též „ZDP“), a podle § 139 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném pro projednávanou věc (dále též „daňový řád“).

[2] Správce daně upravil daňovou povinnost žalobce (zvýšil částku daňově neúčinných nákladů) oproti daňovým přiznáním, jelikož dospěl k závěru, že žalobce nevyloučil dle § 25 odst. 1 písm. i) ZDP v plné výši náklady, které přímo souvisí s příjmy od daně osvobozenými dle § 19 odst. 1 písm. g) ZDP. Náklady, které se přímo vztahují k osvobozeným příjmům z provozu loterií a jiných podobných her (opravy, servis, odpisy, nájem hracích zařízení, správní poplatky, místní poplatky, odvody na státní dozor, vyplacené výhry a odvody na veřejně prospěšné účely) nelze pro daňové účely uznat za náklady vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů. Není možné tyto náklady tzv. klíčovat podle poměru osvobozených příjmů a zdaňovaných příjmů.

[3] V odůvodnění rozhodnutí o odvolání žalovaný uvedl, že s nabytím účinnosti zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, došlo dnem 1. 1. 2013 k reorganizaci daňové správy, odvolacím orgánem se stalo Odvolací finanční ředitelství a věcně a místně příslušným správcem daně daňového subjektu se stal Specializovaný finanční úřad. V důsledku organizačních změn došlo ke změně bankovního účtu a dalších údajů, a proto bylo nutné v této části změnit výrok rozhodnutí. Co se týče podstaty věci, žalovaný potvrdil závěry správce daně. Zdůraznil účelovost přímých nákladů a důvodnost vyloučení celých částek uvedených nákladů podle § 25 odst. 1 písm. i) ZDP ve spojení s § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP. 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 pro projednávanou věc (dále též „zákon o loteriích“). Odvod na veřejné prospěšné účely, tj. částka 6 % až 20 %, se počítá z rozdílu mezi příjmem (tj. celkovým objemem všech vsazených částek) a částkou připadající na vyplacené výhry, místní poplatky, správní poplatky a náklady státního dozoru. Pokud uvedené náklady přímo snižují příjmy ze vsazených částek, nemohou současně snižovat zdanitelný základ vzniklý dosažením zcela jiných druhů příjmů.

II. Průběh daňového řízení

[4] Vydání platebního výměru (se stanovením daně z příjmů právnických osob v odlišné výši než v DAP) předcházela **výzva k odstranění pochybností** ze dne 29. 7. 2011, č.j. 101376/11/341910706958, kterou správce daně zahájil postup k odstranění pochybností za zdaňovací období roku 2010. Při ústním jednání dne 29. 11. 2011, z něhož byl sepsán protokol o ústním jednání č.j. 122373/11/341910706958, byl žalobce seznámen s průběhem a výsledkem postupu k odstranění pochybností, čímž byl i tento postup dle § 90 daňového řádu ukončen.

[5] Problematický byl obsah daňového přiznání za zdaňovací období roku 2010 (dále též „DAP“), konkrétně řádku 40, kde žalobce uvedl částku daňově neúčinných nákladů dle § 24 a § 25 ZDP ve výši 4 526 143 811 Kč. Správce daně však tuto částku ještě zvýšil na částku 4 580 404 812 Kč, neboť oproti žalobcem již vyloučeným nákladům vyloučil přímé náklady vynaložené na osvobozené příjmy dle § 19 odst. 1 písm. g) ZDP ve výši 54 261 001 Kč.

[6] Důvodem nesprávného sestavení DAP za zdaňovací období roku 2010, v němž daňová povinnost měla být vyšší (viz daňové řízení a tabulky konečných stavů nákladových účtů a jejich rozdělení na daňově uznatelné náklady a daňově neuznatelné náklady za předmětné zdaňovací období), bylo, že do daňově uznatelných nákladů byly zahrnuty i takové náklady, které se vztahují přímo k osvobozeným příjmům z provozu loterií a podobných her. Náklady přímo související s příjmy osvobozenými od daně z příjmů právnických osob, které podle předložených tabulek byly poměrně zahrnuty do daňově uznatelných nákladů, jsou nájem hracích přístrojů, správní poplatky, místní poplatky, vyplacené výhry a odvody na obecně prospěšné účely.

[7] V rámci postupu k odstranění pochybností byly oproti nákladům v komentáři k DAP 2010 vyloučeny z daňových nákladů tyto položky – náklady daňově neúčinné dle § 25 odst. 1 písm. i) ZDP: **nájem hracích přístrojů** (na řádku 40 DAP žalobce náklady vyloučil v částce 85 578 118,66 Kč, správce daně navíc je vyloučil v částce 1 070 105,57 Kč), **místní poplatky** (na řádku 40 DAP žalobce náklady vyloučil v částce 15 045 440,35 Kč, správce daně navíc je vyloučil v částce 188 134,65 Kč), **správní poplatky** (na řádku 40 DAP žalobce náklady vyloučil v částce 35 006 266,60 Kč, správce daně navíc je vyloučil v částce 437 733,40 Kč), **vyplacené výhry** (na řádku 40 DAP žalobce náklady vyloučil v částce 4 168 641 378,28 Kč, správce daně navíc je vyloučil v částce 52 126 483,09 Kč), a **odvody na veřejně prospěšné účely** (na řádku 40 DAP žalobce náklady vyloučil v částce 3 507 1098,91 Kč, správce daně navíc je ještě vyloučil v částce 438 544,09 Kč).

[8] Zvýše uvedených důvodů správce daně snížil žalobcem uvedenou daňovou ztrátu z 72 128 594 Kč (ř. 220 DAP) na 17 867 593 Kč. Úpravu základu daně a daňové povinnosti odůvodnil tak, že dle § 19 odst. 1 písm. g) ZDP jsou od daně již osvobozeny příjmy ze všech vsazených částek ze všech provozovaných loterií a podobných her, přičemž k těmto osvobozeným příjmům přísluší přímé náklady, které jsou daňově neúčinné v souladu s § 25 odst. 1 písm. i) ZDP. Přímé náklady k osvobozeným příjmům lze dovodit z § 4 odst. 3 zák. o loteriích (výhry, správní a místní poplatek, náklady státního dozoru a vlastní náklady související s provozováním her). Dalším přímým nákladem je dle § 4 odst. 2 zák. o loteriích odvod na veřejně prospěšné účely. Bez provozování loterií a podobných her by žalobce jednoznačně uvedené náklady neměl. Uvedené náklady tak jsou přímými náklady vztahujícími se výhradně k osvobozeným příjmům, a musí tak být vyloučeny z daňově uznatelných nákladů dle § 25 odst. 1 písm. i) ZDP. Účelově uplatněné náklady tak byly v celých částkách důvodně vyloučeny dle § 25 odst. 1 písm. i) ZDP i navazujícího § 25 odst. 1 písm. zl) ZDP ve spojení s § 24 odst. 2 písm. ze) ZDP. U jednotlivých druhů nákladů byly uvedeny podrobnější důvody jejich klasifikace jako nedaňových přímých nákladů souvisejících jen s osvobozenými příjmy. Žalovaný neakceptoval odvolací námítky žalobce a ve shodě s prvostupňovým správcem daně neuznal přímé náklady související s osvobozenými příjmy v celkové výši 54 261 001 Kč za daňově účinný náklad dle § 25 odst. 1 písm. i) ZDP.

III. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

[9] Proti rozhodnutí žalovaného podal žalobce včas žalobu. Se závěry žalovaného nesouhlasil. Naopak tvrdil, že místní a správní poplatky, nájem hracích zařízení, odvody na státní dozor, vyplacené výhry a odvody na veřejně prospěšné účely jsou společnými náklady, které lze považovat za daňově uznatelné náklady.

[10] Naznačené společné náklady vygenerovaly jak příjmy osvobozené od daně podle § 19 odst. 1 písm. g) ZDP, tak příjmy podléhající dani z příjmů právnických osob (např. výnosové úroky z peněz na bankovních účtech, kursové zisky či ztráty přepočtem měny, náhrady mank či škod). Mohly být tedy uplatněny jako daňově uznatelné náklady v poměru osvobozených příjmů a zdaňovaných příjmů. Z obou druhů výnosů jsou kryty náklady provozu.

[11] Nejvíce je to patrné u kursových zisků a ztrát, které jsou produkovány vsazenými částkami v Eur a vyplacenými výhrami v Eur. Náklad, spočívající ve vyplacení výher, je totiž při přepočtu měny Kč a Eur příčinou vzniku kursových zisků a ztrát. Je-li kursový zisk zdaňován (kursová ztráta daňově uznatelným nákladem), pak žalovaný měl určitou část (1,235 %) z vyplacených výher uznat za daňově uznatelný náklad. Žalobce sice souhlasil s žalovaným v tom, že příjem ze vsazených částek přináší povinnost vyplatit výhry, avšak při přepočtu měny Kč a Eur je generován kursový zisk či ztráta, a vyplacené výhry tak nelze spojovat jen s osvobozenými příjmy. Příjem ze vsazených částek může (vedle povinnosti vyplatit výhry) dále přinášet výnosové úroky. Pokud osvobozené příjmy ze vsazených částek vygenerovaly zdaňované výnosové úroky, zdaňované kursové zisky a zdaňované náhrady mank a škod, pak žalovaný tyto náklady nelogicky nepovažoval za daňově uznatelné (v části 1,235 %). Slouží-li společné náklady příjmům osvobozeným od daně i příjmům podléhajícím dani, je správné považovat 1,235 % z těchto společných nákladů za daňově uznatelné náklady. Obdobně argumentoval Krajský soud v Brně v rozsudku ze dne 14. 7. 2010, č.j. 31 Af 2/2010-58. Je-li žalovaný opačného názoru, pak tak činí v rozporu s názorem Nejvyššího správního soudu v rozsudku ze dne 21. 1. 2010, č.j. 2 Afs 180/2006-75.

[12] Žalobce nesouhlasil s tvrzením žalovaného, že náklady na nájem hracích přístrojů, správní poplatky, místní poplatky, vyplacené výhry a odvody na obecně prospěšné účely nepřinášejí ani z části zdanitelné výnosy. Právní úprava dělí výnosy z provozování loterií a podobných her na výnosy osvobozené od daně a na výnosy podléhající dani, tj. TIPS (spropitné), úroky z uložení peněz povinné jistoty, kursové zisky ze směny v případě povolené hry v cizí měně (dále též výnosy z přírůstku peněz, z nevyzvednutých výher, náhrad škody či manka). Z § 4 odst. 4 zák. o loteriích plyne, že výnosem, vedle přijatých sázek, jsou i další výnosy podléhající dani. Přitom z obou druhů výnosů jsou hrazeny náklady provozu, tedy i nájem zařízení, správní i místní poplatky atp.

[13] Výnosy ze spropitného (TIPS) nepochybně vznikají, podléhají však dani jen při provozování loterií a jiných podobných her, na rozdíl od číšníků či kadeřníků, kde zdaňovány nejsou, což je diskriminační. Není pravdou, že výnosové úroky nejsou příjmem ze hry. Dle § 4 odst. 4 zák. o loteriích se provozováním loterií rozumí i činnosti finanční, kam patří i držba a nakládání s penězi. Zák. o loteriích dále provozovatelům předepisuje, jak nakládat s většími sumami peněz, zjm. stanoví povinnost složit peněžní částky jistoty na zvláštní účet u finančních ústavů. K výnosům z kursových zisků žalovaný přiznal jako daňový náklad veškeré kursové ztráty, což žalobce uvedl jen pro dokreslení situace, aniž by proti tomu brojil, neboť je to pro něj výhodnější. Přesto k tomu doplnil, že kursové zisky vznikají z provozu loterií a kryjí nejen kursové ztráty, ale i další náklady provozu, což žalovaný do jisté míry přiznal, když odsouhlasil propočtovou základnu (klíčování) nákladů.

[14] Žalobce doslovně citoval obsah napadeného rozhodnutí žalovaného ze str. 5 a 7 (chybně uvedl str. 6 až 7 a 8), přičemž nesouhlasil s tím, že odvod na veřejně prospěšné účely je

prováděn výlučně za účelem dosažení příjmů. Zákonodárce v ZDP odkázal na zák. o loteriích s úmyslem osvobodit od daně jen ty příjmy, které plynou z řádně povolených loterií a jiných podobných her. Příjmy z nepovolených loterií tedy nemohou být předmětem osvobození. Nelze tak dovozovat přímou souvislost mezi odvodem na veřejně prospěšné účely a částí příjmů z loterií – ze vsazených částek. Obdobný názor zastával Nejvyšší správní soud v rozsudku č.j. 1 Afs 6/2008-64 (žalobce citoval, že *povinnost provozovatele k odvodu na veřejně prospěšné účely z výtěžku z loterie je nezávislá na uplatnění osvobození od daně z příjmů*). K poznámce pod čarou č. 3 v § 4 odst. 2 zák. o loteriích žalobce upozornil na nález Ústavního soudu ze dne 2. 2. 2000, sp. zn. I. ÚS 22/99, podle něhož nemá poznámka pod čarou závaznou povahu, zlepšuje pouze orientaci v právním předpisu a poskytuje vodítko pro správnou interpretaci pojmu, přitom závazné je pouze vlastní pravidlo chování uvedené v právním předpise. Poznámka tak nemá charakter definice pro ZDP a nemůže odůvodnit rozšiřující výklad žalovaného (že odvod není prováděn ani z části za účelem dosažení zdanitelných příjmů, ale za účelem dosažení osvobozených příjmů ze vsazených částek dle § 19 odst. 1 písm. g) ZDP), ale je nutno ji chápat jen jako interpretační pomůcku, tj. že od daně jsou osvobozeny pouze ty příjmy, které plynou z řádně povolených loterií. Zásadní novelizaci zák. o loteriích přinesl zák. č. 149/1998 Sb. Z klíčových změn provedených zákonem podle žalobce plyne, že úmyslem zákonodárce bylo stanovit způsob výpočtu prostředků odváděných na veřejně prospěšné účely, nikoliv stanovit, že odvod podmiňuje osvobození od daně z příjmů, a že je prováděn výlučně za účelem dosažení osvobozených příjmů ze vsazených částek, jak nesprávně argumentoval žalovaný. Provozovat lze jen povolenou loterii, což přináší výnosy osvobozené od daně (vsazené částky) i výnosy podléhající dani (TIPS, výnosové úroky, kursové zisky, nevyzvednuté výhry, náhrady mank a škod). Z obou druhů výnosů jsou kryty veškeré náklady provozu, včetně odvodu na veřejně prospěšné účely.

[15] Žalobce citoval závěry žalovaného ze str. 6 napadeného rozhodnutí (chybně uvedl str. 7), přitom uvedl, že nesouhlasí s jeho závěry, že správní poplatky nelze ani částečně uplatňovat jako daňový náklad. Uhrazení správních poplatků je sice podmínkou pro vydání povolení k provozování loterie a podobných her, avšak vždy nezaručuje, že hrací přístroj bude přijímat sázky po celou dobu, na kterou je vydáno povolení (pozdější uvedení do provozu, porucha, nezájem sázejících). Nelze klást rovnítko mezi přijatou sázkou a zaplacený správní poplatek, jak to učinil žalovaný. Při provozování povolené loterie vznikají jak výnosy osvobozené od daně (vsazené částky), tak výnosy podléhající dani (TIPS apod.). Z obou druhů výnosů jsou společně kryty veškeré náklady provozu, včetně správních poplatků.

[16] Žalobce nesouhlasil se závěry žalovaného o tom, že smyslem místního poplatku (podléhá mu každý povolený hrací přístroj), není dosáhnout zdanitelné příjmy, ale osvobozené příjmy ze vsazených částek. Žalobce k tomu připomněl rozsudek Nejvyššího správního soudu č.j. 2 Afs 107/2007-168, zabývající se obecným vymezením poplatků. Podle § 1 písm. g) zák. č. 565/1990 Sb., o místních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů, mohou obce vybírat místní poplatek za provozovaný výherní hrací přístroj. Zaplacení místního poplatku však nezaručuje, že výherní hrací přístroj uvedený do provozu vždy přijímá sázky. I když je místní poplatek zaplacen, nemusí být několik dnů přijata žádná sázka. Smyslem zaplacení místního poplatku je legální provozování loterií a dosahování jak výnosů osvobozených od daně tak zdanitelných příjmů. Z obou druhů výnosů jsou kryty náklady provozu, včetně místních poplatků.

[17] Žalobce citoval závěry žalovaného k účelu nájmu hracích přístrojů ze str. 6 (uvedl chybně str. 7) napadeného rozhodnutí, s nimiž však nesouhlasil. Provozovatel najímá hrací zařízení k tomu, aby mohl provozovat loterii. Přitom úhrada nájemného nezaručuje, že zařízení soustavně přijímá sázky. I několik dnů žádnou sázku nepřijme, přesto nájemné platí. Provozem loterie jsou dosahovány jak příjmy osvobozené od daně (vsazené částky), tak i zdanitelné příjmy (TIPS, výnosové úroky, kursové zisky atd.). Z obou druhů příjmů jsou společně kryty veškeré náklady provozu, včetně nájmu hracího zařízení. Za povšimnutí též stojí u kursových zisků a ztrát, že se žalovaný přidržel pokynu Ministerstva financí číslo D-300 a pominul § 25 odst. 1 písm. i) ZDP. Proč však u nájmu nepostupoval podle znění téhož pokynu, kde se k § 24 odst. 2 ZDP mimo jiné uvádí, že výdaje vymezené v § 24 odst. 2 ZDP jsou daňovými výdaji podle § 24 odst. 1 ZDP za předpokladu, že v příslušném ustanovení není omezující podmínka jinými ustanoveními. Pro operativní nájmy není v § 24 odst. 2 ZDP omezující podmínka. Podle pokynu D-300 tak měl správce daně i žalovaný uznat jako daňový náklad veškeré náklady vynaložené na nájem, neboť souvisí s podnikatelskou činností žalobce.

[18] Žalobce napadl citaci žalovaného na str. 7 napadeného rozhodnutí o vyplacených výhrách, které dle žalovaného nelze příčinně spojovat s jinými než osvobozenými příjmy. Podle žalobce není vyplacení výhry přímým důsledkem přijaté sázky, ale celého procesu hry. Důsledkem přijaté sázky není vyplacená výhra. Jinak by nebylo možné v této oblasti podnikat a dosahovat zisku. Vyplacená výhra je tak nákladem, který je krytý souhrnem výnosů z provozu, tedy jak výnosy osvobozenými od daně (vsazené částky), tak i výnosy podléhajícími dani (TIPS, výnosové úroky, kursové zisky apod.).

[19] Žalobce dále citoval žalovaného ze str. 9-11, popř. 12 napadeného rozhodnutí k právní úpravě od r. 2008. V této souvislosti žalobce namítl, že s některými tvrzeními žalovaného, zjm. že není možné se dovolávat principů právní jistoty, jednoty rozhodování, předvídatelnosti a legitimního očekávání, nelze souhlasit.

[20] Správce daně i žalovaný vždy dosud tvrdili, že příjmem osvobozeným od daně podle § 19 odst. 1 písm. g) ZDP jsou pouze vsazené částky. Žalobce proto provedl přehled vývoje legislativy. Příjmy osvobozenými od daně podle § 19 odst. 1 písm. g) ZDP (platné v r. 2004-2007) byly příjmy z loterií a jiných podobných her, u nichž bylo vydáno povolení k jejich provozování dle § 4 odst. 2 zák. o loteriích; následně v roce 2010 (tj. po novele provedené zák. č. 261/2007 Sb) to byly příjmy ze všech vsazených částek ze všech poplatníkem provozovaných loterií a jiných podobných her, u nichž bylo vydáno povolení k jejich provozování dle § 4 odst. 2 zák. o loteriích. U správních poplatků nedošlo oproti znění položky 20 Sazebníku (přílohy zák. č. 368/1992 Sb., o správních poplatcích, ve znění v roce 2004) ke změně u položky 21 Sazebníku (přílohy zák. č. 634/2004 Sb., o správních poplatcích, ve znění v letech 2005 - 2010), nýbrž došlo jen ke zpřesnění odkazů na zák. o loteriích. K novelizaci nedošlo v období let 2004 – 2010 ani u místních poplatků a odvodu na státní dozor (§10a odst. 1 zák. č. 565/1990 Sb., o místních poplatcích, resp. § 46 zák. o loteriích).

[21] Žalobce rozebíral vývoj právní úpravy odvodu na veřejně prospěšné účely, připomněl změnu § 4 odst. 2 zák. o loteriích v období r. 2010 (provedenou zák. č. 254/2008 Sb.), jehož dikce byla doplněna o definici, že „za vsazenou částku se považuje souhrn přijatých plnění

provozovatele, který tvoří sázka (vklad) a případný poplatek či jiné plnění související s uskutečňovanou sázkou. Tento poplatek či jiné plnění související s uskutečňovanou sázkou nevstupují do výpočtu výše výhry podle ust. § 2 písm. h).“ V této souvislosti dále připomněl TIPS, tj. platby hráče charakteru daru, který není podmíněn účastí ve hře. Žalobce výše uvedené uzavřel tak, že za příjem osvobozený od daně podle § 19 odst. 1 písm. g) ZDP vždy považoval pouze všechny přijaté vsazené částky. Příjmy „nad rámec všech vsazených částek“ nebyly v uvedeném období realizovány. Novelizace provedená zák. č. 261/2007 Sb. nezměnila faktický stav podnikání žalobce, přičemž ekonomická realita ve zdaňovacích obdobích 2004 – 2010 byla naprosto shodná.

[22] V podobných věcech již správce daně rozhodoval v případě mateřské společnosti Paradise Casino Admiral, a.s. za zdaňovací období r. 2004, 2005 a v případě sesterské společnosti ADMIRAL GLOBAL BETTING a.s. za zdaňovací období r. 2006, kde akceptoval rozvržení (klíčování) všech nákladů (s výjimkou nedaňových nákladů na reprezentaci, odměny členů statutárních orgánů apod.) poměrem dle dosažených výnosů osvobozených od daně a výnosů podléhajících dani i v případě nájmu hracích zařízení, správních a místních poplatků, odvodu na veřejně prospěšné účely a vyplacených výher. Žalobce tak legitimně očekával, že správce daně a žalovaný zachovají i ve zdaňovacím období r. 2010 jednotný a vnitřně soudržný postup jako v předešlých zdaňovacích obdobích (současně odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu č.j. 9 Afs 63/2008-121). Žalobce odmítl tvrzení žalovaného, že se nemůže dovolávat toho, že údajně bylo potvrzeno klíčování všech nákladů, neboť šlo o jiné daňové subjekty a jiné zdaňovací období. Žalobce k tomu označil nález Ústavního soudu sp. zn. II. US 2070/07, jenž rozhodoval o věci shodného skutkového stavu, ale s odlišnými žalobci.

[23] Do základu daně neměly být s ohledem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 4. 2012, č. j. 5 Afs 45/2011-94, zahrnuty nerealizované kursové rozdíly. Z důvodu, že tuto úpravu základu daně správce daně neprovedl (nevyloučil nerealizované kursové rozdíly), je rozhodnutí správce daně i rozhodnutí žalovaného nezákonné.

[24] S ohledem na shora uvedené skutečnosti žalobce navrhl, aby soud rozhodnutí žalovaného zrušil.

IV. Vyjádření žalovaného k žalobě

[25] Ve vyjádření k žalobě žalovaný předně podotkl, že co se týče skutkových zjištění, není mezi stranami sporu. Dále setrval na své argumentaci a zdůraznil, že žádný z nákladů jmenovaných v napadeném rozhodnutí s sebou nepřináší ani zčásti zdanitelné výnosy, ale naopak se jedná o náklady, které přímo podmiňují provozování loterií a podobných her anebo které jsou přímým důsledkem realizace osvobozených příjmů.

[26] Pokud žalobce namítal, že z provozování povolené loterie nebo podobné hry mu vznikají jak osvobozené, tak i zdanitelné příjmy, je možno s ním souhlasit, že vymezení přímých či nepřímých nákladů žádný právní předpis výslovně neupravuje. Z toho však nelze dovodit, že tyto náklady nelze objektivně rozlišit. Vymezení přímých nákladů spojených s realizací osvobozených příjmů z loterií lze u žalobce v podmínkách r. 2007 dovodit z § 4 odst. 2 a 3 zák. o loteriích (výtěžek ze všech vsazených částek ze všech provozovaných her snížený o výhry, správní poplatek, místní poplatek, náklady státního dozoru a o vlastní

náklady). Odvod části výtěžku na veřejně prospěšné účely ve výši 6 až 20 % se počítá z rozdílu, o který příjem ze všech vsazených částek převyšuje vyplacené výhry, správní a místní poplatky a náklady státního dozoru. Odvod části výtěžku na veřejně prospěšné účely splňoval dle § 4 odst. 2 zák. o loteriích podmínku stanovenou zvláštním právním předpisem (odkaz na § 19 odst. 1 písm. g) ZDP), když v podmínkách r. 2007 tím bylo nahrazeno zdanění na dani z příjmů. Pokud tedy náklady pro potřeby odvodu na obecně prospěšné účely přímo snižují příjmy ze vsazených částek, nemohou současně ani zčásti snižovat zdanitelný základ daně pro účely daně z příjmů právnických osob.

[27] Žalovaný zdůraznil jednoznačnou účelovost přímých nákladů a důvodnost vyloučení celých částek uvedených nákladů (odkaz na bod 1-5 str.7 napadeného rozhodnutí žalovaného) dle § 25 odst. 1 písm. i) ve spojení s § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP. Šlo o účelovou vázanost oprav, odpisů a nájmu hracích přístrojů, správních poplatků, nákladů na státní dozor, vyplacené výhry a odvody na obecně prospěšné účely. Žalobce rozsáhle polemizoval se závěry správce daně, přičemž jeho podnikání tížily přímé náklady, což je z hlediska zákonných podmínek irelevantní pro náklady na osvobozené příjmy.

[28] Zásada legitimního očekávání nemůže být konstituována na ojedinělém stanovisku správního orgánu (nerozhodujícím závěru již neexistujícího Finančního ředitelství), který nebyl v praxi ani aplikován, jak nesprávně dovodil žalobce, nýbrž pouze na rozhodovací obvyklé praxi správního orgánu. Řešení právní otázky související s dodržováním ustálené správní praxe nespočívá v její absolutní neměnnosti, správní praxe nemůže ustrnout, ale lze se od ní odchýlit jen se zdůvodněním. Navíc zásada legitimního očekávání se uplatní tam, kde není právní nárok na vydání určitého rozhodnutí, což není případ žalobce.

[29] Žalovaný poukázal na nově vznesenou námitku nerealizovaných kursových rozdílů, neuplatněnou v odvolacím správním řízení. V odkazovaném rozsudku Nejvyšší správní soud vychází v rozporu se ZDP z předpokladu, že existuje rozdíl mezi realizovaným a nerealizovaným kursovým ziskem či ztrátou, což české účetní a daňové právo nezná. Toto rozlišování není obsaženo ani v Mezinárodních standardech účetního výkaznictví (IFRS). Judikatorní závěr tohoto soudu neměl být povyšován v konkrétní věci nad obecně platnou právní normu. Soud je povolán toliko k výkladu práva s ohledem na vymezený předmět sporu, který rozhoduje. Opačným přístupem by docházelo ke stírání rozdílů práva psaného a nepsaného. Podle žalovaného nedošlo ke konkurenci metod právního výkladu, přitom závěr žalovaného je odvoditelný výkladem gramatickým příslušných ustanovení a jeho systematickou. Teleologický výklad, prezentovaný v rozsudku Nejvyššího správního soudu sp. zn. 5 Afs 45/2011, nepřipustně dotváří právní úpravu a použitý závěr není dlouhodobě konzistentním.

[30] Žalovaný s názory, prezentovanými v rozsudku, nesouhlasí, neboť odhlíží od platného znění ZDP, podle kterého vstupují výnosy a náklady z veškerých kursových rozdílů do základu daně. Podle § 23 odst. 10 ZDP se pro zjištění základu daně vychází z účetnictví vedeného podle zvláštního právního předpisu. Dle § 18 odst. 1 ZDP jsou u právnických osob předmětem daně příjmy z veškeré činnosti a z nakládání s veškerým majetkem. Dani se podrobují univerzálně veškeré účetní výnosy, aniž by pojem „výnosy“ byl zákonem definován. Základní zásadou účetních předpisů i ZDP je princip časového rozlišení (§ 23 odst. 1 ZDP atd.), pak nelze postupovat jinak pro účetní a daňové účely. Výsledkové účtování

všech kursových rozdílů mj. zajišťuje objektivní promítání kursového vlivu do výsledku hospodaření i do základu daně jednotlivých let. Výsledkové účtování tzv. nerealizovaných kursových rozdílů představuje formu časového rozlišení. Jednorázovým zahrnutím kursových rozdílů do základu daně, až v roce skutečného finančního nebo nefinančního vypořádání, by představovalo narušení principu věcné a časové souvislosti deklarované v § 3 odst. 1 ZoÚ a v § 23 odst. 1 ZDP. Takový postup by navíc neodpovídal univerzálnímu vymezení předmětu daně dle § 18 odst. 1 ZDP a současně by nad rámec zákona předpokládal, že pro zjištění základu daně nebude vycházeno pouze z účetnictví, ale i z mimoúčetní evidence tzv. nerealizovaných kursových rozdílů. Pro vyžadování mimoúčetní evidence však není dána zákonná opora.

[31] Ostatní žalobní námitky označil žalovaný za právně nerelevantní. V dalším žalovaný odkázal na správní spis a napadené rozhodnutí.

[32] S ohledem na výše uvedené žalovaný navrhl, aby soud žalobu zamítl.

V. Posouzení věci soudem

[33] Zdejší soud, v souladu s § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002, soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále též „s. ř. s.“), bez nařízení jednání, přezkoumal v mezích žalobních bodů napadené rozhodnutí žalovaného, jakož i předcházející rozhodnutí správce daně včetně řízení předcházejících jejích vydání, a shledal, že **žaloba je důvodná**.

[34] V první řadě je nutno uvést, že skutkově a právně obdobnou problematikou se zdejší soud do určité míry již zabýval (viz rozsudky ze dne 28. 4. 2015, č. j. 30 Af 50/2013-53 a č. j. 30 Af 51/2013-39, ve věcech „ADMIRAL GLOBAL BETTING, a. s.“, sesterské společnosti žalobce), přičemž v nyní souzené věci neshledal důvodu, pro nějž by se měl od své dřívější rozhodovací praxe odchýlit.

V. a) Prekluze

[35] Zdejší soud se s přihlédnutím ke své povinnosti přihlížet k prekluzi práva daň vyměřit či doměřit z úřední povinnosti nejprve zabýval prekluzí. V projednávané věci se jedná o daňovou povinnost vzniklou ve zdaňovacím období roku 2010; DAP k dani z příjmů právnických osob za předmětné zdaňovací období roku 2010 podal žalobce u správce daně dne 30. 6. 2011. Vzhledem k tomu, že napadené rozhodnutí žalovaného ze dne 2. 4. 2013 nabylo právní moci dne 12. 4. 2013, k prekluzi práva vyměřit daň nedošlo.

V. b) Legitimní očekávání a předvídatelnost rozhodnutí

[36] S účinností od 1. 1. 2008 zákon č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, novelizoval znění zákona o daních z příjmů. Pro nyní projednávanou věc bylo podstatné především schválení ustanovení § 19 odst. 1 písm. g), § 24 odst. 2 písm. zc) a § 25 odst. 1 písm. zl) ZDP. Uvedená novela výslovně zpřesnila, jaká částka se považuje za částku od daně osvobozenou ve smyslu § 19 odst. 1 písm. g) ZDP. Dříve zákon hovořil o příjmech z loterií a jiných podobných her. Nově bylo stanoveno, že se jedná pouze o příjmy ze všech vsazených částek ze všech poplatníkem provozovaných loterií a jiných podobných her, nikoli o všechny příjmy z provozování loterií. Došlo tak ke změně právní úpravy, která již neumožňovala za

osvobozené příjmy z loterií považovat i jiné příjmy než vsazené částky. Žalovaný tuto skutečnost v rozhodnutí uvedl jako podpůrný argument o správnosti svých závěrů, nikoliv jako důvod absolutní změny právního názoru, jak naznačoval žalobce. Závěry žalovaný odůvodnil zejména tím, že pokud výše uvedené náklady přímo snižují příjmy (výtěžek) ze vsazených částek (což bylo uvedeno v § 4 odst. 2 a 3 zák. o loteriích), nemohou současně ani zčásti snižovat základ daně pro účely daně z příjmů právnických osob. Dle nového znění § 25 odst. 1 písm. zl) ZDP za daňově uznatelné výdaje (náklady) nebylo možné považovat výdaje (náklady) související s příjmy nad rámec všech vsazených částek, ze všech poplatníkem provozovaných loterií a jiných podobných her. Žalovaný současně upozornil na rozsudky Krajského soudu v Brně ze dne 21. 3. 2012, č.j. 31 Af 123/2010-121, a Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 11. 2012, č.j. 9 Afs 39/2012-29, které uznaly jeho závěry o klíčování nákladů a neúčinnosti výše uvedených sporných nákladů. Jeho závěry tak vychází z tehdy účinné právní úpravy, judikatury správních soudů a jsou zcela logicky odůvodněny. Odůvodnění správce daně a žalovaného lze dle názoru zdejšího soudu považovat z pohledu zásady legitimního očekávání za zcela postačující. Uvedená zásada totiž neznamená, že se správní orgán nemůže od své dřívější praxe odchýlit, ale stanoví, že tak může být učiněno toliko na základě řádného zdůvodnění. V dané věci bylo poskytnuto dostatečné zdůvodnění postupu správních orgánů. Žalobní bod, namítající porušení zásady legitimního očekávání žalobce (včetně principu právní jistoty, předvídatelnosti práva, překvapivosti rozhodnutí) s ohledem na dřívější rozhodovací praxi správce daně především v letech 2004 až 2007 a na stanovisko Finančního ředitelství v Brně ze dne 7. 5. 2004, č.j. 2185/2004/FŘ/120, a ze dne 10. 5. 2007, č.j. 7962/07-1200-702170, tak soud neshledal důvodným.

[37] Pokud jde o sdělení Finančního ředitelství v Brně ze dne 10. 5. 2007, č. j. 7962/07-1200-702170, kterým vrací spis odvolání daňového subjektu Paradise Casino Admiral, a.s., správci daně - Finančnímu úřadu ve Vyškově, pak se jeho stanovisko týkalo zdaňovacího období roku 2005 a dle zdejšího soudu nemůže samo o sobě založit ustálenou rozhodovací praxi správního orgánu a nepředstavuje absolutně neměnný názor, který budou automaticky zastávat i jiné daňové orgány. Odůvodní-li správce daně a žalovaný řádně své závěry, nebrání jim zásada legitimního očekávání rozhodnout odlišně od uvedeného sdělení. K tomu v dané věci došlo.

[38] Žalovaný uvedl, že vymezení přímých nákladů bylo možné dovodit ze znění § 4 odst. 2 a 3 zákona o loteriích, ve znění rozhodném pro projednávanou věc. Pokud výše uvedené náklady přímo snižují příjmy (výtěžek) ze vsazených částek (výslovně uvedeno v § 4 odst. 3 zákona o loteriích), nemohou současně ani zčásti snižovat základ daně pro účely daně z příjmů právnických osob. Žalovaný dále ke vztahu k jednotlivým sporným nákladům uvedl, že vyloučené náklady jsou náklady, které přímo podmiňují provoz loterií a podobných her, anebo které jsou přímým důsledkem realizace osvobozených příjmů. Tyto náklady jsou vynakládány výlučně k dosažení příjmů osvobozených od daně podle § 19 odst. 1 písm. g) ZDP, neboť bez vynaložení těchto nákladů by nebylo možné dosahovat osvobozených příjmů.

[39] K novele č. 261/2007 Sb. pak lze uvést, že došlo ke změně (zpřesnění) právní úpravy, která již v posuzovaném zdaňovacím období výslovně neumožňovala za osvobozené příjmy z loterií považovat i jiné příjmy než vsazené částky. Žalovaný tuto skutečnost v rozhodnutí také uvedl, když právě i touto zpřesňující změnou odůvodnil svou argumentaci ohledně zdaňovacího období roku 2010. Žalovaný z uvedené novely a z důvodové zprávy k ní

podpůrně osvětlil souvislost s předchozí právní úpravou. Tím žalobce ujistil o správnosti postupu správních orgánů. Použitá argumentace žalovaného však nemohla osvědčit absolutní změnu dosavadního právního názoru žalovaného v souvislosti s novou právní úpravou, nýbrž šlo o zpřesnění.

[40] Změna právní úpravy se týkala především uplatnění nákladů ve vztahu k příjmům z tzv. TIPSů (spropitného). Na uplatnění tzv. společných nákladů za daňově uznatelné neměla změna rozhodných ustanovení zákona vliv (k tomu podrobněji dále). Rozhodnutí, na která v této souvislosti odkazoval žalobce, výše uvedené závěry nerozporují.

[41] Žalobcem citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu, ať již ve vztahu k překvapivosti rozhodnutí, nebo ve vztahu k výkladu v neprospěch daňového subjektu, soud posoudil jako nepřiléhavá (nedošlo k překvapivému rozhodnutí ani k výkladu v neprospěch žalobce).

V. c) Výnosy, uplatnění nákladů

[42] Žalobce namítal, že 1,235 společných nákladů (koeficient) lze považovat za daňově uznatelné náklady. Podle ustanovení § 19 odst. 1 písm. g) ZDP jsou od daně osvobozeny příjmy ze všech vsazených částek ze všech poplatníkem provozovaných loterií a jiných podobných her, u nichž bylo povolení k provozování vydáno podle § 4 odst. 2 o loteriích. Dle soudu je toto ustanovení zcela přesné a určité a nedává prostor k jinému výkladu, než že osvobozeny jsou skutečně veškeré příjmy ze všech vsazených částek, a to bez dalšího snižování. Ostatně toto lze dovodit i z § 4 odst. 3 zákona o účetnictví, který rozlišuje mezi výtěžkem a příjmem z loterií. Snižování o vyplacené výhry je pak relevantní pro zjištění výše odvodu na veřejně prospěšné účely (§ 4 odst. 2 zákona o účetnictví), nikoli pro výpočet koeficientu.

Řešení možnosti uplatnění nákladů ve vztahu k tzv. TIPSům (spropitnému) je do jisté míry hypotetickým, neboť v žalobě toto žalobce uváděl jako příklad a z napadeného rozhodnutí (průběhu řízení) přímo nevyplývá, že by v rozhodném zdaňovacím období fakticky byly nějaké příjmy nad rámec všech vsazených částek realizovány (které by žalobce činil předmětem sporu); žalovaný v rozhodnutí neuznal přímé náklady související s osvobozenými příjmy za daňově účinný náklad dle § 25 odst. 1 písm. i) ZDP. Žalovaný z díkce zákona dovodil záměr zákonodárce, že proti příjmům z TIPS nelze uznat žádné náklady. Ve vztahu k TIPSům žalobce dále uvedl, že jejich zdaňování považuje za diskriminační, protože v jiných profesích spropitné zdaňováno není. V první řadě je nutné konstatovat, že soudu není známo žádné zákonné ustanovení, které by vyjímalo spropitné u ostatních profesí z předmětu zdanění či jej od daně z příjmů osvobozovalo. To, že právní úprava počítala s příjmy ze spropitného v případě provozovatelů loterií a jiných podobných her, nelze v žádném případě považovat za diskriminační. Jak navíc vyplývá z judikatury Ústavního soudu, zákonodárce je nadán velkou diskrecí 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 (náleznost sp. zn. Pl. ÚS 3/02 ze dne 13. 8. 2002, vyhlášený pod č. 405/2002 Sb.). K tomu v projednávaném případě rozhodně nedošlo.

[43] 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.

[44] 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.

[45] Soud tak nezpochybňuje závěry žalovaného o vztahu výše uvedených příjmů a předmětných nákladů, k nimž se konkrétně vyjádří v následující části odůvodnění.

[46] Meritum sporu v nyní projednávané věci spočívalo v možnosti uplatnit tzv. společné náklady jako daňově uznatelné ve vztahu k příjmům zdaňovaným daní z příjmů právnických osob ve zdaňovacím období roku 2010.

Otázkou uznatelnosti některých nákladů (náklady vynaložené na etikety a karty, služby z mandátní smlouvy, místní a správní poplatky, vyplacené výhry a odvod na veřejně prospěšné účely) se ve skutkové a právně obdobných případech již dříve zabýval zdejší soud. Zmínit lze zejména rozsudek ze dne 28. 3. 2012, č.j. 30 Af 101/2010-77, kde vystupoval tentýž žalobce jako v nyní projednávané věci. Soudu je z jeho rozhodovací činnosti dále známo, že dne 21. 3. 2010 byl vydán rozsudek pod č.j. 31 Af 123/2010-112 ve věci žalobce společnosti Paradise Casino Admiral, a.s., která je mateřskou společností žalobce, a dále je soudu rovněž známo, že zdejší soud vydal dne 23. 4. 2012, č. j. 30 Af 102/2010 – 77 rozsudek ve věci žalobce EVOL a.s., která je sesterskou společností žalobce. Jednalo se vždy o řízení proti žalovanému Finančnímu ředitelství v Brně o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu. Stejně jako ve shora zmiňovaných věcech uplatnil žalobce námitku nutnosti uznat společné náklady jako daňově účinné ve vztahu k dani z příjmů. 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 (ve vztahu k žalobci zejména již výše uvedený rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 7. 2012, č.j. 9 Afs 47/2012-36). Jejich zásadní právní závěry ve vztahu k předmětné námitce proto soud v této věci přejímá.

[47] Obdobně jako v předchozích rozsudcích, považuje zdejší soud i nyní za relevantní níže uvedená zákonná ustanovení.

[48] Podle § 4 odst. 4 zákona o loteriích se provozováním loterií a jiných podobných her rozumí činnost směřující k uvedení loterií a jiných podobných her do provozu, včetně zprostředkovatelských, organizačních, finančních, technických a dalších služeb souvisejících se zajištěním provozu těchto her a jejich řádné ukončení a vyúčtování. Provozováním loterií se také rozumí vykonávání všech dalších činností, které provozovateli ukládají jiné právní předpisy.

[49] Výtěžkem se dle § 4 odst. 3 zákona o loteriích rozumí příjem jednoho provozovatele tvořený všemi vsazenými částkami ze všech jím provozovaných her podle tohoto zákona, které podléhají vyúčtování v účetním období, snížený o výhry, správní poplatky, místní poplatky, náklady státního dozoru a o vlastní náklady provozovatele přímo související s provozováním her.

[50] Podle § 4 odst. 2 věty první a druhé zákona o loteriích se povolení vydá, jestliže provozování loterií a jiných podobných her je v souladu s jinými právními předpisy, nenarušuje veřejný pořádek, je zaručeno jejich řádné provozování včetně řádného technického vybavení a bude-li na sociální, zdravotní, sportovní, ekologický, kulturní nebo jinak veřejně prospěšný účel použito části výtěžku ve výši, která odpovídá v tabulce stanovenému procentu, to je nejméně 6 % až 20 % z rozdílu, o který příjem provozovatele, tvořený všemi vsazenými částkami ze všech jím provozovaných her podle § 2 a § 50 odst. 3, které podléhají vyúčtování v účetním období, převyšuje výhry vyplacené sázejícím, správní poplatky, místní poplatky a náklady státního dozoru.

[51] Od daně jsou dle § 19 odst. 1 písm. g) ZDP osvobozeny příjmy z loterií a jiných podobných her, u nichž bylo povolení k provozování vydáno podle § 4 odst. 2 zákona o loteriích.

[52] Za náklady (výdaje) vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely nelze podle § 25 odst. 1 písm. i) ZDP uznat zejména náklady (výdaje) vynaložené na příjmy od daně osvobozené nebo nezahrnované do základu daně a u poplatníků dle § 2 odst. 2 rovněž výdaje (náklady) vynaložené na příjmy vyňaté podle mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění, převyšující tyto příjmy.

[53] Podle § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP jsou výdaji (náklady) vynaloženými na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů i výdaje (náklady), které nejsou podle § 25 výdaji (náklady) na dosažení, zajištění a udržení příjmů, a to jen do výše příjmů (výnosů) s nimi přímo souvisejících za podmínky, že tyto příjmy (výnosy) ovlivnily výsledek hospodaření ve stejném zdaňovacím období nebo ve zdaňovacích obdobích předcházejících.

[54] 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)].

[55] 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.

[56] 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.

[57] 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.

[58] 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.

[59] 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.

[60] K námitce nepřihlídnutí k pokynu Ministerstva financí D-300 a ust. § 24 odst. 2 ZDP (naopak u kurzových zisků a ztrát se žalovaný dle tvrzení žalobce znění předmětného pokynu přidržel a pominul § 25 odst. 1 písm. i) ZDP), podle něhož měl žalovaný uznat jako daňový náklad veškeré náklady vynaložené na nájem, neboť souvisel s jeho podnikatelskou činností, soud uvádí, 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.

[61] 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.

[62] 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).

[63] 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. Uvedený soubor námitek je tak nedůvodný.)

[64] U posouzení jednotlivých druhů nákladů se soud ztotožnil s odůvodněním rozhodnutí žalovaného i názory vyslovenými v rozhodnutích zdejšího soudu a Nejvyššího správního soudu (závěry ohledně rozhodných nákladů - opravy, servis, odpisy, nájem hracích zařízení, správní poplatky, odvody na státní dozor, vyplacené výhry a odvody na obecně prospěšné účely) platí dle názoru zdejšího soudu i pro zdaňovací období roku 2010. K tomu lze odkázat např. na rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 25. 9. 2012, č. j. 29 Af 108/2010-75 nebo rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 11. 2012, č. j. 9 Afs 39/2012-29: „*Oproti osvobozeným příjmům nelze uplatnit žádné náklady, a to ani zcela základní a samozřejmé daňové náklady jako energie, opravy, údržbu apod. Takovými náklady jsou v projednávané věci náklady, které přímo podmiňují provozování loterií anebo které jsou přímým důsledkem realizace osvobozených příjmů. Jak nájem, tak vlastnictví hracích zařízení, je podmínkou sine qua non pro dosažení osvobozených příjmů. Stejně tak je tímto nákladem vyplacená výhra. Výplata výhry je totiž zcela nepochybně vyvolána vsazením částky a je tak přímým důsledkem osvobozené činnosti, resp. realizace osvobozených příjmů ze vsazených částek. Správní poplatky, odvod na státní dozor a odvod na veřejně prospěšné účely jsou nezbytnou podmínkou pro povolení loterií či jiných podobných her, tj. nezbytnou podmínkou pro provozování této podnikatelské činnosti.*

[65] Jak správně uvedl žalovaný, vymezení přímých nákladů spojených s realizací osvobozených příjmů ze vsazených částek lze dovodit také ze zákona o loteriích, ve znění účinném pro rozhodné období. Odvod na veřejně prospěšné účely, tj. částka 6 % až 20 %, se počítá z rozdílu mezi příjmem (tj. celkovým objemem všech vsazených částek) a částkou připadající na vyplacené výhry, místní poplatky, správní poplatky a náklady státního dozoru. Pokud uvedené náklady přímo snižují příjmy ze vsazených částek, nemohou současně snižovat zdanitelný základ vzniklý dosažením zcela jiných druhů příjmů.

[66] Podstatná změna právní úpravy byla od roku 2008 v oblasti osvobození od daně z příjmů provedena zákonem č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, který v § 19 odst. 1 písm. g) ZDP omezil osvobození od daně pouze na příjmy ze vsazených částek, přičemž u příjmů nad vsazené částky, které podrobil zdanění, neumožnil uplatnění daňově uznatelných nákladů [§ 24 odst. 2 písm. zc) a § 25 odst. 1 písm. zl) zákona o daních z příjmů]. Důvodová zpráva k této úpravě uvádí jako jeden z hlavních důvodů existenci různých druhů příjmů souvisejících se hrou (manipulační poplatky u kurzových sázek, tzv. tipsy v kasinech), na něž se povinnost odvodu části výtěžku nevztahovala, ale které byly na základě dosavadního znění zákona o daních z příjmů od daně osvobozeny. S ohledem na to, že tyto příjmy nejsou „vsazenou částkou“, skutečně nepodléhaly povinnému odvodu části výtěžku na veřejně prospěšné účely. Jinými slovy tyto příjmy související s provozováním loterií či jiných obdobných her nebyly zatíženy žádným odvodem a současně požívaly výsady osvobození od daně z příjmů.

V. d) Nerealizované kurzové rozdíly

[67] Žalobní námitku ohledně zkoumání kurzových rozdílů shledal zdejší soud důvodnou. Uvedená námitka je sice dosti obecná, přesto k ní soud musel přihlédnout. Ze spisu totiž vyplývá, že správce daně a následně žalovaný vycházeli z daňového přiznání žalobce, v jehož podkladech se objevují kursové zisky a kursové ztráty. Tyto kursové rozdíly jsou dále nespecifikované, tudíž z nich nelze rozeznat, zda se jedná o rozdíly realizované, či nikoli. Přestože je to daňový subjekt, kterého tíží břemeno tvrzení a břemeno důkazní, z § 1 odst. 2 daňového řádu lze dovodit, že cílem správy daní, a tedy i cílem činnosti daňových orgánů, je správné zjištění a stanovení daně. V nyní projednávané věci přitom nelze vyloučit, že daň byla stanovena z daňového základu, jehož součástí byly i nerealizované kursové rozdíly.

[68] Otázkou nerealizovaných kurzových rozdílů a možností jejich podrobení dani z příjmů se zabýval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 19. 4. 2012, č. j. 5 Afs 45/2011-94. Zde zcela jasně uvedl, že pro to, aby příjem (výnos) podléhal zdanění, musí existovat legitimní zákonný rámec. Podle § 18 odst. 1 ZDP, předmětem daně jsou příjmy (výnosy) z veškeré činnosti a z nakládání s veškerým majetkem, není-li dále stanoveno jinak. Podle Nejvyššího správního soudu „*samotnou změnu kurzu pod vymezení tohoto zákonného ustanovení nelze podřadit, zákon ani za pomoci legislativní techniky nestanoví, že za příjem, který má být předmětem daně, se považuje také např. rozdíl, který vznikne pouze v důsledku změny kurzu k rozvahovému dni.*“ Podle Nejvyššího správního soudu je tak třeba rozlišovat mezi „kurzovými rozdíly“ vzniklými pouhým přepočtem (nerealizované kurzové rozdíly) a skutečnými „kurzovými zisky“, resp. ztrátami (realizované kurzové rozdíly). Nerealizované kurzové rozdíly nepředstavují zdanitelný příjem, neboť vznikají pouze na základě přepočtu a nemají žádný relevantní základ v nakládání s majetkem. V uvedeném rozsudku se Nejvyšší správní soud podrobně zabýval i vztahem účetních a daňových předpisů a uvedl, že při posouzení věci je třeba vycházet z odlišnosti cílů účetnictví a cílů daní. To, že určitá položka je zanesena do účetnictví ještě samo o sobě neznamená, že rovněž podléhá zdanění. Nerealizované kurzové rozdíly vyjadřují stav, který dosud nenastal, a je pouze simulován pro potřeby účetnictví, a to za účelem vykázání výše závazku v české měně; nelze zde proto hovořit o dosažení zisku nebo ztráty k rozvahovému dni, neboť k tomuto momentu nedochází k vlastní směně peněz, která jediná může vést k realizaci zisku, příp. ztráty. Ziskem dle

Nejvyššího správního soudu může být pouze zhodnocení koruny vůči zahraniční měně doprovázené fyzickým tokem peněz, které je ovšem jasné až k datu uskutečnění operace.

[69] Krajský soud neshledal důvod, proč by se měl od těchto závěrů odchýlit, neboť tyto závěry jsou podrobně a logicky odůvodněny a současně dopadají i na právní úpravu rozhodnou pro toto zdaňovací období roku 2010, neboť v právní úpravě platné pro zdaňovací období projednáváná v uvedeném rozsudku a v právní úpravě platné pro r. 2010 nedošlo ve vztahu k nerealizovaným kursovým rozdílům k žádné změně. Na rozhodovací činnost Nejvyššího správního soudu pak reagoval zákonodárce novelizací ZDP zákonným opatřením Senátu č. 344/2013 Sb., o změně daňových zákonů v souvislosti s rekodifikací soukromého práva a o změně některých zákonů, tak, že v § 23 odst. 1 ZDP nahradil slova „*upravený podle následujících odstavců*“ slovy „*s tím, že u poplatníka, který je účetní jednotkou, jsou těmito příjmy jeho výnosy a těmito výdaji jeho náklady; rozdíl se upraví podle tohoto zákona*“ (nyní upraveno v § 21h ZDP). Sám zákonodárce tedy považoval za nutné stanovit najisto vazbu mezi účetnictvím a daní z příjmů. V důvodové zprávě se uvádí, že změna byla vyvolána diskuzí mezi odbornou veřejností ohledně problematiky kursových rozdílů. Tento postup zákonodárce dle krajského soudu podporuje výše uvedenou argumentaci, neboť *de facto* připouští, že úprava byla právě v této oblasti nejasná.

[70] Soud má za to, že s ohledem na tehdy platnou právní úpravu a zmíněný rozsudek Nejvyššího správního soudu mohl a měl správce daně, potažmo žalovaný, dovodit nesprávnost zahrnutí veškerých kursových rozdílů do základu daně žalobcem, aniž by bylo postaveno najisto, zda se jedná o kursové rozdíly realizované nebo nerealizované. Žalovaný bezpochyby měl povědomost (rozhodoval dne 2. 4. 2013) o výše uvedeném rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 4. 2012, č. j. 5 Afs 45/2011-94, a tedy o tom, že zahrnutí nerealizovaných kursových rozdílů bylo za tehdy platné právní úpravy v rozporu s ústavní maximou „žádné daně bez zákona“ vyjádřenou v čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod. Přestože tato otázka nebyla v daňovém řízení sporná, správce daně a následně žalovaný jsou povinni postupovat tak, aby daň byla stanovena ve správné výši (srov. § 1 odst. 2 daňového řádu). Bylo na žalovaném, aby za součinnosti žalobce (např. výzvou ke specifikaci uvedených kursových rozdílů) prověřil, zda část těchto rozdílů zahrnutých žalobcem do základu daně, tvoří právě kursové rozdíly nerealizované, jak nyní žalobce namítá v žalobě. Pokud tak neučinil, řízení je zatížené vadou, která mohla mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí, neboť daň mohla být stanovena v nesprávné, a tedy nezákonné výši. To samozřejmě v případě, že část kurzových rozdílů skutečně tvořily i nerealizované kurzové rozdíly.

[71] Soud tedy shledal námitku žalobce ohledně kursových rozdílů jako důvodnou, protože je nutno rozhodnutí žalovaného zrušit. V dalším řízení tak bude na žalovaném, aby vyzval žalobce ke specifikaci tvrzených kursových rozdílů a dle prokázání skutečných nerealizovaných kursových rozdílů pak byl případně upraven základ daně.

VI. Závěr a náklady řízení

[72] Po provedeném řízení soud shledal, že v předmětném daňovém řízení došlo k vadě, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé. Z tohoto důvodu rozhodnutí žalovaného zrušil dle § 78 odst. 1, 4 s. ř. s. a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V něm, vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 78 odst. 5 s. ř. s.), žalovaný ve spolupráci

s žalobcem vytčené vady napraví (specifikace kursových rozdílů a prokázání skutečně vzniklých kursových rozdílů pouhým přepočtem), případně upraví základ daně a výši stanovené daně.

[73] O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl.

[74] Žalobce dosáhl v řízení o žalobě plného úspěchu, a proto má právo na náhradu nákladů řízení vůči žalovanému. Žalobce byl v řízení zastoupen daňovým poradcem, odměna daňového poradce a náhrada hotových výdajů byla stanovena v souladu s § 35 odst. 2 s. ř. s. podle vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif).

[75] V daném případě se jednalo o dva úkony právní služby (převzetí a příprava zastoupení, sepsání žaloby) a dva režijní paušály, tedy ve výši 2 x 3 100 Kč, a 2 x 300 Kč [§ 7, § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. a), d), § 13 odst. 3 advokátního tarifu], tedy celkem 6 800 Kč. Protože žalobcův daňový poradce je plátcem daně z přidané hodnoty (soudu je známo z úřední činnosti), zvyšují se náklady řízení o částku 1 428 Kč, odpovídající dani, kterou je daňový poradce povinen z odměny za zastupování a z náhrad hotových výdajů odvést podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (§ 57 odst. 2 s. ř. s.). Žalobci dále přísluší náhrada za zaplacený soudní poplatek za žalobu ve výši 3 000 Kč. Celkem tedy byla žalobci vůči žalovanému přiznána náhrada nákladů ve výši 11 228 Kč. K jejímu zaplacení soud určil přiměřenou lhůtu.

[76] Soud podotýká, že zástupce žalobce byl ve výzvě ze dne 20. 8. 2013, která mu byla doručena dne 1. 9. 2013, mimo jiné vyzván ke sdělení požadované náhrady nákladů řízení. Na výzvu však nereagoval. Soud mu tedy přiznal náhradu dle obsahu soudního spisu.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

V Brně dne 30. listopadu 2015

JUDr. Zuzana Bystřická, v.r.
předsedkyně senátu