



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Milana Procházky a soudců JUDr. Viktora Kučery a JUDr. Petra Polácha, v právní věci žalobce: **EVOL, a.s.**, se sídlem v Rousínově u Vyškova, Komořany 146, zastoupeného Ing. Radkem Lančíkem, daňovým poradcem se sídlem v Brně, Divadelní 4, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem v Brně, Masarykova 31, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 2. 4. 2013, č.j. 9678/13/5000-14201-711305, ve věci daně z příjmů právnických osob,

t a k t o :

- I Rozhodnutí žalovaného ze dne 2. 4. 2013, č.j. 9678/13/5000-14201-711305, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému zpět k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení v celkové výši **9.800,- Kč** do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce žalobce Ing. Radka Lančíka, daňového poradce se sídlem Divadelní 4, Brno.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

Žalobou ze dne 12. 6. 2013 se žalobce domáhal zrušení v záhlaví označeného rozhodnutí žalovaného (dále jen napadené rozhodnutí, kterým bylo de facto potvrzeno (změněno jen

v části týkající se bankovního spojení) rozhodnutí Finančního úřadu ve Vyškově (dále jen „správce daně“) ze dne 23. 12. 2011, č.j. 127967/11/341910706958, kterým byla žalobci změněna výše vyměřené daně z příjmu právnických osob za zdaňovací období roku 2010 z částky 281.960,- Kč tvrzené v daňovém přiznání, na částku 7.216.960,- Kč.

Vydání platebního výměru předcházela výzva k odstranění pochybností, neboť správci daně vyvstaly pochybnosti o výši daňově neúčinných nákladů tvrzených žalobcem, jako provozovatelem loterií a jiných podobných her, přímo souvisejících s příjmy od daně osvobozenými (dle § 25 odst. 1 písm. i) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění rozhodném pro projednávanou věc (dále jen „ZDP“)). Na základě tohoto postupu k odstranění pochybností došlo ke zvýšení těchto daňově neúčinných nákladů (z částky 144.178.724,- Kč na částku 179.668.466,- Kč) a tím ke zvýšení základu daně a daně samotné.

II. Podstatný obsah žaloby

Podstatou žalobní argumentace byl nesouhlas žalobce s posouzením nákladů na odvod části výtěžků na veřejně prospěšné účely, správní poplatky, místní poplatky, tikety, karty a služby z mandátní smlouvy jako daňově neúčinných. Vedle toho však žalobce napadal i výpočet koeficientu mezi příjmy osvobozenými od daně a dani podléhajícími, stejně jako i vztah výnosů, které podléhají dani z příjmů k nákladům. 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. 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.

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 24,967 % 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 tikety a karty, služby z mandátní smlouvy, místní a správní poplatky, vyplacené výhry a odvod na veřejně prospěšné účely. K těmto nákladům se žalobce vyjádřil i jednotlivě.

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 a místním 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.). V případě tiketů a karet žalobce namítal, že každý spotřebovaný tiket ještě neznamená přijatou sázku (pokud je špatně vyplněn apod.). Služby mandátáře pak nespočívají jen v přijímání sázek, ale v zajištění celého segmentu provozu loterií a jiných podobných her. Spotřeba tiketů, karet a přijímání služeb mandátářů neslouží jen k přijímání sázek, ale k celkovému provozu loterií a jiných podobných her. 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.

V další části 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.

Posledním bodem žaloby pak byla námitka 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.

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 žalobce závěrem navrhl, aby krajský soud napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

III. Vyjádření žalovaného

V písemném vyjádření k žalobě žalovaný odmítl důvodnost uplatněné žalobní argumentace. Žalovaný zdůraznil, že předmětem sporu je možnost uplatnění žalobcem definovaných nákladů ke snížení základu daně. Dle žalovaného žádný z nákladů jmenovaných v napadeném rozhodnutí sebou nepřináší ani zčásti zdanitelné výnosy. Jedná se o náklady, které přímo podmiňují provozování loterií a podobných her nebo které jsou přímým důsledkem osvobozených příjmů. Žalovaný nepochybně, že provozování loterií a podobných her mu vznikají jak osvobozené, tak i zdanitelné příjmy. To však neznamená, že nelze objektivně rozlišit přímé a nepřímé náklady spojené s realizací osvobozených příjmů z loterií a jiných podobných her.

Vymezení přímých nákladů spojených s realizací osvobozených příjmů z loterií a jiných podobných her lze v případě žalobce v podmínkách roku 2007 dovodit z § 4 odst. 2 a 3 zákona č. 202/1990 Sb., o loteriích a jiných podobných hrách, ve znění rozhodném pro projednávanou věc (dále jen „zákon o loteriích“), z nichž vyplývá, že výtěžkem se rozumí příjem tvořený všemi vsazenými částkami snížený o výhry, správní poplatky, místní poplatky, náklady státního dozoru a o vlastní náklady přímo související s provozováním her. Pokud tyto náklady lze využít ke snížení odvodů na veřejně prospěšné účely, nelze je již využít ke snížení základu daně z příjmů právnických osob vzniklého dosažením zcela jiných příjmů.

K námitce legitimního očekávání žalobce žalovaný uvedl, že žalobce vychází z toho, že legitimní očekávání může založit ojedinělý nerozhodovací závěr správního orgánu (písemné stanovisko Finančního ředitelství v Brně) a ne toliko rozhodovací praxe správního orgánu. Řešení právní otázky navíc nespočívá na absolutní neměnnosti, od této se lze s odůvodněním odchýlit.

Dosti obsáhle se žalovaný vyjádřil k námitce týkající se nerealizovaných kurzových rozdílů. V první řadě uvedl, že se jedná o zcela novou námitku, která nebyla předmětem předchozího řízení. Současně uvedl, že závěr Nejvyššího správního soudu v rozsudku ze dne 19. 4. 2012, č.j. 5 Afs 45/2011-94 je v rozporu se zákonem a odhlíží od platného znění ZDP, dle něž vstupují výnosy a náklady z veškerých kurzových rozdílů do základu daně. Žalovaný odkázal na ust. § 23 odst. 10 a také na § 18 odst. 1 ZDP. Podle § 18 odst. 1 ZDP jsou u právnických osob předmětem daně příjmy (výnosy) z veškeré činnosti a z nakládání s veškerým majetkem, není-li stanoveno jinak. Z dikce ustanovení dle žalovaného vyplývá, že uvedené ustanovení podrobuje dani univerzálně všechny účetní výnosy. Současně žalovaný upozornil na jednu ze základních zásad účetních předpisů i ZDP, a to princip časového rozlišení, definovaný v § 3 odst. 1 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění rozhodném pro projednávanou věc (dále jen „zákon o účetnictví“). Při aplikaci tohoto principu není možné postupovat jinak v účetnictví a jinak pro daňové účely. Jednorázové zahrnutí kurzových rozdílů (zisků i ztrát) do základu daně až v roce skutečného finančního nebo nefinančního vypořádání by narušovalo princip věcné a časové souvislosti deklarovaný v § 3 odst. 1 zákona o účetnictví i § 23 odst. 1 ZDP.

V dalším žalovaný odkázal na obsah napadeného rozhodnutí a správního spisu a navrhl, aby soud podanou žalobu zamítl.

IV. Posouzení věci krajským soudem

Napadené rozhodnutí žalovaného krajský soud přezkoumal v řízení podle části třetí, hlavy II, dílu 1, § 65 a násl. s.ř.s., v mezích uplatněných žalobních bodů, ověřil přitom, zda rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti, a vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodnutí žalovaného správního orgánu, přičemž dospěl k závěru, že žaloba je částečně důvodná.

Podstatou projednávané věci bylo posouzení zákonnosti závěru žalovaného o daňové neúčinnosti žalobcem uplatňovaných nákladů a také otázka nerealizovaných kurzových sázek.

IV.a) Výpočet koeficientu

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. 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 vyplácených hráčům do základu daně provozovatele loterií.

IV.b) Hodnocení výnosů a jejich vztah k nákladům

Otázka možnosti uplatnění nákladů ve vztahu k tzv. TIPSům (spropitnému) je v projednávané věci zcela bezpředmětná, neboť i sám žalobce na více místech žaloby uvedl a vyplývá to rovněž z napadeného rozhodnutí, že fakticky nebyly v rozhodném zdaňovacím období příjmy nad rámec všech vsazených částek realizovány a soud se jí tudíž nezabýval. Ve vztahu k TIPSům žalobce dále 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 (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.

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.

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 nepochybně tvrdí 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 vsazené částky však nijak neovlivňují.

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

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. Zmínit lze zejména rozsudek ze dne 23. 4. 2012, č. j. 30 Af 102/2010 – 77, kde vystupoval tentýž žalobce jako v nyní projednávané věci. Soudu je z jeho 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, dále je Krajskému soudu v Brně z jeho činnosti známo, že zdejší soud vydal dne 28. 3. 2012 pod č.j. 30 Af 101/2010-77 rozsudek ve věci žalobce ADMIRAL GLOBAL BETTING, 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 4. 4. 2013, č.j. 9 Afs 49/2012-24). Jejich zásadní právní závěry ve vztahu k předmětné námitce proto přejímá.

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.

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 poplatek, místní poplatek, náklady státního dozoru a o vlastní náklady provozovatele přímo související s provozováním her.

Relevantní je i ustanovení § 19 odst. 1 písm. g) ZDP, které je citováno výše. 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.

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)].

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.

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.

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.

Výplata výhry je zcela nepochybně vyvolána vsazením částky a je tak přímým důsledkem osvobozené činnosti, resp. realizace osvobozených příjmů ze vsazených částek. K argumentaci žalobce lze toliko konstatovat, že výhra není jediným důsledkem sázky, ale jedním z možných, ale přesto přímých důsledků sázky.

Správní poplatky, místní poplatky, odvod na veřejně prospěšné účely i náklady vynaložené na tikety a karty a služby z mandátní smlouvy jsou rovněž náklady vynaložené v přímé souvislosti s realizací osvobozených příjmů ze vsazených částek. Uvedené náklady nelze s odkazem na ust. § 25 odst. 1 písm. i) a zl) ZDP uznat za náklady daňově účinné. 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.

Odvod na veřejně prospěšné účely byl žalobcem zpochybněn s odkazem na několik rozsudků 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, které je tak v přímé souvislosti s dosahováním příjmů z loterií a jiných podobných her. To, že dle 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.

K výše uvedenému je nutné dále doplnit a uvedl to i Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 4. 4. 2013, č.j. 9 Afs 49/2012-24, 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.

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

Rovněž další žalobní bod, namítající porušení zásady legitimního očekávání žalobce s ohledem na dřívější rozhodovací praxi správce daně, neshledal soud případným. 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.

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

snížovat základ daně pro účely daně z příjmů právnických osob. Současně upozornil na rozsudky Krajského soudu v Brně ze dne 21. 3. 2012, č.j. 31 Af 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.

IV.e) Námitka vztahující se k nerealizovaným kurzovým rozdílům

Ve vztahu k závěrečné žalobní námitce však soud konstatuje, že tuto již shledal důvodnou. Uvedená námitka je sice dosti obecná a dle soudu i nepřipadná pokud jde o tvrzení, že to byl správce daně, kdo zahrnul nerealizované kurzové rozdíly do základu daně, 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 kurzové zisky a kurzové ztráty (č.l. 3 správního spisu). Tyto kurzové rozdíly jsou dále nespecifikované, tudíž z nich nelze poznat, zda se jedná o rozdíly realizované, či nikoli. Přestože je to daňový subjekt, kterého tíží břemeno tvrzení a břemeno důkazní, z ust. § 1 odst. 2 daňového řádu lze dovodit, že cílem správy daní, a tedy i cílem činnosti daňových orgánů, je jejich správné zjištění a stanovení. V projednávané věci ovšem nelze vyloučit, že daň byla stanovena z daňového základu, jehož součástí byly i nerealizované kurzové rozdíly.

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 zákona o daních z příjmů, předmětem daně jsou příjmy (výnosy) z veškeré činnosti a z nakládání s veškerým majetkem, není-li dále stanoveno jinak. Podle Nejvyššího správního soudu „(s)amotnou 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. Žalovaný v nyní projednávané věci argumentoval principem věcné a časové souvislosti definovaným v § 3 odst. 1 zákona o účetnictví, nicméně Nejvyšší správní soud v uvedeném rozhodnutí zcela jasně uvedl, že určité položky lze sice zaúčtovat z pohledu účetního výkaznictví, pro daňovou „uznatelnost“ však stanovuje pravidla zákon o daních z příjmů. Tedy 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.

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 zdaňovací období roku 2010, které je rozhodné v této věci, neboť v právní úpravě platné pro zdaňovací období projednávaná v uvedeném rozsudku a v právní úpravě platné pro rok 2010 nedošlo ve vztahu k nerealizovaným kurzovým 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 do § 23 odst. 1 ZDP vložil slova: „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 kurzových rozdílů. Tento postup zákonodárce dle krajského soudu podporuje výše uvedenou argumentaci, neboť de facto připouští, že úprava byla právě v této oblasti nejasná.

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 kurzových rozdílů do základu daně žalobcem, aniž by bylo postaveno najisto, zda se jedná o kurzové rozdíly realizované nebo nerealizované. Žalovaný bezpochyby měl povědomost (rozhodoval dne 2. 4. 2013) o výše uvedeném rozsudku Nejvyššího správního soudu 19. 4. 2012, čj. 5 Afs 45/2011-94, a tedy o tom, že zahrnutí nerealizovaných kurzových 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 kurzových rozdílů) prověřil, zda část těchto rozdílů zahrnutých žalobcem do základu daně, netvoří právě kurzové 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.

V. Shrnutí a náklady řízení

Při přezkumu žalobou napadeného rozhodnutí, jakož i řízení, které jejich vydání předcházelo, soud posoudil podstatnou část námitek (včetně žalobcovy klíčové námitky daňové účinnosti výše uvedených nákladů – bod IV.c) odůvodnění) jako nedůvodnou. Současně však shledal, že poslední žalobní námitka, týkající se nerealizovaných kurzových

rozdílů je důvodná, neboť 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, čj. 5 Afs 45/2011-94 o nezákonnosti zahrnování nerealizovaných kurzových rozdílů do základu daně. V dalším řízení tak bude na žalovaném, aby vyzval žalobce ke specifikaci tvrzených kurzových rozdílů a dle prokázání skutečných nerealizovaných kurzových rozdílů pak případně upravil základ daně a výši stanovené daně.

Za tohoto stavu věci byl soud povinen v souladu s ustanovením § 78 odst. 1 s.ř.s. napadené rozhodnutí pro shora uvedenou podstatnou vadu řízení zrušit a věc vrátit žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s.ř.s.). V dalším řízení je žalovaný v souladu s ust. § 78 odst. 5 s.ř.s. vázán právním názorem vysloveným ve zrušujícím rozsudku.

O náhradě nákladů řízení krajský soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s.ř.s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobce byl ve věci úspěšný (napadené rozhodnutí bylo zrušeno), a proto má právo na náhradu nákladů řízení, včetně náhrady nákladů za právní zastoupení daňovým poradcem (srov. § 35 odst. 2 s.ř.s.).

Ze spisu vyplývá jednak náklad na zaplacený soudní poplatek ve výši 3.000,- Kč a náklad na tyto důvodné úkony právní služby: příprava a převzetí zastoupení (§ 11 odst. 1 písm. a) vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátního tarifu) a sepis žaloby (§ 11 odst. 1 písm. d) citované vyhlášky) po 3.100,- Kč dle § 9 odst. 4 písm. d) citované vyhlášky ve znění účinném do 31. 12. 2013. Za úkony právní služby to činí 6.200,- Kč, k čemuž je nutné připočíst hotové výdaje podle § 13 odst. 3 advokátního tarifu ve výši 2 x 300,- Kč, což činí dohromady 6.800,- Kč. Tato částka se dále nezvyšuje o DPH, neboť zástupce žalobce nedoložil, že je plátcem této daně. Celkové náklady řízení tak dosáhly výše 9.800,- Kč.

P o u č e n í : Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno, ve dvojím vyhotovení. 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 28. 4. 2015

Mgr. Milan Procházka
předseda senátu