



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. 9677/13/5000-14201-711305,

**t a k t o :**

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 2. 4. 2013, č. j. 9677/13/5000-14201-711305, **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 15 342 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

22. 6. 2012, č. j. 98063/12/341910706958, týkající se bankovního spojení a v ostatním rozhodnutí potvrdil. Správce daně tímto rozhodnutím dodatečně vyměřil žalobci daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2007 ve výši 1 024 800 Kč a současně mu oznámil vznik povinnosti uhradit penále podle § 37b odst. 1 písm. a) a c) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném pro projednávanou věc (dále též „ZSDP“), ve spojení s § 264 odst. 13 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném pro projednávanou věc, ve výši 20 % z částky dodatečně vyměřené daně, tj. 204 960 Kč a 5 % z částky dodatečně snížené daňové ztráty, tj. 1 177 604 Kč, celkem tedy penále ve výši 1 382 564 Kč.

[2] Správce daně upravil daňovou povinnost žalobce oproti daňovým přiznáním, jelikož dospěl k závěru, že žalobce nevyloučil dle § 25 odst. 1 písm. i) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném pro projednávanou věc (dále též „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 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.

## II. Průběh daňového řízení

[4] Předvoláním ze dne 19. 11. 2010 a 30. 11. 2010 správce daně předvolal žalobce na den 30. 11. 2010 a poté na den 13. 12. 2010 k ústnímu jednání za účelem zahájení daňové kontroly daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2007.

[5] Žalobce se z obou ústních jednání omluvil z důvodu jednání u jiného správce daně. Dne 15. 12. 2010 žalobce požádal správce daně o neprodlené stanovení nového termínu ústního jednání.

[6] Výzvou ze dne 15. 12. 2010 (žalobce obdržel dne 17. 12. 2010), č. j. 77486/10/341910706958, správce daně vyzval žalobce k podání dodatečného daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2007 ve lhůtě 15 dnů ode dne doručení této výzvy.

[7] Důvodem pro vydání této výzvy byla obava správce daně, že řádné daňové přiznání za zdaňovací období roku 2007 nebylo sestaveno správně a daňová povinnost v něm uvedená, by měla být vyšší. To vyplynulo z daňového řízení vedeného za zdaňovací období roku 2008 a z předložených tabulek konečných stavů nákladových účtů a jejich rozdělení na daňově uznatelné náklady a daňově neuznatelné náklady za zdaňovací období roku 2007. 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.

[8] Na základě předmětné výzvy podal žalobce dne 16. 5. 2011 dodatečné daňové přiznání č. j. 69182/11, ve kterém provedl změnu na ř. 40 snížením kurzových ztrát o částku 4 776 264 Kč.

[9] V reakci na dodatečné daňové přiznání vydal správce daně výzvu k odstranění pochybností ze dne 8. 6. 2011, č. j. 81432/11/341910706958, ve které žalobce vyzval, aby objasnil složení částky na řádku 40 dodatečného daňového přiznání. Průběh postupu k odstranění pochybností správce daně neshledal dostačující, a proto zahájil protokolem ze dne 6. 9. 2011, č. j. 108644/11/341910706958, daňovou kontrolu v rozsahu pochybností, které nebyly v průběhu postupu k odstranění pochybností odstraněny. Dne 31. 5. 2012 byla se žalobcem projednána zpráva o daňové kontrole a daňová kontrola byla ukončena. Na základě výsledku daňové kontroly vydal správce daně výše označený dodatečný platební výměr.

### III. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

[10] Proti rozhodnutí žalovaného podal žalobce včas žalobu. Namítal, že žalovaný oproti správci daně, který aplikoval § 25 odst. 1 písm. i) ZDP, opřel svoje závěry o § 25 odst. 1 písm. zl) ZDP, přestože toto ustanovení platilo až od roku 2008. Jinak by totiž žalovaný nemohl vyloučit aplikaci stanoviska Finančního ředitelství v Brně ze dne 10. 5. 2007, č. j. 7962/07-1200-702170. Žalobci tak odňal právo argumentovat v odvolání proti § 25 odst. 1 písm. zl) ZDP, a porušil tak zásadu dvojinstančnosti daňového řízení a předvídatelnosti rozhodnutí.

[11] Žalovaný aplikoval § 25 odst. 1 písm. zl) ZDP v roce 2007, přestože toto ustanovení platí až od roku 2008 s vysvětlením, že smysl tohoto ustanovení byl stejný i před rokem 2008. Takovýto výklad je však v neprospěch žalobce, a tudíž nepřípustný. Není jasné, proč žalovaný aplikuje § 25 odst. 1 písm. zl) ZDP jen v roce 2007, a ne např. i v roce 2005.

[12] Společné náklady (opravy, servis, odpisy, nájem hracích zařízení, správní poplatky, odvody na státní dozor, vyplacené výhry a odvody na obecně prospěšné účely) vygenerovaly

příjmy osvobozené od daně podle § 19 odst. 1 písm. g) ZDP a příjmy zdaňované daní z příjmů právnických osob. Mohly být tedy uplatněny jako daňově uznatelné náklady v poměru osvobozených příjmů a zdaňovaných příjmů (viz sdělení Finančního ředitelství ze dne 10. 5. 2007, č. j. 7962/07-1200-702170).

[13] Na podání ze dne 15. 12. 2010, ve kterém žalobce požadoval neprodleně sdělení nového termínu ústního jednání ve věci zahájení daňové kontroly, obdržel žalobce odpověď dne 21. 12. 2010, že z důvodu odročení jednání ve dnech 30. 11. 2010 a 13. 12. 2010 a z důvodu nenavrnutí žádného konkrétního termínu nového ústního jednání správce daně žalobci zaslal výzvu k podání dodatečného daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2007 s tím, že do skončení řízení nebude kontrola zahajována. Termín však žalobcem navrhován byl jako neprodlený, čímž se správce daně nezabýval.

[14] Prostředek, jakým lze dosáhnout nového stanovení daně z příjmů právnických osob není výzva k podání dodatečného daňového přiznání. Byla zpochybňována celková konstrukce základu daně, k jejímuž prověření slouží daňová kontrola. Tou se zjišťuje nebo prověřuje daňový základ nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně. Výzva k podání dodatečného daňového přiznání je tak z hlediska rozsahu zjevně zneužitím práva, protože se správce daně vyhýbal provedení daňové kontroly, a požadoval, aby se žalobce sám přiznal k odvodu vyšší daně prostřednictvím návodu uvedenému ve výzvě k podání dodatečného daňového přiznání. I s ohledem na zásadu minimálního zatěžování daňového subjektu nelze po žalobci požadovat, aby dělal práci za správce daně, a místo něj si v krátké době (15 dnů) sám provedl daňovou kontrolu.

[15] Výzva k podání dodatečného daňového přiznání se uplatní v případě, že se jedná o něco jednoduchého a žalobce je schopen sám si v dodatečném daňovém přiznání vyčíslit základ daně a daň. Žalobce není schopen zkoumat celkovou konstrukci základu daně.

[16] Výše uvedenému svědčí i to, že předvoláním k ústnímu jednání na den 30. 11. 2010 a 13. 12. 2010 chtěl správce daně zahájit daňovou kontrolu. Pak ale jakoby důvody pro zahájení kontroly pominuly a byla vydána výzva k podání dodatečného daňového přiznání.

[17] Jediným důvodem pro výzvu k podání dodatečného daňového přiznání byla omluva z předvolání k ústnímu jednání na den 30. 11. 2010 a 13. 12. 2010, přestože dne 15. 12. 2010 žalobce požádal správce daně o neprodlené sdělení nového termínu ústního jednání ve věci zahájení daňové kontroly u daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2007.

[18] Ve spise nebylo nalezeno nic, co by zdůvodňovalo, proč chtěl správce daně nejdříve zahájit daňovou kontrolu a proč si to následně rozmyslel a vydal výzvu k podání dodatečného daňového přiznání.

[19] Jestli existovaly důvody pro kontrolu, bylo na místě zahájit daňovou kontrolu, na důvodech pro zahájení kontroly nelze stavět důvody pro vydání výzvy k podání dodatečného daňového přiznání. Nelze libovolně volit mezi kontrolou a výzvou.

[20] Na základě nezákonné výzvy k podání dodatečného daňového přiznání nebylo možné vydat předmětný dodatečný platební výměr, protože samotná daňová kontrola byla zahájena

až po uplynutí prekluzivní lhůty. Nezákonné je pak logicky i napadené rozhodnutí žalovaného.

[21] Správce daně byl v rozsahu výzvy ze dne 8. 6. 2011 oprávněn vyžadovat údaje k ověření správnosti, pravdivosti, průkaznosti a úplnosti údajů uvedených v dodatečném daňovém přiznání, tedy jen těch, které se týkají kursově ztráty evidované na účtu 563, protože to jsou údaje uvedené v dodatečném daňovém přiznání. Jiné skutečnosti, jako náklady zaúčtované v účtové třídě 5 a vztahující se k příjmům osvobozeným od daně z příjmů právnických osob by byl správce daně oprávněn vyžadovat v daňové kontrole. V rámci postupu k odstranění pochybností se řeší konkrétní skutečnosti uvedené v dodatečném daňovém přiznání, zatímco v daňové kontrole se řeší jakékoliv skutečnosti pro správné stanovení základu daně a daně.

[22] Jelikož správce daně nevyžadoval jen kursově ztráty evidované na účtu 563, je postup k odstranění pochybností zahájený výzvou ze dne 8. 6. 2011 nezákonný, a nezákonný je tak i dodatečný platební výměr a napadené rozhodnutí žalovaného.

[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 kursově rozdíly. Z důvodu, že tuto úpravu základu daně správce daně neprovedl, 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] Správce daně může daň doměřit na základě výsledků daňové kontroly, popřípadě na základě podání dodatečného daňového přiznání. Výzvou k podání dodatečného daňového přiznání správce daně umožňuje daňovému subjektu splnit dřívější povinnost, s možností vyhnout se nepříznivým následkům doměření daně ryze z moci úřední (např. penále). Správce daně mohl přímo se žalobcem zahájit daňovou kontrolu, nicméně volbou šetrnějšího postupu neporušil zákon. Žalobce paradoxně brojí proti tomu, že vůči němu byl zvolen šetrnější přístup.

[27] Pochybnosti správce daně v rámci postupu k odstranění pochybností se mohou týkat i úplnosti (správnosti) podaného daňového přiznání (zde dodatečného). V daném případě správce daně nabyl pochybnosti z podaného dodatečného daňového přiznání, které vyjádřil jasným a přezkoumatelným způsobem ve výzvě ze dne 8. 6. 2011.

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

## V. Další podání účastníků řízení

[29] V doplnění žaloby ze dne 8. 3. 2015 žalobce upozornil na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 2. 2014, č. j. 9 Afs 41/2013-33, dle kterého je daňový subjekt oprávněn daňovou ztrátu uplatnit nejen v řízení vyměřovacím, ale i v řízení doměřovacím. Žalobce tak mohl po žalovaném v odvolacím řízení požadovat, aby doměřený základ daně snížil o daňovou ztrátu z předchozích let. Snížením základu daně o daňovou ztrátu mohla být nižší nejen doměřená daň, ale i penále a úrok z prodlení. Napadené rozhodnutí by bylo spravedlivé zrušit už proto, aby žalobce mohl v odvolacím řízení po žalovaném požadovat snížení doměřeného základu daně. Nejedná se o opožděné rozšíření žaloby, jelikož zmiňované rozhodnutí Nejvyššího správního soudu představuje tzv. judikatorní odklon (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2013, č. j. 2 Afs 77/2012-21).

[30] V doplnění žaloby ze dne 16. 3. 2015 žalobce upozornil na usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2015, č. j. 4 Afs 210/2014-28, dle kterého je penále trest, a proto je na něj třeba aplikovat čl. 40 odst. 6 Listiny základních práv a svobod. To v tomto případě znamená při uložení penále při snižování daňové ztráty po dni 1. 1. 2011 použít sazbu 1 % namísto sazby 5 %. V napadeném rozhodnutí je tedy penále stanoveno nesprávně ve výši 5 %, správná výše penále měla být 1 %. Nejedná se o opožděné rozšíření žaloby, jelikož zmiňované rozhodnutí Nejvyššího správního soudu představuje tzv. judikatorní odklon (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2013, č. j. 2 Afs 77/2012-21).

[31] K doplněním žaloby ze dne 8. a 16. 3. 2015 se žalovaný vyjádřil podáním ze dne 30. 3. 2015 v tom smyslu, že požadavku žalobce na zohlednění daňové ztráty je možné vyhovět, ovšem ve vztahu k dalším žalobním námitkám, aby bylo zřejmé, jaká výše daňové ztráty bude akceptovatelná. Výklad ohledně sazby penále dosud není ustálený. Čtvrtý senát Nejvyššího správního soudu věc postoupil rozšířenému senátu, který bude o dané věci teprve rozhodovat.

[32] Podáním ze dne 30. 4. 2015 žalobce doplnil žalobu tak, že rozšířil argumentaci ohledně zásady legitimního očekávání. Dle jeho názoru nebyl žádný důvod, aby v roce 2007 nebylo možné uznat tzv. společné náklady za daňově uznatelné klíčováním podle poměru osvobozených příjmů a zdaňovaných příjmů, když v roce 2005 a 2006 to možné bylo. K tomu odkázal na rozhodnutí správců daně a zdejšího soudu.

[33] Podáním ze dne 18. 5. 2015 žalobce doplnil námitku uplynutí prekluzivní lhůty. Výzva ze dne 15. 12. 2010 byla doručena dne 17. 12. 2010 a vykonatelná byla dne 1. 1. 2011. To znamená, že nebyla vykonatelná do uplynutí prekluzivní lhůty a ke stanovení daně z příjmů právnických osob za rok 2007 tak došlo po uplynutí této lhůty (k tomu blíže rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 5. 6. 2014, č. j. 10 Af 35/2010-42).

[34] Dne 10. 6. 2015 žalobce doplnil námitku uplynutí prekluzivní lhůty s tím, že výzva vydaná na samém konci prekluzivní lhůty představovala jen formální úkon učiněný s cílem posunutí prekluzivní lhůty. K tomu žalobce odkázal na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 5. 2015, č. j. 1 Afs 32/2015-28 a č. j. 4 Afs 54/2015-21.

## VI. Posouzení věci soudem

[35] Zdejší soud, v souladu s § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002, soudní řád správní, 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 jejich vydání, a shledal, že **žaloba je důvodná**.

[36] V prvé 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.

### VI. a) Prekluze

[37] Zdejší soud, a to i s přihlédnutím ke své povinnosti přihlížet k prekluzi práva daň vyměřit či doměřit z úřední povinnosti, se nejprve zabýval tvrzenou prekluzí. Podle závěrů Ústavního soudu vyjádřených např. v nálezu ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07, dochází k daňové prekluzi uplynutím tří let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla daňová povinnost. Uplyne-li uvedená lhůta, aniž v ní byla daň pravomocně doměřena, zanikne subjektivní veřejné právo správce daně daň doměřit. V dané věci bylo třeba s ohledem na § 47 odst. 2 ZSDP posoudit, zda správce daně před uplynutím této lhůty učinil úkon směřující k dodatečnému stanovení daně, na jehož základě by běžela tříletá lhůta znovu od konce roku, v němž byl žalobce o tomto úkonu zpraven. Současně bylo nutno zkoumat, zda takový úkon vycházel z určitých pochybností správce daně o správnosti výše předchozího vyměření daně, směřoval k dodatečnému stanovení daně a zda prováděný úkon odpovídal povaze a rozsahu zjišťovaných skutečností.

[38] Jelikož se v projednávané věci jedná o daňovou povinnost vzniklou ve zdaňovacím období roku 2007, nastal by konec prekluzivní lhůty dne 31. 12. 2010. Před uplynutím této doby se ovšem běh dosavadní prekluzivní lhůty úkonem správce daně přerušil, protože počala běžet nová prekluzivní lhůta, jejíž konec připadl na 31. 12. 2013. Správce daně totiž dne 15. 12. 2010 vyzval žalobce k podání dodatečného daňového přiznání. Tato výzva mu byla doručena dne 17. 12. 2010.

[39] Správce daně nejprve dvakrát předvolal žalobce k ústnímu jednání, týkajícímu se zahájení daňové kontroly, a to ve dnech 19. 11. 2010 a 30. 11. 2010. Žalobce se nedostavil, a tak správce daně s vědomím blížícího se konce prekluzivní lhůty zaslal žalobci předmětnou výzvu k podání dodatečného daňového přiznání, jejímž účelem a smyslem bylo nejen přimět žalobce ke spolupráci se správcem daně, ale také umožnit šetřit náklady řízení, když k tomu je daňový subjekt motivován tím, že v případě doměrku bude příslušenství daně nižší, než kdyby byla provedena nákladná daňová kontrola. A vzhledem ke skutečnosti, že cílem správy daní je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady, tak tento postup nemůže být hodnocen jako protizákonný v případě, že předmětná výzva splňuje všechny zákonem dané požadavky.

[40] Tím hlavním požadavkem je pak uvedení důvodných okolností nasvědčující tomu, že lze daň doměřit. Neuvedení důvodných okolností by tak z této výzvy činilo pouhou formalitu. Správce daně je povinen zjištěné okolnosti osvětlit v odůvodnění, a to včetně uvedení, v čem spatřuje důvodnost toho, že tyto okolnosti by směřovaly k doměření daně. K výzvě správce daně pak přistoupí pouze tehdy, když jsou mu tyto okolnosti známy z jeho úřední činnosti či jiným způsobem.

[41] V předmětné výzvě k podání dodatečného daňového přiznání ze dne 15. 12. 2010 správce daně jednoznačně formuloval důvody, které jej vedly k jejímu vydání, tedy důvodná obava, že řádné daňové přiznání za zdaňovací období roku 2007 nebylo sestavené správně a daňová povinnost v něm uvedená, by měly být vyšší. Tato obava vyplynula z dosavadního daňového řízení vedeného u žalobce za zdaňovací období roku 2008 a z žalobcem předložených tabulek konečných stavů nákladových účtů a jejich rozdělení na daňově uznatelné náklady a daňově neuznatelné náklady za zdaňovací období roku 2007. Z uvedených tabulek vyplynulo, že do daňově uznatelných nákladů byly zahrnuty i takové náklady, které se vztahují přímo k osvobozeným příjmům z provozu loterií a jiných podobných her. Mezi tyto náklady patří nájem hracích přístrojů, správní poplatky, místní poplatky, vyplacené výhry a odvody na obecně prospěšné účely. Správce daně dále ve výzvě charakterizoval vztah jednotlivých nákladů k příjmům osvobozeným od daně.

[42] Krajský soud konstatuje, že výzva byla určitá, srozumitelná a také splnitelná. Žalobce věděl, na základě jakých okolností se správce daně domnívá, že jím podané řádné daňové přiznání je chybné; srozumitelně a ve splnitelné lhůtě 15 dnů ho vyzval k podání dodatečného daňového přiznání a seznámil ho s možnými následky jeho nečinnosti. Výzva k podání dodatečného daňového přiznání nebyla jen pouhým formálním úkonem, ale bezpochyby směřovala k dodatečnému stanovení daně z příjmů žalobce a správce daně měl zákonnou pravomoc ji vydat (proto se v nyní projednávané věci neuplatní rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 5. 2015, č. j. 4 Afs 54/2015-21, na který odkazoval žalobce). Výzva byla výsledkem procesní aktivity správce daně ústící v dodatečné stanovení daně. Krajský soud současně neshledal žádný důvod, proč by vydáním výzvy k podání dodatečného daňového přiznání nemělo ve stěžovatelově případě dojít k přetržení běhu prekluzivní lhůty.

[43] Názor, že úkonem ve smyslu § 47 odst. 2 ZSDP může být i výzva k podání dodatečného daňového přiznání, potvrdil i Nejvyšší správní soud např. v rozsudku ze dne 22. 7. 2013, č. j. 8 Afs 61/2012-38.

[44] Zdejší soud ohledně charakteru předmětné výzvy vycházel z tehdy účinného zákona o správě daní a poplatků. Daňový řád účinný od 1. 1. 2011 upravil způsob počítání lhůty pro vyměření daně a úkony ovlivňující její běh zcela novým způsobem, který však pro nyní projednávanou věc nebyl rozhodný. Proto ani nebylo možné přihlídnout k rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 5. 2015, č. j. 1 Afs 32/2015-28, který se týkal charakteru výzvy k podání dodatečného daňového přiznání podle § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu.

[45] 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. Námitka ohledně vykonatelnosti předmětné výzvy zde byla zcela nepřipadná. U tzv. kvalifikovaného úkonu ve smyslu § 47

odst. 2 ZSDP je podstatné, kdy byl daňový subjekt o tomto úkonu **zpraven** (zde 17. 12. 2010). Od konce roku, kdy se tomu tak stalo, běží tříletá lhůta znovu. Pro účely posouzení prekluze tedy není podstatné, kdy vyprší ve výzvě stanovená lhůta pro podání dodatečného daňového přiznání. V případě řešeném rozsudkem Městského soudu v Praze ze dne 5. 6. 2014, sp. zn. 10 Af 35/2010-42, byly jiné skutkové okolnosti, kdy soud na rozdíl od nyní projednávané věci primárně dospěl k závěru, že výzva byla nezákonná a nesplňovala kritéria úkonu dle § 47 odst. 2 ZSDP.

[46] V tomto lze uzavřít, že předmětná výzva k podání dodatečného daňového přiznání učiněná v roce 2010, tedy před uplynutím prekluzivní lhůty, byla v dané věci způsobilá přerušit běh stávající a současně založit nový běh tříleté prekluzivní lhůty pro vyměření daně. Jejím vydáním tedy došlo k přerušení prekluzivní lhůty k vyměření daně, z čehož vyplývá, že rozhodnutí správce daně i napadené rozhodnutí byly vydány v zákonné lhůtě.

#### *VI. b) Legitimní očekávání a předvídatelnost rozhodnutí*

[47] 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). Uvedená novela výslovně zpřesnila, jaká částka se považuje za částku od daně osvobozenou ve smyslu § 19 odst. 1 písm. g). 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. Dle nového znění § 25 odst. 1 písm. zl) zákona o daních z příjmů pak nebylo možné za daňově uznatelné výdaje (náklady) považovat výdaje (náklady) související s příjmy nad rámec všech vsazených částek, ze všech poplatníkem provozovaných loterií a jiných podobných her.

[48] K námitce překvapivosti rozhodnutí soud uvádí, že není pravdou, že žalovaný nepřijal názor správce daně a sám nově aplikoval § 25 odst. 1 písm. zl) zákona o daních z příjmů ve znění účinném od začátku roku 2008. Toto ustanovení žalobce použil jen jako podporu své argumentace (a argumentace správce daně) v souvislosti se změnou § 19 odst. 1 písm. g) ZDP zákonem č. 261/2007 Sb. V napadeném rozhodnutí opakovaně uvedl (např. na str. 12), že správní orgány neuznaly náklady související s osvobozenými příjmy podle § 25 odst. 1 písm. i) ZDP. Nikde neuvedl, že tak učinily, či měly učinit na základě § 25 odst. 1 písm. zl) zákona o daních z příjmů. Žalovaný tak žalobci v žádném případě neodňal právo na odvolací instanci a neporušil zásadu dvojinstančnosti daňového řízení.

[49] Žalovaný uvedl, že vymezení přímých nákladů bylo možné dovodit ze znění § 4 odst. 2 a 3 zákona č. 202/1990 Sb., o loteriích a jiných podobných hrách, ve znění rozhodném pro projednávanou věc. Pokud výše uvedené náklady přímo snižují příjmy (výtěžek) ze vsazených částek (což bylo výslovně v § 4 odst. 3 zákona o loteriích uvedeno), nemohou současně ani zčásti snižovat základ daně pro účely daně z příjmů právnických osob. Žalovaný 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.

[50] K novele č. 261/2007 Sb. pak lze uvést, že došlo ke změně (zpřesnění) právní úpravy, která již výslovně neumožňovala za osvobozené příjmy z loterií považovat i jiné příjmy než vsazené částky. Žalovaný tuto skutečnost v rozhodnutí také uvedl, když právě i touto změnou odůvodnil svou argumentaci ohledně zdaňovacího období roku 2007. Žalovaný však z uvedené novely a z důvodové zprávy k ní vycházel toliko podpůrně, když dovedl účel předchozí právní úpravy důvodovou zprávou k této novele. To vedlo pouze k ujištění, že správce daně a žalovaný postupují správně. Z uvedené argumentace žalovaného však nelze dovodit, že by nová právní úprava vedla ke změně dosavadního názoru žalovaného.

[51] 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 nerozpoukají (rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 21. 3. 2012, č. j. 31 Af 123/2010-121 a rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 11. 2012, č. j. 9 Afs 39/2012-39 a č. j. 9 Afs 47/2012-32).

[52] V rozhodnutí ze dne 21. 5. 2014, č. j. 31 Af 23/2011-155, soud zjistil, že řízení před žalovaným bylo zatíženo zásadní vadou, která bránila věcnému přezkumu napadeného rozhodnutí. K posouzení problematiky klíčování nákladů souvisejících s příjmy osvobozenými i neosvobozenými od daně z příjmů se tedy nedostal.

[53] Žalobce dále argumentoval porušením zásady legitimního očekávání zejména v souvislosti se sdělením ze dne 10. 5. 2007, č. j. 7962/07-1200-702170, kterým Finanční ředitelství v Brně vrací spis odvolání daňového subjektu Paradise Casino Admiral, a.s., správci daně - Finančnímu úřadu ve Vyškově. Toto stanovisko se týkalo zdaňovacího období roku 2005 a dle zdejšího soudu může samo o sobě jen stěží založit ustálenou rozhodovací praxi a už vůbec neznamena, že takto sdělený názor je absolutně neměnný a že jej budou automaticky zastávat i jiné daňové orgány. Pokud tyto orgány (v projednávané věci správce daně a žalovaný) své závěry řádně odůvodní, nebrání zásada legitimního očekávání těmto orgánům rozhodnout odlišně od uvedeného sdělení.

[54] Závěry žalovaného tedy vycházely 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.

[55] Žalobcem citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu, ať už ve vztahu k překvapivosti rozhodnutí, nebo ve vztahu k výkladu v neprospěch daňového subjektu, soud posoudil jako nepřiléhavá, neboť žalovaný neaplikoval § 25 odst. 1 písm. zl) zákona o daních z příjmů a v souvislosti s tímto ustanovením tak nedošlo ani k překvapivému rozhodnutí ani k výkladu v neprospěch žalobce.

#### *VI. c) Uplatnění nákladů*

[56] 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 2007.

[57] 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.

[58] 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.

[59] 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.

[60] 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.

[61] Za náklady vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely nelze podle § 25 odst. 1 písm. i) ZDP uznat zejména náklady vynaložené na příjmy od daně osvobozené nebo nezahrnované do základu daně, převyšující tyto příjmy.

[62] 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.

[63] Co se týče posouzení jednotlivých druhů nákladů, soud se ztotožnil s odůvodněním rozhodnutí žalovaného i názory vyslovenými v rozhodnutích zdejšího soudu a Nejvyššího správního soudu, které se sice týkaly zdaňovacího období roku 2008, nicméně 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 2007. 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.*

[64] Jak správně uvedl žalovaný, vymezení přímých nákladů spojených s realizací osvobozených příjmů ze vsazených částek lze dovodit také ze zákona č. 202/1990 Sb., o loteriích a jiných podobných hrách, ve znění účinném za rozhodné období. Odvod na veřejně prospěšné účely, tj. částka 6 % až 20 %, se počítá z rozdílu mezi příjmem (tj. celkovým objemem všech vsazených částek) a částkou připadající na vyplacené výhry, místní poplatky, správní poplatky a náklady státního dozoru. Pokud uvedené náklady přímo snižují příjmy ze vsazených částek, nemohou současně snižovat zdanitelný základ vzniklý dosažením zcela jiných druhů příjmů.

[65] Podstatná změna právní úpravy mezi zdaňovacím obdobím roku 2007 a roku 2008 v oblasti osvobození od daně z příjmů byla 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.

[66] Z průběhu řízení nevyplývalo, že by v předmětném zdaňovacím období žalobce realizoval nějaké příjmy nad rámec vsazených částek, žalobce to ani netvrdil a nečinil předmětem sporu. Ohledně nákladů, které přímo podmiňují provozování loterií anebo které jsou přímým důsledkem realizace osvobozených příjmů, bylo tedy pro danou věc možno, jak již bylo řečeno výše, vycházet z judikatury, která se týkala pozdějších zdaňovacích období.

[67] Poukázal-li žalobce na odstavce [3] a [18] rozsudku zdejšího soudu ze dne 21. 3. 2012, č. j. 31 Af 123/2010-112, z nichž mělo plynout, že společné náklady vygenerovaly dva druhy výnosů, nutno uvést, že v odstavci [3] soud pouze rekapituloval obsah žaloby a v odstavci [18] žalobce vynechal úvodní větu: „*Úvodní žalobní bod soud důvodným neshledal.*“ Při kontextuálním náhledu na odůvodnění předmětného rozsudku je zcela zřejmé, že soud

vycházel z členění příjmů a nákladů, jak bylo uvedeno výše, viz především odstavec [27] předmětného rozsudku.

*VI. d) Nezákonnost výzvy k podání dodatečného daňového přiznání*

[68] Žalobce namítal, že v projednávané věci měla rovnou proběhnout daňová kontrola a že správce daně nemůže zcela libovolně volit mezi prostředky, které v průběhu daňového řízení využije. Tato námitka je nedůvodná. Soud souhlasí se žalobcem v tom, že nelze libovolně volit mezi daňovou kontrolou a výzvou a zvolit ten úkon, který se správci daně zrovna nejlépe hodí. Pro každý z uvedených postupů totiž musí být splněny zákonné podmínky. Pokud však tyto zákonné podmínky splněny jsou, je na správci daně, aby zvolil takový postup, aby byly při zachování všech základních zásad správy daní naplněny její cíle, tedy správné stanovení daně a zajištění její úhrady.

[69] Konkrétní postup při správě daní a volbu prostředků určuje správce daně z hlediska splnění zákonných podmínek, účelu konkrétního úkonu či postupu, přičemž nepochybně musí současně přihlížet k základním zásadám správy daní, včetně zásady přiměřenosti (§ 2 odst. 2 ZSDP). Výzva k podání dodatečného daňového přiznání je obecně nepochybně menším zásahem a zátěží pro daňový subjekt, než provádění daňové kontroly. Z tohoto pohledu nelze správci daně vytknout, že oproti původnímu záměru daňovou kontrolu v první fázi nezahájil a rozhodl se, že postačí jen výzva k podání dodatečného daňového přiznání. Soud zde neposuzuje, jaký postup lze zpětně považovat za vhodnější, ale toliko otázku, zda postupem správce daně a následně žalovaného nedošlo k porušení zákona. Dle zákona o správě daní a poplatků nebylo povinností správce daně za určité situace provést právě daňovou kontrolu, ustanovení § 16 ZSDP toliko vymezovalo, o jaký institut se jedná a stanovoval práva a povinnosti daňových subjektů a správce daně.

[70] Dle § 40 odst. 1 ZSDP (a s ohledem na § 44 odst. 1 téhož zákona, který s výzvou k podání dodatečného daňového přiznání výslovně počítá) byl daňový subjekt povinen na výzvu správce daně podat dodatečné daňové přiznání a správce daně byl oprávněn jej k tomuto vyzvat. Dle § 41 odst. 1 ZSDP to byl přitom sám daňový subjekt, který má primárně povinnost dodatečné daňové přiznání podat, pokud zjistí, že jeho daňová povinnost by měla být vyšší. Výzva žalobci, že by daň mohla být vyšší, než tvrzená, tudíž nebyla nijak excesivní ani nezákonná. Ve výzvě bylo jasně uvedeno, z jakých konkrétních důvodů vyvstaly obavy o správném tvrzení daně v řádném přiznání. Výzva tak splňovala všechny podmínky na ni kladené a žalobce byl schopen pochybnosti správce daně z této výzvy řádně identifikovat tak, aby mohl podat dodatečné daňové přiznání.

[71] Žalobce sice vyzval správce daně ke stanovení nového termínu ústního jednání za účelem zahájení daňové kontroly, nicméně žalobce neměl na toto stanovení a následné zahájení daňové kontroly žádný právní nárok. Bylo na správci daně, jak bude dále postupovat. Lze se ztotožnit se žalovaným, že výzvou k podání dodatečného daňového přiznání správce daně umožnil daňovému subjektu splnit dřívější povinnost, s možností vyhnout se nepříznivým následkům doměření daně ryze z moci úřední (např. penále). Správce daně mohl přímo se žalobcem zahájit daňovou kontrolu, nicméně volbou šetrnějšího postupu neporušil zákon. Žalobce paradoxně brojil proti tomu, že vůči němu byl zvolen šetrnější přístup.

[72] Odkaz na rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem, pobočka v Liberci ze dne 25. 3. 2009, č. j. 59 Ca 114/2008-42, není případný, neboť v něm soud uvedl, že neexistuje zákonná povinnost správce daně vydat výzvu k podání dodatečného daňového přiznání namísto daňové kontroly. V projednávané věci však došlo k opačnému postupu správce daně. Uvedený závěr Krajského soudu v Ústí nad Labem, pobočka v Liberci navíc dle zdejšího soudu platí i v opačném gardu, tedy, že není povinností správce daně provést daňovou kontrolu místo výzvy k podání dodatečného daňového přiznání.

#### *VI. e) Nezákonnost výzvy k odstranění pochybností*

[73] Žalobce dále namítal, že správce daně jej vyzval k vysvětlení a doložení údajů v dodatečném daňovém přiznání neuvedených, což činí výzvu k odstranění pochybností nezákonnou. Soud dospěl k závěru, že tato námitka není nedůvodná. Žalobce sice oproti řádnému daňovému přiznání neupravil výši daňově neuznatelných nákladů, nicméně tyto náklady jsou v dodatečném daňovém přiznání obsaženy (řádek 40) a správci daně zůstaly pochybnosti o jejich výši. Tyto pochybnosti také ve výzvě konkrétně vymezil.

[74] Je zřejmé a vyplývá to i z logiky věci, že postup k odstranění pochybností (dříve vytýkácí řízení) se vztahuje k údajům uvedeným v daňovém tvrzení (jak je taky uvedeno v usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2010, č. j. 5 Afs 92/2008-147) - nelze zpochybňovat něco, co nebylo předloženo. V projednávané věci však taková situace nenastala, neboť daňově neúčinné náklady byly skutečně uvedeny na řádku 40 dodatečného daňového přiznání a přímo vůči nim výzva směřovala.

#### *VI. f) Nerealizované kurzové rozdíly, uplatnění daňové ztráty a výpočet penále*

[75] 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 kurzové zisky a kurzové ztráty. Tyto kurzové 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 kurzové rozdíly.

[76] 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.

[77] 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 2007, neboť od právní úpravy platné pro zdaňovací období projednáváná v uvedeném rozsudku nedošlo ve vztahu k nerealizovaným kurzovým rozdílům k žádné změně. Na rozhodovací činnost Nejvyššího správního soudu pak reagoval zákonodárce novelizací zákona o daních z příjmů 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 kurzových rozdílů. Tento postup zákonodárce dle krajského soudu podporuje výše uvedenou argumentaci, neboť *de facto* připouští, že úprava byla právě v této oblasti nejasná.

[78] 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 ze dne 19. 4. 2012, č. j. 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, tvoří 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.

[79] Soud tedy shledal námitku žalobce ohledně kurzových rozdílů jako důvodnou, protože je nutno rozhodnutí žalovaného zrušit. 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.

[80] Námitka ohledně uplatnění daňové ztráty byla podána opožděně. Ve věci řešené v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 2. 2014, č. j. 9 Afs 41/2013-33, byl právní stav odlišný, než ten, ze kterého vycházela dřívější judikatura. Odvolací řízení ve věci sp. zn. 9 Afs 41/2013 stejně jako v nyní projednávané věci a na rozdíl od minulosti probíhalo již za účinnosti daňového řádu, který mj. nově vymezil cíle správy daní. Nejednalo se proto o judikatorní odklon ve smyslu rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2013, č. j. 2 Afs 77/2012-21, ale o výklad nové právní úpravy. Přesto bude na místě, aby v dalším řízení žalovaný umožnil žalobci v návaznosti na zmiňovanou judikaturu Nejvyššího správního soudu uplatnit daňovou ztrátu z předchozích let.

[81] Při případném výpočtu penále z částky dodatečně snížené daňové ztráty pak bude třeba zohlednit skutečnost, že usnesením ze dne 19. 2. 2015, č. j. 4 Afs 210/2014-28, byla rozšířenému senátu Nejvyššího správního soudu předložena otázka: „*Má penále dle § 37b zákona o správě daní a poplatků, ve znění účinném od 1. 1. 2007 do 31. 12. 2010, a § 251 daňového řádu povahu trestu, na nějž je třeba aplikovat čl. 40 odst. 6 Listiny základních práv a svobod a čl. 6 a 7 Úmluvy o ochraně základních práv a svobod?*“

## VII. Závěr a náklady řízení

[82] 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 především specifikuje tvrzené kurzové rozdíly a dle prokázání skutečných kurzových rozdílů a kurzových rozdílů vzniklých pouhým přepočtem pak případně upraví základ daně a výši stanovené daně.

[83] 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.

[84] 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).

[85] V daném případě se jednalo o tři úkony právní služby (převzetí a příprava zastoupení, žaloba a doplnění žaloby) a tři režijní paušály, tedy ve výši 3 x 3 100 Kč, a 3 x 300 Kč [§ 7, § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. a), d), § 13 odst. 3 advokátního tarifu], tedy celkem

10 200 Kč. Protože žalobcův daňový poradce je plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšují se náklady řízení o částku 2 142 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 15 342 Kč. K jejímu zaplacení soud určil přiměřenou lhůtu.

[86] 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, přičemž za další podání ve věci, která následovala po doplnění žaloby, náhradu nepřiznal. Žalobci nic nebránilo v tom, aby svou žalobu a rozvedení důvodů v ní uvedených podal správnímu soudu jednou listinou. Pokud se jedná o upozornění na judikaturu správních soudů, je povinností soudu k ní přihlídnout i bez návrhu účastníků.

**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 23. června 2015

JUDr. Zuzana Bystřická, v.r.  
předsedkyně senátu