



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu 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 **Finančnímu ředitelství v Brně**, se sídlem Brno, nám. Svobody 4, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 2. 7. 2010, č. j. 9959/10-1200-702170,

t a k t o :

- I. Rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 2. 7. 2010, č. j. 9959/10-1200-702170, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalobci **s e n e p ř i z n á v á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad ve Vyškově (dále též „správce daně“) vyměřil žalobci dle § 46 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, na základě jeho řádného daňového přiznání ze dne 26. 6. 2009, č. j. 50021/09, daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2008 ve výši 0 Kč.

[2] Proti tomuto vyměření žalobce podal odvolání. Po provedeném odvolacím řízení žalovaný v záhlaví označeným rozhodnutím vyměřenou daň změnil z částky 0 Kč na částku 2 263 380 Kč. V odůvodnění v první řadě uvedl, že úroky z termínovaného vkladu, kde byla

uložena povinná jistota, a kursové zisky vzniklé z titulu provozu hry v cizí měně, nepodmiňují účast ve hře a jsou tak zdanitelnými příjmy, které nelze pokládat za příjmy nad rámec všech vsazených částek. Veškeré nepřímé náklady, které nelze rozvrhnout ve vztahu k osvobozeným a neosvobozeným příjmům jiným přesnějším způsobem, tak mohou být klíčovány. Žalovaný proti uvedeným příjmům uznal za daňový náklad veškeré nepřímé náklady vypočtené žalobcem v tabulce T2 přiložené k odvolání (v poměru 98,46 % daňově neuznaných nákladů a 1,54 % nákladů daňově účinných), s výjimkou kursových ztrát a nákladů přímo vynaložených na dosažení osvobozených příjmů.

[3] Dále žalovaný plně uznal za daňový náklad kursové ztráty zúčtované na účet 563 010 ve výši 3 451 632,42 Kč. Kursové ztráty představují účetní kategorii, která není vylučována z daňových nákladů v § 25 zákona o daních z příjmů a je tak součástí základu daně dle § 23 odst. 10 téhož zákona bez ohledu na to, k jakému nákladu či příjmu se vztahuje. Proto žalovaný žalobci o částku kursových ztrát ve výši 3 398 477,28 Kč snížil základ daně. Zdaňuje-li žalobce výnos z realizovaných kursových zisků, musí mu být uznán také náklad vzniklý z realizovaných kursových ztrát.

[4] Uvedeným postupem byly žalobci proti všem příjmům zohledněny odpovídající náklady vynaložené za účelem dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Současně nebyly zdaněny pouze holé příjmy, ale pouze část finančního zisku, která bere na zřetel související výdaje.

[5] Dále žalovaný konstatoval, že nájem hracích přístrojů, správní poplatky, místní poplatky, vyplacené výhry a odvody na veřejně prospěšné účely, jsou náklady přímo souvisejícími s osvobozenými příjmy. Žádný z těchto nákladů s sebou nepřináší ani zčásti zdanitelné výnosy. Naopak se jedná o náklady, které přímo podmiňují provozování loterií a podobných her. Žalovaný tak nemohl uznat za daňový náklad takové náklady, které přímo podmiňují realizaci osvobozených příjmů z provozu loterie a podobné hry (nájem hracích přístrojů, správní poplatky, místní poplatky) a nebo náklady, které jsou přímým důsledkem realizace osvobozených příjmů ze vsazených částek (vyplacené výhry a odvody na veřejně prospěšné účely).

[6] Vymezení přímých nákladů spojených s realizací příjmů ze vsazených částek lze dovodit z § 4 odst. 2, 3 zákona č. 202/1990 Sb., o loteriích a jiných podobných hrách, ve znění účinném pro předmětné zdaňovací období (dále jen „zákon o loteriích“), z nichž plyne, že odvodem části výtěžku na obecně prospěšné účely se nahrazuje zdanění na dani z příjmů. Pokud výše uvedené náklady pro potřeby výpočtu odvodu na obecně prospěšné účely přímo snižují příjmy ze vsazených částek (tzv. výtěžek), nemohou současně ani zčásti snižovat zdanitelný základ daně pro účely daně z příjmů právnických osob vzniklý dosažením naprosto jiných (zdanitelných) příjmů. Žalovaný posléze konkretizoval účelovost jednotlivých nákladů.

[7] Počínaje zdaňovacím obdobím započatým v roce 2008 došlo na základě zákona č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, k významným změnám ve zdaňování provozovatelů loterií a podobných her [§ 19 odst. 1 písm. g) ve spojení s § 25 odst. 1 písm. zl) zákona o daních z příjmů]. Smysl a účel této úpravy je nutné vykládat především podle důvodové zprávy k zákonu o stabilizaci veřejných rozpočtů. Přestože tedy s účinností od 1. 9. 2008 došlo na základě zákona č. 254/2008 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím zákona o některých opatřeních proti legalizaci výnosů z trestné činnosti a financování terorismu, k rozšíření definice vsazené částky v § 4 odst. 2 zákona o loteriích (za vsazenou částku se oproti výkladu uváděnému v důvodové zprávě považuje nejen sázka /vklad/, ale i případný poplatek či jiné plnění související s uskutečňovanou sázkou), vyjádřil

touto novou úpravou zákonodárce od roku 2008 jasný společenský zájem na tom, aby byly daní z příjmů zdaněny veškeré výnosy, které nepodléhají povinnému odvodu části výtěžku na veřejně prospěšné účely, a aby v této souvislosti proti těmto příjmům nebyly uznány za daňový náklad žádné náklady. Vyplacená výhra je přímým důsledkem realizace osvobozených příjmů ze vsazených částek. Dosažení žádných jiných (neosvobozených) příjmů s sebou nepřináší povinnost vyplacení výher. Stejně to platí i pro uvedené další náklady (nájem hracích přístrojů, správní poplatky, místní poplatky a odvody na obecně prospěšné účely), které mohou buď přinášet pouze osvobozené příjmy a nebo je jejich vznik přímým důsledkem realizace osvobozených příjmů. Vynaložení předmětných nákladů tak přímo podmiňovalo a zaručovalo výlučně dosažení osvobozených výnosů ze vsazených částek.

[8] V této souvislosti žalovaný zdůraznil, že v předmětném zdaňovacím období žalobce nerealizoval žádné příjmy nad rámec vsazených částek. Na jeho případ se tak § 25 odst. 1 písm. zl) zákona o daních z příjmů nevztahuje. Přímé náklady související s takovými příjmy však nelze ani částečně uplatňovat proti jiným zdanitelným příjmům vznikajícím např. z titulu realizovaných úroků či kursových zisků podle obecného § 25 odst. 1 písm. i) zákona o daních z příjmů. Dále uvedl, že posuzování daňové účinnosti jednotlivých nákladů podle principu daňové souvztažnosti vychází v dané věci z obecného § 25 odst. 1 písm. i) zákona o daních z příjmů. To je však nutno vykládat v souladu s novou filozofií zdaňování provozovatelů loterií vyjádřenou v důvodové zprávě k zákonu o stabilizaci veřejných rozpočtů.

[9] Podle principu daňové souvztažnosti tak v daném případě byly absolutně vyloučeny pouze přímé náklady vynaložené na dosažení osvobozených příjmů, u nichž nelze potvrdit jejich (byť jen částečnou) souvislost s dosažením zdanitelných příjmů. Další nepřímé náklady byly částečně uznány za daňové náklady v souladu s obsahem odvolání – jednotlivé nepřímé náklady byly klíčovány podle poměru osvobozených a neosvobozených příjmů. Nad rámec uvedeného byla proti realizovaným kursovým ziskům za daňový náklad plně uznána částka vykázaných kursových ztrát. Nebyly tak zdaněny holé příjmy z úroků a kursových zisků. Neumožňuje-li zákon od roku 2008 daňově uplatnit náklady související s příjmy nad rámec vsazených částek [např. příjmy z tzv. „tipsů“ (spropitného) v kasinech], nelze tytéž náklady daňově uznat jen proto, že poplatník zdanitelné příjmy nad rámec vsazených částek nerealizoval.

[10] Žalovaný dodal, že vzhledem ke změně způsobu zdanění provozovatelů loterií a podobných her, se nelze dovolávat rozhodnutí a stanovisek daňové správy týkající se jiných zdaňovacích období.

[11] K požadavku žalobce uplatněnému v rámci odvolacího řízení, aby v případě zvýšení základu daně v odvolacím řízení byl o stejnou částku zvýšen i odečet daňové ztráty, žalovaný konstatoval, že předmětný odečet dle § 34 odst. 1 zákona o daních z příjmů představuje fakultativní právo poplatníka, které nemusí být využito vždy v maximální výši. Zákon předpokládá, aby poplatník toto své právo uplatnil relevantním způsobem, tedy přiznáním (§ 40 zákona o správě daní a poplatků). Zákon tak vylučuje, aby prostřednictvím odvolání proti konkludentnímu vyměření daňového přiznání mohlo dojít ke zvýšení jakýchkoli fakultativních nároků. Uplatnil-li žalobce v řádném daňovém přiznání odečet daňové ztráty ve výši 1 431 503 Kč, nelze jej v odvolacím řízení zvyšovat. Při koncepci tohoto závěru žalovaný vycházel z usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 3. 2007, č. j. 8 Afs 111/2005-106, ve věci „AREALIS, s. r. o.“, publ. pod č. 1264/2007 Sb. NSS (rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz). Proto byl zohledněn pouze ten odečet, který byl uplatněn v řádném daňovém přiznání.

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

[12] Proti tomuto rozhodnutí žalovaného žalobce brojil žalobou, doplněnou obšírnými podáními ze dne 30. 8. 2010 a 20. 9. 2012.

[13] V první řadě žalobce zpochybnil závěr žalovaného ohledně posouzení nákladů spočívajících v nájmu hracích zařízení, místních a správních poplatcích, vyplacených výhrách a odvodu na veřejně prospěšné účely. Podle žalobce se jedná o společné náklady, které vygenerovaly oba druhy výnosů, tedy jak příjmy osvobozené od daně, tak i příjmy dani podléhající. Mezi posledně jmenované příjmy patří např. výnosové úroky ze všech peněz na bankovních účtech, kursové zisky či náhrady mank a škod. Z obou druhů výnosů jsou přitom společně kryty veškeré náklady provozu. Část ve výši 1,54 % z uvedených společných nákladů (odpovídající poměru osvobozených a neosvobozených příjmů) tak měl žalovaný považovat za náklady daňově uznatelné. Dále se žalobce podrobně zabýval jednotlivými druhy výnosů a nákladů.

[14] Žalobce též poukázal na své legitimní očekávání ve vztahu k dřívější rozhodovací praxi správce daně. Očekával, že finanční orgány zachovají v předmětném zdaňovacím období (při posouzení nákladů a jejich rozvržení k příjmům osvobozeným od daně a k příjmům podléhajícím dani) jednotný a vnitřně soudržný postup jako v předešlých zdaňovacích obdobích, tj. jako v daňových řízeních předcházejících vydání žalobou napadeného rozhodnutí.

[15] Dále žalobce namítl, že mu žalovaný neumožnil uplatnit v rámci odvolacího řízení vyšší daňovou ztrátu proti zvýšenému základu daně. Žalovaný mylně postupoval dle usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu, které se týkalo uplatnění vyšší ztráty při dodatečném vyměření daně v rámci daňové kontroly. V daném případě však byla vyšší daňová ztráta uplatněna v rámci odvolacího řízení vůči řádnému daňovému přiznání. Daň tak ještě nebyla stanovena pravomocně. Daňový subjekt může v odvolacím řízení údaje svého odvolání jakkoli doplňovat a pozměňovat. Správně měl přitom správce daně, zjistil-li v daňovém přiznání nesrovnalosti, zahájit vytykácí řízení.

[16] V doplnění žaloby ze dne 20. 9. 2012 žalobce poukázal na odst. 3. a 18. rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 21. 3. 2012, č. j. 31 Af 123/2010-112, z nichž plyne, že společné náklady vygenerovaly dva druhy výnosů a sporný je jen výklad § 24 odst. 2 písm. zc) a § 25 odst. 1 písm. zl) zákona o daních z příjmů. Dále žalobce uvedl, že úmysl zákonodárce je z důvodové zprávy k zákonu o stabilizaci veřejných rozpočtů zřejmý a znamená vyloučení uvedených nákladů ze základu daně a zdanění neosvobozených příjmů ve výši 100 % bez přihlédnutí k nákladům na ně vynaloženým. Zdanění by však dle judikatury mělo podléhat pouze zvýšení majetku, nikoli samotný majetek jako takový. Žalobce proto navrhl, aby soud zvážil ústavní konformitu uvedených ustanovení a případně podal dle čl. 95 odst. 2 Ústavy České republiky Ústavnímu soudu návrh na vyslovení jejich protiústavnosti.

[17] Současně žalobce odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 4. 2012, č. j. 5 Afs 45/2011-94, ve věci „MP Development akciová společnost“, s tím, že podle jeho závěrů neměly být zdaněny kursové zisky ve výši 6 264 083,71 Kč. Žalobce dodal, že tato námitka je sice uplatněna nově, vztahuje se na ni ale výjimka z koncentrační zásady pro případy judikatorních odklonů.

[18] Z uvedených důvodů žalobce navrhl, aby Krajský soud v Brně napadené rozhodnutí žalovaného, jakož i rozhodnutí správce daně zrušil.

III. Vyjádření žalovaného k žalobě

[19] Žalovaný se ve vyjádření k žalobě v první řadě zabýval podrobným rozбором relevantních ustanovení zákona o daních z příjmů a zákona o loteriích. Jednotlivé typy příjmů provozovatelů loterií rozčlenil na příjmy ze všech vsazených částek [které jsou dle § 19 odst. 1 písm. g) zákona o daních z příjmů osvobozeny od daně z příjmů a nemohou tak k nim být uplatněny daňově účinné náklady], příjmy nad rámec všech vsazených částek [příjmy, které přesahují vsazené částky a zároveň jsou přímo odvislé od samotných plnění poskytnutých při konkrétní loterii, resp. jsou získávány při samotné realizaci loterie, v návaznosti na ni – nejtypičtějším příkladem je spropitné; u těchto příjmů § 25 odst. 1 písm. zl) a § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů zapovídají možnost uplatnění daňově účinných nákladů] a příjmy získané provozováním loterie v širším smyslu, avšak nikoli v přímé vazbě na samotnou realizaci konkrétní loterie (příjmy, které lze u provozovatele s větší či menší mírou určitosti předpokládat, ale nelze je zaměňovat s příjmy, které jsou cíleně vytvářeny v rámci loterie; jde např. o příjmy z úroků či kursové zisky; tyto příjmy nejsou od daně osvobozené, a jelikož se nejedná o příjmy přímo vztažené k realizaci loterie, není ani dán zájem společnosti na vyloučení uplatnění daňově účinných nákladů, k jejich uplatnění musí být splněny podmínky § 24 odst. 1 ve spojení s § 23 odst. 5 zákona o daních z příjmů).

[20] Záměr žalobce lze shrnout jako snahu kalkulace části vlastních nákladů přímo souvisejících s dosažením osvobozených příjmů z provozu loterií do výpočtu základu daně. Postup žalobce je zjevně motivován speciální úpravou k odvodu části výtěžku na veřejně prospěšné účely, kdy k propočtu výše odvodu v rozmezí 6 % až 20 % jsou od vsazených částek odečteny přímé vlastní náklady. Žalobce se svou interpretací podstaty těchto přímých nákladů snaží uměle navodit stav, kdy tyto náklady, byť v rozporu s účelem právní úpravy, duplicitně uplatní jednak ke snížení vlastních odvodů (jelikož předmětné náklady lze využít ke snížení odvodů na veřejně prospěšné účely) a jednak ke snížení základu daně. Žalobce *de facto* tvrdí, že vynaložil předmětné přímé náklady se záměrem tvorby kursových zisků, úroků z uložených peněz, apod. Přitom není dán bezprostřední a přímý vztah mezi těmito náklady a příjmy podrobenými dani. Jedná se o příjmy následné a nikoli podmíněné a příčinně odvozené od zásadní činnosti žalobce v užším významu. Podstatné je tvrzení a prokázání charakteru vynaložených nákladů v rovině přímé a záměrné souvztažnosti s příjmy podrobenými dani. Veškeré žalobcem uplatněné náklady tak nelze charakterizovat jako náklady generující oba druhy výnosů.

[21] K problematice žalobcova legitimního očekávání žalovaný uvedl, že ve věci není sporu o tom, že v roce 2008 došlo ke změně právní úpravy, což vlastním jednáním potvrdil přímo žalobce, který následně měnil daňové tvrzení s odkazem na nové znění zákona.

[22] K možnosti uplatnění vyšší daňové ztráty žalovaný odkázal na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ve věci „*AREALIS, s. r. o.*“ Ekonomickou úvahu o uplatnění konkrétní výše daňové ztráty měl žalobce možnost učinit v rámci podání řádného daňového přiznání. Předmětnou daňovou ztrátu mohl žalobce uplatnit v dalším časovém horizontu, avšak za podmínek předpokládaných zákonem.

[23] Žalovaný dodal, že z možnosti zahájení vytýkácího řízení nelze dovodit nezákonnost postupu správce daně a automaticky tak vyloučit další nástroje a postupy předpokládané zákonem o správě daní a poplatků.

[24] Z uvedených důvodů žalovaný navrhl zamítnutí žaloby.

IV. Jednání konané dne 25. 9. 2012

[25] Při jednání konaném dne 25. 9. 2012 účastníci řízení setrvali na svých písemně uplatněných tvrzeních. Žalobce upravil žalobní petit tak, aby bylo zrušeno pouze rozhodnutí žalovaného.

V. Posouzení věci Krajským soudem v Brně

[26] Soud v mezích žalobních bodů přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného, jakož i předcházející rozhodnutí správce daně včetně řízení předcházejících jejich vydání, a shledal, že **žaloba je důvodná.**

[27] V první řadě je nutno uvést, že skutkově a právně obdobnou problematikou se zdejší soud do určité míry již zabýval (viz rozsudky ze dne 21. 3. 2012, č. j. 31 Af 123/2010-112, ve věci „Paradise Casino Admiral, a. s.“, ze dne 28. 3. 2012, č. j. 30 Af 101/2010-77, ve věci „ADMIRAL GLOBAL BETTING, a. s.“, a ze dne 23. 4. 2012, č. j. 30 Af 102/2010-77, ve věci „EVOL, a. s.“), přičemž v nyní souzené věci neshledal důvodu, pro nějž by se měl od své dřívější rozhodovací praxe odchýlit [části V.a) a V.b)].

V.a) Uplatnění nákladů

[28] Žalobce namítl existenci společných nákladů, které měly být posouzeny jako daňově uznatelné ve vztahu k dani z příjmů.

[29] 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.

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

[31] 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 (dále jen „část výtěžku“). Za vsazenou částku se považuje souhrn přijatých plnění provozovatele, který tvoří sázka (vklad) a případný poplatek či jiné plnění související s uskutečňovanou sázkou.

[32] Od daně jsou dle § 19 odst. 1 písm. g) zákona o daních z příjmů osvobozeny příjmy ze všech vsazených částek ze všech poplatníkem provozovaných loterií a jiných podobných her, u nichž bylo povolení k provozování vydáno podle § 4 odst. 2 zákona o loteriích.

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

[34] Podle § 24 odst. 2 písm. zc) věta druhá za středníkem zákona o daních z příjmů, ustanovení tohoto písmene se nepoužije u 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)], a dále se nepoužije u nákladů, které nejsou uznány jako náklady na dosažení, zajištění a udržení příjmů podle § 25 odst. 1 písm. w).

[35] Dle § 25 odst. 1 písm. zl) zákona o daních z příjmů nelze za náklady vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely uznat zejména 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.

[36] Soud se ztotožnil se závěrem žalovaného, že v případě provozování loterií je třeba rozlišit tři skupiny příjmů a k nim souvisejících nákladů. Jednak příjmy, které jsou osvobozeny od daně podle § 19 odst. 1 písm. g) zákona o daních z příjmů, tedy příjmy ze všech vsazených částek za zákonem stanovených podmínek. Náklady k těmto příjmům nelze uznat dle § 25 odst. 1 písm. i) téhož zákona. 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. 2 písm. zc) a § 25 odst. 1 písm. zl)]. Třetí skupinou jsou ostatní příjmy získané mimo vazbu na realizaci loterie, k těmto lze za splnění obecných zákonných podmínek uplatnit náklady.

[37] Vzhledem k citovaným ustanovením žalovaný též řádně vycházel z definice provozování loterie, výtěžku a vsazené částky (§ 4 zákona o loteriích).

[38] V uvedených souvislostech je třeba přistoupit k rozlišení nákladů. Náklady na nájem hracích zařízení představují vlastní náklady provozovatele přímo související s provozováním loterií, neboť slouží přímo k dosažení příjmů ze vsazených částek osvobozených od daně podle § 19 odst. 1 písm. g) zákona o daních z příjmů. Bez jejich vynaložení by nebylo možno dosahovat osvobozených příjmů. V případě, že by žalobce neměl tato zařízení, nemohl by dosahovat osvobozených příjmů. Argumentace žalobce, že zařízení nepřijme sázku i několik dnů, nájem je však nutno platit stále, je otázkou unesení podnikatelského rizika, které žalobce přenáší částečně na stát, mělo-li by nevyužívání zařízení snížit jeho daňovou povinnost. Nájem, případně vlastnictví takových zařízení je tedy podmínkou *sine qua non* pro dosažení osvobozených příjmů a pro soud je tento náklad zřejmým příkladem nákladů sloužících přímo k dosažení příjmů ze vsazených částek osvobozených od daně podle ustanovení § 19 odst. 1

písm. g) zákona o daních z příjmů. Argumentace žalobce operativními náklady taktéž není případná, neboť nezohledňuje specifika žalobce jako provozovatele loterií a podobných her.

[39] Správní a místní poplatky, a odvod na veřejně prospěšné účely podmiňují či přímo souvisí s povolením provozování a samotným provozováním loterií a jiných podobných her, z nichž žalobci plynou osvobozené příjmy ze vsazených částek. Vyplacené výhry jsou přímým důsledkem realizace osvobozených příjmů ze vsazených částek. Uvedené náklady tedy s odkazem na § 25 odst. 1 písm. i) zákona o daních z příjmů nelze vzhledem k jejich přímému vztahu k příjmům osvobozeným od daně uznat za náklady daňově účinné.

[40] U správních a místních poplatků platí k argumentaci žalobce, že zaplacení těchto poplatků nezaručuje přijímání sázek zařízením po celou dobu, na kterou je vydáno, stejné závěry jako v případě nájmu hracích zařízení. Nebudou-li žalobcem správní poplatky zaplacený, nelze provozovat loterii ani jinou hru, tato skutečnost je nezpochybnitelná. Místní poplatky pak přímo souvisí s pouhou skutečností povolení provozování výherního hracího přístroje. Soud má stejně jako v případě nájmu hracích zařízení za to, že reálná výtěžnost her či loterií v souvislosti se správními a místními poplatky je otázkou unesení podnikatelského rizika žalobce.

[41] V případě odvodů na veřejně prospěšné účely žalobce z odůvodnění napadeného rozhodnutí vytrhuje pouze část, když opomíjí argumentaci žalovaného, že zatížení příjmů ze vsazených částek tímto odvodem nahrazuje zdanění daní z příjmů, čímž je dána souvislost s příjmy ze vsazených částek osvobozených od daně podle § 19 odst. 1 písm. g) zákona o daních z příjmů.

[42] Nelze též souhlasit se žalobcem, že vyplacená výhra není přímým důsledkem přijaté sázky. Výhra je samozřejmě vždy důsledkem přijaté sázky. Lze snad považovat za notorietu skutečnost, že hráč nemůže vyhrát, pokud nevsadí. K argumentaci žalobce lze toliko konstatovat, že výhra je sice pouze jedním z možných, přesto však přímých důsledků sázky.

[43] Argumentaci žalovaného tak soud shledal souladnou se zákonným zněním rozhodným pro zdaňovací období roku 2008. V uvedených případech se fakticky jedná o náklady, které buď přímo podmiňují provozování loterií a podobných her nebo jsou přímým důsledkem realizace osvobozených příjmů.

[44] 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 při kontextuálním náhledu na odůvodnění předmětného rozsudku je zcela zřejmé, že soud vycházel z členění příjmů a nákladů, jak výše uvedeno.

[45] Žalobce též navrhl předložení věci Ústavnímu soudu s návrhem na vyslovení protiústavnosti § 24 odst. 2 písm. zc) a § 25 odst. 1 písm. zl) zákona o daních z příjmů. V dané věci tak však soud nepostupoval, neboť v předmětném zdaňovacím období žalobce nerealizoval žádné příjmy nad rámec vsazených částek (jak ostatně i sám uvádí). Uvedená ustanovení tak nebyla přímo aplikována (byť jimi žalovaný argumentoval, pro věc podstatným ustanovením však byl v této souvislosti § 23 odst. 5 zákona o daních z příjmů), jejich případná protiústavnost tak nečiní překážku pro rozhodnutí zdejšího soudu o podané žalobě.

V.b) Legitimní očekávání žalobce

[46] Rovněž žalobní bod týkající se porušení legitimních očekávání žalobce s ohledem na dřívější rozhodovací praxi správce daně považuje soud za nedůvodný.

[47] S účinností od 1. 1. 2008 došlo zákonem o stabilizaci veřejných rozpočtů ke změně zákona o daních z příjmů, a to zejména § 19 odst. 1 písm. g), § 24 odst. 2 písm. zc) a § 25 odst. 1 písm. zl). Soud souhlasí s názorem žalovaného, že v důsledku novelizovaného znění právního předpisu došlo od roku 2008 ke změně zdanění provozovatelů loterií a podobných her. Každé zdaňovací období je nutné posuzovat podle právní úpravy účinné v rozhodném období. Dovolávat se rozhodovací praxe daňových orgánů v předcházejících letech 2004 až 2007 proto nemá v daném případě své opodstatnění.

V.c) Uplatnění daňové ztráty

[48] Žalobní bod spočívající v neumožnění uplatnění daňové ztráty v odvolacím řízení proti konkludentnímu vyměření daně žalobcem je důvodný.

[49] Jak vyplynulo ze správního spisu, žalobce uplatnil v řádném daňovém přiznání odečet daňové ztráty z předchozích zdaňovacích období ve výši 1 431 503 Kč. Daň byla vyměřena konkludentně, proti tomuto vyměření však žalobce podal včasné odvolání. V jeho doplnění ze dne 14. 4. 2010 žalobce uvedl, že pokud „*výsledkem odvolacího řízení bude zvýšení základu daně (řádek 220 přiznání k dani) AMG žádá, aby o stejnou částku odvolací orgán zvýšil i odečet daňové ztráty (řádek 230 přiznání k dani) tak, aby základ daně po úpravě (řádek 250 přiznání k dani) byl roven nule.*“ Již výše bylo uvedeno, že žalovaný v napadeném rozhodnutí zohlednil pouze odečet, který žalobce uplatnil v řádném daňovém přiznání (tedy ve výši 1 431 503 Kč). Argumentoval přitom zejména fakultativní povahou tohoto nároku s tím, že je nutno hledat zákonnou oporu, která by postup uplatnění předmětné položky umožňovala.

[50] Běžným způsobem „započtení“ daňové ztráty z předchozích zdaňovacích období coby položky odčitatelné od základu daně dle § 34 odst. 1 zákona o daních z příjmů je její uplatnění daňovým přiznáním. Vyšší částku takové odčitatelné daňové ztráty pak lze dle výslovné úpravy v § 38p odst. 1 zákona o daních z příjmů uplatnit pouze v dodatečném přiznání k dani z příjmů právnických osob na vyšší daňovou povinnost nebo na daňovou povinnost, která se neodchyluje od poslední známé daňové povinnosti.

[51] Vedle těchto způsobů uplatnění této odčitatelné položky však nelze opomenout principy plynoucí ze zákona o správě daní a poplatků. Prvním z nich je dosažení cíle daňového řízení, jímž je správné a úplné stanovení daňové povinnosti v úzké součinnosti s daňovými subjekty (§ 2 odst. 2 citovaného zákona). Druhým pak zásada, že daňový subjekt může v odvolacím řízení údaje svého odvolání doplňovat a pozměňovat do doby, než je o odvolání rozhodnuto, přičemž řízení před správcem daně a řízení odvolací tvoří jeden celek (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 3. 2008, č. j. 9 Afs 104/2007-94).

[52] Argumentace žalovaného „obecnými závěry“ plynoucími z usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ve věci „*AREALIS, s. r. o.*“ je nepřipadná a nepřípustně extenzivní. Rozšířený senát se totiž nezabýval generálně způsoby, jimiž lze vyšší daňovou ztrátu uplatnit, ale specifickou situací (uplatnění daňové ztráty v jiném, než původně přiznaném rozsahu, v rámci daňové kontroly), za níž tuto odčitatelnou položku zvýšit či upravit nelze. Je zjevné, že podobnou překážku uplatnění daňové ztráty ve větším rozsahu

zákon o správě daní a poplatků pro odvolací řízení probíhající na základě odvolání daňového subjektu proti konkludentnímu vyměření daně na základě řádného daňového přiznání nestanoví. Ostatně i sám rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v citovaném usnesení uvedl, že daňový subjekt „*ztrátu uplatní způsobem právně relevantním **zpravidla** daňovým přiznáním*“ (zvýraznění doplnil zdejší soud), a jiný zákonem nezakázaný způsob uplatnění daňové ztráty tak *a priori* nevyloučil.

[53] Z výše uvedeného plyne, že daňovou ztrátu lze uplatnit daňovým přiznáním (ať už řádným, opravným či dodatečným, srov. § 34 odst. 1 a § 38p zákona o daních z příjmů, § 40 odst. 1, 2 a 13, § 41 zákona o správě daní a poplatků), přičemž výkon tohoto práva je omezen v době trvání daňové kontroly, resp. do právní moci rozhodnutí vydaného na jejím základě. Může-li daňový subjekt až do konce odvolacího řízení měnit údaje svého odvolání (tedy i jakékoli údaje týkající se jeho daňové povinnosti), nelze dospět k závěru, že by nemohl účinně – s judikovanou výjimkou vyměření po daňové kontrole - změnit též údaj týkající se výše uplatněné daňové ztráty. Se způsobem, jakým tak učinil žalobce, zákon o správě daní a poplatků nespojuje důsledek nepřipustnosti.

[54] Navíc, i podle judikatury Nejvyššího správního soudu (srov. rozsudek ze dne 11. 1. 2006, č. j. 7 Afs 49/2004-59, publ. pod č. 839/2006 Sb. NSS) se dodatečné daňové přiznání podané v průběhu odvolací lhůty proti konkludentnímu vyměření daně považuje za odvolání.

[55] Sankční dopad, jenž je jedním z důvodů, proč zákon neumožňuje uplatňovat vyšší daňovou ztrátu v rámci daňové kontroly, se v daném případě, kdy bylo řízení zahájeno z iniciativy daňového subjektu, neuplatní. Žalovaný proto nepostupoval v souladu se zákonem, pokud ke ztrátě uplatněné žalobcem v odvolání proti konkludentnímu vyměření daně nepřihlédl.

V.d) Vytýkácí řízení

[56] Žalobce poukázal na to, že správce daně měl po seznámení se s žalobcovým daňovým přiznáním zahájit vytýkácí řízení. Námitka je však nedůvodná. Jak uvedl již žalovaný ve vyjádření k žalobě, zahájení vytýkácího řízení je pouze jedním z možných postupů správce daně při správném stanovení daňové povinnosti. Jeho nevyužití nemá žádné koncentrační účinky ve vztahu k jiným, např. kontrolním instrumentům a mechanismům stanoveným v zákoně o správě daní a poplatků.

V.e) Kursové zisky a ztráty

[57] Soud se vzhledem k judikatuře Nejvyššího správního soudu ohledně judikatorních odklonů či obrátů (tj. situace, kdy po podání žaloby dojde k zásadní změně výkladu určité právní otázky; blíže viz např. rozsudky ze dne 17. 12. 2007, č. j. 2 Afs 57/2007-92, a ze dne 25. 9. 2008, č. j. 8 Afs 48/2006-155, publ. pod č. 1743/2009 Sb.) zabýval i opožděnou námitkou týkající se posouzení kursových zisků a ztrát správcem daně. Žalobce v žalobě i při jednání odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 4. 2012, č. j. 5 Afs 45/2011-94, ve věci „*MP Development akciová společnost*“, s tím, že podle jeho závěrů neměly být zdaněny kursové zisky ve výši 6 264 083,71 Kč.

[58] Vzhledem ke stručnosti tohoto žalobního bodu postačí pouze uvést, že z napadeného rozhodnutí (str. 4, 5) plyne, že žalovaný i bez znalosti pozdějšího názoru Nejvyššího správního soudu zohledňoval realizované kursové zisky a ztráty. Vycházel přitom z údajů tvrzených samotným žalobcem. Nicméně vzhledem ke zrušení rozhodnutí žalovaného, byť

z jiných důvodů, může žalobce v novém odvolacím řízení svá tvrzení ohledně nesprávného vyměření v oblasti realizovaných kursových zisků a ztrát uplatnit konkrétněji.

V. Závěr a náklady řízení

[59] Po provedeném řízení soud shledal rozhodnutí žalovaného nezákonným, a proto je dle § 78 odst. 1, 4 s. ř. s. zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V něm, vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 78 odst. 5 s. ř. s.), žalovaný v rámci nového odvolacího řízení zejména žalobci umožní odečet daňové ztráty z předchozích zdaňovacích období ve výši žalobcem v odvolacím řízení uplatněné.

[60] 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. Žalovaný ve věci úspěch neměl a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalobce, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníkovi řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, se při jednání náhrady nákladů řízení výslovně vzdal v celém rozsahu.

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 25. září 2012

Mgr. Petr Pospíšil, v.r.
člen senátu
(předsedkyně senátu JUDr. Zuzana Bystřická
nepřítomna kvůli čerpání dovolené)