



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Milana Procházky a soudců JUDr. Petra Polácha a Mgr. Petra Sedláka, v právní věci žalobce **ADMIRAL GLOBAL BETTING, a.s.**, se sídlem Rousínov u Vyškova, Komořany 146, IČ: 26232375, 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 správního orgánu ze dne 13.8.2010, č.j. 11677/10-1200-702170,

t a k t o :

- I. Žaloba **s e z a m í t á.**
- II. Žádný z účastníků **n e m á p r á v o** na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Předmět řízení

[1] Žalobce se žalobou, doručenou zdejšímu soudu dne 8.10.2010, domáhal vydání rozsudku, kterým by bylo zrušeno rozhodnutí žalovaného ze dne 13.8.2010, č. j. 11677/10-1200-702170, jemu předcházející rozhodnutí Finančního úřadu ve Vyškově 4.1.2010, č.j. 78288/09/341910706842 a rozhodnutí téhož správce daně ze dne 26.6.2009, č.j.

500/09/341910706841 a žalovaný byl zavázán k povinnosti zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení. Rozhodnutím žalovaného bylo na základě odvolání žalobce změněno rozhodnutí správce daně ve věci daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2008 do 31. 12. 2008.

II. Obsah žaloby

[2] V obsáhlé žalobě, vč. jejího doplnění, žalobce uplatnil a detailně odůvodňoval žalobní body, které soud shrnul do dvou stěžejních žalobních bodů.

[3] Úvodní žalobní bod žalobce uplatnil ve vztahu k posouzení nákladů na kursové ztráty, nájem a odpisy hracích zařízení, správní poplatky, odvod na státní dozor, vyplacené výhry a odvod na veřejně prospěšné účely – zde se jedná o nepřímé náklady a zda tedy byly zčásti vynaloženy na příjmy podléhající dani. Žalovaný a správce daně nesouhlasí s tím, že tyto náklady lze považovat za náklady společné a lze je tedy vztáhnout jak k příjmům osvobozeným od daně, tak k příjmům podléhajícím dani, a to poměrem těchto příjmů. Dle žalobce se o společné náklady jedná, a proto lze 0,387 % těchto nákladů (v celkové výši 8.672.748,41 Kč) považovat za daňově uznatelné náklady, neboť není sporu o tom, že společné náklady vygenerovaly oba druhy výnosů (jak příjmy osvobozené od daně, tak příjmy podléhající dani); jejichž poměrením vznikl žalobcem uváděný koeficient. Mezi příjmy podléhající dani patří např. výnosové úroky z bankovních účtů, kursové zisky, ostatní provozní výnosy a náhrady mank a škod. Dle názoru žalobce z tohoto jednoduchého výčtu je patrné, že se o společné náklady skutečně jedná a že z obou druhů výnosů jsou pak společně kryty veškeré náklady provozu, tedy i nájem hracích zařízení, správní poplatky, odvod na státní dozor, odvod na veřejně prospěšné účely, vyplacené výhry a dále pořízení dlouhodobého majetku, tedy nepřímo i odpisy hracích zařízení, což je nejvíce patrné u kursových zisků.

[4] V druhém žalobním bodu poukázal na legitimnost očekávání žalobce s ohledem na dřívější rozhodování správce daně. Žalobce očekával, že správce daně a následně i žalovaný zachovají ve zdaňovacím období roku 2008 (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 správce daně a žalovaného.

[5] Svou argumentaci žalobce podpořil citacemi řady rozhodnutí Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu.

III. Vyjádření žalovaného

[6] Žalovaný v písemném vyjádření k žalobě, doručeném soudu dne 17.3.2011, uvedl, že odmítá tvrzení žalobce v celém rozsahu. S odkazem na obsah daňového spisu a odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí navrhl, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl. Zdůraznil, že předmětem sporu je možnost uplatnění žalobcem definovaných nákladů ke snížení základu daně, přičemž jádro sporu vychází z rozdílné interpretace zákona o daních

z příjmů v rozhodném období a zákona č. 202/1990 Sb., o loteriích a jiných podobných hrách (dále jen „zákon o loteriích“) v rozhodném období žalobcem a žalovaným.

[7] K úvodnímu žalobnímu bodu shrnul žalovaný záměr žalobce jako snahu kalkulace části vlastních nákladů přímo souvisejících s dosažením osvobozených příjmů z provozu loterií k výpočtu základu daně, když předtím se ve svém vyjádření zabýval rozčleněním jednotlivých nákladů ve vztahu k příjmům žalobce. Postup je dle žalobce 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 současně se snaží tyto využít ke snížení základu daně. Žalovaný s prezentovaným názorem žalobce nesouhlasí.

[8] K problematice 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. K věci primárně odkázal na zásadu zákonnosti a základní cíl daňového řízení v podobě stanovení daně tak, aby nebyly kráceny daňové příjmy.

IV. Relevantní skutečnosti plynoucí ze spisového materiálu

[9] Dne 26. 6. 2009 podal žalobce u správce daně přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2008 do 31. 12. 2008 s údajem na řádku 340 daňového přiznání - celková daňová povinnost ve výši 2.141.370,- Kč.

[10] Správce daně v souladu s údaji uvedenými v daňovém přiznání vyměřil žalobci daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2008 do 31. 12. 2008 ke dni 30. 6. 2009 konkludentně, přičemž v souladu s ustanovením § 46 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“) žalobci nesděloval a neodůvodňoval výsledek vyměření.

[11] O odvolání žalobce proti výsledku vyměření daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2008 do 31. 12. 2008 rozhodl správce daně rozhodnutím ze dne 4. 1. 2010, č. j. 78288/09/341910706842, odvolání částečně vyhověl a napadený výsledek vyměření ze dne 30. 6. 2009, č. j. 50023/09/341910706842, změnil z částky 2.141.370,- Kč na částku 2.027.550,- Kč.

[12] Následným rozhodnutím žalovaného ze dne 13.8.2010, č. j. 11677/10-1200-702170, byla žalobci po provedeném odvolacím řízení daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2008 do 31. 12. 2008 změněna z částky 2.027.550,- Kč na částku 1.522.710,- Kč.

V. Posouzení věci krajským soudem

[13] Žaloba byla podána v zákonné dvouměsíční lhůtě (§ 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního – dále jen „s. ř. s.“), osobou k tomu oprávněnou (§ 65 odst. 1 s. ř. s.), jde o žalobu přípustnou (zejména § 65, § 68 a § 70 s. ř. s.).

[14] Soud přezkoumal napadená rozhodnutí, vázán rozsahem a důvody, které žalobce uplatnil v žalobě (§ 75 odst. 2 s. ř. s.). Při přezkoumání rozhodnutí vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). Dospěl k závěru, že žaloba není důvodná. Soud rozhodl ve věci po nařízeném jednání, neboť žalobce nesouhlasil s rozhodnutím věci bez nařízení jednání.

[15] Soudu je z jeho činnosti známo rozhodnutí Krajského soudu v Brně ze dne 21.3.2010, č.j. 31Af 123/2010-112, kterým rozhodoval Krajský soud v Brně ve věci subjektu Paradise Casino Admiral, a.s., který je jediným akcionářem žalobce. V citovaném rozhodnutí posuzoval s výjimkou tzv. TIPSů Krajský soud v Brně skutkově a právně obdobné námitky. Jelikož soud v souzené věci neshledal důvody odchýlit se právního názoru zaujatého v citovaném rozhodnutí senátem 31 Af, tak s ohledem na zásadu legitimního očekávání a jednotného výkladu práva, odkazuje na citované rozhodnutí, jehož zásadní právní závěry přijímá.

[16] Stejně jako ve věci posuzované senátem 31 Af uplatnil žalobce v prvním žalobním bodu existenci společných nákladů, u nichž namítal jejich uznání jako daňově uznatelných výdajů ve vztahu k dani z příjmů. Stejně jako senát 31Af, považuje soud po posouzení prvního žalobního bodu relevantní níže uvedená zákonná ustanovení.

[17] Podle ustanovení § 4 odst. 4 zákona o loteriích, provozování loterií a jiných podobných her se 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. Provozování loterií se také rozumí vykonávání všech dalších činností, které provozovateli ukládají jiné právní předpisy.

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

[19] Podle ustanovení § 4 odst. 2 věta první a druhá zákona o loteriích, povolení se 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 část 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.

[20] Podle ustanovení § 19 odst. 1 písm. g) zákona o daních z příjmů, od daně jsou 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 č. 202/1990 Sb., o loteriích a jiných podobných hrách, ve znění pozdějších předpisů.

[21] Podle ustanovení § 25 odst. 1 písm. i) zákona o daních z příjmů, 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.

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

[23] Podle ustanovení § 25 odst. 1 písm. zl) zákona o daních z příjmů, 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.

[24] V případě provozování loterií je třeba rozlišit tři skupiny příjmů, jak učinil žalovaný. 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 zl) zákona). Třetí skupinou jsou ostatní příjmy získané mimo vazbu na realizaci loterie, ke kterým lze za splnění obecných zákonných podmínek uplatnit náklady.

[25] 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.

[26] V uvedených souvislostech je třeba přistoupit k rozlišení nákladů. Ve shodě s předcházejícím rozhodnutím Krajského soudu v Brně i v souzené věci soud konstatuje, že náklady na nájem a odpisy hracích zařízení představují vlastní náklady provozovatele přímo související s provozováním loterií, neboť slouží přímo k dosažení příjmů ze vsazených částek osvobozených od daně podle ustanovení § 19 odst. 1 písm. g) zákona o daních z příjmů, neboť bez vynaložení těchto nákladů by nebylo možno dosahovat ani osvobozených příjmů. Argumentace žalobce, že „*stává se totiž, že toto zařízení nepřijme i několik dnů žádnou sázku.*“, není případná. V případě, že by žalobce neměl tato zařízení, nemohl by dosahovat

osvobozených příjmů. Skutečnost, že zařízení nepřijme sázku i několik dnů, je pak otázkou unesení podnikatelského rizika, které žalobce svou argumentací přenáší částečně na stát, kdy nevyužívání zařízení žalobce má 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 sloužící 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 nájmy taktéž není případná, neboť nezohledňuje specifika žalobce jako provozovatele loterií a podobných her.

[27] Správní poplatky, odvod na státní dozor a odvod na veřejně prospěšné účely podmiňují povolení provozování loterií a jiných podobných her, z nichž žalobci plynou osvobozené příjmy ze vsazených částek a vyplacené výhry jsou přímým důsledkem realizace osvobozených příjmů ze vsazených částek. Uvedené přímé náklady tedy s odkazem na (nyní již zrušené) ustanovení § 25 odst. 1 písm. zl) zákona o daních z příjmů nelze uznat za náklady daňově účinné.

[28] Správní poplatky – u správních poplatků platí k argumentaci žalobce, že zaplacení správního poplatku nezaručuje, že zařízení bude přijímat sázky po celou dobu, na kterou je vydáno, stejné závěry jako v případě nájmů a odpisů hracích zařízení. Nebudou-li žalobcem správní poplatky zaplacený, nelze provozovat loterii ani jinou hru, toto je skutečnost, která je nezpochybnitelná. Soud má stejně jako v případě nájmů a odpisů hracích zařízení za to, že reálná výtěžnost her či loterií v souvislosti se správními poplatky je otázkou unesení podnikatelského rizika žalobce.

[29] Odvod na státní dozor – v případě odvodů na státní dozor lze s žalobcem souhlasit, že státní dozor pokrývá celý zákon č. 202/1990 Sb., nicméně z dikce téhož zákona vyplývá, že tento odvod je prováděn z příjmů ze sázkových her snížených o vyplacené výhry a tedy plně koresponduje s příjmy ze vsazených částek osvobozených od daně podle ustanovení § 19 odst. 1 písm. g) zákona o daních z příjmů

[30] Odvod na veřejně prospěšné účely – v případě odvodů na veřejně prospěšné účely žalobce z argumentace žalovaného 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 ustanovení § 19 odst. 1 písm. g) zákona o daních z příjmů.

[31] Vyplacené výhry – nelze 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 není jediným důsledkem sázky, ale jedním z možných, ale přesto přímých důsledků sázky.

[32] Shodně se senátem 31 Af tak v přezkoumávané věci zvolenou argumentaci žalovaného soud shledal v souladu se zákonným zněním rozhodným pro zdaňovací období roku 2008, neboť se fakticky jedná o náklady, které přímo podmiňují provozování loterií a podobných her anebo, které jsou přímým důsledkem realizace osvobozených příjmů.

[33] Za zcela zásadní a případný považoval soud odkaz žalovaného na zákon o loteriích, neboť je zřejmé, že aby mohl žalobce loterie či podobné hry provozovat, musí

splňovat zákonné podmínky, mimo jiné i odvod části výtěžku na veřejné prospěšné účely. K takovým příjmům i zákon o loteriích zapovídá uplatnění souvisejících nákladů.

[34] Rovněž druhý žalobní bod, namítající porušení zásady legitimnosti očekávání žalobce s ohledem na dřívější rozhodovací praxi správce daně, shledal soud nepřipadným. S účinností od 1. 1. 2008 novela zákonem č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, změnila pro zdaňovací období roku 2008 znění zákona o daních z příjmů, a to zejména ustanovení § 19 odst. 1 písm. g), § 24 odst. 2 písm. ze) a § 25 odst. 1 písm. zl). Je proto logické, že v důsledku aplikace novelizovaného znění právního předpisu daňovými orgány došlo v roce 2008 ke změně zdanění provozovatelů loterií a podobných her, neboť každé zdaňovací období je nutné posuzovat podle právní úpravy platné a účinné v rozhodném období. Dovolávat se rozhodovací praxe daňových orgánů v předcházejících letech 2004 až 2007 proto nemá své opodstatnění.

VI. Shrnutí a náklady řízení

[35] Při přezkumu žalobou napadených rozhodnutí, jakož i řízení, které jejich vydání předcházelo, soud nezjistil, že by došlo ze strany daňových orgánů k chybné aplikaci hmotného práva či k chybné aplikaci procesního práva. Žalobcem citovanou rozsáhlou judikaturu soudů neshledal v okolnostech skutkových a vyslovených závěrech právních za přílehlavou v nyní přezkoumávané věci. Její podstata je odlišná a prioritně je založena na rozdílné interpretaci účastníků ve vztahu k platným a účinným změnám zákona o daních z příjmů ve znění rozhodném pro zdaňovací období roku 2008 v přímé návaznosti na zákon o loteriích.

[36] Za tohoto stavu věci soudu nezbylo, než žalobu v souladu s ustanovením § 78 odst. 7 s. ř. s. jako nedůvodnou zamítnout.

[37] Výrok o náhradě nákladů řízení ve vztahu mezi účastníky je odůvodněn ustanovením § 60 odst. 1 věta první 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 účastníku, který ve věci úspěch neměl. Žalobce nebyl ve věci úspěšný, proto právo na náhradu nákladů řízení nemá, úspěšnému žalovanému pak žádné náklady nad rámec jeho jinak běžné administrativní činnosti nevznikly. Proto soud rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

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 v příslušném počtu vyhotovení u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Brno, Moravské náměstí 6. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v ustanovení § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

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.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

V Brně dne 28.3.2012

Mgr. Milan Procházka
předseda senátu