



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Jaroslavy Skoumalové a soudkyň JUDr. Jarmily Ďáskové a JUDr. Radimy Gregorové, Ph.D., v právní věci žalobce **Paradise Casino Admiral, a.s.**, se sídlem Komořany 146, 683 01 Rousínov u Vyškova, zastoupeným Ing. Radkem Lančíkem, daňovým poradcem, se sídlem Brno, Divadelní 4, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Brně**, se sídlem v Brně, náměstí Svobody 4, o žalobě proti rozhodnutím správního orgánu,

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 20. 12. 2010 domáhal vydání rozsudku, kterým by bylo zrušeno rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně (dále jen „žalovaný“) ze dne 1. 11. 2010, č. j. 15007/10-1200-702170, jemu předcházejí rozhodnutí Finančního úřadu ve Vyškově (dále jen „správce daně“) ze dne 4. 1. 2010, č. j. 78263/09/341910706842, a žalovaný byl zavázán k povinnosti zaplatit

žalobci náhradu nákladů řízení. Rozhodnutím žalovaného bylo na základě odvolání žalobce změněno rozhodnutí správce daně tak, že daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2008 do 31. 12. 2008 byla vyměřena ve výši 243.810,- Kč.

II. Obsah žaloby

[2] V obsáhlé žalobě, vč. jejího doplnění ze dne 25. 12. 2010 a následně ze dne 7. 3. 2012, repliky ze dne 11. 3. 2012 a doplnění repliky ze dne 12. 3. 2012, žalobce uplatnil a argumentačně rozvětvoval žalobní body, které soud pro potřebu uchopitelnosti jejich vypořádání, vymezil do tří stěžejních žalobních bodů.

[3] Úvodní žalobní bod žalobce uplatnil ve vztahu k posouzení nákladů na opravy a udržování hracích zařízení, nájem hracích zařízení, správní poplatky, odvod na státní dozor, vyplacené výhry, odvod na veřejně prospěšné účely a odpisy hracích zařízení – zda se jedná o nepřímé náklady a zda tedy byly z části 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. O společné náklady se jedná, a proto lze 2,830%, resp. 1,912% z nákladů na opravy a udržování hracích zařízení, nájmu hracích zařízení, odpisů hracích zařízení, správních poplatků, odvodu na státní dozor, vyplacených výher a odvodu na veřejně prospěšné účely v celkové výši 23.418.931,25 Kč, resp. 15.822.260,26 Kč (= 1,912% z částky 827.524.072,39), považovat za daňově uznatelné náklady. Není sporu o tom, že společné náklady vygenerovaly oba druhy výnosů (jak příjmy osvobozené od daně = vsazené částky ve výši 947.543.640,24 Kč, tak příjmy podléhající dani ve výši 18.646.371,18 Kč, tak i sporné TIPS ve výši 8.947.049,26); odtud pak plyne koeficient 2,830%, resp. koeficient 1,912% podle posouzení TIPS. Mezi příjmy podléhající dani patří např. výnosové úroky z bankovních účtů v celkové výši 1.852.311,46 Kč a výnosy z krátkodobého finančního majetku v celkové výši 3.468.443,46 Kč, kursové zisky ve výši 6.521.475,44 Kč, ostatní tržby ve výši 5.332.053,28 Kč, náhrady mank a škod ve výši 5.965,- Kč a TIPS ve výši 8.947.049,26 Kč. 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 opravy a 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.

[4] Druhý žalobní bod uplatnil ve vztahu ke kvalifikaci TIPS v návaznosti na ustanovení § 25 odst. 1 písm. zl) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném pro zdaňovací období roku 2008, (dále jen „zákon o daních z příjmů“) ve spojení s ustanovením § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů a z toho plynoucí stanovení rozpočtové základny pro přetřídění (klíčování) nepřímých nákladů společných, jak pro příjmy osvobozené od daně podle ustanovení § 19 odst. 1 písm. g) zákona o daních z příjmů, tak pro příjmy podléhající dani. Výnosy z TIPS nepochybně vznikají v souvislosti s provozem loterií a jiných podobných her a nepodmiňují účast ve hře, což potvrzuje i žalovaný. Příjmy z TIPS, tedy spropitné, podléhají dani

z příjmů jen v případě provozování loterií a jiných podobných her. Spropitné číšníků, holičů a kadeřníků a podobných profesí však zdaňováno není, resp. žalobce o takovém případě neví a nezná ani jiný právní předpis, který by těmto profesím ukládal zdanit spropitné. To je jistě z pohledu provozovatelů loterií a jiných podobných her diskriminační. Žalobce nesouhlasí s tím, jak žalovaný posuzuje TIPS v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí. Na jedné straně žalovaný potvrzuje, že TIPS je dobrovolné plnění nepodmiňující účast na hře. Na druhé straně TIPS kvalifikuje jako „příjem nad rámec vsazených částek“. Když jsou TIPS dobrovolným plněním nepodmiňujícím účast ve hře, nelze podle názoru žalobce, nalézt jakoukoli souvislost s úkony přijímání vsazených částek. Nelze tvrdit, že hráč, který realizoval sázku, vždy poskytl i TIPS a naopak TIPS může věnovat i každá osoba oprávněná vstoupit do kasina, aniž by se zúčastnila hry provozované žalobcem.

[5] V třetím 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.

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

III. Vyjádření žalovaného

[7] Žalovaný v písemném vyjádření k žalobě 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, který však vychází z rozdílné interpretace žalobce a žalovaného 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.

[8] K úvodnímu žalobnímu bodu poukázal na skutečnost, že to byl sám žalobce, kdo zpochybnil vlastní daňové tvrzení, tedy i koeficient klíčování nákladů. Záměr žalobce shrnul jako snahu kalkulace části vlastních nákladů přímo souvisejících s dosažením osvobozených příjmů z provozu loterií k výpočtu základu daně. Tento postup 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 současně se snaží tyto využít ke snížení základu daně. Žalovaný s prezentovaným názorem žalobce nesouhlasí.

[9] K problematice TIPSů žalovaný zdůraznil, že zákon u těchto příjmů zapovídá možnost uplatnění daňově účinných nákladů, a to přesto, že tyto příjmy podléhají zdanění, resp. nejsou od daně osvobozené – ustanovení § 25 odst. 1 písm. zl) a ustanovení § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů. Další zkoumání daňově účinných nákladů k těmto příjmům proto postrádá jakoukoli relevanci.

[10] 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.

III. Relevantní skutečnosti plynoucí ze spisového materiálu

[11] Z konkrétních okolností přezkoumávané věci je pro přehlednost vhodné zdůraznit následující skutečnosti.

[12] 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 2.184.630,- Kč.

[13] Správce daně v souladu s údaji uvedenými v daňovém přiznání vyměřil žalobci dne 14. 7. 2009 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.

[14] 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. 78263/09/341910706842, odvolání částečně vyhověl a napadený výsledek vyměření ze dne 30. 6. 2009, č. j. 50024/09/341910706842, změnil z částky 2.184.630,- Kč na částku 1.908.060,- Kč.

[15] Následným rozhodnutím žalovaného ze dne 1. 11. 2010, č. j. 15007/10-1200-702170, 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 1.908.060,- Kč na částku 243.810,- Kč. V odůvodnění tohoto rozhodnutí žalovaný závěrem zrekapituloval, že ve shodě se správcem daně nevyhověl požadavku žalobce na částečné daňové uznání přímých nákladů (opravy, odpisy a nájem hracích přístrojů, správní poplatky, odvody na státní dozor, vyplacené výhry a odvody na obecně prospěšné účely) na řádcích 40 a 50 daňového přiznání k dani z příjmů právnických

osob v celkové výši 828.175.610,- Kč, neboť tyto náklady zcela souvisejí s osvobozenými příjmy ze vsazených částek a nelze je tak ani částečně uznat za daňový náklad podle ustanovení § 25 odst. 1 písm. i) zákona o daních z příjmů. Stejně tak s odkazem na ustanovení § 25 odst. 1 písm. zl) zákona o daních z příjmů ve spojení s ustanovením § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů upravil výpočet daňově neuznatelných nepřímých nákladů souvisejících s osvobozenými příjmy a neuznal za daňový náklad částku nepřímých nákladů ve výši 177.797.689,- Kč (viz úprava řádku 40 daňového přiznání) a částku odpisů ve výši 763.035,- Kč (viz úprava řádku 50 daňového přiznání). Ke změně napadeného rozhodnutí o odvolání ze dne 4. 1. 2010, č. j. 78263/09/341910706842, přistoupil žalovaný z toho důvodu, že napravil početní chybu ve výši 33.252,- Kč a v návaznosti na ustanovení § 23 odst. 10 zákona o daních z příjmů uznal za daňový náklad částku kursových ztrát ve výši 7.892.000,- Kč, která byla správcem daně vyloučena z daňových nákladů. Základ daně na ř. 220 daňového přiznání upravil na částku 16.220.789,- Kč.

IV. Posouzení věci krajským soudem

[16] 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.).

[17] 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. V rámci nařízeného soudního jednání účastníci setrvali na svých stanoviscích. Soud při svém rozhodování vyšel z následujících skutečností, úvah a závěrů:

[18] Úvodní žalobní bod soud důvodným neshledal. Po stránce skutkové není pochyb, že společné náklady vygenerovaly dva druhy výnosů (jak příjmy osvobozené od daně, tak příjmy podléhající dani, včetně sporných TIPS [viz níže]). Příjmy dani podléhající jsou např. výnosové úroky z bankovních účtů, výnosy z krátkodobého finančního majetku, kurzové zisky a ztráty, apod.

[19] Při právním posouzení věci postupoval soud dle níže uvedených zákonných ustanovení.

[20] 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.

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

[22] 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 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.

[23] 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.

[24] 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.

[25] 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).

[26] 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.

[27] Náklady na opravy a udržování hracích zařízení, nájem hracích zařízení, správní poplatky, odvod na státní dozor, vyplacené výhry, odvod na veřejně prospěšné účely a odpisy hracích zařízení, představují přímé náklady účelově spojené s realizací osvobozených příjmů ze vsazených částek, které nelze uznat jako daňově účinné podle ustanovení § 25 odst. 1 písm. i) zákona o daních z příjmů ve spojení s ustanovením § 25 odst. 1 písm. zl) zákona o daních z příjmů v návaznosti na ustanovení § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů. Lze zrekapitulovat, že náklady na opravy a udržování hracích zařízení, nájem a odpisy hracích zařízení představují vlastní náklady provozovatele přímo související s provozováním loterií, slouží přímo k dosažení příjmů ze vsazených částek osvobozených od daně podle ustanovení § 19 odst. 1 písm. g) zákona o daních z příjmů. 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. V přezkoumávané věci zvolenou argumentací žalovaného soud shledává souladnou 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.

[28] Ani v pořadí druhý žalobní bod, namítající klasifikaci TIPS v návaznosti na ustanovení § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů a z toho plynoucí stanovení rozpočtové základny pro přetřídění (klíčování) nepřímých nákladů společných, soud důvodným neshledal.

[29] Legislativní změna provedená zákonem č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, kterým bylo s účinností od 1. 1. 2008 novelizováno ustanovení § 19 odst. 1 písm. g) zákona o daních z příjmů (viz bod [22]), slovo „z“ nahradila slovy „ze všech vsazených částek ze všech poplatníkem provozovaných“. Podle nového znění ustanovení § 19 odst. 1 písm. g) zákona o daních z příjmů jsou od daně z příjmů právnických osob 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. Tímto zákonodárce de facto zvýhodnil skupinu poplatníků daně z příjmů, a to provozovatele loterií a jiných podobných her oproti poplatníkům, kteří musí zdaňovat veškeré své příjmy (výnosy). Nelze proto souhlasit s názorem žalobce, že je diskriminován, jestliže mu v přezkoumávané věci nebylo daňovými orgány umožněno uplatnit k tzv. TIPS jakékoli daňově účinné náklady jak vyplývá z ustanovení § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů.

[30] Důvodová zpráva k tomu uváděla, že: *"při provozování loterií a her podle zákona č. 202/1990 Sb. jsou vedle vsazených částek identifikovány také jiné příjmy jejich provozovatelů. Např. u kursových sázek uplatňují jejich provozovatelé tzv. manipulační poplatek ve výši 10% vsazené částky. Zaplacení tohoto manipulačního poplatku je nezbytnou podmínkou pro účast ve hře, jeho výše však nemá žádný vliv na případnou výhru. Bezsporně se tak jedná o příjem ze hry, což je důvodem k jeho*

osvobození podle platné právní úpravy, nejedná se však o vsazenou částku a tudíž nepodléhá povinnému odvodu části výtěžku na veřejně prospěšné účely. Tento manipulační poplatek podle platné právní úpravy tak nepodléhá žádné formě zdanění. V kasinech je to kategorie tzv. „tipsů“, tj. platby hráče charakteru daru, který není žádným způsobem podmíněn účastí ve hře. Tento příjem by měl být standardním způsobem zdaňován, ale jednoznačně to z platné právní úpravy nevyplývá. Proto se navrhuje výslovně stanovit, že osvobození příjmů z loterií a her od daně se týká pouze vsazených částek. Všechny ostatní příjmy provozovatelů loterií a her budou podléhat zdanění, bez ohledu na jejich pojmenování.“ Shodně též Pelech, P. – Pelc, V.: Daně z příjmů s komentářem k 11. 5. 2011, 11. aktualizované vydání, Olomouc, ANAG 2011, 303 s. Úmyslem zákonodárce tedy bylo zdanit tzv. TIPSy bez možnosti uplatnit k nim jakékoli náklady, tj. zdanit je jako příjmy nad rámec všech vsazených částek.

[31] Postupu správce daně i žalovaného, kteří posoudili příjmy z tzv. TIPSů jako příjmy nad rámec všech vsazených částek, které podléhají zdanění, a tuto skutečnost, zohlednili při snížení přepočtového koeficientu 1,912% příjmů osvobozených od daně ve vztahu k příjmům podléhajícím dani, nelze ničeho vytknout. V této souvislosti považuje soud za podstatné zdůraznit, že nesouhlasí s názorem žalobce, že u něj došlo ke zdanění holých příjmů, neboť pouze jejich části nebylo připouštěno uplatnění nákladů.

[32] Z žalobcovy tabulky uvedené na str. 4 žaloby vyplývá, že osvobozené příjmy v poměru k celkovým příjmům představují dle výpočtu daňových orgánů 98,088 %; procentuální rozdělení nákladů bylo stanoveno na 98,088 % daňově neuznatelných a 1,912 % daňově uznatelných. Přepočtový koeficient 1,912 % nákladů byl daňovými orgány uznán jako daňový náklad, se zohledněním kurzových zisků a výnosových úroků na běžných účtech (viz tabulka uvedená na straně 4 žaloby); současně žalovaný v rámci měnicího rozhodnutí uznal za daňový náklad i kursové ztráty, neboť pojem kursové rozdíly v sobě logicky zahrnuje jak kursové zisky, tak kursové ztráty. Kurzové rozdíly žalovaný posoudil v návaznosti na pokyn Ministerstva financí D – 300 k § 23, bod 3. jako součást základu daně bez ohledu na to, k jakému výdaji (nákladu) se vztahují. I když pokyny Ministerstva financí nejsou obecně závaznými předpisy, přesto jsou pro daňové orgány zásadně závazné, neboť vytvářejí tzv. správní praxi. Tento závěr pak platí za podmínky, že úprava v pokynu nepůjde nad rámec zákona a v neprospěch daňového subjektu.

[33] Ke smyslu a účelu pokynů ministerstev lze v této souvislosti připomenout rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 8. 2010, č. j. 2 Afs 53/2010 – 63, dostupný na www.nssoud.cz, podle něhož: „[18] Pokyny ministerstev jsou interními předpisy, které upravují a sjednocují praxi správních orgánů. Přestože pokyny ministerstev nejsou obecně závaznými právními předpisy, správní orgány mají povinnost se jimi ve své právní praxi řídit, což neplatí pouze v případě, že by se taková praxe neslučovala s obecně závaznými právními předpisy. Nejvyšší správní soud se povahou metodických pokynů a závazností správní praxe správních orgánů zabýval již v několika svých rozhodnutích, na základě kterých je možné stručně definovat závaznou správní praxi pomocí 1. kritéria zákonnosti - musí se jednat výhradně o

praxi (činnost, příp. nečinnost), která je stanovena v souladu se zákonem, resp. vytvořena na základě zákonem svěřené pravomoci, přičemž nesmí zasahovat do zákonem zaručených práv soukromých osob, a 2. kritéria předvídatelnosti - praxe je ze strany příslušných správních orgánů všeobecně přijímána a dodržována, je možné legitimně očekávat stejný postup v podobných případech. "Jestliže se takováto praxe vytvořila, správní orgán se od ní nemůže v jednotlivém případě odchýlit, neboť takový jeho postup by byl libovůlí, která je v právním státě (viz čl. 1 odst. 1 Ústavy) nepřípustná. Ze zásady zákazu libovůle a neodůvodněné nerovného zacházení (viz čl. 1 věta první Listiny základních práv a svobod) vyplývá princip vázanosti správního orgánu vlastní správní praxí v případě, že mu zákon dává prostor pro uvážení, pokud se taková praxe vytvořila" (cit. z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2005, č. j. 2 Ans 1/2005 - 55, ve stejném duchu rozsudek ze dne 23. 8. 2007, č. j. 7 Afs 45/2007 - 251, publ. pod č. 1383/2007 Sb. NSS, oba dostupné na www.nssoud.cz)."

[34] Rovněž třetí 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. zc) 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.

V. 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] S přihlédnutím k výše uvedené argumentaci pak soud zamítl návrh zástupce žalobce řádně uplatněný v rámci jeho konečného návrhu ve věci týkající se přerušení řízení a předložení věci Ústavnímu soudu na vyslovení protiústavnosti ustanovení § 24 odst. 2 písm. zc) a § 25 odst. 1 písm. zl) zákona č. 586/1992 Sb., ve znění provedeném zákonem č. 261/2007 Sb., pro jejich rozpor s článkem 11 odst. 1 a 5 Listiny základních práv a svobod. Soud ve věci aplikoval jednoduché („podústavní“) právo a žalobcem zmiňované ustanovení § 24 odst. 2 písm. zc) a § 25 odst. 1 písm. zl) zákona o daních z příjmů vyložil ve znění rozhodném pro zdaňovací období, které bylo dotčeno žalobou, tj. pro rok 2008. Vzhledem ke skutkovému a právnímu kontextu

přezkoumávané věci a následnému legislativnímu vývoji, se soud s procesním návrhem žalobce neztotožnil.

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

[38] 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 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.

Krajský soud v Brně dne 21. března 2012

JUDr. Jaroslava Skoumalová, v. r.
předsedkyně senátu