



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Milana Procházky a soudců Mgr. Ing. Veroniky Baroňové a JUDr. Ing. Venduly Sochorové ve věci

žalobce: **EVOL a.s.**, IČO 63078309
Komořany 146
zastoupený Ing. Radkem Lančíkem, daňovým poradcem
sídlem Divadelní 4, 602 00 Brno

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno-střed

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 10. 2016, č. j. 45607/16/5200-11435-711305

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Žalobce se podanou žalobou domáhal zrušení v záhlaví označeného rozhodnutí žalovaného, kterým bylo de facto potvrzeno (změněno jen v části týkající se bankovního spojení) prvostupňové rozhodnutí Finančního úřadu ve Vyškově (dále jen „správce daně“), platební výměr ze dne 23. 12. 2011, č. j. 127967/11/341910706958. Tímto rozhodnutím byla žalobci vyměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2010 do 31. 12. 2010 ve výši 7 216 960 Kč, tj. o 6 935 000 Kč více, než žalobce ve svém daňovém přiznání tvrdil.

2. Vydání platebního výměru předcházela výzva k odstranění pochybností, neboť správci daně vyvstaly pochybnosti o výši daňově neúčinných nákladů tvrzených žalobcem, jako provozovatelem loterií a jiných podobných her, přímo souvisejících s příjmy od daně osvobozenými [dle § 25 odst. 1 písm. i) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění rozhodném pro projednávanou věc (dále jen „zákon o daních z příjmů“)]. Na základě postupu k odstranění pochybností došlo ke zvýšení těchto daňově neúčinných nákladů (z částky 144 178 724 Kč na částku 179 668 466 Kč) a tím ke zvýšení základu daně a daně samotné.

II. Obsah žaloby

3. Podstatou žalobní argumentace byl nesouhlas žalobce s posouzením nákladů na odvod části výtěžků na veřejně prospěšné účely, správní poplatky, místní poplatky, tikety, karty a služby z mandátní smlouvy jako daňově neúčinných. Vedle toho však žalobce napadal i výpočet koeficientu mezi příjmy osvobozenými od daně a dani podléhajícími, stejně jako i vztah výnosů, které podléhají dani z příjmů k nákladům. Současně uvedl, že není pravdou, že výše uvedené náklady s sebou nepřinášejí ani zčásti zdanitelné výnosy. Ve vztahu k tzv. TIPSům (spropitné) uvedl, že s tímto příjmem je nutné vždy počítat a že jejich zdaňování považuje za diskriminační, protože v jiných profesích spropitné zdaňováno není. K výnosovým úrokům žalobce namítal, že tyto jsou příjmem ze hry, neboť provozováním loterií se rozumí mj. i činnost finanční. V případě kurzovních zisků pak žalobce argumentoval tím, že zisky vznikají z provozu loterií a jiných podobných her jako celku a kryjí nejen kurzové ztráty, ale i další náklady provozu.
4. K otázce posouzení nákladů jako daňově neúčinných žalobce uvedl následující. Podle něj se jedná o společné náklady z výnosů žalobce, které slouží příjmům osvobozeným od daně z příjmů a příjmům podléhajícím této dani. Finanční orgány nesouhlasí s uvedeným názorem žalobce. Jelikož se však o společné náklady jedná, lze proto 24,967 % těchto nákladů považovat za náklady daňově uznatelné, neboť není sporu o tom, že společné náklady vygenerovaly oba druhy výnosů (jak příjmy osvobozené od daně, tak příjmy dani podléhající). Žalobcem uváděný procentní podíl těchto nákladů vznikl jejich vzájemným poměřením. Mezi příjmy dani podléhající patří například výnosové úroky z bankovních účtů, kurzové zisky, jiné provozní výnosy a náhrady škod. Jelikož se jedná o společné náklady, z obou druhů výnosů jsou společně kryty veškeré náklady provozu žalobce, tedy i náklady vynaložené na tikety a karty, služby z mandátní smlouvy, místní a správní poplatky, vyplacené výhry a odvod na veřejně prospěšné účely. K těmto nákladům se žalobce vyjádřil i jednotlivě.
5. V první řadě to byl odvod části výtěžku na veřejně prospěšné účely. Podle žalobce nelze dovozovat přímou souvislost mezi tímto odvodem a částí příjmů plynoucích z provozování loterie či jiné podobné hry. Zaplacení tohoto odvodu není podmínkou pro osvobození příjmů z loterie či jiné podobné hry od daně z příjmů a nelze říci, že tento odvod je prováděn výlučně k dosažení osvobozených příjmů. Ke správním a místním poplatkům zaplaceným v souvislosti s provozováním loterie a jiné podobné hry žalobce uvedl, že zaplacení těchto poplatků nezaručuje, že výherní hrací přístroj přijímá sázky vždy. Stane se, že někdy není přijímána žádná sázka i několik dní. Zaplacení poplatku umožňuje dosahovat, jak příjmy osvobozené od daně, (vsazené částky), tak zdanitelné příjmy (TIPS, výnosové úroky, kurzové sázky aj.). V případě tiketů a karet žalobce namítal, že každý spotřebovaný tiket ještě neznamená přijatou sázku (pokud je špatně vyplněn apod.). Služby mandátáře pak nespočívají jen v přijímání sázek, ale v zajištění celého segmentu provozu loterií a jiných podobných her. Spotřeba tiketů, karet a přijímání služeb mandátářů neslouží jen k přijímání sázek, ale k celkovému provozu loterií a jiných podobných her. K otázce vyplacených výher pak žalobce uvedl, že vyplacení výhry není přímým důsledkem přijaté sázky, ale celého procesu hry. Vyplacená výhra je nákladem jako každý jiný náklad provozovatele loterie a jiné podobné hry. Tento náklad je tak krytý jak z výnosů osvobozených od daně, tak výnosů dani podléhajících.

6. V další části žalobní argumentace žalobce poukázal na zásah do svého legitimního očekávání s ohledem na dřívější rozhodování správce daně. Žalobce očekával, že správce daně a následně i žalovaný zachovají ve zdaňovacím období roku 2010 (při posouzení nákladů a jejich rozvržení k příjmům osvobozeným od daně a k příjmům dani podléhajícím) jednotný a vnitřně soudržný postup jako v předešlých zdaňovacích obdobích, tj. jako v daňových řízeních předcházejících vydání žalobou napadeného rozhodnutí.
7. Svou argumentaci v žalobě podpořil žalobce citacemi řady rozhodnutí Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu, které soud do tohoto stručného shrnutí žaloby nezahrnul.
8. S ohledem na vše uvedené žalobce závěrem navrhl, aby krajský soud napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

III. Vyjádření žalovaného

9. V písemném vyjádření k žalobě žalovaný uvedl, že žalobce ve své žalobě namítal shodné námitky, které již uvedl do odvolání proti rozhodnutí správního orgánu prvního stupně, přičemž dále polemizoval se závěry, které učinil žalovaný ve svém rozhodnutí. Rovněž tyto žalobní námitky v podstatě kopírují žalobní námitky v rámci žaloby ze dne 12. 6. 2013, se kterými se Krajský soud v Brně vypořádal v rozsudku ze dne 28. 4. 2015, č. j. 30 Af 48/2013 – 39, a neshledal postup žalovaného za nesprávný (kromě otázky prověření tzv. nerealizovaných kurzových rozdílů). Z tohoto důvodu proto žalovaný v podrobnostech odkazuje na obsah spisového materiálu, ze kterého je zřejmé, že správní orgán postupoval v souladu se zákonem, dále především také na podrobné odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí č. j. 45607/16/5200-11435-711305 ze dne 25. 10. 2016, neboť závěry žalovaného k dané skutečnosti se nemění a rovněž na uvedený rozsudek krajského soudu, s jehož závěry se ztotožňuje.
10. V dalším žalovaný odkázal na obsah napadeného rozhodnutí a správního spisu a navrhl, aby soud podanou žalobu zamítl.

IV. Posouzení věci krajským soudem

11. Žaloba byla podána včas [§ 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“)], osobou k tomu oprávněnou (§ 65 odst. 1 s. ř. s.) a jedná se o žalobu přípustnou (zejména § 65, § 68 a § 70 s. ř. s.). Vzhledem k tomu, že se žalobce ve stanovené lhůtě nevyjádřil, že s projednáním věci bez nařízení jednání nesouhlasí, a žalovaný výslovně s takovým projednáním věci souhlasil, rozhodl soud v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s. o věci samé bez jednání.
12. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného v mezích uplatněných žalobních bodů, jakož i z pohledu vad, k nimž je povinen přihlížet z úřední povinnosti, a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
13. Jak vyplynulo i z obsahu vyjádření žalovaného (viz bod III. odůvodnění tohoto rozsudku výše), byla tato věc již krajským soudem jednou řešena a posuzována, a to v řízení vedeném pod sp. zn. 30 Af 48/2013. V rozsudku ze dne 28. 4. 2015, č. j. 30 Af 48/2013 - 39, se krajský soud zabýval důvodností jednotlivých žalobních námitek, které žalobce shodně zopakoval i v aktuálním soudním řízení. Od právních závěrů, k nimž krajský soud ve věci sp. zn. 30 Af 48/2013 dospěl, nemá důvod se odchýlovat. Krajský soud taktéž odkazuje na svůj rozsudek ze dne 31. 10. 2018, č. j. 30 Af 123/2016 – 44, který se týkal skutkově i právně značně obdobného případu.

IV.a) Výpočet koeficientu

14. Žalobce předně v podané žalobě namítal nesprávný postup správce daně a následně žalovaného při výpočtu koeficientu mezi příjmy osvobozenými od daně a příjmy dani podléhajícími z toho důvodu, že dle žalobce se za příjmy osvobozené od daně považují vsazené částky snížené o vyplacené výhry.
15. Podle ustanovení § 19 odst. 1 písm. g) zákona o daních z příjmů jsou od daně osvobozeny příjmy ze všech vsazených částek ze všech poplatníkem provozovaných loterií a jiných podobných her, u nichž bylo povolení k provozování vydáno podle § 4 odst. 2 zákona č. 202/1990 Sb., o loteriích a jiných podobných hrách, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o loteriích“).
16. Toto ustanovení je jednoznačné a určité a nedává prostor k jinému výkladu, než že osvobozeny jsou skutečně veškeré příjmy ze všech vsazených částek, a to bez jejich dalšího snižování. Ostatně toto lze dovodit i z ustanovení § 4 odst. 3 zákona o loteriích, které rozlišuje mezi výtěžkem a příjmem z loterií. 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. Snížení o vyplacené výhry je relevantní nikoli pro výpočet koeficientu, ale pro zjištění výše odvodu na veřejně prospěšné účely (§ 4 odst. 2 zákona o loteriích), neboť odvod části výtěžku na veřejně prospěšné účely ve výši 6 % až 20 % se počítá 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 se v ustanovení § 4 odst. 2 zákona o loteriích uvádí, že odvod části výtěžku v určené výši na veřejně prospěšné účely splňuje podmínku stanovenou zvláštním předpisem [v poznámce pod čarou je obsažen odkaz na § 19 odst. 1 písm. g) zákona o daních z příjmů]. V podmínkách roku 2010 tedy platilo, že odvod části výtěžku na obecně prospěšné účely nahrazoval zdanění daní z příjmů. Pokud se jednalo o žalobcem poukazovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 12. 2007, č. j. 5 Afs 41/2007 - 88, ten se touto otázkou nezabývá, neboť řeší právě otázku výše odvodu pro veřejně prospěšné účely. Rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 5. 5. 1994 ve věci sp. zn. C-38/93 se pak týkal daně z přidané hodnoty, nadto nikoli otázky osvobození od daně, ale otázky zahrnutí výher vyplacených hráčům do základu daně provozovatele loterií.

IV.b) Hodnocení výnosů a jejich vztah k nákladům

17. Otázka možnosti uplatnění nákladů ve vztahu k tzv. TIPSům (spropitnému) je dle krajského soudu v projednávané věci bezpředmětná, neboť v rozhodném zdaňovacím období nebyly tyto příjmy nad rámec všech vsazených částek vůbec realizovány. Pokud pak žalobce dále ve vztahu k TIPSům namítal, že jejich zdaňování považuje za diskriminační, neboť v jiných profesích spropitné zdaňováno není, k tomu krajský soud (shodně jako již ve věci sp. zn. 30 Af 48/2013) opakuje následující. V první řadě je nutno konstatovat, že krajskému soudu není známo žádné zákonné ustanovení, které by vyjímalo spropitné u ostatních profesí z předmětu zdanění či jej od daně z příjmů osvobozovalo. Zdaňováním příjmů ze spropitného v případě provozovatelů loterií a jiných podobných her tak v žádném případě nelze považovat za diskriminační. Jak v této souvislosti vyplývá z judikatury Ústavního soudu, zákonodárce je nadán velkou diskrečí v tom, jaký způsob zdanění zvolí, aby shromáždil finanční prostředky pro zabezpečování svých funkcí a politik. Nesmí nicméně zasáhnout do vlastnických práv takovým způsobem, aby se majetkové poměry dotčeného subjektu zásadně změnily natolik, že by došlo ke „zmaření samé podstaty majetku“, tj. „ke zničení majetkové základny“ poplatníka (srovnej nálezy Ústavního soudu ze dne

13. 8. 2002, sp. zn. Pl. ÚS 3/02, vyhlášený pod č. 405/2002 Sb.). O takových důsledcích ovšem v projednávaném případě rozhodně nelze hovořit.

18. K výnosovým úrokům krajský soud uvádí, že se o příjem ze hry nejedná. Jedná se o příjem vzniklý uložením peněz na bankovním účtu, který je tak jen nepřímým a toliko fakultativním důsledkem přijatých sázek a také dalších peněžních prostředků. Tento příjem není odvislý od provozování loterií a jiných podobných her jako takových, ale od uložení peněz na bankovním účtu a od úrokových podmínek příslušné banky.
19. V případě kurzových zisků žalobce argumentoval tím, že zisky vznikají z provozu loterií a jiných podobných her jako celku, a že tedy kryjí i další náklady provozu. K tomu krajský soud uvádí, že nijak nezpochybňuje tvrzení žalobce, že kurzové zisky mohou krýt kurzové ztráty a další náklady provozu, nicméně sama tato skutečnost nijak neprokazuje, že vznikají přímo z provozu loterií, resp. že jsou přímo příjmem ze všech vsazených částek ze všech poplatníkem provozovaných loterií a jiných podobných her ve smyslu § 19 odst. 1 písm. g) zákona o daních z příjmů. Kurzové zisky jsou toliko důsledkem směny peněžních prostředků přijatých v cizí měně a aktuálního kurzu v době této směny.
20. Krajský soud tedy neshledal důvody, které by vedly ke zpochybnění závěrů žalovaného o vztahu výše uvedených příjmů a předmětných nákladů, jejichž daňové uznatelnosti se krajský soud podrobněji věnuje v následující části odůvodnění.

IV.c) Daňově neúčinné náklady

21. V první řadě soud uvádí, že otázkou uznatelnosti některých nákladů (náklady vynaložené na tikety a karty, služby z mandátní smlouvy, místní a správní poplatky, vyplacené výhry a odvod na veřejně prospěšné účely) se ve skutkově i právně obdobných případech zdejší soud již dříve zabýval. Zmínit lze zejména rozsudek ze dne 23. 4. 2012, č. j. 30 Af 102/2010 – 77, kde vystupoval tentýž žalobce jako v nyní projednávané věci. Soudu je z jeho činnosti dále známo, že dne 21. 3. 2010 byl vydán rozsudek pod č. j. 31 Af 123/2010 - 112 ve věci žalobce společnosti Paradise Casino Admiral, a.s., která je mateřskou společností žalobce, dále je Krajskému soudu v Brně z jeho činnosti známo, že zdejší soud vydal dne 28. 3. 2012 pod č. j. 30 Af 101/2010 - 77 a dne 31. 10. 2018 pod č. j. 30 Af 123/2016 – 44 rozsudky ve věci žalobce ADMIRAL GLOBAL BETTING, a.s., která je sesterskou společností žalobce. Jednalo se vždy o řízení proti žalovanému Finančnímu ředitelství v Brně o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu. Stejně jako ve shora zmiňovaných věcech uplatnil žalobce námitku nutnosti uznat společné náklady jako daňově účinné ve vztahu k dani z příjmů. Zdejší soud v nyní souzené věci neshledal důvody, aby se odchýlil od právního názoru zaujatého v citovaných rozsudcích, které nadto byly potvrzeny i Nejvyšším správním soudem (ve vztahu k žalobci zejména již výše uvedený rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 4. 2013, č. j. 9 Afs 49/2012 - 24). Jejich zásadní právní závěry ve vztahu k předmětné námitce proto přejímá.
22. Obdobně jako v předchozích rozsudcích považuje i nyní krajský soud pro posouzení řešené žalobní argumentace za relevantní tehdy platná níže uvedená zákonná ustanovení.
23. Podle ustanovení § 4 odst. 3 zákona o loteriích se výtěžkem 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.

24. Relevantní je také již výše citované ustanovení § 19 odst. 1 písm. g) zákona o daních z příjmů, dle kterého jsou od daně osvobozeny příjmy ze všech vsazených částek ze všech poplatníkem provozovaných loterií a jiných podobných her, u nichž bylo povolení k provozování vydáno podle § 4 odst. 2 zákona o loteriích.
25. Dle 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.
26. Ustanovení § 24 odst. 2 písm. zc), věty druhé za středníkem, zákona o daních z příjmů upravuje, že 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)].
27. Podle ustanovení § 25 odst. 1 písm. zl) zákona o daních z příjmů pak za výdaje (náklady) vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely nelze uznat zejména výdaje (náklady) související s příjmy nad rámec všech vsazených částek, ze všech poplatníkem provozovaných loterií a jiných podobných her, u nichž bylo povolení k provozování vydáno podle zvláštního právního předpisu.
28. Z výše citovaných ustanovení zákona lze tedy dovodit, že v případě provozování loterií je třeba lišit tři skupiny příjmů. Jednak příjmy, které jsou osvobozeny od daně podle ustanovení § 19 odst. 1 písm. g) zákona o daních z příjmů, tedy příjmy ze všech vsazených částek za zákonem stanovených podmínek, kdy náklady vztahující se k těmto příjmům (výnosům) 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 dle § 24 odst. 1 písm. zc) a § 25 odst. 1 písm. zl) zákona. Třetí skupinu představují ostatní příjmy získané mimo vazbu na realizaci loterie, ke kterým lze za splnění zákonných podmínek uplatnit náklady.
29. Žalovaný přitom zcela v souladu se zákonem o daních z příjmů 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. Vycházel přitom také z citace závěrů obsažených v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 11. 2012, č. j. 9 Afs 39/2012 - 29, a taktéž rozsudku z téhož dne, č. j. 9 Afs 47/2012 - 32, oba dostupné na www.nssoud.cz, v nichž se Nejvyšší správní soud zabýval právě problematikou tzv. „klíčování“ nákladů za identické právní úpravy: „Dle ustanovení § 19 odst. 1 písm. g) zákona o daních z příjmů jsou od daně osvobozeny příjmy ze všech vsazených částek ze všech poplatníkem provozovaných loterií a jiných podobných her, u nichž bylo povolení k provozování vydáno podle § 4 odst. 2 zákona. Náklady vynaložené na tyto příjmy nemohou mít dopad na výši daňové povinnosti. Výše uvedené pravidlo platí obecně pro všechny poplatníky, kteří realizují příjmy, které jsou z různých zákonem stanovených důvodů osvobozeny od daně, či realizují příjmy, které nejsou předmětem daně. Oproti osvobozeným příjmům nelze uplatnit žádné náklady, a to ani zcela základní a samozřejmě daňové náklady jako energie, opravy, údržbu apod.“

30. „*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.*“
31. „*Jak již 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.*“
32. Je tedy zřejmé, že výplata výhry je zcela nepochybně vyvolána vsazením částky, a je tak přímým důsledkem osvobozené činnosti, resp. realizace osvobozených příjmů ze vsazených částek. K argumentaci žalobce lze toliko konstatovat, že výhra není jediným důsledkem sázky, ale jedním z možných, ale přesto přímých důsledků sázky. Správní poplatky, místní poplatky, odvod na veřejně prospěšné účely i náklady vynaložené na tikety a karty a služby z mandátní smlouvy představují rovněž náklady vynaložené v přímé souvislosti s realizací osvobozených příjmů z vsazených částek. Uvedené náklady nelze s odkazem na ustanovení § 25 odst. 1 písm. i) a z) zákona o daních z příjmů uznat za náklady daňově účinné, neboť se přímo vztahují k přijímání sázek a s tímto účelem je žalobce také nepochybně vynakládal. K žalobní námitce, že zařízení nepřijme sázku i několik dnů, je pak nutno konstatovat, že se jedná o otázku nesení podnikatelského rizika, které žalobce svou argumentací přenáší částečně na stát, kdy nevyužívání zařízení žalobcem má snížit jeho daňovou povinnost.
33. Odvod na veřejně prospěšné účely byl žalobcem zpochybněn s odkazem na rozsudky Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu. Tato rozhodnutí však dle krajského soudu nijak nedopadají na v projednávané věci řešenou spornou otázku, tedy zda odvod na veřejně prospěšné účely je nákladem přímo vynaloženým na příjmy od daně osvobozené. Naopak není dle krajského soudu pochyb o tom, že v souvislosti s dosahováním příjmů osvobozených od daně (příjmy ze všech vsazených částek ze všech poplatníkem provozovaných loterií a jiných podobných her) je obecně neoddiskutovatelnou zákonnou podmínkou právě i placení odvodu na veřejně prospěšné účely, a je tak v přímé souvislosti s dosahováním příjmů z loterií a jiných podobných her. Skutečnost, že podle žalobcem citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 3. 2008, č. j. 1 Afs 6/2008 - 64, není osvobození výtěžku z loterie od daně podmíněno odvodem na veřejně prospěšné účely, neznamená, že v případě, že byl tento odvod uhrazen, nebyl uhrazen v přímé souvislosti s provozováním loterií a konkrétně pak v přímé souvislosti s příjmem sázek.
34. K výše uvedenému krajský soud zároveň doplňuje, že „*pokud uvedené náklady přímo snižují příjmy ze vsazených částek, nemohou současně snižovat zdanitelný základ vzniklý dosažením zcela jiných druhů příjmů, neboť by to znamenalo, že si žalobce tytéž náklady uplatní dvakrát*“ (srovnej k tomu již několikrát citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 4. 2012, č. j. 9 Afs 49/2012 - 24, dostupný na www.nssoud.cz).
35. Lze tedy uzavřít, že argumentace žalovaného obsažená v žalobou napadeném rozhodnutí je souladná se zákonným zněním rozhodným pro zdaňovací období roku 2010, neboť se fakticky jedná o náklady, které přímo podmiňují provoz loterií a podobných her, anebo které jsou přímým důsledkem realizace osvobozených příjmů. Sporné náklady přímo slouží k dosažení příjmů

ze vsazených částek osvobozených od daně podle ustanovení § 19 odst. 1 písm. g) zákona o daních z příjmů, neboť bez vynaložení těchto nákladů by nebylo možné dosahovat osvobozených příjmů - jejich účelem je právě dosahování těchto osvobozených příjmů. Takto uplatněnému souboru žalobních námitek proto krajský soud nepřisvědčil.

IV.d) Námitka legitimního očekávání

36. Důvodným krajský soud neshledal ani žalobní bod směřující proti porušení zásady legitimního očekávání s odkazem na dřívější rozhodovací praxi správce daně, kdy žalobce argumentoval konkrétně správní praxí v letech 2004 až 2007 a zejména stanoviskem Finančního ředitelství v Brně ze dne 7. 5. 2004, č. j. 2185/2004/FR/120.
37. K této námitce krajský soud uvádí, že s účinností od 1. 1. 2008 došlo novelou provedenou zákonem č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, ke změně znění zákona o daních z příjmů, konkrétně právě ustanovení § 19 odst. 1 písm. g), § 24 odst. 2 písm. zc) a § 25 odst. 1 písm. zl). Uvedená novela výslovně zpřesnila, jaká částka se považuje za částku od daně osvobozenou. Dříve zákon hovořil o příjmech z loterií a jiných podobných her. 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. Zároveň bylo stanoveno, že za daňově uznatelné výdaje (náklady) nelze považovat výdaje (náklady) související s příjmy nad rámec všech vsazených částek, ze všech poplatníkem provozovaných loterií a jiných podobných her. Touto právní úpravou tak zákonodárce vyjádřil jasný zájem na tom, aby daní z příjmu byly zdaněny veškeré příjmy nad rámec vsazených částek, které nepodléhají povinnému odvodu části výtěžku na veřejně prospěšné účely (jejichž zdanění z předchozí právní úpravy jednoznačně nevyplývalo); a na druhou stranu aby v této souvislosti proti těmto příjmům nad rámec vsazených částek nebyly uznány za daňový náklad žádné náklady (tj. jak přímé náklady vynaložené výlučně na dosažení osvobozených příjmů ze vsazených částek, které přímo snižují výtěžek provozovatele loterie, tak také další nepřímé náklady). Z důvodové zprávy k zákonu č. 261/2007 Sb. tak vyplývá jednoznačné zpřesnění postupu při zdanění provozovatelů loterií a podobných her od roku 2008, a proto není možno odkazovat na historická stanoviska Finančního ředitelství v Brně ze dne 7. 5. 2004 a ze dne 10. 5. 2007. Žalovaný přitom své závěry v rozhodnutí řádně odůvodnil, současně upozornil na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 11. 2012, č. j. 9 Afs 39/2012 - 29 a č. j. 9 Afs 47/2012 - 32, které závěry týkající se klíčování nákladů a neúčinnosti výše uvedených sporných nákladů potvrdily. Závěry žalovaného tedy vycházejí z tehdy účinné právní úpravy, judikatury správních soudů a jsou také logicky zdůvodněny. Odůvodnění správce daně a žalovaného lze považovat z pohledu zásady legitimního očekávání za zcela postačující. Uvedená zásada totiž neznamena, že by se správní orgán nemohl od své dřívější praxe odchýlit, ale že tak může učinit toliko na základě řádného odůvodnění. To bylo v daném případě beze zbytku naplněno.

IV.e) Nerealizované kurzové rozdíly

38. Závěrem krajský soud pouze pro úplnost podotýká, že v souvislosti s problematikou nerealizovaných kurzových rozdílů, pro kterou bylo předchozí rozhodnutí žalovaného rozsudkem Krajského soudu v Brně ze dne 28. 4. 2015, č. j. 30 Af 48/2013 - 39, zrušeno a věc byla žalovanému vrácena k dalšímu řízení, v němž byl žalovaný ve smyslu rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 4. 2012, č. j. 5 Afs 45/2011 - 94, zavázán, aby prověřil povahu žalobcem do základu daně zahrnutých kurzových rozdílů (realizovaných vs. nerealizovaných), a dle prokázání skutečných nerealizovaných kurzových rozdílů pak případně upravil základ daně a výši stanovené ztráty, žalobce sám o vlastní vůli v dalším řízení uvedl (viz str. 13 odůvodnění rozhodnutí), že „s ohledem na pracnost s obstaráním dokladů a riziko naší důkazní nouze a s ohledem

na nízký efekt změny metody se daňový subjekt rozhodl změnu metody neměnit a zůstat u zahrnování nerealizovaných kurzových rozdílů do základu daně“. Žalovaný tak v této souvislosti v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí správně uzavřel, že pokud žalobce od této námitky v odvolacím řízení upustil, v rámci doplňování odvolacího řízení nevyplynuly žádné nové skutečnosti, které by měly na výši kurzových rozdílů zahrnutých do základu daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2010 do 31. 12. 2010 vliv.

V. Závěr a náklady řízení

39. Krajský soud na základě všech výše uvedených skutečností neshledal žalobu důvodnou, a proto ji výrokem I. tohoto rozsudku podle ustanovení § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
40. O náhradě nákladů řízení krajský soud rozhodl postupem ve smyslu ust. § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož platí, že nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobce ve věci úspěch neměl (žaloba byla jako nedůvodná zamítnuta), a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníkovi řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní agendy nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat do dvou týdnů po jeho doručení kasační stížnost. 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 právních předpisů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno dne 10. 1. 2019

Mgr. Milan Procházka
předseda senátu