



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Jaroslavy Skoumalové a soudců Mgr. Petra Sedláka, Ph.D. a JUDr. Lukáše Hloucha, Ph.D. v právní věci žalobce: **Paradise Casino Admiral, a.s.**, se sídlem Komořany 146, Rousínov u Vyškova, zast. Ing. Radkem Lančíkem, daňovým poradcem se sídlem Divadelní 4, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 8. 2015, č.j. 27893/15/5200-11435-711305,

t a k t o :

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 26. 8. 2015, č.j. 27893/15/5200-11435-711305, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Rozhodnutí Finančního úřadu ve Vyškově ze dne 15. 11. 2006, č.j. 81826/06/341910/6679, **se zrušuje**.
- III. Žalovaný **je povinen** žalobci zaplatit náklady řízení ve výši 15.342 Kč do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám Ing. Radka Lančíka, daňového poradce se sídlem Divadelní 4, Brno.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce se žalobou podanou ke Krajskému soudu v Brně dne 2. 11. 2015 domáhal zrušení rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 26. 8. 2015, č. j. 27893/15/5200-11435-711305, a rozhodnutí Finančního úřadu ve Vyškově ze dne 15. 11. 2006, č. j. 81826/06/341910/6679, ve věci daně z příjmů právnických osob za rok 2004. Žalobou napadeným rozhodnutím žalovaný změnil rozhodnutí Finančního úřadu ve Vyškově ze dne 15. 11. 2006, č. j. 81826/06/341910/6679, tak, že snížil žalobci dodatečně vyměřenou daň z příjmů právnických osob z částky 3.204.320 Kč na částku 2.357.880 Kč.

V rámci žalobních námitek žalobce předně namítl, že u daně z příjmů právnických osob za rok 2004 došlo k prekluzi objektivní desetileté lhůty, a proto za rok 2004 nebylo možno rozhodnutím žalovaného č. j. 27893/15/5200-11435-711305 ze dne 26. 8. 2015 tuto daň doměřit. Namítl, že na doporučení Finančního ředitelství v Brně podal dne 28. 8. 2007 dodatečné daňové přiznání č. j. 64159/07 za zdaňovací období 2004 a Finanční úřad ve Vyškově toto dodatečné daňové přiznání konkludentně vyměřil dodatečným platebním výměrem č. j. 82948/07/341910/6842 ze dne 31. 8. 2007. Z napadeného rozhodnutí ani postupu správce daně není zřejmé, proč po deseti letech změnil žalovaný názor a rozhodnutím č. j. 20408/14/5000-14204-711305 ze dne 7. 8. 2014 nařídil přezkoumání rozhodnutí Finančního úřadu ve Vyškově, č. j. 82948/07/341910/6842 ze dne 31. 8. 2007. S ohledem na absenci přechodného ustanovení k aplikaci § 55b odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném do 31. 12. 2010, dvouletá lhůta dle § 55b odst. 2 tohoto zákona začala a skončila ještě za účinnosti zákona o správě daní a poplatků a k nařízení přezkoumání rozhodnutí Finančního úřadu ve Vyškově, č. j. 82948/07/341910/6842 došlo pozdě.

Žalobce nesouhlasil se závěry žalovaného, že ve věci byla podle § 41 soudního řádu správního stavěna subjektivní i objektivní lhůta pro vyměření dle § 47 zákona o správě daní a poplatků, a ani s názorem o nepřipustném dělení lhůty u jednotlivých rozhodnutí v rámci téže daně vztahující se ke konkrétnímu zdaňovacímu období.

Proto žalobce namítl, že mělo zůstat v platnosti rozhodnutí Finančního úřadu ve Vyškově č. j. 82948/07/341910/6842 ze dne 31. 8. 2007 a žalovaný svým rozhodnutím č. j. 27893/15/5200-11435-711305 ze dne 26. 8. 2015 měl zrušit rozhodnutí Finančního úřadu ve Vyškově č. j. 81826/06/341910/6679 ze dne 15. 11. 2006. Z rozhodnutí žalovaného č. j. 20408/14/5000-14204-711305 ze dne 7. 8. 2014 a Generálního finančního ředitelství č. j. 8082/15/7100-10110-102076 ze dne 13. 3. 2015 je vidět, že důvodem pro nařízení přezkoumání jsou skutečnosti evidentně žalovanému známe před 1. 1. 2011. Jestliže žalovaný vyčkal na účinnost zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, jež z důvodu absence přechodných ustanovení nemá žádné omezení dvouletou lhůtou, a přezkoumání rozhodnutí Finančního úřadu ve Vyškově, č. j. 82948/07/341910/6842 ze dne 31. 8. 2007 nařídil po 1. 1. 2011, šlo o zneužití práva ve prospěch žalovaného.

Dále žalobce argumentoval proti věcným závěrům žalovaného ve vztahu ke klíčování tzv. společných nákladů, tj. správních poplatků, odvodů na státní dozor, odvodů části výtěžku

na veřejně prospěšný účel a vyplacených výher na daňově uznatelné a daňově neuznatelné poměrem osvobozených příjmů a zdaňovaných příjmů, nerealizovaným kurzovým rozdílem a daňové ztrátě ve výši 20 750 759 Kč.

Žalovaný ve svém vyjádření ze dne 19. 2. 2016 s ohledem na podstatnou shodu žalobních a odvolacích námitek odkázal na žalobou napadené rozhodnutí, ke kterému doplnil následující.

K tvrzenému uplynutí prekluzivní lhůty pro vyměření daně odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2012, č. j. 9 Afs 72/2011 – 218, s tím, že desetiletá lhůta pro vyměření daně započala běžet před 1. 1. 2011, stavěla se po dobu soudních řízení na téměř tři roky. K doručení napadeného rozhodnutí došlo 1. 9. 2015 a nemohlo proto dojít k uplynutí prekluzivní lhůty.

K námitce směřující proti nařízení přezkoumání rozhodnutí Finančního úřadu ve Vyškově ze dne 31. 8. 2007, č. j. 82948/07/341910/6842, rozhodnutím žalovaného ze dne 7. 8. 2014, č. j. 20408/14/5000-14204-711305 uvedl, že se zcela mýjí s předmětem tohoto soudního řízení, když žaloba směřuje toliko proti napadenému rozhodnutí, nikoliv proti rozhodnutí o nařízení přezkoumání. Proto nemůže být takto koncipovaná žalobní námitka způsobilá zvrátit účinky napadeného rozhodnutí a Krajský soud v Brně by k ní podle názoru žalovaného neměl v tomto soudním řízení přihlížet. S ohledem na právní moc rozhodnutí Generálního finančního ředitelství ze dne 13. 3. 2015, č. j. 8082/15/7100-10110-102076 žalovanému nepřísluší toto rozhodnutí jakkoliv komentovat, neboť je tímto rozhodnutím vázán.

Ke vztahu napadeného rozhodnutí a nařízení přezkoumání rozhodnutí odkázal na napadené rozhodnutí a zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 12. 2010, č. j. 16219/10-1200-702170, rozsudkem Krajského soudu v Brně ze dne 21. 5. 2014, č. j. 31 Af 23/2011-155. K nařízení přezkoumání rozhodnutí tak nedošlo v důsledku změny právního názoru žalovaného, nýbrž v důsledku změny skutkového stavu. Stejně tak odkázal na napadené rozhodnutí i v případě namítané závaznosti sdělení Finančního ředitelství v Brně ze dne 10. 5. 2007, č. j. 7962/07-1200-702170.

Dále se žalovaný vyjádřil i k namítanému nesprávnému posouzení charakteru nákladu na správní poplatky, odvody na státní dozor, odvody části výtěžku na veřejně prospěšný účel a na vyplacené výhry, nerealizovaným kurzovým rozdílem a daňové ztrátě ve výši 20 750 759 Kč.

Na vyjádření žalovaného reagoval žalobce doplněním žaloby, ve kterém odkázal na rozsudky Krajského soudu v Brně ze dne 28. 4. 2016, č. j. 31 Af 24/2015-84 a Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 1. 2017, 2 Afs 151/2016-75, s tím, že k nařízení přezkoumání rozhodnutí Finančního úřadu ve Vyškově, č. j. 82948/07/341910/6842 ze dne 31. 8. 2007 ve věci daně z příjmů právnických osob za rok 2004 došlo pozdě, v důsledku čehož je nadále platná daň z příjmů právnických osob za rok 2004 platí ve výši 132.720 Kč a nikoliv 2.357.880 Kč. Jestliže dřívější názor žalovaného vycházel z toho, že po nařízení přezkoumání rozhodnutí Finančního úřadu ve Vyškově, č. j. 82948/07/341910/6842 ze dne 31. 8. 2007 bylo toto rozhodnutí zrušeno (věci vedené u Krajského soudu v Brně pod sp. zn.

31 Af 57/2015 a sp. zn. 31 Af 58/2015), pak v důsledku rozsudků Krajského soudu v Brně v rozsudku sp. zn. 31 Af 24/2015-84 ze dne 28. 4. 2016 a Nejvyššího správního soudu v rozsudku sp. zn. 2 Afs 151/2016-75 ze dne 24. 1. 2017 naopak existuje daň ve výši 132.720 Kč a zrušena musí být daň ve výši 2.357.880 Kč. Nesouhlasil proto se žalovaným, že příslušná žalobní námitka se zcela míjí s předmětem tohoto soudního řízení. Nesouhlasil se žalovaným ani v tom, že rozhodnutí o nařízení přezkoumání bylo potvrzeno rozhodnutím Generálního finančního ředitelství ze dne 13. 3. 2015, č. j. 8082/15/7100-10110-102076. Naopak, uvedené rozhodnutí Generálního finančního ředitelství bylo zrušeno. Žalobce zároveň odkázal na závěry Nejvyššího správního soudu, dle kterých žalovaný nesprávně pochopil uvedený předcházející rozsudek Krajského soudu v Brně a žalovanému nebylo uloženo nařídit přezkoumat rozhodnutí Finančního úřadu ve Vyškově, č. j. 82948/07/341910/6842 ze dne 31. 8. 2007.

V dalším doplnění žaloby s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 11. 2016, č. j. 7 Afs 178/2016 – 18, opakovaně navrhl a zdůvodnil zrušení rozhodnutí správce daně prvního stupně.

Krajský soud v Brně na základě včas podané žaloby přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2, věta první, s.ř.s.), jakož i řízení předcházející jeho vydání. Při přezkoumání rozhodnutí vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správních orgánů (§ 75 odst. 1 s.ř.s.) a dospěl k závěru, že žaloba je důvodná. O žalobě soud rozhodl, aniž nařizoval jednání, za podmínek vyplývajících z ustanovení § 51 s.ř.s.

Podstatou nyní souzené věci je opětovné řešení odvolacího řízení proti platebnímu výměru Finančního úřadu ve Vyškově ze dne 15. 11. 2006, č. j. 81826/06/341910/6679 na daň z příjmu právnických osob žalobce za rok 2004. Věc platebního výměru ze dne 15. 11. 2006 není před zdejším soudem poprvé, přičemž klíčové z hlediska přezkumu tohoto platebního výměru bylo rozhodnutí zdejšího soudu ze dne 21. 5. 2014, č. j. 31Af 23/2011 – 155, které je účastníkům známo a zároveň dostupné na www.nssoud.cz.

Na základě skutkového stavu popsaného v citovaném rozhodnutí dospěl soud v předcházejícím rozhodnutí k závěru, že postupem (tehdy) Finančního ředitelství v Brně vznikla situace existence dvou pravomocných rozhodnutí o téže daňové povinnosti, tedy o dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2004. Vedle sebe stála následující rozhodnutí. Jednak rozhodnutí Finančního úřadu ve Vyškově o konkludentním vyměření daně dne 23. 11. 2007 ke dni 31. 8. 2007, ke kterému došlo na základě dodatečného daňového přiznání žalobce ze dne 28. 8. 2007 a ke kterému na žádost žalobce vystavil správce daně dodatečný platební výměr č. j. 82948/07/341910/6842, a dále rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 21. 12. 2010, č. j. 16219/10-12000-702170, kterým bylo rozhodnuto v odvolacím řízení proti rozhodnutí Finančního úřadu ve Vyškově ze dne 15. 11. 2006, č. j. 81826/06/341910/6679.

Z tehdy zjištěného skutkového stavu dospěl soud v rozsudku ze dne 21. 5. 2014 ke zjištění, že „*Tím, že žalovaný opětovně v odvolacím řízení proti dodatečnému platebnímu výměru ze dne 15. 11. 2006 věcně rozhodl tak, že tento dodatečný platební výměr změnil, nabyl tento dodatečný platební výměr ve spojení s napadeným rozhodnutím právní moci*

později, než nabyl právní moci dodatečný platební výměr ze dne 31. 8. 2007, který však věcně navazoval na předcházející (tehdy pravomocný) dodatečný platební výměr ve spojení s rozhodnutím odvolacího orgánu ze dne 8. 8. 2007.

Zrušením předcházejícího rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně vznikla procesní situace, kdy bylo rozhodováno v řízení, které již jednou bylo pravomocně ukončeno a zároveň na toto řízení navazovalo řízení jiné, pro které v době vydání navazujícího rozhodnutí byly splněny podmínky. Napadeným rozhodnutím vytvořil žalovaný situaci, kdy nabylo rozhodnutí předcházející dodatečnému platebnímu výměru ze dne 31. 8. 2007 právní moci později, než tento dodatečný platební výměr, avšak nejednalo se v případě napadeného rozhodnutí o „vrstvení“ rozhodnutí o daňové povinnosti ve smyslu ustanovení § 46 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků.

Věcně byl napadeným rozhodnutím ukončen postup navazující na daňovou kontrolu z roku 2006 zohledňující skutková zjištění z této daňové kontroly. Na daňovou povinnost stanovenou na základě této daňové kontroly měla navazovat daňová povinnost stanovená na základě dodatečného daňového přiznání ze dne 28. 8. 2007. Právní moci a vykonatelností žalobou napadeného rozhodnutí však tato návaznost byla popřena, neboť napadeným rozhodnutím bylo rozhodnuto v roce 2011 o daňové povinnosti zjišťované v řízení předcházejícím dodatečnému platebnímu výměru ze dne 31. 8. 2007, aniž by rozhodnutí ze dne 31. 8. 2007 bylo případně odstraněno mimořádným opravným prostředkem.

*Poslední pravomocné a vykonatelné rozhodnutí o daňové povinnosti žalobce za rok 2014 (tedy napadené rozhodnutí) **(správně za rok 2004)** tak věcně souvisí s řízením, po jehož původně pravomocném ukončení, bylo opětovně rozhodnuto v řízení o dodatečném daňovém přiznání. Vznikla tak situace, kdy časově poslední pravomocné rozhodnutí o daňové povinnosti žalobce bylo vydáno v předposledním daňovém řízení o téže daňové povinnosti, což soud považuje za nepřipustné.“*

V reakci na výsledek řízení vedeném před zdejší soudem pod sp. zn. 31Af 23/2011 Odvolací finanční ředitelství nařídilo přezkoumání *přezkoumávaného dodatečného platebního výměru ze dne 31. 8. 2007* s tím, že pokud by tento výměr neexistoval, bylo by posledním rozhodnutím ve věci rozhodnutí ze dne 21. 12. 2010, které by tak nebylo zatíženo procesní vadou, kterou vytkl žalovanému zdejší soud v předcházejícím řízení. Následně bylo vydáno rozhodnutí Generálního finančního ředitelství ze dne 13. 3. 2015, č. j. 8082/15/7100-10110-102076, které závěry Odvolacího finančního ředitelství potvrdilo.

Následně Specializovaný finanční úřad rozhodnutím č. j. 94415/15/4230-22792-704691 ze dne 15. 5. 2015 zrušil rozhodnutí Finančního úřadu ve Vyškově č. j. 82948/07/341910/6842 ze dne 31. 8. 2007 a žalovaný ze dne 25. 8. 2015, č. j. 27862/15/5200-11435-711305, toto rozhodnutí potvrdil a zamítl odvolání žalobce proti rozhodnutí Specializovaného finančního úřadu.

Po zrušení dodatečného platebního výměru Finančního úřadu ve Vyškově č. j. 82948/07/341910/6842 ze dne 31. 8. 2007 následně žalovaný dokončil řízení o odvolání proti rozhodnutí Finančního úřadu ve Vyškově ze dne 15. 11. 2006, č. j. 81826/06/341910/6679, a rozhodl ve věci napadeným rozhodnutím.

Rozhodnutí Generálního finančního ředitelství ze dne 13. 3. 2015, č. j. 8082/15/7100-10110-102076, zdejší soud zrušil rozsudkem ze dne 28. 4. 2016, č. j. 31Af 24/2015-84. Tento rozsudek Generální finanční ředitelství napadlo kasační stížností, která byla Nejvyšším správním soudem ze dne 24. 1. 2017, č. j. 2 Afs 151/2016-75, zamítnuta. Nejvyšší správní soud potvrdil závěry zdejšího soudu o nezákonnosti rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 8. 2014, č. j. 20408/14/5000-14204-711305 ve spojení s rozhodnutím Generálního finančního ředitelství ze dne 13. 3. 2015, č. j. 8082/15/7100-10110-102076, kterými bylo nařízeno přezkoumání rozhodnutí Finančního úřadu ve Vyškově ze dne 31. 8. 2007, č. j. 82948/07/341910/6842 (dodatečného platebního výměru na daň z příjmu právnických osob za rok 2004).

Rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 8. 2015, č. j. 27862/15/5200-11435-711305, zrušil zdejší soud rozsudkem ze dne 16. 2. 2017.

Žalovaný v napadeném a nyní přezkoumávaném rozhodnutí konstatoval, že v reakci na rozsudek zdejšího soudu ve věci sp. zn. 31 Af 23/2011 nařídil přezkoumání rozhodnutí Finančního úřadu ve Vyškově ze dne 31. 8. 2007. Z napadeného rozhodnutí vyplývá, že k přezkumu uvedeného rozhodnutí a k navazujícímu postupu, kdy žalovaný opětovně rozhodl v odvolacím řízení, zavázal žalovaného zdejší soud.

K ničemu takovému ovšem žalovaný uvedeným rozsudkem zavázán nebyl. Žalovaný sice přesně cituje uvedené rozhodnutí zdejšího soudu, když na str. 5 uvádí „*Věcně byl napadeným rozhodnutím ukončen postup navazující na daňovou kontrolu z roku 2006 zohledňující skutková zjištění z této daňové kontroly. Na daňovou povinnost stanovenou na základě této daňové kontroly měla navazovat daňová povinnost stanovená na základě dodatečného daňového přiznání ze dne 28. 8. 2007. Právní mocí a vykonatelností žalobou napadeného rozhodnutí však tato návaznost byla popřena, neboť napadeným rozhodnutím bylo rozhodnuto v roce 2011 o daňové povinnosti zjišťované v řízení předcházejícím dodatečnému platebnímu výměru ze dne 31. 8. 2007, aniž by rozhodnutí ze dne 31. 8. 2007 bylo případně odstraněno mimořádným opravným prostředkem.*“, nicméně zcela opomíjí, že zároveň zdejší soud v citovaném rozhodnutí i uvedl, že „*Nemůže obstát ani argument, že o stanovení daňové povinnosti muselo být rozhodnuto, byť teoreticky deklaratorně. Napadené rozhodnutí bylo vydáno v řízení o odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru, který byl vydán na základě daňové kontroly. Daňová kontrola, jako postup při správě daní, nemusí být nutně ukončena vydáním (dodatečného) platebního výměru a nebylo tedy nutno završovat postup po daňové kontrole napadeným rozhodnutím. Pro zákonnost dodatečného platebního výměru ze dne 31. 8. 2007 je dostačujícím podkladem jak rozhodnutí o daňové povinnosti (rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 8. 8. 2007), tak i případné ukončení daňové kontroly zprávou o daňové kontrole a jejím projednáním.*“

Zdejší soud v citovaném rozhodnutí pouze jasně konstatoval, že procesní postup Finančního ředitelství v Brně v řízení, které vedlo k vydání rozhodnutí ze dne 21. 12. 2010, č. j. 16219/10-12000-702170, byl stížen zásadní procesní vadou a vrátil věc odvolacímu orgánu k dalšímu řízení. Po zrušení předcházejícího rozhodnutí bylo na odvolacím orgánu, jaký zvolí další postup.

Pokud by byly splněny podmínky pro přezkum rozhodnutí Finančního úřadu ve Vyškově č. j. 82948/07/341910/6842 ze dne 31. 8. 2007, mohlo dojít k přezkumu, a v případě, kdy by podmínky pro přezkum splněny nebyly, mohlo dojít ke zrušení platebního výměru Finančního úřadu ve Vyškově č. j. 82948/07/341910/6842 ze dne 31. 8. 2007 a ukončení daňové kontroly pouze zprávou o daňové kontrole.

Postup odvolacího orgánu po zrušení předcházejícího rozhodnutí s ohledem na zásady správního soudnictví a tehdy přezkoumávané žalobní námitky nemohl zdejší soud nijak přejímat ani uložit, neboť splnění podmínek pro případné nařízení přezkoumání rozhodnutí Finančního úřadu ve Vyškově č. j. 82948/07/341910/6842 ze dne 31. 8. 2007 nebylo předmětem řízení ve věci 31 Af 23/2011 a závazným právním názorem ohledně přezkumu by zdejší soud nepřípustně překročil meze, které jsou mu při přezkumu správních rozhodnutí zákonem vymezeny.

Ze strany žalovaného je proto nesprávné, jestliže procesní postup spočívající v přezkoumání rozhodnutí ze dne 31. 8. 2007 a následné rozhodnutí v nyní přezkoumávané věci odůvodňuje právním názorem zdejšího soudu. O nesprávném pochopení rozhodnutí zdejšího soudu ve věci sp. zn. 31 Af 23/2011 ze strany žalovaného konečně svědčí i závěry Nejvyššího správního soudu uvedené v rozsudku ze dne 24. 1. 2017, č. j. 2 Afs 151/2016-75. Nejvyšší správní soud v citovaném rozhodnutí konstatoval, že: „[35] Krajský soud v rozsudku č. j. 31 Af 23/2011 – 155 vyslovil, že rozhodnutí ze dne 21. 12. 2010 jakožto poslední pravomocné rozhodnutí, které bylo vydané v rámci onoho opakovaného řízení o odvolání, bylo výsledkem předposledního daňového řízení o téže daňové povinnosti, což bylo za situace, kdy přezkoumávaný dodatečný platební výměr nebyl případně odstraněn mimořádným oprávněným prostředkem, nepřípustné. Tuto poznámku krajského soudu nelze v kontextu celého rozsudku chápat jako pokyn k provedení přezkumu přezkoumávaného dodatečného platebního výměru. Krajský soud dal v rozsudku č. j. 31 Af 23/2011 – 155 jednoznačně najevo, že přezkoumávaný dodatečný platební výměr pokládá za zákonný, zrušit je třeba rozhodnutí ze dne 21. 12. 2010 a daňovou kontrolu ukončit zprávou o daňové kontrole (nikoli rozhodnutím). Není proto pravdou, že si rozsudek č. j. 31 Af 23/2011 – 155 a napadený rozsudek navzájem odporují, ani že jedinou možností, jak vyhovět závaznému právnímu názoru plynoucímu z rozsudku č. j. 31 Af 23/2011 – 155, bylo zahájit přezkum přezkoumávaného dodatečného platebního výměru.“

Ke shora uvedeným skutečnostem zdejší soud musí nutně při přezkumu napadeného rozhodnutí přihlídnout, jakkoliv si je soud vědom ustanovení § 75 odst. 1 s.ř.s., dle kterého při přezkoumání rozhodnutí vychází soud ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu.

V souzené věci se v případě rozhodnutí o nařízení přezkumu, rozhodnutí o přezkumu, samotného rozhodnutí, které bylo přezkumu podrobeno, a napadeného rozhodnutí stále jedná o jednu a tutéž daňovou povinnost, a to daň z příjmů právnických osob za rok 2004. Činností jednotlivých správců daně došlo k procesní situaci, kterou se žalovaný pokusil vyřešit prostřednictvím přezkumného řízení ve smyslu § 121 a násl. daňového řádu, čímž došlo k provázanosti jednotlivých rozhodnutí a skutkovému stavu, kdy jedno rozhodnutí podmiňuje druhé tak, že v případě, když neobstojí jedno z předcházejících rozhodnutí v řetězci, nemohou obstát ani rozhodnutí následující.

Nařízením přezkumu a přezkoumáním rozhodnutí Finančního úřadu ve Vyškově ze dne 31. 8. 2007 a jeho zrušením v přezkumném řízení vznikl procesním postupem ve věci daně z příjmu právnických osob za rok 2004 takový skutkový stav (bez ohledu na pozdější hodnocení zákonnosti tohoto postupu soudem), který formálně reagoval na rozhodnutí zdejšího soudu ve věci sp. zn. 31 Af 23/2011, a došlo k odstranění překážky, jež bránila žalovanému rozhodnout v odvolacím řízení proti platebnímu výměru Finančního úřadu ve Vyškově ze dne 15. 11. 2006, č. j. 81826/06/341910/6679. Přezkumné řízení a rozhodnutí v něm vydaná jsou z tohoto důvodu neoddělitelnou součástí rozhodování v nyní projednávané věci, neboť jsou základním stavebním kamenem skutkového stavu, na jehož základě bylo napadené rozhodnutí vydáno. Zároveň se u rozhodnutí vydaných v přezkumném řízení nejedná o podkladová rozhodnutí ve smyslu § 75 odst. 2 s.ř.s., neboť jak rozhodnutí o nařízení přezkumu, tak samotné rozhodnutí o přezkoumání platebního výměru Finančního úřadu ve Vyškově ze dne 31. 8. 2007 jsou způsobilá samostatného přezkumu správními soudy, o čemž konečně svědčí i to, že správními soudy přezkoumána byla.

V případě nyní napadeného rozhodnutí musí soud konstatovat, že neobstála-li rozhodnutí ve věci přezkumu, nemohl nastat ani skutkový stav opravňující žalovaného opětovně rozhodnout v odvolacím řízení, neboť bez rozhodnutí o přezkumu nadále trvá stejná skutková situace, jaká zde byla v době vydání rozsudku zdejšího soudu č. j. 31 Af 23/2011-155, tedy současná existence platebního výměru ze dne 31. 8. 2007 a později vydaného rozhodnutí v odvolacím řízení.

Zrušením obou rozhodnutí vydaných v přezkumném řízení opětovně nastala procesní situace, kdy nabylo rozhodnutí předcházející dodatečnému platebnímu výměru ze dne 31. 8. 2007 právní moci později, než tento dodatečný platební výměr. Shodně jako v předcházející věci platí, že věcně byl napadeným rozhodnutím ukončen postup navazující na daňovou kontrolu z roku 2006 zohledňující skutková zjištění z této daňové kontroly. Na daňovou povinnost stanovenou na základě této daňové kontroly měla navazovat daňová povinnost stanovená na základě dodatečného daňového přiznání ze dne 28. 8. 2007. V důsledku zrušení rozhodnutí vydaných v přezkumném řízení ve spojení s právní mocí a vykonatelností žalobou napadeného rozhodnutí byla řádná procesní návaznost popřena, neboť napadeným rozhodnutím bylo rozhodnuto v roce 2015 o daňové povinnosti zjišťované v řízení předcházejícím dodatečnému platebnímu výměru ze dne 31. 8. 2007, aniž by rozhodnutí ze dne 31. 8. 2007 bylo řádným a zákonným způsobem odstraněno mimořádným opravným prostředkem.

Poslední pravomocné a vykonatelné rozhodnutí o daňové povinnosti žalobce za rok 2004 (tedy napadené rozhodnutí) opětovně věcně souvisí s řízením, po jehož původně pravomocném ukončení, bylo opětovně rozhodnuto v řízení o dodatečném daňovém přiznání. Vznikla tak situace, kdy časově poslední pravomocné rozhodnutí o daňové povinnosti žalobce bylo vydáno v předposledním daňovém řízení o téže daňové povinnosti, což soud opětovně považuje za nepřípustné.

V předcházejícím rozhodnutí ve věci sp. zn. 31 Af 23/2011 soud konstatoval, že žalovaný zatížil své rozhodnutí procesní vadou, která má vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. Oproti tomu v nyní posuzované věci soud dospěl k závěru o nezákonnosti žalobou napadeného rozhodnutí.

Zatímco v předcházejícím řízení neměl soud jakýkoliv prostor vyjádřit se k možnosti přezkoumat uvedený platební výměr, v nynějším řízení (a nutně ve spojení s hodnocením rozhodnutí v přezkumném řízení) je zákonnost napadeného rozhodnutí přímo závislá na zákonnosti rozhodnutí v přezkumném řízení, resp. možnosti správce daně odstranit rozhodnutí Finančního úřadu ve Vyškově ze dne 31. 8. 2007.

S ohledem na shora uvedené závěry zdejšího soudu i Nejvyššího správního soudu, nelze než uzavřít, že správce daně za současného skutkového a právního stavu nemohl platební výměr Finančního úřadu ve Vyškově ze dne 31. 8. 2007 odstranit v přezkumném řízení. Zároveň zdejší soud znovu opakuje, že daňová kontrola, jako postup při správě daní, nemusí být nutně ukončena vydáním (dodatečného) platebního výměru a nebylo proto nutno završovat postup po daňové kontrole napadeným rozhodnutím.

Jakýkoliv postup správce daně směřující k odstranění platebního výměru Finančního úřadu ve Vyškově ze dne 31. 8. 2007 prostřednictvím přezkumného řízení dle daňového řádu bude v rozporu se zákonem, neboť se bude jednat o uplatnění pravé retroaktivity v neprospěch daňového subjektu. V důsledku této nezákonnosti se následně nutně musí stát nezákonným i případné rozhodnutí o odvolání.

Platební výměr Finančního úřadu ve Vyškově ze dne 31. 8. 2007 nelze přezkoumat ani postupy podle zákona o správě daní a poplatků.

Za této situace, kterou ale způsobil svým postupem sám správce daně, dílem prvostupňový a dílem i druhostupňový, nelze podle názoru zdejšího soudu postupovat jinak, než zrušit žalobou napadené rozhodnutí jako nezákonné dle § 78 odst. 1 s.ř.s.

Zároveň nelze podle názoru zdejšího soudu ani legitimně očekávat jiný výsledek odvolacího řízení, než zrušení rozhodnutí Finančního úřadu ve Vyškově ze dne 15. 11. 2006, č. j. 81826/06/341910/6679, neboť pravomocnému stanovení daně v odvolacím řízení, ať již v důsledku potvrzení rozhodnutí správce daně prvního stupně nebo v důsledku změny tohoto rozhodnutí, vždy bude bránit pravomocný platební výměr Finančního úřadu ve Vyškově ze dne 31. 8. 2007. Proto je podle soudu zcela na místě zrušit i prvostupňové rozhodnutí Finančního úřadu ve Vyškově ze dne 15. 11. 2006, č. j. 81826/06/341910/6679.

Výrok o nákladech řízení má oporu v ustanovení § 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. V řízení úspěšný žalobce má právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proto soud přiznal žalobci právo na náhradu nákladů za zastoupení v řízení před soudem za tři úkony právní služby (příprava a převzetí věci, podání žaloby, doplnění žaloby) dle ustanovení § 11 vyhl. 177/1996 Sb. tedy 9.300 Kč. Dále náleží žalobci náhrada nákladů za paušální náhradu výdajů podle ustanovení § 13 vyhl. 177/1996 Sb. za tytéž tři úkony právní služby, tj. 900 Kč a částka 3.000 Kč za zaplacený soudní poplatek. Celkem tedy náhrada nákladů řízení představuje spolu s DPH částku 15.342 Kč.

P o u ě n í : Proti tomuto rozhodnutí 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 28. února 2017

JUDr. Jaroslava Skoumalová
předsedkyně senátu