



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 25. 8. 2015, č. j. 27862/15/5200-11435-711305,

t a k t o :

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 25. 8. 2015, č. j. 27862/15/5200-11435-711305, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Rozhodnutí Specializovaného finančního úřadu ze dne 15. 5. 2015, č. j. 94415/15/4230-22792-704691, **se zrušuje**.
- III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši 11.228 Kč k rukám zástupce žalobce Ing. Radka Lančíka, daňového poradce, se sídlem Brno, Divadelní 4, a to do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobou podanou ke Krajskému soudu v Brně dne 2. 11. 2015 se žalobce domáhal zrušení rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství č. j. 27862/15/5200-11435-711305 ze dne 25. 8. 2015 a rozhodnutí Specializovaného finančního úřadu č. j. 94415/15/4230-22792-704691 ze dne 15. 5. 2015 ve věci daně z příjmů právnických osob za rok 2004.

Žalobce k věci uvedl, že rozhodnutím Odvolacího finančního ředitelství v Brně č. j. 20408/14/5000-14204-711305 ze dne 7. 8. 2014 bylo nařízeno 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. Odvolání ze dne 4. 9. 2014 proti uvedenému rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství bylo zamítnuto rozhodnutím Generálního finančního ředitelství č. j. 8082/15/7100-10110-102076 ze dne 13. 3. 2015. Následně Specializovaný finanční úřad po více než deseti letech svým 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.

Žalobce namítl, že rozhodnutí Specializovaného finančního úřadu č. j. 94415/15/4230-22792-704691 ze dne 15. 5. 2015 a rozhodnutí žalovaného č. j. 27862/15/5200-11435-711305 ze dne 25. 8. 2015 byla vydána pozdě. Podle žalobce nemohl žalovaný ani Specializovaný finanční úřad při absenci přechodného ustanovení k § 55b odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění účinném do 31. 12. 2010, vycházet z obecných pravidel pro aplikaci procesních norem a rozhodnutí o nařízení přezkoumání rozhodnutí vydaného před nabytím účinnosti daňového řádu lze vydat bez ohledu na dvouletou lhůtu dle § 55b odst. 2 zákona o správě daní a poplatků. Tím by totiž dvouletá lhůta mrtvá do 31. 12. 2010 najednou obživla po 1. 1. 2011 a umožnila by po 1. 1. 2011 vydat rozhodnutí Specializovaného finančního úřadu č. j. 94415/15/4230-22792-704691 ze dne 15. 5. 2015 a rozhodnutí žalovaného č. j. 27862/15/5200-11435-711305 ze dne 25. 8. 2015. a změnit předchozí rozhodnutí vydané do 31. 12. 2010, jež pro uplynutí dvouleté lhůty by jinak do 31. 12. 2010 změněno být nemohlo. To znamená, že jde o absurdní situaci, kdy absence přechodného ustanovení má svědčit žalovanému, zatímco to má být naopak a uplynutí prekluzivní lhůty má svědčit žalobci, jak plyne z usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 52/2005-94 ze dne 16. 5. 2006.

Podle žalobce při absenci přechodného ustanovení v daňovém řádu dvouletá lhůta dle § 55b odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, začala a skončila ještě za účinnosti téhož zákona, takže Specializovaný finanční úřad ani žalovaný neměli vydat napadená rozhodnutí.

Dále žalobce namítl, že napadená rozhodnutí byla vydaná po uplynutí prekluzivní lhůty pro doměření daně z právnických osob za rok 2004, uvedl okolnosti, které ho vedly k podání dodatečného daňového přiznání a následně namítl i věcné důvody pro nesprávnost závěrů správce daně a žalovaného.

Žalovaný ve svém vyjádření ze dne 24. 2. 2016 především odkázal na text napadeného rozhodnutí a shrnul jednotlivé předcházející úkony správce daně a genezi celého soudního

sporu. Po shrnutí podstaty věci namítl, že žalobní námitky týkající se údajné prekluze desetileté lhůty pro vyměření daně podle zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, dále námitky směřující proti rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 8. 2014, č. j. 20408/14/5000-14204-711305, o nařízení přezkoumání rozhodnutí Finančního úřadu ve Vyškově ze dne 31. 8. 2007, č. j. 82948/07/341910/6842, a konečně též námitky vznesené v tom směru, že Specializovaný finanční úřad a žalovaný nesprávně posoudili charakter nákladů na správní poplatky, odvody na státní dozor, odvody části výtěžku na veřejně prospěšný účel a na vyplacené výhry, když žalobce nesouhlasí s jejich hodnocením jako daňové neuznatelné náklady, a že závěry těchto správních úřadů jsou v rozporu se zásadou legitimního očekávání, nejsou způsobilými zvrátit účinky napadeného rozhodnutí a věcně do něj zasáhnout, přičemž Krajský soud v Brně by k nim neměl v tomto soudním řízení přihlížet.

Podle žalovaného naději na úspěch by mohly mít pouze žalobní námitky vznesené proti samotným důvodům zrušení předmětného dodatečného platebního výměru, ale žalobce žádnou takovou žalobní námitku nevnesl.

Z podaných žalobních námitek by dle žalovaného alespoň obecně mohla být relevantní v soudním řízení vedeném proti napadenému rozhodnutí, je námitka nemožnosti vydat rozhodnutí o zrušení dodatečného platebního výměru a napadeného rozhodnutí z důvodu prekluze desetileté lhůty pro vyměření daně podle zákona o správě daní a poplatků. V této souvislosti odkázal žalovaný na rozsudek Nejvyššího správního soudu v rozsudku ze dne 31. 5. 2012, č. j. 9 Afs 72/2011 – 218 a konstatoval, že kdyby zde nebyly důvody pro stavění lhůty pro vyměření daně, byl by posledním dnem této desetileté lhůty den 31. 12. 2014. Jelikož však již první soudní řízení trvalo téměř tři roky a k doručení napadeného rozhodnutí došlo dle textu žaloby dne 1. 9. 2015, nelze žalobci přisvědčit v tom, že by napadené rozhodnutí bylo vydáno po uplynutí prekluzivní lhůty.

Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby.

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 § 76 odst. 1 s.ř.s.

Předně vlastního odůvodnění musí zdejší soud konstatovat, že rozhodnutí v předmětné věci je dalším stupněm rozhodování u zdejšího soudu o daňové povinnosti žalobce (k dani z příjmů právnických osob) za rok 2004.

Genezi celého soudního sporu popsal zdejší soud již v rozsudku ze dne 21. 5. 2014, č. j. 31Af 23/2011-155, který je účastníkům jistě známý a je dostupný na www.nssoud.cz, a to se závěrem, že postupem Finančního ředitelství v Brně vznikla situace existence dvou pravomocných rozhodnutí o téže daňové povinnosti.

V reakci na výsledek řízení vedeném před zdejší soudem pod sp. zn. 31Af 23/2011 Odvolací finanční ředitelství nařídilo přezkoumání *přezkoumávaného dodatečného platebního výměru* 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.

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).

Podle Dílu 4. Daňového řádu se přezkumné řízení rozpadá do dvou fází.

Podle § 121 odst. 1 daňového řádu správce daně z moci úřední nařídí přezkoumání rozhodnutí, jestliže po předběžném posouzení věci dojde k závěru, že rozhodnutí bylo vydáno v rozporu s právním předpisem. K vadám řízení, o nichž nelze mít důvodně za to, že mohly mít vliv na soulad napadeného rozhodnutí s právními předpisy, se nepřihlíží.

Podle § 122 odst. 1 daňového řádu přezkoumání rozhodnutí nařídí správce daně nejblíže nadřízený správci daně, který ve věci rozhodl v posledním stupni.

Podle § 123 odst. 1 daňového řádu přezkumné řízení provede správce daně, který ve věci rozhodl v posledním stupni. Podle druhého odstavce citovaného ustanovení je řízení zahájeno vydáním rozhodnutí o nařízení přezkoumání rozhodnutí. Podle odst. 3 citovaného ustanovení je správce daně při řízení vázán důvody, pro které bylo nařízeno, a právním názorem vyjádřeným v rozhodnutí o nařízení přezkoumání rozhodnutí; ve stejném rozsahu může řízení doplňovat a odstraňovat jeho vady.

Pro řízení před Specializovaným finančním úřadem, stejně jako před žalovaným platí stejné obecné podmínky, jako pro řízení před žalovaným (a následně před Generálním finančním ředitelstvím) v případě rozhodování o nařízení přezkumu (dle § 121 odst. 1 daňového řádu). Obě řízení jsou vzájemně propojena, a jestliže nebyly splněny zákonné podmínky pro rozhodnutí o nařízení přezkumu rozhodnutí, pak nemohly být splněny ani zákonné podmínky pro vlastní přezkum přezkoumávaného rozhodnutí.

Soudu proto nezbyvá než znovu zopakovat to, co uvedl v řízení vedeném pod sp. zn. 31Af 24/2015 a to, že správce daně vyložil novou právní úpravu v intencích pravé retroaktivity, která je i v procesním právu nepřípustná. Správce daně i žalovaný prolomili v souzené věci jak formální, tak i materiální právní moc rozhodnutí Finančního úřadu ve

Vyškově ze dne 31. 8. 2007 a použili aktuální (podstatně změněnou) právní úpravu na zaniklé („mrtvé“) oprávnění správce daně. Opětovně je třeba zdůraznit, že daňový řád lze vztahovat bez intertemporálních ustanovení pouze na vztahy vzniklé za jeho účinnosti, což v případě mimořádného opravného prostředku proti předmětnému rozhodnutí není splněno.

Pro danou věc není přílehlavé ani ustanovení § 134 daňového řádu. I v případě, že je daňové řízení chápáno jako jeden celek, který končí až splněním nebo jiným zánikem daňové povinnosti, která s touto daní souvisí, tak i tento celek se dělí na samostatné dílčí části. Jednou z částí jsou i řízení o mimořádných opravných prostředcích, a jestliže byly vyčerpány podmínky pro uplatnění mimořádného opravného prostředku, tak ani obecná délka a zánik daňového řízení nemůže způsobit to, že se „obnoví“ mrtvé právo správce daně, které zaniklo rok před účinností daňového řádu. Posouzení konkrétního institutu, tedy i řízení o mimořádném opravném prostředku je vázáno na právní úpravu, která platila v době, kdy tento mimořádný opravný prostředek mohl být uplatněn, a tedy kdy existoval právní vztah mezi daňovým subjektem a správcem daně, jehož obsahem byla možnost uplatnění mimořádného opravného prostředku.

Soud proto obdobně jako v předcházející věci sp. zn. 31Af 24/2015 konstatuje, že aplikace § 123 daňového řádu, stejně jako § 121 až § 122 daňového řádu na přezkum rozhodnutí, u něž uplynula lhůta pro přezkum dle § 55b zákona o správě daní a poplatků před účinností daňového řádu je postupem v rozporu se zásadou legitimního očekávání daňového subjektu, dále postupem v rozporu se zásadou právní jistoty odvíjející se od materiální právní moci předmětného rozhodnutí a postupem v rozporu se zásadou zákazu retroaktivního působení nové právní úpravy.

Z rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 1. 2017, č. j. 2 Afs 151/2016-75, lze k uvedenému pouze pro stručnost pouze citovat: „*Krajský soud tedy správně seznal, že dvouletá lhůta k nařízení přezkumu přezkoumávaného dodatečného platebního výměru uběhla ještě před účinností daňového řádu (tj. přede dnem 1. 1. 2011). ... Ve vztahu k přezkoumávanému dodatečnému platebnímu výměru uběhla lhůta dle § 55b odst. 2 zákona o správě daní a poplatků rok předtím, než daňový řád vstoupil v účinnost. Postup správních orgánů, které uplynulou lhůtu k zahájení přezkumu „vzkřísily“ za užití § 122 odst. 3 daňového řádu upravujícího lhůty pro nařízení přezkoumání rozhodnutí, je proto třeba pokládat za uplatnění tzv. pravé retroaktivity. Důsledkem postupu správních orgánů byl opětovný vznik již dříve zaniklého oprávnění státu nařídit z moci úřední přezkum rozhodnutí. Takový postup byl nepochybně způsobilý zasáhnout do právní jistoty stěžovatelky. ... Jelikož běh lhůty pro zahájení přezkumu přezkoumávaného dodatečného platebního výměru počal i skončil přede dnem nabytí účinnosti daňového řádu, nelze na ni § 264 odst. 4 daňového řádu ve spojení s § 148 a § 122 odst. 3 téhož předpisu aplikovat.*“

Zdejší soud zdůrazňuje, že, jestliže neměl správce daně pravomoc rozhodnout o povolení přezkumu dodatečného platebního výměru Finančního úřadu ve Vyškově, tím méně mohl Specializovaný finanční úřad a žalovaný rozhodnout v přezkumném řízení tak, že rozhodnutí Finančního úřadu ve Vyškově ze dne 31. 8. 2007, č. j. 82948/07/341910/6842 (dodatečný platební výměr na daň z příjmu právnických osob za rok 2004) zrušil. Obě rozhodnutí jsou totiž spojené nádoby a jedno bez druhého nemůže obstát.

Zároveň je třeba konstatovat, že z právní úpravy daňového řádu jasně vyplývá, že předpokladem rozhodnutí podle § 123 daňového řádu, tedy rozhodnutí, kterým v souzené věci bylo zrušeno rozhodnutí Finančního úřadu ve Vyškově ze dne 31. 8. 2007, je zákonné a pravomocné rozhodnutí o nařízení přezkoumání rozhodnutí správce daně podle § 121 daňového řádu. Rozhodnutí podmiňující možnost vydat žalobou napadené rozhodnutí, stejně jako rozhodnutí správce daně prvního stupně, bylo zrušeno rozsudkem zdejšího soudu ve věci sp. zn. 31Af 24/2015, který byl následně aprobován i shora citovaným rozsudkem Nejvyššího správního soudu.

Za této procesní situace dospěl soud k závěru, že napadené rozhodnutí, stejně jako rozhodnutí Specializovaného finančního úřadu byla sice vydána na základě pravomocného rozhodnutí o nařízení přezkumu, nicméně toto rozhodnutí bylo nezákonné, a to již v době jeho vydání. S ohledem na to bylo napadené rozhodnutí vystavěno na nezákonném formálním podkladě. Stejně důvody, pro které soud shledal jako nezákonné rozhodnutí o nařízení přezkoumání rozhodnutí Finančního úřadu ve Vyškově dopadají i na napadené rozhodnutí a to je proto, stejně jako rozhodnutí Specializovaného finančního úřadu vystavěno i procesně a věcně na právním názoru, který nemá oporu v platném právu, jak soud uvedl výše, a je tedy taktéž nezákonné pro vady řízení, neboť postup žalovaného a správce daně prvního stupně byl uplatněním tzv. pravé retroaktivity, která je obecně i v procesním právu nepřípustná (srov. konstantní judikaturu Ústavního soudu, např. náleze ze dne 15. 9. 2015 ve věci sp. zn. Pl. ÚS 18/14, náleze ze dne 31. 3. 2015 ve věci sp. zn. Pl. ÚS 1/14 nebo náleze ze dne 2. 2. 2006 ve věci sp. zn. II. ÚS 512/2005, stejně tak jako ostatní nálezy Ústavního soudu, na které citovaná rozhodnutí odkazují).

S ohledem na vše shora uvedené nezbylo zdejšímu soudu nic jiného, než zrušit žalobou napadené rozhodnutí podle § 76 odst. 1 písm. c) s.ř.s..

Podle § 78 odst. 3 s.ř.s. zrušuje-li soud rozhodnutí, podle okolností může zrušit i rozhodnutí správního orgánu nižšího stupně, které mu předcházelo.

V souzené věci žalobce navrhl i zrušení rozhodnutí správce daně prvního stupně. Jakkoliv by rušení prvostupňových rozhodnutí v daňových věcech mělo být zcela výjimečným krokem, nastaly v této věci přesně takové skutečnosti.

Zdejší soud, stejně jako Nejvyšší správní soud v související věci (vedené u zdejšího soudu pod sp. zn. 31Af 24/2015) jasně konstatuje nemožnost vést přezkumné řízení podle daňového řádu ve věci daně z příjmů žalobce pro rok 2004 ve vztahu k platebnímu výměru Finančního úřadu ve Vyškově ze dne 31. 8. 2007, č. j. 82948/07/341910/6842. Postup správce daně stejně jako žalovaného podle daňového řádu tak byl ze shora uvedených důvodů v přímém rozporu se zákonem a na základě takového postupu nebylo a není možné ani nařídit přezkoumání tohoto platebního výměru a nebylo a není možné ani rozhodnout v přezkumném řízení o tomto platebním výměru.

Skutková situace přezkumného řízení dodatečného platebního výměru, která nastala v souvislosti s rozsudkem zdejšího soudu ve věci sp. zn. 31Af 24/2015 a s rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 1. 2017, č. j. 2 Afs 151/2016-75, je taková, že nyní neexistuje pravomocné rozhodnutí o nařízení přezkoumání dodatečného platebního výměru

Finančního úřadu ve Vyškově. Za této situace by nebylo možno pokračovat v odvolacím řízení, neboť odpadl právní podklad pro vedení přezkumného řízení (§ 123 odst. 2 daňového řádu) a neexistují ani závazné důvody a právní názor, dle kterého by mělo být v přezkumném řízení pokračováno (§ 123 odst. 3 daňového řádu).

Jestliže podle § 116 odst. 1 daňového řádu odvolací orgán a) napadené rozhodnutí změnil, b) napadené rozhodnutí zruší a zastaví řízení, nebo c) odvolání zamítne a napadené rozhodnutí potvrdí, tak v nynější situaci by nemohl rozhodnout jinak, než zrušit rozhodnutí správce daně prvního stupně.

S ohledem na zásadu procesní ekonomie a s ohledem na to, že se ve věci jedná o daňovou povinnost **z roku 2004**, považuje soud za vhodné, aby ve věci již bylo přistoupeno k definitivnímu řešení situace a nikoli dalšímu prodlužování nežádoucího stavu.

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 dva úkony právní služby (příprava a převzetí věci, podání 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 dva úkony právní služby, tj. 600 Kč a částka 3.000 Kč za zaplacený soudní poplatek. Celkem tedy náhrada nákladů řízení představuje spolu s DPH částku 11.228 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 16. února 2017

JUDr. Jaroslava Skoumalová
předsedkyně senátu