



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Jaroslavy Skoumalové a soudců JUDr. Jarmily Ďáskové a Mgr. Petra Sedláka, 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 **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 21. 12. 2010, č. j. 16219/10-12000-702170,

t a k t o :

- I. Rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 21.12.2010, č.j. 16219/10-1200-702170, **se z r u š u j e** a věc **se v r a c í** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný **je p o v i n e n** zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši 10.712 Kč, k rukám Ing. Radka Lančíka, daňového poradce se sídlem Divadelní 4, Brno, do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku.

O d ů v o d n ě n í :

I. Předmět řízení

Žalobce se žalobou doručenou zdejšímu soudu dne 18. 2. 2011 domáhal vydání rozsudku, kterým by bylo zrušeno rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně (dále jen „žalovaný“) ze dne 21. 12. 2010, č. j. 16219/10-12000-702170, jemu předcházející rozhodnutí Finančního úřadu ve Vyškově (dále jen „správce daně“) ze dne 15. 11. 2006, č. j.

81826/06/341910/6679, a věc vrácena správnímu orgánu k dalšímu řízení. Rozhodnutím žalovaného bylo na základě odvolání žalobce změněno rozhodnutí správce daně tak, že dodatečně vyměřená daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2004 do 31. 12. 2004 byla po provedeném odvolacím řízení změněna z částky 3.204.320 Kč na částku 2.357.880 Kč.

II. Obsah žaloby

V podané žalobě ve znění následných doplnění žalobce zdůraznil, že s tvrzeními žalovaného uvedenými v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí nelze v převážné míře souhlasit. Nejprve vyslovil zásadní nesouhlas se stanoviskem žalovaného ve vztahu k přerozdělování (klíčování) nepřímých nákladů z hlediska jejich souvislosti s příjmy (výnosy) osvobozenými od daně a s příjmy od daně neosvobozenými.

Dále vyslovil nesouhlas s posouzením dodatečného daňového přiznání ze dne 28. 8. 2007 evidovaného správcem daně pod č. j. 64159/07/341910/6842.

K problematice společných nákladů (správní poplatky, odvody na státní dozor, vyplacené výhry a odvody na veřejně prospěšné účely) žalobce namítl, že tyto slouží příjmům osvobozeným od daně a příjmům podléhajícím dani, proto je podle jeho názoru správné, aby poměrná část z těchto společných nákladů byla považována za daňově uznatelné náklady. Se závěry žalovaného, že společné náklady nelze ani částečně uplatňovat jako daňový náklad, nelze souhlasit. Svým postojem žalovaný narušil legitimitu očekávání, neboť žalobce předpokládal, že žalovaný zachová (při posouzení nákladů a jejich rozvržení k příjmům osvobozeným od daně a k příjmům podléhajícím dani) jednotný a vnitřně soudržný postup jako jindy, tj. jako v daňových řízeních předcházejících vydání touto žalobou napadeného rozhodnutí.

Konečně žalobce nesouhlasí s tvrzením žalovaného, že kursové ztráty představují účetní kategorii, která není vylučována z daňových nákladů v ustanovení § 25 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění platném a účinném v roce 2004 (dále jen „zákon o daních z příjmů“) a která je součástí základu daně podle ustanovení § 23 odst. 10 zákona o daních z příjmů bez ohledu na to, k jakému nákladu či příjmu se vztahuje.

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

III. Vyjádření žalovaného

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.

S problematikou nepřímých nákladů a především namítaného klíčování dotčených nákladů se žalovaný vypořádal na straně 9 a násl. žalobou napadeného rozhodnutí. Je nepochybné, že část nákladů byla akceptována jako daňově účinná, a to v poměru podle příslušného klíčování ve vazbě na příjmy osvobozené od daně a příjmy neosvobozené. Žalovaný se ztotožnil s posouzením správce daně zahrnutým ve zprávě o výsledku daňové kontroly, kdy vyloučil odvod na státní dozor, správní poplatek a odvod části výtěžku na veřejně prospěšné účely z daňově účinných nákladů. Ke klíčování nákladů žalovaný jednoznačně konstatoval nemožnost zahrnutí přímých nákladů souvisejících výlučně s příjmy osvobozenými od daně ke klíčování navrženému žalobcem, dále pak nutnost korekce žalobcova klíčování nákladů souvisejících s nájmem a podnájemem nebytových prostor a v oblasti osobních nákladů.

Dále žalovaný zdůraznil, že předmětem sporu není dodatečné daňové přiznání ze dne 28. 8. 2007, byť byla na základě něho vyměřena za zdaňovací období roku 2004 de facto poslední známá daňová povinnost.

K povaze provozování loterie žalovaný zdůraznil, že žalobce jistě vynaložil konkrétní částky – typicky odkazuje na správní poplatky, odvod na státní dozor, vyplacené výhry či se může jednat o jiné vlastní náklady – ovšem tyto buď byly žalobcem uplatněny ke stanovení části výtěžku, který je podroben odvodu na veřejně prospěšné účely nebo takto být uplatněny nemohly, což se týká vlastních nákladů žalobce (jak vyplývá z ustanovení § 4 odst. 2 zákona o loteriích), ale stále se jedná o náklady, které byly vynaloženy v přímé souvislosti s provozem loterie ve smyslu faktického uskutečnění loterie, ze které plynuly ve prospěch žalobce peněžní prostředky v podobě sázek. Ve vztahu k zásadě legitimního očekávání žalovaný odkázal na zásadu zákonnosti a základní cíle daňového řízení v podobě stanovení daně tak, aby nebyly zkráceny daňové příjmy.

Ve vztahu k problematice kursových ztrát odkázal na stranu 13 žalobou napadeného rozhodnutí, kdy ve prospěch žalobce byl snížen základ daně. V této souvislosti zdůraznil, že pokud byly ve věci zjištěny a doloženy náklady skutečně vynaložené k příjmům podrobeným dani tam, kde zákon umožňuje jejich uplatnění ke stanovení základu daně, tyto byly akceptovány.

IV. Posouzení věci krajským soudem

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.).

Soud přezkoumal napadená rozhodnutí, vázán rozsahem a důvody, které žalobce uplatnil v žalobě (§ 75 odst. 2 s. ř. s.). Při přezkoumání těchto rozhodnutí se snažil vycházet ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). Dospěl však k závěru, že žalobou napadené rozhodnutí žalovaného je nutné zrušit pro vady řízení podle ustanovení § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s.

Podstata věci sporu mezi žalobcem a žalovaným je založena na rozdílné interpretaci žalobce a žalovaného zákona o daních z příjmů (ve znění platném a účinném pro přezkoumávané zdaňovací období roku 2004) a zákona o loteriích (ve znění platném a

účinném pro přezkoumávané zdaňovací období roku 2004), a namítané snaze žalobce o snížení základu daně.

V této souvislosti se zdejší soud měl v intencích závazného právního názoru Nejvyššího správního soudu zabývat mimo jiné klíčováním nákladů souvisejících s od daně z příjmů osvobozenými i neosvobozenými příjmy. V této souvislosti odkázal žalovaný na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2009, č. j. 5 Afs 73/2008-161 a po věcné stránce stran klíčování nákladů odkázal na rozsudek zdejšího soudu ze dne 31. 3. 2013, č. j. 31Af 123/2010-121 a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 11. 2012, č. j. 9 Afs 39/2012-29.

Při posuzování této otázky soud zjistil, že řízení před žalovaným je zatížené zásadní vadou, která brání přezkumu žalobou napadeného rozhodnutí. Z obsahu správního spisu je totiž zřejmé, že dne 29. 6. 2005 podal žalobce u správce daně pod č. j. 47795/05 přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2004 do 31. 12. 2004, ve kterém na řádku 220 přiznal základ daně ve výši 9.307.746,- Kč, na řádku 230 uplatnil odečet daňové ztráty podle ustanovení § 34 odst. 1 zákona o daních z příjmů a na řádku 270 vykázal základ daně po veškerých úpravách ve výši 0,- Kč.

K projednání věci nařídil soud jednání a v jeho rámci byl zjištěn následující skutkový stav předcházející vydání napadeného rozhodnutí.

Správce daně v souladu s údaji uvedenými v daňovém přiznání vyměřil žalobci dne 10. 10. 2005 daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2004 do 31. 12. 2004 ke dni 30. 6. 2005 konkludentně, přičemž v souladu s ustanovením § 46 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků žalobci nesděloval a neodůvodňoval výsledek vyměření.

Z protokolu správce daně o ústním jednání ze dne 28. 3. 2006, č. j. 30896/06/341930/9765, vyplývá, že s žalobcem byla zahájena daňová kontrola daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2004, daně z přidané hodnoty za zdaňovací období III. – IV. čtvrtletí roku 2004 a daně z příjmů fyzických osob – závislá činnost za zdaňovací období roku 2004.

Z protokolu správce daně o ústním jednání ze dne 13. 11. 2006, č. j. 81061/06/341930/9765, vyplývá, že žalobce byl seznámen se stanoviskem správce daně k námitkám, které vznesl vůči kontrolnímu zjištění týkající se kontroly daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2004 a převzal zprávu o výsledku daňové kontroly daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2004 ze dne 13. 11. 2006, č. j. 69823/06/341930/9765.

Na základě výsledku daňové kontroly vydal správce daně dne 15. 11. 2006, pod č. j. 81826/06/341910/6679, dodatečný platební výměr na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2004 do 31. 12. 2004, kterým žalobci dodatečně vyměřil daňovou povinnost ve výši 3.204.320 Kč.

Dne 13. 11. 2006 (v den ukončení daňové kontroly) žalobce podal správci daně dodatečné daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1.

2004 do 31. 12. 2004, v němž zvýšil odečet daňové ztráty podle ustanovení § 34 odst. 1 zákona o daních z příjmů oproti řádnému přiznání k dani z příjmů právnických osob – viz bod [13] – na částku 20.750.759 Kč a celkovou daňovou povinnost vyčíslil na částku ve výši 280 Kč.

Odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2004 do 31. 12. 2004 – viz bod [17] – žalovaný rozhodnutím ze dne 8. 8. 2007, č. j. 13306/07-1200-702170, zamítl a napadené rozhodnutí správce daně potvrdil. Proti tomuto rozhodnutí žalovaného podal žalobce správní žalobu, o níž bylo rozhodnuto zamítavým rozsudkem Krajského soudu v Brně ze dne 3. 2. 2009, č. j. 31Ca 187/2007 – 99, ve znění usnesení ze dne 4. 6. 2009, č. j. 31Ca 187/2007 – 121. O následné kasační stížnosti žalobce rozhodl Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 29. 10. 2009, č. j. 1 Afs 79/2009 – 133, rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 3. 2. 2009, č. j. 31Ca 187/2007 – 99, ve znění usnesení ze dne 4. 6. 2009, č. j. 31Ca 187/2007 – 121, zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení. Krajský soud v Brně poté rozsudkem ze dne 16. 6. 2010, č. j. 31Ca 187/2007 – 163, rozhodl tak, že rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 8. 2007, č. j. 13306/07-1200-702170, zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení (výrok I.) a žalovaného zavázal k povinnosti nahradit žalobci náklady řízení (výrok II.).

O odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2004 do 31. 12. 2004 – viz bod [17] – rozhodl žalovaný rozhodnutím (v pořadí druhým, které je nyní předmětem přezkumu) ze dne 21. 12. 2010, č. j. 16219/10-12000-702170, tak, že dodatečně vyměřenou daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2004 do 31. 12. 2004 po provedeném odvolacím řízení změnil z částky 3.204.320 Kč na částku 2.357.880 Kč. V odůvodnění tohoto rozhodnutí zdůraznil, že ve shodě se správcem daně nevyhověl s odkazem na ustanovení § 25 odst. 1 písm. i) zákona o daních z příjmů požadavku žalobce na částečné daňové uznání přímých nákladů (správní poplatky, odvody na státní dozor, vyplacené výhry a odvody na obecně prospěšné účely) a na změnu poměru klíčování osobních nákladů. Napadený dodatečný platební výměr však změnil v návaznosti na ustanovení § 23 odst. 10 zákona o daních z příjmů, neboť uznal za daňový náklad částku kursových ztrát ve výši 3.022.237 Kč, která byla správcem daně vyloučena z daňových nákladů. Základ daně na ř. 220 daňového přiznání upravil na částku 17.729.522 Kč.

Při nařízeném soudním jednání se soud v rámci doplnění dokazování zabýval i námitkou porušení legitimního očekávání ze strany žalovaného. V rámci doplnění dokazování soud jako důkazy četl rozhodnutí Finančního úřadu ve Vyškově ze dne 19. 6. 2007, č. j. 51646/07/341910/6679, dále doplnění odvolání žalobce na základě výzvy Finančního úřadu ve Vyškově ze dne 5. 1. 2007 a odvolání žalobce ze dne 30. 10. 2006.

Dále rozhodnutí Finančního úřadu ve Vyškově ze dne 23. 8. 2007, č. j. 63204/07/341910/6842, ve věci daně z příjmů obchodní korporace Admiral Global Betting a.s. za zdaňovací období roku 2006 a odvolání uvedené obchodní korporace ze dne 24. 7. 2007.

Vyjádření Finančního ředitelství v Brně ze dne 10. 5. 2007, č. j. 7962/07-1200-702170.

Rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 1. 11. 2010, č. j. 15007/10-1200-702170, o změně daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2008.

Dodatečná daňová přiznání žalobce a obchodní korporace Admiral Global Betting a.s. za roky 2006 a 2007, spolu s konkludentním vyměřením daně.

Z obsahu správního spisu soud výslovně zdůraznil a jako listinné důkazy četl dodatečný platební výměr ze dne 15.11.2006, dále rozhodnutí finančního ředitelství ze dne 8.8.2007 č.j. 13306/07-1200-702170, dále sdělení FŘ v Brně ze dne 13.8.2007, dále konstatováno daňové přiznání ze dne 28.8.2007 včetně konkludentního vyměření daně ze dne 23.11.2007 a dodatečný platební výměr ze dne 31.8.2007.

Zároveň však vyplynulo ze správního spisu, že po ukončení daňové kontroly a po vydání rozhodnutí ze dne 8. 8. 2007, č. j. 13306/07-1200-702170, které nabylo právní moci dne 9. 8. 2007, podal žalobce dne 28. 8. 2007 dodatečné daňové přiznání, o kterém správce daně – Finanční úřad ve Vyškově rozhodl konkludentním vyměřením daně dne 23. 11. 2007 ke dni 31. 8. 2007. Na žádost žalobce vystavil správce daně dodatečný platební výměr č. j. 82948/07/341910/6842. Při konkludentním dodatečném vyměření daně akceptoval správce daně žalobce uplatněné náklady vynaložené mimo jiné na správní poplatky, státní dozor, odvod na veřejně prospěšné účely a na výhry vyplacené hráčům. Akceptací těchto nákladů došlo ke snížení daňové povinnosti oproti rozhodnutí ze dne 8. 8. 2007 o 3.071.600 Kč na částku 132.720 Kč.

V souzené věci z provedeného dokazování soud zjistil, že správce daně u daně z příjmu ve zdaňovacích obdobích roku 2005 v případě žalobce postupoval tak, že uznal poměrnou část nákladů vynaložených ve zdaňovacím období roku 2005 na správní poplatky, odvody na státní dozor a veřejně prospěšné účely a na vyplacené výhry.

Dále soud z provedeného dokazování zjistil, že v případě obchodní korporace Admiral Global Betting a.s. postupoval správce daně pro zdaňovací období roku 2006 k odvolání této obchodní korporace při obdobné argumentaci shodně. Shodně postupoval taktéž v případě dodatečných daňových přiznání téže obchodní korporace u zdaňovacích období roku 2006 a 2007.

Z provedeného dokazování zároveň vyplynulo, že dne 10. 5. 2007 vydal žalovaný stanovisko k citovanému odvolání žalobce ze dne 30. 10. 2006, ve kterém žalovaný jasně konstatoval, že „*Jelikož lze přisvědčit DS, že tyto vynaložené náklady mohou DS přinést jak příjmy osvobozené, tak i neosvobozené, lze akceptovat, pokud DS tyto náklady vyloučí na ř. 40 DaP s odkazem na § 25 odst. 1 písm. i) ZDP pouze v poměrné výši, která se vztahuje k příjmům osvobozeným dle § 19 odst. 1 písm. g) ZDP.*“

Tato skutková zjištění vedou k závěru, že v případě zdaňovacího období roku 2006 v případě žalobce postupoval správce daně ve vázanosti názorem Finančního ředitelství v Brně a obdobný postup následně aplikoval i v případě dceřiné společnosti žalovaného, obchodní korporace Admiral Global Betting a.s.

Z provedeného dokazování vyplývá, že správce daně i v případě dodatečného daňového přiznání ze dne 28. 8. 2007 postupoval v souladu s uvedenou praxí.

V souzené věci tedy došlo k situaci, kdy po vydání rozhodnutí, které bylo napadené žalobou projednávanou zdejším soudem pod sp. zn. 31Ca 187/2007, správce daně opětovně posoudil daňovou povinnost žalobce a opětovně o ní samostatně rozhodl dodatečným platebním výměrem. Poté, co soud rozsudkem ze dne 16. 6. 2010, č. j. 31Ca 187/2007 – 163, rozhodl tak, že rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 8. 2007, č. j. 13306/07-1200-702170, zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení, nastala procesní situace, kdy o dani z příjmů bylo již pravomocně rozhodnuto dodatečným platebním výměrem Finančního úřadu ve Vyškově ze dne 31. 8. 2007 a zároveň bylo zrušeno tomuto platebnímu výměru předcházející rozhodnutí ze dne 8. 8. 2007 a věc byla vrácena do stádia odvolacího řízení proti dodatečnému platebnímu výměru ze dne 15. 11. 2006, č. j. 81826/06/341910/6679.

Podle ustanovení § 41 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků není dodatečné přiznání nebo hlášení přípustné, byl-li před jeho podáním učiněn správcem daně úkon směřující k přezkoušení správnosti daňové povinnosti za období, kterého by se dodatečné přiznání nebo hlášení týkalo, a to až do doby ukončení tohoto úkonu. Je-li na základě úkonu správce daně vydáno rozhodnutí o daňovém základu či dani, za dobu ukončení úkonu se považuje den, kdy toto rozhodnutí nabylo právní moci. Lhůta pro podání dodatečného daňového přiznání nebo hlášení podle odstavce 1 se do doby ukončení úkonu správce daně přerušuje a nová lhůta počne běžet od ukončení tohoto úkonu. Tato nová lhůta se uplatní i v případě, že v době trvání úkonu správce daně marně uplynula lhůta stanovená pro podání dodatečného daňového přiznání nebo hlášení zvláštním daňovým zákonem. Daňový subjekt musí být o takovém úkonu zpraven.

Podle ustanovení § 46 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků zjistí-li správce daně po vyměření daně, že tato stanovená daňová povinnost je nesprávně nižší oproti zákonné daňové povinnosti, dodatečně daň vyměří ve výši rozdílu mezi daní původně vyměřenou a daní stanovenou, a to dodatečným platebním výměrem, a takto dodatečně stanovenou daň současně předepíše. Právní moc rozhodnutí o původním vyměření daně není jejím dodatečnému stanovení na překážku. Dodatečně vyměřená daň je splatná do třiceti dnů ode dne doručení platebního výměru. Tato náhradní lhůta splatnosti, jakož i náhradní lhůta splatnosti podle odstavce 4, nemá vliv na uplatnění úroku z prodlení podle § 63. Tento postup se uplatní přiměřeně i při vyměření daně nižší, než byla poslední známá daňová povinnost. Pokud správce daně vydá dodatečný platební výměr po provedené daňové kontrole, má odvolání proti němu odkladný účinek.

Podle citovaných ustanovení je zřejmé, že jak postup žalobce tak i postup správce daně (Finančního úřadu ve Vyškově) byl v souladu s procesním předpisem. Žalobce vyčkal s podáním dodatečného daňového přiznání do doby, než nabylo právní moci rozhodnutí o odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru ze dne 15. 11. 2006, který byl vystaven na základě provedené daňové kontroly. Zároveň správci daně ani pravomocné vyměření daně nebránilo rozhodnout tak, že dodatečně vyměřil daň v odlišné výši. Tato souslednost platebních výměrů je plně přípustná, neboť nejprve bylo pravomocně rozhodnuto o řádném daňovém přiznání, poté opětovně pravomocně rozhodnuto dodatečným platebním výměrem ve spojení s rozhodnutím Finančního ředitelství v Brně a následně opět pravomocně rozhodnuto o dodatečném daňovém přiznání. Je tedy zřejmé, že vždy bylo rozhodováno za situace existence pravomocného předcházejícího vyměření daně.

V případě napadeného rozhodnutí tomu tak ale nebylo. Žalovaný po zrušení předcházejícího rozhodnutí o odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru ze dne 15. 11. 2006 se procesně nacházel opětovně v řízení o odvolání proti tomuto dodatečnému platebnímu výměru. V tomto řízení ale procesně žádným způsobem nereagoval na skutečnost, že poté, co předcházející rozhodnutí nabylo právní moci, bylo o téže dani opětovně rozhodnuto.

Podle ustanovení § 32 odst. 12 zákona o správě daní a poplatků rozhodnutí, proti kterému nelze uplatnit řádný opravný prostředek, je v právní moci.

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 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.

Poslední pravomocné a vykonatelné rozhodnutí o daňové povinnosti žalobce za rok 2014 (tedy napadené rozhodnutí) 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 nepřípustné.

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.

Jelikož žalovaný rozhodl o daňové povinnosti žalobce za rok 2004 za situace, kdy bylo o téže daňové povinnosti rozhodnuto opětovně dodatečným platebním výměrem navazujícím na předcházející pravomocné rozhodnutí vydané v témže řízení, ve kterém bylo vydáno napadené rozhodnutí, a to při splnění zákonem daných podmínek pro vydání dodatečného platebního výměru, zatížil žalovaný své rozhodnutí procesní vadou, která má vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. Napadené rozhodnutí stanovilo daňovou povinnost odlišně od dodatečného platebního výměru ze dne 31. 8. 2007, aniž by pro takovou změnu (navýšení daňové povinnosti o více jak 2.500.000 Kč) byly splněny podmínky ustanovení § 46 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků. Žalobce tuto procesní vadu řádně namítl v žalobě a soud nemohl tuto námitku pominout.

Ostatními žalobními námitkami se soud již nezabýval, neboť dospěl k závěru, že žalobou napadeným rozhodnutím neměla být daň z příjmů právnických osob za rok 2004 stanovována a proto nemá význam hodnotit věcnou správnost stanovení daně a zákonnost úvah žalovaného při věcném stanovení výše daně.

V. Shrnutí a náklady řízení

S ohledem na vše shora uvedené soud zrušil rozhodnutí žalovaného pro vady řízení podle ustanovení § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s. Podmínky ke zrušení rozhodnutí správce daně shledány nebyly, neboť v daňovém řízení je pokračováno. K tomuto závěru srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2009, č. j. 1 Aps 2/2008 – 76, publikované ve Sb. NSS pod číslem 1997/2010, dostupné na www.nssoud.cz. V dalším řízení je žalovaný ve smyslu ustanovení § 78 odst. 5 s. ř. s. vázán právním názorem soudu vysloveným v tomto zrušovacím rozsudku.

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 ve spojení s ustanovením § 35 odst. 2 věta druhá s. ř. s., podle něhož za zastupování náleží odměna; nestanoví-li zvláštní předpis jinak, se užije obdobně zvláštní právní předpis, jímž jsou stanoveny odměny a náhrady advokátům za poskytování právních služeb. Náklady ve věci úspěšného žalobce sestávají ze zaplaceného soudního poplatku ve výši 2.000 Kč, z odměny za zastoupení žalobce daňovým poradcem, a to podle sazby vyplývající z vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif) ve výši 2.100 Kč za jeden úkon právní služby, a to za tyto úkony právní služby: 1. převzetí a příprava zastoupení ze dne 15. 2. 2011, 2. písemné podání soudu ze dne 15. 2. 2011, 3. písemné podání soudu ze dne 4. 10. 2012, ze 3 náhrad hotových výdajů po 300 Kč v souladu s ustanovením § 13 odst. 1, 3 advokátního tarifu a z 21 % DPH ve výši 1.512 Kč podle ustanovení § 57 odst. 2 s. ř. s. Celkem se jedná o částku ve výši 10.712 Kč, kterou je žalovaný povinen zaplatit žalobci k rukám Ing. Radka Lančíka, daňového poradce, se sídlem Brno, Divadelní 4, ve lhůtě do třiceti dnů od právní moci rozsudku. Tuto lhůtu považuje soud za přiměřenou poměrům

a možnostem žalovaného, který je subjektem veřejné správy. Další náklady žalobci soud nepřiznal, neboť se žalobce nařízeného jednání soudu nezúčastnil a listiny, k jejichž předložení byl soudem vyzván, měl žalobce předložit již spolu s podáním žaloby, kde na tyto listiny odkazoval. Z rozhodnutí Nejvyššího správního soudu nevyplývá, že by se žalobce ke kasační stížnosti žalovaného vyjadřoval a tudíž mu soud nepřiznal ani náhradu nákladů řízení za řízení před Nejvyšším správním soudem.

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.

Kasační stížnost je nepřipustná proti rozhodnutí, jímž soud rozhodl znovu poté, kdy jeho původní rozhodnutí bylo zrušeno Nejvyšším správním soudem; to neplatí, je-li jako důvod kasační stížnosti namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu.

V Brně dne 21. května 2014

JUDr. Jaroslava Skoumalová, v. r.
předsedkyně senátu