



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Jaroslavy Skoumalové a soudkyň JUDr. Jarmily Dáskové a JUDr. Radimy Gregorové, Ph.D., v právní věci žalobce **Paradise Casino Admiral, a.s.**, se sídlem Komořany 146, 683 01 Rousínov u Vyškova, zastoupeného Ing. Radkem Lančíkem, daňovým poradcem, se sídlem Brno, Divadelní 4, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Brně**, se sídlem Brno, náměstí Svobody 4, v řízení 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 na náhradu nákladů řízení částku ve výši 10.640,- Kč k rukám Ing. Radka Lančíka, daňového poradce, se sídlem Brno, Divadelní 4, ve lhůtě do 30-ti dnů od právní moci rozsudku.

O d ů v o d n ě n í :

I. Předmět řízení

[1] 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

předchází 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

[2] 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.

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

[4] 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.

[5] 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.

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

III. Vyjádření žalovaného

[7] Žalovaný v písemném vyjádření k žalobě uvedl, že odmítá tvrzení žalobce v celém rozsahu. S odkazem na obsah daňového spisu a odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí navrhl, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl. Zdůraznil, že

předmětem sporu je možnost uplatnění žalobcem definovaných nákladů ke snížení základu daně, který však vychází z rozdílné interpretace žalobce a žalovaného zákona o daních z příjmů v rozhodném období a zákona č. 202/1990 Sb., o loteriích a jiných podobných hrách (dále jen „zákon o loteriích“) v rozhodném období.

[8] 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 poplatky 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 podnájmem nebytových prostor a v oblasti osobních nákladů.

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

[10] 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.

[11] 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.

III. Relevantní skutečnosti plynoucí ze spisového materiálu

[12] Z konkrétních okolností přezkoumávané věci považuje soud za vhodné pro přehlednost a s akcentem na podstatu věci zdůraznit následující skutečnosti.

[13] 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.

[14] 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 (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“) žalobci nesděloval a neodůvodňoval výsledek vyměření.

[15] 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.

[16] 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.

[17] 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.

[18] 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.

[19] 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.).

[20] 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.

IV. Posouzení věci krajským soudem

[21] 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.).

[22] 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. a) s. ř. s. pro nepřezkoumatelnost spočívající v nedostatku důvodů rozhodnutí.

[23] Podstata věci 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.

[24] Za účelem přezkumu skutkového stavu věci soud přistoupil detailnějšímu studiu správního spisu předloženého žalovaným. Přestože věc je podrobena přezkumu u zdejšího soudu opakovaně, bylo zjištěno, že žalovaný soudu předložil neúplný správní spis, neboť podstatné doklady týkající se věci, které žalovaný uvádí a argumentuje jimi v odůvodnění svého měnícího rozhodnutí, se ve správním spisu nenacházejí, a to přesto, že žalovaný byl výzvou soudu ze dne 24. 2. 2011, č. j. 31Af 23/2011 – 24, vyzván k předložení kompletního správního spisu, včetně všech doručenek. Jedná se zejména o absenci tabulek T1 a T2 ve variantě III., absentuje rovněž jejich varianta I., II., byť nejsou pro věc relevantní. Rovněž zpráva správce o výsledku daňové kontroly ze dne 13. 11. 2006, č. j. 69823/06/341930/9765, sice pod bodem II. uvádí výkaz kontrolovaných dokladů (celkový počet 26), ovšem zejména tabulky T3 a T4, se ve správním spisu nenacházejí a závěrečné shrnutí uvedené pod bodem IV. této zprávy nelze bez faktické znalosti obsahu absentujících důkazů přezkoumat. Výsledek daňové kontroly proto nelze podrobit soudnímu přezkumu, zejména absentuje detailní rozpis daňově neuznaných nákladů žalobce v celkové částce 11.564.013,- Kč a detailní rozpis rozdílu mezi účetními a daňovými odpisy (viz ř. 50).

[25] Podle § 74 odst. 1 věta druhá s. ř. s. uloží předseda senátu žalovanému, aby nejdéle ve lhůtě jednoho měsíce předložil správní spisy a své vyjádření k žalobě. Správní spisy jsou přitom v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu esenciálním důkazním prostředkem, z něhož soud vychází, neboť při své činnosti také zjišťuje, zda obsah správního spisu je dostatečnou oporou pro žalobou napadené rozhodnutí. Předložení správních spisů nelze v tomto kontextu vnímat jinak, než že budou předloženy úplné a kompletní spisy: už z toho důvodu, že soud má dle § 76 odst. 1 a 2 s. ř. s. možnost rozhodnout ve věci bez nařízení jednání (v těchto situacích pak zjišťuje skutkový stav pouze z těchto spisů). Předložení správních spisů je (spolu s vyjádřením k žalobě) základní obranou žalovaného proti podané žalobě. Pokud správní orgán nepředloží kompletní spis, vystavuje se nebezpečí, že soud rozhodne v jeho neprospěch, a to jen z toho důvodu, že určitý dokument, který mohl rozhodnutí soudu zcela zvrátit, není ve spisu založen.

[26] Výsledkem přezkumu soudu bez úplného správního spisu by pak bylo nezákonné rozhodnutí ve věci. K tomuto závěru lze připomenout rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 9. 2011, č. j. 1 As 85/2011 – 138, dostupný na www.nssoud.cz, podle něhož: „*Pokud si tedy soud neopatřil úplný správní spis a rozhodoval jen na základě tvrzení žalovaného či žalobce, trpí řízení před ním vadou, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí ve věci samé (§ 109 odst. 3 s. ř. s.), k níž je Nejvyšší správní soud povinen přihlížet z moci úřední (obdobně srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 7. 2007, č. j. 1 As 61/2006 - 48, nebo ze dne 22. 11. 2007, č. j. 1 Afs 66/2007 - 66; oba dostupné na www.nssoud.cz).*“

[27] Soud není schopen konfrontovat rozhodnutí žalovaného se správním spisem (s důkazními prostředky, na nichž žalovaný své měnící rozhodnutí založil) a tudíž není schopen provést přezkum rozhodnutí správního orgánu jak mu ukládá ustanovení § 4 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

V. Shrnutí a náklady řízení

[28] S přihlédnutím ke skutečnosti, že soud zrušil rozhodnutí žalovaného pro vady řízení podle ustanovení § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s., není podle konstantní správní judikatury povinen zkoumat právní posouzení věci. K tomuto závěru srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 11. 2003, č. j. 7 A 38/2001 - 37, publikovaný ve Sb. NSS pod číslem 127/2004 Sb. NSS, nebo rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 6. 2004, č. j. 5 A 157/2002 - 35, publikovaný ve Sb. NSS pod číslem 359/2004, oba dostupné na www.nssoud.cz.

[29] Podmínky ke zrušení rozhodnutí správce daně shledány nebyly, neboť v daňovém řízení je pokračováno, jen se vrací do odvolacího stádia a vytýkané bude naparveno v odvolacím řízení. 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.

[30] 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 20 % DPH ve výši 1.440,- Kč podle ustanovení § 57 odst. 2 s. ř. s. Celkem se jedná o částku ve výši 10.640,- Kč, kterou je žalovaný povinen zaplatit žalobci k rukám Ing. Radka Lančíka, daňového poradce, se sídlem Brno, Divadelní 4, ve lhůtě do 30-ti dnů od právní moci rozsudku. Tuto lhůtu považuje soud za přiměřenou poměrům a možnostem žalovaného, který je subjektem veřejné správy.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo

člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Krajský soud v Brně dne 5. prosince 2012

JUDr. Jaroslava Skoumalová, v. r.
předsedkyně senátu