



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Jiřího Gottwalda a soudkyň Mgr. Barbory Berkové a JUDr. Zuzany Šnejdrové, Ph.D., v právní věci žalobce **Reasint reality s.r.o.**, se sídlem v Rožnově pod Radhoštěm, Sladské 399, zastoupeného Ing. J. R., daňovou poradkyní se sídlem v R. p.R., B 621, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem v Brně, Masarykova 427/31, o přezkoumání rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 27. 9. 2012, č. j. 14030/12-1303-700978, ve věci daně z přidané hodnoty,

t a k t o :

I. Rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 27. 9. 2012, č. j. 14030/12-1303-700978, **se z r u š u j e** a věc **se v r a c í** žalovanému k dalšímu řízení.

II. Žalovaný je **povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 6.400 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám Ing. J. R., daňové poradkyně se sídlem R. p.R., B. 621.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobou podanou dne 29. 11. 2012 se žalobce domáhá přezkoumání rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně [jehož působnost přešla s účinností od 1. 1. 2013 podle zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, v platném

znění na Odvolací finanční ředitelství, s nímž je nadále jednáno jako s žalovaným dle § 69 zák. č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen s.ř.s.)] ze dne 27. 9. 2012, č. j. 14030/12-1303-700978, jímž bylo rozhodnuto o zamítnutí odvolání žalobce a potvrzena napadená rozhodnutí Finančního úřadu v Rožnově pod Radhoštěm (dále jen „správce daně“) ze dne 24. 2. 2012, č. j. 14569/12/404921804717, 14585/12/404921804717, 14597/12/404921804717, 14600/12/404921804717, 14605/12/404921804717, platební výměry, kterými byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 2. čtvrtletí 2008, 1. až 4. čtvrtletí 2009, v celkové výši 64.847 Kč a stanovena povinnost uhradit penále v celkové výši 12.967 Kč.

Žalobce uvádí, že předmětem sporu není posouzení oprávněnosti uplatnění odpočtů z přijatých zdanitelných plnění použitých k opravám nakoupených starších nemovitostí určených k prodeji, ale postup správce daně při vytykáacím řízení, místním šetření a daňové kontrole.

Předmětný způsob postupu, na základě kterého žalobce uplatňoval odpočty DPH u oprav nemovitostí, byl ze strany správce daně již dvakrát prověřován s tím, že je takový postup správný, a platební výměr, který správce daně za 3. čtvrtletí 2008 vydal, byl totožný s daňovým přiznáním žalobce. Kromě toho se žalobci dostalo ve zprávě o výsledku vytykáacího řízení za 3. čtvrtletí 2008 sdělení, že právní úvaha správce daně byla ztotožněna s vyjádřením zástupce žalobce, a tudíž má žalobce nárok na odpočet DPH v plné výši. Z tohoto vyjádření žalobce mohl jen usoudit, že jím zvolený postup uplatnění odpočtů je správný a pokračoval v něm. Následně při daňové kontrole bylo žalobci sděleno, že ani v roce 2008 a ani v letech následujících nebyly vstupy s nárokem na odpočet DPH, protože se plně vázaly na výstupy osvobozené bez nároku na odpočet DPH, a poté vydal dodatečné platební výměry včetně zdaňovacího období 3. čtvrtletí roku 2008. V případě zdaňovacího období 3. čtvrtletí roku 2008 žalovaný rozhodl ve prospěch žalobce, s odůvodněním, že správce daně nezohlednil překážku rei iudicatae. V ostatních případech však platební výměry ponechal v platnosti, ačkoli se dle žalobce jedná o skutkově a právně totožné případy, proto i pro tyto případy platí překážka věci už jednou posouzené a jejich vydání je tak nezákonné. K tomu žalobce odkazuje na rozhodnutí Nejvyššího soudu ČR ze dne 16. 9. 2010, sp. zn. 30 Cdo 3823/2009, ze dne 30. 5. 2006, sp. zn. 25 Cdo 1166/2006, ze dne 25. 10. 2006, sp. zn. 28 Cdo 1633/2006, a ze dne 26. 2. 2008, sp. zn. 25 Cdo 15/2008, která se zabývají totožností předmětu řízení.

Žalovaný navrhuje zamítnutí žaloby jako nedůvodné a uvádí, že s ohledem na skutečný stav a platnou právní úpravu nemohl postupovat jinak. Co se týče žalobcovy námítky rei iudicatae, jedná se o žalobcovu právní konstrukci, která nemá oporu v platné právní úpravě. Vzhledem k tomu, že ve věci přiznání k DPH za 2. čtvrtletí 2008 a 1. až 4. čtvrtletí 2009 došlo k vyměření na základě podaných daňových přiznání, je možno na základě skutečností zjištěných při daňové kontrole daň doměřit a vydat dodatečné platební výměry, neboť neexistují pravomocná rozhodnutí ve věci.

Z obsahu správních spisů soud zjistil, že v listopadu 2008 bylo se žalobcem zahájeno vytykáací řízení podle ustanovení § 43 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, které se týkalo daňového přiznání žalobce za zdaňovací období 3. čtvrtletí 2008, kdy správce daně uznal nárok na odpočet daně v souladu s ustanovením § 72 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, dále

jen „ZDPH“) za předpokladu, že nemovitost má být prodána a tudíž použita ke zdanitelnému plnění.

Dne 18. 4. 2011 byla správcem daně zahájena daňová kontrola žalobce, jejímž předmětem byla mj. daň z přidané hodnoty za jednotlivá čtvrtletní zdaňovací období, a to 2. až 4. čtvrtletí 2008 a 1. až 4. čtvrtletí roku 2009. Po jejím skončení byla správcem daně vyhotovena zpráva o daňové kontrole, projednaná dne 17. 2. 2012, a následně dne 24. 2. 2012 vydal správce daně výše uvedené dodatečné platební výměry včetně dodatečného platebního výměru za 3. čtvrtletí roku 2008 z titulu neuznání uplatněných nároků na odpočet daně u přijatých zdanitelných plnění, použitých k uskutečnění plnění osvobozených od daně bez nároku na odpočet daně (podle § 75 odst. 1 ZDPH), proti kterým se žalobce odvolal, když uváděl, že uplatňoval odpočty daně, neboť mu bylo správcem daně v předchozí době sděleno, že se jedná o správný postup.

Následně dne 27. 9. 2012 vydal žalovaný žalobou napadené rozhodnutí, kterým dodatečné platební výměry s výjimkou dodatečného platebního výměru za zdaňovací období 3. čtvrtletí roku 2008 potvrdil. O odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru za zdaňovací období 3. čtvrtletí roku 2008 vydal žalovaný samostatné rozhodnutí, kdy tento dodatečný platební výměr zrušil s odůvodněním, že za zdaňovací období 3. čtvrtletí roku 2008 bylo již dříve provedeno vytýkácí řízení, po jehož ukončení byl za toto zdaňovací období vydán platební výměr, který byl při provádění nové daňové kontroly překážkou věci pravomocně rozhodnuté a bránil tím následnému a novému přezkoumání.

Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu [§ 75 zák. č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s.ř.s.“)] a dospěl k závěru, že žaloba je důvodná.

Krajský soud konstatuje, že názor žalobce o dopadu překážky věci pravomocně rozhodnuté (res iudicata) v důsledku skutkové a právní totožnosti na všechna zdaňovací období, která byla předmětem daňové kontroly v roce 2011, je mylný.

Žalovaný postupoval správně, když z důvodu této překážky zrušil toliko dodatečný platební výměr za zdaňovací období 3. čtvrtletí roku 2008, neboť pouze v případě tohoto zdaňovacího období bylo v minulosti vedeno vytýkácí řízení, jehož výsledkem byl platební výměr, který odpovídal daňovému přiznání žalobce, a následně v roce 2011 bylo předmětem daňové kontroly opakovaně toto zdaňovací období, jehož výsledkem byl dodatečný platební výměr. Jak k těmto případům uvedl opakovaně Nejvyšší správní soud (např. v rozhodnutí ze dne 25. 10. 2007, č. j. 7 Afs 193/2006-79), *bylo-li již jednou na základě podkladů a posouzení pravomocně rozhodnuto o určitém konkrétním nároku na odpočet daně, pak nelze již jednou takto pravomocně přiznaný nárok negovat pouhým vydáním dodatečného platebního výměru, jakkoli by jeho vydání předcházela daňová kontrola. Takovým postupem dochází k porušení § 27 odst. 1 písm. e) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, neboť se jedná o překážku věci pravomocně rozhodnuté.*

V ostatních předmětných zdaňovacích obdobích však žádné vytýkácí řízení vedeno nebylo a správce daně tak mohl na základě daňové kontroly zahájené dne 18. 4. 2011 daň dodatečně vyměřit.

Žalovaný ve svém rozhodnutí uvádí, že je předně vázán zásadou zákonnosti a vzhledem ke skutečnosti, že podle ustanovení § 75 odst. 1 ZDPH nemá plátce nárok na odpočet daně u přijatých zdanitelných plnění, která použil k uskutečnění plnění osvobozených od daně bez nároku na odpočet daně, a tudíž mu nezbylo než uplatněné odpočty neuznat a daň doměřit.

S tímto názorem se krajský soud ztotožňuje, avšak v tomto případě nelze pominout další zásadu, a to zásadu legitimního očekávání (ustanovení § 8 odst. 2 daňového řádu).

Legitimním očekáváním se zabýval rozšířený senát Nejvyššího správního soudu, který ve svém rozhodnutí ze dne 21. 7. 2009, č. j. 6 Ads 88/2006-132, Sb. NSS č. 1915/2009, jednoznačně konstatoval, že *princip vázanosti správního orgánu vlastní správní praxí, jestliže se taková praxe vytvořila, vyplývá ze zásady zákazu libovůle a neodůvodněné nerovného zacházení (viz čl. 1 věta první Listiny základních práv a svobod). Tento ústavní princip, jenž musí veřejná správa respektovat, je vyjádřen i na úrovni podústavního práva v § 2 odst. 4 in fine zákona č. 500/2004 Sb., správní řád, ve znění pozdějších předpisů. V citovaném ustanovení je uvedeno, že správní orgán dbá... i na to, aby při rozhodování skutkově shodných nebo podobných případů nevznikaly neodůvodněné rozdíly. Uvedeným ustanovením je vyjádřena zásada legitimního očekávání, která vytváří předpoklady pro předvídatelnost činnosti veřejné správy. Veřejná správa by měla ve svých postupech a rozhodování podržet určitou míru ustálenosti (kontinuity). Uvedené ustanovení mimo jiné rovněž explicitně nastoluje pro podmínky veřejné správy požadavek vytváření „ustálené rozhodovací praxe“, jež by měla být měněna jen v odůvodněných případech, když přitom tyto důvody budou vždy legitimní.*

V navazujícím rozhodnutí ze dne 24. 2. 2010, č. j. 6 Ads 88/2006-159, Sb. NSS č. 2059/2010, Nejvyšší správní soud dále uvedl, že *je zřejmá jednoznačně skutečnost, že princip ochrany oprávněné důvěry je zakotven v hierarchicky totožném zdroji, jako princip legality. Pokud jde o princip legality, který se zvláště dotýká činnosti státu v podobě státní správy, neboť ta je na základě čl. 2 odst. 3 Ústavy právem definována jako činnost podzákonná a nařizovací, i ten pramení z normy ústavní síly - jistým paradoxem je, že princip právního státu v tomto případě vykazuje známky janusovské dvojí tváře, neboť čerpá svou podstatu ze dvou zdrojnic, dvou potenciálně protichůdných odvozených principů, principu právní jistoty na straně jedné a principu legality na straně druhé. Je zřejmé, že v posuzovaném případě jde právě o tento střet, který nemůže být řešen prostým upřednostněním jednoho principu před druhým - to by odporovalo jejich rovnému hierarchickému (či lépe hodnotovému) postavení. Jde v zásadě o principy rovnocenné. Východiskem jejich poměrování tedy musí být konkrétní individuální případ a vážení jednotlivých zájmů a hodnot.¹⁾ Protože si ani princip legality, ani princip ochrany oprávněné důvěry nemohou nárokovat generelně pro sebe přednost, je v tomto vztahu ze své podstaty princip ochrany oprávněné důvěry korektivem principu legality, přičemž zároveň princip legality stanoví zpětně principu ochrany oprávněné důvěry jisté hranice. Z tohoto vztahu vyplývá konečně zásadní otázka pro řešení předloženého sporu: Do jaké míry byla pozice žalované natolik hodna ochrany, aby zájem na této ochraně převážil (vyvážil) zájem na nastolení legality postupu správního orgánu?*

¹⁾ Vážení zájmů a hodnot aplikuje v těchto souvislostech rovněž ESD; srov. např. rozsudek ze dne 17. července 1997, Affish, C-183/95, Recueil, s. I-4315.

Krajský soud je toho názoru, že postupem správce daně ve vytýkacím řízení týkajícího se zdaňovacího období 3. čtvrtletí roku 2008, kdy správce daně potvrdil žalobci jeho postup při uplatňování odpočtu DPH, bylo u žalobce nepochybně založeno legitimní očekávání, tzn. že v jeho skutkově shodných nebo podobných případech bude správce daně postupovat stejně. Avšak v tomto ojedinělém případě, byť posvěceném správním orgánem, nelze hovořit o „ustálené rozhodovací praxi“, kterou má na mysli Nejvyšší správní soud, a nelze tedy připustit, aby princip ochrany důvěry žalobce zcela převážil nad zájmem na nastolení legality postupu správního orgánu. Z tohoto důvodu se při rozhodování správních orgánů měla v tomto posuzovaném případě uplatnit zásada legitimního očekávání jako korektiv zásady zákonnosti, a správce daně, resp. žalovaný, měl doměřit toliko daň z přidané hodnoty, ale již neměl žalobci uložit povinnost uhradit penále, neboť vznik penále v tomto případě je důsledkem předchozí chyby postupu správního orgánu.

S ohledem na formulaci výroku rozhodnutí žalovaného, kdy nebylo možné jej rozdělit a zrušit rozhodnutí pouze v části týkající se vyměření penále, zrušil soud celé rozhodnutí pro nezákonnost podle ustanovení § 78 odst. 1 s.ř.s. a vrací věc správnímu orgánu k dalšímu řízení (ust. § 78 odst. 4 s.ř.s.). Při novém projednání věci je žalovaný vázán právním názorem soudu (ust. § 78 odst. 5 s.ř.s.).

O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s.ř.s., když plně procesně úspěšnému žalobci vzniklo vůči žalovanému právo na náhradu nákladů řízení, které jsou tvořeny zaplaceným soudním poplatkem ve výši 3.000 Kč, odměnou daňové poradkyně za jeden úkon právní služby, a to převzetí a přípravu zastoupení, výši 3.100 Kč dle ustanovení § 35 odst. 2 s. ř. s. ve spojení s § 11 odst. 1 písm. a) vyhl. č. 177/1996 Sb., advokátní tarif, (dále jen „AT“), přičemž výše odměny za 1 úkon právní služby ve výši 3.100 Kč byla stanovena dle § 9 odst. 4 písm. d) a § 7 bod 5 AT, a paušální náhradou hotových výdajů daňové poradkyně ve výši 300 Kč dle § 13 odst. 3 AT za provedený úkon právní služby.

Soud proto uložil žalovanému zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení tuto částku, a to dle § 64 s.ř.s. ve spojení s § 149 odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb., občanského soudního řádu, ve znění pozdějších změn a doplnění (dále jen „o.s.ř.“) k rukám daňové poradkyně, která žalobce v řízení zastupovala. Vzhledem k odlišné úpravě s.ř.s. a o.s.ř., týkající se nabytí právní moci rozhodnutí (srov. § 54 odst. 5 s.ř.s., § 159, § 160 odst. 1 o.s.ř.), uložil soud žalovanému povinnost zaplatit náhradu nákladů řízení ve lhůtě 30 dnů od právní moci rozsudku.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku je **m o ž n o** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od jeho doručení k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně.

Nesplní-li povinný dobrovolně, co mu ukládá vykonatelné soudní rozhodnutí, může oprávněný podat návrh na soudní výkon rozhodnutí.

V Ostravě dne 23. června 2015

Mgr. Jiří Gottwald
předseda senátu