



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Milana Procházky a soudců JUDr. Viktora Kučery a JUDr. Petra Polácha v právní věci žalobce: **VIVERA-BARTER.DATA.CZ, a. s.**, se sídlem Štolcova 205/13, Brno, zast. JUDr. Janem Žižlavským, advokátem se sídlem Dvořákova 13, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 30. 3. 2011, č. j. 4202/11-1303-701728, ve věci daně z přidané hodnoty,

t a k t o :

- I. Rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 30. 3. 2011, č. j. 4202/11-1303-701728, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému zpět k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení v celkové výši 8 800 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jeho zástupce JUDr. Jana Žižlavského, advokáta se sídlem Dvořákova 13, Brno.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

Žalobce se žalobou ze dne 8. 7. 2011, podanou u Krajského soudu v Brně (dále jen „krajský soud“) osobně dne 11. 7. 2011, domáhal zrušení shora specifikovaného rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně, kterým bylo zamítnuto jeho odvolání a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu Brno II (dále jen „správce daně“) ze dne 23. 7. 2010, č. j. 144213/10/289912708345 (pozn. O odvolání žalobce sice rozhodovalo Finanční ředitelství v Brně, které však bylo s účinností od 1. 1. 2013 zrušeno zákonem č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky; jeho působnost coby odvolacího orgánu přitom přešla na Odvolací finanční ředitelství, které je tedy v dané věci žalovaným správním orgánem).

Citovaným rozhodnutím správce daně byl vydán platební výměr, kterým byl žalobci podle § 46 odst. 4 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“) a zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“), nadměrný odpočet vykázaný v daňovém přiznání za zdaňovací období 2. čtvrtletí 2009 snížen z 1 014 666 Kč na 0 Kč a vlastní daňová povinnost zvýšena z 0 Kč na 11 111 Kč.

Správce daně přitom vycházel z výsledků vytykácího řízení zahájeného výzvou ze dne 19. 8. 2009, č. j. 151581/09/289912708345, za účelem odstranění pochybností o správnosti, pravdivosti, průkaznosti a úplnosti údajů uvedených v daňovém přiznání za zmíněné zdaňovací období, v němž byla vykázána na ř. 1 záporná hodnota a z toho vyplývající vysoký nadměrný odpočet, který žalobce vysvětlil následovně.

V roce 2006 žalobce prodal společnosti MAGNUM Living, s. r. o. (dále jen „MAGNUM“) nemovitosti na ulici K. 41, B. - budovu č. p. 322 a pozemek p. č. 1121, podle kupní smlouvy ze dne 19. 4. 2006, v níž byla stanovena kupní cena v celkové výši 7 000 000 Kč; z toho cena budovy byla ve výši 6 424 600 Kč a cena pozemku ve výši 575 400 Kč. K tomuto plnění vystavil dne 15. 5. 2006 doklad č. 026016 se dnem uskutečnění zdanitelného plnění 15. 5. 2006 a prodej budovy zatížil základní sazbou DPH, i když prodej budovy splňoval podmínky pro osvobození od DPH dle § 56 zákona o DPH. Základ daně dle žalobce činil u předmětu plnění – prodej budovy 5 398 823 Kč a DPH 19% 1 025 777 Kč, celkem 6 424 600 Kč (kupní cena vč. DPH), u předmětu plnění – prodej pozemku činil základ daně 575 400 Kč a DPH 0 %.

V roce 2009 vystavil žalobce opravný daňový doklad č. 229001, kterým byla opravena výše DPH u prodeje budovy z 1 025 777 Kč na 0 Kč, neboť se jednalo o osvobozené plnění, přičemž tento doklad zahrnul do daňového přiznání k DPH za 2. čtvrtletí 2009. Současně na tomto opravném daňovém dokladu bylo uvedeno potvrzení o jeho přijetí od společnosti MAGNUM (razítko + podpis). Podle správce daně však opravný daňový doklad nebyl vystaven v souladu s § 50 zákona o DPH (pro rozpor ohledně uvedení nového základu daně) a žalobce dále neprokázal, že by byl daný doklad dle § 49 odst. 3 téhož zákona doručen společnosti MAGNUM, jakožto plátcí, pro kterého se plnění uskutečnilo. Jmenovaná společnost opravný daňový doklad nepřijala a vrátila ho žalobci, který tudíž nebyl oprávněn zahrnout tento doklad do daňového přiznání k DPH za 2. čtvrtletí 2009.

Tento postup správce daně pak potvrdil i žalovaný a rozhodl o zamítnutí odvolání žalobce, který proti tomuto rozhodnutí podal žalobu.

II. Obsah žaloby

Žalobce potvrdil, že na opravném daňovém dokladu, který vystavil, bylo uvedeno potvrzení o přijetí tohoto dokladu společností MAGNUM. V průběhu vytýkácího řízení však byl správci daně doručen dopis od jmenované společnosti, kterým tato vrátila opravný daňový doklad. Následně ji žalobce dvakrát zaslal opravný daňový doklad poštou do vlastních rukou jednatele společnosti MAGNUM, ale tato společnost opět sdělila správci daně, že daný doklad nepřijímá. Toto nepřijetí opravného daňového dokladu společností MAGNUM – přes opakované pokusy o jeho doručení ze strany žalobce – bylo hlavním důvodem vystavení předmětného platebního výměru správce daně, jakož i následného potvrzení napadeným rozhodnutím žalovaného.

Žalobce je přitom přesvědčen, že platební výměr stejně jako rozhodnutí žalovaného je v rozporu s ustanovením § 2 zákona o správě daní a poplatků, resp. § 5 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), neboť nedostatečně chrání práva žalobce a jeho zájmy tím, že neakceptuje jeho opakovanou snahu o doručení opravného daňového dokladu proti zcela záměrnému odmítání přijetí tohoto dokladu společností MAGNUM. Rovněž tak nebylo dostatečným způsobem využito znění § 31 zákona o správě daní a poplatků za účelem úplného zjištění skutečností rozhodných pro správné stanovení daně. Správce daně nevyužil ani možnosti provést podle § 16 zákona o správě daní a poplatků daňovou kontrolu u společnosti MAGNUM a zjistit jiné okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně. Žalovaný sice ve svém rozhodnutí konstatuje, že mu nepřísluší řešit obchodní spory daňových subjektů a že případ byl posuzován i s ohledem na princip neutrality. Dle žalobce ale zvolený postup zcela evidentně neutrální není, neboť straní toliko jedné straně.

Dále žalobce poukázal na to, že v napadeném rozhodnutí absentuje podstatná náležitost pro jeho platnost a identifikaci, a sice datum jeho vydání. Na základě toho měl důvodné pochybnosti, zda může brojit proti rozhodnutí žalovaného, které neměl možnost označit zákonem předepsaným způsobem. V další části žaloby pak poukázal žalobce na porušení zásady rovnosti subjektů, dle které jsou si všechny subjekty práva rovny, a to včetně státu a jeho orgánů. V důsledku napadeného rozhodnutí žalovaného se ovšem toleruje a přiznává právo státu na to, aby se bezdůvodně obohatil v důsledku omylu jiného subjektu práva. V závěru namítl též porušení zásady ekonomičnosti řízení potažmo práva na spravedlivý proces spočívající v nedůvodných průtahích s cílem oddálit rozhodnutí a znechutit žalobce v jeho snaze domoci se práva.

Na základě všech těchto skutečností žalobce navrhl, aby krajský soud rozhodl tak, že rozhodnutí žalovaného a rozhodnutí – platební výměr správce daně se zrušují a věc se vrací zpět k dalšímu řízení.

Posléze žalobce ve svém vyjádření ze dne 12. 9. 2011, podaném u krajského soudu osobně dne 14. 9. 2011, ještě doplnil, že žalobou napadené rozhodnutí mu nebylo řádně doručeno, neboť subjektu, kterému bylo doručováno, a sice zástupci účetní firmy – sdružení K+Ř M. Ř., nebyla udělena k takovému úkonu řádná plná moc ve smyslu obecně závazných předpisů, jakož i dle § 24 daňového řádu.

III. Vyjádření žalovaného

Žalovaný ve vyjádření k žalobě zdůraznil, že není možné vyjít ze žalobcem namítané a podsouvané reálnosti či faktičnosti snahy o naplnění předpokladů pro uplatnění opravného daňového dokladu; tyto předpoklady je třeba skutečně splnit dle předmětných ustanovení zákona o DPH. V této souvislosti odmítl, že by plátce daně v pozici kupujícího (pro kterého bylo zdanitelné plnění uskutečněno) měl jakousi zákonem předpokládanou povinnost součinnosti na opravě základu daně u žalobce. Nezbytnost doručení opravného daňového dokladu, byl-li v pořádku po stránce formální i obsahové, je nutno vykládat fakticky, tj. tak, že došlo k doručení. Nelze totiž v tomto případě stavět obchodního partnera žalobce do role pasivního účastníka jednání směřující ve svém důsledku k možnému navýšení kupní ceny. Je tedy zřejmé, že nebyl-li opravný daňový doklad plátcí (kupujícímu) doručen, nemohlo dojít k naplnění podmínek pro opravu výše daně ve smyslu ustanovení § 49 odst. 3 zákona o DPH.

K namítanému porušení základních zásad správy daní žalovaný poznamenal, že tyto nelze nahlížet izolovaně a toliko z jejich jazykového výkladu, ale jako součást aplikace právních norem v konkrétním případě, přičemž v případě právě posuzovaném k jejich porušení nemohlo dojít, obzvláště ne pak žalobcem namítaným způsobem. Pokud jde o námitku týkající se data podpisu rozhodnutí, k tomu dle žalovaného došlo dne 30. 3. 2011, což je datum obsažené na poslední straně napadeného rozhodnutí. Platí přitom, že pokud v rozhodnutí není výslovně specifikováno, že obsažené datum je datem jeho podpisu, nelze v této skutečnosti spatřovat nezákonnost, a tím méně nicotnost tohoto rozhodnutí; viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 8. 2004, č. j. 2 Afs 47/2004 – 83, publ. pod č. 398/2004 Sb. NSS. Žalovaný proto navrhl zamítnutí žaloby.

Následně v návaznosti na doplnění žaloby učiněné dne 14. 9. 2011, žalovaný uvedl, že toto doplnění bylo učiněno až po uplynutí zákonné lhůty pro podání žaloby. Současně však poukázal na generální plnou moc žalobce ze dne 20. 10. 2006 založenou ve správním spise (č. l. 3), jakož i na to, že napadené doručování se odehrálo již za účinnosti daňového řádu.

IV. Podmínky řízení před krajským soudem

Před samotným meritorním posouzením věci se krajský soud – i v návaznosti na vyjádření žalobce doručené dne 14. 9. 2011 – zabýval splněním podmínek řízení, především včasností žaloby, neboť podání žaloby po uplynutí zákonem stanovené lhůty je neodstranitelným nedostatkem podmínek řízení, který musí nutně vést k jejímu odmítnutí. Podle § 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) lze přitom žalobu podat do dvou měsíců poté, kdy rozhodnutí bylo žalobci oznámeno doručením písemného vyhotovení nebo jiným zákonem stanoveným způsobem,

nestanoví-li zvláštní zákon lhůtu jinou. Jako určují je tedy údaj o tom, zda a kdy bylo žalobou napadené rozhodnutí žalobci či jeho zástupci v řízení před správním orgánem doručeno.

V daném případě je ve správním spise vykázáno doručení dne 4. 4. 2011, přičemž žaloba byla podána až dne 11. 7. 2011, tedy zjevně po uplynutí uvedené dvouměsíční lhůty. Dle doručky však byl adresátem i osobou potvrzující přijetí zásilky M. Ř. a krajský soud dospěl k závěru, že napadené rozhodnutí žalovaného nebylo tímto způsobem řádně doručeno, neboť plná moc ze dne 20. 10. 2006 (na č. 1. 3 správního spisu) udělená žalobcem M. Ř., se vztahovala výhradně pro všechna řízení vedená před správním orgánem prvního stupně, tj. Finančním úřadem Brno II. Finanční ředitelství v Brně v pozici odvolacího orgánu tedy nebylo oprávněno doručit své rozhodnutí zmíněnému zástupci žalobce. Krajský soud proto vyzval žalovaného k tomu, aby své rozhodnutí řádně doručil; viz rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 10. 2004, č.j. 2 As 27/2004 – 78, publ. pod č. 450/2005 Sb. NSS, dle kterého samotná vada doručení není důvodem k odmítnutí žaloby předčasnost s tím, že soud nejprve uloží správnímu orgánu řádně doručit napadené rozhodnutí a teprve po jeho doručení pokračuje v řízení o žalobě.

Žalovaný však svým přípisem ze 21. 2. 2013, č. j. 5881/13/5000-14501-708893, doručeným krajskému soudu dne 22. 2. 2013, konstatoval, že se jedná o požadavek fakticky i právně neuskutečnitelný, neboť by muselo být takové rozhodnutí nově elektronicky podepsáno a vyhotoveno oprávněnou osobu správního orgánu, který již neexistuje (pozn. Finanční ředitelství v Brně bylo zrušeno a jeho působnost nyní plní Odvolací finanční ředitelství, viz výše). Zdůraznil dále, že při doručování napadeného rozhodnutí vycházel z § 27 odst. 3 daňového řádu, ze kterého mj. vyplývá, že plná moc je účinná i vůči dalším správcům daně, pokud vedou řízení ve věci, pro kterou byla plná moc uplatněna. Napadené rozhodnutí tak bylo podle žalovaného prokazatelně doručeno zástupci jeho příjemce dne 4. 4. 2011 a dostalo se do jeho právní sféry. Ostatně i podáním žaloby prokazuje žalobce, že je s tímto rozhodnutím seznámen, čímž došlo k naplnění principu materiálního (skutečného) doručení a seznámení se adresáta s doručovanou písemností, což má přednost před formálním postupem; viz § 51 odst. daňového řádu. Proto podle žalovaného bylo doručení již v předchozí době završeno a není třeba jej opakovat.

K tomu krajský soud konstatuje, že žalobcem zmíněná aplikace § 27 odst. 3 daňového řádu v této věci neměla, resp. nemá místa, neboť plná moc je sice účinná i vůči dalším správcům daně, kteří vedou dané řízení, tj. především pro jednání před odvolacím orgánem. Od tohoto obecného pravidla se ovšem žalobce odchýlil a výslovně v plné moci ze dne 20. 10. 2006 připustil zastoupení ze strany M. Ř. pouze k jednání „*ve všech daňových řízeních před Finančním úřadem Brno II*“. Jakékoli další rozšíření takto jednoznačně specifikovaného zmocnění (zastoupení na základě plné moci) by tedy bylo v rozporu s autonomií vůle žalobce a jako takové ho nelze akceptovat. Nelze proto akceptovat ani žalovaným zmíněné rozšíření zastoupení i na řízení před Finančním ředitelstvím v Brně jako odvolacím orgánem; shodně srov. Baxa, J.; Dráb, O.; Kaniová, L.; Lavický, P.; Schillerová, A.; Šimek, K.; Žižková, M. *Daňový řád, Komentář*. I. díl. Praha : Wolters Kluwer ČR, a. s., 2011, s 159, dle kterého žalovaným dovozovaný účinek „...*jednou udělené plné moci nastává ex lege, ledaže by jej zmocnitel v rámci plné moci výslovně vyloučil, např. by udělil plnou moc k zastupování toliko*

před prvostupňovým správcem daně (ta by se pochopitelně nevztahovala na odvolací řízení prováděné odvolacím orgánem)“.

Je proto nutno zohlednit, že k projednání věci Finančním ředitelstvím v Brně došlo na základě instančního postupu poté, co bylo podáno odvolání proti platebnímu výměru vydanému Finančním úřadem Brno II, což ve výsledku znamená, že M. Ř., jako žalobcův zmocněnec – na základě plné moci ze dne 20. 10. 2006 – pro řízení Finančním úřadem Brno II, nebyl oprávněn žalobce zastupovat též v rámci odvolacího řízení prováděného Finančním ředitelstvím v Brně.

Na základě toho tedy nelze souhlasit s žalovaným, že žalobcem napadené rozhodnutí bylo doručeno dne 4. 4. 2011 prostřednictvím zmocněnce M. Ř. Na druhé straně však nelze pominout žalovaným zmíněný princip materiálního doručení, na kterém stojí právní úprava doručování v daňovém řádu a podle které bylo odvolacím orgánem postupováno. Nedodržení formálních pravidel týkajících se doručování tak nemůže být na závadu, jestliže účelu těchto pravidel bylo přesto dosaženo, tj. příjemci bylo fakticky doručeno. To je možné prokázat např. tím, že je z postupu adresáta písemnosti zjevné, že mu bylo doručeno (§ 51 odst. 3 daňového řádu).

Jinými slovy – podal-li žalobce proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně žalobu, je z jeho postupu jasné, že toto rozhodnutí obdržel. V pochybnostech, kdy přesně se tak stalo, přitom krajský soud vycházel z toho, že k doručení došlo nejpozději v den sepsání, resp. podání žaloby a tato tudíž byla podána včas v řádné zákonné lhůtě. Z hlediska běhu lhůty pro podání žaloby jde o první prokazatelný okamžik doručení napadeného rozhodnutí, pokud pro procesní vady nelze vycházet z doručky doložené ve správním spise (viz výše).

V. Jednání

U jednání soudu žalobce setrval na svých závěrech z žaloby a současně navrhl provedení účastnického výslechu a výslechu svědků – M. Ř. a D. Ř., jež pro žalobce zpracovávali účastnictví.

Z výpovědi předsedy představenstva žalobce – Z. Č. lze shrnout, že s panem V., zástupcem společnosti MAGNUM, se v roce 2009 dohodli na prodeji předmětné budovy za 7 000 000 Kč. Po poradě se svojí účetní (D. Ř.) ovšem zjistil, že je třeba zaplatit DPH, což v dobré víře učinil. A vzhledem k tomu, že se jednalo o velkou částku, splácel celou částku postupně podle splátkového kalendáře asi 86 000 Kč měsíčně plus samozřejmě nějaký úrok z prodlení (cca 200 000 až 300 000). Asi po dvou a půl letech zjistil, že se spletl a odvedl DPH, ačkoli ji odvést neměl, neboť se v daném případě – prodeje nemovitosti jednalo o osvobozené plnění podle § 56 zákona o DPH. Proto po poradě u správce daně (s paní D.) vystavil spolu se svojí účetní opravný daňový doklad, který doručil společnosti MAGNUM (do kanceláře účetní, která ho přijala a dala razítko) a posléze zahrnul do daňového přiznání za příslušné zdaňovací období v roce 2009. Následně však před správcem daně opakovaně jednali s vedoucí celého odboru, která jim měla sdělit, že: „to DPH musím zaplatit a že přes to nejede vlak“. A na základě toho přístupu, prý z pokynu z vyšších míst, mu nebyl opravný

daňový doklad uznán a celá věc se dostala až ke krajskému soudu. Současně poukázal na to, že kupní smlouvu vytvářel právník pana V. (JUDr. V.) a vytvořil ji bez faktury na rovných 7 000 000 Kč, přičemž o DPH nebyla nikdy řeč.

M. Ř. ve své svědecké výpovědi v podstatě potvrdil předešlou výpověď Z. Č. s tím, že se skutečně spletla účetní a žalobce odvedl DPH, kterou odvést neměl. Proto se svůj omyl pokusili napravit vystavením opravného daňového dokladu a vypadalo to, že DPH bude žalobci vráceno. Avšak poté, co se do celé věci ze strany správce daně vložila Mgr. H., se vše obrátilo. Společnost MAGNUM doručený opravný daňový doklad vrátila, vyjádřila s ním nesouhlas a tudíž se dle správce daně dále jedná již jen o obchodní případ mezi žalobcem a jmenovanou společností.

Obdobně i D. Ř. ve své svědecké výpovědi potvrdila shora uvedené s tím, že žalobce je poškozený, protože udělal chybu, kterou napravit opravným daňovým dokladem.

Po provedeném dokazování se žalobce vyjádřil v tom smyslu, že se mu podařilo prokázat, že postup žalovaného byl v rozporu se zákonem, a proto je namístě napadené rozhodnutí zrušit (přičemž zcela na závěr ještě zmínil, že zaplatil nejen DPH, ale i nezanedbatelné penále – patrně myšleno shora uvedené úroky z prodlení – pouze proto, že se spletl).

Žalovaný konstatoval, že je zřejmé, že konkrétní okolnosti projednávaného případu jsou vůči žalobci tvrdé, nicméně náprava tohoto stavu podle jeho názoru tkví v rovině soukromoprávní. Odkázal přitom na právní úpravu ohledně možnosti uplatnění opravného daňového dokladu, která je dosti formalistická a která v daném případě nebyla naplněna. Současně odmítl, že by v dané věci bylo vedeno daňové řízení neobjektivně či předpojatě, jak by bylo naznačováno ve výpovědích svědků.

VI. Posouzení věci krajským soudem

Napadené rozhodnutí žalovaného krajský soud přezkoumal v řízení podle části třetí, hlavy II, dílu 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), v mezích uplatněných žalobních bodů, ověřil přitom, zda rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (ex offio), a vycházejí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodnutí žalovaného správního orgánu, dospěl závěru, že žaloba je důvodná.

Podstatou projednávané věci je posouzení postupu správce daně potažmo žalovaného ohledně žalobcem uplatněného opravného daňového dokladu, který bylo nutno doručit plátcí – společnosti MAGNUM, což nebylo prokázáno, a proto nemohlo dojít k naplnění podmínek pro opravu výše daně ve prospěch žalobce podle § 49 zákona o DPH, ve znění účinném v rozhodné době, tj. po 1. 1. 2009.

V této souvislosti je potřeba předeslat, že až do 31. 12. 2008 zákon o DPH opravu ve prospěch daňového subjektu (žalobce) neumožňoval a v § 49 upravoval pouze pravidla týkající se povinnosti opravy sazby a výše daně ve prospěch státu. Novela zákona o DPH provedená zákonem č. 302/2008 Sb., však s účinností od 1. 1. 2009 upravila možnost opravy

výše daně ve prospěch plátce, tj. směrem dolů, čímž zákonodárce učinil krok k uvedení zákona o DPH do souladu se směrnicí Rady 2006/112/ES.

Ostatně skutečnost, že některá ustanovení zákona o DPH nebyla v souladu s uvedenou směrnicí, resp. jí předcházející směrnicí 77/388/EHS (tzv. šestou směrnicí) vyplývá i ze samotné důvodové zprávy k vládnímu návrhu zákona č. 302/2008 Sb., v níž se konstatuje, že: *„Některá ustanovení zákona o DPH však nejsou jednoznačně v souladu se směrnicí 2006/112/ES či judikaturou Evropského soudního dvora, a proto se především navrhuje novela zákona s cílem sladit plně tato ustanovení a odstranit případně některé nejasnosti (např. umožnit opravy výše daně v případech, kdy plátce chybně uplatní sazbu daně nebo osvobození od daně, popř. chybně určí místo plnění nebo to, zda se jedná nebo nejedná o předmět daně...)“*; viz sněmovní tisk č. 442/0, 5. volební období 2006 – 2010, důvodová zpráva, I. Obecná část, 1. Zhodnocení platného právního stavu, digitální repozitář www.psp.cz.

V souladu s evropským právem – platnou směrnicí k DPH – tak byla umožněna oprava výše daně ve prospěch plátce, protože v praxi se plátce daně mohou dopustit chyby spočívající v tom, že uplatní nesprávný daňový režim. V důsledku toho pak dojde k uplatnění DPH na výstupu, aniž by plátcí povinnost přiznat daň v daném případě vznikla, nebo DPH na výstupu uplatněna být měla, ale v částce nižší. Postup, kterým lze tuto chybu napravit upravuje, lépe řečeno upravoval již zmíněný § 49 zákona o DPH, ve znění účinném od 1. 1. 2009, který byl posléze opakovaně novelizován až s účinností od 1. 4. 2011 byl novelou provedenou zákonem č. 47/2011 Sb., úplně zrušen (společně s § 50) s tím, že veškeré opravy budou uvedeny v § 42 až 46 zákona o DPH.

Pro posuzovanou věc je ovšem podstatná právní úprava v ustanovení § 49 zákona o DPH, ve znění účinném pro posuzovanou věc, tj. pro uplatnění DPH za zdaňovací období 2. čtvrtletí 2009. Možnost provedení opravy podle citovaného ustanovení byla přitom podmíněna pouze tím, že došlo k uplatnění a přiznání daně „jinak“, než stanoví zákon o DPH, a to za předpokladu, že v důsledku chyby, které je předmětem opravy, došlo ke zvýšení daně na výstupu nebo daňové povinnosti plátce. V takovém případě byl opravu výše daně oprávněn provést plátce, který se chyby dopustil, a to buď provedením opravy přímo v evidenci pro účely DPH nebo vystavením opravného daňového dokladu dle § 50 zákona o DPH tak, jak to učinil žalobce.

Opravný daňový doklad je specifickým typem daňového dokladu, který se použije právě pro účely opravy výše daně, která se týká původně uskutečněného zdanitelného plnění nebo plnění osvobozeného od daně, popř. opravy plnění, které není předmětem daně. Obecné náležitosti a obsah opravného daňového dokladu stanovil v § 50 zákona o DPH s tím, že v principu obsahuje tytéž náležitosti jako doklad původní, avšak původní údaje o základu daně a dani bylo třeba uvést se záporným znaménkem. Naopak nové údaje uvede plátce se znaménkem kladným a při opravě výše daně u plnění osvobozeného nebo plnění, které není předmětem daně, současně sdělí, že plnění je osvobozeno od daně nebo se jedná o plnění, které není předmětem daně.

Podle žalobce byl prodej jeho budovy na ulici K. 41, B., ve prospěch společnosti MAGNUM plněním, které bylo osvobozeno od daně. Toto nebylo nijak zpochybněno v průběhu daňové řízení vedeného vůči žalobci; ten tedy uskutečnil plnění osvobozené od daně a u tohoto plnění nesprávně uplatnil daň na výstupu. Tím se dostal do situace, která zakládala titul pro provedení oprav výše daně ve smyslu § 49 zákona o DPH.

Podle § 49 odst. 3 zákona o DPH byla oprava výše daně samostatným zdanitelným plněním, které se považuje za uskutečněné ve zdaňovacím období, ve kterém byl opravný daňový doklad doručen plátcí (příjemci plnění). Ten měl totiž ve stejném zdaňovacím období povinnost snížit odpovídajícím způsobem původně uplatněný nárok na odpočet podle ustanovení § 77 odst. 4 zákona o DPH. Toto ustanovení upravovalo postup při opravě výše daně u plátce, který je v pozici příjemce plnění nesprávně zatíženého DPH na výstupu, přičemž jednoznačně stanovilo, že plátce provede opravu na základě přijatého opravného daňového dokladu, popřípadě jiného dokladu souvisejícího s opravou výše daně.

Z uvedeného je sice patrné, že zákon o DPH předpokládal nejen doručení opravného daňového dokladu plátcí (§ 49 odst. 3), ale i přijetí takového dokladu plátcem (§ 77 odst. 4); to ovšem nelze vykládat tak, že by se mělo jednat o jakousi skrytou formu akceptace ve vztahu k opravě výše daně s tím, že nedojde-li k ní, nelze mít podmínky pro provedení opravy výše daně za splněné.

Je jasné, že přijetí, resp. doručení opravného daňového dokladu ve svém důsledku vede k povinnosti plátce – příjemce plnění snížit odpočet DPH uplatněný původně podle § 76 odst. 2 zákona o DPH, který byl zrušen již zmíněnou novelou zákona o DPH provedenou zákonem č. 302/2008 Sb., a to právě v souvislosti se zavedením možnosti opravy výše daně ve prospěch plátce (viz výše). Dříve – před 1. 1. 2009 – však zde byla možnost odpočtu daně na vstupu, byla-li tato daň uplatněna u plnění osvobozeného od daně tak, jako se to stalo v souzené věci. To znamená, že jakkoli se jednalo o osvobozené plnění, společnost MAGNUM měla možnost odpočtu daně vstupu, čehož v souladu s tehdy platnou právní úpravou využila. Nicméně zjistil-li posléze žalobce, že se spletl a zatížil osvobozené plnění daní, je zcela na místě, aby měl možnost tuto situaci napravit a vystavit opravný daňový doklad dle postupu podle § 49 zákona o DPH, ve znění účinném po 1. 1. 2009. A nic na tom nemění ani to, že původní plnění – prodej nemovitosti se uskutečnil v roce 2006 a že podle přechodného ustanovení Čl. II, bodu 1. zákona č. 302/2008 Sb.: *„Pro uplatnění daně z přidané hodnoty za zdaňovací období přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona (tj. před 1. 1. 2009, pozn. krajského soudu), jakož i uplatnění práv a povinností s tím souvisejících se použijí dosavadní předpisy“*.

Pokyn pro použití dosavadních předpisů, podle kterých oprava ve prospěch daňového subjektu nebyla možná, totiž zjevně naráží na právo EU, podle něhož taková oprava možná byla, jak již bylo předestřeno výše. V tomto ohledu tedy nebylo možné postupovat podle ustanovení zákona o DPH, které nebylo slučitelné s právem EU, včetně relevantní judikatury Soudního dvora EU (dříve Evropského soudního dvora), zejm. rozsudky C-342/87 Genius Holding BV, C-35/05 Reemtsma Cigarettenfabrikenze, C-78/02 Karageorgou a další; tato judikatura, na kterou ve své rozhodovací praxi odkazuje i Nejvyšší správní soud, např. v rozsudku ze dne 13. 11. 2009, č. j. 5 Afs 53/2009 – 63, publ. pod č. 1986/2010 Sb. NSS,

jednoznačně umožňuje opravy výše daně v případech, kdy plátce chybně uplatní sazbu daně nebo osvobození od daně, popř. chybně určí místo plnění nebo to, zda se jedná nebo nejedná o předmět daně. Konkrétně v rozsudku ve věci Genius Holding se pod bodem 18. podává, že je na členských státech, aby zajistili ve svých národních zákonech možnost opravení jakékoli daně nesprávně fakturované, pokud osoba, jež doklad vystavila, prokáže, že jednala v dobré víře.

Nelze proto neumožnit uplatnění opravného daňového dokladu ve prospěch plátce – v daném případě žalobce, který dle krajského soudu dodržel podmínky dané v § 49 zákona o DPH, doložil-li doručení opravného daňového dokladu podpisem a razítkem společnosti MAGNUM. Ostatně o tom, že společnosti MAGNUM byl daný doklad doručen a že ho tato společnost skutečně obdržela, svědčí, že se posléze daný doklad snažila vrátit zpět žalobci. Jestliže zástupce společnosti MAGNUM opravný daňový doklad vzal a vrátil ho zpět žalobci, tak je to nepochybně potvrzení toho, že tento doklad jmenovaná společnost obdržela se všemi z toho plynoucími důsledky, zejm. pak povinností provést opravu v podobě snížení odpočtu DPH. Smyslem onoho doručení není to, aby s provedenou opravou vyjádřila druhá strana souhlas – akceptovala ji, ale to, aby o ní věděla a hlavně aby nebyla v prodlení se svojí povinností provést opravu odpočtu daně.

Podle názoru krajského soudu nelze rezignovat na správnost stanovení daně a připustit nárok na odpočet DPH, která byla ze strany žalobce bezdůvodně naúčtována a poukázána správci daně. V tomto kontextu je potřeba připomenout, že i ve výše citovaném rozsudku ve věci Genius Holding v bodě 13. soud dospěl k závěru, že uplatnění nároku na odpočet DPH se omezuje pouze na splatnou daň, tj. daň vztahující se k plnění, které je předmětem daně, nebo daň odvedenou ve splatné výši.

Ve světle všech shora uvedených skutečností lze tedy považovat doručení opravného daňového dokladu společnosti MAGNUM, jehož prokázání správce daně v souladu s § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků požadoval, jako dostatečné. To znamená, že žalobci s ohledem na tuto skutečnost nebylo možno nepřiznat splnění podmínek pro provedení opravy výše daně ve smyslu § 49 zákona o DPH, a to i když v odst. 3 bylo deklarováno, že oprava výše daně je samostatným zdanitelným plněním.

Nelze totiž odhlédnout od toho, že původní plnění provedením opravy nedozná změn, nedochází k žádnému novému dodání zboží, resp. převodu nemovitosti. Posuzovaná oprava je navázána na daň z původně uskutečněného zdanitelného plnění a její samostatné provedení nemá žádný jiný důsledek než právě snížení původně uplatněné daně na výstupu, které se projeví nejdříve ve zdaňovacím období, kdy jsou splněny podmínky pro opravu a ovlivní tak celkovou výši daňové povinnosti deklarované za jiné zdaňovací období, než ve kterém bylo uskutečněno původní plnění; toto je jediný důsledek zákonodárcem zvolené koncepce, dle které se oprava provedená podle ustanovení § 49 zákona o DPH považovala za samostatné zdanitelné plnění; k tomu srov. obdobně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 4. 2013, č. j. 9 Afs 69/2012 – 47, který rovněž řešil opravu výše daně, byť ve vztahu k § 44 zákona o DPH s účinností od 1. 4. 2011, ve znění zákona č. 47/2011 Sb. (po změně provedené tímto zákonem se veškeré opravy prováděly, resp. provádějí podle § 42 až § 46 zákona o DPH, jak již bylo uvedeno výše).

Krajský soud zohlednil též princip neutrality, jakožto jeden ze základních principů DPH, který však nelze zaměňovat s neutralitou v podobě nestrannosti správce daně či žalovaného, jak by snad bylo možné dovozovat ze znění žaloby. Jde o princip, kdy pozice osoby povinné k dani musí být neutrální. Základním smyslem tohoto principu je neutralita vybírané daně z přidané hodnoty vzhledem k délce řetězce plátců daně, pro něž by daň z přidané hodnoty neměla být nákladem, tj. daňová povinnost jednoho plátce daně by měla být následována nárokem na odpočet daně druhého plátce daně. Proto je plátce daně obecně oprávněn odečíst z vlastní daňové povinnosti jen tu částku DPH, kterou uhradil svému dodavateli, jinému plátcovi DPH. Tím se vytvářejí pro všechny formy podnikatelské činnosti z daňového hlediska stejné podmínky, tj. daňová povinnost jednoho plátce by měla být následována nárokem na odpočet daně druhého plátce. A logicky – argumentem a contrario – osvobozené plnění jednoho plátce (žalobce) by nemělo být následováno nárokem na odpočet daně druhého plátce (společnosti MAGNUM).

K tomu, že v kupní smlouvě nebyla daň nijak specifikována, pak krajský soud pouze pro úplnost poukazuje na to, že nevyplývá-li z dohody stran něco jiného, je součástí ceny mj. i příslušná daň a clo (§ 2 odst.1, věta druhá, zákona č. 526/1990 Sb., o cenách ve znění pozdějších předpisů). To však platí pouze za předpokladu, že předmětné plnění podléhalo dani, resp. nebylo osvobozeno od daně tak, jako v této věci. Z toho plyne, že se zde jednalo o cenu bez daně a v návaznosti na to tedy rozhodně nelze hovořit o nějakém navýšení kupní ceny, jak uvedl žalovaný ve svém vyjádření a jak konstatovala též společnost MAGNUM; konkrétně ve svém přípisu ze dne 29. 6. 2009 adresovaném žalobci a označeném jako „vrácení listiny označené jako opravný daňový doklad č. 229001“ uvedla: *„Pokud máte jako prodávající v úmyslu provést skutečně opravu výše daně a vrátit nám tu část kupní ceny, která představuje neoprávněně účtovanou DPH, jsme jako kupující připraveni přijmout takový daňový doklad...“*.

Konečně k námitce absence data vydání napadeného rozhodnutí krajský soud konstatuje, že toto rozhodnutí je v závěru opatřeno razítkem s datem 30. 3. 2011. Není zde sice výslovně uvedeno, že jde o datum vydání napadeného rozhodnutí, avšak opomenutí tohoto údaje je toliko formální vadou bez případného vlivu na zákonnost tohoto rozhodnutí a dopadu do práv žalobce. Stejně tak je tomu i v případě namítaných průtahů v řízení, s nimiž žalobce nespojil žádné konkrétní zkrácení svých práv a z postupu žalovaného, resp. správce daně nelze dovodit žalobcem naznačované, avšak nijak blíže doložené, účelové jednání a prodlužování vytýkácího řízení s cílem ho poškodit (podle pokynu z vyšších míst, jak konstatoval v průběhu jednání před soudem).

VII. Shrnutí a závěr

Lze tedy shrnout, že námitky žalobce týkající se postupu správce daně, resp. žalovaného při aplikaci § 49 zákona o DPH v souvislosti s uplatněním opravného daňového dokladu, které tvořily gros podané žaloby, byly shledány jako důvodné.

Krajský soud proto podle § 78 odst. 1 s. ř. s. zrušil napadené rozhodnutí pro nezákonnost a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení; v něm je žalovaný v souladu s § 78 odst. 5 s. ř. s. vázán právním názorem soudu vysloveným v tomto zrušovacím rozsudku.

VIII. Náklady řízení

O náhradě nákladů řízení krajský soud rozhodl dle § 60 odst. 1 s. ř. s., neboť žalobce měl ve věci plný úspěch, a přísluší mu proto právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti žalovanému jakožto účastníkovi, který ve věci úspěch neměl.

Za účelně vynaložené náklady vzal krajský soud zaplacený soudní poplatek ve výši 2 000 Kč a dále mimosmluvní odměnu zástupce žalobce za dva úkony právní služby (převzetí a příprava zastoupení, účast u jednání soudu) po 3 100 Kč podle § 7, 9 odst. 4 písm. d) a § 11 odst. 1 písm. a) a g) advokátního tarifu (vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb, ve znění pozdějších předpisů), včetně paušální náhrady hotových výdajů po 300 Kč podle § 13 odst. 3 advokátního tarifu, tj. částku ve výši 6 800 Kč, celkem tedy 8 800 Kč. Tuto částku je žalovaný povinen zaplatit žalobci k rukám jeho zástupce do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

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.

V Brně dne 31.5.2013

Mgr. Milan Procházka
předseda senátu