



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Jaroslavy Skoumalové a soudkyň JUDr. Jarmily Ďáskové a JUDr. Radimy Gregorové, Ph.D., v právní věci žalobce **MAGNUM Living, s.r.o.**, se sídlem Brno, Jakubská 1, zastoupeným JUDr. Jaromírem Hanušem, advokátem, se sídlem AK Ostrava, Kosmova 20, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Brně**, se sídlem Brno, náměstí Svobody 4, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 5. 8. 2009, č. j. 11180/09-1300-707271,

t a k t o :

- I. Žaloba **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á p r á v o** na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Předmět řízení

[1] Žalobce se žalobou předanou k poštovní přepravě dne 6. 10. 2009 domáhal vydání rozsudku, kterým by bylo zrušeno rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně (dále jen „žalovaný“) ze dne 5. 8. 2009, č. j. 11180/09-1300-707271, a žalovaný byl současně zavázán k povinnosti nahradit žalobci náhradu nákladů řízení. Napadeným rozhodnutím bylo zamítnuto odvolání žalobce proti rozhodnutí Finančního úřadu Brno

I (dále jen „správce daně“) ze dne 8. 12. 2008, č. j. 297438/08/288915/0033, kterým byla stanovena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2006 ve výši nadměrného odpočtu 76.285,- Kč.

II. Obsah žaloby

[2] Žalobu odůvodnil tím, že rozhodnutí žalovaného je nezákonné. Své žalobní námitky shrnul do tří žalobních námitek.

[3] V úvodní žalobní námitce uvedl, že žalovaný obešel zákon, když při provádění kontroly za období 1. čtvrtletí roku 2006 u daně z přidané hodnoty si byl vědom judikatury správních soudů a namísto „opakované kontroly“ zvolil institut přezkumu rozhodnutí, tedy mimořádný opravný prostředek. Žalovaný nebyl oprávněn využít přezkumné řízení podle ustanovení § 55b zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), když žádná ze skutečností vedoucích k původnímu závěru a rozhodnutí o dani z přidané hodnoty nebyla změněna a nebyl změněn ani zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“).

[4] V druhé žalobní námitce zdůraznil, že vstoupil do práv a povinností původního subjektu – Anenské terasy – vůči jeho odběratelům, kterým byl povinen při změně podnikatelského záměru vrátit zaplacené finanční částky. V době přijetí těchto plateb vznikla prodávajícímu povinnost přiznat daň z přidané hodnoty, což se také stalo. Zdanitelné plnění se však neuskutečnilo a proto byl žalobce povinen tyto finanční prostředky vrátit a postupovat podle ustanovení § 42 odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty. Takováto oprava základu daně je samostatným zdanitelným plněním podle ustanovení § 42 odst. 4 zákona o dani z přidané hodnoty. Žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí nesprávně posuzuje vrácení finančních částek jako zaplacení kupní ceny za stavební objekt a zároveň dochází k závěru, že se jedná o přenos daňové povinnosti, která je dle ustanovení § 45 zákona o správě daní a poplatků vyloučena. Jeho závěr však nemá zákonnou oporu. Je-li vrácení finančních částek objednatelům zároveň způsobem úhrady kupní ceny, není to z hlediska uplatňování zákona o dani z přidané hodnoty relevantní. Prokázaným faktem je, že ke zdanitelnému plnění nedošlo a žalobce tak byl povinen tyto finanční částky vrátit a zároveň byl povinen postupovat dle zákona o dani z přidané hodnoty, tedy příslušných ustanovení § 42 zákona o dani z přidané hodnoty. Vracel-li tyto finanční částky, byl povinen opravit výši daně.

[5] V třetí žalobní námitce uvedl, že dle ustanovení § 55b zákona o správě daní a poplatků může být rozhodnutí správce daně zrušeno, nahrazeno jiným nebo změněno. Správce daně nepostupoval podle citovaného ustanovení, když předmětné rozhodnutí nezrušil, nenahradil jiným ani nezměnil. Svým rozhodnutím, napadeným odvoláním, rozhodl o dani z přidané hodnoty za 1. čtvrtletí 2006. Za této situace tak vedle sebe stojí dvě rovnocenná rozhodnutí, která stanovují nadměrný odpočet za dané období v různé výši. Žalovaný, který má povinnost postupovat podle ustanovení § 50 (mimo jiné i) odst. 3 zákona o správě daní a poplatků, tedy i přihlídnout ke

skutečností, které žalobce neuplatnil, ale které mají podstatný vliv na výrok rozhodnutí, tuto vadu neodstranil, resp. k této skutečnosti nepřihlédl. Také on tedy zatížil řízení vadou, v důsledku které je rozhodnutí napadené touto žalobou nezákonné.

III. Vyjádření žalovaného

[6] Žalovaný v písemném vyjádření k žalobě odkázal na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí o odvolání žalobce, jakož i na celý spisový materiál, neboť podstatná část argumentů uplatněných v žalobě vychází z námitek uplatněných žalobcem v odvolacím řízení. Vyslovil přesvědčení, že žalobou napadené rozhodnutí netrpí nezákonností žalobcem tvrzenou a proto navrhl, aby soud žalobu zamítl a žalobci nepřiznal právo na náhradu nákladů řízení a právního zastoupení.

[7] Úvodní žalobní námitku, v níž žalobce zpochybňuje oprávnění žalovaného využít institutu přezkumu rozhodnutí, zásadně odmítl. Zdůraznil, že nařídí-li instančně vyšší správce daně podle ustanovení § 55b zákona o správě daní a poplatků přezkoumání daňového rozhodnutí, znamená to, že dospěl k závěru, že toto rozhodnutí je v rozporu s právními předpisy (nebo se zakládá na podstatných vadách řízení), a zároveň okolnosti nasvědčují tomu, že došlo ke stanovení daně v nesprávné výši. Tímto právním názorem je přitom správce daně, který rozhodl v posledním stupni a který rozhoduje ve druhé fázi přezkumného řízení ve smyslu ustanovení § 55b odst. 6 věta druhá zákona o správě daní a poplatků vázán; má tedy závazně vyřešenu především otázku protiprávnosti napadeného rozhodnutí a nemůže sám dospět k závěru opačnému. Stejně tak ani daňový subjekt se nemůže v této druhé fázi přezkumného řízení proti tomuto závěru nijak bránit, neboť mu to zakazuje ustanovení § 55b odst. 5 věta druhá zákona o správě daní a poplatků a v rámci druhé fáze mu právo bránit se upírá vázanost správce daně, provádějícího přezkumné řízení, právním názorem vysloveným v rozhodnutí o nařízení přezkumu. Jestliže tedy instančně vyšší správce daně nařídí přezkum daňového rozhodnutí, a to rozhodnutím, v němž se závazně vyslovuje o protiprávnosti rozhodnutí původního, nebo o podstatných vadách řízení, jež mu předcházely, zasahuje tím do právní sféry daňového subjektu. Tento zásah je o to důraznější, že prolamuje právní moc původního daňového rozhodnutí, tj. ve smyslu ustanovení § 55b odst. 5 zákona o správě daní a poplatků má rozhodnutí o nařízení přezkumu odkladné účinky vůči rozhodnutí přezkoumávanému; v důsledku toho nastává v právní sféře daňového subjektu nejistota ohledně výše jeho daňové povinnosti. Tyto důsledky ve svém souhrnu zakládají žalobní legitimaci daňového subjektu podle ustanovení § 65 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), tj. možnost bránit se proti rozhodnutí o nařízení přezkumu soudní cestou (žalovaný odkázal na ustálenou judikaturu Nejvyššího správního soudu – např. na rozsudek č. j. 9 Afs 75/2007 – 80). Vzhledem k tomu, že žalobce nevyužil možnost podat proti rozhodnutí žalovaného o nařízení přezkumu uvedeného rozhodnutí žalobu ve správním soudnictví, ve které by mohl uplatnit žalobní argumentaci týkající se neoprávněného využití institutu přezkumu rozhodnutí, nelze již podle názoru žalovaného tyto žalobní argumenty v tomto probíhajícím soudním řízení uplatnit, neboť nyní je předmětem soudního přezkumu rozhodnutí

žalovaného vydané ve věci odvolání podaného proti rozhodnutí, které již bylo vydáno po provedeném přezkumu. Právo na soudní ochranu je právem, které má-li být úspěšně uplatněno, musí být v podmínkách právního státu uplatňováno zákonem stanoveným způsobem. Nelze se dovolávat porušení tohoto práva tam, kde sám daňový subjekt (žalobce) nevyužil všech možností, které mu právo přiznává, což se stalo v tomto případě.

[8] Ohledně žalobní námitky týkající se samotného stanovení základu daně a výše daně z přidané hodnoty za 1. čtvrtletí roku 2006 žalovaný odkázal na odůvodnění rozhodnutí správce daně a odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí. Zdůraznil, že v případě provedené opravy základu daně a výše daně žalobcem se nejednalo o opravu základu daně a výše daně dle ustanovení § 42 odst. 1 a 2 zákona o dani z přidané hodnoty, protože tato ustanovení řeší opravu výše daně v případě uskutečněných plnění. Oprava výše daně v případě vrácení platby, u níž ke dni jejího přijetí vznikla povinnost přiznat daň, a u níž se zdanitelné plnění neuskutečnilo, je řešena v ustanovení § 42 odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty. K opravě základu daně a výše daně však nedošlo u žalobce ani dle ustanovení § 42 odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty, protože žalobce poukázáním peněžních prostředků pouze hradil sjednanou kupní cenu sdružení Anenské terasy. Dle smlouvy o převodu vlastnictví na žalobce přešly závazky vůči klientům, tzn. závazek vrátit klientům přijaté zálohy dle smluv uzavřených mezi jednotlivými klienty a sdružením Anenské terasy dle dispozic těchto smluv. Dle smlouvy o převodu vlastnictví nepřešla na žalobce žádná pohledávka vůči České republice ani daňová povinnost na dani z přidané hodnoty z titulu opravy základu daně a výše daně. Tento převod daňové povinnosti by byl navíc i v rozporu s ustanovením § 45 zákona o správě daní a poplatků, protože dohody uzavřené s tím, že daňovou povinnost, kterou je dle ustanovení § 4 odst. 1 písm. n) zákona o dani z přidané hodnoty i nadměrný odpočet, ponese místo daňového subjektu zcela nebo částečně jiná osoba, nejsou pro daňové řízení právně účinné, nestanoví-li tento zákon nebo zvláštní předpis jinak. Poukázal na fakt, že pouze daňový subjekt, který provede opravu základu daně podle ustanovení § 42 odst. 1, 2 nebo 3, může deklarovat tuto opravu jako samostatné zdanitelné plnění dle ustanovení § 42 odst. 4 zákona o dani z přidané hodnoty.

[9] K třetí žalobní námitce pak žalovaný zdůraznil, že odmítá názor žalobce, že existují dvě rovnocenná rozhodnutí, která stanovují nadměrný odpočet za dané období v různé výši, neboť z rozhodnutí správce daně jednoznačně vyplývá, že byla provedena změna původního přezkoumávaného rozhodnutí.

IV. V pořadí první rozsudek krajského soudu

[10] Rozsudkem Krajského soudu v Brně ze dne 9. 2. 2011, č. j. 31Ca 152/2009 – 44, byla žaloba zamítnuta (výrok I.) a žádnému z účastníků nebylo přiznáno právo na náhradu nákladů řízení (výrok II.). V odůvodnění tohoto rozsudku soud uvedl, že žalobní námitku, podle níž žalovaný obešel zákon, když namísto „opakované kontroly“ zvolil institut přezkumu rozhodnutí, považuje za natolik obecnou, že nemá co by v tomto směru přezkoumával a co by k ní uvedl. Ohledně

právního posouzení věci se plně ztotožnil s žalovaným a k námitce existence dvou vedle sebe stojících rovnocenných rozhodnutí poukázal na skutečnost, že z výroku i z odůvodnění rozhodnutí správce daně ze dne 8. 12. 2008, č. j. 297438/08/288915/0033, je zřejmé, že vyměřená daňová povinnost ve výši nadměrného odpočtu 863.079,- Kč dle rozhodnutí ze dne 11. 7. 2006, č. j. 160635/06/288914/4028, za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2006, byla změněna na částku 76.285,- Kč. Uzavřel, že neshledal důvod, pro který by přisvědčil žalobci ohledně jím tvrzené nezákonnosti rozhodnutí žalovaného.

V. Zrušovací rozsudek Nejvyššího správního soudu

[11] O kasační stížnosti žalobce rozhodl Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 28. 12. 2011, č. j. 7 Afs 37/2011 – 81, (dále jen „zrušovací rozsudek“), rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 9. 2. 2011, č. j. 31Ca 152/2009 – 44, zrušil a věc vrátil zdejšímu soudu k dalšímu řízení. Nejvyšší správní soud ve zrušovacím rozsudku zdůraznil, že:

„Nevypořádal-li se krajský soud s jednou ze žalobních námitek, pak zatížil svůj rozsudek vadou nepřezkoumatelnosti, neboť byl povinen se vypořádat se všemi žalobními námitkami. Z odůvodnění napadeného rozsudku totiž musí být seznatelné, proč krajský soud považuje námitky obsažené v žalobě za nedůvodné.

I pokud krajský soud považoval námitku nesprávné volby přezkumu rozhodnutí za natolik obecnou, že se jí nemohl zabývat, byl jeho procesní postup, kdy přezkoumal napadené rozhodnutí pouze v rozsahu žalobních bodů, které podle něj svojí určitostí a srozumitelností byly způsobilé k tomu, aby se jimi zabýval podrobně a individuálně, nesprávný. K otázce obecnosti žalobních bodů a jejich projednatelnosti existuje ustálená judikatura Nejvyššího správního soudu, podle které v případě, že krajský soud považoval určitý žalobní bod za nekonkrétní, takže nebyl projednatelný, měl se pokusit o odstranění této vady žaloby v souladu s ust. § 37 odst. 5 s. ř. s. a stanovit k tomu lhůtu. To však krajský soud v dané věci neučinil. Vyzvat stěžovatelku k odstranění vad žaloby mohl krajský soud i po uplynutí lhůty stanovené v ust. § 71 odst. 2 věta třetí s. ř. s., jak již Nejvyšší správní soud judikoval např. v rozsudku ze dne 9. 8. 2004, č. j. 2 Azs 63/2004 - 46, www.nssoud.cz, v němž uvedl, že „má-li žaloba jiné vady než absenci jakéhokoliv žalobního bodu či absenci vymezení rozsahu, v němž je rozhodnutí napadáno, vyzve předseda senátu žalobce k odstranění vad podání podle ustanovení § 37 odst. 5 s. ř. s. i po uplynutí lhůty podle ustanovení § 71 odst. 2 věty třetí s. ř. s.“ Krajský soud může věcně žalobu projednat jen za předpokladu, že žalobní body jsou dostatečně konkrétní. Nejsou-li, musí se pokusit o odstranění této vady žaloby. Teprve nepodaří-li se tímto postupem odstranit vady žaloby, např. proto, že žalobce na řádně doručenou výzvu ve lhůtě soudem stanovené nereaguje, je v rozsahu, v jakém jsou žalobní důvody nekonkrétní či neurčité, žaloba neprojednatelná. Krajský soud se však podle něj nekonkrétním žalobním bodem nezabýval vůbec, aniž by se o odstranění vady žaloby pokusil, čímž zatížil řízení vadou, která mohla mít vliv na zákonnost jeho rozhodnutí (viz zejména rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího

správního soudu ze dne 20. 12. 2005, č. j. 2 Azs 92/2005 - 58, publikovaný pod č. 835/2006 Sb. NSS a na www.nssoud.cz, dále také rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 10. 2008, č. j. 2 Afs 132/2007 - 62, publikovaný na www.nssoud.cz).

Nejvyšší správní soud nicméně podotýká, že stěžovatelkou uplatněná žalobní námitka chybného výběru přezkumného řízení splňuje měřítko dostatečné konkrétnosti. To dokládá mimo jiné i skutečnost, že finanční ředitelství se s touto žalobní námitkou ve vyjádření ke kasační stížnosti poměrně rozsáhle argumentačně vypořádalo.

Dílčí nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku zároveň brání Nejvyššímu správnímu soudu, aby se, zejména s ohledem na zásadu hospodárnosti, alespoň stručně vyslovil k důvodnosti námitek pojících se k žalobním bodům, s nimiž se krajský soud vypořádal. Pokud totiž krajský soud dospěje k závěru, že finanční ředitelství nemohlo využít postupu v přezkumném řízení, bude se od tohoto závěru nutně odvíjet vypořádání ostatních námitek, č. j. 7 Afs 37/2011 - 85, které směřují proti obsahu rozhodnutí vydaného v tomto přezkumném řízení. Byť by důvodnost žalobní námitky, jejíž vypořádání shledal nepřezkoumatelným, mohl Nejvyšší správní soud sám spolehlivě posoudit podle obsahu spisu s ohledem na procesní ekonomii, nemůže tak učinit (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 12. 2009, č. j. 8 Afs 73/2007 - 111, www.nssoud.cz a související nálezný ze dne 17. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1534/08, v němž Ústavní soud vyslovil, že „je-li povinností krajských soudů vyplývající z práva na spravedlivý proces podle článku 36 odst. 1 Listiny základních práv a svobod to, aby se vypořádaly i s námitkami žalobců uplatněných opožděně, a to z pohledu včasnosti jejich uplatnění, tím spíše je dána povinnost krajských soudů vypořádat se s námitkami uplatněnými v žalobě, tedy řádně a včas“).

S ohledem na výše uvedené Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost důvodnou a rozsudek krajského soudu zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 věta první část věty před středníkem s. ř. s.). V novém řízení je třeba, aby se krajský soud vypořádal se všemi žalobními námitkami, které stěžovatelka uplatnila v žalobě (ust. § 75 odst. 2 s. ř. s.), přičemž vezme v potaz relevantní judikaturu Nejvyššího správního soudu, včetně rozsudku ze dne 4. 12. 2007, č. j. 9 Afs 75/2007 - 80, www.nssoud.cz, na který odkazuje finanční ředitelství."

[12] V projednávané věci je soud v souladu s ustanovením § 110 odst. 4 s. ř. s. plně vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem v jeho zrušovacím rozsudku.

VI. Relevantní skutečnosti plynoucí ze spisového materiálu

[13] Z obsahu správního spisu předloženého žalovaným vyplynuly následující, ve věci relevantní skutečnosti.

[14] Rozhodnutím žalovaného ze dne 14. 7. 2008, č. j. 9254/08-1300-707271, bylo nařízeno podle ustanovení § 55b odst. 4 zákona o správě daní a poplatků přezkoumání rozhodnutí správce daně ze dne 11. 7. 2006, č. j.

160635/06/288914/4028. V odůvodnění tohoto rozhodnutí žalovaný zdůraznil, že okolnosti nasvědčují tomu, že došlo ke stanovení daně v nesprávné výši a správci daně v rámci přezkumného řízení uložil, aby zejména provedl důkazní řízení ve smyslu ustanovení § 31 odst. 1 až 4 zákona o správě daní a poplatků za účelem zjištění, zda byl žalobce oprávněn provést opravu základu daně a výše daně dle ustanovení § 42 zákona o dani z přidané hodnoty k daňovým dokladům č. ZLD00005/05, ZLD000003/05, ZLD000005/04, ZLD000009/05, ZLD000007/05, ZLD000006/05, ZLD000012/05, ZLD000018/05, ZLD000009/04, ZLD000004/05, ZLD000006/04, ZLD000007/04, ZLD000002/05, ZLD000001/04, ZLD000001/05, ZLD000002/04, ZLD000022/05, ZLD0000020/05, ZLD000008/05, ZLD000011/05, ZLD000010/05.

[15] Správce daně rozhodnutím ze dne 8. 12. 2008, č. j. 297438/08/288915/0033, stanovil žalobci za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2006 nadměrný odpočet daně z přidané hodnoty ve výši 76.285,- Kč s tím, že rozdíl mezi uznanou výší vyměření a předchozím vyměřením ve výši 786.794,- Kč je splatný do 30 dnů od dne doručení tohoto rozhodnutí na specifikovaný účet správce daně, pokud nebude uhrazen jiným způsobem. V odůvodnění tohoto rozhodnutí správce daně uvedl, že dle ustanovení smlouvy o převodu vlastnictví měl žalobce povinnost vrátit klientům platby z titulu převodu závazků dle Přílohy č. 3 smlouvy o převodu vlastnictví. Tyto platby od klientů přijalo sdružení Anenské terasy a vystavilo k nim daňové doklady č. ZLD00005/05, ZLD000003/05, ZLD000005/04, ZLD000009/05, ZLD000007/05, ZLD000006/05, ZLD000012/05, ZLD000018/05, ZLD000009/04, ZLD000004/05, ZLD000006/04, ZLD000007/04, ZLD000002/05, ZLD000001/04, ZLD000001/05, ZLD000002/04, ZLD000022/05, ZLD0000020/05, ZLD000008/05, ZLD000011/05, ZLD000010/05. Žalobce tedy v případě vystavení dobropisů 0691000001 až 0691000018 nemohl postupovat dle ustanovení § 42 odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty, protože ze strany žalobce se jednalo pouze o uhrazení kupní ceny dle dispozic prodávajícího a ne o vrácení plateb dle ustanovení § 42 odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty, což je zřejmé i z části ustanovení článku IV. odstavce třetího smlouvy o převodu vlastnictví, kde je uvedeno, že v případě neakceptace závazků, je žalobce povinen uhradit závazek vůči sdružení Anenské terasy peněžitě. Navíc dle ustanovení § 45 zákona o správě daní a poplatků dohody uzavřené s tím, že daňovou povinnost ponese místo daňového subjektu zcela nebo částečně jiná osoba, nejsou pro daňové řízení právně účinné, nestanoví-li tento zákon nebo zvláštní právní předpis jinak. Daňovou povinností je dle § 4 odst. 1 písm. n) zákona o dani z přidané hodnoty vlastní daňová povinnost i nadměrný odpočet. Po provedeném přezkumném řízení rozhodl správce daně změnit vyměřenou daňovou povinnost ve výši nadměrného odpočtu 863.079,- Kč dle rozhodnutí ze dne 11. 7. 2006, č. j. 160635/06/288914/4028 za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2006. Nově vyměřená výše daňové povinnosti je ve výši nadměrného odpočtu 76.285,- Kč.

[16] Rozhodnutím žalovaného ze dne 5. 8. 2009, č. j. 11180/09-1300-707271, bylo odvolání žalobce proti rozhodnutí správce daně, kterým stanovil daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2006 ve výši nadměrného odpočtu 76.285,- Kč, zamítnuto. Žalovaný se ztotožnil se závěrem správce daně, že žalobcem provedená oprava základu daně a výše daně byla provedena v rozporu s ustanovením § 42 zákona

o dani z přidané hodnoty. Zejména zdůraznil, že dle smlouvy o převodu vlastnictví uzavřené se sdružením Anenské terasy nepřešla na žalobce žádná pohledávka vůči České republice ani daňová povinnost na dani z přidané hodnoty z titulu opravy základu a výše daně.

VII. Posouzení věci krajským soudem

[17] Žaloba byla podána v zákonné dvouměsíční lhůtě (§ 72 odst. 1 „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.).

[18] Soud přezkoumal napadené rozhodnutí, vázán rozsahem a důvody, které žalobce uplatnil v žalobě (§ 75 odst. 2 s. ř. s.). Při přezkoumání rozhodnutí vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). Opakovaně dospěl k závěru, že žaloba není důvodná. V souladu s ustanovením § 51 odst. 1 s. ř. s. bylo o věci samé rozhodnuto bez jednání.

[19] Soud v první řadě zdůrazňuje, že v projednávané věci je plně vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem v jeho zrušovacím rozsudku (ustanovení § 110 odst. 4 s. ř. s.).

[20] Dále zdůrazňuje, že procesním právním předpisem, který upravoval až do 31. 12. 2010 řízení ve věcech daní a poplatků, byl zákon o správě daní a poplatků.

[21] V pořadí první žalobní námitku obsahující tvrzení, že žalovaný obešel zákon, když při provádění kontroly za období 1. čtvrtletí roku 2006 u daně z přidané hodnoty si byl vědom judikatury správních soudů a namísto „opakované kontroly“ zvolil institut přezkumu rozhodnutí, tedy mimořádný opravný prostředek, soud neshledal důvodnou.

[22] V postupu žalovaného soud neshledal obcházení zákona. Naopak, žalovaný postupoval zcela v souladu se zákonem, neboť pravomocně vyměřená daň může být následně změněna pouze zákonným způsobem, a to užitím mimořádných opravných prostředků tak, jak se stalo v přezkoumávané věci – viz bod [14].

[23] Ve zrušujícím rozsudku Nejvyšší správní soud poukázal v tomto směru na svou relevantní judikaturu, včetně rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2007, č. j. 9 Afs 75/2007 – 80, dostupného na www.nssoud.cz, na který odkázal i žalovaný, podle něhož:

„O zásahu do subjektivních chráněných práv lze v první fázi přezkumného řízení uvažovat pouze tam, kde by bylo opětovně zasaženo do subjektivních práv daňového subjektu z moci úřední, tj. přezkumné řízení by bylo nařízeno správcem daně ex offio. Je tomu tak proto, že rozhodnutí o nařízení přezkumu daňového rozhodnutí, jež instančně vyšší správce daně vydává z úřední povinnosti, a to na základě podnětu

kteréhokoliv správce daně, může představovat zásah do právní sféry daňového subjektu a tedy zakládat žalobní legitimaci podle § 65 odst. 1 s. ř. s. Nařídí-li instančně vyšší správce daně přezkoumání daňového rozhodnutí, znamená to, že dospěl k závěru, že toto rozhodnutí je v rozporu s právními předpisy (nebo se zakládá na podstatných vadách řízení) a zároveň, že okolnosti nasvědčují tomu, že došlo ke stanovení daně v nesprávné výši. Tímto právním názorem je přitom správce daně, který rozhodl v posledním stupni a který rozhoduje ve druhé fázi přezkumného řízení, ve smyslu § 55b odst. 6, věta druhá, zákona o správě daní a poplatků vázán; má tedy závazně vyřešenu především otázku protiprávnosti napadeného rozhodnutí a nemůže sám dospět k závěru opačnému. Stejně tak ani daňový subjekt se nemůže v této druhé fázi přezkumného řízení proti tomuto závěru nijak bránit, neboť mu to zakazuje § 55b odst. 5, věta druhá, zákona o správě daní a poplatků a v rámci druhé fáze mu právo bránit se upírá vázanost správce daně, provádějícího přezkumné řízení, právním názorem vysloveným v rozhodnutí o nařízení přezkumu. Jestliže tedy instančně vyšší správce daně nařídí přezkum daňového rozhodnutí, a to rozhodnutím, v němž se závazně vyslovuje o protiprávnosti rozhodnutí původního, nebo o podstatných vadách řízení, jež mu předcházely, zasahuje tím do právní sféry daňového subjektu. Tento zásah je o to důraznější, že prolamuje právní moc původního daňového rozhodnutí, tj. ve smyslu § 55b odst. 5 zákona o správě daní a poplatků má rozhodnutí o nařízení přezkumu odkladné účinky vůči rozhodnutí přezkoumávanému; v důsledku toho nastává v právní sféře daňového subjektu nejistota ohledně výše jeho daňové povinnosti. Tyto důsledky ve svém souhrnu zakládají žalobní legitimaci daňového subjektu podle § 65 odst. 1 s. ř. s., tj. možnost bránit se proti rozhodnutí o nařízení přezkumu soudní cestou.

(...) Čekat na soudní ochranu v takovém případě až na výsledek přezkumného řízení by bylo v rozporu se shora uvedenými principy moderního právního státu, jakož i s principem právní jistoty, ochraňujícím již nabytá práva (srovnej též rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 10. 2006, č. j. 1 Afs 21/2006 – 52, www.nssoud.cz).“

[24] Ve shodě s právním názorem vyjádřeným ve shora citovaném judikátu má soud za to, že žalovaný využil při přezkoumání daňového rozhodnutí institutu mimořádného opravného prostředku podle ustanovení § 55b zákona o správě daní a poplatků naprosto logicky a správně. Zvolenému postupu nelze ničeho vytknout a jde toliko k tíži žalobce, že proti rozhodnutí žalovaného o nařízení přezkumu nebrojil správní žalobou.

[25] Ani v pořadí druhou žalobní námitku spočívající v nesprávném právním posouzení věci neshledal soud důvodnou a opakovaně zdůrazňuje, že se zcela ztotožňuje se závěrem a právním posouzením podstaty věci žalovaným. Z obsahu smlouvy o převodu vlastnictví k provedené části díla uzavřené dne 11. 5. 2005 zejména v intencích ustanovení § 51 zákona č. 40/1964 Sb., občanského zákoníku (dále jen „občanský zákoník“) mezi žalobcem jako nabyvatelem a sdružením Anenské terasy jako převodcem vyplývá, že na žalobce nepřešla žádná pohledávka vůči České republice ani daňová povinnost na dani z přidané hodnoty z titulu opravy základu a

výše daně. Tento převod daňové povinnosti by byl i v rozporu s ustanovením § 45 zákona o správě daní a poplatků, neboť dohody uzavřené s tím, že daňovou povinnost, kterou je podle ustanovení § 4 odst. 1 písm. n) zákona o dani z přidané hodnoty i nadměrný odpočet, ponese místo daňového subjektu zcela nebo částečně jiný subjekt, nejsou pro daňové řízení právně účinné, nestanoví-li tento nebo zvláštní právní předpis jinak.

[26] Podle ustanovení § 51 občanského zákoníku účastníci mohou uzavřít i takovou smlouvu, která není zvláště upravena; smlouva však nesmí odporovat obsahu nebo účelu tohoto zákona.

[27] Ve věci není sporu o tom, že mezi žalobcem a sdružením Anenské terasy byla platně a účinně uzavřena inomínátní smlouva, v jejímž obsahu se uplatnila zásada privátní autonomie vůle subjektů soukromého práva, přičemž úhrada kupní ceny byla mj. ujednána tak, že část kupní ceny ve výši 16.722.676,- Kč bude uhrazena převzetím závazků z klientských smluv dle přílohy č. 3 smlouvy zahrnující soupis klientských smluv (viz článek IV. odst. třetí smlouvy). Žalobce tak převzal závazky ve výši 16.722.676,- Kč a v daňovém řízení bylo prokázáno, že tyto řádně se všemi klienty sdružení Anenské terasy vypořádal. V době podpisu smlouvy o převodu vlastnictví, tj. 11. 10. 2005 bylo sdružení Anenské terasy již v likvidaci, přičemž likvidace byla následně završena bez právního nástupce.

[28] Mezi účastníky rovněž není sporu o tom, že k uskutečnění zdanitelného plnění mezi klienty, kteří zaplatili zálohy na byty v obytném domě Anenské terasy, nedošlo, a to z důvodu změny podnikatelského záměru ze strany žalobce. Z uvedeného vyplývá, že nemůže jít o opravu výše daně v intencích ustanovení § 42 odst. 1 a 2 zákona o dani z přidané hodnoty (ve znění účinném ke dni 31. 3. 2006). V daném případě však nebylo možno postupovat ani podle ustanovení § 42 odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty, neboť ze strany žalobce se jednalo pouze o sjednaný způsob úhrady části kupní ceny, tato skutečnost o soukromoprávním ujednání mezi účastníky inomínátní smlouvy vyplývá zejména z článku IV. odstavce třetího uvedené smlouvy, podle něhož se žalobce zavázal zaplatit nedoplatek v rozsahu případných nepřevzatých závazků z klientských smluv (neakceptovaných převodů) peněžitě. Navíc opravu podle ustanovení § 42 odst. 4 zákona o dani z přidané hodnoty jako samostatné zdanitelné plnění, může realizovat pouze ten daňový subjekt, který by provedl opravu základu daně podle ustanovení § 42 odst. 1, 2 nebo 3 zákona o dani z přidané hodnoty, k čemuž v daném případě nedošlo a s ohledem na ujednání uzavřené inomínátní smlouvy ani dojít nemohlo.

[29] Inomínátní smlouva uzavřená mezi žalobcem a sdružením Anenské terasy je bezpochyby závazkovým vztahem soukromoprávní povahy, kde její subjekty měly rovné postavení, a podle tohoto hlediska je nutno posuzovat i charakter přecházejících práv a závazků. Inomínátní smlouvou přecházejí závazky vzniklé ze závazkových vztahů bez ohledu na to, zda mají či nemají soukromoprávní povahu, nikoli však veřejnoprávní povinnosti. Jen pro úplnost pak soud uzavírá, že s ohledem na tuto

argumentaci je vyloučena i aplikace navazujícího ustanovení § 42 odst. 9 zákona o dani z přidané hodnoty.

[30] V této souvislosti lze analogicky připomenout rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2007, č. j. 5 Afs 144/2006 – 86, dostupný na www.nssoud.cz, podle něhož: „K přenosu daňové povinnosti v souvislosti s prodejem podniku se již dříve ve svém usnesení ze dne 15. 1. 1999, sp. zn. IV. ÚS 499/98 vyslovil Ústavní soud tak, že daňová povinnost je povinností veřejného práva. Tato povinnost vzniká na základě skutečností stanovených zákonem. Zákon kogentně upravuje to, který subjekt tuto povinnost má, zatímco ustanovení § 45 zákona o správě daní a poplatků zakazuje přenos této povinnosti, pokud zvláštní zákon nestanoví jinak. Ustanovení § 477 odst. 1 obchodního zákoníku však nepředstavuje ve vztahu k § 45 zákona o správě daní a poplatků *lex specialis*. Smlouva o prodeji podniku je závazkovým vztahem soukromoprávní povahy, kde subjekty mají rovné postavení, a podle tohoto hlediska je nutno posuzovat i charakter přecházejících práv a závazků. Smlouvou o prodeji podniku přechází závazky vzniklé ze závazkových vztahů bez ohledu na to, zda mají či nemají obchodní povahu, nikoliv však veřejnoprávní povinnosti.“

[31] K v pořadí druhé žalobní námitky soud uzavírá, že podstata ustanovení § 45 zákona o správě daní a poplatků vychází z toho, že daňová povinnost je veřejnoprávní povahy vyplývající z nadřazeného postavení veřejné moci ve vztahu k daňovému subjektu, a proto nelze smluvním ujednáním tuto povinnost fakticky měnit. V tomto směru pak soud opakovaně uzavírá, že se závěrem a právním posouzením přezkoumávané žalobní námitky tak, jak jej realizoval žalovaný zcela ztotožňuje a nemá, co by v rámci vypořádání druhé žalobní námitky jakkoliv korigoval.

[32] K tomuto závěru srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 13. 6. 2006, č. j. I. ÚS 50/03, dostupný na <http://nalus.usoud.cz>, podle něhož: „Při výkladu a aplikaci právních předpisů nelze pomíjet jejich účel a smysl, který není možné hledat jen ve slovech a větách toho kterého předpisu, neboť v každém z nich je třeba nalézat i právní principy uznávané demokratickými právními státy.“

[33] Ani s třetí námitkou žalobce spočívající v tvrzení, že vedle sebe stojí dvě rovnocenná rozhodnutí, která stanovují nadměrný odpočet za dané období v různé výši, se soud neztotožňuje. Z výroku i z odůvodnění rozhodnutí správce daně ze dne 8. 12. 2008, č. j. 297438/08/288915/0033, je zřejmé, že vyměřená daňová povinnost ve výši nadměrného odpočtu 863.079,- Kč podle rozhodnutí ze dne 11. 7. 2006, č. j. 160635/06/288914/4028, za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2006, byla změněna na částku 76.285,- Kč. Tvrzení žalobce o existenci dvou rovnocenných rozhodnutí nelze akceptovat.

[34] V podrobnostech pak soud odkazuje na odůvodnění v pořadí první žalobní námitky a zdůrazňuje, že podle ustálené správní judikatury nařízením přezkumu daňového rozhodnutí se prolamuje právní moc původního daňového rozhodnutí, tj. ve

smyslu § 55b odst. 5 zákona o správě daní a poplatků má rozhodnutí o nařízení přezkumu odkladné účinky vůči rozhodnutí přezkoumávanému; v důsledku toho nastává v právní sféře daňového subjektu nejistota ohledně výše jeho daňové povinnosti – viz bod [22] shora.

[35] S přihlédnutím k výše uvedené argumentaci soud opakovaně uzavírá, že rozhodnutí žalovaného neshledal nezákonným. K tomuto závěru si soud dovoluje připomenout rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 7. 2005, č. j. 6 A 76/2001 - 96, dostupný na www.nssoud.cz, který vymezil institut nezákonnosti takto: „*Nezákonným je rozhodnutí, které je v rozporu se zákonem nebo jiným právním předpisem, a přitom ještě nejde o tak intenzivní rozpor, aby bylo možno usuzovat, že rozhodnutí neexistuje, tj. že je nicotné. Nezákonnost může být vyvolána buď chybnou aplikací hmotného práva (pak půjde o nezákonnost v tom smyslu, jak o ní hovoří § 76 odst. 1 s. ř. s.), nebo práva procesního. Procedurální pochybení mohou mít charakter nepřezkoumatelnosti rozhodnutí podle § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s. nebo vad řízení předcházejícího vydání napadeného rozhodnutí (§ 76 odst. 1 písm. b) a c) s. ř. s.); tyto vady řízení jsou však v rámci soudního řízení relevantní pouze pokud jde o tzv. vady podstatné, tj. pokud porušení procesního práva mohlo mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí.*“

VIII. Shrnutí a náklady řízení

[36] S přihlédnutím k výše uvedené argumentaci soud uzavírá, že neshledal důvod, pro který by přisvědčil žalobci ohledně jím tvrzené nezákonnosti rozhodnutí žalovaného a v souladu s ustanovením § 78 odst. 7 s. ř. s. žalobu jako nedůvodnou zamítl.

[37] 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 účastníkovi, který ve věci úspěch neměl ve spojení s ustanovením § 110 odst. 3 věta první s. ř. s., podle něhož zruší-li Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského soudu a vrátí-li mu věc k dalšímu řízení, rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti. Ve věci úspěšnému žalovanému však žádné náklady nad rámec jeho jinak běžné administrativní činnosti nevznikly, z tohoto důvodu bylo rozhodnuto tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

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.

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.

Krajský soud v Brně dne 4. července 2012

JUDr. Jaroslava Skoumalová, v. r.
předsedkyně senátu