



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, IČ 47914637, zastoupeným JUDr. Jaromírem Hanušem, advokátem, se sídlem AK Ostrava, Kosmova 20, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Brně**, se sídlem Brno, náměstí Svobody 4, o žalobě proti rozhodnutím správního orgánu,

t a k t o :

- I. Žaloba proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 5. 8. 2009, č.j. 11180/09-1300-707271, **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 :

Žalobce se včas podanou žalobou 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. V úvodní 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 č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „ZDPH“). Takováto oprava základu daně je samostatným zdanitelným plněním dle ustanovení § 42 odst. 4 ZDPH. 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 ZDPH vyloučena. Jeho závěr však nemá zákonnou oporu. Je-li vrácení finančních částek objednatelům zároveň způsobem úhrady kupní ceny, není to z hlediska uplatňování ZDPH relevantní. Prokázaným faktem je, že ke zdanitelnému plnění nedošlo a žalobce tak byl povinen tyto finanční částky vrátit a zároveň byl povinen postupovat dle ZDPH, tedy příslušných ustanovení § 42 ZDPH. Vracel-li tyto finanční částky, byl povinen opravit výši daně. Dále namítl, že dle ustanovení § 55b zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „ZSDP“) může být rozhodnutí správce daně zrušeno, nahrazeno jiným nebo změněno. Finanční úřad Brno I. (dále jen „správce daně 1. stupně“) nepostupoval podle citovaného ustanovení, když předmětné rozhodnutí nezrušil, nenahradil jiným ani nezměnil. Svým rozhodnutím, napadeným odvoláním, rozhodl o DPH za 1. čtvrtletí 2006. Za této situace tak vedle sebe stojí dvě rovnocenná rozhodnutí, která stanovují nadměrný odpočet za dané období v různé výši. Také žalovaný tedy daňové řízení zatížil vadou, v důsledku které je rozhodnutí napadené touto žalobou nezákonné.

Žalovaný v písemném vyjádření k žalobě uvedl, že žalobou napadené rozhodnutí netrpí nezákonností tvrzenou žalobcem a navrhl, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl. Ohledně žalobní námitky týkající se samotného stanovení základu daně a výše DPH za 1. čtvrtletí roku 2006 žalovaný odkázal na odůvodnění rozhodnutí správce daně 1. stupně 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 ZDPH, 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 ZDPH. K opravě základu daně a výše daně však nedošlo u žalobce ani dle ustanovení § 42 odst. 3 ZDPH, 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 ZSDP, protože dohody uzavřené s tím, že daňovou povinnost, kterou je dle ustanovení § 4 odst. 1 písm. n) ZDPH 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 ZDPH. K další 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 1. stupně jednoznačně vyplývá, že byla provedena změna původního přezkoumávaného rozhodnutí.

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

Rozhodnutím žalovaného ze dne 14. 7. 2008, č. j. 9254/08-1300-707271, bylo nařízeno podle ustanovení § 55b odst. 4 ZSDP přezkoumání rozhodnutí správce daně 1. stupně 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 1. stupně v rámci přezkumného řízení uložil, aby zejména provedl důkazní řízení ve smyslu ustanovení § 31 odst. 1 až 4 ZSDP za účelem zjištění, zda byl žalobce oprávněn provést opravu základu daně a výše daně dle ustanovení § 42 ZDPH 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, ZLD000020/05, ZLD000008/05, ZLD000011/05, ZLD000010/05.

Správce daně 1. stupně rozhodnutím ze dne 8. 12. 2008, č. j. 297438/08/288915/0033, stanovil žalobci za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2006 nadměrný odpočet DPH 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 1. stupně, pokud nebude uhrazen jiným způsobem. V odůvodnění tohoto rozhodnutí správce daně 1. stupně 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, ZLD000020/05, ZLD000008/05, ZLD000011/05, ZLD000010/05. Žalobce tedy v případě vystavení dobropisů 0691000001 až 0691000018 nemohl postupovat dle ustanovení § 42 odst. 3 ZDPH, protože ze strany žalobce se jednalo pouze o uhrazení kupní ceny dle dispozic prodávajícího a ne o vrácení plateb dle ustanovení § 42 odst. 3 ZDPH, 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 ZSDP 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) ZDPH vlastní

daňová povinnost i nadměrný odpočet. Po provedeném přezkumném řízení rozhodl správce daně 1. stupně 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.

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

Žaloba byla podána v zákonné dvouměsíční lhůtě (§ 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního – dále jen „s. ř. s.“), osobou k tomu oprávněnou (§ 65 odst. 1 s. ř. s.), jde o žalobu přípustnou (zejména § 65, § 68 a § 70 s. ř. s.).

Soud přezkoumal 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.). Dospěl k závěru, že žaloba není důvodná. V souladu s ustanovením § 51 odst. 1 s. ř. s. bylo o věci samé rozhodnuto bez jednání. Soud při svém rozhodování vyšel z následujících skutečností, úvah a závěrů:

K úvodní žalobní námitce žalobce soud zdůrazňuje, že ji nepovažuje za důvodnou a v tomto směru se ztotožňuje se závěrem a právním posouzením podstaty věci žalovaným. Z obsahu smlouvy o převodu vlastnictví k provedené části díla uzavřené zejména v intencích ustanovení § 51 občanského zákoníku ze dne 11. 5. 2005 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. V daňovém řízení navíc platí zákaz smluvního přenosu daňové povinnosti vyplývající z ustanovení § 45 ZSDP, přičemž ZSDP byl až do 31. 12. 2010 základním procesním předpisem upravující daňové řízení v obecné rovině. Je bez diskuse, že daňová povinnost pak nutně zahrnuje daň kladnou i daň zápornou - nadměrný odpočet DPH - srov. ustanovení § 4 odst. 1 písm. n) ZDPH.

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

Ve věci není sporu o tom, že mezi žalobcem a sdružením Anenské terasy byla platně a účinně uzavřena inominátní 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.

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 ZDHP (ve znění účinném ke dni 31. 3. 2006). V daném případě však nebylo možno postupovat ani podle ustanovení § 42 odst. 3 ZDPH, neboť ze strany žalobce se jednalo pouze o sjednaný způsob úhrady části kupní ceny, tato skutečnost o soukromoprávním ujednání mezi účastníky inominatní smlouvy vyplývá zejména z článku IV. odst. 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 ZDPH jako samostatné zdanitelné plnění může realizovat pouze ten daňový subjekt, který by provedl opravu základu daně podle ustanovení § 42 odst. 1, 2 nebo 3 ZDPH, k čemuž v daném případě nedošlo a s ohledem na ujednání uzavřené inominatní smlouvy ani dojít nemohlo.

Inominatní 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. Inominatní 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 ZDPH.

V této souvislosti lze analogicky připomenout rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2007, č. j. 5 Afs 144/2006 – 86, in: 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.“

K této žalobní námitce soud uzavírá, že podstata ustanovení § 45 ZSDP 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 soud opakovaně uzavírá, že se závěrem žalovaného se ztotožňuje a nemá, co by k podstatě této žalobní námitky dále korigoval. Jiný závěr by fakticky popíral smysl a účel zákona o DPH.

K tomuto závěru srov. nálezn Ústavního soudu ze dne 13. 6. 2006, č. j. I. ÚS 50/03, in: <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.*“

Ani s další námitkou žalobce, že vedle sebe stojí dvě rovnocenná rozhodnutí, která stanovují nadměrný odpočet za dané období v různé výši, se soud neztotožnil. Z výroku i z odůvodnění rozhodnutí správce daně 1. stupně 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.

V této souvislosti pak soud zdůrazňuje, že správní soudnictví je ovládáno zásadou dispoziční a koncentrační a od žalobce, který vymezuje hranice soudního přezkumu, se oprávněně žádá procesní zodpovědnost. Soud za něj nesmí nahrazovat jeho projev vůle a vyhledávat na jeho místě vady napadeného správního aktu. V tomto směru je žalobcem vymezený žalobní bod natolik obecný, že soud nemá, co by k němu dále uvedl, aby nedošlo k porušení zásady rovnosti účastníků řízení.

S přihlédnutím k výše uvedené argumentaci soud 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, in: 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.*“

Lze uzavřít, že soud 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.

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 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 do dvou týdnů po jeho doručení z důvodů uvedených v ustanovení § 103 odst. 1 s. ř. s.

Kasační stížnost se podává u Krajského soudu v Brně a rozhoduje o ní Nejvyšší správní soud. Kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem, což neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Krajský soud v Brně dne 9. února 2011

JUDr. Jaroslava Skoumalová, v. r.
předsedkyně senátu