ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Karla Šimky a JUDr. Jaroslava Hubáčka v právní věci žalobkyně: **MAGNUM Living, s. r. o.,** se sídlem Jakubská 1, Brno, zastoupená JUDr. Jaromírem Hanušem, advokátem se sídlem Kosmova 20, Ostrava – Moravská Ostrava a Přívoz, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Brně,** se sídlem nám. Svobody 98/4, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 9. 2. 2011, č. j. 31 Ca 152/2009 – 44,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 9. 2. 2011, č. j. 31 Ca 152/2009 – 44, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Krajský soud v Brně rozsudkem ze dne 9. 2. 2011, č. j. 31 Ca 152/2009 – 44, zamítl žalobu podanou žalobkyní (dále jen „stěžovatelka“) proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně (dále jen „finanční ředitelství“) ze dne 5. 8. 2009, č. j. 11180/09-1300-707271, kterým bylo zamítnuto odvolání stěžovatelky proti rozhodnutí Finančního úřadu Brno I (dále jen „finanční úřad“) ze dne 8. 12. 2008, č. j. 297438/08/288915/0033 o stanovení daně z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2006 ve výši nadměrného odpočtu 76 285 Kč. Krajský soud v odůvodnění rozsudku uvedl, že není sporu o tom, že stěžovatelka převzala závazky sdružení Anenské terasy vůči jeho klientům ve výši 16 722 676 Kč jako úhradu části kupní ceny na základě platně a účinně uzavřené inominátní smlouvy. Rovněž není sporné, že tyto závazky řádně vypořádala. Na stěžovatelku však podle názoru krajského soudu 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 ust. § 45 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), přičemž daňová povinnost zahrnuje daň kladnou i zápornou – nadměrný odpočet daně z přidané hodnoty. Krajský soud dospěl k závěru, že v předmětné věci nemohlo jít o opravu výše daně v intencích ust. § 42 odst. 1 a 2 zákona č. 235/2004 Sb., ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „zákon o DPH“), neboť k uskutečnitelnému plnění mezi klienty, kteří zaplatili zálohy na byty v obytném domě Anenské terasy, nedošlo. Nebylo možné postupovat ani podle ust. § 42 odst. 3 citovaného zákona, neboť ze strany stěžovatelky se jednalo pouze o sjednaný způsob

úhrady části kupní ceny. Navíc podle ust. § 42 odst. 4 zákona o DPH opravu základu daně a výše daně jako samostatné zdanitelné plnění může realizovat pouze ten daňový subjekt, který by provedl opravu základu daně podle ust. § 42 odst. 1, 2 nebo 3 citovaného zákona, k čemuž v daném případě nedošlo, a s ohledem na ujednání v uzavřené inominátní smlouvě ani dojít nemohlo. V této souvislosti krajský soud odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2007, č. j. 5 Afs 144/2006 – 86 a uzavřel, že podstata ust. § 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 měnit. Jiný závěr by podle krajského soudu fakticky popíral smysl a účel zákona o DPH. Krajský soud se neztotožnil ani s námitkou dvou vedle sebe stojících rovnocenných rozhodnutí. Z výroku i odůvodnění rozhodnutí finančního úřadu ze dne 8. 12. 2008 je zřejmé, že vyměřená daňová povinnost ve výši nadměrného odpočtu 863 079 Kč podle rozhodnutí finančního úřadu ze dne 11. 7. 2006, č. j. 160635/06/288914/4028, byla změněna na částku 76 285 Kč. Dále krajský soud zdůraznil, že správní soudnictví je ovládáno zásadou dispoziční a koncentrační a od stěžovatelky, která vymezuje hranice soudního přezkumu, se oprávněně žádá procesní zodpovědnost. Soud za ni nesmí nahrazovat její projev vůle a vyhledávat na jejím místě vady napadeného správního aktu. V tomto směru je stěžovatelkou vymezený žalobní bod natolik obecný, že krajský soud nemá, co by k němu dále uvedl, aby nedošlo k porušení zásady rovnosti účastníků řízení.

Proti rozsudku krajského soudu podala stěžovatelka v zákonné lhůtě kasační stížnost podle ust. § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s., byť své kasační námitky výslovně nepodřadila pod tato ustanovení. V kasační stížnosti uvedla, že daní z přidané hodnoty jsou zatížena uskutečněná zdanitelná plnění ve smyslu ust. § 2 odst. 3 zákona o DPH. Jestliže se zdanitelná plnění neuskuteční, není zde nárok státu na tuto daň. I podle směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006 je společný systém DPH založen na zásadě, že se na zboží a služby uplatňuje všeobecná daň ze spotřeby. Není-li zde nárok státu na DPH, protože se zdanitelné plnění neuskutečnilo, musí existovat způsob, jakým se zaplacená daň vrátí. Stěžovatelka poukázala na to, že uplatnila nárok na vrácení zaplacené daně z přidané hodnoty popsaný již v žalobě i v napadeném rozsudku a tento způsob posvětil i finanční úřad svým rozhodnutím, které nebylo do dnešního dne zrušeno nebo změněno. Ve výroku rozhodnutí finančního úřadu ze dne 8. 12. 2008 není uvedeno, zda se původní rozhodnutí ruší, nahrazuje jiným nebo se mění. Podle stěžovatelky byla tato žalobní námitka dostatečně konkretizována ve spojitosti s námitkou nesprávné volby přezkumu rozhodnutí místo „opakované kontroly“. Tou se však krajský soud vůbec nezabýval. Jedná se tedy o tak zásadní vadu, že způsobuje nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku. Proto stěžovatelka navrhla, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení.

Finanční ředitelství ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedlo, že nařídí-li instančně vyšší správce daně podle ust. § 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 že okolnosti nasvědčují tomu, že došlo ke stanovení daně v nesprávné výši. Tímto právním názorem je správce daně, který rozhodl v posledním stupni a který rozhoduje ve druhé fázi přezkumného řízení, vázán. Ani daňový subjekt se nemůže v této druhé fázi proti tomuto závěru bránit, protože mu to zakazuje ust. § 55b odst. 5 věta druhá zákona o správě daní a poplatků. Zásah do právní sféry daňového subjektu, ke kterému tímto postupem dochází, zakládá jeho žalobní legitimaci podle ust. § 65 odst. 1 s. ř. s. Vzhledem k tomu, že stěžovatelka nevyužila možnost podat proti rozhodnutí finančního ředitelství o nařízení přezkumu rozhodnutí finančního úřadu žalobu, ve které by mohla uplatnit argumentaci týkající se neoprávněného využití institutu přezkumu rozhodnutí, nelze již takové argumenty v tomto probíhajícím soudním řízení uplatnit. Porušení práva na soudní ochranu

se nelze dovolávat tam, kde stěžovatelka nevyužila všech možností, které jí právo přiznává, což se stalo v tomto případě. Finanční ředitelství k podpoře svých závěrů odkázalo na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2007, č. j. 9 Afs 75/2007 – 80. Dále pak uvedlo, že předchozí provedené místní šetření, vytýkací řízení a daňová kontrola nejsou zákonnou překážkou pro provedení přezkumného řízení. Jsou-li splněny důvody pro povolení přezkumu, musí být pochybení správce daně z úřední povinnosti napraveno. Ohledně námitek týkajících se stanovení základu daně a výše daně z přidané hodnoty finanční ředitelství odkázalo především na odůvodnění rozhodnutí finančního úřadu ze dne 8. 12. 2008. V případě provedené opravy základu a daně nebylo možno postupovat podle ust. § 42 odst. 1 a 2 zákona o DPH, protože tato ustanovení řeší opravu výše daně v případě uskutečněných plnění, ale ani podle odst. 3 citovaného ustanovení, protože se nejednalo o vrácení plateb, ale pouze o uhrazení kupní ceny podle dispozic prodávajícího. Pouze daňový subjekt, který provede opravu základu daně podle ust. § 42 odst. 1, 2 nebo 3 zákona o DPH, může deklarovat tuto opravu jako samostatné zdanitelné plnění podle odst. 4 citovaného ustanovení. Dále finanční ředitelství poukázalo na skutečnost, že v době podpisu smlouvy o převodu vlastnictví bylo sdružení Anenské terasy již v likvidaci, tudíž toto sdružení nemohlo mít žádného právního nástupce. Přitom podle ust. § 42 odst. 9 zákona o DPH opravu základu a výše daně může provést plátce nebo jeho právní nástupce, který uskutečnil původní zdanitelné plnění. Finanční ředitelství rovněž vyslovilo nesouhlas se závěrem stěžovatelky, že existují dvě rovnocenná rozhodnutí, která stanovují nadměrný odpočet za dané období v různé výši. Z napadeného rozhodnutí podle něj vyplývá, že byla provedena změna původního rozhodnutí, čehož si je vědoma i stěžovatelka, když v žalobě uvedla, že jí *„vystavené dobropisy při vrácení finančních částek objednavatelům*“ v přezkumném řízení nebyly uznány. Proto finanční ředitelství navrhlo zamítnutí kasační stížnosti.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s ust. § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnila stěžovatelka v podané kasační stížnosti, a přitom sám neshledal vady uvedené v odstavci 3, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

Uplatněné stížní důvody určují svou povahou sled, v jakém se jimi Nejvyšší správní soud musí zabývat. Vzhledem k tomu, že stěžovatelka uplatnila v kasační stížnosti také důvod podle ust. § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., zabýval se Nejvyšší správní soud nejprve touto námitkou. Pokud by totiž uznal její oprávněnost, musel by zvažovat, zda je možné se meritorně zabývat všemi ostatními námitkami.

Podle konstantní judikatury Ústavního soudu (např. nález ze dne 20. 6. 1996, sp. zn. III. ÚS 84/94 a ze dne 26. 6. 1997, sp. zn. III. ÚS 94/97, oba dostupné na http://nalus.usoud.cz) je jedním z principů představujícím součást práva na řádný proces, jakož i právního státu, povinnost soudů své rozsudky odůvodnit. Ve správním soudnictví nachází tato zásada vyjádření v ust. § 54 odst. 2 s. ř. s. Rozsudek je podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu nepřezkoumatelný, pokud z jeho odůvodnění *„není vůbec zřejmé, jakými úvahami se soud řídil při naplňování zásady volného hodnocení důkazů či utváření závěru o skutkovém stavu, z jakého důvodu soud nepřistoupil, resp. nepovažoval za důvodnou právní argumentaci stěžovatele obsaženou v žalobě a proč soud subsumoval popsaný skutkový stav pod zvolené právní normy“* (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003 - 52, www.nssoud.cz). Nepřezkoumatenost je také dána, *„opomene-li krajský soud v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu přezkoumat jednu ze žalobních námitek“* (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 - 73, publ. pod č. 787/2006 Sb. NSS, www.nssoud.cz), a rovněž tehdy, *„není-li z odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu zřejmé, proč soud nepovažoval za důvodnou právní argumentaci účastníka řízení v žalobě a proč žalobní námitky účastníka považuje za liché, mylné nebo vyvrácené (…). Soud, který se vypořádává s takovou argumentací, ji nemůže jen pro nesprávnost odmítnout, ale musí také*

uvést, v čem konkrétně její nesprávnost spočívá" jak je uvedeno v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 - 44, publ. pod č. 689/2005 Sb. NSS, www.nssoud.cz).

Podle názoru stěžovatelky se krajský soud nevypořádal s její námitkou, že finanční ředitelství obešlo zákon, když si při provádění kontroly za období 1. čtvrtletí roku 2006 u daně z přidané hodnoty místo „opakované kontroly" zvolilo přezkum rozhodnutí přesto, že k tomu nebyly důvody. Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že tato stížní námitka je důvodná, když v napadeném rozsudku absentuje zdůvodnění, jak se s touto žalobní námitkou krajský soud vypořádal a jakými úvahami byl při tom veden. Krajský soud sice uvedl, že za stěžovatelku nesmí nahrazovat její projev vůle a vyhledávat na jejím místě vady napadeného správního aktu, ani tuto část odůvodnění nelze považovat za vypořádání uvedené žalobní námitky.

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 měřítka 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,

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 nález 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.

Ve věci rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s § 109 odst. 1 s. ř. s., podle něhož rozhoduje Nejvyšší správní soud o kasační stížnosti zpravidla bez jednání, když neshledal důvody pro jeho nařízení.

V dalším řízení je krajský soud vázán právním názorem, který je vysloven v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 28. prosince 2011

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu