



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Ladislava Hejtmánka a soudkyň JUDr. Naděždy Treschlové a JUDr. Hany Kadaňové, Ph.D., ve věci

žalobce: [redacted], s.r.o., IČ: [redacted], se sídlem
[redacted], zastoupeného: [redacted],
daňovým poradcem, se sídlem [redacted],

proti

žalovanému: Odvolacímu finančnímu ředitelství, se sídlem
[redacted],

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 2. 2015, č.j.5250/15/5200-20447-711307,

takto:

- I. Žaloba ze zamítá.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění

[1] Žalobce se podanou žalobou ke zdejšímu soudu domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 2. 2015, č.j. 5250/15/5200-20447-711307 (dále jen „*napadené rozhodnutí*“), kterým žalovaný zamítl jeho odvolání a potvrdil rozhodnutí Finančního

Shodu s prvopisem potvrzuje Z. L.

úřadu pro hlavní město Prahu, č.j. 6101071/13/2007-24802-109488, č.j. 6101819/13/2007-24802-109488, č.j. 6101927/13/2007-24802-109488, č.j. 6012081/13/2007-24802-109488, č.j. 6102242/13/2007-24802-109488, č.j. 6102342/13/2007-24802-109488, č.j. 6102862/13/2007-24802-109488, č.j. 6102942/13/2007-24802-109488, č.j. 6103000/13/2007-24802-109488, všechna ze dne 20. 12. 2013 (dále jen „*prvostupňové rozhodnutí*“).

[2] Žalobce v žalobě uvádí, že dne 29. 11. 2012 byla s jednatelem xxxx zahájena daňová kontrola u daně z přidané hodnoty (dále také jen „*DPH*“) za zdaňovací období 2. čtvrtletí 2010 - 3. čtvrtletí 2012. Kontrolou bylo zjištěno, že v kontrolovaných obdobích bylo pořízeno zboží – dopravní prostředky z EU. Správce daně prověřil předložené daňové doklady od dodavatelů ze států EU, na kterých je uvedeno, že se jedná o režim běžného dodání zboží do jiného členského státu a není zde uvedeno, že se jedná o dodání zboží ve zvláštním režimu. Tyto pořízené dopravní prostředky byly následně prodávány v tuzemsku a při prodeji těchto dopravních prostředků byla podle žalovaného odvedena daň z přidané hodnoty v nesprávné výši - pouze z rozdílu (provize) mezi pořizovací cenou a prodejní cenou, to znamená, že neoprávněně byl použit zvláštní režim.

[3] Žalobce v žalobě namítá, že pokud dodavatelé u dopravních prostředků deklarují ve svých přiznáních osvobození od DPH z titulu dodání zboží do jiného členského státu, tak to ještě neznamená, že dopravní prostředky nebyly pořízeny ve zvláštním režimu, protože tito dodavatelé to mohou mít ve svých přiznáních vykázané nesprávně, a jeho postup je proto správný.

[4] Žalobce namítá, že pokud žalovaný tvrdí, že jako důkazu o tom, že dopravní prostředky nebyly pořízeny ve zvláštním režimu, je to, že dodavatelé těchto dopravních prostředků deklarují osvobození od DPH z titulu dodání zboží do jiného členského státu, pak jestliže tito dodavatelé u dopravních prostředků toto deklarují, pak taková deklarace důkazem není, což plyne z bodů 71 a 72 rozsudku Soudního dvora Evropské unie (dále také jen „*SDEU*“) ve věci Teleos C-409/04 ze dne 27. 9. 2007.

[5] Stejně není podle žalobce důkazem to, že na daňových dokladech není uvedeno, že se jedná o dodání zboží ve zvláštním režimu. Povinnost uvádět na daňovém dokladu, že se jedná o dodání zboží ve zvláštním režimu, zavedl až zákon č. 502/2012 Sb. v § 90 odst. 14 od 1. 1. 2013. Že se jedná o věcnou změnu oproti předchozím zdaňovacím obdobím, dokládá text důvodové zprávy k tomuto zákonu: „*Úprava textu má za cíl implementovat změny v článku 226 směrnice o DPH, který byl změněn směrnicí 2010/45/EU. Je zde doplněna povinnost uvádět na daňovém dokladu při dodání použitého zboží, uměleckých děl, sběratelských předmětů a starožitností sdělení zvláštní režim - použité zboží, zvláštní režim - umělecká díla nebo zvláštní režim - sběratelské předměty a starožitnosti.*“.

[6] V případě DPH za zdaňovací období 2. čtvrtletí 2010 - 3. čtvrtletí 2012 platilo ust. § 90 odst. 14 zákona o DPH takto: „*Obchodník při dodání zboží, které je předmětem zvláštního režimu, nesmí samostatně uvést na daňovém dokladu daň týkající se přírážky, pokud zákon nestanoví jinak.*“. Toto bylo splněno, protože daňové doklady od dodavatelů dopravních prostředků ze států EU skutečně neobsahují daň týkající se přírážky, takže daňové doklady od těchto dodavatelů dosvědčují skutkovou verzi daňového subjektu než skutkovou verzi žalovaného. Z toho podle žalobce plyne, že tyto daňové doklady spolu se svědectvím

dodavatelů dopravních prostředků jako svědků cestou mezinárodního dožádání jsou schopné prokázat, že dopravní prostředky do jiného členského státu tito dodavatelé dodali ve zvláštním režimu.

[7] Žalobce proto za účelem řádného a úplného zjištění skutkového stavu požadoval vyslechnout dodavatele dopravních prostředků jako svědků cestou mezinárodního dožádání, aby tito se vyjádřili k tomu, zda dopravní prostředky do jiného členského státu dodali v režimu běžného dodání zboží, anebo ve zvláštním režimu, a pak by tito dodavatelé měli dodání dopravních prostředků do jiného členského státu ve svých přiznáních vykázat nesprávně. Žalovaný však neprovedl žalobcem požadované důkazy, jímž chtěl žalobce unést své důkazní břemeno, a paradoxně pak žalobci vytknul, že důkazní břemeno neunesl.

[8] Dále žalobce namítá, že při zahájení daňové kontroly u DPH za zdaňovací období 2. čtvrtletí 2010 - 3. čtvrtletí 2012 dne 29. 11. 2012 s jednatelem [REDAKCE] se měl správce daně dotázat, zda žalobce nemá důvod pro podání dodatečného přiznání. Kdyby totiž žalobce dodatečné přiznání podal, byla by mu sice dodatečně vyměřena DPH za zdaňovací období 2. čtvrtletí 2010 - 3. čtvrtletí 2012, avšak bez penále. Skutečnost, že se správce daně nedotázal na podání dodatečného přiznání, znamená nezákonnost dodatečných platebních výměrů. Stejný názor podle názoru žalobce je i v usnesení Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 166/01 ze dne 22. 1. 2002.

[9] Stejně tak místo zahájení daňové kontroly u DPH za zdaňovací období 2. čtvrtletí 2010 - 3. čtvrtletí 2012 dne 29. 11. 2012 s jednatelem [REDAKCE] měl správce daně zaslat výzvu podle § 145 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále také jen „daňový řád“), k podání dodatečného přiznání, lze-li důvodně předpokládat, že bude daň doměřena. Skutečnost, že správce daně nevyzval k podání dodatečného přiznání, znamená nezákonnost dodatečných platebních výměrů. Stejný názor je uveden v rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové sp. zn. 31Af 102/2012-40 ze dne 20. 9. 2013.

[10] Žalobce nesouhlasí ani s názorem žalovaného, že při aplikaci penále není správci daně dán prostor pro uvážení (diskreci), neboť důvody vzniku této sankce a její výše vyplývají přímo ze zákona – daňového řádu, a není tedy v dispozici správce daně, aby se rozhodoval a jednal způsobem, který by byl pro daňový subjekt „finančně nejpriznivější“. Jak vyplývá z usnesení sp.zn. 4 Afs 210/2014-28 ze dne 19.2.2015, Nejvyšší správní soud se vyjádřil k výši penále a naznal, že penále je trest, a proto je na něj třeba aplikovat čl. 40 odst. 6 Listiny základních práv a svobod, to znamená při uložení penále je nutno volit vždy příznivější zátěž pro žalobce. Jestliže penále je trest, je nutné na jeho výši vztahovat diskreci.

[11] Žalovaný se k podané žalobě vyjádřil tak, že s podanou žalobou nesouhlasil a navrhoval její zamítnutí, když odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí a uváděl věcně tytéž závěry, jako v tomto rozhodnutí.

[12] Z předloženého správního spisu soud následně zjistil tyto podstatné skutečnosti.

[13] Dne 20. 12. 2013 vydal Finanční úřad pro hlavní město Prahu tyto platební výměry:

- č. j. 6101071/13/2007-24802-109488, kterým byla doměřena daň z přidané hodnoty ve výši 15 675,00 Kč (penále z částky doměřené daně činí 3 135,00 Kč) za zdaňovací období 2. čtvrtletí roku 2010,
- č. j. 6101819/13/2007-24802-109488, kterým byla doměřena daň z přidané hodnoty ve výši 20 016,00 Kč (penále z částky doměřené daně činí 4 003,00 Kč) za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2010, - č. j. 6101927/13/2007-24802-109488, kterým byla doměřena daň z přidané hodnoty ve výši 89 573,00 Kč (penále z částky doměřené daně činí 17 914,00 Kč) za zdaňovací období 1. čtvrtletí roku 2011,
- č. j. 6102081/13/2007-24802-109488, kterým byla doměřena daň z přidané hodnoty ve výši 27 734,00 Kč (penále z částky doměřené daně činí 5 546,00 Kč) za zdaňovací období 2. čtvrtletí roku 2011,
- č. j. 6102242/13/2007-24802-109488, kterým byla doměřena daň z přidané hodnoty ve výši 265 787,00 Kč (penále z částky doměřené daně činí 53 157,00 Kč) za zdaňovací období 3. čtvrtletí roku 2011,
- č. j. 6102342/13/2007-24802-109488, kterým byla doměřena daň z přidané hodnoty ve výši 207 961,00 Kč (penále z částky doměřené daně činí 41 592,00 Kč) za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2011,
- č. j. 6102862/13/2007-24802-109488, kterým byla doměřena daň z přidané hodnoty ve výši 199 713,00 Kč (penále z částky doměřené daně činí 39 942,00 Kč) za zdaňovací období 1. čtvrtletí roku 2012,
- č. j. 6102942/13/2007-24802-109488, kterým byla doměřena daň z přidané hodnoty ve výši 217 059,00 Kč (penále z částky doměřené daně činí 43 411,00 Kč) za zdaňovací období 2. čtvrtletí roku 2012,
- č. j. 6103000/13/2007-24802-109488, kterým byla doměřena daň z přidané hodnoty ve výši 259 345,00 Kč (penále z částky doměřené daně činí 51 869,00 Kč) za zdaňovací období 3. čtvrtletí roku 2012,

[14] Proti všem platebním výměrům podal žalobce včasné odvolání.

[15] Dne 19. 2. 2015 vydalo Odvolací finanční ředitelství rozhodnutí, kterým žalovaný odvolání žalobce zamítl a potvrdil všechna rozhodnutí Finančního úřadu pro hlavní město Prahu ze dne 20. 12. 2013 (viz. odstavec 13).

[16] Odůvodnil to tak, že obchodník je povinen na daňový doklad uvést informaci o tom, že se jedná o dodání zboží ve zvláštním režimu podle § 90 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále také jen „zákon o dani z přidané hodnoty“), tato povinnost je uvedena v ustanovení § 28 odst. 10 zákona o dani z přidané hodnoty a odpovídá požadavkům článku 226 odst. 14 Směrnice. Je-li dodáváno předmětné zboží ve zvláštním režimu pouze v tuzemsku (pro tuzemského odběratele), zcela na dokladu postačí informace o zvláštním režimu s odkazem na § 90 zákona o dani z přidané hodnoty. Je-li předmětné zboží dodáváno ve zvláštním režimu osobám registrovaným k dani v jiném členském státu, je doporučeno připojení odkazu na článek 313 Směrnice (např. „*special scheme according to Council directive 2006/112/EC, Article 313*“). Na daňovém dokladu sice podle Směrnice i podle jednotlivých zákonů členských států Evropské unie o dani z přidané hodnoty stačí odkaz na zákon konkrétního členského

státu, je však jasné, že znění takového zákona o dani z přidané hodnoty nebude známo obchodním partnerům, odběratelům v jiných členských státech. Pro nastolení větší jistoty je proto sdělení o zvláštním režimu s odkazem na unijní právo velice vhodné, a lze se tak vyhnout nesrovnalostem ve vykazování při dodání předmětného zboží na české straně a při pořízení téhož zboží na straně osoby registrované k dani v jiném členském státu.

[17] Pokud se však jedná o standardní dodání zboží osobě registrované k dani v jiném členském státu (a tedy nikoliv o dodání ve zvláštním režimu), musí na dokladu být uvedeno, že se jedná o plnění osvobozené od daně taktéž s odkazem na příslušné ustanovení konkrétního zákona členského státu. V českém zákoně o dani z přidané hodnoty je tato povinnost uvedena výslovně v ustanovení § 34 odst. 3. Nutnost těchto informací (o osvobození či o zvláštním režimu) vychází však přímo ze Směrnice, a je tedy povinná ve všech členských státech. Jak již bylo výše uvedeno, je nereálné, aby český plátce reálně znal zákony všech dalších členských států, a nemůže ani reálně znát řeč všech těchto států. Je proto namístě vyžadovat maximální obezřetnost v případě pořízení zboží ve zvláštním režimu od obchodníka z jiného členského státu a důraz na pečlivé zjištění, zda je zboží dodáváno standardním způsobem nebo ve zvláštním režimu, neboť daňové konsekvence tohoto stavu jsou zásadní.

[18] Podle žalovaného je z daňových dokladů zřejmé, že dodavatelé odvolatele využili v rámci dodání zboží režim standardní – běžný. Odvolateli tak nezbývalo než reflektovat tento stav v rámci svých daňových povinností. Odvolatel obdržel od svých dodavatelů doklady, ze kterých vyplývá, že dodání dopravních prostředků proběhlo v režimu běžného dodání do jiného členského státu. Tyto doklady odvolatel předložil prvostupňovému správci daně jako důkazy sám a prvostupňový správce daně je jako důkazy osvědčil. Odvolatel dodávky dopravních prostředků dle těchto dokladů přijal a proti použitému režimu dodání neměl výhrady. O režimu dodání dopravních prostředků informovali všichni dodavatelé nejenom odvolatele prostřednictvím sdělení na daňových dokladech, ale i svého správce daně (hlášení, daňová přiznání). Z uvedených důvodů prvostupňový správce daně při dokazování nevycházel jen z důkazů, které mu poskytl odvolatel, ale režim dodání předmětného zboží ověřoval i prostřednictvím mezinárodní spolupráce VIES. Bylo zjištěno, že důkazy získané formou mezinárodní spolupráce jsou v souladu s důkazy předloženými odvolatelem. Pokud tedy odvolatel pořídil zboží z jiného členského státu od dodavatele, přičemž tento zboží dodával standardním – běžným způsobem (tzn. provedl osvobození obdobné dle ustanovení § 64 českého zákona o dani z přidané hodnoty), byl povinen odvolatel přiznat a odvést daň při pořízení zboží z jiného členského státu ve smyslu ustanovení § 16 a § 25 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty. Za daného stavu pak měl odvolatel nárok na odpočet daně z tohoto pořízení s odkazem na ustanovení § 72 zákona o dani z přidané hodnoty, ale při prodeji předmětných dopravních prostředků nebyl oprávněn použít zvláštní režim ve smyslu ustanovení § 90 zákona o dani z přidané hodnoty.

[19] Ve věci samé rozhodl Městský soud v Praze bez nařízení jednání, neboť s tím účastníci vyslovili souhlas (ust. § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů, dále jen „s. ř. s.“).

[20] Soud napadené rozhodnutí, včetně řízení, které jeho vydání předcházelo, přezkoumal v rozsahu uplatněných žalobních bodů, kterými je vázán (ust. § 75 odst. 2 věta první s.ř.s., přičemž podle ust. § 75 odst. 1 s.ř.s. přitom vycházel ze skutkového i právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu.

[21] Podle ust. 90 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty ve znění účinném pro rozhodná období: *„Zvláštní režim může použít obchodník při dodání použitého zboží, uměleckého díla, sběratelského předmětu nebo starožitnosti, pokud je toto zboží obchodníkovi dodáno v rámci obchodování na území Evropského společenství a) osobou, která není plátcem ani osobou registrovanou k dani v jiném členském státě, b) jiným plátcem, pro které dodání tohoto zboží je osvobozeno od daně podle § 62 nebo osobou registrovanou k dani v jiném členském státě, pro kterou je dodání tohoto zboží osvobozeno od daně obdobně podle platného předpisu jiného členského státu, nebo c) jiným obchodníkem, pokud při dodání tohoto zboží tímto jiným obchodníkem byl použit zvláštní režim.“*

[22] Ještě než soud přistoupí k právnímu hodnocení věci, musí uvést, že podaná žaloba doslovně kopíruje obsah odvolání žalobce proti prvostupňovému rozhodnutí. V souvislosti s žalobními body a jejich obsahem soud uvádí, že žaloba proti rozhodnutí správního orgánu podle § 65 a násl. s. ř. s. je prostředkem soudní ochrany proti rozhodnutí správního orgánu, který rozhodl v posledním stupni (§ 69 s. ř. s.). Žalobní námitky proto nemohou jen mechanicky kopírovat námitky odvolací, bez jakékoli konkrétní reflexe argumentace odvolacího orgánu, který se v napadeném rozhodnutí již k odvolacím námitkám vyjadřoval. Žaloba je naprosto shodná s obsahem odvolání, přičemž žalobce tuto žalobu koncipuje jako nesouhlasná stanoviska se závěry žalovaného s poukazem na skutečnosti, která uplatňoval již v řízení odvolacím, a k nimž se žalovaný v odůvodnění rozhodnutí konkrétně vyjadřoval. Přitom v jednotlivých bodech dostatečně nekonkretizuje, v čem přesně měl žalovaný jako odvolací orgán při vypořádání odvolacích námitek pochybit, resp. v čem je jeho postup nezákonný. V takovém případě soud nemůže za žalobce domýšlet další argumenty a žalobním námitkám se může věnovat pouze v míře odpovídající jejich obecnosti. Jinými slovy, pokud žalobce v žalobních bodech neprezentoval dostatečně konkrétní názorovou opONENTURU vedoucí ke zpochybnění důvodů napadeného rozhodnutí, nemusí soud hledat způsob pro alternativní a originální vyjádření závěrů, k nimž již dospěl žalovaný, a s nimiž se soud plně ztotožňuje.

[23] První žalobní námitkou žalobce bylo, že pokud dodavatelé u dopravních prostředků deklarují ve svých přiznáních osvobození od DPH z titulu dodání zboží do jiného členského státu, tak to ještě neznamená, že dopravní prostředky nebyly pořízeny ve zvláštním režimu, protože tito dodavatelé to mohou mít ve svých přiznáních vykázané nesprávně, a jeho postup je proto správný.

[24] Soud uvádí, že taková argumentace žalobce je nedůvodná, neboť k dané věci se již soudní judikatura vyjadřovala. Soud poukazuje na odůvodnění rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 12. 2012, č.j. 7 Afs 90/2012-21, kterou na tuto situaci lze použít: *„Podle ust. § 90 odst. 2 písm. c) citovaného zákona o dani z přidané hodnoty, je podmínkou pro použití zvláštního režimu při prodeji použitých osobních automobilů (dodání použitého zboží), okolnost, že toto použité zboží bylo stěžovateli jako prodejci použitého zboží (slovy zákona:*

„obchodníkem s použitým zbožím“) dodáno „jiným obchodníkem povinným k dani“, který při tom „uplatnil daň podle tohoto zvláštního režimu“.

Z dikce uvedeného ustanovení zákona o dani z přidané hodnoty - § 90 odst. 2 písm. c) – tedy vyplývá, že v projednávaných věcech by stěžovatel byl oprávněn při svých uskutečněných plněních (prodejích použitého zboží z jiného členského státu EU - použitých osobních automobilů) použít zvláštní režim při splnění 2 kumulativně určených podmínek.

Prvou podmínkou byla skutečnost, že toto použité zboží (zde ojeté osobní automobily) nakoupil stěžovatel od jiného obchodníka. Ve smyslu ust. § 90 odst. 3 téhož zákona je pak takovým obchodníkem i jiný obchodník z jiného členského státu. Této podmínce, byť to nebylo krajským soudem výslovně uvedeno, stěžovatel dostál. Je tomu tak proto, že deklarovaní dodavatelé stěžovatele, včetně společnosti BCA, obchodníci z jiných členských států EU, byli osobami povinnými k dani.

Druhou podmínkou nezbytnou k tomu, aby stěžovatel byl v posuzovaných případech oprávněn použít zvláštní režim podle § 90 odst. 2 písm. c) citovaného zákona, pak je okolnost, že zvláštní režim byl použit vůči stěžovateli deklarovanými dodavateli. Naplnění této podmínky však s ohledem na zjištěný skutkový stav věci, jak již bylo uvedeno shora, nebylo prokázáno.

Nejvyšší správní soud proto ve shodě s krajským soudem konstatuje, že stěžovatel v posuzovaných obchodních případech nesplnil podmínky pro použití zvláštního režimu u jím prodávaného zboží. Je tomu tak proto, že v daňovém řízení nebylo prokázáno, že by deklarovaní dodavatelé stěžovatele, byť byly osobami povinnými k dani, použili při prodeji svého zboží vůči stěžovateli zvláštní režim.

...

Opodstatněná není též námitka stěžovatele, že v projednávané věci, resp. ve věcech projednávaných krajským soudem, došlo k legalizaci dvojího zdanění. Jak již bylo uvedeno shora, řízení před správními soudy je založeno na striktní dispoziční zásadě (srov. § 75 odst. 2 věta první s. ř. s. a § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.). Tato zásada vyjadřuje premisu, že správní soud při přezkoumávání zákonnosti správních rozhodnutí v zásadě vychází z důvodů (žalobních bodů) a k nim vznesených argumentů a důkazů, které mu předestře žalobce či stěžovatel v tom kterém podání (žalobě/kasační stížnosti). Správní soud tak není oprávněn, natož povinen, aby ve prospěch toho kterého z účastníků řízení vyhledával důvody a okolnosti, pro které by bylo možno napadené rozhodnutí zrušit. Toto oprávnění náleží výlučně žalobci.

Jak přiléhavě uvedl již krajský soud, žalobce ve své žalobě i v řízení před správními orgány ustal na tvrzení o dvojím zdanění, když pouze uvedl, že pokud by při prodeji ojetých osobních vozů, které pořídil z jiného členského státu EU, nepoužil zvláštní režim, jednalo by se o nepřijatelné dvojí zdanění. Toto své tvrzení však nedoložil žádným konkrétním důkazem, ani skutkovými a právními argumenty. V nyní projednávané kasační stížnosti pak stěžovatel opět (totožně jako ve správní žalobě) neuvádí, u jakých konkrétních uskutečněných plnění, které správce daně po provedené kontrole zatížil daní z přidané hodnoty, mělo dojít ke dvojímu zdanění a z čeho (z jakých důkazů) tak dovozuje. Neuvedl ani to, z jakých důkazů, v té které konkrétní věci, při jím provedeném nákupu ojetého automobilu od svého zahraničního dodavatele měla být v jiném státě uhrazena daň z přidané hodnoty, ani kým byla uhrazena. Za tohoto stavu nelze dospět k jinému závěru než ke kterému došel krajský soud, a to, že stěžovatel

neprokázal, že by v projednávané věci došlo ke dvojímu zdanění. K posouzení takové nezákonnosti totiž nestačí pouze obecná a ničím nepodložená proklamace, ale musí být uvedeny skutkové a právní důvody, o které se při tomto svém skutkovém a právním závěru stěžovatel opírá. Není-li však stěžovatel sto jednoznačně specifikovat, a to ani obecně „legislativu zemí EU“, o kterou své tvrzení opírá, nelze s ohledem na dispoziční zásadu, která ovládá správní soudnictví, dospět k jinému závěru než takovému, že krajský soud neposoudil věc v rozporu se zákonem.“

[25] Z výše uvedeného názoru vyplývá, že příslušný zvláštní režim podle ust. § 90 zákona lze využít v případě ojetých osobních automobilů pouze v případě, že podle něj postupují oba dva příslušné daňové subjekty, tedy nejen žalobce, ale i subjekt, od něhož zboží pořídil (obchodník v jiném členském státě). Nepoužije-li tento obchodník (tedy osoba odlišná od žalobce) zvláštní režim podle ust. § 90 odst. 2 písm. c) zákona o dani z přidané hodnoty, nemůže ho použít ani žalobce. Dále je třeba poukázat na to, že podle výše citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu druhou podmínku pro to, aby stěžovatel byl v posuzovaných případech oprávněn použít zvláštní režim podle § 90 odst. 2 písm. c) citovaného zákona, je okolnost, že zvláštní režim byl použit vůči stěžovateli deklarovanými dodavateli, přičemž naplnění této podmínky prokazuje nikoliv správce daně, nýbrž daňový subjekt, tedy žalobce (viz dále rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. března 2017, č.j. 6 Afs 318/2016 – 33).

[26] Bylo tak v zájmu žalobce zjistit, respektive vědět najisto, v jakém režimu vlastně ojeté automobily nakupuje, a pokud na dokladu informace o užití zvláštním režimu chyběla, měl oslovit dodavatele a uplatnit svou reklamaci bez ohledu na to, jestli povinnost uvádět informaci na daňovém dokladu o tom, že byl použit „zvláštní režim“ ze zákona vyplývala, či nikoliv. Jak správně v této věci zkonstatoval žalovaný: „Ze žádného daňového dokladu předloženého v rámci daňové kontroly neplyne, ani není nijak zřejmé, že by tito dodavatelé měli v úmyslu využít při dodání zboží odvolateli zvláštního režimu“ (viz bod 45, strana 10 napadeného rozhodnutí) Nakonec shrnul, že: „Právě to, že informace o zvláštním režimu na dokladech není uvedena, svědčí o tom, že se o zvláštní režim nejednalo“ (viz bod 56, strana 13 napadeného rozhodnutí). Z logiky věci tak plyne, že není-li zvláštní režim na dokladech explicitně vyznačen, musí se jednat o režim běžný.

[27] V návaznosti na to je pak třeba zdůraznit, že v nyní projednávaném případě správce daně ve spisu shromáždil dokumenty, z nichž vyplývá, že příslušné dodávky zboží probíhaly v režimu intrakomunitárního plnění osvobozeného od daně z přidané hodnoty, nikoliv ve zvláštním režimu ve smyslu § 90 odst. 2 písm. c) zákona o dani z přidané hodnoty, v němž je základem daně toliko přírážka snížená o daň z přírážky (§ 90 odst. 4 zákona o dani z přidané hodnoty), jak tvrdil žalobce. Danými dokumenty správce daně zásadním způsobem zpochybnil věrohodnost daňových tvrzení žalobce, a unesl tak svou část důkazního břemene.

[28] Oproti tomu žalobce své důkazní břemeno ohledně vyvrácení pochybností správce daně neunesl a omezil se pouze na to, že vyslovoval nesouhlasná stanoviska k závěrům žalovaného. Jak proto správně zkonstatoval žalovaný: „Odvolatel nepředložil důkazy, které by zpochybňovaly závěry prvostupňového správce daně, přestože k tomu měl značný časový prostor. Prvostupňový správce daně na žádost odvolatele stanovil lhůtu, ve které se odvolatel

mohl k výsledkům kontrolního zjištění vyjádřit. Odvolatel následně a opakovaně žádal o její prodloužení. Žádostem odvolatele o prodloužení lhůty bylo několikrát vyhověno. Odvolatel tak mohl své vyjádření ke kontrolnímu zjištění zpracovávat cca půl roku a měl dostatek časového prostoru např. i pro jednání se svými dodavateli k získání podkladu pro svá tvrzení. Ani poté však odvolatel neuvedl žádné relevantní skutečnosti nasvědčující tomu, že dodavatelé z jiného členského státu použili zvláštní režim daně“ (viz bod 51 b, strana 11-12 napadeného rozhodnutí).

[29] Pokud žalobce uvádí, že povinnost uvádět na daňovém dokladu označení zvláštního režimu zavedl až zákon č. 502/2012 Sb. k § 90 odst. 14 od 1. 1. 2013, tak soud musí uvést, že tato okolnost nemá s ohledem na soudní výklad ust. § 90 odst. 2 písm. c) citovaného zákona o dani z přidané hodnoty žádný významnější vliv.

[30] Dále je třeba zdůraznit, že ačkoliv tato povinnost nevyplývala z ust. § 90 zákona o dani z přidané hodnoty, tak vyplývala již z ust. § 28 odst. 10 zákona o dani z přidané hodnoty účinného v nyní posuzovaných zdaňovacích obdobích, tj. letech 2010 až 2012. Podle tohoto ustanovení platilo, že: „Pokud se postupuje při uplatnění daně podle zvláštního režimu pro cestovní službu (§ 89) nebo pro obchodníky s použitým zbožím, uměleckými díly, sběratelskými předměty a starožitnostmi (§ 90), a na daňovém dokladu nelze uvést výši daně, uvede se sdělení, že se jedná o postup podle zvláštního režimu“. Komentář k tomuto ustanovení pak jasně zmiňuje, že: „Vystavuje-li doklad osoba, která poskytuje plnění ve zvláštním režimu pro cestovní službu nebo pro obchodníky s použitým zbožím, nesmí uvést na doklad samostatně daň týkající se přírážky (viz komentář k § 89 odst. 9 a § 90 odst. 13). V takovém případě je povinna uvést na doklad informaci, že postupuje podle zvláštního režimu“ ([redacted], [redacted] a [redacted], Zákon o dani z přidané hodnoty, Komentář, Praha, [redacted] Kluwer, ISBN: 978-80-7478-741-6).

[31] Soud považuje též nedůvodnou námitku žalobce, podle níž žalovaný neprovedl výslech dodavatelů cestou mezinárodního dožádání, aby tito se vyjádřili k tomu, zda dopravní prostředky do jiného členského státu dodali v režimu běžného dodání zboží, anebo ve zvláštním režimu. V napadeném rozhodnutí je totiž podle názoru soudu jasně uvedeno, že: „O režimu dodání dopravních prostředků informovali všichni dodavatelé nejenom odvolatele prostřednictvím sdělení na daňových dokladech, ale i svého správce daně (hlášení, daňová přiznání). Z uvedených důvodů prvostupňový správce daně při dokazování nevycházel jen z důkazů, které mu poskytl odvolatel, ale režim dodání předmětného zboží ověřoval i prostřednictvím mezinárodní spolupráce VIES. Bylo zjištěno, že důkazy získané formou mezinárodní spolupráce jsou v souladu s důkazy předloženými odvolatelem. Mezinárodní spolupráce formou dožádání má své opodstatnění teprve v případech, kdy důkazy získané pomocí systému VIES jsou v rozporu s jinými důkazy“ (viz bod 48, strana 10 napadeného rozhodnutí), a dále shrnul, že: „Odvolací orgán posoudil návrh výslechu svědků (dodavatelů) formou mezinárodního dožádání a vyhodnotil jej s ohledem na konkrétní stav řízení jako neefektivní a nadbytečný. Výslech svědků by do řízení nevnesl žádné nové skutečnosti. Není-li totiž odvolatel s to prokázat žádným dokumentem (příp. jiným důkazním prostředkem), že byl v předmětných dodáních užit zvláštní režim, svědecká výpověď by na věci nic nezměnila, jelikož případné ústní potvrzení odvolatelova tvrzení by nebylo dostatečně relevantním důkazním prostředkem, který by učinil důkazy prokázané v předmětné věci nepoužitelnými, nebo procesně slabšími“ (viz bod 51 b, strana napadeného rozhodnutí).

[32] Soud souhlasí v této souvislosti s argumentací žalovaného, podle něhož výslech dodavatelů žalobce by „nevnesl žádné nové skutečnosti“. A to s ohledem na skutečnost, že ze správního spisu vyplývá, že žalovaný provedl dostatečné dokazování za účelem zjištění skutkového stavu věci (prostřednictvím mezinárodní spolupráce VIES). Nelze se však ztotožnit s argumentací žalovaného, podle něhož v podstatě svědecká výpověď neobstojí vedle jiných písemných dokumentů, poněvadž váha těchto dvou procesních prostředků je stejná. Jak je přímo uvedeno k ust. § 93 odst. 1 daňového řádu, jako důkazních prostředků lze užít všech podkladů, jimiž lze zjistit skutečný stav věci a ověřit skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně a které nejsou získány v rozporu s právním předpisem, a to i těch, které byly získány před zahájením řízení. Jde zejména o tvrzení daňového subjektu, listiny, znalecké posudky, svědecké výpovědi a ohledání věci. Soud však má za to, že provedené dokazování dostatečně jasně zjistilo skutkový stav věci, a proto výslech svědků (dodavatelů) by byl v dané věci zcela nadbytečný, když žalobce žádný svůj věrohodný důkaz či tvrzení, které by zpochybnilo závěr správce daně z provedeného dokazování, nepředložil.

[33] Soud nemohl přisvědčit ani argumentací žalovaného, podle níž měl správce daně namísto daňové kontroly zaslat výzvu podle § 145 odst. 2 daňového řádu k podání dodatečného přiznání, lze-li důvodně předpokládat, že bude daň doměřena.

[34] K tomu soud uvádí, že je nutné rozlišit rozdíl mezi povahou daňové kontroly a postupu podle ustanovení § 145 odst. 2 daňového řádu.

[35] K postupu dle ustanovení § 145 odst. 2, tedy k výzvě správce daně k podání dodatečného daňového přiznání, komentář k daňovému řádu uvádí: „*Ve smyslu § 143 odst. 3 platí, že k doměření z moci úřední může u konkrétní daně dojít pouze na základě výsledku daňové kontroly, ovšem pouze takové kontroly, kterou správce daně prověřuje daňové povinnosti týkající se této konkrétní daně. Zjistí-li správce daně nové skutečnosti nebo důkazy mimo takovou daňovou kontrolu, popř. v rámci kontroly jiné daně, na jejichž základě lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, postupuje podle odstavce 2. Správce daně v takovém případě, kdy zjistí skutečnosti vedoucí ke změně poslední známé daně, může vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení (nejčastěji k podání dodatečného daňového přiznání) a stanovit mu náhradní lhůtu pro jeho podání (tato lhůta nemá vliv na uplatnění úroku z prodlení). Ve smyslu zásady rovnosti daňových subjektů před správcem daně (§ 6 odst. 1) je vyloučeno, aby v obdobných případech správce daně u některých daňových subjektů vyzýval k podání dodatečného přiznání a u jiných zahajoval daňovou kontrolu s následkem vyměření penále. Dá se očekávat, že správce daně bude k podání řádného daňového přiznání vyzývat zejména v případech, když bude mít zjištěno, že daňová povinnost daňového subjektu byla vyměřena v nesprávně nižší výši. Cílem správy daní (viz § 1 odst. 2) je ovšem správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady, proto by měl správce daně postupovat uvedeným způsobem vždy, když zjistí mimo daňovou kontrolu skutečnosti nebo důkazy svědčící o nesprávnosti stanovené daně. Protože je výzva rozhodnutím správce daně, ve kterém ukládá daňovému subjektu povinnost, a protože se rozhodnutí obecně odůvodňuje, pokud zákon nestanoví jinak (viz § 102 odst. 2), přičemž komentované ustanovení jinak nestanoví, platí, že výzva správce daně musí obsahovat odůvodnění, což ještě akcentuje text komentovaného ustanovení podmínkou, že postup lze uplatnit, je-li možné důvodně*

předpokládat splnění podmínek pro vydání výzvy. Je třeba mít na paměti, že splnění povinnosti podat dodatečné daňové přiznání je odvislé od zjištění předmětných skutečností nikoliv správcem daně, ale daňovým subjektem. V dodatečném daňovém přiznání má daňový subjekt povinnost podle § 141 odst. 5 uvést mimo jiné i rozdíl oproti poslední známé dani a den jeho zjištění. Pokud by mu správce daně důvody pro podání dodatečného daňového přiznání nesdělil, mohla by být, podle již zmíněného názoru jednoho z autorů, výzva k jeho podání ve smyslu § 105 odst. 2 písm. b) nicotným rozhodnutím, jestliže by ukládala povinnost, která je pro neobeznámený daňový subjekt fakticky neuskutečnitelná. V tomto odůvodnění by proto měl správce daně daňovému subjektu sdělit, z jakého důvodu jej stihá povinnost dodatečné daňové tvrzení podat. (...) Jestliže daňový subjekt dodatečné daňové tvrzení na základě výzvy správce daně nepodá, stanoví správce daně jeho daňovou povinnost za použití pomůcek. (...) I zde se bude praxe zřejmě potýkat s otázkou, kdy lze zahájit daňovou kontrolu ohledně doměření daně, zda po uplynutí lhůty stanovené ve výzvě správce daně, či kdykoliv. Správce daně by měl, dokonce přímo musí z hlediska rovnosti daňových subjektů umožnit daňovému subjektu před kontrolou, pokud má ovšem již jasno v tom, že existují důvody pro doměření, podat dodatečné daňové přiznání.“ (■■■■■, Jaroslav a KOHOUTKOVÁ, ■■■■■. Daňový řád s komentářem 2013. 2. vyd. Olomouc: ANAG, 2013. ISBN 978-80-7263-769-0.).

[36] Postup dle ustanovení § 145 odst. 2 daňového řádu se tedy použije toliko za situace, kdy správce daně má k dispozici takové skutečnosti, na jejichž základě lze důvodně předpokládat, že daň bude doměřena. Výzvu dle ustanovení § 145 odst. 2 daňového řádu pak musí správce daně odůvodnit tím, že uvede, jaké jsou ony nové skutečnosti nebo důkazy, a je taktéž povinen tyto skutečnosti či důkazy daňovému subjektu zpřístupnit. I to nasvědčuje tomu, že k uplatnění postupu dle § 145 odst. 2 daňového řádu je potřeba znát skutečnosti svědčící pro podání dodatečného daňového přiznání.

[37] Komentář k daňovému řádu se poté k otázce daňové kontroly vyjadřuje následovně: „Ze systematického zařazení daňové kontroly v dílu druhém, hlavě VI., části druhé jednoznačně vyplývá, že daňová kontrola je postupem při správě daní. Je tedy uceleným, zákonem upraveným procesem, jehož výsledkem není vydání rozhodnutí. Je ukončena podpisem zprávy o daňové kontrole a shrnuje výsledky kontrolního zjištění včetně hodnocení důkazů provedených v jejím průběhu (§ 88). Hodnotící závěry, jež jsou výsledkem daňové kontroly, mohou však být podkladem pro vydání rozhodnutí o daňové povinnosti. Daňová kontrola je tedy postupem kontrolním, jímž je ve vymezeném rozsahu prověřován předmět kontroly, tj. daňová povinnost daňového subjektu vážící se ke konkrétnímu zdaňovacímu období nebo ke konkrétní jednorázové dani. Daňová kontrola je svým obsahem shromažďováním, prováděním a hodnocením důkazních prostředků.(...) Daňovou kontrolou správce daně především ověřuje tvrzení daňového subjektu a další skutečnosti podstatné pro správné stanovení daně v případech, kdy daň byla již vyměřena, a je tak ověřováno, zda daň byla stanovena ve správné výši. Daňová kontrola je v takovém případě jediným postupem, na základě jehož výsledků může správce daně přistoupit k doměření daně z úřední povinnosti (srov. komentář k § 143 odst. 3).(...) Předmětem daňové kontroly je ověření tvrzení daňového subjektu a dalších skutečností rozhodných pro správné zjištění a stanovení daně. (...) Při provádění daňové kontroly musí být respektovány základní zásady správy daní. Je třeba především zdůraznit zásadu zdrženlivosti a přiměřenosti (srov. komentář k § 5 odst. 3), ukládající správci daně povinnost volit jen prostředky nejméně zatěžující daňové subjekty, což, jak dovodil Ústavní soud v nálezu ze dne 13. 5. 2003, sp. zn. II. ÚS 334/02, pro daňovou kontrolu znamená její provádění jen v nezbytně nutném rozsahu ve

nad rámec jeho vlastních tvrzení." ([REDACTED], [REDACTED], [REDACTED],
[REDACTED], [REDACTED], [REDACTED] a
[REDACTED]. Daňový řád. Komentář. 1. vyd. Praha: [REDACTED] Kluwer ČR, a. s.,
2011. 1537 s. I. díl, II. díl, přílohy. ISBN 978-80-7357-564-9).

[38] Rozlišujícím kritériem pro to, kdy má správce daně vydat výzvu k podání dodatečného daňového přiznání, a kdy může bez výzvy zahájit daňovou kontrolu, je právě „důvodný předpoklad doměření daně“. Je-li naplněn, může správce daně vydat výzvu k podání dodatečného daňového přiznání. Naopak pokud na základě nových skutečností či důkazů vzniká pouhé podezření správce daně a potřebná zjištění nejsou úplná, není podmínka k vydání výzvy naplněna a správce daně může daňovou kontrolu provést bez vydání této výzvy.

[39] Těmto závěrům odpovídá i judikatura Nejvyššího správního soudu, například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 7. 2015, č. j. 6 Afs 185/2014-84, dle kterého: „Nejvyšší správní soud nesouhlasí s názorem stěžovatele vyjádřeným pod bodem ad b), naopak přisvědčuje argumentaci krajského soudu obsažené na stranách 22 a 23 přezkoumávaného rozsudku (viz odstavec [11] tohoto rozsudku). Učinění výzvy vůči daňovému subjektu k podání dodatečného daňového tvrzení nepředstavuje bezpodmínečnou povinnost správce daně před zahájením daňové kontroly. Správce daně musí v každém konkrétním případě zvážit, zjistí-li nové skutečnosti nebo důkazy mimo daňovou kontrolu, zda jsou splněny podmínky pro vydání výzvy, nebo zda existují určité pochybnosti, které je třeba odstranit prostřednictvím daňové kontroly. Jak upozornil také žalovaný, na daný případ lze aplikovat závěry vyslovené v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 12. 2013, čj. 9 Afs 98/2013-31, konkrétně v bodu 26, kde Nejvyšší správní soud neshledal nezákonným postup správce daně, který nevyzval daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení a zahájil daňovou kontrolu, neboť v daném případě existovaly vedle předpokladu k doměření daně také pochybnosti, které bylo vhodné prověřit v rámci daňové kontroly. Z toho tedy jasně vyplývá, že správce daně nemusí vždy vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení, musí tak učinit pouze tehdy, jsou-li pro takový postup splněny podmínky, a to lze-li důvodně předpokládat, že daň bude doměřena bez dalších pochybností. Závěr uvedený v odkazovaném rozsudku lze vztáhnout i na další případy, přestože se nejedná o totožný skutkový stav, jak namítá stěžovatel. Aplikace obecných judikатурních závěrů na konkrétní případ se vždy odvíjí od konkrétních skutkových okolností. Krajský soud vycházel ze skutkových okolností dané věci. Připustil, že kromě nových indicií či důkazů zjištěných mimo prováděnou daňovou kontrolu, lze aplikovat § 143 odst. 3 ve spojení s § 145 odst. 2 daňového řádu i v případě zjištění učiněných v rámci daňové kontroly u dotčeného daňového subjektu, avšak ohledně jiné daně či jiného zdaňovacího období. Nicméně zdůraznil, že v daném případě jsou rozhodné pro úvahu správce daně konkrétní okolnosti daného případu. (...) [41] Přístup správce daně odpovídal okolnostem daného případu, který byl zjevně veden také jednou ze základních zásad uplatňovaných při správě daní, již je zásada rychlosti a hospodárnosti řízení přímo vyjádřená v ustanovení § 7 daňového řádu, která se vztahuje na veškerá počínání správce daně.“

[40] Soud k výše uvedenému tedy poznamenává, že daňový řád skutečně prostřednictvím ustanovení § 145 odst. 2 daňového řádu (ani jiným ustanovením tohoto

zákona) navzdory přesvědčení žalobce nestanovuje správci daně povinnost poučit daňový subjekt o možnosti podat dodatečné daňové přiznání za všech okolností. Ustanovení § 145 odst. 2 daňového řádu je ustanovením dispozitivním, které dává správci daně pouhou možnost tohoto postupu využít, nikoliv povinnost, avšak za současného naplnění podmínek pro jeho aplikaci, jak bylo výše specifikováno. Správce daně je oprávněn tohoto ustanovení využít typicky v případě, kdy zjistí, že podané řádné daňové tvrzení neobsahuje přiznání konkrétní daňově relevantní skutečnosti, kdy již na základě běžné úvahy lze předpokládat, že daň bude doměřena, neboť řádné daňové tvrzení nebylo vyplněno správně. V případě zjištění neúplnosti podaného daňového tvrzení lze obecně předpokládat, že daň bude doměřena; lhostejno přitom, v jaké výši (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 5. 2015, č. j. 2 Afs 209/2014-23). Je rovněž správná argumentace žalovaného, že k vydání výzvy dle ustanovení § 145 odst. 2 daňového řádu by měl správce daně přistupovat pouze tehdy, pokud disponuje dostatkem informací, které mohou v případě neuposlechnutí dané výzvy daňovým subjektem sloužit jaké pomůcky k doměření daně, pomocí nichž bude možné daň stanovit dostatečně spolehlivě.

[41] V případě žalobce existovaly především pochybnosti správce daně, které bylo vhodné prověřit v rámci daňové kontroly, a nikoliv přesné informace o jeho daňové povinnosti, jež měla být doměřena. Správce daně tedy nemusel s jistotou předvídat doměření daně, neboť toto bylo případně odvislé od zjištění vyplývajících z výsledku daňové kontroly.

[42] Soud nadto k věci uvádí, že i pokud by u správce daně byly splněny důvodné předpoklady pro zvolení postupu dle ustanovení § 145 odst. 2 daňového řádu, ovšem tento by tohoto postupu nevyužil a zahájil by daňovou kontrolu, nemohl by soud ani takovou vadu bez dalšího považovat za takové pochybení správce daně, které by mělo za následek nezákonnost jeho rozhodnutí, nýbrž by se musel zaměřit na otázku, zda takové pochybení správce daně reálně mohlo daňový subjekt poškodit na jeho veřejných subjektivních právech.

[43] Pouze jako obiter dictum považuje soud za vhodné vyjádřit se k využívání postupu dle ustanovení § 145 odst. 2 daňového řádu správcem daně. Výzva k podání dodatečného daňového přiznání ve smyslu tohoto ustanovení by měla být správcem daně v rámci řádné správy daně předně odesílána daňovým subjektům vždy, když je správci daně zřejmá existence konkrétních daňových skutečností neobsažených v řádném daňovém přiznání, na základě kterých lze alespoň obecně předpokládat, že daň bude doměřena. V takových případech není k využití tohoto postupu na správce daně kladen požadavek znalosti konkrétních, úplných a konzistentních informací ohledně těchto daňových skutečností, nýbrž postačuje pouze důvodný předpoklad správce daně k doměření, založený na tvrzeních a důkazech známých správci daně.

[44] Stejně tak nemohl soud přisvědčit ani argumentaci žalobce, podle něhož při zahájení daňové kontroly měl být žalobce správcem daně dotázán, zda žalobce nemá důvod pro podání dodatečného daňového přiznání – tím mu mohla být dodatečně doměřena daň, avšak bez penále.

[45] Jak vyplývá přímo z ust. § 141 odst. 6 daňového řádu „*Dodatečné daňové přiznání nebo dodatečné vyúčtování není přípustné k dani, která je předmětem probíhající daňové kontroly, popřípadě je-li předmětem výzvy podle § 87 odst. 2, která byla oznámena daňovému subjektu, nebo je-li o této dani zahájeno řízení o mimořádném opravném prostředku, dozorčím prostředku nebo řízení o žalobě podané proti rozhodnutí správce daně*“.

[46] Jak dále věcně zkonstatoval žalovaný v napadeném rozhodnutí: „*Ačkoliv mohou existovat objektivní podmínky pro podání dodatečného daňového přiznání, daňový řád takový postup ve výslovně stanovených případech vylučuje. Jedná se o takové případy, kdy je současně jakýmkoliv způsobem posuzována, revidována dříve stanovená daň, a nově tvrzený rozdíl by byl proto až do ukončení revize její výše nejistý (správce daně by jej nemohl vyměřit). Není proto přípustné podat dodatečné daňové přiznání k dani, která je předmětem daňové kontroly, anebo nastala fáze řízení, kdy je již daňový subjekt správcem daně vyzván k umožnění jejího provedení (§ 87 odst. 2 daňového řádu)*“ (viz bod 30, strana 7 napadeného rozhodnutí).

[47] S ohledem na to, co bylo vysloveno výše, soudu nezbývá, než se s takovou argumentací plně ztotožnit a nad rámec výše uvedeného odkázat ještě na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 11. 2013, č.j. 8 Afs 26/2013 – 78, v němž je v bodě 42 uvedeno, že: „*Stanovení penále má donucovací a preventivní funkci, která má motivovat daňové subjekty k podání dodatečného daňového přiznání dobrovolně, jakmile zjistí, že jejich daňová povinnost má být vyšší než ta, kterou původně deklarovali. Pokud však probíhá přezkum daňové povinnosti, je podání dodatečného daňového přiznání nepřípustné. Bude tomu tak tehdy, je-li daň předmětem probíhající daňové kontroly, popřípadě je-li předmětem výzvy podle § 87 odst. 2 daňového řádu, která byla oznámena daňovému subjektu, nebo je-li o této dani zahájeno řízení o mimořádném opravném prostředku, dozorčím prostředku nebo řízení o žalobě podané proti rozhodnutí správce daně (§ 141 odst. 6 daňového řádu). Pokud během uvedené doby daňový subjekt podá dodatečné daňové přiznání, řízení o něm se zastaví (§ 141 odst. 7 daňového řádu) a daň nemůže být stanovena na jeho základě*“.

[48] Výklad žalobce, že daňový řád umožňuje upustit od penále ve všech případech, kdy daňový subjekt podá dodatečné daňové přiznání, bez ohledu na jeho přípustnost, by v podstatě vyloučil možnost užití penále jako sankčního institutu a popřel by jeho smysl (srov. [redacted] a kol. Daňový řád. Komentář. Praha: [redacted] Kluwer ČR, 2011, s. 1460, bod 14).

[49] Povinnost hradit penále vzniká při naplnění výše zmíněných předpokladů – pokud je oproti poslední známé dani daň zvyšována, pokud je snižován daňový odpočet nebo pokud je snižována daňová ztráta. Daňový řád nedává prostor pro zohlednění konkrétních skutkových okolností a neumožňuje upustit od penále, pokud stěžovatel zjistil důvody pro podání dodatečného daňového přiznání sám, ovšem z procesních důvodů (viz § 141 odst. 6 daňového řádu) nemohl dodatečné daňové přiznání podat.

[50] V dané věci tak soud uzavírá, že podanou žalobu nepovažuje za důvodnou a proto ji zamítl (ust. § 78 odst. 7 s.ř.s.).

[51] Výrok o náhradě nákladů řízení je odůvodněn ust. § 60 odst. 1 s.ř.s., podle kterého má účastník, který měl ve věci úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem.

Vzhledem k tomu, že žalovanému státu tyto nevznikly, soud rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku.

P o u č e n í :

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou (2) týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem [REDACTED]. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližze následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

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.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Praha dne 14. prosince 2018

JUDr. Ladislav Hejtmánek v.r.
předseda senátu