



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Jiřího Gottwalda a soudců JUDr. Moniky Javorové a JUDr. Daniela Spratka, Ph.D., v právní věci žalobce **R. R.**, zastoupeného JUDr. Jaromírem Hanušem, advokátem se sídlem Kosmova 20/961, Ostrava, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství** se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o přezkoumání rozhodnutí žalovaného č. j. 6777/13/5000-14305-701328 ze dne 28. 2. 2013, ve věci daně z přidané hodnoty,

t a k t o :

I. Žaloba se **zamítá**.

II. Žádný z účastníků řízení **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce se podanou žalobou ze dne 16. 4. 2013 domáhá přezkoumání napadeného rozhodnutí, jímž byla jen co do části týkající se bankovního spojení změněna a ve zbytku potvrzena rozhodnutí Finančního úřadu Ostrava III, a to dodatečné platební výměry na DPH za zdaňovací období leden, březen-srpen, říjen, prosinec 2009, květen, červen srpen 2010, únor, březen, květen až červenec a září 2011, jimiž byla zároveň uložena povinnost kromě doměřené daně uhradit též penále z doměřené daně. Důvodem pro doměření daně a vyměření penále byla skutečnost, že žalobce neprokázal splnění podmínek pro použití zvláštního režimu pro

obchodníky s použitým zbožím ve smyslu ustanovení § 90 odst. 2 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDPH“).

Žalobce v žalobě namítal, že mu bylo upřeno jeho právo vyjádřit se ke kontrolním zjištěním, spočívající v tom, že k jeho vyjádření správce daně nezaujal žádné stanovisko. Podáním žalobce ze dne 27. 6. 2012 se správce daně meritorně nezabýval a vyhodnotil ho pouze tak, že žalobce nepředložil žádné nové důkazní prostředky. Správce daně ani žalovaný se nevypořádali s odmítnutím důkazních návrhů, zejména s návrhem na výslech svědkyně, účetní žalobce paní P. Žalobce poukázal též na to, že správce daně nebyl oprávněn pořizovat si bezdůvodně fotokopie listin. Právě tuto činnost dokumentuje protokol ze dne 21. 12. 2009, a proto ho žalobce vyhodnocuje jako úkon vykazující znaky zahájení daňové kontroly. Žalobce tvrdí, že v důsledku ústního jednání účetní žalobce s pracovníkem správce daně podal žalobce v březnu 2010 dodatečná daňová přiznání, a uvedený pracovník jeho postup telefonicky schválil. Dále žalobce namítal, že poté, co pracovník správce daně telefonicky sdělil jeho účetní, že je vše v pořádku, došlo ke konkludentnímu vyměření daně; skutečnost, že toto není podchyceno ve spisovém materiálu, svědčí pouze o nedostatcích ve vedení spisového materiálu, a proto bylo třeba vyslechnout účetní žalobce. Žalobce následně namítal, že v průběhu daňové kontroly nebyly správcem daně zjištěny žádné nové skutečnosti, než ty, které jsou uvedeny v protokole o ústním jednání ze dne 21. 12. 2009. Dle žalobce měl správce daně postupovat podle § 145 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „d. ř.“), tedy vyzvat žalobce k podání dodatečného daňového přiznání. Následně žalobce opět poukazuje na to, že není-li ve spise doklad o telefonickém hovoru účetní žalobce s pracovníkem správce daně, bylo na místě vyslechnout účetní jako svědkyni. Žalobce pokládá daňovou kontrolu s ohledem na úkon správce daně z roku 2009 za opakovanou daňovou kontrolu a dovolává se nálezu Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 334/02 ze dne 13. 5. 2003. Dále se dovolával i nálezu sp. zn. I. ÚS 1835/07, týkajícího se ochrany před svévolí správce daně a minimalizace jeho zásahů do autonomní sféry daňového subjektu, kdy správce daně, kdyby konal včas (již v roce 2009), nedotkl by se tolik práv žalobce, jako když jednal opožděně.

Žalovaný ve vyjádření k žalobě navrhl její zamítnutí. S odkazem na napadené rozhodnutí uvedl, že žalobní námitky vesměs kopírují námitky odvolací. Žalovaný uvedl, že žalobce využil svého práva vyjádřit se ke kontrolním zjištěním, kdy tak učinil ve stanovené lhůtě podáním ze dne 27. 6. 2012, v němž ovšem nenabídl žádné důkazní prostředky, které by prokazatelně potvrdily oprávněnost jeho postupu dle § 90 ZDPH. Správce daně dospěl k závěru, že žalobce nevyvrátil jeho závěry učiněné v průběhu daňových kontrol, což ve zprávách o daňových kontrolách vysvětlil. Ohledně důvodů pro odmítnutí výslechu navrhované svědkyně R. P. žalovaný zcela odkázal na napadené rozhodnutí. Názor žalobce, že v protokolu ze dne 21. 12. 2009 lze spatřovat zahájení daňové kontroly, pokládá žalovaný za zcela mylný. Tímto protokolem správce daně pouze zjišťoval ekonomickou činnost žalobce ve vztahu k údajům, týkajícím se jeho podnikání. Neměl náležitosti zahájení daňové kontroly; ty měly až protokoly z prosince 2011. Pořízení fotokopií daňových dokladů

nemůže samo o sobě založit domněnku zahájení daňové kontroly. Pokud se týče dodatečných daňových přiznání, v těchto žalobce nikterak nezměnil výši již vyměřené vlastní daňové povinnosti. Na jejich základě tak nevznikly správci daně pochybnosti o tvrzení žalobce. Výtky ohledně chybného vedení spisového materiálu nebyly žalobcem doloženy. Nedůvodná je dle žalovaného i námitka, že mělo být postupováno dle § 145 d. ř. Využití tohoto postupu je na vůli správce daně, a navíc správce daně neměl před provedenou kontrolou důvod k doměření daně. Žalovaný zdůraznil, že žalobci byla po celou dobu daňových kontrol poskytována možnost (včetně opakovaně prodlužovaných lhůt) prokázat oprávnění k postupu podle § 90 ZDPH, tato možnost však nebyla využita. Ohledně namítaných nálezů Ústavního soudu žalovaný plně odkázal na napadené rozhodnutí. K námitce, že kontrola mohla být zahájena již v roce 2009, čímž by se minimalizovaly dopady na žalobce, žalovaný uvedl, že v roce 2009 správci daně nevznikly pochybnosti o správnosti uplatněného postupu žalobce. Daňové kontroly byly zahájeny až v prosinci 2011 a v jejich rámci žalobce nedostal své povinnosti prokázat svá tvrzení o oprávněnosti postupu podle § 90 ZDPH.

Žalobce následně ve vyjádření ze dne 24. 6. 2013 uvedl, že žalovaný se nevypořádal s námitkami ohledně nevyslechnutí navržené svědkyně; jestliže správce daně neprovede navržené důkazní prostředky, nemůže dospět k závěru, že nebyly navrženy takové důkazní prostředky, které by žalobce opravňovaly k jeho postupu. Žalovaným tvrzené „zjišťované ekonomické činnosti“ v roce 2009 nemá oporu ani v d. ř., ani v dřívějším procesním předpisu, upravujícím správu DPH. Přitom zjištěné informace správcem daně v roce 2009 a následně v průběhu daňových kontrol se neliší.

Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 zákona č. 150/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů – dále jen s. ř. s.), a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.

Z obsahu správních spisů soud zjistil, že dne 21. 12. 2009 byl správcem daně sepsán protokol, jehož předmětem bylo „objasnění některých skutečností vztahujících se k podnikání DS v roce 2009“, z něž mj. vyplývá, že správce daně převzal 15 přijatých a 15 vystavených faktur. V březnu 2010 podal žalobce dodatečná daňová přiznání, aniž uvedl jinou výši daně. Správce daně zahájil dne 8. 12. 2011 u žalobce daňovou kontrolu na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období listopad 2009 – říjen 2011 a dne 23. 12. 2012 daňovou kontrolu na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období leden 2009 – říjen 2009. V rámci daňové kontroly správce daně posuzoval oprávněnost postupu žalobce podle § 90 ZDPH, tj. použití zvláštního režimu pro obchodníky s použitým zbožím na základě předložených daňových dokladů ve vazbě na pořízení tohoto zboží od osob registrovaných v jiném členském státě, neboť žalobce pro účely kontroly předložil doklady, na jejichž základě pořizoval osobní vozidla, vykazovaná jako ojetá, od osob registrovaných k dani v jiných členských státech. Takto pořízené osobní automobily žalobce prodával odběratelům z České republiky. Při prodeji předmětných vozidel uplatňoval tento zvláštní režim a daň přiznával pouze z rozdílu mezi prodejní a kupní

cenou jednotlivých vozidel. U ústního jednání dne 29. 2. 2012 byly žalobci sděleny zjištěné nesrovnalosti mezi údaji uvedenými v jednotlivých daňových přiznáních a údaji uvedenými na dokladech předložených žalobcem, kdy mu správce daně vytknul, že zboží, které deklaroval jako dodané ve zvláštním režimu, bylo ve skutečnosti dodáno v rámci intrakomunitárního dodání zboží. Zároveň byl žalobce požádán k objasnění a předložení důkazních prostředků prokazujících oprávněnost použití postupu podle § 90 ZDPH. Žalobce žádné takové důkazní prostředky správci daně nepředložil. Správce daně posoudil předložené daňové doklady a se svými závěry ohledně kontrolních zjištění žalobce seznámil; současně jej vyzval k vyjádření se k výsledkům kontrolních zjištění. Žalobce reagoval tím, že zaslal správci daně písemnost, kde se vyjádřil k výsledkům kontrolních zjištění. Dne 26. 7. 2012 byly projednány se žalobcem zprávy o daňových kontrolách. V nich správce daně zdůraznil charakter intrakomunitárního dodání zboží v případě sporných transakcí. Uvedl též, že použití zvláštního režimu bylo v případě dodání zboží žalobce vyloučeno též z důvodu, že při jeho pořízení byl uplatněn nárok na odpočet daně (§ 90 odst. 12 ZDPH). Následně vydal správce daně dodatečné platební výměry na daň z přidané hodnoty, kterými doměřil žalobci daň z přidané hodnoty za kontrolovaná zdaňovací období v celkové výši 1 045 790 Kč a penále v celkové výši 209 151 Kč. Proti těmto rozhodnutím podal žalobce dne 17. 9. 2012 odvolání, o němž bylo rozhodnuto napadeným rozhodnutím žalovaného.

Podle § 90 odst. 2 ZDPH může zvláštní režim 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.

Podle § 90 odst. 3 věty první a druhé ZDPH při použití zvláštního režimu je základem daně přírážka snižená o daň z přírážky; tato přírážka se stanoví jako rozdíl mezi prodejní cenou obchodníka a pořizovací cenou tohoto zboží.

Podle § 90 odst. 12 věty třetí ZDPH zvláštní režim nelze použít při dodání zboží, pokud byl při jeho pořízení uplatněn nárok na odpočet daně.

Krajský soud předesílá, že žalobce svými žalobními body směřuje toliko proti postupu finančních orgánů.

Je třeba žalobci v obecné rovině přisvědčit, že právo vyjádřit se ve věci nedílně souvisí s povinností správního orgánu vypořádat se s argumentací obsaženou v tomto vyjádření. S ohledem na zásadu jednotnosti správního řízení, kdy toto řízení tvoří v obou stupních jeden celek (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 7 A 124/2000-39 ze dne 28. 5. 2003), je třeba vyšetřit, jak bylo s námitkami žalobce ze dne 27. 6. 2012 naloženo v rámci celého řízení, nikoli jen ve

zprávě o daňové kontrole. Soud konstatuje, že námitky uvedené ve vyjádření ze dne 27. 6. 2012 korelují s odvolacími námitkami (následně i se žalobními body): jedná se o námitku neformální komunikace účetní žalobce paní P. s pracovníkem správce daně ing. A., námitku totožnosti zjištění učiněných v roce 2009 a v rámci daňové kontroly zahájené roku 2011, námitku absence výzvy k podání dodatečného daňového přiznání a neodůvodněné nečinnosti správce daně před zahájením daňové kontroly. Ke všem námitkám se nejpozději žalovaný vyjádřil v napadeném rozhodnutí, proto není důvodná stížnost žalobce na to, že na ně nebylo meritorně zodpovězeno.

Pokud se týče žalobního bodu spočívajícího v tom, že finanční orgány neprovedly důkaz svědeckou výpovědí účetní žalobce paní R. P., pak tento nebyl nabízen za účelem prokázání rozhodných skutečností pro možnost uplatnění zvláštního režimu. Žalobce již v podání ze dne 27. 6. 2012 navrhoval její výslech k prokázání tvrzené komunikace této účetní s pracovníkem správce daně ing. A. Již podle jeho vlastních tvrzení tak nemohl sloužit k prokázání okolností rozhodných pro meritum sporu. Samotná tvrzená neformální komunikace mezi účetní a pracovníkem správce daně, byť by se i prokázala, by nemohla být důvodem pro nedoměření objektivně chybně přiznané daně. Šlo tedy o důkazní návrh sloužící k prokázání skutečnosti pro doměření daně nerozhodný, a finanční orgány nepochybily, když jej s uvedením tohoto důvodu neprovedly.

Soud nesdílí ani názor žalobce, že protokolem ze dne 21. 12. 2009 zahájil správce daně u žalobce daňovou kontrolu. Lze přisvědčit žalobci, že tvrzení žalovaného, že šlo o jakési zjišťování ekonomické činnosti, nemá oporu v tehdy platných daňových předpisech, z toho ovšem automaticky nevyplývá, že by se nutně muselo jednat o zahájení daňové kontroly. Naopak z protokolu nijak neplyne, že by jím byla daňová kontrola zahajována, absentuje v něm jakékoli poučení o právech povinnostech kontrolované osoby či stanovení lhůt a dalších povinností zaměřených na pokračování v kontrole. Ostatně pokud by správce daně daňovou kontrolu zahájil, nemohl by v roce 2010 akceptovat dodatečná daňová přiznání žalobce, neboť to vylučovalo ustanovení § 41 tehdy platného zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů. Měl-li žalovaný zato, že správce daně svým postupem ze dne 21. 12. 2009 překračuje svou pravomoc, mohl se proti jednání správce daně bránit prostředky k ochraně před nezákonným zásahem.

Pokud se týče námitky žalobce, že v roce 2010 došlo ke konkludentnímu vyměření daně, pak není zřejmé, co chce tímto tvrzením žalobce dovodit ve vztahu k provedené daňové kontrole a následnému doměření daně. Konkludentní vyměření daně představovalo tehdy překážku pro vytýkáci řízení, nikoli pro zahájení daňové kontroly. Rovněž z tvrzeného neformálního sdělení pracovníka správce daně o souhlasu s podanými dodatečnými daňovými přiznáními, byť by je měl i soud za prokázané, neplyne překážka pro zahájení daňové kontroly.

Je pravdou, že principiální pochybení žalobce při podávání daňových přiznání bylo seznatelné již z faktur, jejichž kopie si správce daně pořídil v roce 2009. Nicméně správce daně tehdy i dle obsahu protokolu i dle vlastního vyjádření

neshromažďoval uvedené informace za účelem kontroly správnosti přiznané daně, ale za účelem zjištění informací o ekonomické činnosti žalobce. Bylo pochybením správce daně, že nesprávné použití zvláštního režimu žalobcem nezjistil již tehdy a nevyvodil z něj důsledky, nicméně toto pochybení nemůže být důvodem pro zpochybnění následné daňové kontroly a uložené daňové povinnosti. Jsou to právě v zákoně pevně stanovené lhůty pro zahájení daňové kontroly, které slouží k tomu, aby byly eliminovány zásahy do autonomní sféry daňového subjektu, jak se k ní žalobce vyjadřuje s odkazem na judikaturu Ústavního soudu v závěru žaloby. Tyto lhůty byly dodrženy, a proto napadené rozhodnutí z tohoto hlediska obstojí. Navíc přísně vzato, rozsah poznatků správce daně v prosinci 2009 nebyl shodný s rozsahem poznatků správce daně při daňové kontrole zahájené v roce 2011, už s ohledem na to, že předmětem daňové kontroly byla i zdaňovací období následující po prosinci 2009.

Soud neshledává důvodnou ani námitku, že správce daně měl postupovat podle § 145 d. ř., dle něhož může správce daně vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového přiznání, pokud lze důvodně předpokládat, že daň bude doměřena. Smyslem správy daní je dle §1 odst. 2 d. ř. správné zjištění a stanovení daní. K tomuto cíli slouží správci daně řada procesních instrumentů, kdy v určitém okamžiku se může nabízet k využití vícero z nich. Nejvyšší správní soud se v rozsudku č. j. 1 Afs 107/2014-31 ze dne 10. 9. 2014, publ. pod č. 3175/2015 Sb. r. NSS, vyjádřil ke konkurenci daňové kontroly a postupu k odstranění pochybností, kdy uvedl, že oba postupy „slouží k prověření správnosti daňových povinností, a o jejich použití i volbě se dle procesní vhodnosti rozhodne správce daně“. Uvedený závěr lze *mutatis mutandis* vztáhnout i na konkurenci daňové kontroly a postupu dle § 145 d. ř. Je tedy na úvaze správce daně, který instrument zvolí, přičemž při činění této úvahy musí brát zřetel na zásadu zdrženlivosti a přiměřenosti, jak je uvedena v § 5 odst. 3 d. ř. V daném případě soud neshledává v úvaze správce daně svévoli. Jeho poznatky byly dílčí a způsobilé k falzifikaci, proto bylo na místě zahájit daňovou kontrolu. O vhodnosti zvolení tohoto procesního instrumentu svědčí i průběh samotné daňové kontroly, kdy žalobce nebyl svolný uznat pochybení při využití zvláštního režimu a doplatit daň, z čehož lze usuzovat, že by k tomu nebyl ani po případné výzvě dle § 145 d. ř., která by tak stejně musela být následována dalšími postupy dle d. ř.

Soud má rovněž nepřípadné vývody žalobce týkající se přípustnosti opakované daňové kontroly, neboť skutkově ve věci o žádnou opakovanou daňovou kontrolu nešlo. Jak již výše vyloženo, soud nemá zato, že protokolem ze dne 21. 12. 2009 došlo k zahájení daňové kontroly. Ale dokonce i kdyby k jejímu zahájení tímto protokolem došlo, v žádném případě nelze dovodit, že by takováto kontrola před zahájením daňové kontroly v roce 2011 skončila. K podmínkám pro možnost zahájení opakované daňové kontroly se vyjádřil Nejvyšší správní soud např. v rozsudku č. j. 9 Afs 22/2007-72 ze dne 20. 6. 2007, kdy uvedl, že byla-li daňová kontrola určité daně za konkrétní zdaňovací období již u daňového subjektu ukončena a v jejím průběhu nebyly zjištěny nedostatky ani rozdíly oproti podanému daňovému přiznání, přičemž tento závěr byl uveden ve zprávě o daňové kontrole, nebylo možno další daňovou kontrolu zahájit u stejné daně za shodné zdaňovací

období bez splnění specifických podmínek. V projednávané věci nelze v žádném případě hovořit o ukončení domnělé daňové kontroly, zahájené v roce 2009, proto jsou námitky v tomto směru činěné zcela bezpředmětné.

Na základě výše uvedených úvah o žalobních námitkách krajský soud žalobu jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

O náhradě nákladů řízení mezi účastníky bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s. ř. s., neboť procesně úspěšnému žalovanému podle obsahu spisu nevznikly v tomto řízení žádné náklady přesahující jeho obvyklou úřední činnost.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku je **možno** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od jeho doručení k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně.

Krajský soud v Ostravě
dne 18. února 2016

Mgr. Jiří Gottwald
předseda senátu