



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Moniky Javorové a soudců Mgr. Jiřího Gottwalda a JUDr. Miroslavy Honusové v právní věci žalobce **L. M.**, v řízení zastoupeného JUDr. Milanem Veverkou, advokátem se sídlem Nový Jičín, U Hřiště 470, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Ostravě** se sídlem Ostrava-Moravská Ostrava, Na Jízdárně 3, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 4.12.2009 č.j. 865/08-1302-803062, 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 domáhá přezkoumání shora označeného rozhodnutí žalovaného, kterým bylo k žalobcovu odvolání změněno rozhodnutí Finančního úřadu v Havířově (dále jen „správce daně“) ze dne 7.11.2007 č.j. 99400/07/370931/2024, jímž byly k žalobcovu odvolání změněny dodatečné

platební výměry na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2004, duben 2004, květen 2004, květen a červen 2004, 3. čtvrtletí 2004 a 4. čtvrtletí 2004.

Namítá, že:

- 1) a) žalovaný v průběhu odvolacího řízení neumožnil žalobci přítomnost u výsledku osoby přezvědné provedeného dle § 8 odst. 1 a 5 zák. č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZSDP“), přičemž předvolaná osoba měla znalosti o poměrech daňového subjektu srovnávaného s žalobcem a o oboru činnosti, který byl předmětem zdanění. Jakkoli se nejednalo o výslech svědka, znamená postup žalovaného závažný zásah pro práv žalobce [§ 16 odst. 4 písm. e) ZSDP]. V této souvislosti žalobce odkazuje na nálezy Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 232/02 a sp. zn. I. ÚS 54/01 a rozsudky Nejvyššího správního soudu č.j. 2 Afs 24/2007-119 a č.j. 2 Afs 194/2006-52. Žalobce se neztotožňuje s názorem žalovaného, že by vyslýchaná osoba nevypovídala o důležitých okolnostech týkajících se daňové povinnosti žalobce, neboť právě výpověď této osoby byla podkladem pro rozhodnutí žalovaného, t.j. nesporným zásahem do žalobcových veřejných subjektivních práv; přijetí názoru žalovaného by vedlo k neřešitelné situaci při provádění daňových kontrol, neboť až do ukončení kontroly není jasné, zda daň bude stanovena dokazováním či podle pomůcek;
b) obdobnou námitku žalobce uplatňoval i v odvolacím řízení, žalovaný se však s ní nevypořádal, a proto je jeho rozhodnutí nepřezkoumatelné;
c) žalovaný pro shora uvedené procesní pochybení neprokázal vynaložení výdajů na 100.000,- Kč vydělaných provizí;
- 2) krom rozhodnutí správce daně ze dne 7.11.2007 uložil též správce daně žalobci daňovou povinnost k dani z přidané hodnoty za táž zdaňovací období i rozhodnutími z 18.11.2008, která žalobce též napadl odvoláním – došlo tak k dvojímu vyměření téže daňové povinnosti;
- 3) žalovaný v identické věci žalobce rozhodoval o dani z přidané hodnoty za říjen, listopad a prosinec 2003, kdy 4.12.2009 rozhodnutí správce daně zrušil, čímž odvolání vyhověl. Nevyhověl-li žalovaný současně i odvolání v této věci, porušil zásadu legitimního očekávání daňového subjektu o tom, že v identických věcech bude rozhodováno identicky – zde žalobce odkazuje na nález Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 487/03 a na rozsudky Nejvyššího správního soudu č.j. 6 Ads 88/2006-132 a č.j. 2 Afs 16/2006-131.

Žalovaný navrhuje zamítnutí žaloby. K jednotlivým žalobním bodům uvádí:

- 1) zdůrazňuje, že v posuzovaném žalobcově případě byla daň stanovena nikoli dokazováním, ale podle pomůcek, kdy vyslýchaná osoba (srovnatelný daňový subjekt) vypovídala o svých příjmech a výdajích a podle vlastních obchodních případů stanovila tzv. „poměrový koeficient 0,4“, o který byl ve prospěch žalobce zvýšen původně uplatněný nárok žalobce na odpočet DPH. Umožnění přítomnosti žalobce, který je vůči vyslýchané osobě konkurentem, při předmětné výpovědi, by představovalo porušení zásady mlčenlivosti (§ 24 odst. 1 ZSDP). Zásadním kritériem pro stanovení daně podle pomůcek však bylo zjištění rozsahu žalobcem uskutečněných zdanitelných plnění, kdy správce daně a žalovaný vycházeli výlučně z hodnot žalobcem prokazatelně zrealizovaných obchodních transakcí a z žalobcem účtované zprostředkovatelské provize. Povinností správce daně a žalovaného bylo seznámit žalobce s pomůckami a umožnit mu vyjádřit se k jejich obsahu, racionálnosti, srovnatelnosti s žalobcem. Této povinnosti správce daně a žalovaný dostáli. Stanovení daňové povinnosti podle pomůcek je vždy jen

snahou o co nejobjektivnější a nejrealističtější odhad výše daňové povinnosti; je přitom přirozené, že užitý srovnatelný daňový subjekt nebude (a ani nemůže být) ve všech směrech s žalobcem identický. S námitkou vznesenou v odvolacím řízení se žalovaný vypořádal na str. 25 napadeného rozhodnutí. Žalovaný dále zdůrazňuje, že vůči oprávněnosti přechodu na pomůcky žalobce žádné námitky nevznely;

- 2) situace nastala zrušením rozhodnutí o ověření neplatnosti prvostupňového rozhodnutí správce daně ze dne 7.11.2007, a to na základě rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 14.5.2009 č.j. 22 Ca 10/2009-26. Žalovaný – vědom si této situace – vydal dne 7.12.2009 rozhodnutí o zrušení žalobcem odkazovaných duplicitních platebních výměrů právě proto, aby k dvojímu vyměření téže daně nedošlo;
- 3) i pro zdaňovací období spadající do r. 2003 postupoval žalovaný při výpočtu daňové povinnosti žalobce podle pomůcek stejně jako v posuzovaném případě. Pro zdaňovací období spadající do r. 2003 však nebyla zjištěna daňová povinnost vyšší, než jakou žalobce přiznal v podaných daňových přiznáních. Způsob stanovení daňové povinnosti tak byl zcela shodný a zásada legitimního očekávání nebyla porušena;

žalobcem odkazovaná judikatura podle názoru žalovaného na nyní posuzovaný případ nedopadá.

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

Z obsahu správních spisů soud zjistil, že žalobci byla vyměřena daň podle pomůcek, když stanovení daně dokazováním nebylo možné (tento závěr ani žalobce nenapadá). V průběhu odvolacího řízení byl do spisu zařazen protokol o ústním jednání konaném dne 1.9.2009 se srovnatelným daňovým subjektem v jeho daňovém řízení. Tento srovnatelný daňový subjekt m.j. zodpovídal otázku *„Byl byste schopen určit, jaké výdaje přibližně připadají na 100.000,- Kč Vašich vydělaných provizí?“*, kdy na tuto otázku odpověděl: *„Toto se velmi těžko stanovuje, ale v případě opravdu úspěšného obchodního roku se dá říci, že výdaje mohou činit cca. 40.000,- Kč. Vztahuje se to k provizi zprůměrované za celý kalendářní rok, nikoli k jednomu obchodnímu případu.“* Dále krajský soud z obsahu správních spisů zjistil, že žalovaný rozhodnutím ze dne 7.12.2009 zrušil platební výměry správce daně na daň z přidané hodnoty za říjen, listopad a prosinec 2003 (daňový subjekt = žalobce); toto rozhodnutí bylo žalobci doručeno 28.12.2009, t.j. až 5 dnů po doručení napadené rozhodnutí (doručeno 23.12.2009). Dále z obsahu správních spisů krajský soud zjistil, že rozhodnutím žalovaného ze dne 7.12.2009 byla zrušena rozhodnutí správce daně z 18.11.2008, o odvolání proti dodatečným platebním výměrům na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2004, duben 2004, květen a červen 2004, 3. čtvrtletí 2004 a 4. čtvrtletí 2004 s ohledem na to, že o daňové povinnosti žalobce k dani z přidané hodnoty za předmětná zdaňovací období již došlo, a to právě napadeným rozhodnutím žalovaného ze dne 4.12.2009.

Soud předně shledal nedůvodným žalobní bod 3). Byla-li žalobcem odkazovaná rozhodnutí týkající se zdaňovacích období spadajících do r. 2003 vydána žalovaným až 7.12.2009, jen stěží mohla v žalobci očekávání o tom,

jak bude rozhodnuto v této věci, kde bylo rozhodnutí o odvolání vydáno již o tři dny dříve (4.12.2009), resp. žalobci doručeno o pět dní dříve (viz výše).

Ani žalobní bod 2) není důvodný. Krajský soud pokládá za potřebné rekapitulovat na tomto místě časovou posloupnost postupně vydávaných rozhodnutí správce daně a žalovaného:

- 7.11.2007 správce daně k odvolání žalobce mění dodatečné platební výměry
- 18.11.2008 správce daně k témuž odvolání mění tytéž dodatečné platební výměry
- 4.12.2009 žalovaný k žalobcovu odvolání mění rozhodnutí správce daně ze 7.11.2007
- 7.12.2009 žalovaný pro překážku věci rozhodnuté ruší rozhodnutí správce daně ze dne 18.11.2008.

Z uvedeného je (bez ohledu na způsob vzniku předmětné situace) zřejmé, že rozhodnutí správce daně ze dne 18.11.2008 byla vydána přesto, že v téže věci bylo rozhodnuto již 7.11.2007. Bylo tak namístě odstranit ta rozhodnutí správce daně, která byla vydána po prvním rozhodnutí o věci, tzn. bylo třeba zrušit rozhodnutí vydaná o téže věci později, t.j. rozhodnutí správce daně ze dne 18.11.2008, nikoli však rozhodnutí ze dne 7.11.2007, která byla prvními v pořadí a stala se tak pro správce daně závaznými. Ke dni vydání napadeného rozhodnutí tak žalovanému nic nebránilo rozhodnout věcně o odvolání žalobce proti rozhodnutím ze dne 7.11.2007. Jakkoli bylo na žalovaném též, aby (a to příp. i dříve) odstranil rozhodnutí ze dne 18.11.2008 vydaná správcem daně v téže věci později (což nakonec žalovaný i rozhodnutím ze dne 7.12.2009 učinil), nemění to nic na závěru, že žalovaný napadeným rozhodnutím rozhodoval o odvolání žalobce proti rozhodnutím ze dne 7.11.2007, v čemž mu žádná překážka nebránila.

Ani žalobní bod 1) krajský soud důvodným neshledal. Ve shodě s žalovaným krajský soud konstatuje, že v posuzovaném případě byla daň stanovena podle pomůcek, t.j. nikoli dokazováním.

Jak již soudy rozhodující ve správním soudnictví opakovaně a konstantně dovodily (v případě oprávněného závěru, že daň nelze stanovit dokazováním), za pomůcky mohou sloužit jakékoli zákonně získané poznatky správce daně (příp. žalovaného), které jsou dostatečně racionální a přiměřené poměrům žalobce. Takovými pomůckami mohou být i poznatky z daňového řízení u srovnatelného daňového subjektu.

Osoba účastníci se ústního jednání u správce daně dne 1.9.2009 jednala se správcem daně ve vlastní daňové věci a vyjadřovala se ke svým vlastním příjmům a výdajům, kdy odpovídala na položenou otázku „*Byl byste schopen určit, jaké výdaje přibližně připadají na 100.000,- Kč Vašich vydělaných provizí?*“

Krajský soud se za této situace shoduje s žalovaným, že tato osoba nebyla vyslýchána ani jako svědek ani jako osoba přezvědná v daňovém řízení týkajícím se žalobce. Svědkem či osobou přezvědnou je totiž podle § 8 odst. 1 ZSDP je ten, kdo vypovídá o důležitých okolnostech týkajících se jiných osob, nikoli o důležitých okolnostech týkajících se jeho samého.

Zjištění převzatá z předmětného ústního jednání konaného správcem daně dne 1.9.2009 nikoli v žalobcově věci jsou tak jen jednou z užitých pomůcek, nikoli důkazním prostředkem (výslechem svědka či osoby přezvědné). Krajský soud

v této souvislosti opětovně zdůrazňuje, že v posuzovaném případě nebyla daň stanovena dokazováním.

Uvedená pomůcka pak byla získána správcem daně v souladu se zákonem, když podle § 16 odst. 2 písm. c) ZSDP má každý daňový subjekt ke správci daně povinnost podat ke svému účetnictví požadovaná vysvětlení.

Žalobcem odkazovaná judikatura Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu s ohledem na shora uvedené závěry na posuzovanou věc nedopadá, když žalobcem odkazované nálezy a rozsudky se týkají vesměs situace, kdy daň byla stanovena dokazováním, nikoli podle pomůcek. Krajský soud respektuje i právní názor vyslovený Nejvyšším správním soudem v rozsudku ze dne 24.7.2007 č.j. 2 Afs 194/2006-52, www.nssoud.cz, Sb. NSS č. 1886/2009; v tehdy posuzovaném případě však vyslychaná osoba vypovídala spíše v pozici „znalce ad hoc“ o povšechných poměrech v oboru (nikoli o skutečnostech týkajících se její konkrétní daňové povinnosti). V nyní posuzovaném případě je však situace odlišná v tom, že – jak již bylo uvedeno výše – osoba účastná ústního jednání u správce daně dne 1.9.2009 poskytovala vysvětlení k vlastním účetním dokladům, k vlastní daňové povinnosti, a to navíc v řízení vedeném právě o její daňové povinnosti (nikoli o daňové povinnosti žalobce).

V neposlední řadě krajský soud souhlasí s žalovaným i v tom, že pokud by žalobce byl přítomen vysvětlení této osoby k jejímu vlastnímu účetnictví, resp. k její vlastní daňové povinnosti, porušil by správce daně povinnost mlčenlivosti uloženou mu § 24 odst. 1 ZSDP.

Správce daně a žalovaný tak uplatnili v řízení zákonně opatřenou pomůcku.

Namítá-li žalobce, že správce daně a žalovaný neprokázali výši výdajů na 100.000,- Kč vydělaných provizí, právě tato zákonně získaná pomůcka vedla daňové orgány k závěru o „poměrovém koeficientu 0,4“, t.j. o tom, že na 100.000,- Kč vydělaných provizí připadá 40.000,- Kč na nákladech. Tato pomůcka je k uvedenému závěru dostačující a nelze proto správci daně a žalovanému účinně vytýkat nepředložení listinných důkazů prokazujících tuto skutečnost.

Konstruuje-li žalobce „*neřešitelnou situaci*“ pro případ stanovení daně dokazováním, je nutno konstatovat, že v případě stanovení daně dokazováním by bylo vysvětlení osoby účastné ústního jednání u správce daně dne 1.9.2009 zcela nepoužitelná, když tato osoba nikterak nevypovídala o důležitých okolnostech týkajících se daňové povinnosti žalobce; pro stanovení daně žalobci dokazováním by byla její výpověď svým obsahem zcela irelevantní (srov. § 8 odst. 1 ZSDP).

K žalobcově námitce, že žalovaný se s předmětnou skutečností v napadeném rozhodnutí nevypořádal, krajský soud cituje ze str. 25 napadeného rozhodnutí, jak jej sám žalobce k žalobě přiložil: „*Obdobný daňový subjekt ... nevypovídal o obchodních aktivitách odvolatele ani o jeho majetkových poměrech nebo o výši odvolatelem uskutečněných zdanitelných plnění, ale vyjádřil se k pravděpodobné výši odpočtu daně na vstupu v souvislosti se svými uskutečňovanými obchodními případy. V daném případě byl správce daně podle § 24 odst. 1 ZSDP povinen zachovávat mlčenlivost ... a tudíž nelze vyhovět požadavku odvolatele na provedení výsledku svědka za jeho účasti.*“ Jakkoli je tato úvaha strohá, krajský soud konstatuje,

že úvahy a závěry žalovaného jsou z ní zcela zřejmé a nelze proto uzavřít, že by z tohoto pohledu bylo rozhodnutí žalovaného nepřezkoumatelné. Tyto úvahy a závěry byly navíc seznatelné a pochopitelné i žalobci, který právě tyto úvahy a závěry napadá žalobními body 1a) a 1b) nikoli proto, že by je neznal či je nepochopil, ale naopak proto, že jsou mu zcela zřejmé, avšak žalobce s nimi nesouhlasí.

Vzhledem k tomu, že žádný z uplatněných žalobních bodů nebyl shledán důvodným, krajský soud žalobu podle § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl.

O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s.ř.s., když procesně úspěšnému žalovanému nevznikly v řízení žádné náklady přesahující jeho obvyklou úřední činnost.

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

V Ostravě dne 11. října 2012

JUDr. Monika Javorová
předsedkyně senátu