



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Marie Kocourkové a soudkyň JUDr. Magdaleny Ježkové a Mgr. Heleny Konečné ve věci žalobce **R. K.**, zast. Ing. P. K., obecným zmocněncem, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Hradci Králové**, se sídlem v Hradci Králové, Horova 17, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 4. října 2010, čj. 6039/10-1300-603479, takto :

I. Žaloba se z a m í t á .

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

O d ů v o d ě n í :

Včas podanou žalobou se žalobce domáhal přezkoumání shora identifikovaného rozhodnutí, jímž žalovaný zamítl jeho odvolání do dodatečného vyměření daně z přidané hodnoty a penále za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2008. Současně žádal i zrušení dodatečného platebního výměru.

V žalobě odkázal v plném rozsahu na obsah podaného odvolání, v němž pochybnosti o správnosti rozhodnutí správce daně podrobně rozvedl. Zdůraznil, že se jeho daňová povinnost týkala 4. čtvrtletí 2008, takže právní rámec pro rozhodování byl dán zákonem platným a účinným do 31. 12. 2008. Přesto správce daně z této právní úpravy nevycházel a pro své rozhodování zvolil právní úpravu pozdější, čímž se dopustil nepřipustné retroaktivity.

Žalobce vyslovil přesvědčení, že rozhodnutí žalovaného vychází sice z dostatečných skutkových informací, nicméně jeho právní odůvodnění je nesprávné. Byl názoru, že se žalovaný ve svém rozhodnutí s námitkou nepřípustné retroaktivity a dále poukazem na čl. 314 směrnice EU 2006/112/ES dostatečně nevypořádal. Tím se cítil být zkrácen na svých právech a rozhodnutí tudíž považoval za nezákonné.

V podaném odvolání, na jehož obsah žalobce odkázal, pak uvedl, že z dodatečného platebního výměru nejsou patrné důvody, které správce daně k dodatečnému stanovení daňové povinnosti vedly. Proto namítl jeho nepřezkoumatelnost. Zdůraznil, že jeho názor je opřen o zcela nepochybnou právní úpravu platnou a účinnou ve sledovaném období. Nevyloučil přitom, že správce daně aplikoval právní úpravu až následně účinnou, čímž porušil ústavní princip zákazu retroaktivity. Rozhodnutí správce daně tak považoval za nezákonné a protiústavní. Dále žalobce v odvolání podotkl, že dodatečný platební výměr trpí formálními nedostatky minimálně v podobě řádného, přesvědčivého a nezaměnitelného odůvodnění. Ke skutkovým okolnostem konstatoval, že v předmětném zdaňovacím období dovezl šest použitých osobních automobilů, přičemž toto zboží bylo dodáno osobou, která není plátcem ani osobou registrovanou v jiném členském státě. Vyslovil přesvědčení, že splnil všechny podmínky dané pro použití § 90 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“). Uvedl dále, že čl. 314 směrnice Rady EU 2006/112/ES neobsahuje podmínku použití zvláštního režimu pro obchod jen v rámci EU. Zákon s touto podmínkou byl přijat až k 1. 1. 2009, což se odrazilo i ve změně ust. § 90 zákona o DPH. Dle názoru žalobce znamená nová právní úprava uvedeného ustanovení doplnění omezující podmínky, nikoliv pouhé její zpřesnění. Žalobce odkázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu sp. zn. 2 Afs 178/2005 zdůrazňující princip právní jistoty a nutnosti dbát určitých právních principů.

V odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný uvedl, že žalobce dovezl na základě šesti kupních smluv použité osobní automobily od firmy Steves British Conne v hodnotě 49.800,- USD, tj. v hodnotě 839.927,- Kč. Touto obchodní transakcí tedy uskutečnil dovoz zboží ze třetí země ve smyslu ustanovení § 20 zákona o DPH, ze kterého mu vznikla dle ustanovení § 23 citovaného zákona povinnost přiznat daň ve výši 19 % na výstupu celkem v částce 196.006,- Kč. Tuto povinnost však nesplnil. S touto skutečností byl seznámen při ústním jednání dne 20.11.2009. Správce daně přihlédl na základě žádosti ke skutečnosti, že žalobci vznikla povinnost při dovozu zboží odvést daň ve výši 196.006,- Kč, ale i k tomu, že dovezené zboží (použité osobní automobily) poté použil plně ke své ekonomické činnosti, když realizoval jejich prodej. Uznal proto na základě předloženého daňového dokladu nárok na uplatnění odpočtu daně ve stejné výši, tj. 196.006,- Kč.

Dále žalovaný uvedl, že žalobce následně ve 4. čtvrtletí 2008 realizoval prodej 6-ti vozidel s použitím zvláštního režimu pro obchodníky s použitým zbožím ve smyslu ustanovení § 90 zákona o DPH, přičemž při uskutečnění těchto obchodních transakcí (prodejů ojetých osobních automobilů) stanovil pro daňové účely základ

daně jako rozdíl mezi prodejní a pořizovací cenou tohoto zboží a přiznal daň na výstupu v celkové výši 69.821,80 Kč. S tímto postupem se správce daně neztotožnil, neboť z prodejů automobilů měla být přiznána a odvedena daň na výstupu z celé smluvní, tedy prodejní ceny těchto vozidel. Odkázal přitom na informaci Ministerstva financí ČR k uplatňování daně z přidané hodnoty při prodeji ojetého automobilu č.j. 18/99 904/2006-181 ze dne 2. 11. 2006, z níž vyplývá, že „V případě dovozu ojetého automobilu ze třetí země podle § 20 zákona o DPH plátce přiznává daň při dovozu zboží podle § 23 tohoto zákona a následně při prodeji nesmí uplatnit zvláštní režim podle jeho § 90, ale musí uplatnit daň na výstupu, tj. uplatňovat „běžný režim“ a stanovit základ daně podle § 36 odst.1 zmiňované právní úpravy.“ Žalovaný vyslovil s postupem správce daně při dodatečném vyměření daně z přidané hodnoty souhlas. Uvedl k tomu, že ust. § 2 odst. 1, písm. a) a d) zákona o DPH pojmově rozlišuje mezi dodáním zboží a dovozem zboží. V daném případě bylo dle žalovaného prokazatelně zřejmé, že žalobci nebylo uvedené zboží dodáno, když žalobce uskutečnil dovoz zboží, jak ostatně sám uvedl ve svém odvolání. Proto se v takovém případě nedalo ustanovení § 90 citovaného zákona na dovoz zboží aplikovat. Pokud tak žalobce učinil, jednal nezákonně.

Žalovaný dále uvedl, že žalobce argumentoval změnou ustanovení § 90 výše uvedeného zákona, která dle jeho názoru nastala až k 1.1.2009, tj. v doplnění omezujících podmínek, která tam dříve nebyla (zboží dodáno v rámci obchodování EU). K tomu žalovaný uvedl, že se v daném případě nejednalo o změnu tohoto ustanovení citovaného zákona, ale pouze o jeho upřesnění. Odkázal přitom na důvodovou zprávu k návrhu zákona.

K další odvolací námitce žalovaný uvedl, že ustanovení článku 314 směrnice EU 2006/112/ES, na který žalobce odkazoval, jednoznačně definuje uplatnění režimu ziskové přírážky ve vztahu na dodání použitého zboží, nikoliv dovoz zboží, což je plně v souladu s definicí použití ustanovení § 90 odst. 2 zákona o DPH. Dále uvedl, že žalobce přehlíží otázku, že definice použití zvláštního režimu je podmíněna dodáním použitého zboží, nikoliv jeho dovozem, kdy daňový subjekt přiznává daň při dovozu zboží podle ustanovení § 23 citovaného zákona a následně při prodeji nesmí uplatnit zvláštní režim podle § 90 tohoto zákona.

Dále žalovaný konstatoval, že rozhodnutí správce daně bylo vydáno zcela v souladu s ustanovením § 32 odst. 2, 3 a 8 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). Dále odkázal na zprávu o výsledku daňové kontroly, která obsahuje důvody, na základě nichž byla daň dodatečně vyměřena. K námitce, že napadené rozhodnutí je nezákonné a protiústavní z důvodu, že správce daně při jeho vydání aplikoval právní úpravu až následně účinnou po sledovaném období a tím porušil ústavní princip zákazu retroaktivity, odvolací orgán uvedl, že správce daně posuzoval skutkový stav v souladu s právní legislativou platnou pro zdaňovací období roku 2008 a postupoval v souladu se zákonem o DPH platným pro rok 2008. Konstatoval dále, že zákon o DPH v ustanovení § 2 odst. 1 definuje, co je zdanitelným plněním. Podle písm. a) citovaného ustanovení uvedeného zákona je mimo jiné předmětem daně také

dodání zboží za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti, s místem plnění v tuzemsku. Žalovaný tak považoval za zřejmé, že žalobcem uskutečněný prodej zboží (použité osobní automobily dovezené z USA) v předmětném zdaňovacím období roku 2008 byl ve smyslu ustanovení § 2 a § 13 uvedené právní úpravy zdanitelnými plněními. V daném případě tak bylo potvrzeno uskutečnění zdanitelných plnění ve smyslu ustanovení § 21 tohoto zákona, a tedy i stanovení základu daně dle ustanovení § 36 a § 37 odst. 1 citovaného zákona, ze kterých vznikla žalobci povinnost uplatnit daň na výstupu podle ustanovení § 21 odst. 1 a § 108 odst. 1 písm. a) uvedené právní úpravy.

Při nařízeném jednání zástupce žalobce konstatoval, že předmět sporu spočívá ve výkladu ust. § 90 zákona o DPH, jenž doznal pro rok 2009 změny, která měla nepochybně vztah i k úpravě platné v roce 2008. Vyslovil přesvědčení, že pokud zákon používá pojmy jako „pořízení, dovoz, dodávka“, které nejsou v zákoně blíže specifikovány, je třeba tuto nejednotnost vykládat ve smyslu judikátu Nejvyššího správního soudu (rozsudek sp. zn. 2 Afs 178/2005), tedy nikoli v neprospěch daňového subjektu. Žalobce upozornil na skutečnost, že jeho předcházejícím správcem daně byl Finanční úřad v Nové Pace, který k předmětnému problému zaujal opačné stanovisko, než současný správce daně.

Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v řízení podle části třetí hlavy druhé dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s.ř.s.“) a usoudil následovně.

Ze skutkových okolností projednávané věci je zřejmé, a mezi účastníky řízení o tom nebylo sporu, že žalobce uskutečnil dne 8. 10. 2008 dovoz šesti osobních automobilů na základě kupní smlouvy ze dne 3. 9. 2008, jejichž vývozcem byl Steves Britech Conne Sandwich, USA. Dovezené zboží pak následně prodal a při výpočtu daňové povinnosti k dani z přidané hodnoty za předmětné zdaňovací období, za použití ust. § 90 zákona o DPH, stanovil základ daně jako rozdíl mezi prodejní a pořizovací cenou tohoto zboží a daň na výstupu odvedl v celkové výši 69.821,80 Kč. S tímto postupem se správce daně ani žalovaný neztotožnili.

Krajský soud vycházel při posuzování předmětného případu z ust. § 2 odst. 1 zákona o DPH, dle něhož tvoří předmět daně z přidané hodnoty jednak dodání zboží nebo převod nemovitosti, dále poskytnutí služby za úplatu, nebo pořízení zboží z jiného členského státu Evropské unie za úplatu a konečně i dovoz zboží s místem plnění v tuzemsku. Ustanovení § 90 zákona o DPH, které bylo na daný případ žalobcem aplikováno, pak vychází z pojmu „dodání zboží“. Spor mezi účastníky řízení pak spočívá v tom, zda žalobce splnil jeho požadavky a zda tedy byl či nebyl oprávněn využít při výpočtu své daňové povinnosti zvláštní režim, který je v tomto ustanovení konkrétně upraven. Žalobce přitom poukazuje na to, že právní úprava zakotvená v tomto ustanovení do 31. 12. 2008, tedy v období, kdy mu vznikla daňová povinnost (jednalo se o 4. čtvrtletí roku 2008) svědčí jednoznačně ve prospěch jím zvoleného postupu, když v ní není uvedeno, že se jedná o dodání zboží v rámci obchodování na území Evropského společenství. Navíc žalobce při

nařízeném jednání zdůraznil, že zákon o DPH používá různé pojmy, které zákon blíže nevymezuje a tudíž by ve světle závazného právního názoru Nejvyššího správního soudu neměl být jejich výklad proveden v neprospěch žalobce.

Krajský soud se s názorem žalobce neztotožnil a žalobu proto musel označit za nedůvodnou.

K tomuto závěru jej vedl výklad jednotlivých ustanovení zákona o DPH a to zejména jeho ust. § 2 odst. 1 písm. d/ a ust. § 20. Dle prvně uváděného ustanovení § 2 odst. 1 písm. d/ uvedené právní úpravy je předmětem daně z přidané hodnoty „dovoz zboží s místem plnění v tuzemsku“. Co zákon považuje za dovoz zboží pak upravuje ust. § 20 této právní úpravy, dle něhož se „dovozem zboží rozumí vstup zboží ze třetí země na území Evropského společenství“. Dále lze ze zákona o DPH dovodit, že za předmět daně je ve smyslu ust. § 2 odst. 1 písm. a/ považováno i dodání zboží. I tento pojem, jakožto další zdanitelné plnění, je blíže upraven v následujícím ust. § 13 uvedeného zákona, dle něhož se za dodání zboží rozumí převod práva nakládat se zbožím jako vlastníkem, přičemž dle odst. 2 tohoto ustanovení je dodáním zboží do jiného členského státu takové dodání zboží, které je skutečně odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu. Další pojem užívaný v souvislosti s obchodováním v rámci Evropského společenství je i pojem „pořízení zboží z jiného členského státu Evropského společenství“, jak jej používá ust. § 2 odst. 1 písm. c/ zákona o DPH. Lze z toho dovodit, že pojmy „dodání“ a „pořízení“ zboží nahradily, k datu 1. 5. 2004, tedy k datu účinnosti nového zákona o DPH, dříve používané pojmy „vývoz“ a „dovoz“ zboží ve vztahu k jiným členským státům Evropské unie, takže lze konstatovat, že pojmy „dodání“ a „pořízení“ zboží jsou navzájem v zrcadlovém postavení (viz. publikace „Daň z přidané hodnoty s komentářem“, podle právního stavu d 1. 4. 2006, 2 aktualizované vydání, Ing. Ladislav Pitner a Ing. Václav Benda, nakl. ANAG, str. 16).

V projednávaném případě je nepochybné, že na základě kontroly Celního úřadu v Hradci Králové byl dne 8. 10. 2008 vydán jednotný správní doklad, který potvrzoval dovoz šesti použitých osobních automobilů pro žalobce ze třetí země. Dle zákona o DPH shora citovaného a komentovaného zákona se jednalo o dovoz zboží. Pokud žalobce při následném prodeji tohoto zboží použil při výpočtu své daňové povinnosti ust. § 90 zákona o DPH, postupoval nezákonně, neboť dané ustanovení je možno použít pouze v případě „dodání“ použitého zboží. Jak vyplývá z výkladu jednotlivých ustanovení zákona o DPH, k tomuto dodání nedošlo, neboť žalobce zboží dovezl. Proto i jeho námitka poukazující na použití ust. § 90 ve znění platném a účinném do 31. 12. 2008 je nedůvodná. Dané ustanovení nemohl žalobce totiž aplikovat vůbec, je tedy nepodstatné hodnotit, zda se žalovaný a správce daně dopustili v daňovém řízení nezákonné retroaktivity. Ust. § 90 zákona o DPH ve znění účinném do konce roku 2008 připouští zvláštní režim v případech dodání použitého zboží. K takovému dodání, jak vyplývá ze shora uvedeného, nedošlo, když zboží bylo, jak ostatně konstatoval i žalovaný ve svém rozhodnutí, dovezeno.

Krajský soud rovněž nemohl nepřisvědčit námitce žalobce, dle níž měl být na daný případ aplikován čl 314 směrnice rady EU 2006/112/ES. I tento zmiňovaný čl. 314 se vztahuje pouze na „dodání“ použitého zboží, nikoliv na jeho „dovoz“. Stejně tak jako nedůvodnou musel krajský soud hodnotit i námitku, jíž se ve smyslu závazného judikátu Nejvyššího správního soudu žalobce domáhal povinnosti zákonodárce, aby obsah právních norem byl určen přesně, jasně a určitě. Tento požadavek byl v jednotlivých ustanoveních zákona o DPH - §§ 2, 20, 23 a 90 naplněn. Zákonodárce zde jasně jednotlivé instituty, jež se dané problematiky dotýkají - tedy pojmy: „dodání zboží“, „dovoz zboží“ a „pořízení zboží“ – jasně vymezil a definoval, nelze mu tudíž vyčítat nejasnost ve vymezení jednotlivých institutů či nedostatečnou právní návaznost. Lze k tomu pouze dodat, že správce daně i žalovaný zohlednili v daňovém řízení systematiku zákona a nepochybně sledovali smysl a účel dané právní úpravy.

Z uvedených důvodů musel krajský soud žalobu jako nedůvodnou ve smyslu ust. § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítnout.

Výrok o nákladech řízení se opírá o ust. § 60 s.ř.s. Žalobce nebyl ve věci úspěšný, soud mu proto náhradu nákladů řízení nepřiznal. Žalovanému náklady řízení nevznikly.

P o u č e n í :

Toto rozhodnutí nabývá právní moci dnem doručení účastníkům (§ 54 odst. 5 s.ř.s.).

Proti pravomocnému rozhodnutí je přípustná kasační stížnost, kterou lze podat z důvodů a za podmínek uvedených v § 102 a násl. s.ř.s. ve lhůtě dvou týdnů po doručení rozhodnutí ke Krajskému soudu v Hradci Králové.

V Hradci Králové dne 13. května 2011

Mgr. Marie Kocourková, v.r.
předsedkyně senátu