



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem - pobočka v Liberci rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Mgr. Lucie Trejbalové a soudců Mgr. Karolíny Tylové, LL. M. a JUDr. Pavla Vacka v právní věci žalobce **Ing. J.K.**, bytem ■■■, zastoupeného Ing. Janem Matějkou, daňovým poradcem, se sídlem Straky 1, 417 71 Zabrušany, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 11. 2015, č. j. 40132/15/5300-22443-702189,

t a k t o :

- I. **Žaloba proti rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 20. 11. 2015, č. j. 40132/15/5300-22443-702189, se z a m í t á .**
- II. **Žádný z účastníků řízení n e m á právo na náhradu nákladů řízení.**

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

Platebním výměrem ze dne 25. 9. 2014, č. j. 1165275/14/2601-24801-507752, Finanční úřad pro Liberecký kraj (dále jen „správce daně“) stanovil žalobci daň z přidané hodnoty náhradním způsobem podle § 98 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění platném do 31. 12. 2012, ve výši 365 432 Kč za uskutečněná zdanitelná plnění, která byla uskutečněna bez daně v období od 1. 11. 2010 do 31. 12. 2012. K odvolání žalobce správce daně platební výměr změnil rozhodnutím o odvolání ze dne 24. 3. 2015, č. j. 420271/15/2601-52523-501293, tak, že daň z přidané hodnoty snížil na částku 332 144 Kč za uskutečněná zdanitelná plnění, která byla uskutečněna bez daně v období od 1. 1. 2011 do 31. 12. 2012. Odvolání proti tomuto rozhodnutí správce daně žalovaný napadeným rozhodnutím zamítl a rozhodnutí správce daně potvrdil.

Stanovení daně z přidané hodnoty náhradním způsobem předcházelo provedení daňové kontroly, kterou správce daně u žalobce zahájil dne 22. 10. 2013. O výsledku kontrolního zjištění byla sepsána zpráva o daňové kontrole, se žalobcem projednaná

a spolupodepsaná dne 28. 6. 2014. Na základě skutečností zjištěných při daňové kontrole správce daně dospěl k závěru, že žalobce překročil v měsíci červnu 2010 obrat pro povinnou registraci k dani z přidané hodnoty a od 1. 9. 2010 se měl stát plátcem daně z přidané hodnoty dle § 94 zákona o dani z přidané hodnoty. Při stanovení daně náhradním způsobem vycházel správce daně z údajů uvedených v daňových přiznáních žalobce k dani z příjmů fyzických osob za rok 2009, 2010, 2011 a 2012 a z předložených evidencí tržeb za rok 2009 až 2011. Protože evidence tržeb korespondovaly s údaji v daňových přiznáních, vycházel správce daně i pro rok 2012 z údajů z podaného daňového přiznání za rok 2012. Správce daně vycházel z procentuálního rozložení tržeb prodeje alkoholických a nealko nápojů, jak jej provedl žalobce na základě procentuálního rozložení nákupů za rok 2010, 2011 a 2013. Procentuální rozdělení tržeb správce daně použil i pro rok 2012. Platebním výměrem ze dne 25. 9. 2014 správce daně stanovil daň z přidané hodnoty náhradním způsobem ve výši 365 432 Kč.

Odvoláním proti platebnímu výměru se žalobce bránil zahrnutím nesprávné částky do obratu pro posouzení povinné registrace k dani. Rovněž namítal, že daň byla stanovená v nesprávné výši, neboť mu bylo známo, na základě jakých informací dospěl správce daně ke stanovení základů daně za rok 2012. Výzvou ze dne 10. 12. 2014 správce daně žalobce vyzval k předložení důkazních prostředků (např. evidence tržeb za rok 2012) za účelem prokázání příjmů vykazovaných za rok 2012 a prokázání, z jakých ekonomických činností byly tvořeny; a dále k předložení důkazních prostředků k prokázání toho, z jakých uskutečněných zdanitelných plnění se skládala jeho ekonomická činnost v letech 2010 až 2012 a v jaké výši by uskutečněná zdanitelná plnění podléhala snížené sazbě daně. Žalobce na výzvu správce daně nereagoval.

Rozhodnutím o odvolání ze dne 24. 3. 2015 správce daně podle § 113 odst. 1 písm. b) zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, částečně odvolání žalobce vyhověl a daň stanovenou náhradním způsobem snížil o 33 288 Kč na částku 332 142 Kč. Důvodem vyhovění odvolání bylo nesprávné zahrnutí částky související s pronájmem dvou bytů na úhradu záloh za dodávky energií a služeb, které nejsou úplatou za uskutečněná plnění. Správce daně zjistil, že v důsledku toho došlo k překročení obratu až v měsíci říjnu 2010 a žalobce se plátcem daně z přidané hodnoty měl stát od 1. 1. 2011. Správce daně však nevyhověl odvolacím námitkám týkajícím se nesprávného stanovení základu daně za rok 2012. Konstatoval, že žalobce k výzvě k prokázání skutečností toho, z jakých ekonomických činností byly tvořeny příjmy v roce 2012, vykazované v podaném daňovém přiznání k dani z příjmů fyzických osob, včetně doložení tržeb za rok 2012 a procentuálního rozložení tržeb v rámci ekonomických činností podléhajících základní a snížené sazbě daně z přidané hodnoty v roce 2010 až 2012 nereagoval, žádné důkazní prostředky nepředložil, proto vycházel z údajů tvrzených žalobcem v daňovém přiznání k dani z příjmů fyzických osob za rok 2012 v návaznosti na zjištění, že v předcházejících zdaňovacích obdobích byla tvrzení žalobce v souladu s předloženou evidencí tržeb, která korespondovala údajům v daňových přiznáních. Proto správce daně setrval na stejném procentuálním rozložení služeb a využil je pro stanovení základní a snížené sazby daně z přidané hodnoty i pro rok 2012.

Odvolání proti rozhodnutí o odvolání správce daně zamítl žalovaný žalobou napadeným rozhodnutím ze dne 20. 11. 2015. Žalovaný odmítnul, že by správce daně daň z přidané hodnoty náhradním způsobem stanovil v nesprávné výši, když vyšel z údajů uváděných v daňových přiznáních k dani z příjmů fyzických osob a z údajů o procentuálním

rozložení tržeb dosažených v letech 2010 a 2011 a předaného seznamu tržeb za rok 2009, 2010 a 2011, tedy z údajů známých o ekonomické činnosti žalobce a jím tvrzených skutečností, když jiné důkazní prostředky žalobce ani k výzvě správce daně nepředložil. Výzvu ze dne 10. 12. 2014 pak správce daně podle žalovaného vydal v souladu s § 113 odst. 2 daňového řádu, za účelem komplexního vyhodnocení odvolacích důvodů. Výzvou správce daně umožnil žalobci prokázat skutečnosti zpochybňující úvahu správce daně o správnosti stanovení daně náhradním způsobem.

II. Žaloba

Ve včas podané žalobě žalobce namítal, že napadené rozhodnutí neobstojí z hlediska naplnění požadavku na správné stanovení daně dle § 1 odst. 2 daňového řádu, protože správce daně je i při stanovení daně náhradním způsobem podle § 98 zákona o dani z přidané hodnoty povinen přednostně stanovit daň na základě dokazování. Správcem použitý způsob rozdělení žalobcových příjmů dosažených v roce 2012 na příjmy za zdanitelná plnění podléhající základní sazbě daně a snížené sazbě daně, na základě udaného procentuálního rozdělení příjmů dosažených v letech 2010 a 2011, představuje použití pomůcky. Jejím použitím správce daně porušil § 98 odst. 1 daňového řádu, který zakotvuje prioritu použití dokazování uvedeným způsobem. Správce daně podle žalobce rezignoval na požadavek stanovení daně ve správné výši, neboť pomocí důkazu v podobě daňové evidence za rok 2012 by bylo možné spolehlivě stanovit daň v její správné výši.

Vydáním výzvy k prokázání skutečností ze dne 10. 12. 2014 správce daně podle žalobcova názoru překročil oprávnění dané mu dle § 113 odst. 2 daňového řádu. Účelem doplňovacího řízení prováděného na základě tohoto ustanovení je posouzení údajů uvedených v odvolání, nikoliv opatřování podkladů pro stanovení daňové povinnosti. Proto nelze žalobci klást k tíži, že na předmětnou výzvu nereagoval. Jak žalobce rozebral v odvolání ze dne 4. 5. 2015, předmětnou výzvou správce daně požadoval předložení údajů zcela nepotřebných pro posouzení obsahu odvolání, proto žalobce na výzvu nereagoval. Z § 113 odst. 2 daňového řádu vyplývá, že rámec doplněného řízení je vymezen obsahem odvolání. Správce daně není v průběhu odvolacího řízení oprávněn vyzvat daňový subjekt k poskytnutí jiných údajů, než údajů nezbytně potřebných k posouzení obsahu odvolání. Správce daně byl oprávněn vyzvat žalobce k poskytnutí údajů potřebných pro posouzení odvolací námítky, že daň nebyla stanovena ve správné, tzn. zákonné výši, nikoliv k poskytnutí údajů potřebných pro stanovení daně.

Z uvedených důvodů žalobce navrhoval, aby soud napadeného rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Rovněž navrhoval, aby soud zrušil také platební výměr na daň stanovenou náhradním způsobem a žalobci přiznal právo na náhradu nákladů řízení.

III. Vyjádření žalovaného

V písemném vyjádření k žalobě žalovaný odmítnul uplatněné žalobní námítky. Protože žalobní námítky byly téměř totožné s odvolacími, odkázal žalovaný na odůvodnění napadeného rozhodnutí. Žalovaný předně odmítnul, že by správce daně stanovil daň z přidané hodnoty náhradním způsobem i za rok 2012 na základě nedostatečných údajů. Správci daně byla známa podnikatelská činnost žalobce, nebyly mu známy žádné skutečnosti, které

by procentuální rozložení tržeb za rok 2012 mohly ovlivnit, proto vycházel správce daně z rozložení tržeb za prodej alkoholických a nealkoholických nápojů, které žalobce předložil dne 23. 1. 2014. Žalobce uvedl, že porovnáním procentuálního rozložení tržeb za roky 2010, 2011 a 2013 zjistil, že procentuální rozložení tržeb je stálé. Z toho lze logicky vyvodit, že podnikání žalobce bylo stabilní a rok 2012 v tomto ohledu nijak nevybočil. Žalovaný poukázal na to, že žalobce byl správcem daně seznámen se způsobem, jakým byla daň náhradním způsobem stanovena, žalobce žádné výhrady neuplatnil. Nenavrhoval doplnění podkladů, nepředložil žádné důkazní prostředky pro výpočet daně stanovené náhradní způsobem. Námitky týkající se vydání výzvy správce daně podle § 113 odst. 2 daňového řádu v rámci odvolacího řízení nejsou podle žalovaného důvodné. Žalovaný navrhoval, aby byla žaloba zamítnuta a žalobci právo na náhradu nákladů řízení nebylo přiznáno.

IV. Posouzení věci soudem

K přezkoumání napadeného rozhodnutí v řízení dle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), v rozsahu a mezích uplatněných žalobních námitek v souladu s § 75 odst. 2 s. ř. s., dle skutkového a právního stavu v době rozhodování správního orgánu ve smyslu § 75 odst. 1 s. ř. s., nařídil soud ústní jednání.

Při něm účastníci setrvali na svých stanoviscích vyjádřených v žalobě a písemném vyjádření k ní. Žalobce ke stanovení daně za období roku 2012 dále uvedl, že údaje v přiznání k dani z příjmů fyzických osob neobsahují žádné informace, které by mohly být využity pro rozdělení základu daně z přidané hodnoty na uskutečněná plnění podléhající snížení sazbě daně. Žalobce setrval na tom, že relevantní údaje bylo množné získat jen z daňové evidence za dané zdaňovací období. Žádné tvrzení ohledně rozložení tržeb v daném období žalobce neučinil a jeho tvrzení o téměř stejném procentuálním rozložení tržeb nelze na rok 2012 vztáhnout. Po provedeném přezkumu dospěl soud k závěru, že žaloba není důvodná.

Předmětem soudního přezkumu je stanovení daně z přidané hodnoty náhradním způsobem při nesplnění registrační povinnosti podle § 98 zákona o dani z přidané hodnoty, ve znění do 31. 12. 2012.

Soud předesílá, že mezi účastníky řízení není sporné, že žalobce splnil zákonné podmínky § 94 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, v měsíci říjnu 2010 překročil obrat pro povinnou registraci k dani z přidané hodnoty a od 1. 1. 2011 se měl stát plátcem daně a byl povinen se k dani registrovat. Svou registrační povinnost ale nesplnil, proto byly naplněny zákonné podmínky podle § 98 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty ke stanovení daně náhradním způsobem. Žalobce zároveň nezpochybnil, že daň z přidané hodnoty měla být náhradním způsobem stanovena za uskutečněné zdanitelná plnění, která bez daně uskutečnil v období od 1. 1. 2011 do 31. 12. 2012.

Podle § 98 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty *[d]aň stanovenou náhradním způsobem stanoví správce daně ze základu daně, kterým je souhrn úplat náležejících osobě povinné k dani za uskutečněná zdanitelná plnění, která byla uskutečněna bez daně za období, kdy měla být osoba povinná k dani plátcem. Správce daně při stanovení výše daně použije sazby daně platné ke dni uskutečnění zdanitelného plnění.*

Jak vyplynulo z předloženého spisového materiálu, správce daně vycházel při stanovení daně náhradním způsobem z údajů o příjmech uvedených v daňovém přiznání žalobce k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2012. Ve vztahu k tomuto období žalobce na rozdíl od zdaňovacích období let 2010, 2011 a 2013 nepředložil evidenci tržeb, kterých při provozu baru „■■■■“ v daném roce dosahoval. Správce daně přitom vycházel z toho, že pokud žalobce předložil evidence tržeb za roky 2009, 2010 a 2011, vždy údaje v nich odpovídaly údajům o příjmech vykazovaným v daňových přiznáních k dani z příjmů fyzických osob za uvedená období. Správci daně tedy nevznikly žádné pochybnosti o správnosti údajů uvedených v podaném daňovém přiznání žalobce k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2012 a tyto údaje využil pro stanovení daně náhradním způsobem. Za situace, kdy správci daně byla známa podstata podnikatelské činnosti žalobce, charakter jeho příjmů a zároveň neměl správce daně pochybnosti o údajích o příjmech v daňovém přiznání a žalobce v průběhu daňového řízení jiné údaje k úplatám za uskutečněná zdanitelná plnění neuváděl a nepředložil jiné důkazní prostředky ve vztahu k roku 2012, nepochybil správce daně, pokud při stanovení daně vycházel z údajů žalobcem tvrzených. Žalobce ostatně ani neuvádí, k jakým úplatám správce daně při stanovení daně náhradním způsobem podle § 98 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty přihlížet neměl, resp. jak měla být daně dle uvedeného ustanovení správně stanovena. S námitkou, že údaje z přiznání k dani z příjmů fyzických osob neobsahuje informace, které by mohly být využity pro rozdělení základu daně z přidané hodnoty na uskutečněná zdanitelná plnění se základní a sníženou sazbou daně žalobce přišel až v průběhu ústního jednání soudu, tedy po uplynutí zákonné lhůty pro rozšíření žaloby. Soud se proto námitkou nemohl zabývat.

Pokud žalobce zpochybňuje způsob, jakým správce daně příjmy dosažené žalobcem v roce 2012 rozdělil na příjmy za zdanitelná plnění podléhající základní sazbě a podléhající snížené sazbě daně z přidané hodnoty, neshledal soud ani tuto námitku důvodnou. Je logické, že správce daně při stanovení daně náhradním způsobem vycházel z procentuálního rozložení tržeb prodeje alkoholických a nealkoholických nápojů, které za roky 2010 a 2011 žalobce předložil ve vyjádření dne 23. 1. 2014. Správce daně přitom respektoval tvrzení žalobce, že jím uvedený poměr mezi zdanitelnými plněními se základní a sníženou sazbou daně je 90 : 10 (10 % tvoří prodej nealkoholických nápojů), a procentuální rozdělení použil i pro rozdělení tržeb za 2012. Žalobce toto ve svém písemném vyjádření výslovně uvedl k období roku 2010, 2011 a 2013, ovšem jiné rozhodné skutečnosti pro rozdělení úplat za uskutečněná zdanitelná období v roce 2012 neuvedl. Žalobci přitom muselo být podle vymezení předmětu a rozsahu zahájené daňové kontroly zřejmé, že stanovení daně náhradním způsobem se rovněž týká zdanitelných plnění uskutečněných bez daně v období roku 2012. Za daného stavu, kdy správce daně neměl žádné poznatky o tom, že by charakter žalobcem uskutečňovaných zdanitelných plnění v roce 2012 byl jiný, a proto by měl být procentuální rozdělní tržeb za rok 2012 odlišný od jinak stabilního rozložení tržeb, nelze vytýkat správci daně, že pro použití poměru jednotlivých sazeb daně vycházel z rozložení tržeb žalobce z prodeje alkoholických a nealkoholických nápojů za roky 2010, 2011, resp. stejně 2013.

Soud zdůrazňuje, že žalobce byl při projednání zprávy o daňové kontrole dne 28. 4. 2014 a znovu při ústním jednání konaném dne 18. 6. 2014 seznámen se způsobem, jakým správce daně stanovil výši daně z přidané hodnoty náhradním způsobem. Žalobce, přestože věděl, že správce daně vycházel z údajů o příjmech v daňových přiznáních, a to i za rok 2012,

kteře představovaly úplaty za zdanitelná plnění uskutečněná bez daně, a žalobcem uvedeného poměru procentuálního rozložení tržeb, neuvedl žádné skutečnosti o tom, že by došlo ve vymezeném období ke změnám, které by mohly výši souhrnu úplat ve smyslu § 98 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty ovlivnit. Žalobce se, ačkoli mu správce daně vždy poskytl lhůtu k vyjádření, ke stanovení daně náhradním způsobem nevyjádřil, nepředložil žádné důkazní prostředky, a to ani daňovou evidenci, které se v žalobě dovolává, týkající se výše úplat a poměru rozdělení tržeb v roce 2012.

Žalobce tak neučinil ani v průběhu odvolacího řízení před správcem daně, ačkoli k tomu byl správcem daně vyzván ve výzvě ze dne 10. 12. 2014, vydané podle § 113 odst. 2 daňového řádu. Podle uvedeného ustanovení *[n]emůže-li správce daně, jehož rozhodnutí je odvoláním napadeno, posoudit všechny údaje uvedené v odvolání z výsledků již provedeného řízení, řízení doplní o nezbytné úkony*. Citované ustanovení umožňuje správci daně po podání odvolání provést doplňující řízení, pokud výsledky dosud provedeného řízení nejsou dostatečné k řádnému posouzení skutečností uvedených v odvolání.

V odvolání proti platebnímu výměru, jímž byla žalobci stanovena daň z přidané hodnoty náhradním způsobem, žalobce namítal nesprávné stanovení daně, když správci daně vytýkal nedostatečnost podkladů pro rozdělení tržeb na základě jeho písemného vyjádření. Pokud správce daně vydal výzvu za účelem prokázání (např. daňovou evidenci) výše vykázaných příjmů v roce 2012 a charakteru ekonomických činností a jejich rozdělení za účelem určení, která z uskutečněných zdanitelných plnění podléhají základní a která snížené sazbě daně, nevybočil z rámce přezkumu platebního výměru z hlediska uplatněného odvolacího důvodu. Jinými slovy, pokud žalobce v odvolání proti platebnímu výměru na daň z přidané hodnoty stanovené náhradním způsobem podle § 98 zákona o dani z přidané hodnoty správci daně vytýkal nesprávné stanovení daně pro nedostatečnost podkladů pro rozdělení uskutečněných zdanitelných plnění za účelem stanovení základu daně, byl správce daně oprávněn podle § 113 odst. 2 daňového řádu doplnit řízení a za tím účelem vydat výzvu k doložení relevantních důkazních prostředků, včetně např. daňové evidence. Žalobce na výzvu správce daně nereagoval, žádné další důkazní prostředky nedoložil. Pokud žalobce daňovou evidenci za rok 2012 v daňovém řízení nepředložil, a to ani k výzvě správce daně vydané v souladu s § 113 odst. 2 daňového řádu, stěží může s úspěchem správci daně vytýkat, že podle ní nebyla daň náhradním způsobem stanovena.

V. Závěr a náklady řízení

Z uvedených důvodů soud žalobě nevyhověl a zamítl ji postupem dle § 78 odst. 7 s. ř. s.

O nákladech řízení bylo rozhodnuto ve smyslu ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s., dle kterého, *nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl*. Ve věci měl úspěch žalovaný správní orgán, ten ale náhradu nákladů řízení nežádal, ostatně mu ani žádné náklady přesahující rámec jeho běžné činnosti nevznikly, soud proto vyslovil, že žádný z účastníků nemá na náhradu řízení právo.

P o u č e n í : Proti tomuto rozhodnutí lze podat **kasační stížnost** ve lhůtě dvou týdnů

ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. 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). Případně-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.

V Liberci dne 21. června 2016.

Mgr. Lucie Trejbalová,
předsedkyně senátu