



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Barbary Pořízkové a soudců JUDr. Radana Malíka a JUDr. Pavla Molka v právní věci žalobkyně: **Azutan MB s.r.o.**, se sídlem Basilejské náměstí 99/10, Praha 3, zast. UNTAX, s.r.o., daňovou poradkyní se sídlem U Továren 256/14, Praha 10, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 10. 2014, č. j. 28332/14/5000-14304-706033, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 28. 2. 2018, č. j. 5 Af 1/2015 - 29,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žalovaný **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti ve výši **4 114 Kč**, k rukám její zástupkyně UNTAX, s.r.o., daňové poradkyni se sídlem U Továren 256/14, Praha 10, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

[1] Podanou kasační stížností se žalovaný (dále jen „stěžovatel“) domáhá zrušení v záhlaví uvedeného rozsudku Městského soudu v Praze (dále jen „městský soud“), kterým bylo podle § 78 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), zrušeno jím vydané shora uvedené rozhodnutí.

I. Vymezení věci

[2] Předmětem sporu je nesprávné použití pomůcky (údaje Českého statistického úřadu CZ-NACE 77-82) při určení obvyklého poměru mezi uskutečněnými a přijatými zdanitelnými plněními na dani z přidané hodnoty. Žalobkyně se domáhala toho, aby stěžovatel do stanoveného poměru zahrnul i náklady na prodané zboží. Městský soud považoval vypořádání námitky žalobkyně v žalobou napadeném rozhodnutí za nedostatečné a argumentaci stěžovatele za nelogickou.

[3] Ze spisového materiálu zjistil, že správce daně prvního stupně vyměřil žalobkyni za zdaňovací období prosinec 2012 daň z přidané hodnoty ve výši 2 230 950 Kč. Daň stanovil na základě pomůcek z důvodu ztráty účetnictví. Jako pomůcku použil částky připisované v daném období na účty žalobkyně a faktury vystavené jejím odběratelům. Na jejich základě stanovil výši uskutečněného zdanitelného plnění na částku 11 154 760 Kč.

[4] Proti platebnímu výměru se žalobkyně odvolala a namítala především, že správce daně nezohlednil při stanovení výsledné daňové povinnosti žádné plnění na vstupu.

[5] Stěžovatel žalobou napadeným rozhodnutím platební výměr změnil. Zdanitelné plnění na vstupu zohlednil ve výši 5 778 166 Kč a vlastní daňovou povinnost snížil na částku 1 075 317 Kč. Jako pomůcku pro stanovení přijatých zdanitelných plnění použil údaje Českého statistického úřadu (dále také „statistický úřad“ nebo „ČSÚ“) v oboru podnikání žalobkyně (Administrativní a podpůrné činnosti). Konkrétně použil údaje o tržbách („tržby celkem“) a nákladech („výkonová spotřeba“) za poslední čtvrtletí 2012 v oborech označených CZ-NACE 77 až 82, což odpovídá oboru podnikání žalobkyně. Z těchto údajů zjistil, že poměr mezi tržbami a výkonovou spotřebou byl v daném období 51,8 %. Na základě tohoto údaje stanovil zdanitelné plnění na vstupu ve výši 51,8 % zdanitelného plnění na výstupu.

[6] Tržby celkem zahrnují tržby bez DPH za prodej zboží, vlastních výrobků a služeb, zatímco výkonová spotřeba zahrnuje pouze spotřebu materiálů, energie a služeb, tj. nezahrnuje náklady na zboží.

[7] Stěžovatel odmítl na vstupu zohlednit náklady na prodané zboží s odůvodněním, že žalobkyně žádné zboží neprodává, protože její ekonomická činnost spočívá v poskytování služeb. Z odůvodnění napadeného rozhodnutí ale není zřejmé, z jakých důvodů stěžovatel při stanovení daně podle pomůcek nepovažoval za vhodné přihlédnout k tomu, že údaj pro příjmy „tržby celkem“ zahrnuje i tržby za prodané zboží. Tímto postupem stěžovatel nelogicky nadhodnotil příjmy, čímž byl zjištěný poměr vychýlen v neprospěch žalobkyně. Pro zachování požadavku na kvalifikovaný odhad daňové povinnosti se jeví jako vhodné, aby skutečný poměr příjmů a nákladů odrážel buď poměr mezi tržbami bez tržeb za prodané zboží a výkonové spotřeby, nebo právě tržby celkem v poměru s výkonovou spotřebou a náklady na prodané zboží.

[8] Bylo na stěžovateli, aby se touto okolností podrobněji zabýval, neboť pouhý odkaz na to, že žalobkyně neprodává zboží, ale pouze poskytuje služby, je třeba považovat za nedostatečné vypořádání její odvolací námítky.

[9] Stěžovatelem zjištěný poměr tak ve svém důsledku nesplňuje podmínku, aby se použitá daňová pomůcka možno co nejvíce blížila realitě. Údaje o tržbách z prodeje zboží, respektive náklady vynaložené na prodané zboží, byly v dané sekci činností Českým statistickým úřadem sledovány a tyto údaje tedy byly dostupné.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalobkyně

pokračování

[10] Stěžovatel napadá v záhlaví uvedený rozsudek kasační stížností z důvodu dle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Navrhuje jeho zrušení a vrácení věci městskému soudu k dalšímu řízení.

[11] Po obsáhlé rekapitulaci dosavadního řízení stěžovatel k nesprávnému posouzení městského soudu na str. 4 kasační stížnosti uvádí, že statistický úřad v sekci N-Administrativní a podpůrné činnosti definuje pojem tržby celkem jako tržby bez DPH za prodej zboží, vlastních výrobků a služeb. Je však logické, že se jedná pouze o obecný pojem, který je společný pro všechny sekce, avšak ve svém důsledku v „sekcí N“ zahrnuje pouze tržby za služby. Není totiž možné, aby, pokud se jedná o služby „Administrativní a podpůrné činnosti“, zahrnovaly tyto služby i prodej zboží či vlastních výrobků. Prodávala-li by žalobkyně zboží či vlastní výrobky, nikdy by ji stěžovatel nezahrnul do uvedené sekce, ale např. do sekce maloobchod či velkoobchod.

[12] Stěžovatel poukazuje na rozdíly ve vykazování statistického úřadu, kdy např. u maloobchodu je pojem „tržby celkem“ shodný, ale dále je statistickým úřadem uváděna „obchodní marže“ (u služeb samostatně vykázána není), která je definována jako rozdíl mezi tržbami za prodej zboží a náklady vynaloženými na prodané zboží. Zvláště je také evidována položka „tržby za zboží“. Rozdíl tržeb celkem a obchodní marže představuje náklady na prodané zboží. Byla-li žalobkyně zařazena do sekce N-Administrativní a podpůrné činnosti, vycházel stěžovatel zcela oprávněně z údajů „tržby celkem“ a „výkonová spotřeba“. Žádné náklady z prodeje zboží žalobkyni přiznat nelze, protože je nesporné, že poskytovala pouze služby.

[13] V závěru kasační stížnosti stěžovatel zdůrazňuje, že daň byla stanovena dostatečně spolehlivě a připomíná, že žalobkyně ve svých povinnostech pochybila a k plnění na vstupu nepředložila žádné daňové doklady.

[14] Ve vyjádření žalobkyně rekapituluje svoji hospodářskou činnost. V korigovaném výpočtu dochází k závěru, že poměr mezi přijatými a uskutečněnými plněními má být stanoven ve výši 69,05 %

[15] Stěžovateli vytýká, že při stanovení poměru do tržeb celkem zahrnul i tržby za prodané zboží, aniž by na druhé straně navýšil výkonovou spotřebu také o náklady na prodané zboží. Skutečnost, že tržby celkem pro rok 2012 zahrnují i náklady za prodané zboží, navrhuje prokázat dožádáním Českého statistického úřadu. Obdobně požaduje prokázat i obsah pojmu „výkonová spotřeba“, neboť odkazy na příslušné stránky ČSÚ už nejsou platné.

[16] Namítá, že stěžovatel v kasační stížnosti odkazuje při výpočtu na jiné tabulky ČSÚ, které uvádí agregované údaje pro celý rok 2012, nikoli však pro čtvrté čtvrtletí roku 2012. Obsahové vymezení pojmu v těchto tabulkách je proto nepodstatné.

[17] Tvrzení, že ČSÚ různé obory vykazuje rozdílně, je zavádějící. Jak vyplývá z údajů poskytnutých samotným statistickým úřadem, pro obory CZ-NACE 77-82 existuje údaj o nákladech vynaložených na prodané zboží. Tvrzení stěžovatele, že subjekty zařazené do tohoto oboru žádné náklady nemají a že v tržbách celkem nejsou zahrnuty tržby za prodané zboží, je tvrzením nesprávným, navíc tvrzením v rozporu s tržní realitou.

[18] Navrhuje kasační stížnost zamítnout.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[19] Nejvyšší správní soud posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost byla podána včas a za stěžovatele jedná jeho zaměstnanec, který má vysokoškolské právnické vzdělání vyžadované podle zvláštních zákonů pro výkon advokacie ve smyslu § 105 odst. 2 s. ř. s. Poté přezkoumal napadený rozsudek městského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů, ověřil, zda netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[20] Soud se nejprve zabýval tím, zda uplatněná kasační argumentace má předobraz v žalobou napadeném rozhodnutí. Z obsahu odvolání, resp. jeho doplnění ze dne 6. 10. a 16. 10. 2014, ověřil, že žalobkyně namítala, že výsledná daňová povinnost nebyla stanovena dostatečně spolehlivě. Při jejím stanovení stěžovatel použil nesprávné statistické údaje tím, že poměřoval nesprávné veličiny (zatímco tržby celkem zahrnovaly údaje za prodané zboží bez DPH, výkonová spotřeba náklady na prodané zboží nezahrnovala). Pro stanovení správného poměru mezi uskutečněnými a přijatými zdanitelnými plněními žalobkyně požadovala zvýšení položky výkonová spotřeba právě o náklady na prodané zboží. Tento údaj si od ČSÚ následně sama vyžádala. Dle sdělení ČSÚ (e-mailová komunikace s ČSÚ je přílohou doplnění odvolání založenou ve správním spisu) činily náklady na prodané zboží ve čtvrtém čtvrtletí roku 2012 u subjektů v sekci N-Administrativní a podpůrné činnosti (CZ-NACE 77 až 82) částku 9 430 564 Kč. Teprve po přičtení této částky může být položka „výkonová spotřeba“ poměřována k položce „tržby celkem“. Výsledný poměr mezi přijatými a uskutečněnými plněními proto činí 69, 05 %.

[21] Stěžovatel v žalobou napadeném rozhodnutí konstatoval, že žalobkyně zboží neprodávala, a proto nemůže být položka výkonová spotřeba o náklad na prodané zboží navýšena.

[22] Takové vypořádání se však s námitkou žalobkyně částečně mýjí. Stěžovatel nijak nevysvětlil, na základě jaké úvahy při stanovení poměru vycházel u uskutečněných plnění z částky zahrnující tržby na prodané zboží, zatímco u přijatých plnění z částky bez nákladů na prodané zboží. Jeho odůvodnění, že žalobkyně žádné zboží neprodávala, je vzhledem k jím zvolenému postupu nelogické. Neprodávala-li žalobkyně žádné zboží, není zřejmé, proč stěžovatel pracoval s tržbami celkem, tedy i tržbami za prodané zboží.

[23] Argumentace uplatněná v kasační stížnosti, dle které se ve svém důsledku v „sekcí N“ zahrnují pouze tržby za služby (nikoli za prodej zboží), v žalobou napadeném rozhodnutí zcela chybí. Funkcí odůvodnění správního rozhodnutí je zejména doložit správnost a nepochybně i zákonnost postupu správního orgánu, jakož i vydaného rozhodnutí, jehož jedna z nejdůležitějších vlastností je přesvědčivost. Je proto nutné, aby se správní orgán vypořádal s námitkami účastníků řízení, přičemž z odůvodnění jeho rozhodnutí musí být seznatelné, z jakého důvodu považuje námitky účastníka řízení za liché, mylné anebo vyvrácené. Odůvodnění správního rozhodnutí nelze doplňovat až v kasační stížnosti podané správním orgánem. Pro soudní přezkum je vždy podstatné jen to, co správní orgán skutečně ve svém rozhodnutí uvedl a vtělil tak mezi své rozhodovací

pokračování

důvody. Kasační stížností nemůže správní orgán dohánět nedostatečné odůvodnění jím vydaného rozhodnutí.

[24] Pro úplnost NSS uvádí, že i nově uplatněná úvaha stěžovatele v kasační stížnosti zůstala v rovině ničím nepodloženého tvrzení, které je navíc v rozporu s údaji o nákladech na prodané zboží evidovanými ČSÚ v sekci N-Administrativní a podpůrné činnosti (CZ-NACE 77 až 82), které si žalobkyně sama vyžádala.

[25] Kasační argumentace zdůrazňující neplnění povinností ze strany žalobkyně, jakož i chybějící daňové doklady, je z hlediska závěru městského soudu zcela nepodstatná. Oprávnění správce daně stanovit daň dle pomůcek nebylo předmětem sporu. Ostatně, tento náhradní způsob stanovení daně žalobkyně sama navrhla.

IV. Závěr a náklady řízení

[26] Z výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. podanou kasační stížnost zamítl. O věci rozhodl bez jednání postupem podle § 109 odst. 2 s. ř. s., dle kterého o kasační stížnosti rozhoduje soud zpravidla bez jednání.

[27] Stěžovatel, který neměl v řízení úspěch, nemá ze zákona právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s.).

[28] Žalobkyně měla ve věci plný úspěch, a proto jí soud přiznal náhradu nákladů řízení proti stěžovateli. Žalobkyně učinila jedno písemné podání ve věci samé, tj. vyjádření ke kasační stížnosti (§ 11 odst. 1 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „advokátní tarif“), za něj jí náleží mimosmluvní odměna ve výši 3 100 Kč (§ 9 odst. 4 písm. d) ve spojení s § 7 bodem 5. advokátního tarifu]. K mimosmluvní odměně jí soud připočetl paušální náhradu hotových výdajů zástupce ve výši 300 Kč (§ 13 odst. 3 advokátního tarifu). Celková částka odměny za zastupování tak činí 3 400 Kč. Zástupkyně žalobkyně je plátkyní DPH, a proto byla výsledná částka navýšena o 21 % DPH. Tuto částku je stěžovatel povinen uhradit k rukám zástupkyně žalobkyně. Náhrada nákladů řízení je splatná ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 25. července 2019

JUDr. Barbara Pořízková
předsedkyně senátu