



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Zuzany Bystřické a soudců JUDr. Mariana Kokeše, Ph.D., a JUDr. Faisala Husseiniho, Ph.D., ve věci

žalobkyně: **P. T.**
zastoupená daňovou poradkyní Ing Jozefínou Rusiňákovou
sídlem Hážovice 2081, Rožnov pod Radhoštěm

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, Brno

o žalobě proti rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 1. 8. 2019, čj. 31927/19/5300-21442-711315,

takto:

- I. Žaloba se **zamítá**.
- II. Žalobkyně nemá právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému se náhrada nákladů řízení nepřiznává.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Žalobkyně podala dne 2. 5. 2011 daňové přiznání k dani z přidané hodnoty za 1. čtvrtletí roku 2011. Finanční úřad pro Zlínský kraj (dále jen „finanční úřad“) vyzval žalobkyni dne 2. 4. 2014 ve smyslu § 148 odst. 2 písm. a) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, v rozhodném znění (dále jen „daňový řád“), k podání dodatečného daňového přiznání k dani z přidané hodnoty za 1. čtvrtletí roku 2011, na což žalobkyně reagovala s odkazem na ustanovení § 43 odst. 4 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v rozhodném znění (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“), tak, že již nemůže

provést opravu daně a vzhledem k tomu, že se u ní daňová povinnost nemění, tak dodatečné daňové přiznání podávat nebude. Dne 24. 10. 2014 vydal finanční úřad dodatečný platební výměr, kterým doměřil za předmětné zdaňovací období na základě dokazování daně ve výši 18 706 Kč a stanovil penále ve výši 3 741 Kč.

2. Následně žalovaný vydal dne 11. 5. 2015 první rozhodnutí, které bylo zrušeno v rámci soudního přezkumu správními soudy (k tomu podrobněji dále v odůvodnění). V návaznosti na to žalovaný dne 1. 8. 2019 vydal druhé rozhodnutí o odvolání žalobkyně, kterým žalobkyni stanovil daň podle pomůcek v nezměněné výši, tudíž přistoupil pouze ke změně části výroku rozhodnutí finančního úřadu a v ostatním ho nechal beze změny. Proti tomuto rozhodnutí brojí žalobkyně v nynějším řízení.

II. Shrnutí žaloby

3. Žalobkyně uvedla, že došlo k vadnému posouzení lhůt umožňujících doměření daně. Snaha stání správy vykládat nejasné ustanovení daňového řádu ve prospěch správců daně je nezákonná.
4. V roce 2011 a 2012 poskytla catering pro svého odběratele a po dlouhém vyhledávání usoudila, že tato dodávka odběrateli je zařazena ve snížené sazbě. Konkrétně se jednalo o dodání potravin v uzavřených obalech – várnících. Žalobkyně neposkytovala ke konzumaci místnost, stůl, příbory ani židle. Ovšem tím, že nad rámec uzavřené smlouvy poskytovala také vydání dodané stravy v místě odběratele, došlo ke změně sazby daně z přidané hodnoty do základní sazby. Jednalo se o neúmyslnou chybu. Finanční úřad následně zahájil daňovou kontrolu za zdaňovací období roku 2012 na dani z příjmů fyzických osob a na dani z přidané hodnoty, při níž zjistil výše uvedenou chybu. Žalobkyně po skončení kontroly vše řádně zaplatila včetně sankcí za období 2. čtvrtletí roku 2011 až 4. čtvrtletí roku 2012.
5. Výzva finančního úřadu nebyla způsobilá k doměření daně, jelikož z jejího textu nebylo možné důvodně dovodit, že ke zvýšení daně z přidané hodnoty dojde. Smlouva č. 2012/44/S se vůbec netýká předmětného zdaňovacího období a dle smlouvy č. VMP 2011/1/S by měla být daň z přidané hodnoty odvedená správně ve snížené sazbě.
6. K dodanění žalobkyně došlo až po 5 letech po protržené prekluzi. I kdyby byla výzva způsobilá, lhůta k možnému doměření by se prodloužila do 2. 5. 2015. Prvně vydaný platební výměr nesplňuje podmínky zaslané výzvy a na jeho základě nemohlo dojít k žádnému doměření, resp. prodloužení lhůty. Vzhledem k tomu, že správní žaloba byla podána až dne 19. 6. 2015, byla daň doměřena až po prekluzi.
7. Dále žalobkyně obsáhle rozporovala shledanou nekontaktnost, nesoučinnost a vyhýbání se kontrole, tvrzení o maření zahájení kontroly označila za dodatečně vykonstruované. Uvedla, že finanční úřad se pokusil zahájit daňovou kontrolu na provozovně, ke které žalobkyně neměla žádný vztah. Ke stanovení daně na základě pomůcek přitom může dojít pouze v případě, že je její stanovení vyloučeno dokazováním.
8. V neposlední řadě žalobkyně poukázala na odlišnosti dokumentů obsažených ve správním spise (postoupení odvolání žalovanému).
9. Ve vyjádření ze dne 20. 2. 2020 žalobkyně poukazovala na změny v sazbách daně z přidané hodnoty, které mají vliv na pohostinství, ve kterém žalobkyně podniká. Jelikož daňový poplatník musí vše znát a správně odvádět a správce daně se může mýlit, jedná se o nevyvážený postup zakládající nerovnost.

10. Vzhledem k uvedenému navrhl, aby napadené rozhodnutí bylo zrušeno.

III. Shrnutí vyjádření žalovaného

11. Žalovaný uvedl, že výhrady žalobkyně proti smlouvám uvedeným ve výzvě neobstojí, jelikož smlouva č. 2012/44/S sloužila jako jedna z pomůcek pro stanovení daně a závěr finančního úřadu ohledně podnikatelské aktivity žalobkyně byl jednoznačný bez ohledu na ustanovení smlouvy č. VMP 2011/1/S.
12. Žalovaný postupoval v souladu se závazným názorem Nejvyššího správního soudu a v souladu s § 115 daňového řádu, když žalobkyni seznámil se svým odlišným právním názorem před vydáním konečného rozhodnutí.
13. Obsáhlá argumentace žalobkyně směřující proti předchozímu rozhodnutí o odvolání není již pro věc případná.
14. Vzhledem k uvedenému navrhl, aby žaloba byla zamítnuta.

IV. Posouzení věci soudem

15. Krajský soud v Brně (dále také „soud“) v souladu s § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „soudní řád správní“), bez nařízení ústního jednání přezkoumal v mezích žalobních bodů napadené rozhodnutí žalovaného a rozhodnutí finančního úřadu vydané v prvním stupni včetně řízení předcházejících jejich vydání, a shledal, že žaloba **není důvodná**.
16. Soud úvodem upozorní na stěžejní (závazné) závěry plynoucí z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 8. 2018, čj. 1 Afs 300/2017-26, jelikož v nynějším řízení je předmětem soudního přezkumu rozhodnutí žalovaného, které bylo vydáno poté, co bylo jeho původní rozhodnutí zrušeno a věc mu byla vrácena k dalšímu řízení. Dle § 110 odst. 2 písm. a) ve spojení s § 78 odst. 5 soudního řádu správního jsou závěry vyslovené Nejvyšším správním soudem pro žalovaného v následujícím řízení závazné. Z těchto závěrů proto nyní musí vycházet i zdejší soud a představují pro něj výchozí bod, od kterého odvíjí svůj soudní přezkum.
17. Před závěry Nejvyššího správního soudu je ještě vhodné rekapitulovat, že žalobkyně podala dne 2. 5. 2011 řádné daňové přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2011, proto v souladu s § 148 odst. 3 daňového řádu měla lhůta pro stanovení této daně skončit dne 5. 5. 2014. V této lhůtě (dne 2. 4. 2014) vydal finanční úřad výzvu k podání dodatečného daňového přiznání, která byla žalobkyni oznámena dne 8. 4. 2014. Nejvyšší správní soud se v citovaném rozsudku věnoval právě tomu, zda zmíněná výzva ze dne 2. 4. 2014 způsobila prodloužení lhůty k doměření daně ve smyslu § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu, resp. zda splňovala podmínky v tomto ustanovení uvedené. Dospěl k tomu, že daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2011 nebylo možné považovat za prekludovanou, jelikož finanční úřad vydal včas řádnou a účelnou výzvu, která byla způsobilá vést k doměření daně. Vzhledem k tomu Nejvyšší správní soud zrušil mimo rozhodnutí žalovaného i rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 20. 7. 2017, čj. 22 Af 40/2015-31, ve kterém tento soud nesprávně uzavřel, že daň byla doměřena po prekluzi.
18. Jelikož soud z výše uvedených závěrů vychází, považuje polemiku ohledně způsobilosti výzvy k doměření daně za bezpředmětnou. Problematikou se již zabýval Nejvyšší správní soud ve výše citovaném rozsudku, přičemž ponechal „otevřenou“ pouze jedinou otázku.

Ze spisu totiž nebylo zřejmé, jakým způsobem (v rámci jakého procesu) mělo dojít k doměření daně, resp. na základě obsažených podkladů nebylo možné s konečnou platností zodpovědět, že výzva skutečně vedla k doměření daně. Problém spočíval v tom, že žalovaný konstatoval doměření daně v rámci dokazování, aniž by vedl korektní řízení. V tomto směru Nejvyšší správní soud zavázal žalovaného k doplnění spisového materiálu, resp. ke stanovení daně pomůckami, popřípadě dokazováním v řádném procesu daňové kontroly nebo v rámci postupu k odstranění pochybností.

19. Soud proto námitku žalobkyně ohledně nezpůsobilosti výzvy považoval za nedůvodnou. Zároveň konstatuje, že žalovaný odstranil vytýkaný (procesní) nedostatek, když doměřil daň pomocí pomůcek. Lze tedy konstatovat, že výzva ze dne 2. 4. 2014 splňovala podmínky pro to, aby prodloužila lhůtu pro stanovení daně ve smyslu § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu (v důsledku této výzvy byla lhůta pro stanovení daně prodloužena o rok, tedy do 2. 5. 2015).
20. Pokud žalobkyně namítala, že platebním výměrem ze dne 24. 10. 2014 nemohlo dojít k dalšímu prodloužení lhůty ke stanovení daně, jelikož tímto rozhodnutím jí byla daň doměřena dokazováním a (o téměř pět let později) byl platební výměr změněn na doměření daně pomůckami, tak ani s touto námitkou se soud neztotožnil. Prodloužení prekluzivní lhůty k doměření daně podle § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu je vázáno na oznámení rozhodnutí o stanovení daně, k čemuž došlo dne 27. 4. 2014, tj. ve lhůtě prodloužené v důsledku výzvy finančního úřadu k podání dodatečného daňového tvrzení. Žalobkyně vlastně aplikuje podmínku pro způsobilost výzvy k prodloužení lhůty pro stanovení daně (tedy, že výzva vedla k doměření daně) i na oznámení rozhodnutí o stanovení daně. Soud však tuto argumentaci nepovažuje za správnou. Ač způsobilost výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení prodloužit lhůtu pro stanovení daně je možné vyhodnotit až zpětně (teprve od okamžiku pravomocného doměření daně lze posoudit, zda výzva k tomuto doměření vedla, resp. zda je mezi výzvou a doměřením věcná souvislost), tak to neznamená, že by (prodlouženou) lhůtu pro doměření daně nebylo možné opětovně prodloužit podle § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu i prostřednictvím oznámení nepravomocného rozhodnutí o stanovení daně, které bude následně korigováno v odvolacím řízení. Vzhledem k tomu, že takový postup soud shledává souladným s daňovým řádem, tak k prekluzi naznačované žalobkyní nedošlo.
21. Skutečnost, že k pravomocnému doměření daně došlo až se značným časovým odstupem, není samozřejmě z pohledu právní jistoty žádoucí a soud rozumí negativnímu vnímání této skutečnosti z pohledu žalobkyně. To však nic nemění na tom, že k doměření daně došlo v souladu s pravidly pro běh lhůt stanovených daňovým řádem. Napadené rozhodnutí proto nelze z tohoto důvodu (dlouhý časový odstup) považovat za nezákonné. Nad rámec je možné vyslovit, že tento časový „skok“ byl způsobem zejména tím, že věc byla předmětem soudního přezkumu ve dvou instancích, takže se nejednalo o situaci nepřiměřeného zatěžování žalobkyně ze strany správců daně v rámci táhnoucího se daňového řízení, které by vybočovalo mimo základní zásady platné pro správu daní.
22. Žalobkyně zároveň velmi obsáhle argumentovala tím, že v řízení nebyla nekontaktní a zahájení daňové kontroly i za 1. čtvrtletí 2011 se nevyhýbala, čímž poukazovala na to, že nebyly splněny podmínky pro doměření daně pomůckami. Rekapitulovala řadu skutkových otázek a rozporovala výše uvedená konstatování finančního úřadu. Soud však má za to, že podmínky k doměření daně pomůckami splněny byly.

23. Finanční úřad vedl s žalobkyní daňovou kontrolu zaměřenou na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. – 4. čtvrtletí 2012 (zpráva o této daňové kontrole je součástí správního spisu), přičemž v rámci této kontroly získal poznatky důvodně nasvědčující tomu, že na základě totožných důvodů bude doměřena daň i za zdaňovací období 1. – 4. čtvrtletí 2011, jelikož žalobkyně poskytovala stejné služby (u nichž nesprávně uplatňovala sníženou sazbu daně) i v tomto období. Pokud finanční úřad za takové situace vyzval žalobkyni k dodatečnému daňovému tvrzení, lze jeho postup hodnotit jako hospodárný, šetřící práva žalobkyně a zároveň sledující stanovení daně ve správné výši (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 3. 2020, čj. 1 Afs 441/2019-29, bod 19).
24. Hypotéza právní normy uvedené v první větě § 145 odst. 2 daňového řádu byla naplněna, jelikož finanční úřad na základě zjištěných poznatků mohl důvodně očekávat doměření daně v jiném zdaňovací období (ostatně k tomu později také došlo). Tudíž dle soudu byl oprávněn vydat výzvu k podání dodatečného daňového tvrzení (bez ohledu na to, zda žalobkyně byla kontaktní nebo nekontaktní). Poté došlo i k naplnění hypotézy uvedené ve větě druhé citovaného ustanovení, jelikož žalobkyně deklarovala, že dodatečné daňové přiznání podávat nebude, aniž by výzvu finančního úřadu rozporovala po věcné stránce, tudíž dle soudu bylo možné daň doměřit pomocí pomůcek (k tomu srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 5. 2019, čj. 6 Afs 323/2018-38, ve kterém soud řešil situaci „zrcadlově opačnou“).
25. Nadto soud uvádí, že jako pomůcky žalovaný využil smlouvy č. 2012/44/S a č. VMP 2011/1/S a informace zjištěné u odvolatele dne 21. 2. 2014. Z těchto podkladů vyplývalo, že ani na služby poskytované žalobkyní v roce 2011 nebylo možné uplatnit sníženou sazbu daně. Dále žalovaný využil jako podklad daňové doklady vystavené žalobkyní odběrateli za poskytnuté stravování v lednu, únoru a březnu roku 2011 (resp. v 1. čtvrtletí 2011). Tyto doklady finanční úřad opatřil při místním šetření provedeném dne 30. 9. 2014 u odběratele žalobkyně a žalobkyně s jejich hodnocením a pomocným využitím byla prokazatelně řádně seznámena (výzva ze dne 18. 4. 2019) a měla příležitost se k těmto podkladům vyjádřit (ostatně své vyjádření také zaslala). Z těchto podkladů vyplynula částka, kterou žalobkyně fakturovala svému odběrateli stravování (se sníženou sazbou daně z přidané hodnoty). Označení „pomůcky“ je tedy zrovna v tomto případě vzhledem k jejich vysoké vypovídací hodnotě o správné výši daně spíše zavádějící *terminus technicus*.
26. Soud tedy dospěl k tomu, že na základě spisového materiálu byly splněny podmínky pro doměření daně s využitím pomůcek, bez ohledu na to, zda žalobkyně „bránila“ zahájení daňové kontroly za zdaňovací období 1. čtvrtletí roku 2011. Proto její námitku považoval za nedůvodnou a pro nadbytečnost neprováděl navrhané důkazy.
27. Žalobkyně poukazovala také na částečně odlišná vyhotovení stanovisek k postoupení odvolání žalovanému, nicméně nespecifikovala, jakým způsobem by tato skutečnost měla mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí (pouze uvedla, že je to pozoruhodné a rozporuplné). Soud tento žalobní bod proto nepovažuje za relevantní a proto také nevyhovoval souvisejícímu důkaznímu návrhu.
28. Pro úplnost soud konstatuje, že žalobkyně zaslala soudu i vyjádření po lhůtě pro podání žaloby, která však dle jeho posouzení neobsahovala v podstatě žádný žalobní bod (nový žalobní bod by ostatně byl opožděný) a jednalo se spíše o „povzdech“ nad dynamickými změnami sazeb daně z přidané hodnoty v oboru podnikání žalobkyně.

V. Závěr a náklady řízení

29. Při přezkumu napadeného rozhodnutí ve smyslu § 75 odst. 2 věta první soudního řádu správního soud shledal podanou žalobu nedůvodnou. Proto ji podle § 78 odst. 7 soudního řádu správního zamítl.
30. O náhradě nákladů soudního řízení bylo mezi účastníky rozhodnuto dle úspěchu ve věci (srov. § 60 odst. 1 soudního řádu správního). Právo na náhradu nákladů řízení náleží plně úspěšnému žalovanému, ale vzhledem k tomu, že mu nevznikly náklady přesahující jeho běžnou administrativní činnost, nebyla mu náhrada přiznána.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. 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.

Brno dne 19. února 2021

JUDr. Zuzana Bystřická
předsedkyně senátu