



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl v senátu složeném z předsedy Ing. Mgr. Martina Jakuba Bruse a soudců JUDr. Martiny Vernerové a JUDr. Jiřího Derfla ve věci

žalobce: J. S., narozen X,
bytem X,
zastoupen JUDr. Ing. Tomášem Matouškem, advokátem,
sídlem Dukelská třída 15/16, 500 02 Hradec Králové,

proti

žalovanému: Odvolací finanční ředitelství,
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno,

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 1. 7. 2019, č. j. 25700/19/5300-21441-704561,

takto:

I. Žaloba se **zamítá**.

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

Odůvodnění:

1. Žalobce se žalobou podanou v zákonem stanovené lhůtě domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 1. 7. 2019, č. j. 25700/19/5300-21441-704561, jímž byl v řízení o odvolání žalobce změněn platební výměr Finančního úřadu pro Ústecký kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 16. 1. 2014, č. j. 189456/14/2504-24801-507309. Tímto platebním výměrem správce daně žalobci podle § 98 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném do 31. 12. 2012 (dále jen „zákon o DPH“) a podle zákona č.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) stanovil náhradním způsobem daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za neuplatnění daně při nesplnění povinnosti se registrovat k DPH podle § 95 odst. 1 zákona o DPH ve výši 311 822 Kč za zdanitelná plnění, která byla uskutečněna bez daně v období od 1. 4. 2012 do 31. 12. 2012. Žalobou napadeným rozhodnutím byla tato částka změněna na 220 367 Kč a v ostatním zůstal výrok platebního výměru beze změny. Žalobce se v žalobě současně domáhal toho, aby soud přiznal žalobci náhradu nákladů soudního řízení.

Žaloba

2. V žalobě žalobce namítal, že žalovaný nerespektoval závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 3. 2018, č. j. 2 Afs 248/2017-34, jímž bylo zrušeno předchozí rozhodnutí žalovaného a věc mu byla vrácena k dalšímu řízení, a vydal rozhodnutí, které je v rozporu s čl. 40 odst. 6 Listiny základních práv a svobod a s čl. 6 a 7 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod. Z citovaného rozsudku podle žalobce vyplývá, že nelze aplikovat starou právní úpravu (platnou a účinnou do 31. 12. 2012), jestliže by nová právní úprava byla pro žalobce výhodnější, což platí zejména v situaci, kdy nová právní úprava nepřevzala sankci stanovenou původní právní úpravou. Žalobce byl přesvědčen, že není možné sankci toliko zmírnit, tj. přijmout „hybridní“ řešení, neboť při zjištění, že nová právní úprava je výhodnější, nelze podle staré právní úpravy postupovat vůbec. Dodal, že pokud určitá skutková podstata trestního obvinění nebyla do pozdější úpravy převzata, nová právní úprava zjevně musí být pro daňový subjekt výhodnější. Daňové orgány proto podle žalobce nemusely vést složité dokazování a zatěžovat jej výzvami, ani následně řešit teoretické stanovení daňových povinností podle nové právní úpravy za použití pomůcek.
3. Podle žalobce postupoval žalovaný při stanovení teoretické výše žalobcovy daňové povinnosti podle právní úpravy účinné od 1. 1. 2013 nesprávně a pochybil, když nezohlednil některé žalobcovy námítky. Žalobce připomněl, že podle nové právní úpravy by měl k dispozici režim přenesené daňové povinnosti, když podnikal ve stavebnictví a plnění, která realizoval vůči neplátcům DPH, byla výrazná menšina. Žalobce tvrdil, že více než tři čtvrtiny svých plnění uskutečňoval vůči plátcům DPH, z těchto plnění by DPH neodváděl, neboť DPH je v těchto případech vybírána a účtována až na konci dodavatelského řetězce. Dodal, že s tím souvisí možnost podle právní úpravy účinné od 1. 1. 2013 vystavovat opravné daňové doklady, na základě kterých by mohl opravit výši daně.
4. Žalobce konstatoval, že by měl právo na odpočet DPH na vstupu při změně režimu, tj. v případě, že by se stal plátcem DPH, by žalobce měl možnost odečíst poměrnou část DPH na vstupu ze základních prostředků a celou DPH na vstupu z pořízených zásob. Daňovými orgány stanovený podíl uskutečněných a přijatých zdanitelných plnění ve výši 2,17 podle žalobce nezohledňuje žádný nárok na odpočet daně. Žalobce odmítl argumentaci srovnáním s rokem 2013, kdy měl podíl uskutečněných a přijatých zdanitelných plnění činit 7,1141, a upozornil na to, že rok 2013 nebyl z hlediska DPH u žalobce úplný, neboť ten nadále uplatňoval paušální výdaje pro daň z příjmů fyzických osob a neměl k dispozici doklady týkající se DPH na vstupu. Podle žalobce nebylo možné stanovit DPH za rok 2013 dokazováním, žalovaným uváděný podíl 7,1141 je vzhledem k absenci dokladů na vstupu naprosto zkreslený a neodpovídá realitě. Žalobce poznamenal, že žalovaný jeho argumentaci částečně přisvědčil, když poukázal na to, že za rok 2014, který byl prvním rokem s ucelenými sestavami dokladů o veškerých žalobcových vstupech i výstupech, podíl uskutečněných a přijatých zdanitelných plnění činil 2,104, a z toho dovodil, že podíl ve výši 2,17 byl velmi přesný a daň za rok 2012 stanovená podle pomůcek se maximálně blíží realitě. Pokud žalovaný uznal, že podíl 2,17 se blíží realitě, podle žalobce zároveň

platí, že podíl 7,1141 nemá s realitou nic společného, když při nezměněném způsobu podnikání nelze předpokládat žádné podstatné výkyvy v podílu přijatých a uskutečněných zdanitelných plnění v jednotlivých letech. Žalobce byl proto přesvědčen o naprosté nesprávnosti tvrzení žalovaného, že případný nárok na odpočet daně při změně režimu byl zohledněn přiznáním vyššího nároku na odpočet daně v průběhu období duben až prosinec 2012 oproti odpočtu, který by byl založen na podílu ve výši 7,1141 za rok 2013. Podle žalobce jsou úvahy žalovaného o tom, že ze šesti srovnatelných subjektů uplatnil nárok na odpočet daně při změně režimu pouze jeden, v podstatě bezvýznamné, protože není známo, zda k registraci těchto daňových subjektů jako plátců DPH došlo za srovnatelných okolností jako u žalobce a zda jsou tyto subjekty srovnatelné co do předmětu podnikatelské činnosti, způsobu jejího výkonu a obratu.

5. Z tvrzení žalovaného podle žalobce vyplývá, že některé údajně srovnatelné daňové subjekty uplatňují právo na odpočet DPH při změně režimu, tudíž by i u žalobce mělo být toto právo respektováno. Žalobce konstatoval, že již v daňovém řízení upozorňoval na možnost uplatnění odpočtu DPH při změně režimu ze zásob a ze základních prostředků. Žalobce podotkl, že v roce 2012 uplatňoval pro účely stanovení daně z příjmů fyzických osob výdaje paušálem, tudíž neměl povinnost evidovat skutečné výdaje a archivovat k tomu doklady, a proto neměl a nemá k dispozici doklady prokazující konkrétní výši zásob. Podle žalobce je při stanovení výše odpočtu DPH na vstupu ze zásob nutné vycházet z průměrné výše zásob u subjektů ve stavebnictví, přičemž obvyklá výše zásob činí jednu čtvrtinu celoročních výdajů na pořízení materiálu, což by v případě žalobce znamenalo cca 240 000 Kč na základu daně a jednorázový nárok na odpočet ve výši 48 000 Kč za duben 2012 (první zdaňovací období, ve kterém byl žalobce oprávněn nárok na odpočet DPH při změně režimu uplatnit). Pokud jde o základní prostředky (dlouhodobý majetek), žalobce byl přesvědčen, že by měl nárok na odpočet DPH v poměrné výši odpovídající zůstatkovým cenám takto evidovaného majetku (se zohledněním odpisů), konkrétně v případě osobních automobilů. Žalobce uzavřel, že v případě aplikace právní úpravy účinné od 1. 1. 2013 by měl nárok na odpočet DPH při změně režimu, čímž by došlo k výraznému snížení daňové povinnosti, která by nemohla dosahovat výše 168 125 Kč, jak stanovil žalovaný.

Vyjádření žalovaného k žalobě

6. Žalovaný ve svém vyjádření konstatoval, že závazné závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 3. 2018, č. j. 2 Afs 248/2017-34, aplikoval správně a postupoval v souladu se zákonem. Zdůraznil, že rozdílnost právních úprav nemůže být důvodem pro úplné zrušení platebního výměru ve věci stanovení daně náhradním způsobem a takový názor ani nenachází odezvu v citovaném rozsudku (žalovaný odkázal na jeho bod 43). Uvedl, že nepominul otázku posouzení trestnosti činu spočívajícího v nesplnění povinnosti žalobce registrovat se jako plátce DPH, což je podle žalovaného jednání trestné i podle nové právní úpravy, a sankci stanovil podle příznivější právní úpravy. Žalobce podle žalovaného pomíjí, že se dopustil finančního deliktu, na základě kterého mu byla stanovena daň náhradním způsobem, a odmítá nést za nesplnění povinnosti registrovat se k DPH sankci, která byla vypočtena podle právní úpravy účinné od 1. 1. 2013, jež je ve svých důsledcích pro žalobce příznivější.
7. Vzhledem k tomu, že žalobce neměl k dispozici všechny přijaté doklady za předmětné období, byla podle žalovaného daň stanovena za použití pomůcek. Žalovaný odkázal na bod 48 napadeného rozhodnutí, kde je uvedeno, z jakých podkladů daňové orgány vycházely. Zdůraznil, že bylo přihlédnuto i ke skutečnostem ve prospěch žalobce

(výhodnější podíl uskutečněných a přijatých zdanitelných plnění podle srovnatelných subjektů ve výši 2,17, výhodně byla stanovena výše pokut za pozdní podání daňových přiznání). S odkazem na zmíněný rozsudek Nejvyššího správního soudu žalovaný připomněl, že žalobce nesplnil svou povinnost registrovat se k DPH, a proto byl správce daně oprávněn stanovit mu daň náhradním způsobem podle § 98 zákona o DPH a žalobce nemohl za období, kdy nebyl fakticky registrován k DPH, uplatnit režim přenesení daňové povinnosti. Žalobcovy námitky, že by odváděl DPH jen z plnění uskutečněných vůči neplátcům DPH a že by měl možnost vystavovat opravné doklady, označil žalovaný za liché s tím, že žalobce se o uvedené možnosti sám připravil tím, že se jako plátce DPH neregistroval, ani nechoval.

8. Žalovaný poznamenal, že akceptoval žalobcovu námitku, že nebyl povinen archivovat doklady k přijatým plněním, a uložil správci daně stanovit daň na vstupu podle pomůcek, které si sám opatří. Stanovení průměrného podílu uskutečněných zdanitelných plnění k přijatým podle srovnatelných subjektů (ve výši 2,17) pak daňové orgány porovnaly s hodnotami vykázanými žalobcem v daňových přiznáních bezprostředně navazujícího roku 2013 (podíl 7,1141) a shledaly, že podíl byl pro žalobce stanoven velmi příznivě. Skutečnost, že v roce 2014 činil tento podíl 2,104, není podle žalovaného důvodem pro závěr, že daň podle pomůcek nebyla stanovena dostatečně spolehlivě, ale naopak lze konstatovat, že daň stanovená za užití pomůcek se maximálně přiblížila realitě. Žalovaný zdůraznil, že žalobce ke svému tvrzení, že měl na skladě zásoby, nedoložil žádné důkazní prostředky, tudíž byl žalovaný povinen vycházet z pomůcek, tj. z údajů srovnatelných subjektů. Žalovaný uzavřel, že s přihlédnutím ke všem zjištěným skutečnostem nemohlo být požadavku žalobce na zohlednění nároku na odpočet daně při změně režimu podle § 79 odst. 1 zákona o DPH vyhověno. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby pro nedůvodnost.

Replika žalobce k vyjádření žalovaného

9. V replice ze dne 13. 1. 2020 žalobce předeslal, že žalovaný ve svém vyjádření uznal, že nová právní úprava byla z hlediska trestního postihu pro žalobce příznivější, a připustil, že trestnost posuzoval podle staré právní úpravy a trest uložil podle nové. Podle žalobce však takto postupovat nelze; k tomu odkázal na usnesení Nejvyššího soudu ze dne 15. 12. 2010, sp. zn. 8 Tdo 1430/2010. Zdůraznil, že nová právní úprava účinná od 1. 1. 2013 nepřevzala původní skutkovou podstatu předmětného deliktu, neboť od její účinnosti má být daná situace řešena vyměřením (doměřením) daně a příslušenství, nikoli náhradním stanovením daně, které má povahu trestní sankce. Žalobce dále poukázal na rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 10. 6. 2003, č. j. 28 Ca 151/2002-34, s tím, že pokud pozdější právní úprava skutkovou podstatu deliktu nepřevzala, zanikla trestnost jednání a k uložení sankce již nemůže dojít.
10. Žalobce nesouhlasil s názorem žalovaného, že nebylo možné nijak zohlednit odpočet daně ze zásob při změně režimu. Podle žalobce byly pomůcky uplatněny neúplně. Podotkl, že při stanovení daně podle pomůcek není významné, jaké důkazní prostředky daňový subjekt předloží; daňové orgány tedy měly vycházet z průměrné výše zásob. Argument žalovaného o neprokázání výše zásob označil žalobce za nespravedlivý, neboť neměl povinnost vést v předmětném období účetnictví, a proto neměl ani povinnost evidovat jakékoli důkazní prostředky k zásobám. Podle žalobce navíc faktickou nemožnost prokázání zásob způsobil správce daně, který od počátku daňového řízení postupoval nesprávně, čímž znemožnil žalobci vyhotovit a podat dodatečná daňová přiznání za zdaňovací období duben až prosinec 2012. Žalobce dodal, že při tomto postupu by došlo k řádnému vyměření daně, při kterém by mohl využít veškerých výhod, jež skýtá právní

úprava účinná od 1. 1. 2013, a nemusel by hradit DPH z příjmů, které již byly zdaněny podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Žalovaný se podle žalobce vůbec nevyjádřil k jeho argumentu, že měl nárok na odpočet DPH při změně režimu, a to nejen ze zásob, ale také ze základních prostředků, konkrétně z osobních automobilů. Podotkl, že byl od 19. 7. 2010 do 8. 6. 2015 vlastníkem vozidla HYUNDAI TRAJET, registrační značky X, přičemž v roce 2012 tento automobil nemohl být odepán.

Další vyjádření žalovaného

11. Na žalobcovu repliku reagoval žalovaný dalším vyjádřením, ve kterém zdůraznil, že žalobce vlastní vinou nesplnil svou zákonnou povinnost, neboť se při překročení limitu obratu od 1. 4. 2012 nezaregistroval jako plátce DPH a neodváděl daň z jím uskutečněných zdanitelných plnění. Žalovaný podotkl, že žalobci byla daň stanovena náhradním způsobem na základě čl. II bodu 4 zákona č. 502/2012 Sb., kterým se mění zákon o DPH a další související zákony, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon č. 502/2012 Sb.“). Zopakoval, že trestnost žalobcova jednání nezanikla ani s novou právní úpravou, kterou aplikoval, neboť byla pro žalobce příznivější. Podle žalovaného je třeba rozlišovat obchodní majetek pro účely daně z příjmů a obchodní majetek pro účely DPH, přičemž žalobce v rozporu s § 100 odst. 2 zákona o DPH nevedl evidenci obchodního majetku, tedy nesplnil žádnou z povinností pro uplatnění nároku na odpočet DPH při změně režimu. Žalovaný uzavřel, že proto stanovil daň podle pomůcek, aniž by tím žalobce poškodil.

Posouzení věci soudem

12. O žalobě soud rozhodl v souladu s § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) bez jednání, neboť žalobce i žalovaný s tímto postupem výslovně souhlasili.
13. Napadené rozhodnutí žalovaného soud přezkoumal v řízení podle části třetí hlavy druhé prvního dílu s. ř. s., který vychází z dispoziční zásady vyjádřené v § 71 odst. 1 písm. c), písm. d), odst. 2 větě druhé a třetí a v § 75 odst. 2 větě první s. ř. s. Z této zásady vyplývá, že soud přezkoumává zákonnost rozhodnutí správního orgánu pouze v rozsahu, který žalobce uplatnil v žalobě nebo během dvouměsíční lhůty po oznámení napadeného rozhodnutí ve smyslu § 72 odst. 1 věty první s. ř. s. Povinností žalobce je proto tvrdit, že rozhodnutí správního orgánu nebo jeho část odporuje konkrétnímu zákonnému ustanovení, a toto tvrzení zdůvodnit. Nad rámec žalobních bodů musí soud přihlídnout toliko k vadám napadeného rozhodnutí, k nimž je nutno přihlížet bez návrhu, včetně prekluze daňové povinnosti, nebo které vyvolávají nicotnost napadeného rozhodnutí podle § 76 odst. 2 s. ř. s. Takové nedostatky však v projednávané věci nebyly zjištěny.
14. Na tomto místě soud předesílá, že po přezkoumání skutkového a právního stavu a po prostudování obsahu předloženého správního spisu dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
15. Před vypořádáním jednotlivých žalobních bodů soud směrem k žalobci připomíná, že soudní řízení ve správním soudnictví je ovládáno zásadou koncentrace, jež nachází svůj odraz v § 71 odst. 2 třetí větě s. ř. s., podle které *„[r]ozšířit žalobu na dosud nenapadené výroky rozhodnutí nebo ji rozšířit o další žalobní body může jen ve lhůtě pro podání žaloby.“* Soud se proto může věcně zabývat jen těmi žalobními body, které byly uplatněny ve lhůtě dvou měsíců poté, kdy bylo napadené rozhodnutí žalobci doručeno (srov. § 72 odst. 1 s. ř. s.), tj. v projednávané věci do 2. 9. 2019, neboť napadené rozhodnutí bylo zástupci žalobce Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

doručeno dne 2. 7. 2019. Projednání později uplatněných žalobních bodů by znamenalo nepřipustné porušení principu koncentrace řízení (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 12. 2004, č. j. 1 Afs 25/2004-69). Z těchto důvodů soud nemohl přihlížet k těm žalobním bodům, které žalobce nově vznesl ve své replice ze dne 13. 1. 2020 (zejména, že při řádném vyměření daně žalobce by mohl využít veškerých výhod, jež skýtá právní úprava účinná od 1. 1. 2013, a nemusel by hradit DPH z příjmů, které již byly zdaněny podle zákona o daních z příjmů), neboť tak učinil až po uplynutí lhůty pro podání žaloby, která je podle § 71 odst. 2 s. ř. s. nejzazším limitem i pro případné rozšíření žaloby o další žalobní body.

16. Soud dále zdůrazňuje, že mezi účastníky řízení nebylo sporu o tom, že žalobce nesplnil svou zákonnou povinnost se od 1. 4. 2012 registrovat jako plátce DPH. Toto nesplnění, resp. porušení zákonem jednoznačně stanovené povinnosti považuje soud za zcela zásadní skutečnost, kterou je třeba brát v potaz při posuzování jednotlivých včas uplatněných žalobních bodů.
17. Nejprve se soud zabýval námitkou, že žalovaný nerespektoval závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 3. 2018, č. j. 2 Afs 248/2017-34. V tomto rozsudku Nejvyšší správní soud vyslovil, že *„[ž]alovaný sice dospěl s odkazem na judikaturu zdejšího soudu ke správnému závěru, že se u náhradního způsobu stanovení daně jedná o sankci s reparačním důsledkem, nezabýval se však již tím, jestli novější úprava, tedy úprava účinná v době jeho rozhodování, o které již bylo psáno výše, nebyla ve svých důsledcích pro stěžovatele [žalobce] příznivější. S ohledem na absenci tohoto posouzení je rozhodnutí žalovaného nepřezkoumatelné. ... ze shora uvedeného je zřejmé, že již správce daně pochybil, když se nezabýval možností aplikace nové, pro stěžovatele [žalobce] eventuálně příznivější právní úpravy.“* Nejvyšší správní soud tedy zrušil předchozí rozhodnutí žalovaného v dané věci pro nepřezkoumatelnost spočívající v nedostatku jeho odůvodnění, aniž by jej zavázal k tomu, jak konkrétně má po věcné stránce sporné právní otázky posoudit. Podle názoru zdejšího soudu tedy bylo povinností žalovaného zabývat se možností aplikace nové, pro žalobce eventuálně příznivější právní úpravy, což žalovaný učinil, tudíž závazný právní názor Nejvyššího správního soudu bezesbýtku dodržel. Předmětná žalobní námitka tak není důvodná.
18. Soud nepřisvědčil ani žalobcově interpretaci citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu a zdůrazňuje, že podle čl. II odst. 4 zákona č. 502/2012 Sb. platí, že *„[o]soba povinná k dani, která nesplnila povinnost se registrovat podle § 95 odst. 1 nebo § 95 odst. 2 písm. a) zákona č. 235/2004 Sb., ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, se dnem nabytí účinnosti tohoto zákona stává plátcem a je povinná do 15 dnů od tohoto dne podat přihlášku k registraci. Správce daně stanoví daň z přidané hodnoty náhradním způsobem podle § 98 zákona č. 235/2004 Sb., ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona.“* Z citovaného přechodného ustanovení zákona, který ze zákona o DPH odstranil institut náhradního stanovení daně, podle názoru zdejšího soudu vyplývá, že nesplnění povinnosti registrovat se k DPH v době do 31. 12. 2012 bylo protiprávní a sankcionovatelné i po 1. 1. 2013. Soud proto nesouhlasí s názorem žalobce, že zanikla trestnost jeho protiprávního jednání a k uložení sankce již nemůže dojít. Žalobcem zmiňované usnesení Nejvyššího soudu ze dne 15. 12. 2010, sp. zn. 8 Tdo 1430/2010 a rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 10. 6. 2003, č. j. 28 Ca 151/2002-34, pokládá zdejší soud pro projednávanou věc za nepřiléhavé.
19. Právě citované přechodné ustanovení podle názoru soudu umožnilo, aby žalovaný v době po 1. 1. 2013 postihl žalobcovu porušení povinnosti se registrovat k DPH od 1. 4. 2012. Stanovit daň náhradním způsobem podle § 98 zákona o DPH ve znění účinném do 31. 12. Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

2012 tak bylo možné i po 1. 1. 2013 a v tomto smyslu lze § 98 zákona o DPH ve znění účinném do 31. 12. 2012 považovat za součást právní úpravy účinné od 1. 1. 2013. Žalobce se tedy mylí, pokud se domnívá, že žalovaný trestnost posuzoval podle staré právní úpravy a trest uložil podle nové, resp. že nesprávně zvolil „hybridní“ řešení. Žalovaný naopak podle názoru soudu postupoval zcela správně, neboť žalobce oprávněně postihl za jím nepochybně spáchané porušení zákonné povinnosti registrovat se k DPH, porovnal výši sankce podle původní právní úpravy s výši žalobcovy daňové povinnosti a souvisejících postihů podle nové právní úpravy a stanovil výši sankce tak, aby byla pro žalobce příznivější. K namítanému porušení čl. 40 odst. 6 Listiny základních práv a svobod a čl. 6 a 7 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod tudíž nedošlo.

20. Soud nepřehlédl, že žalobce ve své argumentaci zcela opomíjí skutečnost, že na samém počátku bylo jeho vlastní porušení zákonem jednoznačně stanovené povinnosti, a snaží se z tohoto svého protiprávního jednání získat maximální výhodu. Takový postup je podle názoru soudu zcela neakceptovatelný. Stále je totiž třeba mít na paměti fakt, že bylo povinností žalobce se registrovat k DPH od 1. 4. 2012 a počínaje tímto datem měl žalobce z uskutečněných zdanitelných plnění odvádět DPH, což nečinil. Uložení sankce za toto porušení zákona je proto zcela namístě.
21. Žalobce dále namítal, že podle nové právní úpravy by měl k dispozici režim přenesené daňové povinnosti. K tomu soud odkazuje na výše citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 3. 2018, č. j. 2 Afs 248/2017-34, podle kterého „... *zdanitelná plnění uskutečněná stěžovatelem [žalobcem] v období od 1. 4. 2012 do 31. 12. 2012 vůči plátcům DPH nemohla být uskutečněna v režimu přenesení daňové povinnosti, neboť stěžovatel [žalobce] vlastní vinou nebyl v této době registrován jako plátce DPH ani se jako plátce nechoval (nepostupoval podle § 92a odst. 2 zákona o DPH). Režim přenesené daňové povinnosti lze použít pouze mezi plátcem DPH v okamžiku poskytování plnění. Nejvyšší správní soud souhlasí s krajským soudem, že by bylo v rozporu se zásadou právní jistoty požadovat po příjemcích plnění od stěžovatele v dotčené době, aby zpětně přiznali a zaplatili daň z těchto plnění. Režim přenesení daňové povinnosti, který je založen primárně na povinnosti příjemce zdanitelného plnění, nelze použít tehdy, pokud se subjekt poskytující zdanitelné plnění nechoval jako plátce DPH a nesplnil povinnost podle § 92a odst. 2 zákona o DPH.*“ S tímto názorem se zdejší soud plně ztotožňuje a žalobcovu námitku upozorňující na nemožnost použití režimu přenesení daňové povinnosti shledává zcela nedůvodnou. Tuto „nemožnost“, stejně tak jako namítanou nemožnost vystavovat opravné daňové doklady a nemožnost uplatnit odpočet DPH na vstupu při změně režimu, si žalobce zavinil sám tím, že vlastní vinou nebyl v předmětném období registrován jako plátce DPH a neplnil své povinnosti vyplývající ze zákona o DPH. Soud dodává, že otázkou přenesení daňové povinnosti se žalovaný zabýval v odstavci 50 odůvodnění napadeného rozhodnutí, tudíž není pravdou, že by příslušnou žalobcovu námitku nezohlednil.
22. K žalobcově argumentaci o právu na odpočet DPH na vstupu při změně režimu soud plně v souladu s názorem žalovaného připomíná, že žalobce nedoložil výši svých zásob k datu 1. 4. 2012, tudíž daňové orgány neměly tento údaj k dispozici výhradně z důvodů na straně žalobce. Soud odmítá žalobcův názor, že faktickou nemožnost prokázání zásob způsobil správce daně, který od počátku daňového řízení postupoval nesprávně, čímž znemožnil žalobci vyhotovit a podat dodatečná daňová přiznání za zdaňovací období duben až prosinec 2012. Podle názoru soudu žalobci nikdo nebránil v tom, aby dodatečná daňová přiznání podal, a zároveň nelze opomíjet fakt, že primárním viníkem vzniklé situace je jen a pouze sám žalobce, který nesplnil svou povinnost registrovat se k DPH od 1. 4. 2012, a neplnil ani související povinnosti podle § 100 odst. 1 a 2 zákona o DPH, tj. vést v evidenci

pro účely daně veškeré údaje vztahující se k jeho daňové povinnosti, zejména údaje potřebné pro správné stanovení daňové povinnosti, a vést evidenci obchodního majetku. Skutečnost, že pro účely stanovení daně z příjmů fyzických osob žalobce neměl povinnost evidovat skutečné výdaje a archivovat k tomu doklady, nemůže na výše uvedeném nic změnit. Žalobcovu snahu svalovat za dané situace vinu na daňové orgány pokládá soud za nepatřičnou.

23. Soud neshledal žádné pochybení žalovaného, ani pokud jde o stanovení daně podle pomůcek a jím provedenou volbu konkrétních pomůcek, které žalobce rozporoval. Soud především zdůrazňuje, že v daném případě byly splněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek vyplývající z § 98 odst. 1 daňového řádu, podle kterého platí, že *„[n]esplní-li daňový subjekt při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností, a v důsledku toho nelze daň stanovit na základě dokazování, správce daně stanoví daň podle pomůcek, které má k dispozici nebo které si obstará, a to i bez součinnosti s daňovým subjektem.“* Žalobce totiž znemožnil stanovení daně dokazováním, neboť nevedl příslušné evidence a nedisponoval potřebnými daňovými doklady, na základě kterých by bylo možné stanovit daň.
24. Žalovaný jako pomůcku použil průměrný podíl uskutečněných zdanitelných plnění a přijatých zdanitelných plnění zjištěný za rok 2012 (tj. za téměř shodné období) u tří srovnatelných daňových subjektů (se stejným druhem činnosti a obdobnou výší obratu jako žalobce), který činil 2,17 a zohledňoval i nárok na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění. Z obsahu neveřejné části daňového spisu soud ověřil, že se skutečně jednalo o daňové subjekty se stejným druhem činnosti (specializované stavební činnosti) a se srovnatelnou výší obratu (od 1,629 do 3,745 miliónu Kč bez DPH; obrat žalobce vypočtený podle dané pomůcky činil 2,227 miliónu Kč bez DPH). Žalobcovu pochybnost, zda jsou tyto subjekty srovnatelné co do předmětu podnikatelské činnosti, způsobu jejího výkonu a obratu, proto soud pokládá za vyvrácenou. Podle názoru soudu zároveň není podstatné, zda k registraci těchto daňových subjektů jako plátců DPH došlo za srovnatelných okolností jako u žalobce, neboť sám žalobce se k DPH neregistroval, tedy v tomto smyslu okolnosti nikdy nemohou být srovnatelné. Adekvátnost této pomůcky podle názoru soudu potvrdil i průměrný podíl uskutečněných zdanitelných plnění a přijatých zdanitelných plnění zjištěný přímo u žalobce za rok 2014, tj. za pozdější (a nenavazující) období, než je předmětem tohoto řízení, a který byl podle žalobce prvním rokem s ucelenými sestavami dokladů o veškerých jeho vstupech i výstupech. Tento podíl za rok 2014 činil 2,104, tedy se velmi přiblížil zvolené pomůcce a potvrdil, že daň stanovená žalobci za zdaňovací období duben až prosinec 2012 na základě podílu 2,17 byla zjištěna spolehlivě.
25. Soud nesouhlasí ani s názorem žalobce zpochybňujícím srovnání použité pomůcky s podílem uskutečněných zdanitelných plnění a přijatých zdanitelných plnění zjištěným přímo u žalobce z daňových přiznání k DPH za rok 2013, kde tento podíl činil 7,1141. Soud zdůrazňuje, že to byl právě sám žalobce, kdo způsobil, že rok 2013 u něj nebyl z hlediska DPH úplný, neboť nevedl evidence vyžadované zákonem o DPH, ač k tomu byl jako plátce této daně povinen, nearchivoval si jednotlivé daňové doklady, a výhradně vlastní vinou tak neměl k dispozici doklady týkající se DPH na vstupu. Soud dodává, že žalovaný takto zjištěný podíl 7,1141 nepoužil pro výpočet žalobcovy daňové povinnosti za období duben až prosinec 2012, pouze poukázal na skutečnost, že jím zvolená pomůcka (podíl ve výši 2,17) je pro žalobce výhodnější, než kdyby vycházel z podílu zjištěného u žalobce za rok 2013 bezprostředně navazující na zdaňovací období duben až prosinec 2012, jichž se dané řízení týká. V této úvaze žalovaného neshledal soud nic vadného.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

26. V tvrzení žalobce, že při stanovení výše odpočtu DPH na vstupu ze zásob je nutné vycházet z průměrné výše zásob u subjektů ve stavebnictví, přičemž obvyklá výše zásob činí jednu čtvrtinu celoročních výdajů na pořízení materiálu, spatřuje soud jen další žalobcův pokus, jak z porušení zákonné povinnosti registrovat se k DPH a vést příslušné evidence podle zákona o DPH získat pro sebe zcela neoprávněnou výhodu v podobě nižší daně (sankce). To však soud nemůže akceptovat. Žalovaný podle názoru soudu zcela správně poukázal na to, že ze tří srovnatelných subjektů, jejichž údaje byly použity pro výpočet průměrného podílu uskutečněných zdanitelných plnění a přijatých zdanitelných plnění za rok 2012, uplatnil nárok na odpočet daně při změně režimu pouze jeden a z dalších tří srovnatelných daňových subjektů žádný. Uplatnění tohoto nároku tudíž není automatické, a vzhledem k tomu, že žalobce si vzniklou situaci způsobil sám, nevnímá soud tento jeho požadavek jako spravedlivý (oprávněný). Tyto závěry bez dalšího platí i ve vztahu k námitce týkající se odpočtu DPH ze základních prostředků (osobních automobilů).
27. Soud uzavírá, že nezjistil žádné pochybení při stanovení daně podle pomůcek a žalobou napadené rozhodnutí v tomto směru považuje za plně souladné s právními předpisy i judikaturou. Ze všech shora uvedených důvodů soud předmětnou žalobu v mezích uplatněných žalobních bodů vyhodnotil jako nedůvodnou, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
28. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. Žalobce neměl ve věci úspěch a žalovanému žádné náklady řízení nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly, ani jejich náhradu nepožadoval, proto soud vyslovil, že žádný z účastníků nemá na náhradu nákladů řízení právo.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat **kasační stížnost** ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, sídlem Moravské náměstí 611/6, 657 40 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). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže 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.

Ing. Mgr. Martin Jakub Brus, v. r.
předseda senátu