



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Zdeňka Kühna, soudce Ondřeje Mrákoty a soudkyně Michaely Bejčkové v právní věci žalobkyně: **CZECH CRYSTAL - MÍŠEŇSKÁ s.r.o. „v likvidaci“**, se sídlem Kolbenova 609/38, Praha 9 – Vysočany, zast. JUDr. Jiřím Bönischem, advokátem se sídlem Ječná 29a, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 12. 2016, čj. 56072/16/5300-21444-711869, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 16. 4. 2020, čj. 10 Af 9/2017-39,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Žalobkyně uplatnila v daňových přiznáních k DPH za zdaňovací období srpen, září a prosinec 2014 a leden 2015 nárok na nadměrný odpočet DPH. Finanční úřad pro hlavní město Prahu (správce daně) zahájil u žalobkyně ve vztahu ke každému z těchto zdaňovacích období postup k odstranění pochybností. Vzhledem k tomu, že pochybnosti nebyly v rámci žádného z těchto postupů vyvráceny (daňovou kontrolu u žalobkyně neprováděl), snížil žalobkyni vyčíslené nadměrné odpočty v platebních výměrech za výše uvedená zdaňovací období. Proti platebním výměrům se žalobkyně odvolala, žalovaný (který řízení o odvoláních spojil do jednoho) její odvolání zamítl rozhodnutím uvedeným v záhlaví. Proti rozhodnutí žalovaného se žalobkyně bránila žalobou, kterou krajský soud v záhlaví uvedeným rozsudkem zamítl.

II. Shrnutí argumentů kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[2] Proti rozsudku krajského soudu žalobkyně (stěžovatelka) podala kasační stížnost z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. V první řadě tvrdí, že výzvy k odstranění pochybností, kterými správce daně zahájil jednotlivé postupy k odstranění pochybností, nebyly dostatečně konkrétní. Správce daně nesdělil pochybnosti jasným a srozumitelným způsobem, aby na ně mohla stěžovatelka řádně reagovat. Samotná skutečnost, že podíl uskutečněných a přijatých zdanitelných plnění byl v posuzovaných zdaňovacích obdobích nižší než jedna, nemůže založit opodstatněnou pochybnost. Nízký vzájemný poměr těchto plnění byl způsoben tím, že se stěžovatelka zásobila zbožím v očekávání vyššího zisku v budoucnosti; takový postup není při podnikání neobvyklý. Vydání výzvy k odstranění pochybností mělo být založeno na pochybnostech ohledně faktického uskutečnění plnění, a nikoliv porovnávání stavu zásob stěžovatelky mezi koncem roku 2013 a zářím 2014.

[3] Stěžovatelka také namítá vady v samotném postupu k odstranění pochybností. Sdělení, kterými byly postupy k odstranění pochybností ukončeny, neměla formu úředního záznamu, protože byla podepsána jinou osobou, než která je vyhotovila. Ukončení postupů k odstranění pochybností za srpen a září 2014 bylo překvapivé, postupem správce daně bylo stěžovatelce odňato právo na protokolární zaznamenání jejího vyjádření. Konečně stěžovatelka také uvádí, že ani ze sdělení o výsledku postupů k odstranění pochybností, ani z platebních výměrů samotných nebylo zřejmé, jakým způsobem byla daň vyměřena.

[4] Žalovaný se s argumentací stěžovatelky neztotožňuje, považuje ji za nepřipadnou a navrhuje kasační stížnosti zamítnout.

III. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[5] NSS při posuzování přípustné kasační stížnosti dospěl k závěru, že kasační stížnost má požadované náležitosti, byla podána včas a osobou oprávněnou. Důvodnost kasační stížnosti posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.); neshledal přitom vady, jimiž by se musel zabývat i bez návrhu.

[6] Kasační stížnost není důvodná.

[7] NSS v první řadě uvádí, že obecná námitka nepřezkoumatelnosti není namístě. Městský soud se vypořádal obsáhle a přehledně s žalobními námitkami. Stěžovatelka pouze odkázala na kasační důvod dle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., aniž konkrétně vysvětlila, v čem spatřuje nepřezkoumatelnost rozsudku v záhlaví.

III.A. Výzvy k odstranění pochybností byly dostatečně konkrétní

[8] Ze správního spisu vyplývá, že správce daně zahájil u stěžovatelky postupy k odstranění pochybností za výše uvedená zdaňovací období. Výzvy k odstranění

pokračování

pochybností vždy odůvodnil mj. tím, že podíl uskutečněných a přijatých zdanitelných plnění byl za dané zdaňovací období nižší než jedna (nejvyšší byl za srpen 2014, kdy činil 0,4168, nejnižší byl naopak v prosinci 2014, kdy klesl na 0,0725), a tedy nepřiměřeně nízký. K tomu v každé výzvě uvedl, že podnikatelé „*provádí ekonomickou činnost za účelem zisku, takže lze předpokládat, že podíl uskutečněných a přijatých plnění by zpravidla měl být přiměřeně vyšší než jedna, protože jinak by podnikatel zisku dosahovat nemusel*“. Správci daně vznikly pochybnosti, zda stěžovatelka plnění deklarovaná v daňovém přiznání skutečně přijala a použila ke své ekonomické činnosti. Vedle této úvahy ve výzvách za období srpna a září 2014 ještě správce daně uvedl, že dosud nebyly odstraněny pochybnosti za období června a července 2014; ve výzvách za prosinec 2014 a leden 2015 pak totéž uvedl k pochybnostem týkajícím se období srpna a září 2014. Správce daně vždy stěžovatelku vyzval k předložení evidence dle § 100 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, a důkazních prostředků prokazujících skutečnosti uvedené v daňovém přiznání, včetně daňových dokladů k přijatým a uskutečněným zdanitelným plněním za dané období.

[9] Ve výzvách za prosinec 2014 a leden 2015 také správce daně uvedl, že mezi doklady, kterými chtěla stěžovatelka odstranit pochybnosti správce daně za období srpna a září 2014, byla mj. i sestava nazvaná „Stav zásob – 30. 9. 2014“, ve které stěžovatelka ke konci září 2014 deklarovala hodnotu zboží na skladě ve výši přesahující 50 milionů korun. Dle správce daně ale nebylo možné, aby zboží na skladě stěžovatelky (vzhledem ke stavu zásob ke konci roku 2013 a úhrnu přijatých zdanitelných plnění za období leden-září 2014) dosahovalo takové hodnoty; upozornil stěžovatelku na to, že i vzhledem k tomuto rozporu jeho pochybnosti přetrvávají.

[10] Judikatura se zabývala požadavky na konkrétnost výzvy k odstranění pochybností již mnohokrát. Správce daně je oprávněn vyzvat daňový subjekt k odstranění pochybností, má-li podezření založené na dostatečně konkrétních a přesvědčivých poznatcích, případně analýzách obdobné kvality opřených o skutkové důvody. Pochybnosti musí daňovému subjektu sdělit tak, aby mohl daňový subjekt následně podat určitou odpověď a předložit důkazní prostředky (srov. usnesení rozšířeného senátu ze dne 8. 7. 2008, čj. 9 Afs 110/2007-102, č. 1729/2008 Sb. NSS, které se sice týká tzv. vytýkácího řízení v dřívější úpravě, jeho závěry jsou však použitelné i v projednávané věci, srov. též rozsudek ze dne 4. 4. 2013, čj. 1 Afs 105/2012-37, věc *Auto Pool*, body 25-26).

[11] *Samotné* sdělení ve výzvě, že poměr mezi uskutečněnými a přijatými zdanitelnými plněními je nízký, nemůže představovat dostatečně konkrétní a přesvědčivý skutkový poznatek pro odůvodnění výzvy k odstranění pochybností (srov. rozsudky ze dne 17. 5. 2018, čj. 4 Afs 254/2017-40, věc *HALIBURTON*, bod 26, nebo ze dne 7. 2. 2018, čj. 9 Afs 324/2017-28, věc *3S3*, body 11 a 19). Tím správce daně v podstatě neříká nic jiného, než že daňový subjekt vykázal nadměrný odpočet DPH. Výzva k odstranění pochybností též nemůže být odůvodněna *pouze* tím, že dosud nebyly ukončeny postupy k odstranění pochybností za jiná zdaňovací období (rozsudek ze dne 14. 2. 2018, čj. 1 Afs 97/2017-38, body 44-45, a judikatura tam citovaná). Správce daně ale může své pochybnosti založit např. na sledování dlouhodobého vývoje tohoto poměru (srov. rozsudek ze dne 3. 10. 2017, čj. 9 Afs 170/2017-68, bod 57, kde se jednalo o období 12 měsíců, případně rozsudek ze dne 15. 2. 2017, čj. 10 Afs 22/2016-39, věc „*Air Filters F*“, bod 22, kde však NSS upozornil na to, že období 6 měsíců již považuje u měsíčního plátce DPH za hraniční) či

na jeho náhlém snížení oproti dlouhodobému stavu (rozsudek ze dne 6. 3. 2020, čj. 5 Afs 174/2019-41, věc *Aluminium centrum*, bod 17).

[12] Přestože výzvy vydané v posuzované věci (zejména výzvy za srpen a září 2014) jsou odůvodněny stručně, nelze je v kontextu této věci považovat za nezákonné. Jak správně uvádí městský soud (viz bod 56 napadeného rozsudku), samotné vykázání nadměrného odpočtu v tom či onom zdaňovacím období nebylo důvodem pochybností správce daně. Stejně tak nelze dospět k závěru, že by byly výzvy bez dalšího vydány pouze s odkazem na neukončené postupy.

[13] V posuzované věci je pro NSS zásadní, že dle správního spisu stěžovatelka vykazovala nadměrné odpočty DPH po dlouhou dobu, a to již od prosince 2012. Právě s poukazem na tuto skutečnost zahájil správce daně postup k odstranění pochybností za zdaňovací období červen 2014. Další výzvy k odstranění pochybností, konkrétně za červenec 2014 a v této věci posuzované výzvy za srpen a září 2014, již vydával správce daně s odkazem na to, že přijatá plnění převyšovala v daném měsíci plnění uskutečněná. Ze správního spisu též vyplývá, že stěžovatelka se správcem daně po vydání výzev za červen a červenec 2014 spolupracovala, předložila potřebné dokumenty a především nabídla konkrétní vysvětlení dané situace. V rámci těchto dvou postupů k odstranění pochybností při ústním jednání se správcem daně uvedla, že rozšiřuje své zásoby (stěžovatelka provozovala prodejny šperků v centru Prahy), a to s ohledem na předpokládané otevření nových prodejních prostor v říjnu 2014 a očekávané podstatné zvýšení tržeb během období vánočních svátků a začátku roku 2015. Postupy k odstranění pochybností za červen a červenec 2014 byly ukončeny s tím, že pochybnosti správce daně byly rozptýleny.

[14] Na výzvy k odstranění pochybností za srpen a září 2014 reagovala stěžovatelka současně; stejně jako v případech předchozích (a v době vydání výzev stále probíhajících) postupů k odstranění pochybností nabídla konkrétní vysvětlení nízkého poměru uskutečněných a přijatých plnění (tedy otevření nové prodejny a rozšiřování zásob před koncem roku). Ke svým podáním stěžovatelka přiložila podklady k DPH za daná zdaňovací období, faktury přijaté za tato období, rámcovou smlouvu o dodávkách uzavřenou se společností TRADCOM a.s. a dodací listy od společnosti TRADCOM s položkovým rozpisem zboží. Na základě telefonické domluvy se správcem daně zástupce stěžovatelky přislíbil a správci daně následně zaslal přehled stavu zásob k 30. 9. 2014.

[15] Výzvy k odstranění pochybností za období srpen a září 2014 tak nelze posuzovat izolovaně. Správce daně tyto výzvy vydával již v návaznosti na probíhající postupy k odstranění pochybností, během kterých se mezi ním a stěžovatelkou zjevně vyjasnil obsah i rozsah pochybností. Pokud stěžovatelka zdůvodňovala vykazování nadměrného odpočtu dlouhodobým zvyšováním zásob, bylo přirozené, že správce daně chtěl přetrvávající pochybnosti vyvrátit i za další období (tím spíše, že období srpna a září 2014 již těsně předcházela otevření nové prodejny v říjnu 2014). NSS za této situace nevidí jako problematickou úvahu správce daně, že účelem podnikání má být dosahování zisku. V kontextu celého postupu správce daně se jeví jako logická. Stěžovatelka navíc i na výzvy za srpen a září 2014 reagovala konkrétním vysvětlením a předložením relevantních podkladů (to, že byly tyto podklady poměrně rozsáhlé, odpovídá tomu, že stěžovatelka dokládala dlouhodobé pořizování zásob v rámci celé své činnosti). Nelze tak hovořit o

pokračování

tom, že by tyto výzvy neumožnily stěžovatelce jako daňovému subjektu rozptýlit pochybnosti správce daně (byť pochybnosti správce daně nakonec vyvráceny nebyly).

[16] Během postupu k odstranění pochybností za srpen a září 2014 správce daně také vydal výzvu dle § 92 odst. 4 daňového řádu, ve které stěžovatelce upřesnil své pochybnosti s tím, že na základě předložené evidence zásob k 30. 9. 2014 (kterou navíc stěžovatelka zaslala právě na základě telefonické domluvy se správcem daně) nemohl ověřit doklady předložené stěžovatelkou. Stěžovatelku rovněž vyzval, aby předložila skladovou evidenci za období od roku 2014, která by (na rozdíl od zaslané sestavy) obsahovala počáteční a konečný stav skladu za jednotlivé měsíce, změny stavu skladu s daty naskladnění a vyskladnění a čísla dokladů vztahujících se k jednotlivým změnám stavu skladu. Stěžovatelka měla také popsat způsob účtování zásob a předložit obratovou předvahu za období od 1. 1. 2013 do 31. 12. 2013 s vyčíslením počátečních a konečných zůstatků. Stěžovatelka této výzvě odmítla vyhovět, ale NSS zákonnost jejího vydání v této věci nehodnotí (stěžovatelka kasační stížností nezpochybnila závěr krajského soudu o tom, že vydání této výzvy nebylo v rozporu se zákonem). Pro posuzovanou věc je podstatné, že touto výzvou správce daně jasně vymezil své pochybnosti a dal stěžovatelce k dispozici zcela určitý návod, jak přetrvávající pochybnosti odstranit. Jakékoliv pochybnosti *stěžovatelky*, které do této chvíle mohla mít o tom, na čem se zakládaly výzvy správce daně a jak na základě nich postupovat, musely být touto výzvou jednoznačně vyjasněny.

[17] Ani v případě výzev k odstranění pochybností za zdaňovací období prosince 2014 a 2015 nelze hovořit o tom, že by nebyly dostatečně určité, resp. že by neumožnily stěžovatelce na ně adekvátně reagovat. V první řadě byly tyto výzvy vydány již po zahájení několika postupů k odstranění pochybností, ve kterých byly mezi správcem daně a stěžovatelkou důvody pochybností vymezeny, v rámci postupů za srpen a září 2014 pak již zcela jasně i ve vztahu k neprůkaznému vedení evidence zásob. Správce daně navíc v těchto výzvách poukázal na jasný rozpor mezi hodnotou zásob udávanou stěžovatelkou a údaji, které měl sám k dispozici (tvrdí-li navíc stěžovatelka, že se správce daně měl zaměřit na faktické uskutečnění plnění, je nutno podotknout, že právě to mu sama znemožnila, neboť mu nepředložila dostatečně přehlednou sestavu zásob). Pochybnosti správce daně za období srpen a září nebyly dosud vyvráceny, stěžovatelka však v prosinci 2014 i lednu 2015 opět vykazala nízký poměr uskutečněných a přijatých plnění (navíc vykazala ještě mnohem nižší poměr těchto plnění než v srpnu a září 2014, přestože již otevřela novou prodejnu a právě v prosinci 2014 a lednu 2015 mělo dojít k velkému nárůstu tržeb). I v případě těchto výzev z kontextu celé věci plyne, že nebyly v rozporu se zákonem.

III.B. *V daňovém řízení se správce daně nedopustil procesního pochybení*

[18] NSS dále nesouhlasí s argumentací stěžovatelky týkající se vad v samotném postupu k odstranění pochybností. Jak již správně uvedl městský soud, správce daně nijak nevybočil z postupu vymezeného v § 90 daňového řádu. Postup k odstranění pochybností ukončil formou úředního záznamu (a nikoliv sepsáním protokolu). Stěžovatelka byla vždy poučena o svém oprávnění podat návrh na pokračování v dokazování spolu s návrhem na provedení důkazních prostředků. To, že této možnosti nevyužila, neznamená, že by byla zkrácena na svých právech. Městský soud také správně uvedl, že se stěžovatelka mohla dostavit se ke správci daně a učinit podání do protokolu, pokud tak chtěla během postupu

k odstranění pochybností učinit. Správce daně sice dle sdělení stěžovatelce ze dne 13. 2. 2015 zamýšlel zahájit daňovou kontrolu (k jejímuž zahájení se však stěžovatelka odmítla dostavit), na možnosti stěžovatelky vyjádřit se v rámci postupu k odstranění pochybností to ale nic nezměnilo.

[19] Stěžovatelka se také mýlí, tvrdí-li, že sdělení, kterými měly být postupy k odstranění pochybností ukončeny, neměla formu úředního záznamu, protože byla podepsána jinou osobou, než která je vyhotovila. K výtkám ohledně podpisu úředních záznamů se NSS již vyjadřoval opakovaně. Pokud je úřední záznam prokazatelně doručen účastníku řízení (což všechny záznamy v případě stěžovatelky byly), ani *absence* podpisu jako takového není vadou, která by měla vést např. ke zrušení takového rozhodnutí (srov. rozsudky NSS ze dne 16. 4. 2015, čj. 7 As 169/2014-55, a ze dne 12. 7. 2018, čj. 10 Afs 371/2017-69). Skutečnost, že stěžovatelkou uváděné záznamy vyhotovila referentka a následně je před zasláním do datové schránky zástupce stěžovatelky elektronicky podepsal ředitel odboru, tak nemůže vést k závěru, že se o úřední záznamy vůbec nejednalo, případně že měly nějakou vadu.

[20] K poslední námitce, že vyměření daně nebylo dostatečně odůvodněno, se již obsáhle a správně vyjádřil městský soud (viz body 102 až 110 napadeného rozsudku). Stěžovatelka tuto otázku zmiňuje jen velmi stručně a obecně v předposledním odstavci na s. 5 doplnění kasační stížnosti. NSS proto již nebude opakovat argumentaci jednou městským soudem vyřčenou. Proto odkazuje na cit. pasáže rozsudku městského soudu a obecně souhlasí s městským soudem, že platební výměry byly odůvodněny dostatečně a správce daně vysvětlil jejich návaznost na proběhlé řízení.

IV. Závěr a náklady řízení

[21] S ohledem na vše výše uvedené proto NSS zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 věta poslední s. ř. s.).

[22] O náhradě nákladů řízení rozhodl podle § 60 odst. 1 za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatelka nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť ve věci neměla úspěch; žalovanému náklady řízení nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejso**u opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 25. září 2020

Zdeněk Kühn
předseda senátu