ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Daniely Zemanové a soudců Michaely Bejčkové a Zdeňka Kühna v právní věci žalobce: **F. O.**, zast. JUDr. Antonínem Šolcem, advokátem se sídlem Jugoslávská 1311/14, Karlovy Vary, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, ve věci rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 3. 2015, čj. 7453/15/5200-20441-703172, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 15. 12. 2016, čj. 57 Af 13/2015-32,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Žalobce provozuje maloobchod s hodinami, hodinkami a klenoty. Své zboží prodává i zákazníkům ze zemí mimo Evropskou unii, kteří mají při vývozu zboží nárok na vrácení daně z přidané hodnoty, a při vracení daně spolupracuje se společností Premier Tax Free (PTF).

[2] Žalobce podal dne 26. 3. 2012 přiznání k dani z přidané hodnoty za měsíc únor k Finančnímu úřadu pro Karlovarský kraj. Finanční úřad následně zaslal žalobci výzvu k odstranění pochybností, neboť se ve zdaňovacím období zvýšila přijatá zdanitelná plnění, aniž se současně zvýšila uskutečněná plnění, a proto správci daně vyvstaly pochybnosti, zda byla daň přiznána ve správné výši. Na tuto výzvu žalobce nereagoval, a proto mu

finanční úřad sdělil své závěry, podle nichž je žalobcův nadměrný odpočet nižší a daňová povinnost vyšší oproti daňovému přiznání. Následně žalobce předložil finančnímu úřadu daňové doklady, dokumenty a smlouvy, které měly prokázat správnost, pravdivost a úplnost údajů v daňovém přiznání. Finanční úřad žalobci sdělil, že nepovažuje uskutečněná plnění na řádku 50 daňového přiznání za plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně podle § 51 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ale za zdanitelná plnění podle § 14 zákona o dani z přidané hodnoty (dále označována jen jako „sporná plnění“). Proto správce daně vydal dne 12. 9. 2012 platební výměr na daň z přidané hodnoty, ve kterém oproti daňovému přiznání zvýšil hodnotu ostatních plnění s nárokem na odpočet daně a v důsledku toho i daň na výstupu.

[3] Proti platebnímu výměru podal žalobce odvolání, které žalovaný zamítl.

[4] Žalobce napadl závěry finančních orgánů žalobou, kterou Krajský soud v Plzni zamítl. Podezření, které vedlo správce daně k vydání výzvy k odstranění pochybností, bylo podle soudu založeno na dostatečně konkrétních poznatcích. Správce daně dlouhodobě sledoval výši zdanitelných plnění, a proto mu vznikly pochybnosti, když v únoru 2012 výše přijatých plnění výrazně vzrostla a neprojevila se současným zvýšením uskutečněných plnění. Výzva byla dostatečně konkrétní a srozumitelná a žalobce na ni mohl reagovat konkrétní odpovědí. K další námitce soud uvedl, že průtahy v řízení nemohou mít vliv na zákonnost meritorního rozhodnutí; podstatné je, že správce daně nepřekročil lhůtu pro stanovení daně. S námitkami, které se týkaly povahy sporných plnění, se soud neztotožnil. Žalobce ostatně pouze obecně tvrdil, že správce daně posoudil věc v příkrém rozporu se shromážděnými důkazy a s pravidly formální logiky, a proto soud podrobně nezkoumal ekonomické vztahy mezi žalobcem, jeho zahraničními zákazníky a společností PTF.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[5] Proti rozsudku krajského soudu podal žalobce (stěžovatel) kasační stížnost. Podle jeho názoru není výzva k odstranění pochybností dostatečně konkrétní a odůvodněná, a proto je nezákonná, stejně jako další na ni navazující úkony. Sporná plnění byla nesprávně posouzena od samého začátku daňového řízení. Byla *„podrobena dani z obou stran dodavatelsko-odběratelského vztahu, což je logický a daňový nonsens, který odporuje zákonu i směrnici*“. Rozhodnutí žalovaného bylo doručeno fikcí do datové schránky ID *wk85ckp*, ovšem zástupci stěžovatele mělo být podle plné moci doručováno do datové schránky ID *X*. V důsledku toho byla daň vyměřena po uplynutí prekluzivní lhůty a správně by měla být vyměřena podle podaného daňového přiznání.

[6] Žalovaný se ve svém vyjádření ztotožnil se závěry krajského soudu. Výzva k odstranění pochybností byla dostatečně konkrétní a bylo z ní seznatelné, z jakého důvodu správci daně pochybnost vznikla. Z provedených důkazů a jejich hodnocení vyplývá, že sporná plnění byly služby poskytnuté stěžovatelem. Tyto služby nebyly osvobozeny od daně a stěžovatel byl povinen odvést daň na výstupu. Stěžovatel v průběhu řízení nepředložil žádné důkazy, které by podepřely jeho tvrzení. Námitku nesprávného doručení rozhodnutí o odvolání stěžovatel uplatnil až v řízení o kasační stížnosti. Ze spisu

pokračování

je zřejmé, že rozhodnutí o odvolání bylo doručeno do datové schránky stěžovatelova zástupce v souladu s plnou mocí.

III. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[7] Kasační stížnost není důvodná.

Výzva k odstranění pochybností

[8] Podle § 89 odst. 1 a 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, platí, že má-li správce daně konkrétní pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného řádného daňového tvrzení nebo o pravdivosti údajů v něm uvedených, vyzve daňový subjekt k odstranění těchto pochybností. Ve výzvě uvede své pochybnosti způsobem, který umožní daňovému subjektu, aby se k nim vyjádřil, neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvětlil, nepravdivé údaje opravil nebo pravdivost údajů prokázal a předložil důkazní prostředky, aby odstranil tyto pochybnosti.

[9] Jak už je patrné z rekapitulace, správci daně vznikly pochybnosti, neboť v daňovém přiznání výrazně vzrostla přijatá zdanitelná plnění ve srovnání s předchozími přiznáními k dani z přidané hodnoty (od ledna 2010 do ledna 2012) a tento nárůst se současně neprojevil zvýšením uskutečněných plnění. Proto správce daně stěžovatele vyzval, aby mu předložil evidenci podle § 100 zákona o dani z přidané hodnoty a důkazní prostředky prokazující skutečnosti uvedené v přiznání, včetně daňových dokladů, vztahujících se k přijatým a uskutečněným plněním. Formulace zvolená správcem daně je podle soudu dostatečně konkrétní; ostatně stěžovatel na výzvu zareagoval tak, že poskytl správci daně doklady vztahující se k posuzovanému zdaňovacímu období.

[10] Podle stěžovatele není ze spisu patrné, že pochybnost vznikla na základě dlouhodobého sledování. Tato námitka je reakcí na odůvodnění rozsudku krajského soudu, kde se říká: „*…pochybnost vznikla na základě dlouhodobého sledování výše přijatých zdanitelných plnění*“. Tato formulace není zcela přesná; vhodněji by se to dalo vyjádřit tak, že správce daně se zaměřil na vývoj hodnoty přijatých zdanitelných plnění za delší období. Jde zde však opravdu jen o formulaci. Věcně není podstatné, jestli správce daně sledoval tento parametr průběžně, již od roku 2010, nebo jestli si porovnal hodnoty, které stěžovatel přiznával v posledních dvou letech, až poté, co obdržel daňové přiznání za únor 2012. V každém případě následovala reakce správce daně na situaci, kterou považoval za neobvyklou, a tato neobvyklost byla v samotné výzvě vysvětlena.

[11] Výzva tedy byla dostatečně určitá jak ve vymezení pochybností správce daně, tak ve způsobu, jakým měl stěžovatel tyto pochybnosti odstranit.

Sporná plnění

[12] Krajský soud neshledal důvodnou obecnou žalobní námitku týkající se sporných plnění, neboť stěžovatel v žalobě neuvedl konkrétní argumenty proti závěrům správce daně. Soud tak zkoumal pouze to, zda správce daně dostatečně zjistil skutkový stav, zda

řádně hodnotil všechny provedené důkazy a zda z nich vyvodil logické závěry; v tomto ohledu neshledal žádné pochybení.

[13] Podobně obecně formuloval stěžovatel i svou kasační námitku. Nad rámec dřívějších námitek uvedl ke sporným plněním, že společnost PTF poskytuje služby stěžovateli a tyto daňové doklady žalovaný uznal jako přijatá plnění s nárokem na odpočet daně z přidané hodnoty. Rozdíl mezi cenou uhrazenou zákazníkem za zboží v režimu navrácení daně z přidané hodnoty a částkou DPH inkasuje PTF a na tento rozdíl vystavuje daňový doklad s výpočtem dodavatelské DPH.

[14] Ačkoliv stěžovatel napadá rozsudek krajského soudu pro nesprávné posouzení právní otázky, z kasační stížnosti není zřejmé, čím konkrétně podle něj soud pochybil. Soud se přímo nezabýval povahou a obsahem sporných plnění, protože stěžovatel neučinil tyto otázky předmětem žaloby (*v žalobě se tomu věnují tři věty, které jsou jen tvrzením nepodpořeným žádnými argumenty, a částečně jsou i nesrozumitelné*); stěžovatel neuvedl, proč považuje tento postup za chybný. Opět jen popisuje fungování vztahu mezi stěžovatelem a PTF a tvrdí, že závěry správce daně jsou nesprávné.

[15] NSS považuje odůvodnění napadeného rozhodnutí i rozsudku krajského soudu za přesvědčivé. Stěžovatel v daňovém řízení nepředložil důkazy, které by prokázaly jeho tvrzení, ačkoliv k tomu byl vyzván. Žalovaný v odůvodnění uvedl, že *„sporná plnění (nikoliv tedy služby poskytované společností Premier Tax Free odvolateli, které nebyly předmětem pochybností správce daně a které odvolatel účelově zaměňuje za služby jím poskytnuté společnosti Premier Tax Free) představují služby odpovídající charakterem a smluvním ujednáním povinnostem zprostředkovatele (mandatáře)“*, tedy povinnostem stěžovatele. Stěžovatel v průběhu řízení nejdříve tvrdil, že sporná plnění byla dodatečnou finanční službou poskytnutou zákazníkovi, která byla osvobozena od daně bez nároku na její odpočet (§ 54 zákona o dani z přidané hodnoty); následně však uvedl, že poskytoval služby osobě nepovinné k dani do třetí země podle § 10h zákona o dani z přidané hodnoty. Tato dvě tvrzení jsou navzájem rozporná, protože v prvním případě by vůbec nešlo o zdanitelné plnění, kdežto ve druhém ano (a stěžovatel by si mohl o částku daně, kterou vrátil osobě do třetí země, snížit svou vlastní daňovou povinnost). Stěžovatel měl opakovaně možnost vyjasnit správci daně původ sporných plnění a předložit důkazy, což ovšem neučinil. Stěžovatel tedy neunesl důkazní břemeno a neprokázal, že by sporná plnění neměla podléhat dani z přidané hodnoty. V řízení před žalovaným a následně i před soudem muselo být stěžovateli zřejmé, že panují pochybnosti o původu sporných plnění; přesto nevyvinul patřičnou aktivitu, která by tyto pochybnosti rozptýlila.

Nesprávné doručení rozhodnutí o odvolání

[16] Stěžovatel namítal, že rozhodnutí žalovaného označené v záhlaví bylo doručeno do datové schránky s ID *wk85ckp*, ačkoliv stěžovatelův zástupce žádal o doručování do datové schránky s ID *X*; rozhodnutí proto nebylo platně doručeno a daň byla stanovena až po uplynutí prekluzivní lhůty.

pokračování

[17] Tuto námitku uplatňuje stěžovatel až v řízení o kasační stížnosti, přestože ji mohl uplatnit již v řízení před krajským soudem. Protože se však námitka týká prekluze, zabýval se jí NSS z úřední povinnosti.

[18] Podle § 148 odst. 1 daňového řádu nelze stanovit daň po uplynutí lhůty pro stanovení daně, která činí 3 roky. Lhůta pro stanovení daně počne běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení nebo se stala daň splatnou, aniž vznikla současně povinnost podat řádné daňové tvrzení.

[19] Podle § 136 odst. 4 daňového řádu, je-li zdaňovací období kratší než jeden rok, podává se daňové přiznání do 25 dnů po uplynutí zdaňovacího období. Posledním dnem lhůty pro podání daňového přiznání k DPH za únor 2012 bylo pondělí 26. 3. 2012, lhůta pro stanovení daně by tedy uplynula 26. 3. 2015. Ze spisu vyplývá, že rozhodnutí žalovaného bylo stěžovatelovu zástupci zasláno do datové schránky dne 11. 3. 2015. Protože se zástupce do datové schránky v následujících deseti dnech nepřihlásil, bylo mu rozhodnutí doručeno fikcí dne 21. 3. 2015. Právní moci nabylo téhož dne, tedy před uplynutím tříleté prekluzivní lhůty.

[20] Žalovaný doručoval do datové schránky stěžovatelova zástupce s identifikátorem *wk85ckp*, neboť vycházel z údajů v seznamu držitelů datových schránek (které si průběžně ověřoval). Ze spisu vyplývá, že v průběhu řízení bylo do této datové schránky doručováno bez námitek ze strany stěžovatele nebo jeho zástupce. Je pravda, že podle plné moci ze dne 3. 2. 2011, udělené stěžovatelem Ing. Ladislavu Kubicovi, je identifikátorem adresy pro doručování kód *X*. Jak ovšem plyne z veřejně dostupného seznamu držitelů datových schránek, Ing. Ladislav Kubica je držitelem dvou datových schránek: jednu datovou schránku má zřízenu jako daňový poradce (*wk85ckp*), druhou jako podnikající fyzická osoba (*X*). Obě datové schránky rovnocenně slouží jako jeho doručovací adresy, a dokud je má zástupce zřízeny, nemůže zabránit doručení písemnosti tím, že si vymíní doručování jen do jedné z nich a do druhé se pak v rozhodné době nepřihlásí.

[21] Pro inspiraci (*stanovisko se vyjadřuje k doručování v soudním řízení, ale obsahuje i obecně užitečné úvahy*) lze poukázat na stanovisko pléna Nejvyššího soudu ze dne 5. 1. 2017, Plsn 1/2015, k podáním činěným v elektronické podobě a k doručování elektronicky vyhotovených písemností soudem. Podle tohoto stanoviska by soud měl (je-li tu více datových schránek téhož adresáta) doručovat vždy do takové datové schránky, která byla adresátu zřízena pro takový obor činnosti, s nímž doručovaná písemnost věcně souvisí. V této věci Ing. Kubica zastupoval stěžovatele coby daňový poradce; bylo proto jen logické, že i žalovaný mu doručoval do datové schránky zřízené pro něj jako pro daňového poradce. I kdyby to ale bylo právě naopak (tj. Ing. Kubica by žádal doručování do datové schránky *wk85ckp* a žalovaný by mu doručoval do datové schránky *X*), nemohl by Ing. Kubica zabránit doručení písemnosti jen tím, že by se do datové schránky nepřihlásil. I zde se uplatní obecnější myšlenka z právě citovaného stanoviska, totiž že držení více datových schránek nemá být prostředkem k dodatečnému a účelovému zpochybňování pravomocných rozhodnutí.

[22] Otázka identifikátoru datové schránky není tedy pro účinky doručení podstatná, neboť po celou dobu řízení správce daně doručoval do datové schránky stěžovatelova zástupce Ing. Ladislava Kubici a rozhodnutí ve věci vyměření daně, vydané v odvolacím řízení, mu doručil ještě před uplynutím prekluzivní lhůty.

IV. Závěr a náklady řízení

[23] Nejvyšší správní soud proto zamítl kasační stížnost podle § 110 odst. 1 s. ř. s. O náhradě nákladů řízení rozhodl NSS v souladu s § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl ve věci úspěch, a nemá tak právo na náhradu nákladů řízení; žalovanému pak v řízení nevznikly žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 23. listopadu 2017

Daniela Zemanová
předsedkyně senátu