



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Barbary Pořízkové a soudců JUDr. Radana Malíka a JUDr. Petra Mikeše, Ph.D., v právní věci žalobce: **Mgr. F. B.**, zast. JUDr. Jaroslavou Krybusovou, advokátkou se sídlem nám. Přemysla Otakara II. 58/16, České Budějovice, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 3. 2014, č. j. 5561/14/5000-14303-711514, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 30. 9. 2014, č. j. 10 Af 21/2014 - 24,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

[1] Podanou kasační stížností se žalobce (dále jen „stěžovatel“) domáhá zrušení v záhlaví uvedeného rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích (dále jen „krajský soud“), kterým byla jako nedůvodná podle ustanovení § 78 odst. 7 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), zamítnuta jeho žaloba proti shora označenému rozhodnutí žalovaného. Tímto rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu pro Jihočeský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 8. 8. 2013, č. j. 1558903/13/2201-24804-302426, a toto rozhodnutí potvrdil. Dodatečným platebním výměrem byla stěžovateli za zdaňovací období 1. čtvrtletí roku 2010 doměřena daň z přidané hodnoty (dále též „DPH“) ve výši 348 549 Kč a stanovena povinnost platit penále ve výši 69 709 Kč.

I. Vymezení věci

[2] Předmětem sporu v projednávané věci je posouzení, jaký majetek evidoval stěžovatel k datu zrušení registrace k DPH v obchodním majetku a v jaké výši mu v tomto důsledku vznikla povinnost snížit uplatněný nárok na odpočet daně z přidané hodnoty.

[3] Stěžovatel podnikal v oblasti nákupu a prodeje textilní metráže. Živnost pozastavil ke dni 18. 9. 2009. Registrace k DPH mu byla zrušena rozhodnutím ze dne 7. 12. 2009, č. j. 127194/09/034901204851, ke dni 10. 1. 2010. Následně dne 29. 6. 2010 podal řádné

daňové přiznání k DPH za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2010, zaevidované pod č. j. 84449/10/034913203486. Dne 9. 11. 2011 podal stěžovatel k témuž zdaňovacímu období dodatečně daňové přiznání k DPH zaevidované pod č. j. 453215/4, kde na řádcích 46 a 47 uvedl částku – 11 400 Kč, což odůvodnil tím, že mu z důvodu ukončení registrace plátce DPH vznikla povinnost dodat zásoby, z nichž si uplatnil nárok na odpočet DPH. Z daňového přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2005 však vyplynulo, že k 31. 12. 2005 evidoval zásoby ve výši 1 954 101 Kč. Protože od 1. 1. 2006 evidoval zásoby v nulové výši, vznikly správci daně pochybnosti, zda byl snížen uplatněný nárok na odpočet z veškerého obchodního majetku.

[4] Krajský soud odmítl námitku, že daňová kontrola nebyla řádně zahájena. Z protokolu o zahájení daňové kontroly vyplynulo, že stěžovatel byl seznámen se zahájením daňové kontroly i s tím, co bylo jejím předmětem. O zahájení kontroly vypovídá i vyžádání podkladů, čímž byly zahájeny rovněž faktické úkony v rámci zahájené daňové kontroly. Na základě podkladů ve správním spise dospěl k závěru, že závěr daňových orgánů, že stěžovatel neprokázal likvidaci zásob, byl správný. Bylo jeho povinností prokázat, že snížil uplatněný nárok na odpočet veškerého majetku, který byl k datu zrušení registrace jeho obchodním majetkem a u kterého uplatnil nárok na odpočet daně nebo jeho část dle § 74 odst. 6 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném za posuzované období (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“). Stěžovatel však neprokázal, že zásoby látek v hodnotě 1 549 737 Kč byly vyřazeny ze zásob a že došlo k jejich fyzické likvidaci z důvodu jejich znehodnocení. V této souvislosti krajský soud poukázal na rozpory v jeho tvrzeních týkajících se údajně znehodnocených zásob a jejich likvidace.

[5] Za správný považoval i závěr žalovaného, který neuvěřil tvrzení stěžovatele, že likvidace zboží proběhla až v roce 2009, což dokládal likvidačními protokoly ze dne 2. 3. 2009 a 11. 3. 2009 a třemi vážnými lístky ze stejných dnů, neboť na nich byla jako předávající dodavatel odpadu uvedena společnost VARIACE, spol. s r.o v likvidaci. Bylo věcí daňového subjektu, zda předloží takové důkazy, které mohou posloužit k potvrzení pravdivosti jeho tvrzení. Soud neshledal opodstatněnost tvrzení, že daňové řízení bylo vedeno s úmyslem v každém případě doměřit daň. Stěžovatel měl možnost předkládat důkazy a svá tvrzení doložit. Soud uzavřel, že v obchodním majetku ke dni zrušení registrace plátce DPH byly zásoby metrového textilu, a to v hodnotě 1 549 737 Kč, a proto mu dle § 74 odst. 6 zákona o dani z přidané hodnoty při zrušení registrace plátce DPH vznikla povinnost snížit uplatněný nárok na odpočet daně u tohoto obchodního majetku, a to ve výši uplatněného nároku na odpočet, což představuje částku 359 949 Kč.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření ke kasační stížnosti

[6] Proti rozsudku krajského soudu brojí stěžovatel kasační stížností, jejíž důvody podřazuje pod ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b) a s. ř. s., neboť považuje rozhodnutí za nezákonné.

[7] Je přesvědčen, že se krajský soud nevypořádal náležitým způsobem s námitkou, že daňová kontrola nebyla řádně zahájena v souladu se všemi zákonnými náležitostmi ve smyslu § 87 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném pro posuzovanou věc (dále jen „daňový řád“). Trvá na tom, že prokázal vyřazení zásob z obchodního majetku likvidacemi v letech 2006 a 2007 s tím, že prokázal prodej pouze části zásob v roce 2009. Není pravdou, že byly likvidovány veškeré zásoby zasažené povodněmi, ale byly likvidovány i zásoby, které následně chytily plíseň, staly se neprodejnými např. z důvodu nemódnosti. Tvrzení, že největší objem zásob zboží zakoupil stěžovatel v letech 2003, 2004 a až na konci roku 2005 a toto zboží na počátku roku 2006 označil jako neprodejná a evidoval jako odpad, nemá oporu v provedeném dokazování.

pokračování

[8] V otázce, zda zboží na skládku dodala společnost VARIACE, spol. s.r.o., poukazuje na to, že správce daně věděl, že tato společnost byla v likvidaci a žádné zboží nevlastnila. Důvod, proč bylo zboží takto omylem evidováno, vysvětlil. Domnívá se, že protokol o likvidaci zboží byl vyhotoven v souladu se zákonem a nebylo nutné platit další zaměstnance, aby protokol podepsali. I když uváděl zásoby v nulové výši, nepochybně jednorázově snížil stav svého majetku. Mylně se domníval, že jednorázové znehodnocení části zásob a postupné znehodnocení další části zásob, neovlivňovalo hospodářský výsledek. Tímto postupem není vyvráceno, že zásoby byly vyřazeny k 1. 1. 2006. Tvrdí, že neprodejné zásoby nemohly být evidovány jinak než jako odpad. Není pochyb, že zásoby byly uskladněny v nevyhovujících prostorách. Likvidační protokol byl řádně vyhotoven a zboží bylo odvezeno na skládku k likvidaci. Stěžovatel je proto přesvědčen, že v daňovém řízení dostal svým povinností a splnil nárok na odpočet daně.

[9] Vzhledem k výše uvedenému navrhuje, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

[10] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožňuje s právním názorem vysloveným v rozsudku krajského soudu. Stěžovatel v kasační stížnosti neuvádí, v čem spatřuje nesprávnost rozhodnutí krajského soudu. Žalovaný setrvává na svém názoru, že nebyly prokázány tvrzené důvody likvidace. Likvidaci nelze prokázat pouze likvidačními protokoly, které si stěžovatel sám napsal a podepsal. Dodavatelem likvidovaného zboží na skládce nebyl stěžovatel, ale společnost VARIACE, spol. s.r.o., která byla v roce 2009 také v likvidaci a likvidovala i svoje zásoby. Fakt, že likvidovaný textilní odpad nesouvisel se stěžovatelem, ale s jeho společností VARIACE, spol. s.r.o. podporuje i to, že uhrazené výdaje na likvidaci si nezahrnul do daňových výdajů z podnikatelské činnosti za rok 2009. Stěžovatel neprokázal, že zásoby v hodnotě 1 549 737 Kč byly vyřazeny ze zásob a že došlo k jejich fyzické likvidaci z důvodu znehodnocení. V tomto důsledku neprokázal snížení uplatněného nároku na odpočet daně u veškerého majetku, který byl k datu zrušení registrace plátce DPH jeho obchodním majetkem.

[11] Navrhuje kasační stížnost zamítnout.

[12] Stěžovatel v replice na vyjádření žalovaného uvádí, že společnost VARIACE, spol. s.r.o. byla v roce 2009 v likvidaci, v jejímž průběhu se stav zboží nezměnil. K tomu doložil rozvahu k datu 15. 10. 2008 a rozvahu k datu 31. 10. 2009. Z tohoto důvodu nemohla na skládku dodat zboží společnost VARIACE, spol. s.r.o. Z těchto skutečností vyplývá jednoznačný závěr, že stěžovatel zásoby z evidence vyřadil a ke dni zrušení registrace nebyly v jeho obchodním majetku žádné zásoby.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[13] Nejvyšší správní soud posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost byla podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná, a stěžovatel je zastoupen advokátkou (§ 105 odst. 2 s. ř. s.). Poté přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), ověřil při tom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[14] Ustanovení § 74 odst. 6 zákona o dani z přidané hodnoty stanoví, že „*[p]ři zrušení registrace je plátce povinen snížit uplatněný nárok na odpočet daně u majetku, který je k datu zrušení registrace jeho obchodním majetkem a u kterého uplatnil nárok na odpočet daně nebo jeho část. Snížení odpočtu daně se vztahuje na majetek uvedený v odstavci 7 a plátce je povinen provést snížení odpočtu daně za poslední zdaňovací*

období. Odstavec 7 téhož ustanovení uvádí, že „[č]ástka, o kterou je plátce povinen snížit nárok na odpočet daně podle odstavce 6, se určí a) obdobně postupem podle § 78 odst. 5 u majetku vymezeného v § 78 odst. 2, nebo b) ve výši uplatněného odpočtu daně u nedokončeného majetku vytvořeného vlastní činností, u úplat za zdanitelná plnění, která se do dne předcházejícího dni zrušení registrace neuskutečnila, a u zásob“.

[15] Z obsahu správního spisu vyplynulo, že registrace k DPH byla stěžovateli zrušena ke dni 10. 1. 2010. Daňová kontrola s ním byla zahájena dne 10. 11. 2011 (protokol o ústním jednání ze dne 10. 11. 2011, č. j. 404408/11/077930304737). Ke skutečnosti, že z daňového přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2005 vyplývá, že k datu 31. 12. 2005 evidoval zásoby ve výši 1 954 101 Kč, stěžovatel uvedl, že se jednalo o zboží metrového textilu od zahraničních dodavatelů. V následujících letech evidoval zásoby v daňových přiznáních k dani z příjmů fyzických osob v nulové výši, neboť podle jeho tvrzení zapomněl zásoby do daňových přiznání uvést. Poté tvrdil, že zásoby metrového textilu byly znehodnoceny a vyvezeny na skládku. Předloženými doklady (faktura č. 1/2009 a 2/2009) stěžovatel prokázal, že v roce 2009 prodal zásoby ve výši 404 334 Kč. Správce daně měl pochybnosti, že zásoby v hodnotě 1 549 737 Kč byly vyřazeny ze zásob a že došlo k jejich fyzické likvidaci z důvodu jejich znehodnocení. Měl za to, že tyto zásoby byly ke dni zrušení registrace k DPH stále jeho obchodním majetkem.

[16] Stěžovatel k vyvrácení těchto pochybností dále tvrdil, že látky byly poškozeny povodní v roce 2002, nějakou dobu se je snažil zachránit čištěním a dezinfekcí s mizivým výsledkem. V roce 2006 byla vydána vnitropodniková směrnice o vyřazení těchto zásob z prodeje a byl sepsán protokol o vyřazení. V letech 2006 a 2007 byla dle jeho tvrzení většina vyřazených zásob zlikvidována (vyvezena na skládku) a byly sepsány likvidační protokoly. Později uvedl, že zásoby naskladněné po povodni byly působením vlhka a plísňově rovněž znehodnoceny. Proces snahy o záchranu probíhal společně se společností VARIACE, spol. s.r.o. V podání ze dne 31. 10. 2012 uvedl, že ve stejné budově měla sklad i jeho druhá společnost (VARIACE, spol. s.r.o.), a proto kvůli snížení nákladů už při vlastním vývozu na skládku nerozlišoval, která role v autě byla jeho firmy. Konečná likvidace proběhla v roce 2009. K těmto svým tvrzením předložil fotografii skladu znázorňující výšku, do které během povodni sahala voda, kopii potvrzení o zasažení zátopovou vodou ze dne 28. 8. 2002, kopii vnitropodnikové směrnice č. 5 ze dne 20. 12. 2005, kopie likvidačních protokolů ze dne 2. 3. 2009 a 11. 3. 2009 a tři vážní lístky vystavené společností Růžov a.s. na společnost VARIACE, spol. s.r.o. v likvidaci ze dne 2. 3. 2009 a 11. 3. 2009.

[17] Stěžovatel v soudním řízení nezpochybňoval, že měl u peletovacího lisu STOZA snížit odpočet daně o 19 000 Kč, nikoli pouze o 11 400 Kč.

[18] K tvrzení, že se krajský soud řádně nezabýval jeho námitkou, že daňová kontrola nebyla řádně zahájena v souladu se všemi zákonnými náležitostmi ve smyslu § 87 daňového řádu, soud uvádí, že se krajský soud s touto námitkou řádně a přezkoumatelně vypořádal na straně 5 napadeného rozsudku, přičemž dospěl ke správnému závěru, že daňová kontrola byla zahájena řádně.

[19] Za daňovou kontrolu, která nebyla zahájena řádně, lze podle judikatury Nejvyššího správního soudu považovat mj. postup spočívající v pouhém sepsání protokolu o jejím zahájení, v němž je daňový subjekt jen seznámen se skutečností, že u něj bude v následujícím období daňová kontrola prováděna, aniž by byly ze strany správce daně konány jakékoli úkony s kontrolou související (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 6. 2005, č. j. 5 Afs 36/2003-87, publ. pod č. 698/2005 Sb. NSS). To však v projednávané věci nenastalo, protože ze strany správce daně byly provedeny další navazující úkony. Spolu se sepsáním

pokračování

protokolu o zahájení daňové kontroly došlo i k faktickému prověřování daně. Stěžovateli bylo zřejmé, co je předmětem daňové kontroly a v jakém rozsahu bude kontrolován. Správce daně dokonce při ústním jednání stěžovateli sdělil své pochybnosti o správnosti daňových tvrzení (srov. náleží Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07). Daňová kontrola proto byla zahájena řádně a v souladu se zákonem, přičemž neexistovaly zákonné překážky bránící jejímu zahájení. Ostatně stěžovatel ani žádné konkrétní skutečnosti svědčící o nesprávném zahájení kontroly neuvedl.

[20] Další námitky stěžovatele se týkaly tvrzené likvidace znehodnocených zásob, kdy má za to, že likvidaci prokázal. Nejvyšší správní soud se plně ztotožnil s hodnocením skutkového stavu provedeným žalovaným a krajským soudem. Soud nepochybně, že v roce 2002 byly určité zásoby poškozeny povodní, nicméně stěžovatel dostatečným způsobem neprokázal, že údajně znehodnocené zásoby evidované k 31. 12. 2005, byly následně zlikvidovány, a z tohoto důvodu stěžovatel neměl ke dni zrušení registrace plátce DPH žádné zásoby, které by byly jeho obchodním majetkem. Jím tvrzené skutečnosti a předložené doklady neprokazují, že k likvidaci znehodnocených zásob skutečně popsáním způsobem došlo. Z protokolu o ústním jednání, konaném v den zahájení daňové kontroly, vyplývá, že správce daně požadoval vysvětlení nulového stavu zásob a pohledávek za zdaňovací období roku 2006, a dostalo se mu odpovědi: „Zásoby jsem zapomněl do daňového přiznání uvést“. Následně tvrzená verze o likvidaci znehodnocených zásob nebyla dostatečným způsobem ze strany stěžovatele prokázána. Předložená vnitropodniková směrnice ani stěžovatelem vyhotovené likvidační protokoly jeho verzi samy o sobě nepotvrzují. Se stěžovatelem lze souhlasit v tom, že si nemusel k podpisu likvidačních protokolů najímat další zaměstnance, vyhotovený likvidační protokol (třeba vlastními silami) však musí být podpořen dalšími skutečnostmi prokazujícími faktickou likvidaci zásob. To se v případě stěžovatele nestalo, protože doklady předložené ze skládky z provedené faktické likvidace byly vystaveny nikoli na stěžovatele, ale na společnost VARIACE, spol. s r.o. v likvidaci. Uvedl-li v této souvislosti, že kvůli snížení nákladů už při vlastním vývozu na skládku nerozlišoval, která role v autě byla jeho a která jeho firmy, jen potvrdil svůj liknavý přístup, který závěru, že k likvidaci zásob skutečně došlo v plném rozsahu, jak je tvrzeno, nijak nespovídá.

[21] Nebyla prokázána likvidace zásob v hodnotě 1 549 737 Kč, a v tomto důsledku ani snížení uplatněného nároku na odpočet daně u veškerého majetku, který byl k datu zrušení registrace plátce DPH obchodním majetkem stěžovatele (viz § 74 odst. 6 zákona o dani z přidané hodnoty).

[22] Ve vztahu k dalším kasačním námitkám, že (i) správce daně věděl, že společnost VARIACE, spol. s r.o., byla v likvidaci a žádné zboží nevlastnila (stěžovatel v řízení o kasační stížnosti dokládal rozvahou k datu 15. 10. 2008 a rozvahou k datu 31. 10. 2009); (ii) stěžovatel se mylně domníval, že jednorázové znehodnocení části zásob a postupné znehodnocení další části zásob, neovlivňovalo hospodářský výsledek; (iii) tvrzení správců daně, že největší objem zásob zboží zakoupil stěžovatel v letech 2003, 2004 a až na konci roku 2005, a toto zboží na počátku roku 2006 označil jako neprodejné a evidoval jako odpad, nemá oporu v provedeném dokazování, soud aplikoval postup dle § 104 odst. 4 s. ř. s.

[23] Z obsahu žaloby ověřil, že tyto námitky nebyly ani náznakem uplatněny v řízení před krajským soudem, krajský soud se jimi nezabýval a zabývat se jimi proto nemůže ani Nejvyšší správní soud.

IV. Závěr

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

[25] O nákladech řízení rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel, který neměl v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému žádné náklady nad rámec jeho úřední činnosti nevznikly. Z uvedených důvodů soud rozhodl, že žádnému z účastníků se právo na náhradu nákladů řízení nepřiznává.

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

V Brně dne 22. dubna 2015

JUDr. Barbara Pořízková
předsedkyně senátu