



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Jaroslava Hubáčka a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobce: **QUATROMARKET, spol. s r. o.**, se sídlem Plzeňská 8, Velká Hleďsebe, zastoupený JUDr. Veronikou Pupalovou, advokátkou se sídlem Mánesova 13, Cheb, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 31. 5. 2012, č. j. 57 Af 7/2011 – 64,

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.

O d ů v o d n ě n í :

Krajský soud v Plzni rozsudkem ze dne 31. 5. 2012, č. j. 57 Af 7/2011 – 64, zamítl žalobu podanou žalobcem (dále jen „stěžovatelů“) proti rozhodnutí Finančního ředitelství (dále jen „finanční ředitelství“) ze dne 21. 12. 2010, č. j. 10040/10-1300-401781, který bylo zamítnuto stěžovatelovo odvolání proti platebnímu výměru Finančního úřadu v mariánských Lázních ze dne 30. 3. 2010, č. j. 17873/10/125970401843 o vyměření daně z přidané hodnoty za zdaňovací období III. čtvrtletí roku 2008 ve výši 0 Kč. V odůvodnění rozsudku krajský soud především konstatoval, že stěžovatel v žalobě nezpochybnil žádné ze skutkových zjištění, o které finanční ředitelství opřelo svůj závěr o doručení výzvy ze dne 10. 11. 2008 k odstranění pochybností o správnosti, pravdivosti, průkaznosti a úplnosti údajů uvedených v podaném daňovém přiznání. Nezpochybnil také, že Z. Š. za stěžovatele převzal v době od 18. 7. 2007 do 28. 1. 2009 kromě předmětné výzvy celkem 11 písemností ani, že stěžovatel na předmětnou výzvu reagoval způsobem uvedeným v odůvodnění napadeného rozhodnutí. Zpochybnil pouze právní hodnocení zjištěného skutkového stavu s tím, že na jeho podkladě není možné považovat předmětnou výzvu za doručenu dnem 20. 11. 2008. V této souvislosti krajský soud poukázal na ust. § 17 odst. 9 zákona č.

337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“) a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 7. 2009, č. j. 8 Afs 47/2009 - 2. Podle přesvědčení krajského soudu z citovaného rozsudku vyplývá, že písemnost je doručena i v případě, kdy ji převezme osoba, která je, byť jen konkludentně, daňovým subjektem, který je právnickou osobou, zmocněna k přebírání písemností. Přitom již nebylo zjišťováno, zda tato osoba byla či nebyla zaměstnancem právnické osoby. Podle krajského soudu není tedy v dané věci podstatné, zda Z. Š. byl či nebyl zaměstnancem stěžovatele. Zákon o správě daní a poplatků nepracuje s pojmem „zaměstnanec“, ale s volnějším pojmem „pracovník“, za kterého je možné považovat každého, kdo pro právnickou osobu v konkrétním případě vykonává nějakou práci, např. vyzvedává písemnosti na poště. Především však nelze přehlížet ust. § 17 odst. 9 věta druhá zákona o správě daní a poplatků, podle kterého je možné písemnost, která je určena do vlastních rukou právnické osoby, doručit komukoli, kdo je oprávněn za příjemce jednat, tj. i písemnosti přebírat. Právě sem lze zařadit konkludentní zmocnění k přebírání písemností. Žalobní námitka, že Z. Š. stěžovatel nezmocnil k přebírání písemností, není důvodná, neboť je v rozporu se zjištěným skutkovým stavem. Z. Š. za stěžovatele přebíral zcela pravidelně písemnosti po dobu asi 1,5 roku, při jejich převzetí používal jeho razítko. Navíc stěžovatel na předmětnou výzvu následně reagoval. Za této situace nelze dospět k jinému závěru než, že byl nejméně v konkludentní podobě stěžovatelem zmocněn k přebírání písemností. Stěžovatel nečinil po celou dobu přebírání písemností nic, aby Z. Š. v této činnosti zabránil, nikdy nezpochybňoval doručení písemností jím převzatých a nechal jej užívat své razítko. Není tudíž důvodná žalobní námitka, že „*mu výzva ze dne 20.11.2008 nebyla řádně doručena, nemohl se seznámit s jejím obsahem, a tudíž se o konkrétních pochybnostech správce daně až dne 8.2.2010*“.

Rovněž jako nedůvodný vyhodnotil krajský soud i druhý žalobní bod. Finanční ředitelství opřelo napadené rozhodnutí o dva závěry. Za první, že stěžovatel neprokázal, že zboží bylo dodáno plátcem daně uvedeným na daňovém dokladu a za druhé, že neprokázal použití přijatého zdanitelného plnění pro uskutečnění ekonomické činnosti. Obojí přitom musí být prokázáno, aby bylo možné v souladu s ust. § 72 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb. (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“) uplatnit nárok na odpočet daně. Podle názoru krajského soudu finanční ředitelství oba tyto závěry z pohledu odvolacích námitek podrobně v napadeném rozhodnutí odůvodnilo, přičemž stěžovatel v žalobě konkrétním způsobem závěry finančního ředitelství nezpochybňoval. Vždy jen konstatoval obsah svých odvolacích námitek, uvedl, jak se s nimi vypořádal odvolací orgán a poté stručně vznesl žalobní námitky obdobné námitkám odvolacím. V této souvislosti krajský soud odkázal na to, že otázkou důkazního břemene při uplatňování nároku na odpočet daně z přidané hodnoty se již zabýval Nejvyšší správní soud např. v bodech 42 až 44 rozsudku ze dne 27. 1. 2012, č. j. 8 Afs 44/2011 – 103 a krajský soud se s nimi zcela ztotožnil. Finanční ředitelství v odůvodnění napadeného rozhodnutí podrobně popsalo, na základě jakých pochybností nebylo možné dospět k závěru, že stěžovatel prokázal nárok na odpočet daně z přidané hodnoty. Pochybnosti se týkaly úhrady kupní ceny, způsobu přepravy a toho, zda se dodání zboží realizovalo v rámci uskutečňování ekonomické činnosti žalobce. Stěžovatel tvrdí, aniž by se snažil tyto pochybnosti jakkoli vyvrátit, že uskutečnění zdanitelného plnění bylo prokázáno, když správci daně „*byla předložena faktura za dodané zboží a pokladní doklady o úhradě kupní ceny, bylo zjištěno, že zboží bylo dodáno přepravcem J. V. a existence byla správcem daně zjištěna při místním šetření*“. Existencí

pokračování

objektivních pochybností nastíněných v odůvodnění napadeného rozhodnutí ztratily účetní doklady svoji důkazní sílu. Stěžovatel byl v souladu s ust. § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků povinen vyvrátit správcem daně nastíněné pochybnosti a předložit takové důkazy, na základě kterých by bylo možné jednoznačně dovodit, že mu společnost DELTA TANGENS, s.r.o. dodala předmětné zboží za sjednanou cenu a že se tak stalo v rámci uskutečňování jeho ekonomické činnosti. Důkazem, na základě kterého by bylo možné jednoznačně dovodit, že společnost DELTA TANGENS, s.r.o. dodala stěžovateli předmětné zboží za sjednanou cenu a že se tak stalo v rámci uskutečňování jeho ekonomické činnosti, nemůže být výpověď přepravce J. V. I v případě, že by krajský soud pominul rozpor výpovědi svědka s fakturou vztahující se k přepravě, se záznamy o provozu vozidla a otázku, jak se zboží dostalo z Velké Hleďsebi do míst jeho finálního skladování, bylo by z výpovědi svědka možné dovodit pouze, že zboží bylo kýmisi kamsi dopraveno, nikoli, že zboží bylo dodáno právě společností DELTA TANGENS, s.r.o., že stěžovatel této společnosti skutečně kupní cenu uhradil a že se dodání zboží realizovalo v rámci uskutečňování jeho ekonomické činnosti. Totéž není schopna prokázat ani existence zboží, o němž stěžovatel tvrdil, že bylo předmětem zdanitelného plnění. Aniž by byly vyvráceny pochybnosti týkající se úhrady kupní ceny, tj. zda vůbec vše proběhlo tak, jak bylo deklarováno na pokladních dokladech, nemůže být za důkaz považováno ani vyjádření jednatelky společnosti DELTA TANGENS, s.r.o. V. L. Věrohodnost její výpovědi je zpochybňována právě stěžovatelem konkrétním způsobem nezpochybňovanými vytčenými pochybnostmi o tom, že *„úhrady za dodané zboží proběhly ve vztahu k hrazené částce ne zcela standardním způsobem - v hotovosti celkem v 92 splátkách uskutečněných v období od 18. 8. 2008 do 15.12.2008, přičemž výdajové pokladní doklady potvrzené příjemcem paní L. jsou vždy za odběratele podepsány panem Rubickým, přičemž dle jednatelky dodavatele jí peníze předával vždy někdo jiný, a to buď v Plzni, nebo na cestě do Mariánských Lázní nebo v Mariánských Lázních, což daňový subjekt nijak nedoložil“*. Za této situace nelze tvrdit, že výpověď V. L. je důkazem, který by jednoznačně prokazoval, že platby byly skutečně provedeny, a to stěžovatelem tvrzeným způsobem. Skutečnost, zda kupní smlouva byla uzavřena písemně nebo ústně není způsobilá na věci cokoli změnit. Finanční ředitelství neopřelo odůvodnění napadeného rozhodnutí o to, že nebyla-li smlouva uzavřena písemně, nemá stěžovatel nárok na uplatnění odpočtu daně z přidané hodnoty. Nebyla-li však smlouva uzavřena písemně, bylo na stěžovateli, aby její existenci prokázal jinak. Pokud jde o prokázání, že dodání zboží se realizovalo v rámci uskutečňování stěžovatelovy ekonomické činnosti, platí totéž, co již bylo uvedeno, že stěžovatel byl v souladu s ust. § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků povinen prokázat, že tomu tak bylo, a vyvrátit konkrétním způsobem pochybnosti správce daně. Stěžovatel však na svoji důkazní povinnost rezignoval a žádné konkrétní důkazy neoznačil ani nepředložil. Tvrdit za této situace, že důkazní břemeno unesl, když není žádný důkaz, který by stěžovatelovo tvrzení prokazoval, objektivně nelze. Namítal-li v žalobě, že uvedené dokládá jeho písemné vyjádření, že *„zboží bylo zakoupeno za účelem dalšího prodeje, čímž žalobce obnovil svou obchodní činnost“*, nejedná se o důkaz, nýbrž o vyjádření daňového subjektu.

Stěžovatelovo tvrzení, že *„požadavek správce daně na prokázání způsobu, jakým bylo zboží dopraveno z místa vykládky na místo uskladnění, pak jde nad rámec povinnosti žalobce, neboť nejde o údaj, který by byl uváděn v daňovém přiznání“*, vyhodnotil krajský soud jako nedůvodné. V bodě 38 rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 1. 2012, č. j. 8 Afs

44/2011 – 103, bylo vysloveno, že „daňové řízení je postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, nese tedy břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. nese i břemeno důkazní. Daňový subjekt má povinnost prokazovat k výzvě správce daně jen ty skutečnosti, které sám tvrdí (nález Ústavního soudu ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95)“. Krajský soud se se závěrem Nejvyššího správního soudu, ostatně i Ústavního soudu v něm uvedeném, zcela ztotožnil. Tvrdil-li stěžovatel, že se při místním šetření jednalo o zboží dodané společností DELTA TANGENS, s.r.o., bylo jeho povinností prokázat, jak se na své konečné místo dostalo. Stěžovatel v daňovém přiznání tvrdil, že došlo k uskutečnění zdanitelného plnění tak, jak bylo na předmětné faktuře deklarováno. Když tedy tvrdil, že zboží mu bylo dodáno společností DELTA TANGENS, s.r.o., byl povinen prokázat, jakým způsobem se zboží od této společnosti dostalo až na místo, kde se při místním šetření nacházelo.

Vzhledem k tomu, že stěžovatel v replice k vyjádření finančního ředitelství podané po uplynutí zákonné lhůty k podání žaloby uplatnil nové žalobní body, a to, že „některým svědkům byly kladeny kapciózní otázky, na což právní zástupce žalobce v protokolech upozorňoval, neboť pokládání takových otázek je nezákonné“, že „vytýkáací řízení trvalo nepřiměřeně dlouhou dobu, což má dopad na hospodářskou situaci žalobce“ a že „lze stěžovat požadovat od žalobce, aby vyvíjel činnost za situace, kdy za dodané zboží zaplatil vysokou částku s tím, že důvodně předpokládal, že mu bude vrácen nadměrný odpočet, což se ovšem nestalo“, jedná se o žalobní body opožděně uplatněné, a proto v jejich rozsahu krajský soud nemohl přezkoumat zákonnost napadeného rozhodnutí.

Proti tomuto rozsudku podal stěžovatel v zákonné lhůtě kasační stížnost, v níž uvedl, že se nemůže ztotožnit s právním hodnocením krajského soudu, který dospěl ohledně první žalobní námitky k závěru, že písemnost je doručena i v případě, kdy není osoba k přebírání písemností za právnickou osobu výslovně zmocněna. Tento naprosto volný výklad, který je protiprávní, postrádá jakoukoliv formu jistoty pro daňový subjekt. Podle stěžovatelova názoru je napadené správní rozhodnutí nezákonné. Rovněž došlo k podstatnému porušení ustanovení o řízení před správním orgánem. Finanční úřad vydal dne 10. 11. 2008 výzvu, která však nebyla stěžovateli doručena do vlastních rukou, ale převzal ji Z. Š., který k tomu nebyl oprávněn. Argument finančního úřadu, že jednatel stěžovatele nezabránil Z. Š. ve vyzvedávání písemností adresovaných stěžovateli a že chování jednatele stěžovatele lze vyložit jako konkludentní souhlas s jednáním Z. Š., je zcela absurdní a účelový. Jednatel stěžovatele nikdy nezmocnil Z. Š. k přebírání písemností adresovaných stěžovateli, což ostatně Z. Š. svědecky potvrdil. Proto je nutno považovat doručení předmětné výzvy za právně neúčinné. Stěžovatel upozornil na to, že správce daně původně odvíjel řádné doručení výzvy od listiny „Prohlášení o osobách oprávněných k převzetí poštovních zásilek a poštovních poukázek“, kterou dne 20. 11. 2008 vyplnil a podepsal pouze Z. Š. Poté se zaměřil na dokazování, že Z. Š. fyzicky přebíral v období od července 2007 do ledna 2009 daňové písemnosti, jednal tudíž jako osoba oprávněná k jejich převzetí a že toto pověření mělo konkludentní povahu. Správce daně tímto způsobem evidentně směřoval k aplikaci právního názoru uvedeného v rozsudku Nejvyššího správního soudu sp. zn. 8 Afs 25/2006, který však podle názoru stěžovatele na jeho případ nedopadá, neboť Z. Š. nebyl zaměstnancem daňového subjektu ani k němu nebyl v žádném právním vztahu. Podle stěžovatele je uvedený závěr spekulativní, nemá oporu ani v právní úpravě, ani v judikatuře. Pokud se jedná o odkaz na citovaný rozsudek, týká se

pokračování

zaměstnanců právnických osob, přičemž správce daně připouští, že se Z. Š. takové postavení neměl. Za této situace, při absenci jakéhokoli zmocnění (písemného či ústního), neprokázal správce daně řádné doručení daňové písemnosti a vytýkácí řízení tak nebylo zahájeno ve lhůtě stanovené zákonem. Je tudíž nezákonné.

Stěžovatel se také neztotožnil se závěrem správce daně, že nebylo prokázáno, že zboží bylo dodáno plátcem daně uvedeným na daňovém dokladu, mezi stěžovatelem jako kupujícím a společností DELTA TANGENS, s.r.o. jako prodávajícím došlo k uzavření kupní smlouvy, jejímž předmětem byl závazek prodávajícího dodat kupujícímu zboží a převést na něj vlastnické právo k tomuto zboží, a závazek kupujícího za toto zboží zaplatit. Nemůže být nejmenších pochyb, že zboží bylo skutečně dodáno, když správce daně uskutečnil místní šetření v místech uskladnění nakoupeného zboží. Je tedy zřejmé, že k uskutečnění zdanitelného plnění došlo, přičemž ve vztahu ke stěžovateli není vůbec významné, jaký byl obsah přepravní smlouvy. Kupní smlouva, jejímž předmětem je úplatný převod movitých věcí, nemusí mít písemnou podobu a byla-li v daném případě uzavřena ústně, nemohla být správci daně předložena. Stěžovatel nepochybně, že v případě nároku na odpočet daně musí být v souladu skutečný stav a stav formálně právní a má za to, že v rámci vytýkácího řízení byla tato shoda bez výhrad potvrzena. Jak jinak hodnotit stav, kdy byla správci daně předložena faktura za dodané zboží a pokladní doklady o úhradě kupní ceny, bylo zjištěno, že zboží bylo dodáno přepravníkem J. V. a existence zboží byla správcem daně zjištěna při místním šetření. Za tohoto skutkového stavu nelze dospět k jinému závěru, než že k uskutečnění zdanitelného plnění došlo. Stěžovateli není zcela jasné, jak by měl prokazovat přijetí zdanitelného plnění pro uskutečnění ekonomické činnosti. Jak vyplývá z obchodního rejstříku, předmětem jeho podnikání je mimo jiné koupě zboží za účelem jeho dalšího prodeje, přičemž není povinností stěžovatele prodat zboží ve stejném zdaňovacím období, ve kterém jej koupil. Výklad finančního ředitelství je v rozporu se základními zásadami právního státu. Tržní ekonomika je založena na svobodném rozhodování ekonomických subjektů, zda do konkrétního smluvního vztahu vstoupí či nikoliv, a rovněž ve které době tak učiní. Nelze v žádném případě přistoupit na argumentaci, která by výkladem ad absurdum vedla k závěru, že pokud podnikatel ve stejném zdaňovacím období nekoupí a neprodá totéž zboží, nemá nárok na odpočet daně. Stěžovatel koupil předmětné zboží s cílem jej se ziskem prodat, ale k obchodní transakci nedošlo v důsledku poklesu poptávky po tomto zboží. O skutečnosti, že zboží bylo zakoupeno za účelem jeho dalšího prodeje, čímž stěžovatel obnovil svou obchodní činnost, byl správce daně písemně informován. Stěžovatel rovněž upozornil na to, že až při jednání dne 8. 2. 2010 správce daně poprvé vyjádřil konkrétní pochybnosti ohledně podaného daňového přiznání, když do této doby se omezil pouze na zcela obecná a nic neříkající tvrzení, a že jeho postup nebyl v souladu s ust. § 43 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, neboť předmět vytýkácího řízení je vymezen pochybnostmi správce daně, který je oprávněn vyzývat daňový subjekt k vysvětlení jen v rámci okruhu skutečností vztahujících se k těmto pochybnostem. Je tedy povinností správce daně, aby své pochybnosti i to, jakým způsobem mají být vyvráceny, sdělil daňovému subjektu dostatečně konkrétním, jednoznačným, srozumitelným a o skutkové důvody opřeným způsobem, což se v daném případě nestalo. S ohledem na skutečnost, že výzva ze dne 10. 11. 2008 nebyla stěžovateli řádně doručena, nemohl se seznámit s jejím obsahem, a tudíž se o konkrétních pochybnostech správce daně dozvěděl až dne 8. 2. 2010. Mimo to pochybnosti správce daně, že nebylo prokázáno, že zboží bylo

dodáno plátcem daně uvedeným na daňovém dokladu a nebylo prokázáno použití přijatého zdanitelného plnění pro uskutečnění stěžovatelovy ekonomické činnosti, jsou nedůvodné s ohledem na důkazy provedené v daňovém řízení.

Stěžovatel setrval na stanovisku, že kupní smlouva mezi ním a společností DELTA TANGENS, s.r.o. byla uzavřena, o čemž svědčí skutečnost, že zboží bylo dodáno a stěžovatel za ně zaplatil kupní cenu. Vyjádření jednatelek společnosti DELTA TANGENS, s.r.o. o způsobu úhrady kupní ceny je v souladu s příjmovými doklady, a tudíž v tomto směru nemohou vzniknout žádné důvodné pochybnosti. Pokud jde o způsob přepravy, bylo jednoznačně prokázáno, že dopravu zboží ze Schnelldorfu v SRN do Velké Hleďsebe zajišťoval dopravce J. V. Požadavek správce daně na prokázání způsobu, jakým bylo zboží dopraveno z místa vykládky na místo uskladnění, pak jde nad rámec stěžovatelovy povinnosti, neboť nejde o údaj, který by byl uváděn v daňovém přiznání. Z všech uvedených důvodů stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek krajského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Vzhledem k tomu, že účinností zákona č. 456/2011 Sb., ve znění pozdějších předpisů, ke dni 1. 1. 2013 zanikla finanční ředitelství zřízená podle zákona č. 531/1990 Sb., ve znění pozdějších předpisů a jejich působnost ve věcech rozhodování o opravných prostředcích přešla na Odvolací finanční ředitelství, je nyní tento správní orgán žalovaným.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s ust. § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti, a přitom sám neshledal vady uvedené v odst. 4, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

V první stížní námitce vytýkal stěžovatel nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky krajským soudem, a to ohledně doručování výzvy ze dne 10. 11. 2008.

Podle ust. § 17 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků se písemnosti určené právnickým osobám doručují pracovníkům oprávněným za tyto příjemce přijímat písemnosti. Není-li jich, doručuje se písemnost, která je určena do vlastních rukou, tomu, kdo je oprávněn za příjemce jednat, ostatní písemnosti kterémukoliv jejich pracovníku, který písemnost přijme. Stejně se postupuje, ustanovil-li si příjemce u pošty osobu k přijímání docházejících zásilek.

Podle ust. § 17 odst. 12 zákona o správě daní a poplatků je dokladem o doručení písemnosti příjemci řádně vyplněná doručenka.

Podle ust. § 31 odst. 8 písm. a) zákona o správě daní a poplatků prokazuje doručení vlastních písemností daňovému subjektu správce daně.

Z citovaných ustanovení vyplývá, že doručenka je dostačujícím dokladem o doručení, nejsou-li o doručení pochybnosti. Doručení vlastní písemnosti tedy správce daně prokazuje řádně vyplněnou doručenkou. Teprve pokud by vznikly důvodné pochybnosti,

pokračování

zda byla předmětná písemnost doručena do vlastních rukou adresáta, prokazuje správce daně doručení jiným vhodným způsobem. Důkazní břemeno ohledně prokázání důvodných pochybností je na daňovém subjektu, který musí tvrdit a doložit takovou verzi reality, která je způsobilá řádné doručení zpochybnit. Opačný výklad citovaných ustanovení by umožňoval adresátovi z obstrukčních důvodů popírat doručení jakékoliv písemnosti pouhým vyjádřením, že mu nebylo řádně doručeno.

Nejvyšší správní soud se otázkou doručování právníkům osobám již zabýval ve svých rozhodnutích, např. v rozsudcích ze dne 14. 3. 2007 č. j. 8 Afs 25/2006 - 67 a ze dne 16. 11. 2009, č. j. 8 Afs 47/2009 - 53, popř. ze dne 2. 7. 2008, 3 As 29/2008 - 60, v nichž vyslovil, že z celkové úpravy doručování podle zákona o správě daní a poplatků nelze vyvodit závěr, že by bylo nutné písemné pověření k přebírání písemností a že tedy pověření k přijímání písemností může mít i konkludentní povahu. Přitom není podmínkou, aby se jednalo o pracovníka daňového subjektu. Je věcí daňového subjektu zajistit, aby převzetí doručovaných písemností nemohla učinit jiná osoba než ta, která je k tomu oprávněna.

V daném případě je nesporné, že výzva k odstranění pochybností týkajících se daňového přiznání k dani z přidané hodnoty za III. čtvrtletí 2008 byla doručena dne 20. 11. 2008 Z. Š. Stěžovatel účinky tohoto doručení zpochybňoval tvrzením, že Z. Š. nebyl zmocněn, a tedy ani oprávněn, písemnosti určené do stěžovatelových vlastních rukou přebírat. Svědek Z. Š. do protokolu dne 28. 5. 2009 za přítomnosti zástupce stěžovatele uvedl, že byl předsedou představenstva společnosti RUBIK WEST, která měla sídlo ve stejné kanceláři jako stěžovatel. Písemnosti určené stěžovateli přebíral od pracovnice pošty v této kanceláři nebo je vyzvedával na poště. K této činnosti neměl žádné konkrétní zmocnění. Převzaté písemnosti zanechal buď v kanceláři v přihrádce určené stěžovateli nebo je osobně předal účetní D. D. Jednateli stěžovatele žádnou poštu nepředával, protože byl schopen vše ztratit. Svědkyně D. D. uvedla do protokolu dne 29. 6. 2009 za účasti zástupce stěžovatele, že od 1. 10. 2008 zpracovávala na základě písemné smlouvy uzavřené s jednatelem stěžovatele Zdeňkem Rubickým stěžovatelovo účetnictví. Doklady stěžovatele přebírala také od Z. Š. Šetřením správce daně bylo zjištěno, že svědek Z. Š. v 11 případech potvrdil svým podpisem, což nebylo zpochybněno, převzetí písemností pro stěžovatele v době od 18. 7. 2007 do 28. 1. 2009. Podle úředního záznamu ze dne 25. 11. 2008 telefonovala uvedeného dne D. D. správci daně s tím, že ji stěžovatel, který je jejím klientem, požádal, aby reagovala na výzvu k odstranění pochybností k dani z přidané hodnoty za III. čtvrtletí 2008. Skutkové okolnosti tak, jak byly zjištěny finančními orgány jsou v daném případě dostatečným podkladem pro závěr, že Z. Š. byl stěžovatelem, byť konkludentně, zmocněn ve smyslu ust. § 17 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků k přebírání písemností. Proto je stížní námitka o neúčinnosti doručení výzvy ze dne 10. 11. 2008 nedůvodná.

Ve druhé stížní námitce stěžovatel zpochybňoval závěry krajského soudu, že nebylo prokázáno dodání zboží plátcem uvedeným na daňovém dokladu a že stěžovatel použil přijatá zdanitelná plnění pro uskutečnění své ekonomické činnosti.

Stěžovatel v průběhu daňového tvrdil, že jako kupující uzavřel s prodávajícím DELTA TANGENS, s.r.o. kupní smlouvu, nikoliv však v písemné formě. Správce daně

měl pouze k dispozici od dožádaného Finančního úřadu v Plzni fotokopii smlouvy o budoucí kupní smlouvě ze dne 18. 8. 2008 uzavřené mezi budoucím prodávajícím DELTA TANGENS, s.r.o. a stěžovatelem jako budoucím kupujícím. Stěžovatel předložil správci daně fakturu č. 0004 ze dne 23. 9. 2008 vystavenou společností DELTA TANGENS, s.r.o. za nákup kožešinového a koženého zboží v částce 26.852.200 Kč (bez daně z přidané hodnoty ve výši 5.101.918 Kč) a pokladní doklady o hotovostních platbách záloh na nákup předmětného zboží vystavených v období od 18. 8. 2008 do 15. 12. 2008. Všechny pokladní doklady jsou za stěžovatele podepsány jeho jednatelem Zdeňkem Rubickým a za společnost DELTA TANGENS, s.r.o. jednatelekou V. L.. Svědkyně V. L. však do protokolu dne 23. 9. 2009 uvedla, že jí peníze předával jednatel stěžovatele pouze v některých případech. K přepravě zboží uvedla, že zboží bylo přepraveno kamiony ze skladu v Německu do skladu ve Velké Hleďsebi a přepravu zajišťoval stěžovatel. Zboží nakládali 3 lidé od stěžovatele a svědkyně byla pouze u nakládky prvního kamionu a kontrolu dodaného zboží v místě vykládky ve Velké Hleďsebi již nedělala. Podle tvrzení jednatele Zdeňka Rubického však dopravu nakoupeného zboží zajišťoval dodavatel (protokol o místním šetření ze dne 8. 12. 2008). Podle faktury č. 57192008B přepravu zboží uskutečnil přepravce J. V. na trase Schnelldorf – Plzeň, zatímco podle záznamů o provozu vozidla, kterým bylo předmětné zboží přepravováno, č. 0640545 ze dne 15. 9. 2008, č. 0640549 ze dne 23. 9. 2008 a č. 0640554 ze dne 30. 9. 2008 se jednalo o přepravu na trase Schnelldorf – Mariánské Lázně. Svědek J. K. (řidič přepravce) uvedl, že přepravované zboží bylo vyloženo ve Velké Hleďsebi na parkovišti za pumpou a prováděli ji jemu neznámí lidé. Podle protokolu o místním šetření sepsaném dne 8. 12. 2008 ověřovali pracovníci správce daně existenci zboží nakoupeného od společnosti DELTA TANGENS, s.r.o. na třech místech: Velká Hleďsebe, Bezejmenná 378 (sklepní prostory rodinného domu) a Plzeňská 1 (zadní trakt čerpací stanice) a Sekerské Chalupy č. 30 (zadní trakt bývalého kasina). Zboží bylo dílem rozvěšeno a dílem uloženo v kartonech. Pracovníci správce daně namátkově zkontrolovali obsah některých kartonů. Uskutečněná zdanitelná plnění vykazoval stěžovatel pouze v daňovém přiznání za zdaňovací období IV. čtvrtletí 2008, a to ve výši 16.798 Kč. Za zdaňovací období I. a II. čtvrtletí 2009 nebyla v podaných daňových přiznáních vykázána žádná uskutečněná zdanitelná plnění a za zdaňovací období III. a IV. čtvrtletí 2009 stěžovatel daňová přiznání nepodal, a to ani na výzvu správce daně. Ve vyjádření ke zjištění správce daně v průběhu vytykácího řízení stěžovatel pouze uvedl, že použití plnění přijatého ve III. čtvrtletí 2008 vyplývá z jeho předmětu činnosti uvedeného v obchodním rejstříku a že není povinen zboží prodat ve stejném zdaňovacím období, kdy jej nakoupil.

Podle ust. § 2 odst. 1 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty je předmětem daně mimo jiné dodání zboží za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti, s místem plnění v tuzemsku.

Podle ust. § 72 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty má plátce nárok na odpočet daně, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti.

Podle ust. § 5 odst. 1 a 2 zákona o dani z přidané hodnoty je osoba povinná k dani fyzická nebo právnická osoba, která samostatně uskutečňuje ekonomické činnosti, pokud tento zákon nestanoví v § 5a jinak. Osobou povinnou k dani je i právnická osoba, která nebyla založena nebo zřízena za účelem podnikání, pokud uskutečňuje ekonomické

pokračování

činnosti. Ekonomickou činností uvedenou v odstavci 1 se pro účely tohoto zákona rozumí soustavná činnost výrobců, obchodníků a osob poskytujících služby, včetně důlní činnosti a zemědělské výroby a soustavné činnosti vykonávané podle zvláštních právních předpisů, zejména nezávislé činnosti vědecké, literární, umělecké, výchovatelské nebo učitelů, jakož i nezávislé činnosti lékařů, právníků, inženýrů, architektů, dentistů a účetních znalců. Za ekonomickou činnost se také považuje využití hmotného a nehmotného majetku za účelem získání příjmů, pokud je tento majetek využíván soustavně.

Podle ust. § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků prokazuje daňový subjekt všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván.

Vytýkácí řízení, které je součástí vyměřovacího řízení, je jedna z forem daňového řízení, v jehož rámci správce daně ověřuje správnost stanovení daňového základu a následně daňové povinnosti, které plátce deklaruje v daňovém přiznání. Správce daně k němu přistupuje tehdy, vzniknou-li pochybnosti o správnosti a pravdivosti daňového přiznání.

V dané věci byl stěžovatel vyzván správcem daně k odstranění pochybností o dodání předmětného zboží společností DELTA TANGENS, s.r.o. Na tyto výzvy reagoval pouze předložením faktury a potvrzeními o úhradě kupní ceny ve splátkách. Protože tyto důkazní prostředky nebyly podle správce daně dostačující k prokázání stěžovatelova tvrzení, že zboží bylo dodáno společností DELTA TANGENS, s.r.o., bylo provedeno místní šetření, byl vyslechnut jednatel stěžovatele a svědci V. L., J. V. aj. K. Ani žádným z uvedených důkazních prostředků nebylo mimo jakoukoliv pochybnost prokázáno, že se uskutečnilo zdanitelné plnění tak, jak bylo deklarováno ve stěžovatelem předložené faktuře. Pouze bylo prokázáno, že stěžovatel uzavřel smlouvu o budoucí kupní smlouvě se společností DELTA TANGENS, s.r.o., že J. K. přepravoval zboží ze Schnelldorfu, které bylo vyloženo ve Velké Hleďsebi na parkovišti za pumpou osobami, jejichž totožnost zůstala neznámá, a že stěžovatel měl na třech místech uskladněno kožešinové a kožené zboží. Skutečnost vyplývající z potvrzení, že jednotlivé splátky na kupní cenu byly vždy předány V. L., nebyla svědeckou výpovědí V. L. potvrzena. Rovněž výpověď této svědkyně a tvrzení jednatele stěžovatele ohledně zajišťování přepravy předmětného zboží se liší. Stěžovatel tak ani na opakované výzvy správce daně neprokázal skutečnosti, k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu vytýkácího řízení vyzván, a neodstranil tedy výše uvedené pochybnosti. Existence zboží, ani formálně správný daňový doklad nejsou dostatečný důkazem prokazujícím, že přijaté zdanitelné plnění bylo uskutečněno právě plátcem uvedeným na tomto daňovém dokladu.

Stejně tak se stěžovateli nepodařilo prokázat, že přijaté plnění použil pro uskutečnění své ekonomické činnosti. Takovým důkazním prostředkem není oprávnění k podnikatelské činnosti s předmětem podnikání koupě zboží za účelem jeho dalšího prodeje a prodej. Fyzická nebo právnická osoba vykonávající ekonomickou činnost je považována za osobu povinnou k dani bez ohledu na účel či výsledek předmětné činnosti, například i tehdy, je-li výsledkem této činnosti ztráta, nebo je vykonávána z jiných důvodů než pro dosažení zisku (charitativní činnost, činnost různých neziskových organizací apod.). Jedním z kritérií pro posouzení ekonomické činnosti je i její soustavnost. V daném případě nelze dovodit, že stěžovatel použil zboží nakoupené za řádově desítky milionů

k ekonomické činnosti, když v následujícím čtvrtletí roku 2008 z něj prodal jen nepatrnou část a v průběhu celého dalšího roku z nakoupeného zboží neprodal vůbec nic.

V průběhu vytykácího řízení nejen, že nebyly pochybnosti správce daně odstraněny, ale naopak byly ještě prohloubeny. Přitom bylo na stěžovateli, aby splnil povinnosti ve smyslu ust. § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků

Z výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji podle ust. § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl bez jednání postupem podle ust. § 109 odst. 2 s. ř. s., podle kterého o kasační stížnosti rozhoduje zpravidla bez jednání.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ust. § 60 odst. 1 věta první ve spojení s § 120 s. ř. s., podle kterého, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Nejvyšší správní soud žádnému z účastníků náhradu nákladů nepřiznal, protože stěžovatel v řízení úspěch neměl a krajskému úřadu žádné náklady s tímto řízením nevznikly.

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

V Brně dne 13. června 2013

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu