



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudců JUDr. Petra Mikeše, Ph.D., a Mgr. Daniely Zemanové v právní věci **žalobce: M. J.**, zast. JUDr. Ing. Tomášem Matouškem, advokátem se sídlem Dukelská 15, Hradec Králové, proti **žalovanému: Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Hradci Králové ze dne 4. 6. 2012, č. j. 3382/12-1300-607589, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 26. 4. 2013, č. j. 31 Af 75/2012 - 52,

t a k t o :

- I. Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 26. 4. 2013, č. j. 31 Af 75/2012 - 52, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.
- II. Žalobci **se vrací** přeplatek na soudním poplatku za kasační stížnost ve výši **5 000 Kč**, který mu bude vyplacen z účtu Nejvyššího správního soudu k rukám jeho zástupce JUDr. Ing. Tomáše Matouška, advokáta se sídlem Dukelská 15, Hradec Králové, ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Včas podanou kasační stížností napadl žalobce (dále jen „stěžovatel“) shora označený rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové (dále jen „krajský soud“), kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 6. 2012, č. j. 3382/12-1300-607589, jímž bylo zamítnuto stěžovatelovo odvolání proti rozhodnutí Finančního úřadu v Chrudimi ze

dne 3. 5. 2011, č. j. 135451/11/233911605680. Posledně zmíněným správním rozhodnutím byla stěžovateli vyměřena daň z přidané hodnoty za 4. čtvrtletí roku 2009 ve výši 443 147 Kč.

[2] Krajský soud v napadeném rozsudku, který je dostupný z www.nssoud.cz, uvedl, že finanční orgány neuznaly stěžovatelův nárok na odpočet daně z plnění uskutečněných společností SECURE, s. r. o. (dále jen „SECURE“). Tato společnost byla nekontaktní a správce daně zjistil, že byla zapojena do podvodného schématu dovozu textilu.

[3] V řízení před správcem daně byli vyslechnuti MUDr. J. J., Mgr. Z. J., M. P. a Ing. P. M. Z jejich výpovědí vyplynulo, že doprovázeli stěžovatele na jeho obchodních cestách a byli fyzicky přítomni předáváním zboží. Krajský soud však zhodnotil, že jejich výpovědi se pohybovaly jen v obecné rovině. Svědci vypověděli, že na určené místo přijela dodávka se zbožím, přičemž na vnitřní straně dveří této dodávky byla kopie výpisu z obchodního rejstříku a kopie rozhodnutí o registraci k dani z přidané hodnoty znějící na společnost SECURE. Svědci však dle krajského soudu nevěděli, zda osoby, které zboží přivezly a předaly, byly zaměstnanci dané společnosti či jaký k ní měly vztah. Krajský soud poukázal na nesrovnalost ve výpovědích svědků, která se týkala toho, že pokud mělo předání některého zboží proběhnout na tržnici v Brně, vzbuzuje pochybnosti skutečnost, že zde společnost SECURE neměla pronajatý žádný stánek ani kontejner. Stejně tak důvěryhodnost svědeckých výpovědí zpochybňuje i to, že společnost SECURE neměla v předmětném období registrována žádná vozidla. Výpovědi svědků, kteří vypověděli, že dodávky, které zboží dovezly, byly označeny logem této společnosti, se proto jevily krajskému soudu jako nepravděpodobné. Vzhledem k tomu, že v době obchodních transakcí již vypršela platnost cestovního dokladu jednatele společnosti SECURE a daná společnost neměla žádné zaměstnance, tak dle krajského soudu logicky vyvstala otázka, s kým vlastně měl být tvrzený obchod uzavřen.

[4] Krajský soud souhlasil s tím, že stěžovatel nemůže nést odpovědnost za nekontaktnost dodavatele zboží. Z daňového řízení však bylo patrné, že stěžovateli nebyly vytýkány tyto nedostatky. Správce daně spatřoval problém v tom, že stěžovatel neprokázal své tvrzení, resp. že výsledky svědků se nestaly dostatečným důkazem k prokázání stěžovatelových tvrzení. Navržený svědci vypovídali dle krajského soudu jen v obecné rovině o způsobu předání zboží a jeho zaplacení. Krajský soud přisvědčil tomu, že jejich výpovědi nebylo možno osvědčit za důkaz toho, že zboží předal a daňové doklady vystavil plátcé daně, který na nich byl uveden. Tento závěr nebyl zvrácen ani tím, že při hodnocení dalších méně významných důkazních prostředků krajský soud stěžovateli přisvědčil. Konkrétně šlo o to, že stěžovatel nemusel osobně znát jednatele dodavatelské společnosti SECURE, o to, že pokud dodavatel neměl registrováno žádné vozidlo, mohl dopravní prostředek užívat např. na základě nájemní smlouvy, a o to, že po stěžovateli nelze požadovat, aby měl ve svém telefonu uloženo číslo na dodavatele zboží i po určitém časovém odstupu od uskutečněných obchodních transakcí.

[5] Důvodnou krajský soud neshledal ani námitku, že finanční orgány pochybily, když neprovedly výslech svědka Tuan Anh Nguyena, jednatele společnosti SECURE. Platnost jeho cestovního dokladu skončila 4 roky před uskutečněním zdanitelného plnění a na své adrese v Ja. se navržený svědek nezdržoval.

[6] Ve vztahu ke společnosti DIKAMENT, s. r. o. (dále jen „DIKAMENT“), od níž stěžovatel taktéž deklaroval přijetí zdanitelného plnění, krajský soud konstatoval, že ze správního spisu vyplynulo, že této společnosti byla ukončena registrace k dani z přidané hodnoty dne 30. 9. 2009. Pokud stěžovatel uplatnil nárok na odpočet daně z přidané hodnoty z přijatého

zdanitelného plnění uskutečněného po tomto datu, nemohl splnit podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně. Stěžovatel od jmenovaného dodavatele převzal plnění v 19 případech, a to v časovém intervalu od 1. 10. 2009 do 6. 11. 2009. Dle krajského soudu nemohla obstát námitka, že si stěžovatel před začátkem obchodování, tedy v září 2009, ověřoval v registru plátců daně údaje o dodavatelské společnosti, neboť mu muselo být známo, že údaje v registru se mohou v krátkých časových intervalech měnit, a tudíž nelze spoléhat v průběhu celého následujícího měsíce na jednu zjištěnou informaci. K námitce, že ze spisu nevyplývá, že by veřejná vyhláška, jejímž prostřednictvím mělo být rozhodnutí o zrušení registrace společnosti DIKAMENT k dani z přidané hodnoty doručeno, byla vyvěšena v sídle této společnosti, krajský soud konstatoval, že to nelze ze správního spisu ověřit. Správce daně dle krajského soudu zcela legitimně vycházel z důvěry ve správnost veřejného registru a neměl důvod údaje v něm uvedené zpochybňovat. Navíc i případný nedostatek v řízení o registraci k dani u jiného subjektu nemohl být řešen v daňovém řízení u samotného stěžovatele.

[7] Krajský soud ze shora uvedených důvodů žalobu jako nedůvodnou zamítl.

II. Obsah kasační stížnosti

[8] V kasační stížnosti stěžovatel uvedl, že předloženými písemnými důkazy a svědeckými výpověďmi bylo prokázáno, že obdržel dodávky zboží od plátce uvedeného na daňových dokladech, tj. společnosti SECURE. Stěžovatel si ověřil, že SECURE je řádně registrována jako plátce daně z přidané hodnoty, současně byl seznámen i s výpisem z obchodního rejstříku pro tuto společnost. Jak registrace k dani z přidané hodnoty, tak výpis z obchodního rejstříku, byly rovněž vyvěšeny na vnitřní straně dveří automobilu, kterým společnost SECURE stěžovateli dodávala zboží. K dodávce zboží došlo přímo z tohoto automobilu na veřejně přístupných místech (např. na parkovišti před obchodním domem IKEA v Praze) či v areálu tržnice na Olomoucké ulici v Brně, a to v drátěné kóji, která byla označena nápisem SECURE, případně ve shodně označeném kontejneru. Stěžovatel tak neměl žádný racionální důvod k pochybnostem o tom, že mu zboží dodává právě společnost SECURE, zvláště když současně jménem této společnosti byly přijímány i platby za zboží spolu s předáním příslušných dokladů o zaplacení znějících na společnost SECURE.

[9] Za nekontaktnost dodavatelské společnosti nemůže stěžovatel dle svého mínění nést žádnou odpovědnost. Proti vyjádření krajského soudu, že nekontaktnost nehrála zásadní roli, stěžovatel vystoupil s tvrzením, že nekontaktnost neměla hrát žádnou roli.

[10] Stěžovatel nesouhlasí s krajským soudem, že by výpovědi svědků byly pouze obecné, jelikož všichni svědci popsali proces předávání zboží, dokladů a peněz mezi ním a dodavatelskou společností. Ze svědeckých výpovědí vyplynulo, že prostory, kde bylo zboží dodáváno, případně automobil, ze kterého se zboží vykládalo, byly označeny firmou SECURE. Svědci dále potvrdili, že viděli výpis z obchodního rejstříku i osvědčení o registraci k dani z přidané hodnoty pro společnost SECURE.

[11] Za nepřijatelný argument považuje stěžovatel tvrzení krajského soudu, že svědci nevěděli, zda osoby předávající zboží byly zaměstnanci společnosti SECURE. Stěžovatel a tím méně svědci přítomní dodávkám zboží nemají žádné právo zjišťovat identitu osob předávajících zboží či zjišťovat jejich vztah ke společnosti SECURE. Jestliže se stěžovatel

dostavil do provozovny, která byla označena firmou SECURE nebo jestliže odebíral zboží z dodávkového automobilu výrazně označeného touto firmou, na vnitřní straně jehož dveří byly navíc vyvěšeny výpis z obchodního rejstříku a osvědčení o registraci k dani z přidané hodnoty, pak stěžovatel nemohl mít nejmenší pochybnost o tom, kdo je dodavatelem zboží. Vztahy konkrétních osob, které zboží předávaly, ke společnosti SECURE byly pro stěžovatele jako odběratele nevýznamné. Podle § 15 a § 16 zákona č. 513/1991 Sb., obchodního zákoníku, ve znění účinném v rozhodné době (dále jen „obchodní zákoník“), platí, že ten, kdo byl při provozování podniku pověřen určitou činností, je zmocněn ke všem úkonům, k nimž při této činnosti obvykle dochází, a dále platí, že podnikatele zavazuje i jednání jiné osoby v jeho provozovně, nemohla-li třetí osoba vědět, že jednající osoba k tomu není oprávněna.

[12] To, že společnost SECURE neměla v tržnici pronajatý žádný stánek či kontejner a že neměla registrované žádné vozidlo, nemůže zpochybnit svědecké výpovědi. Svědci totiž vypověděli jen o tom, co vnímali vlastními smysly (označení automobilu, kontejneru či kóje logem SECURE), nevypovídali však o tom, na základě jakých právních vztahů SECURE užívala automobily, kontejner a kóji. Užívání mohlo probíhat na základě např. nájemních či podnájemních vztahů, nicméně i jejich užívání bez právního důvodu ze strany společnosti SECURE nemůže nijak zpochybňovat stěžovatelův nárok na odpočet daně ani věrohodnost vyslechnutých svědků.

[13] Stěžovatel vyjádřil nesouhlas s hodnocením krajského soudu, že pochybnosti v nynější věci vzbuzovala skutečnost, že Tuan Anh Nguyenovi, jednateři společnosti SECURE, skončila platnost cestovního dokladu v roce 2005, i když uskutečnění zdanitelných plnění bylo tvrzeno v roce 2009. Stěžovatel zde namítl, že uvedená osoba byla dne 27. 6. 2007 zapsána do obchodního rejstříku jako jednatel, je tak zřejmé, že se v roce 2007 zdržovala v České republice a prováděla zde právní úkony i po skončení platnosti svého cestovního dokladu. Tyto skutečnosti ostatně vyvrací tvrzení žalovaného, že Tuan Anh Nguyena nešlo vyslechnout, jelikož se nenacházel na českém území. Krajský soud se s danou argumentací dle stěžovatele vůbec nevypořádal, pouze uvedl, že žalovanému nelze vytýkat, že svědek vyslechnut nebyl, když mu dle informace Ministerstva vnitra vypršela platnost cestovního dokladu.

[14] Krajský soud své pochybnosti o přijetí zdanitelného plnění od společnosti SECURE vyvodil jen ze skutečností, které byly zjistitelné pouze orgány veřejné moci a o kterých nemohlo být stěžovateli nic známo (šlo o skutečnost, že SECURE neměla registrováno žádné vozidlo, že nevykazovala zaměstnance, neměla pronajatý stánek ani kontejner na tržnici na Olomoucké ulici v Brně). Stěžovatel měl pouze jedinou možnost prověření svého dodavatele, a to v obchodním rejstříku a v registru plátců daně z přidané hodnoty. Takové prověření stěžovatel provedl a nemohou mu jít k tíži takové skutečnosti, o nichž vědět nemohl. Krajský soud tak nijak nezohlednil legitimní důvěru stěžovatele ve správnost údajů ve veřejném registru, byť poukázal na to, že žalovaný zcela správně vycházel ze správnosti údajů v takovém registru.

[15] Za nesprávný považuje stěžovatel odkaz na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 4. 2011, č. j. 8 Afs 49/2010 - 58. V případě výpovědí svědků nebyla pochybnost o tom, kdo zboží stěžovateli předával, pokud jde o přesný časový okamžik předání zboží, je pravdou, že se k tomu svědci nevyjadřovali, nešlo však o spornou či pochybnou okolnost v nynějším případě a správce daně ani nekladl otázky tímto směrem.

[16] Stěžovatel dále uvedl, že pokud finanční orgány a krajský soud vycházely z podezření, že dodavatelská společnost byla zapojena do podvodného schématu dovozu textilu a mohla krátit daň z přidané hodnoty, pak nelze rozumně předpokládat, že tato dodavatelská společnost jednala čestně a poctivě i se stěžovatelem. Není pak žádný rozumný důvod k domněnce, že by stěžovatel mohl mít pochybnosti o tom, kdo je jeho dodavatelem. Stěžovatel se dovolal ochrany své dobré víry a poukázal na rozsudky Soudního dvora Evropské unie ve věcech *Gábor Tóth a Bonik EOOD*. Krajský soud se takovou argumentací nezabýval, ačkoli již v žalobě bylo odkázáno na rozsudek Soudního dvora ve věci *Axel Kittel* a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 10. 2007, č. j. 9 Afs 81/2007 - 60.

[17] Ve vztahu k přijetí zdanitelného plnění od společnosti DIKAMENT stěžovatel uvedl, že podstatou jeho argumentace již před krajským soudem bylo to, že veřejná vyhláška, již bylo doručováno rozhodnutí o zrušení registrace zmíněné společnosti k dani z přidané hodnoty, nebyla řádně a v souladu se zákonem doručena. Stěžovatel tak konstatoval, že společnost DIKAMENT nepřestala být plátcem daně z přidané hodnoty ani po 1. 10. 2009. Stěžovatel si navíc před zahájením obchodování ověřoval v registru plátců daně z přidané hodnoty údaje o společnosti DIKAMENT a byl utvrzen, že jím je, tudíž jednal v dobré víře. K prokázání svého tvrzení o vadném doručení rozhodnutí o zrušení registrace navrhl důkaz daňovým spisem společnosti DIKAMENT. S tím se však krajský soud nedostatečně vypořádal, když pouze konstatoval, že případné nedostatky v řízení o registraci jiného daňového subjektu nemohou být řešeny ve stěžovatelově řízení. Ve vztahu k dobré víře stěžovatele krajský soud sdělil, že údaje v registru se mohou měnit v krátkých časových intervalech a nelze tak spoléhat na jednu zjištěnou informaci. Krajský soud se dle stěžovatele nevypořádal s argumentem, že důkazní břemeno o doručení písemností tíží správce daně, stejně tak se nevypořádal s důkazním návrhem daňovým spisem společnosti DIKAMENT. Stěžovateli není uložena povinnost denně ověřovat registr plátců daně z přidané hodnoty. Jestliže navíc mělo dojít ke zrušení registrace ke dni 30. 9. 2009, považuje stěžovatel za nepravděpodobné, že by se tato informace v registru objevila okamžitě.

[18] Stěžovatel navrhl rozsudek krajského soudu zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení.

III. Vyjádření žalovaného

[19] Žalovaný ve svém vyjádření uvedl, že nekontaktnost společnosti SECURE v řízení hrála tu roli, že se stala jedním z důvodů zahájení vytýkacího řízení ve smyslu § 43 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném v rozhodné době (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“). Žalovaný dále souhlasí s hodnocením krajského soudu, že výpovědi svědků byly jen v obecné rovině. Ze žádné svědecké výpovědi totiž nevyplynuly jakékoli relevantní závěry, které by odstranily pochybnosti o dodání zboží společností SECURE. Svědci mohli dle žalovaného zachytit určité informace, které by mohl správce daně prověřit, jako např. státní poznávací značku automobilu, jména jednajících osob apod. Žádnou takovou skutečnost však svědci neuvedli. Stěžovatel se dovolával ust. § 15 a § 16 obchodního zákoníku, aniž by ovšem jakkoli prokázal naplnění podmínek stanovených v daných ustanoveních.

[20] Dle žalovaného byla prokázána skutečnost, že panu Tuan Anh Nguyenovi vypršela platnost cestovního dokladu. Další skutečností, která nasvědčovala tomu, že se na českém

území nezdržoval, bylo to, že zde jeho pobyt není znám. Zápisy v obchodním rejstříku po roce 2005 týkající se této osoby považuje žalovaný s největší pravděpodobností za podvod.

[21] Žalovaný nesouhlasí s tvrzením stěžovatele, že ten neměl stejné možnosti ověření informací v různých registrech jako správce daně. Žalovaný zdůraznil, že daňový subjekt tíží důkazní břemeno a je na stěžovateli, aby jej unesl, což mohl činit i jinými způsoby, než jaké měl k dispozici správce daně. Skutečnost, že se stěžovatel omezil pouze na návrh důkazů svědeckými výpověďmi, jde jen k jeho tíži.

[22] Ve vztahu ke společnosti DIKAMENT žalovaný uvedl, že jediným příjemcem rozhodnutí o zrušení registrace byl tento subjekt, který jako jediný může namítat, že nedošlo k doručení daného rozhodnutí. Důkazní břemeno správce daně o doručení písemností se vztahuje jen k písemnostem doručovaným daňovému subjektu, s nímž je vedeno řízení, nikoli i vůči třetím nezúčastněným osobám. Skutečnost, že si údaje o dané společnosti stěžovatel ověřoval v registru plátců pouze jedenkrát v září 2009 a následně s ní další dva měsíce obchodoval, jde jen k tíži samotného stěžovatele, nikoho jiného.

[23] Žalovaný navrhl kasační stížnost zamítnout.

IV. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[24] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost je podána osobou k tomu oprávněnou, je podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná, stěžovatel je v řízení o kasační stížnosti zastoupen advokátem. Důvody kasační stížnosti odpovídají důvodům podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“). Zdejší soud přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů, zároveň zkoumal, zda netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.). Přitom dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

[25] Stěžovatel uplatnil nárok na odpočet daně z přidané hodnoty jednak z plnění, která dle jeho tvrzení měla uskutečnit společnost SECURE, jednak z plnění, která měla uskutečnit společnost DIKAMENT. Finanční orgány neuznaly tento nárok ve vztahu k plněním od žádné z těchto společností.

IV. a) Hodnocení ve vztahu k deklarovaným zdanitelným plněním od společnosti SECURE

[26] Nejvyšší správní soud sdílí názor finančních orgánů a krajského soudu, že se stěžovateli nepodařilo unést důkazní břemeno ve vztahu k jeho tvrzení, že posuzované zdanitelné plnění přijal právě od toho plátce daně (společnosti SECURE), od něhož přijetí deklaroval.

[27] Stěžovatel předložil daňové doklady vystavené společností SECURE. Prokazování nároku na odpočet daně je sice primárně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. To znamená, že ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, není-li prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění

došlo tak, jak je v dokladech deklarováno, či nejsou-li splněny další zákonné podmínky pro jeho uplatnění.

[28] Výše uvedené závěry mají svůj odraz také v judikatuře Ústavního soudu, který ve svém nálezu ze dne 15. 5. 2001, sp. zn. IV. ÚS 402/99, publikovaném jako N 73/22 SbNU 131 (dostupném na www.nalus.cz stejně jako další zde citovaná rozhodnutí Ústavního soudu), vyslovil, že „*důkaz daňovým dokladem je pouze formálním důkazem dovršujícím hmotněprávní aspekty skutečného provedení zdanitelného plnění. Jestliže zdanitelné plnění nebylo uskutečněno, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením, byť formálně správného, daňového dokladu. Daňový doklad, který jen simuluje (bez rozdílu, zda jde o simulaci absolutní či relativní) uskutečnění zdanitelného plnění, není relevantním důkazem a jeho předložení může vést k formulaci požadavku směřujícího k dokázání hmotněprávního úkonu, tj. k důkazu existence zdanitelného plnění*“. Proto nemůže být jen samotné doložení po formální stránce bezvadného daňového dokladu dostatečným podkladem pro uznání nároku na odpočet daně, vždy musí být v první řadě fakticky podložen existujícím zdanitelným plněním přijatým od toho plátce daně, od něhož je to tvrzeno.

[29] Finančnímu úřadu v Chrudimi přitom vznikly pochybnosti o tom, že zboží stěžovatel přijal od plátce daně, od něhož jeho přijetí deklaroval. Důvodem pochybností bylo to, že byl ze strany Finančního úřadu Brno I zpraven o tom, že společnost SECURE podala přiznání k dani z přidané hodnoty za jednotlivá zdaňovací období roku 2007 a 2008, v nichž vykazovala neobvykle vysoké obraty na vstupu i výstupu s minimální daňovou povinností, popř. s nadměrným odpočtem. I přiznanou nízkou daňovou povinnost neplnila. Místním šetřením bylo zjištěno, že se tato společnost v místě svého sídla zapsaného v obchodním rejstříku nenachází a ani jejímu jednateři nelze na adresu pobytu uvedenou v obchodním rejstříku doručovat písemnosti. Dále Finanční úřad Brno I upozornil na informaci od Generálního ředitelství cel, že společnost SECURE byla zapojena do podvodného schématu dovozu textilu do Slovenské republiky a dále též do České republiky, a že u daného subjektu je podezření, že může docházet ke zneužívání celního režimu při dodávkách zboží v rámci Evropské unie a daňovým únikům na dani z přidané hodnoty.

[30] Na základě uvedených informací správce daně stěžovateli adresoval výzvu k odstranění pochybností o tom, že stěžovatel obdržel zdanitelné plnění, u něhož nárokoval odpočet daně, právě od společnosti SECURE.

[31] Stěžovatelem předložené důkazní prostředky nebyly dostatečné. Šlo o svědecké výpovědi Mgr. Z. J., otce stěžovatele, dále M. P., stěžovatelova kamaráda, MUDr. J. J., matky stěžovatele, a Ing. P. M., otce stěžovatelova kamaráda.

[32] Svědci uvedli, že se účastnili stěžovatelových obchodních cest, při nichž bylo přebíráno zboží, což dle svědeckých výpovědí zčásti probíhalo na vietnamské tržnici na Olomoucké ulici v Brně a zčásti tak, že zboží bylo dovezeno na smluvená místa (parkoviště před obchodními centry v Brně a Praze či benzínové stanice), kam dorazilo bílé dodávkové auto, které bylo na dveřích řidiče označeno firmou SECURE. Na vnitřní straně dveří u nákladového prostoru dodávky byl vyvěšen výpis z obchodního rejstříku pro společnost SECURE a osvědčení o její registraci k dani z přidané hodnoty. Ve vztahu k přebírání zboží z dodávkového automobilu svědci uvedli, že v něm přijeli většinou dva Vietnamci, kteří

hovořili česky. Stěžovatel dle svědků zboží namátkově zkontroloval, poté hotově zaplatil a převzal fakturu a doklad o zaplacení, v němž byla jako vystavitel uvedena společnost SECURE.

[33] Okolnost, že dle svědeckých výpovědí bylo zboží vykládáno z dodávkového auta označeného nálepkou SECURE, v němž byl vylepen výpis z obchodního rejstříku a osvědčení o registraci k dani, dle Nejvyššího správního soudu nezvratně nedokládá dodání zboží právě od této společnosti, neboť vnější označení vozidla pouhou nálepkou na dveřích řidiče či vylepení výpisu z obchodního rejstříku a osvědčení mohou sloužit jen jako podklad k pouhé domněnce, nikoli jako důkaz o souvztažnosti vozidla k dané společnosti, jelikož je reálně možné, že i takto označené vozidlo může užívat jiný subjekt. To navíc za situace, kdy se správci daně podařilo zjistit (č. l. 63 správního spisu), že daná společnost neměla registrována žádná dodávková vozidla. Společnost SECURE měla v minulosti určitá vozidla registrována jen mezi lety 2006 a 2007, šlo o Škodu Favorit, Škodu Pick-up, Škodu Superb a Hondu Fireblade, žádná dodávková auta zde ale nefigurovala. V dané souvislosti lze souhlasit se stěžovatelem, že dodávková vozidla mohla společnost SECURE užívat např. na základě nájemního vztahu, aniž by jej registrovala, jde však o pouhou stěžovatelovu spekulaci, která nic nemění na skutečnosti, že výpovědi svědků o označení vozidel nebyly schopny vyvrátit pochybnosti správce daně o tom, že uskutečnění zdanitelného plnění proběhlo od subjektu, o němž to stěžovatel tvrdil.

[34] Správce daně měl oprávněné pochybnosti i vzhledem ke skutečnosti, že od roku 2008 společnost SECURE nepodávala daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti, přičemž tento daňový subjekt byl dlouhodobě nekontaktní (viz č. l. 72 správního spisu). Jde o určitou nesrovnalost, která vzbuzuje otázky ohledně toho, zda Vietnamci, které svědci viděli při přebírání zboží z dodávky, měli nějaký vztah ke společnosti SECURE, která od roku 2008 nedeklarovala vůči finančním orgánům, že by měla jakékoli zaměstnance. Zdejší soud konstatuje, že nebylo povinností stěžovatele, aby prokazoval, jaký vztah měli dotyční Vietnamci ke společnosti SECURE, neprokázání tohoto vztahu samo o sobě nemůže ústít a ani neústilo v neuznání nároku na odpočet daně. Po stěžovateli však lze žádat, aby věrohodným způsobem prokázal svá tvrzení o deklarovaném obchodním případě a pochybnosti správce daně dostatečně vyvrátil. Jím předložené či navržené důkazní prostředky musí mít takovou vypovídací hodnotu, aby obstály i vůči podloženým pochybnostem, které doložil správce daně, v projednávané věci se to však nepodařilo. Svědci žádné konkrétní informace o tom, od koho bylo deklarované zboží přebíráno, neuvedli, a nemohli proto k vyvrácení pochybností a unesení důkazního břemene stěžovatele žádným způsobem přispět. Pochybnost ohledně skutečného dodavatele zboží stále existuje, neboť závěru, že popisované osoby jednaly jménem deklarovaného dodavatele, žádné konkrétní skutečnosti nesvědčí. O této pochybnosti pak svědčí i to, že sama společnost SECURE nedeklarovala vůči státu žádné zaměstnance ve vztahu k dani z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti.

[35] V daném ohledu důkazní pozici stěžovatele nezlepšila ani skutečnost, že na příjmových pokladních dokladech, které stěžovatel správci daně předložil a o nichž svědci vypovídali, že byly předány po zaplacení zboží při jeho převzetí, byl uveden jen jednoduchý a nečitelný podpis společně s razítkem společnosti SECURE. Nebylo zde uvedeno žádné jméno osoby, která hotovost převzala, pod zcela nečitelným podpisem byl pouze uveden text: „*Přijal (Podpis pokladníka)*“. Finanční orgány tak stěžovatelem tvrzené skutečnosti nemohly ověřit ani u osob, které měly fyzicky hotovost přebírat, jelikož o jejich totožnosti nebylo nic známo ani stěžovateli ani svědkům a z pokladních dokladů nebyla zjistitelná.

[36] Stěžovatel vypověděl, že zboží objednával telefonicky nebo e-mailem. Nebyl však schopen uvést konkrétní telefonní číslo, jelikož je již neměl v době své výpovědi, která se uskutečnila dne 16. 11. 2010 (v nynější věci šlo o nárok na odpočet daně za 4. čtvrtletí roku 2009). Uvedl tak jen e-mailovou adresu securero@seznam.cz, která však ke dni 17. 1. 2011 neexistovala, jak ověřil správce daně (č. l. 30 správního spisu). Ani tyto okolnosti žádným způsobem nepřispěly k prokázání toho, že by stěžovatelovým dodavatelem byla společnost SECURE.

[37] Důkazní situace ohledně předání zboží z dodávek tak byla taková, že finanční orgány zjistily a prokázaly skutečnosti, které vnášejí pochybnosti do toho, že dodání zboží proběhlo od subjektu deklarovaného stěžovatelem. Šlo o to, že dodavatel neměl registrována žádná dodávková vozidla, že k dani z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti nehlásil žádné své zaměstnance, že neexistuje e-mail, na který měl stěžovatel svého dodavatele kontaktovat. Nejde o skutečnosti, které by přímo vyvracely stěžovatelovo tvrzení o dodání zboží od daného subjektu (v dané fázi řízení nebylo povinností správce daně vyvrátit stěžovatelovo tvrzení, naopak bylo úkolem stěžovatele jeho tvrzení relevantní pro výši daňové povinnosti dokázat), nicméně správcem zjištěné skutečnosti odůvodňovaly pochybnosti o stěžovatelových tvrzeních. Zda se stěžovateli podařilo prokázat jeho tvrzení, je nutno zkoumat vzhledem ke komplexu skutečností, které v řízení vyšly najevo. To se však stěžovateli nepovedlo, jelikož důkazy, které byly v řízení opatřeny, z výše rozebraných důvodů neměly takovou vypovídací hodnotu, aby u předání zboží z dodávkových vozidel prokázaly přijetí plnění právě od stěžovatelem deklarovaného plátce daně.

[38] Lze sice souhlasit se stěžovatelem, že výpovědi svědků nebyly pouze obecné, jak uvedl krajský soud, to však nic nemění na tom, že ze zde rozebraných důvodů svědci k prokázání přijetí zdanitelného plnění od deklarované společnosti SECURE nepřispěli. Je přitom zcela na daňovém subjektu, aby způsob svého podnikání a způsob, jakým provádí své obchody a jakým je dokumentuje, uzpůsobil tak, aby byl schopen unést břemeno tvrzení i břemeno důkazní ohledně skutečností, které tvrdí v daňovém přiznání.

[39] Ke všem těmto skutečnostem navíc přistoupilo to, že se finančním orgánům podařilo znevěrohodnit svědeckou výpověď stěžovatelovy matky. Ta totiž na přímou otázku, zda byly pokladní doklady podepisovány oběma stranami transakce, odpověděla, že tomu tak bylo. Jde o zjevný rozpor se skutečností, že na všech 38 stěžovatelem předložených příjmových dokladech (č. l. 19 správního spisu) je podpis pouze jeden, a to u razítka společnosti SECURE. Svědkyně přitom ve své výpovědi tvrdila, že byla u předávání pokladních dokladů a vypovídala i o jejich obsahu, když uvedla, že byly tisknuty na počítači a obsahovaly označení firmy, částku, datum a razítko. Zdejší soud uvádí, že tento zjevný rozpor v okolnostech, ke kterým svědkyně podrobně vypovídala a které by si tak měla přesně pamatovat, odůvodňoval závěr finančních orgánů o její nevěrohodnosti.

[40] Tím, že svědectví stěžovatelovy matky nelze považovat za věrohodné, zbyla ve vztahu k předání zboží na tržnici v Olomoucké ulici v Brně pouze jediná svědecká výpověď, a to výpověď Ing. P. M., otce stěžovatelova kamaráda. Svědectví ve vztahu k tržnici totiž přednesli jen stěžovatelova matka a otec stěžovatelova kamaráda, na rozdíl od svědectví o předávání zboží z dodávky, k čemuž se vyjadřovali všichni svědci.

[41] Otec stěžovatelova kamaráda vypověděl, že byl jedenkrát se stěžovatelem v tržnici na Olomoucké ulici v Brně, kde byl stánek označen nápisem SECURE, což byla dle svědka drátěná kóje, kde byla spousta krabic s výrobky a uprostřed byl pracovní stůl nebo pult. Uvedený svědek na jednu stranu vypověděl, že on a zejména stěžovatel nepojali podezření, že by zboží měla prodávat jiná společnost než SECURE, na druhou stranu ovšem vypověděl k dotazu, zda bylo v kóji označené nápisem SECURE více druhů zboží, toto: *„Bylo tam více druhů zboží, ale nevím, jestli to bylo prodáváno tou firmou.“*

[42] S ohledem na skutečnost, že není jasné, proč si byl svědek jistý, že právě zboží, které mělo být ve stánku předáváno stěžovateli, bylo dodáno společností SECURE, kdežto u ostatního zboží v kóji si stěžovatel nebyl vůbec jistý, zda jej společnost SECURE prodává, je nutno vnímat vypovídací hodnotu takové svědecké výpovědi jako velmi malou a k unesení stěžovatelova důkazního břemene nedostatečnou.

[43] K tomu navíc přistoupily pochybnosti správce daně, který zjistil (č. l. 69 správního spisu), že společnost SECURE neměla na dané tržnici nikdy pronajatý stánek ani kontejner, což platí i o jednateli této společnosti, panu Tuan Anh Nguyenovi. Se stěžovatelem lze sice souhlasit, že stánek mohl být užíván např. i na základě podnájemní smlouvy, nikoli nutně na základě smlouvy nájemní, což však nic nemění na tom, že uvedená svědecká výpověď pro svou malou vypovídací hodnotu k okolnostem na tržnici nemohla na daném místě prokázat dodání zboží společností SECURE. Zjištění správce daně o tom, že zde daná společnost neměla pronajatý stánek, představují toliko důvod k pochybnostem u správce daně, ty však nebyly nikterak rozptýleny ze strany stěžovatele, kterého tížilo břemeno důkazní ve vztahu k osobě, která měla plnění poskytnout. K rozptýlení těchto pochybností nebylo nutno přímo prokázat, na základě jakého titulu byl stánek užíván, stěžovateli by zcela stačilo přinést hodnověrný důkazní prostředek s dostatečnou vypovídací hodnotou o tom, že zboží na dané tržnici dodala právě SECURE, což však stěžovatel neučinil.

[44] Nejvyšší správní soud se dále neztotožnil s námitkou, že krajský soud nedostatečně odůvodnil své hodnocení, že finanční orgány nepochybily, když nevyslechly pana Tuan Anh Nguyena, jednatele společnosti SECURE. Odůvodnění krajského soudu, které vycházelo z toho, že navržený svědek vyslechnut nebyl, jelikož se jej přes veškerou snahu Finančního úřadu v Chrudimi nepovedlo kontaktovat, považuje zdejší soud za řádné, přesvědčivé a zcela odpovídající okolnostem případu. Krajský soud zde adekvátně poukázal na to, že správce daně u Ministerstva vnitra zjistil, že platnost cestovního dokladu navrženého svědka skončila v roce 2005, a dále soud poukázal na to, že navržený svědek se na své adrese v Ja. nezdržoval.

[45] Uvedené hodnocení krajského soudu plně koresponduje s obsahem správního spisu, z něhož je zřejmé, že Finanční úřad v Chrudimi vyvinul veškerou myslitelnou aktivitu, aby kontaktoval navrženého svědka, u něhož stěžovatel uváděl adresu N. 23, J. Ze signální informace od Finančního úřadu Brno I ze dne 25. 5. 2009 (č. l. 8 správního spisu) a odpovědi na dožádání od stejného finančního úřadu ze dne 1. 9. 2010 (č. l. 20 správního spisu) je patrné, že se písemnosti zasílané na tuto adresu vrací zpět s poznámkou „na uvedené adrese neznámý“, dále že doručení do datové schránky nastává fikcí. Ze signální informace a odpovědi na dožádání je dále patrné, že na adrese sídla společnosti SECURE uvedené v obchodním rejstříku (Příkop 8, Brno) daňový subjekt fyzicky nesídlí. Od Ministerstva vnitra Finanční úřad v Chrudimi obdržel informaci ze dne 2. 3. 2011 (č. l. 34 správního spisu), že navržený svědek měl od 4. 9. 2008 nahlášen pobyt na adrese bývalého Inspektorátu cizinecké policie Znojmo (C. 587, Ja.), kam bylo taktéž zasláno předvolání, které však pošta

vrátila s tím, že adresáta nelze na dané adrese zastihnout. Navrženého svědka se nepodařilo kontaktovat ani skrze e-mail securesro@seznam.cz, který měla společnost SECURE dle stěžovatele používat. Tato e-mailová adresa přitom neexistuje, jak správce daně ověřil (č. 1. 30 správního spisu). O potížích s kontaktováním navrženého svědka byl stěžovatel zpraven v protokolu o ústním jednání ze dne 4. 4. 2011, č. j. 705152/11/233931606868 (č. 1. 35 správního spisu), stěžovatel se přitom ani nepokusil správci daně sdělit jiný kontakt na jím navrženého svědka.

[46] Judikatura zdejšího soudu vychází z toho, že navrhne-li daňový subjekt k prokázání svého tvrzení provedení důkazu, musí jej dostatečně identifikovat, neboť možnost správce daně provést důkazní prostředek navržený daňovým subjektem je limitována poskytnutými údaji. K danému srov. rozsudek ze dne 14. 7. 2008, č. j. 8 Afs 70/2007 - 102, kde bylo uvedeno, že k tíži správního orgánu nelze připsat skutečnost, že navržený svědek byl na adrese uvedené daňovým subjektem nedostižitelný a daňový subjekt neuvedl jiný kontakt.

[47] Vzhledem k úctyhodnému úsilí, které bylo v průběhu daňového řízení vyvinuto k zastížení navrženého svědka, je nanejvýš patrné, že jej kontaktovat nešlo. Okolnost, že v letech 2007 a 2008 mělo u Tuan Anh Nguyena dojít k zápisům do obchodního rejstříku, je ve vztahu k možnosti jej kontaktovat od roku 2009 naprosto marginální a nepodstatná, a to obzvláště s přihlédnutím k tomu, jakou příkladnou snahu za tímto účelem správce daně vynaložil. Rozsudek krajského soudu tak není nepřezkoumatelný, jestliže tuto samozřejmou skutečnost soud již nepovažoval za nutné výslovně zdůrazňovat.

[48] Stěžovatel v kasační stížnosti vyjádřil nesouhlas s názorem krajského soudu, že „*samotná nekontaktnost dodavatele zboží [...] nesehrála v případě žalobce zásadní roli.*“ Stěžovatel má za to, že tato nekontaktnost neměla hrát žádnou roli. Nejvyšší správní soud uvádí, že krajský soud zcela adekvátně zdůraznil, že stěžovatel nemůže nést odpovědnost za nekontaktnost svého dodavatele či za to, že jeho dodavatel neplní své povinnosti. V nynější věci nebylo důvodem neuznání nároku na odpočet to, že by stěžovatelův dodavatel byl nekontaktní. Výhradním důvodem neuznání nároku bylo to, že stěžovatel neprokázal, že by zdanitelné plnění přijal právě od jím deklarované společnosti SECURE. Nekontaktnost dodavatele tak nebyla stěžovateli kladena k tíži při hodnocení toho, zda jsou stěžovatelem předložené důkazní prostředky dostatečné k unesení jeho důkazního břemena. Nekontaktnost dodavatele v daném ohledu pozici stěžovatele nezhoršuje, ale ani nijak nevylepšuje. Pokud není možno zastihnout dodavatele, není možno využít důkazní prostředky, které by se případně nacházely ve sféře dodavatele (např. jeho účetnictví, jeho svědectví o obchodní transakci apod.), a daňový subjekt je tak odkázán jen na ty důkazní prostředky, která má k dispozici on – v tomto ohledu nekontaktnost dodavatele stěžovatelovu pozici nijak nezlepšuje. Nekontaktnost dodavatele může však hrát tu roli, že se stane podkladem pochybností, které vedly správce daně k vydání výzvy daňovému subjektu k prokázání jím tvrzených skutečností, jak tomu ostatně bylo i v nynější věci. Krajský soud popsany dopad nemožnosti zastihnout stěžovatelova dodavatele ve svém rozhodnutí respektoval, nelze proto mít námitku proti tomu, uzavřel-li své hodnocení lapidárně tím, že nekontaktnost dodavatele nehrála v případě stěžovatele zásadní roli.

[49] Stěžovatel se v kasační stížnosti dovolával toho, že byl v dobré víře ve veřejné registry (obchodní rejstřík a registr plátců daně z přidané hodnoty), v nichž si ověřil údaje o společnosti SECURE. Zdejší soud k tomu uvádí, že údaje zjistitelné z obchodního rejstříku či

registru plátce daně nemají žádnou souvztažnost k tomu, zda stěžovatel prokázal, že přijal zdanitelné plnění od subjektu, o němž to deklaroval, jelikož k tomu tyto registry nic nevypovídají.

[50] Nejvyšší správní soud také nevidí relevanci v tvrzení, že stěžovatel neměl možnost ověřovat žádné ze skutečností, o které správce daně opíral své pochybnosti, konkrétně stěžovatel zmínil, že neměl přístup do registru vozidel, neměl možnost zjišťovat údaje o zaměstnancích dodavatele, o platnosti cestovních dokladů či o nájemních vztazích ke stánkům na tržnici. Se všemi skutečnostmi, z nichž byly dovozovány pochybnosti správce daně, byl stěžovatel v řízení seznámen, mohl se k nim vyjádřit, mohl je rozporovat. V řízení může správce daně provést i důkazy, které nebyly navrženy, pokud dojde k závěru, že mají k věci relevanci. Správce daně není limitován tím, že důkazní prostředky může čerpat ze zdrojů, k nimž má neomezený přístup i stěžovatel. Podstatné však je, aby byl s provedeným důkazním prostředkem daňový subjekt řádně seznámen a byla respektována i ostatní jeho procesní práva. Má-li daňový subjekt dostatečně dokladovány skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém přiznání, nemůže jej ohrozit žádná vlastní procesní aktivita správce daně ve vztahu ke zjišťování skutkového stavu.

[51] Za nepřipadnou považuje Nejvyšší správní soud i argumentaci stěžovatele, v níž poukázal na rozsudky Soudního dvora Evropské unie ze dne 6. 9. 2012 ve věci C-324/11, *Gábor Tóth*; ze dne 6. 12. 2012 ve věci C-285/11, *Bonik EOOD*; či ze dne 6. 7. 2006 ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04, *Axel Kittel a Recolta Recycling SPRL* (všechny zde uvedené rozsudky Soudního dvora jsou dostupné z <http://curia.europa.eu>).

[52] Z judikatury Soudního dvora jasně vyplývá, že nejprve se zkoumá, zda byly splněny podmínky vzniku a uplatnění nároku na odpočet daně (bod 31, rozsudku ve věci *Bonik EOOD*), jde přitom o hmotněprávní a formální podmínky stanovené směrnicí 2006/12, které v sobě zahrnují to, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo uskutečněno tak, jak vyplývá z příslušné faktury, a dále že tato faktura obsahuje veškeré údaje požadované směrnicí 206/12 (bod 44 rozsudku ze dne 21. 6. 2012 ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11, *Mahagében a David*). Soudní dvůr nechává na soudech členských států posouzení skutkových okolností případu, aby v souladu s pravidly vnitrostátního dokazování zhodnotily, zda došlo ke splnění hmotněprávních a procesních podmínek vzniku nároku na odpočet daně (bod 32 rozsudku ve věci *Bonik EOOD*).

[53] Za situace, kdy z tohoto posouzení vyplyne, že byly naplněny hmotněprávní a formální podmínky vzniku a uplatnění nároku na odpočet, nelze v zásadě nárok na odpočet odmítnout (bod 33 rozsudku ve věci *Bonik EOOD*), jelikož jak Soudní dvůr setrvale judikuje, nárok na odpočet je totiž nedílnou součástí mechanismu daně z přidané hodnoty a nemůže být v zásadě omezen. Uplatňuje se přímo pro všechny daně, které zatěžují plnění uskutečněná na vstupu (viz zejména rozsudky ze dne 6. 7. 1995 ve věci C-62/93, *BP Soupergaz*, bod 18; ze dne 21. 3. 2000 ve věcech C-110/98 až C-147/98, *Gabalfriša SL* a další, bod 43; či rozsudek ve věci *Mahagében*, bod 38). I takový nárok na odpočet však může být odmítnut, pokud se subjekty dovolávají práva Evropské unie zneužívajícím způsobem (rozsudek ze dne 12. 5. 1998, ve věci C-367/96, *Kefalas* a další, bod 20; ze dne 23. 3. 2000, ve věci C-373/97, *Diamantis*, bod 33; či ze dne 3. 3. 2005, ve věci C-32/03, *Fini H*, bod 32). O zneužívající způsob dovolání se práva jde i tehdy, kdy se samotná osoba povinná k dani dopustila daňového úniku nebo když musela vědět, že se účastní plnění, které je součástí

podvodu na dani z přidané hodnoty (rozsudek ve spojených věcech *Axel Kittel a Recolta Recycling SPRL*, bod 56, či též rozsudek ve věci *Bonik EOOD*, bod 39).

[54] Stěžovateli se nepodařilo doložit splnění hmotněprávních podmínek nároku na odpočet, proto mu tento nárok nebyl uznán. Judikatura soudního dvora navazující na zneužívající způsob dovolání se práva Evropské unie zde zmíněná v bodě [53] není na případ stěžovatele přílehlavá, jelikož důvodem neuznání nebylo to, že by měl vědět, že se účastní plnění, které je součástí podvodu na dani z přidané hodnoty – to finanční orgány či krajský soud ani v náznaku netvrdily.

[55] Odpověď na třetí předběžnou otázku ve věci *Gábor Tóth* („skutečnost, že osoba povinná k dani neověřila, zda existuje právní vztah mezi pracovníky zaměstnanými na stavbě a vystavitelem faktury ani zda tento vystavitel nahlásil své pracovníky, nepředstavuje objektivní okolnost umožňující dojít k závěru, že příjemce faktury věděl nebo musel vědět, že se podílí na plnění, které je součástí úniku na dani z přidané hodnoty, pokud tento příjemce neměl žádné indicie odůvodňující podezření, že na straně uvedeného vystavitele došlo k nesrovnalostem či daňovému úniku“), na kterou stěžovatel poukazoval, nemá v nynější věci relevanci. Jednoznačně se totiž týká toho, na základě jakých skutečností mohl, resp. nemohl příjemce faktury vědět, že se účastní úniku na dani. Daná odpověď má význam v těch případech, v nichž jsou splněny podmínky, za nichž byla poskytnuta, tj. za prvotního splnění hmotněprávních a procesních podmínek pro vznik a uplatnění nároku na odpočet (srov. bod 49 rozsudku ve věci *Gábor Tóth*), což není stěžovatelův případ. Vedle toho je možno zopakovat to, co již bylo v tomto rozsudku v bodě [34] uvedeno, totiž že ani v případě prokazování nároku na odpočet nebylo ze strany stěžovatele nutné, aby nutně prokázal, jaký měly osoby v dodávce vztah ke společnosti SECURE. Bylo však nutno trvat na tom, aby stěžovatel přinesl dostatečné důkazní prostředky o tom, že zdanitelné plnění přijal právě od jím deklarovaného plátce daně.

[56] Nejvyšší správní soud v dané souvislosti rovněž nesouhlasí s námitkou, že krajský soud se nezabýval stěžovatelovým odkazem na rozsudek ve spojených věcech *Axel Kittel a Recolta Recycling SPRL*, k čemuž stěžovatel v žalobě zmínil, že nemůže nést odpovědnost za jednání třetích osob a případné podvody, pokud se na nich nepodílel. Ani ochrana dobré víry osoby, která nevěděla ani nemohla vědět, že plnění je součástí podvodu spáchaného prodávajícím, o čemž se zmiňuje rozsudek ve spojených věcech *Axel Kittel a Recolta Recycling SPRL*, nic nemění na tom, že je v první řadě nutno naplnit hmotněprávní a formální podmínky vzniku a uplatnění nároku na odpočet. Tím, že krajský soud na straně 11 svého rozsudku zdůraznil, že stěžovateli nebyla vytýkána nekontaktnost dodavatele, ale důvodem neuznání nároku na odpočet bylo neprokázání těch tvrzení stěžovatele, k nimž jej tížilo důkazní břemeno, krajský soud v podmínkách nynější věci uvedl dostatečné úvahy i ve vztahu k tomu, co stěžovatel dovozoval z rozsudku ve spojených věcech *Axel Kittel a Recolta Recycling SPRL*. Skutečnost, že tento rozsudek krajský soud výslovně nezmiňoval, nehraje roli za situace, kdy se jeho závěry držely judikatury Soudního dvora, jak byla shrnuta v bodech [52] až [53] tohoto rozsudku. Tím, že nekontaktnost dodavatele nebyla stěžovateli kladena za vinu, a tím, že skutkovými okolnostmi, které se odrazily v rozhodnutí krajského soudu, bylo odůvodněno, proč stěžovatel neunesl své důkazní břemeno, považuje zdejší soud vypořádání krajského soudu za dostatečné i ve vztahu ke stěžovatelovu poukazu na rozsudek zdejšího soudu ze dne 9. 10. 2007, č. j. 9 Afs 81/2007 - 60.

[57] Konečně pak Nejvyšší správní soud považuje námitku poukazující na § 15 a § 16 obchodního zákoníku za nepřipustnou dle § 104 odst. 4 s. ř. s. Tato námitka nebyla uplatněna před krajským soudem, poprvé se objevila až v kasační stížnosti. Jejím uplatnění přitom nic nebránilo již v řízení před krajským soudem.

[58] Nejvyšší správní soud tak shrnuje, že se ztotožnil s názorem krajského soudu i finančních orgánů, že stěžovateli se nepovedlo prokázat nárok na odpočet daně z přidané hodnoty u plnění, u nichž tvrdil, že je přijal od společnosti SECURE.

*IV. b) Hodnocení ve vztahu k deklarovaným zdanitelným
plněním od společnosti DIKAMENT*

[59] Nejvyšší správní soud však shledal důvodnou námitku týkající se pochybení krajského soudu ve vztahu k doručení rozhodnutí o zrušení registrace plátce daně z přidané hodnoty u společnosti DIKAMENT.

[60] Stěžovatel tvrdil, že od společnosti DIKAMENT přijal zdanitelná plnění. Správce daně však neuznal nárok na odpočet daně ve výši 107 968 Kč související se zdanitelnými plněními přijatými od této společnosti, jelikož v období, kdy měl stěžovatel tato zdanitelná plnění přijmout, nebyla již společnost DIKAMENT plátcem daně. Finanční úřad v Chrudimi vycházel z toho, že této společnosti byla zrušena registrace plátce ke dni 30. 9. 2009, nicméně stěžovatel tvrdil, že zdanitelná plnění přijal v období od 1. 10. 2009 do 6. 11. 2009. V žalobě ke krajskému soudu stěžovatel namítl, že rozhodnutí o zrušení registrace plátce týkající se společnosti DIKAMENT nebylo řádně doručeno. Stěžovatel tím reagoval na tvrzení Finančního úřadu v Chrudimi, že dané rozhodnutí bylo doručováno veřejnou vyhláškou, a namítl, že veřejná vyhláška nebyla vyvěšena v místě příjemcova posledního pobytu nebo sídla. Stěžovatel tak dovozoval, že rozhodnutí o zrušení registrace plátce nebylo účinné v době, kdy se společností DIKAMENT obchodoval.

[61] Nejvyšší správní soud konstatuje, že stěžovateli nic nebránilo, aby uplatnil námitky, v nichž požadoval, aby bylo řádně doloženo, od kdy dané rozhodnutí o zrušení registrace plátce daně začalo vyvolávat účinky. Okolnost, kdy nabylo účinnosti rozhodnutí o zrušení registrace plátce týkající se společnosti DIKAMENT (zda to bylo dne 30. 9. 2009 nebo později), mělo pro stěžovatele značnou relevanci v tom smyslu, že jeho nárok na odpočet daně nebyl uznán s odůvodněním, že společnost DIKAMENT nebyla plátcem daně po 30. 9. 2009, tj. v době, kdy od ní stěžovatel měl přijmout zdanitelné plnění.

[62] Dle § 106 odst. 8 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném do 31. 12. 2012, účinnost zrušení registrace nastává dnem nabytí právní moci rozhodnutí o zrušení registrace, přičemž odvolání proti zrušení registrace dle § 106 odst. 7 daného zákona má odkladný účinek. Dle § 19 odst. 2, věty první a druhé, zákona o správě daní a poplatků platilo: „*Doručení veřejnou vyhláškou se provede tak, že se vyvěsí po dobu patnácti dnů způsobem v místě obvyklým oznámení o místě uložení písemnosti s jejím přesným označením. Oznámení o uložení písemnosti se vyvěsí jednak v sídle správce daně, jehož písemnost má být příjemci doručena, a jednak v místě příjemcova posledního pobytu nebo sídla.*“

[63] Ve správním spise je o doručení zmíněného rozhodnutí zmínka v protokolu ze dne 4. 4. 2011, č. j. 70152/11/233931606868 (č. 1. 35 správního spisu), kde je uvedeno: „*Bylo zasláno dožádání na Finanční úřad pro Prahu 4, který je místně příslušným správcem daně firmy*

DIKAMENT, s. r. o., a k němu byla doručena dne 10. 2. 2011 na Finanční úřad v Chrudimi odpověď, ze které je jasně patrné zrušení registrace k DPH firmy DIKAMENT, s. r. o., ke dni 30. 9. 2009. Rozhodnutí o zrušení registrace k DPH bylo vyhotoveno dne 13. 7. 2009, bylo doručeno dotčenému DS prostřednictvím veřejné vyhlášky podle § 19 zákona č. 337/1992 Sb. dne 28. 8. 2009 a nabylo právní moci dne 30. 9. 2009. Následně bylo firmě DIKAMENT, s. r. o., odesláno nové osvědčení o registraci ze dne 30. 9. 2009, kde již byla registrace k DPH zrušena. Takto vydané osvědčení o registraci bylo vloženo do registru daňových subjektů na finančním úřadě v Praze 4 dne 30. 9. 2009 (aktualizace) a z tohoto registru jsou údaje následující (maximálně další) den po vložení automaticky přenášeny do celostátního registru plátců DPH, který je volně přístupný na stránkách České daňové správy. Všechny uvedené informace z finančního úřadu v Praze 4 jsou doloženy ověřenými kopiemi vydaných písemností.“

[64] Nejvyšší správní soud konstatuje, že ve správním spise není založena ani odpověď Finančního úřadu pro Prahu 4 na dožádání, ani jiné dokumenty zmíněné v závěru citovaného textu v bodě [63] tohoto rozsudku. Ostatně ani ve spisovém přehledu, který je přílohou postoupení odvolání ze dne 29. 11. 2011, č. j. 211273/11/233931602142, nejsou dané písemnosti zahrnuty. Na okolnost, že ve spise není založena veřejná vyhláška, kterou mělo být doručeno rozhodnutí o zrušení registrace, poukázal též krajský soud.

[65] Za dané situace nemohl zdejší soud akceptovat vypořádání žalobní námitky týkající se doručení rozhodnutí o zrušení registrace plátce týkající se společnosti DIKAMENT, které do svého rozsudku vtělil krajský soud. V napadeném rozsudku bylo uvedeno, že správce daně naprosto legitimně vycházel z důvěry ve správnost veřejného registru a neměl důvod informace v něm získané zpochybňovat. K danému je nutno konstatovat, že citovaný text v bodě [63] tohoto rozsudku vyvrací tezi krajského soudu, že správce daně vycházel z veřejného registru (registru plátců daně z přidané hodnoty). Finanční úřad v Chrudimi totiž vycházel z výsledku dožádání u Finančního úřadu pro Prahu 4 a jím poskytnutých podkladů. Finanční ředitelství v Hradci Králové se v rozhodnutí o odvolání touto otázkou podrobněji nezabývalo, jelikož nebyla předmětem odvolacích námitek, a jen stručně shrnulo výsledná zjištění Finančního úřadu v Chrudimi. Uvedené hodnocení krajského soudu je tak v rozporu s tím, jak finanční orgány postupovaly (ty nevycházely z registru, ale z podkladů získaných v rámci dožádání, které ovšem nejsou obsahem spisu). Navíc, i pokud by správce daně vyšel pouze z údajů v daném registru (o čemž však spis nesvědčí), nebyla by důvěra správce daně v něj určující, jelikož pokud by rozhodnutí o zrušení registrace ve skutečnosti nenabylo právní moci, společnost DIKAMENT by plátcem daně byla i tehdy, kdyby to neodpovídalo zápisu v registru. V takovém případě by se správce daně nemohl dovolávat své dobré víry v registr. I z těchto důvodů je třeba vycházet z listin, které mají vypovídací hodnotu o tom, kdy rozhodnutí o zrušení registrace bylo doručeno, a nelze se spokojit jen s dovozovanou dobrou vírou správce daně v registr, jak to naznačoval krajský soud.

[66] Krajský soud navíc neprovedl navržený důkaz daňovým spisem společnosti DIKAMENT, jímž měl být objasněn okamžik doručení rozhodnutí o zrušení registrace plátce, a ani žádným způsobem neobjasnil, proč tento důkaz neprovedl. Dopustil se tak pochybení, které je v judikatuře Ústavního soudu označováno jako opomenutý důkaz, které zásadním způsobem ovlivnilo zákonnost jeho rozsudku (viz např. nález Ústavního soudu ze dne 4. 9. 2002, sp. zn. I. ÚS 113/02; publikován jako N 109/27 SbNU 213). V dalším řízení proto krajský soud tato svá pochybení napraví.

[67] Vzhledem k pochybením krajského soudu ve vztahu k hodnocení a prokázání toho, kdy nabylo účinnosti rozhodnutí o zrušení registrace plátce k dani z přidaného hodnoty týkající se společnosti DIKAMENT, by bylo předčasné hodnotit další námitky, které s danou otázkou souvisí. Šlo o stěžovatelovo tvrzení, že byl v dobré víře ve veřejný registr a že nemá povinnost tento registr denně prověřovat, jakož i tvrzení, že údaje v registru jsou aktualizovány s několikadenním zpožděním. K těmto námitkám je možno se vyslovit až tehdy, když je najisto postaveno, kdy rozhodnutí o zrušení registrace nabylo účinnosti, jelikož jde o otázky návazné.

V. Závěr a náklady řízení

[68] Nejvyšší správní soud z důvodů uvedených v části IV. b) tohoto rozsudku dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná, proto postupoval dle § 110 odst. 1, věty první, s. ř. s. a napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. O věci přitom rozhodl bez jednání postupem podle § 109 odst. 2 s. ř. s., dle kterého o kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud zpravidla bez jednání.

[69] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 3, věta první, s. ř. s.).

[70] Nejvyšší správní soud dále výrokem II. rozhodl o tom, že se stěžovateli vrací přeplatek na soudním poplatku za kasační stížnost ve výši 5 000 Kč. Stěžovatel totiž tento soudní poplatek zaplatil dvakrát, nejprve 18. 6. 2013 a posléze i 19. 6. 2013. Zdejší soud postupoval dle § 10 odst. 1, věty druhé, zákona č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů, dle něhož soud vrátí přeplatek na soudním poplatku, bylo-li zapláceno více, než kolik činila poplatková povinnost. Třicetidenní lhůta k vrácení přeplatku vychází z § 10a zmíněného zákona. Přeplatek bude stěžovateli vrácen k rukám jeho zástupce JUDr. Ing. Tomáše Matouška, advokáta se sídlem Dukelská 15, Hradec Králové.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 25. září 2014

JUDr. Radan Malík
předseda senátu