



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudců JUDr. Barbary Pořízkové a JUDr. Petra Mikeše, Ph.D., v právní věci **žalobce: M. J.,** zast. JUDr. Ing. Tomášem Matouškem, advokátem se sídlem Dukelská třída 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 25. 6. 2015, č. j. 31 Af 75/2012 - 130,

t a k t o :

- I. Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 25. 6. 2015, č. j. 31 Af 75/2012 - 130, **se zrušuje.**
- II. Rozhodnutí Finančního ředitelství v Hradci Králové ze dne 4. 6. 2012, č. j. 3382/12-1300-607589, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení.
- IV. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení o žalobě a o kasačních stížnostech v celkové výši **50 198 Kč** k rukám jeho právního zástupce JUDr. Ing. Tomáše Matouška, advokáta se sídlem Dukelská třída 15, Hradec Králové, a to do 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 ve věci rozhodoval znovu poté, co jeho předešlý rozsudek ze dne 26. 4. 2013, č. j. 31 Af 75/2012 - 52, byl zrušen rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2014, č. j. 9 Afs 57/2013 - 37 (všechna zde citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná z www.nssoud.cz). Krajský soud v nyní napadeném rozsudku, který je taktéž dostupný z www.nssoud.cz, posuzoval, zda stěžovatel má nárok na odpočet daně z přidané hodnoty u plnění, u nichž tvrdil, že je obdržel jednak od SECURE, s. r. o. (dále jen „SECURE“), a jednak od DIKAMENT, s. r. o. (dále jen „DIKAMENT“).

[3] Ve vztahu k tvrzeným přijatým zdanitelným plněním od společnosti SECURE setrval krajský soud na svých závěrech, které vyjádřil ve svém minulém rozsudku ve věci, jelikož se s nimi Nejvyšší správní soud ztotožnil. Krajský soud dospěl k závěru, že stěžovateli se nepovedlo v daňovém řízení prokázat, že by jím deklarovaná zdanitelná plnění obdržel právě od společnosti SECURE. V novém řízení před krajským soudem stěžovatel předložil listinu nazvanou *čestné prohlášení a podpisový vzor jednatele společnosti*, kterou dle ověřovací doložky podepsal dne 31. 10. 2008 pan Tuan Anh Nguyen, tehdejší jednatel společnosti SECURE. Krajský soud k tomu konstatoval, že daná listina nemůže nijak zvrátit hodnocení, že správce daně nepochybil, když Tuan Anh Nguyena nevyslechl, jelikož jej nešlo kontaktovat v roce 2009, kdy mělo k výsledku dojít. Podpis prohlášení v roce 2008 totiž nic nevypovídá o tom, zda šlo danou osobu zastihnout v roce 2009.

[4] Krajský soud neprovedl ani důkaz výsledkem Ing. P. M., který stěžovatel navrhl k objasnění okolností přijímání plnění od společnosti SECURE. Daný svědek byl totiž vyslechnut již v daňovém řízení, vypovídací hodnota jeho tehdejší výpovědi byla velmi malá, přičemž krajský soud měl za to, že by ani nový výslech svědka nemohl do věci vnést nové světlo.

[5] Ve vztahu k plněním, u nichž stěžovatel tvrdil, že je převzal od společnosti DIKAMENT, krajský soud prováděl dokazování. Předložené důkazy jej pak vedly k závěru, že rozhodnutí, jímž byla této společnosti zrušena registrace k dani z přidané hodnoty, nabylo právní moci dne 30. 9. 2009. Zhodnotil, že rozhodnutí o zrušení registrace bylo doručeno v souladu s § 19 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném v rozhodné době (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“). Písemnost byla doručována veřejnou vyhláškou a byla vyvěšena jednak v sídle správce daně a jednak v místě adresátova posledního sídla, tj. na úřední desce Úřadu městské části Praha 4. Krajský soud se neztotožnil s tím, že rozhodnutí by bylo nutno vyvěsit též na adrese posledního sídla adresáta. Zákonná podmínka vyvěšení způsobem v místě obvyklým značí vyvěšení na úřední desce.

[6] Pokud stěžovatel převzal od společnosti DIKAMENT celkem v 19 případech plnění v období ode dne 1. 10. 2009 do 6. 11. 2009, nedostál podmínkám stanoveným v § 73 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném v rozhodné době (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“). Nárok na odpočet totiž neprokázal dokladem vystaveným plátcem daně, jelikož registrace společnosti DIKAMENT k dani zanikla před uskutečněním těchto plnění. Nesplnění uvedené podmínky nelze ospravedlnit tím,

pokračování

že si stěžovatel v září 2009 ověřil v registru plátců, že tato společnost je plátcem daně z přidané hodnoty. Stěžovatel nepostupoval dostatečně obezřetně, když si údaje ověřil v září 2009 a po následující měsíce, kdy uskutečňoval obchody, již údaje v registru nekontroloval. Dále krajský soud zmínil, že mezi běžné obchodní zvyklosti patří to, že si podobné údaje partneri při sjednávání obchodů sdělují.

[7] Krajský soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.

II. Obsah kasační stížnosti

[8] Stěžovatel v kasační stížnosti uvedl, že jako jedna z pochybností o uskutečnění deklarovaných plnění společností SECURE bylo to, že jednatelem této společnosti panu Tuan Anh Nguyenovi skončila platnost cestovního dokladu již 17. 11. 2005. Stěžovateli se však povedlo prokázat, že uvedený jednatel musel disponovat jiným platným dokladem, jinak by nemohlo dojít k ověření jeho podpisu v roce 2008.

[9] Dále stěžovatel nesouhlasí se závěrem krajského soudu, že aktivita finančních orgánů směřující k výsledku pana Tuan Anh Nguyena byla dostatečná. Šlo o výslech klíčového svědka, který mohl rozptýlit pochybnosti správce daně, a nic nebránilo tomu, aby byl dožádán výslech svědka v zahraničí. Krajský soud nereagoval na námitku možného výsledku svědka v zahraničí.

[10] Kasační stížnost obsahuje i námitku, že krajský soud pochybil, když neprovedl výslech Ing. P. M., ačkoli jej stěžovatel požadoval. Krajský soud i Nejvyšší správní soud založily své hodnocení na interpretaci svědecké výpovědi tohoto svědka v daňovém řízení. Na základě výpovědi svědka, že ve stánku na Olomoucké ulici v Brně, který byl označen nápisem SECURE, bylo více druhů zboží, ale svědek nevěděl, jestli bylo všechno toto zboží prodáváno právě společností SECURE. Nejistota svědka nemůže zeslabovat či znevěrohodňovat jeho výpověď. V takovém případě měly soudy svědka samostatně vyslechnout, a to v souladu se zásadou přímosti a bezprostřednosti jednání, aby nabyly vlastních poznatků o svědecké výpovědi a aby mohlo být potvrzeno, jak svědek myslel své tvrzení, že neví, zda byly další druhy zboží prodávány společností SECURE. Krajský soud svým postupem unesení důkazního břemene stěžovateli znemožnil.

[11] Stěžovatel nesouhlasí se závěry Nejvyššího správního soudu, které byly uvedeny v rozsudku sp. zn. 9 Afs 57/2013, jímž byl zrušen předchozí rozsudek krajského soudu v dané věci. Nesouhlasí s tím, že ochrana dobré víry nic nemění na tom, že je nutno nejprve naplnit hmotněprávní a formální podmínky vzniku nároku na odpočet. Odkázal na stanovisko generálního advokáta Macieje Szpunara ke spojeným věcem C-131/13, C-163/13 a C-164/13. Právě podezření, že stěžovatel byl součástí daňového podvodu, bylo důvodem pro zahájení daňového řízení.

[12] Ve vztahu k tvrzeným plněním od společnosti DIKAMENT stěžovatel rozporuje závěr, že doručení rozhodnutí o zrušení registrace plátce bylo doručeno řádně veřejnou vyhláškou. Ust. § 19 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků jasně stanoví, že oznámení musí být vyvěšeno v místě příjemcova posledního pobytu nebo sídla. Předmětná vyhláška byla vyvěšena pouze na úřední desce městské části, nikoli též v místě posledního sídla společnosti DIKAMENT. Krajský soud stěžovateli vytknul, že neuvedl, na jakém místě měla

být veřejná vyhláška v místě posledního sídla dané společnosti vyvěšena. To dle svého názoru není stěžovatel povinen uvádět, je naopak věcí finančních orgánů, aby zveřejnily vyhlášku tak, jak jim zákon ukládá.

[13] Registrace společnosti DIKAMENT k dani z přidané hodnoty byla zrušena ke dni 30. 9. 2009 a stěžovatel ve dnech 1. 10. 2009 a následujících od ní odebíral zboží. Po určité době nemohl vůbec zjistit, že došlo ke zrušení registrace a měla by být chráněna jeho dobrá víra. Před zahájením obchodování si ověřil registraci svého dodavatele k dani z přidané hodnoty a žádný právní předpis mu neukládá pravidelné kontroly tohoto údaje. Krajský soud nezjistil, kdy přesně byla informace o zrušení registrace zveřejněna. Když bylo rozhodnutí o zrušení registrace doručeno veřejnou vyhláškou, je zjevné, že o něm společnost DIKAMENT nevěděla, a nemohla o tom tedy stěžovatele informovat. Navíc vůči stěžovateli vystavovala daňové doklady s vyčíslením daně z přidané hodnoty, z čehož vyplývá implicitní ujištění o tom, že jde o plátce daně z přidané hodnoty.

[14] Stěžovatel navrhl, aby napadený rozsudek krajského soudu byl zrušen a věc mu byla vrácena k dalšímu řízení.

III. Vyjádření žalovaného

[15] Žalovaný nevyužil možnosti se ke kasační stížnosti vyjádřit, ačkoli mu ji Nejvyšší správní soud k vyjádření zaslal.

IV. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[16] 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. Důvod kasační stížnosti odpovídá důvodu 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.

[17] Vzhledem k tomu, že nynější kasační stížnost je podána ve věci, v níž již Nejvyšší správní soud jednou rozhodoval, a to rozsudkem ze dne 25. 9. 2014, č. j. 9 Afs 57/2013 - 37, je vhodné upozornit na § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. Dle tohoto ustanovení je nepřipustná kasační stížnost proti rozhodnutí, jímž krajský či městský soud rozhodl znovu poté, kdy jeho původní rozhodnutí bylo zrušeno Nejvyšším správním soudem; to neplatí, je-li jako důvod kasační stížnosti namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu.

[18] Smyslem § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. je zamezit tomu, aby se Nejvyšší správní soud nemusel zabývat znovu věcí, v níž již jedenkrát svůj právní názor vyslovil, a to v situaci, kdy se tímto právním názorem krajský soud řídil. Ostatně i zdejší soud je svým předchozím právním názorem vázán, jestliže rozhoduje za jinak nezměněných poměrů v téže věci o kasační stížnosti proti novému rozhodnutí krajského soudu. Tento princip

pokračování

může být prolomen jen v případě, změní-li se skutková zjištění, právní poměry anebo dojde-li k podstatné změně judikatury na úrovni vrcholných soudů, tj. Nejvyššího správního soudu, Ústavního soudu, Evropského soudu pro lidská práva či Soudního dvora Evropské unie (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 7. 2008, č. j. 9 Afs 59/2007 - 56, publ. pod č. 1723/2008 Sb. NSS).

[19] Námitka vztahující se k výsledku tehdejšího jednatele společnosti SECURE Tuan Anh Nguyena je nepřípustná s ohledem na § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. S tím, že tuto osobu nebylo možno před finančními orgány vyslechnout, jelikož ji nebylo možno kontaktovat, ačkoli k tomu Finanční úřad v Chrudimi vyvinul dostatečnou snahu, se Nejvyšší správní soud vyrovnal již v bodech [44] až [47] předešlého rozsudku sp. zn. 9 Afs 57/2013. Nejvyšší správní soud již v předešlém rozsudku objasnil, že okolnost, že mělo v letech 2007 a 2008 u Tuan Anh Nguyena dojít k zápisu do obchodního rejstříku, je okrajová ve vztahu k možnosti jej od roku 2009 kontaktovat.

[20] Krajský soud se v novém rozsudku těchto závěrů Nejvyššího správního soudu držel. To, že Tuan Anh Nguyen podepsal dne 31. 10. 2008 listinu nazvanou *čestné prohlášení a podpisový vzor jednatele společnosti*, nijak nezměnilo zjištěný skutkový stav. I zde totiž platí, že činnost Tuan Anh Nguyena v roce 2008 nijak nedokládá možnost jej od roku 2009 kontaktovat, což již bylo popsáno v minulém rozsudku zdejšího soudu. Vzhledem k tomu, že krajský soud správně identifikoval, že ani předložené čestné prohlášení nic nemění na rozhodných skutkových zjištěních, která byla již předmětem hodnocení zdejšího soudu, je námitka vztahující se k možnosti kontaktovat Tuan Anh Nguyena od roku 2009 nepřípustná s ohledem na již zmíněný § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s.

[21] V kasační stížnosti stěžovatel uplatnil námitky, v nichž vyjádřil nesouhlas s hodnocením Nejvyššího správního soudu v předešlém rozsudku v dané věci (viz bod [11] shora), z něhož pak vycházel krajský soud v nyní napadeném rozsudku. I na tyto námitky dopadá nepřípustnost dle § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. Dodat k tomu lze, že řízení o následné kasační stížnosti má sloužit k přezkumu otázek, které nemohly být Nejvyšším správním soudem vypořádány v předešlém řízení o kasační stížnosti v dané věci. Stěžovatel však žádá přezkum názoru Nejvyššího správního soudu dříve vysloveného v jeho věci, k čemuž řízení o kasační stížnosti neslouží.

[22] Jediná přípustná námitka, která má vztah k hodnocení plnění, u nichž stěžovatel tvrdil, že je přijal od společnosti SECURE, je námitka neprovedení svědecké výpovědi Ing. P. M. Důkazní návrh touto svědeckou výpovědí stěžovatel uplatnil až po vydání zrušujícího rozsudku Nejvyššího správního soudu v dalším řízení před krajským soudem, do něhož se věc vrátila po zrušení původního rozsudku krajského soudu. Z tohoto důvodu nemohl zdejší soud v předešlém rozsudku hodnotit, jakým způsobem se krajský soud vyrovnal s naznačeným důkazním návrhem.

[23] Nejvyšší správní soud souhlasí s krajským soudem o nadbytečnosti vyslechnutí zmíněného svědka před soudem. Dle § 77 odst. 2 s. ř. s. může soud v rámci dokazování zopakovat nebo doplnit důkazy provedené správním orgánem, neupravuje-li zákon rozsah a způsob dokazování jinak. Zejména v případě návrhu na opakování některých důkazů provedených již správním orgánem vystupuje do popředí zvažování, zda má takový postup význam. Úkolem správních soudů v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu

je přezkum správních rozhodnutí a správního řízení, které jejich vydání předcházelo. Zjištění skutkového stavu je v první řadě na správních orgánech. Opakování některého důkazu bude mít význam především tehdy, když má soud dílčí pochybnosti o způsobu jeho provedení, které však ještě nepředstavují takovou vadu řízení před správním orgánem, pro kterou by bylo nutno napadené správní rozhodnutí zrušit. Za určitých okolností může mít význam zopakování důkazu také tehdy, když má soud pochybnosti o správnosti hodnocení důkazu ze strany správního orgánu a zvažuje, zda není možno důkaz hodnotit jiným, případně i opačným způsobem než správní orgán.

[24] Obecně pak lze k návrhu na opakování svědecké výpovědi konstatovat, že přínosem jejího provedení může být to, že soud bezprostředně vnímá svědkovo sdělení společně s jeho nonverbálním projevem. Na druhou stranu se v řízení před soudem svědek vyjadřuje k okolnostem, k nimž je dotazován, s daleko větším časovým odstupem, než tomu bylo v řízení před správním orgánem, což do značné míry stírá výhody bezprostředního vnímání svědkovy výpovědi. K nynější věci lze dodat, že stěžovatel navrhl opakování důkazu dne 2. 6. 2015 a chtěl, aby se svědek vyjadřoval k okolnostem ve 4. čtvrtletí roku 2009; svědecká výpověď v daňovém řízení se přitom odehrála necelé dva roky od okolností, o nichž svědek vypovídal. Dále pak lze obecně konstatovat, že opakovat důkaz svědeckou výpovědí nebude třeba zpravidla tehdy, když nepanují pochybnosti o řádnosti výslechu svědka před správním orgánem, svědek byl dotazován k těm skutečnostem, o nichž měl povědomost a které jsou podstatné pro případ, a nejsou pochybnosti o tom, že svědek volně vypověděl o všem, co v daném ohledu ví. V takových případech lze totiž klást důraz na to, že správní soud provádí přezkum právního hodnocení a postupu správního orgánu, úkolem soudu není nahrazení činnosti správního orgánu nebo zopakování těch postupů, u nichž správní orgán nepochybil.

[25] Nejvyšší správní soud pak souhlasí s krajským soudem, že zopakování výpovědi Ing. M. před soudem nebylo třeba. O tom, že jeho výpověď před Finančním úřadem v Chrudimi proběhla řádně, nejsou pochybnosti. Svědek byl podrobně dotazován na průběh děje na tržnici v Olomoucké ulici v Brně, o němž volně vypovídal. Protokol o výslechu svědka umožnil dostatečné zhodnocení svědkovy výpovědi. Výslechu se účastnil zástupce stěžovatele, který svědkovi kladl i otázky. Se závěrem o nadbytečnosti opakování provedení svědecké výpovědi před krajským soudem se tak Nejvyšší správní soud ztotožnil. To, že byla vypovídací hodnota svědecké výpovědi vzhledem k tomu, co svědek vypověděl, hodnocena jako nízká, automaticky nevede k tomu, že by bylo třeba svědka vyslechnout znovu před soudem.

[26] Další kasační námitky mají návaznost na plnění, o nichž stěžovatel tvrdil, že je převzal od společnosti DIKAMENT.

[27] 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.

pokračování

[28] Rozhodnutí o zrušení registrace k dani z přidané hodnoty bylo společnosti DIKAMENT doručováno veřejnou vyhláškou (k tomu správce daně přistoupil z toho důvodu, že zásilka zaslaná na adresu sídla společnosti se vrátila zpět s tím, že adresát je na uvedené adrese neznámý). Stěžovatel zpochybňoval, že šlo o řádné doručení, má totiž za to, že oznámení o uložení písemnosti bylo třeba vedle úřední desky správce daně vyvěsit v místě posledního sídla příjemce, za které v daném případě považuje adresu sídla společnosti DIKAMENT. Jde o nedůvodnou námitku.

[29] Dle § 19 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků: *„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. Vyvěšení veřejné vyhlášky zajišťují na dožádání příslušného správce daně orgány obce, které také potvrdí dobu vyvěšení. Poslední den této lhůty se považuje za den doručení.“*

[30] Z dokazování provedeného před krajským soudem vyplynulo, že oznámení o uložení zásilky s rozhodnutím o zrušení registrace pro společnost DIKAMENT bylo vyvěšeno na úřední desce Finančního úřadu pro Prahu 4 a na úřední desce Úřadu městské části Praha 4.

[31] Tu část § 19 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, kde se pojednává o vyvěšení oznámení v místě příjemcova posledního pobytu nebo sídla, nelze vnímat zcela odtrženě od zbytku vykládaného ustanovení, jak to činí stěžovatel, ale naopak v jeho kontextu. Nutnost vyvěsit oznámení v místě příjemcova posledního pobytu nebo sídla je tak třeba interpretovat v souvislosti s tím, že vyvěšení má být provedeno způsobem v místě obvyklým, a tím, že je na dožádání správce daně provádí orgány obce, která provádí vyvěšení. Orgány obce užívají k vyvěšení jimi oznamovaných písemností úřední desku, která tak představuje způsob vyvěšení v místě obvyklý ve smyslu § 19 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků.

[32] Úřední deska představuje k uveřejnění písemností vhodný prostor, u něhož i veřejnost běžně očekává, že se zde může seznámit s oznamovanými písemnostmi, i z tohoto důvodu jde o způsob vyvěšení v místě obvyklý. Část zákonného ustanovení *„v místě příjemcova posledního pobytu nebo sídla“* má ten význam, že slouží k určení té obce (její části), kde má k oznámení na úřední desce dojít. Úřední deska je plně uzpůsobena k zanechání oznámení o uložení písemnosti, proto je smysluplný takový výklad § 19 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, který požaduje vyvěšení na úřední desce. Obdobnou smysluplnost nelze nalézt v případě stěžovatelova výkladu, dle něhož by mělo být oznámení umístěno vždy i na konkrétní adrese posledního pobytu či sídla adresáta. Takové místo totiž vůbec nemusí být v praxi uzpůsobeno k tomu, aby zde bylo možno ponechat po 15 dní vyvěšené oznámení o uložení zásilky.

[33] Lze tak shrnout, že vyvěšením oznámení na úřední desce správce daně a úřední desce městské části byly bezezbytku naplněny požadavky zákona a došlo tak k doručení rozhodnutí o zrušení registrace (srov. též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 1. 2008, č. j. 9 Afs 77/2007 - 77). Oznámení nebylo třeba vyvěšovat na adrese sídla společnosti DIKAMENT.

[34] Ve vztahu k plněním, o nichž stěžovatel tvrdí, že je převzal od společnosti DIKAMENT, uplatnil dále námitku, že by měla být chráněna jeho dobrá víra, jelikož ke zrušení registrace došlo 30. 9. 2009 a stěžovatel plnění dle svých slov odebíral mezi dny 1. 10. 2009 a 6. 11. 2009.

[35] Stěžovatelova námitka ochrany dobré víry navazuje na výchozí hodnocení Finančního úřadu v Chrudimi a krajského soudu, že obdržení plnění od subjektu, jemuž byla v době uskutečnění plnění zrušena registrace k dani z přidané hodnoty, nezakládá nárok na odpočet této daně u takových přijatých plnění. Nejvyšší správní soud však konstatuje, že jde o problematické východisko s ohledem na okolnosti nynější věci, kde došlo ke zrušení registrace společnosti DIKAMENT dle § 106 odst. 7 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty, tedy pro neplnění povinností vyplývajících z daného zákona.

[36] K otázce registrace k dani z přidané hodnoty se v minulosti vyjádřil Soudní dvůr Evropské unie v rozsudku ze dne 22. 12. 2010, ve věci C-438/09, *Dankowski*, dostupném z <http://curia.europa.eu>. V uvedené věci pan Dankowski obdržel službu od svého dodavatele, který nesplnil svou povinnost danou mu polským právem registrovat se k dani z přidané hodnoty. Polská daňová správa na základě toho, že faktury byly vystaveny subjektem neregistrovaným k dani, odmítly uznat nárok na odpočet daně z přidané hodnoty, který pan Dankowski uplatnil (viz body 14 až 16 rozsudku ve věci *Dankowski*). Soudní dvůr v uvedeném rozsudku na předběžné otázky odpověděl tak, že směrnice Rady č. 77/388/EHS musí být vykládána v tom smyslu, že osoba povinná k dani má nárok na odpočet daně z přidané hodnoty odvedené za služby poskytnuté jinou osobou povinnou k dani, která není registrována k dani z přidané hodnoty, pokud příslušné faktury obsahují veškeré požadované údaje. Soudní dvůr dále v odpovědi na předběžné otázky uvedl, že uvedená směrnice brání vnitrostátním předpisům, které vylučují nárok na odpočet daně z přidané hodnoty zaplacené osobou povinnou k dani jiné osobě povinné k dani, která je poskytovatelem služeb, v případě, že posledně uvedená není pro účely této daně registrována.

[37] Směrnice č. 77/388/EHS byla zrušena směrnicí č. 2006/112/ES, o společném systému daně z přidané hodnoty, která vstoupila v platnost dne 1. 1. 2007. I ve vztahu k vnitrostátní právní úpravě účinné v době aplikovatelnosti směrnice č. 2006/112/ES má rozsudek ve věci *Dankowski* význam. Dokladem je např. to, že jedním z důvodů pro přijetí zákona č. 502/2012 Sb., který měnil zákon o dani z přidané hodnoty, bylo sladění úpravy registrační povinnosti s daným rozsudkem Soudního dvora (k danému srov. bod [14] rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 1. 2014, č. j. 9 Afs 35/2013 - 21).

[38] Registrace společnosti DIKAMENT k dani z přidané hodnoty byla zrušena, což bylo odůvodněno neplněním povinností vyplývajících ze zákona o dani z přidané hodnoty [§ 106 odst. 7 písm. b) tohoto zákona]. Z tohoto rozhodnutí není patrné, zda se správce daně, který je vydal, zabýval obratem dané společnosti dle § 6 zákona o dani z přidané hodnoty (tj. tím, zda společnost překračovala či nepřekračovala obrat 1 000 000 Kč za nejvýše 12 bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců). Ust. § 6 zákona o dani z přidané hodnoty navazuje na čl. 287 směrnice 2006/112/ES, dle něhož může Česká republika poskytnout osvobození od daně osobám povinným k dani, jejichž roční obrat je nejvýše roven ekvivalentu 35 000 eur v korunách při kurzu platném ke dni 1. 5. 2004, kdy přistoupila k Evropskému společenství. Pokud by byl obrat dle § 6 zákona o dani z přidané

pokračování

hodnoty překročen, nebyly by naplněny podmínky pro osvobození malých podniků od daně z přidané hodnoty, které povoluje směrnice č. 2006/112/ES v čl. 282 a násl. V takovém případě by nebylo pochyb o tom, že s ohledem na závěry rozsudku Soudního dvora ve věci Dankowski by samotným zrušením registrace dodavatele k dani nebylo možno odůvodnit nepřiznání nároku na odpočet daně u odběratele. Vzhledem k tomu, že se rozhodnutí o zrušení registrace vůbec nevyjádřilo k obratu dle § 6 zákona o dani z přidané hodnoty, nelze z něj ověřit, že nedošlo k právě naznačenému problému. V takovém případě pak v nynější věci nebylo možno nárok na odpočet daně z přidané hodnoty odmítnout pouze s odkazem na popsání rozhodnutí o zrušení registrace společnosti DIKAMENT k dani z přidané hodnoty.

[39] Zhodnocení významu rozhodnutí o zrušení registrace představovalo otázku natolik navázanou na námitku dobré víry, že by bez prvotního zhodnocení této otázky izolované posuzování dobré víry zcela ztratilo význam. Vzhledem k tomu, že v nynější věci nebylo možno nárok na odpočet daně zamítnout pouhým odkazem na zrušení registrace společnosti DIKAMENT dle § 106 odst. 7 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty, nebylo třeba dále hodnotit tvrzení stěžovatele, který měl za to, že se po určité období po 30. 9. 2009, kdy ke zrušení registrace došlo, mohl spoléhat na to, že před zahájením obchodování ověřil, že jeho tvrzený dodavatel byl v registru plátců. Hodnocení tvrzení stěžovatele o dobré víře by mělo význam tehdy, když by na základě rozhodnutí o zrušení registrace u společnosti DIKAMENT bylo v nynější věci možno uvažovat o odepření nároku na odpočet daně u stěžovatele.

V. Závěr a náklady řízení

[40] Nejvyšší správní soud nepřisvědčil způsobu, jakým se krajský soud vypořádal s námitkou týkající se plnění, u nichž stěžovatel tvrdil, že je obdržel od společnosti DIKAMENT (viz body [34] až [38] shora). Z tohoto důvodu vyhodnotil kasační stížnost jako důvodnou a napadený rozsudek krajského soudu zrušil dle § 110 odst. 1, věty první, s. ř. s. Věc však krajskému soudu nevracel k dalšímu řízení, jelikož současně rozhodl o zrušení žalobou napadeného rozhodnutí Finančního ředitelství v Hradci Králové, a to na základě § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. Ke zrušení správního rozhodnutí společně s rozsudkem krajského či městského soudu může Nejvyšší správní soud přistoupit i bez návrhu (viz rozsudek zdejšího soudu ze dne 11. 1. 2012, č. j. 2 Afs 68/2011 - 212).

[41] Věc na základě § 78 odst. 4 ve spojení s § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. Nejvyšší správní soud vrací žalovanému k dalšímu řízení, kde bude žalovaný vázán právním názorem zdejšího soudu [§ 78 odst. 5 s. ř. s. ve spojení s § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s.].

[42] V případě, že Nejvyšší správní soud ruší rozsudek krajského soudu a současně ruší i rozhodnutí správního orgánu, je povinen rozhodnout kromě nákladů řízení o kasační stížnosti i o nákladech řízení, které předcházelo zrušenému rozhodnutí krajského soudu (§ 110 odst. 3, věta druhá, s. ř. s.). Náklady řízení o žalobě a náklady řízení o kasační stížnosti tvoří v tomto případě jeden celek a Nejvyšší správní soud rozhodne o jejich náhradě jediným výrokem vycházejícím z § 60 s. ř. s. (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 11. 2008, č. j. 1 As 61/2008 - 98).

[43] Jelikož stěžovatel dosáhl zrušení správního rozhodnutí, měl z procesního hlediska úspěch ve věci a náleží mu tak dle § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. náhrada nákladů řízení vůči žalovanému, který úspěch neměl.

[44] V řízení před krajským soudem byl stěžovatel zastoupen ze strany UNTAX, s. r. o., která je oprávněna poskytovat daňové poradenství dle § 3 odst. 6 zákona č. 523/1992 Sb., o daňovém poradenství a Komoře daňových poradců České republiky, ve znění pozdějších předpisů. Dle § 35 odst. 2 s. ř. s. v takovém případě náleží odměna za zastupování, jejíž výše se určí obdobně dle právního předpisu, jímž jsou stanoveny odměny a náhrady advokátům. Tímto předpisem je vyhláška č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „advokátní tarif“), pokud není výslovně uvedeno jiné znění.

[45] Společnost UNTAX poskytla v řízení před krajským soudem 6 úkonů právní služby: 1) v roce 2012 převzala zastoupení; 2) dne 15. 8. 2012 podala žalobu; 3) dne 28. 2. 2013 podala repliku k vyjádření žalovaného; 4) dne 25. 4. 2013 se její jednatel účastnil ústního jednání před soudem, které trvalo 70 minut; 5) dne 11. 5. 2015 doplnila žalobní argumentaci; 6) dne 18. 6. 2015 se její jednatel účastnil ústního jednání před krajským soudem, které trvalo 40 minut]. Za úkony ad 1) a 2) náleží odměna ve výši 2 100 Kč [§ 7 bod 5. a § 9 odst. 3 písm. f) advokátního tarifu účinného do 31. 12. 2012], která se u každého úkonu zvyšuje o paušální náhradu hotových výdajů ve výši 300 Kč (§ 13 odst. 3 advokátního tarifu účinného do 31. 12. 2012). Za úkony ad 3) až 6) náleží náhrada ve výši 3 100 Kč [§ 7 bod 5. a § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu], která se u každého úkonu zvyšuje o paušální náhradu hotových výdajů ve výši 300 Kč (§ 13 odst. 3 advokátního tarifu). Nejvyšší správní soud poznamenává, že kromě doplnění žalobní argumentace dne 11. 5. 2015, v návaznosti na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 9 Afs 57/2013, zástupce stěžovatele tuto argumentaci doplnil i dne 2. 6. 2015. Doplnění argumentace ze dne 2. 6. 2015 nepředstavuje *důvodně* vynaložený náklad řízení, jelikož nic nebránilo tomu, aby se stalo obsahem již předešlého doplnění učiněného krátce před tím, tj. dne 11. 5. 2015.

[46] Součástí náhrady nákladů řízení před krajským soudem je zaplacený soudní poplatek za žalobu ve výši 3 000 Kč a náhrada cestovních výdajů spojených se dvěma cestami z Prahy do Hradce Králové a zpět spojenými se dvěma ústními jednáními (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu). Vzdálenost sídla společnosti UNTAX a krajského soudu je 107 km.

[47] První jízda z Prahy do Hradce Králové a zpět se uskutečnila dne 25. 4. 2013. Podle § 157 odst. 3 zákona č. 262/2006 Sb., zákoníku práce, náleží zástupci za každý 1 km jízdy základní náhrada a náhrada výdajů za spotřebovanou pohonnou hmotu. Základní náhrada činí 3,60 Kč za 1 km jízdy [§ 1 písm. b) vyhlášky č. 472/2012 Sb.], celková základní náhrada tak činí 770,40 Kč ($2 \times 107 \times 3,60$ Kč). Náhrada výdajů za spotřebovanou pohonnou hmotu činí 578 Kč [průměrná cena motorové nafty činí 36,50 Kč dle § 4 písm. c) vyhlášky č. 472/2012 Sb.; kombinovaná spotřeba určená z údajů technického průkazu činí 7,4 l na 100 km; $36,50 \text{ Kč} \times 2 \times 1,07 \times 7,4 = 578,014 \text{ Kč} \doteq 578 \text{ Kč}$]. Náhrada cestovních výdajů za první cestu tam a zpět činí celkem 1 348,40 Kč ($770,40 \text{ Kč} + 578 \text{ Kč}$). Dle § 14 odst. 1 písm. a) ve spojení s § 14 odst. 3 advokátního tarifu náleží náhrada za promeškaný čas strávený cestou na úkon v místě, které není sídlem zástupce, v celkové výši 600 Kč ($2 \times 3 \times 100 \text{ Kč}$). Nejvyšší správní soud vychází z toho, že ze sídla zástupce se lze do sídla

pokračování

krajského soudu dostat za méně než 1,5 hodiny (náhrada za každou byť započatou půlhodinu činí 100 Kč). Byť zástupce tvrdil, že na cestu tam a zpět potřeboval 2×6 půlhodin, nijak neobjasnil takto dlouhý čas cesty. Náklady v souvislosti s první cestou tak činí 1948,40 Kč (1348,40 Kč + 600 Kč).

[48] Druhá jízda z Prahy do Hradce Králové a zpět se uskutečnila dne 18. 6. 2015. Základní náhrada činí 3,70 Kč za 1 km jízdy [§ 1 písm. b) vyhlášky č. 328/2014 Sb.], celková základní náhrada tak činí 791,80 Kč ($2 \times 107 \times 3,70$ Kč). Náhrada výdajů za spotřebovanou pohonnou hmotu činí 572 Kč [průměrná cena motorové nafty činí 36,10 Kč dle § 4 písm. c) vyhlášky č. 328/2014 Sb.; kombinovaná spotřeba určená z údajů technického průkazu činí 7,4 l na 100 km; $36,10 \text{ Kč} \times 2 \times 1,07 \times 7,4 = 571,6796 \text{ Kč} \doteq 572 \text{ Kč}$]. Náhrada cestovních výdajů za druhou cestu tam a zpět činí celkem 1 363,80 Kč (791,80 Kč + 572 Kč). Dle § 14 odst. 1 písm. a) ve spojení s § 14 odst. 3 advokátního tarifu náleží náhrada za promeškaný čas strávený cestou na úkon v místě, které není sídlem zástupce, v celkové výši 600 Kč ($2 \times 3 \times 100$ Kč). Náklady v souvislosti s první cestou tak činí 1 963,80 Kč (1 363,80 Kč + 600 Kč).

[49] Odměna pro UNTAX, náhrada hotových výdajů a náhrady v souvislosti s cestou činí 22 312,20 Kč ($2 \times 2 100 \text{ Kč} + 2 \times 300 \text{ Kč} + 4 \times 3 100 \text{ Kč} + 4 \times 300 \text{ Kč} + 1948,40 \text{ Kč} + 1963,80 \text{ Kč}$). Vzhledem k tomu, že daná společnost je plátcem daně z přidané hodnoty, což doložila, zvyšuje se tato částka o částku, která odpovídá příslušné částce daně. V nynějším případě daň činí 4 685,562 Kč [21 % z 22 312,20 Kč, viz § 47 odst. 1 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném ke dni poskytnutí služby]. V řízení před krajským soudem vznikly stěžovateli celkové náklady ve výši 29 998 Kč (22 312,20 Kč + 4 685,562 Kč + 3 000 Kč = 29 997,762 Kč $\doteq$ 29 998 Kč).

[50] Před Nejvyšším správním soudem stěžovatele zastupoval advokát, který v řízení o této kasační stížnosti a v řízení vedeném pod sp. zn. 9 Afs 57/2013 poskytl dohromady 3 úkony právní služby [1) dne 1. 6. 2013 se uskutečnilo převzetí a příprava zastoupení; 2) dne 15. 7. 2013 doplnil kasační stížnost v řízení vedeném pod sp. zn. 9 Afs 57/2013; 3) dne 21. 9. 2015 doplnil nynější kasační stížnost]. Za každý z těchto úkonů náleží náhrada ve výši 3 100 Kč [§ 7 bod 5. a § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu] zvýšená o paušální náhradu hotových výdajů ve výši 300 Kč (§ 13 odst. 3 advokátního tarifu). Dále tvoří náklady řízení před Nejvyšším správním soudem platba dvou soudních poplatků ve výši 5 000 Kč. V obou řízeních před zdejším soudem vznikly stěžovateli náklady v celkové výši 20 200 Kč ($3 \times 3 100 \text{ Kč} + 3 \times 300 \text{ Kč} + 2 \times 5 000 \text{ Kč}$). Advokát nedoložil, že je plátcem daně z přidané hodnoty.

[51] Souhrnná částka nákladů řízení před krajským soudem a Nejvyšším správním soudem dosáhla výše 50 198 Kč (29 998 Kč + 20 200 Kč). Tuto částku je žalovaný povinen zaplatit stěžovateli k rukám jeho právního zástupce JUDr. Ing. Tomáše Matouška, advokáta se sídlem Dukelská třída 15, Hradec Králové, do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

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

V Brně dne 3. prosince 2015

JUDr. Radan Malík
předseda senátu