



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců JUDr. Vojtěcha Šimíčka a Mgr. Radovana Havelce v právní věci žalobce: **Benet a. s.**, se sídlem Sokolovská 25, Praha 8, zast. JUDr. Miroslavem Zámeškou, advokátem se sídlem Na Příkopě 23, Praha 1, proti žalovanému: **Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu**, se sídlem Štěpánská 28, Praha 1, proti rozhodnutím žalovaného ze dne 22. 9. 2004, č. j. FŘ-12693/13/03, ze dne 23. 9. 2004, č. j. FŘ-12705/13/03, a ze dne 21. 9. 2004, č. j. FŘ-1487/13/04, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 12. 11. 2008, č. j. 9 Ca 94/2007 - 167,

takto:

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žalovanému **se nepřiznává** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

Kasační stížností podanou v zákonné lhůtě se žalobce jako stěžovatel domáhá zrušení shora uvedeného rozsudku Městského soudu v Praze, kterým byly zamítnuty jeho žaloby proti výše specifikovaným rozhodnutím žalovaného, jimiž byla zamítnuta stěžovatelova odvolání proti dodatečným platebním výměrům Finančního úřadu pro Prahu 8 ze dne 19. 11. 2002, č. j. 204167/02/008512/7864, č. j. 204098/02/008512/7864 a č. j. 204067/02/008512/7864. Uvedenými dodatečnými platebními výměry byla stěžovateli dodatečně vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období únor 2001 ve výši 131 868 Kč, za zdaňovací období srpen 2000 ve výši 1 285 504 Kč a za zdaňovací období březen 2000 ve výši 177 561 Kč. Stalo se tak proto, že po provedené daňové kontrole byly z nároku na odpočet daně z přidané hodnoty správcem daně vyloučeny: faktura č. 241, deklarující přijetí plnění v podobě 2000 g ryzího zlata od společnosti SYLVÁNO

FRANCO s. r. o. ITALSKÁ MÓDA (dále jen „Sylváno Franco“), faktura č. 110800 a č. 36.8.2000, deklarující přijetí plnění v celkové výši 18 000 g ryzího zlata od společnost Sylváno Franco a faktura č. 293, deklarující přijetí plnění 2 500 g ryzího zlata rovněž od téže společnosti. Městský soud žalobu zamítl, neboť dospěl k závěru, že v průběhu daňového řízení nebyla porušena procesní práva stěžovatele a stěžovateli se v průběhu tohoto řízení nepodařilo prokázat, že přijal zdanitelná plnění od dodavatele, který je uveden na zmíněných fakturách. Pokud jde o judikaturu Evropského soudního dvora, na kterou v žalobě stěžovatel poukazyval, uvedl městský soud, že ji nelze ve věci aplikovat bez ohledu na vnitrostátní právní úpravu.

Stěžovatel v kasační stížnosti výslovně uplatňuje důvody obsažené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a b) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), když namítá nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení a vady řízení spočívající v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech nebo je s nimi v rozporu, nebo že při jejím zjišťování byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost, a pro tuto důvodně vytykanou vadu měl Městský soud v Praze napadené rozhodnutí žalovaného zrušit.

Stěžovatel má za to, že městský soud nesprávně posoudil právní otázku týkající se podvodu na dani z přidané hodnoty, neboť nesprávně aplikoval příslušná ustanovení zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění platném a účinném pro předmětná zdaňovací období (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“), a zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“), když nezohlednil rozhodnutí Soudního dvora Evropských společenství (dále jen „Soudní dvůr ES“) ve spojených věcech C-354/03, C-355/03 a C-484/03 (dále jen „rozsudek Optigen“) a ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04 (dále jen „rozsudek Kittel“). Stěžovatel v kasační stížnosti cituje pasáže z uvedených rozsudků Soudního dvora ES a vyvozuje z nich dva závěry:

1/ Pokud osoba povinná k dani uskuteční zdanitelné plnění, které následuje po plnění zasaženém podvodem na dani z přidané hodnoty, má tato osoba povinná k dani nárok na odpočet daně z přidané hodnoty z plnění, které přijala pro uskutečnění tohoto zdanitelného plnění, a to za podmínky, že osoba povinná k dani nevěděla nebo nemohla vědět, že plnění je zasažené podvodem na dani z přidané hodnoty.

2/ Pokud je objektivně prokázáno, že plnění je uskutečněno pro osobu povinnou k dani, která věděla nebo měla vědět, že toto plnění je zasaženo podvodem na dani z přidané hodnoty, je věcí soudu odmítnout osobě povinné k dani přiznat nárok na odpočet.

Stěžovatel zdůrazňuje, že správce daně nijak nerozporoval přijetí zdanitelných plnění spočívající v dodávkách zlata. V době uskutečnění zdanitelných plnění stěžovatel bez jakýchkoli pochybností považoval společnost Sylváno Franco za dodavatele. Toto tvrzení zdůvodňuje tím, že měl k dispozici výpis z obchodního rejstříku, živnostenský list, osvědčení o registraci k dani z přidané hodnoty a kopii občanského průkazu jednatelky společnosti Sylváno Franco (na jméno S. K.). Zlato přebíral osobně statutární orgán stěžovatele a ten rovněž vyplácel finanční prostředky za dodané zlato. Jednotlivé dodávky

zlata byly vždy řádně realizovány, odpovídalo i množství zlata, jeho ryzost a sjednaná cena. Osoba jednající za dodavatele předkládala daňové doklady (faktury) obsahující všechny náležitosti, přičemž s touto osobou se stěžovatel seznámil na základě doporučení důvěryhodných osob působících v oboru. Pochybnosti začal mít teprve na základě šetření Policie České republiky, když již u něj daňová kontrola probíhala. Stěžovatel uvádí, že s Policií ČR vždy řádně spolupracoval a snažil se všemi možnými a pro něho dostupnými prostředky osvětlit skutečnosti významné z hlediska uskutečnění zdanitelných plnění zasažených podvodem na dani z přidané hodnoty, a to jak v řízení před Policií ČR, tak v daňovém řízení. Nelze tak hovořit o tom, že by zůstal pasivní, jak uvedl městský soud.

Stěžovatel má za to, že v daňovém řízení bylo prokázáno, že se stal obětí podvodu na dani z přidané hodnoty, o kterém v době uskutečnění předmětných zdanitelných plnění nevěděl a ani nemohl vědět. Uvádí, že negoval skutečnosti uvedené na daňových dokladech (kde společnost Sylvano Franco vystupovala v pozici dodavatele), a protože se stal obětí trestné činnosti (zdanitelná plnění uskutečnil pan K., který nebyl oprávněn za uvedenou společnost jednat), není možné po něm požadovat opravený daňový doklad.

Stěžovatel kategoricky nesouhlasí s tvrzením městského soudu, že systém daně z přidané hodnoty spočívá ve srovnání příslušných zdanitelných plnění mezi daňovými subjekty na vstupu a na výstupu z důvodu, že „srovnání“ příslušných zdanitelných plnění na vstupu a na výstupu není podmínkou pro uplatnění nároku na odpočet daně, neboť takovou podmínku zákon o dani z přidané hodnoty nestanoví. Plátce daně z přidané hodnoty může úspěšně uplatnit nárok na odpočet daně i pokud plátce, který zdanitelné plnění uskutečnil, neodvedl daň na výstupu.

V daňovém řízení bylo potvrzeno, že pan K. neoprávněně vystupoval za společnost Sylvano Franco, že došlo ke zfalšování faktur této společnosti, a že se tedy stěžovatel stal obětí podvodu. Stěžovatel se domnívá, že městský soud měl vyjít z judikatury Soudního dvora ES, neboť závěry uvedené v rozsudcích Optigen a Kittel jsou plně aplikovatelné i na případ stěžovatele, a to z následujících důvodů:

1/ Stěžovatel uskutečnil zdanitelná plnění, která následovala po plnění zasaženém podvodem na dani z přidané hodnoty.

2/ Stěžovatel má nárok na odpočet daně z přidané hodnoty z plnění, které přijal pro uskutečnění těchto zdanitelných plnění.

3/ Stěžovatel nevěděl a ani nemohl vědět, že plnění jsou zasažena podvodem na dani z přidané hodnoty.

4/ Nebylo objektivně prokázáno, že stěžovatel věděl nebo měl vědět, že tato plnění jsou zasažena podvodem na dani z přidané hodnoty.

Stěžovatel se domnívá, že ustanovení § 19 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty je nutné vykládat eurokonformně, tj. podle výše zmíněných rozsudků Soudního dvora ES. Pouhým jazykovým a logickým výkladem ustanovení § 19 odst. 2 věta druhá tohoto zákona by bylo nutné dojít k závěru, že prokazovat nárok na odpočet daně podle § 31 daňového řádu, je možné pouze v případě, kdy daňový doklad neobsahuje všechny náležitosti daňového dokladu; takový závěr by však byl v rozporu se závěry uvedenými v rozsudcích Optigen a Kittel. Eurokonformním výkladem je totiž nutné dojít k závěru, že prokazovat nárok na odpočet daně z přidané hodnoty podle ustanovení § 31 daňového

řádu je možné i v případě, kdy daňový doklad obsahuje všechny náležitosti daňového dokladu, ovšem plnění, které je jím prokazováno, je zasaženo podvodem na dani z přidané hodnoty.

Stěžovatel dále namítá pochybení městského soudu, který napadeným rozsudkem zamítl žalobní námitky stěžovatele týkající se neurčitosti, nesrozumitelnosti a neúplnosti výzvy v odvolacím řízení podle ustanovení § 43 daňového řádu. Charakteristickým rysem výzvy podle tohoto ustanovení daňového řádu je její určitost a konkrétnost, což nebylo dodrženo, neboť žalovaný v rámci odvolacího řízení žádným způsobem stěžovateli nesdělil, jak má být důkazní řízení doplňováno a v jakém směru. Stěžovateli tedy nebylo jasné, jaké konkrétní důkazní prostředky by měl předložit a jaké konkrétní pochybnosti žalovaného by měl rozptylovat. Ve výzvě žalovaného ze dne 9. 2. 2004, č. j. FŘ-12690/13/03, je ohledně zdaňovacích období, která jsou rozhodná, uvedeno, že se stěžovatel vyzývá, aby jakýmkoli důkazními prostředky prokázal přijetí zdanitelného plnění deklarovaného na příslušných fakturách, ale nejsou zde ani náznakem uvedeny pochybnosti žalovaného, které měl ohledně předmětných faktur a plnění v nich uvedených. Stěžovatel v této souvislosti odkazuje na nález Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 232/02 (sv. 28, č. 134 Sb. n. u.) a na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 11. 2004, sp. zn. 5 Afs 14/2004 (č. 1021/2007 Sb. NSS), a pokyn Ministerstva financí DS-75. Právní názor městského soudu, který se v této souvislosti odvolává na skutečnost, že stěžovateli již byly pochybnosti správce daně známy, je nutné kategoricky odmítnout, neboť ve výzvě učiněné odvolacím orgánem v odvolacím řízení musí být uvedeny pochybnosti tohoto orgánu a nikoliv pochybnosti správce daně, který rozhodoval v prvním stupni. Stěžovatel rovněž nebyl poučen o následcích nevyhovění výzvě žalovaného (tj. neprokázání přijetí zdanitelných plnění), což je v rozporu s ustanoveními § 2 odst. 1 a 2 daňového řádu.

Vady řízení před správním orgánem stěžovatel spatřuje rovněž v nedostatečném zjištění skutkového stavu. Žalovaný i městský soud vycházeli z výpovědi svědka J. K. (viz protokol ze dne 16. 9. 2004, č. j. 136936/04/289933/2396), nicméně ohledně osoby svědka existovaly již v řízení před správcem daně protichůdné výpovědi jiných svědků, na jejichž základě bylo také rozhodováno. Návrhy žalovaného na provedení opětovného výslechu pana K. a jeho konfrontace s dalšími vypovídajícími svědky za účelem řádného zjištění skutkového stavu městský soud nezohlednil a v napadeném rozhodnutí se této otázce nevěnoval. Stěžovatel dále upozorňuje na nedostatečné zjištění skutkového stavu ve věci obchodních aktivit společnosti Sylváno Franco a její jednatelky paní S. K., za nevyjasněný považuje rovněž vztah mezi panem K. a jednatelkou společnosti Sylváno Franco. Stěžovatel proto namítá porušení ustanovení § 2 odst. 3 daňového řádu. Finanční orgány měly navíc vycházet i z výsledků policejního šetření.

Stěžovatel nakonec namítá, že správce daně postupoval v rozporu s ustanovením § 16 odst. 4 daňového řádu, neboť oznámení o výsledku svědka J. K. bylo zástupci stěžovatele doručeno jeden den před jeho konáním. Povinností správce daně je umožnit daňovému subjektu realizovat právo klást svědkům otázky při ústním jednání, které má daňový subjekt v celém daňovém řízení. Tuto povinnost správce daně splní, pokud daňový subjekt o výsledku svědka řádně a včas vyrozumí. Za včasné vyrozumění o výsledku svědka nemůže být považováno oznámení výsledku tohoto svědka pouhý jeden den před konáním

samotné svědecké výpovědi, která se navíc konala v Brně, tj. mimo územní působnost správce daně stěžovatele i mimo sídlo stěžovatele a jeho zástupce. Městský soud se touto žalobní námitkou stěžovatele vůbec nezabýval.

Ze všech uvedených důvodů stěžovatel navrhuje, aby zdejší soud rozsudek městského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvádí, že stěžovatel uplatnil nárok na odpočet daně z faktur za dodávky ryzího zlata, které pro něj byly vystaveny společností Sylváno Franco, v rozporu s ustanovením § 19 odst. 1 a 2 zákona o dani z přidané hodnoty, neboť neprokázal přijetí předmětných zdanitelných plnění od plátce deklarovaného na těchto fakturách. Stěžovatel přitom sám jako dodavatele deklarovaného plnění označil jinou osobu, a sice pana K. Jelikož tyto faktury neobsahovaly správné údaje, zejména identifikaci plátce, který měl uskutečnit zdanitelné plnění, jakožto náležitost daňového dokladu vymezenou ustanovením § 12 odst. 2 písm. a) a b) zákona o dani z přidané hodnoty, nebyly uznány za daňové doklady, kterými plátce prokazuje nárok na odpočet daně.

Žalovaný zastává názor, že argumentace stěžovatele rozsudky Optigen a Kittel není na místě, neboť rozhodoval v době, kdy ještě nebyly vyneseny. Navíc v souladu s uvedenými rozsudky je nezbytné posoudit, zda stěžovatel věděl nebo mohl vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu. Z mnoha nesrovnalostí v rámci obchodního styku mohl stěžovatel odvodit, že pan K. nezastupuje společnost Sylváno Franco. Stěžovatel však zůstal nečinný.

Žalovaný trvá na svém stanovisku, že nezbytnou podmínkou pro uplatnění nároku na odpočet daně je dle § 19 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty prokázání nároku na odpočet daně daňovým dokladem se všemi náležitostmi. Žalovaný řádně prokázal důvody, proč stěžovateli nárok na odpočet daně nepřiznal, přitom bylo na stěžovateli, aby se pokusil doložit, že skutečně jednal v dobré víře.

K námitce týkající se výzvy dle § 43 daňového řádu žalovaný uvedl, že stěžovatele vyzval k prokázání přijetí konkrétních zdanitelných plnění, a muselo mu být zřejmé, že žalovaný má pochybnosti o tom, zda stěžovatel skutečně přijal zdanitelná plnění tak, jak je v dokladech uvedeno. Jednalo se přitom o stejné pochybnosti, které měl správce daně v řízení v prvním stupni. Žalovaný ve výzvě konkrétně uvedl a přesným číselným označením dokladů a dodavatelů zdanitelných plnění vymezil skutečnosti, které má stěžovatel prokázat.

Ohledně námitky chybějícího poučení ve výzvě podle § 43 odst. 2 daňového řádu žalovaný uvádí, že v návaznosti na § 50 odst. 4 daňového řádu lze uvedené ustanovení daňového řádu použít v odvolacím řízení „přiměřeně“. Ve výzvách vydaných podle § 43 daňového řádu správce daně v poučení uvádí, že pokud daňový subjekt pochybnosti neodstraní nebo nedodrží stanovenou lhůtu, je správce daně oprávněn zjistit základ daně a stanovit daň podle pomůcek, a to bez součinnosti daňového subjektu. V případě stěžovatele by poučení nemělo smysl, protože správce daně tuto daň již vyměřil. Žalovaný

výzvou v rámci odvolacího řízení stěžovateli pouze umožnil, aby doložil další důkazní prostředky.

Žalovaný odmítá námitky stěžovatele ohledně nedostatečně zjištěného skutkového stavu. Správce daně prováděl řadu šetření z vlastního podnětu a nelze mu vytýkat, že nejednal v souladu s § 31 odst. 2 daňového řádu. Nebylo povinností jeho ani správce daně zjišťovat skutkový stav, neboť důkazní břemeno nesl stěžovatel.

Žalovaný rovněž odmítá tvrzení, že výslech pana K. byl proveden v rozporu s § 16 odst. 4 písm. e) daňového řádu. Zástupce stěžovatele, Ing. Hejret, byl informován o novém termínu svědecké výpovědi poté, co se pan K. ke svědecké výpovědi nedostavil, a to nejenom písemně, ale i telefonicky, a to 10 dnů před jejím konáním. Tyto skutečnosti vyplývají ze spisového materiálu.

Žalovaný považuje kasační stížnost za nedůvodnou a navrhuje Nejvyššímu správnímu soudu její zamítnutí.

Nejvyšší správní soud nejprve zkoumal formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost je podána včas, stěžovatel je zastoupen advokátem a jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná. Důvodnost kasační stížnosti pak posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.).

Ze spisového materiálu zejména vyplývá, že v předcházejícím daňovém řízení bylo prokázáno, že zdanitelná plnění (dodávky zlata) nebyla ve skutečnosti realizována dodavatelem, označeným na příslušných fakturách - společností Sylváno Franco. Tuto skutečnost ostatně v průběhu daňového řízení přestal zpochybňovat i stěžovatel, který za dodavatele sám označil J. K., se kterým měl ohledně dodávek zlata jednat, přebírat je od něj a zároveň mu tyto dodávky hradit v hotovosti.

V průběhu daňového řízení byli mj. vyslechnuti jako svědkové následující osoby: p. Š. (bývalý zaměstnanec stěžovatele), který měl stěžovatele (konkrétně předsedu představenstva) seznámit s p. K., p. K., bývalá jednatelka společnosti Sylváno Franco, p. V., bývalá zaměstnankyně společnosti Kovohutě Příbram nástupnická, a. s., která měla dát p. Š. kontakt na p. K., p. T. (předseda představenstva stěžovatele) a p. F., zaměstnanec společnosti Safina, a. s., do které měl p. K. zlato rovněž dodávat. P. K. ve své výpovědi uvedl, že stěžovatele nezná, nikdy s ním nespolupracoval a nejednal a nespolupracoval ani s žádným z výše uvedených svědků. Se zlatem údajně rovněž nikdy neobchodoval. Představitel společnosti Sylváno Franco popřel pravost předmětných faktur a skutečnost, že by tato společnost někdy obchodovala se zlatem a rovněž odmítl možnost, že by k zastupování společnosti byl někdy zmocněn p. K., který mu nebyl znám.

Ve věci samé je rozhodující posouzení právní otázky, zda stěžovateli vznikl nárok na odpočet daně z přidané hodnoty, a zda byl tento nárok řádně prokázán daňovým dokladem (§ 19 odst. 1 a 2 zákona o dani z přidané hodnoty). Podle ustanovení § 19 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, v rozhodném znění, má totiž plátcе nárok na odpočet daně, pokud jím přijatá zdanitelná plnění, uskutečněná jiným plátcem, použije při podnikání nebo při činnosti vykazující všechny znaky podnikání kromě toho, že je

prováděna podnikatelem. Podle § 19 odst. 2 tohoto zákona prokazuje plátce nárok na odpočet daně daňovým dokladem zaúčtovaným podle zvláštního právního předpisu, případně evidovaným podle § 11 u plátců, kteří nejsou účetní jednotkou, který má všechny tímto zákonem předepsané náležitosti a který byl vystaven plátcem. V případě, že doklad neobsahuje všechny náležitosti daňového dokladu, prokazuje plátce nárok podle zvláštního právního předpisu (zde § 31 daňového řádu).

Daňové řízení je postaveno na zásadě, podle které má daňový subjekt jednak povinnost daň přiznat (břemeno tvrzení) a rovněž má povinnost toto své tvrzení doložit (břemeno důkazní). Daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván (§ 31 odst. 9 daňového řádu). Daňový subjekt je tedy odpovědný za to, že jím předložené důkazy budou prokazovat jeho tvrzení, čímž prokáže i svůj zákonný nárok na odpočet daně z přidané hodnoty (viz např. nález Ústavního soudu ze dne 24. 4. 2006, in: č. 130/1996 Sb.).

Prokazování nároku na odpočet daně je nejen záležitostí formální (předložení příslušných daňových dokladů), ale také záležitostí skutkovou (k uskutečnění zdanitelného plnění musí fakticky dojít). Nárok na odpočet daně z přidané hodnoty nemůže být uznán, pokud není prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo právě tak, jak je uvedeno v dokladech předložených daňovým subjektem (viz také rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 3. 2007, sp. zn. 2 Afs 148/2006, nebo ze dne 27. 10. 2004, sp. zn. 2 Afs 6/2004, dostupné na www.nssoud.cz).

Daňový doklad pro prokázání nároku na odpočet daně musí obsahovat všechny zákonem předepsané údaje, mimo jiné údaje identifikující plátce, který zdanitelné plnění uskutečnil [§ 12 odst. 1 písm. a) a b) zákona o dani z přidané hodnoty]. Správce daně v průběhu daňového řízení prokázal, že stěžovatel nepřijal zdanitelné plnění od plátce uvedeného na fakturách (tj. od společnosti Sylváno Franco). Finanční orgány proto dospěly ke správnému závěru, že předmětné faktury nebylo možno uznat za účinné daňové doklady podle ustanovení § 12 zákona o dani z přidané hodnoty, neboť nesplňovaly náležitosti daňového dokladu ve smyslu jejich obsahového souladu s realizovaným plněním.

Z konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá, že pokud v daňovém řízení vyšlo najevo, že doklad, kterým má být prokázán nárok na nadměrný odpočet daně z přidané hodnoty, ve skutečnosti nevystavil na něm uvedený plátce, nesplnil daňový subjekt jednu z podmínek nutných pro uplatnění nároku na odpočet daně. Správce daně naopak dostal své povinnosti ve smyslu § 31 odst. 8 daňového řádu, pokud prokázal, že subjekt uvedený na dokladu, kterým má být prokázán nárok na nadměrný odpočet daně z přidané hodnoty, tento doklad nevystavil. Za této situace správce daně již nemá povinnost prokazovat, kdo doklad vystavil; tuto povinnost má výhradně daňový subjekt (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 8. 2005, sp. zn. 5 Afs 188/2004, nebo rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 2. 2006, sp. zn. 5 Afs 44/2005, in: www.nssoud.cz).

Jak vyplývá ze spisového materiálu, správce daně si opatřil řadu důkazů, na základě kterých lze mít za prokázané, že předmětné faktury nebyly vystaveny společností Sylvano Franco. Tuto skutečnost nakonec stěžovatel v kasační stížnosti ani nerozporuje. Odpočet na dani z přidané hodnoty si nicméně stěžovatel nárokuje, když tvrdí, že se bez svého vědomí stal obětí daňového podvodu. Právě v tomto ohledu spočívá podstata názorového nesouladu stěžovatele s argumentací městského soudu, obsaženou v rozsudku napadeném nyní projednávanou kasační stížností.

Stěžovatel v kasační stížnosti odkazuje na rozsudky Optigen a Kittel Soudního dvora ES. Ten v nich zdůraznil, že nárok na odpočet stanovený v čl. 17 a násl. tzv. šesté směrnice o dani z přidané hodnoty je nedílnou součástí systému daně z přidané hodnoty a nemůže být v zásadě omezen. Toto pravidlo se uplatňuje přímo pro všechny daně, které zatěžují plnění uskutečněná na výstupu (viz rozsudek Optigen, bod 53 odůvodnění, rozsudek Kittel, bod 47 odůvodnění). Otázka, zda daň z přidané hodnoty za předchozí nebo následující prodej týkající se dotčeného zboží byla nebo nebyla zaplacená do státní pokladny, nemá vliv na nárok osoby povinné k dani na odpočet daně z přidané hodnoty odvedené na vstupu (viz rozsudek Kittel, bod 49 odůvodnění).

Stěžovateli je třeba přisvědčit v tom směru, že z citovaných rozsudků Optigen a Kittel vyplývají závěry, které uvádí v kasační stížnosti a v tomto směru je právní názor městského soudu skutečně poněkud nepřesný. Na druhé straně Nejvyšší správní soud vzhledem k právním závěrům plynoucím ze zmíněných rozsudků nemůže přisvědčit názoru stěžovatele, že by § 19 odst. 1 a 2 zákona o dani z přidané hodnoty v daném případě nebyl vyložen v souladu s evropským právem. Podle rozsudku Optigen je totiž nutné přiznat nárok na odpočet daně z přidané hodnoty v případě plnění (v řetězci po sobě následujících plnění), která nejsou sama o sobě zasažena podvodem na dani z přidané hodnoty, a to za předpokladu, že osoba povinná k dani nevěděla nebo nemohla vědět, že plnění je zasažené podvodem na dani z přidané hodnoty.

V rozsudku Kittel Soudní dvůr ES ale rovněž uvedl, že subjekty, které přijmou veškerá opatření, jež od nich mohou být rozumně vyžadována, aby zajistily, že jejich plnění nejsou součástí podvodu, bez ohledu na to, zda se jedná o podvod na dani z přidané hodnoty, nebo jiné podvody, musejí mít možnost důvěřovat legalitě uvedených plnění, aniž by riskovaly ztrátou nároku na odpočet daně z přidané hodnoty odvedené na vstupu (rozsudek Kittel, bod 51 odůvodnění, obdobně také rozsudek Soudního dvora ES ze dne 11. 5. 2006, *Federation of Technological Industries*, C-384/04, bod 33 odůvodnění). Z toho vyplývá, že pokud osoba povinná k dani věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na dani z přidané hodnoty, nelze této osobě nárok na odpočet daně z přidané hodnoty přiznat.

Právě proto stěžovatel tvrdí, že se stal obětí podvodu, o kterém nevěděl a nemohl vědět, a proto mu nárok na odpočet daně z přidané hodnoty náleží, neboť zdanitelné plnění přijal od plátce daně, pana K.. Žalovaný v průběhu daňového řízení nezpochybňoval, že stěžovatel plnění přijal. Pokud však vyšlo najevo, že daňové doklady ve skutečnosti nevystavil subjekt, který je na faktuře uvedený, žalovaný nebyl povinen zjišťovat, od koho stěžovatel ve skutečnosti plnění přijal. Pokud tedy stěžovatel namítá nedostatečné zjištění skutkového stavu a pokud nejsou pochybnosti o tom, že daňové

doklady předložené stěžovatelem nelze jako daňové doklady ve smyslu § 12 zákona o dani z přidané hodnoty uznat, v souladu s výše uvedenými rozsudky Soudního dvora ES musel Nejvyšší správní soud zkoumat, zda stěžovatel věděl nebo mohl vědět o podvodném plnění.

Ze zprávy o daňové kontrole vyplývá, že od března 2000 do září 2001 mělo mezi stěžovatelem a společnostmi Sylvano Franco a Alpeko (jejímž jménem rovněž jednal pan K.) dojít k celkem 27 obchodním případům v hodnotách pohybujících se v rozmezí od cca 320 000 Kč do 3 500 000 Kč; tyto částky přitom měly být stěžovatelem vypláceny vždy v hotovosti. Přihlédnuto bylo rovněž ke skutečnosti, že se stěžovatel (jako poškozený podvodným jednáním) nedomáhal svých práv v trestním řízení. Vzhledem k uvedenému nelze rozumně přistoupit na takovou verzi událostí, že by stěžovatel – zvláště při tak velkém objemu obchodních transakcí – nemohl vynaložit přijatelné úsilí k tomu, aby rozpoznal nebo alespoň pojal podezření na to, že je obětí podvodu. Jak uvedl již městský soud, stěžovatel měl a mohl jako podnikatel v příslušném odvětví mít s ohledem na časový průběh obchodů a jejich objem oprávněné pochybnosti o legalitě celého procesu. V tomto směru se proto zdejší soud plně ztotožňuje s názorem městského soudu i žalovaného.

Městský soud posoudil právní otázku, zda stěžovatel věděl nebo mohl při rozumně vynaloženém úsilí vědět, že se účastní podvodného plnění, správně a v souladu s judikaturou Soudního dvora ES. Postupoval také dle judikatury Nejvyššího správního soudu, který zdůraznil např. v rozsudku ze dne 10. 1. 2008, č. j. 9 Afs 67/2007 - 174, a v rozsudku ze dne 22. 1. 2009, č. j. 9 Afs 73/2008 - 162 (in: www.nssoud.cz), že *„pro podnikatele závěry Evropského soudního dvora neznamenaají pouze bezbřehou ochranu nároku na odpočet daně, ale znamenají mimo jiné povinnost věnovat zvýšenou pozornost interním kontrolním mechanismům, aby v případě odhalení podvodného jednání nevznikly pochybnosti, že o podvodu věděli či se zřetelem ke všem okolnostem vědět mohli. Je totiž věcí podnikatelského subjektu, aby v zájmu minimalizace podnikatelského rizika přizpůsobil svou obchodní činnost konkrétním podmínkám a při sjednávání obchodních kontraktů (zvláště se značným finančním dopadem) se v rámci možností snažil dbát na bezproblémovost svých obchodních partnerů.“*

Je dále nutné uvést, že městský soud netvrdil, že plátce daně z přidané hodnoty nemůže uplatnit nárok na odpočet daně v případě, že plátce, který zdanitelné plnění uskutečnil, neodvedl daň na výstupu. Uvedl, že *„pokud daňový subjekt tvrdí, že skutečnosti uvedené v daňovém dokladu neodpovídají skutečnosti a neguje je (či pokud k tomuto zjištění dospěje správce daně), musí tento daňový subjekt prokázat, že byl případně obětí trestné činnosti a že po něm nelze vyžadovat, aby předložil doklad opravený. Daný požadavek je podle názoru soudu nutný pro řádné fungování celého systému daně z přidané hodnoty, která spočívá ve srovnání příslušných zdanitelných plnění mezi daňovými subjekty na vstupu a výstupu“*. Městský soud tímto zdůvodňoval, že daňové doklady musí být formálně správné a musí se týkat uskutečněného plnění. Pokud tomu tak není, musí daňový subjekt sám a dostatečně zdůvodnit, proč řádný doklad nepředložil.

Nejvyšší správní soud se dále zabýval námitkou stěžovatele, že výzva žalovaného v odvolacím řízení ve smyslu ustanovení § 50 odst. 4 a § 43 daňového řádu byla neurčitá,

nesrozumitelná a neúplná. Podle § 50 odst. 4 daňového řádu je odvolací orgán oprávněn použit přiměřeně i § 43 daňového řádu. Použití slova „přiměřeně“ umožňuje volnější použití § 43 v rámci odvolacího řízení. Skutečnost, že ve výzvě nebyly uvedeny pochybnosti žalovaného, není vadou řízení před správním orgánem, která by mohla ovlivnit zákonnost jeho rozhodnutí. Žalovaný vyzval stěžovatele, aby jakýmkoliv důkazními prostředky, s výjimkou důkazních prostředků, které již předložil při daňovém řízení, prokázal přijetí zdanitelného plnění u konkrétně uvedených faktur. Vzhledem k tomu, že se jednalo o výzvu v rámci odvolacího řízení, muselo být stěžovateli jasné, o jaké pochybnosti se jedná, protože odvolacímu řízení předcházelo řízení v prvním stupni.

Nejvyšší správní soud v této souvislosti rovněž upozorňuje na odlišný charakter výzvy dle § 43 daňového řádu ve vytýkacím řízení a výzvy podle tohoto ustanovení přiměřeně použité v rámci odvolacího řízení. Z § 50 odst. 4 daňového řádu plyne, že v rámci odvolacího řízení je výzva dle § 43 spíše fakultativním nástrojem odvolacího orgánu, který přezkoumává rozhodnutí správce daně v prvním stupni, což rozhodně neplatí o použití této výzvy ve vytýkacím řízení.

Pokud správní orgán ve výzvě nepoučí daňový subjekt o následcích nevyhovění výzvě, nejedná se pochybení správního orgánu takové intenzity, které by mělo za následek vydání nezákonného rozhodnutí. K vyměření daně totiž došlo v případě stěžovatele rozhodnutím správního orgánu prvního stupně, proti kterému se stěžovatel sám odvolal. Daňový subjekt si mohl uvědomit, jaké následky bude mít to, že nepředložil dostatek důkazních prostředků k prokázání přijetí předmětných zdanitelných plnění. Žalovaný postupoval v souladu se zásadou součinnosti (§ 2 odst. 2 daňového řádu) v případě, že využil svého oprávnění vyzvat stěžovatele, který v předcházejícím daňovém řízení neunesl důkazní břemeno, k předložení dalších důkazních prostředků, které by mohly prokázat jeho tvrzení.

Stěžovatel namítá nedostatečné zjištění skutkového stavu, protože ohledně osoby J. K. existovaly v daňovém řízení protichůdné výpovědi svědků. Jak však bylo uvedeno již výše, správce daně v řízení prokázal, že faktury na zdanitelná plnění nevystavila společnost Sylvano Franco. Stěžovatel také v průběhu daňového řízení potvrdil, že mu zlato dodával pan K. Nejvyšší správní soud má za těchto okolností za to, že v průběhu daňového řízení získal správce daně dostatek důkazů o tom, že stěžovatel neprokázal svůj nárok na odpočet daně z přidané hodnoty. Pokud se ale později stěžovatel, jak tvrdí, stal obětí podvodu, měl svoji aktivitu směřovat k tomu, aby jeho tvrzení mohlo být prokázáno. Provedení opětovného dokazování v podobě výpovědí již jednou vyslechnutých svědků v konfrontaci s výpovědí pana K., ke kterému městský soud na návrh stěžovatele nepřistoupil, by však podle názoru Nejvyššího správního soudu zjevně nemohlo vést k závěrům, které by ve svém důsledku mohly ovlivnit výsledné rozhodnutí soudu.

Námítka stěžovatele, že nebyl včas vyrozuměn o výsledku svědka p. K., není též důvodná. Z dopisu Finančního úřadu Brno II, ze dne 8. 9. 2004, č. j. 138973/04/289933/2396, totiž vyplývá, že svědek J. K. byl k podání svědecké výpovědi předvolán nejprve dne 2. 9. 2004, na kterou se bez omluvy nedostavil. Sdělení o tomto termínu výslechu svědka bylo zasláno zmocněnému zástupci stěžovatele, Ing. H.,

který se v tomto termínu dostavil. Náhradní termín svědecké výpovědi byl dne 6. 9. 2004, kdy se svědek J. K. dostavil ke svému správci daně, stanoven na 16. 9. 2004, a ještě téhož dne, tj. 6. 9. 2004, byla tato informace telefonicky a poté i písemně sdělena zástupci stěžovatele. I za předpokladu, že by písemné vyrozumění o novém termínu svědecké výpovědi stěžovatel obdržel v písemné podobě pouhý den před jejím konáním, zástupce stěžovatele byl o této skutečnosti informován řádně a včas telefonicky, což stěžovatel nepopírá. Právo klást svědkům otázky [§ 16 odst. 4 písm. e) daňového řádu] tedy nebylo stěžovateli upřeno. Tvrzení stěžovatele, že se městský soud touto námitkou nezabýval, je mylné, protože z rozsudku městského soudu vyplývá, že soud o námitce rozhodoval.

Závěrem zdejší soud poukazuje na to, že řadu svých závěrů vyslovil shodným způsobem již ve věcech téhož stěžovatele, které byly završeny rozsudky ze dne 5. 2. 2009, č. j. 2 Afs 46/2008 - 175, a ze dne 31. 8. 2009, č. j. 8 Afs 14/2009 - 174, oba viz www.nssoud.cz.

V daném případě tedy nebyly naplněny namítané kasační důvody a zdejší soud neshledal ani důvody, pro které by měl rozhodnutí zrušit pro pochybení, k nimž by měl přihlížet mimo uplatněné námitky podle § 109 odst. 3 s. ř. s. Proto Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

Stěžovatel, který neměl v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení a úspěšnému žalovanému náklady řízení nevznikly. Proto soud rozhodl, že se žalovanému právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává (§ 60 odst. 1, § 120 s. ř. s.).

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

V Brně dne 22. září 2009

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu