



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK**

**JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Petra Příhody a soudců JUDr. Michala Mazance a JUDr. Jana Passera v právní věci žalobce: **BENET a. s.**, se sídlem Sokolovská 25, Praha 8, zastoupeného Dr. JUDr. Miroslavem Zámeškou, advokátem se sídlem Na Příkopě 23, Praha 1, proti žalovanému: **Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu**, Štěpánská 28, Praha 1, v řízení o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 23. 9. 2004, čj. FŘ-12697/13/03, čj. FŘ-12701/13/03, čj. FŘ-6781/13/04, a ze dne 22. 9. 2004, čj. FŘ-12706/13/03, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 16. 9. 2008, čj. 10 Ca 131/2007 - 158,

**t a k t o :**

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

**O d ů v o d n ě n í :**

Shora označenými rozhodnutími byla zamítnuta odvolání žalobce proti dodatečným platebním výměrům, kterými Finanční úřad pro Prahu 8 (správce daně) žalobci dodatečně vyměřil daň z přidané hodnoty za zdaňovací období červen 2001, květen 2000, listopad 2000 a prosinec 2000 v celkové výši 3 137 754 Kč z důvodu, že vyloučil z nároku na odpočet daně tři faktury deklarující přijetí plnění (celkem 31 000 g ryzího zlata) od obchodní společnosti ALPEKO plus, s. r. o. (dále jen „Alpeko“) a dále čtyři faktury deklarující přijetí plnění (celkem 13 000 g ryzího zlata) od obchodní společnosti SYLVÁNO FRANCO s. r. o. ITALSKÁ MÓDA (dále jen „Sylváno Franco“).

Tato rozhodnutí napadl žalobce čtyřmi samostatnými žalobami u Městského soudu v Praze (dále jen „městský soud“), který je nejprve spojil ke společnému projednání a rozhodnutí a následně rozsudkem ze dne 16. 9. 2008, čj. 10 Ca 131/2007 - 158, žaloby zamítl. Městský soud neshledal, že by výzva podle § 43 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“) byla neurčitá či nesrozumitelná, a to s dopadem do práv žalobce na účinnou obranu. Nezákonnost rozhodnutí nezpůsobuje neuvedení

následku podle § 43 odst. 2 daňového řádu. Městský soud nepovažuje způsob vedení „výslechu 4. osob“ (zástupci a zaměstnanci společnosti Sylvano Franco), jak žalobce namítl v průběhu soudního jednání, za natolik zásadní vadu, která by měla vliv na zákonnost rozhodnutí v meritu věci. V daném případě je lhůta 10 dnů pro vyrozumění o výsledku před termínem jednání dostatečná. K samotnému meritu věci soud uvedl, že žalobce neprokázal přijetí zdanitelného plnění. Interpretace vnitrostátního práva podle rozsudku Optigen a Kittel nemůže vést k důvodnosti podaných žalob, neboť žalovaný provedl veškeré možné a účinné dokazování, aby zjistil úplně skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti. Soud upozornil na skutečnost, že ačkoliv žalobce uváděl, že se stal obětí podvodu, nepodal trestní oznámení. V případě uskutečnění zdanitelných plnění je nutné trvat na tom, aby příslušný daňový doklad měl takové esenciální náležitosti, které jednoznačně identifikují proběhlou obchodní transakci. Dokazováním lze nahradit chybějící údaje či tyto údaje konkretizovat, nikoliv dosadit údaje naprosto odlišné.

Proti zamítavému rozhodnutí městského soudu brojil žalobce (stěžovatel) kasační stížností, v níž uplatnil stížní důvody ve smyslu § 103 odst. 1 písm. a) a b) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

Stěžovatel nesouhlasí se způsobem, jakým městský soud na daný případ aplikoval rozhodnutí Soudního dvora Evropských společenství (dále jen „Soudní dvůr“) ve spojených věcech C-354/03, C-355/03 a C-484/03 (dále jen „rozsudek Optigen“) a dále rozhodnutí ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04 (dále jen „rozsudek Kittel“). Stěžovatel vyvozuje z těchto rozhodnutí dva závěry, a sice že 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. Dále pak, že 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.

K tomu stěžovatel dále uvedl, že v době uskutečnění zdanitelného plnění považoval, s ohledem na v kasační stížnosti popsané skutečnosti, obě společnosti za dodavatele. Nemohl proto vědět, že předmětná plnění jsou zasažena jakýmkoliv daňovým podvodem. Stěžovatel činil veškeré kroky k tomu, aby prokázal, kdo skutečně zlato dodal a přispěl tak k objasnění trestné činnosti; není tudíž možné hovořit o jeho pasivitě v trestním řízení. V předcházejícím řízení negoval skutečnosti uvedené na daňových dokladech a prokázal, že byl obětí trestné činnosti. Nelze proto po něm požadovat, aby prokázal, že zdanitelné plnění uskutečnily společnosti Sylvano Franco a Alpeko, neboť zdanitelné plnění uskutečnil J. K.

Stěžovatel nesouhlasí s tvrzením, že systém daně z přidané hodnoty spočívá ve srovnání příslušných zdanitelných plnění mezi daňovými subjekty na vstupu a výstupu. Prokázání zdanitelného plnění na straně dodavatele není podmínkou pro vznik nároku na odpočet daně z přidané hodnoty. Neobstojí závěr městského soudu, že stěžovatel měl

v trestním řízení prokázat skutečnost, že se stal obětí podvodu, neboť ze skutečností, jež byly zjištěny správci daně obou stupňů lze učinit závěr, že došlo k falšování faktur. Shrnutí, že uskutečnil zdanitelná plnění, která následovala po plnění zasaženém podvodem na dani z přidané hodnoty, což stěžovatel nevěděl ani nemohl vědět. Má proto nárok na daňový odpočet. Ustanovení § 19 odst. 2 věty poslední zákona o dani z přidané hodnoty je nutno vykládat eurokonformně, čímž lze dospět k závěru, že prokazovat nárok na odpočet podle § 31 daňového řádu je možné i v případě, kdy daňový doklad obsahuje všechny náležitosti daňového dokladu, ovšem plnění je zasaženo podvodem. Podle rozsudku Kittel je na správci daně, aby prokázal, že plátce věděl nebo měl vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na dani z přidané hodnoty.

Další část stížních námitek se vztahovala k neurčitosti, nesrozumitelnosti a neúplnosti výzvy žalovaného ze dne 9. 2. 2004 vydané na základě § 43 a § 50 odst. 3 daňového řádu, přičemž podle názoru stěžovatele je relevantní odstavec čtvrtý § 50. Žalovaný nekonkretizoval své pochybnosti ohledně předmětných faktur a plnění v nich deklarovaných a rovněž stěžovatele nepoučil o následcích spojených s neodstraněním pochybností či s nedodržením stanovené lhůty. Ve výzvě učiněné v odvolacím řízení musí být uvedeny pochybnosti odvolacího orgánu a nikoliv správce daně prvního stupně.

Následující výtky se týkala nedostatečně zjištěného skutkového stavu. Ohledně osoby pana K. existovaly již v řízení před správcem daně protichůdné výpovědi jednotlivých svědků, což nejenže může zpochybnit závažným způsobem samotnou výpověď pana K., ale i výpovědi jiných svědků. Stěžovatel rozvedl rozpory ve výpovědích jednotlivých svědků, a to zejména ve vztahu k J. K. a ke společnosti Sylvano Franco, resp. její jednatelce Sylvy Keňové. Finanční orgány měly zohlednit i výsledky policejního šetření. Stěžovatel taktéž nesouhlasí se společně provedeným výsledkem svědků – bývalé jednatelky společnosti Sylvano Franco Sylvy Keňové, zaměstnankyně této společnosti D. Z., účetní I. K. a současného jednatele Francesca Ferronata, jelikož takovýto postup odporuje základním zásadám daňového řízení a došlo jím k vzájemnému ovlivňování jejich výpovědí. Zástupce stěžovatele se nemohl připravit a dostavit na výslech svědka J. K., neboť mu bylo oznámení o výsledku doručeno pouhý jeden den před jeho konáním. Stěžovatel nakonec zdůraznil, že městský soud se s touto tvrzenou nezákonností vyrozumění vůbec nezabýval.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti upozornil, že v rozhodné době nebyly rozsudky Optigen a Kittel ještě vyneseny. Žalovaný zastává názor, že stěžovatel za situace, kdy o veškerých dodávkách zlata jednal pouze s panem K. (s tím, že tato osoba vystupovala jako zástupce společností, s jejichž statutárními orgány se stěžovatel setkal pouze jednou, případně nesetkal vůbec) a kdy mu byly předloženy dokumenty o společnostech s údaji, které se neshodovaly s údaji uváděnými na fakturách, mohl pojmout podezření, že obě společnosti nejsou skutečným dodavatelem zlata. K tvrzení městského soudu, že daňový subjekt nemusí předkládat opravený daňový doklad, žalovaný uvedl, že stěžovatel pomíjí další část rozsudku, ve kterém soud dále rozvádí, že daňový subjekt musí prokázat, že učinil vše, co lze učinit z hlediska běžné opatrnosti podnikatele. Stěžovatel nesprávně chápe odůvodnění městského soudu tak, že podmínkou pro uplatnění nároku na odpočet je přiznání a odvedení daně na straně dodavatele. Finanční orgány provádějí pouze dokazování, při kterém hodnotí předložené důkazní prostředky. Na jejich základě pak

mohou rozhodnout, zda daňový subjekt přiznal svou daňovou povinnost v souladu s platnými předpisy, nikoliv však o tom, zda při obchodní transakci došlo ke spáchání trestného činu podvodu. Pokud daňový subjekt prokazoval nárok na odpočet daňovým dokladem, na němž je uveden určitý plátce, nelze následně tuto skutečnost zcela negovat s odůvodněním, že se stal obětí trestného činu, aniž by uplatňoval své práva v trestním řízení.

Jestliže byl stěžovatel vyzván k prokázání zdanitelných plnění deklarovaných na přesně číselně označených dokladech od konkrétně uvedených společností, má žalovaný za to, že stěžovateli muselo být zřejmé, že žalovaný opětovně vyjádřil své pochybnosti o uskutečnění zdanitelného plnění. Jednalo se přitom o stejné pochybnosti jako u správce daně. Uvádět poučení ve výzvě vydané v odvolacím řízení, tedy v době, kdy daň byla již stanovena dokazováním, by bylo bezpředmětné. Žalovaný nadto považuje uvedení ustanovení § 50 odst. 3 daňového řádu za správné.

Ze spisového materiálu je dle žalovaného zřejmé, že předložené i získané důkazní prostředky hodnotily správní orgány v souladu s § 2 odst. 3 daňového řádu. Jestliže stěžovatel nyní daňovým orgánům vytýká, že se nezabývaly výpověďmi osob na Policii, musí žalovaný konstatovat, že tyto důkazní prostředky stěžovatel v rámci daňového řízení nenavrhoval. Námitky vůči společnému výsledku osob nebyly v žalobě vzneseny. Stěžovatel navíc výpovědi těchto svědků nerozporoval, naopak je potvrdil. Závěrem žalovaný odmítl, že výslech svědka byl proveden v rozporu s § 16 odst. 4 písm. e) daňového řádu, jelikož zástupce stěžovatele byl o novém termínu svědecké výpovědi řádně informován.

Nejvyšší správní soud posoudil důvodnost kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.). Dospěl přitom k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Z předloženého spisového materiálu vyplynulo, že napadené dodatečné platební výměry byly vydány na základě kontroly na daň z přidané hodnoty zahájené dne 12. 12. 2001. Daňový subjekt uplatňoval nárok na odpočet daně z přidané hodnoty na základě faktur na dodávky zlata od společností Alpeko a Sylváno Franco, avšak bylo zjištěno, že zdanitelná plnění těmito společnostmi nebyla realizována. Daňový subjekt přestal následně tuto skutečnost zpochybňovat a za dodavatele plnění označil J. K., se kterým měl ohledně zlata jednat, od něj zboží přebírat a zároveň mu je uhradit v hotovosti. V průběhu řízení byla vyslechnuta celá řada svědků. Předsedu představenstva stěžovatele Jana Tomana měl s J. K. seznámit bývalý zaměstnanec stěžovatele Ing. P. Š.. Pan Š. vypověděl, že se v roce 2000 zkontaktoval s Ing. V., která mu předala kontakt na J. K. s tím, že pan K. dodává zlato i pro společnost Safina, a. s. Podle názoru Ing. Š. jednal J. K. za sebe a nikoliv jako zprostředkovatel jiného subjektu. Jednatel společnosti Safina, a. s. odmítl, že by někdy s panem K. jednal. J. K. vypověděl, že zlato nikdy nedodával, stěžovatele nezná, nikdy s ním nejednal ani nespolupracoval a nezná ani společnosti Alpeko a Sylváno Franco. Představitelé společností Alpeko a Sylváno Franco popřeli pravost předmětných faktur a skutečnost, že by někdy tyto společnosti obchodovaly se zlatem. Současně odmítli, že by J. K. znali a nebo jej zmocnili k zastupování těchto společností.

Při posuzování důvodnosti kasační stížnosti vyšel Nejvyšší správní soud z ustanovení § 19 odst. 1 a odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty, v tehdy platném znění, dle kterého, má plátce 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. Plátce přitom prokazuje nárok na odpočet daně daňovým dokladem, který má všechny tímto zákonem předepsané náležitosti a který byl vystaven plátcem. V případě, že doklad neobsahuje všechny náležitosti daňového dokladu, plátce prokazuje nárok podle zvláštního právního předpisu, kterým je dle poznámky pod čarou § 31 daňového řádu.

Dokazování v daňovém řízení je založeno na premise, že daňový subjekt dokazuje všechno, co uvedl v daňovém přiznání a dále prokazuje skutečnosti, k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván; stíhá jej jak břemeno tvrzení, tak i břemeno důkazní. Je zjevné, že důkazní břemeno je rozvrženo nerovnoměrně ve prospěch správce daně, který dokazuje jen skutečnosti uvedené v § 31 odst. 8 daňového řádu. Současně má povinnost dbát na úplné zjištění rozhodných skutečností a není v tom vázán pouze návrhy daňového subjektu. Prokazování uskutečnění výdaje je prvotně záležitostí formální - dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. To znamená, že ani doklad se všemi požadovanými náležitostmi nemůže být použit jako důkaz o uskutečnění obchodního případu v něm deklarovaného, pokud není prokázáno, že k jeho uskutečnění fakticky došlo. Ne každý uplatněný výdaj proto obстоjí jako výdaj daňově uznatelný.

Náležitosti daňového dokladu, jehož lze užít pro prokázání nároku na odpočet daně, vymezuje § 12 zákona o dani z přidané hodnoty. Mezi ně řadí mimo jiné i údaje identifikující plátce, který zdanitelné plnění uskutečnil (§ 12 odst. 2 písm. a) a b) zákona). V průběhu řízení bylo prokázáno, že společnosti Alpeko a Sylváno Franco stěžovateli neposkytly zdanitelné plnění v podobě dodávek zlata. Zástupci obou společností vypověděli, že používají jiné formuláře faktur a že nesouhlasí číselná řada ani razítko. Rovněž odmítli, že by podpis na fakturách patřil některému ze zaměstnanců nebo osob oprávněných za společnost jednat. Jednatelka společnosti Sylváno Franco dále uvedla, že v minulosti ztratila občanský průkaz, přičemž u kopie občanského průkazu předloženého stěžovatelem odmítla pravost fotografie. Daňové orgány proto dospěly ke správnému závěru, že předmětné faktury nebylo možno uznat za účinné daňové doklady podle § 12 zákona o dani z přidané hodnoty, neboť nesplňovaly náležitosti daňového dokladu ve smyslu jejich obsahového souladu s realizovaným plněním. Jak se ostatně vyjádřil Nejvyšší správní soud v rozhodnutí ze dne 30. 8. 2005, čj. 5 Afs 188/2004 - 63, [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz), „jestliže v průběhu daňového 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; takový doklad pak nelze uznat za daňový doklad ve smyslu § 12 zákona ČNR č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro zdaňovací období roku 1998. Prokázal-li správce daně, že osoba uvedená na dokladu, kterým má být prokázán nárok na nadměrný odpočet daně z přidané hodnoty, tento doklad nevystavila, dostál své povinnosti ve smyslu § 31 odst. 8 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků. Správce daně za této situace nemá povinnost prokazovat, kdo doklad vystavil; tuto povinnost má výhradně

*daňový subjekt.*“ Obdobě se vyjádřil zdejší soud i v rozhodnutí ze dne 2. 2. 2006, čj. 5 Afs 44/2005 - 58, [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz).

Správce daně ve smyslu § 31 odst. 8 daňového řádu prokázal, že společnosti Alpeko ani Sylváno Franco nevystavily předmětné faktury; stěžovatel tak nesplnil jednu z podmínek nutných pro uplatnění nároku na odpočet daně. Tuto skutečnost stěžovatel v kasační stížnosti ani nenamítal, tvrdil však, že má na odpočet nárok, protože se bez svého vědomí stal obětí podvodu na dani z přidané hodnoty. Právě v tomto ohledu spočívá podstata názorového nesouladu stěžovatele s argumentací městského soudu.

Stěžovatel postavil svou argumentaci na rozsudcích ve věci Optigen a Kittel. Soudní dvůr v těchto věcech vyslovil závěr, 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, rozsudek Kittel, bod 47). 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).

Stěžovateli je třeba přisvědčit v tom směru, že z citovaných rozsudků Optigen a Kittel skutečně vyplývají závěry, které uvádí v kasační stížnosti. Nicméně Nejvyšší správní soud ve světle této i související daňové judikatury Soudního dvora nemůže přisvědčit názoru stěžovatele, že by ustanovení § 19 odst. 1 a 2 zákona o dani z přidané hodnoty v daném případě nebyla vyložena eurokonformně. 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 zasaženo podvodem na dani z přidané hodnoty. V rozsudku Kittel Soudní dvůr 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, obdobně také rozsudek Soudního dvora ze dne 11. 5. 2006, Federation of Technological Industries, C-384/04, bod 33). *A contrario* 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.

Stěžovatel tvrdí, že se stal obětí podvodu, o kterém nevěděl a nemohl vědět, a proto mu přísluší nárok na daňový odpočet. Žalovaný v průběhu daňového řízení nezpochybňoval, že stěžovatel plnění přijal. Pokud však vyšlo najevo, že daňové doklady tato plnění deklarující ve skutečnosti nebyly vystaveny plátcí daně na těchto dokladech uvedenými (společnosti Alpeko a Sylváno Franco), 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 ustanovení § 12 zákona o

dani z přidané hodnoty uznat, bylo nutné ve světle stěžovatelem zmiňovaných rozsudků Soudního dvora zkoumat, zda stěžovatel věděl nebo mohl vědět o podvodném plnění.

Z obsahu napadeného rozsudku je přitom dostatečně patrné, že městský soud *a priori* nevyloučil možnost, že daňový subjekt mohl být v konkrétním obchodním případě podveden falešnou fakturou. Nejvyšší správní soud se ztotožňuje se závěry městského soudu, který správně zohlednil celý kontext posuzovaného případu, neboť jen tak bylo možné zvážit, zda stěžovatel přijal veškerá opatření, která od něj mohla být rozumně vyžadována, aby zajistil, že jeho plnění nebude součástí podvodu. Městský soud tuto možnost zcela správně posuzoval ve vztahu k obchodní činnosti stěžovatele a k jeho chování poté, co začal tvrdit, že se stal obětí podvodného jednání J. K.. Ze zprávy o daňové kontrole vyplývá, že od března 2000 do září 2001 mělo mezi stěžovatelem a společností Sylvano Franco dojít k dvanácti a společností Alpeko k patnácti obchodním případům v hodnotách pohybujících se v rozmezí od 327 700 Kč do 3 570 600 Kč. Nelze přitom opomenout, že tyto částky měly být stěžovatelem vypláceny vždy v hotovosti. Nutno rovněž přihlídnout ke skutečnosti, že se stěžovatel jakožto poškozený podvodným jednáním nedomáhal svých práv v trestním řízení, což by bylo vzhledem k celkové hodnotě uskutečněných obchodních transakcí (v řádu desítek milionů korun) očekávatelné. Jako podnikatel nese hospodářské riziko, je proto neobvyklé, že velmi vysoké částky vyplácel člověku, o kterém měl minimální informace a který nebyl uveden u obou společností jako jednatel a ani nebyl zplnomocněn za společnosti jednat. Jak uvedl již městský soud, v dané věci se jednalo o natolik rozsáhlou obchodní činnost, že nelze rozumně přistoupit na tvrzení žalobce, že by vynaložil veškerou odbornou péči, aby mohl zjistit, že se stal obětí daňového podvodu. Daňový subjekt měl mít jakožto významný a zkušený podnikatel v příslušném odvětví oprávněné pochybnosti o případné legalitě celého procesu. Pokud pochybnosti posléze pojal, neučinil přesto nic k ochraně svých práv proti tvrzenému podvodnému jednání. V tomto směru se proto kasační soud 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 komunitární judikaturou. Postupoval zcela v intencích ustálené judikatury zdejšího soudu. Jak totiž zdůraznil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 10. 1. 2008, čj. 9 Afs 67/2007 - 147 nebo ze dne 22. 1. 2009, čj. 9 Afs 73/2008 - 162, oba dostupné z [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz), „*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.*“

Na tomto místě lze dodat, že je v zájmu podnikatele, aby při hledání obchodních partnerů postupoval s určitou mírou obezřetnosti. K otázce, do jaké míry má zkoumat, zda osoba, se kterou jedná, je skutečně oprávněna společností zastupovat, se vyjádřil zdejší soud taktéž v rozhodnutí ze dne 28. 8. 2008, čj. 8 Afs 81/2007 - 42, [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz). Konstatoval

v něm, že je na podnikateli, aby vyvinul alespoň minimální úsilí a zkontroloval ve veřejně dostupném obchodním rejstříku, zda osoba údajně zastupující určitou společnost je oprávněna za ni jednat. Pokud by nebyla v obchodním rejstříku uvedena, měl stěžovatel vyžadovat, aby mu doložil právní titul, který jej opravňuje k jednání za společnost. Ve všech posuzovaných případech se jednalo o vysoké částky, a proto bylo v zájmu stěžovatele, aby uspokojivě prověřil vztah J. K. k oběma obchodním společnostem.

Dále nutno 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. V tomto směru je rozhodné, že plátce daně přijal zdanitelné plnění uskutečněné jiným plátcem, že přijaté plnění bylo plátcem použito k dosažení obratu za vlastní zdanitelná plnění a dále, že disponuje příslušným daňovým dokladem. Soud uvedl, že pokud sám daňový subjekt neguje údaje v jím předloženém daňovém dokladu, musí prokázat, že se stal obětí trestné činnosti a že po něm nelze žádat předložení řádného dokladu. Městský soud tímto zdůvodňoval, že daňové doklady musí být formálně správné a musí se týkat konkrétně vymezeného fakticky uskutečněného plnění. Pokud tomu tak není, musí daňový subjekt sám dostatečně zdůvodnit, proč řádný doklad nepředložil. Několikanásobné uplatňování nároku na odpočet nebylo stěžovateli v řízení přisuzováno.

Stěžovatel kasační stížností též brojil proti neurčitosti, nesrozumitelnosti a neúplnosti výzvy vydané žalovaným v odvolacím řízení ve smyslu § 50 odst. 4 a § 43 daňového řádu. Tyto námitky kasační soud neshledal důvodnými, jelikož se s nimi městský soud v odůvodnění napadeného rozhodnutí dostatečně vypořádal. I v průběhu odvolacího řízení může odvolací orgán již provedené daňové řízení doplňovat a tím potažmo odstraňovat jeho vady. Jedním z prostředků, které má k tomu k dispozici, je vydání výzvy dle § 43 daňového řádu. Charakter výzvy ve vytýkacím řízení a výzvy přiměřeně použité v rámci odvolacího řízení je přitom poněkud odlišný. Z ustanovení § 50 odst. 4 vyplývá, že odvolací orgán může výzvu přiměřeně použít i v rámci odvolacího řízení; použití slova „přiměřeně“ umožňuje volnější použití § 43 právě v rámci odvolacího řízení. V této části řízení je výzva spíše fakultativním nástrojem odvolacího orgánu, který přezkoumává rozhodnutí správce daně prvního stupně, což rozhodně neplatí o použití této výzvy ve vytýkacím řízení.

Nejvyšší správní soud má, obdobě jako městský soud, za to, že pokud žalovaný vyzval stěžovatele, aby jakýmkoliv důkazními prostředky (vyjma prostředků již předložených) prokázal přijetí zdanitelného plnění u konkrétně uvedených faktur, musel být, v kontextu předcházejícího daňového řízení, nepochybně seznámen s pochybnostmi správce daně prvního stupně. Vzhledem k tomu, že se jednalo o výzvu v rámci odvolacího řízení, muselo být stěžovateli jasné, o jaká zdanitelná plnění a jaké pochybnosti se jedná, protože odvolacímu řízení předcházelo řízení v prvním stupni. Skutečnost, že ve výzvě nebyly uvedeny pochybnosti žalovaného jakožto odvolacího orgánu, proto nemůže způsobit takovou vadu řízení před správním orgánem, která by mohla ovlivnit zákonnost rozhodnutí.

Nelze vyhovět ani námitce ohledně chybějícího poučení o následcích nevyhovění výzvě žalovaného. Vzhledem ke kontextu celého daňového řízení není možné tuto

skutečnost považovat za 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. Mohl si být vědom následků své pasivity ohledně předložení důkazních prostředků k prokázání přijetí předmětných zdanitelných plnění, tedy že odvolací orgán bude muset vycházet pouze z důkazních prostředků předložených a provedených v řízení před správcem daně. Žalovaný postupoval v souladu se zásadou součinnosti (§ 2 odst. 2 daňového řádu), přičemž využil svého oprávnění vyzvat stěžovatele, jenž v řízení před správcem daně prvního stupně neunesl důkazní břemeno, k předložení dalších důkazů, které by mohly prokázat jeho tvrzení. Navíc, lze přisvědčit žalovanému, že v řízení nenastaly podmínky pro vyměření daňové povinnosti pomůckami. Daňový subjekt si mohl být vědom, že nepředloží-li dostatek důkazních prostředků k prokázání přijetí předmětných zdanitelných plnění, správce daně předmětné faktury neposoudí jako daňově uznatelné.

Následný okruh stížních výtek směřoval k nedostatečně zjištěnému skutkovému stavu. Stěžovatel v kasační stížnosti citoval protichůdné výpovědi svědků vztahující se k osobě J. K. a dále upozornil na rozpory týkající se obchodních aktivit společnosti Sylvano Franco a její jednatelky Sylvy Keňové. Nejvyšší správní soud však nemohl přisvědčit ani těmto námitkám. Důkazním řízením bylo prokázáno, že předmětné faktury, jimiž stěžovatel nárokoval odpočet daně, nevystavily společnosti na fakturách uvedené. Sám stěžovatel začal následně tvrdit, že dodavatelem zlata byl J. K. Správci daně obou stupňů nashromáždili dostatečné množství důkazů, jimiž bylo prokázáno, že stěžovatel nemá nárok na odpočet daně z přidané hodnoty. Navíc daňový subjekt nesměřoval svou aktivitu k tomu, aby bylo prokázáno, že stal obětí podvodu na dani z přidané hodnoty, jak sám tvrdil. Provedení opětovného dokazování v podobě výpovědí již jednou vyslechnutých svědků v konfrontaci s předchozí výpovědí J. K. a potažmo i opětovné vyslechnutí J. K., ke kterému městský soud na návrh stěžovatele nepřistoupil, by podle názoru Nejvyššího správního soudu zjevně nemohlo vést k jiným závěrům, než ke kterým dospěl žalovaný a následně i městský soud.

V řízení byl dle tvrzení stěžovatele porušen daňový řád, jelikož správce daně pristoupil ke společnému výsledku svědků. Touto námitkou se ovšem zdejší soud nemohl zabývat, jelikož ji stěžovatel v žalobě nevznsl. Jedná se o nový právní důvod, který stěžovatel neuplatnil v řízení před městským soudem, ačkoliv tak učinit mohl, a proto není tato námitka přípustná (§ 104 odst. 4 s. ř. s.). Nad rámec nutného odůvodnění Nejvyšší správní soud dodává, že výsledkem společného výsledku svědků bylo především zjištění skutečnosti, která byla v daňovém řízení následně ověřena, a kterou stěžovatel ani nepopíral, a sice že společnost Sylvano Franco nedodávala zlato pro stěžovatele. Jak již uvedl městský soud, uvedený postup dožádaného správce daně není vadou, která by mohla ovlivnit rozhodnutí ve věci samé.

Poslední žalobní výtku se týkala výsledku svědka J. K., o němž byl stěžovatel zpraven jeden den před jeho konáním, přičemž se městský soud s touto skutečností nikterak nevypořádal. Ve spisovém materiálu je zaznamenáno, že se pan K. dostavil dne 6. 9. 2004 na Finanční úřad Brno II, kde sdělil, že se k tomuto dožádanému správci daně dostaví ve věci svědecké výpovědi dne 16. 9. 2004. Téhož dne, tedy 6. 9. 2004, dožádaný

správce daně sdělil zástupci stěžovatele telefonicky a posléze i písemně nový termín svědecké výpovědi. 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 ani nepopírá. Právo klást svědkům otázky na základě § 16 odst. 4 písm. e) daňového řádu nebylo tedy stěžovateli upřeno. Tvrzení, že městský soud tuto námitku opomenul, je mylné, protože z kasační stížnosti napadeného rozsudku vyplývá, že se soud touto námitkou jednak zabýval a jednak se s ní i vypořádal (viz str. 10 rozhodnutí). Tato výtku není proto rovněž důvodná.

Závěrem zdejší soud poukazuje na to, že řadu závěrů v tomto rozhodnutí vyslovených, zaujal shodným způsobem již ve věcech téhož stěžovatele vztahujících se k jiným zdaňovacím obdobím (viz rozsudky ze dne 5. 2. 2009, čj. 2 Afs 46/2008 - 175, ze dne 31. 8. 2009, čj. 8 Afs 14/2009 - 174 a ze dne 22. 9. 2009, čj. 2 Afs 39/2009 - 221, všechny dostupné z [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)).

Nejvyšší správní soud nezjistil naplnění žádného z uplatněných kasačních důvodů, sám neshledal ani jiné vady, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 s. ř. s.). Kasační stížnost proto podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl jako nedůvodnou.

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti bylo rozhodnuto v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl ve věci úspěch, nemá tedy právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, podle obsahu spisu žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly. Proto žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

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

V Brně 29. října 2009

JUDr. Petr Příhoda  
předseda senátu