



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Vojtěcha Šimíčka a soudců JUDr. Miluše Doškové a Mgr. Radovana Havelce v právní věci žalobce: **BENET a. s.**, se sídlem Praha 8, Sokolovská 25, zastoupeného JUDr. Miroslavem Zámeškou, advokátem se sídlem Na Příkopě 23, Praha 1, proti žalovanému: **Finanční ředitelství pro hl. m. Prahu**, se sídlem Štěpánská 28, Praha 1, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 4. 1. 2008, č. j. 7 Ca 122/2007 - 122,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

Předmět řízení

(1) Žalobce (dále „stěžovatel“) brojí včas podanou kasační stížností proti shora označenému rozsudku Městského soudu v Praze, kterým byly zamítnuty jeho žaloby proti rozhodnutím žalovaného ze dne 7. 10. 2004, č. j. FŘ-12703/13/03, č. j. FŘ-12699/13/03 a č. j. FŘ-12695/13/03. Těmito rozhodnutími žalovaného byla zamítnuta odvolání stěžovatele proti dodatečným platebním výměrům, vydaným Finančním úřadem pro Prahu 8 na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období červen 2000 (platební výměr ze dne 19. 11. 2002, č. j. 204094/02/008512/7864, ve výši 583 000 Kč), duben 2001 (platební výměr ze dne 19. 11. 2002, č. j. 204175/02/008512/7864, ve výši 1 342 220 Kč) a září 2001 (platební výměr ze dne 19. 11. 2002, č. j. 204212/02/008512/7864, ve výši 499 576 Kč). Citované dodatečné platební výměry byly vydány na základě výsledků daňové kontroly zahájené z důvodu uplatnění nároku na odpočet daně za dodávky ryzího zlata v rozporu s ustanovením § 19 odst. 1 a 2 zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění platném a účinném pro předmětná zdaňovací období.

Obsah kasační stížnosti

(2) 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 vytýkanou vadu měl Městský soud v Praze napadené rozhodnutí žalovaného zrušit.

(3) 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 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.

(4) 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 s. r. o. ITALSKÁ MÓDA (dále jen „Sylváno Franco“) a ALPEKO plus, s. r. o. (dále jen „Alpeko“) za dodavatele. Toto tvrzení zdůvodňuje tím, že měl k dispozici výpis z obchodního rejstříku, živnostenský list, osvědčení o registraci k dani z přidané hodnoty obou společností, kopii občanského průkazu jednatelky společnosti Sylváno Franco, dále tím, že mu tato jednatelka představila pana K. jako osobu, která bude za tuto společnost dodávat zlato, že zlato přebíral a úhradu prováděl jednatel stěžovatele (p. T.) a že osoba jednající za dodavatele předkládala daňové doklady obsahující veškeré potřebné náležitosti. Pochybnosti začal mít teprve na základě činnosti 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.

(5) 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 společnosti Sylváno Franco a Alpeko vystupovaly v pozici dodavatele), a protože se stal obětí trestné činnosti (zdanitelná plnění uskutečnil pan K., který nebyl oprávněn za uvedené společnosti jednat), není možné po něm požadovat opravený daňový doklad.

(6) 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 (str. 9 napadeného rozsudku) 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.

(7) V daňovém řízení bylo potvrzeno, že pan K. neoprávněně vystupoval za společnosti Sylváno Franco a Alpeko, že došlo ke zfalšování faktur těchto společností, 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.

(8) 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 by bylo nutné dojít k závěru, že prokazovat nárok na odpočet daně podle § 31 daňového řádu, je možné pouze v případě, že 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.

(9) Stěžovatel dále namítá pochybení městského soudu, který napadeným rozsudkem zamítl žalobní námítky 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 rozptýlovat. Ve výzvě žalovaného ze dne 9. 2. 2004, č. j. FR-12690/13/03, je ohledně zdaňovacích období červen 2000, duben 2001 a září 2001 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 II. ÚS 232/02 (sv. 28, č. 134 Sb. n. u.) a na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 11. 2004, č. j. 5 Afs 14/2004 (č. 1021/2007 Sb. NSS). 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.

(10) 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.

(11) Další námitka stěžovatele se týká společného výslechu svědků, který provedl správce daně dne 24. 4. 2002, neboť společný výslech svědků odporuje základním zásadám daňového řízení. Jednalo se o bývalou jednatelku společnosti Sylváno Franco, zaměstnankyni této společnosti, její účetní a také současného jednatele. Stěžovatel tuto skutečnost namítal ve svém vyjádření ke zprávě o daňové kontrole ze dne 17. 7. 2002, č. j. 117271/02/008932/6964. Vzhledem k tomu, že při společném výslechu byli jednotliví svědci fakticky seznamováni s odpověďmi ostatních svědků, mělo podle stěžovatele dojít k jejich přímému ovlivňování a tím i k ovlivnění svědeckých výpovědí. Správce daně tak porušil svou povinnost zjistit co nejpřesněji rozhodné skutečnosti, neboť určité skutečnosti mohly být v důsledku současného výslechu svědků zkresleny, zatajeny či uvedeny nepřesně.

(12) Stěžovatel nakonec namítá, že správce daně postupoval v rozporu s ustanovením § 16 odst. 4 daňového řádu, neboť oznámení o výslechu 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 výslechu svědka řádně a včas vyrozumí. Za včasné vyrozumění o výslechu svědka nemůže být považováno oznámení výslechu 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.

(13) Ze všech uvedených důvodů stěžovatel navrhuje zrušit napadený rozsudek Městského soudu v Praze a vrátit mu věc k dalšímu řízení.

Vyjádření žalovaného

(14) 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 společnostmi Sylváno Franco a Alpeko, v rozporu s ustanovením § 19 odst. 1 a 2 zákona o dani z přidané hodnoty, neboť neprokázal přijetí předmětných zdanitelných plnění od plátců deklarovaných 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.

(15) Žalovaný zastává názor, že argumentace stěžovatele rozsudkem Optigen není na místě, neboť v případě stěžovatele nenastaly skutečnosti, které existovaly v případě společnosti Optigen. V tomto rozsudku se Soudní dvůr ES zabýval tzv. kolotočovými podvody, kdy přiznal nárok na odpočet daně z plnění, které bylo součástí řetězce dodávek, v němž některé z předcházejících plnění bylo zasaženo podvodem, a daňový subjekt o podvodu nevěděl a vědět nemohl. Na rozdíl od společnosti Optigen, která neměla žádný kontakt s tzv. chybějícím subjektem (subjekt, který uvedl daň na dokladu, ale nepřiznal ji ani neodvedl) nebo subjektem, který neoprávněně použil

daňové identifikační číslo, v případě stěžovatele mělo být podvodem zasaženo dodání zboží mezi ním a jeho dodavatelem, nikoliv některé z předcházejících plnění.

(16) Ve světle rozsudku Kittel, ve kterém došel Soudní dvůr ES k závěru, že pokud je dodání zboží uskutečněno pro osobu povinnou k dani, jež nevěděla a nemohla vědět, že dotyčné plnění je součástí podvodu spáchaného prodávajícím, zůstává jí nárok na odpočet daně zachován, bylo podle žalovaného nezbytné posoudit, zda stěžovatel věděl nebo vědět mohl, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu. Žalovaný mj. odkazuje na výpověď předsedy představenstva stěžovatele, která odporuje tvrzení stěžovatele v kasační stížnosti, že pan K. mu byl představen jednatelkou společnosti Sylvano Franco.

(17) Žalovaný se domnívá, že stěžovatel za situace, kdy o veškerých dodávkách zlata jednal pouze s panem K. s tím, že pan K. vystupuje jako zástupce společností, s jejichž statutárními orgány se stěžovatel setkal pouze jednou, příp. nesetkal vůbec, a poté, co mu byly předloženy výpisy z obchodního rejstříku, osvědčení o registraci a živnostenské listy těchto společností, neshledal nesrovnalosti ani když na předmětných fakturách byl uváděn jiný název společnosti a jiné místo podnikání, než na zmiňovaných dokumentech, mohl pojmout podezření, že tyto společnosti nejsou skutečným dodavatelem zlata a mohl podniknout opatření k ověření této skutečnosti. Stěžovatel ale zůstal pasivní, což podle žalovaného nasvědčuje skutečnosti, že již v době uskutečnění plnění věděl, že zmiňované společnosti jsou do obchodní transakce zapojeny pouze jako třetí osoby ke zlegalizování prodeje zlata a že skutečným dodavatelem zlata je pan K.

(18) K námitce stěžovatele, že na něm nebylo možné požadovat, aby prokázal, že zdanitelná plnění uskutečnily společnosti Sylvano Franco a Alpeko, neboť sám v návaznosti na zjištěný podvod na dani z přidané hodnoty tyto skutečnosti negoval, žalovaný odkazuje na napadený rozsudek městského soudu, který se s touto námitkou vypořádal. Ohledně tvrzení městského soudu, že pokud se plnění vzájemně nekryjí formálně vymezeným dokladem, nemohou být v tomto systému identifikována a je tak možné jedno fyzické plnění formálně vykazovat několikrát jako plnění zdanitelné, žalovaný nesouhlasí se stěžovatelovým výkladem tohoto tvrzení a odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 9. 2006, č. j. 2 Afs 212/2005 - 91. Žalovaný trvá na svém stanovisku, že nezbytnou podmínkou pro uplatnění nároku na odpočet daně je podle ustanovení § 19 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty prokázání nároku na odpočet daně daňovým dokladem se všemi náležitostmi.

(19) Žalovaný nesouhlasí s tvrzením stěžovatele, že měl ve světle rozsudku Kittel a vzhledem k ustanovení § 31 odst. 8 daňového řádu prokázat, že stěžovatel věděl nebo měl vědět, že plnění je zasaženo podvodem na dani z přidané hodnoty. 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 (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 9. 2007, č. j. 8 Afs 94/2006 - 83).

(20) K námitce týkající se výzvy podle ustanovení § 43 daňového řádu žalovaný konstatuje, že stěžovatel byl vyzván 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 prvostupňovém řízení. Žalovaný se shoduje s názorem městského soudu, že v kontextu již proběhnuvšího daňového řízení byly ve výzvě konkrétně uvedeny a přesným číselným označením dokladů a dodavatelů zdanitelných plnění vymezeny skutečnosti, které má stěžovatel prokázat.

(21) Ohledně námítky absence poučení ve výzvě podle ustanovení § 43 odst. 2 daňového řádu žalovaný uvádí, že v návaznosti na ustanovení § 50 odst. 4 daňového řádu lze uvedené ustanovení daňového řádu použít v odvolacím řízení přiměřeně, tedy zejména pokud toto použití má logické opodstatnění. Ve výzvách vydaných podle ustanovení § 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 smysl nemělo, neboť daň byla již vyměřena; stěžovateli bylo touto výzvou v rámci odvolacího řízení toliko umožněno, aby doložil další důkazní prostředky.

(22) Žalovaný odmítá námitky stěžovatele ohledně nedostatečně zjištěného skutkového stavu. Správce daně prováděl řadu šetření z vlastního podnětu a nelze mu vytýkat, že nedostal ustanovení § 31 odst. 2 daňového řádu. Uvádí, že nebylo povinností jeho ani správce daně zjišťovat skutkový stav, neboť důkazní břemeno nesl stěžovatel. V této souvislosti odkazuje na právní názor obsažený v usnesení Ústavního soudu ze dne 11. 2. 2008, sp. zn. I. ÚS 1841/07.

(23) K námitce týkající se společného výslechu svědků žalovaný především upozorňuje na skutečnost, že tato námitka nebyla součástí žalobních námitek. Ve svém rozhodnutí se s ní žalovaný vypořádal tak, že zákon o dani z přidané hodnoty nestanovuje povinnost provádět při jednání výslech pouze jednoho svědka, a to zvláště za situace, kdy se jednalo o osoby zastupující tutéž společnost. Odpovědi společně vyslychaných svědků žalovaný nepovažoval za vzájemně ovlivněné.

(24) Žalovaný rovněž odmítá námitku stěžovatele, že výslech pana K. byl proveden v rozporu s ustanovením § 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.

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

Relevantní informace plynoucí ze správního spisu

(26) Ze spisového materiálu zejména vyplývá, že v předcházejícím daňovém řízení bylo prokázáno, že zdanitelná plnění (dodávky zlata) nebyla ve skutečnosti realizována dodavateli, označenými na příslušných fakturách - společností Sylváno Franco a Alpeko. 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.

(27) V průběhu daňového řízení byli vyslechnuti jako svědkové následující osoby: p. Štefl (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), p. S., zplnomocněný zástupce společnosti Alpeko 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 nespolečně pracoval a nejednal a nespolečně pracoval ani s žádným z výše uvedených svědků. Se zlatem údajně rovněž nikdy neobchodoval. Představitelé společností Sylváno Franco a Alpeko popřeli pravost předmětných faktur a skutečnost, že by tyto společnosti někdy obchodovaly se zlatem a rovněž odmítli možnost, že by k zastupování těchto společností byl někdy zmocněn p. K., který byl pro ně neznámou osobou.

Vlastní argumentace soudu

(28) Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek městského soudu v souladu s § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody v kasační stížnosti uvedenými, a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

(29) 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 plátců 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 plátců 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 plátců nárok podle zvláštního právního předpisu (zde § 31 daňového řádu).

(30) 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. náleží Ústavního soudu ze dne 24. 4. 2006, in: č. 130/1996 Sb.).

(31) 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, č. j. 2 Afs 148/2006, nebo ze dne 27. 10. 2004, 2 Afs 6/2004 - 67, vše in: www.nssoud.cz).

(32) Daňový doklad pro prokázání nároku na odpočet daně musí obsahovat všechny zákonem předepsané údaje. Zákonnými náležitostmi daňového dokladu jsou mj. údaje identifikující plátců, který zdanitelné plnění uskutečnil [§ 12 odst. 1 písm. a) a b) zákona o dani z přidané hodnoty]. V daném případě bylo již v průběhu daňového řízení prokázáno, že stěžovatel nepřijal zdanitelné plnění od plátců uvedených na fakturách (tj. od společností Sylváno Franco a Alpeko). 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.

(33) 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 plátců, 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, 5 Afs 188/2004 - 63, nebo rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 2. 2006, 5 Afs 44/2005 - 58, in: www.nssoud.cz).

(34) Jak vyplývá ze spisového materiálu, správce daně si opatřil řadu důkazů, na základě kterých lze mít za prokázané, že předmětné faktury nebyly vystaveny společnostmi Sylvano Franco a Alpeko. 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.

(35) Stěžovatel argumentuje eurokonformním výkladem ustanovení § 19 odst. 1 a 2 zákona o dani z přidané hodnoty a odkazuje přitom na rozsudky Optigen a Kittel Soudního dvora ES. V těchto rozsudcích bylo mj. zdůrazněno, 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; uplatňuje se 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 zaplácena 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).

(36) Stěžovateli je třeba přisvědčit v tom směru, že z citovaných rozsudků Optigen a Kittel vyplývají závěry, které uvádí stěžovatel v kasační stížnosti (viz bod 3 odůvodnění) a v tomto směru je právní názor městského soudu skutečně značně nepřesný. Na straně druhé nicméně Nejvyšší správní soud ve světle této i související daňové judikatury Soudního dvora ES 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 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, obdobně také rozsudek Soudního dvora ES 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.

(37) 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 (p. K.). Žalovaný v průběhu daňového řízení nezpochybňoval, že stěžovatel plnění přijal. Pokud však vyšlo najevo, že daňové doklady tato plnění dokladující ve skutečnosti nebyly vystaveny plátcí daně na těchto dokladech uvedenými, 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, ve světle stěžovatelem zmiňovaných rozsudků Soudního dvora ES bylo nutné zkoumat, zda stěžovatel věděl nebo mohl vědět o podvodném plnění.

(38) Z obsahu napadeného rozsudku je přitom dostatečně patrné, že městský soud a priori nevyločil možnost, že by daňový subjekt mohl být v konkrétním obchodním případě podveden falešnou fakturou. Tuto možnost zcela správně posuzoval ve vztahu k obchodní činnosti stěžovatele, která byla poměrně rozsáhlá, a ve vztahu k jeho chování poté, co začal tvrdit, že se stal obětí podvodného jednání p. K. 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 není součástí podvodu. Ze zprávy o daňové kontrole vyplývá, že od března 2000 do září 2001 mělo mezi stěžovatelem a společnostmi Sylváno Franco a Alpeko 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.

(39) Námitka stěžovatele, týkající se nesprávného posouzení právní otázky městským soudem, je tedy nedůvodná, a to také proto, že městský soud posuzoval okolnosti případu zcela v souladu s příslušnou judikaturou Soudního dvora ES a klíčovou otázku, zda stěžovatel věděl nebo mohl při rozumně vynaloženém úsilí vědět, že se účastní podvodného plnění, zodpověděl kladně s dostatečným a přesvědčivým odůvodněním. Postupoval tak zcela v intencích ustálené judikatury zdejšího soudu. Jak totiž zdůraznil Nejvyšší správní soud např. v rozsudku ze dne 10. 1. 2008, č. j. 9 Afs 67/2007 - 174, a zopakoval v rozsudku ze dne 22. 1. 2009, č. j. 9 Afs 73/2008 - 162 (in: www.nssoud.cz), „pro podnikatele závěry Evropského soudního dvora neznamenají 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.“

(40) Co se týká námítky stěžovatele, že výzva žalovaného v odvolacím řízení ve smyslu ustanovení § 50 odst. 4 a § 43 daňového řádu byla neurčitá, nesrozumitelná a neúplná, Nejvyšší správní soud odkazuje na vyjádření městského soudu v odůvodnění napadeného rozhodnutí (str. 5–6), se kterým se ztotožňuje. Podle ustanovení § 50 odst. 4 daňového řádu je odvolací orgán oprávněn použít přiměřeně i ustanovení § 43 daňového řádu. Použití slova „přiměřeně“ zakládá možnost volnějšího použití ustanovení § 43 v rámci odvolacího řízení, a proto pokud městský soud posuzoval výzvu žalovaného v rámci proběhnuvšího daňového řízení před správním orgánem prvního stupně, skutečnost, že ve výzvě nebyly uvedeny pochybnosti žalovaného jakožto odvolacího orgánu, nemá za následek takovou vadu řízení před správním orgánem, která by mohla ovlivnit zákonnost rozhodnutí. Pokud žalovaný vyzval stěžovatele, aby jakýmkoliv důkazními prostředky (s výjimkou důkazních prostředků již předložených správci daně při daňovém řízení) prokázal přijetí zdanitelného plnění u konkrétně uvedených faktur, v kontextu předcházejícího daňového řízení byl stěžovatel nepochybně s pochybnostmi správce daně, jehož rozhodnutí žalovaný přezkoumával, seznámen.

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

(42) Ani absenci poučení o následcích nevyhovění výzvě žalovaného nelze s přihlédnutím ke kontextu celého daňového řízení 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; následků své pasivity ohledně předložení důkazních prostředků k prokázání přijetí předmětných zdanitelných plnění si tak mohl být vědom, a sice 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), když využil svého oprávnění vyzvat stěžovatele, který v předcházejícím daňovém řízení neunesl důkazní břemeno, k předložení dalších důkazů, které by mohly prokázat jeho tvrzení.

(43) Stěžovatel namítá rovněž nedostatečné zjištění skutkového stavu, když prý ohledně osoby J. K. existovaly v daňovém řízení protichůdné výpovědi svědků; dále upozorňuje na nevyjasněný vztah mezi p. K. a jednatelkou společnosti Sylváno Franco a nevyjasnění obchodní aktivity této společnosti. Jak však bylo uvedeno již výše, v řízení bylo dostatečně prokázáno, že faktury na zdanitelná plnění nebyly vystaveny společnostmi Sylváno Franco a Alpeko. Stěžovatel v průběhu daňového řízení potvrdil, že mu zlato dodával p. K. Nejvyšší správní soud má za těchto okolností za to, že v průběhu daňového řízení bylo ze strany správce daně získáno dostatek důkazů pro zjištění skutečnosti, 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 toto jeho tvrzení mohlo být prokázáno. Provedení opětovného dokazování v podobě výpovědí již jednou vyslechnutých svědků v konfrontaci s výpovědí p. 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.

(44) Další námitku stěžovatele, která se týká společného výslechu svědků v daňovém řízení, je nutné klasifikovat jako nepřipustnou, neboť ji stěžovatel neuplatnil v řízení před městským soudem, ač tak učinit mohl [§ 104 odst. 4 s. ř. s.]. Proto se Nejvyšší správní soud touto námitkou nezabýval. Pouze podotýká, že výsledkem výpovědi těchto svědků bylo především zjištění skutečnosti, která byla v daňovém řízení následně ověřena, a kterou stěžovatel nepopírá, totiž že společnost Sylváno Franco nebyla ve skutečnosti dodavatelem zlata pro stěžovatele.

(45) Co se týká námitky stěžovatele, že nebyl včas vyrozuměn o výsledku svědka p. K., neboť oznámení o tomto výsledku, který se konal mimo územní působnost správce daně stěžovatele i mimo sídlo stěžovatele a jeho zástupce, mu bylo doručeno jeden den před jeho konáním, tato není 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 výsledku svědka bylo zasláno zmocněnému zástupci stěžovatele (Ing. Hejretovi), 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 (Finanční úřad Brno II), stanoven na 16. 9. 2004, a ještě téhož dne, t. j. 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.

(46) Na základě výše uvedeného Nejvyšší správní soud konstatuje, že kasační důvody zakotvené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) ani b) s. ř. s. naplněny nebyly, a proto kasační stížnost zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

(47) O nákladech řízení rozhodl soud podle ustanovení § 60 odst. 1 a 2 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti. Žalovaný v řízení plně úspěšný sice byl, nevznikly mu však náklady řízení přesahující rámec jeho běžné činnosti a proto mu soud právo na náhradu nákladů řízení nepřiznal.

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

V Brně dne 5. února 2009

JUDr. Vojtěch Šimíček
předseda senátu