



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Michala Mazance a soudců JUDr. Petra Příhody a JUDr. Jana Passera 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 hlavní město Prahu**, se sídlem Štěpánská 28, Praha 1, v řízení o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 23. 9. 2004, čj. FŘ-12694/13/03, čj. FŘ-12696/13/03 a čj. FŘ-12700/13/03, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 23. 9. 2008, čj. 8 Ca 122/2007 - 126,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

Finanční úřad pro Prahu 8 dodatečnými platebními výměry ze dne 19. 11. 2002, čj. 204202/02/008512/7864, čj. 204182/02/008512/7864 a čj. 204170/02/008512/7864, vyměřil žalobci (stěžovateli) daň z přidané hodnoty za zdaňovací období srpen 2001, květen 2001 a březen 2001.

Proti dodatečným platebním výměrům brojil stěžovatel třemi odvoláními k žalovanému, který je rozhodnutími ze dne 23. 9. 2004 zamítl.

Rozhodnutí žalovaného napadl stěžovatel u Městského soudu v Praze třemi žalobami, které městský soud spojil ke společnému projednání a rozhodnutí pod sp. zn. 8 Ca 122/2007. Městský soud rozsudkem ze dne 23. 9. 2008, čj. 8 Ca 122/2007 - 126, žaloby zamítl.

Stěžovatel podal proti tomuto rozsudku kasační stížnost, ve které uplatnil důvod dle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tedy nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení, a dále důvod dle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s., tedy vadu řízení. Kasační stížnost byla doručena Nejvyššímu správnímu soudu dne 24. 2. 2009.

Stěžovatel namítá, že se stal obětí daňového podvodu, o kterém v době uskutečnění předmětných zdanitelných plnění nevěděl. Stěžovatel považoval společnost ALPEKO plus, s. r. o. (dále jen „Alpeko“) za dodavatele, protože měl k dispozici výpis z obchodního rejstříku, živnostenský list, osvědčení o registraci k dani z přidané hodnoty společnosti, zlato přebíral a úhradu prováděl statutární orgán stěžovatele a osoba jednající za dodavatele předkládala daňové doklady, které obsahovaly veškeré potřebné náležitosti. Pochybnosti začal mít teprve na základě činnosti Policie České republiky v době, kdy u něj již probíhala daňová kontrola. Stal se obětí trestné činnosti, protože zdanitelná plnění uskutečnil pan K., který neoprávněně vystupoval za společnost Alpeko a zfalšoval její faktury.

Stěžovatel dále uvádí, že vždy řádně spolupracoval s Policií ČR a snažil se vysvětlit 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.

Dle stěžovatele městský soud ve věci podvodu 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 daňovém řízení sám prokázal, že zdanitelná plnění neuskutečnila společnost Alpeko a došlo k podvodu. Žalovaný měl prokázat, ale neprokázal, že stěžovatel o podvodu věděl.

Stěžovatel dále nesouhlasí s tím, že městský soud srovnával zdanitelná plnění na vstupu a na výstupu. Plátce daně z přidané hodnoty může uplatnit nárok na odpočet daně i v případě, že plátce, který zdanitelné plnění uskutečnil, neodvedl daň na výstupu.

Stěžovatel dále namítá, že městský soud pochybil, protože zamítl žalobní námitky stěžovatele týkající se neurčitosti, nesrozumitelnosti a neúplnosti výzvy v odvolacím řízení podle § 43 daňového řádu. Stěžovateli z výzvy nebylo jasné, jaké konkrétní důkazní prostředky měl předložit. Žalovaný ve výzvě neuvedl pochybnosti, které měl ohledně předmětných faktur a plnění, dále nepoučil stěžovatele o následcích nevyhovění výzvě (tj. neprokázání přijetí zdanitelných plnění), což je v rozporu s § 2 odst. 1 a 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“). Stěžovatel nesouhlasí s tvrzením městského soudu, že mu byly pochybnosti správce daně známy z průběhu předchozího daňového řízení.

Dle stěžovatele nebyl také dostatečně zjištěn skutkový stav. Žalovaný i městský soud vycházeli z výpovědi svědka J. K. (viz protokol ze dne 16. 9. 2004, čj. 136936/04/289933/2396), ohledně osoby svědka však existovaly již v řízení před správcem daně protichůdné výpovědi jiných svědků, na jejichž základě žalovaný rozhodoval. Žalovaný navrhl v soudním řízení provedení opětovného výslechu pana K. a svědkyně S. za účelem řádného zjištění skutkového stavu, což městský soud neučinil a v napadeném rozhodnutí se této otázce nevěnoval.

Stěžovatel nakonec namítá, že správce daně postupoval v rozporu s § 16 odst. 4 daňového řádu, protože oznámení o výslechu svědka J. K. bylo zástupci stěžovatele doručeno jeden den před jeho konáním. Městský soud se touto žalobní námitkou stěžovatele vůbec nezabýval.

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

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že stěžovatel neprokázal přijetí předmětných zdanitelných plnění od plátců uvedených na fakturách. Stěžovatel přitom sám jako dodavatele plnění označil jinou osobu, a sice pana K. Faktury neobsahovaly náležitosti daňového dokladu vymezené v § 12 odst. 2 písm. a) a b) zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“), zejména identifikaci plátce, který měl uskutečnit zdanitelné plnění. Správce daně je proto neuznal za daňové doklady, kterými daňový subjekt prokazuje nárok na odpočet daně.

Žalovaný se domnívá, že odkaz stěžovatele na rozsudek Optigen není správný, protože se jednalo o skutkově odlišné případy.

Žalovaný uvedl, že v souladu s rozsudkem Kittel 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 Alpeko. 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. H., 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 považoval kasační stížnost za nedůvodnou a navrhnul Nejvyššímu správnímu soudu její zamítnutí.

Ze soudních a správních spisů vyplynuly následující skutečnosti:

Správce daně v daňovém řízení prokázal, že zdanitelná plnění (dodávky zlata) neuskutečnil dodavatel označený na příslušných fakturách - společnost Alpeko. Tuto skutečnost potvrdil i stěžovatel, protože v průběhu daňového řízení za dodavatele sám označil J. K. S tím měl ohledně dodávek zlata jednat, přebírat je od něj a zároveň mu tyto dodávky hradit v hotovosti.

V průběhu daňového řízení vyslechl správce daně svědky: p. Š. (bývalého zaměstnance stěžovatele), který měl stěžovatele (konkrétně předsedu představenstva) seznámit s p. K., p. V., bývalou zaměstnankyní společnosti Kovohutě Příbram nástupnická, a. s., která měla dát p. Š. kontakt na p. K., p. Tomana (předsedu představenstva stěžovatele), p. S., zplnomocněného zástupce společnosti Alpeko a p. F., zaměstnance 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 nejednal ani s žádným z výše uvedených svědků. Se zlatem údajně rovněž nikdy neobchodoval. Představitelé společnosti Alpeko popřeli, že by společnost někdy obchodovala se zlatem. Uvedli, že předmětné faktury nejsou pravé, jejich formální úprava je odlišná, liší se firma i místo podnikání. Rovněž odmítli, že by znali pana K. a že by ten mohl za společnost jednat a zastupovat ji. Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek městského soudu v souladu s § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Nejvyšší správní soud musel především posoudit otázku, 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 § 19 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty „*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*“. Podle § 19 odst. 2 tohoto zákona „*prokazuje plátce nárok na odpočet daně daňovým dokladem zúčtovaným 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. náleze 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, čj. 2 Afs 148/2006, nebo ze dne 27. 10. 2004, 2 Afs 6/2004 - 67, 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 společností Alpeko). Finanční orgány proto předmětné faktury neuznaly za účinné daňové doklady podle § 12 zákona o dani z přidané hodnoty.

Jak již uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 30. 8. 2005, 5 Afs 188/2004 – 63: *„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.“

Správce daně v souladu s § 31 odst. 8 daňového řádu prokázal, že subjekt uvedený na dokladu, tedy společnost Alpeko, jej nevystavila. Stěžovatel tak nesplnil jednu z podmínek nutných pro uplatnění nároku na odpočet daně. Správce daně proto již neměl povinnost prokazovat, kdo doklad vystavil, protože tuto povinnost má výhradně daňový subjekt. Tuto skutečnost stěžovatel v kasační stížnosti ani nenamítal, tvrdil však, že má na odpočet nárok, protože se stal obětí daňového podvodu.

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, 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 vyplývají závěry, které uvádí v kasační stížnosti a v tomto směru je právní názor městského soudu skutečně značně 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 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). 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 2001 do září 2001 mělo mezi stěžovatelem a společností Alpeko dojít k celkem 15 obchodním případům v hodnotách pohybujících se v rozmezí od cca 900 000 Kč do 3 500 000 Kč; tyto částky přitom stěžovatel vyplácel vždy v hotovosti. Stěžovatel (jako poškozený podvodným jednáním) se nedomáhal svých práv v trestním řízení. Stěžovatel při tak velkém objemu obchodních transakcí mohl rozpoznat nebo alespoň pojmout podezření, že je obětí podvodu. Jako podnikatel nese hospodářské riziko, je proto neobvyklé, že velmi vysoké částky vyplácel člověku, který nebyl uveden u společnosti Alpeko jako jednatel ani neměl plnou moc za společnost jednat. 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 Nejvyšší správní 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, čj. 9 Afs 67/2007 - 174, a v rozsudku ze dne 22. 1. 2009, čj. 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.“

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 „údaje v daňovém dokladu musí odpovídat skutečnosti, jinak musí daňový subjekt prokázat, že se stal obětí trestné činnosti a řádný doklad nemůže předložit. Tento postup je nutný pro fungování systému daně z přidané hodnoty, který spočívá ve srovnání zdanitelných plnění 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 použít přiměřeně i § 43 daňového řádu. Použití slova „přiměřeně“ umožňuje volnější použití § 43 v rámci odvolacího řízení. Skutečnost, že ve výzvě nebyly uvedeny pochybnosti žalovaného, nemá za následek takovou vadu 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 Alpeko. 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.

Námitka stěžovatele, že nebyl včas vyrozuměn o výsledku svědka p. K., není důvodná. Z dopisu Finančního úřadu Brno II, ze dne 8. 9. 2004, čj. 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. 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, 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. Tvrzení stěžovatele, že se městský soud touto námitkou nezabýval, je mylné, protože z rozsudku městského soudu vyplývá, že soud o námitce rozhodoval.

Nejvyšší správní soud, který neshledal napadené rozhodnutí městského soudu nezákonným, kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

Stěžovatel neměl ve věci úspěch, nemá tedy právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 60 odst. 1 *a contrario* za použití § 120 s. ř. s.). Žalovanému, který by měl právo na náhradu nákladů řízení, Nejvyšší správní soud jejich náhradu nepřiznal, neboť z obsahu spisu nevyplývá, že by mu nad rámec běžné úřední činnosti jakékoliv náklady řízení vznikly.

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

V Brně 31. srpna 2009

JUDr. Michal Mazanec
předseda senátu