



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Jaroslava Hubáčka a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobce: **BENET a. s.**, se sídlem Sokolovská 25, Praha 8, zastoupen 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 kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 21. 11. 2008, č. j. 5 Ca 125/2007 – 147,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

Rozsudkem Městského soudu v Praze ze dne 21. 11. 2008, č. j. 5 Ca 125/2007 – 147, byly zamítnuty žaloby proti rozhodnutím Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu (dále jen „finanční ředitelství“) ze dne 22. 9. 2004, č. j. FŘ-2229/13/04 a ze dne 23. 9. 2004, č. j. FŘ-12698/13/03, č. j. FŘ-12702/13/03 a č. j. FŘ-12704/13/03, jimiž byla zamítnuta žaloba podaná žalobcem (dále jen „stěžovatel“) odvolání proti dodatečným platebním výměrům Finančního úřadu pro Prahu 8 ze dne 19. 11. 2002, č. j. 204150/02/008512/7864, č. j. 204196/02/008512/7864, č. j. 204097/02/008512/7864 a č. j. 204101/02/008512/7864, kterými byla stěžovateli dodatečně vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období leden 2001 ve výši 193 182 Kč, červenec 2001 ve výši 911 878 Kč, červenec 2000 ve výši 488 411 Kč a září 2000 ve výši 366 960 Kč. Městský soud v odůvodnění rozsudku uvedl, že dospěl k závěru, že v průběhu daňového řízení nebyla porušena procesní práva stěžovatele a že stěžovateli se v průběhu tohoto řízení nepodařilo prokázat, že přijal zdanitelná plnění od dodavatelů, kteří jsou uvedeni na fakturách č. 37.07.00, č. 29012001 a č. 9309 (společnost Sylváno Franco, s. r. o.), č. 0465/01 a č. 0513/01 (společnost Alpeko plus, s. r. o.). Podle názoru městského soudu nelze judikaturu Soudního dvora Evropských společenství, na kterou v žalobě stěžovatel poukazyval, ve věci bez ohledu na vnitrostátní právní úpravu, která řeší zjištění skutkového stavu v daňovém řízení a procesní aktivitu daňového subjektu, aplikovat. Daňový subjekt musí mít možnost prokázat, že byl obětí podvodu a nemůže tuto skutečnost nést sám o sobě k tíži, ale musí

prokázat, že učinil vše, co lze z hlediska běžné opatrnosti podnikatele po něm požadovat. V daných případech městský soud splnění těchto předpokladů neshledal, a to s ohledem na rozsah transakcí, množství plnění a zaplacené ceny, ale zejména na pasivitu stěžovatele poté, kdy podle svého tvrzení zjistil, že se stal obětí podvodu.

Stěžovatel v kasační stížnosti podané v zákonné lhůtě uplatnil důvody obsažené v ust. § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s. Podle jeho názoru městský soud nesprávně posoudil právní otázku týkající se podvodu na dani z přidané hodnoty, neboť nesprávně aplikoval příslušná ustanovení zákona č. 588/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“) a zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), 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 z uvedených rozsudků Soudního dvora ES a vyvozuje dva závěry. Pokud osoba povinná k dani skutečně zdanitelné plnění, které následuje po plnění zasaženém podvodem, má 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. Pokud je objektivně prokázáno, že plnění je uskutečněno pro osobu povinnou k dani, která věděla nebo měla vědět, že toto plnění je zasaženo podvodem na dani z přidané hodnoty, je věcí soudu odmítnout osobě povinné k dani přiznat nárok na odpočet. Stěžovatel zdůraznil, že správce daně nijak nerozporoval přijetí zdanitelných plnění spočívající v dodávkách zlata. V době uskutečnění zdanitelných plnění stěžovatel bez jakýchkoli pochybností považoval společnosti Sylvano Franco, s. r. o. a Alpeko plus, s. r. o. za dodavatele, protože měl k dispozici výpisy z obchodního rejstříku, živnostenské listy a osvědčení o registraci k dani z přidané hodnoty. V případě společnosti Sylvano Franco, s. r. o. i kopii občanského průkazu její jednatelky (na jméno Sylva Keňová). Zlato přebíral osobně statutární orgán stěžovatele a ten rovněž vyplácel finanční prostředky za dodané zlato. Jednotlivé dodávky byly vždy řádně realizovány, odpovídalo i množství zlata, jeho ryzost a sjednaná cena. Osoba jednající za dodavatele předkládala daňové doklady (faktury) obsahující všechny náležitosti, přičemž s touto osobou se stěžovatel seznámil na základě doporučení důvěryhodných osob působících v oboru. Pochybnosti začal mít teprve na základě šetření Policie ČR, když již u něj daňová kontrola probíhala. Stěžovatel s Policií ČR vždy řádně spolupracoval a snažil se všemi možnými a pro něho dostupnými prostředky osvětlit skutečnosti významné z hlediska uskutečnění zdanitelných plnění zasažených podvodem na dani z přidané hodnoty, a to jak v řízení před Policií ČR, tak v daňovém řízení. Nelze tak hovořit o tom, že by zůstal pasivní, jak uvedl městský soud. V daňovém řízení bylo prokázáno, že se stěžovatel stal obětí podvodu na dani z přidané hodnoty, o kterém v době uskutečnění předmětných zdanitelných plnění nevěděl, a ani nemohl vědět. Stěžovatel negoval skutečnosti uvedené na daňových dokladech a protože se stal obětí trestné činnosti, není možné po něm požadovat opravený daňový doklad. Stěžovatel vyjádřil kategorický nesouhlas s tvrzením městského soudu, že systém daně z přidané hodnoty spočívá ve srovnání příslušných zdanitelných plnění mezi daňovými subjekty na vstupu a na výstupu z důvodu, že „srovnání“ příslušných zdanitelných plnění na vstupu a na výstupu není podmínkou pro uplatnění nároku na odpočet daně, neboť takovou podmínku zákon o dani z přidané hodnoty nestanoví. Plátce daně z přidané hodnoty může úspěšně uplatnit nárok na odpočet daně i pokud plátce, který zdanitelné plnění uskutečnil, neodvedl daň na výstupu. V daňovém řízení bylo potvrzeno, že pan K. neoprávněně vystupoval za společnosti Sylvano Franco, s. r. o. a Alpeko plus, s. r. o., že došlo ke zfalšování faktur těchto společností a že se tedy stěžovatel stal obětí podvodu. Městský soud měl vyjít z judikatury Soudního dvora ES, neboť závěry uvedené v rozsudcích Optigen a Kittel jsou plně aplikovatelné i na jeho případ z následujících důvodů. Stěžovatel uskutečnil zdanitelná plnění, která následovala po plnění zasaženém podvodem na dani z přidané hodnoty; má nárok na odpočet daně z přidané

hodnoty z plnění, které přijal pro uskutečnění těchto zdanitelných plnění; nevěděl a ani nemohl vědět, že plnění jsou zasažena podvodem na dani z přidané hodnoty a nebylo objektivně prokázáno, že věděl nebo měl vědět, že tato plnění jsou zasažena podvodem na dani z přidané hodnoty. Stěžovatel se domnívá, že ust. § 19 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty je nutné vykládat eurokonformně, tj. podle citovaných rozsudků. Pouhým jazykovým a logickým výkladem ust. § 19 odst. 2 věta druhá citovaného zákona by bylo nutné dojít k závěru, že prokazovat nárok na odpočet daně podle ust. § 31 zákona o správě daní a poplatků, je možné pouze v případě, kdy daňový doklad neobsahuje všechny náležitosti. 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 citovaného ustanovení je možné i v případě, kdy daňový doklad obsahuje všechny náležitosti, ovšem plnění, které je jím prokazováno, je zasaženo podvodem. Stěžovatel dále namítal pochybení městského soudu, pokud zamítl jeho žalobní námitky týkající se neurčitosti, nesrozumitelnosti a neúplnosti výzvy v odvolacím řízení podle ust. § 43 zákona o správě daní a poplatků. Charakteristickým rysem výzvy podle tohoto ustanovení je její určitost a konkrétnost, což nebylo dodrženo. Ve výzvě finančního ředitelství ze dne 9. 2. 2004, č. j. FŘ-12690/13/03, je ohledně zdaňovacích období, která jsou rozhodná, uvedeno, že se stěžovatel vyzývá, aby jakýmkoli důkazními prostředky prokázal přijetí zdanitelného plnění deklarovaného na příslušných fakturách, ale nejsou zde ani náznakem uvedeny pochybnosti finančního ředitelství, které mělo ohledně předmětných faktur a plnění v nich uvedených. Stěžovatel v této souvislosti odkázal na nálezy Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 232/02 (sv. 28, č. 134 Sb. n. u.), na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 11. 2004, sp. zn. 5 Afs 14/2004 (č. 1021/2007 Sb. NSS) a pokyn Ministerstva financí DS-75. Právní názor městského soudu, který se v této souvislosti odvolává na skutečnost, že stěžovateli již byly pochybnosti správce daně známy, je nutné kategoricky odmítnout, neboť ve výzvě finančního ředitelství musí být uvedeny pochybnosti tohoto orgánu a nikoliv pochybnosti správce daně, který rozhodoval v I. stupni. Stěžovatel rovněž nebyl poučen o následcích nevyhovění výzvě finančního ředitelství, tj. neprokázání přijetí zdanitelných plnění, což je v rozporu s ust. § 2 odst. 1 a 2 zákona o správě daní a poplatků. Vady řízení před správním orgánem stěžovatel spatřoval rovněž v nedostatečném zjištění skutkového stavu. Finanční ředitelství i městský soud vycházely 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. Návrh stěžovatele na provedení opětovného výslechu tohoto svědka však městský soud nezohlednil, neboť shledal jeho provedení nadbytečným. Stěžovatel proto namítal porušení ust. § 2 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků. Finanční orgány měly navíc vycházet i z výsledků policejního šetření. Správce daně podle stěžovatele postupoval v rozporu s ust. § 16 odst. 4 citovaného zákona, 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. 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 svědecké výpovědi, která se navíc konala v Brně, tj. mimo územní působnost správce daně stěžovatele i mimo sídlo stěžovatele a jeho zástupce. Městský soud se touto žalobní námitkou stěžovatele vůbec nezabýval. Ze všech uvedených důvodů stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud rozsudek městského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Finanční ředitelství ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedlo, že stěžovatel uplatnil nárok na odpočet daně z faktur za dodávky ryzího zlata, které pro něj byly vystaveny společnostmi Sylváno Franco, s. r. o. a Alpeko plus, s. r. o. v rozporu s ust. § 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 jako dodavatele deklarovaného plnění označil jinou osobu, a to J. K. Jelikož tyto faktury neobsahovaly správné údaje, zejména identifikaci plátce, který měl uskutečnit zdanitelné plnění, jako náležitost daňového dokladu vymezenou ust. § 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. Argumentace stěžovatele rozsudky Optigen a Kittel není na místě, neboť finanční ředitelství rozhodovalo v době, kdy ještě nebyly vyneseny. Navíc v souladu s uvedenými rozsudky je nezbytné posoudit, zda stěžovatel věděl nebo mohl vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu. Z mnoha nesrovnalostí v rámci obchodního styku mohl stěžovatel odvodit, že J. K. nezastupuje společnosti Sylvano Franco, s. r. o. a Alpeko plus, s. r. o. Stěžovatel však zůstal nečinný. Nezbytnou podmínkou pro uplatnění nároku na odpočet daně je podle ust. § 19 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty prokázání nároku na odpočet daně daňovým dokladem se všemi náležitostmi. Finanční ředitelství řádně prokázalo důvody, proč stěžovateli nárok na odpočet daně nepřiznalo, přitom bylo na stěžovateli, aby se pokusil doložit, že skutečně jednal v dobré víře. K námitce týkající se výzvy podle ust. § 43 zákona o správě daní a poplatků finanční ředitelství uvedlo, že stěžovatele vyzvalo k prokázání přijetí konkrétních zdanitelných plnění, a muselo mu být zřejmé, že finanční ředitelství má pochybnosti o tom, zda skutečně přijal zdanitelná plnění tak, jak je v dokladech uvedeno. Jednalo se přitom o stejné pochybnosti, které měl správce daně v řízení v I. stupni. Finanční ředitelství ve výzvě konkrétně uvedlo, a přesným číselným označením dokladů a dodavatelů zdanitelných plnění vymezilo, skutečnosti, které má stěžovatel prokázat. Ohledně námítky chybějícího poučení ve výzvě podle ust. § 43 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků finanční ředitelství uvedlo, že v návaznosti na ust. § 50 odst. 4 citovaného zákona lze uvedené ustanovení použít v odvolacím řízení „přiměřeně“. Ve výzvách vydaných podle ust. § 43 zákona o správě daní a poplatků správce daně v poučení uvedl, 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. Finanční ředitelství výzvou v odvolacím řízení stěžovateli pouze umožnilo, aby doložil další důkazní prostředky. Finanční ředitelství odmítlo námítky stěžovatele ohledně nedostatečně zjištěného skutkového stavu. Správce daně prováděl řadu šetření z vlastního podnětu a nelze mu vytýkat, že nejednal v souladu s ust. § 31 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků. Nebylo povinností jeho, a ani správce daně, zjišťovat skutkový stav, neboť důkazní břemeno nesl stěžovatel. Finanční ředitelství rovněž odmítlo tvrzení, že výslech svědka J. K. byl proveden v rozporu s ust. § 16 odst. 4 písm. e) zákona o správě daní a poplatků. Zástupce stěžovatele Ing. Hejret byl informován o novém termínu svědecké výpovědi poté, co se J. 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. Podle názoru finančního ředitelství je kasační stížnost nedůvodná, a proto navrhlo, aby byla zamítnuta.

Nejvyšší správní soud přezkoumal na základě kasační stížnosti napadený rozsudek v souladu s ust. § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti, a přitom sám neshledal vady uvedené v odstavci 3, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

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 ust. § 19 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty má totiž 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 odst. 2 citovaného ustanovení prokazuje plátce nárok na odpočet daně daňovým dokladem zaúčtovaným podle zvláštního právního předpisu, případně evidovaným podle § 11 u plátců, kteří nejsou účetní jednotkou, který má všechny tímto zákonem předepsané náležitosti a který byl vystaven plátcem. V případě, že doklad neobsahuje všechny náležitosti daňového dokladu, prokazuje plátce nárok podle zvláštního právního předpisu.

Daňové řízení je postaveno na zásadě, podle které má daňový subjekt jednak povinnost daň přiznat (břemeno tvrzení) a rovněž má povinnost toto své tvrzení prokázat (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 zákona o správě daní a poplatků). 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. nálezy 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 tedy nemůže být uznán, není-li prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo právě tak, jak je uvedeno v dokladech předložených daňovým subjektem (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 3. 2007, sp. zn. 2 Afs 148/2006, nebo ze dne 27. 10. 2004, sp. zn. 2 Afs 6/2004, dostupné na www.nssoud.cz). Z konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá, že pokud v daňovém řízení vyšlo najevo, že doklad, kterým má být prokázán nárok na 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.

Daňový doklad prokazující nárok na odpočet daně z přidané hodnoty 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 plátců uvedených na fakturách, tj. od společností Sylváno Franco, s. r. o. a Alpeko plus, s. r. o. Tato skutečnost vyplývá zejména z šetření místně příslušných správců daně uvedených společností, provedených na základě dožádání, kdy zástupci obou těchto společností shodně popřeli vystavení předmětných faktur a uvedli, že jejich společností se zlatem nikdy neobchodovaly a pana K. neznají. Finanční orgány proto dospěly ke správnému závěru, že předmětné faktury nebylo možno uznat za účinné daňové doklady, neboť nesplňovaly náležitosti ve smyslu jejich obsahového souladu s realizovaným plněním. Správce daně tak dostal své povinnosti ve smyslu § 31 odst. 8 daňového řádu, pokud prokázal, že subjekt uvedený na dokladu, kterým má být prokázán nárok na odpočet daně z přidané hodnoty, tento doklad nevystavil. Za této situace správce daně již nemá povinnost prokazovat, kdo doklad vystavil; tuto povinnost má výhradně daňový subjekt (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 8. 2005, sp. zn. 5 Afs 188/2004, nebo rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 2. 2006, sp. zn. 5 Afs 44/2005, in: www.nssoud.cz). Závěr finančních orgánů, že předmětné faktury nebyly vystaveny společnostmi Sylváno Franco, s. r. o. a Alpeko, plus, s. r. o. stěžovatel v kasační stížnosti ani nerozporuje, ale tvrdí, že se stal obětí podvodu, o kterém nevěděl a nemohl vědět, a proto mu nárok na odpočet daně z přidané hodnoty náleží, když od J. K. přijal zdanitelné plnění.

V rozsudcích Optigen a Kittel, na které stěžovatel poukazuje, Soudní dvůr ES zdůraznil, že nárok na odpočet stanovený v čl. 17 a násl. tzv. šesté směrnice o dani z přidané hodnoty je nedílnou součástí systému daně z přidané hodnoty a nemůže být v zásadě omezen. Toto pravidlo se uplatňuje přímo pro všechny daně, které zatěžují plnění uskutečněná na výstupu (viz rozsudek Optigen, bod 53 odůvodnění, rozsudek Kittel, bod 47 odůvodnění). Otázka, zda daň z

přidané hodnoty za předchozí nebo následující prodej týkající se dotčeného zboží byla nebo nebyla 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 odůvodnění). Podle názoru Nejvyššího správního soudu nelze akceptovat názor stěžovatele, že by ust. § 19 odst. 1 a 2 zákona o dani z přidané hodnoty v daném případě nebyl vyložen v souladu s evropským právem. Podle rozsudku Optigen je totiž nutné přiznat nárok na odpočet daně z přidané hodnoty v případě plnění (v řetězci po sobě následujících plnění), která nejsou sama o sobě zasažena podvodem na dani z přidané hodnoty, a to za předpokladu, že osoba povinná k dani nevěděla nebo nemohla vědět, že plnění je zasažené podvodem na dani z přidané hodnoty. V rozsudku Kittel Soudní dvůr ES ale rovněž uvedl, že subjekty, které přijmou veškerá opatření, jež od nich mohou být rozumně vyžadována, aby zajistily, že jejich plnění nejsou součástí podvodu, bez ohledu na to, zda se jedná o podvod na dani z přidané hodnoty, nebo jiné podvody, musí mít možnost důvěřovat legalitě uvedených plnění, aniž by riskovaly ztrátou nároku na odpočet daně z přidané hodnoty odvedené na vstupu (rozsudek Kittel, bod 51 odůvodnění, obdobně také rozsudek Soudního dvora ES ze dne 11. 5. 2006, Federation of Technological Industries, C-384/04, bod 33 odůvodnění). Z toho vyplývá, že pokud osoba povinná k dani věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na dani z přidané hodnoty, nelze této osobě nárok na odpočet daně z přidané hodnoty přiznat.

Namítal-li stěžovatel nedostatečné zjištění skutkového stavu a nejsou-li na základě výsledků provedeného dokazování pochybnosti, že daňové doklady předložené stěžovatelem nelze jako daňové doklady ve smyslu ust. § 12 zákona o dani z přidané hodnoty uznat, musel se Nejvyšší správní soud, s ohledem na citované rozsudky Soudního dvora ES, zabývat tím, zda stěžovatel věděl nebo mohl vědět o podvodném plnění.

Podle zprávy o daňové kontrole stěžovatel od března 2000 do září 2001 celkem v 27 případech nakoupit ryzí zlato údajně od společností Sylváno Franco, s. r. o. a Alpeko plus, s. r. o., jejichž jménem jednal J. K., za které této osobě vyplatil vždy v hotovosti v jednotlivých případech částky v rozmezí od cca 320 000 Kč do 3 500 000 Kč. Jak již správně uvedl městský soud, stěžovatel měl a mohl jako podnikatel v příslušném odvětví mít, s ohledem na to, že v rozmezí jednoho a půl roku nakoupil od údajného zástupce společností Sylváno Franco, s. r. o. a Alpeko plus, s. r. o. ryzí zlato v hodnotě řádově několika miliónů, aniž by o této osobě měl jakékoliv ověřené informace, oprávněné pochybnosti o legalitě celého procesu. V tomto směru se proto Nejvyšší správní soud plně ztotožňuje s názorem městského soudu i finančního ředitelství. Rovněž je nutné přihlídnout k tomu, že stěžovatel, který o sobě tvrdí, že se stal obětí podvodného jednání, neučinil žádné právní úkony k ochraně svých práv, např. podání trestního oznámení proti J. K., uplatnění práv poškozeného v trestním řízení, apod.

Městský soud tedy 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 i Nejvyššího správního soudu, který zdůraznil např. v rozsudku ze dne 10. 1. 2008, č. j. 9 Afs 67/2007 - 174, a v rozsudku ze dne 22. 1. 2009, č. j. 9 Afs 73/2008 - 162, dostupný na www.nsssoud.cz), že „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.“

Nejvyšší správní soud se dále zabýval námitkou stěžovatele, že výzva finančního ředitelství byla neurčitá, nesrozumitelná a neúplná. Podle ust. § 50 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků je odvolací orgán oprávněn použit přiměřeně i ust. § 43 citovaného zákona. Finanční ředitelství vyzvalo stěžovatele, aby jakýmkoliv důkazními prostředky, s výjimkou důkazních prostředků, které již předložil, prokázal přijetí zdanitelného plnění u konkrétně uvedených faktur. Vzhledem k tomu, že se jednalo o výzvu v odvolacím řízení, muselo být stěžovateli jasné, o jaké pochybnosti se jedná, protože se jednalo o problematiku, která byla se stěžovatelem řešena již v rámci daňové kontroly a její závěry byly obsaženy ve zprávě o daňové kontrole, která byla se stěžovatelem projednána v souladu s ust. § 16 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků.

Pokud finanční ředitelství ve výzvě ze dne 9. 2. 2004 nepoučilo stěžovatele o následcích nevyhovění výzvě, nejedná se pochybení takové intenzity, které by mělo za následek vydání nezákonného rozhodnutí. K vyměření daně totiž došlo rozhodnutím správce daně, proti kterému se stěžovatel odvolal. Proto si byl nepochybně vědom, jaké následky bude mít to, že nepředloží požadované důkazní prostředky k prokázání přijetí předmětných zdanitelných plnění. Finanční ředitelství postupovalo v souladu se zásadou součinnosti (§ 2 odst. 2 zákon o správě daní a poplatků) v případě, že využilo svého oprávnění vyzvat stěžovatele k předložení dalších důkazních prostředků, kterými by prokázal svá tvrzení obsažená v odvolání.

Stěžovatelem je dále nedůvodně namítáno nedostatečné zjištění skutkového stavu, když ohledně osoby J. K. existují v daňovém řízení protichůdné výpovědi svědků, a proto navrhl doplnění dokazování výslechem svědků. Jak však bylo uvedeno již výše, správce daně v řízení prokázal, že faktury na zdanitelná plnění nevystavily společnosti Sylváno Franco s. r. o. a Alpeko plus s. r. o. Stěžovatel také v průběhu daňového řízení potvrdil, že mu zlato dodával pan K. Nejvyšší správní soud má za těchto okolností za to, že správce daně měl dostatek důkazů pro závěr, že stěžovatel neprokázal svůj nárok na odpočet daně z přidané hodnoty. 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 městského soudu, což je také odůvodněno v napadeném rozsudku.

Námitka stěžovatele, že nebyl včas vyrozuměn o výslechu svědka J. K., není také důvodná. Z odpovědi na dožádání Finančního úřadu Brno II, ze dne 8. 9. 2004, č. j. 138973/04/289933/2396, totiž vyplývá, že svědek J. K. byl předvolán nejprve na den 2. 9. 2004. Sdělení o tomto výslechu svědka bylo zasláno zástupci stěžovatele Ing. Hejretovi, který se v tomto termínu dostavil. Dne 6. 9. 2004 se svědek J. K. dostavil ke správci daně a sdělil do protokolu, že si předvolání k podání svědecké výpovědi vyzvedl až 2. 9. 2004 v 11 hod. z důvodu nepřítomnosti. Nový termín pro podání svědecké výpovědi byl stanoven na 16. 9. 2004. Ještě téhož dne, tj. 6. 9. 2004, byla tato informace telefonicky, a poté i písemně, sdělena zástupci stěžovatele. I za předpokladu, že by písemné vyrozumění o novém termínu svědecké výpovědi stěžovatel obdržel pouhý den před jejím konáním, zástupce stěžovatele byl o této skutečnosti informován řádně a včas telefonicky, což stěžovatel nepopřel. Právo klást svědkovi otázky tedy nebylo stěžovateli upřeno. V této souvislosti Nejvyšší správní soud uvádí, že tvrzení stěžovatele, že se městský soud touto námitkou nezabýval, je nedůvodné, protože z rozsudku městského soudu vyplývá, že soud o této námitce rozhodoval.

Ze všech důvodů výše uvedených není napadený rozsudek nezákonný, a proto Nejvyšší správní soud podle ust. § 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s. kasační stížnost zamítl. Ve věci rozhodl v souladu s § 109 odst. 1 s. ř. s., podle něhož rozhoduje Nejvyšší správní soud o kasační stížnosti zpravidla bez jednání, když neshledal důvody pro jeho nařízení.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ust. § 60 odst. 1 věta první ve spojení s § 120 s. ř. s., podle kterého, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Nejvyšší správní soud žádnému z účastníků náhradu nákladů nepřiznal, protože stěžovatel v řízení úspěch neměl a finančnímu ředitelství žádné náklady s tímto řízením nevznikly.

P o u č e n í: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 23. října 2009

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu