



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Jaroslava Hubáčka a Mgr. et Ing. et Bc. Radovana Havelce v právní věci stěžovatele **H., s. s r. o.**, zastoupeného Prof. JUDr. Alešem Gerlochem, CSc., advokátem se sídlem v Praze 2, Botičská 4, za účasti **Finančního ředitelství v Praze**, se sídlem v Praze 2, Žitná 12, v řízení o kasační stížnosti proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 19. 4. 2005, č. j. 8 Ca 87/2004 – 60,

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.

O d ů v o d n ě n í :

Městský soud v Praze rozsudkem ze dne 19. 4. 2005, č. j. 8 Ca 87/2004 – 60, zamítl žalobu stěžovatele proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Praze (dále jen „finanční ředitelství“) ze dne 31. 12. 2003, č. j. 11807/03 - 120, jímž bylo zamítnuto odvolání stěžovatele proti rozhodnutí Finančního úřadu v Brandýse nad Labem – Staré Boleslavi ze dne 7. 4. 2003, č. j. 22050/03/057921/1555, kterým byl změněn dodatečný platební výměr tohoto finančního úřadu ze dne 18. 12. 2002, č. j. 55198/02/057921/1555, jímž byla stěžovateli dodatečně vyměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 1998 tak, že doměřená daň činí 3 335 150 Kč. V odůvodnění napadeného rozsudku městský soud uvedl, že předmětem sporu v projednávané věci je způsob, jakým bylo provedeno dokazování a způsob hodnocení provedených důkazů v záležitosti týkající se nákladů vynaložených na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. V této souvislosti především konstatoval, že uplatnění výdajů (náklad) vynaložených na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů je právem daňového subjektu a je pouze na něm, zda konkrétní takto vynaložené výdaje uplatní pro účely snížení základu daně či nikoliv. Pokud chce o tyto výdaje základ daně snížit, pak je povinen uvést je v daňovém přiznání a tato svá tvrzení musí

být schopen prokázat. Jestliže tedy stěžovatele tvrdil, že jednak zaplatil 6 562 699 Kč společnosti C. B., s. r. o. za vymáhání pohledávek a jednak uhradil společnosti Š., s. r. o. 2 966 000 Kč za zhotovení dokumentace, bylo jeho povinností tato svá tvrzení na výzvu správce daně prokázat. Bylo tedy nesporně úkolem stěžovatele předložit či alespoň navrhnout správci daně takové důkazní prostředky, jimiž by bylo pozitivně a s určitostí prokázáno, že tyto společnosti tvrzené činnosti skutečně pro stěžovatele vykonávala. Žalobní námitky, které stěžovatel v žalobě uplatnil, městský soud po posouzení všech skutečností neshledal důvodnými.

V kasační stížnosti podané proti tomuto rozsudku v zákonné lhůtě z důvodů uvedených v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. vyjádřil stěžovatel nesouhlas s napadeným rozsudkem. Stěžovatel vytýkal městskému soudu, že sice konstatoval nezákonnost postupu správce daně při postupu podle ustanovení § 32 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), ale současně zmíněný nedostatek považuje za zhojený tím, že důvody pro odlišné vyměření daně byly vyloženy v úplnosti v rozhodnutí odvolacího orgánu. Soudem provedený výklad podle stěžovatele legalizuje nezákonný postup správce daně. Dále stěžovatel napadá způsob, jakým městský soud vyložil ustanovení § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků. Stěžovatel není povinen zjišťovat, kde si jeho dodavatel obstaral dodávané zboží a není objektivně schopen zjistit, z jakých pohnutek jeho dlužníci plní dluhy. Pokud proto po něm správce daně požadoval prokázání skutečností, na kterých se nepodílel, a o nichž zákonitě nemusel mít informace, postupoval v rozporu s nálezy Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 38/95 a sp. zn. IV. ÚS 402/99 a rovněž i s nálezem ze dne 23. 6. 2005. Stěžovatel rovněž setrval na svém tvrzení, že v případě svědků H., L. S., L. P. a F. se ve skutečnosti nejednalo o místní šetření, ale o výsledk svědků. Stěžovatel neměl možnost se těchto úkonů zúčastnit a klást otázky podle § 16 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků a stěžovateli tak bylo správcem daně znemožněno prokázání skutečnosti, že dokumentace dodaná společností Š., s. r. o. byla doplňována či opravována podle nových dispozic od zákazníků. V této souvislosti odkázal stěžovatel na rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 21. 4. 2005, č. j. 11 Ca 85/2004 a také na judikaturu Ústavního soudu (I. ÚS 591/2000, II. ÚS 232/02). Stěžovatel poukázal na to, že již v žalobě namítal, že finanční ředitelství nevyhovělo jeho návrhu na výsledk osob, které se při své činnosti setkaly s dokumentací dodanou společností Š., spol. s r. o. a že již v žalobě zdůrazňoval, že finanční ředitelství na jedné straně dovozuje negativní skutečnosti z neprokázání dodání dokumentace společností Š., spol. s r. o. a na druhé straně návrhy důkazů k prokázání této skutečnosti odmítá jako neodůvodněné. Přitom upozornil např. na rozhodnutí Krajského soudu v Ostravě, sp. zn. 22 Ca 427/2002. Městský soud se v napadeném rozsudku ztotožňuje se závěrem finančního ředitelství a z obsahu rozhodnutí je podle stěžovatele zřejmé nepochopení důkazního návrhu stěžovatele a jeho žalobní námitky. Závěr soudu o tom, že výsledk stěžovatelem navržených svědků nemůže nic změnit, vůbec nereflektuje žalobní námitky stěžovatele. Skutečnost, že tyto osoby neprováděly práce pro společnost Š., spol. s r. o. a že tato společnost není uvedena jako zpracovatel na finální dokumentaci dodané zákazníkům, s argumentací stěžovatele nijak nesouvisí. Navíc rozhodnutí finančního ředitelství je v části o odmítnutí navržených důkazů nepřezkoumatelné. Městský soud nerozlišoval mezi oprávněním jednatele společnosti k obchodnímu vedení a oprávněním jednatele navenek (činit právní úkony). Závěr městského soudu, že úkony související s obchodním vedením, které nevykonávaly jednatelky, ale osoby jiné, jež neměly postavení statutárního orgánu, jsou neúčinné, nemá oporu v žádném právním předpisu a je v naprostém rozporu s hospodářskou realitou. Podle stěžovatele tedy platí závěr, že skutečnost, že jednatelka společnosti nic neví o činnosti společnosti, že podepisovala prázdné papíry a nechala všechny věci zařizovat

někoho jiného nevylučuje, že tato společnost dodala stěžovateli projektovou dokumentaci. Stěžovatel dále odmítl hodnocení výpovědi svědka M. městským soudem, a to pro rozpor tohoto hodnocení s obsahem spisu. Svědek potvrdil uzavření smlouvy se stěžovatelem, vystavení faktury, podepisování příjmových dokladů, převzetí peněz a také vymáhání pohledávek pro stěžovatele. Dále stěžovatel poukázal na ustanovení § 333 obch. zák. a na ustanovení § 562 o. z., která vysvětlují zdánlivý rozpor mezi příjmovými doklady podepsanými jednatelkami společností a výpověďmi svědků, podle nichž měla být finanční hotovost přebírána Ing. T. Stěžovatel rovněž namítal, že městský soud hodnotil výpověď svědka K. v rozporu s jejím obsahem. Dále vyjádřil nesouhlas i s hodnocením výpovědi svědků V., K., H. a L. jak správními orgány, tak i městským soudem. Tyto osoby byly osobně přítomny v různé fázi jednání s Ing. T. a o této skutečnosti také vypovídaly. Podle stěžovatele městský soud nesprávně vyložil ustanovení § 8 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků, když dovodil, že správní orgány nebyly povinny použít sankčních mechanismů k vynucení povinnosti Ing. T., aby podal svědeckou výpověď. Tímto postupem pak bylo stěžovateli znemožněno unést důkazní břemeno. Závěr městského soudu, že stěžovatel nepředložil v řízení pozitivní a přímé důkazy, z čehož dovozuje, že neunesl důkazní břemeno, je podle stěžovatele nesprávný. V této souvislosti poukázal na to, že ze zákona o správě daní a poplatků nevyplývá, že by unesení důkazního břemene bylo spojeno pouze s přímými nebo pozitivními důkazy. Jelikož se městský soud nevypořádal se všemi žalobními body, namítá stěžovatel nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku. S ohledem na výše uvedené skutečnosti navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil.

Finanční ředitelství ve vyjádření ke kasační stížnosti poukázalo na to, že účelem sdělení rozdílu podle ust. § 32 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků je, aby daňový subjekt zjistil, proč mu byl stanoven daňový základ a daň v dané výši. Způsob odpovědi, jaký v daném případě zvolil správce daně, neovlivnil zákonnost napadeného rozhodnutí a nemohl zkrátit stěžovatele o žádný stupeň přezkumu. Daňový subjekt je podle § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků povinen prokázat svá tvrzení. Této odpovědnosti se nemůže zprostit poukazem na to, že v rámci obchodněprávního vztahu takovou povinnost neměl. Stěžovatel nedoložil, že jeho dlužníci spláceli své pohledávky v důsledku činnosti společnosti C. B., s. r. o. a nebyl schopen prokázat konkrétní plnění ze zprostředkovatelských smluv se společností Š., s. s. r. o. Místními šetřeními byla ověřována fakturace za provedené konstrukční práce a nejednalo se o výsledky svědků. Správce daně měl po rozsáhlém důkazním řízení dostatek důkazních prostředků, proto další výsledky nepovažoval za opodstatněné a odmítnutí dalších svědeckých výpovědí také odůvodnil. To, že vysoké finanční částky přebírala osoba, kterou jednatelky dodavatelských společností neznaly, považuje finanční ředitelství v obchodních vztazích za neobvyklou skutečnost. Zejména však nebylo doloženo jakékoliv oprávnění této osoby k předmětným právním úkonům. Svědek M. si sjednání a podpis smlouvy se stěžovatelem nepamatuje a ve zdaňovacím období roku 1998 již nebyl jednatelem společnosti C. B., s. r. o. Výpověď svědka K. nijak nedokládá, že v daném období došlo k vymáhání konkrétních pohledávek pro stěžovatele. Výpovědi svědků V., H., L. a K. prokazují pouze jednání s Ing. T. a stěžovatelem, případně převzetí finanční hotovosti mezi uvedenými osobami, nikoliv však to, čeho se jednání týkala, jakož i kterých subjektů a konkrétních obchodních případů. Rovněž výpověď svědka T. nemohla prokázat konkrétní rozsah a výši zprostředkovaných služeb a vypožičených pohledávek a nemohla nahradit chybějící důkazní prostředky ze strany stěžovatele. Ze žádné dostupné projektové dokumentace nevyplývalo působení společnosti Š., s. s. r. o., pouze u skartované dokumentace si svědek K. pamatuje razítko uvedené společností. Dodatečné vyjádření konstruktérů je v rozporu s již dříve získanými důkazy. Stěžovatel nijak nedoložil, že jeho dlužníci spláceli pohledávky právě v důsledku činnosti společnosti C. B., s. r. o. a rovněž nebylo doloženo,

jakým konkrétním způsobem byl realizován předmět smlouvy se společností Š., s. s. r. o. a že zpracování dokumentace zajistila právě tato společnost. Podle finančního ředitelství stěžovatel dokládal existenci poskytnutého plnění pouze nepřímými důkazy, které však netvoří uzavřený kruh. Proto se ztotožnilo s rozsudkem městského soudu a navrhlo zamítnutí kasační stížnosti.

Nejvyšší správní soud přezkoumal na základě kasační stížnosti napadený rozsudek v souladu s ustanovením § 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.

Stěžovatel na prvním místě namítal, že výklad ust. § 32 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků podaný městským soudem legalizuje nezákonný postup správního orgánu a stěžovatel tím prakticky přichází o jeden stupeň přezkumu. V dané věci správce daně na žádost stěžovatele podle ustanovení § 32 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků odpověděl tak, že odkázal na zprávu o daňové kontrole a na její doplnění s tím, že tam je odůvodněn rozdíl mezi daní původně vyměřenou a daní dodatečně vyměřenou. Z ustálené judikatury (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 3. 2005, č. j. 2 Afs 46/2004 – 39) vyplývá, že v případě, pokud je dán rozpor mezi daňovým přiznáním či dalšími podáními na straně jedné a rozhodnutím správce daně, v němž chybí odůvodnění, na straně druhé, a důvod rozdílu byl již daňovému subjektu v řízení sdělen například formou zprávy o provedené daňové kontrole, postačí ve sdělení na žádost podle citovaného ustanovení daní a poplatků na tuto zprávu odkázat. Nejvyšší správní soud považuje v této souvislosti za vhodné podotknout, že účelem institutu zakotveného v ustanovení § 32 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků je poskytnutí informace daňovému subjektu tak, aby na nově stanovený základ daně a daň byl schopen reagovat ve svém odvolání. I z tohoto důvodu dochází uplatněním tohoto institutu ke stavění běhu odvolací lhůty. V daném případě byl tento účel zcela naplněn, a stěžovatel proto nebyl postupem správce daně nijak zkrácen na svých právech. Správce daně jen využil své zákonné možnosti a požadovanou informaci sdělil stěžovateli formou odkazu na zprávu o daňové kontrole, jejíž obsah byl stěžovateli prokazatelně znám. Závěr městského soudu o částečné důvodnosti této námitky tedy vzhledem k výše uvedenému neobstojí a námitka stěžovatele je nedůvodná.

Stěžovatel dále namítal porušení ust. § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků, když, zjednodušeně řečeno, zdůrazňuje, že unesl své důkazní břemeno, tj. že prokázal, že veškeré jím uplatněné výdaje byly daňově uznatelné. Nejvyšší správní soud považuje za nezbytné především poukázat na to, že daňově uznatelným výdajem (nákladem) není jakýkoliv výdaj (náklad), který byl daňovým subjektem uhrazen z jeho příjmů, nýbrž pouze ten, který splní podmínky vymezené zákonem o č. 586/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Tento zákon v ust. § 24 stanoví, které výdaje se odečtou pro zjištění základu daně, a to ve výši prokázané poplatníkem nebo stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy. Z citovaného ustanovení ve spojení s ust. § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků tak vyplývá, že daňový subjekt je nositelem důkazního břemene ohledně prokázání daňově uznatelných nákladů.

V dané věci stěžovatel do daňově uznatelných nákladů deklarovaných v daňovém přiznání zahrnul i peněžní prostředky, které uhradil společnosti C. B., s. r. o. „za vymáhání pohledávek, zajišťování jejich inkasa a minimalizaci pohledávek po lhůtě splatnosti“ na základě faktur č. 6013, 6052, 6055, 6086 a 6087, a dále peněžní prostředky, které uhradil společnosti Š., s. s. r. o. za zhotovení a úpravu dokumentace na základě faktur č. 80052 a

80057. Jelikož správce daně měl pochybnosti o faktickém uskutečnění těchto deklarovaných plnění, byl stěžovatel v průběhu daňového řízení vyzván k prokázání, že došlo k naplnění předmětu smluv uzavřených s těmito společnostmi (výzva ze dne 3. 9. 1999, č. j. 39551/99/057930/2036, výzvy ze dne 23. 8. 2001, č. j. 41593/01/057930/3491 a č. j. 42288/01/057930/4186 a výzva ze dne 1. 10. 2001, č. j. 46736/01/057930/4186). Jako důkaz předložil stěžovatel předmětné faktury, smlouvu o obstarání záležitosti ze dne 20. 1. 1998 uzavřenou mezi stěžovatelem a společností C. B., s. r. o. a smlouvu „o zprostředkování zajištění dokumentace a projektové dokumentace“ ze dne 30. 5. 1998 uzavřenou mezi stěžovatelem a společností Š., s. s. r. o. Dále předložil soupis pohledávek, jejichž placení a správa měla být zabezpečována společností C. B., s. r. o. a k prokázání existence vztahu mezi ním a oběma společnostmi navrhl výslech svědků. Klíčový z nich, Ing. T., který podle vyjádření stěžovatele jednal za obě výše uvedené společnosti, však v podání ze dne 24. 5. 2002 sdělil, že odmítá vypovídat s odvoláním na zákonem mu uloženou povinnost mlčenlivosti vyplývající z jeho vztahu daňového poradce ke stěžovateli. Z obsahu správního spisu vyplývá, že správce daně provedl rozsáhlé dokazování, které shrnul ve zprávě o kontrole daně z příjmů právnických osob, a zejména v doplnění k této zprávě. V těchto dokumentech správce daně provedl hodnocení důkazních prostředků, na základě něhož dospěl k závěru, že stěžovatel neunesl důkazní břemeno. Výslechem svědků nebylo podle finančních orgánů jednoznačně prokázáno, zda předmětné společnosti prováděly pro stěžovatele deklarovanou činnost či nikoli. Tato skutečnost nebyla prokázána ani jinými důkazy, jako např. soupisem pohledávek či smlouvami s oběma společnostmi. Stěžovatel tak v průběhu daňového řízení nepředložil správci daně jediný důkaz, kterým by jednoznačně prokázal vymáhání pohledávek stěžovatele společností C. B., s. r. o. a zprostředkování projektové dokumentace společností Š., s. s. r. o. Tvrzení stěžovatele v kasační stížnosti, že po něm správce daně požadoval prokázat skutečnosti, které prokázat nemohl, není podle názoru Nejvyššího správního soudu opodstatněné. Podle ustanovení § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků je totiž povinností daňového subjektu prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém přiznání. V dané věci však na základě provedených důkazů, včetně svědeckých výpovědí, nebylo možno učinit jednoznačný závěr o tom, že se jedná o výdaje, které byly stěžovatelem vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. K prokázání skutečnosti tvrzené v daňovém řízení nestačí, jestliže ji důkazní prostředky pouze nevylučují. Postup správce daně v dané věci je zcela v souladu s judikáty Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu, na které v kasační stížnosti stěžovatel odkazuje. Nejvyšší správní soud proto považuje tento stížní bod za nedůvodný a závěr městského soudu o neunesení důkazního břemene stěžovatelem, který vycházel z nepředložení pozitivních a přímých důkazů, za zcela opodstatněný.

V dalším stížním bodě stěžovatel poukázal na to, že mu nebylo umožněno být přítomen a klást otázky při výslechu svědků H., L. S., L. P. a F. Městský soud ke shodně formulovanému žalobnímu bodu uvedl, že se v případě těchto úkonů jednalo o místní šetření za účelem zjištění, zda tyto osoby vystavovaly faktury pro společnost Š., a pokud byly těmito osobám kladeny i určité otázky, nepřekročil jejich rozsah rámec šetření ohledně faktur. Na základě tohoto stížního bodu Nejvyšší správní soud posuzoval, zda byl stěžovatel v daném případě skutečně zkrácen na svém právu ve smyslu ust. § 16 odst. 4 písm. e) zákona o správě daní a poplatků a v případě, že ano, jaké to mělo pro věc důsledky. Z odpovědi na dožádání ze dne 19. 6. 2002, č. j. 28346/02/259930/3551 nevyplývá, že by během místního šetření u daňového subjektu S. L., byl tento dotazován na jakékoli skutečnosti. Dožádaný Finanční úřad v Jilemnici sdělil, že na základě místního šetření mimo jiné nezjistil, že by tento daňový subjekt v roce 1998 vystavil jakoukoli fakturu společnosti Š., s. s. r. o. V případě S. L. se tedy podle Nejvyššího správního soudu nejednalo o výslech svědka, ale o místní šetření podle § 15

zákona o správě daní a poplatků. Z protokolu o ústním jednání ze dne 31. 8. 2001, č. j. 81740/048931/3509 vyplývá, že J. H. byl mimo jiné dotazován, zda prováděl pro společnost Š., s. s. r. o. nějaké práce, jak předával stěžovateli dokumentaci a zda spolupracoval při provádění projektové dokumentace s jiným daňovým subjektem. Přitom předmětem tohoto jednání bylo „ověření faktury FV č. 3/H2/99“. Z protokolů o ústním jednání sepsaných s P. L. dne 8. 7. 2002 a Z. F. dne 11. 7. 2002 vyplývá, že také těmto osobám byly kladeny otázky týkající se jimi vystavených konkrétních faktur. Závěr finančního ředitelství, s nímž se ztotožnil i městský soud, že v případě těchto úkonů se jednalo pouze o místní šetření a nikoli o výsledk svědků, nelze podle Nejvyššího správního soudu akceptovat. Podle ust. § 16 odst. 4 písm. e) zákona o správě daní a poplatků má daňový subjekt, u něhož je prováděna daňová kontrola, právo klást svědkům a znalcům otázky při ústním jednání a místním šetření. Prováděl-li správce daně místní šetření a v jeho průběhu kladl osobám, které se ho zúčastnily, otázky, mělo být stěžovateli umožněno uplatnit své právo ve smyslu citovaného ustanovení. Protože správce daně postupoval v tomto případě v rozporu s citovaným ustanovením, když upřel stěžovateli právo klást vyslýchaným osobám otázky, má to za následek, že tyto výpovědi není možné v daňovém řízení použít, neboť se jedná o důkazy, které byly získány v rozporu se zákonem. S ohledem na výše uvedený závěr je nutno zkoumat, zda skutkový stav zjištěný správcem daně poskytuje dostatečnou oporu pro závěr, ke kterému v daňovém řízení dospěl, tj. že stěžovatel neprokázal faktické uskutečnění deklarovaných plnění. Nejvyšší správní soud má za to, že tomu tak bylo, neboť i bez výpovědí těchto svědků je možno dospět ke stejnému právnímu závěru. V čl. I. smlouvy o zprostředkování uzavřené dne 30. 5. 1998 je vymezen její předmět tak, že je jím zajištění dokumentace a projektové dokumentace formou a v kvalitě dle požadavku stěžovatele s tím, že stěžovatel bere na vědomí, že vlastní požadovanou dokumentaci bude zpracovávat třetí subjekt. Podle čl. II. této smlouvy se smluvní strany shodly na tom, že plnění bude prováděno ve prospěch stěžovatele v etapách, a to v termínech a cenách uvedených v konkrétních objednávkách, které jsou nedílnou přílohou smlouvy. Tyto objednávky však ke smlouvě připojeny nejsou a ani nebyly předloženy stěžovatelem, který tak nebyl schopen prokázat, jaká konkrétní ujednání uzavřená smlouva obsahovala. Při uzavírání této smlouvy zastupovala společnost Š., s. s. r. o. jednatelka Š., která do protokolu o ústním jednání uvedla, že o stěžovateli ani o uvedené smlouvě jí není nic známo. Správcem daně bylo také zjištěno, že společnost Š., s. s. r. o. je nekontaktní. Dokumentace, jejíž zprostředkování bylo předmětem výše uvedené smlouvy, předložena nebyla a rovněž nebyly předloženy žádné jiné důkazy o tomto zprostředkování. Svědek Ing. M. K., zaměstnanec firmy Š. M. B., uvedl, že jeho podřízený pan K. zadal projektový úkol stěžovateli, který také projektovou dokumentaci dodal. Podle tvrzení tohoto svědka byla zpracovatelem této dokumentace společnost Š., s. s. r. o., což dovodil z toho, že na ní bylo razítko této společnosti. Předmětná dokumentace však byla v době výsledku tohoto svědka skartována. Podle názoru Nejvyššího správního soudu ani tímto důkazem nebyla prokázána zprostředkovatelská činnost společnosti Š., s. s. r. o. ve smyslu předmětné smlouvy. Zaměstnanci firmy F., s. s. r. o., sídlící ve stejné budově jako stěžovatel, V. H., J. L., J. V. a J. K. neuvedli žádné relevantní skutečnosti týkající se zprostředkovatelské činnosti společnosti Š., s. s. r. o. Tento stížní bod není proto důvodný, když namítané pochybení nemělo vliv na zákonnost rozhodnutí, a to z důvodu, že ani během rozsáhlého dokazování, které správce daně provedl, nebylo žádným důkazem prokázáno, že společnost Š., s. s. r. o. poskytla stěžovateli plnění v souladu se smlouvou. Odkaz na rozsudek jiného senátu městského soudu, kterým bylo zrušeno rozhodnutí finančního ředitelství je pak nepřipadný, neboť tento rozsudek se týkal jiného zdaňovacího období a jiné daně.

Stěžovatel rovněž namítal, že závěr městského soudu o tom, že výslech stěžovatelem navržených svědků nemůže nic změnit, vůbec nereflexuje žalobní námitky stěžovatele. K této námitce Nejvyšší správní soud uvádí, že neprovedení výslechu svědků je podle jeho názoru dostatečně odůvodněno v protokolu o ústním jednání ze dne 18. 12. 2002, č. j. 56016/02/057930/711, jak také uvedl v napadeném rozsudku městský soud. Nelze souhlasit s tvrzením stěžovatele, že v uvedeném protokolu se pouze konstatuje, že výslech navržených svědků je nadbytečný. Z protokolu naopak vyplývá, že závěr o nadbytečnosti stěžovatelem navržených výsledků svědků učinil správce daně proto, že ani na základě rozsáhlého dokazování se nepodařilo prokázat uskutečnění plnění ze smlouvy mezi společností Š., s. s. r. o. a stěžovatelem. Tento svůj závěr správce daně také dostatečně odůvodnil, když uvedl, že veškerá dostupná dokumentace byla ověřena, na žádné z nich nebyla tato společnost uvedena. Dále bylo ověřeno, že žádný z konstruktérů na dokumentaci uvedený této společností svoje práce nefaktoval. Závěr správce daně o nadbytečnosti navržených výsledků je tedy podle názoru Nejvyššího správního soudu logický a odůvodněný a v tomto ohledu nepochybilo při svém rozhodování ani finanční ředitelství a následně ani městský soud. Nejvyšší správní soud dále považuje za nutné zdůraznit, že v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů zakotvenou v ustanovení § 2 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků je zcela v pravomoci správce daně posoudit závažnost jednotlivých důkazních prostředků. Správce daně není např. povinen vzít v úvahu všechny důkazy navržené daňovým subjektem, neboť má právo je nejprve samostatně posoudit, a tedy i vyloučit ze svého rozhodování. To, zda konstruktéři, jejichž výsledku se stěžovatel domáhal, předmětnou dokumentaci zhotovovali, přepracovávali, upravovali, doplňovali nebo podle ní vyráběli dílčí subdodávky, není pro danou věc podstatné. Rozhodující je, že nebylo prokázáno, že zajištění této dokumentace bylo zprostředkováno společností Š., s. s. r. o. Nejvyšší správní soud dále zdůrazňuje, že ani případná existence razítek této společnosti na dokumentaci by sama o sobě neprokazovala, že tato společnost skutečně poskytla plnění ze smlouvy o zprostředkování.

Stěžovatel dále namítal, že městský soud nerozlišoval mezi oprávněním jednatele společnosti k obchodnímu vedení a oprávněním jednatele navenek (činit právní úkony) a dospívá k závěru, že skutečnost, že jednatelka společnosti nic neví o činnosti této společnosti, že podepisovala prázdné papíry a nechala všechny věci zařizovat někoho jiného nevylučuje, že tato společnost dodala stěžovateli projektovou dokumentaci. V této souvislosti je nutno opětovně zdůraznit, že k prokázání skutečnosti tvrzené v daňovém řízení nestačí, jestliže ji důkazní prostředky pouze nevylučují. Podle ustanovení § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků prokazuje daňový subjekt všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. Stěžovatel během daňového řízení neprokázal, že došlo k uskutečnění plnění ze smluv uzavřených se společnostmi C. B., s. r. o. a Š., spol. s r. o. a neunesl tak důkazní břemeno ve smyslu ust. § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků. Tato stížná námitka je proto nedůvodná.

Stěžovatel také odmítl hodnocení výpovědi jednatele společnosti C. B., s. r. o. pana M., a to pro rozpor tohoto hodnocení s obsahem protokolu o svědecké výpovědi, neboť svědek potvrdil vystavení faktury, příjmových dokladů, pravost podpisů, převzetí peněz a vymáhání pohledávek i pro stěžovatele. Do protokolu o ústním jednání ze dne 19. 9. 2001, č. j. 45443/01/057930/4186 tento svědek uvedl, že byl v době od 2. 10. 1995 do 12. 2. 1996 a od 5. 6. do 21. 10. 1997 jednatelem společnosti C. B., s. r. o. To znamená, že tento svědek tedy nebyl ve zdaňovacím období roku 1998 jednatelem předmětné společnosti, nejednal jejím jménem, není podepsán na smlouvě se stěžovatelem a ani na fakturách či příjmových dokladech vztahujících se k období roku 1998. Za této situace dospěl Nejvyšší správní soud

k závěru, že tato námitka stěžovatele je zcela irelevantní, neboť svědek M. nemohl za této situace uvést ve vztahu k činnosti společnosti C. B., s. r. o. v roce 1998 žádné podstatné skutečnosti.

K námitce stěžovatele, že veškeré rozpory mezi výpověďmi svědků a stěžovatele o jednání Ing. T. je možno vysvětlit ust. § 333 obch. zák. a § 562 o. z., Nejvyšší správní soud uvádí, že není zřejmé, jakým způsobem lze za použití citovaných ustanovení zmiňovaný rozpor vyřešit. V těchto ustanoveních je řešena situace, kdy dlužník plní osobě odlišné od věřitele v případě, že mu tato předloží potvrzení. Takové plnění má pak účinky plnění řádného. V dané věci však stěžovatel nepředložil žádné takové potvrzení, nýbrž příjmové doklady podepsané jednatelem společnosti. Takový doklad však v žádném případě nelze považovat za potvrzení ve smyslu výše citovaných ustanovení prokazující možnost Ing. T. přijímat hotovost za stěžovatele, neboť se jedná o účetní doklad. Proto je i tato námitka nedůvodná.

Stěžovatel také namítal, že městský soud hodnotil výpověď svědka K. v rozporu s jejím obsahem. Z protokolu o výpovědi svědka K. ze dne 8. 10. 2001, č. j. 47208/01/057930/4186, vyplývá, že tento svědek nebyl zaměstnancem společnosti C. B., s. r. o., ale pouze občas zastupoval paní Ž., která zpracovávala účetnictví této společnosti. Svědek obecně uvedl, že v roce 1996 se podle něj skutečně vymáhalo a že neví, zda už v této době byly fiktivní faktury. Dále uvedl, že v průběhu I. pololetí 1998 byli ze společnosti C. B., s. r. o. propuštěni poslední zaměstnanci a že tato společnost prováděla vymáhání pohledávek „až do doby, než ukončil činnost poslední zaměstnanec“. Na dotaz, zda je mu něco známo o stěžovateli, sdělil, že tuto společnost zná pouze z účetních dokladů. Tvzení stěžovatele v souvislosti s touto výpovědí, že pokud měla společnost C., B., s. r. o. v roce 1998 zaměstnance a ještě v tomto roce tedy docházelo k vymáhání pohledávek, lze důvodně předpokládat, že byly vymáhány i pohledávky stěžovatele, má podle názoru Nejvyššího správního soudu spekulativní charakter, na což ostatně upozornil již městský soud. Za této situace je hodnocení výpovědi svědka K. městským soudem logické a správné, neboť jeho výpověď neprokazuje uskutečnění fakturované služby v oblasti správy a vymáhání pohledávek vůči stěžovateli. Naopak jeho tvrzení o tzv. daňové optimalizaci a existenci řetězce firem, které sloužily k odčerpávání tržeb, toto zpochybňují.

Stěžovatel namítal také nesprávné hodnocení výpovědi svědků V., K., H. a L. Podle názoru Nejvyššího správního soudu byla důkazní hodnota těchto výpovědi správnými orgány i městským soudem posouzena správně. Předně žádný z vyslechnutých svědků s patřičnou mírou jistoty nevypověděl, že by Ing. T. v rámci své činnosti pro společnost C. B., s. r. o. vymáhal pohledávky jménem stěžovatele. Svědecké výpovědi prokazují pouze existenci určitých obchodních styků mezi Ing. T. a L. Š., jednatelem stěžovatele, při kterých docházelo k předávání výpisů jednotlivých firem – odběratelů stěžovatele, jakož i předávání finančních částek, faktur a pokladních dokladů mezi těmito osobami, případně předávání výkresové dokumentace a disket (viz výpověď svědka V. ze dne 25. 9. 2002, č. j. 44876/02/057930/4186). Z těchto skutečností však v žádném případě nelze dovodit, že společnost C. B., s. r. o. vymáhala pro stěžovatele pohledávky nebo že společnost Š., s. s. r. o. pro stěžovatele zprostředkovala projektovou dokumentaci. Pro takový závěr jsou uvedené svědecké výpovědi příliš obecné, a proto také tento stížní bod není důvodný.

Stěžovatel v kasační stížnosti vyjádřil také nesouhlas s postupem správce daně v případě výsledku Ing. T. Nejvyšší správní soud k tomu podotýká, že v případě, kdy existuje spor mezi daňovým poradcem a jeho klientem (v dané věci mezi Ing. T. a stěžovatelem)

o existenci smlouvy o poskytování daňového poradenství, je jediným orgánem, který může tuto otázku vyřešit, soud v civilním řízení. Správce daně dostal všem svým povinnostem daným mu zákonem, neboť je zřejmé, že v okamžiku, kdy zjistil, že je mezi Ing. T. a stěžovatelem spor ohledně dané otázky, předvolal ještě jednou Ing. T. a požádal o vysvětlení. Ten však setrval na svém stanovisku, že je vázán mlčenlivostí. V dané věci se tedy jednalo podle ustanovení § 28 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků o předběžnou otázku, o které si správce daně učinil úsudek sám tak, že akcentoval absolutní zákaz výpovědi daný mu ust. § 8 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků ve spojení s ustanovením § 6 odst. 8 zákona č. 523/1992 Sb., o daňovém poradenství a Komoře daňových poradců České republiky, ve znění platném pro projednávanou věc. Jestliže tedy stěžovatel byl jiného názoru, jak věc posoudit, měl možnost se obrátit na soud, aby rozhodl, zda mezi ním a Ing. T. existovala smlouva o poskytování daňového poradenství. V případě, že by soud rozhodl opačně než správce daně, byl by to důvod pro obnovu řízení podle ustanovení § 54 odst. 1 písm. c) zákona o správě daní a poplatků. Z tohoto důvodu neobstojí ani tato námitka.

Stěžovatel dále namítal nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku spočívající v nedostatku důvodů rozhodnutí, popř. v jiné vadě řízení před soudem, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé. Podle stěžovatele se soud v napadeném rozsudku vůbec nezabýval některými žalobními body, a tím založil jeho nepřezkoumatelnost. Konkrétně se jedná o námitku, že Ing. K. (zaměstnanec společnosti Š. A., a. s.) potvrdil, že viděl dokumentaci dodanou společností Š., s. s. r. o. a také o námitku, že finanční ředitelství v rámci hodnocení důkazů nezohlednilo písemná vyjádření osob navržených jako svědci, z nichž vyplývá, že s dokumentací dodanou touto společností pracovali, případně ji předělávali.

První z výše uvedených námitek je podle názoru Nejvyššího správního soudu bezpředmětná. Městský soud je při přezkouvání správních rozhodnutí v souladu s ustanovením § 75 odst. 2 s. ř. s. vázán žalobními body a v žalobě stěžovatel nic konkrétního ohledně souvislosti svědecké výpovědi Ing. K., ani jiného zástupce společnosti Š. A., a. s., s dokumentací dodanou společností Š., s. s. r. o. nenamítal. Městskému soudu proto nelze vytýkat, že se touto námitkou nezabýval.

Ke druhé výše uvedené námitce Nejvyšší správní soud předesílá, že pojem nepřezkoumatelnosti není v s. ř. s. ani v o. s. ř., který by bylo možno použít podpůrně, blíže objasněn. Výklad tohoto pojmu je věcí právní nauky. Nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů je založena na nedostatku důvodů skutkových, nikoliv na dílčích nedostatecích odůvodnění soudního rozhodnutí. Musí se přitom jednat o vady skutkových zjištění, o něž soud opírá své rozhodovací důvody. Za takové vady lze považovat případy, kdy soud opřel rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem, anebo případy, kdy není zřejmé, zda vůbec nějaké důkazy byly v řízení provedeny (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 - 75). Důvodnost kasační stížnosti pak může spočívat v nepřezkoumatelnosti spočívající v nedostatku důvodů rozhodnutí městského soudu jen, mohla-li mít taková vada za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 5. 2006, č. j. 2 Afs 154/2005 - 245).

V případě druhé výše uvedené námitek dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že městský soud pochybil, neboť se v odůvodnění rozsudku opomenul vypořádat se s žalobním bodem X. Podle názoru Nejvyššího správního soudu se však v tomto případě jedná pouze o dílčí nedostatek odůvodnění rozsudku, který však nedosahuje takové intenzity,

že by mohl mít za následek nezákonnost napadeného rozhodnutí. Je tomu tak zejména proto, že předmětná stěžovatelem předložená písemná vyjádření mají podle Nejvyššího správního soudu povahu čestných prohlášení, což je v první řadě institut obecného správního řízení, nikoli řízení daňového. Zákon o správě daní a poplatků se o čestném prohlášení vůbec nezmiňuje. V době rozhodování finančních orgánů byl tento institut upraven pouze v zákoně č. 71/1967 Sb., ve znění pozdějších předpisů (zrušen k 31. 12. 2005) a užití tohoto předpisu bylo v daňovém řízení výslovně vyloučeno v ustanovení § 99 zákona o správě daní a poplatků. Pojmově je tedy vyloučeno užít čestné prohlášení tam, kde nelze určité skutečnosti stanovit jinak než dokazováním, a tak je tomu právě u stanovení daňové povinnosti ve smyslu § 31 odst. 1 až 4 zákona o správě daní a poplatků (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 5. 2006, č. j. 1 Afs 77/2005 - 43). V daném případě nevedlo ani rozsáhlé dokazování provedené správcem daně k jednoznačnému závěru, že se stěžovatelem deklarovaná plnění na základě smlouvy se společností Š., s r. o. fakticky uskutečnila.

Při uplatňování stížních bodů je vždy nutno dodržet rámec stanovený v ustanovení § 104 odst. 4 s. ř. s. nebo v ustanovení § 109 odst. 4 s. ř. s. Z tohoto důvodu Nejvyšší správní soud nepřihlédl k námitkám týkajícím se běhu prekluzivní lhůty, sdělování totožnosti svědků či povahy výzev podle § 43 zákona o správě daní a poplatků, které byly obsaženy v podání označeném jako „Doplnění kasační stížnosti“ ze dne 24. 11. 2006, neboť se jedná o důvody, které stěžovatel neuplatnil v řízení před městským soudem, ač tak učinit mohl.

Ze všech shora uvedených důvodů Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl bez jednání postupem podle § 109 odst. 1 s. ř. s., podle kterého o kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud zpravidla bez jednání.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ustanovení § 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 22. února 2007

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu